

Závěrečná zpráva z hodnocení dopadů regulace (RIA)

Závěrečná zpráva z hodnocení dopadů regulace k vládnímu návrhu zákona o řízení a kontrole veřejných financí

SHRNUTÍ ZÁVĚREČNÉ ZPRÁVY RIA

1. Základní identifikační údaje

Název návrhu: **Návrh zákona o řízení a kontrole veřejných financí**

Zpracovatel / zástupce předkladatele:

Ministerstvo financí

Předpokládaný termín nabytí účinnosti
(v případě dělené účinnosti rozvedte):

1. 1. 2027

Implementace práva EU: ☒ ANO ☐ NE. Pokud ano, uveďte:

- termín stanovený pro implementaci: **31. 12. 2013**

Implementace byla dokončena přijetím zákona č. 126/2019 Sb., kterým se mění zákon č. 320/2001 Sb., o finanční kontrole ve veřejné správě a o změně některých zákonů (zákon o finanční kontrole), ve znění pozdějších předpisů. Návrh zákona nahradí stávající zákon č. 320/2001 Sb., v plném rozsahu, a bude stejně jako stávající zákon o finanční kontrole implementovat požadavky směrnice Rady 2011/85/EU ze dne 8. listopadu 2011 o požadavcích na rozpočtové rámce členských států, v platném znění. Předpokládá se, že návrh zákona bude schválen nejpozději v roce 2025.

Navrhovaná právní úprava bude představovat rovněž adaptaci na požadavky přímo použitelných předpisů Evropské unie, a to zejména finančního nařízení EU, Nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) 2021/1060 ze dne 24. června 2021 o společných ustanoveních pro Evropský fond pro regionální rozvoj, Evropský sociální fond plus, Fond soudržnosti, Fond pro spravedlivou transformaci a Evropský námořní, rybářský a akvakulturní fond a o finančních pravidlech pro tyto fondy a pro Azylový, migrační a integrační fond, Fond pro vnitřní bezpečnost a Nástroj pro finanční podporu správy hranic a vízové politiky, nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) 2021/241 ze dne 12. února 2021, kterým se zřizuje Nástroj pro oživení a odolnost) a společné zemědělské politiky (nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) 2021/2116 ze dne 2. prosince 2021 o financování, řízení a monitorování společné zemědělské politiky a zrušení nařízení (EU) č. 1306/2013, nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) 2021/2115 ze dne 2. prosince 2021, kterým se stanoví pravidla podpory pro strategické plány, jež mají být vypracovány členskými státy v rámci společné zemědělské politiky (strategické plány SZP) a financovány Evropským zemědělským záručním fondem (EZZF) a Evropským zemědělským fondem pro rozvoj venkova (EZFRV), a kterým se zrušují nařízení (EU) č. 1305/2013 a (EU) č. 1307/2013 a nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) 2021/2117 ze dne 2. prosince 2021, kterým se mění nařízení (EU) č. 1308/2013, kterým se stanoví společná organizace trhů se zemědělskými produkty, nařízení (EU) č. 1151/2012 o režimech jakosti zemědělských produktů a potravin, nařízení (EU) č. 251/2014 o definici, popisu, obchodní úpravě, označování a ochraně zeměpisných označení aromatizovaných vinných výrobků a nařízení (EU) č. 228/2013, kterým se stanoví zvláštní opatření v oblasti zemědělství ve prospěch nejvzdálenějších regionů Unie.

- zda jde návrh nad rámec požadavků stanovených předpisem EU: ☐ ANO ☒ NE

2. Cíl návrhu zákona

Cílem nové právní úpravy je zvýšení ochrany veřejných prostředků a modernizace, zjednodušení a zefektivnění systému řízení a kontroly veřejných financí v České republice.

Důvodová zpráva k návrhu zákona o řízení a kontrole veřejných financí obsahuje zhodnocení platného právního stavu a návrh legislativního řešení povede k posílení systému řízení a kontroly veřejných financí, zejména k posílení identifikovaných slabých stránek systému. Návrhem zákona jsou vytvářeny předpoklady pro řádnou správu veřejných financí v souladu s principy hospodárnosti, efektivity a účelnosti.

Návrhem zákona je naplňován požadavek na existenci a fungování systému vnitřní kontroly a auditu, který vychází ze směrnice Rady 2011/85/EU ze dne 8. listopadu 2011 o požadavcích na rozpočtové rámce

členských států, která stanovuje podrobná pravidla pro zajištění plnění závazků členských států vyplývajících ze Smlouvy o fungování EU, pokud jde o vyvarování se nadměrných schodků veřejných financí. V současnosti je požadavek směrnice Rady 2011/85/EU na existenci a fungování systému vnitřní kontroly a auditu naplňován zejména zákonem o finanční kontrole.

3. Agregované dopady návrhu zákona

3.1 Dopady na státní rozpočet a ostatní veřejné rozpočty: ☒ ANO ☐ NE

V souvislosti s dílčími změnami v systému řízení a kontroly veřejných financí se očekávají následující **dopady na státní rozpočet**:

- náklady na navýšení tabulkových tříd kontrolních pracovníků, kteří by měli nově vykonávat interní audit, a interních auditorů v nově centralizovaných útvech interního auditu u správců kapitol státního rozpočtu, a to **v celkové výši 8,6 mil. Kč ročně**,
- náklady spojené se zajištěním externího hodnocení kvality interního auditu **v předpokládané výši 264 tis. Kč ročně**,
- jednorázový rozpočtový výdaj související se zajištěním odborného školení mezinárodních standardů interního auditu pro stávající kontrolory **ve výši 565 tis. Kč**,
- jednorázový rozpočtový výdaj **ve výši 250 tis. Kč** související s mezinárodní certifikací pro ověřovatele kvality interního auditu ze strany Ministerstva financí,
- jednorázový rozpočtový výdaj **ve výši 1 mil. Kč** související s modernizací stávajícího informačního systému pro koordinaci plánů kontrol a jeho úpravou pro řádově vyšší počet uživatelů.

V souvislosti s dílčími změnami v systému řízení a kontroly veřejných financí se očekávají následující **dopady na rozpočty územních samosprávných celků**:

- náklady spojené se zajištěním externího hodnocení kvality **ve výši 396 tis. Kč ročně**.

V souvislosti s jednoznačným vymezením povinnosti zřídit útvar interního auditu pro územní samosprávné celky nad 15 tis. obyvatel (a jimi zřizované organizace) lze v rozpočtech ostatních územních samosprávných celků dosáhnout **dodatečných úspor až do výše 200 mil. Kč ročně** (potenciální úspory plynoucí ze zrušení stávajících dílčích úvazků interních auditorů orgánů místní samosprávy, které by interní audit neměly zřízen povinně ze zákona, za předpokladu využití této možnosti v polovině případů/úvazků). Dále se předpokládají **roční úspory ve výši 0,5 mil. Kč** spojené se zrušením povinnosti informovat Ministerstvo financí o závažných zjištěních z vykonaných finančních kontrol a souvisejícím zrušením Modulu závažných zjištění informačního systému Ministerstva financí Finanční kontroly ve veřejné správě.

3.2 Dopady na mezinárodní konkurenceschopnost ČR: ☐ ANO ☒ NE

–

3.3 Dopady na podnikatelské prostředí: ☒ ANO ☐ NE

V důsledku zefektivnění řídicích a kontrolních mechanismů orgánů veřejné správy je možné předpokládat pozitivní dopady na podnikatelské prostředí. Pozitivními dopady na podnikatelské prostředí mohou být například zrychlení a zefektivněním procesů přidělování veřejné finanční podpory a procesu veřejného zadávání či nižší administrativní zátěž pro žadatele a příjemce veřejné finanční podpory související s vyšší úrovní koordinace kontrol.

3.4 Územní dopady včetně dopadů na územní samosprávné celky: ☒ ANO ☐ NE

Územní samosprávné celky jsou součástí sektoru vládních institucí a dle směrnice Rady 2011/85/EU ze dne 8. listopadu 2011 o požadavcích na rozpočtové rámce členských států, v platném znění, musí podléhat vnitřní kontrole a nezávislému auditu. Tam, kde je to odůvodněno jejich speciálním postavením, se navrhuji odchylky od obecně navrhované právní úpravy.

3.5 Sociální dopady: ☐ ANO ☒ NE
–
3.6 Dopady na rodiny: ☐ ANO ☒ NE
–
3.7 Dopady na spotřebitele: ☐ ANO ☒ NE
–
3.8 Dopady na životní prostředí: ☐ ANO ☒ NE
–
3.9 Dopady ve vztahu k zákazu diskriminace a ve vztahu k rovnosti žen a mužů: ☐ ANO ☒ NE
–
3.10 Dopady na výkon státní statistické služby: ☐ ANO ☒ NE
–
3.11 Korupční rizika: ☐ ANO ☒ NE
Cílem návrhu zákona je posílit ochranu veřejných prostředků (vnitrostátních i zahraničních). V praxi se vyskytují korupční případy, které jsou důsledkem selhání systému řízení a kontroly veřejných financí. Vhodným nastavením řízení a kontroly veřejných financí v souladu s návrhem zákona může docházet ke snižování korupčních rizik. Návrh zákona navazuje na opatření uložené usnesením vlády České republiky ze dne 5. dubna 2023 č. 228, kterým byla schválena Vládní koncepce boje proti korupci na léta 2023 až 2026. Smyslem opatření je posílení prvků hospodárnosti, efektivity a účelnosti řízení a kontroly veřejných financí a snižování administrativní zátěže na straně kontrolovaných osob prostřednictvím komplexní revize systému, který je aktuálně upraven zejména v zákoně o finanční kontrole. Cílem navrhované právní úpravy má být zajištění větší míry ochrany veřejných prostředků cestou posílení jejich řízení a kontroly. Tento cíl odpovídá specifickému cíli Koncepce rozvoje veřejné správy na období let 2021–2030 2.2 Zefektivnit kontrolní mechanismy v oblasti nakládání s veřejnými prostředky v rámci strategického cíle 2. Efektivně fungující systém veřejné správy. Tento cíl rovněž patří mezi klíčové priority podporované EU prostřednictvím aktivit DG Reform v oblasti zvyšování odolnosti členských států v reakci na rostoucí tlak na udržitelnost veřejných financí a rozpočtů členských států.
3.12 Dopady na bezpečnost nebo obranu státu: ☐ ANO ☒ NE
–

Obsah

1	Důvod předložení a cíle.....	8
1.1	Název	8
1.2	Definice problému	8
1.3	Popis existujícího právního stavu v dané oblasti.....	13
1.3.1	Školící, metodická a harmonizační činnost Ministerstva financí	13
1.4	Identifikace dotčených subjektů.....	14
1.5	Popis cílového stavu	15
1.6	Zhodnocení rizik.....	17
1.6.1	Rizika spojená s navrhovaným řešením	17
1.6.2	Rizika spojená se zachováním stávající právní úpravy	19
2	Návrh variant řešení, vyhodnocení nákladů a přínosů – hodnocení dopadů opatření jednotlivých věcně souvisejících okruhů	19
2.1	Cíle, zásady a základní předpoklady řízení a kontroly veřejných financí.....	19
2.1.1	Popis současného stavu	19
2.1.2	Definice problému.....	21
2.1.3	Návrh věcného řešení včetně zhodnocení variant.....	23
2.1.4	Volba varianty a její implementace.....	28
2.2	Řídicí kontrola – povinné role.....	29
2.2.1	Popis současného stavu	29
2.2.2	Definice problému.....	29
2.2.3	Návrh věcného řešení včetně zhodnocení variant.....	32
2.2.4	Volba varianty a její implementace.....	37
2.3	Řídicí kontrola – procesní postupy	38
2.3.1	Popis současného stavu	38
2.3.2	Definice problému.....	40
2.3.3	Návrh věcného řešení včetně zhodnocení variant.....	42
2.3.4	Volba varianty a její implementace.....	47
2.4	Interní audit – povinnost zřídit útvar interního auditu a požadavky na něj	48
2.4.1	Popis současného stavu	48
2.4.2	Definice problému.....	49
2.4.3	Návrh věcného řešení včetně zhodnocení variant.....	51

2.4.4	Volba varianty a její implementace.....	61
2.5	Interní audit – postavení útvaru interního auditu v orgánu veřejné správy.....	64
2.5.1	Popis současného stavu	64
2.5.2	Definice problému.....	65
2.5.3	Návrh věcného řešení včetně zhodnocení variant.....	67
2.5.4	Volba varianty a její implementace.....	72
2.6	Interní audit – požadavky na osobu interního auditora.....	73
2.6.1	Popis současného stavu	73
2.6.2	Definice problému.....	76
2.6.3	Návrh věcného řešení včetně zhodnocení variant.....	78
2.6.4	Volba varianty a její implementace.....	80
2.7	Interní audit – procesní postupy	81
2.7.1	Popis současného stavu	81
2.7.2	Definice problému.....	82
2.7.3	Návrh věcného řešení včetně zhodnocení variant.....	84
2.7.4	Volba varianty a její implementace.....	90
2.8	Veřejnosprávní kontrola – rozsah využití	92
2.8.1	Popis současného stavu	92
2.8.2	Definice problému.....	94
2.8.3	Návrh věcného řešení včetně zhodnocení variant.....	96
2.8.4	Volba varianty a její implementace.....	103
2.9	Koordinace a spolupráce mezi kontrolními orgány.....	105
2.9.1	Popis současného stavu	105
2.9.2	Definice problému.....	106
2.9.3	Návrh věcného řešení včetně zhodnocení variant.....	107
2.9.4	Volba varianty a její implementace.....	110
2.10	Vyhodnocování fungování systému řízení a kontroly veřejných financí.....	111
2.10.1	Popis současného stavu	111
2.10.2	Definice problému.....	112
2.10.3	Návrh věcného řešení včetně zhodnocení variant.....	112
2.10.4	Volba varianty a její implementace.....	115
3	Vyhodnocení nákladů a přínosů	115

4	Implementace doporučené varianty a vynucování	117
5	Přezkum účinnosti regulace	118
6	Konzultace a zdroje dat.....	120
7	Kontakt na zpracovatele RIA	123

1 Důvod předložení a cíle

1.1 Název

Návrh zákona o řízení a kontrole veřejných financí

1.2 Definice problému

Nakládání s veřejnými prostředky vykazuje i přes existenci stávajícího zákona č. 320/2001 Sb., o finanční kontrole ve veřejné správě a o změně některých zákonů (zákon o finanční kontrole), ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o finanční kontrole“) řadu slabých stránek, které mají za následek, že ochrana veřejných prostředků není dostatečně efektivní.

Řídící kontrola

Snaha o formální splnění požadavků zákona o finanční kontrole bez širšího pochopení smyslu a celkového rámce kontrolního systému a bez aspirace na vytvoření fungujícího kontrolního (a tím i řídicího) prostředí má v řadě případů za následek vytváření administrativně zatěžujících struktur bez větší přidané hodnoty pro ochranu veřejných prostředků, což je opakovaně identifikováno v kontrolních závěrech Nejvyššího kontrolního úřadu nebo v rámci veřejnosprávních kontrol realizovaných Ministerstvem financí. V roce 2022 Nejvyšší kontrolní úřad ve spojitosti s finanční kontrolou identifikoval pochybení, která spočívala v nedostatečném řízení rizik, jež mělo za následek možné nehospodárné a neefektivní vynakládání veřejných prostředků a dále obecně v nedostatečném věnování pozornosti principům účelnosti či hospodárnosti. Nejvyšší kontrolní úřad kontrolovaným osobám vytýkal nedostatečné zajištění předběžných schvalovacích procesů. Příkladem těchto zjištění je nestanovení schvalovacích procesů nebo absence potřebných podpisů při schvalování operace či provedení předběžných kontrol až po podpisu smlouvy / vzniku závazku. U samotného nastavení vnitřního kontrolního prostředí Nejvyšší kontrolní úřad u některých kontrolovaných subjektů shledal nedostatky spočívající například v absenci vnitřních předpisů upravujících vnitřní kontrolní systém, případně v jejich nastavení způsobem, který nereflektuje organizační strukturu a rizika daného orgánu veřejné správy.

Celkový výskyt uváděných nedostatků v rámci vnitřního fungování 19 225 orgánů veřejné správy, na které se povinnosti stanovené zákonem o finanční kontrole vztahují, není možné na základě dostupných informací vyčíslit, nicméně dílčí nedostatky v těchto oblastech potvrdila i kvalitativní Analýza fungování vnitřních kontrolních systémů orgánů veřejné správy zpracovaná Ekonomicko-správní fakultou Masarykovy univerzity na základě hloubkových strukturovaných rozhovorů realizovaných na vzorku 31 orgánů veřejné správy.¹ V této analýze identifikované kvalitativní nedostatky a rizika nelze ekonomicky kvantifikovat s ohledem na podstatu problémů, i s ohledem na množství a rozdílnost dotčených orgánů veřejné správy.

Výše popsané problémy jsou blíže specifikovány s návrhy řešení v kapitolách 2.1, 2.2 a 2.3.

¹ Analýza je zveřejněna na [internetových stránkách Ministerstva financí](#).

Interní audit

Zákon o finanční kontrole zavádí plošnou povinnost zřídit útvar interního auditu pro všechny orgány veřejné správy, ze které následně definuje dvě výjimky. Výjimka přitom dle informací poskytnutých orgány veřejné správy Ministerstvu financí pro účely zpracování roční zprávy o výsledcích finančních kontrol za rok 2022 využívá 94 % orgánů veřejné správy (pouze 1 142 z 19 225 orgánů veřejné správy vykazalo, že má funkci interního auditu zřízenou). Při takto stanovené a využívané výjimce je sledování plnění zákonné povinnosti značně omezeno skutečností, že nelze efektivně určit, které orgány veřejné správy povinnost mít mají a nelze tedy systém finanční kontroly ani efektivně vyhodnocovat.

Co se týče fungování interního auditu v orgánech veřejné správy, které Ministerstvu financí za rok 2022 vykazaly, že mají zřízenou funkci interního auditu, se výrazným způsobem liší průměrný přepočtený počet interních auditorů připadajících na jeden orgán veřejné správy. Zatímco v organizačních složkách státu na jeden orgán veřejné správy připadá v průměru 1,8 auditora, v územních samosprávných celcích 1,2 auditora a v ostatních orgánech veřejné správy pouze 0,9 auditora². Určitou rozdílnost hodnot lze očekávat, jelikož uvedené typy orgánů veřejné správy mají výrazně odlišnou průměrnou velikost i složitost organizační struktury, za povšimnutí ovšem stojí samotná výše těchto hodnot, která u žádného z typů orgánů veřejné správy nedosahuje v průměru alespoň dvou interních auditorů na orgán veřejné správy (v níž je funkce interního auditu zřízena). Orgán veřejné správy, ve kterých je zřízena funkce interního auditu a tuto funkci zde vykonávají méně než 2 auditori, nemůže dle názoru Ministerstva financí zabezpečit výkon interního auditu v plném rozsahu v souladu s požadavky mezinárodních standardů interního auditu.

V roce 2022 vykazalo 160 orgánů veřejné správy, že interní audit je u nich vykonáván na méně než jeden úvazek a u 63 orgánů veřejné správy dokonce na méně než 0,1 úvazku. U těchto orgánů veřejné správy je poté otázkou, zda interní audit zastává skutečně činnosti interního auditu, či zda je funkce interního auditu zajištěna pouze formálně.

Podle výsledků dotazníkového šetření, které Ministerstvo financí v roce 2022 realizovalo mezi interními auditory územních samosprávných celků, se mezinárodními standardy interního auditu řídí nebo je zohledňuje 56 % z nich. Externí hodnocení kvality interního auditu alespoň jednou v posledních 5 letech absolvovalo 7,5 % respondentů.

Výše popsané problémy jsou blíže specifikovány s návrhy řešení v kapitolách 2.4, 2.5, 2.6 a 2.7.

Veřejnosprávní kontrola

Institut veřejnosprávní kontroly je v praxi využíván jak pro kontrolu veřejné finanční podpory, tak pro kontrolu hospodaření podřízených příspěvkových organizací a organizačních složek státu ze strany jejich zřizovatele. U orgánů veřejné správy, které nezřídily vlastní útvar interního auditu, veřejnosprávní kontrola ze strany zřizovatele tento interní audit nahrazuje,

² Průměry jsou ve všech případech počítány z počtů orgánů veřejné správy, které v roční zprávě vykazaly, že mají funkci interního auditu zřízenou. Nejsou tedy zkráceny počty těch orgánů veřejné správy, které interní audit zřízen nemají.

a to včetně ověřování přiměřenosti a účinnosti vnitřního kontrolního systému podřízených orgánů veřejné správy. Vzhledem k odlišné procesní úpravě veřejnosprávní kontroly, která je podrobně popsána v dílčích věcných kapitolách k internímu auditu, se však nejedná o kvalitativně stejnou míru ujištění o fungování vnitřních kontrolních systémů, a tudíž zprostředkovaně o míře ochrany veřejných prostředků, o kterých se v rámci těchto vnitřních kontrolních systémů rozhoduje. U řady zřizovatelů dochází z vlastní iniciativy ke kvalitativním posunům a využívání auditních postupů i pro kontrolu zřizovaných organizačních složek a příspěvkových organizací. S ohledem na zákonem stanovená pravidla však jejich postupy musí naplnit formální požadavky na veřejnosprávní kontrolu podle kontrolního řádu, stejně jako by se jednalo o cizí subjekty zcela mimo rozpočtovou podřízenost zřizovatele.

Ministerstvo financí má podle zákona o finanční kontrole obecnou kontrolní působnost. Kontrola vykonávaná Ministerstvem financí u kontrolovaných osob (u organizačních složek státu s výjimkou rozpočtově nezávislých kapitol – Kanceláře prezidenta republiky, Poslanecké sněmovny, Senátu, Ústavního soudu, Nejvyššího kontrolního úřadu, Kanceláře Veřejného ochránce práv a Úřadu Národní rozpočtové rady, dále u státních fondů, státní organizace – Správa železnic a státních příspěvkových organizací) podle § 7 zákona o finanční kontrole je veřejnosprávní kontrolou. Ke kontrole hospodaření a prověřování přiměřenosti a účinnosti nastavení vnitřního kontrolního systému uvnitř orgánů veřejné správy slouží podle ustanovení § 11 odst. 5 zákona o finanční kontrole následná veřejnosprávní kontrola, která podle ustanovení § 11 odst. 4 ověřuje mimo jiné to, zda byly při nakládání s veřejnými prostředky dodrženy právní předpisy, uzavřené smlouvy a dohody, rozpočet, a další závazná pravidla a principy účelnosti, hospodárnosti a efektivity a zda byly orgánem veřejné správy (kontrolovanou osobou) řízena rizika ohrožující plnění úkolů a cílů a ohrožující účelný, hospodárný a efektivní výkon veřejné správy.

Výše popsané problémy jsou blíže specifikovány s návrhy řešení v kapitole 2.8.

Koordinace a spolupráce mezi jednotlivými kontrolními orgány

Povinnost koordinace plánů veřejnosprávních kontrol prostřednictvím informačního systému Ministerstva financí je dána usnesením vlády č. 402 ze dne 29. května 2013, kterým bylo uloženo členům vlády a vedoucím ostatních správních úřadů zajistit koordinaci plánu veřejnosprávních kontrol veřejné finanční podpory, poskytnuté ze státního rozpočtu nebo z Národního fondu, a platí tedy pouze pro ústřední správní úřady. Ke koordinaci veřejnosprávních kontrol u veřejné finanční podpory poskytované na úrovni krajů a obcí před jejich realizací v praxi systémově nedochází.

V dílčích případech jsou při veřejnosprávních kontrolách kontrolními orgány vyžádány výsledky předchozích kontrol jiných kontrolních orgánů, k přejímání výsledků těchto kontrol však dochází podle poznatků Ministerstva financí z jeho dlouhodobé metodické činnosti pouze minimálně (se specifickou výjimkou přejímání výsledků kontrol Auditního orgánu v praxi řídicích orgánů, která do značné míry vyplývá z postavení těchto orgánů při správě a řízení finančních prostředků EU podle přímo použitelných předpisů).

Výše popsané problémy jsou blíže specifikovány s návrhy řešení v kapitole 2.9.

Vyhodnocování fungování systému řízení a kontroly veřejných financí

Ministerstvo financí každoročně zpracovává zprávu o výsledcích finančních kontrol, a to na základě dílčích zpráv o výsledcích finančních kontrol předkládaných Ministerstvu financí všemi orgány veřejné správy, které mají zřízen interní audit nebo v daném roce vykonaly alespoň jednu veřejnosprávní kontrolu, a zhodnocení fungování systému finanční kontroly ze strany klíčových kontrolních orgánů působících v oblasti finanční kontroly (Odbor Kontrola Ministerstva financí, Auditní orgán Ministerstva financí, orgány finanční správy, kontaktní bod AFCOS). Souhrnná zpráva o výsledcích finančních kontrol je předkládána Vládě České republiky, jakožto vrcholnému orgánu výkonné moci a tedy i hlavnímu stakeholderovi systému řízení a kontroly veřejné správy, společně se státním závěrečným účtem. Dílčím informačním vstupem pro metodickou a legislativní činnost Ministerstva financí jsou rovněž zprávy o výsledcích přezkoumávání hospodaření územních samosprávných celků. Ty představují důležitý informační zdroj především u obcí, které nemají povinnost podávat roční zprávu o výsledcích finančních kontrol.

Dílčí nedostatky lze shledat v oblasti vyhodnocování fungování systému řízení a kontroly veřejných financí, kdy v současné době chybí jednoznačné kvalitativní indikátory, které by umožňovaly uceleně sledovat vývoj míry ochrany veřejných prostředků v čase a opřít o něj případné návrhy změn a nápravných opatření na úrovni systému jako celku. Těžiště sledovaných ukazatelů leží v počtu vykonaných veřejnosprávních kontrol a interních auditů na základě plánu a mimo plán a ve statistice hlavních oblastí, ve kterých byly identifikovány nedostatky. Vzhledem k tomu, že na úrovni jednotlivých orgánů veřejné správy není normativně stanovena povinnost vydání výroku o fungování vnitřního kontrolního systému ve sledovaném období, není takový ukazatel a jeho vývoj v čase možné sledovat ani v souhrnu za celou veřejnou správu.

Výše popsané problémy jsou blíže specifikovány s návrhy řešení v kapitole 2.10.

Slabé stránky stávající právní regulace

V současné době platný zákon o finanční kontrole nabyl účinnosti dnem 1. ledna 2002. Přijetí tohoto zákona bylo jednou z podmínek stanovených pro vstup České republiky do Evropské unie, které mimo jiné obsahovaly požadavek na jasné ukotvení finanční kontroly a interního auditu v českém právním řádu.

Zákon o finanční kontrole byl od té doby celkem dvaadvacetkrát novelizován, jednalo se však o dílčí novelizace spíše legislativně technického charakteru, vyvolané zpravidla změnou jiného zákona. Ministerstvo financí představilo v letech 2006-2016 celkem sedm návrhů na komplexní novelizaci tohoto předpisu, žádný však nebyl v legislativním procesu úspěšný.

Z pohledu právní regulace se jako hlavní problém jeví nalezení vhodné míry zákonné úpravy manažerských a kontrolních postupů, kdy na jedné straně je tato úprava vnímána ve veřejné sféře jako potřebná, na druhé straně může nevhodně omezovat či administrativně zatěžovat rozhodovací mechanismy s ohledem na jejich účel.

Zásadním problémem platné právní úpravy je její nenormativnost a metodické pojetí řady ustanovení, která se v praxi ukazují jako nevymahatelná. Systém finanční kontroly je definován v zákoně o finanční kontrole teoreticky, což umožňuje širokou škálu výkladů a v důsledku toho

nízkou účinnost kontrolního systému. Mezi legislativně technické nedostatky současné právní úpravy patří rovněž nedůslednost v terminologii a řada duplicitních a obsoletních ustanovení.

Povinnosti v oblasti finančního řízení a kontroly zákon o finanční kontrole nestanovuje jasně, ale prostřednictvím cílů finanční kontroly a odpovědnosti za nastavení systému finanční kontroly stanovené vedoucímu orgánu veřejné správy. Zákon o finanční kontrole tedy nestanovuje, co konkrétně má být v rámci vnitřního kontrolního systému orgánů veřejné správy povinně dodržováno (neupravuje požadavky na samotné finanční řízení), pouze vymezuje, co má být prostřednictvím finanční kontroly prověřováno a jak má být systém finanční kontroly organizován.

To je zejména patrné v oblasti hospodárného, efektivního a účelného využívání veřejných prostředků – zákon o finanční kontrole stanovuje, že finanční kontrola má jako jeden z hlavních cílů takového využívání veřejných prostředků prověřovat. Vedoucí orgánu veřejné správy je povinen pro hospodárný, efektivní a účelný výkon veřejné správy zajistit podmínky. Konkrétní povinnost všech osob, které se na nakládání s veřejnými prostředky podílí, tyto zásady dodržovat však chybí a musí být v praxi dovozována z řady jiných právních předpisů, které ji dílčím způsobem upravují (ve vazbě na účelnost a hospodárnost při nakládání s majetkem, péči řádného hospodáře při výkonu funkce člena voleného orgánu územního samosprávného celku či plnění určených úkolů nejhospodárnějším způsobem podle rozpočtových pravidel). Pochybení a nedostatky zjištěné finanční kontrolou v oblasti finančního řízení jsou tak často formulovány pouze v obecné rovině jako špatné nastavení či fungování vnitřního kontrolního systému, z čehož je následně velmi obtížné vyvozovat odpovědnost konkrétních osob či rozsah této odpovědnosti.

Současná právní úprava řídicí kontroly v zákoně o finanční kontrole není zcela srozumitelná, nezakládá jasná práva a jasné povinnosti. Na druhou stranu prováděcí vyhláška stanoví řadu rigidních postupů, které jsou v malém orgánu veřejné správy nepřiměřené a neekonomické, zatímco ve velkém orgánu veřejné správy jsou zpravidla formalistní a oddělené od reálných rozhodovacích procesů. V praxi tak dochází k paralelnímu fungování manažerského rozhodování a schvalovacího postupu podle zákona o finanční kontrole, i když se jedná o ten samý proces, jehož výstupem je veřejný výdaj (příjem). Důvod tohoto stavu je třeba hledat mimo jiné v textaci zákona, která nepřipouští procesní odchylky a přizpůsobení schvalovacího procesu reálné a legitimní manažerské potřebě.

Stávající zákon o finanční kontrole naopak nevěnuje dostatečnou pozornost úpravě interního auditu. Právní úprava reguluje zejména vznik a postavení útvarů interního auditu, aniž by blíže upravovala jejich činnost. Obecné pojetí interního auditu umožňuje celou řadu výkladů a rozdílné pojetí funkce interního auditu v praxi jednotlivých orgánů veřejné správy. Povinnost zavést interní audit je definována příliš plošně a výkon této funkce jedním a méně úvazkem je spíše pravidlem než výjimkou, což v praxi neumožňuje výkon interního auditu podle mezinárodních standardů interního auditu.

Vzhledem k širokému rozsahu řešených oblastí je pro větší přehlednost a zachování vazby mezi hodnocením stávajícího stavu a návrhem dílčích variant řešení, včetně jejich vyhodnocení, podrobný popis stávajícího stavu v jednotlivých segmentech systému finanční kontroly (řídicí kontrola, veřejnosprávní kontrola, interní audit), včetně definice souvisejících

problémů a nedostatků, předmětem samostatných podkapitol v návrhové části závěrečné zprávy (kapitola 2, která je dále členěna na 10 okruhů, které pokrývají hlavní oblasti stávající právní regulace) – v rámci těchto 10 okruhů jsou vždy první dvě podkapitoly věnovány popisu současného stavu a definici dílčích problémů v dané oblasti.

Výše popsané problémy jsou blíže specifikovány s návrhy řešení v kapitole 2.

1.3 Popis existujícího právního stavu v dané oblasti

Řízení a kontrola veřejných financí zahrnuje soubor opatření přijímaných na různých úrovních organizace veřejné správy, které mají za cíl zajistit účelné, hospodárné a efektivní nakládání s veřejnými prostředky. Součástí jsou i opatření, která chrání veřejné prostředky před riziky a nesrovnalostmi, a opatření, která zvyšují vypovídací schopnost údajů o stavu veřejných financí, zejména v oblasti rozpočtu a účetnictví.

Základní složky řízení a kontroly veřejných financí upravuje zákon o finanční kontrole. Jsou jimi veřejnosprávní kontrola, kontrola podle mezinárodních smluv a vnitřní kontrolní systém orgánů veřejné správy, jehož součástí je řídicí kontrola a interní audit. Tento zákon transponuje do českého práva klíčové požadavky na existenci a fungování systému vnitřní kontroly a auditu, které vychází ze směrnice Rady 2011/85/EU ze dne 8. listopadu 2011 o požadavcích na rozpočtové rámce členských států.

Procesní úpravu postupů veřejnosprávní kontroly obsahuje částečně i kontrolní řád. Na zákon o finanční kontrole jako obecný právní předpis upravující oblast finanční kontroly se odvolává řada dalších právních předpisů, mezi které patří zejména zákon č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů (rozpočtová pravidla), ve znění pozdějších předpisů (dále jen „rozpočtová pravidla“), zákon č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „rozpočtová pravidla územních rozpočtů“), zákon č. 219/2000 Sb., o majetku České republiky a jejím vystupování v právních vztazích, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o majetku ČR“), zákon č. 128/2000 Sb., o obcích (obecní zřízení), ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o obcích“), zákon č. 129/2000 Sb., o krajích (krajské zřízení), ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o krajích“), zákon č. 131/2000 Sb., o hlavním městě Praze, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o hlavním městě Praze“) a zákon č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České Republiky, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o Finanční správě ČR“).

Podrobné zhodnocení stávající právní úpravy včetně souvisejících právních předpisů je předmětem důvodové zprávy k návrhu zákona.

1.3.1 Školící, metodická a harmonizační činnost Ministerstva financí

Právní úprava finančního řízení a kontroly je pouze jedním z předpokladů přiměřeného a funkčního systému řízení a kontroly veřejných financí. Mezi další patří jejich promítnutí do každodenní praxe, tedy zejména aktivní role Ministerstva financí v metodické podpoře orgánů veřejné správy při aplikaci zákonem stanovených povinností, harmonizaci rozhodovací praxe kontrolních orgánů působících v oblasti kontroly nakládání s veřejnými prostředky,

pravidelné vyhodnocování relevantních ukazatelů o fungování systému řízení a kontroly veřejných financí a reporting o jeho výsledcích Vládě České republiky.

Působnost Ministerstva financí v oblasti metodického řízení a souvisejících školicích aktivit je upravena zákonem č. 2/1969 Sb., o zřízení ministerstev a jiných ústředních orgánů státní správy České republiky. Ministerstvo financí v letech 2016-2024 vydalo celkem 27 metodických pokynů pokrývajících všechny klíčové prvky řídicí kontroly, veřejnosprávní kontroly (hospodaření i veřejné finanční podpory) a interního auditu a k těmto metodickým pokynům pořádá pravidelná školení a semináře.

Celkový počet stažení metodických materiálů (pokynů a stanovisek) Centrální harmonizační jednotky za rok 2023 činil 9 328, většinu z tohoto počtu tvoří stažené metodické pokyny (7 571). Nejčastěji využívaným metodickým pokynem je v tomto smyslu vzorová směrnice o finanční kontrole s celkovým počtem 1 925 stažení za poslední rok.

V rámci školicích akcí pořádaných Ministerstvem financí v oblasti finančního řízení a finanční kontroly se za poslední tři roky proškolilo v průměru 1 000 zaměstnanců orgánů veřejné správy ročně, přičemž počet účastníků za sledované období roste. Kapacity pro poskytování školicích a dalších metodických akcí je přitom možné přizpůsobit i většímu počtu účastníků. Aktuálně je v oblasti finančního řízení a kontroly Ministerstvem financí pořádáno přibližně 20 školicích akcí ročně, nicméně s ohledem na možnost pořádat školení online či hybridním způsobem je možné v případě zvýšeného zájmu i bez navýšení nákladů na další školitele zajistit proškolení výrazně vyššího počtu zaměstnanců orgánů veřejné správy. Za účelem větší dostupnosti školení ze strany územní samosprávy i jejího politického vedení jsou od roku 2024 do plánu vzdělávacích akcí rovněž přidávána specializovaná školení pro starosty a zastupitele malých obcí, která se konají ve stručné, kondenzované verzi v odpoledních hodinách. Za účelem efektivnějšího výkonu školicích aktivit, s ohledem jak na rostoucí poptávku po těchto aktivitách, tak s ohledem na předpokládanou budoucí potřebu navýšení jejich počtu v souvislosti se schválením zákona o řízení a kontrole veřejných financí, se Ministerstvo financí zabývá také rozvojem moderních metod školení (např. digitální školení).

Ministerstvo financí je aktivní rovněž v oblasti harmonizace kontrolních orgánů – od roku 2021 probíhají pravidelně jednou ročně společné metodické dny kontrolních orgánů vykonávajících finanční kontrolu a řízení o porušení rozpočtové kázně se zástupci Úřadu pro ochranu hospodářské soutěže a jednou ročně se zástupci Nejvyššího kontrolního úřadu.

1.4 Identifikace dotčených subjektů

Návrh právní úpravy se dotkne níže uvedených subjektů a institucí:

- správci kapitol státního rozpočtu,
- organizační složky státu, které nejsou správcem kapitoly státního rozpočtu,
- státní příspěvkové organizace,
- státní organizace Správa železnic,
- státní fondy,
- územní samosprávné celky,
- městské části hlavního města Prahy,

- městské části a městské obvody statutárních měst,
- dobrovolné svazky obcí,
- příspěvkové organizace zřízené územním samosprávným celkem, městskou částí hlavního města Prahy nebo dobrovolným svazkem obcí,
- příspěvkové organizace, k nimž funkci zřizovatele plní podle statutu statutárního města jeho městský obvod nebo městská část,
- zdravotní pojišťovny,
- veřejné vysoké školy a jiné právnické osoby zřízené k plnění úkolů veřejné správy zvláštním právním předpisem,
- veřejné výzkumné instituce,
- školské právnické osoby zřízené Ministerstvem školství, mládeže a tělovýchovy, územním samosprávným celkem nebo dobrovolným svazkem obcí a jiné právnické osoby zřízené na základě zvláštního právního předpisu, které hospodaří s veřejnými prostředky,
- poskytovatelé veřejné finanční podpory,
- příjemci veřejné finanční podpory,
- dodavatelé zboží, prací nebo služeb hrazených orgány veřejné správy.

1.5 Popis cílového stavu

Cílem navrhované právní úpravy je zajištění větší míry ochrany veřejných prostředků cestou posílení jejich řízení a kontroly. Tento cíl odpovídá specifickému cíli Koncepce rozvoje veřejné správy na období let 2021–2030 2.2 Zefektivnit kontrolní mechanismy v oblasti nakládání s veřejnými prostředky v rámci strategického cíle 2. Efektivně fungující systém veřejné správy. Tento cíl rovněž patří mezi klíčové priority podporované EU prostřednictvím aktivit DG Reform v oblasti zvyšování odolnosti členských států v reakci na rostoucí tlak na udržitelnost veřejných financí a rozpočtů členských států.

Hlavními specifickými charakteristikami naplnění cílového stavu jsou:

1. Fungování přiměřeného a účinného vnitřního kontrolního systému ve všech orgánech veřejné správy

Za přiměřený a účinný vnitřní kontrolní systém lze přitom považovat takový, který odpovídá vnějším podmínkám, složitosti organizační struktury a charakteru zajišťovaných úkolů, vytváří podmínky pro řádné a včasné plnění úkolů a cílů orgánu veřejné správy, umožňuje včas identifikovat rizika a přijímat opatření k jejich vyloučení nebo zmírnění, poskytuje včasné, relevantní a spolehlivé informace pro řízení a kontrolu veřejných financí, umožňuje včas identifikovat závažné nedostatky, přijímat opatření k jejich nápravě a sledovat jejich plnění a je v souladu s právními a vnitřními předpisy.

Vyhodnocení fungování vnitřního kontrolního systému by mělo na úrovni jednotlivých orgánů veřejné správy, případně správců kapitol státního rozpočtu, probíhat každoročně ze strany útvaru interního auditu ve formě celkového názoru, který by byl povinnou součástí roční zprávy i povinného reportingu směrem k Ministerstvu financí. Celková statistika by následně

byla jednou ročně předkládána Vládě České republiky jako jeden z hlavních indikátorů vývoje míry ochrany veřejných prostředků, ke které dochází primárně v rámci vnitřních kontrolních systémů jednotlivých orgánů veřejné správy.

Způsoby naplnění tohoto cílového stavu jsou popsány zejména v kapitolách 2.1, 2.2 a 2.3.

2. Kvalitní interní audit zahrnující minimálně všechny správce kapitol státního rozpočtu a jejich podřízené příspěvkové organizace a organizační složky státu, kraje a obce nad 15 tis. obyvatel, postupující v souladu s mezinárodními standardy interního auditu

Klíčovými parametry kvality interního auditu jsou přitom nezávislý a objektivní výkon interního auditu s dostatečnou personální kapacitou a odborností ve vztahu k auditovaným oblastem.

Co se týče kvality interního auditu, tato by podléhala minimálně jednou za pět let povinnému externímu hodnocení kvality, jehož souhrnný výsledek by byl na úrovni státní správy rovněž předkládán pro informaci Ministerstvu financí a jeho prostřednictvím Vládě České republiky.

Způsoby naplnění tohoto cílového stavu jsou popsány zejména v kapitolách 2.4, 2.52.6 a 2.7.

3. Odstranění neopodstatněných duplicit kontrol, a to jak na úrovni zákonných kompetencí, tak na úrovni kontrolních plánů jednotlivých kontrolních orgánů

Koordinace plánů kontrol bude pro všechny poskytovatele veřejné finanční podpory nově povinná v informačním systému Ministerstva financí, takže i pro tuto oblast bude možné každoročně vyhodnocovat počet původně plánovaných kontrol, u kterých došlo na základě indikace duplicity s jiným kontrolním orgánem k jejich eliminaci.

Způsoby naplnění tohoto cílového stavu jsou popsány zejména v kapitolách 2.8 a 2.9.

Akceptovatelnost specifických cílů je dána tím, že se v ani jednom případě nejedná o zcela nové požadavky, nová je pouze jejich přesnější normativní úprava a požadavek na pravidelné vyhodnocování v podobě jednoznačného výroku, výsledku či statistiky, se kterými lze dále pracovat jak na úrovni sledování vývoje v čase v rámci jednotlivých orgánů veřejné správy, tak srovnáním statistik mezi jednotlivými segmenty veřejné správy či na úrovni České republiky jako celku. Specifické cíle zároveň odpovídají osvědčené zahraniční praxi a vychází z mezinárodních standardů interního auditu, které jsou celosvětově uznávanými pravidly fungování interního auditu nejen ze strany soukromých společností, ale i ze strany veřejné správy.

Jejich dosažení v praxi je realistické za předpokladu dostatečné školicí a metodické podpory ze strany Ministerstva financí, na kterou Ministerstvo financí klade dlouhodobě velký důraz a se kterou počítá i v rámci přípravy na implementaci nového zákona o řízení a kontrole veřejných financí. Dostatečný čas na důkladnou přípravu a proškolení je jedním z hlavních důvodů navrhované delší legisvakanční lhůty a účinnosti nové právní úpravy až od 1. ledna 2027.

Co se týče klíčového nástroje k dosažení výše uvedených specifických cílů, kterými jsou legislativní změny podrobně popsány v jednotlivých věcných kapitolách, patří mezi hlavní doporučení formulovaná na základě srovnávací analýzy nezávislými zahraničními experty z řad

akademické obce³ zejména vytvořit pragmatický a jednoduchý rámec řídicí kontroly a interního auditu zahrnující obecné zásady, minimální požadovaný standard a jasně stanovenou odpovědnost. Tento právní rámec by měl upravovat alespoň následující:

- základní zásady pro nakládání s veřejnými prostředky pro všechny osoby, které se na nakládání s nimi podílí,
- jednoznačnou odpovědnost a konkrétní povinnosti při nakládání s veřejnými prostředky,
- základní procesní postupy pro řídicí kontrolu, interní audit a veřejnosprávní kontrolu,
- předpoklady pro koordinaci postupů kontrolních orgánů,
- pravidla pro vyhodnocování nově navrhovaného systému.

