

**M A S A R Y K O V A
U N I V E R Z I T A**

Iceland 
Liechtenstein
Norway grants

**Analýza fungování
vnitřních kontrolních
systémů orgánů
veřejné správy**

Projekt Posílení řízení a kontroly veřejných financí

Brno 2022

Autorský kolektiv

ING. EDUARD BAKOŠ, PH.D.

MGR. ING. PETRA DVOŘÁKOVÁ, PH.D.

ING. FILIP HRŮZA, PH.D.

ING. MARKÉTA PÁLENÍKOVÁ, PH.D.

ING. KATEŘINA ŠŤASTNÁ

ING. PETR VALOUCH, PH.D.

DOC. ING. JANA VODÁKOVÁ, PH.D.

Manažerské shrnutí

Cílem této analýzy je nezávisle posoudit a vyhodnotit stávající nastavení systému řízení a kontroly veřejných financí v orgánech veřejné správy, a to na základě prověření nastavení vnitřního kontrolního systému u vybraných třiceti různých orgánů veřejné správy. Souhrnné poznatky a zjištění vycházející z provedené analýzy by měly přispět k vytvoření základních předpokladů pro realizaci následné odborné diskuse, veřejného projednávání a vytvoření návrhu legislativní změny na základě důkazů a zkušeností, tj. evidence-based přístupu, při zohlednění relevantních omezení. Ke zpracování analýzy byla využita i metodologie COSO.

Z hlediska základní architektury vnitřního kontrolního systému identifikované v rámci prescreeningové fáze šetření se s výjimkou některých organizací často ukázala absence procesu aktualizace či identifikace odpovědnosti za aktualizaci či naplňování obsahu směrníc upravujících nastavení vnitřního řídicího a kontrolního systému v organizaci. Základní relevantní směrnice existují téměř všude, zejména u menších organizací se ale projevuje formálnost nebo velmi obecný či nahodilý přístup, často je také volen velmi univerzální přístup nezohledňující specifika konkrétní organizace. Některé směrnice jsou formálně zpracovány perfektně, realita jejich naplňování se ale někdy ukázala jiná. Také vždy nejsou směrnice zveřejněny a existuje neochota u některých organizací sdílet je, což může být bariérou jak pro jednotlivé organizace, tak pro celý systém z hlediska vzájemně učícího se principu. Dále ve strategické rovině řízení a následné kontroly u některých organizací chybí jasně definované cíle dle principů SMART (také často chybí propojení obecných či strategických cílů do operativnějších úrovní). Cíle bývají vázány na strategické dokumenty rozvoje organizace (u některých probíhá pravidelná aktualizace), obecně ale existuje často malá provázanost výkonu kontrolní činnosti se strategickými dokumenty (pozitivní výjimkou jsou obecně zejména vysoké školy).

Z hlediska analýzy vnitřního kontrolního prostředí jako takového vyplynula například následující dílčí zjištění. Řada příkazců operací nezná zákon o finanční kontrole, obvykle jsou proškoleni pracovníci ekonomických oddělení, ale nikoli přímo příkazci operací. V některých organizacích existuje „věcný“ správce, který ověřuje věcnou správnost operace. Posuzování 3E není často systematicky řešeno ani v menších, ani ve

větších organizacích. Často jde o kontrolu velmi individuální závislou na osobě příkazce, jak moc je „osvícený“ či vzdělaný. Obvykle také nejsou definována pravidla či postup hodnocení 3E. Obecně je velký problém se zastupitelností na relevantních pozicích v organizacích.

Z hlediska komponenty řízení rizik zejména v menších organizacích chybí často jakýkoli sofistikovanější nástroj či přístup k řízení rizik, nicméně tyto problémy se objevily i u některých větších organizací. U velkých organizací se vyskytuje častěji spíše problém s obrovským množstvím identifikovaných (a spravovaných) rizik. Ukazuje se, že je důležitá schopnost efektivního řízení rizik (schopnost identifikovat optimální množství rizik vzhledem ke schopnosti jejich řízení, kontroly a aktualizace).

Z hlediska komponenty kontrolní činnosti a postupy vyplynuly následující dílčí zjištění a závěry. Detailní kontrola příjmů často neprobíhá, když už ano, pak jsou zpravidla příjmy kontrolovány vybranými pracovníky nebo kontrola probíhá automaticky přes specializovaný software. Někde kontrola příjmů probíhá obdobně jako kontrola výdajů, je to ovlivněno mimo jiné i SW řešením, někde je kontrola příjmů zapracována do příslušných modulů používaného IS, jinde probíhá kontrola mimo elektronický systém. Obvykle není definována povinnost uvážení, zda budou některé činnosti realizovány interně či externě. Není také zcela jasně prokazatelné, zda jsou ve všech případech dopředu stanovena kritéria, která umožní hodnotit dosažené výsledky v porovnání s deklarovanými cíli a očekávanými výstupy. Minimum operací bývá obvykle zastaveno v průběhu finanční kontroly. Důraz bývá kladen na předběžnou kontrolu, průběžná a následná kontrola bývají z hlediska respondentů vnímány spíše formálně a ad hoc (často ani není uplatňován žádný systematizovanější přístup). Přístup k průběžné a následné kontrole se liší podle typu výdaje. Chybí systematické ukotvení a uchopení tohoto typu kontrol, přičemž jedním z důvodů může být i chybějící motivace v organizaci pro tento typ činnosti. Opakovaně se ukazoval při šetření problém s uchopením následné kontroly. Organizace často neví, co si pod tím mají představit, respektive co by mělo být jejím obsahem, jak ji aplikovat a co je vlastně jejím potenciálním přínosem pro organizaci.

Z provedených šetření a rozhovorů vyplynul patrný trend či zájem o elektronizaci agendy, ale často ruku v ruce s tím je zmiňován i nedostatek financí, času či personálu. U malých (ale i některých větších) organizací stále převažuje „papírové“ schvalování jednotlivých operací. Reálně pak ve většině organizací stále existuje souběh elektronického a

papírového vnitřního kontrolního systému. Organizace často disponují několika různými IS, které nejsou provázány.

Co se týče monitoringu kontrol, respektive vhodného nastavení vnitřního kontrolního systému, bývá v dotazovaných organizacích obecně problém uchopení, vnímání a hodnocení přiměřenosti a správnosti nastavení vnitřního kontrolního systému. Zejména u menších organizací neprobíhá systémové ověřování správnosti nastavení systému, nicméně i u některých větších organizací se vyskytují obdobné problémy. Z hlediska interního auditu se ukazuje napříč jednotlivými organizacemi nejednotný přístup. Ve větších organizacích bývá interní audit systémově ukotven, u menších je interní audit často vnímán jako kontrola, navíc často zaměřená systémově jen na menší skupinu výdajů, ale z pohledu hodnotitelů těch významných.

Předkládaná analýza pak z rozhovorů s vybranými organizacemi identifikovala i několik námětů na úpravu současné legislativní úpravy v oblasti finanční kontroly a vnitřního řídicího a kontrolního systému.

Obsah

Seznam obrázků	15
Seznam tabulek	16
Seznam pojmů a zkratk	17
1 Úvod	19
2 Vnitřní kontrola ve veřejné správě v České republice	20
3 Rámce a přístupy vnitřní kontroly	22
4 Interní finanční kontrola v zahraničí	25
4.1 Interní audit ve veřejné správě – zahraniční studie.....	30
5 Motivace pro kvalitní vnitřní kontrolu ve veřejné správě	34
6 Metodologická část	36
7 Analýza vnitřního kontrolního systému v České republice	39
7.1 Ústřední vláda.....	39
Přednosti a dobré praxe	40
Nedostatky a slabé stránky	41
7.1.1 Vnitřní kontrolní prostředí.....	42
Přednosti a dobré praxe	43
Nedostatky a slabé stránky	44
7.1.2 Řízení rizik	44
Přednosti a dobré praxe	45
Nedostatky a slabé stránky	46
7.1.3 Kontrolní činnosti/postupy.....	46
Přednosti a dobré praxe	48
Nedostatky a slabé stránky	48
7.1.4 Tok informací/Informační a komunikační systémy	49
Přednosti a dobré praxe	50

Nedostatky a slabé stránky	50
7.1.5 Monitoring kontrol	51
Přednosti a dobré praxe	51
Nedostatky a slabé stránky	51
7.1.6 Interní audit.....	52
Přednosti a dobré praxe	53
Nedostatky a slabé stránky	53
7.1.7 Souhrn návrhů změn vnitřního kontrolního systému a návrhy ke změně zákona.....	53
7.2 Regionální vláda.....	56
Přednosti a dobré praxe	59
Nedostatky a slabé stránky	59
7.2.1 Vnitřní kontrolní prostředí.....	60
Přednosti a dobré praxe	61
Nedostatky a slabé stránky	62
7.2.2 Řízení rizik	62
Přednosti a dobré praxe	63
Nedostatky a slabé stránky	63
7.2.3 Kontrolní činnosti/postupy.....	63
Přednosti a dobré praxe	65
Nedostatky a slabé stránky	65
7.2.4 Tok informací / Informační a komunikační systémy	66
Přednosti a dobré praxe	67
Nedostatky a slabé stránky	67
7.2.5 Monitoring kontrol	67
Přednosti a dobré praxe	68
Nedostatky a slabé stránky	68
7.2.6 Interní audit.....	68
Přednosti a dobré praxe	69
Nedostatky a slabé stránky	69

7.2.7	Souhrn návrhů změn vnitřního kontrolního systému a návrhy ke změně zákona.....	69
7.3	Místní vláda.....	72
	Přednosti a dobré praxe	74
	Nedostatky a slabé stránky	75
7.3.1	Vnitřní kontrolní prostředí.....	75
	Přednosti a dobré praxe	77
	Nedostatky a slabé stránky	77
7.3.2	Řízení rizik	78
	Přednosti a dobré praxe	79
	Nedostatky a slabé stránky	79
7.3.3	Kontrolní činnosti/postupy.....	80
	Přednosti a dobré praxe	81
	Nedostatky a slabé stránky	82
7.3.4	Tok informací / Informační a komunikační systémy	82
	Přednosti a dobré praxe	83
	Nedostatky a slabé stránky	83
7.3.5	Monitoring kontrol.....	84
	Přednosti a dobré praxe	85
	Nedostatky a slabé stránky	85
7.3.6	Interní audit.....	85
	Přednosti a dobré praxe	86
	Nedostatky a slabé stránky	86
7.3.7	Souhrn návrhů změn vnitřního kontrolního systému a návrhy ke změně zákona.....	86
7.4	Státní fondy a zdravotní pojišťovny	88
	Přednosti a dobré praxe	91
	Nedostatky a slabé stránky	91
7.4.1	Vnitřní kontrolní prostředí.....	92
	Přednosti a dobré praxe	93

Nedostatky a slabé stránky	94
7.4.2 Řízení rizik	94
Přednosti a dobré praxe	94
Nedostatky a slabé stránky	95
7.4.3 Kontrolní činnosti/postupy.....	95
Přednosti a dobré praxe	97
Nedostatky a slabé stránky	97
7.4.4 Tok informací/Informační a komunikační systémy	97
Přednosti a dobré praxe	98
Nedostatky a slabé stránky	98
7.4.5 Monitoring kontrol	98
Přednosti a dobré praxe	99
Nedostatky a slabé stránky	99
7.4.6 Interní audit.....	99
Přednosti a dobré praxe	100
Nedostatky a slabé stránky	100
7.4.7 Souhrn návrhů změn vnitřního kontrolního systému a návrhy ke změně zákona.....	101
7.5 Veřejné vysoké školy a výzkumné instituce.....	103
Přednosti a dobré praxe	106
Nedostatky a slabé stránky	106
7.5.1 Vnitřní kontrolní prostředí.....	107
Přednosti a dobré praxe	109
Nedostatky a slabé stránky	109
7.5.2 Řízení rizik	110
Přednosti a dobré praxe	111
Nedostatky a slabé stránky	111
7.5.3 Kontrolní činnosti/postupy.....	112
Přednosti a dobré praxe	115
Nedostatky a slabé stránky	115

7.5.4 Tok informací / Informační a komunikační systémy	116
Přednosti a dobré praxe	117
Nedostatky a slabé stránky	117
7.5.5 Monitoring kontrol.....	118
Přednosti a dobré praxe	118
Nedostatky a slabé stránky	118
7.5.6 Interní audit.....	119
Přednosti a dobré praxe	120
Nedostatky a slabé stránky	120
7.5.7 Souhrn návrhů změn vnitřního kontrolního systému a návrhy ke změně zákona.....	120
Použité zdroje	123
Články	123
Webové zdroje	124

Seznam obrázků

Obrázek 1 – Řetězec odpovědnosti na centrální úrovni.....	26
Obrázek 2 – Řetězec odpovědností v obcích.....	26

Seznam tabulek

Tabulka 1 – Interní audit a porovnání v severských zemích.....	31
--	----

Seznam pojmů a zkratk

CHJ	– Centrální harmonizační jednotka
CIPFA	– The Chartered Institute of Public Finance and Accountancy
COSO	– The Committee of Sponsoring Organizations
DSO	– Dobrovolný svazek obcí
EHP	– Evropský hospodářský prostor
IISSP	– Integrovaný informační systém Státní pokladny
INTOSAI	– The International Organization of Supreme Audit Institutions
KÚ	– Krajský úřad
Norma ISO	– Norma Mezinárodní organizace pro normalizaci
MČ	– Městská část
MF	– Ministerstvo financí České republiky
PEFA	– The Public Expenditure and Financial Accountability
VVI	– Veřejná výzkumná instituce
VVŠ	– Veřejná vysoká škola

1 Úvod

Tato souhrnná analýza vznikla v rámci projektu „Posílení řízení a kontroly veřejných financí“ z Programu Řádná správa Fondů EHP a Norska 2014–2021, Programové oblasti 16 – Řádná správa věcí veřejných, Odpovědné instituce. Analýza má za cíl nezávisle posoudit a vyhodnotit stávající nastavení systému řízení a kontroly veřejných financí v orgánech veřejné správy, a to na základě prověření nastavení vnitřního kontrolního systému u vybraných třiceti orgánů veřejné správy. Celkový dílčí výstup a dosažené poznatky a zjištění v rámci této analýzy by měly přispět k vytvoření základních předpokladů pro realizaci následné odborné diskuse, veřejného projednávání a vytvoření návrhu legislativní změny na základě důkazů, tj. evidence-based přístup.

Na zpracování této dílčí souhrnné analýzy se podílel řešitelský tým z Ekonomicko-správní fakulty Masarykovy univerzity ve složení: Ing. Eduard Bakoš, Ph.D., Mgr. Ing. Petra Dvořáková, Ph.D., Ing. Filip Hruža, Ph.D., Ing. Markéta Páleníková, Ph.D., Ing. Kateřina Šťastná, Ing. Petr Valouch, Ph.D., doc. Ing. Jana Vodáková, Ph.D.

Vedle této souhrnné analýzy jako hlavního povinného výstupu této dílčí projektové aktivity vznikly ve spolupráci s doc. Ing. Milanem Janem Půčkem, MBA, Ph.D. navíc doplňující odborné či edukativní materiály věnující se problematice aplikace 3E v praxi veřejné správy či modelového workflow. Tyto doplňující výstupy jsou uvedeny zvlášť.

2 Vnitřní kontrola ve veřejné správě v České republice

Výkon finanční kontroly se nyní v České republice řídí zákonem č. 320/2001 Sb., o finanční kontrole ve veřejné správě a o změně některých zákonů a dále vyhláškou č. 416/2004 Sb., kterou se provádí zákon o finanční kontrole. Jak uvádí Ministerstvo financí České republiky na jeho webových stránkách, tento zákon vychází zejména ze standardů COSO a INTOSAI. Tyto standardy budou představeny v následující kapitole.

Zákon o finanční kontrole upravuje zejména rozsah a uspořádání finanční kontroly, hlavní cíle finanční kontroly, organizační zajištění finanční kontroly a kontrolní metody a kontrolní postupy. Zaměřuje se na veřejnosprávní kontrolu, finanční kontrolu dle mezinárodních smluv a na vnitřní kontrolní systém.

Provádějící vyhláška pak blíže specifikuje kontrolní metody a kontrolní postupy. Upravuje také schvalovací postupy jako jsou postupy při schvalování v rámci předběžné řídicí kontroly před vznikem závazku nebo nároku a po vzniku závazku nebo nároku. Dalším předmětem úpravy jsou operační postupy pro výkon průběžné kontroly, hodnotící postupy a revizní postupy pro výkon následné kontroly a auditní postupy pro výkon interního auditu. Na závěr vyhláška definuje strukturu a rozsah zpráv o výsledcích finančních kontrol, postup a termíny jejich předkládání.

Souvisejícími zákony k zákonu o finanční kontrole a prováděcí vyhlášce jsou:

zákon č. 255/2012 Sb., o kontrole (kontrolní řád),

zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví,

zákon č. 418/2021 Sb., o trestní odpovědnosti právnických osob a řízení proti nim,

zákon č. 159/2006 Sb. o střetu zájmu.

Výkon finanční kontroly je vynucován taktéž následujícími zákony:

zákonem č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů (rozpočtová pravidla) a to v § 39,

zákonem č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů v § 15,

zákonem č. 131/2000 Sb., o hlavním městě Praze v § 2 a § 3,

zákonem č. 128/2000 Sb., o obcích (obecní zřízení) v § 9a,

zákonem č. 129/2000 Sb., o krajích (krajské zřízení) v § 2,

a zákonem č. 147/2000 Sb., o okresních úřadech v § 9.

Celý legislativní rámec finanční kontroly v České republice je podporován metodickými pokyny Centrální harmonizační jednotky, tj. odborem Ministerstva financí. Mezi metodickými pokyny lze nalézt například pokyn ke správě majetku v souladu s principy 3E (č. 15), pokyn k auditu vnitřního kontrolního systému v orgánech veřejné správy (č. 17), pokyn, který upravuje vzorovou směrnici o řízení rizik (č. 11) nebo vzorovou směrnici o finanční kontrole pro různé orgány veřejné správy jako jsou dobrovolné svazky obcí (č. 9), příspěvkové organizace (č. 12) nebo obce (č. 10).

3 Rámce a přístupy vnitřní kontroly

Pro organizaci vnitřní kontroly existuje několik rámců a přístupů. Jak již bylo zmíněno výše, český zákon o finanční kontrole se v rámci interní kontroly inspiroval primárně mezinárodními standardy COSO a v oblasti interního auditu standardy INTOSAI.

Tzv. COSO standardy nesou název po organizaci, která je publikuje (The Committee of Sponsoring Organizations). Tato organizace, jak popisuje na své webové stránce coso.org, si dává za cíl pomáhat organizacím se zlepšováním výkonnosti prostřednictvím rozvoje myšlenkového vedení, které zlepšuje vnitřní kontrolu, řízení rizik, správu a brání podvodům.

Rámec COSO má napomoci organizacím navrhnout a implementovat systém interní kontroly. Jak sama organizace zmiňuje, publikace COSO reprezentují přibližně 500 stránek návodů a rad. Tyto standardy určují tři cíle, na které se soustředí, a to: provoz, reporting a soulad (s legislativou, nejlepší praxí apod.). Těchto cílů se dosahuje dodržováním sedmácti principů, které se dělí do pěti kategorií. Tyto principy spadají celkem do pěti oblastí: kontrolní prostředí, hodnocení rizik, kontrolní činnosti, informace a komunikace a monitoring. Jednotlivé principy jsou k nalezení níže:

Kontrolní prostředí:

1. Demonstrace závazku k bezúhonnosti a etickým hodnotám
2. Vykonávání dohledu nad řízením
3. Stanovení organizační struktury, pravomoci a odpovědnosti
4. Demonstrace závazku ke kompetentnosti
5. Vynucení odpovědnosti

Hodnocení rizik:

6. Určení vhodných cílů
7. Identifikace a analýza rizik
8. Vyhodnocení rizika podvodů
9. Identifikace a analýza významných změn

Kontrolní činnosti:

10. Zvolení a rozvíjení kontrolních činností
11. Zvolení a rozvíjení obecných kontrolních mechanismů nad technologií
12. Začlenění kontrolních činností prostřednictvím směrnic a předpisů

Informace a komunikace:

13. Využívání relevantních informací
14. Interní komunikace
15. Externí komunikace

Monitoring:

16. Provádění průběžných nebo pravidelných vyhodnocení
17. Vyhodnocení a komunikace nedostatků (coso.org)

Jedním z dalších rámců je rámec pro zhodnocení řízení veřejných financí neboli tzv. PEFA¹ rámec. PEFA poskytuje rámec pro zhodnocení a reportování silných a slabých stránek systému řízení veřejných financí za využití kvantitativních ukazatelů pro měření výkonnosti. PEFA je nástrojem, který pomáhá vládě dosáhnout zlepšení postupů v oblasti řízení veřejných financí tím, že poskytuje a monitoruje výkonnost na základě souboru ukazatelů napříč institucemi, systémy a procesy. Jeho metodika vychází z mezinárodních standardů a osvědčených postupů.

Rámec navrhuje celkem sedm pilířů výkonnosti v otevřeném a řádném systému řízení veřejných financí zásadních pro dosažení cílů jako jsou souhrnná fiskální disciplína, strategické rozdělování zdrojů a efektivní poskytování služeb. Těmito pilíři jsou:

1. Rozpočtová kázeň – vládní rozpočet je realistický a je plněn tak, jak bylo zamýšleno. To je měřeno srovnáním skutečných příjmů a výdajů s původním schváleným rozpočtem.
2. Transparentnost veřejných financí – informace o řízení veřejných financí musejí být komplexní, konzistentní a přístupné uživatelům. Toho je dosaženo např. prostřednictvím snadného přístupu k fiskálním a rozpočtovým informacím.
3. Správa aktiv a pasiv – efektivní správa aktiv a pasiv zajišťuje, že veřejné investice přinášejí hodnotu za vynaložené prostředky.
4. Fiskální strategie a sestavování rozpočtu založených na zásadách – strategie a rozpočet je připravován s ohledem na vládní fiskální politiku a strategické plány.
5. Předvídatelnost a kontrola plnění rozpočtu – rozpočet je plněn v rámci systému účinných standardů, procesů a vnitřních kontrol.
6. Účetnictví a výkaznictví – jsou vedeny přesné a spolehlivé záznamy.

¹ The Public Expenditure and Financial Accountability

7. Externí kontrola a audit – veřejné finance jsou nezávisle přezkoumány.

V rámci těchto sedmi oblastí definuje PEFA 31 ukazatelů, které se zaměřují na měřitelné aspekty řízení veřejných financí. Výsledky těchto ukazatelů jsou pak porovnávány vzhledem k výše zmíněným sedmi oblastem, aby bylo poskytnuto hodnocení systému řízení veřejných financí. PEFA poté posuzuje pravděpodobný dopad na výkonnost (PEFA, 2016, s. 9–11).

Dalším principem je směrnice ISO 31000, která se zaměřuje na řízení rizik. Tato směrnice poskytuje zásady, rámec a postupy pro řízení rizik. Může ji použít jakákoli organizace bez ohledu na velikost, činnosti či odvětví. Směrnice by měla organizacím pomoci zvýšit pravděpodobnost dosažení cílů, zlepšení identifikace příležitostí a hrozeb a efektivně alokovat a využívat zdroje pro ošetření rizik.

Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj poskytuje zásady správy a řízení společnosti. Cílem těchto zásad je vybudovat prostředí důvěry, transparentnosti a odpovědnosti, které jsou nezbytné pro podporu rozvoje společností, finanční stabilitu a integritu podnikání.

4 Interní finanční kontrola v zahraničí

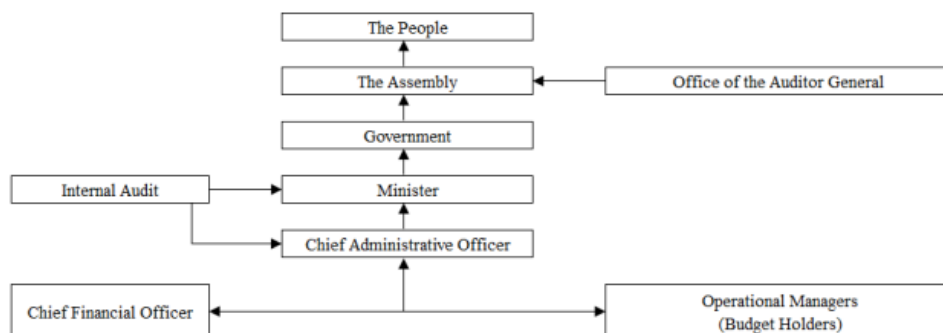
V této části je věnován prostor přehledu informací a studií věnujících se tomu, jak k finanční kontrole přistupují v zahraničí a jaká formulují doporučení. Uváděné země aktuálně procházejí nebo prošly v minulosti změnami v přístupu v oblasti finanční kontroly ve veřejné správě a jde o doporučení, která mají podat představu o tom, jak má systém finanční kontroly správně fungovat.

Kosovo započalo implementaci tzv. PIFC (Public Internal Financial Control) v roce 2005 z důvodu kandidatury na přistoupení k EU. PIFC je koncept velmi důležitý pro podporu kandidátské země na cestě k integraci do EU, a to proto, že pomáhá zlepšit systémy vnitřní kontroly. Z hlediska PIFC by se země měla zaměřit na vývoj tří prvků: finanční řídicí a kontrolní systémy, nezávislý interní audit a zavedení centrální harmonizační jednotky. Dle PIFC by systém finanční kontroly měl splňovat následující:

- systém je definován zákonem,
- je zaveden důkladný systém finančního řízení,
- existují účinné kontrolní činnosti a postupy,
- na náležitých úrovních by měl být zaveden účinný interní audit,
- existují mechanismy pro boj proti podvodům a korupci,
- je praktikován silný vnější dohled ze strany vlády a externího auditu ve veřejné správě.

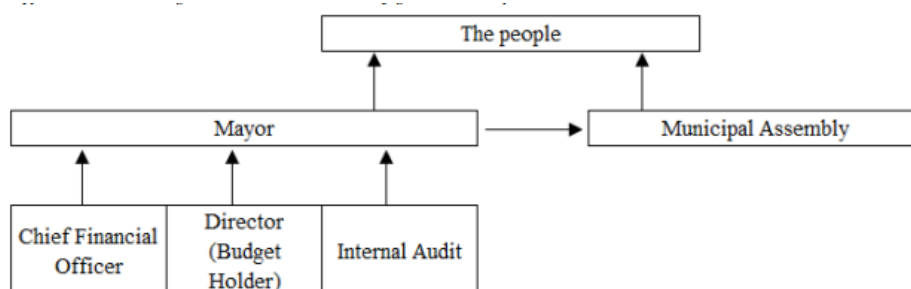
V roce 2018 nabyt účinnosti v Kosovu nový zákon o interní kontrole veřejných financí. Tento zákon reguluje systém interní kontroly zahrnující finanční řízení a kontrolu, interní audit a jejich harmonizaci v souladu s mezinárodními standardy v oblasti interní kontroly a interního auditu (INTOSAI, COSO, CIPFA). Dle tohoto zákona je za koordinaci a harmonizaci systému kontroly veřejných financí odpovědný ministr financí. Zároveň je odpovědný také za posílení implementace systému vnitřní kontroly a za zavedení řetězců odpovědnosti v souladu s požadavky zákona. Odpovědnost se skládá z řetězce účastníků, kde každý z nich je odpovědný za dosažení určitých cílů a jsou odpovědní za dosažení těchto cílů orgánu vyšší úrovně. Nejvyšší úroveň orgánu v tomto řetězci mají ti, kteří jsou zvolenými členy např. v obecních samosprávách (Ujkani, 2019, str. 326).

Obrázek 1 – Řetězec odpovědnosti na centrální úrovni



Zdroj: *An Overview on the Development of Internal Control in Public Sector Entities: Evidence from Kosovo (Ujkani, 2019, s. 326).*

Obrázek 2 – Řetězec odpovědností v obcích



Zdroj: *An Overview on the Development of Internal Control in Public Sector Entities: Evidence from Kosovo (Ujkani, 2019, s. 327).*

Postupy vnitřní kontroly se v Kosovu vztahují na všechny rozpočtové organizace. Kontrola se v jednotlivých organizacích liší v závislosti na typu aktivity, velikosti, objemu transakcí a rizik v procesu plnění cílů.

V rámci kontrolního prostředí je v Kosovu dle autorů stále prostor ke zlepšení. V této oblasti je Kosovu doporučeno soustředit se na nastavení účinné odpovědnosti za dohled nad jejich správou. Orgány veřejné správy by se měly zaměřit na návrhy interních postupů, harmonizaci strategických plánů se střednědobými výdaji a rozpočtem, vypracování a monitorování akčních plánů, které by měly zahrnovat časový rámeček a odpovědné osoby.

Řízení rizik je v oblasti Kosova na nízké úrovni a je pro mnoho organizací výzvou. Mezi doporučeními je zaměřit se více na tuto oblast. V rámci kontrolních aktivit jsou zmíněné velké pokroky díky informačnímu systému pro finanční řízení a elektronickému zadávání veřejných zakázek. V této oblasti je kladen důraz primárně na vývoj IT kontrol.

V rámci komunikace a informací je také kladen důraz na rozvoj IT systémů, které poskytnou relevantní, spolehlivé a aktuální provozní informace z interních i externích zdrojů. Spousta organizací je nucena integrovat několik softwarových aplikací, aby získaly co nejobsáhlejší informace. Systémy nejsou dostatečně propojené, což zvyšuje pracovní zátěž a rizika chyb (Ujkani, 2019, s. 328–331).

Pro efektivnější výkon interního auditu byla vykonaná další studie v Kosovu. Na základě vzorku veřejných organizací a dotazníku bylo zjištěno celkem efektivní nastavení interního auditu. Pro další zlepšování v této oblasti byla poskytnuta následující doporučení:

- zvýšit počet zaměstnanců v útvech interního auditu a umožnit průběžné audity pro většinu aktivit, které organizace vykonává, což povede k posílení kontroly veřejných výdajů,
- posílit povinnost vedení a ostatních úředníků plně realizovat všechny doporučení vzešlá od interního auditora,
- zvýšit transparentnost a efektivnost organizací,
- účast zaměstnanců v průběžném vzdělávání,
- zaměřit aktivity interního auditu na hodnocení rizik, ne pouze na tzv. „compliance audits“ (Prekazi, 2021, s. 298).