Tento rámec pak lze rozpracovat na specifická doporučení pro jednotlivé typy orgánů veřejné správy, konkrétní druhy operací či řídicí a kontrolní mechanismy v podobě praktických metodických pokynů, které subjektům regulace pomohou lépe pochopit smysl zákonných ustanovení a konkrétní formy jejich aplikace do praxe bez nadbytečné administrativní zátěže, která ve svém důsledku k větší ochraně veřejných prostředků nepřispívá. Metodické pokyny budou postupně vydávány společně s platností zákona o řízení a kontrole veřejných financí i následně podle požadavků praxe. Na platnost nového zákona a vydání nových metodických pokynů Ministerstvo financí rovněž naváže intenzivní školicí činnosti.

Útvary interního auditu následně mohou využívat tyto metodické pokyny jako podpůrný nástroj pro svou činnost na základě principu „dodržuj nebo vysvětli“. Takto stanovená pravidla lépe odpovídají věcnému charakteru regulovaných vztahů v oblasti řízení vnitřního chodu orgánu veřejné správy a jsou v souladu s mezinárodně uznávaným pojetím interního auditu, jehož hlavním cílem nemá být pouze ověřování zákonnosti, ale zejména posuzování funkčnosti procesů řízení a správy orgánu veřejné správy.

1.6 Zhodnocení rizik

1.6.1 Rizika spojená s navrhovaným řešením

Rizika spojená s implementací navrhovaných změn

S ohledem na velmi vysoký počet orgánů veřejné správy, na které se stávající i případná budoucí právní úprava vztahuje (více než 19 000), z nichž podstatnou část tvoří orgány veřejné správy s omezeným odborným aparátem, je hlavním rizikem nedostatečná či věcně nesprávná implementace navrhovaných změn v praxi.

Riziko nelze zcela vyloučit, ale lze jej minimalizovat odpovídající délkou legisvakance lhůty ponechávající dostatečný čas na přípravu a proškolení a důslednou metodickou podporou Ministerstva financí před nabytím účinnosti nové právní úpravy, která je navrhována k 1. lednu 2027. Ministerstvo financí počítá jak s přípravou metodických pokynů a vzorových vnitřních předpisů pro všechny dotčené oblasti (řídicí kontrola, interní audit, veřejnosprávní

³ Srovnávací analýza Německa, Francie a Itálie a doporučení pro Českou republiku. Analýza je zveřejněna na [internetových stránkách Ministerstva financí](#).

kontrola) a typy orgánů veřejné správy, tak i s realizací obecných i specificky zaměřených školicích akcí, a to v prezenční formě v rámci kapacit Ministerstva financí, formou výjezdních školení ve spolupráci s územními samosprávnými celky i formou online školení. Zároveň Ministerstvo financí počítá i s přípravou vzorových školicích materiálů pro další využití v rámci orgánů veřejné správy.

Další dílčí rizika spojená s implementací navrhovaných změn v praxi jsou podrobně popsána v rámci zhodnocení výhod a přínosů a nevýhod, rizik a nákladů u jednotlivých navrhovaných variant řešení. Patří mezi ně zejména:

- Neochota vedoucích zaměstnanců vykonávat funkci příkazce operace v případě přesněji vymezené odpovědnosti za celou schvalovanou operaci.
- Nižší normativnost konkrétních stanovených pravidel, pokud budou dána metodickými pokyny a vnitřními předpisy orgánu veřejné správy.
- V případech centralizace interního auditu riziko centralizace procesů bez příslušných kapacit (využití organizační změny pro další snižování počtu interních auditorů), snížení důvěry vedení orgánu veřejné správy k internímu auditorovi, který jim nebude organizačně a personálně podřízen, odtržení stávajících interních auditorů orgánu veřejné správy od interních informací a každodenního kontaktu s auditovanými osobami a riziko generických zjištění a doporučení.

Výše uvedená rizika nelze vyloučit a pravděpodobnost jejich výskytu do značné míry záleží na konkrétním přístupu vedoucích příslušných orgánů veřejné správy k implementaci navrhovaných změn. Tato rizika však byla ve všech případech porovnávána s přínosy navrhovaných změn a zohledněna ve volbě konkrétních dílčích variant řešení. Navrhovaný systém pravidelného hodnocení a sledování výsledků v čase však umožňuje materializaci těchto rizik sledovat a reagovat na ni ze strany Ministerstva financí cílenou školicí a metodickou činností.

Dalším podstatným rizikem spojeným s implementací navrhovaných změn je, že ne pro všechny orgány veřejné správy bude s ohledem na jejich disponibilní kapacity reálné bezprostředně zajistit plné dodržování mezinárodních standardů interního auditu (i v případě centralizace útvarů interního auditu zůstanou orgány veřejné správy, kde bude s ohledem na efektivitu a účelnost i nadále působit pouze jeden interní auditor, typově se jedná o některé správce kapitol státního rozpočtu, dále o veřejné vysoké školy či zdravotní pojišťovny). S takovou situací mezinárodní standardy pracují a upravují i postup pro případy, kdy dosažení plného souladu z objektivních důvodů není možné.

Jako riziko lze rovněž kategorizovat odlišný procesní postup ve vztahu k podřízeným orgánům veřejné správy na úrovni státní správy (centralizovaný interní audit) a územních samosprávných celků (veřejnosprávní kontrola), který je výsledkem vypořádání meziresortního připomínkového řízení k věcnému záměru zákona. Hlavním důvodem tohoto odlišného přístupu je řízení jiného rizika, a sice nedostatečné kapacity pro realizaci původně navrhované změny procesního postupu na centralizovaný interní audit na straně územních samosprávných celků, kdy kraje v rámci připomínkového řízení upozornily na objektivně podloženou obavu, že by centralizovaný interní audit s ohledem na stávající personální

kapacity a množství podřízených orgánů veřejné správy nemohl naplnit předpoklad zásadní kvalitativní změny a musel by být i nadále primárně zaměřen na ověřování dodržování zákona a stanovených podmínek prováděného v rámci standardní kontroly hospodaření, tedy kontrolu velmi podobnou režimu kontroly veřejné finanční podpory (veřejnosprávní kontrola).

Nedostatečná účinnost navrhovaných změn v praxi

Hlavním rizikem spojeným s přijetím navrhovaných změn je, že ani přehlednější právní úprava s jasně stanovenými povinnostmi a odpovědnostmi, koncentrace auditorů do větších, centralizovaných útvarů a zavedení povinnosti dodržovat mezinárodní standardy interního auditu, v praxi nepovedou ke kvalitativnímu posunu ve výkonu řídicí kontroly a interního auditu.

Dalším dílčím rizikem je, že ani indikace duplicit kontrol v rámci informačního systému Ministerstva financí nepovede ze strany kontrolních orgánů ke změně zavedených postupů, aktivní koordinaci činnosti s jinými kontrolními orgány a eliminaci kontrol u již jinak prověřovaných subjektů.

Tato rizika nelze zcela vyloučit, protože se odvíjí od konkrétní aplikace stanovených pravidel konkrétními osobami v praxi, navrhovaný systém pravidelného hodnocení a sledování výsledků v čase však umožňuje materializaci těchto rizik sledovat a reagovat na ni ze strany Ministerstva financí cílenou školicí a metodickou činností, případně zohledněním dlouhodobě dosahovaných nedostatečných výsledků při plánování kontrol ze strany kontrolních orgánů.

1.6.2 Rizika spojená se zachováním stávající právní úpravy

Významným rizikem spojeným se stávající právní úpravou je úzké a formalistické pojetí finanční kontroly jako ověřování dodržování zákonem stanovených povinností a faktická absence dokumentovaného finančního řízení ve smyslu vyhodnocování účelnosti, hospodárnosti a efektivity schvalovaných operací v důsledku vágního pojetí práv a povinností ve stávající právní úpravě a s tím související nízké míry osobní odpovědnosti za rozhodnutí finanční povahy v rámci výkonu řídicí kontroly.

Zachování stávajícího stavu zároveň může vést k ne hospodárnému vynakládání veřejných prostředků i na samotné udržování nastaveného systému finanční kontroly, které může být v řadě případů administrativně zatěžující (a to jak pro vedení orgánů veřejné správy, tak i pro samotné kontrolní orgány či kontrolní a auditní pracovníky) bez odpovídající přidané hodnoty.

2 Návrh variant řešení, vyhodnocení nákladů a přínosů – hodnocení dopadů opatření jednotlivých věcně souvisejících okruhů

2.1 Cíle, zásady a základní předpoklady řízení a kontroly veřejných financí

2.1.1 Popis současného stavu

Zákon o finanční kontrole stanovuje, že hlavními cíli finanční kontroly je prověřovat:

- dodržování právních předpisů a opatření přijatých orgány veřejné správy v mezích těchto předpisů při hospodaření s veřejnými prostředky k zajištění stanovených úkolů těmito orgány,
- zajištění ochrany veřejných prostředků proti rizikům, nesrovnalostem nebo jiným nedostatkům způsobeným zejména porušením právních předpisů, ne hospodárným, neúčelným a neefektivním nakládáním s veřejnými prostředky nebo trestnou činností,
- včasné a spolehlivé informování vedoucích orgánů veřejné správy o nakládání s veřejnými prostředky, o prováděných operacích, o jejich průkazném účetním zpracování za účelem účinného usměrňování činnosti orgánů veřejné správy v souladu se stanovenými úkoly,
- hospodárný, efektivní a účelný výkon veřejné správy.

Pokud nejsou kritéria pro hodnocení výše uvedených hledisek stanovena právními předpisy, technickými nebo jinými normami, musí být předem stanovena vedoucím orgánem veřejné správy, a to na základě objektivně zjištěných skutečností.

Odpovědnost za organizování, řízení a zajištění přiměřenosti a účinnosti finanční kontroly mají vedoucí orgánů veřejné správy v rámci své řídicí pravomoci. Při zavádění a řízení finanční kontroly v orgánech veřejné správy jsou jejich vedoucí povinni zejména:

- organizovat finanční kontrolu tak, aby byla zajištěna přiměřená jistota, že tato kontrola podává včasné a spolehlivé informace o hospodaření, které jsou podkladem pro zajištění účinného řízení výkonu veřejné správy při plnění schválených záměrů a cílů,
- dbát, aby finanční kontrolu vykonávali zaměstnanci s kvalifikačními předpoklady, kteří jsou zároveň bezúhonní a u nichž nehrozí střet zájmů,
- zajistit, aby byly vyloučeny nežádoucí zásahy směřující k ovlivnění zaměstnanců vykonávajících finanční kontrolu,
- určit konkrétní cíle finanční kontroly podle charakteru zajišťovaných úkolů veřejné správy a v souladu s jejími hlavními cíli,
- sledovat a vyhodnocovat výsledky finanční kontroly a při zjištění nedostatků neprodleně přijímat konkrétní opatření k nápravě, jakož i systémová opatření, která mají za cíl předcházet a včas odhalovat nesprávné operace a jejich příčiny.

Vedoucí orgán veřejné správy je v rámci své odpovědnosti povinen v tomto orgánu zavést a udržovat vnitřní kontrolní systém, který:

- vytváří podmínky pro hospodárný, efektivní a účelný výkon veřejné správy,
- je způsobilý včas zjišťovat, vyhodnocovat a minimalizovat provozní, finanční, právní a jiná rizika vznikající v souvislosti s plněním schválených záměrů a cílů orgánu veřejné správy,
- zahrnuje postupy pro včasné podávání informací příslušným úrovním řízení o výskytu závažných nedostatků a o přijímaných a plněných opatřeních k jejich nápravě.

Ke splnění těchto povinností vedoucí orgánu veřejné správy vymezí postavení a působnost organizačních složek, organizačních útvarů, vedoucích a ostatních zaměstnanců tak, aby zajistil fungování řídicí kontroly a interního auditu. K tomu zejména:

- stanoví rozsah odpovídajících pravomocí a odpovědností vedoucích a ostatních zaměstnanců při nakládání s veřejnými prostředky, včetně úplného a přesného vymezení povinností ve vztahu k jimi plněným úkolům,
- zajistí oddělení pravomocí a odpovědností při přípravě, schvalování, provádění a kontrole operací, zejména ve vztahu k výběrovým řízením, uzavírání smluv, vzniku závazků, platbám a vymáhání pohledávek,
- zajistí, aby o všech operacích a kontrolách byl proveden záznam a vedena příslušná dokumentace,
- přijme veškerá nezbytná opatření k ochraně veřejných prostředků,
- zajistí hospodárné, efektivní a účelné využívání veřejných prostředků v souladu se zásadami spolehlivého řízení,
- sleduje a zajišťuje plnění rozhodujících úkolů orgánu veřejné správy k dosažení schválených záměrů a cílů.

Všichni vedoucí zaměstnanci orgánu veřejné správy jsou v rámci vymezených povinností, pravomocí a odpovědností povinni zajistit fungování vnitřního kontrolního systému. Současně jsou povinni podávat vedoucímu orgánu veřejné správy včasné a spolehlivé informace o výsledcích dosahovaných při plnění stanovených úkolů, o vzniku významných rizik, o závažných nedostacích v činnosti orgánu veřejné správy a o přijímaných a plněných opatřeních k jejich nápravě.

2.1.2 Definice problému

Povinnosti v oblasti finanční kontroly zákon o finanční kontrole nestanovuje vždy jasně, ale často prostřednictvím cílů finanční kontroly a odpovědnosti za nastavení systému finanční kontroly stanovené vedoucímu orgánu veřejné správy. Zákon o finanční kontrole tedy nestanoví, co konkrétně má být v rámci vnitřního kontrolního systému orgánů veřejné správy povinně dodržováno, pouze vymezuje, co má být prostřednictvím finanční kontroly prověřováno a jak má být celý systém finanční kontroly nastaven.

V případě kontroly dodržování právních předpisů a opatření přijatých orgány veřejné správy v mezích těchto předpisů při hospodaření s veřejnými prostředky musí být konkrétní povinnosti dovozovány prostřednictvím jiných právních předpisů. V případě povinností spojených s řízením rizik a s hospodárným, účelným a efektivním nakládáním s veřejnými prostředky zákonem o finanční kontrole žádná přímá povinnost vedoucímu orgánu veřejné správy ani vedoucím zaměstnancům stanovena není. V případě pochybení v této oblasti musí být povinnost nepřímou dovozována z jiných právních předpisů (zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „občanský zákoník“), zákon o majetku ČR, rozpočtová pravidla), kde je však formulována velmi obecně či omezeně (postup s péčí řádného hospodáře, využívání majetku účelně a hospodárně k plnění funkcí státu a k výkonu stanovených činností, plnění úkolů nejhospodárnějším způsobem) a pouze ve vztahu k dílčím

aspektům upravovaným těmito zákony (výkon funkce voleného orgánu územního samosprávného celku, hospodaření s majetkem státu, plnění rozpočtu).

Podle zákona o finanční kontrole má vedoucí orgánu veřejné správy povinnost vytvořit vnitřní kontrolní systém a zajistit jeho fungování. Vedoucí orgánu veřejné správy tak pouze vytváří podmínky pro hospodárný, efektivní a účelný výkon veřejné správy. Obdobně jsou všichni vedoucí zaměstnanci orgánu veřejné správy v rámci vymezených pravomocí a odpovědností povinni zajistit fungování vnitřního kontrolního systému, ale přímá povinnost dodržovat při nakládání s veřejnými prostředky zásady hospodárnosti, efektivity a účelnosti jim stanovena není. Pokud je kontrolou či auditem zjištěno u konkrétní finanční či majetkové operace porušení těchto zásad, lze jej v souladu se zákonem o finanční kontrole označit za selhání postupů řídicí kontroly či porušení povinnosti zajistit fungování vnitřního kontrolního systému – pochybení tedy za současného stavu právní úpravy nespočívá v nesprávném nakládání s veřejnými prostředky, ale v tom, že toto nesprávné nakládání vnitřní kontrolní systém včas neidentifikoval a nezajistil nápravu.

To v praxi značně omezuje možnost vynucovat hospodárný, efektivní a účelný výkon veřejné správy, jelikož předmětné povinnosti nemají v zákoně o finanční kontrole přímou oporu. Řada kontrolních i auditních zpráv tak zůstává u pouhého ověřování konkrétních, jinými zákony stanovených postupů, jejichž nedodržení lze jednoznačně prokázat a doložit. Jedná se například o kontrolu plnění pravidel stanovených pro zadávání veřejných zakázek či pravidel pro účtování operací. Do těchto oblastí je následně zaměřena naprostá většina kontrol, přičemž ostatní oblasti podstatné pro hospodárný, efektivní a účelný výkon veřejné správy zůstávají bez vnějšího, ale často i vnitřního dohledu. Jakkoliv je dodržování všech postupů stanovených zákony základní podmínkou pro řádné fungování veřejné správy, nejedná se o dostačující předpoklad jejího ekonomicky racionálního chování.

Obdobné platí i pro povinnost řídit rizika. Zákon o finanční kontrole nestanoví vedoucímu orgánu veřejné správy ani vedoucím zaměstnancům povinnost rizika řídit, stanoví pouze povinnost vedoucího orgánu veřejné správy vytvořit systém schopný včas zjišťovat, vyhodnocovat a minimalizovat provozní, finanční, právní a jiná rizika vznikající v souvislosti s plněním schválených záměrů a cílů a povinnost vedoucích zaměstnanců o vzniku významných rizik vedoucího orgánu veřejné správy informovat.

Vedoucí orgánu veřejné správy má zákonem o finanční kontrole stanoveny rovněž další velmi obecně definované povinnosti, které je v praxi obtížné naplnit. Jedná se zejména o povinnost stanovit předem na základě objektivně zjištěných skutečností kritéria pro hodnocení zásad hospodárného, efektivního a účelného výkonu veřejné správy. Úvaha nad hospodárností, efektivitou a účelností každé konkrétní operace by měla být odpovědností osob, které o její realizaci rozhodují a měla by být vždy řádně zdokumentována (podložena auditní stopou). Předem paušálně na úrovni orgánu veřejné správy vymezit kritéria, při jejichž dodržení budou operace splňovat požadavky na hospodárnost, efektivitu a účelnost, je možné pouze ve velmi omezené míře (např. v podobě konkrétních technických standardů, i u těch však hospodárnost a efektivita závisí nejen na formulaci požadavku, ale i na postupu při jeho následné realizaci a naplnění kritéria účelnosti nelze pouze s ohledem na dodržení určitého technického

standardu vyhodnotit, neboť se váže primárně k existenci prokazatelné potřeby a teprve sekundárně ke kvalitativním parametrům jejího naplňování).

Stávající rozsáhle definované předpoklady pro fungování vnitřního kontrolního systému jsou do značné míry nenormativní a formulují spíše vybrané prvky obecně uznávané dobré praxe řízení orgánu veřejné správy. Tyto postupy nejsou doplněny jasně stanovenými povinnostmi pro vedoucího orgánu veřejné správy a vedoucí zaměstnance. To má za následek, že zákon o finanční kontrole je pro tyto osoby nesrozumitelný a není z něj zřejmé, co konkrétně musí v praxi zavést či dodržovat. Důsledkem je delegace maximálně možného množství úkonů na k tomu pověřené specializované zaměstnance. Tím dochází k vytvoření paralelního systému schvalování operace pro účely naplnění požadavků podle zákona o finanční kontrole (tj. výkon „schvalovacích“ kompetencí pověřenými zaměstnanci bez participace na reálném věcném řízení operace) navazujícího na věcné rozhodování (výkon „řídících“ kompetencí, tedy manažerské rozhodování, ovšem bez příslušné schvalovací kompetence a s tím spojené odpovědnosti), na které zákon o finanční kontrole primárně mířil a o kterém naopak přiměřená auditní stopa nezůstává.

Systém delegace oprávnění k nakládání s veřejnými prostředky je v praxi velmi často založen pouze na individuálních pověřeních pro konkrétní osoby, nikoliv na samostatném vnitřním předpisu upravujícím celou oblast a postupy řídicí kontroly. Chybí tak promyšlená systémová vazba na ostatní platná pravidla a povinnosti upravující dané operace uvnitř orgánu veřejné správy (limity pro schvalování výdajů, postupy pro veřejné zakázky, schvalování dokumentace ze strany specializovaných útvarů – právní, investiční apod.) a vazba na kompetence osob na ostatních úrovních řízení či na kompetence kolektivních orgánů. I to přispívá k fungování paralelního systému schvalování operace pověřenými zaměstnanci pro účely naplnění požadavků podle zákona o finanční kontrole a rozhodování o dané operaci managementem orgánu veřejné správy (podle ostatních platných vnitřních pravidel). Výsledkem je vysoce formální, regulovaný schvalovací proces spojený se značnou administrativní zátěží uvnitř orgánů veřejné správy, který v praxi nepokrývá reálné řízení veřejných prostředků (rozhodování o nich) a k jejich ochraně přispívá pouze v omezené míře.

Negativním důsledkem takového nastavení může být v opačné rovině proces, který řízení veřejných prostředků sice plně pokrývá, nicméně je kvůli systémovým duplicitám vysoce neefektivní a administrativně neúměrně náročný (operace jsou nadměru kontrolovány řadou samostatně pověřených osob). Osoby zapojené do takového řídicího procesu neznají či ani nemají přesně vymezeny své kompetence a odpovědnosti a kontrolují tedy vícekrát různé či stejné dílčí aspekty téže operace.

2.1.3 Návrh věcného řešení včetně zhodnocení variant

Jedná se o kvalitativní změny spočívající v jednoznačnějším stanovení povinností a odpovědnosti vedoucího orgánu veřejné správy a vedoucích zaměstnanců. Nejedná se o zavádění nových postupů, ale úpravu a zjednodušení postupů stávajících. Navrhované změny je možné realizovat bez nutnosti úprav informačních systémů.

U jednotlivých variant jsou proto posuzovány jejich výhody, nevýhody a rizika ve vztahu ke sledovanému cíli právní úpravy, kterým je zajištění větší míry ochrany veřejných prostředků cestou posílení jejich efektivního řízení a kontroly, nikoliv související náklady, které ve všech

variantách spočívají v úpravě příslušných vnitřních předpisů orgánů veřejné správy a větším důrazu na aplikaci již dnes stanovených pravidel na jednotlivých úrovních řízení.

2.1.3.1 *Stávající stav, pouze zjednodušení a zpřehlednění formulací zákona a omezení nenormativních ustanovení*

Tato varianta spočívá v ponechání stávající koncepce nepřímé implementace povinností při řízení a kontrole veřejných financí skrze cíle finanční kontroly a náležitosti vnitřního kontrolního systému. Došlo by pouze ke zjednodušení a zpřesnění formulací a vynechání ustanovení, která jsou zcela nenormativního charakteru (zejména definice a popis kontrolních metod a postupů).

 Výhody/přínosy	 Nevýhody/rizika/náklady
• Zjednodušení a zpřehlednění právní normy • Předpoklad lepšího pochopení ze strany subjektů regulace a aplikace pravidel v praxi	• Neřeší problém absence konkrétních práv a povinností jednotlivých osob, které se na fungování vnitřního kontrolního systému podílí • Riziko přetrvávající nesrozumitelnosti zákonných požadavků pro management orgánů veřejné správy • Chybějící opora pro identifikaci a nápravu nedostatků v oblasti hospodárného, efektivního a účelného nakládání s veřejnými prostředky • Přetrvávající nesoulad mezi tím, co má vedení orgánů veřejné správy ze zákona povinnost dodržovat a tím, co mají kontrolóři a auditoři ze zákona povinnost prověřovat, a inherentní vzájemné spory • Riziko konzervace stávajícího stavu zaměření řídicí kontroly a interního auditu na plnění jiných, zákony jednoznačně stanovených postupů (např. v oblasti zadávání veřejných zakázek), na úkor ověřování hospodárného, efektivního a účelného nakládání s veřejnými prostředky

2.1.3.2 *Stanovení základních zásad pro nakládání s veřejnými prostředky*

Podstatou této varianty je stanovení jednoznačné zákonné povinnosti dodržovat při nakládání s veřejnými prostředky zásadu řádného finančního řízení (hospodárnosti, efektivity a účelnosti), a to:

- A. Pro všechny osoby, které se na nakládání s veřejnými prostředky podílí
- B. Pro osobu, která o dané operaci rozhoduje (příkazce operace)

 Výhody/přínosy	 Nevýhody/rizika/náklady
• Srozumitelná zákonná povinnost pro vedení orgánů veřejné správy, která může být ze strany Ministerstva financí dále konkrétněji rozpracována v metodických pokynech a příkladech dobré praxe • Opora pro identifikaci a nápravu nedostatků v oblasti hospodárného, efektivního a účelného nakládání s veřejnými prostředky • Adresná odpovědnost při zjištění případných pochybení • Vyšší míra ochrany veřejných prostředků • V případě stanovení obecné povinnosti pro všechny osoby, které se na nakládání s veřejnými prostředky podílí (A), pokrytí situací, kdy se na rozhodování podílí více osob na různých stupních řízení, případně jsou do něj zapojeny kolektivní orgány (každý odpovídá v mezích svých stanovených pravomocí a odpovědností)	• V případě omezení povinnosti na příkazce operace (B) absence odpovědnosti dalších osob, které do rozhodování o dané operaci vstupují

Další související zásady podstatné pro nakládání s veřejnými prostředky, které by měl zákon jasně stanovit, jsou rozpracované ve věcně příslušných kapitolách. Jedná se o následující:

- Pořizovat a uchovávat o nakládání s veřejnými prostředky dokumentaci, ze které lze zpětně rekonstruovat posloupnost rozhodování o každé operaci a operaci ověřit (auditní stopa);
- Dodržovat při nakládání s veřejnými prostředky kontrolu čtyř očí (zásada čtyř očí);
- Přistupovat k zaměření kontroly a auditu na základě analýzy rizik (přístup založený na riziku);
- Klást při výkonu kontroly a auditu důraz na prevenci selhání a nápravu systémových nedostatků (zásada prevence);
- Spolupracovat při plánování a výkonu kontroly a auditu s ostatními kontrolními a auditními orgány (zásada jednotného auditu).

2.1.3.3 Stanovení povinných minimálních požadavků na vnitřní kontrolní systém a ponechání jeho dalšího nastavení plně v kompetenci vedoucího orgánu veřejné správy

Tato varianta spočívá ve stanovení zákonné povinnosti vedoucího orgánu veřejné správy upravit vnitřní kontrolní systém ve vnitřním předpisu. Zákon by stanovil minimální povinné náležitosti takového vnitřního předpisu a minimální povinné požadavky na vnitřní kontrolní systém orgánů veřejné správy.

Vzorové vnitřní předpisy pro jednotlivé typy orgánů veřejné správy by byly zpracovány v podobě metodických pokynů, které by byly pomůckou pro vedoucí orgánu veřejné správy, jak vnitřní kontrolní systém nastavit, a zároveň i návodem pro interní auditory, proti čemu nastavení vnitřního kontrolního systému ověřovat (v duchu principu „dodržuj nebo vysvětli“/ „comply or explain“)⁴.

Minimální požadavky stanovené zákonem na vnitřní kontrolní systém by měly zahrnovat následující:

- Zajistit hospodárné, efektivní a účelné nakládání s veřejnými prostředky;
- zajistit včasnou identifikaci a vyhodnocení provozních, finančních, právních a jiných rizik a přijetí opatření k jejich řízení;
- zajistit včasnou identifikaci závažných nedostatků a přijetí opatření k jejich nápravě;
- zajistit včasné podávání informací o výskytu závažných rizik a nedostatků příslušným úrovním řízení;
- zajistit prokazatelnou auditní stopu o všech prováděných operacích a kontrolách.

 Výhody/přínosy	 Nevýhody/rizika/náklady
• Omezení normativních zásahů do vnitřního fungování orgánů veřejné správy (povinnosti stanoveny pouze vedoucímu orgánu veřejné správy) Metodická úprava bližších náležitostí: • Možnost formulovat konkrétnější postupy srozumitelnými pojmy běžnými v praxi managementu • Možnost zohlednit specifika jednotlivých typů orgánů veřejné správy	• Absence vnímání spoluodpovědnosti za fungování vnitřního kontrolního systému ze strany vedoucích zaměstnanců (povinnost vedoucího orgánu veřejné správy zajistit) • Nižší normativnost konkrétních stanovených pravidel (pokud jsou dána pouze metodickými pokyny a vnitřním předpisem orgánu veřejné správy) • Riziko rezistence vůči zjištěním interního auditu a navrhovaným opatřením ke zlepšení fungování vnitřního kontrolního systému ze strany vedení i zaměstnanců orgánů veřejné správy v případě, že tyto požadavky nejsou definovány přímo v zákoně • Značná setrvačnost i v případě špatně fungujícího vnitřního kontrolního

⁴ Jedná se o princip převzatý z kodexu OECD Principles of Good Governance, který byl do českého prostředí implementován v roce 2018 formou Kodexu řízení a správy společností. Vychází z předpokladu, že nad rámec zákonné úpravy (hard law) jsou podstatné i doprovodné doporučení a metodické pokyny, které by měly subjektům regulace pomáhat právní normy lépe chápat a aplikovat do svých konkrétních podmínek (soft law). Těmito dokumenty se nic nenařizuje, pouze doporučují dobrou praxi. Každá organizace má právo se od nich odchýlit nebo je nedodržovat, pouze musí být schopna vysvětlit, jaké k tomu má důvody.

 Výhody/přínosy	 Nevýhody/rizika/náklady
	systému, přejímání historického nastavení jako nezměnitelného faktu nebo pozvolný postup směrem k efektivnějšímu nastavení vnitřního kontrolního systému, který ale bez vnějšího impulsu potrvá velmi dlouho • Riziko převzetí pouze minimálních zákonných požadavků bez vlastní podrobnější úpravy • V případě špatně fungujících orgánů veřejné správy bez snahy vedení o zlepšení absence minimálních povinností a přímé odpovědnosti vedoucích zaměstnanců

2.1.3.4 Stanovení základních povinností vedoucího orgánu veřejné správy

Zákon by podle této varianty stanovoval vedoucímu orgánu veřejné správy povinnost upravit vnitřním předpisem rozsah pravomocí a odpovědností zaměstnanců v rámci vnitřního kontrolního systému a postupy řídicí kontroly ve vztahu ke konkrétním typům operací.

Vzorové vnitřní předpisy pro jednotlivé typy orgánů veřejné správy by byly zpracovány v podobě metodických pokynů, které by byly pomůckou pro vedoucí orgánu veřejné správy a ostatní vedoucí zaměstnance, jak vnitřní kontrolní systém nastavit a jak své povinnosti v něm plnit, a zároveň i návodem pro interní auditory, proti čemu nastavení a fungování vnitřního kontrolního systému ověřovat (v duchu principu „dodržuj nebo vysvětli“/ „comply or explain“).

 Výhody/přínosy	 Nevýhody/rizika/náklady
• Minimální společný základ obecně platný pro všechny orgány veřejné správy bez ohledu na kvalitu jejich vnitřních předpisů • Stručný, přehledný výčet povinností doplněný metodickým návodem, jak povinnosti naplňovat Metodická úprava bližších náležitostí: • Možnost zohlednit specifika jednotlivých typů orgánů veřejné správy • Možnost formulovat konkrétnější postupy srozumitelnými pojmy běžnými v praxi managementu	• Nižší normativnost konkrétních stanovených pravidel (pokud jsou dána pouze metodickými pokyny a vnitřním předpisem orgánu veřejné správy) • Riziko rezistence vůči zjištěním interního auditu a navrhovaným opatřením ke zlepšení fungování vnitřního kontrolního systému ze strany vedení v případě, že tyto požadavky nejsou definovány přímo v zákoně

2.1.4 Volba varianty a její implementace

Na základě zhodnocení výhod, nevýhod a rizik jednotlivých variant jsou k realizaci zvoleny tyto vzájemně komplementární varianty:

- **2.1.3.2 Stanovení základních zásad pro nakládání s veřejnými prostředky (pro všechny osoby, které se na nakládání s veřejnými prostředky podílí)**
- **2.1.3.4 Stanovení základních povinností vedoucího orgánu veřejné správy**

Implementace zvolených variant spočívá ve stanovení základních zásad pro nakládání s veřejnými prostředky a základních povinností vedoucího orgánu veřejné správy a zaměstnanců v rámci vnitřního kontrolního systému formou zákonných ustanovení. Současná povinnost zajištění finanční kontroly zaměstnanci, kteří pro to mají kvalifikační předpoklady, jsou bezúhonní a nehrozí u nich střet zájmů, zůstane zachována.

Zvolené varianty 2.1.3.2 a 2.1.3.4 byly vybrány na základě porovnání jejich jednotlivých výhod/přínosů a nevýhod/rizik/nákladů a po vyhodnocení kompatibility se zvolenými možnostmi řešení dalších věcných okruhů. Implementace zvolených variant je podmíněna posílením role interního auditu (viz kapitolu 2.4 a dále) a poskytnutím nezbytné metodické podpory ze strany Ministerstva financí a je nezbytná pro možné zjednodušení postupů řídicí kontroly popsaného v kapitole 2.3.4. Varianta 2.1.3.1 (stávající stav, pouze zjednodušení a zpřehlednění formulací zákona a omezení nenormativních ustanovení) prakticky neřeší identifikované nedostatky stávající legislativy, absence vymezení základních zásad nakládání s veřejnými prostředky a základních povinností vedoucího orgánu veřejné správy by navíc zvyšovala rizika spojená s implementací variant pro oblast procesních postupů řídicí kontroly, viz kapitolu 2.3.4. Varianta 2.1.3.3 (stanovení povinných minimálních požadavků na vnitřní kontrolní systém a ponechání jeho dalšího nastavení plně v kompetenci vedoucího orgánu veřejné správy) je poté částečně duplicitní ke zvolené variantě 2.1.3.2, pouze větším způsobem zasahuje do působnosti vedoucích orgánů veřejné správy, omezuje jeho možnosti vlastního nastavení vnitřního kontrolního systému, a tím ho i částečně zbavuje odpovědnosti za jeho správné nastavení v souladu s potřebami konkrétního orgánu veřejné správy.

Zákonná ustanovení by následně byla rozpracována ze strany Ministerstva financí ve formě metodických pokynů:

- vzorových vnitřních předpisů k nastavení vnitřního kontrolního systému pro jednotlivé typy orgánů veřejné správy,
- příručky pro vedení orgánů veřejné správy k plnění povinností v rámci vnitřního kontrolního systému,
- příručky pro interní auditory k ověřování nastavení a fungování vnitřního kontrolního systému.

Nastavení vnitřního kontrolního systému orgánů veřejné správy by interní auditoři mohli ověřovat proti vzorovým vnitřním předpisům jako standardu dobré praxe metodou „dodržuj, nebo vysvětli“.

Navrhovaná právní úprava převeze definici vedoucího orgánu veřejné správy ze stávající právní úpravy, která je obsažena v ustanovení § 2 písm. d) zákona o finanční kontrole.

2.2 Řídicí kontrola – povinné role

2.2.1 Popis současného stavu

Na zajištění řídicí kontroly plánovaných a připravovaných operací se podle zákona o finanční kontrole podílí tři funkce (procesní role):

- příkazci operací,
- správce rozpočtu,
- hlavní účetní.

Ve všech třech případech se musí jednat o zaměstnance (v případě příkazců operací o vedoucí zaměstnance) pověřené k výkonu těchto funkcí vedoucím orgánu veřejné správy. Vedoucí orgánu veřejné správy může výkonem jednotlivých funkcí pověřit více zaměstnanců (v orgánu veřejné správy může být více než jeden příkazce operace, správce rozpočtu a hlavní účetní), i když to zákon o finanční kontrole nestanovuje zcela jednoznačně, a naopak v případě správce rozpočtu a hlavního účetního zákon o finanční kontrole uvádí na rozdíl od příkazců operací jednotné číslo. Takový postup (centralizace výkonu funkce správce rozpočtu nebo hlavního účetního u jedné osoby) by však v aplikační praxi u větších orgánů veřejné správy nebyl s ohledem na množství realizovaných operací proveditelný.

Zákon o finanční kontrole stanovuje konkrétní výjimky z výše uvedeného pravidla pro:

- obce, kraje, hlavní město Prahu, městské části hlavního města Prahy (příkazcem operace může být i člen zastupitelstva),
- orgány veřejné správy s méně než 5 zaměstnanci (správcem rozpočtu a hlavním účetním může být jiná fyzická osoba než zaměstnanec orgánu veřejné správy),
- dobrovolné svazky obcí (příkazcem operace, správcem rozpočtu a hlavním účetním mohou být i jiné fyzické osoby než zaměstnanci dobrovolného svazku obcí).

Sloučení funkcí v řídicí kontrole je podle zákona o finanční kontrole nepřípustné až na stanovené výjimky, které jsou zákonem o finanční kontrole definovány v obecné rovině jako případy, kdy je to odůvodněno malou pravděpodobností výskytu nepřiměřených rizik pro hospodaření s veřejnými prostředky, zejména v návaznosti na povahu činnosti orgánu veřejné správy, stanovené úkoly, stupeň obtížnosti finančního řízení a strukturu a počet zaměstnanců. Pokud vedoucí orgánu veřejné správy vyhodnotí, že daný orgán splňuje tyto obecně definované podmínky, může sloučit funkci správce rozpočtu a hlavního účetního, nikoliv ovšem s funkcí příkazce operace.

Stejně tak není přípustné plnění rolí v řídicí kontrole jinými osobami než vlastními zaměstnanci (s výjimkou dobrovolných svazků obcí, členů zastupitelstva územních samosprávných celků a městských částí hlavního města Prahy a orgánů veřejné správy s méně než 5 zaměstnanci).

Pro výkon průběžné a následné řídicí kontroly zákon o finanční kontrole povinné procesní role nestanoví.

2.2.2 Definice problému

Zákon o finanční kontrole dostatečně nezohledňuje situaci malých orgánů veřejné správy, která není specifická pouze pro územní samosprávné celky a jejich příspěvkové organizace,

ale i pro některé malé organizační složky státu či státní příspěvkové organizace. Jakkoliv je zákonný požadavek na zajištění všech funkcí v řídicí kontrole vlastními zaměstnanci s ohledem na řídicí charakter této činnosti a její význam pro ochranu veřejných prostředků pochopitelný, v praxi velmi malých orgánů veřejné správy takový požadavek naráží na nedostatečnou personální kapacitu vlastních zaměstnanců, což vede buď k formálnímu naplňování povinnosti zaměstnáváním externistů na dílčí úvazek formou dohody o provedení práce či dohody o pracovní činnosti anebo k pověřování osob, které sice jsou zaměstnanci orgánu veřejné správy, ale nemají k výkonu této funkce potřebnou odbornost.

U řídicí kontroly se problém opakovaně vyskytuje u nejmenších orgánů veřejné správy (zejména se jedná o příspěvkové organizace), kde není odborná kapacita ani pro výkon sloučené funkce správce rozpočtu a hlavního účetního. Vedoucí orgánu veřejné správy řeší otázku, zda touto funkcí pověřit nekvalifikovaného zaměstnance (například učitelku) nebo funkci v rozporu se zákonem outsourcovat (například na externí účetní). Z hlediska smyslu řídicí kontroly je přitom zásadní, aby dané role zastávaly osoby, které mají odpovídající odbornost. Striktní požadavek na to, aby nejmenší orgány veřejné správy zaměstnávaly osobu pouze pro plnění sloučené funkce správce rozpočtu a hlavního účetního, není opodstatněný. Nejedná se přitom o okrajovou problematiku, sloučení těchto funkcí trvale vykazuje přes 60 % orgánů veřejné správy.

Potřeba zajištění funkce správce rozpočtu a hlavního účetního jinou fyzickou osobou, než vlastním zaměstnancem je relevantní i ve větších orgánech veřejné správy než jen v těch s pěti zaměstnanci, zejména když se tento limit vztahuje na veškeré zaměstnance orgánu veřejné správy, nejen na ty zajišťující řídicí a ekonomické funkce. Naopak ty nejmenší orgány veřejné správy mají v praxi potíže zajistit řídicí kontrolu i v případě využití možnosti sloučení funkce správce rozpočtu a hlavního účetního. Tento problém je pak o to významnější, pokud orgány veřejné správy chtějí mít v řídicích procesech zajištěnou zastupitelnost.

Zákon o finanční kontrole zároveň nezohledňuje ani situaci velkých orgánů veřejné správy se složitou vnitřní organizační strukturou, ve kterých se na schvalování operací podílí řada dalších specializovaných útvarů či úrovní řízení nad rámec zákonem předpokládaných tří rolí příkazce operace, správce rozpočtu a hlavní účetní. Zákon o finanční kontrole zejména nereflektuje situace, kdy příkazce operace o operaci nerozhoduje autonomně, ale na tomto rozhodování se podílí více osob či kolektivní orgány. Jedná se například o operace schvalované či projednávané zastupitelstvem či radou územního samosprávného celku, či operace schvalované ve zdravotní pojišťovně správní radou. Zákon o finanční kontrole sice již v současné době umožňuje, aby příkazcem operace byl člen zastupitelstva územního samosprávného celku, avšak v praxi se stále jedná spíše o výjimečné případy. Obvyklejší situace je, když příkazcem operace je stanoven vedoucí zaměstnanec úřadu, který tuto roli vykonává podle pokynů a v mezích stanovených zastupitelstvem, nikoliv jako autonomní osoba. V takovém případě by odpovědnost příkazce operace za nezbytnost operace k zajištění úkolů, záměrů a cílů orgánu veřejné správy měla být nahrazena odpovědností za soulad operace se schváleným rozhodnutím.

V praxi se vyskytují potíže rovněž s vymezením pojmu vedoucího zaměstnance. V některých případech (projektoví nebo finanční manažeři, soudci) dává smysl nakládání se stanovenými veřejnými prostředky svěřit i osobám, které nejsou vedoucími zaměstnanci ve

smyslu personální kompetence nad jinými zaměstnanci, jak to předpokládá zákon č. 262/2006 Sb., zákoník práce, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákoník práce“). Tato otázka již byla (byť v jiné věci) řešena usnesením Ústavního soudu ze dne 6. 12. 2016, sp. zn. I. ÚS 1077/16, které uvádí, že *„pojem vedoucího zaměstnance nelze vnímat jen a pouze v tom smyslu, že se jedná o zaměstnance, který vede určitý počet jiných zaměstnanců (hledisko personální). Vedoucího lze vnímat i jako osobu, která je odpovědná za určitý úsek činnosti, za určitou oblast v rámci organizační struktury zaměstnavatele (hledisko účelové). Není tedy nezbytně nutné, aby měl vedoucí zaměstnanec nějaké podřízené.“*

Zákon o finanční kontrole nestanovuje, za co konkrétně je při schvalování operace příkazce operace, správce rozpočtu a hlavní účetní odpovědný. To lze dovodit až z prováděcí vyhlášky č. 416/2004 Sb., kterou se provádí zákon č. 320/2001 Sb., o finanční kontrole ve veřejné správě a o změně některých zákonů (zákon o finanční kontrole), ve znění zákona č. 309/2002 Sb., zákona č. 320/2002 Sb. a zákona č. 123/2003 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „prováděcí vyhláška“), která stanovuje bližší náležitosti postupů řídicí kontroly a upravuje mimo jiné, co jednotlivé funkce v rámci jednotlivých fází řídicí kontroly prověřují. S tím je však spojeno hned několik nedostatků:

- Zákon o finanční kontrole nestanoví příkazci operace, správci rozpočtu ani hlavnímu účetnímu žádné povinnosti, pouze tyto role vymezuje a stanoví základní požadavky na osoby, které lze těmito funkcemi pověřit. I prováděcí vyhláška je koncipována tak, že příkazce operace nezbytnost operace k zajištění stanovených úkolů, schválených záměrů a cílů a správnost operace (soulad operace s právními předpisy a dodržení kritérií stanovených pro hospodárny, efektivní a účelný výkon veřejné správy), její doložení správnými a úplnými podklady a řízení souvisejících rizik pouze prověří. Navíc, pokud orgán veřejné správy nemá předem stanovena závazná kritéria pro hospodárny, efektivní a účelný výkon veřejné správy nebo nemá své záměry a cíle rozpracovány v podobě, ke které by se konkrétní operace daly přímo vztáhnout, z celého postupu v praxi zůstává pouhé ověření souladu operace s formálními požadavky zákona o finanční kontrole, které samo o sobě není dostatečnou zárukou hospodárného, efektivního a účelného nakládání s veřejnými prostředky.
- I přes účast příkazce operace a správce rozpočtu, resp. příkazce operace a hlavního účetního v každé z fází řídicí kontroly (s výjimkou předběžné řídicí kontroly před vznikem nároku na příjem) v praxi ke kontrole čtyř očí nedochází, jelikož příkazce operace, správce rozpočtu a hlavní účetní podle prováděcí vyhlášky ověřují každý jiné skutečnosti či podklady z jiného úhlu pohledu (správce rozpočtu primárně soulad se schváleným rozpočtem a rozpočtová rizika a hlavní účetní skutečnosti týkající se uskutečnění operace jako účetního případu). Správce rozpočtu a hlavní účetní operaci věcně tak jako příkazce operace neprověřují. Ve vztahu k ověření, které provádí příkazce operace, pouze posoudí, zda operace byla schválena k tomu oprávněným příkazcem operace s ohledem na rozsah jeho pověření. Nejde tedy o kvalitativní oponenturu či nezávislé posouzení dané operace druhou osobou.

Úprava povinných rolí správce rozpočtu a hlavního účetního v zákoně o finanční kontrole se jeví s ohledem na podrobnou právní úpravu povinností orgánů veřejné správy v oblasti

naplňování požadavků rozpočtových pravidel a řešení účetních případů zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o účetnictví“) jako nadbytečná. I když jsou kontroly, které provádí správce rozpočtu a hlavní účetní, nezbytné pro řádné hospodaření s veřejnými prostředky, prováděcí vyhláška při stanovení rozsahu ověření, které provádí, v podstatě jen odkazuje na jiné právní předpisy, které upravují správu rozpočtu a vedení účetnictví. V oblasti správy rozpočtu jde zejména o rozpočtová pravidla, rozpočtová pravidla územních rozpočtů a vyhlášku č. 412/2021 Sb., o rozpočtové skladbě, ve znění pozdějších předpisů. V oblasti účetnictví jsou kromě zákona o účetnictví zásadní i vyhlášky, které byly vydány k jeho provedení (podle typu účetní jednotky) a České účetní standardy. Orgány veřejné správy jsou odpovědné za naplňování povinností, které tyto právní předpisy stanoví, a to bez ohledu na to, zda zákon o finanční kontrole a jeho prováděcí vyhláška stanoví, že odpovědná osoba nese zvláštní označení jako správce rozpočtu, respektive hlavní účetní.

2.2.3 Návrh věcného řešení včetně zhodnocení variant

Jedná se o kvalitativní změny spočívající v jednoznačnějším stanovení povinností osob, které se podílí na výkonu řídicí kontroly. Nejedná se o zavádění nových postupů, ale o úpravu a zjednodušení postupů stávajících. Navrhované změny je možné realizovat v rámci stávajícího nastavení informačních systémů.

U jednotlivých variant jsou proto posuzovány jejich výhody, nevýhody a rizika ve vztahu ke sledovanému cíli právní úpravy, kterým je zajištění větší míry ochrany veřejných prostředků cestou posílení jejich řízení a kontroly, nikoliv související náklady, které ve všech variantách spočívají v úpravě příslušných vnitřních předpisů orgánů veřejné správy a větším důrazu na aplikaci již dnes stanovených pravidel na jednotlivých úrovních řízení.

V případě návrhů na zrušení konkrétních zákonem o finanční kontrole předepsaných rolí v řídicí kontrole nebo rozšíření možných výjimek by byly předmětné funkce s ohledem na zajištění zásady čtyř očí i nadále zajišťovány, avšak v míře a rozsahu, který si orgány veřejné správy samy stanoví svým vnitřním předpisem a který bude odpovídat jejich konkrétní situaci a potřebám. Ani u těchto variant proto nejsou vyčísleny předpokládané personální úspory, neboť předmětné činnosti jsou, a i nadále budou vykonávány a stávající správci rozpočtu a hlavní účetní budou v orgánech veřejné správy i nadále nezbytní s ohledem na nutnost zajištění rozpočtového a účetního procesu a naplnění požadavků, které stanoví rozpočtová pravidla, resp. rozpočtová pravidla územních rozpočtů a zákon o účetnictví.

2.2.3.1 Přesnější vymezení role příkazce operace a jeho povinností přímo v zákoně

Role příkazce operace je z pohledu řídicí kontroly a zajištění ochrany veřejných prostředků klíčová. Příkazcem operace by měla být osoba, která v souladu s nastavením oprávnění při nakládání s veřejnými prostředky uvnitř daného orgánu veřejné správy disponuje pravomocí o realizaci dané operace rozhodnout a zároveň osoba, která k tomu má odpovídající odborné znalosti.

Zákon by měl rovněž jasně definovat, za co příkazce operace schválením operace odpovídá:

- nezbytnost operace k zajištění úkolů, záměrů a cílů orgánu veřejné správy,
- soulad operace s právními předpisy,

- soulad operace se zásadami řádného finančního řízení,
- doložení operace správnými a úplnými podklady,
- řízení rizik souvisejících s realizací operace.

Pokud o realizaci operace rozhoduje kolektivní orgán (např. zastupitelstvo nebo rada územního samosprávného celku či správní rada zdravotní pojišťovny), odpovědnost příkazce operace za nezbytnost operace k zajištění úkolů, záměrů a cílů orgánu veřejné správy by byla nahrazena odpovědností za soulad operace se schváleným rozhodnutím. V ostatních bodech by byla odpovědnost příkazce operace ponechána.

 Výhody/přínosy	 Nevýhody/rizika/náklady
• Zjednodušení řídicí kontroly – lepší porozumění smyslu řídicí kontroly, konkrétních povinností a odpovědnosti pro vedení orgánů veřejné správy • Sjednocení schvalovacího a rozhodovacího procesu do jednoho postupu, o němž bude zůstat auditní stopa • Sjednocení pravomocí a odpovědností v rámci orgánu veřejné správy • Jasně stanovená adresná odpovědnost za každou realizovanou operaci (příkazce operace) • Vyšší míra ochrany veřejných prostředků	• Vyšší nároky na příkazce operací • Nepochota vedoucích zaměstnanců tuto funkci vykonávat

2.2.3.2 Rozšíření možnosti outsourcingu funkce správce rozpočtu a hlavního účetního pro další orgány veřejné správy

Tato varianta reaguje na potřebu zajištění funkce správce rozpočtu a hlavního účetního jinou fyzickou osobou než vlastním zaměstnancem, která je relevantní i ve větších orgánech veřejné správy než v těch s pěti a méně zaměstnanci, a to často i v případě využití možnosti sloučení funkce správce rozpočtu a hlavního účetního.

Dílčím řešením by pro tyto případy mohlo být zvýšení minimálního požadavku na počet zaměstnanců k uplatnění výjimky na 20 zaměstnanců. Aplikací této varianty by došlo k rozšíření okruhu orgánů veřejné správy, které mohou outsourcing uplatnit, ze stávajících 3 740 na přibližně 9 460. Outsourcing by tak byl umožněn téměř polovině z celkového počtu 19 225 orgánů veřejné správy, které jsou subjektem zákona o finanční kontrole.

Další variantou by mohlo být umožnění outsourcingu funkce správce rozpočtu a hlavního účetního v případech odůvodněných malou pravděpodobností výskytu nepřiměřených rizik pro nakládání s veřejnými prostředky (obdobně jako je stanovena možnost sloučit funkci správce rozpočtu a hlavního účetního), pokud daný orgán veřejné správy nedisponuje zaměstnanci s potřebnou kvalifikací.

 Výhody/přínosy	 Nevýhody/rizika/náklady
Možnost zajištění činnosti ze strany externích osob či zřizovatele pro malé orgány veřejné správy, u kterých má většina příjmů charakter příspěvku od zřizovatele a většina výdajů mzdový či provozní charakter a nejsou s nimi spojena z pohledu ochrany veřejných prostředků významná rizika (veřejné prostředky jsou i nadále pod dohledem v podobě kontroly ze strany zřizovatele)	- Navrhované kritérium 20 zaměstnanců nepostihuje specifika orgánů veřejné správy typu škola, mateřská škola, domov dětí a mládeže či kulturní zařízení, které mají vyšší celkový počet zaměstnanců, avšak velmi malý počet osob s odpovídající odborností zajišťujících jejich technickohospodářský provoz a současně nemají zpravidla významná rizika a složité řídicí procesy - V případě specifikace výjimky ve vztahu pouze k těmto zaměstnancům komplikovaná právní definice a následné výkladové nejasnosti

2.2.3.3 Zrušení povinné role hlavního účetního

Zrušení povinné role hlavního účetního v rámci řídicí kontroly nemá vliv na postavení účetních v orgánech veřejné správy a oběh účetních dokladů v rámci těchto orgánů, jelikož tyto vychází primárně z plnění požadavků daných orgánům veřejné správy v zákoně o účetnictví.

 Výhody/přínosy	 Nevýhody/rizika/náklady
- Zjednodušení řídicí kontroly – lepší porozumění smyslu řídicí kontroly, konkrétních povinností a odpovědnosti pro management orgánů veřejné správy - Jasně stanovená adresná odpovědnost za každou realizovanou operaci (příkazce operace) - Větší jednoznačnost stanovených pravidel - Omezení potřeby stanovovat menším orgánům veřejné správy výjimky a definovat podmínky jejich využití	- Riziko, že orgány veřejné správy (účetní útvary) v případě absence jednoznačně stanovené povinnosti k řídicí kontrole přestanou vykonávat kontrolu náležitostí dokladů k provedení operace (správnost určení věřitele/dlužníka, výše a splatnosti závazku/nároku na příjem či další skutečnosti týkající se dané operace jako účetního případu) – riziko je minimální vzhledem k povinnostem v oblasti účetnictví vyplývajícím pro orgány veřejné správy z dalších právních předpisů (účetní jednotky jsou povinny vést účetnictví správné, úplné, průkazné, srozumitelné, přehledné a způsobem zaručujícím trvalost účetních záznamů). - Riziko, že pokud bude řídicí kontrola provedena v rámci jediného útvaru, bude taková kontrola formalistická z důvodu existujícího vztahu

 Výhody/přínosy	 Nevýhody/rizika/náklady
	nadřízenosti a podřízenosti – toto riziko není významné, jelikož k popsané situaci dochází i v současnosti, a to v souladu se zákonem o finanční kontrole a praxe potvrdila, že existence vztahu nadřízenosti a podřízenosti není příčinou formalistického výkonu řídicí kontroly.

2.2.3.4 *Nahrazení povinné role správce rozpočtu obecnějším požadavkem na zajištění kontroly čtyř očí*

Orgán veřejné správy by měl povinnost svým vnitřním předpisem upravit, které další osoby se na přípravě jednotlivých typů operací s ohledem na specifika těchto operací a specifika daného orgánu veřejné správy (povaha činnosti, organizační struktura, počet zaměstnanců, oprávnění specializovaných útvarů, rizika související s hospodařením, apod.) podílí, a to buď jako osoby, které vytváří dílčí podklady či stanoviska pro rozhodnutí o dané operaci, případně jako osoby, jejichž následné schválení je pro realizaci dané operace nezbytné (vyšší stupně řízení, vedoucí orgánu veřejné správy). Zákonem by byla definována pouze povinná role příkazce operace a povinnost dodržet u schvalování každé operace kontrolu čtyř očí.

Stanovením povinnosti dodržovat kontrolu čtyř očí nedojde k situaci, kdy operaci schvaluje příkazce operace bez vědomí a posouzení alespoň jedné další osoby. Orgán veřejné správy pro jednotlivé typy operací vnitřním předpisem stanoví, která osoba / které osoby operaci posuzuje/í, a to s ohledem na složitost a specifika daného typu operace. Další osoba či osoby jsou odpovědné za posouzení operace (v rozsahu stanoveném vnitřním předpisem), příkazce operace je poté sám odpovědný za schválení operace.

Vzorové vnitřní předpisy pro jednotlivé typy orgánů veřejné správy by byly zpracovány v podobě metodických pokynů, které by byly pomůckou pro vedoucí orgánu veřejné správy a další věcně příslušné zaměstnance, jak postupy řídicí kontroly nastavit, a zároveň i návodem pro interní auditory, proti čemu nastavení a fungování řídicí kontroly ověřovat (v duchu principu „dodržuj nebo vysvětli“/ „comply or explain“).

 Výhody/přínosy	 Nevýhody/rizika/náklady
- Možnost zohlednění specifik jednotlivých typů orgánů veřejné správy - Možnost zohlednění interně stanovených oprávnění k nakládání s veřejnými prostředky (míra centralizace/decentralizace ekonomického rozhodování, obecně stanovené limity/oprávnění jednotlivých úrovní řízení)	- Absence zákonem stanoveného vodítka (minimálního požadavku) - Vyšší nároky na kvalitní vnitřní předpisy orgánů veřejné správy a na interní audit - Snížení míry ochrany veřejných prostředků v případě nevhodné implementace ze strany orgánů veřejné správy, např. potlačením role osob odpovědných za správu rozpočtu, a s tím

 Výhody/přínosy	 Nevýhody/rizika/náklady
- Možnost zohlednění specifik jednotlivých typů operací (příjmové, výdajové, majetkové) - Pravidla upravená na míru – efektivnější a srozumitelnější pro vedení orgánu veřejné správy Metodická úprava bližších náležitostí: - Možnost zohlednit specifika jednotlivých typů orgánů veřejné správy - Možnost formulovat konkrétnější postupy srozumitelnými pojmy běžnými v praxi managementu a příkladnými výčty	související riziko přezávazkování orgánů veřejné správy ze strany příkazců operací - Omezená možnost identifikovat případné ne hospodárné či podvodné jednání (v případě zajištění kontroly čtyř očí ze strany omezeného okruhu vzájemně propojených osob) - Nižší normativnost konkrétních stanovených pravidel (pokud jsou dána pouze metodickými pokyny a vnitřním předpisem orgánu veřejné správy) - Riziko rezistence vůči zjištěním interního auditu a navrhovaným opatřením ke zlepšení fungování řídicí kontroly ze strany vedení i zaměstnanců orgánu veřejné správy v případě, že tyto požadavky nejsou definovány přímo v zákoně - Riziko, že pokud bude řídicí kontrola provedena v rámci jediného útvaru, bude taková kontrola formalistická z důvodu existujícího vztahu nadřízenosti a podřízenosti – toto riziko není významné, jelikož k popsané situaci dochází i v současnosti, a to v souladu se zákonem o finanční kontrole, a praxe potvrdila, že existence vztahu nadřízenosti a podřízenosti není příčinou formalistického výkonu řídicí kontroly

2.2.3.5 Rozšíření možnosti výkonu funkce příkazce operace na řadové zaměstnance

Varianta spočívá ve zrušení zákonného ustanovení, které umožňuje výkon funkce příkazce operace pouze vedoucím zaměstnancům.

 Výhody/přínosy	 Nevýhody/rizika/náklady
Jednoznačné umožnění výkonu funkce příkazce operace ze strany projektových manažerů a dalších zaměstnanců s vlastním svěřeným rozpočtem	Riziko rozšíření negativní praxe delegace řídicí kontroly na řadové zaměstnance, kteří o realizaci dané operace nerozhodují, ale nesli by za ni odpovědnost (v případě posílení role příkazců operací riziko o to významnější)

Požadovaného výsledku, tedy aby funkci příkazce operace mohly vykonávat osoby, které sice nemají podřízené zaměstnance, ale věcně řídí určitou oblast (např. projektoví nebo finanční manažeři, soudci), lze dosáhnout i při zachování stávající zákonné úpravy výkladem za pomoci judikatury Ústavního soudu.

2.2.4 Volba varianty a její implementace

Na základě zhodnocení výhod, nevýhod a rizik jednotlivých variant a s přihlédnutím k argumentaci ze strany dotčených orgánů veřejné správy uplatněné v rámci meziresortního připomínkového řízení jsou k realizaci zvoleny tyto vzájemně komplementární varianty:

- **2.2.3.1 Přesnější vymezení role příkazce operace a jeho povinností přímo v zákoně**
- **2.2.3.2 Rozšíření možnosti outsourcingu funkce správce rozpočtu a hlavního účetního pro další orgány veřejné správy**

Zvolené varianty 2.2.3.1 a 2.2.3.2 byly vybrány na základě porovnání jejich jednotlivých výhod/přínosů a nevýhod/rizik/nákladů a po vyhodnocení kompatibility se zvolenými možnostmi řešení dalších věcných okruhů. Implementace varianty 2.2.3.1 je nezbytná jak pro úpravu procesních postupů řídicí kontroly (viz kapitolu 2.3), tak pro implementaci druhé zde uvedené varianty 2.2.3.2. Varianta 2.2.3.2 byla poté vyhodnocena jako nejvhodnější kompromisní možnost vůči variantám 2.2.3.3 (zrušení povinné role hlavního účetního) a 2.2.3.4 (nahrazení povinné role správce rozpočtu obecnějším požadavkem na zajištění kontroly čtyř očí), jejichž implementace byla na základě meziresortního připomínkového řízení k věcnému záměru zákona vyloučena. Varianta 2.2.3.5 (rozšíření možnosti výkonu funkce příkazce operace na řadové zaměstnance) byla shledána za nadměrně rizikovou a neslučitelnou se zamýšlenou úpravou procesních postupů řídicí kontroly (viz kapitolu 2.3).

Implementace zvolených variant spočívá ve formulaci zákonných ustanovení s následujícím obsahem:

Příkazcem operace je osoba, která v souladu s nastavením oprávnění při nakládání s veřejnými prostředky uvnitř daného orgánu veřejné správy disponuje pravomocí o realizaci dané operace rozhodnout. Příkazcem operace je vedoucí orgánu veřejné správy nebo pověřený vedoucí zaměstnanec. Příkazce operace schválením operace odpovídá za:

- nezbytnost operace k zajištění úkolů, záměrů a cílů orgánu veřejné správy,
- soulad operace s právními předpisy,
- soulad operace se zásadami řádného finančního řízení,
- doložení operace správnými a úplnými podklady,
- řízení rizik souvisejících s realizací operace.

Pokud o realizaci operace rozhoduje kolektivní orgán (např. zastupitelstvo nebo rada územního samosprávného celku či správní rada zdravotní pojišťovny), odpovědnost příkazce operace za nezbytnost operace k zajištění úkolů, záměrů a cílů orgánu veřejné správy bude nahrazena jeho odpovědností za soulad operace se schváleným rozhodnutím, přičemž v ostatních bodech (soulad s právními předpisy, soulad se zásadami řádného finančního řízení, doložení operace správnými a úplnými podklady a řízení rizik souvisejících s realizací operace)

bude odpovědnost příkazce operace ponechána, a to včetně možnosti danou operaci v případě identifikovaného nesouladu neschválit.

Na základě zpětné vazby od připomínkových míst se k operacím bude, v souladu se zásadou čtyř očí, i nadále povinně vyjadřovat před vznikem závazku správce rozpočtu a před uskutečněním výdaje hlavní účetní. Odpovědnost za schválení dané operace nese příkazce operace. Vedoucí orgánu veřejné správy bude povinen vnitřním předpisem upravit, které další osoby se na přípravě jednotlivých typů operací podílí.

Bude zachována povinnost zajistit řídicí kontrolu vlastními zaměstnanci, kteří pro to mají kvalifikační předpoklady, jsou bezúhonní a nehrozí u nich střet zájmů. V případech odůvodněných malou pravděpodobností výskytu nepřiměřených rizik pro nakládání s veřejnými prostředky bude i nadále ponechána možnost sloučit funkci správce rozpočtu a hlavního účetního, případně tyto role zajistit jinými osobami než vlastními zaměstnanci, pokud daný orgán veřejné správy zaměstnanci s potřebnou kvalifikací nedisponuje. Odpovědnost za takové rozhodnutí nese vedoucí orgánu veřejné správy.

Tato obecná úprava by následně byla rozpracována ze strany Ministerstva financí ve formě metodických pokynů:

- vzorových vnitřních předpisů k nastavení postupů řídicí kontroly pro jednotlivé typy operací a orgánů veřejné správy,
- příručky pro příkazce operací,
- příručky pro interní auditory k ověřování fungování řídicí kontroly na vzorku operací.

2.3 Řídicí kontrola – procesní postupy

2.3.1 Popis současného stavu

Zákonná úprava se omezuje na vymezení řídicí kontroly na základě časového rozlišení na:

- předběžnou kontrolu (kontrolu plánovaných a připravovaných operací před jejich uskutečněním), kterou vykonávají k tomu pověřeni zaměstnanci (příkazce operace, správce rozpočtu, hlavní účetní), a
- průběžnou a následnou kontrolu, kterou vykonávají vedoucí zaměstnanci organizačních útvarů nebo k tomu pověřeni zaměstnanci, kteří zajišťují přímé uskutečňování operací při hospodaření s veřejnými prostředky.

V případě předběžné řídicí kontroly zákon o finanční kontrole stanoví předmět této kontroly jako prověřování skutečností, které jsou rozhodné pro vynakládání daných výdajů nebo jiná plnění. Kontrola se zaměřuje na posouzení, zda plánované a připravované operace odpovídají stanoveným úkolům veřejné správy a jsou v souladu s právními předpisy, schválenými rozpočty, programy, projekty, uzavřenými smlouvami nebo jinými rozhodnutími o nakládání s veřejnými prostředky.

V případě průběžné řídicí kontroly je předmětem kontroly zejména, zda:

- jsou dodržovány stanovené podmínky a postupy při uskutečňování, vypořádávání a vyúčtování schválených operací,

- jsou uskutečňované operace přizpůsobovány novým rizikům při změnách ekonomických, právních, provozních a jiných podmínek,
- jsou prováděny včas a přesně zápisy o uskutečňovaných operacích v zavedených evidencích a automatizovaných informačních systémech a zda je zajištěna včasná příprava stanovených finančních, účetních a jiných výkazů, hlášení a zpráv.

Následná řídicí kontrola (kontrola po vyúčtování operací) je realizována na vybraném vzorku operací a jejím předmětem je zejména, zda:

- údaje o hospodaření s veřejnými prostředky věrně zobrazují zdroje, stav a pohyb veřejných prostředků a zda tyto údaje odpovídají skutečnostem rozhodným pro uskutečnění veřejných příjmů, výdajů a nakládání s veřejnými prostředky,
- přezkoumávané operace jsou v souladu s právními předpisy, schválenými rozpočty, programy, projekty, uzavřenými smlouvami nebo jinými rozhodnutími přijatými v rámci řízení a splňují kritéria hospodárnosti, účelnosti a efektivnosti,
- jsou plněna opatření k odstranění, zmírnění nebo předcházení rizik.

Bližší náležitosti postupů řídicí kontroly zákon o finanční kontrole nestanoví, v případě předběžné řídicí kontroly je však podrobně rozvádí prováděcí vyhláška. Předběžná řídicí kontrola operace se podle prováděcí vyhlášky zajistí ve dvou fázích:

- před učiněním právního úkonu orgánu veřejné správy, kterým vzniká nárok tomuto orgánu na veřejný příjem nebo jiné plnění nebo závazek a
- po učiněním právního úkonu orgánu veřejné správy, kterým vzniká nárok tomuto orgánu na veřejný příjem nebo závazek.

Předběžnou řídicí kontrolu ve fázi před vznikem nároku na příjem zajišťuje ve své působnosti pouze příkazce operace. V odpovědnosti příkazce operace je ověření

- souladu připravované operace se stanovenými úkoly a schválenými záměry a cíli orgánu veřejné správy,
- správnosti operace zejména ve vztahu k dodržení právních předpisů a opatření přijatých orgánem veřejné správy v mezích těchto právních předpisů a dodržení kritérií stanovených pro hospodárný, efektivní a účelný výkon veřejné správy,
- přijetí opatření k vyloučení nebo zmírnění provozních, finančních, právních a jiných rizik, která se při uskutečňování připravované operace mohou vyskytnout,
- doložení připravované operace věcně správnými a úplnými podklady.

Ve fázi po vzniku nároku na příjem provádí předběžnou řídicí kontrolu příkazce operace a hlavní účetní. Schvalovacím postupem příkazce operace se prověří správnost určení dlužníka, výše a splatnost vzniklého nároku orgánu veřejné správy. Po ověření operace vystaví příkazce operace pokyn k plnění veřejných příjmů a předá jej s doklady o nároku orgánu veřejné správy hlavnímu účetnímu k přijetí konkrétního příjmu nebo k zajištění vymáhání pohledávky. Hlavní účetní provádí účetní kontrolu a ukončuje schvalovací postup předáním pokynu k plnění veřejných příjmů k zajištění výběru konkrétního příjmu.

Předběžnou řídicí kontrolu ve fázi před vznikem závazku zajišťuje ve své působnosti příkazce operace a správce rozpočtu. Úprava odpovědnosti příkazce operace odpovídá úpravě u příjmových operací. Jediný rozdíl spočívá v povinnosti ověřit také nezbytnost výdajové operace. Schvalovacím postupem správce rozpočtu se ověřuje, zda připravovaná výdajová operace

- je v souladu se schválenými veřejnými výdaji, programy, projekty, uzavřenými smlouvami nebo jinými rozhodnutími o nakládání s veřejnými prostředky,
- odpovídá pravidlům stanoveným zvláštními právními předpisy pro financování činnosti orgánu veřejné správy,
- byla prověřena v souvislosti s rozpočtovými riziky, která se při jejím uskutečňování mohou vyskytnout, zejména v souvislosti s dopadem uskutečnění operace na zdroje financování činnosti orgánu veřejné správy použitelné v příslušném rozpočtovém období a s potřebou zajištění zdrojů pro financování činnosti tohoto orgánu v navazujícím rozpočtovém období, a zda byla stanovena opatření k vyloučení nebo zmírnění těchto rizik.

Za kumulativně splněných podmínek (je-li to účelné k zajištění provozních potřeb vyplývajících z běžné, pravidelné činnosti a věřitel ani výše závazku není předem známa) lze schválit limit peněžních prostředků na určité období (tzv. limitovaný příslib), který představuje záznam o schválení předem neurčitého počtu operací ve fázi před vznikem závazku.

Předběžnou řídicí kontrolu ve fázi po vzniku závazku zajišťuje ve své působnosti příkazce operace a hlavní účetní. V obou případech se kontrola zaměřuje na správnost účetních informací (správnost určení věřitele, výše a splatnosti závazku a další skutečnosti týkající se uskutečnění operace jako účetního případu). Provést předběžnou řídicí kontrolu po vzniku závazku souhrnně, obdobně jak je tomu v případě využití limitovaného příslibu ve fázi před vznikem závazku, nelze.

2.3.2 Definice problému

Zákon o finanční kontrole nestanoví příkazci operace, správci rozpočtu a hlavnímu účetnímu ani dalším osobám podílejícím se na schvalování finančních a majetkových operací konkrétní povinnosti. Stanoví pouze, na co se řídicí kontrola má zaměřit, avšak i to činí nepřímo odkazem na obdobné fáze veřejnosprávní kontroly definované v jiné části zákona. V případě průběžné a následné řídicí kontroly tak navíc činí neúplným, příkladným výčtem. Podrobnosti včetně věcného zaměření kontroly jsou upraveny až v prováděcí vyhlášce.

Průběžnou a následnou řídicí kontrolu zajišťuje uvnitř orgánů veřejné správy vedoucí orgánu veřejné správy prostřednictvím vedoucích zaměstnanců nebo k tomu pověřených zaměstnanců, kteří zajišťují přímé uskutečňování operací. Zpravidla se v praxi jedná o příslušné příkazce operace, kteří vykonávají předběžnou řídicí kontrolu, čímž však není zajištěno zákonem o finanční kontrole požadované oddělení pravomocí a odpovědností při přípravě, schvalování, provádění a kontrole operací.

Využití stejných schvalovacích postupů (postupů příkazce operace, správce rozpočtu a hlavního účetního) u předběžné řídicí a předběžné veřejnosprávní kontroly působí výkladové nejasnosti v tom, jaký je mezi těmito kontrolami věcný rozdíl. V praxi jsou tyto dva typy

kontroly obdobné, co se týče předmětu i účelu. Formální rozlišení mezi předběžnou řídicí kontrolou a předběžnou veřejnosprávní kontrolou vede ke zbytečnému vytvoření dvou samostatných kontrolních postupů.

V metodické a výkladové praxi se často objevuje otázka časového rozlišení řídicí i veřejnosprávní kontroly (zejména stanovení jasné hranice pro průběžnou a následnou kontrolu). Stanovení této hranice je čistě arbitrární a v praxi není vždy možné hranici přesně určit. S otázkou časového rozlišení průběžné a následné kontroly souvisí otázka, zda má být tato kontrola provedena u všech operací nebo pouze u vzorku operací. V zákoně o finanční kontrole je přímo uvedeno, že následná řídicí kontrola se provádí u vzorku vybraných operací. Z absence obdobné úpravy u průběžné řídicí kontroly by bylo možné vyvozovat, že tato musí být provedena u všech operací. Takový výklad ale není v praxi proveditelný, jelikož v mnoha případech předběžná řídicí kontrola je bezprostředně následována následnou řídicí kontrolou. Navíc by takový požadavek nebyl odůvodněn a vedl by uvnitř orgánů veřejné správy k neúměrně velké administrativní zátěži s omezeným potenciálem přidané hodnoty pro ochranu veřejných prostředků.

Povinnosti příkazce operace, správce rozpočtu a hlavního účetního jsou legislativně-technicky nesprávně konkretizovány až prováděcí vyhláškou. I to však pouze pro předběžnou řídicí kontrolu příjmových a výdajových operací. Průběžná a následná řídicí kontrola a veškerá řídicí kontrola u majetkových operací blíže upravena není. Stejně tak je legislativně-technicky nesprávně stanovena až prováděcí vyhláškou možnost výjimky z provedení předběžné řídicí kontroly v podobě limitovaného příslibu.

Možnost využití limitovaného příslibu je navíc značně omezena kumulativním splněním několika podmínek a omezením pouze na předběžnou řídicí kontrolu před vznikem závazku. V praxi dochází k nadužívání této výjimky i v případě nesplnění všech kumulativních podmínek. Jedná se o situace, kdy předpokládaný postup řídicí kontroly nelze z objektivních důvodů realizovat (například u příjmů či výdajů, které vznikají nahodile/operativně nebo nepředvídatelně jako například při výběru pokut či následkem pojistného plnění) nebo je takový postup příliš administrativně náročný a neúčelný (u marginálních či pravidelně opakovaných příjmů či výdajů) a orgány veřejné správy hledají cestu, jak požadavkům zákona o finanční kontrole dostát alespoň tímto způsobem.

Předběžná řídicí kontrola ve fázi po vzniku nároku na příjem a předběžná řídicí kontrola ve fázi po vzniku závazku má podle prováděcí vyhlášky ryze formální charakter a slouží spíše ke správnému zaúčtování operací. Specifická úprava pro oblast schvalování operací ze strany správce rozpočtu a hlavního účetního v rámci řídicí kontroly se jeví jako duplicitní k povinnostem stanoveným všem orgánům veřejné správy právními předpisy upravujícími správu rozpočtu, zákonem o účetnictví a jeho prováděcími vyhláškami.

Předběžnou řídicí kontrolu po vzniku nároku nelze objektivně provést v případě příjmu, který vzniká např. z poskytnutí služby orgánem veřejné správy, za kterou je poskytována úhrada ihned, resp. bezprostředně po poskytnutí (např. tržby za služby hrazené v hotovosti). V těchto případech obě smluvní strany splní svoji povinnost najednou. Stejně tak nelze tuto kontrolu objektivně provést v případě, že má dlužník povinnost uhradit peněžní prostředky na účet orgánu veřejné správy bez vydání faktury. K ověření správnosti určení dlužníka, výše

a splatnosti vzniklého nároku dojde po obdržení peněžních prostředků na účet (do pokladny). V tomto případě se však již jedná o následnou řídicí kontrolu. Zákon o finanční kontrole ani jeho prováděcí vyhláška však tyto situace dostatečně nereflektují. Aktuální úprava rovněž nezohledňuje specifika operací, na jejichž vynaložení nemá orgán veřejné správy žádný vliv, přesto u nich musí vykonávat řídicí kontrolu (včetně zhodnocení naplňování principů účelnosti, hospodárnosti a efektivnosti) v plném rozsahu.

V případě správce rozpočtu dochází v praxi k častým výhradám, jak může správce rozpočtu u připravovaných víceletých závazků potvrdit soulad operace se schválenými veřejnými výdaji (finanční krytí). Schválení správcem rozpočtu lze považovat za potvrzení finančního krytí operace pouze na rozpočtový rok, pro který je již rozpočet schválen. Pro další roky platí povinnost správce rozpočtu prověřit operaci v souvislosti s rozpočtovými riziky, která se při jejím uskutečňování mohou vyskytnout, zejména v souvislosti s dopadem uskutečnění operace na zdroje financování činnosti orgánu veřejné správy.

U organizačních složek státu také v praxi dochází k častému zaměňování schválení operace správcem rozpočtu a rezervace peněžních prostředků státního rozpočtu podle rozpočtových pravidel (stanovení výše peněžních prostředků, které je možno vynaložit na úhradu závazků v daném rozpočtovém roce). Tím dochází k narušení skutečného rozhodovacího postupu a jeho nahrazení formálním předběžným schválením operace pro účely otevření možnosti zadání rezervace do informačního systému.

2.3.3 Návrh věcného řešení včetně zhodnocení variant

Jedná se o kvalitativní změny. Nejedná se o zavádění nových postupů, ale o úpravu a zjednodušení postupů stávajících. Navrhované změny je možné realizovat v rámci stávajícího nastavení informačních systémů nebo jejich postupnými úpravami podle individuálních potřeb orgánů veřejné správy v průběhu času.

U jednotlivých variant jsou proto posuzovány jejich výhody, nevýhody a rizika ve vztahu ke sledovanému cíli právní úpravy, kterým je zajištění větší míry ochrany veřejných prostředků cestou posílení jejich řízení a kontroly, nikoliv související náklady, které ve všech variantách spočívají v úpravě příslušných vnitřních předpisů a zefektivnění postupů orgánů veřejné správy.

V případě návrhů na rozšíření možných výjimek budou předmětné funkce i nadále zajišťovány, avšak v míře a rozsahu, který si orgány veřejné správy samy stanoví svým vnitřním předpisem a který bude odpovídat jejich konkrétní situaci a potřebám. Ani u těchto variant proto nejsou vyčísleny předpokládané personální úspory, neboť předmětné činnosti jsou a i nadále budou vykonávány, jelikož se jedná o plnění povinností stanovených jinými právními předpisy.

Vzhledem k tomu, že využívání elektronických nástrojů a systémů v oblasti řídicí kontroly je úzce navázáno na vedení účetnictví, rozpočty veřejných subjektů a v konečném důsledku i na spisovou službu a archivnictví, oblast elektronizace a digitalizace v návrhu zákona o řízení a kontrole veřejných financí nebude řešena paralelně nad rámec probíhajících legislativních změn souvisejících s digitalizací těchto oblastí, které k postupné digitalizaci řídicí kontroly zprostředkovaně povedou i bez stanovení přímé legislativní povinnosti. Využívání elektronických nástrojů a systémů je v současné době řešeno následující legislativou:

- Od 1. ledna 2026 budou muset na základě zákona č. 261/2021 Sb., kterým se mění některé zákony v souvislosti s další elektronizací postupů orgánů veřejné moci, vést spisovou službu v elektronické podobě v atestovaném elektronickém systému spisové služby (tj. eSSL) všechny veřejné instituce, a to včetně soukromoprávních subjektů, které zřizují ministerstva, kraje, města a obce, a povinnost mají také školy, ať jsou státní, soukromé nebo vedeny jako nezisková organizace. Výjimka byla udělena pouze těmto typům orgánů veřejné správy: mateřské školy, výchovné a ubytovací zařízení a zařízení školního stravování.
- Od 1. ledna 2027 bude nutné vést účetnictví výhradně v elektronické podobě, tedy všechny orgány veřejné správy budou muset mít ucelenou soustavu účetních záznamů v rámci účetního systému účetní jednotky veřejného sektoru, která bude tvořena výhradně účetními záznamy v elektronické podobě a účetní jednotka veřejného sektoru bude muset provádět konverzi účetního záznamu vzniklého v listinné podobě. Elektronizace a digitalizace účetních záznamů snižuje nejen administrativu účetnictví, ale zjednodušuje také kontrolní mechanismy.

2.3.3.1 Zjednodušení a zpřehlednění stávajících postupů předběžné řídicí kontroly daných prováděcích vyhláškou a jejich stanovení přímo zákonem

Tato varianta spočívá ve stanovení povinností, odpovědnosti a postupů příkazce operace, případně dalších osob podílejících se na schvalování operací (správce rozpočtu, hlavní účetní), přímo v zákoně. Jednalo by se o převzetí stávajících postupů stanovených prováděcí vyhláškou, po jejich částečném zjednodušení a zobecnění na příjmové, výdajové a majetkové operace, přímo do zákona. Prováděcí vyhláška by byla zrušena a bližší podrobnosti postupů rozpracovány pro jednotlivé typy orgánů veřejné správy navazujícími vzorovými metodickými pokyny.

 Výhody/přínosy	 Nevýhody/rizika/náklady
• Minimální standard stejný pro všechny orgány veřejné správy bez ohledu na kvalitu jejich vnitřních předpisů	• Velmi obtížné hledání shody a definice postupů aplikovatelných pro všechny typy orgánů veřejné správy a všechny operace • V případě rozpadu postupů pro jednotlivé typy operací a fáze řídicí kontroly značně komplexní normativní text, u kterého lze definovat nezbytné náležitosti prakticky pouze příkladnými výčty (jako vhodnější se pro takovou úpravu jeví forma metodiky) • Obtížná definice odůvodněných výjimek s ohledem na široké spektrum orgánů veřejné správy (finanční objem, charakter operací)

 Výhody/přínosy	 Nevýhody/rizika/náklady
	Podle stávající praxe se i tak vždy vyskytne řada situací, které tvůrce předpisu nepředpokládal a u kterých stanovená pravidla z objektivních důvodů není možné dodržet

2.3.3.2 Stanovení základních požadavků na řídicí kontrolu zákonem s povinností úpravy dílčích postupů pro jednotlivé typy operací ve vnitřním předpisu orgánu veřejné správy

Tato varianta spočívá ve stanovení povinností a odpovědnosti příkazce operace, případně dalších osob podílejících se na schvalování operací (správce rozpočtu, hlavní účetní), přímo v zákoně a stanovení povinnosti vedoucího orgánu veřejné správy upravit konkrétní postupy řídicí kontroly jednotlivých typů operací ve vnitřním předpisu. Zákon by tedy konkrétní postupy řídicí kontroly nestanovil.

Stejně tak by byla zrušena příslušná prováděcí vyhláška a postupy by byly ze strany Ministerstva financí rozpracovány pro jednotlivé typy operací a jednotlivé typy orgánů veřejné správy pouze vzorovými metodickými pokyny.

 Výhody/přínosy	 Nevýhody/rizika/náklady
- Možnost zohlednění specifik jednotlivých typů orgánů veřejné správy - Možnost zohlednění interně stanovených oprávnění k nakládání s veřejnými prostředky (míra centralizace/decentralizace ekonomického rozhodování, obecně stanovené limity/oprávnění jednotlivých úrovní řízení) - Možnost zohlednění specifik jednotlivých typů operací (příjmové, výdajové, majetkové, případně další) - Pravidla upravená na míru efektivnější a srozumitelnější pro vedení orgánu veřejné správy Metodická úprava bližších náležitostí: - Možnost zohlednit specifika jednotlivých typů orgánů veřejné správy - Možnost formulovat konkrétnější postupy srozumitelnými pojmy běžnými v praxi managementu a příkladnými výčty	- Absence zákonem stanoveného vodítka (minimálního požadavku) - Vyšší nároky na kvalitní vnitřní předpisy orgánů veřejné správy a na interní audit - Snížení míry ochrany veřejných prostředků v případě nevhodné implementace ze strany orgánů veřejné správy - Nižší normativnost konkrétních stanovených pravidel (pokud jsou dána pouze metodickými pokyny a vnitřním předpisem orgánu veřejné správy) - Riziko rezistence vůči zjištěním interního auditu a navrhovaným opatřením ke zlepšení fungování řídicí kontroly ze strany vedení i zaměstnanců orgánů veřejné správy v případě, že tyto požadavky nejsou definovány přímo v zákoně

2.3.3.3 Zjednodušení časového rozlišení fází řídicí kontroly

Tato varianta spočívá ve zjednodušení časového rozlišení řídicí kontroly na předběžnou řídicí kontrolu před zahájením operace, předběžnou řídicí kontrolu po zahájení operace a následnou řídicí kontrolu. Rozhodným okamžikem pro zahájení operace je přitom vznik závazku či nároku na příjem. Předběžná řídicí kontrola po zahájení operace je vykonávána před každým dílčím plněním. Předběžnou řídicí kontrolu před zahájením operace a předběžnou řídicí kontrolu po zahájení operace mohou vykonávat různí příkazci operace (realizaci větších operací lze schválit sdruženě na vyšší úrovni řízení, realizaci plnění následně svěřit příkazci operace na nižší úrovni řízení).

Následná řídicí kontrola je vykonávána na vzorku již realizovaných operací či dílčích plnění a vykonává ji jiná osoba než původní příkazce operace (osoba příkazci operace nadřízená či osoba k tomu pověřená vnitřním předpisem).

 Výhody/přínosy	 Nevýhody/rizika/náklady
• Jednoznačně definovatelné rozhraní mezi předběžnou a následnou řídicí kontrolou (realizace příjmu/výdaje) • Odstranění výkladových nejasností spojených s časovým rozlišením předběžné řídicí kontroly po vzniku závazku / nároku na příjem a průběžné řídicí kontroly a časovým rozlišením průběžné a následné řídicí kontroly	• Opomíjení výkonu následné řídicí kontroly u operací, které stále probíhají

2.3.3.4 Zavedení možnosti výjimek z předběžné řídicí kontroly v odůvodněných případech

Tato varianta spočívá ve stanovení výjimek v případech, u kterých z objektivních důvodů nelze provádět předběžnou řídicí kontrolu před zahájením operace, případně předběžnou řídicí kontrolu po zahájení operace. Jedná se o nahodilé příjmy a výdaje, které nelze předvídat (výběr pokut, pojistné plnění apod.).

Dále tato varianta počítá se zjednodušeným postupem pro příjmy či výdaje, případně majetkové operace v marginální výši. Toto zjednodušení by bylo formulováno jako obdoba stávajícího limitovaného příslibu (předem schválený limit veřejných výdajů pro určené časové období), avšak bez zákonem stanovených doprovodných podmínek použití (neznámý věřitel, neznámá výše závazku). Bližší podmínky včetně oblastí využití a maximální povolené výše takového limitu vedoucí orgánu veřejné správy předem stanoví vnitřním předpisem. Za čerpání limitu by byl odpovědný příkazce operace, pro nastavení konkrétní výše a délky trvání limitu by s ohledem na řízení rizika přezávazkování orgánů veřejné správy platilo povinné vyjádření správce rozpočtu (předběžná řídicí kontrola před vznikem závazku na daný limit).

Dále se navrhuje výjimka pro příjmy či výdaje, jejichž zpracování je plně automatizované (např. stanovení konkrétní výše důchodu prostřednictvím informačního systému). Ochrana veřejných prostředků bude v těchto případech zajištěna předběžnou řídicí kontrolou

po zahájení operace, respektive následnou řídicí kontrolou, aniž by došlo ke zvýšení rizik (řídicí kontrolu není možné z objektivních důvodů u některých operací vykonávat ani v současné době, i když takovou povinnost zákon ukládá).

Výjimka z povinnosti provádět předběžnou řídicí kontrolu (před i po zahájení operace) by se i nadále vztahovala na plnění úkolů integrovaného záchranného systému a při plnění dalších úkolů Policie České republiky, Hasičského záchranného sboru České republiky, Armády České republiky, Celní správy České republiky, Vězeňské služby České republiky, Generální inspekce bezpečnostních sborů a zpravodajských služeb, pokud jejich provedení nesnese odkladu. V těchto případech budou všechny příslušné operace prověřeny následnou řídicí kontrolou. Tato výjimka bude doplněna o Správu státních hmotných rezerv s ohledem na působnost vyplývající ze zákona č. 97/1993 Sb., o působnosti Správy státních hmotných rezerv.