Bosna a Hercegovina je taktéž kandidátem na vstup do Evropské unie, a proto byla taktéž povinna zapracovat PIFC do její legislativy. Dle autorů studie na téma „Výzvy při zavádění konceptu PIFC ve veřejném sektoru“ je pro účinnost systému vnitřní kontroly stěžejní propojení s nástroji vnějšího dohledu. Autoři se odkazují na článek autorů Shevchuka a Shevchuka (2017) v oblasti tříúrovňového modelu organizace státní finanční kontroly. Tento tříúrovňový model zahrnuje rozpočtovou kontrolu, interní a externí audit a nejvyšší vládní audit.

Dle autorů Veledar a Letica (2020, s. 193) musí základní kvalitní systém zahrnovat:

- Řízení hodnoty peněz, což znamená, že při poskytování služeb občanům a při jiných činnostech musejí být dodržovány standardy kvality, tj. poskytování kvalitních služeb s co nejmenším vynaložením finančních prostředků při dodržení termínů.
- Manažerskou odpovědnost na všech úrovních řízení, a tedy vytvoření odpovídající organizační struktury, v jejímž rámci jsou jasně vymezeny pravomoci a odpovědnosti na všech

úrovních řízení, které musejí být pevně stanoveny, transparentní a důsledně uplatňovány.

- Systematický přístup a aplikace pěti položek COSO: kontrolní prostředí, řízení rizik, kontrolní činnosti, informace a komunikace a monitorování.

V rámci šetření bylo zjištěno, že některé segmenty COSO jsou velmi dobře vytvořeny napříč orgány veřejné správy a některé jsou méně dobré. Autoři zmiňují, že tyto komponenty je nutné mít v rovnováze, aby interní kontrola probíhala kvalitně.

Bosně a Hercegovině bylo doporučeno mimo zlepšení stávajícího regulačního a metodického rámce podpořit také kvalitní a průběžné vzdělávání vedení a interních auditorů. Taktéž je nutné zaměstnávat profesionály a kompetentní osoby, investovat do jejich zaučení a zlepšit systém motivování a odměňování zaměstnanců.

V Republice srbské je dle autorů nejlepší praxí zřízení Centrální harmonizační jednotky, která harmonizuje a koordinuje regulace vzhledem k finanční kontrole a internímu auditu. CHJ v této zemi monitoruje založení a rozvoj interní finanční kontroly a interního auditu na základě informací obsažených ve výročních zprávách o realizaci plánovaných aktivit v rámci zřizování a rozvoje těchto oblastí. Ve výročních zprávách je například možné zjistit, kolik organizací ještě nezvolilo odpovědnou osobu za nastavení systému finanční kontroly (což je v Republice srbské nutné) (Veledar et al., 2020, s. 189–193).

Další studie k finanční kontrole ve veřejné správě proběhla v Rumunsku. Rumunsko má dle jejich strategie následující rozdělení veřejné finanční kontroly:

- veřejná interní finanční kontrola, která zahrnuje veřejný interní audit, preventivní kontrolu, finanční controlling, řídicí kontrolu a ekonomicko-finanční kontrolu,
- finanční kontrola, která obsahuje parlamentní kontrolu a kontrolu ze strany soudu.

V Rumunsku je veřejná finanční kontrola definována jako „*celkový systém vnitřní kontroly ve veřejném sektoru, který se skládá z kontrolních systémů pro veřejné jednotky, z dalších složek pověřených vládou a centrálních orgánů odpovědných za harmonizaci a implementaci principů a standardů pro kontrolu a audit*“.

Veřejný interní audit se v Rumunsku skládá z Komise pro veřejný interní audit (definuje strategii), z Centrální harmonizační jednotky pro veřejný interní audit (vytváří legislativní rámce pro interní audit), z

výborů pro interní audit (poradenství zřízené v rámci centrálních veřejných institucí, jejichž cílem je zefektivnění IA) a z oddělení veřejného interního auditu (v každé organizaci).

Preventivní kontrola je činnost ověřování zákonnosti a správnosti transakcí s veřejnými financemi a majetkem před jejich schválením. Tato kontrola probíhá ve všech organizacích u všech operací s finančním vlivem na veřejné finance nebo s vlivem na veřejný majetek. Druhá forma této kontroly je delegovaná preventivní kontrola prostřednictvím pověřených kontrolorů z Ministerstva financí hlavnímu orgánu pro poskytování úvěrů ze státního rozpočtu, rozpočtu státního sociálního pojištění, případně zvláštního fondu.

Interní řídicí kontrolou jsou v Rumunsku všechny formy kontroly na úrovni veřejného subjektu, včetně např. interního auditu, zajištění 3E, organizační struktury atd. Cílem je vytvořit konzistentní model těchto kontrol, aby bylo možné porovnávat jednotlivé subjekty stejného druhu v různém čase a zdůraznit pak výsledek vývoje v organizaci. K tomuto účelů slouží vnitřní řídicí kontrola se 16 standardy dle COSO. Tyto standardy jsou, stejně jako COSO, rozděleny do pěti kategorií: kontrolní prostředí, řízení výkonnosti a rizik, kontrolní aktivity, informace a komunikace a hodnocení a audit. S ohledem na tyto oblasti je pak systém vnitřní kontroly hodnocen a nalezené nedostatky slouží jako podnět ke změnám. Více se lze dočíst v rumunském průvodci hodnocením systému vnitřní kontroly ve veřejných subjektech (Ghid de evaluare a sistemului de control intern în entitățile publice).

Finanční controlling je forma finanční kontroly v oblastech vlastního majetku a veřejného majetku, který je spravován veřejnými subjekty. Cíli této kontroly je zajištění integrity, dodržování právních a vnitřních předpisů a zvýšení efektivního využívání zdrojů. Finanční controlling je vykonáván v každém subjektu s cílem kontroly vlastního hospodaření a dále je také vykonáván na úrovni jeho dílčích jednotek. Skládá se z preventivní a operativní kontroly. Preventivní kontrola spočívá v kontrole opodstatněnosti příjmů a výdajů rozpočtu. Průběžná kontrola spočívá v kontrole hospodaření a financí za běžný rok.

Ekonomicko-finanční kontrola je ve správě Ministerstva veřejných financí a ministerstvo tak funguje jako specializovaný orgán předběžné, průběžné a následné kontroly. Zaměřuje se na zvýšení odpovědnosti všech subjektů v oblasti hospodářské a finanční aktivity s cílem posílit rozpočet a finanční disciplínu. Kontrole jsou podrobena opatření

k dosažení příjmů a snížení a zmírnění výdajů, dodržování předpisů, zdůvodnění poskytnutí dotací, placení příspěvků do obecného rozpočtu.

V rámci studie v Rumunsku bylo v rámci finanční kontroly mimo posílení legislativy doporučeno rovněž školení personálu, integrace finanční kontroly do sféry interní řídicí kontroly a zvýšení rozsahu interního auditu. Pro lepší koordinaci interního auditu je doporučeno vytvořit rejstřík interních auditorů a certifikovaných fyzických osob za účelem sledování např. jejich počtu (Popa a Nasta, 2016, s. 77–85).

Studie vnitřního řídicího kontrolního systému proběhla také v Republice Makedonii. Republika se řídí systémem PIFC a je stejně jako výše zmíněné země kandidátem pro vstup do EU. Makedonii se povedlo kvalitně implementovat PIFC do své legislativy. V této zemi je doporučeno soustředit se na následující:

- zvyšovat povědomí napříč veřejnou správou o řádném plnění všech zákonných povinností,
- komunikovat s managementem ve veřejné správě s cílem zlepšit chápání přínosů plynoucích z implementace finančního řízení a kontroly,
- organizovat průběžné vzdělávání pro nové zaměstnance, vedoucí pracovníky, aby byly zvyšovány znalosti a dovednosti v této oblasti (Mitevski, 2016, s. 245–259).

4.1 Interní audit ve veřejné správě – zahraniční studie

V rámci interního auditu ve veřejném sektoru byla zpracována komparativní studie v severských zemích (Dánsko, Finsko, Island, Norsko, Švédsko) Autoři Jóhannesdóttir, Kristiansson, Sipiläinen a Koivunen (2018) se zaměřovali na srovnání výkonu interního auditu v rámci čtyř úrovní: národní úroveň – ministerstva; veřejné/státní organizace; úroveň krajů/regionů; úroveň obcí a měst.

Tabulka 1 – Interní audit a porovnání v severských zemích

Úroveň/Země	Dánsko	Finsko	Island	Norsko	Švédsko
Ministerstva	Decentralizováno	Decentralizováno	x	Pouze jedno ministerstvo s IA	Centralizováno - jeden IA pro všechny ministerstva
"Agencies" - státní/veřejné organizace	Duální nastavení nezávislého IA v organizacích a zároveň centrální jednotka na ministerstvech zodpovědná za některé organizace	Duální nastavení nezávislého IA v organizacích a zároveň centrální jednotka na ministerstvech zodpovědná za některé organizace	Decentralizováno	Decentralizováno s výjimkami	Decentralizováno
Kraje a regiony	x	Decentralizováno	x	Decentralizováno	x
Místní samospráva (obce a města)	Pouze hlavní město	Hlavní město a dalších 20 měst	Pouze hlavní město	Pouze hlavní město	x

Zdroj: Jóhannesdóttir et al., 2018, s. 23

Mezinárodní standardy interního auditu využívají všechny země kromě Dánska, které publikovalo své vlastní. Nejslabší úroveň interního auditu je na úrovni obcí a krajů, naopak nejsilnější rámec na úrovni veřejných organizací. Je doporučeno především posílit legislativní rámec na úrovni obcí a krajů, harmonizovat oblast vnitřní kontroly napříč severskými zeměmi a inspirovat se od legislativy v oblasti soukromého sektoru. Dále taktéž zabránit překrývání odpovědností externího a interního auditu. Posledním doporučením v rámci strategického a právního rámce je využít metodiku organizací pro tvorbu politiky jako je například Evropská konfederace institutů interního auditu a INTOSAI.

Jak lze vidět, v rámci struktury a zřízení se nacházely rozdíly také v rámci těchto zemí. V mnoha případech je struktura decentralizovaná, někdy centralizovaná a rovněž existují jejich kombinace. Autoři zmiňují, že je několik možností, jak nastavit systém fungování interního auditu. Nastavení je nutné prozkoumat, a to zejména pokud jde o jednotky interního auditu složené z jednoho pracovníka, neboť zde existuje určité riziko vzhledem k udržení kvality činnosti. Z tohoto důvodu je zajímavé prozkoumat možnosti, které by mohly lépe vyhovovat potřebám menších organizací, které mají užší působnost a menší rozpočet, např. centralizovaný útvar interního auditu, který by mohl sloužit několika menším organizacím. Dále by dle autorů mohl být zajímavým modelem odvětvový přístup, například ministerstvo, které má dohody s příslušnými

agenturami ve stejném odvětví, nebo například vytvoření centrální jednotky, která by byla odpovědná za interní audit pro několik menších měst/obcí.

V rámci postavení interního auditu autoři upozorňovali zejména na vnější tlak k posílení transparentnosti veřejné správy, a to i v rámci zpráv z vykonaných interních auditů. Zároveň ale argumentují, že předkládat zprávy, které obsahují zaměstnanci důvěrně sdělené informace, je výzvou. Dalším faktem je možná chybná interpretace výsledků interních auditů například při použití v médiích. Posledním doporučením bylo zaměřit se i na hodnocení kvality interního auditu, které je považováno za důležitý faktor pro vytvoření jeho silnějšího postavení (Jóhannesdóttir et al., 2018, s. 39–41).

Studie z Rumunska upozorňuje na nutnost dobrého odměňování interních auditorů ve veřejné správě. Dle autora hodnota interního auditu nemůže být tvořena bez profesionálů se zkušenostmi, znalostmi, pochopením a otevřeností novým prvkům v profesi. Tito profesionálové by měli být odpovídajícím způsobem odměňováni. Nelze očekávat dobrý výkon interního auditu s omezeným počtem zaměstnanců se slabými zkušenostmi, špatným profesním profilem a s chybějící motivací. Stanciu poukazuje i na standard INTOSAI (Gov 9140), který zdůrazňuje potřebu odpovídajícího odměňování na základě odpovědnosti a důležitosti práce (Stanciu, 2018, s. 551).

Stanciu dále zmiňuje následující předpoklady pro silný interní audit ve veřejné správě:

- konzistentní regulační rámec,
- již zavedené struktury a zkušenosti, které mohou nasměrovat správnou cestu implementace interního auditu ve veřejné správě (k čemuž je určen tento projekt),
- zaměření se na průběžné vzdělávání interních auditorů,
- systém odměňování, který může auditory motivovat (Stanciu, 2018, s. 551).

V Polsku je interní audit postaven velmi obdobně jako v České republice. V roce 2009 byla legislativa k internímu auditu posílena následovně:

- auditoři jsou podřízeni ministroví financí namísto vedoucím orgánů (general managers),
- certifikovanými auditory mohou být i lidé s postgraduálním vzděláním, kteří mají alespoň dvouletou praxi v provádění auditů,

- kontrolorům (z Nejvyšší kontrolní komory a inspektorům daňové kontroly) bylo umožněno získat kompetenci interního auditu,
- byly jmenovány výbory pro audit na ministerstvech jako poradní orgány pro finanční/manažerskou kontrolu a interní audit (Ćwiąkała-Małys et al., 2020, s. 550).

5 Motivace pro kvalitní vnitřní kontrolu ve veřejné správě

Požadavek na existenci systému vnitřní kontroly v orgánech veřejné správy je logický z hlediska ochrany nakládání s veřejnými prostředky a také není samoučelný. Dle zkušeností z ČR i ze zahraničí se čím dál víc ukazuje, že kýženým cílem pro splnění výše uvedeného požadavku není absolutní kontrola, nýbrž kontrola účinná a efektivní. Několik vybraných a medializovaných příkladů z praxe orgánů veřejné správy ukazuje, že nestačí mít jen existující (formální) vnitřní kontrolní systém, ale především je potřeba, aby byl funkční a účinný. Empirické zkušenosti z minulosti také ukazují, že potenciální problémy v rámci fungování vnitřních kontrolních systémů se mohou týkat různých typů orgánů veřejné správy. Jde ale především o indikaci možného problému z veřejných informačních zdrojů bez detailního posuzování konkrétního skutkového stavu. Několik obecných příkladů inspirovaných reálnými situacemi uvádíme zde:

- Orgán veřejné správy mající svůj bankovní účet, kde mají téměř veškeré finanční prostředky, u jedné bankovní instituce, která se ale v určitou chvíli dostane do problémů, což má vliv na disponování s příslušnými účty organizace. Může se objevit riziko omezeného nakládání s těmito prostředky, což může negativně ovlivnit platební schopnost organizace. Této situaci by bylo vhodné předejít aktivním řízením rizik.
- V orgánu veřejné správy došlo k převádění finančních prostředků na soukromý účet nepovoleným způsobem. Může se například jednat o velmi malé částky pravidelného charakteru, které nezachytí vnitřní kontrolní systém, nebo i částky větší „odkloněné“ na základě fiktivních faktur. V takových případech selhal aktuálně nastavený vnitřní kontrolní systém a je třeba identifikovat chyby, analyzovat je komplexně a posílit na základě toho vnitřní kontrolní systém, aby k takové situaci nemohlo vůbec dojít. Obvykle bývá za touto situací jedna až dvě osoby z organizace či nedostačující vnitřní kontrola. Pomoci předcházet výskytu takové chyby může také větší elektronizace vnitřního kontrolního systému.
- Orgán veřejné správy prodal svůj nemovitý majetek nikoli za částku v čase a místě obvyklou, ale za cenu podstatně nižší, čímž porušil princip péče řádného hospodáře. Významný rozpor

v cenové hladině pak ukázal znalecký posudek. V tomto případě by bylo dobré také posílit řízení rizik a při nakládání s majetkem využít expertní metody, aby byla zajištěna přiměřená ochrana veřejného majetku a nakládání s ním.

6 Metodologická část

V této části se dokument věnuje popisu použitých metod a postupů, sběru a vyhodnocení dat a jejich zpracování. V úvodní fázi přípravy zpracování této souhrnné analýzy zpracoval autorský kolektiv rešerši relevantních domácích i zahraničních odborných zdrojů v rámci dané problematiky, kterou následně využil v rámci dílčích kapitol tohoto dokumentu i pro potřeby nastavení samotného dotazníku určeného pro potřebu realizace řízených rozhovorů. Zároveň na základě zadání MF ČR ohledně celkového počtu i struktury vzorku kvůli zastoupení všech typů orgánů (celkem třicet subjektů – orgánů veřejné správy) řešitelský tým vybral návrhy orgánů napříč celou ČR k oslovení pro potřeby realizace řízených rozhovorů. Nakonec bylo i z organizačních důvodů realizováno celkem 31 řízených rozhovorů v rámci následujících typů organizací:

- OSS, která je správcem kapitoly státního rozpočtu
- OSS, která není správcem kapitoly státního rozpočtu
- státní příspěvková organizace
- státní fond
- kraj
- obec
- statutární město
- městský obvod nebo městská část statutárního města
- městská část hlavního města Prahy
- dobrovolný svazek obcí
- příspěvková organizace zřízená krajem, obcí, městskou částí hlavního města Prahy, městským obvodem statutárního města, městskou částí statutárního města nebo dobrovolným svazkem obcí
- školská právnická osoba
- zdravotní pojišťovna
- veřejná výzkumná instituce
- veřejná vysoká škola

Během realizace šetření bylo dvanáct subjektů vyřazeno pro nezájem zapojit se do tohoto šetření a byly nahrazeny novými ekvivalentními subjekty. V rámci nastavení celého procesu realizace řízených rozhovorů s cílem zajištění maximální výtěžnosti informací byl vytvořen ucelený proces pro realizaci těchto rozhovorů a byla také provedena pilotáž na

dvou vybraných subjektech. Proces realizace řízeného rozhovoru tvořily tři základní části:

- Prescreening vybrané organizace – cílem této části bylo na základě zjištěných či vyžádaných vnitřních dokumentů analyzovat organizaci, identifikovat a popsat základní parametry a nastavení vnitřního kontrolního systému z hlediska vnitřních směrnic a dokumentů, případně následně při rozhovorech se zástupci organizace ověřovat skutečnost během šetření na místě (např. v rámci rozhovorů či u namátkově vybraných operací a souvisejících dokumentů či dokladů). Pro potřeby této etapy byl vytvořen prescreening check-list, podle kterého každý hlavní řešitel daného případu postupoval v rámci předběžné komunikace s organizací.
- Realizace řízeného rozhovoru na místě – cílem této části byla realizace samotného řízeného rozhovoru podle otázek dotazníku s relevantními zástupci organizace z pohledu vnitřního kontrolního systému. V ideálním případě to byl vedoucí orgánu veřejné správy či manažer/ka organizace, interní auditor/ka (v případě, že jej/ji organizace má), hlavní účetní, příkazce operace. Hlavní snahou bylo zajistit pohled, zkušenosti i informace od co největšího počtu těchto osob s ohledem na nastavení a reálné fungování vnitřního kontrolního systému, a to jak z pohledu vyšší objektivity, ale i z pohledu kompetencí a relevance.
- Dokončení, případně doplnění zápisu z realizovaného šetření v rámci prescreeningu a řízeného rozhovoru na místě. I když měli respondenti celý formulář k dispozici dopředu, v rámci řízených rozhovorů či po nich se občas objevily z jejich strany ještě i nové či další náměty či informace. Byly tedy v rámci této fáze spolu se zpracováním celkového zápisu doplněny.

Pro potřeby realizace samotných řízených rozhovorů na místě byli určeni vždy 2–3 členové řešitelského týmu. Vedle hlavního řešitele daného případu, který měl na starosti vždy i realizaci prescreeningové fáze dané organizace a následně vedl řízený rozhovor, byli součástí realizačního týmu pro daný rozhovor ještě 1–2 další členové týmu kvůli zachycení maxima informací. Zápisy z jednotlivých řízených rozhovorů za jednotlivé organizace pak byly zpracovány a analyzovány s využitím metodiky COSO a pro následné zpracování tohoto souhrnného dokumentu bylo využito dělení na sub-kapitoly pro rozdělení všech analyzovaných subjektů. Dělení COSO dle komponent bylo využito pro jednotlivé sub-kapitoly. Jejich součástí je pak i přehled dobré a špatné praxe, respektive silných stránek a nedostatků, které byly identifikovány v rámci dílčích

šetření na vybraných subjektech. Tyto praxe či vlastnosti jsou vždy popsány v rámci dílčích subkapitol a dle příslušných COSO komponent, aby poznatky a zjištění byly co nejvíce adresné při dodržení anonymity subjektů, které byly předmětem šetření.

7 Analýza vnitřního kontrolního systému v České republice

V této podkapitole je provedena analýza dotazovaných subjektů. Podkapitoly jsou členěny dle charakteru subjektů a dále dle standardů COSO. Nejdříve jsou vždy zmíněna souhrnná data a údaje a následně nejvýznamnější prvky dobré a špatné praxe.

7.1 Ústřední vláda

Subjekty zařazené do skupiny centrální vládní jednotky (CG) mají z organizačně právního pohledu formu organizačních složek státu a jimi zřizovaných příspěvkových organizací (dále státní příspěvkové organizace). Z hlediska financování tvoří organizační složky státu buď přímo samostatné kapitoly státního rozpočtu, nebo jsou součástí kapitoly jiné organizační složky státu (svého zřizovatele). Státní příspěvkové organizace jsou vždy součástí kapitoly svého zřizovatele. Pro všechny tyto subjekty je charakteristická vysoká finanční závislost na státním rozpočtu, u velkých organizačních složek státu dosahují rozpočtové výdaje řádově stovek miliard korun ročně, u nejmenších dosahují rozpočtové výdaje desítek až jednotek milionů ročně. Státní příspěvkové organizace se mezi sebou významně liší také objemem spotřebovávaných rozpočtových zdrojů. Organizační složky státu, které jsou zároveň správci příslušné rozpočtové kapitoly (zejména ministerstva), jsou kromě toho, že samy čerpají rozpočtové prostředky, také poskytovateli veřejné finanční podpory. Ta je poskytována jimi zřizovaným státním příspěvkovým organizacím a organizačním složkám státu, a to formou investičních i neinvestičních dotací či příspěvků. Finanční podpora je poskytována také nestátním neziskovým organizacím a řadě dalších příjemců, např. v rámci předem stanovených programů podle rozpočtových pravidel.

Z hlediska zaměření hlavní činnosti plní tyto subjekty úkoly státní správy, a to např. v oblasti zdravotnictví, justice, obrany a bezpečnosti, sociálních služeb, vzdělávání apod. Pro zajištění hlavní činnosti hospodaří centrální vládní jednotky s majetkem státu v objemech odpovídajících charakteru jejich činnosti. Objemy aktiv se u velkých organizačních složek státu pohybují řádově kolem desítek až stovek miliard korun, z toho podstatnou část tvoří obvykle stálá aktiva. Také některé velké státní

příspěvkové organizace hospodaří řádově s majetkem desítek miliard korun. Naopak ty nejmenší centrální vládní jednotky vykazují majetek kolem 1 mil. Kč.

Z pohledu účastníků finančního řízení a kontroly (podle zákona o finanční kontrole) působí v centrálních vládních jednotkách (zejména velkých) vysoký počet příkazců operací, správců rozpočtu a mnohde i správců majetku. Např. v případě ministerstev, která hospodaří s rozsáhlým majetkem může jít o stovky příkazců operací, správců majetku a zaměstnanců provádějících určitý úsek kontrolní činnosti.

Téměř všechny dotazované subjekty mají vytvořeny strategické dokumenty, v případech velkých subjektů jde o více navazujících dokumentů, některé jsou poměrně podrobné. V případech menších subjektů vychází strategie z poslání organizace definované zřizovatelem. Strategické dokumenty jsou nastaveny pro dlouhodobější časový horizont a ve velkých subjektech jsou rozpracovány do kratších časových plánů. Některé organizace se strategií pravidelně pracují, dekomponují ji do konkrétnějších plánů a aktualizují v případě potřeby (např. aktualizace plánů zdravotnických zařízení v souvislosti s covidem). Jiné subjekty chápou strategii spíš formálně a necítí potřebu provázat ji s realizovanými aktivitami.

Přednosti a dobré praxe

Některé organizace mají velmi dobré zkušenosti se zpracováním podrobné analýzy svých aktivit a ekonomických prognóz (včetně SWOT analýzy) před stanovením strategie. Následně strategii rozpracovávají do cílů a plánů jednotlivých úrovní řízení a mohou ji tak propojit i s VKS. Strategie je podle potřeby aktualizována, což nastalo např. v souvislosti se změnami vyvolanými covidem. Tato praxe je použitelná v případě velkých subjektů.

Jiný respondent má velmi dobrou zkušenost s využitím cílově orientovaného řízení a rozpočtování. Jsou stanoveny hlavní cíle vycházející ze strategie a ty jsou poté rozpracovány až na nejnižší úroveň řízení. Stanovení majetkoví správci určí, kolik majetku a v jaké struktuře potřebují k plnění jednotlivých cílů. Vytvářejí požadavky na aktiva, které poté schvalují příkazci operací (manažeři cílů) a správci rozpočtu (finanční manažeři). Takto rozdělené rozhodování a zapojení majetkových správců do procesu je hodnoceno velmi pozitivně. Toto je opět aplikovatelné

zejména u velkých subjektů dostatečně vybavených personálem a dalšími zdroji.

Osvědčila se také analýza zatížení IT systému a jednotlivých subjektů finančního řízení následovaná omezením počtu schvalovaných hospodářských operací jednou osobou za daný časový úsek, což působí preventivně v souvislosti s možnou nedbalostí nebo formálností při schvalování operací v rámci finančního řízení.

Nedostatky a slabé stránky

Mezi rizikové stránky činnosti centrálních vládních jednotek patří jejich vysoká provázanost se státním rozpočtem, která může v době nepříznivého vývoje makroekonomických ukazatelů znamenat omezení jejich aktivit. Zároveň tyto subjekty zabezpečují nezbytné veřejné statky a hospodaří přitom s majetkem státu mnohdy ve velkých objemech. Centrální vládní jednotky musejí také operativně reagovat na nastalé mimořádné situace ve světě, jako je např. vznik pandemie nebo uprchlická vlna a zajišťovat další aktivity nad rámec běžné činnosti podle pokynů vlády. Rizikovou stránkou je rovněž vysoký počet příkazců operací, správců rozpočtu a správců majetku (v případě velkých subjektů) a vzhledem ke značným objemům spravovaného majetku i vysoké nároky na technická řešení informačních systémů, personál a finanční prostředky.

Zjištěnými slabými stránkami bylo formální nastavení strategie, bez její aktualizace a provázanosti na proces plánování a následně i kontroly (případ spíše menších subjektů, kde je poslání určeno zřizovatelem). V jiném subjektu bylo naopak konstatováno, že se ukazuje, že strategie je příliš podrobná a složitě formulovaná a uvažuje se proto o jejím zjednodušení.

Další slabou stránkou, která plyne z vysokého počtu rozhodovacích úrovní, velkého množství subjektů finanční kontroly a schvalovaných transakcí jednou osobou, je tendence k formalizaci schvalování, kdy jsou si účastníci rozhodovacího procesu vědomi toho, že dokumentaci kontroloval již určitý počet osob před nimi a bude ji kontrolovat ještě určitý počet po nich. Paradoxně byl tento nedostatek uváděn spíše v souvislosti s elektronickým systémem schvalování transakcí svádějícím k rychlému „kliknutí“ na danou ikonu bez další kontroly přiložené elektronické dokumentace než v případě schvalování dokumentace shromážděné v jedné složce v papírové podobě.

Problémem, který se týká více subjektů, je nutnost současného využívání několika IT systémů, které nejsou vždy plně kompatibilní. Důvodem je především různorodost zajišťované agendy a neexistence jednotného systému, který by pokryl všechny legislativní požadavky a potřeby organizací. Dalšími důvody jsou finanční, časové, technické a personální nároky na případné migrace mezi několika systémy. Z daného stavu plynou nedostatky týkající se možné chybovosti při přenosu dat mezi systémy, dočasné nedostupnosti části agend, uživatelsky nepřívětivé nebo nejednotné prostředí pro průchod celým procesem rozhodování. Tato skutečnost je také jednou z často uváděných překážek plné elektronizace řídicích procesů.

7.1.1 Vnitřní kontrolní prostředí

Obecnou odpovědnost za nastavení a fungování systému vnitřní kontroly nese v subjektech centrálních vládních jednotek vždy jejich vrcholný představitel (ministr, předseda, ředitel apod.). Návrh struktury, praktické nastavení systému VKS a tvorba interních směrnic k finanční kontrole jsou obvykle delegovány na hlavního ekonomického manažera (ekonomický náměstek ministra či ředitele, ekonomický ředitel apod.), respektive na Ekonomický odbor (úsek, oddělení).

Samostatné interní směrnice k finanční kontrole jsou vytvořeny prakticky ve všech analyzovaných organizacích, mimo nejmenších. V některých jde o jednu komplexní směrnici k celému systému finanční kontroly zahrnující identifikaci zúčastněných osob, procesu finanční kontroly a určení odpovědnosti, v jiných subjektech (zejména velkých) existuje více směrnic k finanční kontrole, např. v jedné směrnici je nastavena průběžná a následná a v jiné předběžná kontrola, přičemž toto nastavení má svůj původ v tradičním rozdělení kompetencí a respondentům toto tradiční a zavedené nastavení vyhovuje. V nejmenších subjektech je úprava finanční kontroly součástí jiných, např. účetních směrnic. Ve všech sledovaných subjektech je určení pravomocí a kompetencí uvedeno také v organizačním řádu, případně i v popisu pracovních pozic a v pracovních smlouvách. Interní směrnice se aktualizují podle potřeby, v některých subjektech jsou povinně revidovány v pravidelných (např. ročních) intervalech.

Velké a některé menší subjekty si vytvářejí vlastní etické kodexy a mají nastavena také opatření pro zamezení střetu zájmů a protikorupční program. V některých menších subjektech se zaměstnanci řídí pouze

obecně závazným předpisem vydaným MV Pravidla etiky státních zaměstnanců a svůj vlastní kodex nevytvářejí s odůvodněním, že Pravidla etiky státních zaměstnanců regulují tuto oblast dostatečně.

Personální a kvalifikační požadavky pro zajištění řídicí a kontrolní činnosti jsou v dotazovaných subjektech podle jejich mínění většinou naplněny optimálně. Občas vznikají problémy se získáním odborníků s praxí a konkrétním zaměřením, např. chybějí právníci s praxí IT specialisté a další. Velké dotazované subjekty mají nastaven propracovaný systém školení a vzdělávání zaměstnanců. U některých z nich je vzdělávání, včetně vzdělání pracovníka ekonomické služby, respektive finančního manažera, do určité míry povinné (např. povinné minimum pro pracovníky ekonomické služby), jinde je školení dobrovolné v závislosti na odbornosti zaměstnance. V některých (spíš menších) subjektech není nastaveno speciální školení pro oblast finanční kontroly a finančního řízení. Respondenti obecně lépe hodnotí prezenční vzdělávání než online formu školení. V případě online školení pozitivně hodnotí možnost získání záznamů, které si mohou projít opakovaně, nebo i mimo dobu školení.

Řídicí a kontrolní pracovníci většinou nejsou hmotně zainteresováni na výsledcích kontrolních procesů s odůvodněním, že jde o běžnou náplň jejich činnosti. V případě zjištění pochybení jsou ale tito zaměstnanci sankcionováni. V jednom z dotazovaných subjektů náleží příkazci operace automatický příplatek 2 tis. Kč za vykonávání této pozice.

Přednosti a dobré praxe

Velmi dobré zkušenosti velkého subjektu jsou s vytvořením jednoduché metodiky (manuálu) provázející nové zaměstnance a „neznalé zákona“ celým postupem při finanční kontrole. Dále tento subjekt dbá na to, aby se maximum údajů doplňovalo do informačního systému bez zásahu lidského faktoru a omezila se tak běžná chybovost (načtení faktur a dalších dokumentů pomocí čteček a jiných technických zařízení přímo do jednotlivých modulů IS). Velmi dobré zkušenosti jsou s nastavením schvalovacích procedur a kompetencí v IS tak, aby se nikdo nepovolaný nedostal k datům a schvalování, které je mimo jeho kompetenci. Samozřejmě to ale předpokládá dostatečně kapacitní a funkční IS, což není levná a rychle zajistitelná záležitost.

V případě školení je většinou respondentů preferována prezenční forma. Vzhledem k situaci, která vznikla v minulých letech v souvislosti s pandemií covid, se osvědčilo vzdělávání prostřednictvím

videokonferencí a online školení, kde účastníci ocenili získání videozáznamů, které mohli využít i mimo dobu konání vzdělávání.

Velmi pozitivně je respondenty hodnoceno sdílení informací s jinými subjekty. V případě subjektů zařazených do jednoho rezortu (jedné organizační složky státu) je toto sdílení nejčastěji realizováno v rámci regionálních útvarů dané organizační složky. Sdílí se takto dobrá praxe, návrhy na řešení vzniklých aktuálních problémů, implementace nové právní úpravy apod. Využívány jsou i příručky vydané MF ČR, zejména příručka k podrobnějšímu rozpracování zákona o finanční kontrole, což je taktéž hodnoceno pozitivně.

Nedostatky a slabé stránky

V nejmenších subjektech není vytvořena samostatná interní směrnice přímo k finanční kontrole, nicméně požadavky příslušného zákona jsou zakomponovány do interní směrnice k účetnictví, nebo oběhu účetních dokladů. Zde jsou popsány mimo jiné role příkazců operací, správců rozpočtu atd., byť někdy jen stručně a spíše formálně. Některá ustanovení k finanční kontrole bývají také součástí popisu rolí v organizačních řádech. Tento stav je respondenty zdůvodňován jako zavedená praxe, která chodu organizace vyhovuje a není v rozporu s předpisy.

Přestože je celkový počet řídicích a kontrolních pracovníků hodnocen v dotazovaných subjektech vesměs jako optimální, některé uvádějí, že vznikají občasné problémy se zajištěním odborníků s praxí se specifickým zaměřením, např. chybějící právníci v odděleních interního auditu ve velkých městech, IT specialisté (zejména Praha). Důvodem je podle respondentů nízké finanční ohodnocení ve srovnání se soukromým sektorem, které mohou těmto odborníkům s praxí nabídnout (finanční limity mzdových tarifů ve státní správě). Z uvedeného důvodu tyto subjekty musejí často zaměstnat absolventy bez praxe, které minimálně rok doškolují, a poté se stává, že zapracovaní zaměstnanci odcházejí do soukromého sektoru.

7.1.2 Řízení rizik

Za nastavení systému řízení rizik v centrálních vládních jednotkách obecně opět odpovídá jejich vrcholný představitel (ministr, předseda, ředitel apod.). Dále je tato odpovědnost delegována na nižší stupně řízení, ve velkých organizacích je odborným gestorem obvykle ředitel odboru (oddělení) interního auditu, ředitel samostatného odboru (oddělení)

bezpečnosti a rizik, nebo v malých organizacích interní auditor, osoba odpovědná za oblast bezpečnosti apod. Ve většině subjektů je řízení rizik následně decentralizováno na úroveň jednotlivých oddělení (úseků), vedoucí oddělení jsou odpovědní za nastavení, aktualizaci a pravidelné vyhodnocování rizik, která jsou pro ně aktuální. Vedoucí oddělení při práci s riziky spolupracují s interním auditem a dalšími pověřenými osobami, v některých případech může celkový katalog rizik doplňovat pouze pověřená osoba na návrh vedoucích úseků (oddělení). Tam, kde interní audit zřízen není, se při prvotním nastavení katalogu rizik vycházelo z tabulek zřizovatele nebo metodik nadřízeného orgánu, ty byly dále uzpůsobeny a aktualizovány pro potřeby dané organizace.

Ve většině subjektů je řízení rizik upraveno interními normativy, buď jedním, nebo více dokumenty. Z rozhovorů vyplynulo, že ve většině organizací se s riziky skutečně pravidelně pracuje a jejich řízení je považováno za užitečné. V některých organizacích je ale argumentováno tím, že většina existujících rizik je stejně mimo možnosti ovlivnění organizací, a když vznikne skutečně významné riziko, jde podle názoru respondentů o něco, co předvídáno být ani nemohlo.

Jako výstupy z řízení rizik vytvářejí centrální vládní jednotky mapy a katalog rizik, kde z poskytnuté interní dokumentace plyne, že rizika jsou rozdělena do skupin pokrývajících jednotlivé oblasti a ohodnocena na základě stanovené škály. Mapy a katalogy rizik jsou aktualizovány většinou v ročním časovém horizontu, někde se aktualizuje v delším časovém úseku, případně průběžně podle potřeb. V případě zjištění vyššího stupně rizika jsou v organizacích, kde se s riziky pracuje, přijímána opatření k jejich snížení nebo eliminaci. Subjekty, které řízení rizik vnímají spíš formálně, dále s vytvořenými katalogy příliš nepracují, v opačných případech jsou stanovená rizika dále využívána např. pro účely plánování na všech stupních řízení, nebo průběžně jako běžný manažerský nástroj řízení. IT systém nabízí pro tento účel možnost vytvoření různých sestav podle zvolených parametrů.

Přednosti a dobré praxe

Některé organizace pojmají řízení rizik skutečně prakticky a nejen formálně, analyzují pravidelně své aktivity a nastavují si katalogy rizik podle jednotlivých oblastí, kde vznikají. Rizika hodnotí podle nastavené škály, a pokud závažnost rizika překročí stanovenou úroveň, nastavují se opatření k jejich snížení nebo eliminaci. Někde byla impulsem pro aktivní

práci s riziky i vlastní negativní zkušenost, kdy např. zanedbání rizika nedostatečného zabezpečení IT systému vedlo ke kyberútoky a vzniku následných významných nákladů souvisejících s obnovou interních databází a nastavením nového systému kybernetické bezpečnosti.

Osvědčilo se pravidelné informování o vývoji rizik, zejména těch významných, na poradách vedení a aktualizování katalogu a opatření. Za optimální je považován roční interval aktualizace, pokud nedojde k mimořádné situaci, která vyžaduje operativní reakci. Pravidelné informování o vývoji rizik na poradách vede ke změně jejich vnímání a následnému zapojení do dalších aktivit (plánování, revize strategie organizace apod.).

Nedostatky a slabé stránky

Některé subjekty nevidí v řízení rizik praktické výhody, proto práci s riziky dělají spíš formálně. Tato skutečnost plyne i ze zjištění, že v daném případě si tyto subjekty často stanoví rizika poměrně obecně a široce, takže se jim s nimi následně obtížně pracuje. Rizika poté nejsou využívána ani při dalších činnostech, např. při plánování nebo kontrolní činnosti.

7.1.3 Kontrolní činnosti/postupy

Konkrétní kontrolní činnosti a postupy si každý subjekt specifikuje v závislosti na charakteru činností, velikosti, nastaveném řídicím systému a mnoha dalších faktorech, proto je obtížné je zobecnit. Je ale možné konstatovat, že všechny dotazované subjekty si jsou vědomy povinností plynoucích ze zákona o finanční kontrole a vždy mají nějakým způsobem ošetřeny postupy při předběžné, průběžné a následné kontrole. Někdy ale z rozhovorů nepřímo vyplývá, že vznikají rozdíly v chápání zejména průběžné a následné kontroly, výkladu 3E a dalších ustanovení předpisů upravujících finanční kontrolu. Také je otázkou, zda si jsou všech svých povinností do důsledků vědomi všichni příkazci operací, protože podle výsledků šetření ne ve všech subjektech probíhá detailnější školení příkazců operací ve vztahu k finanční kontrole.

Postupy při finanční kontrole jsou vždy ošetřeny interními normativními akty, a to buď jednou komplexní interní směrnicí k finanční kontrole, více směrnicemi, nebo v případě malých subjektů jsou tyto postupy součástí účetní směrnice, směrnice o oběhu účetních dokladů apod. Popisy rolí jsou uvedeny také v organizačních řádech a pracovních

smlouvách. Při rozhodování o pořadí výdajů a stanovení priorit se vesměs vychází ze strategie, nebo alespoň rozpočtu a plánů činností, v některých subjektech velmi důsledně. Zajistit se musí mandatorní výdaje a chod běžné agendy. Pokud vznikne taková možnost, subjekty využívají pro financování aktivit i externích zdrojů, různých dotačních národních a mezinárodních programů apod. Zejména využití mezinárodních dotačních programů je ale mnohdy spojeno s dodržením náročných administrativních a dalších podmínek, je také časově náročné, proto jej nelze vždy využít.

Respondenti uvádějí, že realizaci výdaje předchází definování očekávaného výsledku, což je ošetřeno v interních směrnících, způsob a podrobnost definování je pak ovlivněna mimo jiné výší a typem výdaje (investiční projekt v řádu milionů × drobný nákup materiálu, centrální × de-centrální výdaj). V případě příjmů, které jsou smluvně apod. předem stanoveny, dochází také k jejich definování před přijetím peněžních prostředků. V případě nepředpokládaných příjmů si některé subjekty v interních předpisech postup upraví, příp. ztotožní předběžnou kontrolu s průběžnou (následnou).

V některých organizacích jsou stanoveny finanční limity pro různé příkazce operací, v jiných jsou limity nastaveny podle výše zakázek. Někde nejsou finanční limity používány vůbec. Při předběžné kontrole je podle respondentů míra posuzování 3E závislá i na typu a velikosti zakázky a dalších faktorech. V případě mandatorních výdajů (mzdové kontrakty nasmlouvané i na deset let), zakázek plynoucích z mezinárodních závazků apod. je posuzování plnění 3E považováno spíše za formální.

Z rozhovorů s některými respondenty dále plyne, že naplnění pravidel 3E je automaticky zaměřováno za porovnání cen zakázky na trhu, a to zejména v případě menších a neinvestičních výdajů. V případě investičních projektů jsou požadované výstupy, respektive porovnání užitků a nákladů, sledovány při předběžné kontrole častěji, částečně i proto, že definování výstupů je součástí návrhu těchto projektů. Všechny subjekty prohlašují, že pokud by obecně došlo k porušení 3E, transakce předběžnou kontrolou neprojde. Z doložených příkladů plyne, že občas dochází k situacím, kdy je navrhovaný výdaj vrácen zpět k doplnění informací nebo přepracování tak, aby podle názoru schvalovatelů vyhověl principům 3E (objednávka dražšího ubytování při služební cestě, požadavek na pořízení drahého přístroje s kapacitou, která nebude organizací plně využita apod.)

Průběžnou kontrolu dělá více účastníků finanční kontroly (příkazce operace, správce majetku, správce rozpočtu, hlavní účetní) a respondenty je uznáván její význam. Někdy je respondenty ztotožňována s následnou kontrolou, v jiných případech je následná kontrola považována určitým způsobem za již zbytečnou, pokud nebyla řádně učiněna kontrola průběžná. Následné vyhodnocování a porovnávání původních požadavků zakázky a jejího celkového efektu je detailnější spíše u investičních projektů, kde je i vazba na reklamační lhůty apod. Tuto kontrolu dělají namátkově také kontrolní pracovníci ekonomických sekcí (odborů, oddělení) nebo interní auditoři.

Přednosti a dobré praxe

Osvědčilo se důslednější provázání strategie a cílů organizace s plánováním a rozpočtováním investičních i neinvestičních výdajů a zapojení správců majetku do celého procesu. Tímto způsobem jsou zřetelněji určeny priority a návaznost financování na jednotlivé plány (cíle). Dobrou praxí je využití majetkových správců nebo majetkových specialistů coby odborných garantů (poradců) při ověření plnění pravidel 3E. Majetkový specialista pořizovanému majetku (službě) někdy lépe rozumí než příkazce operace a může sloužit příkazci operace jako poradce při pořizování. V některých organizacích je majetkový správce do procesu schvalování zapojen povinně a jako první připravuje požadavek na nákup majetku. V případě pořizování vysoce specializovaných dodávek se osvědčilo využití externího poradce (komplikované stavební zakázky apod.).

Při plánování a kontrole čerpání rozpočtu se osvědčily a osvědčují rezervace finančních prostředků prostřednictvím systému IISSP. Respondenti to hodnotí pozitivně.

Nedostatky a slabé stránky

Pravidla 3E některé organizace považují za zbytečně komplikovaná, případně se v rozhovorech ukazuje, že jejich obsahu účastníci finanční kontroly ne zcela rozumějí, nebo si tento obsah zjednodušují na ověření ceny zakázky porovnáním nabídek několika konkurenčních dodavatelů, pokud na daném trhu existují. Z tohoto důvodu také není v některých interních směrnících postup ověřování 3E konkrétněji specifikován a popis v podstatě kopíruje zákonnou normu.

Někdy dochází k zaměňování (ztotožňování) průběžné a následné kontroly, následná kontrola probíhá spíše u investičních projektů

financovaných nebo spolufinancovaných z externích zdrojů a obecně bývá někdy podceňována. Někdy si účastníci finanční kontroly plně neuvědomují, že zakázka nekončí dodávkou majetku (služby) a její úhradou, ale zahrnuje i následné efekty – vyhodnocení závad, uplatnění reklamací apod. Někteří respondenti také rozporují, že z příslušných předpisů jim není jasné, kdy přesně začíná a končí předběžná, průběžná a následná kontrola.

7.1.4 Tok informací/Informační a komunikační systémy

Unikátní zaměření činnosti centrálních vládních jednotek, jejich velikost a potřeba současného zajištění různorodých služeb kladou značné nároky i na dostatečnou kapacitu a funkcionalitu informačních systémů. Poměrně často je nutností využívání několika odlišných IT systémů (respektive modulů) současně a zajištění jejich vzájemného propojení a kompatibility. Některé subjekty využívají téměř výhradně jednotné IT řešení, jiné kombinují několik samostatných systémů s odůvodněním, že na trhu není v současnosti dodavatel, který by zcela pokryl jejich specifické potřeby a legislativní požadavky (např. SW uzpůsobený pro potřeby zdravotnictví, lesnictví, soudnictví apod.) V případě velkých organizací klade zajištění dostatečné kapacity, funkcionality a kompatibility IT systémů značné nároky na čas, technické řešení a finanční zdroje.

Pokud jde o proces evidence, autorizace a realizace hospodářských transakcí, všechny subjekty využívají do určité míry elektronický systém. V některých organizacích již probíhají veškeré procesy (včetně archivace dokumentů v technické podobě) výhradně elektronicky a tiskové sestavy se vytvářejí pouze pro kontrolní účely. Ve větší části z nich ale funguje hybridní systém, ve kterém autorizace a oběh dokladů probíhají rovněž elektronicky, dokumentace k jednotlivým transakcím či případům je ale připravována v papírové podobě. Hlavními uváděnými důvody jsou nekompatibilita používaných IT systémů, nákladnost plně elektronického řešení (např. zajištění certifikovaných podpisů), případně tradice a spokojenost se stávajícím řešením využívajícím oběh dokumentace v tištěné podobě.

Pravidelný reporting o předběžných, průběžných a následných kontrolách se většinou bez konkrétního účelu nebo zadání nevytváří. U subjektů, kde je proces schvalování více elektronizován, IT systémy nabízejí mnoho možností výběru parametrů a tvorby tiskových sestav pro kontrolní účely. Využívá se to pravidelně pro potřeby interního auditu i

externích kontrol. U některých respondentů se možnost reportingu využívá také pro pravidelné testování zatížení systému i personálu (nastavení optimálního nebo maximálně zvládnutelného množství transakcí na osobu).

Přednosti a dobré praxe

Využití elektronického systému pro proces evidence, schvalování a archivace dokumentace je respondenty hodnoceno převážně pozitivně. Výhodou je jednoznačná auditní stopa průběhu schvalování transakcí, urychlení procesu schvalování a jednoznačná identifikace místa a stavu, ve kterém se aktuálně daná transakce nachází.

Velkému subjektu, kde kontrolní procesy probíhají plně elektronicky, se osvědčilo přesné nastavení kompetencí v IS tak, aby se ke schvalování a informacím o transakcích vždy dostala jen kompetentní osoba. Dále se osvědčilo nastavení návodného a jednoduchého manuálu v IS, který provází celým procesem schvalování transakcí a finanční kontroly v IS. Chybovost při přenosu velkého množství informací z účetních a jiných dokladů do IS se daří omezit využitím čteček a dalších technických nástrojů s cílem eliminovat vliv lidského faktoru při přenosu prvotních dokladů do evidence.

Nedostatky a slabé stránky

Zavedení plně elektronizovaného systému schvalování a kontroly hospodářských transakcí respondenti posuzují jako zdlouhavé, nákladné a náročné na technické řešení a personál. Také zajištění certifikovaných elektronických podpisů považují za nákladné, a ne ve všech případech potřebné (nutné) řešení.

Zavedení plné elektronizace schvalovacího a kontrolního procesu v některých subjektech brání současné využívání několika ne zcela kompatibilních IT systémů, omezené finanční, personální a technické zdroje, ale i vyhovující tradiční systém oběhu tištěné dokumentace, který někteří respondenti hodnotí jako přehlednější. Opakovaně bylo zmíněno, že elektronický systém schvalování transakcí může vést paradoxně k větší formálnosti než schvalování tištěné dokumentace, a to zejména tam, kde existuje více na sebe navazujících schvalovacích úrovní, kdy si je aktuální schvalující subjekt vědom, že transakci již schválil někdo před ním a bude ji schvalovat někdo po něm a spoléhá se na to, že tito účastníci kontrolního procesu transakci také zkontrolovali.

7.1.5 Monitoring kontrol

Ověření funkčnosti a přiměřenosti vnitřního kontrolního systému probíhá většinou prostřednictvím pracovníků interního auditu a jeho výsledky jsou projednávány s vedením dané organizace. V organizačních složkách státu a státních příspěvkových organizacích, kde není interní audit zřízen, ověřuje zřizovatel (příslušné ministerstvo) nebo nadřízený orgán (například krajský soud ve vztahu k okresnímu soudu dělá v pravidelných intervalech zhruba tří let hloubkovou kontrolu nastavení a funkčnosti VKS).

V případě organizačních složek státu, které jsou správci rozpočtových kapitol, je vnitřní kontrole věnován také samostatný oddíl státního závěrečného účtu, kde jsou mimo jiné zveřejňována hlavní zjištění a realizovaná opatření.

Přednosti a dobré praxe

Bez ohledu na to, zda nastavení a přiměřenost VKS hodnotí interní auditor nebo zřizovatel, respondenti pozitivně vnímají hlavně poradenskou a metodickou pomoc poskytovanou při tomto hodnocení. Oceňují, když drobné nedostatky mohou jednoduše napravit již v průběhu této kontroly a získat informace a metodické poradenství k řešení složitějších záležitostí, implementaci nové právní úpravy apod. Zejména tam, kde víc agend zastává omezený počet pracovníků, je metodická pomoc vítána.

Nedostatky a slabé stránky

Přestože vnitřní kontrolní systém, jeho funkčnost a nastavení by měly být posuzovány komplexně, v některých případech se interní auditoři nebo jiné pověřené osoby soustředí pouze na prověřování vybraných dílčích agend nebo posuzování spíše formálních náležitostí kontrolního systému. V této souvislosti vneslo několik respondentů připomínku k externím subjektům, které kontrolovaly realizaci vybraného investičního projektu, přičemž nebyla zjištěna žádná věcná pochybení, případně porušení rozpočtové kázně, přesto jim byly uděleny pokuty v řádech statisíců korun jen kvůli jedno nebo několikadenní prodlevě při dodání některého požadovaného formálního dokumentu. Respondenti by spíše uvítali, kdyby se kontroly soustředily z jejich pohledu na podstatné skutečnosti a dokázaly zodpovědět i případné metodické dotazy, nebo je

seznámily se svým názorem (výkladem) některého ustanovení zákona o finanční kontrole apod., což se podle jejich názoru spíš neděje.

7.1.6 Interní audit

Ve většině dotazovaných organizačních složek státu a státních příspěvkových organizací je zřízen odbor, oddělení, nebo alespoň pozice interního auditora (v závislosti na velikosti subjektu a dalších faktorech). Pouze v několika případech funkce interního auditora zřízena není. Interní audit je ve všech případech podřízen přímo vrcholovému vedení (ministru, řediteli organizace apod.) a auditoři toto začlenění do organizační struktury vnímají jako správné a vyhovující. Ve velkých organizačních složkách státu, ale i v některých menších subjektech garantuje odbor (oddělení) interního auditu více agend (ochránce lidských práv, inspektor GDPR apod.). Toto propojení je hodnoceno částečně pozitivně (více informací, synergický efekt), na druhou stranu ale respondenti konstatují, že na práci auditora zbývá méně času.

Tam, kde je interní audit zřízen, jej respondenti považují současně za přínosný. Respondenti uvádějí, že interní audit přispívá ke zlepšení procesů v organizaci. V některých případech dochází ale i k diskusi týkající se role a kompetencí auditora. Ekonomičtí manažeři jsou např. názoru, že by interní audit měl spolupracovat intenzivněji na metodice týkající se výkladu 3E, audit je opačného názoru.

Hodnocení kvality interního auditu spadá vždy do kompetence jeho nadřízeného orgánu a probíhá obvykle jednou ročně. V některých případech dochází ve střednědobém horizontu i k externí validaci (např. ze strany IIA nebo ČIIA), což je sice hodnoceno jako přínosné, ale zároveň i nákladné a časově náročné. Interní audit zpracovává v ročním intervalu zprávu o výsledcích své činnosti, předkládá ji nadřízenému orgánu a výsledky s ním projednává. Kromě pravidelné roční zprávy ve většině dotazovaných organizací interní auditor komunikuje s vedením průběžně, obvykle formou účasti na poradách vedení, kde přítomné seznamuje s aktuálními výsledky auditů, návrhem opatření a stavem jejich řešení.

Ve většině dotazovaných subjektů auditoři vykonávají i aktivity, které jsou podle jejich názoru mimo rámec náplně práce auditora. Nejčastěji jako příklady takových činností uvádějí pomoc při implementaci nových agend a legislativních změn (GDPR, digitalizace apod.), metodickou pomoc při tvorbě nových interních směrnic nebo různou konzultační činnost.

Přednosti a dobré praxe

Některým respondentům se osvědčily metodické příručky vydávané MF a pokyny CHJ, využívají je při vykonávání interního auditu. Na činnosti a vystupování auditora respondenti oceňují, pokud zde existuje vzájemná důvěra a vstřícná komunikace již v průběhu provádění auditu. To mnohdy umožní napravit drobná pochybení bez prodlení a kumulace zjištěných nedostatků. Pozitivně je hodnocena také metodická a poradenská aktivita auditora.

Z pohledu auditora je na druhé straně důležitá otevřená komunikace a zájem o zjištěné výsledky ze strany jeho nadřízeného orgánu, osvědčila se pravidelná (měsíční) účast auditora na poradách vedení a stručná informace o aktuálním zaměření, průběhu a výsledcích kontrol.

Nedostatky a slabé stránky

Interní auditoři uvádějí, že do určité míry vykonávají i činnosti nad rámec agendy interního auditora (např. pomoc při implementaci nové právní úpravy), což následně omezuje kapacitu pro provádění vlastní kontrolní činnosti. Vzhledem k rozsahu a objemu činnosti zejména velkých subjektů a omezené kapacitě auditorů probíhá kontrolní činnost výběrovým způsobem. Z rozhovorů nepřímo vyplynulo, že někteří interní auditoři, ale i vedení organizací (zejména menších) mají tendenci zaměňovat roli auditora za běžného kontrolora.

Ve velkých městech (zejména Praha) je někdy díky nižším mzdovým tarifům ve státní správě v porovnání se soukromým sektorem obtížné získat na dlouhou dobu vybrané specialisty s praxí v auditu. Přijímání pracovníků brzdí také zdlouhavost procesů plynoucí ze zákona o státní službě.

7.1.7 Souhrn návrhů změn vnitřního kontrolního systému a návrhy ke změně zákona

Většina respondentů plánuje pokračovat postupně v elektronizaci vnitřních kontrolních postupů a procesu schvalování a realizace hospodářských operací. Úplnou elektronizaci zatím brzdí využívání několika odlišných IT systémů současně, časová, finanční a technická náročnost elektronizace a digitalizace, ale i zavedené zvyklosti a postupy, které doposud některým subjektům vyhovují.

Některé velké subjekty zvažují komplexnější revizi interních dokumentů k finanční kontrole s cílem zpřehlednění a zjednodušení agendy a zmenšení počtu dílčích směrnic. VKS by podle nich měl být efektivní a administrativně nenáročný.

Někteří respondenti poukazují na velké množství schvalovaných položek jedním příkazcem v určitém časovém úseku, což je nejen časově náročné, ale mohlo by to vést i ke snížené pozornosti příkazce. Proto se zvažuje mimo jiné určitá dekompozice kompetencí směrem dolů (podle částky ve smlouvě).

Změny budou průběžně vyvolány také legislativním procesem – GDPR, změna ISO norem – compliance v organizaci vyvolá zřízení nové pozice, která bude součástí VKS atd.

Co se týká návrhů změn zákona, respondenti (téměř všichni) doporučují ponechat stávající terminologii zákona, je zavedená, každý jí rozumí a potřebám finanční kontroly vyhovuje (správce rozpočtu, příkazce operace atd.)

Respondenti (větší část) doporučují odstranit v zákoně některé nejednoznačnosti – např. upřesnit okamžik předběžné kontroly, aby bylo jasné, že finanční kontrola vzniká již před vznikem závazku. V tomto smyslu lépe provázat zákon o finanční kontrole se zákonem o veřejných zakázkách, kde to také přesně uvedeno není. Stejně problémy vznikají i u programového financování. U všech operací si je třeba určit, kdy přesně vzniká závazek státu, následně už je těžké něco měnit, protože nasmlouvané kontrakty jsou stanoveny i na deset let.

V zákoně by mělo být jasné stanoveno (odděleno), kdy probíhá předběžná kontrola a kdy už jde o kontrolu průběžnou a následnou. Když přijde do navrhující organizace někdo na kontrolu (např. NKÚ, externí auditor), nikdy sice časové nastavení těchto kontrol nerozporuje, ale také ani neporadí, jak toto zákon přesně chápe, vzhledem k nekonkrétnímu znění některých oblastí zákona. Podle některých respondentů by zákon mohl být někde i přísnější, pokud jde o odpovědnost i sankce, měl by ale rozlišit postupy u různých typů transakcí s odlišným rizikem.

V zákoně by bylo dobré podle většiny respondentů nastavit jednodušší administrativu pro mandatorní výdaje, možná i vyžadovat větší tvrdost při porušení rozpočtové kázně, ale u mandatorních výdajů, které z různých důvodů nelze operativně měnit, proceduru zjednodušit. Např. mzdy vytvářejí dlouhodobý závazek. Jakmile jsou kontrakty (uzavírané i na deset let a někdy i na základě mezinárodních dohod) podepsány, nelze je měnit z roku na rok a finanční kontrola v daném případě proběhne spíš

formálně. Tato záležitost se řeší také limitovanými přísliby, což je sice hodnoceno jako dobrý nástroj, ale přesto se situace musí administrativně náročně zrealizovat obvyklým způsobem. V této souvislosti vzniká např. i riziko při stavění mzdových tabulek ve vztahu k rozpočtu. Svou roli zde hraje i zákon o státní službě a bylo by potřebné proceduru u mandatorních výdajů, případně vybraných druhů mandatorních výdajů (dopředu nasmlouvané mzdy), zjednodušit.

Podle zkušenosti menších respondentů by bylo vhodné zjednodušit procedury pro tento typ subjektů, např. nastavením limitu výdaje, nebo rozsahu činnosti, kde by finanční kontrola mohla probíhat zjednodušeně tak, aby se zanedbatelným výdajem nemuseli zabývat současně tři lidé. Menší respondenti si v souvislosti se zákonem o finanční kontrole stěžují i na nastavení procedur u veřejných zakázek a centrálních nákupů obecně, které nahrávají velkým dodavatelům, a naopak komplikují situaci malým regionálním dodavatelům, kteří mnohdy nemohou splnit některé administrativní požadavky stejně jako velký dodavatel. Např. v případě centrálních nákupů by si respondent byl schopen pořídit daný majetek sám levněji od regionálního dodavatele, než se toho dosáhne centrálním nákupem přes zřizovatele, ale není mu to umožněno. Navíc mu vznikne komplikace i při následné reklamaci, která se řeší zdlouhavě přes centrálního dodavatele na druhém konci republiky.