Výjimka pro provedení předběžné řídicí kontroly v plném rozsahu bude zavedena dále pro operace, které daný orgán veřejné správy zajišťuje, ale které nemůže zcela ovlivnit, jelikož povinnost jejich uskutečnění či výše výdaje, případně i jiné aspekty operace jsou určeny na základě jiného právního titulu (jedná se například o transfery ve školství, pojistné plány ve zdravotnictví či mandatorní výdaje České správy sociálního zabezpečení). U těchto operací platí, že v rámci předběžné řídicí kontroly (před uskutečněním výdaje) má být tato kontrola provedena pouze v rozsahu skutečností, které může orgán veřejné správy ovlivnit (např. existence nároku, technické zajištění výpočtu částky), nikoliv na aspektech, které z objektivních důvodů ovlivněny být nemohou (tedy nezbytnost operace k zajištění úkolů, záměrů a cílů orgánu veřejné správy či soulad operace se zásadami řádného finančního řízení).

 Výhody/přínosy	 Nevýhody/rizika/náklady
• Legitimizace případů, kdy předběžnou řídicí kontrolu skutečně nelze z objektivních důvodů provést, popřípadě ji nelze provést v plném rozsahu • Snížení administrativní zátěže u v praxi ryze formálního schvalování marginálních výdajů • Omezení nesprávně aplikovaných, avšak v praxi tolerovaných postupů (limitovaný příslib)	• Obtížná formulace rozsahu výjimek, vázáno na subjektivní úvahu • Nadužívání výjimek pro situace, kdy je provedení předběžné řídicí kontroly možné nebo není v praxi proveditelné pouze z kapacitních důvodů na straně orgánu veřejné správy • Vyšší nároky na kvalitní vnitřní předpisy orgánů veřejné správy a na interní audit • Nižší normativnost konkrétních stanovených pravidel (pokud jsou dána pouze metodickými pokyny a vnitřním předpisem orgánu veřejné správy) • Riziko rezistence vůči zjištěním interního auditu a navrhovaným opatřením ke zlepšení fungování řídicí kontroly ze strany vedení i zaměstnanců orgánu

 Výhody/přínosy	 Nevýhody/rizika/náklady
	veřejné správy v případě, že tyto požadavky nejsou definovány přímo v zákoně

2.3.4 Volba varianty a její implementace

Na základě zhodnocení výhod, nevýhod a rizik jednotlivých variant a s přihlédnutím k argumentaci ze strany dotčených orgánů veřejné správy uplatněné v rámci meziresortního připomínkového řízení jsou k realizaci zvoleny tyto vzájemně komplementární varianty:

- **2.3.3.2 Stanovení základních požadavků na řídicí kontrolu zákonem s povinností úpravy dílčích postupů pro jednotlivé typy operací ve vnitřním předpisu orgánu veřejné správy**
- **2.3.3.3 Zjednodušení časového rozlišení fází řídicí kontroly**
- **2.3.3.4 Zavedení možnosti výjimek z řídicí kontroly před zahájením operace v odůvodněných případech**

Zvolené varianty 2.3.3.2, 2.3.3.3 a 2.3.3.4 byly vybrány na základě porovnání jejich jednotlivých výhod/přínosů a nevýhod/rizik/nákladů a po vyhodnocení kompatibility se zvolenými možnostmi řešení dalších věcných okruhů. Kombinace zvolených variant vede ke zjednodušení procesních postupů řídicí kontroly při zachování akceptovatelné míry rizika. Implementace zvolených variant je podmíněna implementací variant 2.1.3.2 (stanovení základních zásad pro nakládání s veřejnými prostředky) a 2.1.3.4 (stanovení základních povinností vedoucího orgánu veřejné správy) popsanych v kapitole 2.1, implementace varianty 2.3.3.2 je navíc podmíněna přesnějším vymezením role příkazce operace (viz kapitolu 2.2.3.1). Výhodou varianty 2.3.3.1 (zjednodušení a zpřehlednění stávajících postupů předběžné řídicí kontroly daných prováděcích vyhláškou a jejich stanovení přímo zákonem) by byla jednoduchá aplikovatelnost v rámci orgánů veřejné správy, nicméně tato varianta neřeší všechny identifikované nedostatky stávající legislativy, zejména legislativně nevhodnou formu stanovování „metodiky postupu“ přímo v zákonné normě, kterou je prakticky nemožné postihnout přesnou a dostatečně konkrétní formulací a s odpovídajícími výjimkami pro všechny situace, které mohou v praxi velmi různorodé skupiny subjektů regulace nastat.

Implementace zvolených variant spočívá ve formulaci následujících zákonných ustanovení (částečně obsaženo již v popisu implementace u povinné role příkazce operace):

Příkazce operace schválením operace odpovídá za:

- nezbytnost operace k zajištění úkolů, záměrů a cílů orgánu veřejné správy,

- soulad operace s právními předpisy,
- soulad operace se zásadami řádného finančního řízení,
- doložení operace správnými a úplnými podklady,
- řízení rizik souvisejících s realizací operace.

K operacím se v souladu se zásadou čtyř očí nadále povinně vyjadřuje před vznikem závazku správce rozpočtu a před uskutečněním výdaje hlavní účetní. Odpovědnost za schválení dané operace nese příkazce operace. Vedoucí orgánu veřejné správy je povinen vnitřním předpisem upravit, které další osoby a v jakém rozsahu se na přípravě jednotlivých typů operací podílí.

Řídící kontrola je realizována u všech příjmových, výdajových a majetkových operací, a to jak ve fázi před zahájením operace, tak ve fázi po zahájení operace před každým dílčím plněním. Příkazce operace ve fázi před zahájením operace a příkazce operace ve fázi po zahájení operace mohou být dvě rozdílné osoby (vedoucí zaměstnanci na různých úrovních řízení).

V případě operací, u kterých není z objektivních důvodů možné provést předběžnou řídicí kontrolu před zahájením operace, předběžnou řídicí kontrolu po zahájení operace, případně obě, a o kterých tak vedoucí orgánu veřejné správy předem stanoví vnitřním předpisem, lze předběžnou řídicí kontrolu nahradit následnou řídicí kontrolou.

Následná řídicí kontrola je realizována u vzorku operací stanoveného postupem podle příslušného vnitřního předpisu.

Tato obecná úprava by následně byla rozpracována ze strany Ministerstva financí ve formě metodických pokynů:

- vzorových vnitřních předpisů k nastavení postupů řídicí kontroly pro jednotlivé typy operací a orgánů veřejné správy,
- příručky pro příkazce operací,
- příručky pro vedoucí zaměstnance, kontrolory a interní auditory k ověřování fungování řídicí kontroly na vzorku operací.

2.4 Interní audit – povinnost zřídit útvar interního auditu a požadavky na něj

2.4.1 Popis současného stavu

Zákon o finanční kontrole k datu nabytí své účinnosti 1. ledna 2002 uložil orgánům veřejné správy povinnost zavést funkci interního auditu. Obecná povinnost zřízení funkce interního auditu se vztahuje na všechny orgány veřejné správy, kterých je 19 225. Z této povinnosti však byly stanoveny následující výjimky:

- Obce a městské části hlavního města Prahy, které mají méně než 15 tis. obyvatel, a dobrovolné svazky obcí mohou nahradit funkci útvaru interního auditu přijetím jiných dostatečných opatření.
- V případech s malou pravděpodobností výskytu nepřiměřených rizik při hospodaření s veřejnými prostředky, a to zejména v návaznosti na povahu zajišťovaných úkolů, strukturu a stupeň obtížnosti vnitřního řízení, může zřizovatel u organizačních složek

a příspěvkových organizací ve své působnosti nahradit funkci útvaru interního auditu výkonem veřejnosprávní kontroly.

Zákon o finanční kontrole upravuje, kdo funkci interního auditu uvnitř orgánu veřejné správy zajišťuje – funkčně nezávislý útvar, případně k tomu zvlášť pověřený zaměstnanec. Bližší nároky na útvar interního auditu zákon o finanční kontrole nestanoví.

2.4.2 Definice problému

Zákon o finanční kontrole nestanoví orgánům veřejné správy povinnost zřídit funkci interního auditu jednoznačně, tato skutečnost vyplývá zprostředkovaně z povinnosti vedoucího orgánu veřejné správy zavést vnitřní kontrolní systém a zahrnutí interního auditu pod vnitřní kontrolní systém. Zároveň zákon o finanční kontrole nestanoví jednoznačný pozitivní výčet orgánů veřejné správy, pro které povinnost zřídit funkci interního auditu platí, ale zavádí plošnou povinnost pro všechny orgány veřejné správy, ze které následně definuje dvě výjimky. Těchto výjimek přitom podle informací poskytnutých orgány veřejné správy Ministerstvu financí pro účely zpracování roční zprávy o výsledcích finančních kontrol za rok 2022 využívá 94 % orgánů veřejné správy (pouze 1 142 z 19 225 orgánů veřejné správy vykazalo, že má zřízenou funkci interního auditu).

Výjimka z povinnosti zřídit útvar interního auditu v případě obcí do 15 tis. obyvatel je sice dostatečně určitá, ale je stanovena jednoznačně pouze pro obce a městské části hlavního města Prahy, nikoliv pro městské části jiných statutárních měst nebo jejich městské obvody. Ze zákona zároveň nijak nevyplyvá, co je myšleno přijetím jiných dostatečných opatření, která mají v takových případech interní audit nahrazovat.

Druhá možná výjimka je definována značně široce a je vázána na subjektivní posouzení pravděpodobnosti výskytu nepřiměřených rizik při hospodaření s veřejnými prostředky ze strany zřizovatele. Její aplikace je tedy možná v zásadě pro jakoukoliv organizační složku či příspěvkovou organizaci, u které tak její zřizovatel uzná za vhodné. Z praxe jsou přitom známé případy nadužívání takto široce definované výjimky. Výroční zpráva o činnosti Nejvyššího kontrolního úřadu za rok 2022 uvádí příklad Ministerstva pro místní rozvoj, které na základě této výjimky zrušilo útvar interního auditu v agentuře CzechTourism. Fungování státní příspěvkové organizace, jejíž činnost do značné míry spočívá v zadávání veřejných zakázek na realizaci projektů s obtížně prokazatelným přímým dopadem v oblasti destinačního marketingu, mediální prezentace ČR a informační podpory cestovního ruchu nelze při aplikaci žádných racionálních kritérií označit za malé riziko výskytu nepřiměřených rizik při hospodaření s veřejnými prostředky. To potvrzuje i předmětná kontrola Nejvyššího kontrolního úřadu, která u této agentury zjistila nedostatky u 19 z 60 kontrolovaných veřejných zakázek. Podle výsledků téže kontrolní akce Nejvyššího kontrolního úřadu neprovádělo Ministerstvo pro místní rozvoj u agentury CzechTourism pravidelné veřejnosprávní kontroly nahrazující funkci interního auditu.

Dalším slabým místem stávajícího stavu je systémové nahrazování interního auditu veřejnosprávní kontrolou, které takto široce pojatá výjimka umožňuje. Zejména u územních samosprávních celků, ale v dílčích případech i u ústředních orgánů státní správy, dochází k nahrazení interního auditu veřejnosprávní kontrolou u všech (případně většiny)

organizačních složek a příspěvkových organizací. V rámci úřadu zřizovatele zpravidla funguje silný centrální útvar veřejnosprávní kontroly, který provádí kontrolu hospodaření organizačních složek a příspěvkových organizací. Postupuje přitom striktně podle kontrolního řádu, který kontrolní zjištění definuje jako popis zjištěného stavu věci s uvedením nedostatků a označením právních předpisů, které byly porušeny. V souladu se zákonnými požadavky na protokol o kontrole se tak veřejnosprávní kontrola zaměřuje primárně na ověřování souladu s právními předpisy, nikoliv na soulad se zavedenými postupy a vnitřními předpisy, funkčnost vnitřního kontrolního systému daného orgánu veřejné správy a hospodárný, efektivní a účelný výkon veřejné správy. Jedná se o hlavní kvalitativní rozdíl kontrolních a auditních postupů, které oproti veřejnosprávní kontrole navíc zahrnují i analýzu systémových příčin zjištěného stavu a návrh doporučení k jeho nápravě. Zároveň pak působí v rámci daného úřadu územního samosprávného celku či ústředního orgánu státní správy útvar interního auditu či samostatný interní auditor, který auditními postupy prověřuje hospodaření tohoto úřadu, jeho kompetence však již nezahrnují zřizované organizační složky a příspěvkové organizace.

Alternativně dochází u řady územních samosprávných celků z vlastní iniciativy ke kvalitativním posunům a využívání auditních postupů i pro kontrolu zřizovaných organizačních složek a příspěvkových organizací. S ohledem na zákonem stanovená pravidla však jejich postupy musí naplnit formální požadavky na veřejnosprávní kontrolu podle kontrolního řádu. V praxi tak dochází k paralelnímu fungování interního auditu a veřejnosprávní kontroly jako dvou různých procesních postupů využívaných pro stejný účel – ověření nakládání s prostředky daného územního samosprávného celku či kapitoly státního rozpočtu. Tyto postupy jsou paradoxně často vykonávány stejnými osobami či osobami působícími v rámci jednoho organizačního útvaru interního auditu a kontroly, které de facto vykonávají stejnou činnost, ale formálně postupují odlišně podle toho, zda prověřované peněžní prostředky spadají přímo do rozpočtu úřadu nebo byly svěřeny do rozpočtu organizační složky či příspěvkové organizace. Stávající zákon tak pozitivní kvalitativní posun směrem k auditním postupům nepodporuje, ale naopak ho komplikuje a brzdí.

Řádné předpoklady pro fungování útvaru interního auditu nejsou v praxi zajištěny ani v případě, že orgány veřejné správy žádnou z uvedených výjimek nevyužívají. Zákon o finanční kontrole nevyklučuje, aby funkci interního auditu vykonávala pouze jedna osoba. Není také vyloučeno, aby funkce byla vykonávána na méně než jeden úvazek. Jedinou podmínkou pro výkon funkce je podmínka zaměstnaneckého vztahu.

Řada orgánů veřejné správy v praxi povinnost zřídit funkci interního auditu plní zaměstnáním interního auditora na dílčí (často marginální) úvazek na základě dohody o pracovní činnosti nebo dohody o provedení práce. Ačkoliv funkci interního auditu má podle Zprávy o výsledcích finančních kontrol za rok 2022 zřízeno 1 142 orgánů veřejné správy, celkem u nich v roce 2022 vykonávalo interní audit pouze 1 367 zaměstnanců. Zatímco u organizačních složek státu na jednu organizaci připadá v průměru 1,8 auditora, u územních samosprávných celků se jedná o 1,2 auditora a v ostatních orgánech veřejné správy pouze 0,9 auditora. 160 orgánů veřejné správy v roce 2022 vykazovalo, že interní audit je u nich vykonáván na méně než 1 úvazek a u 63 orgánů veřejné správy dokonce na méně než 0,1 úvazku.

Orgány veřejné správy, ve kterých je zřízena funkce interního auditu a tuto funkci zde vykonávají méně než dva auditoři, objektivně nemohou zabezpečit výkon interního auditu v plném rozsahu v souladu s požadavky mezinárodních standardů interního auditu, mezi které patří mimo jiné profesní specializace, odborná znalost auditované oblasti a zajištění vnitřní oponentury a supervize výstupů (auditních zpráv). Tento přístup vede naopak k formalistickému pojetí výkonu interního auditu bez větší přidané hodnoty pro vedení daných orgánů veřejné správy. Bez prokazatelné přidané hodnoty vedení orgánů veřejné správy objektivně nemá motivaci interní audit podporovat a posilovat, což dále konzervuje stávající nedostatečný stav. V případě marginálních úvazků takové pojetí interního auditu nevede ke zvýšení ochrany veřejných prostředků ani nijak významně nepřispívá ke zlepšení fungování procesů správy a řízení orgánů veřejné správy do budoucna, což je smyslem existence interního auditu podle jeho mezinárodní definice a podstatou veřejného zájmu na jeho fungování v orgánech veřejné správy.

2.4.3 Návrh věcného řešení včetně zhodnocení variant

2.4.3.1 *Ponechání rozhodnutí o zřízení útvaru interního auditu na vedoucím orgánu veřejné správy*

Tato varianta spočívá v návratu před rok 2002, kdy zřízení funkce interního auditu nebylo povinně stanoveno zákonem. Jedná se o variantu, která zohledňuje argumentaci, že zavedení funkce interního auditu je v zájmu každého vedoucího orgánu veřejné správy, neboť podstatou činnosti interního auditu je identifikace nedostatků dříve, než dojde k narušení chodu orgánu veřejné správy v takové míře, která by mohla mít negativní důsledky na jeho vedení, a není proto nutné ji specificky regulovat zákonem.

 Výhody/přínosy	 Nevýhody/rizika/náklady
• Omezení zásahů do vnitřního fungování orgánů veřejné správy • Analogie stavu v řadě vyspělých zemí (např. Rakousko, Spojené království, Skandinávie)⁵, kde povinnost zřídit interní audit není stanovena zákonem (a přesto je u naprosté většiny organizací ve veřejné správě zřízen)	• Plné spolehnutí na racionalitu vedoucích orgánů veřejné správy a jejich sledování čistě veřejného zájmu • Nezohlednění podstatného aspektu bezprostředního osobního zájmu vedoucích orgánů veřejné správy, který vede ke skepsi či obraně před nezávislým objektivním ověřováním procesů řízení a správy jím vedeném orgánu veřejné správy (i v případě řádně spravovaných orgánů veřejné správy je aspekt osobního zájmu v rozhodnutí o zřízení funkce interního auditu systémově

⁵ Viz analýzy těchto zemí zpracované Ministerstvem financí a zveřejněné na <https://www.mfcr.cz/cs/kontrola-a-regulace/rizeni-a-kontrola-verejnych-financi/posileni-rizeni-a-kontroly-verejnych-fin/publicita-projektu/2023/publikace-projektovych-analyz-shrnujicich-zahranic-52628..>

 Výhody/přínosy	 Nevýhody/rizika/náklady
	přítomen, neboť by se jednalo o dobrovolné rozhodnutí o částečném omezení vlastního postavení) • Vysoké riziko zrušení funkce interního auditu i u zbývajících orgánů veřejné správy vzhledem k obtížné kvantifikaci přínosů interního auditu v porovnání s jednoduše vyčíslitelnými rozpočtovými úsporami plynoucími ze zrušení funkce interního auditu či neobsazení pracovních míst (v současné době je funkce zřízena u 6 % orgánů veřejné správy; co se týče celkového počtu interních auditorů, došlo jen mezi lety 2020-2022 ke snížení jejich stavu o 13 %) • Regrese směrem k formalistickému pojetí kontroly (plošné nahrazení interního auditu veřejnosprávní kontrolou) • Porušení základního požadavku na existenci a fungování systému vnitřní kontroly a auditu vycházejícího ze směrnice Rady 2011/85/EU ze dne 8. listopadu 2011 o požadavcích na rozpočtové rámce členských států, která byla do českého právního řádu transponována zákonem o finanční kontrole

2.4.3.2 Pozitivní vymezení povinnosti zřídit útvar interního auditu (výčet typů orgánů veřejné správy, případně kvantitativní kritéria)

Tato varianta spočívá v přímé formulaci povinnosti zřídit útvar interního auditu u orgánů veřejné správy splňujících jednoznačně formulovaná kritéria, která by byla dána:

Podvarianta A:

1. výčtem orgánů veřejné správy, u kterých by povinnost byla dána vždy:

- organizační složka státu, která je správcem kapitoly státního rozpočtu (včetně rozpočtově nezávislých kapitol, které nepodléhají kontrole ze strany Ministerstva financí – Kancelář prezidenta republiky, Poslanecká sněmovna, Senát, Ústavní soud, Nejvyšší kontrolní úřad, Kancelář Veřejného ochránce práv, Úřad Národní rozpočtové rady),
- státní fond,

- státní organizace Správa železnic,
 - zdravotní pojišťovna,
 - veřejná vysoká škola,
 - kraj,
 - obec, městská část hlavního města Prahy, městská část a městský obvod statutárního města, pokud hlavní město Praha, resp. statutární město nestanoví jinak a dobrovolný svazek obcí nad 15 tis. obyvatel;
2. u ostatních orgánů veřejné správy nad rámec výše uvedeného výčtu splněním kvantitativních kritérií (povinnost zřídit funkci interního auditu v případě splnění alespoň jednoho z kritérií)
- aktiva celkem alespoň 500 mil. Kč,
 - roční průměrný počet zaměstnanců alespoň 250,
 - objem poskytované veřejné finanční podpory alespoň 100 mil. Kč.

U ostatních orgánů veřejné správy by interní audit mohl být zřízen dobrovolně na základě rozhodnutí správce dané kapitoly státního rozpočtu či územního samosprávného celku jako zřizovatele daného orgánu veřejné správy.

Takto definovaná povinnost by se týkala přibližně 200 orgánů veřejné správy spadajících do kategorií uvedených v bodě 1. a dalších 640 ostatních orgánů veřejné správy, které překračují parametry podle bodu 2. Celkem by se povinnost týkala přibližně 840 orgánů veřejné správy, z toho 190 orgánů státní správy a 650 orgánů územní samosprávy.

Podvarianta B:

Alternativně by výše uvedená kvantitativní kritéria (2.) mohla platit plošně pro všechny orgány veřejné správy bez ohledu na jejich typ (1.) s tím, že pozitivním výčtem by povinnost zřídit útvar interního auditu byla stanovena pouze pro orgány veřejné správy nepodléhající z důvodů své nezávislosti finanční kontrole ze strany Ministerstva financí (Kancelář prezidenta republiky, Poslanecká sněmovna, Senát, Ústavní soud, Nejvyšší kontrolní úřad, Kancelář veřejného ochránce práv, Úřad Národní rozpočtové rady).

Při realizaci této alternativní možnosti by se povinnost zřízení útvaru interního auditu týkala přibližně 150 orgánů státní správy a 625 orgánů územní samosprávy.

U ostatních orgánů veřejné správy by interní audit opět mohl být zřízen dobrovolně na základě rozhodnutí správce dané kapitoly státního rozpočtu či územního samosprávného celku jako zřizovatele daného orgánu veřejné správy.

 Výhody/přínosy	 Nevýhody/rizika/náklady
• Jednoznačné stanovení povinnosti zřídit útvar interního auditu podle typu orgánu veřejné správy • U typů orgánů veřejné správy se značnou variabilitou činnosti a rizikovosti	• Možnost zřídit interní audit dobrovolně je u orgánů veřejné správy spojena s obavou o účelnost takto vynaložených veřejných prostředků (pokud se nejedná o povinnost ze zákona) a v praxi

 Výhody/přínosy	 Nevýhody/rizika/náklady
z pohledu ochrany veřejných prostředků (organizační složky státu vyjma správců kapitol státního rozpočtu, příspěvkové organizace, veřejné výzkumné instituce) objektivně vyhodnotitelná kritéria pro zřízení funkce interního auditu Možnost zrušení funkce interního auditu u menších orgánů veřejné správy, které tuto zákonnou povinnost naplňují pouze formálně zaměstnáním interního auditora na marginální úvazek, blíže viz kapitolu 2.4.3.5 (Centralizace útvarů interního auditu na úrovni správců kapitol státního rozpočtu a územních samosprávných celků)	by pravděpodobně byla využívána minimálně - U orgánů veřejné správy, kde útvar interního auditu nebude zřízen, bude nutné definovat, jakými postupy jej nahradit bez negativních dopadů na míru ochrany veřejných prostředků - Problematické plnění zákonné povinnosti v případě orgánů veřejné správy kolísajících v blízkosti definovaných kvantitativních kritérií

2.4.3.3 Stanovení minimálního počtu interních auditorů v útvaru interního auditu

Tato varianta spočívá ve stanovení povinného minimálního počtu zaměstnanců útvaru interního auditu na 2 zaměstnance tak, aby byl splněn základní systémový předpoklad pro naplňování mezinárodních standardů interního auditu.

Související personální náklady⁶ pro případ stávajícího počtu orgánů veřejné správy se zřízenou funkcí interního auditu:

- Pro orgány státní správy by povinnost zajistit alespoň 2 auditory v aktuálně zřízených útvarech interního auditu vedla k navýšení rozpočtových výdajů přibližně o 175,8 mil. Kč ročně.
- Pro orgány územní samosprávy by povinnost zajistit alespoň 2 auditory v aktuálně zřízených útvarech interního auditu vedla k navýšení rozpočtových výdajů přibližně o 584,9 mil. Kč ročně.

⁶ Odhad nákladů je stanoven na základě údajů ze zpráv o výsledcích finančních kontrol o počtu orgánů veřejné správy, které mají podle zákona zřízenou funkci interního auditu, ale disponují méně než 2 interními auditory a na základě odhadu průměrných měsíčních nákladů orgánu veřejné správy na interního auditora 54 tis. Kč. V odhadu je zohledněno zařazení interního auditora do příslušné platové třídy a platového stupně (podle tabulek aktuálních k roku 2023) s ohledem na průměrnou délku praxe podle dotazníkového šetření Českého institutu interních auditorů, náklady sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění hrazeného zaměstnavatelem a další náklady zaměstnavatele (např. energie, benefity) pro danou profesi podle vyčíslení měsíčních nákladů práce Českým statistickým úřadem k roku 2019.

 Výhody/přínosy	 Nevýhody/rizika/náklady
• Zajištění systémového předpokladu pro dodržování mezinárodních standardů interního auditu • Jasně definovaný, srozumitelný požadavek na jednotný minimální personální standard útvaru interního auditu jako základní předpoklad zvýšení kvality interního auditu (a tím i zvýšení ochrany veřejných prostředků)	• Dodatečné personální náklady na státní rozpočet a rozpočty územních samosprávných celků v celkové výši 761 mil. Kč ročně • Jednotný minimální požadavek nereflektuje specifika jednotlivých orgánů veřejné správy (velikost, složitost organizační struktury, míru provozních a dalších rizik spojených s hospodařením) • Riziko snížení počtu interních auditorů na zákonem stanovené minimum i u velkých orgánů veřejné správy, které mají v současné době auditorů více (negativní dopad na ochranu veřejných prostředků) • Zákonem stanovený minimální počet auditorů sám o sobě nezajišťuje potřebnou kvalitu výkonu funkce interního auditu • Nutnost legislativně-technicky komplikované konstrukce právní normy, která by vyloučila naplňování zákonné povinnosti formou zaměstnávání dvou osob na marginální úvazek • Tato varianta již byla navrhována v minulosti a setkala se ze strany orgánů veřejné správy s výrazně negativní odezvou

2.4.3.4 Zavedení možnosti nahradit vlastní útvar interního auditu interním auditem zřizovatele

Tato varianta spočívá v zákonem stanovené možnosti zřizovatele samostatně rozhodnout o zřízení funkce interního auditu u organizačních složek a příspěvkových organizací ve své působnosti nebo jejich nahrazení výkonem interního auditu ze strany zřizovatele podle auditních postupů stanovených zákonem o řízení a kontrole veřejných financí (viz další kapitoly). Jednalo by se o zrušení stávajícího ustanovení o možnosti nahrazení interního auditu veřejnosprávní kontrolou ze strany zřizovatele a jeho nahrazení výkonem auditu ze strany zřizovatele, který by měl zřízen jeden centrální auditní útvar pro audit vlastních procesů i audit procesů jím zřizovaných organizací.

 Výhody/přínosy	 Nevýhody/rizika/náklady
• Řeší objektivní situaci, kdy ne u všech orgánů veřejné správy je s ohledem na jejich velikost a provozní a jiná rizika související s jejich hospodařením hospodárné, efektivní a účelné zřizovat funkci interního auditu • Zároveň řeší i situaci, jakým postupem interní audit v takovém případě nahradit, aniž by byla kvalitativně snižována míra ochrany veřejných prostředků suboptimálním procesním postupem veřejnosprávní kontroly • Otevírá možnost postupné centralizace útvarů interního auditu, která je osvědčenou praxí v řadě ostatních zemí (např. Rakousko, Spojené Království)	• Nutnost prolomení stávajícího obecně přijímaného úzu, že kontrola či audit u organizačně samostatného, byť personálně a rozpočtově podřízeného orgánu veřejné správy, je narušením autonomie a samostatného výkonu pravomocí vedoucího příslušného orgánu veřejné správy (v řadě jiných zemí EU se jedná o běžnou praxi) • Legislativně stanovená možnost, která se do praxe nemusí šířeji promítnout nebo se do ní bude promítat pouze velmi pozvolna (lze s ohledem na dosavadní rigiditu přístupu předpokládat) • V případě omezené aplikace ze strany orgánů veřejné správy varianta neřeší stávající rozdrobenost výkonu interního auditu na značné množství samostatně působících jednotlivců a nevytváří základní systémový předpoklad pro zvýšení kvality interního auditu a dodržování mezinárodních standardů interního auditu

2.4.3.5 Centralizace útvarů interního auditu na úrovni správců kapitol státního rozpočtu a územních samosprávných celků

V této variantě by zákon stanovil povinnost zřídit útvar interního auditu:

- všem správcům kapitol státního rozpočtu (včetně rozpočtově nezávislých kapitol, které nepodléhají kontrole ze strany Ministerstva financí – Kancelář prezidenta republiky, Poslanecká sněmovna, Senát, Ústavní soud, Nejvyšší kontrolní úřad, Kancelář Veřejného ochránce práv, Úřad Národní rozpočtové rady),
- krajům, a
- obcím nad 15 tis. obyvatel (včetně městských částí hlavního města Prahy a městských částí a městských obvodů statutárních měst, pokud hlavní město Praha, resp. statutární město nestanoví jinak).

Nad rámec výše uvedených orgánů veřejné správy by útvar interního auditu povinně zřizovaly:

- státní fondy,
- státní organizace Správa železnic,
- veřejné vysoké školy,
- zdravotní pojišťovny.

Vlastní útvar interního auditu by naopak nezřizovaly organizační složky státu, které nejsou správci kapitoly státního rozpočtu, státní příspěvkové organizace a organizační složky a příspěvkové organizace územních samosprávných celků. V případech odůvodněných zvláště významnými provozními riziky (např. nemocnice, které mají formu příspěvkových organizací), dále v případě organizační složky státu s komplexní specifickou agendou a tomu odpovídající rozsáhlou organizační strukturou (např. bezpečnostní sbory) nebo v případě zprostředkujících subjektů zapojených do správy dotačních prostředků by osoba stojící v čele správce kapitoly státního rozpočtu či zastupitelstvo územního samosprávného celku mohly rozhodnout o zřízení funkce interního auditu i v těchto organizacích. Orgány veřejné správy s vlastním útvarem interního auditu by ale nebyly vyčleněny z pravomoci interního auditu zřizovatele, naopak by platila povinnost zřizovatele i tyto orgány veřejné správy svým interním auditem prověřovat ve frekvenci odpovídající souvisejícím rizikům.

Vlastní útvar interního auditu by povinně nezřizovaly územní samosprávné celky (včetně městských částí hlavního města Prahy a městských částí a městských obvodů statutárních měst) do 15 tis. obyvatel.

Vlastní útvar interního auditu by povinně nezřizovaly ani veřejné výzkumné instituce, neboť u řady z nich s ohledem na velikost, provozní rizika a skutečnost, že většina veřejných prostředků, s nimiž hospodaří, má formu veřejné finanční podpory a podléhá tudíž veřejnosprávní kontrole ze strany poskytovatele, zřízení funkce interního auditora není účelné. Ochrana veřejných prostředků je zde navíc přiměřeně zajištěna povinným auditem účetní závěrky ze strany nezávislého auditora podle zákona č. 341/2005 Sb., o veřejných výzkumných institucích, ve znění pozdějších předpisů.

Centralizace interního auditu rovněž předpokládá, že určitá část zaměstnanců, která aktuálně vykonává veřejnosprávní kontroly hospodaření a funkčnosti vnitřního kontrolního systému příspěvkových organizací (a případně dalších podřízených orgánů veřejné správy), by nově vykonávala centralizovaný interní audit.

S centralizací interního auditu se pojí dodatečné personální náklady spojené s přesunem částí interních auditorů (a některých stávajících kontrolorů) do vyšších platových tříd s ohledem na vyšší komplexitu jimi vykonávaných činností. Tyto změny se týkají pouze těch organizací, které mají vlastní příspěvkové organizace či jiné podřízené orgány veřejné správy.

Odhad počtu orgánů veřejné správy, kterých by se povinnost zřízení centralizovaného útvaru interního auditu týkala, vč. odhadu navýšení ročních personálních nákladů⁷ v souvislosti s jejich přeřazením do vyšších platových tříd (PT), je znázorněn v následující tabulce:

⁷ Odhad navýšení nákladů je stanoven na základě počtu dotčených subjektů (počet a členění subjektů vyplývá z dat Monitoru státní pokladny) a na základě odhadu průměrných měsíčních nákladů orgánu veřejné správy na interního auditora, viz poznámku č. 4.

	Počet subjektů	Aktuální zařazení do PT	Zařazení do PT po centralizaci	Roční navýšení nákladů
Státní správa celkem	89	–	–	8,6 mil. Kč
Ministerstva a další organizační složky státu, které jsou správci kapitol státního rozpočtu	48	11-15	12 a výše (v případě ministerstev 13 a výše)	8,6 mil. Kč
Státní fondy	6	–	–	–
Státní organizace Správa železnic	1	–	–	–
Veřejné vysoké školy	26	–	–	–
Zdravotní pojišťovny	7	–	–	–
Územní samospráva celkem	128	–	–	29,9 mil. Kč
Kraje	13	9-13	12 a výše	10,3 mil. Kč
Územně členěná statutární města	8	9-13	12 a výše	12,9 mil. Kč
Další obce, městské části a městské obvody s více než 15 tis. obyvateli	107	9-12	11 a výše	6,7 mil. Kč

S realizací této varianty se na druhou stranu rovněž pojí potenciál personálních úspor související se zrušením interního auditu u obcí do 15 tis. obyvatel a u jejich příspěvkových organizací, u nichž s ohledem na nízká provozní rizika nelze považovat fungování útvarů interního auditu za efektivní nástroj ochrany veřejných prostředků a lze jej bez významného negativního dopadu nahradit jinými nástroji, blíže viz kapitolu 2.8.3.2 (Omezení veřejnosprávní kontroly na oblast kontroly veřejné finanční podpory).

Pokud by došlo ke zrušení úvazků poloviny interních auditorů orgánů veřejné správy, které by interní audit neměly zřízen povinně (řada dílčích mikroúvazků mimo hlavní pracovní poměr), mohlo by u těchto územních samosprávných celků dojít k potenciálním personálním úsporám ve výši až 200 mil. Kč ročně⁸ (úspora rozpočtů územních samosprávných celků).

⁸ Odhad maximální potenciální úspory vychází z předpokladu, že mnohé (menší) obecní úřady a menší příspěvkové organizace zajišťují funkci interního auditu z důvodu formálního naplnění zákonné povinnosti tuto funkci zřídit, a to bez ohledu na možnost využití zákonné výjimky (možnosti funkci nezřizovat), a to s ohledem na

 Výhody/přínosy	 Nevýhody/rizika/náklady
• Posílení kompetencí správců kapitol státního rozpočtu a územních samosprávných celků ve vztahu k organizačním složkám a příspěvkovým organizacím v jejich působnosti • Vyšší informovanost osob stojících v čele správce kapitoly státního rozpočtu či v čele územního samosprávného celku, které odpovídají za celou příslušnou kapitolu státního rozpočtu či celý rozpočet územního samosprávného celku, nikoliv pouze za rozpočet orgánu veřejné správy, v jejímž čele přímo stojí • Vnímání svěřené kapitoly jako celku a možnost věnovat se i vazbám mezi jednotlivými organizacemi v rámci kapitoly (tj. nevnímat auditované osoby jen jako na sobě nezávislé fragmenty) • Vytváří předpoklady pro posílení útvarů interního auditu v rámci stávajících personálních kapacit (méně, ale lépe fungujících útvarů dokáže v případě rozšíření kompetencí na celé rozpočtové kapitoly prověřit minimálně stejné nebo větší množství rizik) • Vytváří systémové předpoklady pro naplňování mezinárodních standardů interního auditu (specializace, odbornost, supervize, analytická, právní a metodická podpora v rámci větších útvarů)	• Nutnost prolomení stávajícího obecně přijímaného úzu, že kontrola či audit u organizačně samostatného, byť personálně a rozpočtově podřízeného orgánu veřejné správy, je narušením autonomie a samostatného výkonu pravomocí vedoucího příslušného orgánu veřejné správy (v řadě jiných zemí EU se jedná o běžnou praxi) • Centralizace procesů bez příslušných kapacit (využití organizační změny pro další snižování počtu interních auditorů) • Odtržení stávajících interních auditorů organizací od interních informací a každodenního kontaktu s auditovanými osobami, riziko generických zjištění a doporučení • Snižování důvěry vedení orgánů veřejné správy k internímu auditorovi, který jim už nebude organizačně a personálně podřízen • Omezení prostoru pro konzultační roli interního auditu u příspěvkových organizací (z kapacitních důvodů či důvodu snížené důvěry) • Větší nároky kladené na interní auditory v rámci centralizovaných útvarů • Neochota stávajících kontrolorů vykonávajících veřejnosprávní kontroly hospodaření striktně podle kontrolního řádu přejít na auditní postupy (důraz na vzájemnou komunikaci a hledání

množství „mikroúvazků“ interních auditorů, které Ministerstvo financí u těchto orgánů eviduje. Maximální potenciální úspora přitom počítá se zrušením úvazků u poloviny orgánů, u kterých by nově zákon povinnost zřídit funkci interního auditu vůbec nestanovoval, odhad zahrnuje tedy i předpoklad, že v polovině případů zůstane úvazek zachován, jelikož danému orgánu přináší reálnou přidanou hodnotu. Výše úspory tak závisí na podílu orgánů, ve kterých se funkce interního auditu zachová i přes absenci zákonné povinnosti pro její zřízení. 200 mil. Kč (tedy zrušení poloviny těchto úvazků) považuje předkladatel za potenciální maximum, tedy optimistický předpoklad na základě odhadu průměrných měsíčních nákladů orgánu veřejné správy na interního auditora, viz poznámku č. 4.

 Výhody/přínosy	 Nevýhody/rizika/náklady
• Vytváří systémové předpoklady pro posílení ochrany veřejných prostředků (posun od ověřování legality k ověřování hospodárnosti, efektivity a účelnosti nakládání s veřejnými prostředky, větší možnost plánování kapacit, možnost zaměřit se i na průřezové procesy a rozhraní mezi jednotlivými orgány veřejné správy v rámci dané rozpočtové kapitoly) • Převažující pozitivní zkušenosti s centralizací auditu v České republice (centralizace auditních orgánů v rámci Ministerstva financí) i v ostatních zemích (Rakousko, Spojené Království) • Potenciální personální úspory ve výši 200 mil. Kč ročně (úspora rozpočtů územních samosprávných celků)	opatření k systémové nápravě zjištěných nedostatků) • Neochota stávajících interních auditorů pracujících na dílčí úvazky přejít do centrálních útvarů, ztráta znalostí a zkušeností • Nutnost dořešit navazující fyzické rozmístění a technické zabezpečení nově centralizovaných zaměstnanců (zejména v případě orgánů veřejné správy s regionální či celorepublikovou působností) • Dodatečné personální náklady spojené s přesunem kontrolorů a interních auditorů do vyšších platových tříd odpovídajících komplexitě nově vykonávaných činností ve výši 38,5 mil. Kč ročně • Riziko nadužívání výjimky v případě zachování možnosti ponechat funkci interního auditu u organizační složky či příspěvkové organizace v případech odůvodněných zvláště významnými provozními riziky nebo v případě organizací s komplexní agendou a tomu odpovídající rozsáhlou organizační strukturou (s negativním důsledkem v podobě konzervace stávajícího stavu rozdrobenosti útvarů interního auditu) • Riziko vzniku “šedých auditů”, kdy řídící pracovníci odpovědní za vnitřní kontrolní systém ve svých orgánech veřejné správy mohou tíhnout k tomu, že se o funkčnosti vnitřního kontrolního systému budou ujišťovat vlastními “interními auditory” • Riziko “překryvu” činnosti interního auditu s dalšími obdobnými činnostmi - právní úprava kontroly hospodaření územních samosprávných celků a jimi zřízených příspěvkových organizací v ustanovení § 15 odst. 2) zákona o rozpočtových pravidlech

 Výhody/přínosy	 Nevýhody/rizika/náklady
	územních rozpočtů v případě absence doprovodné úpravy změnovým zákonem

2.4.4 Volba varianty a její implementace

Na základě zhodnocení výhod, nevýhod a rizik jednotlivých variant a s přihlédnutím k argumentaci ze strany dotčených orgánů veřejné správy uplatněné v rámci meziresortního připomínkového řízení je k realizaci zvolena tato varianta:

- **2.4.3.5 Centralizace útvarů interního auditu na úrovni správců kapitol státního rozpočtu a územních samosprávných celků**

Navrhovaná varianta jako jediná řeší kromě jasného stanovení orgánů veřejné správy povinně zřizujících útvar interního auditu i kvalitativně stejnou míru ochrany veřejných prostředků u jimi zřizovaných organizací, které samy funkci interního auditu povinně nezřizují. Smyslem interního auditu je zvyšování účinnosti systému řízení rizik, řídicích a kontrolních mechanismů a obecně fungování orgánů veřejné správy tak, aby bylo zajištěno hospodárné, efektivní a účelné nakládání s veřejnými prostředky. Cílem realizace této varianty je zásadní kvalitativní posun, jelikož interní audit oproti veřejnosprávní kontrole navíc zahrnuje i analýzu systémových příčin zjištěného stavu a návrh doporučení k jeho nápravě. Tím, že se interní audit nezaměřuje z hlediska předmětu jen na hospodaření a z hlediska kritérií ověření jen na zákonnost, může významnou měrou přispět k lepšímu fungování orgánů veřejné správy, a tím i k řádném hospodaření s veřejnými prostředky.

Tato varianta původně navrhovala centralizaci útvarů interního auditu nejen na úrovni správců kapitol státního rozpočtu, ale i na úrovni územních samosprávných celků. V návaznosti na jednání, která byla vedena v rámci vypořádání meziresortního připomínkového řízení, bylo na základě požadavků územních samosprávných celků od tohoto návrhu upuštěno. Hlavním důvodem jsou objektivní skutečnosti, které ovlivňují reálné možnosti územních samosprávných celků jako zřizovatelů aktivně přistupovat k řízení a kontrole podřízených orgánů veřejné správy⁹:

- Na úrovni státní správy se centralizace funkce interního auditu týká 613 podřízených státních příspěvkových organizací a organizačních složek státu, u kterých v současné době působí 251 interních auditorů. V rámci příslušných 14 správců kapitol státního rozpočtu pak působí 81 interních auditorů a 113 kontrolorů zaměřených na kontrolu hospodaření podřízených orgánů veřejné správy – celkem je tedy pro výkon centralizovaného auditu u 627 orgánů veřejné správy s celkovým rozpočtem 1 746,8 mld. Kč k dispozici 445 osob.

⁹ Jedná se v rámci celého odstavce o přepočtené počty úvazků, data byla získána z ročních zpráv o výsledcích finančních kontrol za rok 2021 a doplněna na základě dotazníkového šetření realizovaného Ministerstvem financí u orgánů veřejné správy v rámci přípravy věcného záměru zákona o řízení a kontrole veřejných financí.

- Krajům a obcím nad 15 tis. obyvatel, kterých by se centralizace interního auditu původně týkala, je podřízeno 5 231 příspěvkových organizací. U těchto příspěvkových organizací je v současné době k dispozici 83 interních auditorů. V rámci příslušných 120 krajských či obecních úřadů pak působí 221 interních auditorů a 540 kontrolorů zaměřených na kontrolu hospodaření podřízených příspěvkových organizací – celkem je tedy pro výkon centralizovaného auditu u 5 351 příspěvkových organizací s celkovým rozpočtem 477,1 mld. Kč k dispozici 844 osob.