Většina respondentů doporučuje provázat postupy zákona o finanční kontrole se zákonem o veřejných zakázkách, vznikají zde podle nich rozpory v určení okamžiku jednotlivých kontrol, návaznosti postupů apod.

7.2 Regionální vláda

Z hlediska subjektů, které jsou zařazeny do tzv. Regional government, jde především o kraje, statutární města a velké městské části statutárních měst. Jsou to instituce, které disponují velkými kapacitami a předpoklady pro výkon vnitřní kontroly. Mají k tomu k dispozici nemalé finanční prostředky, nástroje a možnosti technického zázemí a poměrně rozsáhlý aparát ekonomických odborníků. V těchto organizacích lze najít řádově desítky příkazců operací, správců rozpočtů či hlavních účetních (delegovaných). Struktura takových subjektů je obvykle víceúrovňová a vnitřní kontrolní systém tvoří vedení, vedoucí pracovníci a jimi pověřeni pracovníci.

Z hlediska objemu disponibilního majetku, o který se předmětné subjekty starají, jde řádově o vyšší stovky milionů až několik miliard Kč. Obdobné řády představuje jejich roční rozpočet. Tyto subjekty ročně realizují také desítky až stovky veřejných zakázek v různé velikosti. Jsou standardně poskytovateli i příjemci veřejné finanční podpory v řádech desítek či stovek milionů korun ročně, v některých případech i jednotek miliard Kč. Standardně mají zřízen útvar interního auditu nebo minimálně pověřené zaměstnance k výkonu funkce interního auditora (v rozmezí cca 1–5 osob dle velikosti).

Vzhledem k rozsáhlosti administrativního aparátu je u těchto organizací standardní poměrně podrobné zpracování interních směrnic a dalších dokumentů, které upravují nastavení vnitřního kontrolního systému v organizaci. Napříč organizacemi však kolísá počet takových dokumentů a hloubka jejich provázanosti. Některé organizace mají jako základní směrnici samostatnou směrnici k systému vnitřní kontroly, u jiných organizací je základní nastavení vnitřního systému kontroly součástí jiných směrnic, např. Směrnic k oběhu a přezkušování účetních dokladů. Tyto směrnice pak bývají často propojeny s dalšími dokumenty – typicky Organizační řád, Etický kodex, Ekonomický řád.

Organizace tohoto typu mají obvykle zpracovány poměrně podrobné a rozsáhlé strategické dokumenty, které následně rozpracovávají do stanovení konkrétních cílů, aktivit a sledovaných indikátorů. Tyto strategické a rozvojové dokumenty bývají často veřejně dostupné, což zvyšuje tlak na vnitřní kontrolu i z hlediska vnější veřejné kontroly. Jejich naplňování je deklarováno jako pravidelně hodnocené a sledované. V ideálním případě vzniká výroční zpráva o realizaci strategického plánu, čímž je průběžně sledováno naplňování strategie. Ta je předkládána k

projednání Radě či zastupitelstvu. Z rozhovorů v rámci organizací však plyne, že v rámci běžného operativního rozhodování, zejména příkazců operací, nejsou vždy patrné schopnosti provazovat jednotlivá rozhodnutí či operace na stanovené strategické cíle organizace. I tak jde však typicky o „lepší průměr“ práce se strategickými cíli organizací a jejich implementací do běžného chodu organizace skrz realizaci konkrétních opatření.

Z uskutečněných rozhovorů vyplývá, že ve srovnání s jinými typy organizací je v těchto organizacích vnitřní kontrolní systém nadprůměrně elektronizován. Plná elektronizace však zaznamenána nebyla v žádné organizaci, takže typické uspořádání je kombinace elektronického a papírového schvalování. Postupné elektronizování agend je deklarováno zainteresovanými pracovníky organizací jako žádoucí, nicméně sto-procentní elektronizace zřejmě nebude možné dosáhnout nikdy (některé procesy jsou dle názorů dotazovaných elektronizovatelné jen obtížně (například elektronické uzavírání pracovněprávních dokumentů). Aktuálními překážkami zmiňovanými jako bariéra elektronizace jsou často především personální a finanční nedostatky. Jako hlavní výhody elektronického vnitřního kontrolního systému byly v rozhovorech zmiňovány především možnosti řešit některé záležitosti na dálku (výhoda zejména v období covidu) a jasně identifikovatelná auditní stopa. Paradoxně však bylo jako možná nevýhoda elektronického systému VKS zmiňováno i déletrvajícím schvalování některých transakcí, než při schválení papírovém (nicméně u většiny procesů elektronizace vede ke zrychlení celého procesu) a zejména skutečnost, že po přechodu na elektronický systém schvalování se v některých případech jeví kontrolní proces jako formálnější než v papírové verzi. Tato skutečnost nastává ze zjištění zejména těsně po zavedení elektronických agend a nějaký čas trvá (obvykle cca 6 měsíců), než se podaří tuto formálnost odstranit – zejména důsledným proškolením zodpovědných pracovníků. Následně jsou však výhody elektronických agend obecně hodnoceny jako převažující. Zdá se tedy, že post-implemenční kritické fázi je nutno věnovat zvýšenou pozornost. Jako určitá nevýhoda elektronických agend byla identifikována také deklarovaná závislost na případných externích poskytovatelích IT řešení (často nejsou zejména velcí poskytovatelé ochotni implementovat speciální požadavky organizací tvořené tzv. na míru). V takovém případě pak buď elektronizace neproběhne vůbec, nebo je řešena alternativně mimo hlavní elektronický systém (Excel, intranet atd.), což však komplikuje jednoduchost a funkčnost systému VK.

Jako ideální stav v oblasti elektronizace byl opakovaně zmiňován dotazovanými v rámci rozhovorů jeden informační systém, který zvládne všechny potřebné agendy. Aktuálně tomu tak ale není a častým případem je situace, kdy jsou jednotlivé elektronické agendy realizovány prostřednictvím různých IT systémů. Ty jsou pak jen obtížně vzájemně propojitelné, neboť jsou dodávány různými poskytovateli nebo částečně tvořeny vlastními pracovníky. Objektivně je však nutno konstatovat, že jediný informační systém má také svá úskalí, zejména v podobě kritické závislosti na dodavateli takového řešení, zvláště, když z rozhovorů opakovaně vyplynula deklarovaná neochota dodavatelů přizpůsobovat informační systém individuálním potřebám jednotlivých organizací. Proto může být jako další vhodná alternativa sice více informačních systémů, ale schopných vzájemné funkční propojenosti. Ale i tato alternativa má své nevýhody, zejména v nutnosti složitější správy a údržby.

Z hlediska zastupitelnosti jednotlivých pracovníků ve VKS bývá standardně tato definována v rámci interních předpisů organizací. Ne vždy však bývají tyto dokumenty aktualizovány v reálně potřebném čase, takže na přechodnou dobu může docházet k „nezastupitelnosti“ jednotlivých osob ve VKS. Obvykle však bývá situace vyřešena při identifikování takového problému následně velmi rychle. Jako ideální stav se jeví elektronický systém schopný identifikovat mezery v zastupitelnosti a potřebu jejich úprav – při delší pracovní neschopnosti, služebních cestách atd.

V tomto typu organizací sice dochází občas k vyhodnocení hmotné odpovědnosti pracovníků, ale jde spíše o jednotky případů, jako systémový problém tato oblast nikde identifikována ani subjektivně hodnocena nebyla.

Jako slabá stránka VKS u tohoto typu organizací bývá opakovaně zmiňována problematika „politického rozhodování“ a vlivu politiků na příkazce operací. Příkazci operací musejí respektovat politické zadání, nejsou si však vždy jistí, zda mají právo operaci zastavit, když jsou přesvědčeni, že např. neplní 3E. Byť z hlediska právních předpisů je záležitost jasná, v praxi je takové rozhodování příkazců velmi složité. Jako návrh řešení je zmiňováno, že by se do systému VKS měl začlenit i příslušný „politik“ (existuje příklad úřadu, kdy příslušný politik v rámci sekce, za kterou zodpovídá, takové pravomoci má).

Z hlediska pořadí schvalovatelů operací je dodržováno pořadí příkazce – správce rozpočtu – hlavní účetní. V některých případech je však

vhodné pořadí upravit a zahájit schválení např. správcem rozpočtu. Deklarovaný požadavek je ponechat toto pořadí na úvaze organizace.

Přednosti a dobré praxe

Na základě zjištěných skutečností lze formulovat některé příklady dobré praxe, které byly u dotazovaných organizací zjištěny. Dobrou praxí je například nastavení pravidel vnitřního kontrolního systému v ucelené směrnici týkající se vnitřního kontrolního systému případně s jasně deklarovanou provázaností na jiné normy (takový stav je přehlednější a srozumitelnější pro uživatele než varianty, kdy jsou dílčí části VKS definovány v různých interních normách).

Jako další přednost lze uvést vyšší míru elektronizace vnitřního systému řízení a kontroly. Kroky schvalovacího procesu jsou pak jasně dohledatelné a prokazatelné, a tím je zachována jednoznačně identifikovatelná auditní stopa.

Kvalitu VKS zvyšují také podrobně zpracované, operativně prováděné a hodnocené strategické záměry organizací. Následně vedou k jasně ověřitelné skutečnosti, zda dochází k účelnému vynakládání finančních prostředků.

Z hlediska sledování a vyhodnocování funkčnosti VKS je žádoucí stav, kdy jsou nastaveny indikátory, které informativně naplňují jednotlivé útvary organizace, a to ideálně průběžně během roku. Zastřešení a kontrolu tohoto systému dělá tajemník (vedoucí), který zajišťuje sestavení těchto vstupních podkladů do roční zprávy o realizaci strategického plánu. Výroční zpráva je následně předložena Radě a zastupitelstvu k projednání, případně ještě předtím bývá projednána relevantními komisiemi. Ideální je také provazba tohoto systému indikátorů na informační systém/y.

Jako pozitivní trend je možné uvést také převažující tendenci k posilování elektronizace jednotlivých agend v rámci VKS.

Jako smysluplnou skutečnost lze také hodnotit snahu o flexibilitu v pořadí osob schvalujících transakce dle potřeb organizací (ta umožňuje operativnější nastavení VKS u některých méně typických operací).

Nedostatky a slabé stránky

V rámci vedených řízených rozhovorů však byly identifikovány také některé nedostatky. Jako zásadní nedostatek VKS se jeví nastavení pravidel vnitřního kontrolního systému ve velkém počtu různých interních

dokumentů. Celý systém úpravy vnitřního kontrolního systému se pak stává nepřehledný a náchylný k porušení některých pravidel, zvláště, pokud chybí jasně deklarovaná provázanost jednotlivých norem vůči sobě navzájem.

Byla identifikována také skutečnost, že ne vždy je zřejmá schopnost příkazců operací přiřadit svá rozhodnutí k jednotlivým strategickým cílům organizací.

Dotazovaní respondenti také opakovaně v negativním smyslu zmiňovali nežádoucí vliv politického rozhodování na příkazce operací (opakovaně deklarované „omezení“ rozhodovací pravomoci příkazců operací).

Identifikovaným problémem z hlediska vnímání respondentů je také nepropojenost dílčích informačních systémů v rámci VKS, což výrazně ztěžuje plynulost schvalovacích procesů a zvyšuje riziko chyb či opomenutí.

Jako ne zcela optimální stav se jeví také velký počet správců rozpočtu v organizacích. Důvodem bývá hlavně to, že jednotliví správci jsou odborníci na konkrétní oblasti schvalování, nicméně vybrané organizace vnímaly, že je vhodné se zamýšlet nad „přiměřeným“ počtem správců. Někteří jsou sice odborníci na konkrétní agendu, ale už nejsou ekonomové nebo nevidí jako zásadní zabývat se současně i 3E, případně jsou s konceptem 3E obeznámeni pouze formálně.

7.2.1 Vnitřní kontrolní prostředí

Pravidla pro nastavení VKS nastavují v těchto organizacích zejména ředitelé krajských úřadů či tajemníci magistrátů, respektive MČ. Jednak jsou vydávány speciální vnitřní předpisy pro VKS a dále doplněny a provázány na další předpisy – Organizační řády, Směrnice upravující řízení rizik v organizaci atd. Na krajských úřadech je obecně pravomoc nakládat s prostředky rozpočtu kraje na vedoucích odborů, kteří následně rozpisem přenášejí kompetence na podřízené organizační jednotky (oddělení). Příkazci operací jsou schváleni obvykle ředitelem KÚ. Vedoucí odborů navrhuje řediteli KÚ své zástupce, ty schvaluje ředitel KÚ. Zástupce vedoucích oddělení stanovuje vedoucí odboru. Organizace mají vytvořeny dokumenty definující etické principy. Speciálně obvykle není směrnice upravena problematika potenciálního střetu zájmů schvalovatelů u jednotlivých transakcí (nebo jen u dílčích operací), nicméně dle dotazovaných je toto bráno jako samozřejmost, a při případné kolizi jsou

schvalovatelé vyloučení z procesu schvalování a kontroly. Není také obvyklé, že by byly vysloveně popsány speciální postupy pro ochranu pracovníků, kteří upozorní na nedostatky ve VKS, nicméně nebylo z rozhovorů ani identifikováno, že by takové situace bylo nutné speciálně upravovat.

Z hlediska požadované kvalifikace na pozicích příkazců, správců a hlavních účetních je situace velmi různorodá. Nejtypičtější situací je, že v kvalifikačních předpokladech nebývá požadavek přímo na znalosti zákona o FK, spíše jsou požadovány odborné znalosti v oblasti, které se dotýčný pracovník bude věnovat (slovy z rozhovorů typicky: „Příkazce by měl být člověk, který má danou oblast zmapovány nejen účetně, ale ví, co podepisuje.“). Např. na stavebních odborech se tedy požaduje typicky znalost především stavebních předpisů, znalost veškerých nuancí zákona o FK není zcela klíčová a spíše se v lepším případě následně doškoluje, v horším znalosti všech povinností dle zákona o FK chybí. Většina organizací deklaruje pravidelné školení dílčích témat z oblasti FK, nicméně často pouze na dobrovolné bázi.

Dobrou praxí některých organizací bývá sdílení svých zkušeností s jinými typově podobnými organizacemi a případné konzultování problémů. Také je zmiňována výměna zkušeností v rámci Českého institutu interních auditorů. To však neplatí stoprocentně pro všechny typy organizací, nicméně se jim takto daří vyřešit některé problémy, čehož by vlastními silami nebyly schopné.

Není typické (respektive je spíše výjimečné), že by pracovníci řídicího a kontrolního systému byli zainteresováni hmotně na výsledcích kontrolních procesů a jejich bezproblémového fungování. Spíše platí, že by mohli být sankcionováni, pokud by byl identifikován zásadnější problém.

Přednosti a dobré praxe

Vytvořené směrnice k nastavení vnitřního kontrolního systému podléhají certifikaci (příklad městské části) ISO – tlak na „kvalitu“ směrnice.

Organizace pravidelně sdílí své zkušenosti z oblasti nastavení VKS a FK s jinými podobnými organizacemi, přebírají dobrou praxi, inspirují se alternativním nastavením celého systému.

V některých organizacích je přímo vnitřními předpisy upravena problematika možného střetu zájmů. Působí to preventivněji, než jen jako „zvykovost“.

Nedostatky a slabé stránky

Chybějící odpovědnost (vlastnictví) příslušné směrnice a tím pádem i problematická aktualizace (příklad městské části).

Ne vždy je nastaven pravidelný systém školení v oblasti problematiky VKS a FK. Pokud existuje, není vždy povinný. Reálný dopad je pak takový, že některé osoby začleněné do VKS nejsou pravidelně proškoleny a nemusejí znát aktuální pravidla.

Příkazci dle IA tuší, co je 3E, správci rozpočtu ale často ne. Příkazci operací nemají většinou ekonomické vzdělání, což ale dotazovanými není vnímáno jako zcela zásadní problém.

O kvalitě FK spíše než vzdělání rozhoduje dle respondentů délka praxe.

7.2.2 Řízení rizik

Za fungování systému rizik na KÚ odpovídají ředitelé KÚ. Typicky interní směrnice popisují postupy pro řízení rizik, v nichž jsou také definovány orgány či pracovní pozice zodpovědné za identifikaci, hodnocení a management rizik. Organizace jsou schopné rozdělovat rizika podle určitého systému, například na „klíčová“ a operativní či jinak. Klíčová rizika jsou řešena na nejvyšší úrovni řízení – např. je ustanoven Výbor pro řízení rizik či obdobný orgán. Průběžné vyhodnocování rizik je deklarováno jako jednoznačná součást práce s riziky. Z rozhovorů plyne, že si zodpovědnější organizace uvědomují, že práce s riziky je kontinuální proces. S tím souvisí i schopnost průběžné aktualizace seznamu či katalogu rizik, k čemuž u těchto organizací většinou dochází, a to například na základě výsledků vnitřních kontrol, kdy se zjišťuje, zda je identifikovaný problém nahodilý nebo systémový a promítne se do katalogu. Jednou z klíčových otázek je, jak velký objem identifikovaných rizik je ještě říditelný (typicky zřejmě maximálně v řádech desítek, max. nízkých stovek). Obecně je problémem provázanost znalostí identifikovaných rizik na nejnižší rozhodovací úroveň (typicky jsou organizace, které mají výborně zpracované katalogy rizik i vnitřní směrnice k nim, ale např. příkazci operací nevědí, že rizika v organizaci jsou řízena a popsána). Aktuální situace spojená s válkou na Ukrajině také ukázala, že i teoreticky dobře propracovaný systém úpravy práce s riziky nezaručuje, že jsou všechna rizika adekvátně hodnocena a systém je schopný na ně pohotově reagovat. Zvláštní pozornost bývá věnována rizikům spojeným zejména

s veřejnými zakázkami. Jako vhodná praxe se jeví také konzultační činnost v oblasti řízení rizik odboru interního auditu.

Přednosti a dobré praxe

V rámci rozhovorů byly identifikovány následující příklady dobré praxe. Kontinuální proces hodnocení, ale i aktualizace rizik. Katalog rizik se aktualizuje průběžně i podle výsledků vnitřních kontrol, ve vnitřních kontrolách se zjišťuje, zda je objevený problém nahodilý nebo systémový a promítne se do katalogu. Nutnost kvalifikovaného stanovení rozumného počtu rizik, která lze ještě řídit, příliš velký počet rizik již říditelný není, naopak stanovení příliš malého počtu rizik může vést k opomenutí významného rizika. Do procesu řízení rizik je vhodné zapojovat i odbory interního auditu. Jsou schopny pomoci s identifikací některých rizik i jejich vyhodnocováním.

Řízení rizik v rámci organizace je uchopeno například v Příručce či jiném podobném typu dokumentu a propojeno s příslušným IS. Opatření pro zmírnění či eliminaci rizik jsou dokumentována v příslušném IS.

IA jednou ročně hodnotí základní procesy v oblasti řízení rizik. Při přezkumu hospodaření se vždy požaduje vysvětlení, jak jednotlivé útvary s riziky pracují.

Tvorba metodických pokynů k řízení rizik na základě dobré praxe od Národní sítě zdravých měst (využívá např. městská část) na základě zkušeností, které doporučuje respektovaná asociace. V jistém smyslu dochází k „unifikaci“ řízení rizik v rámci jistého typu organizací.

Nedostatky a slabé stránky

Jako hlavní slabá stránka byl u tohoto typu organizací identifikován příliš velký počet popsaných rizik, která jsou jen velmi obtížně říditelná. Častým problémem pak je, že chybí jednoznačná provázanost katalogu rizik až na nejnižší rozhodovací pozice (typicky příkazci operací). Třebaže jsou pak rizika popsána a zaznamenána, klíčové osoby s nimi reálně nepracují a může dojít k podcenění některých rizik.

7.2.3 Kontrolní činnosti/postupy

Upřednostňování výdajů nebývá typickým postupem v analyzovaných organizacích. Častější je zejména u významných výdajů – např. investice (zejména hrazené z dotací), kde je nedostatek finančních zdrojů, a u

mandatorních výdajů, u běžných výdajů se obvykle upřednostňování neřeší, nebo případně až v okamžiku, kdy chybí finanční zdroje. Standardním postupem není také systematické rozhodování o tom, zda je efektivnější, hospodárnější či účelnější zajistit určitou operaci interně či prostřednictvím externích subjektů. Když už se takový postup děje, je to spíš individualizovaný přístup závislý na konkrétních pracovnících. Ne u všech výdajů je také dopředu stanovován očekávaný výsledek vynaložených výdajů, což následně ztěžuje průběžnou a zejména následnou kontrolu. Typičtější je takový postup u projektových výdajů, u běžných obvykle chybí zcela. Celkově lze také konstatovat, že řada příkazců operací i správců rozpočtů stále nemá jasno ve správné interpretaci, a hlavně aplikaci konceptu 3E jako celku. Jako nejproblematictější se jeví zejména schopnost adekvátně vyhodnotit efektivnost (s pozitivními výjimkami). Nicméně i účelnost se někdy ukazovala v tomto segmentu jako problém z hlediska vhodné identifikace a aplikace. Nicméně přítomnost a větší intenzita práce se strategickými materiály včetně rozpracování na nižší operativní úrovni organizace indikovala větší tendenci pro pochopení či aplikaci účelnosti v praxi fungování organizace. Hospodárnost a její aplikace se jako problémová obvykle v rozhovorech neukazovala.

Z hlediska vlastního procesu předběžné kontroly probíhá schvalování operací obvykle standardním způsobem v pořadí příkazce – správce rozpočtu – hlavní účetní. V některých případech se však jeví jako vhodnější pořadí změnit a začít např. správcem rozpočtu. Ve vlastním schvalovacím kolečku je obvykle zastaveno již jen minimum operací, většina případných problémů se řeší neformálně mimo schvalovací „kolečko“. U tako velkých organizací je poměrně typické, že se do schvalovacího řetězce přidávají i další osoby se specifickým úkolem – typicky na pozicích „navrhovatel, posuzovatel, zpracovatel či vyjadřovatel“.

Průběžná a následná kontrola je častější u projektových operací, kde se snadněji kontroluje průběh realizace a finální výsledky. U běžných typů výdajů již bývá často formální, nebo neprobíhá vůbec. V některých typech organizací však zasahují interní auditoři a upozorňují na nedostatky v těchto fázích kontroly, jsou stanovena nápravná opatření a ta se vyhodnocují. U některých typů operací se naopak považuje dle respondentů následná kontrola za jedinou možnou (typicky úroky na účtech apod.). Dle vyjádření některých respondentů je zřejmé, že jsou si vědomi deficitu v této oblasti a snaží se pracovat na zlepšení realizace průběžné a následné kontroly tak, aby pro ně samotné měla větší smysl a nešlo pouze o „povinnou“ formalitu.

Jednoznačným trendem v tomto segmentu organizací je nejen deklarovaná, ale i realizovaná elektronizace stále větší části kontrolní, řídicí a schvalovací agendy. Organizace v tomto segmentu mají často rozsáhlou elektronickou řídicí kontrolu, ale standardně ve větší či menší míře stále v kombinaci papírového a elektronického schvalování.

Přednosti a dobré praxe

Jako hlavní přednosti a příklady dobré praxe byly identifikovány v rámci rozhovorů tyto oblasti:

Postupující elektronizace procesů – Schopnost nastavit alternativní postupy v řídicí kontrole vzhledem k potřebám jednotlivých organizací.

V rámci jedné z analyzovaných organizací nakupování produktů a služeb upravuje Příručka systému managementu a je zde uveden základní postup, odkazy na procesy či použití IS v této oblasti. Pro nákupy nad 500 tis. Kč jsou určeny tři kategorie/kritéria z hlediska vyhodnocování.

Přidaná hodnota následné kontroly – Poučení se z chyb, snaha zjištění promítnout do směrnic. Postupně se mění i formuláře ve vybrané organizaci, aby to nebyla kontrola pro kontrolu či nastavování s vedoucím investičního odboru, aby bylo jednoznačně identifikovatelné praktické uplatnění výsledků do budoucna.

Je potřeba průběžné vzdělávání osob pověřených funkcí řídicí kontroly, zejména správců rozpočtu (dle vyjádření respondentů stačí i interní školení v rámci úřadu), dále také pečlivost jako kompetenční předpoklad. Příkazci operace by měli být pravidelně proškolení o jejich odpovědnosti za dodržení principu 3E (min. 1× ročně), v případě potřeby i častěji.

Nedostatky a slabé stránky

Jako zjištěné nedostatky či přímo slabé stránky lze ze zjištěných poznatků označit následující skutečnosti.

Předběžná kontrola (v pojetí mezinárodním i MF) někdy prakticky neprobíhá, ne vždy u všech analyzovaných organizací dochází k porovnávání variant interního a externího poskytování služeb, ať už při stávajícím poskytování a možnosti prodloužení, či u úplně nově poskytované služby.

U řady zejména běžných typů výdajů není jasně stanoven postup či strategie upřednostňování výdajů, ani dopředu stanovovaný očekávaný

výsledek, což ztěžuje průběžnou a zejména následnou kontrolu. Hlavně následná kontrola bývá výrazně formální a respondenti v ní nevidí při stávajícím provádění velký smysl či přínos pro vlastní kontrolní či další řídicí činnost. Stále platí, že řada osob není schopna adekvátně a správně vyhodnotit 3E.

V některých, zejména větších organizacích byla v rámci analýzy schvalovacích procesů identifikována vysoká četnost vyjadřovatelů, respektive podpisů, což se ale dle zkušeností projevuje spíše vyšší formálností celé kontroly. Jde například o účetní košilky k předkontaci závazků u dodavatelských faktur, které obsahují dva podpisy předběžné kontroly po vzniku závazku: příkazce operace a hlavní účetní, dva podpisy podle zákona o účetnictví: za věcnou a formální správnost a dále jsou na každém dokladu dva podpisy průběžné kontroly a dva podpisy následné kontroly. Přičemž si dotyční ani neuvědomují, co se touto kontrolou řeší a že lze tento systém zjednodušit (a popsat takto ve směrnici).

7.2.4 Tok informací / Informační a komunikační systémy

Čím dál větší část agendy je elektronizována, což dotazovaní hodnotí převážně jako správný trend. Zjednodušují se tím některé schvalovací a kontrolní procesy, je také jasně identifikovatelná auditní stopa. Jako problematické se jeví, že ne vždy jsou jednotlivé elektronické systémy vzájemně propojeny. Část agendy však i nadále probíhá papírově. Ideálním finálním stavem je co největší elektronizace agend, a to ideálně ve vzájemně provázaném informačním systému s možností automatizace některých procesů. Aktuálně byla identifikována jako problematická oblast určitá závislost na externích dodavatelích IS, kteří nejsou vždy ochotni přizpůsobovat svůj IS potřebám jednotlivých organizací.

Vedle formálních postupů jsou v organizacích typické i neformální postupy v řídicím a kontrolním systému – typicky neformální sdělování vzájemných zkušeností vedoucích pracovníků, příkazců operací či ekonomů, konzultace (včetně konzultací s jinými organizacemi) atd.

V segmentu zkoumaných organizací není typické, že by byly vytvářeny speciální dokumentace a reporty předběžných, průběžných a následných kontrol. Vyhovující je dle mínění respondentů to, že z IS je zřejmá auditní stopa jednotlivých operací.

V případech zjištěných nedostatků jsou tyto projednávány se zodpovědnými pracovníky, následně jsou stanovována a kontrolována nápravná opatření (zejména ze strany interních auditorů). Výraznější

problémy související s aplikací a fungováním dané komponenty nebyly v tomto segmentu organizací identifikovány.

Přednosti a dobré praxe

Jako identifikovanou přednost je možné uvést poměrně rychle postupující elektronizaci VKS. Důležitým aspektem je také vytvoření atmosféry, že není primárně nutno se bát postihů při pochybeních, ale snažit se o nastavení korektních mechanismů, aby k podobným pochybením nedošlo v budoucnu.

Ideálním výstupem vnitřního kontrolního systému jsou nastavená pravidla, jejichž funkčnost se ověřuje interním auditem dle ročního plánu a průběžně příslušnými vedoucími při řízení rizika v kategorii Vnitřní kontrolní systém.

Nedostatky a slabé stránky

Elektronické systémy VKS nejsou často vzájemně propojeny, což ztěžuje celý proces řídicí kontroly. Jako ideální také nelze označit souběh elektronického a papírového schvalování transakcí.

Slabou stránkou elektronického VKS je pak nepochybně významná závislost na externích dodavatelích elektronických systémů. Ti často nejsou ochotni přizpůsobovat systém individuálním potřebám organizací.

7.2.5 Monitoring kontrol

Respondenti deklarovali, že standardně jednou ročně probíhá v jejich organizacích interní hodnocení přiměřenosti a funkčnosti VKS. Realizace dle respondentů probíhá například výběrem významných nebo neobvyklých příjmů a výdajů, u kterých bývá ověřována řídicí kontrola (předběžná / průběžná / následná), nastavení vnitřního předpisu a jeho dodržování. V některých případech tuto kontrolu doplňuje ještě kontrola externího subjektu, což může přispívat k vyšší objektivitě či expertize výsledků a formulovaných doporučení. Následně jsou výsledky projednávány na úrovni řídicích orgánů (např. Rada), nápravná opatření kontrolována zejména ze strany interních auditorů, ředitelů či tajemníků. Přiměřenost či účinnost VKS je často kontrolována například skrz kontrolu aktuálnosti směrnic, v pokročilejších případech se zkoumá, zda je případný problém způsoben nevhodně nastavenými směrnicemi nebo jejich nedodržováním.

Přednosti a dobré praxe

Dobrou identifikovanou praxí je pravidelné hodnocení přiměřenosti a funkčnosti VKS, projednání výsledků s dotčenými pracovníky a v rámci řídicích orgánů, realizace a kontrola nápravných opatření.

Nedostatky a slabé stránky

Proces monitoringu kontrol je ze zjištěných poznatků pravděpodobně v mnoha případech spíš formální.

7.2.6 Interní audit

Útvary interního auditu jsou podřízeny standardně přímo vedoucímu organizace. Převažující hodnocení respondentů říká, že je to tak správně. Činnost interního auditu je hodnocena ze strany vedoucích pracovníků organizací, přičemž prakticky všichni oslovení vedoucí pracovníci hodnotí činnost IA pozitivně a chápou jej především jako ujišťovací orgán, že v organizaci nedochází k zásadním pochybením. Stále větší snahou pracovníků IA je, aby činnost IA nebyla vnímána jen jako kontrolní, ale také „poradenská“ či „ujišťující“. Jako přidaná hodnota IA byla nejčastěji zmiňována schopnost pomoci v oblasti nastavování metodik (připomínkování), pomoc při práci s riziky a jejich vyhodnocováním a ujištění se, že VKS funguje správně.

Výsledky auditní činnosti jsou podávány ve formě zpráv IA, se zjištěními jsou primárně seznámeni vedoucí auditovaných odborů, po projednání s nimi jsou výsledky předkládány vedoucímu organizace. Vedoucí orgánu následně ukládá plán k odstranění nesrovnalostí a zlepšení procesů v auditované oblasti. Realizace nápravných opatření standardně podléhá reauditům ze strany IA.

Konzultační činnost IA je vnímána jako standardní činnost a je čím dál víc využívána. V rámci metodické a konzultační činnosti jsou také zpracovávány roční či střednědobé plány, roční zpráva o výsledcích finančních kontrol, vnitřní předpisy týkající se finanční kontroly nebo je poskytována metodická podpora při řízení rizik.

Z hlediska auditovaných oblastí jsou auditovány zejména činnosti s klíčovými riziky a s potenciálně velkým dopadem na hospodaření. Obvykle nedochází k duplicitám auditovaných oblastí, počet interních auditorů není tak velký, aby nebyla schopnost tyto oblasti zkoordinovat.

Nepokryté oblasti (neauditované) existují, ale tomu se nelze nijak vyhnout vzhledem k omezenému počtu interních auditorů.

Ze strany IA nebyly zmiňovány zásadnější překážky, které by bránily nezávislému výkonu auditní činnosti. Dílčí problémy ze strany auditovaných zmiňovány byly, nicméně se je obvykle daří vyřešit ve spolupráci s vedoucím orgánu, v nejhorším případě by došlo k popisu této skutečnosti v auditní zprávě.

Interní auditoři jsou zvyklí v těchto organizacích pracovat s metodickými pokyny a doporučeními CHJ, přínos těchto pokynů a doporučení je hodnocen velmi kladně. Existuje ale příklad organizace, která si myslí, že je ze strany CHJ, respektive MF, zahlcována informacemi, které se jí netýkají.

Pokud chybí některé znalosti IA, nejtypičtěji jde o problematiku IT. Jako příčinu dotazovaní respondenti všeobecně uvádějí, že je velmi obtížné zaplatit pracovníky s hlubokými znalostmi IT problematiky.

Přednosti a dobré praxe

Jako příklad dobré praxe byl identifikován stav, kdy je interní audit vnímán především jako ujišťující a poradní orgán, nikoli primárně jako represivní a kontrolní. Dále situace, kdy jsou pravidelně konány reaudity nápravných opatření – je tím vytvářen „pozitivní“ tlak na skutečnou realizaci všech stanovených nápravných opatření.

Nedostatky a slabé stránky

Jedním ze zásadních nedostatků v této oblasti je chybějící kvalifikace interních auditorů v některých oblastech – zejména IT, což vede k neschopnosti adekvátně auditovat některé procesy v organizacích.

Personální stránku interního auditu lze však považovat i za obecnější slabou stránku interního auditu v mnoha dalších případech (statutární město) – nedaří se nalézt vhodné kvalifikované pracovníky ochotné podílet se na výkonu auditu.

7.2.7 Souhrn návrhů změn vnitřního kontrolního systému a návrhy ke změně zákona

V rámci vybrané organizace se nastavení VKS, zejména příslušné směrnice, mění průběžně (většinou 1× ročně) dle požadavků vedoucích, které plynou z praxe nebo dle zjištění z externích a interních auditů, případně

identifikovaných rizik. Určitě je třeba dbát na větší pružnost v aktualizaci vnitřních předpisů (jsou zde delší schvalovací lhůty apod.) a následně klást důraz na proškolení konkrétních zaměstnanců a kontrolovat dodržování těchto směrnic. Je žádoucí zaměřit se také na účelnost některých významnějších výdajových operací, aby byly v souladu s danými prioritami organizace apod.

Z hlediska konkrétních návrhů dotazovaných respondentů na potenciální úpravu relevantních zákonných předpisů byly jako nejvýznamnější náměty uvedeny následující: Aktuální zákon dle dotazovaných nedostatečně reflektuje prostor/potenciál pro rozvoj digitalizace – např. nutnost/možnost certifikovaného x necertifikovaného podpisu (kdy je který nutno použít). Další postup v rozvoji digitalizace v oblasti VKS vyžaduje výklady CHJ ze strany orgánů VS, což je náročné a úpravou zákona by to mohlo být flexibilnější. Zákon č. 320 defacto „nekomunikuje“ s ostatními zákony (například zákon o účetnictví a zákon o rozpočtových pravidlech) a prospělo by, kdyby byly vhodněji propojené – např. je příkazce zároveň osobou zodpovědnou za účetní případ? Vhodné propojení by bylo žádoucí také v oblasti archivace dokladů a jednotných lhůt a forem archivace. Jako chybějící je vnímán také přístup kontroly u majetkových operací.

Z hlediska krajských úřadů byla zmiňována problematičnost tzv. politického rozhodování. Jak má například příkazce řešit 3E, když má politické zadání výdaj uskutečnit? Neměl by být příkazcem potom přímo daný politik?

Zmiňovány jsou také nejasnosti v oblasti archivace – jak dlouho se musí originál dokladu uchovávat? Podle kterého zákona? Co je považováno za originál? Jak dlouho archivovat elektronické obrazy?

Bylo by vhodné jednoznačně vymezit, na které všechny oblasti řídicí kontrola dopadá – neměla by se aplikovat i na majetkové operace (správu majetku), financování atd.? Ze současného znění zákona to podle některých respondentů není zcela zřejmé.

Celkově je dle respondentů k řešení metodický přístup k individuálním a limitovaným příslibům. Celkově vnímají výrazné zlepšení metodických pokynů v posledních čtyřech letech.

Jako námět ke zlepšení je vyjasnit také situaci u příjmů a výdajů, u nichž objektivně není možná předběžná kontrola. Nestálo by u takového typu operací nahradit předběžnou kontrolu průběžnou či dokonce pouze následnou kontrolou?

Dle respondenta chybí v zákoně o finanční kontrole jakékoli sankce za nedodržení kritéria hospodárnosti, účelnosti a efektivnosti, což je v odpovědnosti příkazce operace – měla by zde být uvedena nějaká vymahatelná zodpovědnost za hospodaření s veřejnými prostředky.

Nezávislost interního auditu není v zákoně více interpretována a není tak zajištěno nezávislé postavení auditu samotným zákonem – v praxi snad úplná nezávislost neexistuje, když jsou pracovníci IA zaměstnanci úřadu, odměňováni úřadem a dále auditují své kolegy. V opačném případě by však již nešlo o interní audit.

Zákon o finanční kontrole popisuje vnitřní kontrolní systém jako dvě složky: interní audit a řídicí kontrolu, chybí zde komplexnější pohled souboru všech prvků vnitřního kontrolního systému.

7.3 Místní vláda

Z hlediska subjektů, které jsou zařazeny do tzv. Local government, jde do jisté míry o heterogenní subjekty od nejmenších obcí o velikosti desítek až stovek obyvatel až po obce o několika tisících obyvatel, dobrovolné svazky obcí, příspěvkové organizace a školské právnické osoby. Jde především o instituce s menšími personálními a finančními kapacitami, což často determinuje formát, strukturu, používané nástroje, postupy či procesy realizované vnitřní kontroly uvnitř organizací v tomto segmentu. U větších měst (v řádu několik tisíc obyvatel) existují i ekonomičtí odborníci jako vedoucí ekonomických oddělení, interní auditoři apod., u malých obcí (stovky obyvatel), dobrovolných svazků obcí, školských právnických osob či příspěvkových organizací však celá finanční kontrola závisí zpravidla na vedoucím pracovníkovi (starosta/starostka, manažer/ka) a dalším člověku, kteří zajišťují administrativní agendu, například většinou účetní, bez přítomnosti interního auditu. Z hlediska rolí v rámci finanční kontroly je pro tyto organizace typické, že mají většinou po jednom až dvou příkazcích operací s výjimkou větších měst, kde jsou tyto počty větší (příkazci jsou zpravidla vedoucí odborů) analogicky k velikosti organizace.

V případě malých organizací je také většinou jeden správce rozpočtu a jeden hlavní účetní, přičemž často dochází v těchto případech i ke sdružování uvedených funkcí. U větších měst je logicky také více správců rozpočtů (nebo dokonce i jen tzv. rozpočtových položek). Dokonce jsme v jednom případě zaznamenali funkce tzv. „hlavního správce rozpočtu“ – něco ve smyslu „ověřovatele“, ale téměř na konci řetězce, tj. osoba, která ověřovala správnost rozpočtové položky ve vztahu k celému rozpočtu.

Z hlediska objemu disponibilního majetku, který tyto organizace spravují, jde řádově o desítky až stovky milionů korun, v ojedinělých případech i miliard korun. Charakter jejich majetku se často velmi liší s ohledem na různé typy organizací a poslání. V případě podřízených organizací, nebo organizací členského charakteru, existuje finanční závislost na příspěvcích zřizovatele, členských příspěvcích, dotacích a transferech a podobně, takže zatímco podoba příjmů je dlouhodobě víceméně stabilní, zejména u některých těchto organizací se struktura výdajů meziročně značně mění dle aktuálních potřeb či záměrů, v souladu s definovanými strategickými cíli nebo posláním organizace.

Obdobné řády představují jejich roční rozpočty, které se pohybují od jednotek až po desítky milionů za rok. Tyto subjekty ročně realizují spíše jednotky až desítky veřejných zakázek, většinou menšího charakteru, ale vyskytují se zde v jednotlivých případech i nadlimitní zakázky. Ve vybraných případech (obce) jsou poskytovateli i příjemci veřejné finanční podpory v rádech jednotek či desítek milionů korun ročně. Standardně tyto organizace nemají zřízen útvar interního auditu, v ojedinělých případech, zejména ve větších městech interní audit mají, ale zajišťuje ho spíše omezený počet lidí 1–2.

Tyto organizace mají běžně zpracované interní směrnice a další dokumenty, které upravují nastavení vnitřního kontrolního systému v organizaci. Napříč jednotlivými organizacemi však kolísá počet takových dokumentů, kvalita jejich zpracování (např. využití šablony) a hloubka jejich provázanosti či schopnost jejich průběžné aktualizace s ohledem na vnitřní, ale i vnější faktory. Některé organizace mají jako základní dokument samostatnou směrnici k systému vnitřní kontroly, u jiných organizací je základní nastavení vnitřního systému kontroly součástí jiných dokumentů, typicky např. Organizační řád. Některé malé organizace v rámci tohoto segmentu ale často nedisponují těmito směrnici či dokumenty (např. absence organizačního řádu či struktury...), mají ale k dispozici směrnici o finanční kontrole, převzatou často v šablonovité formě.

Obce a některé dobrovolné svazky obcí zpravidla disponují strategickými dokumenty, kde jsou více či méně explicitně definované hlavní či dílčí cíle a poslání, u dalších, zejména organizací monotematického typu, je strategie dána účelem, pro který daný typ organizace vznikl a nemají třeba ani samostatný strategický dokument rozvoje organizace. Dílčí cíle bývají v těchto organizacích v lepším případě formulovány v rámci strategického či rozvojového dokumentu, v méně ideálních případech jsou formulovány a řešeny jen v rámci jednotlivých porad a v lepším případě je tak lze dohledat alespoň v rámci zápisů z porad. Dalším způsobem práce s hlavními cíli bývá také jejich definování ve stanovách organizace. U těchto organizací také často absentuje samostatný dokument či směrnice pro řízení a práci s riziky. To sice neznamená, že by s riziky tyto organizace vůbec nepracovaly, ale na zkoumaných příkladech bylo znatelné, že nemají systematický přístup k práci s riziky (identifikace, analýza, eliminace či minimalizace apod.), což může omezovat potenciální přínos tohoto nástroje.

Z hlediska elektronizace mají uvedené subjekty zpravidla zavedenou spisovou službu, většina dokumentů finanční kontroly vzhledem k

jejímu rozsahu je však realizována v papírové podobě. Pokud je něco schvalováno elektronicky, většinou jde o partikulární systém s velmi omezenými možnostmi. Dokumenty jsou někdy převáděny do elektronické podoby formou skenování a zálohování. Některé subjekty v rámci tohoto segmentu v rozhovorech deklarovaly snahu převést co nejvíce agendy do elektronické podoby, i když si uvědomují časovou a finanční nákladovost daného procesu. V tomto smyslu jde spíše o proces dlouhodobějšího charakteru. Některé instituce (např. malé obce nebo DSO) vzhledem k rozsahu jejich agendy a nákladovosti provozu daného systému ani o elektronizaci dokumentů a finančního řízení neuvažují.

Přímá hmotná odpovědnost nebo finanční zainteresovanost odpovědných pracovníků není řešena. Pokud dojde k situaci, kde musí být řešena hmotná odpovědnost, jde zpravidla o výjimečné excesy nebo podezření na trestní činnost, která je pak řešena individuálně v rámci jednotlivých organizací. K odhalení obdobných problémů však dochází spíše náhodou nebo hrubou chybou daného pracovníka než díky perfektně nastavenému systému finanční a řídicí kontroly.

Přednosti a dobré praxe

Jako výhoda je ze strany respondentů (zejména malé obce, školské právnické osoby) vnímána existence malých pracovních kolektivů, z nichž plyne důvěra, znalost prostředí, provázanost a kontrola. Dochází tedy ke vzájemné kontrole v rámci organizace, a to nejen na úrovni příkazce operace, správce rozpočtu a hlavní účetní z hlediska prováděných operací. U některých institucí (obce) je deklarována „politická“ kontrola. Významné výdaje (např. nad jistý – předem určený – limit) jsou řešené daleko víc nejen z pohledu příkazce operace a správce rozpočtu, ale jsou projednávány kolektivními orgány (např. zastupitelstvem nebo radou), široce diskutovány a jsou zvažovány dokonce i jednotlivé alternativy realizace operace (in-house, outsourcing apod.).

Silnou stránku kontroly uvnitř organizace vnímají některé dobrovolné svazky obcí ve formě kontroly ze strany starostů členských obcí. Mezi další prvky kontroly zařadili individuální schůzky s jednotlivými starosty, nebo existenci a působení vnitřního orgánu subjektu – Kontrolní komise. Subjekt (DSO) je také nositelem dotace – vysoký tlak dělat to „dobře“, tak aby se dotace nevracela. Existuje všeobecná kontrola ze strany obcí ve vztahu k dotaci. Silnou stránkou je podle respondentů

průběžná komunikace DSO ve vztahu ke starostům z hlediska „etapizace“ projektu a naplňování dotace.

Nedostatky a slabé stránky

Slabinou je nedostatečná elektronizace jednotlivých procesů finanční kontroly a z toho plynoucí nepružnost a časová omezenost. Využívá se papírová podoba finanční kontroly, která je v některých případech převáděna do elektronické podoby jenom formou skenování a není využitelná pro předběžnou nebo průběžnou finanční kontrolu. Tato forma slouží spíše jako archiv po následnou kontrolu.

Existuje pouze omezená práce se strategickými či koncepčními materiály. Kvalita dokumentů a schopnost práce s nimi na operativní úrovni v běžné praxi se významně liší (je spíše horší) podle jednotlivých subjektů.

V některých případech je evidentní absence systematické práce s riziky a nevnímání potenciálních přínosů řízení rizik pro organizaci.

Slabou stránkou je malá flexibilita při schvalování vyšších výdajů. Obecně mnohé závisí na vedoucím orgánu (příkazce operace) či jeho zástupci. Funkce správce rozpočtu v některých orgánech v zásadě neplní svůj účel, je spojena s pozicí hlavní účetní, která ale skutečně primárně pouze účtuje doklady a vrací je jedině tehdy, když vidí nějaké formální pochybení. Klíčová je pak role příkazce operace.

7.3.1 Vnitřní kontrolní prostředí

Subjekty, které spadají do kategorie místní vlády, vnímají nastavený systém vnitřního prostředí jako nastavený tak, aby odpovídal jejich potřebám. Tento systém je zpravidla vhodně popsán v příslušných dokumentech – směrnicích – pokud samozřejmě existují. Praxe se však liší, častokrát se úprava zjednodušuje. U nejmenších subjektů (malé obce a DSO) je systém kontroly postavený na důvěře, velmi často za zpracování směrnic, jejich aktualizaci a kontrolu odpovídá jeden člověk – zpravidla vedoucí pracovník (starosta, tajemník, ředitel, manažer). Kvalita zpracování příslušných interních dokumentů stojí především na této osobě. U větších úřadů (např. měst) je dokumentů víc a jsou vzájemně provázány.

S menšími kolektivy, respektive subjekty, je také spojena menší zastupitelnost, což se projevilo například absencí příslušné směrnice či pokynu, ale pak také i reálně při realizaci operací. Nicméně to někteří respondenti nevnímali jako nutné. Například proto, že mají jeden běžný účet a ten řídí, respektive kontrolují, jen tři osoby (vedoucí, zástupce

vedoucího, účetní), což vnímají jako vzájemnou průběžnou kontrolu. Nevnímají to jako problém, nicméně si uvědomují, že pokud bude nějakým způsobem v rámci systému krátkodobě či spíše dlouhodobě absentovat účetní, tak se systém může zhroutit. V případě menších, ale někdy i větších organizací se často inspirují od větších či podobných orgánů veřejné správy, například při přípravě směrnic či při přípravě smluv.

Zvláštní personální požadavky a odborná kvalifikace ve vztahu k finanční kontrole zpravidla není vyžadována. Finanční kontrolu vykonávají vedoucí pracovníci, jejich kvalifikace a odbornost se řeší zejména ve vztahu k vykonávané pozici vedoucího organizace / odboru / oddělení, oblast finanční kontroly je z pohledu vzdělávání spíše okrajovou záležitostí. Obecně jsou školení pravidelná, ne však přímo ve vztahu k finanční kontrole. Specifická školení zaměřená na finanční a řídicí kontrolu jsou spíše na dobrovolné bázi a v závislosti od individuálních rozhodnutí příslušných pracovníků.

Příspěvkové organizace, které byly předmětem zkoumání, zastupují velmi početnou a heterogenní skupinu, která vykazuje významné odlišnosti v nastavení vnitřního kontrolního systému, a proto stojí za zvláštní zmínku. V našem případě šlo o příspěvkové organizace s odlišnou oblastí působení, a to se projevovalo i nastavením vnitřního kontrolního systému. V jednom případě jde o servisní organizaci, která poskytuje podporu právě pro vytváření kontrolního systému uvnitř příspěvkových organizací v kraji. Za tvorbu a nastavení vnitřního kontrolního systému odpovídá vedoucí organizace. Jsou jednoznačně definované role příkazců operací a správců rozpočtů v organizaci. Jejich počet odpovídá velikosti organizace. Vnitřní kontrolní systém je provázán se směrnicemi typu oběh účetních dokladů, směrnice k vnitřnímu kontrolnímu systému. Odpovědnost a kompetence jsou upraveny prostřednictvím směrnic. Organizace pracují s etickým kodexem a v jednom případě také se schránkou důvěry. Systém vzdělávání zaměstnanců je zachycen v obou organizacích. Obě jej vnímají jako potřebný. V jednom případě lze zaznamenat propracovaný systém včetně ročních limitů na jednoho zaměstnance. Je součástí manažerského informačního systému. Uvědomění si kvalifikačních a odborných předpokladů je u organizací různý. Zatímco v jedné jde o jasnou představu, v druhé je představa rámcová a částečně naráží na neporozumění dotčených pracovníků (účastníků kontroly).

Co se týče sdílení zkušeností, i zde jsou patrné odlišnosti. V jednom případě je evidentní snaha o čerpání dobré praxe a seznamování se s metodikami, v dalším případě sdílení zkušeností uváděno není. Pracovníci

řídícího a kontrolního systému nejsou zainteresováni hmotně (či jinak) na výsledcích kontrolních procesů a jejich bezproblémovém fungování (pouze odpovědnost za škodu).

Samostatnou kapitolu představují také školské právnické osoby. Za vnitřní kontrolní systém je v jednom případě odpovědný zástupce ředitelky, v druhém případě sama ředitelka.

Veškeré dokumenty a směrnice, které by upravovaly vnitřní kontrolní systém v organizaci, jsou v procesu, tedy ve fázi řešení. Vzdělání zaměstnanců se řeší nahodile podle potřeby.

K výměně zkušeností dochází na bázi neformálních pravidelných setkání. V druhé organizaci probíhá školení podle určitého plánu. Vedoucí pracovníci prošli funkčním školením. Pracovníci nejsou hmotně zainteresováni ani v jedné školské právnické osobě. Pouze ředitelka jako statutární zástupce.

Přednosti a dobré praxe

Jsou jednoznačně definované role příkazců operací a správců rozpočtů organizace. Jejich počet odpovídá velikosti organizace. Vnitřní kontrolní systém je provázán se směrnicemi typu oběh účetních dokladů, směrnice k vnitřnímu kontrolnímu systému. Odpovědnost a kompetence jsou jednoznačně upraveny prostřednictvím směrnic.

Nedostatky a slabé stránky

Nedostatečné personální kapacity, zejména u malých organizací (obcí, školských právnických osob), závislost nastavení systému pouze na jednom člověku – vedoucím pracovníkovi, který je zpravidla příkazce operace a s tím spojené riziko (ne)zastupitelnosti. Kromě toho je takto postavený systém silně závislý na odbornosti daného člověka a jeho schopnosti posoudit adekvátnost operace.

Jako velká nevýhoda se jeví to, že správce rozpočtu je vůči příkazci operace zpravidla v podřízené roli (vedoucí a pověřený pracovník) a tím pádem správce rozpočtu nemůže vždy plnit roli, kterou by měl plnit z pohledu kontroly. Zastavit operaci je v tomto případě velice obtížné, respektive téměř nemožné. Neexistuje systematický přístup ke školení v rámci finanční kontroly. Vybraní pracovníci se učí za pochodu, při výkonu své funkce (např. vedoucí oddělení). Pokud se vybraní pracovníci (např. příkazci operací nebo správci rozpočtu) školí, závisí to zpravidla na jejich rozhodnutí (je to na bázi dobrovolnosti) a finančních

možnostech organizace (organizace nemá prostředky ani na placení specifických školení).

Slabou stránkou je nedostatečné definování odpovědnosti za vnitřní kontrolu (např.: Kontrolu směrnice vykonává vedoucí orgánu nebo jím pověřený pracovník kontroly – nicméně bez bližší identifikace či definice postupu výběru).

7.3.2 Řízení rizik

V daném segmentu místní správy se s analýzou rizik pracuje velmi omezeně. Některé subjekty vůbec nemají představu, co to rizika jsou, k čemu slouží a jak by je mohli využít. Naopak některé subjekty (zejména ty, které mají interního auditora) mají propracovaný systém práce s riziky. Významnou roli v tomto případě sehrávají interní auditoři, kteří zpravidla danou agendu mají na starosti, koordinují tvorbu příslušných dokumentů (např. map nebo katalogy rizik), hlídají termíny, provádějí aktualizaci apod. V případě organizací, které s riziky pracují méně (či vůbec), se rizika identifikují průběžně na operativní bázi, nicméně většinou se pak zaznamenávají, nebo reakce na ně, na individuálním principu. Chybí ucelená práce s nimi a systematický přístup k tomu, či průběžná aktualizace rizik (systémový přístup). Některé menší organizace analyzují rizika pro jednotlivé záměry ex-ante na ad-hoc bázi a snaží se zejména větší projektové záměry tzv. „rozkouskovat“, aby se minimalizovalo celkové riziko tím, že se rozfázuje (např.: rozdělení plateb, rozdělení fází...).

V případě příspěvkových organizací jsou v oblasti řízení rizik značné odlišnosti. Zatímco některé přistupují dle šetření k této oblasti spíše vágně, některé mají poměrně propracovaný a funkční systém. Pro jednu ze zkoumaných organizací je řízení rizik zásadní. Je předmětem pravidelných porad a operativně se s nimi pracuje. Jsou ohodnoceny, co se týče jejich významnosti a pravděpodobnosti dopadu. Využívají také mapu rizik. V organizaci je vyčleněný zaměstnanec (ne interní auditor), který je zodpovědný za tuto oblast. Rizika jsou ohodnocena, hodnoticí kritérium – pravděpodobnost výskytu × síla dopadu = ohodnocení, diskutuje se v rámci výboru pro řízení rizik (vedoucí odborů, ředitelka, informatik, právník, personalista). Stanoví se úkoly, návrhy řešení, aby se eliminovalo/akceptovalo riziko. Aktualizace cca dvakrát do roka, ale aktuální rizika či aktuální změna vlivů se řeší hned. Při činnosti organizace mohou vznikat škody. Riziko finančních plateb z titulu odpovědnosti za škody se organizace snaží přenést a řešit formou pojištění odpovědnosti.

Z hlediska samostatné skupiny školských právnických osob se např. ukazuje, že v jedné ze sledovaných organizací je patrna snaha o řízení rizik. Nicméně rizika, respektive ta ekonomická, nejsou nijak formalizována. Vedoucí je „má v hlavě“, týkají se změny personálu a dopadu na rozpočet a chod organizace. Nicméně si uvědomují, že je třeba je formalizovat.

Přednosti a dobré praxe

Jako dobrá praxe se ukazuje, že některé subjekty (města) provádějí u větších investičních projektů specializované analýzy (ve formě SWOT analýzy), pro daný projekt navíc nebo individuálně posuzují jednotlivá rizika realizace investice (projektu) včetně jejich verbalizace nebo písemného záznamu.

Pro rizikové oblasti a operace sestavuje organizace roční plán průběžné a následné kontroly. O uskutečněných kontrolách se dělá záznam dle tohoto plánu a na konci roku je vyhotovena a projednána zpráva. Řízení rizik je pro tuto organizaci zásadní, na pravidelných poradách jsou zaměstnanci seznamováni s riziky, jak mohou ovlivnit chod organizace, co dělat atd. Dělalí se ad hoc schůzky, na velké poradě se řeší provozní rizika. Aktualizace manuálu, podrobně se popisují procesy, případně se doplňuje to, co není dostatečné. Personálně je vyčleněný zaměstnanec a vytvořen výbor.

Když vzniká v rámci DSO nový projekt, identifikují se rizika projektového záměru, se kterými jsou seznámeny členské obce. Obce se k tomu mají možnost vyjádřit a berou na sebe identifikovaná rizika.

Nedostatky a slabé stránky

Neexistence řízení rizik, neexistence povědomí o řízení rizik, nepochopení smyslu řízení rizik, absence vnímání potenciálních benefitů z realizace řízení rizik pro fungování organizace (zejména u nejmenších organizací).

Slabou stránkou je i to, že některé organizace popisují dílčí rizika a mají i mapu rizik, ale nevědí, k čemu to pořádně slouží. Spíš to dělají formálně, protože se to tak dělat má, než aby s tím reálně pracovaly.

7.3.3 Kontrolní činnosti/postupy

Z hlediska prováděné kontroly a kontrolních postupů je v organizacích na lokální úrovni kladen důraz na předběžnou kontrolu před vznikem závazku. V tomto směru se instituce zaměřují především na její výkon jak po formální stránce (z hlediska oběhu dokumentů), tak po obsahové. Formální kontrola je vykonávána v souladu s nastavenými pravidly. Obsahová, respektive věcná, náplň kontroly je však vnímána různě. Z uskutečněných rozhovorů vyplynulo, že lidé, kteří jsou za kontrolu odpovědní, ji častokrát vnímají jako průzkum trhu nebo provedení formou benchmarkingu. Pojetí 3E není často vnímáno tak, jak je definováno v zákoně. Někteří představitelé na lokální úrovni mají nejasnou představu o tom, co to 3E je, na druhou stranu intuitivně vědí, že je potřeba dodržovat princip řádného hospodáře a v jistém smyslu princip 3E respektují, i když tomu tak neříkají. Průběžná a následná kontrola je mnohem formálnější. Průběžná se týká zejména větších investic nebo akcí, které probíhají delší dobu. Následná kontrola je často formální. Větší důraz na projednávání a kontrolu je kladen v případě realizace veřejných zakázek, kdy jsou přesně stanovené postupy. Z hlediska většího objemu financí je zpravidla rozhodováno kolektivně buď v rámci vedení organizace, nebo formou politického rozhodnutí (např. města nebo DSO).

Minimum operací je zastaveno v průběhu schvalovacího procesu. Pokud ano, zpravidla se to týká technických důvodů. Většina věcí, která jde do schvalovacího procesu, je často diskutována neformálně předem a pak oficiálně schvalována. Většina organizací má nastavené finanční limity pro rozhodování, kdy jsou větší finanční částky schvalovány kolektivně (např. politickým orgánem jako je rada nebo zastupitelstvo).

Pořadí či upřednostnění výdajů zejména u menších organizací jsou méně určována systematicky (například v propojení na strategický dokument či akční plán apod.). Jednotlivé potřeby bývají častěji řešeny na operativní bázi, v rámci sestavování rozpočtu či v rámci schůzí vedení. Jednotlivé subjekty vesměs nijak sofistikovaným způsobem neřeší při realizaci či obnovování poskytování určité služby, jestli je výhodnější či vhodnější nějaká varianta zajišťování služby (např. in-house, nebo outsourcing či jiná). Také vyhodnocování dosažených výsledků realizovaných operací/projektů vzhledem k cílům, které měl naplnit, probíhá často spíše na ad hoc bázi, formalisticky či vůbec, i když třeba je proto postup popsán vhodným způsobem v příslušné interní směrnici. Kontrola příjmů se v tomto segmentu dost liší podle typu organizace a s ohledem na charakter struktury jejich příjmů. V zásadě lze ale konstatovat, že

kontrola příjmů probíhá bez problémů u nedaňových příjmů (např. výnosy z pronájmu).