V této souvislosti územní samosprávné celky v rámci připomínkového řízení upozornily na reálnou obavu, že by centralizovaný interní audit s ohledem na daná kapacitní omezení a množství podřízených příspěvkových organizací nemohl naplnit předpoklad zásadní kvalitativní změny vyplývající ze změny procesního postupu a musel by být i nadále primárně zaměřen na ověřování dodržování zákona a stanovených podmínek prováděného v rámci standardní kontroly hospodaření, tedy kontrolu velmi podobnou režimu kontroly veřejné finanční podpory (veřejnosprávní kontrola). I když jsou v rámci těchto kontrol vůči příspěvkovým organizacím často již dnes uplatňovány některé auditní prvky, plný přechod na auditní postupy by vyžadoval významné personální posílení nově centralizovaných útvarů, které není možné zabezpečit obdobně jako u státní správy v rámci stávajících kapacit přesunem interních auditorů z organizačních složek státu a státních příspěvkových organizací do centrálního útvaru. Zajistit takové navýšení kapacit auditních útvarů územních samosprávných celků, aby bylo možné navrhované kvalitativní změny promítnout v požadované míře do praxe, je přitom s ohledem na probíhající konsolidaci veřejných financí nad rámec stávajících rozpočtových možností.

Implementace zvolené varianty s ohledem na výše uvedené spočívá v povinném zřízení útvaru interního auditu u:

- správců kapitol státního rozpočtu, a to včetně rozpočtově nezávislých kapitol, které nepodléhají kontrole ze strany Ministerstva financí (Kancelář prezidenta republiky, Poslanecká sněmovna, Senát, Ústavní soud, Nejvyšší kontrolní úřad, Kancelář Veřejného ochránce práv, Úřad Národní rozpočtové rady),
- krajů,
- obcí nad 15 tis. obyvatel¹⁰ (včetně městských částí hlavního města Prahy a městských částí a městských obvodů statutárních měst, pokud hlavní město Praha, resp. statutární město nestanoví jinak),
- státních fondů,
- státní organizace Správa železnic,
- veřejných vysokých škol,
- zdravotních pojišťoven.

¹⁰ Rozhodný bude počet obyvatel obce vykázaný Českým statistickým úřadem.

Navrhovaná právní úprava počítá s tím, že existující útvary interního auditu u těchto orgánů veřejné správy budou pokračovat ve výkonu své činnosti s potřebnými úpravami. Není vyžadováno zrušení stávajících útvarů a vytvoření nových struktur.

Na úrovni státní správy bude mít útvar interního auditu zákonem stanovenou povinnost a kompetenci vykonávat interní audit nejen uvnitř daného správce kapitoly státního rozpočtu, ale i u všech organizačních složek státu, státních příspěvkových organizací a veřejných výzkumných institucí tímto orgánem veřejné správy zřízených.

Zvolené řešení by mělo být primárně realizováno v rámci stávajících personálních kapacit jejich koncentrací, lepším plánováním a využíváním. Řešení s sebou nese dodatečné personální náklady v předpokládané výši 8,6 mil. Kč pro státní rozpočet spojené s přesunem části stávajících kontrolorů a interních auditorů do vyšších platových tříd v návaznosti na vyšší komplexitu jimi vykonávaných činností a jednorázové náklady státního rozpočtu ve výši 565 tis. Kč na zajištění jejich odborného školení v oblasti mezinárodních standardů interního auditu.

S realizací této varianty se na druhou stranu rovněž pojí potenciál personálních úspor související se zrušením interního auditu u obcí do 15 tis. obyvatel a jejich příspěvkových organizací, u nichž s ohledem na nízká provozní rizika nelze považovat fungování útvarů interního auditu za efektivní nástroj ochrany veřejných prostředků a lze jej bez významného negativního dopadu nahradit jinými nástroji.

Pokud by došlo ke zrušení úvazků poloviny interních auditorů orgánů veřejné správy, které by interní audit neměly zřízen povinně, mohlo by v rozpočtech územních samosprávných celků dojít k potenciálním personálním úsporám až ve výši 200 mil. Kč ročně¹¹.

Zvolená varianta 2.4.3.5 byla vybrána na základě porovnání jejich jednotlivých výhod/přínosů a nevýhod/rizik/nákladů a po vyhodnocení kompatibility se zvolenými možnostmi řešení dalších věcných okruhů. Centralizace útvaru interního auditu na úrovni správců kapitol státního rozpočtu je prvek posilující funkci interního auditu a je tak zásadní pro implementaci zamýšlených změn v oblasti procesů řídicí kontroly (viz kapitolu 2.3.4). Na úrovni orgánů místní samosprávy obdobnou funkci zastává robustní systém veřejnosprávní kontroly zahrnující v praxi prvky auditní činnosti na dobrovolné bázi.

Varianta 2.4.3.1 (ponechání rozhodnutí o zřízení útvaru interního auditu na vedoucím orgánu veřejné správy) nebyla zvolena především z důvodu vysoké rizikovosti, jelikož by mohla vést i k porušení základního požadavku na existenci a fungování systému vnitřní kontroly a auditu vycházejícího ze směrnice Rady 2011/85/EU ze dne 8. listopadu 2011 o požadavcích na rozpočtové rámce členských států, v platném znění. Varianta 2.4.3.2 (pozitivní vymezení povinnosti zřídit útvar interního auditu) poté nebyla zvolena především z důvodu, že nelze obecně stanovit taková kvantitativní kritéria, která budou potřebu zavedení funkce interního auditu ve všech případech správně reflektovat. Tato varianta rovněž neřeší identifikovaný problém poddimenzovaných útvarů interního auditu (mikroúvazky). Varianta 2.4.3.3

¹¹ Viz poznámku č. 7.

(stanovení minimálního počtu interních auditorů v útvaru interního auditu) by generovala nepřiměřenou finanční zátěž pro veřejné rozpočty. Potenciální dopad varianty 2.4.3.4 (zavedení možnosti nahradit vlastní útvar interního auditu interním auditem zřizovatele) byl poté oproti zvolené variantě 2.4.3.5 vyhodnocen jako velmi nejistý a v konečném důsledku by nemusela implementace této varianty vést k vytvoření základních systémových předpokladů pro zvýšení kvality interního auditu a dodržování mezinárodních standardů interního auditu.

2.5 Interní audit – postavení útvaru interního auditu v orgánu veřejné správy

2.5.1 Popis současného stavu

Útvar interního auditu je přímo podřízen vedoucímu orgánu veřejné správy, který má podle zákona o finanční kontrole povinnost zajišťovat jeho funkční nezávislost a organizační oddělení od řídicích výkonných struktur.

Vedoucího útvaru interního auditu jmenuje a odvolává

- ministr financí po projednání ve vládě, pokud jde o útvar interního auditu Ministerstva financí,
- vedoucí ústředního orgánu státní správy nebo jiné organizační složky státu, která je správcem kapitoly státního rozpočtu) po projednání s ministrem financí, pokud jde o útvar interního auditu tohoto orgánu,
- prezident Nejvyššího kontrolního úřadu po projednání s předsedou rozpočtového výboru Poslanecké sněmovny Parlamentu, pokud jde o útvar interního auditu Nejvyššího kontrolního úřadu,
- statutární orgán státní organizace Správa železnic nebo právnické osoby, zřízené k plnění úkolů veřejné správy zvláštním právním předpisem nebo na základě zvláštního právního předpisu, po projednání s vedoucím orgánu veřejné správy, kterému je zvláštním právním předpisem svěřena kontrola činnosti této osoby, pokud jde o její útvar interního auditu,
- vedoucí organizační složky státu, která je účetní jednotkou, státní příspěvkové organizace a státního fondu po projednání s vedoucím orgánu, pokud jde o útvar interního auditu organizační složky státu, státní příspěvkové organizace nebo státního fondu v působnosti tohoto úřadu,
- rada kraje na návrh ředitele krajského úřadu, pokud jde o útvar interního auditu kraje,
- rada obce na návrh starosty obce, pokud jde o útvar interního auditu obce,
- rada hlavního města Prahy na návrh ředitele Magistrátu hlavního města Prahy, pokud jde o útvar interního auditu hlavního města Prahy,
- rada městské části hlavního města Prahy na návrh starosty městské části, pokud jde o útvar interního auditu městské části hlavního města Prahy,
- statutární orgán příspěvkové organizace územního samosprávného celku po projednání s ředitelem krajského úřadu, pokud jde o útvar interního auditu příspěvkové organizace kraje, se starostou obce, pokud jde o útvar interního auditu

příspěvkové organizace obce, s ředitelem Magistrátu hlavního města Prahy, pokud jde o útvar interního auditu příspěvkové organizace hlavního města Prahy.

V případě pověřování samostatného zaměstnance zajišťováním interního auditu a jeho odvolávání postupuje vedoucí orgánu veřejné správy obdobně.

Zákon o finanční kontrole dále stanovuje, že útvar interního auditu nelze pověřovat úkoly, které jsou v rozporu s nezávislým plněním jemu stanovených úkolů (povolenou výjimkou je zajišťování výkonu následné veřejnosprávní kontroly).

2.5.2 Definice problému

Mezinárodní standardy interního auditu stanovují, že působení interního auditu musí být nezávislé a interní auditoři musí při výkonu své práce postupovat objektivně. Nezávislost se přitom zpravidla rozlišuje na nezávislost organizační a nezávislost funkční.

Organizační nezávislost mezinárodní standardy interního auditu chápou tak, že vedoucí interního auditu musí podávat zprávy takovému organizačnímu stupni ve společnosti, který internímu auditu umožňuje plnění jeho funkcí. Organizační nezávislost je dosažena účinným způsobem tehdy, pokud je vedoucí interního auditu funkčně podřízen orgánům společnosti. Příklady funkčního podřízení orgánům společnosti zahrnují situace, kdy orgány společnosti:

- schvalují statut interního auditu,
- schvalují rizikově zaměřený plán interního auditu,
- schvalují rozpočet a plán zdrojů interního auditu,
- dostávají od vedoucího interního auditu informace týkající se výkonnosti interního auditu ve vztahu k plánu a informace o ostatních záležitostech,
- schvalují rozhodnutí ohledně jmenování a odvolání vedoucího interního auditu,
- schvalují odměňování vedoucího interního auditu,
- provádějí odpovídající dotazování vedení společnosti a vedoucího interního auditu, aby zjistili, zda neexistuje nepřiměřené omezení rozsahu a zdrojů auditu.

To je ve stávajícím zákoně o finanční kontrole naplněno přímým podřízením útvaru interního auditu vedoucímu orgánu veřejné správy, které je v praxi realizováno vytvořením útvaru nebo funkce samostatně stojícího interního auditora mimo hierarchii, ve které jsou zařazené ostatní útvary orgánu veřejné správy. U územních samosprávních celků může být interní auditor organizačně zařazen do obecního úřadu jako úředník nebo stát mimo úřad, tj. nebýt úředníkem územního samosprávného celku. Na úrovni státní správy, ale především na úrovni územní samosprávy, může v praxi útvar interního auditu podléhat z hlediska personálního tajemníkovi (například při schvalování odměn apod.). Takové podřazení může mít přímý vliv na nezávislost této funkce a ovlivňovat zdroje interního auditu.

Stávající zákon o finanční kontrole dále podrobně řeší, které konkrétní osoby jmenují a odvolávají vedoucího útvaru interního auditu, resp. samostatně pověřeného interního auditora u jednotlivých orgánů veřejné správy, a zároveň na koho návrh směřují a s kým musí být jmenování a odvolání projednáno. Jmenování a odvolání je zpravidla přisouzeno vedoucímu orgánu veřejné správy (výjimka je například u územních samosprávních celků,

kde vedoucího útvaru interního auditu v souladu s personálními kompetencemi stanovenými zákonem o obcích, zákonem o krajích a zákonem o hl. m. Praze jmenuje a odvolává rada).

K projednání je zpravidla určen vedoucí orgánu veřejné správy, který se považuje za „nadřízeného“ útvaru interního auditu. U ústředních orgánů státní správy je to ministr financí a u Nejvyššího kontrolního úřadu předseda rozpočtového výboru Poslanecké sněmovny Parlamentu. Ustanovení mluví pouze o projednání, není stanovena žádná forma tohoto projednání ani závaznost případného nesouhlasu ze strany osoby, se kterou musí být projednáno. Tato složitá konstrukce měla posílit nezávislost funkce interního auditu. V praxi představuje spíše nadbytečný institut, který buď není naplňován (k oznámení záměru vůbec nedochází), nebo je realizován pouze formálně. Vzhledem k tomu, že stávající zákon o finanční kontrole pro výkon funkce vedoucího útvaru interního auditu nestanovuje žádné specifické podmínky či předpoklady, není zřejmé, o co by se případné negativní stanovisko „nadřízeného“ orgánu mělo opírat a jakou by mělo mít váhu, neboť veškerou personální odpovědnost následně nese vedoucí příslušného orgánu veřejné správy, který by měl mít s ohledem na smysl a přidanou hodnotu interního auditu zároveň možnost vybrat si do této funkce osobu, v níž má plnou důvěru. Pro zvláštní postavení vedoucího interního útvaru auditu v personálních otázkách v současném právním řádu není dán důvod a měly by se na něj vztahovat příslušné právní předpisy upravující postavení ostatních vedoucích zaměstnanců v orgánu veřejné správy (například zákon č. 234/2014 Sb., o státní službě, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o státní službě“), zákon č. 312/2002 Sb., o úřednících územních samosprávních celků a o změně jiných zákonů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o úřednících územních samosprávních celků“)), které předpoklady organizační nezávislosti vytváří.

Organizační nezávislost stávající zákon o finanční kontrole dále upravuje v ustanoveních směřujících ke schvalování plánů interního auditu vedoucím orgánu veřejné správy, které odpovídají požadavkům stanoveným na organizační nezávislost mezinárodními standardy interního auditu.

Funkční nezávislost mezinárodní standardy interního auditu chápou jako nepřítomnost podmínek, za kterých je ohrožena schopnost interního auditu vykonávat svou činnost nezaujatým způsobem. K dosažení stupně nezávislosti nezbytného pro účinné provádění funkce interního auditu má mít vedoucí interního auditu přímý a neomezený přístup k vedení a orgánům společnosti.

Funkční nezávislost je v podmínkách stávajícího zákona o finanční kontrole naplňována ustanovením, že útvar interního auditu nelze pověřovat úkoly, které jsou v rozporu s nezávislým plněním jemu stanovených úkolů. Hned ve druhé větě je však doplněno, že v rozporu s nezávislým plněním úkolů útvaru interního auditu není výkon veřejnosprávní kontroly. Toto ustanovení mělo sloužit k překlenutí přechodného období, kdy funkce interního auditu byla ve veřejné správě nová a zároveň nebyly zajištěné dostatečné personální kapacity na výkon jak interního auditu, tak veřejnosprávní kontroly. V průběhu let bohužel nedošlo k postupnému posilování funkce interního auditu, ale naopak k posilování funkce veřejnosprávní kontroly, častokrát na úkor provádění interního auditu, ke kterému dochází

pouze v minimální požadované míře. Výjimka umožňující interním auditorům vykonávat veřejnosprávní kontrolu je v právní úpravě nežádoucí.

Zároveň se jedná o ustanovení, které je podle zpětné vazby od interních auditorů v praxi orgánů veřejné správy velmi často porušováno. Interní auditoři jsou pověřováni řadou činností, které s výkonem interního auditu nijak nesouvisí či přímo zasahují do řídicích a kontrolních procesů, čímž je jejich funkční nezávislost narušována. Zhruba 15 % interních auditorů v dotazníkovém šetření realizovaném sekci veřejné správy Českého institutu interních auditorů v roce 2022 uvedlo, že jim výkon těchto jiných činností zabírá 20-40 % kapacity, u 30 % interních auditorů činila předmětná časová zátěž 10-20 % a u dalších 30 % interních auditorů pak do 10 %. Jedná se přitom například o následující činnosti:

- řízení rizik
- vyřizování stížností a petic
- prošetřování podání
- kvalita/certifikace
- role pověřence ochrany osobních údajů či pověřence GDPR
- procesní řízení
- protikorupční program
- správa vnitřních předpisů a další.

Funkční nezávislost stávající zákon o finanční kontrole dále upravuje v ustanoveních směřujících k předkládání zpráv a doporučení z jednotlivých realizovaných auditů vedoucímu orgánu veřejné správy, které odpovídají požadavkům stanoveným na funkční nezávislost mezinárodními standardy interního auditu.

Zákon o finanční kontrole zároveň stanoví vedoucímu orgánu veřejné správy povinnost zajistit, aby byly vyloučeny nežádoucí zásahy směřující k ovlivnění interních auditorů – interním auditorům nesmí být vydán pokyn, který by ohrozil nebo znemožnil objektivní výkon interního auditu a pokud by byl takový pokyn vydán, interní auditor se jím nesmí řídit.

2.5.3 Návrh věcného řešení včetně zhodnocení variant

2.5.3.1 *Ponechání stávajícího stavu (podřízení útvaru interního auditu přímo vedoucímu orgánu veřejné správy) a jeho zpřesnění pro situaci územních samosprávných celků*

Jedná se o variantu, která spočívá v zachování současného stavu podřízení útvaru interního auditu přímo vedoucímu orgánu veřejné správy s dílčí úpravou specifik pro kraje, obce a hlavní město Prahu (svěřené personální kompetence vůči vedoucím útvarů daného úřadu radě na návrh ředitele krajského úřadu / ředitele Magistrátu hlavního města Prahy / starosty obce). Útvar interního auditu by tedy byl přímo podřízen vedoucímu orgánu veřejné správy a vedoucí útvaru interního auditu jmenován:

- Ústřední orgány státní správy – přímo podřízen osobě stojící v čele, jmenován osobou stojící v čele,
- Ostatní správci kapitol státního rozpočtu – přímo podřízen osobě stojící v čele, jmenován osobou stojící v čele,

- Státní organizace Správa železnic – přímo podřízen generálnímu řediteli, jmenován generálním ředitelem,
- Státní fondy – přímo podřízen osobě stojící v čele fondu, jmenován osobou stojící v čele fondu,
- Veřejné vysoké školy – přímo podřízen rektorovi, jmenován rektorem,
- Zdravotní pojišťovny – přímo podřízen řediteli, jmenován ředitelem,
- Kraje – útvar zařazený do krajského úřadu přímo podřízený řediteli krajského úřadu, jmenován radou kraje na návrh ředitele krajského úřadu,
- Obce – útvar zařazený do obecního úřadu přímo podřízený starostovi, jmenován radou obce na návrh starosty obce.

 Výhody/přínosy	 Nevýhody/rizika/náklady
• Osvědčená, v praxi plně implementovaná úprava, která je pro zajištění organizační nezávislosti interního auditu klíčová • Upřesňující úprava zohledňující skutečnost, že v případě územních samosprávných celků je příslušná personální pravomoc sdílená mezi několik orgánů/osob • Upřesňující úprava posilující nezávislost interního auditu spočívající v povinném zařazení interního auditu do úřadu u územních samosprávných celků (aby se na příslušné interní auditory vždy vztahoval zákon o úřednících územních samosprávných celků)	• Riziko bezprostředního ovlivňování výkonu interního auditu přímo vedoucím orgánu veřejné správy

2.5.3.2 *Vlastní rozpočet na zajištění činnosti útvaru interního auditu a vzdělávání interních auditorů*

Tato varianta spočívá ve stanovení zákonné povinnosti zajistit útvaru interního auditu samostatný rozpočet na činnost a vzdělávání interních auditorů.

 Výhody/přínosy	 Nevýhody/rizika/náklady
• Předpoklad posílení organizační nezávislosti útvaru interního auditu	• Jedná se o narušení celkové koncepce řízení úřadů veřejné správy (jeden rozpočet pro celou organizaci, položky na vzdělávání často centrálně spravované personálními útvary) • Vlastní rozpočet (rozpočtová položka) není zárukou dostatečného personálního

 Výhody/přínosy	 Nevýhody/rizika/náklady
	a finančního zajištění útvaru interního auditu • Samostatný rozpočet útvaru interního auditu jde nad rámec přímých požadavků stanovených pro nezávislost interního auditu mezinárodními standardy interního auditu

2.5.3.3 *Zrušení povinnosti projednat jmenování a odvolání vedoucího útvaru interního auditu s hierarchicky „nadřízeným“ orgánem veřejné správy*

Tato varianta spočívá ve zrušení povinného projednání jmenování a odvolání vedoucího útvaru interního auditu bez náhrady a ponechání jmenování a odvolání plně v kompetenci daného orgánu veřejné správy v souladu s ustanoveními příslušných obecných právních předpisů, které tuto oblast regulují (zákon o státní službě, zákon o úřednících územních samosprávních celků).

 Výhody/přínosy	 Nevýhody/rizika/náklady
• Zrušení nadbytečného institutu, který v praxi buď není naplňován, nebo je realizován pouze formálně • Respektování personálních kompetencí a odpovědnosti příslušného orgánu veřejné správy	• Riziko oslabení míry ochrany interního auditora v případě narušování jeho nezávislosti přímo ze strany vedoucího orgánu veřejné správy (institut projednání však v praxi vyšší míru ochrany interního auditu nezajišťuje)

2.5.3.4 *Úprava povinnosti projednat jmenování a odvolání vedoucího útvaru interního auditu a její navázání na vlastní kolektivní orgány daného typu orgánu veřejné správy s věcně nejbližší kompetencí*

Tato varianta spočívá ve zrušení povinného projednání jmenování a odvolání vedoucího útvaru interního auditu s hierarchicky „nadřízeným“ orgánem veřejné správy a jeho nahrazením projednáním jmenování a odvolání vlastním kolektivním orgánem s věcně nejbližší kompetencí (pokud takový existuje). Konkrétně by se jednalo o

- správní radu v případě veřejných vysokých škol / státních vysokých škol a
- výbor pro audit v případě zdravotních pojišťoven.

Podle navrhované právní úpravy by tedy v případě vedoucího útvaru interního auditu správce kapitoly státního rozpočtu nebylo nutné projednávat jmenování a odvolání s ministrem financí, resp. s vládou v případě vedoucího útvaru interního auditu Ministerstva financí. Jmenování a odvolání vedoucího útvaru interního auditu by bylo řešeno výlučně v rámci příslušných pracovněprávních předpisů.

U výše uvedených veřejných vysokých škol / státních vysokých škol a zdravotních pojišťoven by navrhovaná právní úprava nově stanovila kolektivní orgán, který by projednával návrhy

na jmenování a odvolávání vedoucího útvaru interního auditu. Smyslem navrhované právní úpravy je posílení nezávislého postavení interního auditu v případech, kdy podle příslušné právní úpravy již v současné době existuje kolektivní orgán, který v důsledku svého postavení a svěřených dohledových pravomocí může objektivně posoudit vhodnost navrhované změny i odborné předpoklady uchazeče, tzn. využití stávající organizační struktury, která je k dispozici a nemusí se pro tyto účely nově vytvářet.

 Výhody/přínosy	 Nevýhody/rizika/náklady
• Zrušení nadbytečného institutu, který v praxi buď není naplňován, nebo je realizován pouze formálně • Respektování personálních kompetencí a odpovědnosti příslušného orgánu veřejné správy • Využití stávajících kolektivních dohledových mechanismů fungujících uvnitř orgánů veřejné správy • Posílení míry ochrany interního auditora v případě narušování jeho nezávislosti přímo ze strany vedoucího orgánu veřejné správy	• Obdobný kolektivní orgán není k dispozici u všech typů orgánů veřejné správy (ústřední orgány státní správy, v jejichž čele je člen vlády, a další ústřední orgány státní správy)

2.5.3.5 *Specifická úprava funkční podřízenosti útvaru interního auditu ve vazbě na centralizaci útvarů interního auditu*

Ve vztahu k realizaci doporučené varianty centralizace útvarů interního auditu na úrovni správců kapitol státního rozpočtu a zachování stávajícího rozsahu působnosti útvarů interního auditu územních samosprávných celků je vhodné nově výslovně upravit, kdo schvaluje útvaru interního auditu plán činnosti (který by u správců kapitol státního rozpočtu nově zahrnoval jak audity příslušného úřadu, tak audity u zřizovaných organizačních složek státu a státních příspěvkových organizací) a komu mají být předkládány zprávy z interního auditu. Tato úprava by přitom měla v maximální možné míře odpovídat stávajícím kompetencím jednotlivých osob a orgánů vyplývajícím ze vztahu k řízení úřadu a ze vztahu ke zřizovaným organizačním složkám a příspěvkovým organizacím z příslušných právních předpisů.

Konkrétně by se pro jednotlivé typy orgánů veřejné správy jednalo o tyto osoby/orgány, které by schvalovaly plán a kterým by byly předkládány zprávy z interního auditu:

- Ústřední orgány státní správy – osoba stojící v čele
- Ostatní správci kapitol státního rozpočtu – osoba stojící v čele
- Státní organizace Správa železnic – generální ředitel
- Státní fondy – osoba stojící v čele
- Zdravotní pojišťovny – ředitel
- Veřejné vysoké školy – rektor

- Kraje – ředitel krajského úřadu
- Obce – starosta obce

 Výhody/přínosy	 Nevýhody/rizika/náklady
• Posílení kompetencí správců kapitol státního rozpočtu ve vztahu k organizačním složkám státu a státním příspěvkovým organizacím v jejich působnosti • Vyšší informovanost osob stojících v čele správce kapitoly státního rozpočtu, které odpovídají za celou příslušnou kapitolu státního rozpočtu, nikoliv pouze za rozpočet organizace, v jejímž čele přímo stojí • Systémové předpoklady pro posílení ochrany veřejných prostředků	

2.5.3.6 *Přímý zákaz výkonu jiných činností v rámci orgánu veřejné správy s výjimkou interního auditu*

Tato varianta spočívá v zesílení stávající úpravy, že útvar interního auditu nelze pověřovat úkoly, které jsou v rozporu s nezávislým plněním jemu stanovených úkolů. Jednalo by se o přímý zákaz podílet se na výkonu jiných činností s výjimkou interního auditu (do výkonu interního auditu je řazen i výkon poradenských/konzultačních zakázek, v rámci kterých se interní auditor může k různým oblastem fungování organizace vyjadřovat vždy, jedná se však o formu konzultace, nikoliv samotný výkon činnosti) a činností, které souvisí s chodem útvaru interního auditu (personální agenda, hospodaření s prostředky určenými pro činnost útvaru interního auditu, věcnou správu informačního systému pro auditní činnost) nebo se zajišťováním jiných auditních činností (audit kybernetické bezpečnosti nebo audit kvality podle ISO norem).

 Výhody/přínosy	 Nevýhody/rizika/náklady
• Jasně stanovená hranice a oddělení interního auditu od výkonu jiných činností – zvýšení kapacity pro výkon interního auditu a posílení objektivitu a nezávislosti interního auditu • Omezení prostoru pro účelový výklad toho, co už znamená podíl na výkonu procesů řízení a správy společnosti a co ještě nikoliv	• Nutnost delegovat tyto úkoly na jiné zaměstnance (v dílčích případech dodatečné personální náklady) • Nesoulad s aktuálně probíhající optimalizací agend ve veřejné správě • Možné snížení přidané hodnoty interního auditu vnímané ze strany vedení organizací

 Výhody/přínosy	 Nevýhody/rizika/náklady
	• Přísnější úprava ve srovnání s mezinárodními standardy interního auditu, které takový postup při splnění navazujících podmínek umožňují

2.5.4 Volba varianty a její implementace

Na základě zhodnocení výhod, nevýhod a rizik jednotlivých variant a s přihlédnutím k argumentaci ze strany dotčených orgánů veřejné správy uplatněné v rámci meziresortního připomínkového řízení jsou k realizaci zvoleny tyto vzájemně komplementární varianty:

- **2.5.3.1 Ponechání stávajícího stavu (podřízení útvaru interního auditu přímo vedoucímu orgánu veřejné správy) a jeho zpřesnění pro situaci územních samosprávných celků**
- **2.5.3.4 Úprava povinnosti projednat jmenování a odvolání vedoucího útvaru interního auditu a její navázání na vlastní kolektivní orgány daného typu orgánu veřejné správy s věcně nejblížejší kompetencí**
- **2.5.3.5 Specifická úprava funkční podřízenosti útvaru interního auditu ve vazbě na centralizaci útvarů interního auditu**

Implementace zvolených variant spočívá ve formulaci zákonných ustanovení upravujících postavení útvaru interního auditu v rámci orgánu veřejné správy, povinnost projednat jmenování a odvolání vedoucího útvaru interního auditu, kompetence v oblasti schvalování plánů interního auditu a předkládání zpráv z interního auditu. Na základě výsledků meziresortního připomínkového řízení bylo s ohledem na kapacitní omezení zejména u menších orgánů veřejné správy upuštěno od návrhu stanovit zákonem přímý zákaz výkonu jiných činností v rámci orgánu veřejné správy s výjimkou interního auditu. Tato oblast včetně opatření navazujících na případné pověření interního auditora výkonem dalších činností je dostatečně upravena na úrovni mezinárodních standardů interního auditu a nebude proto přijímána speciální zákonná úprava nad rámec takto stanovených pravidel.

S realizací zvolených variant nejsou spojeny dodatečné náklady s dílčí výjimkou personálních nákladů na zaměstnání osob, které by vykonávaly činnosti, které jsou dnes (v rozporu s platným zákonem) zajišťovány ze strany interních auditorů. Tyto náklady však nelze označit za náklady spojené s novou regulací, neboť se jedná o náklady, které by měly být vynakládány na plnění povinností v souladu se zákonem již dnes.

Zvolené varianty 2.5.3.1, 2.5.3.4 a 2.5.3.5 byly vybrány na základě porovnání jejich jednotlivých výhod/přínosů a nevýhod/rizik/nákladů a po vyhodnocení kompatibility se zvolenými možnostmi řešení dalších věcných okruhů. Varianta 2.5.3.1 zásadním způsobem nemění stávající stav a je tak pro dotčené organizace snadno aplikovatelná, zároveň ovšem dosavadní nastavení zpřesňuje pro minimalizaci výkladových nejasností. Obdobně varianta 2.5.3.4 prostředím zásadním způsobem nemění, pouze jej narovnává ve vztahu k některým typům orgánů veřejné správy. Volba varianty 2.5.3.5 je poté nezbytná ve vztahu k zamýšlené centralizaci interního auditu (viz kapitolu 2.4.3.5) a nepřináší s sebou žádná dodatečná rizika.

Varianta 2.5.3.2 (vlastní rozpočet na zajištění činnosti útvaru interního auditu a vzdělávání interních auditorů) nebyla zvolena z důvodu nekompatibility s obecně platnými rozpočtovými a organizačními postupy v rámci orgánů veřejné správy a značné administrativní náročnosti související s její aplikací v porovnání s potenciálními přínosy.

Varianta 2.5.3.3 (zrušení povinnosti projednat jmenování a odvolání vedoucího útvaru interního auditu s hierarchicky „nadřazeným“ orgánem veřejné správy) spočívá ve zrušení institutu, který je využíván pouze formálně a neodpovídá kompetencím příslušných osob a jejich odpovědnosti za personální a organizační zajištění vnitřního chodu daných orgánů veřejné správy podle ostatních právních předpisů.

Volba varianty 2.5.3.6 (přímý zákaz výkonu jiných činností v rámci organizace s výjimkou interního auditu) byla předkladatelem shledána za systémově konzistentní s ostatními zamýšlenými změnami, nicméně tato varianta nebyla po diskusi v rámci meziresortního připomínkového řízení k věcnému záměru zákona zvolena z důvodu probíhající optimalizace agend ve veřejné správě a souvisejícími kapacitními potřebami některých (především menších) úřadů. Aplikace této varianty by rovněž byla vůči orgánům veřejné správy přísnější oproti mezinárodním standardům interního auditu, se kterými by orgány veřejné správy měly podle předkládaného právní úpravy dosahovat souladu.

2.6 Interní audit – požadavky na osobu interního auditora

2.6.1 Popis současného stavu

Stejně jako je tomu u ostatních osob, které se podílejí na výkonu finanční kontroly, platí i u interních auditorů, že se musí jednat o zaměstnance s kvalifikačními předpoklady, kteří jsou bezúhonní a u nichž nehrozí střet zájmů podle zvláštních právních předpisů. Jiné požadavky zákon o finanční kontrole na osobu interního auditora neklade.

Požadavky na osobu interního auditora částečně vyplývají z jiných právních předpisů, kterými jsou na úrovni státní správy:

- Zákon o státní službě
- Zákon č. 262/2006 Sb., zákoník práce, ve znění pozdějších předpisů
- Nařízení vlády č. 302/2014 Sb., o katalogu správních činností, ve znění pozdějších předpisů
- Nařízení vlády č. 304/2014 Sb., o platových poměrech státních zaměstnanců, ve znění pozdějších předpisů
- Nařízení vlády č. 1/2019 Sb., o oborech státní služby, ve znění pozdějších předpisů
- Nařízení vlády č. 136/2015 Sb., o rovnocennosti některých zkoušek a odborných kvalifikací zvláštní části úřednické zkoušky, ve znění pozdějších předpisů
- Nařízení vlády č. 222/2010 Sb., o katalogu prací ve veřejných službách a správě, ve znění pozdějších předpisů
- Nařízení vlády č. 341/2017 Sb., o platových poměrech zaměstnanců ve veřejných službách a správě, ve znění pozdějších předpisů

U územních samosprávných celků se jedná o požadavky vyplývající z následujících právních předpisů:

- Zákon o úřednících územních samosprávných celků
- Zákon č. 262/2006 Sb., zákoník práce, ve znění pozdějších předpisů
- Nařízení vlády č. 222/2010 Sb., o katalogu prací ve veřejných službách a správě, ve znění pozdějších předpisů
- Nařízení vlády č. 341/2017 Sb., o platových poměrech zaměstnanců ve veřejných službách a správě, ve znění pozdějších předpisů
- Vyhláška č. 512/2002 Sb., o zvláštní odborné způsobilosti úředníků územních samosprávných celků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „vyhláška o zvláštní odborné způsobilosti úředníků územních samosprávných celků“)

U bezpečnostních sborů (Policie České republiky, Hasičský záchranný sbor České republiky, Celní správa České republiky, Vězeňská služba České republiky, Generální inspekce bezpečnostních sborů, Bezpečnostní informační služba a Úřad pro zahraniční styky a informace) se jedná o požadavky vyplývající zejména z následujících právních předpisů:

- Zákon č. 361/2003 Sb., zákon o služebním poměru příslušníků bezpečnostních sborů
- Nařízení vlády č. 104/2005 Sb., katalog činností v bezpečnostních sborech

Tímto nařízením se stanoví katalog činností ve výkonu služby v Celní správě České republiky, Vězeňské službě České republiky, Policii České republiky, Hasičském záchranném sboru České republiky a Generální inspekci bezpečnostních sborů.

U ostatních orgánů veřejné správy (např. zdravotní pojišťovny, veřejné vysoké školy, veřejné výzkumné instituce, Česká národní banka, Nejvyšší kontrolní úřad) platí pouze obecné požadavky stanovené zákoníkem práce:

- Zákon č. 262/2006 Sb., zákoník práce, ve znění pozdějších předpisů
- Nařízení vlády č. 222/2010 Sb., o katalogu prací ve veřejných službách a správě, ve znění pozdějších předpisů
- Nařízení vlády č. 341/2017 Sb., o platových poměrech zaměstnanců ve veřejných službách a správě, ve znění pozdějších předpisů

Požadavek na vzdělání

Katalog správních činností řadí výkon kontroly a interního auditu do následujících platových tříd podle konkrétní míry komplexity vykonávané činnosti:

- Kontrola – 6. platová třída (provádění dílčích kontrolních činností podle daných postupů v rámci kontroly vykonávané kontrolním orgánem při výkonu jeho působnosti) a výše;
- Audit – 10. platová třída (provádění analytických a jiných systémových činností v oblasti finanční kontroly, auditu zahraničních prostředků nebo přezkoumávání hospodaření územních samosprávných celků a dobrovolných svazků obcí podle rámcových postupů) a výše.

Katalog prací ve veřejných službách a správě řadí výkon kontroly a auditu do následujících platových tříd podle konkrétní míry komplexity vykonávané činnosti:

- Kontrolor – 7. až 13. platová třída;
- Interní auditor – 10. až 13. platová třída.

Stávající stav zařazení zaměstnanců vykonávajících kontrolu hospodaření a interních auditorů¹² v rámci orgánů veřejné správy - státní správy a územních samosprávných celků, u kterých by podle návrhu uvedeného v kapitole 2.4.3.5 (Centralizace útvarů interního auditu na úrovni správců kapitol státního rozpočtu a územních samosprávných celků) proběhla centralizace interního auditu:

- Zaměstnanci státní správy vykonávající veřejnosprávní kontrolu hospodaření jsou zařazeni:
 - 12 % do 14. platové třídy (vedoucí kontrolních útvarů),
 - 70 % do 13. platové třídy,
 - 18 % do 12. platové třídy.
- Zaměstnanci územní samosprávy vykonávající veřejnosprávní kontrolu hospodaření jsou zařazeni:
 - 20 % do 12. platové třídy,
 - 37 % do 11. platové třídy,
 - 31 % do 10. platové třídy,
 - 11 % do 9. platové třídy.
- Zaměstnanci státní správy vykonávající interní audit jsou zařazeni:
 - 2 % do 15. platové třídy (pouze vedoucí útvarů interního auditu),
 - 14 % do 14. platové třídy (pouze vedoucí útvarů interního auditu),
 - 50 % do 13. platové třídy,
 - 16 % do 12. platové třídy,
 - 17 % do 11. platové třídy.
- Zaměstnanci územní samosprávy vykonávající interní audit jsou zařazeni:
 - 5 % do 13. platové třídy,
 - 21 % do 12. platové třídy,
 - 56 % do 11. platové třídy,
 - 18 % do 10. platové třídy.

Požadovaná délka praxe

¹² Rozčlenění stávajících interních auditorů a zaměstnanců vykonávajících kontrolu hospodaření vychází z dotazníkového šetření realizovaného Ministerstvem financí v průběhu roku 2023. Dotazníkem byly osloveny všechny orgány veřejné správy, kterých by se povinnost zřízení funkce interního auditu podle návrhu zákona týkala.

Minimální požadovaná délka praxe pro vedoucího útvaru interního auditu či samostatný výkon interního auditu není stanovena.

Zkouška profesní způsobilosti

Pro zaměstnance státní správy, na které se vztahuje zákon o státní službě, platí povinnost úspěšně vykonat úřednickou zkoušku v příslušném oboru služby.

Pro zaměstnance územních samosprávných celků je povinnost prokázat zvláštní odbornou způsobilost stanovena pouze úředníkům, kteří vykonávají správní činnosti při finančním hospodaření územních samosprávných celků a jeho přezkumu.

2.6.2 Definice problému

Na samotnou osobu interního auditora stávající zákon o finanční kontrole neklade žádné specifické předpoklady, co se týče vzdělání, odborné způsobilosti či délky praxe. Prokázání profesní způsobilosti je přitom u profesí, jejichž náplní činnosti je ověřování (kontrola) údajů o hospodaření, v praxi obvyklé a žádoucí (příkladem mohou být daňoví poradci či statutární auditori podle zákona č. 93/2009 Sb., o auditorech, ve znění pozdějších předpisů).

Požadavek na vzdělání

Z kvalifikačních předpokladů na vzdělání potřebného pro výkon prací v jednotlivých platových třídách, které jsou stanoveny v příloze č. 1 zákona o státní službě a v nařízení vlády č. 341/2017 Sb., vyplývá, že požadavek na vysokoškolské vzdělání v bakalářském studijním programu nebo vyšší odborné vzdělání platí od 10. platové třídy. Pro 11. a 12. platovou třídu platí požadavek na vysokoškolské vzdělání v magisterském studijním programu nebo vysokoškolské vzdělání v bakalářském studijním programu a od 13. platové třídy výše požadavek na vysokoškolské vzdělání v magisterském studijním programu.

Z výše uvedeného vyplývá, že požadavek na vysokoškolské vzdělání z příslušných právních předpisů platí pro naprostou většinu interních auditorů již dnes. Pro další interní auditory a kontrolory tento požadavek z příslušných předpisů vyplyne v případě centralizace interního auditu a jejich souvisejícího zařazení do vyšších platových tříd (viz další kapitoly). Není proto nutné obdobný požadavek zákonem o řízení a kontrole veřejných financí duplicitně stanovovat. Upravovat příslušný obor vzdělání se s ohledem na šíři věcného zaměření interních auditů v různých orgánech veřejné správy a množství oborů, jejichž znalost lze při takové činnosti uplatnit, rovněž nejví jako účelné.

Výjimku z požadavků stanovených jinými právními předpisy tvoří interní auditori zdravotních pojišťoven, veřejných vysokých škol, státních vysokých škol a některých správních úřadů nespádajících do působnosti zákona o státní službě. Těch je však s ohledem na celkové množství interních auditorů významná menšina (cca 6 % z celkového počtu interních auditorů ve veřejné správě a 4 % z počtu orgánů veřejné správy, které mají zřízenou funkci interního auditu). Případné nedostatečné vzdělání interních auditorů navíc u těchto orgánů veřejné správy v rámci veřejných konzultací nebylo identifikováno jako riziková oblast, která by vyžadovala specifickou právní úpravu.

Požadovaná délka praxe

Minimální požadovaná délka praxe pro vedoucího útvaru interního auditu či samostatný výkon interního auditu není stanovena. Podle výsledků dotazníkového šetření realizovaného Sekcí veřejné správy Českého institutu interních auditorů v roce 2022 je průměrná délka praxe stávajících interních auditorů 9,4 roku, v případě vedoucích útvarů interního auditu 11,2 roky. Stanovení minimální požadované délky praxe pro výkon samostatné činnosti či pro výkon funkce vedoucího útvaru interního auditu zákonem s cílem zvýšení kvality interního auditu se proto nejeví jako účinný a relevantní krok. Nástroje pro zvyšování kvality a přidané hodnoty interního auditu je spíše nutné hledat v procesní a metodické oblasti.

Zkouška profesní způsobilosti

Pro interní auditory orgánů veřejné správy, na které se vztahuje zákon o státní službě, platí povinnost vykonat úřednickou zkoušku v oboru služby č. 3 Audit. Není tedy nutné ani účelné stanovovat obdobnou povinnost duplicitně zákonem o řízení a kontrole veřejných financí.

Komplikovanější je situace u územních samosprávných celků, kde je povinnost prokázat zvláštní odbornou způsobilost stanovena pouze úředníkům, kteří vykonávají správní činnosti při finančním hospodaření územních samosprávných celků a jeho přezkumu. Tím, že není interní audit výslovně jmenován mezi správními činnostmi, na něž se povinnost vztahuje, je na uvážení příslušného vedoucího orgánu veřejné správy či tajemníka úřadu, zda interní audit za takovou činnost považuje a příslušnou povinnost stanoví nebo nikoliv.

Část interních auditorů má příslušnou zkoušku zvláštní odborné způsobilosti platnou z minulosti (do 1. listopadu 2018 byl interní audit součástí příslušného výčtu správních činností, takže tato povinnost se na interní audit výslovně vztahovala). Stejně tak má zkoušku zvláštní odborné způsobilosti většina kontrolorů, neboť podle příslušné vyhlášky mají povinnost prokázat zvláštní odbornou způsobilost při finančním hospodaření územních samosprávných celků a jeho přezkumu mimo jiné úředníci územního samosprávného celku, jejichž pracovní náplň zahrnuje provádění kontroly vlastního hospodaření, hospodaření organizačních složek a zřízených a založených právnických osob.

Stávající stav u zaměstnanců vykonávajících kontrolu hospodaření a interních auditorů v rámci územních samosprávných celků, u kterých by podle návrhu uvedeného v kapitole 2.4.3.5 proběhla centralizace interního auditu, je následující:¹³

- ze zaměstnanců vykonávajících veřejnosprávní kontrolu hospodaření disponuje zkouškou zvláštní odborné způsobilosti přibližně 75 %,
- z interních auditorů disponuje zkouškou zvláštní odborné způsobilosti přibližně 56 %.

Výjimku tvoří interní auditoři zdravotních pojišťoven, veřejných vysokých škol, státních vysokých škol a některých správních úřadů nespadaajících do působnosti zákona o státní službě, kterých je však s ohledem na celkové množství interních auditorů významná menšina (jedná se přibližně o 6 % z celkového počtu interních auditorů ve veřejné správě, resp. o 4 % orgánů

¹³ Poměry vychází z dotazníkového šetření realizovaného Ministerstvem financí v průběhu roku 2023. Dotazníkem byly osloveny všechny orgány veřejné správy, kterých by se povinnost zřízení funkce interního auditu podle návrhu zákona týkala.

veřejné správy, které mají zřízenou funkci interního auditu a spadají do této kategorie) a nedostatečná kvalifikace interních auditorů u nich v rámci veřejných konzultací nebyla identifikována jako riziková oblast, která by vyžadovala specifickou právní úpravu.