U příspěvkových organizací jsme zaznamenali tvorbu finančního plánu a určité upřednostnění výdajů. O principu 3E mají organizace povědomí a jsou si vědomy odpovědnosti, na manažerské úrovni obě ze zkoumaných organizací. U jedné organizace se potýkají s mírnými problémy v případě vykonávání předběžné kontroly u příkazců operace (vedoucích pracovníků). Ředitel se postupně snaží školit tyto zaměstnance, nicméně uvědomění si povinnosti prověřovat výdaje principy 3E občas naráží na jejich neochotu, respektive neuvědomění si jejich potřebnosti. Řešení tohoto problému vidí ředitel prostřednictvím neustálého školení.

V případě školských právnických osob byla zřejmá mezera v případě předběžné kontroly a uchopení principu 3E. Nicméně v jedné organizaci přesto, byť to nemají vyloženě formalizované, o výdajích v konceptu 3E přemýšlejí a dle popisu konkrétního příkladu lze vysledovat jejich aplikaci. Velmi tomu napomáhá osobní zainteresovanost ředitele/ředitelky na chodu organizace. V druhém případě si neuvědomují povinnost aplikovat 3E na výdajové operace. V obdobném duchu probíhá kontrola v dalších fázích. Veškerá odpovědnost a realizace leží v obou případech na jednom člověku (ředitel/zástupce). Nicméně v obou případech si uvědomují nutnost přenosu úkolů na další osobu.

Přednosti a dobré praxe

Jako přednost se ukazuje důraz na předběžnou kontrolu před vznikem závazku při jednotlivých operacích a s tím spojená neformální diskuse o jednotlivých případech operací před zahájením finanční kontroly, což snižuje počet zastavování operací v průběhu schvalovacího procesu (příklad městské části, města).

Zejména u menších municipalit, které mají stejně jako všechny municipality kontrolní a finanční výbory, kontrolovaly tyto výbory náhodně již proběhnuté projekty. Realizace kontroly náhodně vybraných dokladů a faktur. Pokud by se objevily nedostatky či chyby, zaznamenají je do protokolů, které se eventuálně projednají na zastupitelstvu. Tento postup není závazný či povinný, ale u menších municipalit, kde je vnitřní kontrolní mechanismus dispozičně menší s ohledem na velikost a možnosti úřadu, se tato praxe nabízí pro posílení kontroly a dohledu jako dobrá praxe.

Nedostatky a slabé stránky

Slabou stránkou je formální výkon průběžné a následné kontroly. Často-krát je to bráno jako povinnost, nikoli jako smysluplná činnost. Organizace nevidí přínos následné kontroly, berou, že operace proběhla, byla schválena a je tím pádem v pořádku. Není vnímáno, že danou kontrolu lze využít pro zpětné hodnocení nastavení systému a jeho funkčnosti.

Nedostatečné vnímání důležitosti průběžných kontrol a jejich významu. Setkali jsme se s názorem, že je kontrola vnímaná pouze formálně, např. jako kontrola dodacího listu nebo formálních náležitostí faktury.

Nepochopený princip 3E, jeho využitelnost a smysluplnost. Často-krát bylo 3E zaměňováno za průzkum trhu nebo jenom porovnávání variant při financování jednotlivých operací. Chybí provázanost realizace operací na strategii či cíle organizace.

U menších příspěvkových organizací je obtížné nastavit v praxi řídicí kontrolu veřejných příjmů a výdajů tak, aby byla zcela v souladu se zákonem o finanční kontrole a jeho prováděcí vyhláškou. Hlavní účetní a správce rozpočtu zde bývá většinou externí pracovník (účetní) a kontroly po vzniku závazku tak probíhají až po nákupu, v době záúčtování dokladu. Správně by kontrola měla probíhat před nákupem.

7.3.4 Tok informací / Informační a komunikační systémy

Většina organizací nedisponuje komplexními informačními systémy. Dokonce malé subjekty považují informační systémy za poměrně nákladnou či zbytnou záležitost, která pro ně není využitelná vzhledem k rozsahu agend, které vykonávají. Pokud elektronizace existuje, bývá v tomto segmentu spíše dílčího charakteru – dle jednotlivých oblastí (např. spisová služba, účetní agenda, fakturace, výběr nájemného apod.). Respondenti také poukazují na vzájemnou neprovázanost některých informačních systémů a z toho vzniklé problémy. Schvalovací procesy probíhají většinou jen papírovou formou. To pak často ovlivňuje u těchto organizací i následnou práci s těmito dokumenty v oblasti reportingu různých kontrol v rámci organizace. Archivace tak probíhá vesměs v rámci šanonů a slouží převážně pro potřeby kontroly, většinou vnější.

Pravidelné porady různé intenzity a na různých úrovních řízení a neformální výměna zkušeností probíhají vesměs ve všech organizacích.

Příspěvkové organizace

Jedna z organizací využívá informační systém, který je velmi nápomocný pro kontroly všech typů, tj. předběžné, průběžné a následné. O všech existuje záznam. Kontroly probíhají podle plánu. Je zřejmá i kontrola příjmů. Druhá ze zkoumaných organizací takový informační systém nepoužívá. Kontrola se realizuje namátkově. Kontrola příjmů se provádí.

Organizace, která používá informační systém, jej považuje za účinný. Za silnou stránku považuje, že jsou procesy digitalizované a že nelze nic dopisovat zpětně. Potřebné informace jsou kdykoli dostupné online. Systém pomohl vyřešit lepší následnou kontrolu. Informace o nakládání s veřejnými prostředky jsou předmětem pravidelných porad (1×/14 dní). Součástí těchto porad je kontrola průběhu řídicí kontroly. Zápisy jsou evidovány. Jednotlivé úkoly jsou sledovány a plánovány, součástí porad je vyhodnocování plnění úkolů. Organizace pořádá také strategické porady, výjezdní zasedání. Existuje systematická práce se zaměstnanci, všichni vědí, co mají dělat, proč a jejich práce se pravidelně kontroluje.

Školské právnické osoby

Informační systém využívají pouze pro účetnictví, ostatní se dělá papírově. Těžiště v přenosu informací má spíš neformální charakter, případně je předmětem porad. Reporting o prováděných kontrolách je ve fázi procesu. Nicméně existuje uvědomění si potřeby proces formalizovat.

Přednosti a dobré praxe

Systematická práce se zaměstnanci, časté porady, organizace strategických porad a výjezdních zasedání, zaměstnanci jsou velmi dobře informováni, mají jasný přehled o odpovědnosti, úkolech a o tom, jakým způsobem jsou naplňovány. Pravidelně se také pracuje s cíli a strategií organizace.

Nedostatky a slabé stránky

Nedostatečná elektronizace jednotlivých procesů, zdlouhavé papírové schvalování operací. Některé subjekty přiznaly „nezastupitelnost“ některých článků při schvalování operací – například se čeká, až se příslušný pracovník vrátí z dovolené. S tím je spojená vazba na „klíčového“

pracovníka, což může velmi negativně ovlivnit význam celé finanční kontroly.

7.3.5 Monitoring kontrol

Fungování systému vnitřní a řídicí kontroly se běžně neověřuje. Sestavuje se plán kontrol, či kontrolní činnosti, ale zejména ve větších organizacích (městech). Menší organizace (DSO nebo školské právnické osoby) plán kontroly nemají nebo ho dělají velmi omezeně (příspěvkové organizace). K ověřování systému dochází zpravidla z vnějšku, při zjištění faktických chyb např. při prezkumu hospodaření nebo při závěrečném vnějším auditu, který některé instituce dělají. Instituce, které mají interní audit ověřování kontrolního systému provádí, mají také zavedený systém monitoringu kontrol. Některé organizace (např. DSO nebo nově vzniklé příspěvkové organizace) uvádějí, že systém teprve nastavují.

U organizace, kde existuje interní audit, je prováděný i systematický monitoring kontrol, i ve vztahu k příspěvkovým organizacím, které jsou organizací (obcí) zřizované. Každoročně je sledován počet uskutečněných kontrol u příspěvkových organizací a kolik bylo zjištěno, jaká byla přijata opatření. Výsledky z kontrol příjemců dotací jsou podkladem pro rozhodnutí o poskytnutí dotace pro příslušného žadatele v dalším období. Vnitřní kontrolní systém je u této organizace ověřován v rámci interních auditů. Závěry jsou sumarizovány v roční zprávě interního auditora a ve zprávě o výsledcích finančních kontrol. V případě zjištění se přijímají příslušná opatření.

Příspěvkové organizace

V případě monitoringu kontrol jsou i zde patrné rozdíly. Jedna organizace postupuje podle plánu, částečně využívá informační systém, který však v současném stavu neumožňuje monitoring kontrol v požadovaném rozsahu. Zájem je o přikoupení dalších modulů, nicméně i tak je informační systém poměrně nákladný, představuje významnou položku v rozpočtu organizace.

Školské právnické osoby

Co se týče monitoringu kontrol, ten ŠPO nečiní, nicméně si uvědomují jeho výhody.

Přednosti a dobré praxe

V případě existence pozice interního auditora – monitoring kontrol i u zřizovaných příspěvkových organizací. Toto slouží také jako podklad pro rozhodnutí o poskytnutí dotace pro příslušného žadatele v příštím období.

Nedostatky a slabé stránky

Absence systémového přístupu či průběžného vyhodnocování nastavení či přiměřenosti vnitřního kontrolního systému. Některé organizace na to nemají (dle svých slov) ani personální a časovou kapacitu, řeší zajištění fungování úřadu a klíčové činnosti (příklad obce).

7.3.6 Interní audit

V daném segmentu (místní správa) interní audit úplně běžný není. Pokud existuje, tak je zavedený ve větších městech a v tom případě lze říct, že obecně funguje. Probíhá výměna zkušeností interních auditorů v rámci regionu. Interní auditoři koordinují činnosti aktualizace vybraných směrnic (např. o finanční kontrole) a zabývají se koordinací práce s riziky – hlídají termíny, iniciují aktualizaci map, respektive katalogu rizik, zasílají podklady a sumarizují výsledky.

V ideálním případě interní auditor pravidelně komunikuje s tajemníkem a starostou (příklad většího města) a probírá možné problémy. Po provedeném interním auditu jsou závěry projednávány s vedoucím auditovaného odboru, je písemně zaznamenáváno, zda vedoucí odboru s navrhovanými doporučeními souhlasí či ne, závěry jsou projednány s tajemníkem a se starostou. Starosta následně schvaluje akční plán, kde jsou uvedena příslušná opatření k nápravě s termíny plnění. Někdy jsou také závěry z auditu stanoveny jako úkoly na poradě vedení. Sledování plnění opatření probíhá v rámci následných interních auditů v průběhu roku. Vedení jsou předkládány jak zprávy z jednotlivých dílčích interních auditů, tak celková roční zpráva o činnosti interního auditu. Ročně je zpracovávána také zpráva o výsledcích finančních kontrol.

Přednosti a dobré praxe

Sdílení dobré praxe z výkonu interního auditu probíhá formou setkání interních auditorů (např. na Moravě) působících ve veřejné správě a vzájemnou konzultační činností.

Nedostatky a slabé stránky

Hodnocení kvality interního auditu se prozatím nedělá. Částečné hodnocení IA proběhlo pouze v rámci přezkoumání kvality řízení podle normy ISO 9001 v rámci externího certifikačního a dozorového auditu.

7.3.7 Souhrn návrhů změn vnitřního kontrolního systému a návrhy ke změně zákona

Dle vyjádření některých respondentů existuje hodně vnějších kontrol, čímž je podle nich dostatečný tlak na jejich kontrolu zvnějšku a nemají tedy vlastní ambice více pracovat s vnitřním kontrolním systémem nebo jej upravovat.

Obecně jsou zástupci těchto organizací spokojeni se zákonem. Občas je to vnímáno jako administrativní zátěž – výkon aktivit a činností, o jejichž smysluplnosti pochybují. Nevnímají příležitost pro zlepšení systému. Nastavili jsme to, funguje to. Obecně konstatují, že pomoc ze strany Centrální harmonizační jednotky se zlepšila, na druhou stranu vnímají metodickou pomoc lepší ze strany MV ČR než ze strany MF ČR. Menší organizace (malé obce, příspěvkové organizace, DSO) mají tendence vnímat větší pomoc ze strany regionu (kraje) než ze strany ministerstev. DSO se týká zákon relativně nově, proto cítí, že s ním mají málo zkušeností pro to, aby se k tomu kvalifikovaněji vyjádřili. Konkrétní připomínky zpravidla organizace nemají. Najdou se však výjimky, které lze shrnout do následujících bodů:

Chybí jim specifická školení zaměřená na jednotlivé typy IA pro interní auditory, školení pro vedoucí zaměstnance zaměřená na konkrétní výkon řídicí kontroly. Pokud jsou školení, tak probíhají zejména v Praze, mohla by být pořádána i regionálně, tzn. nejen v Praze, ale i v Brně apod.

Podle některých respondentů z malých organizací některé požadavky zákona o finanční kontrole jsou nerealizovatelné u takto malých subjektů. Ty se pak sice formálně snaží naplnit požadavky zákona, ale často jen na papíře, realita je pak zcela odlišná a vychází z reálných možností takových subjektů – tedy nedostatečného personálního

zabezpečení, neodpovídající kvalifikaci, nedostatku času na čtení různých metodik, nařízení, zákonů, účasti na školeních.

Vnější kontroly by měly jít více do hloubky a méně po formálních záležitostech. V případě penále či sankcí by bylo vhodné určité škálování podle objemu peněz, aby sankcionování nepůsobilo demotivačně. Rozdělovat pochybení, která přinášela skutečné/vysoké škody a která jsou sice porušením/chybou, ale škoda je minimální. Když dojde kontrola a zjistí pochybení, tak by bylo dobré vedle zjištění chyby a udělení pokuty také doporučit, jak to udělat lépe nebo doporučit dobrou praxi.

Návrh na změnu zákona o finanční kontrole – systém jako takový je funkční, pokud se dělá dobře. Hlavní účetní nemusí být hlavní účetní (tj. ne ve smyslu klasického účetního, ale člověka, který rozumí financím a ekonomice). U menších organizací je problém, aby tam byl dostatek kvalifikovaných lidí, minimálně tři. Návrh na to, aby mohl být interní audit zabezpečovaný „externě“ – tam kde to dává smysl. Požadavek na možnost zajištění výkonu finanční kontroly externím subjektem.

Zákon o finanční kontrole je v pořádku, ale problém je v nedostatečné digitalizaci či chybějící interní auditor. Bylo by přínosné, kdyby se dbalo více na kvalifikační předpoklady pro správce rozpočtu a příkazce – povinnost školení při nástupu, i následné vzdělávání.

Školské právnické osoby – školský zákon je obecný, zákon o finanční kontrole je nebere jako výjimky, není to jasné ani zřizovatelům, jaké jsou odlišnosti třeba od příspěvkových organizací, chybí přímo metodická pomoc zaměřená na školské právnické osoby.

7.4 Státní fondy a zdravotní pojišťovny

Subjekty zařazené do této kapitoly je možné z pohledu teorie veřejných financí zahrnout do kategorie peněžních fondů. Jde o decentralizované fondy, které samostatně hospodaří se svými prostředky, mají vlastní rozpočet a majetek. Nicméně jejich postavení, poslání a cíle jsou odlišné, proto se i v následujícím textu obvykle rozlišuje, zda jde o státní účelové fondy nebo zdravotní pojišťovny.

Státní účelové fondy jsou právnické osoby, které vznikají ze zákona. Vždy jsou v gesci věcně příslušného ministerstva. Momentálně v ČR působí následujících šest státních účelových fondů:

- Státní fond dopravní infrastruktury založený zákonem č. 104/2000 Sb., o Státním fondu dopravní infrastruktury a o změně zákona č. 171/1991 Sb., o působnosti orgánů České republiky ve věcech převodů majetku státu na jiné osoby a o Fondu národního majetku České republiky, ve znění pozdějších předpisů,
- Státní fond životního prostředí České republiky založený zákonem č. 388/1991 Sb., o Státním fondu životního prostředí České republiky, ve znění pozdějších předpisů,
- Státní zemědělský intervenční fond založený zákonem č. 256/2000 Sb., o Státním zemědělském intervenčním fondu a o změně některých dalších zákonů, ve znění pozdějších předpisů,
- Státní fond podpory investic založený zákonem č. 211/2000 Sb., o Státním fondu podpory investic, ve znění pozdějších předpisů,
- Státní fond kultury České republiky založený zákonem č. 239/1992 Sb., o Státním fondu kultury České republiky, ve znění pozdějších předpisů,
- Státní fond kinematografie založený zákonem č. 496/2012 Sb., o audiovizuálních dílech a podpoře kinematografie a o změně některých zákonů (zákon o audiovizu), ve znění pozdějších předpisů.

Státní účelové fondy jsou součástí sektoru vládních institucí, konkrétně ústřední vlády. Už podle svého názvu slouží k financování určitého účelu, jinak řečeno určité výšece národního hospodářství. Jde o takové oblasti, kde stát cítí potřebu podpořit zde působící subjekty, neboť soukromý sektor by tento účel buď nefinancoval dostatečně, nebo vůbec.

Státní fondy jsou z pohledu objemu finančních prostředků rozdílné velikosti. Nejvyšší objem prostředků má dlouhodobě Státní fond dopravní infrastruktury díky financím z evropských fondů, který hospodaří

řádově s desítkami miliard korun. Na druhé straně škály najdeme Státní fond kultury, jenž se objemově pohybuje v desítkách milionů korun (viz SR ČR na rok 2022). Od velikosti rozpočtu se odvíjí i velikost fondů z pohledu počtu zaměstnanců a agend, adekvátně i nároky na vnitřní kontrolní systém jsou rozdílné.

Zdravotní pojišťovny jsou dle vymezení metodiky ESA 2010 (Eurostat) také součástí sektoru vládních institucí. Jsou to specifické zdravotně-finanční instituce, které mohou být z pohledu teorie veřejných financí považovány za tzv. svěřenecké fondy. Fungují tedy na principu, že si do nich jedinec pravidelně „svěřuje“ finanční prostředky (přes platby pojistného na zdravotní pojištění) a v případě potřeby jsou mu z tohoto systému hrazeny zákonem stanovené úkony ze strany poskytovatelů zdravotní péče. Mezi zdravotními pojišťovnami hraje ústřední úlohu Všeobecná zdravotní pojišťovna, která byla zřízena na základě zákona č. 551/1991 Sb., o Všeobecné zdravotní pojišťovně ČR. Další, tzv. zaměstnanecké pojišťovny jsou právními osobami, které se zapisují do obchodního rejstříku. Jejich právní postavení je dáno zákonem č. 280/1992 Sb., o resortních, oborových, podnikových a dalších zdravotních pojišťovnách. Pro výkon své činnosti potřebují povolení, které na základě žádosti a po vyjádření Ministerstva financí uděluje Ministerstvo zdravotnictví. V současné době je v České republice šest zaměstnaneckých pojišťoven:

- 201 Vojenská zdravotní pojišťovna České republiky,
- 205 Česká průmyslová zdravotní pojišťovna,
- 207 Oborová zdravotní pojišťovna zaměstnanců bank, pojišťoven a stavebnictví,
- 209 Zaměstnanecká pojišťovna Škoda,
- 211 Zdravotní pojišťovna ministerstva vnitra ČR,
- 213 Revírní bratrská pokladna, zdravotní pojišťovna.

Stejně jako fondy se i zdravotní pojišťovny liší svou velikostí. Ta je dána hlavně počtem pojištěnců, tzv. kmenem pojištěnců. Z tohoto pohledu je dlouhodobě největší Všeobecná zdravotní pojišťovna se zhruba šesti miliony pojištěnců, následovaná Zdravotní pojišťovnou ministerstva vnitra ČR (zhruba 1,33 mil. pojištěnců) a Českou průmyslovou zdravotní pojišťovnou (zhruba 1,28 mil. pojištěnců (viz SR ČR na rok 2022)).

Vnitřní kontrolní systém fondů i zdravotních pojišťoven vychází z platné legislativy a vnitřních dokumentů (směrnic). Zvláště větší fondy a pojišťovny mají potřebu mít způsob provádění vnitřní kontroly

upravený v interních materiálech, které se pravidelně aktualizují (u některých požadavek minimálně jednou ročně nebo např. při změně příslušné legislativy). Mají vydané také vnitřní metodiky, tedy postupy pro jednotlivé kontrolní procesy tak, aby i v případě nových pracovníků bylo relativně snadné udržet systém v chodu bez výraznějších problémů či zpoždění.

Fondy mají daný svůj cíl a poslání ze zákona, kterým byly zřízeny; zdravotní pojišťovny jsou obecně ze zákona nositelem veřejného zdravotního pojištění pro pojištěnce. Fondy i pojišťovny mají své cíle dále podrobněji rozpracovány ve svých strategických dokumentech, zvláště jsou konkretizovány u jednotlivých programů podpor (fondy) a zdravotně pojistných plánů (pojišťovny). Tam se stanovují kromě cílů i indikátory, které jsou následně vyhodnocovány, aby bylo zajištěno, že veřejné prostředky nebudou využity neefektivně. Všechny fondy jsou poskytovateli veřejné podpory, proto právě na kontrolu poskytnutých finančních prostředků kladou velký důraz. Naopak zdravotní pojišťovny veřejnou podporu neposkytují.

Na základě zkoumaného vzorku fondů a pojišťoven lze konstatovat, že vnitřní kontrolní systém je ve velké míře elektronizován. Fondy a pojišťovny využívají zejména elektronický účetní systém, personální systém, spisovou službu a další moduly dle svých potřeb. Obvykle jde o komerční produkt, na který si musí zakoupit licenci. Z rozhovorů vyplynulo, že je pro fondy často výhodnější platit za takový produkt kvůli rychlému servisu a možnosti určité modifikace programu dle vlastního zadání. Ale existují i případy, kdy vlastní agenda je natolik specifická, že si fond či pojišťovna vyvíjí vlastní software, protože úprava komerčně nabízených produktů by byla buď příliš drahá, nebo dokonce nemožná.

Současně se u fondů využívá také jednoznačná identifikace pracovníka, který je součástí kontrolního procesu. Pro udělení kroku v rámci vnitřní kontroly se musí zalogovat do informačního systému pod vlastním jménem a heslem nebo dokonce opatřit svůj úkon kvalifikovaným elektronickým popisem a časovým razítkem.

Fondy mají často také vnitřního auditora, respektive útvar vnitřního auditu. Ten je v rámci organizační struktury zařazen přímo pod řídicího pracovníka fondu (ředitele), aby byla potvrzena jeho nezávislost a nemohlo docházet k nařčení ze střetu zájmů.

Hmotná odpovědnost v souvislosti s výkonem VKS není ve fondech obecně zavedena. Standardně se řeší škodní události v souvislosti s provozní činností fondů, kdy zaměstnanec může dostat k úhradě část či celou

způsobenou škodu. Případné chyby ve vnitřním kontrolním procesu však nejsou finančně sankcionovány a dle zkušeností dotazovaných subjektů k nim ani nedochází díky dobře nastavenému VKS.

Přednosti a dobré praxe

Jako přednost vnitřního kontrolního systému ve fondech a pojišťovnách lze určitě uvést velkou míru elektronizace. Dobře nastavený systém předchází potenciálním chybám, protože nepustí uživatele k dalšímu kroku bez splnění předchozích povinných prvků.

Elektronizace je i výhodou pro žadatele o dotace ze státních účelových fondů, která je ve většině případů možná v hybridní formě, tj. elektronicky i papírově. Žadatel je při podávání elektronické žádosti jednoznačně identifikován přes bankovní identitu, což na jedné straně umožní fondu ověření identity žadatele, na druhé straně usnadní práci žadateli díky automatickému vyplnění jeho základních identifikačních údajů z veřejných registrů. Do budoucna se uvažuje o úplném omezení přijímání papírových žádostí o dotace.

Dobrou praxí je stanovování limitů finančních prostředků pro zaměstnance. Tedy čím má zaměstnanec vyšší pozici, kompetence a také odpovědnost, tím vyšší má nastaven limit pro manipulaci s finančními prostředky. Pokud by chtěl realizovat operaci o větším objemu, je potřebný souhlas nadřízeného pracovníka nebo dokonce kolektivního orgánu.

Dalším dobrým prvkem, se kterým se lze setkat u fondů, je prověřování účtů protistran. Pokud hodnota smlouvy přesáhne určitou hranici (např. 50 tisíc korun), je ověřován bankovní účet protistrany, aby finanční prostředky nemohly odejít na anonymní či neproověřený účet.

U pojišťoven se jako dobrá praxe ukázal jejich vlastní prvek – věcný záměr. Ten se využívá ještě před začátkem vlastní finanční kontroly.

Pro aktuálnost vnitřních směrnic se ukazuje jako dobrý tah mít stanoveného věcného garanta interního předpisu, který je za něj zodpovědný. V případě změny legislativy či jiného významného vlivu iniciuje změnu předpisu a dohlíží na jeho schválení a rozšíření v rámci organizace.

Nedostatky a slabé stránky

Obecně je VKS náročný na lidské zdroje, protože jednotlivé funkce (příkazce, správce rozpočtu, hlavní účetní) nemůže vykonávat jedna osoba.

U fondů se tak naráží na limit počtu pracovníků v souvislosti se zákonem o státní službě.

V případě nutnosti záskoků zaměstnanců je pak občas menší znalost agend z oblastí, kde pracovník obvykle nepůsobí. Může pak docházet k prodloužení procesu kontroly či chybám z neznalosti. Řešením by mohla být pravidelná školení či rotování zaměstnanců.

7.4.1 Vnitřní kontrolní prostředí

Za nastavení vnitřního kontrolního prostředí je zodpovědný vedoucí zaměstnanec fondu, tj. ředitel. Na nastavení VKS však spolupracuje zejména s útvarem interního auditu a dalšími vedoucími zaměstnanci. VKS a jeho fungování je podrobně popsáno v interních dokumentech, tedy ve směrnících. Předpisy pro celou organizaci jsou vydávány příkazem ředitele, kdy samotný předpis je jeho přílohou. Jednotlivé sekce fondů mohou mít ještě specializované vnitřní směrnice, které mají formu pokynu. Ve zdravotních pojišťovnách nastavení VSK funguje obdobně, ale vnitřní směrnice vytváří ekonomický úsek, respektive ekonomicko-personální ředitelka.

Kontrola je obecně rozdělena na kontrolu veřejnosprávní, kterou řeší podrobně kontrolní řád, a vnitřní kontrolní systém, který zahrnuje řídicí kontrolu a interní audit. Řídicí kontrolu dělají představení či vedoucí zaměstnanci fondu nebo pojišťovny (dle organizačního řádu), interní audit má své směrnice o fungování. VKS pracuje se standardními pozicemi příkazce operace, hlavního účetního a správce rozpočtu.

Se směrnici o VKS úzce souvisí etický kodex zaměstnanců fondů, který je také pravidelně aktualizován. Z rozhovorů vyplynulo, že zatím se v historii fondů nemusela řešit situace, kdy by se zaměstnanec provinil proti etickému kodexu či byl ve střetu zájmů. Seznámení se se základními vnitřními směrnici je součástí vstupního školení zaměstnanců. Ve zdravotních pojišťovnách se kromě etického kodexu nově objevuje i úprava „criminal compliance and whistleblowing“. Možný střet zájmu řeší v případě ředitele pojišťovny přímo zákon. Specifický pro zdravotní pojišťovny je možný střet zájmů u revizních lékařů, kteří pracují pro zdravotní pojišťovnu a zároveň mají svou praxi.

Vnitřní kontrola zasahuje téměř do všech činností fondů a pojišťoven, nicméně po zaměstnancích se obecně nevyžaduje nějaká speciální kvalifikace pro kontrolní činnosti. Pro práci ve fondu by měl být zaměstnanec bezúhonný, neměl by být ve střetu zájmů, ale hlavně by měl mít

kvalifikaci pro svou pozici ve fondu. Zdravotní pojišťovny mají navíc pravidla pro výběr vedoucích zaměstnanců. Pracovníci fondů i pojišťoven mají možnost účastnit se školení a dalšího vzdělávání. Nevyžaduje se přímo školení v oblasti VKS, spíše je to na bázi dobrovolnosti a na samotných zaměstnancích, zda vyhodnotí, že takové školení potřebují. Často se však zaměstnanci účastní odborných kurzů pro svou profesi.

Za bezproblémový výkon kontrolních procesů není obvykle stanovena nějaká cílová odměna. Ale v případech, kdy nedojde k pochybením a systém běží bez problémů, je to zohledňováno např. v ročních či mimořádných odměnách.

Subjektů typu fondů je v ČR relativně malé množství. Proto se také jejich představitelé VKS, zvláště interní auditoři, setkávají a navzájem si předávají zkušenosti. Tato setkávání jsou na formální i neformální bázi. V poslední době jde hlavně o inspiraci ohledně elektronizace. Určitou roli hrají i jednotliví gestoři – ministerstva. Pro fondy jsou známé i termíny typu benchmarking a benchlearning.

Obdobně to mají i zdravotní pojišťovny, jejichž zástupci se setkávají ve Svazu zdravotních pojišťoven. Ten má několik sekcí, kde se hledá konsensus ohledně konkrétní problematiky. Obecně jde o výměnu informací a zkušeností na této širší platformě. Interní auditoři mají možnost se potkávat na půdě ČIIA.

Přednosti a dobré praxe

Ve zkoumaných fondech existuje vnitřní seznam všech vydaných předpisů týkající se VKS včetně data jeho platnosti, účinnosti, také změny/aktualizace a odpovědné osoby. Tyto dokumenty jsou obvykle dostupné v rámci vnitřního informačního systému, tedy pro zaměstnance jsou dostupné a v případě potřeby dohledatelné.

Příkladem dobré praxe je, že pokud je potřeba vydat nový interní předpis týkající se VKS či stávající aktualizovat, prochází připomínkovacím řízením napříč celou organizací. Tedy nevyjadřují se k němu jen dotčené odbory, ale připomínky mohou dávat všichni. Tak je zajištěno, že o předpisu budou všichni vědět a současně ho mohou lépe přijmout, pokud mají možnost se k němu dříve vyjádřit.

V jednom fondu mají speciální funkci v předběžné kontrole tzv. příjemci plnění. Takový zaměstnanec (obvykle ředitel nákladového střediska či jiná delegovaná osoba) kontroluje například výdaj, zda je v souladu s cíli a předchozími rozhodnutími a potvrzuje i věcnou správnost.

Tedy je to další kontrolní bod, který může pomoci zajistit efektivní využití veřejných prostředků.

Nedostatky a slabé stránky

Do nedostatků by se dala zařadit omezená zastupitelnost v době dovolených či nemocí, kdy je komplikovanější zajistit všechny zástupy. O to větší tlak je pak na komunikaci, aby jednotlivé kroky vnitřní kontroly na sebe navazovaly a nedocházelo k prostojům. Otázkou je i kvalifikace zástupců. Celkově zavádění personálních změn do organizace není jednoduché díky zákonu o státní službě, který neumožňuje přijmout někoho jen na určitou dobu (např. na dobu trvání určitého projektu).

7.4.2 Řízení rizik

Fondy i pojišťovny se na základě provedených rozhovorů řadí obecně mezi spíš progresivní subjekty veřejné správy. To dokladuje i rozsáhlý zájem o řízení rizik a práci s nimi. Nejde tedy o formální pojetí problematiky, ale opravdu aktivní složku činnosti těchto subjektů. Fondy i pojišťovny mají zpracovány interní předpisy i metodiku řízení rizik, současně mají také přiřazenu odpovědnost za jejich sledování vedoucím zaměstnancům. Identifikaci rizik a jejich hodnocení obvykle zajišťuje útvar interního auditu, a to jednou až dvakrát ročně. V této souvislosti se aktualizuje katalog rizik a mapa rizik, pojmenují se ta nejvýznamnější rizika (např. se oznamují dle pravděpodobnosti výskytu) a navrhují se opatření. Vedoucí pracovníci pak dostanou za úkol implementovat tato opatření, přičemž na pravidelných poradách se kontroluje, zda k tomu opravdu došlo. Na základě rizik se stanovuje roční i střednědobý plán auditu, jehož součástí je právě i analýza rizik.

Přednosti a dobré praxe

V rámci řízení rizik fondů se uplatňuje určité upřednostňování rizik. Nejdůležitější, respektive nejzávažnější, rizika pro fond jsou řešena a diskutována na nejvyšší úrovni vedení fondu. Méně významná rizika s menším dopadem jsou řešena na úrovni vedení jednotlivých odborů/oddělení. Rizika ještě nižšího významu a jejich řešení pak dopadají na samotné referenty. Tento systém způsobuje, že rizika jsou řešena na jednotlivých úrovních dle své důležitosti. Výhodou je, že se vedení fondu nemusí zabývat méně významnými riziky, a na druhou stranu se ani na tato rizika

nezapomíná. Význam rizik se může v čase měnit a takto je zajištěno, že žádné nebude puštěno zcela ze zřetele.

Ve zdravotních pojišťovnách je zřízena komise k analýze rizik tvořená zástupci z odborných úseků řízení, která se schází minimálně jednou ročně k diskusi o jednotlivých rizikách. Každý člen komise hodnotí rizika, následně se výsledky sumarizují a řeší se již zmíněná prioritizace rizik a překresluje mapa rizik. Výhodou je, že se sledovaná rizika pravidelně kontrolují z pohledu jejich významnosti, která se může v čase měnit (a mění). To dává vedení pojišťovny možnost včas reagovat, respektive připravit se, na možný dopad, nebo riziko eliminovat.

Nedostatky a slabé stránky

Vzhledem k vysoké angažovanosti fondů i pojišťoven v oblasti rizik a propracovanosti systému identifikace i řešení rizik nebyly odhaleny žádné nedostatky či slabé stránky.

7.4.3 Kontrolní činnosti/postupy

Na základě rozhovorů se zástupci fondů bylo zjištěno, že nemají nastaveno pořadí naléhavosti výdajů. Důležitost konkrétních výdajů se obvykle řeší už ve fázi návrhu rozpočtu, kdy jednotlivá oddělení vznášejí své požadavky na finanční zdroje. Potřeby jsou většinou vyšší než výše rozpočtovaných výdajů, proto už ve fázi návrhu rozpočtu dochází k určitému výběru. Rozpočty fondů bývají projednávány na vládní úrovni ve spolupráci s odpovědným ministerstvem, proto do výše jednotlivých výdajů může vstoupit i politický faktor. Ten se může například projevit podporou typu či zacílením konkrétních programů či výzev podporovaných ze zdrojů fondů. V případě zdravotních pojišťoven jsou priority dány zdravotně pojistným plánem, který tvoří základ výdajů. Současně se v rozpočtu počítá s malou rezervou pro neočekávané výdaje pojišťoven.

Konkrétnímu výdaji předchází jeho projednání. Na jaké úrovni se výdaj bude schvalovat, záleží na jeho výši (např. u jednoho subjektu mohou výdaje do 50 tisíc korun schvalovat vedoucí odborů, ale výdaje nad 50 tisíc korun pouze ředitel fondu). Realizaci výdaje předchází definování očekávaného výsledku. Zodpovědný je za tuto definici odbor, se kterým je daný výdaj věcně spojen. Zdravotní pojišťovny mají směrnici o výdajích, část z nich se realizuje formou centrálního nákupu. Pro ostatní výdaje existuje finanční strop, při jehož přesažení je nutné udělat průzkum

trhu a případně oslovit dodavatele. Limity výdajů jsou stanoveny; do určité výše výdaje o něm může rozhodovat zdravotní ředitel. Při překročení dané částky může výdaj schvalovat už pouze výkonný ředitel.

Kontrolní proces u fondů a pojišťoven zahrnuje standardní fáze, tj. kontrolu předběžnou, průběžnou a následnou. Předběžnou kontrolu vykonávají pracovníci určení k tomu dle popisů pracovních pozic v organizačním řádu. Jde o kontrolu, že se uskutečňuje výdaj plánovaný v rozpočtu, a současně o kontrolu z pohledu 3E. Podklady pro zhodnocení 3E příslušnému pracovníkovi chystají zaměstnanci k tomu určení (možno papírově i elektronicky). Obvykle jsou to pracovníci, jejichž oddělení chce výdaj realizovat. V praxi se často za kontrolu 3E považuje doložený průzkum trhu. Kontrola probíhá elektronicky v informačním systému, i vůči rozpočtu. Tím je zajištěno, že nebudou vynaloženy finanční prostředky na tituly, které nejsou zaneseny v rozpočtu, nebo o kterých nebylo rozhodnuto na úrovni vedení fondu či pojišťovny.

Z rozhovorů vyplynulo, že zatím nebylo potřeba zastavit v rámci průběžné kontroly nějaký výdaj, protože dochází k důkladné kontrole výdaje už v rámci předběžné kontroly, respektive už u věcného záměru. A zaměstnanci jsou si vědomi možných postihů při pochybení v rámci předběžné kontroly, neboť je to zmíněno ve směrnících včetně sankčního mechanismu. Příkazce operace má také povědomí, jaké důsledky by případné pochybení mohlo mít. V této souvislosti proběhlo ve fondech i školení příkazců operací.

Průběžná kontrola spočívá ve fondech hlavně v kontrole dokladů, kdy se srovnávají povolené výdaje s fakturami, bankovními výpisy a dalšími účetními doklady. Následná kontrola pak znamená opět kontrolu účetních dokladů, ale také věcnou kontrolu (kontrola v terénu, fotodokumentace), že co bylo objednáno, bylo také fyzicky dodáno či služba uskutečněna. Celý kontrolní postup je detailně uveden ve vnitřních směrnících, včetně přisouzení odpovědnosti za jednotlivé kroky konkrétním zaměstnancům.

Záznamy kontrol jsou uvedeny v informačním systému, jsou součástí spisů. Průběžné zprávy o kontrolách se řeší na úrovni středního managementu, referenti zaznamenávají do spisů průběžnou a následnou kontrolu. Standardně probíhá systematická kontrola hlavně na výdajové straně rozpočtu. Na příjmové straně rozpočtu spíš nahodile. Což ale neznamená, že by příjmy nebyly sledované. Zvláště u splátek úvěrů jde o velikou agendu, kdy je potřeba spárovat došlé platby s konkrétním projektem.

Přednosti a dobré praxe

V dotazovaných subjektech hraje velkou pozitivní roli elektronizace kontrolních procesů. Jde o všechny fáze kontroly, které jsou zachyceny, tj. mají tzv. auditní stopu. Je pak možné dohledat, kdy a kdo udělal konkrétní krok či rozhodnutí, jaké k tomu měl podklady atd. Současně jsou přímo v systému nastaveny kontrolní mechanismy, které zapříčiní, že se nelze posunout v rámci operace dál, pokud nejsou splněny všechny předepsané kontrolní prvky. Subjekty potvrdily, že zavádění elektronické kontroly do kontrolních procesů nebylo jednoduché a vyžadovalo zvýšené úsilí ze strany zaměstnanců. Nicméně nyní je vnímáno kladně pro svou flexibilitu a návodnost v procesu finanční kontroly.

U zdravotních pojišťoven figuruje „výdajová karta“, která slouží jako určitá průvodka konkrétního výdaje. Je na ní popsán a zaznamenán celý proces výdaje; do karty může vstoupit i spolupracovník či „garant“ operace. Výhodou je, že na jednom místě vidíme celý „životní cyklus“ výdaje a pro případ kontroly je vše přehledně zaznamenané.

Nedostatky a slabé stránky

Na základě současného nastavení zákona o finanční kontrole by všechny výdaje měly být předem definovány. Nicméně existují situace, kdy není dopředu možné náklady vyčíslit. Proto se využívá limitovaných příslibů (např. pro údržbáře). Limitovaný příslib dává zaměstnancům určitý prostor a flexibilitu při drobných nákupech. Na druhou stranu dochází k utracení veřejných prostředků bez předchozí výdajové analýzy.

Za slabou stránku se dá považovat i to, že na provedení následné kontroly u zdravotních pojišťoven nenavazuje žádný další „řídící“ krok. Na druhou stranu existují i pozitivní příklady reflexe výdajů, např. Vyhodnocování marketingové či reklamní kampaně. Dále může hrát politický faktor vstupující do plánování rozpočtu také negativní roli, pokud je politická objednávka nadřazena efektivnosti výdajů.

7.4.4 Tok informací/Informační a komunikační systémy

Jak již bylo zmíněno dříve, zástupci státních účelových fondů i zdravotních pojišťoven ve velké míře využívají informační systémy k zajištění vnitřního kontrolního systému. Obvykle jde o několik informačních systémů více či méně provázaných; hlavním je spisová služba.

Výsledky finančních kontrol jsou zaznamenávány do systému, následně jsou navržena opatření k nápravě. Obvykle projednání zjištěných skutečností probíhá ještě před samotným zadáním do systému. Cílem je eliminovat situace, kdy jde o nedorozumění nebo drobnou chybu, které mohou být napraveny ještě před zprávou. Pokud to tak jednoduché není, je do systému po dohodě se zaměstnancem zavedena zpráva, ke které se kontrolovaný může písemně vyjádřit. Může přijmout navrhovaná opatření nebo navrhnout vlastní. Zjištění jsou komunikována také s vedoucím pracovníkem, pod kterého daný pracovník spadá. Až naposledy jsou výsledky kontrol předkládány vedení fondu včetně návrhů řešení. Z praxe fondů vyplývá, že v minulosti došlo k několika případům, kdy kontrolovaní s výsledky kontrol nesouhlasili. Pak je možné oslovit nadřízený orgán se žádostí o rozbor a vydání stanoviska, obvykle je to MF ČR. Finální zpráva z kontrol se posílá dozorčí radě fondu.

Přednosti a dobré praxe

Velkou výhodou fondů je velká míra elektronizace procesů vnitřního kontrolního systému, která umožňuje vykonávat kontrolní činnosti i osobám nepřítomným na pracovišti. To se ukázalo jako velmi vhodné např. v době pandemie covid-19.

Nedostatky a slabé stránky

Na druhou stranu už jsou některé ze systémů zastaralé a do budoucna mohou představovat bezpečnostní riziko. Budou tak vyžadovat velkou investici do aktualizace a udržení systému. Otázkou ke zvážení by pak bylo, zda by nebylo efektivnější pořídit nový informační systém.

7.4.5 Monitoring kontrol

Monitoring kontrol spočívá v náhledu do VKS, kde lze uskutečnené kontroly dohledat a podívat se na jejich průběh, respektive výsledek a doporučení. S monitoringem kontrol pracují zejména vedoucí odborů/sekcí, které se kontrolují. Vedení fondu by do monitoringu vstupovalo pouze v případě, kdy by bylo zjištěno porušení rozpočtové kázně. Ostatní „běžné“ nálezy se řeší s vedoucími příslušných odborů/sekcí.

Ve fondech se obvykle dělá jednou ročně audit zaměřený na VKS, který má na starosti útvar interního auditu. Externí audit pak zahrnuje

převážně účetní závěrku, nicméně často si vyžádá i závěry interního auditu.

U zdravotních pojišťoven se bere jako forma monitoringu také interní audit.

Přednosti a dobré praxe

Dobrou praxí jistě je, že jsou výsledky kontrol dostupné elektronicky v informačním systému oprávněným osobám a současně jsou v systému také archivovány. Je pak jednoduché dohledat výsledky i několik let starých kontrolních šetření. Současně jsou v systému zaznamenávány také reakce a opatření vyplývající z provedených kontrol.

Nedostatky a slabé stránky

Pokud je audit systému vnitřní kontroly vykonáván každoročně v celém rozsahu, může to být zvláště pro malé organizace neefektivní z pohledu vynakládání pracovních sil a času. Otázkou je, zda si jsou organizace vědomy, že audit lze dělat na základě definovaného vzorku (vycházejícího z analýzy rizik) v menším rozsahu, tedy s menšími náklady na čas a pracovníky.

7.4.6 Interní audit

Útvar interního auditu spadá obvykle kvůli nezávislosti přímo pod ředitele fondu. Jeho činnost je upravena ve vnitřních předpisech fondu (např. ve statutu interního auditu) a v organizačním řádu. Interní audit probíhá standardně na základě požadavků zákona o finanční kontrole, nicméně některé fondy plní (dobrovolně) také požadavky mezinárodních ISO norem. Při své činnosti útvary interního auditu fondů využívají metodiky CHJ.

Interní audit se obecně považuje za užitečný pro činnost fondů. Pozitivním přínosem je formulace doporučení pro změny, pokud interní audit odhalí při svých pravidelných šetřeních nějaké pochybení či ne zcela dobře fungující proces. V takových případech interní auditor navrhne nápravná opatření, která musí schválit ředitel. Následně tato opatření realizuje příslušné oddělení. Interní auditor sleduje stav plnění, obvykle dvakrát ročně zpracovává přehled splněných opatření a informuje o stavu ředitele fondu.

Zdravotní pojišťovny zřizují auditní výbory, které provádějí interní audit, obvykle jednou ročně. Zpráva z auditu je diskutována s ředitelem daného úseku, je předjednáno doporučení a návrhy opatření, termín a odpovědnost včetně kontroly konkrétních úkolů. Až následně se o výsledcích diskutuje na poradě vedení pojišťovny.

Interní audit je možné provádět i mimo plán auditů, například speciální audit na přání dozorcí rady, při změně stěžejní legislativy či při nějaké věcné změně (např. nový informační systém). Plán auditů je schvalován na rok, někde je součástí i plán na další dva roky, tedy něco jako střednědobý plán auditu. Odbory, které mají být v daném roce auditovány, jsou předem upozorněny, aby se mohly na audit připravit.

Kvalitu interního auditu posuzuje v některých případech manažer kvality, v jiných si útvar interního auditu nechává zpracovávat dotazníky se zpětnou vazbou. Není obvyklé mít nastaveno hodnocení kvality z vyššího stupně řízení, spíš jde o sebeevaluaci. Mimo svou auditní činnost útvary interního auditu často poskytují formální i neformální konzultace. Auditóři mohou být také pověřenci GDPR či vykonávat další činnosti dle zadání ředitele fondu.

Přednosti a dobré praxe

Za dobrou praxi lze považovat plánování na delší období než jeden fiskální rok, tj. střednědobé plánování auditu. V případě většího fondu je zajištěno, že v dohledné době projdou auditem všechna oddělení a činnosti. Současně je z plánu zřejmé, kdy se má to které oddělení na audit připravit, je tedy omezeno určité nepříjemné období nejistoty „kdy na ně přijde řada“.

U zdravotních pojišťoven lze zmínit, že členem auditního výboru jsou často zástupci zakladatelských organizací pojišťovny, kteří dávají pojišťovně významnou zpětnou vazbu, protože jsou sami znalí interního auditu.

Nedostatky a slabé stránky

Na rozdíl od zdravotních pojišťoven nemají fondy výbor pro audit. Ale dle vlastního vyjádření jednoho zástupce fondů by to bylo praktické pro všechny organizace na úrovni ústředních orgánů, které spadají pod zákon o finanční kontrole. Současně i v této oblasti narážíme na nedostatek, respektive omezené počty míst zaměstnanců. Kontrolních procesů ve fondech probíhá několik: kontrola kvality, kontrola ze strany

zodpovědného ministerstva a kontrola ze strany EU fondů (v rámci operačních programů). Při takovém množství kontrol je prakticky hrozba kontroly prevencí proti „spuštění“ kontrolních procesů. Chybějící či jinou činností zaneprázdněný personál tak může být hrozbou pro výsledek kontroly.

Pro ideální nastavení a výkon interního auditu by z pohledu odbornosti bylo vhodné mít v takovém oddělení IT specialistu a právníka. Přestože se v současné praxi fondy bez těchto odborníků obejdou díky doplňování vzdělání a zkušenostem zaměstnanců, obecně by uvítaly rozšíření svých týmů interního auditu o tyto profese.

V rozhovorech se zástupci zdravotních pojišťoven se objevila výtka vzhledem k omezeným auditorským přístupům do informačního systému, kdy je třeba žádat o přístup ze strany garanta modulu. Ten může přístup odmítnout a výsledný audit pak nemusí zcela odpovídat skutečnosti, respektive nezávislost nemůže být úplná.

7.4.7 Souhrn návrhů změn vnitřního kontrolního systému a návrhy ke změně zákona

V poslední době fondy i zdravotní pojišťovny posílily své informační systémy a procesy VKS zejména díky zavedení elektronických prvků do systému VK. Současně ale nelze říct, že tento stav je konečný a plně uspokojivý. Fondy i pojišťovny plánují do svých informačních systémů (ať už vlastních či poskytovaných komerčně) investovat finanční prostředky s cílem pokrýt i další oblasti VKS. Zejména je dle jejich zkušeností potřeba důkladněji ošetřit průběžnou a následnou kontrolu z pohledu elektronických procesů.

Fondy by uvítaly, kdyby zákon mohl nastavit hodnocení útvaru interního auditu zvenku. CHJ zveřejňuje metodiky k hodnocení auditu, ale pokud zákon jasně nestanoví povinnost, nikdo se do toho moc aktivně nehrne. Externí hodnotitelé by mohli být na speciálním seznamu, a státní správa by je mohla využívat.

Současně by ocenily, kdyby auditor mohl zpracovávat rizika u menších organizací, případně kdyby byla povinně zřízena pozice speciálního zaměstnance (risk managera), který by za řízení rizik zodpovídal. Možná by celý proces řízení rizik šel navázat na finanční limit, který by stanovoval, kdy je potřeba se rizikem zabývat a kdy už ne z pohledu nevýznamnosti.

Zástupci zdravotních pojišťoven navrhli posílit řídicí kontrolu před vznikem závazku, zejména v nastavení informačního systému. Dle jejich vyjádření není možné kontrolovat plně položku po položce, proto by měl systém zajistit zvláštní kontroly.

Následná kontrola je dle rozhovorů se zástupci fondů v zákoně stanovena jen vágně. Je pak těžké rozklíčovat, co všechno do ní patří, jestli jde např. o zpracování výroční zprávy nebo o jaké úkony má vlastně jít. Ideální by proto bylo následnou kontrolu v zákoně více rozvést. Podobně by bylo vhodné více prokreslit v zákoně roli jednotlivých osob (příkazce operace, správce rozpočtu, hlavní účetní). Ne však měnit zavedenou terminologii, na kterou jsou už všichni zvyklí. Případně brát termíny z mezinárodních standardů.

Témata, která jsou rozebírána a konkretizována v metodikách CHJ, by mohla být podle názoru dotazovaných fondů uvedena spíše v prováděcí vyhlášce. Neboť přestože samotné fondy o existenci CHJ a jejich metodik vědí, znají jiné subjekty z úrovně ústřední státní správy, které metodiky CHJ neznají, a tudíž je nevyužívají. Pokud by některé procesní postupy a pravidla byly uvedeny v prováděcí vyhlášce, vědělo by o nich víc subjektů, a hlavně závaznost pro jejich používání by byla vyšší.

Dále zástupci fondů i zdravotních pojišťoven shodně uvedli, že CHJ vydává mnoho metodik, které míří na místní úroveň (obce). Ale moc jich není pro ústřední instituce a aplikovat metodiky pro obce není jednoduché, někdy je to i nemožné. Proto by zástupci fondů i zdravotních pojišťoven uvítali metodiky zaměřené přímo na ně a jejich činnost. Současně vědí o doplňkových směrnících, které jsou často pouze v angličtině, přitom jsou využitelné i pro ČR. V tomto případě by ocenily odborný překlad do češtiny.

Dalším návrhem je zavést možnost nastavení limitovaného příslibu i v jiných než současně povolených situacích. Limitované přísliby by oficiálně měly být vydány na časové období na konkrétní výdaj, ale bez konkrétního dodavatele. V praxi je ale často dodavatel známý (z minulých operací či ze zkušeností) a přiznáním limitovaného příslibu je vlastně jednáno protiprávně. Možnost nastavení limitovaného příslibu i v těchto situacích by znamenala úlevu. Příkladem může být platba za lékařské prohlídky zaměstnanců či nákupy ve školní jídelně, u zdravotních pojišťoven možnost finančního příslibu na smlouvy s lékaři či specialisty, u kterých je velmi pravděpodobné využití jejich služeb, ale není předem jasné, v jakém rozsahu.

7.5 Veřejné vysoké školy a výzkumné instituce

Součástí těchto případových studií jsou informace získané z rozhovorů se zástupci veřejných vysokých škol a výzkumných institucí.

Veřejné vysoké školy (dále jen VVŠ) představují velice heterogenní skupinu, která zahrnuje velké univerzity s desítkami fakult, ústavů a dalších součástí, ale také relativně malé vysoké školy s úzkým zaměřením a poměrně homogenní strukturou. Tomu odpovídá i velká variabilita robustnosti VKS na těchto institucích. U menších organizací jde obvykle o nižší desítky osob zapojených přímo do VKS, ve velkých organizacích může jít až o vysoké stovky pracovníků na všech úrovních VKS. Zejména velké VVŠ mají k dispozici nemalé finanční prostředky, nástroje a možnosti technického zázemí a poměrně rozsáhlý aparát ekonomických odborníků. Struktura takových subjektů je víceúrovňová a vnitřní kontrolní systém tvoří vedení, vedoucí pracovníci a jimi pověřeni pracovníci na mnoha úrovních a součástech VVŠ. U menších VVŠ bývá VKS více centralizován, ale i zde bývá velmi variabilní struktura, zejména na pozicích příkazců operací. Určitým specifikem VVŠ je také vícezdrojové financování – typicky státní příspěvky na vzdělávací činnost, podporu strategického rozvoje VVŠ, projektové financování, dotační schémata, finanční prostředky získané vlastní doplňkovou činností či z oblasti celoživotního vzdělávání a dalších zdrojů.

Z hlediska objemu disponibilního majetku, o který se předmětné subjekty starají, jde opět o velice široké rozpětí standardně začínající na nižších stovkách milionů korun až po vyšší desítky, výjimečně i stovky miliard korun. Obdobné řády představuje jejich roční rozpočet. Tyto subjekty ročně realizují také rozdílné počty veřejných zakázek ve všech režimech. Standardně mají zřízen útvar interního auditu nebo minimálně pověřené zaměstnance k výkonu funkce interního auditora (v rozmezí od jedné do deseti osob v závislosti na velikosti instituce).

Vzhledem k rozsáhlosti administrativního aparátu je u těchto organizací standardní poměrně podrobné zpracování interních směrnic a dalších dokumentů (i u menších VVŠ), které upravují nastavení vnitřního kontrolního systému v organizaci. Napříč organizacemi však kolísá počet takových dokumentů a hloubka jejich provázanosti. Z realizovaných rozhovorů vyplynulo, že základní směrnice se týká samotného VŘKS a jeho nastavení, dále bývá v různé míře tato základní směrnice provázána na další interní předpisy VVŠ, zejména na (existují-li) směrnice k oběhu a

přezkoumání účetních dokladů, organizační řád, etický kodex, ekonomický řád, inventarizační směrnice atd.

VVŠ mají zpracovány poměrně podrobné a rozsáhlé strategické dokumenty, které následně rozpracovávají do stanovení konkrétních cílů, aktivit a sledovaných indikátorů. Tyto strategické a rozvojové dokumenty bývají často veřejně dostupné, což zvyšuje tlak na vnitřní kontrolu i z hlediska vnější veřejné kontroly. Jejich naplňování je deklarováno jako pravidelně hodnocené a sledované. Z rozhovorů v rámci organizací však plyne, že v rámci běžného operativního rozhodování zejména příkazců operací nejsou vždy patrné schopnosti provazovat jednotlivá rozhodnutí na stanovené strategické cíle organizace. I tak však jde typicky o „lepší průměr“ práce se strategickými cíli organizací a jejich implementace do běžného chodu organizace skrz realizaci konkrétních opatření (zřejmě i v důsledku tlaku zejména ze strany MŠMT na zpracování a pravidelné hodnocení strategických záměrů VVŠ, od čehož se odvíjí i významná část financování VVŠ ze strany MŠMT).

V těchto typech organizací je patrná velmi velká variabilita rozsahu elektronizace VKS. U některých VVŠ je převážná část VKS a jeho agend realizována pouze elektronicky, nejtypičtější situací je však kombinace elektronických a papírových agend v různých poměrech, a to od velmi významné elektronizace, až po elektronizaci pouze některých základních agend s výrazně dominující papírovou agendou. Plná elektronizace však zaznamenána nebyla ani v největších organizacích, byť u některých největších VVŠ se podíl elektronického schvalování dokumentů výrazně blíží 100 %. Postupné elektronizování agend bylo deklarováno zainteresovanými pracovníky všech dotazovaných organizací jako žádoucí, nicméně stoprocentní elektronizace zřejmě nebude možné dosáhnout nikdy (některé procesy jsou podle respondentů neelektronizovatelné), aktuálními zmiňovanými překážkami jsou často zejména personální a finanční nedostatky. Jako hlavní výhody elektronického vnitřního kontrolního systému jsou především zmiňovány možnosti řešit některé záležitosti na dálku (výhoda zejména v covidovém období) a jasně identifikovatelná auditní stopa. Paradoxně však bylo možnou nevýhodou elektronického systému VKS zmiňováno i déle trvající schvalování některých transakcí, než při papírovém schválení (nicméně u většiny procesů elektronizace vede ke zrychlení celého procesu) a zejména skutečnost, že po přechodu na elektronický systém schvalování se v některých případech jeví kontrolní proces jako formálnější než v papírové verzi. Tato skutečnost nastává zejména těsně po zavedení elektronických agend a nějaký

čas trvá, než se podaří tuto formálnost odstranit zejména důsledným proškolením zodpovědných pracovníků. Následně jsou však již výhody elektronických agend obecně hodnoceny jako převažující. Postimplementační kritické fázi je však nutno věnovat zvýšenou pozornost. Nevýhodou elektronických agend byla identifikována deklarovaná závislost na případných externích poskytovatelích IT řešení (často zejména velcí poskytovatelé nejsou ochotni implementovat speciální „na míru“ tvořené požadavky organizací). V takovém případě pak buď elektronizace neproběhne vůbec, nebo je řešena alternativně mimo hlavní elektronický systém (excel, intranet atd.), což však komplikuje jednoduchost a funkčnost systému VK (obdobná zjištění byla identifikována také na úrovni regionálních institucí).

Jako ideální stav v oblasti elektronizace by podle respondentů byl jeden informační systém, který zvládne všechny potřebné agendy. Aktuálně tomu tak ale není a častým případem je situace, kdy jsou jednotlivé elektronické agendy realizovány prostřednictvím různých IT systémů (částečně externě dodávaných, částečně interně vyvíjených či udržovaných). Objektivně lze podotknout, že obě varianty mají svoje výhody a nevýhody. Největší výzvou tak v oblasti elektronizace zůstává schopnost tyto jednotlivé IT systémy propojit do vzájemné funkčnosti a provázanosti.

Zastupitelnost jednotlivých pracovníků ve VKS bývá standardně definována v rámci interních předpisů organizací. Ne vždy však bývají tyto dokumenty aktualizovány v reálně potřebném čase, takže na přechodnou dobu může docházet k „nezastupitelnosti“ jednotlivých osob ve VKS. Obvykle však bývá vyřešeno při identifikování takového problému velmi rychle. Jako ideální stav se jeví elektronický systém schopný identifikovat mezery v zastupitelnosti a potřebu jejich úprav – při delší pracovní neschopnosti, služebních cestách atd. S rozvojem elektronizace VKS jsou však schopni řídicí pracovníci schvalovat dokumenty i v době nepřítomnosti na pracovišti (pokud mají možnost schvalovat dokumenty na dálku), takže riziko prodloužení významně klesá.

Na VVŠ sice dochází občas k vyhodnocení hmotné odpovědnosti pracovníků, ale jde spíše o jednotky případů, jako systémový problém tato oblast nikde identifikována ani subjektivně hodnocena nebyla.

Z hlediska pořadí schvalovatelů operací je dodržováno pořadí příkazce – správce rozpočtu – hlavní účetní. V některých případech je však vhodné pořadí upravit a zahájit schválení např. Správcem rozpočtu. Deklarovaným požadavkem je ponechat toto pořadí na úvaze organizace.

Veřejné výzkumné instituce, které se rozhovorů zúčastnily, jsou velmi podobné co do objemu prostředků, s kterými hospodaří (stovky milionů), nicméně velmi nesourodé, co se týče počtu pracovníků vykonávajících kontrolu. Zatímco v jedné ze zkoumaných organizací je řádově několik desítek příkazců operací (odpovídá množství realizovaných projektů) v další ze zkoumaných organizací je jich zhruba pětina. Nesourodost je i v oblasti počtu správců 1 versus 7. V jedné z organizací je zřízen interní auditor, v druhé nikoli. V organizaci, kde působí auditor, realizuje rovněž i kontrolu. V jednom případě je orgán příjemcem veřejné finanční pomoci (80 %), v druhém případě nikoli.