V případě realizace variant spočívajících ve změně procesního režimu z veřejnosprávní kontroly nahrazující interní audit na výkon interního auditu bez povolených procesních výjimek (kromě obecné výjimky z interního auditu u obcí, městských částí hlavního města Prahy, městských částí a městských obvodů statutárních měst do 15 tis. obyvatel), konkrétně realizace dříve popsané varianty 2.4.3.4 (zavedení možnosti nahradit vlastní útvar interního auditu interním auditem zřizovatele) a varianty 2.4.3.5 (centralizace útvarů interního auditu na úrovni správců kapitol státního rozpočtu a územních samosprávných celků) je nutné dořešit rovněž situaci stávajících kontrolorů, kteří by se na základě nové právní úpravy stali interními auditory. Zejména se jedná o jejich tabulkové zařazení a s tím související zvýšené požadavky na vzdělání (zvýšené personální náklady spojené s převodem zaměstnanců do vyšších platových tříd jsou popsány v příslušných variantách).

2.6.3 Návrh věcného řešení včetně zhodnocení variant

2.6.3.1 Zachování stávajícího stavu (obecná regulace ostatními právními předpisy)

Tato varianta spočívá v zachování současného stavu, kdy je právní úprava ponechána výhradně na obecných právních předpisech, které s kategorií kontrolor/interní auditor již dnes pracují.

 Výhody/přínosy	 Nevýhody/rizika/náklady
Využití stávajících právních institutů platných pro ostatní zaměstnance orgánů veřejné správy (interní auditor jako integrální součást orgánů veřejné správy)	Chybějící právní úprava u interních auditorů zdravotních pojišťoven, veřejných vysokých škol, státních vysokých škol a některých správních úřadů nespádajících do působnosti zákona o státní službě

2.6.3.2 Sjednocení požadavků na profesní způsobilost u státní správy a územních samosprávných celků

Tato varianta spočívá v doplnění interního auditu jako specifického typu správní činnosti, pro jejíž výkon je vyžadována zkouška zvláštní odborné způsobilosti, do vyhlášky o zvláštní odborné způsobilosti úředníků územních samosprávných celků.

 Výhody/přínosy	 Nevýhody/rizika/náklady
- Využití stávajících právních institutů - Sjednocení požadavků na výkon interního auditu u státní správy a územní samosprávy	Dodatečné náklady ve výši 6,4 mil. Kč na doplnění chybějící zkoušky zvláštní odborné způsobilosti u části stávajících kontrolorů a interních auditorů územních samosprávných celků (kompletní zkouška zvláštní odborné

 Výhody/přínosy	 Nevýhody/rizika/náklady
Stanovení minimálního standardu znalostí, které musí interní auditor k výkonu své činnosti prokázat	způsobilosti včetně přípravy stojí 31 500 Kč/osobu¹⁴ a z důvodu přípravy na zkoušku je dotčená osoba cca 3 týdny mimo pracovní proces)

2.6.3.3 Stanovení specifických požadavků na kvalifikaci interních auditorů zákonem – požadavek na vysokoškolské vzdělání

Tato varianta spočívá ve stanovení minimálního požadavku pro interní auditory na vysokoškolské vzdělání v magisterském stupni.

 Výhody/přínosy	 Nevýhody/rizika/náklady
- Stanovení minimálního jednotného standardu pro všechny interní auditory orgánů veřejné správy - Potenciál pro zvýšení kvality a přidané hodnoty interního auditu	Pro většinu orgánů veřejné správy duplicitní k jiné právní úpravě

2.6.3.4 Stanovení specifických požadavků na kvalifikaci interních auditorů zákonem – požadavek na minimální délku praxe

Tato varianta spočívá ve stanovení minimálního požadavku pro interní auditory na délku praxe.

 Výhody/přínosy	 Nevýhody/rizika/náklady
- Stanovení minimálního jednotného standardu pro všechny interní auditory orgánů veřejné správy - Potenciál pro zvýšení kvality a přidané hodnoty interního auditu	- Komplikovanost předmětné právní úpravy (vyžadovala by rozdělení interních auditorů na „plnohodnotné“ interní auditory a interní auditory „čekatele“) - Řeší riziko, které v rámci veřejných konzultací ani souvisejících analýz nebylo potvrzeno (nezbytnost právní úpravy není doložena)

¹⁴ Odhad zahrnuje náklady na přípravné kurzy a náklady na absolvování zkoušky. Odhad nezahrnuje náklady zaměstnavatele spojené s nepřítomností pracovníka v době potřebné pro přípravu na zkoušky. Tyto je obtížné s ohledem na jejich různorodost předpovídat ani generalizovat.

2.6.3.5 Stanovení specifických požadavků na kvalifikaci interních auditorů zákonem – požadavek na specifickou zkoušku profesní způsobilosti interního auditora

Tato varianta spočívá ve stanovení minimálního požadavku pro interní auditory na vykonání specifické jednotné zkoušky profesní způsobilosti organizované Ministerstvem financí (Centrální harmonizační jednotka).

 Výhody/přínosy	 Nevýhody/rizika/náklady
• Stanovení minimálního jednotného standardu pro všechny interní auditory orgánů veřejné správy • Potenciál pro zvýšení kvality a přidané hodnoty interního auditu	• Pro většinu orgánů veřejné správy duplicitní k jiné právní úpravě • Dodatečné náklady spojené s organizací příslušné zkoušky ze strany ministerstva financí v předpokládané výši 1.6 mil. Kč ročně¹⁵ • Může odradit případné zájemce o místo interního auditu.

2.6.4 Volba varianty a její implementace

Na základě zhodnocení výhod, nevýhod a rizik jednotlivých variant a s přihlédnutím k argumentaci ze strany dotčených orgánů veřejné správy uplatněné v rámci meziresortního připomínkového řízení je k realizaci zvolena tato varianta:

- **2.6.3.1 Zachování stávajícího stavu (obecná regulace ostatními právními předpisy)**

Zachování stávajícího stavu podle zvolené varianty 2.6.3.1 je kompatibilní se zvolenými možnostmi řešení dalších věcných okruhů a zároveň nepřináší administrativní zátěž pro subjekty regulace a odpovídá současným podmínkám na trhu práce. Podstatným důvodem pro nezvolení dalších zde uvedených variant je skutečnost, že jejich aplikace by mohla odradit případné zájemce o místo interního auditora, což by pro některé orgány veřejné správy v současných podmínkách na trhu práce mohlo v důsledku znamenat i dlouhodobou nemožnost obsazení těchto míst. Varianty 2.6.3.2 (sjednocení požadavků na profesní způsobilost u státní správy a územních samosprávných celků) a 2.6.3.5 (stanovení specifických požadavků na kvalifikaci interních auditorů zákonem – požadavek na specifickou zkoušku profesní způsobilosti interního auditora) by navíc dodatečně zatížily rozpočty některých orgánů veřejné správy. Varianta 2.6.3.3 (stanovení specifických požadavků na kvalifikaci interních auditorů zákonem – požadavek na vysokoškolské vzdělání) nebyla zvolena také z důvodu její duplicity vůči požadavkům vyplývajícím z pracovněprávní legislativy. Stanovení požadavku vyplývajícího z varianty 2.6.3.4 (stanovení specifických požadavků na kvalifikaci

¹⁵ Odhad nákladů zahrnuje roční náklady na 2 zaměstnance na nově zřízených pozicích na Ministerstvu financí. Měsíční náklady Ministerstva financí na jednoho takového zaměstnance se odhadují na necelých 70 tis. Kč (se započtením mzdy, sociálního zabezpečení, zdravotního pojištění a ostatních nákladů).

interních auditorů zákonem – požadavek na minimální délku praxe) bylo shledáno za neúčelné vzhledem k průměrné délce praxe interních auditorů v České republice.

Navrhovaná centralizace interního auditu s sebou nese přesun části stávajících kontrolorů a interních auditorů do vyšších platových tříd v návaznosti na vyšší komplexitu jimi vykonávaných činností, a s tím související požadavek na vysokoškolské vzdělání. Z dat získaných šetřením realizovaným Ministerstvem financí v roce 2023 u orgánů veřejné správy, na které by se vztahovala povinnost zřídit útvar interního auditu, vyplývá, že vysokoškolským vzděláním disponuje téměř 90 % interních auditorů a přes 70 % zaměstnanců vykonávajících veřejnosprávní kontrolu hospodaření. Navrhovaný zákon pro případy těch zaměstnanců, kteří současně danou profesi vykonávají, ale nedisponují vzděláním potřebným pro zahrnutí do vyšší platové třídy, stanoví výjimku z předpokladu vysokoškolského vzdělání, podobně jak ji upravuje ustanovení § 201 zákona o státní službě.

Původně byla navrhována i implementace komplementární varianty 2.6.3.2 (sjednocení požadavků na profesní způsobilost u státní správy a územní samosprávy), která spočívala v doplnění interního auditu do výčtu správních činností, pro jejichž výkon je vyžadována zkouška zvláštní odborné způsobilosti. Na základě jednání, která byla vedena v rámci vypořádání meziresortního připomínkového řízení k věcnému záměru zákona, bylo na základě požadavků územních samosprávních celků od tohoto návrhu upuštěno.

2.7 Interní audit – procesní postupy

2.7.1 Popis současného stavu

Zákon o finanční kontrole definuje interní audit na dvou místech – v ustanovení § 3 odst. 4 jako organizačně a funkčně nezávislé přezkoumávání a vyhodnocování přiměřenosti a účinnosti řídicí kontroly včetně prověřování správnosti vybraných operací a v ustanovení § 28 odst. 2 jako nezávislé a objektivní přezkoumávání a vyhodnocování operací a vnitřního kontrolního systému veřejné správy, které zjišťuje, zda:

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

Na základě svých zjištění předkládá útvar interního auditu vedoucímu orgánu veřejné správy doporučení ke zdokonalování kvality vnitřního kontrolního systému, k předcházení

nebo ke zmírnění rizik a k přijetí opatření k nápravě zjištěných nedostatků. Současně tento útvar zajišťuje v orgánu veřejné správy konzultační činnost.

Interní audit zahrnuje podle ustanovení zákona zejména:

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

Při zavádění a řízení finanční kontroly v orgánech veřejné správy (tedy i interního auditu) má jejich vedoucí vycházet z mezinárodně uznávaných standardů.

2.7.2 Definice problému

Zákon interní audit definuje dvěma různými způsoby uvedenými v kapitole 2.7.1 Popis současného stavu. Zejména první z nich, o který se řada interních auditorů podle zpětné vazby Ministerstva financí z metodické činnosti opírá, neodpovídá šíři zaměření interního auditu, jak jej chápou mezinárodní standardy interního auditu. Tato skutečnost se v praxi projevuje značnou koncentrací interních auditů na ověřování funkčnosti vnitřního kontrolního systému nebo naopak interních auditů dílčích finančních operací na úkor systémových auditů procesů řízení a správy společnosti (včetně řízení výkonnosti, účinného přiřazení odpovědností a řízení rizik).

Procesní stránka výkonu interního auditu je v zákoně upravena minimálně. Výjimku tvoří ustanovení, které se věnuje plánování interního auditu. Úprava plánování interního auditu je přiměřená a v praxi nečiní žádné výkladové problémy, její značná část však nemá normativní charakter a mohla by být upravena pouze metodicky.

Ustanovení upravující podávání zpráv se sice jeví jako normativní úprava výstupu z provedení interního auditu, jehož prostřednictvím je však pouze konstatováno, že zpráva o zjištěních se předává bez zbytečného odkladu vedoucímu orgánu veřejné správy s doporučením k přijetí opatření. Ustanovení neupřesňuje konkrétní náležitosti auditní zprávy ani způsob projednání či předání auditní zprávy nebo projednání námitek s auditovanou osobou. Podrobně je upravená pouze roční vykazovací povinnost útvaru interního auditu vůči vedoucímu orgánu veřejné správy. Jediný požadavek na samotnou auditní zprávu je zákonem kladen na uvedení doporučení k přijetí opatření. Problematika je částečně upravena navazující prováděcí vyhláškou, která v sobě legislativně-technicky nesprávně kumuluje jak části normativní (požadavky na auditní zprávu, požadavky na program auditu, postup projednání auditní zprávy a zohlednění stanoviska auditovaných osob k identifikovaným zjištěním a navrhovaným doporučením, požadavky na vedení auditorského spisu), tak části čistě metodické (postupy při posuzování rizik, postupy při výkonu samotného auditu).

Zákon rovněž blíže nespecifikuje závaznost konkrétních mezinárodně uznávaných standardů. Míra zohlednění těchto standardů je tak plně v kompetenci vedoucího orgánu veřejné správy,

potažmo zaměstnance, na kterého vybrané činnosti vedoucí orgánu veřejné správy deleguje. S ohledem na oblast úpravy se se předpokládá použití zejména těchto standardů:

- standardy integrovaného rámce COSO (The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission – Integrated Framework) – standardy definují rámec, který by měl pomáhat podnikům a jiným subjektům při posuzování a zlepšování jejich vnitřních kontrolních systémů prostřednictvím dekompozice jednotlivých prvků vnitřního kontrolního systému a kvalitativních požadavků na něj do 5 klíčových oblastí:
 - kontrolní prostředí
 - řízení rizik
 - systém vnitřní kontroly
 - informace & komunikace
 - monitoring
- Mezinárodní rámec profesní praxe interního auditu IIA (Institute of Internal Auditors – International Professional Practices Framework)¹⁶, který zahrnuje:
 - Hlavní principy interního auditu
 - Definici interního auditu
 - Mezinárodní standardy pro profesní praxi interního auditu
 - Etický kodex
 - Prováděcí směrnice
 - Doplnkové směrnice

Podle výsledků dotazníkového šetření, které Ministerstvo financí v roce 2022 realizovalo mezi interními auditory územních samosprávných celků, se mezinárodními standardy interního auditu řídí nebo je zohledňuje 56 % z nich. Externí hodnocení kvality interního auditu alespoň jednou za pět let absolvovalo podle výsledků dotazníkového šetření 7,5 % respondentů.

Nedostatečně jasná a přehledná procesní úprava interního auditu přímo v zákoně o finanční kontrole společně s dalšími nedostatky popsány v předchozích kapitolách přispívají k omezené kvalitě interního auditu, která se v praxi projevuje následujícími negativními jevy:

- Zaměřením auditů na oblasti, které nejsou vedením organizací vnímány jako rizikové (nikoliv na základě validní analýzy rizik);
- Formalistním přístupem k auditu ve formě prostého ověřování plnění zákonných povinností či vnitřních předpisů bez zhodnocení vhodnosti, účinnosti a efektivity stávajícího systémového nastavení;
- Značnou komplikovaností výsledných zpráv, jejich převládající popisností bez analýzy systémových příčin zjištěných nedostatků;
- Formulací obecných či šablonovitých doporučení bez přidané hodnoty pro vedení orgánu veřejné správy či reálné zlepšení fungování analyzovaných procesů;

¹⁶ Od 1. 1. 2025 nahrazeny novými Globálními standardy interního auditu vydanými stejnou organizací.

- Absenci řádného projednání zjištění a doporučení s auditovanými osobami, omezenou schopností interního auditu vést společně s vedením konstruktivní dialog, vzájemně posoudit validitu svých argumentů a zohlednit ji při návrhu konkrétních opatření ke zlepšení (snaha udržet za každou cenu auditní zjištění).

Společným rysem těchto nedostatků je chybějící specializace a odbornost interních auditorů v klíčových oblastech s nejvýznamnějšími riziky, chybějící kapacita pro analytickou a metodickou podporu řadových interních auditorů, chybějící kapacita pro vnitřní oponenturu a supervizi auditních zpráv v rámci útvaru interního auditu, ale i chybějící definice závaznosti požadavků na tyto postupy, které mezinárodních standardy interního auditu předpokládají.

Vše výše uvedené může mít za následek omezené chápání smyslu a přidané hodnoty interního auditu ze strany vedení orgánů veřejné správy, omezenou schopnost interního auditu srozumitelně formulovat potřebné změny a přispívat k jejich prosazení, a tedy i menší přínos interního auditu k ochraně veřejných prostředků, než jaký by mohl být při lepším využití potenciálu tohoto nástroje.

2.7.3 Návrh věcného řešení včetně zhodnocení variant

2.7.3.1 Zachování stávajícího stavu, jeho zpřehlednění a dílčí zpřesnění

Tato varianta spočívá v zachování stávajícího rozsahu právní úpravy (upraven proces plánování interního auditu, předkládání dílčích zpráv z interního auditu a předkládání ročních zpráv z interního auditu). Navíc by přímo do zákona byly doplněny normativní části stanovené dnes prováděcí vyhláškou (program auditu, projednání zprávy z auditu a navrhovaných doporučení s auditovanou osobou, vedení auditního spisu, sledování plnění opatření).

Naopak by byly ze zákona vypuštěny nenormativní části upravující postup při realizaci jednotlivých auditů, které by byly nahrazeny metodickými pokyny Ministerstva financí (zejména vzorovým statutem interního auditu a manuálem interního auditu).

 Výhody/přínosy	 Nevýhody/rizika/náklady
• Minimální procesní standard stejný pro všechny orgány veřejné správy bez ohledu na kvalitu jejich vnitřních předpisů • Odstranění legislativně-technických vad Nenormativní metodická úprava bližších náležitostí: • Možnost zohlednit specifika jednotlivých typů orgánů veřejné správy • Možnost formulovat konkrétnější postupy srozumitelnými pojmy běžnými v praxi interního auditu a příkladnými výčty	• Neřeší absenci klíčových vnitřních postupů zvyšujících kvalitu a relevanci výstupů interního auditu (odbornost, specializace, koordinace, supervize)

2.7.3.2 Povinné dodržování mezinárodních standardů interního auditu

Tato varianta spočívá ve stanovení zákonné povinnosti dodržovat mezinárodní standardy interního auditu, jejichž aktuální český překlad by byl ze strany Ministerstva financí zajištěn jak na jeho internetových stránkách, tak jejich publikací ve Finančním zpravodaji a ve věcně příslušném úplném znění zákonů České republiky.

Mezinárodní standardy interního auditu upravují všechny podstatné náležitosti výkonu interního auditu, zejména pak:

- účel, pravomoci a odpovědnost interního auditu,
- nezávislost a objektivitu interního auditu,
- odbornost a náležitou profesní péči,
- zvyšování kvality interního auditu (interní a externí hodnocení),
- řízení interního auditu (plánování činnosti, schvalování plánu, řízení kapacit, charakter práce, řízení rizik, plánování a realizace dílčích auditů, dohled nad prováděním dílčích auditů, předávání výsledků, kvalita zpráv, monitorování plnění opatření).

 Výhody/přínosy	 Nevýhody/rizika/náklady
• Plné převzetí osvědčené mezinárodní praxe výkonu interního auditu jako systémový předpoklad pro zvýšení kvality výkonu interního auditu, a tím i posílení ochrany veřejných prostředků v rámci orgánů veřejné správy • Možnost využití plného potenciálu vzdělávací a metodické podpory ze strany IIA a Českého institutu interních auditorů, která jde významně nad rámec kapacit a možností, které má v této oblasti Ministerstvo financí	• Standardy jsou formulovány obecně pro všechny typy orgánů veřejné správy včetně soukromých společností, z čehož vyplývají ve vztahu ke konkrétním typům orgánů veřejné správy dílčí terminologické nejasnosti (např. konkrétní obsah pojmu „vedení a orgány společnosti“) • Standardy připouštějí některé dílčí postupy, jejich umožnění v podmínkách veřejné správy není žádoucí (outsourcing výkonu interního auditu, zapojení auditora do procesů řízení a správy společnosti) • Ne pro všechny orgány veřejné správy bude s ohledem na jejich disponibilní kapacity reálné plné dodržování mezinárodních standardů interního auditu zajistit (i v případě centralizace útvarů interního auditu zůstanou orgány veřejné správy, kde bude z objektivních důvodů s ohledem na efektivitu a účelnost i nadále působit pouze jeden interní auditor, typově se jedná o některé správce kapitoly státního

 Výhody/přínosy	 Nevýhody/rizika/náklady
	rozpočtu, dále o veřejné vysoké školy či zdravotní pojišťovny)

2.7.3.3 Úprava klíčových procesních institutů přímo v zákoně v kombinaci s povinným dodržováním mezinárodních standardů interního auditu

Jedná se o kombinaci předchozích dvou variant, kdy by byla stanovena zákonná povinnost dodržovat mezinárodní standardy interního auditu, pokud zákon přímo nestanoví jiný postup. Tento jiný postup by zahrnoval zákaz outsourcingu výkonu interního auditu.

Klíčové procesní instituty by byly upraveny přímo zákonem s ohledem na jednoznačné vymezení kompetencí příslušných osob a zachování v české praxi zavedeného a osvědčeného pojmosloví. Jednalo by se o:

- povinnost zpracovat Statut interního auditu a střednědobý a roční plán interního auditu,
- zajištění úplného a neomezeného přístupu interního auditora ke všem informacím potřebným k plnění úkolů interního auditu,
- vedení auditního spisu,
- projednání a schvalování auditní zprávy,
- monitoring plnění opatření z interního auditu,
- předkládání roční zprávy o výsledcích interního auditu.

 Výhody/přínosy	 Nevýhody/rizika/náklady
• Minimální procesní standard stejný pro všechny orgány veřejné správy • Jednoznačné vymezení kompetencí příslušných osob a zachování v české praxi zavedeného a osvědčeného pojmosloví • Převzetí osvědčené mezinárodní praxe výkonu interního auditu jako systémový předpoklad zvýšení kvality výkonu interního auditu a tím i posílení ochrany veřejných prostředků v rámci orgánů veřejné správy • Možnost využití plného potenciálu pro vzdělávací a metodické podpory ze strany IIA a Českého institutu interních auditorů, která jde významně nad rámec kapacit a možností, které má v této oblasti Ministerstvo financí	• Ne pro všechny orgány veřejné správy bude s ohledem na jejich disponibilní kapacity reálné plné dodržování mezinárodních standardů interního auditu zajistit (i v případě centralizace útvarů interního auditu zůstanou orgány veřejné správy, kde bude z objektivních důvodů s ohledem na efektivitu a účelnost i nadále působit pouze jeden interní auditor, typově se jedná o některé správce kapitoly státního rozpočtu, dále o veřejné vysoké školy či zdravotní pojišťovny) • Navrhované řešení povede ke zvýšení nároků na výkon interního auditu, zejména v oblasti průběžného vzdělávání, ověřování kvality a dokumentace prováděné práce

 Výhody/přínosy	 Nevýhody/rizika/náklady
	• Rizikem může být také širší aplikace mezinárodních standardů interního auditu (zda budou aplikovány všechny standardy nebo jen některé, resp. některé budou z aplikace do praxe vyloučeny) – může vést k nevyváženosti a rozdílnosti uplatňování auditní postupů s jinými státy

2.7.3.4 Povinnost vydat celkový názor interního auditora v roční zprávě o výsledcích interního auditu

Tato varianta spočívá ve stanovení povinnosti interního auditora vydat v rámci roční zprávy o výsledcích interního auditu celkový názor. Tento celkový názor by se vztahoval k fungování vnitřního kontrolního systému (včetně procesů řízení a správy společnosti a řízení rizik) daného orgánu veřejné správy. V případě centralizovaných útvarů interního auditu na úrovni státní správy by se vztahoval k fungování celého vnitřního kontrolního systému v rámci dané kapitoly státního rozpočtu.

Celkový názor by měl formu „bez výhrad“, „s výhradou“ a formu záporného názoru. V případě názoru „s výhradou“ interní auditor vyjádří, zda při vyhodnocování účinnosti a přiměřenosti vnitřního kontrolního systému shledal potřebu pro jeho dílčí či významná zlepšení. Pokud interní auditor nezíská (resp. nebude mu umožněno získat) dostatečné informace k tomu, aby se o fungování vnitřního kontrolního systému mohl vyjádřit, bude stanovena možnost odmítnout celkový názor vydat. Předpokládá se, že stejně jako nyní v souladu s ustanovením § 31 odst. 3 zákona o finanční kontrole ve spojení s ustanovením § 9 odst. 3 zákona o finanční kontrole by hodnocení vnitřního kontrolního systému nemuselo být provedeno prostřednictvím speciální auditní zakázky, resp. zakázek, jelikož jde i o zahrnutí hodnocení systému příspěvkových organizací. Naopak se předpokládá, že by celkový názor měl vycházet ze všech realizovaných interních auditů a i jiných zdrojů informací, které má interní audit k dispozici. Návrh zákona nebude stanovovat povinnost každoročního komplexního ověřování vnitřního kontrolního systému u všech podřízených orgánů veřejné správy.

Celkový názor by v souladu s požadavky mezinárodních standardů interního auditu zahrnoval:

- rozsah, včetně časového období, ke kterému se názor vztahuje, omezení rozsahu,
- zvážení všech souvisejících projektů, včetně spolehnutí se na ostatní poskytovatele ujištění,
- riziko nebo vnitřní řídicí a kontrolní rámec nebo další kritéria využitá jako základ pro formulaci celkového názoru, a
- celkový úsudek nebo závěr, ke kterým se dospělo,
- v případě nepříznivého celkového názoru důvody vedoucí k takovému názoru.

 Výhody/přínosy	 Nevýhody/rizika/náklady
• Posílení srozumitelnosti výsledků činnosti interního auditu pro vedení orgánů veřejné správy, a tím i jeho přidané hodnoty • Posílení relevance interního auditu • Větší důraz na zaměření interních auditů na klíčové procesy na základě analýzy rizik v míře dostatečné na to, aby bylo možné vyslovit celkový názor (vydat výrok) • Tlak na posílení kvality interního auditu • Možnost na základě ujištění od dílčích útvarů interního auditu jednotlivých orgánů veřejné správy vyskládat v rámci roční zprávy o výsledcích finančních kontrol celkový výrok za veřejnou správu, případně její jednotlivé subsegmenty (jako ujištění pro vládu o fungování vnitřních kontrolních systémů orgánů veřejné správy nakládajících s veřejnými prostředky) • Posílení srozumitelnosti výsledků činnosti interního auditu a jeho přidané hodnoty i pro vládu	• Zvýšené nároky na metodickou podporu interních auditorů spojenou s posuzováním významnosti zjištění z interního auditu ve vazbě na vydání objektivního celkového názoru • Zvýšené nároky na objektivitu a integritu interního auditora / vedoucího útvaru interního auditu a jeho schopnost vydat i případně nepříznivý výrok a obhájit jej před vedoucím příslušného orgánu veřejné správy

2.7.3.5 Pravidelné externí hodnocení kvality interního auditu u správců kapitol státního rozpočtu ze strany Ministerstva financí (Centrální harmonizační jednotka)

Mezinárodní standardy interního auditu stanovují, že minimálně jednou za pět let musí být odborně způsobilým a nezávislým hodnotitelem nebo externím hodnotícím týmem provedeno externí hodnocení kvality interního auditu.

Z dat získaných dotazníkovým šetřením realizovaným Českým institutem interních auditorů v roce 2022 vyplývá, že externím hodnocením kvality minimálně jednou za 5 let prochází pouze 15 % útvarů interního auditu. Alespoň jednou prošlo takovým hodnocením dalších 11 % útvarů interního auditu. 74 % útvarů interního auditu takovým hodnocením neprošlo nikdy. Důvodem jsou zejména dodatečné náklady spojené s realizací takového hodnocení ze strany soukromých společností, které se touto problematikou zabývají. To však není nezbytně nutné, neboť externí hodnocení si v souladu s mezinárodními standardy interního auditu mohou poskytnout i obdobně velké či složité organizace působící v obdobném sektoru či odvětví (z důvodu zachování objektivity a nezávislosti by se však nemělo jednat o hodnocení vzájemné na reciproční bázi).

Tato varianta spočívá ve stanovení zákonné kompetence, na základě které by externí hodnocení kvality u správců kapitol státního rozpočtu, v jejichž čele stojí ministr, jednou za 5 let vykonávalo Ministerstvo financí (Centrální harmonizační jednotka) v rámci své metodické a harmonizační agendy. Výstup tohoto hodnocení by byl určen osobě stojící v čele daného správce kapitoly státního rozpočtu.

Pro ostatní správce kapitol státního rozpočtu by Ministerstvo financí mohlo externí hodnocení kvality vykonávat s ohledem na své kapacitní možnosti na základě jejich požadavku, pro což není nezbytná žádná specifická právní úprava.

Pro ostatní orgány veřejné správy by Ministerstvo financí připravilo metodickou pomůcku pro sebehodnocení a následné externí hodnocení kvality, které by si tyto orgány veřejné správy následně zajistily buď externě nebo v rámci vzájemného twinningu.

Požadavek na odbornou způsobilost hodnotitele provádějícího externí hodnocení kvality interního auditu v případě zajištění hodnocení soukromou společností či Ministerstvem financí se řídí požadavky mezinárodních standardů interního auditu. Požadavek na odbornou způsobilost při hodnocení formou spolupráce mezi obdobně složitými organizacemi působícími v obdobném odvětví (tedy formou tzv. twinningu) je považován za splněný tím, že hodnotitel je interním auditorem daného orgánu veřejné správy, které v rámci vzájemné spolupráce externí hodnocení poskytuje.

 Výhody/přínosy	 Nevýhody/rizika/náklady
• Pravidelná externí zpětná vazba jako jeden ze základních předpokladů pro posilování kvality interního auditu • Přímá metodická pomoc pro správce kapitol státního rozpočtu, u kterých jsou soustředěna z pohledu ochrany peněžních prostředků státního rozpočtu hlavní rizika • Harmonizace výkonu interního auditu v rámci jednotlivých kapitol státního rozpočtu • Přesnější zaměření metodické činnosti v oblasti interního auditu ze strany Ministerstva financí	• Zvýšené nároky na metodickou podporu a koordinaci v oblasti hodnocení kvality ze strany Ministerstva financí • Kapacitní nároky na Ministerstvo financí spojené s výkonem externího hodnocení kvality u ústředních orgánů státní správy (v případě omezení na kapitoly státního rozpočtu, v jejichž čele stojí ministr, řešitelné v rámci stávajících kapacit) • Možné obavy o sdílení informací o vnitřních postupech s Ministerstvem financí • Případné dodatečné náklady spojené se zajištěním externího hodnocení kvality soukromými subjekty ve výši 660 tis. Kč¹⁷ ročně (za předpokladu

¹⁷ Odhad je založen na předpokladu, že ze všech subjektů, které mají mít povinnost zřídit funkci interního auditu, jich externí hodnocení kvality interního auditu podnikatelským subjektem využije obdobný podíl (15 %), jako je podíl obcí využívajících pro zajištění přezkoumávání hospodaření služby auditorů či auditorských společností. Předpokládaná cena za provedení externího hodnocení kvality interního auditu podnikatelským subjektem je

 Výhody/přínosy	 Nevýhody/rizika/náklady
	využití v 15 % případů, jako je tomu u přezkoumávání hospodaření) • Riziko možného překryvu externího hodnocení kvality interního auditu s dalšími kontrolními prvky (vrchní audit) • Riziko objektivity a nezávislosti ověřovatelů – zamezení vzájemného (recipročního) zajišťování hodnocení mezi dvěma útvary interního auditu • Jednorázové náklady související s mezinárodní certifikací pro ověřovatele kvality interního auditu ze strany Ministerstva financí ve výši 250 tis. Kč¹⁸ (zkouška CIA/4 osoby + přípravný kurz)

2.7.4 Volba varianty a její implementace

Na základě zhodnocení výhod, nevýhod a rizik jednotlivých variant a s přihlédnutím k argumentaci ze strany dotčených orgánů veřejné správy uplatněné v rámci meziřesortního připomínkového řízení jsou k realizaci zvoleny tyto vzájemně komplementární varianty:

- **2.7.3.3 Úprava klíčových procesních institutů přímo v zákoně v kombinaci s povinným dodržováním mezinárodních standardů interního auditu**
- **2.7.3.4 Povinnost vydat celkový názor interního auditora v roční zprávě o výsledcích interního auditu**
- **2.7.3.5 Pravidelné externí hodnocení kvality interního auditu u správců kapitol státního rozpočtu ze strany Ministerstva financí (Centrální harmonizační jednotka)**

Zvolené varianty 2.7.3.3, 2.7.3.4 a 2.7.3.5 byly vybrány na základě porovnání jejich jednotlivých výhod/přínosů a nevýhod/rizik/nákladů a po vyhodnocení kompatibility se zvolenými možnostmi řešení dalších věcných okruhů. V oblasti procesních postupů interního auditu současný zákon zaostává (viz zhodnocení nedostatků současného stavu v kapitole 2.7.2), přičemž volba varianty 2.7.3.1 (zachování stávajícího stavu, jeho zpřehlednění a dílčí zpřesnění) tyto nedostatky neřeší. I s ohledem na další věcné okruhy (např. s ohledem na kontroly či s ohledem na centralizaci interního auditu, viz kapitolu 2.4.4) je přitom zvýšení kvality výstupů interního auditu nezbytné v kontextu navrhované právní úpravy a volba této varianty nebyla tedy shledána jako vhodná. Varianta 2.7.3.3 oproti variantě 2.7.3.2 (povinné dodržování mezinárodních standardů interního auditu) ponechává

150 tis. Kč (hodnota se podle velikosti organizace pohybuje přibližně v rozmezí 50 – 250 tis. Kč), a to jednou za pět let. Stanovení odhadu bylo konzultováno s Českým institutem interních auditorů.

¹⁸ Pro zkoušku a přípravný kurz na jednu osobu jsou kalkulovány náklady přibližně 60 tis. Kč. Odhad byl konzultován s Českým institutem interních auditorů.

tvůrci legislativy možnost přesněji regulovat dopad zaváděných mezinárodních standardů interního auditu v těch oblastech, které jsou pro české prostředí specifické či zvláště významné, zvolená varianta je tak z pohledu zákonodárce méně riziková (i s ohledem na možné změny mezinárodních standardů interního auditu). Volba vydat celkový názor interního auditora podle varianty 2.7.3.4 má podpořit srozumitelnost výstupů interního auditu, jeho přidanou hodnotu a jeho relevanci v rámci rozpočtové kapitoly, která bude podléhat centralizovanému internímu auditu. Cílem pravidelných hodnocení kvality interního auditu podle varianty 2.7.3.5 je kontinuální zvyšování kvality interního auditu a harmonizace jeho výkonu v souladu s požadavky mezinárodních standardů interního auditu napříč veřejnou správou. Jak varianta 2.7.3.4, tak varianta 2.7.3.5 mají rovněž napomoci k vyhodnocování přiměřenosti a účinnosti systému řízení a kontroly veřejných financí v České republice ze strany Ministerstva financí jako věcného gestora systému, a to včetně vývoje souhrnných ukazatelů v čase.

Implementace zvolených variant spočívá ve stanovení zákonné povinnosti dodržovat mezinárodní standardy interního auditu, pokud zákon přímo nestanoví jiný postup. Klíčové procesní instituty by byly upraveny přímo zákonem s ohledem na jednoznačné vymezení kompetencí příslušných osob a zachování v české praxi zavedeného a osvědčeného pojmosloví.

Zavedení povinnosti dodržovat mezinárodní standardy interního auditu s sebou přirozeně nese také potřebu metodické podpory pro interní auditory, a to nejen ze strany Ministerstva financí, ale také ze strany dalších subjektů. Kapacity pro zajištění odpovídající metodické podpory se v tomto ohledu předpokládají za dostatečné a potřebě metodické podpory má být rovněž přizpůsobena legisvakanci lhůta zákona. Ze strany Ministerstva financí se předpokládá nejen vydání příslušných metodických pokynů a vzorových vnitřních předpisů, ale rovněž dlouhodobá školicí činnost, která bude schopna kapacitně pokrýt všechny zájemce z řad orgánů veřejné správy, a to jak v Praze, tak ve spolupráci s krajskými úřady či příslušnými svazy a asociacemi i v dalším území České republiky. Tržní kapacity školení a seminářů pro veřejnou správu se adaptivně přizpůsobují aktuálním požadavkům poptávky a kapacitně je možné je rovněž pro pokrytí potřeb veřejného sektoru označit za dlouhodobě dostačující. Hlavní zprostředkovatelé těchto služeb (např. Český institut interních auditorů, Svaz měst a obcí ČR, Český a moravský účetní dvůr, Institut pro veřejnou správu a další) nabízí v souhrnu ročně vyšší stovky kurzů, z nichž mnohé mají nyní hybridní či čistě online podobu a nebývají tedy kapacitně omezeny. Střídání osobní a online formy školení (především z důvodu vyhovění poptávce po kapacitách) rovněž již nyní při svých školeních praktikuje Ministerstvo financí.

Zákon by rovněž stanovil kompetenci, na základě které by Ministerstvo financí jednou za 5 let vykonávalo hodnocení kvality interního auditu u správců kapitol státního rozpočtu, v jejichž čele stojí ministr. Na základě výsledků meziresortního připomínkového řízení bude správcům kapitoly státního rozpočtu umožněno poptat hodnocení kvality i od soukromé společnosti. V tomto případě správce kapitoly státního rozpočtu Ministerstvu financí předá zprávu z provedeného hodnocení a program pro zabezpečení a zvyšování kvality interního auditu. Ostatní orgány veřejné správy by tuto povinnost ve vazbě na mezinárodní standardy interního auditu plnily ve vlastní režii formou spolupráce s jinými obdobnými orgány veřejné správy nebo jejím poptáním od soukromých společností.

S realizací zvolených variant jsou spojeny předpokládané dodatečné náklady ve výši 264 tis. Kč ročně pro orgány státní správy a 396 tis. Kč ročně pro subjekty územní samosprávy na zajištění externího hodnocení kvality u ostatních orgánů veřejné správy, pro které tato služba nebude realizována ze strany Ministerstva financí a které nevyužijí možnost spolupráce s jinými obdobnými orgány veřejné správy. Dále se předpokládají jednorázové náklady ve výši 250 tis. Kč na zajištění nezbytné certifikace pro ověřovatele ze strany Ministerstva financí.

Ostatní náklady spojené s vytvořením kapacitních předpokladů pro dodržování mezinárodních standardů interního auditu jsou vyčísleny ve věcně příslušných kapitolách (centralizace útvarů interního auditu). Samotné dodržování mezinárodních standardů interního auditu až na dílčí specifika (veřejné vysoké školy, zdravotní pojišťovny) nevyžaduje navyšování celkového počtu interních auditorů působících ve veřejné správě, ale jejich větší koncentraci a lepší organizaci výkonu jejich činnosti.

2.8 Veřejnosprávní kontrola – rozsah využití

2.8.1 Popis současného stavu

Jak již bylo popsáno v kapitolách k internímu auditu, veřejnosprávní kontrola je jako procesní institut v současné době využívána velmi rozsáhle. Zákon o finanční kontrole stanovuje působnost k veřejnosprávní kontrole Ministerstvu financí (a finančním úřadům) u:

- organizačních složek státu (pokud zvláštní právní předpis nestanoví jinak), státních fondů a u ostatních státních organizací (a to včetně prověřování přiměřenosti a účinnosti jejich vnitřních kontrolních systémů),
- poskytovatelů veřejné finanční podpory, s výjimkou územních samosprávných celků,
- žadatelů o veřejnou finanční podporu a u příjemců této podpory, a
- právnických a fyzických osob, které jsou napojeny do systému řízení nebo využívání prostředků Evropské unie podle přímo použitelných předpisů Evropské unie.

Ministerstvo financí vykonává veřejnosprávní kontrolu i u ozbrojených sil, ozbrojených bezpečnostních sborů a u zpravodajských služeb. Tato veřejnosprávní kontrola se však nevztahuje na hospodaření s majetkem zvláštního charakteru.

Správci kapitol státního rozpočtu mají zákonem o finanční kontrole stanovenou pravomoc a povinnost:

- zajistit finanční kontrolu jak svého hospodaření, tak i hospodaření organizačních složek státu a příspěvkových organizací ve své působnosti a současně zajistit prověřování přiměřenosti a účinnosti tohoto systému a pravidelně, nejméně jednou ročně, zajistit jeho hodnocení,
- jako poskytovatelé vykonávat veřejnosprávní kontrolu u žadatelů o veřejnou finanční podporu nebo u příjemců této podpory, s výjimkou těch, jímž byla poskytnuta veřejná finanční podpora z rozpočtu územního samosprávného celku.

Územní samosprávné celky (a dobrovolné svazky obcí) mají zákonem o finanční kontrole stanovenou pravomoc a povinnost:

- zajistit finanční kontrolu jak svého hospodaření, tak i hospodaření svých organizačních složek a příspěvkových organizací ve své působnosti a současně zajistit prověřování přiměřenosti a účinnosti tohoto systému a pravidelně, nejméně jednou ročně, jeho hodnocení,
- kontrolovat hospodaření s veřejnými prostředky u příspěvkových organizací ve své působnosti,
- vykonávat veřejnosprávní kontrolu u žadatelů o veřejnou finanční podporu nebo u příjemců veřejné finanční podpory, kterou jim poskytují.

Zákon o finanční kontrole nad rámec výše uvedeného stanovuje, že krajské úřady při výkonu veřejnosprávní kontroly u obcí a jimi zřízených příspěvkových organizací prověřují krajské úřady pouze

- skutečnosti rozhodné pro poskytnutí peněžních prostředků ze státního rozpočtu nebo jiných peněžních prostředků státu, ze státního fondu nebo Národního fondu,
- soulad s právními předpisy, hospodárnost, účelnost a efektivnost při nakládání s peněžními prostředky státního rozpočtu, s jinými peněžními prostředky státu nebo s peněžními prostředky poskytnutými ze státního rozpočtu, ze státního fondu, ze státních finančních aktiv nebo z Národního fondu,
- skutečnosti rozhodné pro poskytnutí státní záruky.

Toto ustanovení je obsoletní, protože krajské úřady nevykonávají u obcí veřejnosprávní kontrolu. Pravomoc k výkonu veřejnosprávní kontroly byla původně stanovena okresním úřadům. V rámci reorganizace veřejné správy v roce 2002, kterou došlo ke zrušení okresních úřadů, se předpokládal přesun této pravomoci z okresních úřadů na krajské úřady. Došlo ale pouze k textové úpravě ustanovení, které dále nereflektovalo skutečnost, že krajské úřady u obcí vykonávají přezkoumávání hospodaření.

Zákon o finanční kontrole specificky upravuje působnost řídicího orgánu a platební agentury, avšak stanoví pouze, že řídicí orgán a platební agentura vykonávají veřejnosprávní kontrolu u kontrolovaných osob na všech úrovních realizace finančních prostředků z rozpočtu Evropské unie podle tohoto zákona a přímo použitelných předpisů Evropské unie.

Zákon o finanční kontrole pro veřejnosprávní kontrolu stanovuje procesní úpravu, avšak pouze ve formě pravidel pro výkon veřejnosprávní kontroly na místě, kdy se vzájemné vztahy mezi kontrolními orgány a kontrolovanými osobami řídí kontrolním řádem.

Zvláštním ustanovením zákon o finanční kontrole upravuje procesní pravidla pro výkon auditu podle přímo použitelných předpisů Evropské unie, kdy se má se přihlídnout k mezinárodně uznávaným auditorským standardům a jsou výslovně vyloučena vybraná ustanovení kontrolního řádu a zákona o finanční kontrole týkající se protokolu o kontrole, způsobu podávání a vyřizování námitek, souvisejících přestupků, ukončení kontroly a přijímání opatření k nápravě). Zákon o finanční kontrole pro tyto oblasti stanovuje specifickou procesní úpravu:

- Zaměstnanec kontrolního orgánu, který audit vykonal, vyhotoví o tomto auditu zprávu. Součástí zprávy o auditu vykonaného u orgánu veřejné správy je v případě zjištěných

nedostatků též doporučení ke zdokonalení systému finanční kontroly, k předcházení nebo zmírnění rizik a k nápravě těchto nedostatků.

- Zaměstnanec kontrolního orgánu, který audit vykonává, je povinen seznámit osobu, u které je tento audit vykonáván, se získanými poznatky a s navrhovaným obsahem zprávy o auditu a poskytnout jí písemné vyhotovení návrhu této zprávy. Osoba, u které je audit vykonáván, je oprávněna zaujmout k návrhu této zprávy písemné stanovisko. Toto stanovisko je součástí zprávy o auditu. Lhůtu k zaujetí stanoviska stanoví zaměstnanec kontrolního orgánu, který audit vykonává. Tato lhůta nesmí být kratší než 5 dní, pokud nebyla dohodnuta lhůta jiná.
- Zaměstnanec kontrolního orgánu, který audit vykonal, je povinen zprávu o auditu předat osobě, u které byl tento audit vykonán. Kontrolovaná osoba je povinna informovat orgán veřejné správy, jehož zaměstnanec audit vykonal, o přijetí a plnění opatření k nápravě zjištěných nedostatků.

Audit podle přímo použitelných předpisů Evropské unie je na rozdíl od konstrukce stanovené kontrolním řádem ukončen dnem doručení zprávy o auditu vedoucímu orgánu veřejné správy, který tento audit vykonal (nikoliv vedoucímu orgánu veřejné správy, který je auditovanou osobou).

2.8.2 Definice problému

Po reorganizaci finanční správy v roce 2013 se finanční úřady soustředí na výkon daňové kontroly dotací a celý výkon veřejnosprávní kontroly je soustředěn u Ministerstva financí. Působnost finančních úřadů je reliktem a předmětné ustanovení je v této části obsoletní.

Ministerstvo financí má jako jediné působnost k výkonu veřejnosprávní kontroly u ozbrojených sil, ozbrojených bezpečnostních sborů a u zpravodajských služeb. Je tím vyloučen výkon veřejnosprávní kontroly ze strany správce příslušné kapitoly státního rozpočtu (například Ministerstva vnitra vůči Policii České republiky, Ministerstva spravedlnosti vůči Vězeňské službě), přičemž není zřejmé, čím je takový stav opodstatněný.

Textace pro stanovení pravomoci jednotlivých kontrolních orgánů k výkonu veřejnosprávní kontroly se liší. Není přitom zřejmé, zda jsou tyto rozdíly záměrem zákonodárce a lze z nich vyvozovat také aplikační rozdíly:

- U Ministerstva financí je výslovně stanoveno, že vykonává veřejnosprávní kontrolu, ale skutečnost, že se jedná o kontrolu hospodaření, je ponechána na právní úpravu v rozpočtových pravidlech. Výslovně je uvedeno, že ministerstvo prověřuje přiměřenost a účinnost systému finanční kontroly.
- U správců kapitol státního rozpočtu není vůbec stanoveno, že vykonávají veřejnosprávní kontrolu, tuto skutečnost lze opět dovodit až z ustanovení rozpočtových pravidel. Výslovně je v tomto ustanovení stanovena pouze povinnost prověřovat přiměřenost a účinnost systému finanční kontroly.
- U územních samosprávních celků a dobrovolných svazků obcí je přímo uvedeno, že vykonávají kontrolu hospodaření (chybí, že se jedná o veřejnosprávní kontrolu) navzdory tomu, že obdobně jako u výše uvedených případů je i v tomto případě pravomoc ke kontrole hospodaření stanovena ve zvláštním právním předpise –

ustanovení rozpočtových pravidel územních rozpočtů. Výslovně je v těchto ustanoveních stanovena povinnost prověřovat přiměřenost a účinnost systému finanční kontroly.

Správce kapitoly státního rozpočtu má povinnost vytvořit systém finanční kontroly, kterým zajistí finanční kontrolu jak svého hospodaření, tak i hospodaření organizačních složek státu a příspěvkových organizací ve své působnosti. Pod pojmem „vytvoření“ systému finanční kontroly se zde rozumí zejména nastavení pravidel pro výkon veřejnosprávní kontroly, kterou vykonávají zaměstnanci správce kapitoly státního rozpočtu u podřízených státních příspěvkových organizací a organizačních složek státu. Správce kapitoly státního rozpočtu může rozhodnout, že u těchto podřízených organizací nebude zřízená funkce interního auditu a tato bude nahrazena výkonem veřejnosprávní kontroly (s tím spojené problémy byly popsány v rámci kapitol k internímu auditu).

Povinnost správce kapitoly státního rozpočtu prověřovat přiměřenost a účinnost systému finanční kontroly u podřízených příspěvkových organizací a organizačních složek státu a pravidelně, nejméně jednou ročně, zajistit jeho hodnocení, je v praxi často extenzivně vykládána jako povinnost vykonávat u každé podřízené příspěvkové organizace a organizační složky státu minimálně jednou za rok veřejnosprávní kontrolu. Právě veřejnosprávní kontrola je podle stávající konstrukce zákona o finanční kontrole hlavním nástrojem správce kapitoly státního rozpočtu pro ověření přiměřenosti a účinnosti systému finanční kontroly, ačkoliv se nejedná o nástroj k tomu vhodný (viz kapitoly k internímu auditu a hlavní rozdíly mezi kontrolními a auditními postupy).

Zákon o finanční kontrole stanovuje obdobně povinnost územního samosprávného celku vytvořit systém finanční kontroly u svých organizačních složek a příspěvkových organizací ve své působnosti, prověřovat přiměřenost a účinnost systému finanční kontroly u podřízených příspěvkových organizací a pravidelně, nejméně jednou ročně, zajistit jeho hodnocení. I zde platí výše uvedené, a sice že veřejnosprávní kontrola, která je podle stávající konstrukce zákona o finanční kontrole hlavním nástrojem územního samosprávného celku pro ověření přiměřenosti a účinnosti systému finanční kontroly u podřízených příspěvkových organizací, není nástroj k tomu vhodný (viz kapitoly k internímu auditu a hlavní rozdíly mezi kontrolními a auditními postupy).

Veřejnosprávní kontrolu vykonává dále podle zákona o finanční kontrole každý poskytovatel veřejné finanční podpory, a to u žadatelů o veřejnou finanční podporu a u příjemců této podpory. Předmětem veřejnosprávní kontroly může být v tomto případě pouze dodržování souvisejících právních předpisů, stanovených pravidel a účelu veřejné finanční podpory.

V praxi poskytování dotací se objevuje problém tzv. „průtokových dotací“. V důsledku toho vzniká problém určit, kdo je oprávněn a povinen příslušnou kontrolu provádět. Podle stávajících zákonných ustanovení je rozhodující to, kdo je v postavení poskytovatele – kdo vydává rozhodnutí konečnému příjemci. Vyskytují se případy, kdy dotaci poskytuje ministerstvo (vydává rozhodnutí) a prostřednictvím krajů dochází pouze k jejímu přerozdělení, a naopak i případy, kdy peněžní prostředky převádí ministerstvo na kraj, který následně rozhoduje o poskytnutí dotace konkrétním příjemcům sám. V těchto situacích by bylo vhodné vzájemnou veřejnosprávní smlouvou výslovně upravit, kdo vykonává související veřejnosprávní

kontrolu, aby nedocházelo k duplicitám těchto kontrol nebo naopak k situacím, kdy příslušné dotace nekontroluje žádný ze zapojených orgánů veřejné správy. Stávající právní úprava však přenést výkon veřejnosprávní kontroly na jiný orgán veřejné správy neumožňuje.

Mezi další problematické oblasti patří v praxi outsourcing výkonu veřejnosprávní kontroly a nejasnosti ve vztahu mezi výkonem veřejnosprávní kontroly podle zákona o finanční kontrole a výkonem kontroly ze strany kontrolního či finančního výboru podle zákona o obcích, zákona o krajích a zákona o hl. m. Praze. Vedoucí orgánu veřejné správy musí podle zákona o finanční kontrole dbát na to, aby finanční kontrolu vykonávali zaměstnanci s kvalifikačními předpoklady. Toto ustanovení představuje obecný zákaz outsourcingu výkonu finanční kontroly, který způsobuje zejména u menších orgánů veřejné správy problémy v důsledku nedostatečné personální kapacity nebo odbornosti zaměstnanců. U veřejnosprávní kontroly je problém v praxi řešen využíváním institutu přizvaných osob, kdy funkci kontrolorů v podstatě plní externí subjekty, které jsou ke kontrole přizvané podle ustanovení kontrolního řádu, ale do týmu je zařazen také jeden zaměstnanec orgánu veřejné správy pro naplnění tohoto požadavku.

Kromě zaměstnanců orgánu veřejné správy může finanční kontrolu vykonávat pouze vedoucí orgánu veřejné správy. V rámci každoročního vykazování finančních kontrol se přesto pravidelně objevují informace od konkrétních orgánů veřejné správy, že výkon veřejnosprávní kontroly či interního auditu je delegován na externí subjekty, či že je kontrola vůči příspěvkovým organizacím územního samosprávného celku realizována výlučně ze strany kontrolního či finančního výboru (tj. členy zastupitelstva, kteří nejsou zaměstnanci daného úřadu).

2.8.3 Návrh věcného řešení včetně zhodnocení variant

2.8.3.1 *Zachování stávajícího stavu, jeho zprehlednění a dílčí zpřesnění*

Tato varianta spočívá v zachování stávajícího rozsahu využití veřejnosprávní kontroly jak pro kontrolu hospodaření (včetně kontroly hospodaření organizačních složek státu a příspěvkových organizací a prověřování přiměřenosti a účinnosti systému finanční kontroly u těchto organizací), tak pro kontrolu veřejné finanční podpory.

I nadále by tak interní audit fungoval pouze v rámci jednotlivých orgánů veřejné správy a jeho působnost by nesahala do prověřování přiměřenosti a účinnosti systému finanční kontroly u podřízených příspěvkových organizací a organizačních složek státu. I nadále by rovněž bylo možné formou veřejnosprávní kontroly nahrazovat u organizačních složek státu a příspěvkových organizací interní audit, pokud by dle zákona daná organizace nebyla povinna funkci interního auditu zřídit.

Zprehlednění by spočívalo ve sjednocení formulace pravomocí jednotlivých kontrolních orgánů k výkonu veřejnosprávní kontroly tak, aby z nich bylo zřejmé, že se jedná o kontrolu hospodaření a kontrolu fungování vnitřního kontrolního systému realizovanou u organizačních složek státu a příspěvkových organizací ve formě veřejnosprávní kontroly.

 Výhody/přínosy	 Nevýhody/rizika/náklady
• Sjednocení právní úpravy pro jednotlivé kontrolní orgány • Odstranění legislativně-technických vad • Omezení aplikačních rozdílů vyvozovaných z odlišných textací, které pravděpodobně nebyly záměrem zákonodárce	• Systémové nahrazování interního auditu veřejnosprávní kontrolou, která se v souladu s požadavky kontrolního řádu zaměřuje primárně na ověřování souladu s právními předpisy, nikoliv na soulad se zavedenými postupy a vnitřními předpisy, funkčnost vnitřního kontrolního systému a hospodárný, efektivní a účelný výkon veřejné správy, blíže viz kapitolu 2.4 (interní audit – povinnost zřídit útvar interního auditu a požadavky na něj)

2.8.3.2 Omezení veřejnosprávní kontroly na oblast kontroly veřejné finanční podpory

Jedná se o řešení spočívající v nahrazení veřejnosprávní kontroly hospodaření (včetně kontroly hospodaření organizačních složek státu a příspěvkových organizací a prověřování přiměřenosti a účinnosti systému finanční kontroly u těchto orgánů veřejné správy) interním auditem. Výhody a nevýhody jednotlivých variant tohoto řešení jsou zhodnoceny v příslušných kapitolách k internímu auditu.

Na tomto místě je však vhodné doplnit, že nahrazení kontroly hospodaření ve formě veřejnosprávní kontroly interním auditem nemůže být úplné – interní audit funguje na bázi ročního plánu schvalovaného vedoucím orgánem veřejné správy. Nejedná se tedy o nástroj, který by mohlo vedení „nadřízených“ orgánů veřejné správy operativně využívat k výkonu kontroly a dohledu nad plněním stanovených strategií, záměrů a úkolů ze strany podřízených orgánů veřejné správy. Pro tyto účely se jeví jako vhodné ponechat managementu „nadřízených“ orgánů veřejné správy přiměřený procesní nástroj, kterým však nutně nemusí být veřejnosprávní kontrola. Jde zejména o pravomoc k výkonu zřizovatelských funkcí, která je „nadřízeným“ orgánům veřejné správy přiznána právními předpisy, které upravují zřizování podřízených orgánů veřejné správy (např. zákon o majetku ČR, zákon o obcích, zákon o hlavním městě Praze, zákon o krajích). I když příslušné právní předpisy neobsahují taxativní výčet všech úkonů, které jsou součástí výkonu zřizovatelských funkcí, nelze mít pochybnosti o tom, že jde zejména o úkony „zajišťující činnost zřizované právnické osoby či organizační složky po stránce personální a organizační včetně možnosti kontroly plnění úkolů příspěvkové organizace a sjednání nápravy případných pochybení“¹⁹. Tyto dohledové funkce jsou ze strany „nadřízených“ orgánů veřejné správy v praxi realizovány i v současné době např. ve formě tzv. manažerských dohlídek.

Pravomoc k výkonu kontroly hospodaření u podřízených organizačních složek státu a příspěvkových organizací bude i nadále upravena v rozpočtových pravidlech (ustanovení

¹⁹ Rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 18. února 2011, sp. zn. 7 Aps 4/2011.

§ 39 odst. 3), resp. rozpočtových pravidlech územních rozpočtů (ustanovení § 15 odst. 2 a ustanovení § 27 odst. 11) s odkazem na podrobnější úpravu konkrétních nástrojů v zákoně o řízení a kontrole veřejných financí. Primárně bude mít zřizovatel pro kontrolu hospodaření k dispozici centralizovaný interní audit jako komplexní nástroj k ověření všech významných rizik ohrožujících hospodaření daného rozpočtového celku (tedy včetně hospodaření jeho organizačních složek státu nebo příspěvkových organizací). Zřizovatelé, u nichž útvar interního auditu nebude zřízen, budou moci ke kontrole podřízených orgánů veřejné správy využít následnou řídicí kontrolu. Následná řídicí kontrola bude ve vnitřních vztazích veřejné správy (směrem k podřízeným organizacím) rovněž sloužit jako operativní manažerský nástroj k prověření konkrétních dílčích rizik mimo režim interního auditu, protože plán interního auditu by měl vždy vycházet z nezávislého zhodnocení rizik celé rozpočtové kapitoly, nikoliv z individuální poptávky ze strany řídicí struktury.

Dále by zřizovateli zůstalo ve vztahu k podřízeným orgánům veřejné správy oprávnění k výkonu veřejnosprávní kontroly poskytnuté veřejné finanční podpory (příspěvek na provoz, investiční příspěvek).

V oblasti kontroly veřejné finanční podpory je naopak stávající procesní úprava v podobě veřejnosprávní kontroly ve vazbě na kontrolní řád vyhovující a není nutné ji měnit. Dílčí výhradu tvoří pouze oblast tzv. „průtokových dotací“, která však vzniká v důsledku konkrétního nastavení schématu veřejné finanční podpory v dílčích oblastech a je řešitelná s pomocí zapojení stávajících právních institutů (zejména umožněním přenesení pravomocí k výkonu veřejnosprávní kontroly formou veřejnoprávní smlouvy podle ustanovení § 160 odst. 5 zákona č. 500/2004 Sb., správního řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „správní řád“), jejímž předmětem je výkon státní správy).

Dále by byla ponechána možnost výkonu kontroly prostřednictvím finančního a kontrolního výboru, jak k tomu v praxi již dnes, zejména u menších územních samosprávních celků, dochází. Tento postup je plně v souladu s kompetencemi těchto výborů podle příslušných právních předpisů a věcná podstata kontroly ze strany těchto výborů (kontrola hospodaření s majetkem a finančními prostředky územního samosprávného celku, kontrola plnění usnesení zastupitelstva a kontrola dodržování právních předpisů úřadem na úseku samostatné působnosti) je s výkonem finanční kontroly podle zákona o finanční kontrole prakticky souběžná.

Jako vhodné se jeví rovněž otevření možnosti outsourcingu veřejnosprávní kontroly, ke kterému s ohledem na objektivní skutečnosti (kapacitní důvody, nedostatečná odbornost zaměstnanců menších orgánů veřejné správy, nedostatečná odbornost ve specifických oblastech) dochází již dnes, pouze zbytečně administrativně náročným postupem (prostřednictvím institutu přizvaných osob) nebo v rozporu se zákonem o finanční kontrole. Na rozdíl od řídicí kontroly, která je bezprostředním výkonem řízení a správy orgánů veřejné správy a kterou by vedoucí zaměstnanci těchto orgánů tudíž měli vždy vykonávat vlastními silami, je veřejnosprávní kontrola podpůrnou činností, jejíž výkon lze v řádně odůvodněných případech za podmínek dodržení principů hospodárnosti, efektivity a účelnosti delegovat mimo veřejnou správu. Odpovědnost za výsledky této činnosti a jejich promítnutí do praxe je i v takovém případě nadále na vedení daného orgánu veřejné správy.

 Výhody/přínosy	 Nevýhody/rizika/náklady
• V případě nahrazení veřejnosprávní kontroly hospodaření interním auditem viz jednotlivé varianty reorganizace interního auditu • V případě výkonu kontroly prostřednictvím finančního a kontrolního výboru územního samosprávného celku akceptace de facto stávajícího stavu, který (pokud je příslušná kontrola vykonávána řádně) nesnižuje míru ochrany veřejných prostředků, naopak podporuje synergii mezi jednotlivými kontrolními prvky • V případě umožnění outsourcingu veřejnosprávní kontroly akceptace de facto stávajícího stavu, který má do určité míry objektivní příčiny • Pokud veřejnosprávní kontrolu bude „nadřízený“ orgán veřejné správy operativně využívat k výkonu kontroly a dohledu nad plněním stanovených strategií, záměrů a úkolů ze strany podřízených organizací, lze předpokládat zkvalitnění kontroly a posílení motivace pro kultivaci řídicích systémů, tj. zejména soustředění se na stanovení pravidel a podmínek příspěvku na provoz / veřejné finanční podpory a včasná prověrka klíčových aspektů souvisejících projektů a žádostí	• Obtížné zákonné vymezení rozsahu výkonu veřejnosprávní kontroly ze strany „nadřízené“ organizace, aby nebyly nepřiměřeně narušovány kompetence a odpovědnost vedoucího podřízeného orgánu veřejné správy jako statutárního orgánu • Riziko extenzivního outsourcingu veřejnosprávní kontroly a s tím spojené dodatečné náklady na realizaci této činnosti, snižování vlastních kompetencí veřejné správy a snížení míry ochrany veřejných prostředků

2.8.3.3 Transformace veřejnosprávní kontroly ze strany Ministerstva financí na vrchní audit

Obdobně jako je navrhována transformace části veřejnosprávní kontroly spočívající v kontrole hospodaření (včetně kontroly hospodaření organizačních složek a příspěvkových organizací a prověřování přiměřenosti a účinnosti systému finanční kontroly u těchto orgánů veřejné správy) do formy interního auditu u správců kapitol státního rozpočtu a územních samosprávných celků, mělo by ke stejné kvalitativní změně dojít i u Ministerstva financí jako centrálního orgánu pro výkon finanční kontroly. Smyslem vrchního auditu by mělo být zlepšování účinnosti systému řízení rizik, řídicích a kontrolních mechanismů a obecně fungování orgánů veřejné správy tak, aby bylo zajištěno hospodárné, efektivní a účelné nakládání s veřejnými prostředky.

Vrchní audit ze strany Ministerstva financí by měl stejnou organizační působnost jako má dnes v oblasti veřejnosprávní kontroly (organizační složky státu, státní fondy a ostatní státní organizace), avšak věcně by se soustředil na ověřování nastavení a fungování vnitřních kontrolních systémů auditovaných státních příspěvkových organizací, v případě podřízených orgánů veřejné správy správců kapitol státního rozpočtu s přesahem do nastavení a fungování vnitřních kontrolních systémů těchto správců a procesně by postupoval podle zákonem stanovených auditních postupů (se zohledněním mezinárodních standardů interního auditu).

Jednorázové náklady spojené s organizační změnou na Ministerstvu financí či dodatečné personální náklady spojené s přesunem stávajících kontrolorů do vyšších platových tříd se vzhledem ke komplexitě aktuálně vykonávaných kontrol nepředpokládají.

 Výhody/přínosy	 Nevýhody/rizika/náklady
• Vytváří systémové předpoklady pro posílení ochrany veřejných prostředků (posun od ověřování legality k ověřování hospodárnosti, efektivity a účelnosti nakládání s veřejnými prostředky) • Omezení systémových duplicit kontrol • Personální a technické kapacity alokované na činnost vrchního auditu by ve výsledku měly mít vyšší přínos jak pro auditované osoby, tak i pro Ministerstvo financí (agenda sestavování státního rozpočtu), potažmo pro vládu, která následně může informace o funkčnosti či nefunkčnosti konkrétních mechanismů zohlednit ve svém rozhodování, a to jak v oblasti nápravných opatření, tak při přípravě státního rozpočtu	• Větší nároky kladené na interní auditory ve srovnání s kontrolory s ohledem na věcné zaměření kontrol a auditů, formulaci relevantních doporučení a dodržování mezinárodních standardů interního auditů • Neochota stávajících kontrolorů vykonávajících veřejnosprávní kontroly hospodaření podle kontrolního řádu přejít na auditní postupy (důraz na vzájemnou komunikaci a hledání opatření k systémové nápravě zjištěných nedostatků) • Personální a organizační rizika spojená s nutností rozsáhlého vzdělávání zaměstnanců doposud působících na kontrolních pozicích, kteří se nově budou angažovat v oblasti auditu

2.8.3.4 Zrušení dlouhodobě nevyužívaných kontrolních kompetencí Ministerstva financí a orgánů finanční správy

Kompetence Ministerstva financí ve vztahu k žadatelům a příjemcům veřejné finanční podpory by byly omezeny na osoby zapojené do systému řízení nebo využívání zahraničních prostředků (činnost subjektu vykonávajícího účetní funkci a auditního orgánu).

Veřejnosprávní kontrola ve vztahu k žadatelům a příjemcům ostatní veřejné finanční podpory by primárně měla být zajišťována ze strany poskytovatelů této finanční podpory, nikoliv ze strany Ministerstva financí, neboť v takovém případě se jedná o systémovou duplicitu kontrol. Ministerstvo financí by mělo v této oblasti v rámci své auditní činnosti prověřovat nastavení systému poskytování veřejné finanční podpory u poskytovatelů této podpory, nikoliv konkrétní žadatele a příjemce.

Vyloučena by byla rovněž stávající kompetence finančních úřadů k výkonu finanční kontroly, která v současné době již není s ohledem na odstraňování duplicit kontrol využívána.

Úprava těchto kompetencí bude promítnuta do rozpočtových pravidel.

Výkon správy odvodů za porušení rozpočtové kázně finančními úřady podle ustanovení § 44a odst. 11 rozpočtových pravidel touto změnou není dotčen.

 Výhody/přínosy	 Nevýhody/rizika/náklady
• Omezení systémových duplicit kontrol • Zjednodušení právní úpravy vyřazením institutu, který není v praxi využíván • Zefektivnění využití kapacit Ministerstva financí, které v současném stavu musí vyřizovat podněty týkající se veřejné finanční podpory jiných poskytovatelů • Posílení odpovědnosti kontrolních a ověřovacích činností ze strany poskytovatelů, kteří mají odpovědnost za nastavení činností a hospodárné vynakládání veřejných prostředků	• Riziko dílčích chybějících kompetencí pro případ potřeby ověření funkčnosti vnitřního kontrolního systému poskytovatele dotace na vzorku operací a potřeby získat související dokumentaci od žadatelů a příjemců příslušné veřejné finanční podpory (lze řešit povinnou součinností, která je již dnes součástí vydávaných rozhodnutí o poskytnutí dotace)

2.8.3.5 Vymezení působnosti orgánů, které se podílí na správě zahraničních prostředků

Předmětem této varianty je zákonná úprava působnosti řídicích orgánů, zprostředkujících subjektů, subjektu vykonávajícího účetní funkci a auditního orgánu. Nejednálo by se o stanovení konkrétních úřadů, které tyto funkce vykonávají, pouze o vymezení jejich obecných kompetencí a k tomu využívaných procesních postupů.

Základním procesním postupem by byla, stejně jako u jiné veřejné finanční podpory, veřejnosprávní kontrola podle kontrolního řádu. V případě auditu by došlo k vyloučení dílčích institutů, které neodpovídají postupům podle přímo použitelných předpisů EU²⁰ (kontrolní protokol, námitkové řízení, ukončení kontroly a přijímání opatření k nápravě). Zákon by pro tyto oblasti stanovil, obdobně jako je tomu ve stávajícím zákoně o finanční kontrole, specifickou procesní úpravu.

Audit zahraničních prostředků by byl na rozdíl od současného stavu ukončen dnem doručení zprávy o auditu vedoucímu orgánu veřejné správy, který je auditovanou osobou, nikoliv vedoucímu orgánu veřejné správy vykonávajícímu audit. Jedná se o analogii postupu

²⁰ Např. nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) 2021/1060 ze dne 24. června 2021 o společných ustanoveních pro Evropský fond pro regionální rozvoj, Evropský sociální fond plus, Fond soudržnosti, Fond pro spravedlivou transformaci a Evropský námořní, rybářský a akvakulturní fond a o finančních pravidlech pro tyto fondy a pro Azylový, migrační a integrační fond, Fond pro vnitřní bezpečnost a Nástroj pro finanční podporu správy hranic a vízové politiky.

podle kontrolního řádu, u které stávající odchylka nemá v auditní praxi ani v přímo použitelných předpisech opodstatnění (nejedná se o logickou posloupnost kroků).

Zároveň by zákon výslovně stanovil možnost zveřejňování auditních zpráv auditního orgánu, obdobně jako jsou zveřejňována rozhodnutí Úřadu pro ochranu hospodářské soutěže. Tato praxe by mohla přispět ke stávajícímu metodickému úsilí Ministerstva financí o sjednocování výstupů jednotlivých kontrolních orgánů a zvýšení předvídatelnosti rozhodování kontrolních orgánů, a tím i právní jistoty kontrolovaných osob.

Zřízení takového nástroje by sebou samozřejmě přineslo povinnost zajistit ochranu osobních údajů, obchodního tajemství a případně dalších skutečností, u nichž to vyžadují zvláštní právní předpisy. Auditní zprávy auditního orgánu jsou již dnes veřejnosti přístupné, a to na základě žádosti podané podle zákona č. 106/1999 Sb., o svobodném přístupu k informacím, ve znění pozdějších předpisů. Navrhovaná změna by tedy spočívala pouze v tom, že auditní zprávy auditního orgánu by byly zveřejňovány bez předchozí žádosti.

Dále by součástí této varianty byl odklon od pojmů „*finanční prostředky poskytnuté z rozpočtu Evropské unie*“ směrem k obecnějšímu vymezení „*správa zahraničních prostředků*“. Důvodem je vývoj v čerpání finančních prostředků z různých zahraničních zdrojů (např. rozpočet EU, mechanismy EHP/ Norsko a Švýcarské federace, Nástroj pro oživení a odolnost) a zejména posun v nastavení a využívání tzv. přímého řízení ze strany Evropské unie. Příkladem je Nástroj pro oživení a odolnost, který je jako fond EU financovaný z rozpočtu EU, ale přímé řízení je prováděno ze strany Evropské komise. Jeho nastavení ze strany Evropské komise však vyžaduje po členských státech zavést obdobný řídicí a kontrolní systém, jako kdyby šlo o správu finančních prostředků formou sdíleného řízení. Obdobnou formu pravidel v rámci přímého řízení lze očekávat i v budoucnu, např. v aktuálně vyjednávaném tzv. sociálním klimatickém fondu.

 Výhody/přínosy	 Nevýhody/rizika/náklady
• Stanovení základních kompetencí a procesních postupů orgánů podílejících se na řízení správě evropských prostředků • Zákonné zakotvení stávající praxe delegace výkonu funkcí na základě usnesení vlády (posílení právní jistoty) • Oprávnění vlády uzavřít veřejnoprávní smlouvu s územním samosprávným celkem k plnění povinností řídicího orgánu v případě programů zaměřených pouze na konkrétní územní region, kdy výkon role poskytovatele není nezbytný z centra • Potenciální pozitivní efekt zveřejňování auditních zpráv na kontrolory (auditory)	• Dodatečné nároky spojené s přípravou auditních zpráv ke zveřejnění (ochrana osobních údajů, ochrana informací v případě souvisejícího působení orgánů činných v trestním řízení) řešitelné za pomoci dostupných IT nástrojů v rámci stávajících kapacit • Finální kontrolní (auditní) zpráva má sice povahu konečného výstupu, ale pokud jsou zjištěny nedostatky s finančním dopadem, na kontrolní řízení navazují jiná řízení, která znovu posuzují povahu a výši zjištěných nedostatků a následně je vymáhají – tato navazující řízení s ohledem na související správně právní

 Výhody/přínosy	 Nevýhody/rizika/náklady
a na kvalitu jejich výstupů, pokud bude předem známo, že každá finální zpráva auditního orgánu bude uveřejněna, resp. dohledatelná ve věstníku/sbírce • Vytváří systémové předpoklady pro sjednocování výstupů jednotlivých kontrolních orgánů a zvýšení předvídatelnosti rozhodování kontrolních orgánů a tím i právní jistoty kontrolovaných osob	výkladovou praxi nemusí obsahovat zcela totožný výsledek

2.8.4 Volba varianty a její implementace

Na základě zhodnocení výhod, nevýhod a rizik jednotlivých variant a s přihlédnutím k argumentaci ze strany dotčených orgánů veřejné správy uplatněné v rámci meziresortního připomínkového řízení jsou k realizaci zvoleny tyto vzájemně komplementární varianty:

- **2.8.3.2 Omezení veřejnosprávní kontroly na oblast kontroly veřejné finanční podpory**
- **2.8.3.3 Transformace veřejnosprávní kontroly ze strany Ministerstva financí na vrchní audit**
- **2.8.3.4 Zrušení dlouhodobě nevyužívaných kontrolních kompetencí Ministerstva financí a orgánů finanční správy**
- **2.8.3.5 Vymezení působnosti orgánů, které se podílí na správě zahraničních prostředků**

Zvolené varianty 2.8.3.2, 2.8.3.3, 2.8.3.4 a 2.8.3.5 byly vybrány na základě porovnání jejich jednotlivých výhod/přínosů a nevýhod/rizik/nákladů a po vyhodnocení kompatibility se zvolenými možnostmi řešení dalších věcných okruhů. Výše uvedené varianty se zabývají dílčími nedostatky stávající právní úpravy a narovnávají jednotlivé procesy tak, aby lépe odpovídaly své povaze, resp. ruší ty procesy, které v praxi pozbývají významu. Varianta 2.8.3.1 (zachování stávajícího stavu, jeho zpřehlednění a dílčí zpřesnění) nebyla v plném rozsahu shledána za vhodnou s ohledem na kvalitativní rozdíly kontrolních a auditních postupů, které jsou podrobně popsány v rámci kapitol 2.4.1 a 2.4.4 a s ohledem na možnosti orgánů státní správy tyto rozdíly adresovat.

Implementace zvolených variant spočívá na úrovni státní správy v nahrazení veřejnosprávní kontroly hospodaření, kterou vykonává zřizovatel u podřízených organizačních složek stát, státních příspěvkových organizací a veřejných výzkumných institucí, včetně prověřování přiměřenosti a účinnosti systému finanční kontroly u těchto organizací interním auditem. Pravomoc k výkonu kontroly hospodaření u podřízených organizačních složek státu, státních příspěvkových organizací a veřejných výzkumných institucí bude i nadále upravena v rozpočtových pravidlech s odkazem na podrobnější úpravu konkrétních nástrojů v zákoně

o řízení a kontrole veřejných financí. Primárně bude mít zřizovatel pro kontrolu hospodaření k dispozici centralizovaný interní audit jako komplexní nástroj k ověření všech významných rizik ohrožujících hospodaření daného rozpočtového celku (tedy včetně hospodaření jeho podřízených organizačních složek státu, státních příspěvkových organizací a veřejných výzkumných institucí). Jako operativní manažerský nástroj k prověření konkrétních dílčích rizik mimo režim interního auditu bude ve vnitřních vztazích veřejné správy (včetně směrem k podřízeným orgánům veřejné správy) sloužit následná řídicí kontrola.

Tato varianta původně předpokládala centralizaci útvarů interního auditu nejen na úrovni správců kapitol státního rozpočtu, ale i na úrovni územních samosprávních celků. V návaznosti na jednání, která byla vedena v rámci vypořádání meziresortního připomínkového řízení, bylo na základě požadavků územních samosprávních celků od tohoto návrhu upuštěno. Proto na úrovni územní samosprávy bude zachován stávající stav rozsahu využití veřejnosprávní kontroly.

Obdobně jako je navrhována transformace části veřejnosprávní kontroly spočívající v kontrole hospodaření do formy interního auditu u správců kapitol státního rozpočtu, mělo by ke stejné kvalitativní změně dojít i u Ministerstva financí. Vrchní audit ze strany Ministerstva financí by měl stejnou organizační působnost jako má dnes v oblasti veřejnosprávní kontroly (u organizačních složek státu s výjimkou rozpočtově nezávislých kapitol – Kanceláře prezidenta republiky, Poslanecké sněmovny, Senátu, Ústavního soudu, Nejvyššího kontrolního úřadu, Kanceláře Veřejného ochránce práv a Úřadu Národní rozpočtové rady, dále u státních fondů, státní organizace Správa železnic a státních příspěvkových organizací), avšak věcně by se soustředil na ověřování nastavení a fungování vnitřních kontrolních systémů správců kapitol státního rozpočtu a procesně by postupoval podle zákonem stanovených auditních postupů (se zohledněním mezinárodních standardů interního auditu).

Kompetence Ministerstva financí ve vztahu k žadatelům a příjemcům veřejné finanční podpory by byly omezeny na osoby zapojené do systému řízení nebo využívání finančních prostředků Evropské unie podle přímo použitelných předpisů EU (činnost subjektu vykonávajícího účetní funkci a Auditního orgánu), neboť veřejnosprávní kontrola ve vztahu k žadatelům a příjemcům ostatní veřejné finanční podpory by primárně měla být zajišťována ze strany poskytovatelů této finanční podpory, nikoliv ze strany Ministerstva financí.

Vyloučena by v rámci omezování systémových duplicit kontrol byla rovněž stávající kompetence finančních úřadů k výkonu finanční kontroly, která již v praxi není využívána.

V neposlední řadě by zákon upravil působnost orgánů zapojených do správy a řízení zahraničních (např. rozpočet EU, finanční mechanismy EHP/ Norsko a Švýcarské federace) prostředků (zejména řídicích orgánů, zprostředkujících subjektů, subjektu vykonávajícího účetní funkci a auditního orgánu), u kterých by základním procesním postupem byla, stejně jako u jiné veřejné finanční podpory, veřejnosprávní kontrola podle kontrolního řádu (v případě auditu s vyloučením dílčích institutů neodpovídajících postupům podle přímo použitelných předpisů EU). Zákon by výslovně upravil zveřejňování auditních zpráv Auditního orgánu, obdobně jako jsou zveřejňovány zprávy z kontrol rozhodnutí Úřadu pro ochranu hospodářské soutěže.

Jiné kontrolní pravomoci Ministerstva financí, které jsou upraveny ve zvláštních právních předpisech, zůstanou nedotčeny [např. kontrolní pravomoc podle zákona o majetku ČR, kontrolní pravomoc podle zákona č. 72/2000 Sb., o investičních pobídkách a o změně některých zákonů (zákon o investičních pobídkách), ve znění pozdějších předpisů.

S realizací zvolených variant nejsou spojeny žádné bezprostřední dodatečné náklady vyjma nákladů uvedených v příslušných kapitolách u jednotlivých variant reorganizace interního auditu.

2.9 Koordinace a spolupráce mezi kontrolními orgány

2.9.1 Popis současného stavu

Princip jednotného auditu spočívá v koordinaci plánů, přiměřené harmonizaci metodických postupů a sdílení výsledků kontrolní činnosti tak, aby byly vytvořeny systémové předpoklady pro možnost spolehnout se na výsledky předchozích kontrol jiných kontrolních orgánů a převzít je v rámci následné kontrolní činnosti do svých závěrů. Na úrovni vztahu Evropské komise a členských států je princip jednotného auditu zachycen v čl. 128 obecného nařízení, který stanoví, že Evropská komise spolupracuje s auditními orgány členských států za účelem koordinace jejich plánů a způsobů auditu a neprodleně si s těmito orgány sděluje výsledky auditů zaměřených na systémy řízení a kontroly.

V rámci českého právního řádu není princip jednotného auditu a jeho využívání mezi kontrolními orgány výslovně stanoven, nicméně požadavek na jeho aplikaci vyplývá z obecných zásad činnosti správních orgánů. Při výkonu finanční kontroly se uplatňují základní zásady činnosti správních orgánů včetně zásady dobré správy, která je vyjádřena zejména v ustanovení § 4 odst. 1 správního řádu, který označuje veřejnou správu za službu veřejnosti. Pod dobrou správu lze spatřovat nejen spolupráci správního orgánu s účastníky řízení, ale rovněž vzájemnou spolupráci mezi správními orgány navzájem, která je vyjádřena v ustanovení § 8 odst. 2 správního řádu. Tyto zásady vyjadřují povinnost správních orgánů vzájemně spolupracovat ve věci, která se týká těchto účastníků nebo předmětu. Kladou přitom důraz na vnitřní zaměření dobré správy, tj. k postupům uvnitř veřejné správy, které potom přispívají i k dobré správě navenek. Správní orgány postupují efektivně, zjišťují vzájemně informace o svém postupu, předávají si je a společně koordinují své postupy.

Zásady dobré správy a spolupráce správních orgánů se promítají i do konkrétních ustanovení, které upravují výkon finanční kontroly. Ustanovení § 23 zákona o finanční kontrole stanoví povinnost orgánů veřejné správy vzájemně spolupracovat při zajišťování přiměřeného a účinného systému finanční kontroly ve veřejné správě. Spolupráci kontrolních orgánů upravuje v ustanovení § 25 i kontrolní řád, který se při výkonu finanční kontroly použije subsidiárně. Podle ustanovení § 9 kontrolního řádu zjišťuje kontrolující u kontrolované osoby stav věci v rozsahu nezbytném pro dosažení účelu kontroly a v závislosti na povaze kontroly dokládá kontrolní zjištění potřebnými podklady. Podklady pro doložení kontrolního zjištění přitom nemusí vzniknout pouze z vlastní činnosti kontrolního orgánu a není vyloučeno převzetí podkladů od jiného kontrolního orgánu. To potvrzuje také již zmíněné ustanovení § 25 kontrolního řádu, které přímo umožňuje kontrolnímu orgánu požádat jiný kontrolní orgán o poskytnutí údajů, informací nebo jiných kontrolních podkladů potřebných k provedení

kontroly. Dále podle ustanovení § 27 kontrolní orgán zpracovává plán kontrol a koordinuje obsah plánu kontrol s ostatními kontrolními orgány.

Zároveň však kontrolní řád ve svých ustanoveních spolupráci kontrolních orgánů vymezuje jako postupy, ke kterým dochází teprve na požádání:

- Požádá-li kontrolní orgán jiný kontrolní orgán nebo další orgán veřejné moci o poskytnutí údajů, informací nebo jiných kontrolních podkladů potřebných k provedení kontroly, oslovený orgán tyto údaje, informace a další kontrolní podklady poskytne, pokud je má k dispozici a nebrání-li tomu plnění povinností uložených jiným právním předpisem, s výjimkou povinnosti mlčenlivosti.
- Kontrolní orgán na požádání sdělí výsledky kontrol jinému kontrolnímu orgánu nebo orgánu veřejné moci, jestliže jsou potřebné pro výkon jeho působnosti.
- Kontrolní orgán předá svá zjištění o nedostacích příslušnému orgánu, který je oprávněn ve své působnosti činit opatření k nápravě zjištěného stavu nebo ukládat sankce za zjištěné nedostatky (zejména uložení pokuty za přestupek).

V oblasti finanční kontroly proto byla tato právní úprava doplněná usnesením vlády č. 402 z 29. května 2013, kterým byla členům vlády a vedoucím ostatních správních úřadů uložena povinnost zajistit koordinaci plánů vykonávaných veřejnosprávních kontrol veřejné finanční podpory poskytnuté ze státního rozpočtu nebo z Národního fondu vždy. Za tímto účelem Ministerstvo financí provozuje informační systém Finanční kontroly ve veřejné správě – Modul koordinace plánování).

2.9.2 Definice problému

Povinnost koordinace plánů veřejnosprávních kontrol prostřednictvím Modulu koordinace plánování informačního systému Finanční kontroly ve veřejné správě je dána usnesením vlády a platí tedy pouze pro ústřední správní úřady. Ke koordinaci veřejnosprávních kontrol u veřejné finanční podpory poskytované na úrovni krajů a obcí před jejich realizací v praxi systémově nedochází.

V dílčích případech jsou při veřejnosprávních kontrolách kontrolními orgány vyžádány výsledky předchozích kontrol jiných kontrolních orgánů, k přejímání výsledků těchto kontrol však dochází podle poznatků Ministerstva financí z jeho dlouhodobé metodické činnosti pouze minimálně (se specifickou výjimkou přejímání výsledků kontrol Auditního orgánu v praxi řídicích orgánů, která do značné míry vyplývá z postavení těchto orgánů při správě a řízení finančních prostředků EU podle přímo použitelných předpisů).

Modul koordinace plánování informačního systému Finanční kontroly ve veřejné správě funguje tak, že po vložení plánu kontrol informuje kontrolní orgán o všech případech, kdy v plánu veřejnosprávních kontrol jsou zařazeny duplicitní kontrolní akce u dotací, projektů nebo příjemců veřejné finanční podpory, které mají ve svých kontrolních plánech na dané období i další kontrolní orgány. V návaznosti na to kontrolní orgán posoudí nezbytnost provedení takových duplicitních kontrol. V případě, že i po tomto posouzení trvají důvody pro ponechání dané kontrolní akce v plánu kontrol, zaznamená tyto důvody do informačního systému a jsou o nich automaticky informovány ostatní kontrolní orgány, které mají ve svých plánech kontrol duplicitní kontrolní akci s požadavkem na posouzení nezbytnosti jimi zařazené

kontrolní akce podle předchozího postupu. Informační systém rovněž umožňuje elektronickou komunikaci mezi kontrolními orgány k dořešení konkrétních duplicit. Smyslem je vytvořit pro kontrolní orgány systémově aktivní příležitost pro:

- koordinaci harmonogramu kontrolních akcí, aby neprobíhaly paralelně nebo naopak
- rozšíření předmětu kontroly a vytvoření společného kontrolního týmu ze všech kontrolních orgánů, nebo
- rozšíření předmětu kontroly na všechny společné oblasti, její vykonání jedním kontrolním orgánem a převzetí výsledků kontroly ostatními kontrolními orgány.

K výše uvedené aktivní koordinaci plánů kontrol a bližší spolupráci kontrolních orgánů však i přes výše uvedené splněné systémové a technické předpoklady dochází pouze ve velmi omezené míře. Obvyklou praxí je spíše zdůvodnění identifikovaných duplicit čistě formálním způsobem, například s odkazem na to, že konkrétní kontrolní akce byla vybrána na základě provedené analýzy rizik a je součástí plánu kontrol, který již byl před jeho vložením do informačního systému schválen příslušným vedoucím orgánu veřejné správy. Jakkoliv je nutné příčiny tohoto negativního stavu hledat spíše v aplikační praxi, přispívá k němu částečně i nedostatek jednoznačné právní opory, kdy povinnost tento informační systém využívat je dána pouze ústředním správním úřadům ve formě usnesení vlády. Takto stanovená povinnost podle zpětné vazby Ministerstva financí z metodické podpory a analýzy dat z příslušného informačního systému řadě poskytovatelů veřejné finanční podpory v praxi není známa nebo jimi není ani přes upozornění a výzvy Ministerstva financí plněna.

Důsledky tohoto stavu v podobě přetrvávajících duplicit na úrovni konkrétních dotací či příjemců veřejné finanční podpory nejsou jednoduše odstranitelné přísnější formulací zákonných omezení kontrolních orgánů, neboť co se týče možnosti kontrolního orgánu provádět kontrolu jím poskytované veřejné finanční podpory, tuto pravomoc nelze s ohledem na zachování přiměřené míry ochrany veřejných prostředků a priori paušálně omezovat ani v případech, kdy by byla k jiné kontrolní akci jiného kontrolního orgánu duplicitní (je vždy nutné v konkrétním případě provést správní úvahu, zda je daná kontrolní akce skutečně nutná, zda je nutná v daném čase a rozsahu či zda či do jaké míry je s ohledem na rozsah, zaměření, kvalitu a použitou metodiku možné převzít kontrolní závěry jiného kontrolního orgánu a spolehnout se na při ve své činnosti jako na závěry vlastní).

2.9.3 Návrh věcného řešení včetně zhodnocení variant

2.9.3.1 Zachování stávajícího stavu (právní úprava na základě kontrolního řádu)

Tato varianta spočívá v zachování stávajícího stavu, kdy je obecná povinnost kontrolních orgánů ke vzájemné koordinaci a spolupráci stanovena kontrolním řádem a specifická povinnost koordinovat plány veřejnosprávních kontrol prostřednictvím Modulu koordinace plánování informačního systému Finanční kontroly ve veřejné správě stanovena ústředním správním úřadům formou usnesení vlády.

 Výhody/přínosy	 Nevýhody/rizika/náklady
• Jednotná právní úprava pro všechny typy kontrol probíhající podle kontrolního řádu (včetně jiných než finančních kontrol)	• Omezení povinnosti aktivně koordinovat plánované kontrolní akce pouze na ústřední správní úřady • Nedostatečný právní základ pro vymáhání plnění povinnosti v praxi

2.9.3.2 Stanovení povinnosti koordinovat plány kontrol veřejné finanční podpory prostřednictvím informačního systému zákonem o řízení a kontrole veřejných financí

Tato varianta spočívá ve stanovení povinnosti koordinovat plány kontrol veřejné finanční podpory prostřednictvím informačního systému spravovaného Ministerstvem financí přímo v zákoně, a to buď pro

- A. poskytovatele veřejné finanční podpory ze státního rozpočtu a Národního fondu,
- B. všechny poskytovatele veřejné finanční podpory včetně územních samosprávných celků nebo
- C. všechny kontrolní orgány provádějící kontrolu veřejné finanční podpory bez ohledu na to, zda se jedná o veřejnosprávní kontrolu nebo zda se jedná přímo o poskytovatele veřejné finanční podpory či jiné kontrolní orgány (kontrolní orgány včetně Auditního orgánu, Úřadu pro ochranu hospodářské soutěže a orgánů finanční správy).

V případě podvarianty A se podle Zprávy o výsledcích finančních kontrol ve veřejné správě za rok 2022 jedná celkem o 20 390 kontrolních akcí (1 533 kontrolních akcí u fondů EU, zbytek u jiného typu veřejné finanční podpory).

V případě podvarianty B se jedná nad rámec výše uvedeného o 18 310 vykonaných kontrolních akcí.

Pro podvariantu C platí, že Auditní orgán v roce 2022 vykonal 370 veřejnosprávních kontrol a orgány finanční správy 2 329 daňových kontrol. V případě orgánů finanční správy je nutné zohlednit skutečnost, že část daňových kontrol je zahajována v rámci probíhajícího daňového řízení, které bylo zahájeno na základě podnětu od poskytovatele veřejné finanční podpory, tzn., že z povahy věci nemůže být plánována předem.

Ostatní kontrolní orgány, které vykonávají jiné typy relevantních kontrol než je kontrola podle zákona o finanční kontrole, vykonávají ročně podle údajů zjištěných Ministerstvem financí v rámci Analýzy duplicit kontrol územních samosprávných celků a svých výročních zpráv celkem nižší stovky kontrol, z nichž však zdaleka ne všechny se bezprostředně týkají veřejné finanční podpory – v případě Úřadu pro ochranu hospodářské soutěže se v roce 2022 jednalo celkem o 440 kontrol provedených v rámci dozoru nad veřejnými zakázkami.

Auditní orgán by do informačního systému pouze přispíval svým plánem, aby ho mohly jiné kontrolní orgány zohlednit při vytváření svých plánů, ale nevztahovala by se na něj povinnost

plán přizpůsobovat kontrolám jiných kontrolních orgánů. Důvodem je nutnost zachovat nezávislé a objektivní plánování auditů tak, jak požadují přímo použitelné předpisy EU²¹.

S ohledem na skutečnost, že Nejvyšší kontrolní úřad zaujímá v kontrolním systému speciální postavení nezávislé na moci výkonné, by se na něj povinnost koordinovat plány kontrol veřejné finanční podpory nevztahovala.

 Výhody/přínosy	 Nevýhody/rizika/náklady
• Silnější právní základ pro vymáhání plnění povinnosti v praxi • Potenciál pro omezení výrazně většího rozsahu duplicit u poskytovatelů a příjemců veřejné finanční podpory • Zefektivnění činnosti kontrolních orgánů • Snížení administrativní zátěže na straně kontrolovaných osob • Zvýšení právní jistoty a důvěry ve výsledky kontrol na straně kontrolovaných osob • V případě varianty B. jednotná právní úprava pro všechny poskytovatele veřejné finanční podpory • V případě varianty C. jednotná právní úprava pro všechny vykonávané kontroly veřejné finanční podpory (potenciální pozitivní dopad na všechny příjemce a žadatele o veřejnou finanční podporu)	• Zvýšené nároky na kapacitu kontrolních orgánů spojené s požadavkem na aktivní koordinaci kontrolní činnosti (vkládání plánů kontrol a jejich aktualizace) s jinými kontrolními orgány (mělo by však být realizovatelné v rámci stávajících personálních kapacit a přinejmenším kompenzováno menším zatížením ve fázi realizace kontrol v případě využití možnosti převzít některé kontrolní závěry jiných kontrolních orgánů) • Související jednorázové náklady ve výši cca 1 mil. Kč spočívající v úpravě stávajícího informačního systému Ministerstva financí pro řádově vyšší počet uživatelů, zvýšení úrovně jeho technického zabezpečení a zlepšení uživatelských funkcí nebo vývoj obdobného nového technického řešení • Riziko vyplňování irelevantních důvodů pro výkon duplicitních kontrol • Riziko neprovádění aktualizací plánů • Riziko nízké koordinace plánů kontrol v praxi i v případě vzájemné informovanosti kontrolních orgánů (systém vytváří pouze technické předpoklady pro koordinaci a harmonizaci činnosti kontrolních orgánů)

²¹ Např. nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) 2021/1060 ze dne 24. června 2021 o společných ustanoveních pro Evropský fond pro regionální rozvoj, Evropský sociální fond plus, Fond soudržnosti, Fond pro spravedlivou transformaci a Evropský námořní, rybářský a akvakulturní fond a o finančních pravidlech pro tyto fondy a pro Azylový, migrační a integrační fond, Fond pro vnitřní bezpečnost a Nástroj pro finanční podporu správy hranic a vízové politiky.

2.9.3.3 Posílení přístupu na bázi jednotného auditu prostřednictvím formulace této zásady přímo v zákoně o řízení a kontrole veřejných financí

Výslovná formulace zásady jednotného auditu by měla být jedním z hlavních stavebních kamenů nové právní úpravy. Podstatou této zásady je, že orgány, které provádí kontrolu nebo audit se ve své činnosti navzájem koordinují a sdílí výsledky své činnosti. Pokud jsou tyto výsledky v souladu se zásadou dobré správy formulovanou správním řádem dostatečně kvalitní, můžou se na ně ostatní orgány spolehnout, a tudíž nemusí kontrolu nebo audit provádět znovu.

Zásada jednotného auditu by měla mít zákonem stanovenou i svou praktickou podobu ve formě povinné koordinace plánů kontrol, sdílení výsledků kontrol a přebírání výsledků kontrol tam, kde je to možné (viz předchozí variantu).

 Výhody/přínosy	 Nevýhody/rizika/náklady
• Potenciál pro zefektivnění činnosti kontrolních orgánů • Potenciál pro snížení administrativní zátěže na straně kontrolovaných osob • Potenciál pro zvýšení právní jistoty a důvěry ve výsledky kontrol na straně kontrolovaných osob	• Omezený právní základ pro vymáhání plnění povinnosti v praxi (zásada by měla být doplněna konkrétní úpravou souvisejících práv a povinností kontrolních orgánů, viz předchozí variantu)

2.9.4 Volba varianty a její implementace

Na základě zhodnocení výhod, nevýhod a rizik jednotlivých variant jsou k realizaci zvoleny tyto vzájemně komplementární varianty:

- **2.9.3.2 Stanovení povinnosti koordinovat plány kontrol veřejné finanční podpory prostřednictvím informačního systému zákonem o řízení a kontrole veřejných financí podvarianta C – všechny kontrolní orgány provádějící kontrolu veřejné finanční podpory bez ohledu na to, zda se jedná o veřejnosprávní kontrolu nebo zda se jedná přímo o poskytovatele veřejné finanční podpory či jiné kontrolní orgány (kontrolní orgány včetně Auditního orgánu, Úřadu pro ochranu hospodářské soutěže a orgánů finanční správy) a výslovné formulaci zásady jednotného auditu přímo v zákoně o řízení a kontrole veřejných financí.**
- **2.9.3.3 Posílení přístupu na bázi jednotného auditu prostřednictvím formulace této zásady přímo v zákoně o řízení a kontrole veřejných financí**

Zvolené varianty 2.9.3.2, 2.9.3.3 byly vybrány na základě porovnání jejich jednotlivých výhod/přínosů a nevýhod/rizik/nákladů a po vyhodnocení kompatibility se zvolenými možnostmi řešení dalších věcných okruhů. Cílem kombinace těchto variant je minimalizace duplicit kontrol a s tím spojené administrativní zátěže jak na straně kontrolních orgánů, tak na straně kontrolovaných subjektů. Je přitom nezbytná současná realizace obou zvolených variant, jelikož varianta 2.9.3.3 představuje obecný princip a varianta 2.9.3.2 jeden z nástrojů implementace tohoto principu. Varianta 2.9.3.1 (zachování stávajícího stavu – právní úprava

na základě kontrolního řádu) se nejeví pro implementaci jako vhodná, jelikož identifikovaný problém duplicit kontrol neřeší nad rámec stávajícího stavu, který v praxi k omezování duplicit kontrol v dostatečné míře nevede, jakkoliv takové postupy kontrolním orgánům na dobrovolné bázi umožňuje.

Implementace zvolených variant spočívá v uložení zákonné povinnosti koordinovat plány kontrol prostřednictvím informačního systému spravovaného Ministerstvem financí pro všechny kontrolní orgány provádějící kontrolu veřejné finanční podpory (včetně územních samosprávných celků, ÚOHS a orgánů finanční správy) a výslovné formulaci zásady jednotného auditu přímo v zákoně o řízení a kontrole veřejných financí.

S realizací zvolených variant jsou spojeny související náklady ve výši cca 1 mil. Kč spočívající v úpravě stávajícího informačního systému Ministerstva financí pro řádově vyšší počet uživatelů, zvýšení úrovně jeho technického zabezpečení a zlepšení uživatelských funkcí a zvýšené nároky na kapacitu kontrolních orgánů spojené s požadavkem na aktivní koordinaci kontrolní činnosti s jinými kontrolními orgány (případně vytvoření nového informačního systému s obdobnou funkcionalitou, pokud to bude vyhodnoceno jako efektivnější a hospodárnější). Tato činnost by však měla být realizovatelná v rámci stávajících personálních kapacit a kompenzována menším zatížením ve fázi realizace kontrol v případě možnosti převzít alespoň některé kontrolní závěry ostatních kontrolních orgánů.

2.10 Vyhodnocování fungování systému řízení a kontroly veřejných financí

2.10.1 Popis současného stavu

Ministerstvo financí předkládá v souladu s ustanovením § 22 zákona o finanční kontrole vládě roční zprávu o výsledcích finančních kontrol, a to spolu s návrhem státního závěrečného účtu.

Za účelem sběru informací potřebných pro zpracování této zprávy mají orgány veřejné správy ze zákona povinnost Ministerstvu financí předložit roční zprávu o výsledcích finančních kontrol v rozsahu ve struktuře, rozsahu a termínech stanovených prováděcí vyhláškou. Součástí těchto zpráv má být i hodnocení přiměřenosti a účinnosti zavedeného systému finanční kontroly. Prováděcí vyhláška rovněž upravuje výjimky z povinnosti, a to pro orgány veřejné správy, které nezřídily funkci interního auditu a ve sledovaném období nevykonaly žádnou veřejnosprávní kontrolu.

O závažných zjištěních z vykonaných finančních kontrol informují kontrolní orgány Ministerstvo financí nejpozději do jednoho měsíce od ukončení finanční kontroly, a to prostřednictvím Modulu závažných zjištění informačního systému Finanční kontroly ve veřejné správě. Za závažné zjištění se považuje

- zjištění, na jehož základě kontrolní orgán oznámil podle zvláštního právního předpisu státnímu zástupci nebo policejním orgánům skutečnosti nasvědčující tomu, že byl spáchán trestný čin,
- zjištění neoprávněného použití, zadržení, ztráty nebo poškození veřejných prostředků v hodnotě přesahující 300 000 Kč.

2.10.2 Definice problému

V letech 2018 a 2020 došlo ze strany Ministerstva financí k rozsáhlé revizi a omezení rozsahu údajů požadovaných po orgánech veřejné správy v rámci ročních zpráv o výsledcích finanční kontrol. V praxi rovněž dochází ke sběru dat přímo od jednotlivých orgánů veřejné správy, nikoliv prostřednictvím dílčí agregace a předávání dat ze strany jejich „nadřízených“ orgánů.

K dalšímu zefektivnění sběru dat došlo v roce 2022, odkdy sběr dat probíhá prostřednictvím webové aplikace, do níž se orgány veřejné správy hlásí prostřednictvím svých datových schránek. Rozsah a struktura sbíraných informací je dána strukturou příslušného formuláře, který orgány veřejné správy vyplňují, a nejeví se jako nezbytně nutné ji definovat ve formě ustanovení prováděcí vyhlášky. Pro tyto účely se jeví jako dostatečné příslušné zákonné zmocnění Ministerstva financí ke sběru dat.

V roce 2022 podalo Ministerstvu financí roční zprávu o výsledcích finančních kontrol celkem 2 802 orgánů veřejné správy. Výjimka z povinnosti podávat Ministerstvu financí roční zprávu o výsledcích finančních kontrol pro orgány veřejné správy, které nezřídily funkci interního auditu a ve sledovaném období nevykonaly žádnou veřejnosprávní kontrolu, je věcně správně a v souladu s obecnou snahou o snižování administrativní zátěže, neboť roční zpráva o výsledcích finančních kontrol těchto orgánů by nemohla obsahovat žádné relevantní údaje a byla by de facto nulovým hlášením. Tato výjimka by však měla být upravena přímo v zákoně, nikoliv až v prováděcí vyhlášce.

Co se týče zpráv o závažných zjištěních z vykonaných finančních kontrol, původním záměrem při stanovování této zákonné povinnosti bylo vytvořit analogii systému hlášení nesrovnalostí v rámci finančního řízení finančních prostředků EU. S ohledem na velmi širokou definici závažných zjištění však v praxi dochází k hlášení zcela marginálních skutků v oblasti neoprávněného použití, zadržení, ztráty nebo poškození veřejných prostředků typu podezření na zcizení vzácné zvěře či hlášení nerelevantních skutečností typu podezření na spáchání trestného činu porušení vyživovacích povinností. Analýza dat v předmětném informačním systému Ministerstva financí tak nemá významnou přidanou hodnotu pro vyhodnocování systému finanční kontroly, která by opodstatnila související administrativní náklady na straně kontrolních orgánů na realizaci hlášení.

2.10.3 Návrh věcného řešení včetně zhodnocení variant

2.10.3.1 *Zachování stávajícího stavu, narovnání dílčích nedostatků*

Tato varianta spočívá v ponechání stávající konstrukce právní úpravy, kdy základní povinnost Ministerstva financí předkládat vládě roční zprávu o výsledcích finančních kontrol, povinnost orgánů veřejné správy předkládat roční zprávu o výsledcích finančních kontrol Ministerstvu financí a základní rozsah těchto zpráv by byly upraveny zákonem.

Zákon by navíc upravoval termíny pro podání ročních zpráv o výsledcích finančních kontrol a výjimku z povinnosti pro orgány veřejné správy, které nezřídily funkci interního auditu a ve sledovaném období nevykonaly žádnou veřejnosprávní kontrolu.

Prováděcí vyhláška by upravovala již pouze podrobnou strukturu zpráv o výsledcích finančních kontrol.

 Výhody/přínosy	 Nevýhody/rizika/náklady
• Zpřehlednění stávajících povinností orgánů veřejné správy • Odstranění legislativně-technických vad • Jasné a stabilní vymezení rozsahu vykazovaných informací	• Nutnost měnit prováděcí vyhlášku při každé změně ve struktuře vykazovaných informací

2.10.3.2 Úprava podstatných náležitostí ročních zpráv o výsledcích finančních kontrol sběru dat přímo v zákoně bez prováděcí vyhlášky

Tato varianta spočívá v úpravě veškerých podstatných náležitostí ročních zpráv o výsledcích finančních kontrol (rozsah sběru dat, okruh povinných subjektů, forma sběru dat, termíny) přímo v zákoně. Podrobná struktura zpráv o výsledcích finančních kontrol by byla dána strukturou příslušného formuláře, který orgány veřejné správy vyplňují, a podrobně vysvětlena v metodickém pokynu Ministerstva financí. Prováděcí vyhláška by byla zrušena.

 Výhody/přínosy	 Nevýhody/rizika/náklady
• Větší flexibilita, operativní možnost při sběru informací zohlednit aktuální problémy nebo širší trendy fungování orgánů veřejné správy • Potenciál zvýšit kvalitu a přidanou hodnotu ○ roční zprávy o výsledcích finančních kontrol pro vládu, ○ zpětné vazby o celkovém fungování systému finančních kontrol pro orgány veřejné správy, ○ související metodické podpory Ministerstva financí.	• Vyšší míra nejistoty orgánů veřejné správy, co se týče rozsahu vykazovaných informací

2.10.3.3 Omezení vykazovací povinnosti orgánů veřejné správy v oblasti závažných zjištění

Tato varianta spočívá ve zpřesnění a omezení povinnosti kontrolních orgánů hlásit Ministerstvu financí nejpozději do jednoho měsíce od ukončení finanční kontroly závažná zjištění tak, aby se vztahovala pouze na:

- A. Závažná zjištění relevantní pro zhodnocení hospodárnosti, efektivity a účelnosti výkonu veřejné správy, nebo
- B. Zjištění neoprávněného použití, zadržení, ztráty nebo poškození veřejných prostředků v hodnotě přesahující 300 tis. Kč (nikoliv všechna podezření na spáchání trestného činu).

Součástí implementace této varianty by bylo rovněž jednoznačné vymezení, že na nesrovnalosti hlášené podle přímo použitelných předpisů do příslušného informačního systému veřejné správy se povinnost hlásit je duplicitně jako závažná zjištění nevztahuje.

 Výhody/přínosy	 Nevýhody/rizika/náklady
• Omezení administrativní zátěže na straně kontrolních orgánů povinných tyto informace Ministerstvu financí předávat • Zachování obdobného přístupu k finančnímu řízení u evropských a národních prostředků ve formě evidence a následné analýzy dat • V případě získání relevantních dat a jejich analýzy zpětná vazba o celkovém fungování systému finančních kontrol u národních prostředků pro vládu i pro orgány veřejné správy	• V případě podvarianty A obtížné věcné vymezení rozsahu relevantních závažných zjištění a nutnost intenzivní související metodické podpory vůči kontrolním orgánům • Nutnost intenzivní související metodické podpory kontrolních orgánů, aby předávaná hlášení byla relevantní a úplná (možné realizovat v rámci stávajících personálních kapacit)

2.10.3.4 Zrušení vykazovací povinnosti orgánů veřejné správy v oblasti závažných zjištění

Tato varianta spočívá v úplném zrušení povinnosti orgánů veřejné správy či kontrolních orgánů hlásit Ministerstvu financí závažná zjištění. I nadále by byly sledovány, analyzovány a hlášeny nesrovnalosti. Jedná se o činnost, ke které dochází povinně v rámci požadavků na finanční řízení finančních prostředků EU daných přímo použitelnými předpisy.

 Výhody/přínosy	 Nevýhody/rizika/náklady
• Přímá finanční úspora ve výši 500 tis. Kč²² ročně spojená se zrušením Modulu závažných zjištění informačního systému Finanční kontroly ve veřejné správě • Zrušení sběru dat, se kterými Ministerstvo financí v současné době nijak dále nepracuje • Snížení administrativní zátěže na straně kontrolních orgánů povinných tyto informace Ministerstvu financí předávat	• Omezení možnosti obdobná data pravidelně získávat a analyzovat • Posílení rozdílného přístupu k finančnímu řízení u evropských a národních prostředků

²² Úspora vychází z ročních nákladů na provoz systému včetně zajištění technické podpory dodavatelem dle stávající smlouvy.

2.10.4 Volba varianty a její implementace

Na základě zhodnocení výhod, nevýhod a rizik jednotlivých variant jsou k realizaci zvoleny tyto vzájemně komplementární varianty:

- **2.10.3.2 Úprava podstatných náležitostí ročních zpráv o výsledcích finančních kontrol sběru dat přímo v zákoně bez prováděcí vyhlášky**
- **2.10.3.4 Zrušení vykazovací povinnosti orgánů veřejné správy v oblasti závažných zjištění**

Zvolené varianty 2.10.3.2, 2.10.3.4 byly vybrány na základě porovnání jejich jednotlivých výhod/přínosů a nevýhod/rizik/nákladů a po vyhodnocení kompatibility se zvolenými možnostmi řešení dalších věcných okruhů. Cílem varianty 2.10.3.2 je zajištění vyšší flexibility při sběru dat nejen pro metodickou činnost Ministerstva financí, ale rovněž pro vykazovací činnost vůči vládě České republiky tak, aby tato mohla být efektivněji informována o kvalitách a nedostatcích systému finanční kontroly veřejné správy. Možnost flexibilnějšího zaměření v rámci požadavků na data podávaná ve zprávách o výsledcích finančních kontrol by rovněž měla vést k efektivnějšímu přizpůsobování metodické podpory Ministerstva financí aktuálním podmínkám a problémům a vést tak i k vyšší úrovni prevence nedostatků. Oproti variantě 2.10.3.3 (omezení vykazovací povinnosti orgánů veřejné správy v oblasti závažných zjištění) byla za vhodnější zvolena varianta 2.10.3.4, a to především s ohledem na nízkou vypovídací schopnost dat sbíraných o závažných zjištěních v porovnání s administrativní zátěží, kterou tento sběr znamená jak pro ohlašovatele, tak pro zpracovatele informací. Zachování stávajícího stavu podle varianty 2.10.3.1 nebylo z výše uvedených důvodů vyhodnoceno jako účelné.

Implementace zvolených variant spočívá v zachování stávající formy a rozsahu vykazovacích povinností u ročních zpráv o výsledcích finančních kontrol, který byl podstatně revidován novelou prováděcí vyhlášky v letech 2018 a 2020. Došlo by k odstranění legislativně-technických nedostatků a stanovení všech podstatných náležitostí ročních zpráv přímo v zákoně bez nutnosti podrobnější úpravy prováděcí vyhláškou. Dále se navrhuje, aby roční zprávu o výsledcích finančních kontrol Ministerstvu financí předkládaly jen organizace, u nichž bude ze zákona povinně zřízován interní audit.

Zároveň by došlo ke zrušení povinného hlášení závažných zjištění z vykonaných finančních kontrol.

S realizací zvolených variant nejsou spojeny žádné dodatečné náklady, naopak vede k omezení administrativní zátěže na straně kontrolních orgánů povinných v současnosti Ministerstvu financí do jednoho měsíce hlásit závažná zjištění a přímé finanční úspore ve výši 500 tis. Kč ročně spojené se zrušením Modulu závažných zjištění informačního systému Finanční kontroly ve veřejné správě.

3 Vyhodnocení nákladů a přínosů

Vyhodnocení nákladů a přínosů je s ohledem na množství dílčích zvažovaných variant řešení provedeno v jednotlivých kapitolách rozdělených podle věcných částí návrhu regulace. V této kapitole jsou proto pouze shrnuty kvantifikovatelné dopady související s implementací

zvolených variant v členění na celkové dopady pro státní rozpočet a dopady pro rozpočty územních samosprávných celků.

Předpokládané jednorázové náklady státní správy spojené s realizací navrhovaných řešení činí 1,815 mil. Kč (z toho cca 1 mil. Kč na úpravu stávajícího informačního systému Ministerstva financí ke koordinaci plánování pro řádově vyšší počet uživatelů, zvýšení úrovně jeho technického zabezpečení a zlepšení uživatelských funkcí a zvýšené nároky na kapacitu kontrolních orgánů spojené s požadavkem na aktivní koordinaci kontrolní činnosti s jinými kontrolními orgány, 565 tis. Kč na zajištění odborného školení v oblasti mezinárodních standardů interního auditu osob vykonávajících v současnosti veřejnosprávní kontrolu a 250 tis. Kč na zajištění certifikace pro externí hodnotitele ze strany Ministerstva financí).

Předpokládané roční zatížení veřejných rozpočtů je předpokládáno ve výši 9,3 mil. Kč, z čehož 8,9 mil. Kč tvoří zatížení pro rozpočty orgánů státní správy a 396 tis. Kč zatížení pro rozpočty územních samosprávných celků. Jde o dodatečné personální náklady v předpokládané výši 8,6 mil. Kč pro státní rozpočet spojené s přesunem části stávajících kontrolorů a interních auditorů do vyšších platových tříd v návaznosti na vyšší komplexitu jimi vykonávaných činností a dále o náklady ve výši 264 tis. Kč ročně pro orgány státní správy a 396 tis. Kč ročně pro subjekty územní samosprávy na zajištění externího hodnocení kvality u ostatních orgánů veřejné správy, pro které tato služba nebude realizována ze strany Ministerstva financí a které nevyužijí možnost spolupráce s jinými obdobnými orgány veřejné správy.

Potenciální roční úspory by mohly dosáhnout až 200,5 mil. Kč, přičemž 200 mil. Kč z této částky tvoří potenciální úspora pro rozpočty územních samosprávných celků a 0,5 mil. Kč úspora pro rozpočty orgánů státní správy. Úspora územním samosprávným celkům by mohla vzniknout v případě, že by došlo ke zrušení úvazků poloviny interních auditorů orgánů veřejné správy, které by interní audit neměly zřízen povinně (obce do 15 tis. obyvatel a jejich příspěvkové organizace). Dále se předpokládají roční úspory ve výši 0,5 mil. Kč spojené se zrušením povinnosti informovat Ministerstvo financí o závažných zjištěních z vykonaných finančních kontrol a souvisejícím zrušením Modulu závažných zjištění informačního systému Finanční kontroly ve veřejné správě.

V důsledku zefektivnění řídicích a kontrolních mechanismů orgánů veřejné správy je možné předpokládat pozitivní dopady na podnikatelské prostředí. Pozitivními dopady na podnikatelské prostředí mohou být například zrychlení a zefektivnění procesů přidělování veřejné finanční podpory a procesu veřejného zadávání či nižší administrativní zátěž pro žadatele a příjemce veřejné finanční podpory související s vyšší úrovní koordinace kontrol. Tyto přínosy není možné objektivně odhadnout či jednoznačně kvantifikovat.

Navrhované varianty umožňují orgánům veřejné správy ponechat stávající technické nastavení řídicí kontroly, pokud jim v jejich podmínkách vyhovuje. V rámci hodnocení dopadů regulace proto nebyly vyčíslovány náklady na související změny v informačních systémech (případné přenastavení rolí v řídicí kontrole), ke kterým orgány veřejné správy mohou, ale nemusí přistoupit. Navrhované řešení takové změny a větší přizpůsobení konkrétním podmínkám umožňuje, ale pro splnění zákonem stanovených povinností nejsou nezbytné.

Co se týče nákladů na školení a přípravu na implementaci změn, Ministerstvo financí plánuje v průběhu přípravy na implementaci nového zákona poskytovat zdarma intenzivní

metodickou podporu tak, aby pokrylo požadavky všech orgánů veřejné správy, a to v kombinaci prezenční i online formy a ve spolupráci s územními samosprávnými celky v rámci celé České republiky.

4 Implementace doporučené varianty a vynucování

Implementace doporučených variant je opět z důvodu množství dílčích zvažovaných variant řešení shrnuta v jednotlivých kapitolách rozdělených podle věcných částí návrhu regulace.

Vynucování splnění povinností vyplývajících z právních norem je zabezpečováno orgány veřejné správy. K tomu slouží zejména sankce, tedy sekundární právní povinnost, která vzniká jako následek porušení primární právní normy, respektive jako následek nerealizace primární pravomoci. Sankce může být součástí příslušného právního předpisu, který obsahuje primární právní normu, na kterou je navázána, případně může být obsažena v jiném právním předpisu nebo může být implicitní. Sankce může mít povahu trestní a netrestní. Podstatou sankcí netrestní povahy je nápravný, zajišťovací nebo ochranný charakter, ne potrestání jako v případě sankcí trestní povahy.²³

Primárním cílem sankcí netrestního charakteru je vynutit splnění porušené povinnosti nebo zajistit, aby porušení dále netrvalo nebo k němu opakovaně nedocházelo. Typickým příkladem sankce netrestní povahy je institut opatření k nápravě. Opatření k nápravě může mít více podob, například výzva ke splnění povinnosti nebo uložení preventivních opatření. Obecně je obsahem opatření k nápravě uložení povinnosti orgánu nebo osobě podléhající kontrole, aby zjednały nápravu ve stanovené lhůtě a ve stanovené lhůtě podaly zprávu o přijatých opatřeních nebo určení, jakým způsobem jsou povinny nedostatek odstranit. S ohledem na předmět navrhované právní úpravy, která stanoví povinnosti orgánům veřejné správy v oblasti (vnitřního) řízení a kontroly, jsou opatření k nápravě vhodným a účinným nástrojem k dosažení sledovaného cíle. V případě nedostatků na úseku výkonu státní správy je jejich ukládání upraveno v ustanovení § 19 kontrolního řádu. Ukládání opatření k nápravě ve vztahu k příjemcům veřejné finanční podpory je upraveno v ustanovení § 14f rozpočtových pravidel, resp. v ustanovení § 22 odst. 6 rozpočtových pravidel územních rozpočtů. Specifickým druhem sankce netrestní povahy v oblasti řízení a kontroly veřejných financí je odvod za porušení rozpočtové kázně podle rozpočtových pravidel a rozpočtových pravidel územních rozpočtů. Dalším příkladem netrestních sankcí je povinnost k náhradě způsobené újmy.²⁴ Ta přichází do úvahy zejména v případech, kdy se porušení povinnosti stanovené navrhovanou právní úpravou dopustí vedoucí orgánu veřejné správy nebo zaměstnanec orgánu veřejné správy. Obecná pravidla pro náhradu způsobené újmy jsou upravena

²³ V podrobnostech viz GERLOCH, Aleš. Teorie práva. 8. aktualizované vydání. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2021. ISBN 978-80-7380-838-9. BOHÁČ, Radim. Následky porušení finančního práva. In: KARFÍKOVÁ, Marie. Teorie finančního práva a finanční vědy. Praha: Wolters Kluwer, 2018. ISBN 978-80-7552-935-0.

²⁴ V podrobnostech viz BOHÁČ, Radim. Následky porušení finančního práva. In: KARFÍKOVÁ, Marie. Teorie finančního práva a finanční vědy. Praha: Wolters Kluwer, 2018. ISBN 978-80-7552-935-0.

v občanském zákoníku. Tato právní úprava se subsidiárně použije i v případě aplikace speciální právní úpravy, která dopadá na zaměstnance a je upravena v zákoníku práce.

Sankce trestní povahy jsou typické jako následek spáchání trestného činu nebo přestupku.²⁵ Správní sankce jsou v souvislosti s předmětem navrhované regulace ukládány zejména v návaznosti na odpovědnost za přestupky, např. v případech uvedení nesprávného nebo neúplného údaje správnímu orgánu, zatajení požadovaného údaje správnímu orgánu, uvedení nesprávného anebo neúplného údaje v čestném prohlášení u správního orgánu, úmyslné způsobení škody na majetku zpronevěrou nebo podvodem. Jedná se o přestupky proti pořádku ve státní správě vyskytující se na více úsecích státní správy podle ustanovení § 2 odst. 2 zákona č. 251/2016 Sb., o některých přestupcích, ve znění pozdějších předpisů, a o přestupky proti majetku podle ustanovení § 8 odst. 1 písm. a) téhož zákona, pokud se nejedná o speciální skutkové podstaty přestupků upravené ve zvláštních zákonech. Trestní sankce, respektive tresty jsou ukládány za protiprávní činy, které vykazují znaky stanovené zákonem č. 40/2009 Sb., trestní zákoník, ve znění pozdějších předpisů a které tento zákon označuje výslovně za trestné. Z hlediska předmětu navrhované právní regulace jde zejména o tresty ukládané za tyto trestné činy: zpronevěra, podvod, dotační podvod, porušení povinností při správě cizího majetku, zkreslování údajů o stavu hospodaření a jmění, zjednání výhody při zadání veřejné zakázky, při veřejné soutěži a veřejné dražbě.

5 Přezkum účinnosti regulace

Nástroje dohledu nad dodržováním nové právní regulace prostřednictvím vrchního auditu a ročních zpráv o výsledcích finančních kontrol postačují k tomu, aby Ministerstvo financí přezkoumalo účinnost nové právní regulace a poskytlo o tom zprávu vládě.

Indikátory přezkumu účinnosti regulace vč. stanovení termínu pro jejich naplnění:

- Snížení počtu orgánů veřejné správy, ve kterých je funkce interního auditu zajišťována jednou osobou či přepočteným kráceným úvazkem. Cílovou hodnotou je dosažení snížení o 15 % za 5 let a o 35 % za 10 let od nabytí účinnosti regulace oproti stavu vykázaném ve Zprávě o výsledcích finančních kontrol ve veřejné správě za rok 2022.
- Nárůst poměru počtu orgánů veřejné správy, které upravují systém řídicí kontroly svým vlastním vnitřním předpisem vůči počtu orgánů veřejné správy, které systém řídicí kontroly vlastním předpisem neupravují. Cílovou hodnotou je zvýšení poměru na 98 % za 10 let od nabytí účinnosti regulace ze stávajících 89 %.
- Nárůst poměru počtu orgánů veřejné správy, které mají podle zákona zřízenou funkci interního auditu a upravují postavení interního auditu ve vnitřním předpisu, vůči počtu orgánů veřejné správy, které mají podle zákona zřízenou funkci interního auditu a postavení interního auditu ve vnitřním předpisu neupravují. Cílovou hodnotou je dosažení zvýšení poměru na 90 % za 10 let od nabytí účinnosti regulace ze stávajících 68 %.

²⁵ Tamtéž.

Nad rámec výše uvedených indikátorů, které jsou sledovány již v současné době a lze proto kvantifikovat jak výchozí stav, tak stav cílový, budou nově sledovány a každoročně hodnoceny tyto indikátory:

- Počet orgánů veřejné správy, jejichž vnitřní kontrolní systém byl vyhodnocen jako přiměřený a účinný, případně přiměřený a účinný s potřebou dílčích zlepšení. S ohledem na zkušenosti z jiných zemí by tento podíl za 10 let od nabytí účinnosti regulace měl přesáhnout 85 %.
- Podíl orgánů veřejné správy, které zřizují útvar interního auditu, které prošly externím hodnocením kvality interního auditu a zpracovaly program zvyšování kvality interního auditu. Cílovou hodnotou je za 10 let od nabytí účinnosti regulace dosáhnout 100 %.
- Počet původně plánovaných kontrol neuskutečněných na základě koordinace plánů kontrol mezi kontrolními orgány. Cílovou hodnotou je za 10 let od nabytí účinnosti regulace dosáhnout alespoň 35 % původně plánovaných duplicitních kontrol a u všech ostatních kontrol zajistit alespoň relevantní odůvodnění. Administrativní zátěž související s povinností vkládat kontroly do systému za účelem vyhodnocení a minimalizace jejich duplicit byla v této souvislosti vyhodnocena za přiměřenou oproti přínosu, kterým je snížení administrativní zátěže na straně kontrolovaných subjektů (v důsledku snížení počtu kontrol a nižší náročnosti na poskytování součinnosti) i na straně kontrolních orgánů (v důsledku snížení kapacit na vlastní kontrolní a vyhledávací činnost tam, kde je možné spolehnout se na výsledky jiného kontrolního orgánu).

6 Konzultace a zdroje dat

Vlastní analytickou činností Centrální harmonizační jednotky Ministerstva financí byly od roku 2017 zpracovány tyto analýzy:

- Analýza systému kontrol územních samosprávných celků, která analyzuje duplicity a rozdíly v rozhodovací praxi v oblasti kontrol vůči územním samosprávným celkům;
- Analýza právní regulace finanční kontroly a související aplikační praxe, která analyzuje jednotlivá ustanovení zákona o finanční kontrole, jeho nedostatky a slabé stránky;
- Analýza právní regulace přezkoumávání hospodaření, která analyzuje varianty legislativního řešení úpravy zákona č. 420/2004 Sb., o přezkoumávání hospodaření územních samosprávných celků a dobrovolných svazků obcí;
- Analýza nastavení řízení a kontroly veřejných financí ve vybraných referenčních zemích (Polsko, Lotyšsko, Rakousko, Spojené království a Portugalsko)²⁶, která je součástí výstupů dále uvedeného projektu Posílení řízení a kontroly veřejných financí.

Dalším zdrojem dat byly roční zprávy o výsledcích finančních kontrol ve veřejné správě za roky 2017-2022, které jsou zveřejněny na internetových stránkách Ministerstva financí v sekci Veřejný sektor / Řízení a kontrola veřejných financí / Finanční kontrola / Zprávy o výsledcích finančních kontrol. Tyto zprávy jsou zpracovávány na základě zákona o finanční kontrole a obsahují souhrnné zhodnocení výsledků finančních kontrol zajišťovaných orgány veřejné správy včetně přehledu nejvýznamnějších kontrolních zjištění.

Od ledna 2021 do června 2023 byl realizován projekt „Posílení řízení a kontroly veřejných financí“ financovaný z Fondů EHP 2014-2021, v rámci kterého bylo provedeno nezávislé hodnocení stávajícího stavu řízení a kontroly veřejných financí, identifikovány silné a slabé stránky a představeny doporučení ke zdokonalení systému řízení a kontroly veřejných financí. V rámci projektu byly realizovány přípravné práce pro legislativní změnu.

Partnery tohoto projektu, kterými byly Univerzita Karlova (Právnická fakulta), Masarykova univerzita (Právnická fakulta, Ekonomicko-správní fakulta) a tým zahraničních expertů z renomovaných evropských univerzit (Università di Bologna, Albert-Ludwigs-Universität Freiburg, Université Paris Dauphine, Università degli Studi di Udine), byly vypracovány a na internetových stránkách Ministerstva financí v sekci Veřejný sektor/Řízení a kontrola veřejných financí/Posílení řízení a kontroly veřejných financí zveřejněny analýzy ve formě nezávislého odborného zhodnocení systému řízení a kontroly veřejných financí:

- Analýza fungování vnitřních kontrolních systémů orgánů veřejné správy,
- Srovnávací analýza Německa, Francie a Itálie a doporučení pro Českou republiku,
- Posílení řízení a kontroly veřejných financí se zaměřením na právní úpravu interního auditu,
- Analýza porušení rozpočtové kázně a

²⁶ Analýzy jsou zveřejněny na [internetových stránkách Ministerstva financí](#).

- Analýza ústavních limitů regulace řízení a kontroly veřejných financí ve vztahu k územní samosprávě.²⁷

Centrální harmonizační jednotkou bylo během října a listopadu 2022 uspořádáno 16 veřejných konzultací ke stávajícímu stavu a plánovaným změnám v oblasti řízení a kontroly veřejných financí. Tyto veřejné konzultace byly tematicky rozděleny do 3 okruhů podle oblastí finanční kontroly – řídicí kontrola, veřejnosprávní kontrola a interní audit. Jednotlivé veřejné konzultace byly zaměřeny na dílčí segmenty obdobných typů orgánů veřejné správy. Veřejných konzultací se zúčastnili zástupci následujících typů organizací:

- správci kapitol státního rozpočtu a jejich příspěvkové organizace,
- státní fondy,
- organizační složky státu, které nejsou správci kapitol státního rozpočtu a jejich příspěvkové organizace,
- kraje a jejich příspěvkové organizace,
- města, obce, městské části Prahy, dobrovolné svazky obcí a jejich příspěvkové organizace,
- veřejné vysoké školy,
- veřejné výzkumné instituce,
- orgány veřejné správy podle ustanovení § 2 písm. a) zákona o finanční kontrole, např. zdravotní pojišťovny, Správa železnic, Česká televize, Český rozhlas a další.

Celkově se veřejných konzultací zúčastnilo přes 600 zástupců orgánů veřejné správy, která byla zastoupena všemi 15 typy organizací, na něž povinnost finanční kontroly dopadá.

Ministerstvo financí – Centrální harmonizační jednotka dále uspořádala v lednu 2023 odbornou diskusi ve formě dvoudenního kulatého stolu, které se zúčastnilo celkem 40 účastníků z řad kontrolních orgánů (Nejvyšší kontrolní úřad, Generální finanční ředitelství, Auditní orgán, Odbor kontroly Ministerstva financí, Ministerstvo vnitra) a svazů a asociací sdružujících orgány veřejné správy, kterých se zákon o finanční kontrole dotýká (Svaz měst a obcí České republiky, Sdružení místních samospráv České republiky, Asociace krajů České republiky, Svaz zdravotních pojišťoven České republiky, Český institut interních auditorů).

V rámci projektu „Posílení řízení a kontroly veřejných financí“ rovněž byla zřízena odborná komise, jejíž členy byli jak zástupci akademické obce, tak i zástupci orgánů veřejné správy. Tato odborná komise zpracovala na základě výsledků z veřejných konzultací, odborné diskuze a svých dlouholetých zkušeností s danou problematikou hodnotící zprávu zaměřenou primárně na posouzení dopadů navrhovaných změn regulace, která byla rovněž využita při přípravě návrhu věcného záměru zákona.

Dále Ministerstvo financí pravidelně organizuje tzv. kulaté stoly se zástupci kontrolních útvarů Ministerstva financí (Odbor kontrola, Auditní orgán), Nejvyššího kontrolního úřadu, Úřadu pro ochranu hospodářské soutěže, Generálního finančního ředitelství, Odvolacího finančního

²⁷ Analýzy jsou zveřejněny na [internetových stránkách Ministerstva financí](#).

ředitelství a finančními úřady. Na kulaté stoly pořádané v roce 2021 s Úřadem pro ochranu hospodářské soutěže a orgány finanční správy navázal v dubnu 2022 seminář dobré praxe, kterého se zúčastnili zástupci Nejvyššího kontrolního úřadu, Generálního finančního ředitelství, Odvolacího finančního ředitelství a finančních úřadů. V říjnu 2022 uspořádalo Ministerstvo financí workshop ke kontrole veřejných financí za účasti Úřadu pro ochranu hospodářské soutěže, Generálního finančního ředitelství a zástupců Finančního analytického úřadu. V rámci pořádaných akcí probíhá diskuse a jsou sdíleny informace, znalosti a zkušenosti z kontrolní praxe za účelem sjednocování názoru na sporné problematiky.

7 Kontakt na zpracovatele RIA

Ing. Barbora Janíčková

Ministerstvo financí
Centrální harmonizační jednotka
+420 737 235 571
Barbora.Janickova@mfcf.cz

PhDr. Tomáš Vyhnánek

Ministerstvo financí
Centrální harmonizační jednotka
+420 604 321 267
Tomas.Vyhnaneck@mfcf.cz

Mgr. Jana Czudek Kranecová, Ph.D.

Ministerstvo financí
Centrální harmonizační jednotka
+420 725 903 342
Jana.Czudek_Kranecova@mfcf.cz

Ing. Tomáš Šulc

Ministerstvo financí
Centrální harmonizační jednotka
+420 704 851 349
Tomas.Sulc@mfcf.cz

Ing. Radka Kapounová

Ministerstvo financí
Centrální harmonizační jednotka
+420 739 429 649
Radka.Kapounova@mfcf.cz