Směrnice, které upravují vnitřní kontrolní systém v organizacích, patří mezi běžně využívané, jde o oběh účetních dokladů a jejich přezkoumání, směrnice o účetnictví a finanční kontrole, organizační řád a podpisové vzory.

Práce s cíli a hodnoty organizace jsou rozdílné, v jednom případě jde o vědomé provázání cílů a hodnot do činnosti organizace, v druhém případě se jeví stanovení cíle spíš jako formální.

Rozdílné je také využívání informačních systémů. V jednom případě jde o poměrně propracovaný systém s vyvíjením vlastního softwaru, v druhém případě převažuje papírová forma.

V jedné z organizací je zaveden systém managementu kvality a systém environmentálního managementu dle ISO norem.

Přednosti a dobré praxe

Podrobně zpracované strategické dokumenty včetně průběžné práce s nimi. Částečná návaznost financování VVŠ na tvorbu a vyhodnocování strategických dokumentů. Na větších VVŠ vysoká míra elektronizace VKS.

Vlastní informační systém, který řeší všechny agendy, je vysoce funkční a všechny agendy jsou vzájemně propojené. Bohužel v současné době naráží na kapacity – potřeba rozšířit, což už je problematictější v případě řešení interní cestou.

Nedostatky a slabé stránky

Neprovázanost různých částí IT systémů v rámci VKS. Velmi vysoký počet pracovníků zařazených do VKS (zejména příkazců). Při takovém počtu pracovníků je jen velmi obtížné zajistit všechny požadované znalosti a předpoklady vyžadované zákonem o FK.

Elektronizace je zanedbaná z minulého období, kdy pro ni nebyla ze strany vedení podpora. Organizace nemá elektronicky vedenou ani evidenci majetku.

Kontrola je v některých případech elektronizovaná – potřeba většího množství podpisů, což sklouzává k formalizaci (spoléhání se na toho, kdo kontroloval dříve, nebo naopak teprve bude kontrolovat).

7.5.1 Vnitřní kontrolní prostředí

Pravidla pro nastavení VKS v případě veřejných vysokých škol nastavují formálně rektori. Za reálné fungování systému jsou však standardně zodpovědní a rektorem pověřeni kvestoři. Nastavení VKS je upraveno řadou směrnic vymezujících jak samotný VKS, tak i dalších souvisejících interních norem – organizační řády, směrnice o oběhu účetních dokladů, směrnice týkající se investičních a dalších projektů, etické normy, inventarizační směrnice, interní normy upravující řízení rizik atd. Podrobnost a variabilita těchto interních norem je velká v závislosti především na velikosti VVŠ. Příkazci operací se na VVŠ rekrutují z velkého množství různých pracovníků – od těch, kteří mají ekonomické či právní vzdělání až po řešitele různých projektů, kteří obvykle nejsou zvláště proškoleni pro oblast finanční kontroly (dokonce v rozhovorech opakovaně zaznívaly názory, že pokud by došlo k proškolení takových příkazců na všechny povinnosti z oblasti finanční kontroly, mohlo by reálně dojít k tomu, že by řešitelé různých projektů odmítli takovou funkci vykonávat). Proškolení jednotlivých pracovníků zapojených do VKS je spíše nepravděelné, více se dbá na proškolení pracovníků ekonomických oddělení, řadoví příkazci jsou na oblast finanční kontroly školeni pouze výjimečně a častěji je i tak tento typ školení na dobrovolné bázi. Příkazci operací jsou jmenováni na VVŠ buď přímo rektorem (kvestorem), nebo v rámci delegovaných pravomocí děkany, řediteli ústavů, tajemníky fakult atd. Jednotná praxe mezi dotazovanými subjekty identifikována nebyla. Zástupce obvykle navrhují příkazci operací a schvalování jsou opět osobami, které mají právo jmenovat příkazce. Všechny dotazované VVŠ mají vytvořeny dokumenty definující etické principy a obvyklou praxí je také interními předpisy upravená problematika potenciálního střetu zájmů schvalovatelů u jednotlivých transakcí (nebo jen u dílčích operací), která umožňuje efektivně vyloučit ze schvalovacího procesu osoby, které jsou ve střetu zájmů (s povinností takový střet hlásit nadřízeným pracovníkům). V rámci rozhovorů byly identifikovány jednotky případů, kdy se

díky takové úpravě zabránilo střetu zájmů ve schvalovacím procesu. Ani u VVŠ není zcela obvyklé, že by byly vysloveně popsány speciální postupy pro ochranu pracovníků, kteří upozorní na nedostatky ve VKS, nicméně nebylo z rozhovorů ani identifikováno, že by takové situace bylo nutné speciálně upravovat, protože dílčí zjištěné nedostatky bývají řešeny automaticky a není pocítována potřeba zvláštní úpravy takových procesů.

Z hlediska požadované kvalifikace na pozicích příkazců, správců a hlavních účetních je situace velmi různorodá. Nejtypičtější situací je, že v kvalifikačních předpokladech nebývá požadavek přímo na znalosti zákona o FK, spíše jsou požadovány odborné znalosti v oblasti, které se dotýčný pracovník bude věnovat. Jak bylo zmíněno výše, typicky je větší důraz kladen na znalosti z oblasti FK na pozicích ekonomických pracovníků, tedy typičtěji na pozicích hlavní účetní či správce rozpočtu, u příkazců operací kvalifikační předpoklady z oblasti FK obvykle absentují zcela nebo jsou vyžadovány spíše výjimečně pro konkrétní „rizikovější“ pozici.

Identifikovanou dobrou praxí u všech dotazovaných VVŠ je snaha o sdílení svých zkušeností s jinými typově podobnými organizacemi a případné konzultování problémů (setkávání kvestorů VVŠ, tajemníků atd.). Zdá se však, že počet takových osobních setkání významněji klesl v době covidu.

Ani u VVŠ není zcela typické [respektive je spíše výjimečné (identifikováno u jedné VVŠ v rámci rozhovoru)], že by pracovníci řídicího a kontrolního systému byli zainteresováni hmotně na výsledcích kontrolních procesů a jejich bezproblémového fungování. V jedné VVŠ jsou na bezproblémové výsledky v oblasti FK navázány některé osobní příplatky pracovníků.

Výzkumné organizace upravují své vnitřní kontrolní prostředí různě. Odpovědný je ředitel organizací. Nicméně v jedné ze zkoumaných organizací se poukazuje na to, že systém vnitřní kontroly je týmová práce několika oddělení (ekonomické oddělení, IT oddělení a další). V organizaci se do úpravy interních procesů zapojuje také auditor.

V případě popisu rozdělené odpovědnosti za rozhodování a schvalování, dotazovaní poukazují na konkrétní zkušenost. Přestože toto není upraveno samostatným dokumentem, je dle jejich tvrzení často zajišťováno a kontrolováno, že je rozdělena odpovědnost tak, jak to vyplývá ze zákona. Každý je o nutnosti této kontroly poučen. Nový příkazce operace je zaškolován a jednotlivé role jsou nastaveny v IT systému, není možné zdvojení schvalovacích funkcí. Odpovědnost za plnění dílčích úkolů je

jednoznačně určena prostřednictvím organizačního řádu, který poměrně široce popisuje povinnosti všech zaměstnanců.

Obě organizace mají etický kodex, nicméně ne ve všech se s ním pracuje. V jedné jde o systematickou práci včetně vyhodnocení, v druhé jej naopak „nemohli najít“.

Organizace disponuje HR Awards a transferem technologií. Probíhá zde pravidelné školení, podle potřeby a individuálních plánů osobního rozvoje. Samozřejmostí jsou také kariérní pohovory. Vzdělávání v oblasti finanční kontroly probíhá podle potřeby. V druhé naopak pociťují určité nedostatky a nyní stojí před výzvou vyšší míry elektronizace, kde očekávají neochotu ze strany některých zaměstnanců. Systém pravidelného školení zde není nastaven. Vzdělávání probíhá pouze v oblasti BOZP a školení řidičů.

Co se týče sdílení zkušeností, organizace spolupracují s vysokými školami a akademií věd. V obou případech jsou zaměstnanci vedoucími pracovníky motivováni k bezproblémovému fungování procesů v organizaci. V jedné z organizací jsou zaměstnanci vedoucími pracovníky motivováni k bezproblémovému fungování procesů v organizaci prostřednictvím osobního ohodnocení.

Přednosti a dobré praxe

Sdílení zkušeností z oblasti VKS mezi jednotlivými VVŠ – setkání kvestorů, konference tajemníků, neformální konzultace. Zpracované etické normy včetně pravidel pro zabránění střetu zájmů.

Vytváření systému vnitřní kontroly je týmovou prací několika oddělení (ekonomické oddělení, IT oddělení a dalších).

Rozdělení odpovědnosti ze zákona je vždy kontrolováno tak, jak to vyplývá ze zákona. Každý je o nutnosti této kontroly poučen. Nový příkazce operace je zaškolován a jednotlivé role jsou nastaveny v IT systému, není možné zdvojení schvalovacích funkcí.

Pravidelná školení dle potřeby, ale také dle individuálních plánů osobního rozvoje. Samozřejmostí jsou rovněž kariérní pohovory.

Nastavení motivačních nástrojů (odměny) k bezproblémovému fungování kontrolních procesů prostřednictvím osobního ohodnocení.

Nedostatky a slabé stránky

Neznalost předpisů z oblasti FK u velké části příkazců operací. Kvalifikační předpoklady z oblasti FK nejsou standardním požadavkem

zejména u pozic příkazců operací (částečně i správců rozpočtu). Nepravidelné nebo zcela absentující školicí procesy v oblasti FK.

Etický kodex pouze jako formální dokument, organizace s ním dále nepracuje, problém byl „nalézt“ jej.

Absentující vzdělávání zaměstnanců v rámci vnitřního kontrolního systému.

7.5.2 Řízení rizik

Identifikovaná praxe v oblasti řízení rizik na VVŠ je velice různorodá. Větší VVŠ mají obvykle samostatné interní předpisy definující pravidla a postupy řízení rizik. Obvykle je také vytvořen katalog rizik identifikujících a ohodnocujících jednotlivá rizika. Existují na nich i samostatné orgány (např. výbory pro řízení rizik), které mají mimo jiné za úkol identifikovat a hodnotit klíčová a další rizika, nastavovat metodiky jejich hodnocení a práce s nimi atd. Zejména u menších VVŠ je naopak možné, že žádná systémová pravidla pro práci s riziky a jejich řízení neexistují, rizika nejsou popsána, systémově identifikována a sledována. Běžnou praxí je pak jen nahodilé hodnocení rizik v rámci přípravy konkrétních aktivit (např. projektů, veřejných zakázek atd., jejich následné hodnocení a systémový přístup k rizikům pak nebývá ani dále podrobněji hodnocen. U velkých organizací lze naopak identifikovat i situace, kdy je popsáno velmi velké množství rizik (např. cca 1000), jejichž další říditelnost je velmi problematická a často nemožná. Jako nejlepší se tedy jeví tzv. „zlatá střední cesta“, kdy jsou VVŠ schopny identifikovat řádově desítky rizik, která jsou dále schopny rozdělovat na tzv. rizika klíčová, potenciálně ohrožující chod celé VVŠ a rizika ostatní, která mohou významněji ovlivnit chod dílčích částí VVŠ. Klíčová rizika jsou pak řízena, hodnocena a případně upravována na centrální úrovni řízení, provozní rizika jsou říditelná na úrovni jednotlivých součástí VVŠ. Minimálně jednou ročně pak dochází k vyhodnocení jednotlivých rizik, k diskusi nad vznikem potenciálně nových rizik a validaci správnosti ohodnocení rizik a jejich řazení mezi klíčová či ostatní rizika. Adekvátní práce s riziky je pak také důležitou součástí pro výkon interního auditu, kdy jsou auditovány prioritně oblasti s potenciálně vysokými riziky. Jako problematická, i u větších VVŠ, však byla identifikována skutečnost, že s riziky nejsou často seznámeni příkazci operací (i když na úrovni VVŠ jsou rizika dobře popsána a systematizována), což snižuje účinnost systému řízení rizik. Pravidelná školení

na práci s riziky pro příkazce operací pravděpodobně systémově realizována také nejsou.

U výzkumných organizací lze zaznamenat rozdílný přístup k řízení rizik, zatímco v jedné ze sledovaných organizací řízení rizik absentuje, dokonce se pochybuje o vhodnosti jej zavádět, (mnoho práce bez adekvátního přínosu). V druhé z organizací je systém řízení nastaven. Odpovídá za něj manažer kvality, který spolupracuje s auditorem. Systém je ukotven v dokumentu „Hodnocení rizik a příležitostí“ a je prováděn auditorkou. V intranetu je této oblasti vyčleněn samostatný modul a při řízení se vychází ze směrnice k rizikům. U každého rizika je stanovena jeho významnost a četnost. K hodnocení rizik dochází pravidelně dle interní směrnice. Každý zaměstnanec může prostřednictvím nadřízeného podat návrh na eliminaci rizika a následně je návrh posuzován a schvalován. Přehled rizik je zachycen v samostatném modulu informačního systému. Za eliminaci souvisejících rizik je odpovědný vždy příslušný pracovník. V rámci kontrolních dnů se projednávají rizika na úrovni vedení.

Přednosti a dobré praxe

Kontinuální proces hodnocení rizik. Nutnost kvalifikovaného stanovení rozumného počtu rizik, která lze ještě řídit, příliš velký počet rizik již říditelný není, naopak stanovení příliš malého počtu rizik (nebo jejich úplná absence) může vést k opomenutí významného rizika. Do procesu řízení rizik je vhodné zapojovat i odbory interního auditu. Jsou schopny pomoci s identifikací některých rizik i jejich vyhodnocováním.

Řízení rizik je věnována patřičná pozornost a do řízení rizik je zapojen široký okruh zaměstnanců. Organizace má zpracováno několik interních dokumentů, které se k řízení rizik vztahují a v informačním systému je řízení rizik vyčleněn samostatný modul. Rizika a jejich významnost je aktualizována průběžně a probíhá rovněž kontrola na úrovni vedení.

Nedostatky a slabé stránky

Nejednotný přístup k práci s riziky na různých VVŠ. Na některých VVŠ zcela chybí systematický přístup pro práci s riziky (v lepším případě je ponechána a delegována práce s riziky na jednotlivé pracovníky VKS (individuální posuzování), v horším případě nejsou rizika řízena vůbec. U velkých VVŠ naopak lze identifikovat i případy, kdy je popsáno tak velké množství rizik, že jsou reálně již neřiditelná. S popsányými riziky obvykle nejsou seznámeni všichni pracovníci VKS (zejména příkazci operací).

Absence systému řízení rizik včetně hlubokého podcenění jejich významu a přínosu pro organizaci.

7.5.3 Kontrolní činnosti/postupy

Upřednostňování výdajů je u VVŠ obecně dáno rozpočtem. Rozpočet VVŠ bývá sestavován s ohledem na strategické dokumenty VVŠ a z nich vyplývající cíle. Upřednostňování výdajů je typické zejména u investičních a projektových výdajů. U běžných výdajů již probíhá méně často, nebo vůbec, opět ale vzhledem k sestavenému rozpočtu. Pokud jde o mandatorní výdaje, tak tam upřednostňování není ani možné. Standardním postupem také není systematické rozhodování o tom, zda je efektivnější, hospodárnější či účelnější zajistit určitou operaci interně či prostřednictvím externích subjektů. Když už se takový postup děje, je to spíše individualizovaný přístup závislý na konkrétních pracovnících, případně realizovaný jen u dílčích činnostech – např. v rámci interních grantových projektů, kde je preferována vlastní činnost. U jedné VVŠ byl identifikován vývoj, kdy se v minulosti tato skutečnost také příliš neřešila, nicméně postupným vývojem se postupně začaly tyto skutečnosti zvažovat, například u IT projektů, kde je vlastní vývoj často dražší než nákup externího hotového řešení atd. Přímo systémově a komplexně však tato oblast u VVŠ upravena nebývá. Dopředu je na VVŠ typicky stanovován očekávaný výsledek u projektových výdajů, veřejných zakázek, či investičních akcí. U těchto typů výdajů bývá tento proces poměrně standardizován, do schvalovacího procesu bývá zapojováno obvykle více osob, než povinně vyžaduje zákon o FK (typicky projektoví a finanční manažeři, investiční technici, stavební specialisté, osoby proškolené na oblast veřejných zakázek atd.). U běžných typů výdajů již tento proces obvykle probíhá výrazně nahodile či absentuje zcela.

Předběžná kontrola na VVŠ obvykle probíhá dvoustupňově v souladu se zákonem o FK, tedy před vznikem závazku a po vzniku závazku. V rámci předběžné kontroly před vznikem závazku se typicky schvalují objednávky či smlouvy. Počet schvalovatelů je typicky závislý zejména na velikosti výdaje a jeho složitosti. U vyšších výdajů napojených na projekty či nezbytnost realizace veřejných zakázek bývá schvalovatelů víc, kromě příkazců a správců rozpočtu se obvykle přidávají další „vyjadřovatelé“. Schválení vyšších částek si obvykle po příkazci, správci rozpočtu či hlavní účetní vymínají ještě tzv. koneční schvalovatelé – typicky kvestoři či tajemníci. Ti mají právo operaci zastavit i v situaci, kdy prošla

předchozím schválením na úrovni povinných osob. U menších výdajů stačí obvykle zákonem požadované schválení na úrovni příkazce operace – správce rozpočtu – hlavní účetní. Poměrně obvyklou praxí je také dvojitý podpis na příkazech k úhradám. Není typické stanovování speciálních limitů pro příkazce operací, avšak u vyšších částek je do schvalovacího procesu zapojeno více pracovníků a případně je doplněn výše zmíněný finální schvalovatel. Poměrně běžné je naopak využití tzv. limitovaných příslibů umožňujících u drobnějších a pravidelnějších výdajů jednodušší schvalovací proces.

Také v případě VVŠ lze konstatovat, že řada příkazců operací i správců rozpočtů stále nemá jasno ve správné interpretaci konceptu 3E. Rovněž u tohoto typu organizací způsobuje obecně největší problémy hodnocení efektivnosti (s pozitivními výjimkami). A to i přesto, že některé VVŠ mají tyto pojmy definovány ve svých interních předpisech, včetně případného uvedení příkladů (i když ne vždy se vztahujících jen k problematice finanční kontroly). Byla identifikována i praxe, kdy zodpovědnost za část 3E nese příkazce (vždy účelnost, většinou i hospodárnost), efektivnost (případně i hospodárnost) pak vyhodnocují správci rozpočtu (lidé, kteří buď mají hlubší ekonomické vzdělání, nebo jsou lépe proškoleni v oblasti FK). Proškolení všech příkazců na VVŠ v oblasti VKS nebývá realizováno, pokud ano, bývá spíše dobrovolné, i když na některých školách panuje obava, že kdyby příkazci měli znát všechny své povinnosti v oblasti FK, nebudou to chtít dělat. Proto bývá snaha o proškolení soustředěna víc na správce rozpočtů a hlavní účetní (ekonomy), kteří případně s příkazcem operací dořeší nesrovnalosti buď přímo při schvalování, nebo neformálně ještě před vlastním spuštěním schvalovacího procesu. Ve vlastním schvalovacím kolečku je obvykle zastaveno již jen minimum operací (ale na různých typech VVŠ se to stává v různé míře), více tam, kde byla deklarována vyšší „nezávislost“ správců rozpočtů na příkazcích (typicky v situaci, kdy příkazci pracují na jiném oddělení než správci rozpočtů, kdy se pak správci rozpočtů bojí méně přímých konfliktů s příkazci a v situacích, kdy je správců rozpočtu méně a mohou tak být cíleněji školeni v oblasti problematiky finanční kontroly.

Průběžná a následná kontrola je častější u projektových operací, kde se snadněji kontroluje průběh realizace a finální výsledky. U běžnějších výdajů pak typicky v rámci inventarizace (např. pokladna). U některých VVŠ probíhá i externí kontrola – např. posouzení funkčnosti výpočetní techniky, není to však pravděpodobně zcela typický přístup. Některé VVŠ jsou si vědomy slabin v oblasti průběhu průběžných a následných

kontrol, ty se stávají i předmětem nálezů interního auditu, v návaznosti na to jsou stanovena nápravná opatření a ta následně vyhodnocována. Také VVŠ ale u některých operací považují následnou kontrolu za jedinou možnou (typicky úroky na účtech, předepsané poplatky za studium apod.).

Kontrola dosažených výstupů ve vztahu k očekávaným cílům je typická u projektového financování – běžně se zpracovávají průběžné a závěrečné zprávy, u vysoce specializovaných investic a nákupů je však jen velmi omezený počet osob, které dokážou zkontrolovat potřebné parametry (vědecké projekty). U některých VVŠ probíhá kontrola dosažených výstupů i u dalších investičních akcí – vyplňováním formulářů, kontrolou víceprací, technickou kontrolou atd.

Kontrola příjmů probíhá obvykle zjednodušeně, některé procesy bývají automatizované, například poplatky za studium, které automaticky procházejí IS a jsou následně kontrolovány pracovníky studijních oddělení, např. u smluvních výzkumů je uzavírána smlouva, po odvedení prací dochází k fakturacím, ekonomická oddělení následně hlídají splatnost faktur. V této oblasti bylo prakticky ve všech rozhovorech zmiňováno, že rizika v této oblasti jsou vnímána jako nižší, protože je v zájmu jednotlivých součástí VVŠ hlídat si příjmy.

Jednoznačným trendem je elektronizace stále větší části kontrolní, řídicí a schvalovací agendy. Tento trend je patrnější u velkých VVŠ, u menších k postupné elektronizaci dochází pomaleji.

V případě výzkumných organizací byly zaznamenány, stejně jako v ostatních oblastech VŘKS, významné odlišnosti. Obdobně je to také v oblasti kontrolní činnosti a postupů. V jedné z organizací dochází v případě schvalování ke kombinaci elektronizace a papírové podoby. Formalizovanější postup s definovanými pravidly lze zaznamenat až u nadlimitních veřejných zakázek, kde o potřebnosti a realizaci rozhoduje rada vedení. V případě nákladnějších výdajů se sestavuje plán a následně je schvalován. V případě zakázek malého rozsahu a podlimitních je situace problematictější. Schvalování správcem a příkazcem probíhá ex post až ve chvíli, kdy je zboží prakticky dodáno. Limity a postupy nákupů nejsou upraveny žádnou směrnicí. V organizaci chybí osoba, která by měla odpovídající odbornost k realizaci veřejných zakázek, vypomáhá AV. 3E prakticky prověřovány nejsou (v procesu nastavování). Nicméně došlo i v tomto prostředí k zastavení určitých nákupů z důvodu neefektivnosti. Občas dojde k zastavení operace správcem rozpočtu.

V druhé organizaci se výdaje plánují – výhoda velkého množství projektů a zpracování plánovaných výdajů předem v návrzích. Toto se pozitivně odráží také v nutnosti definovat výsledky.

Nákupy do 100 tisíc se v organizaci řeší objednávkou, u vyšší hodnoty musí být nákup ošetřen smluvně. Dochází k průzkumu trhu (povinnost tří nabídek). Proces schvalování z hlediska souslednosti odpovídá zákonným požadavkům. Celý proces probíhá elektronicky na základě autorizovaných přístupů. Dle zkušeností organizace je proces vyhovující, schvalování probíhá plynule. 3E prověřují příslušní pracovníci (řešitelé projektu, projektový ekonom). Již došlo k zastavení operace z důvodu nehospodárnosti. Průběžná kontrola je realizována a nastavena v modulu IS. Výsledky jsou konfrontovány s cíli (respektive dochází k vyhodnocování výstupů ve vztahu k zadání).

Ke kontrole příjmů dochází u obou organizací. V jedné organizaci probíhá proces schvalování a kontroly obdobně jako u výdajů.

Přednosti a dobré praxe

Některé VVŠ mají v rámci IS nastaven „signalizační systém“, který upozorňuje na blížící se vyčerpání rozpočtových položek. Postupující elektronizace procesů. Schopnost nastavit alternativní postupy v řídicí kontrole vzhledem k potřebám jednotlivých organizací (včetně limitovaných příkazů). Zřízení tzv. objednávkových míst na VVŠ. Kromě jasně definovaných osob na VVŠ nemůže nikdo další, nebo jen velmi omezený okruh osob, zadávat objednávky do FK.

Kontrola příjmů je věnována patřičná pozornost, velmi podobná procesu kontroly u výdajových operací.

Nedostatky a slabé stránky

Neschopnost adekvátního vyhodnocování 3E zejména ze strany příkazců (ale často i správců rozpočtů). Velké rozdíly v rozsahu elektronizace mezi jednotlivými VVŠ.

3E není v organizaci prakticky posuzováno, respektive formalizováno. Určitá logická úvaha a „selský rozum“ jsou patrné také z důvodu zastavených operací.

7.5.4 Tok informací / Informační a komunikační systémy

V případě VVŠ panují velmi významné rozdíly v rozsahu elektronizace agendy VKS. Nejvíce progresivní VVŠ mají většinu agendy již plně elektronizovanou, avšak u jiných VVŠ naopak platí, že elektronizace agendy je na samotném počátku. Elektronizace agendy byla v zásadě všemi respondenty hodnocena jako žádoucí a potřebná. Jako hlavní důvody pro elektronizaci byly zmiňovány zejména zjednodušení schvalovacích a kontrolních procesů (výhoda zejména v době covidové pandemie, kdy byla řada pracovníků na home office), a jasná identifikovatelnost auditní stopy. Jako problematické se však i v případě VVŠ jeví, že je používán větší počet IS, které bohužel nejsou vždy vzájemně propojeny. V některých případech bylo i zmíněno, že jsou udržovány dílčí IS, které by sama organizace nepotřebovala, ale ukazují se jako efektivní pro případné externí kontroly, a proto se nadále i tyto používají. Část agendy (v případě některých VVŠ výrazně převažující) však i nadále probíhá papírově. Ideálním finálním stavem je co největší elektronizace agend, a to ideálně ve vzájemně provázaném informačním systému s možností automatizace některých procesů. Také v případě VVŠ byla identifikována jako problematická oblast závislost na externích dodavatelích IS, kteří nejsou vždy ochotni přizpůsobovat svůj IS potřebám jednotlivých organizací.

Ve zkoumaných organizacích jsou typické více i méně formální postupy v řídicím a kontrolním systému – typicky porady kvestorů, tajemníků či případné konzultace s ekonomickými útvary, kde se očekávají hlubší znalosti ekonomické problematiky (včetně konzultací s jinými organizacemi).

Ve zkoumaných organizacích panuje rozdílná praxe z hlediska vytváření speciální dokumentace a reportingů předběžných, průběžných a následných kontrol. V případě elektronického systému se především spoléhá na jasnou auditní stopu, u papírového schvalování jsou v některých organizacích vytvářeny samostatné reporty, v jiných jde spíše o nahodilý aspekt. V některých organizacích se spoléhá výhradně na archivaci dokladů.

Zjištěné nedostatky jsou projednávány s odpovědnými pracovníky, následně se stanovují a kontrolují nápravná opatření (zejména ze strany interních auditorů). Obecně jsou zjištění vnímána jako možnost zlepšení systému kontroly, v ojedinělých případech jsou však zjištěné nedostatky rozporovány a neodsouhlaseny ze strany auditovaných osob.

V případě výzkumných organizací je situace odlišná. Jedna ze sledovaných nevyužívá žádný informační systém. Dochází ke kombinaci

elektronického a papírového zachycení. Průběžná a následná kontrola se u jedné z organizací realizuje pouze na základě požadavků poskytovatelů grantů. Organizace podléhá externímu auditu (každé čtyři roky dělá externí audit jiná auditorská firma), kontrola uvnitř organizace neprobíhá. Závěry z provedených externích kontrol jsou projednány vedením, přijímána jsou opatření a řeší se individuálně. Vedení je zpětně poskytována informace, jak se situace vyřešila.

Druhá ze sledovaných organizací používá vlastní informační systém vyvinutý průběžně svými programátory, systém tak reaguje na specifické nároky organizace, jednotlivé moduly jsou provázány a systém je hodnocen jako vysoce funkční. V současné chvíli však naráží na problém nedostatku kapacit. Veškeré schvalování probíhá v tomto systému, průběžně se sleduje například čerpání rozpočtu, k průběžným i následným kontrolám dochází a vše je součástí IS, kde má přístup vedení a může kdykoli informace využít pro potřeby porad. Průběh i výsledky kontrol přijímají pracovníci všeobecně dobře.

Přednosti a dobré praxe

Dobrou praxí je v situacích, kdy se vedení organizace snaží o zavedení některých nových postupů a procesů začleňovat do pracovních skupin i zástupce osob na úrovních řízení, které s výsledky nových procesů budou muset v budoucnu pracovat. Již v přípravné fázi se tak podaří zjistit názory cílových skupin a jejich připomínky zapracovávat. Tito pracovníci následně pomáhají přesvědčovat další pracovníky VKS o vhodnosti a užitečnosti nových opatření. Názory „sobě rovných“ pracovníků jsou snáze přijímány, než kdyby byl postup pouze na liniové úrovni podřízenosti. Implementační proces sice v důsledku tohoto postupu může trvat o něco déle, ale následně se významně zjednodušuje zavedení změn do praxe.

Organizace má vyvinutý informační systém, který plně odpovídá individuálním potřebám. Vše se řeší pomocí modulů, které jsou vzájemně propojené a dle zkušeností uživatelů jde o vysoce funkční nástroj.

Nedostatky a slabé stránky

Postup elektronizace VKS je na VVŠ výrazně ovlivněn generačně. Snadněji se elektronizace procesů realizuje v mladších věkových skupinách běžně zvyklých na práci s IT systémy. Elektronické systémy VKS jsou často vzájemně nepropojené, což ztěžuje celý proces řídicí kontroly. Souběh elektronického a papírového schvalování. Závislost na externích

dodavatelích elektronických systémů. Ti často nejsou ochotni přizpůsobovat systém individuálním potřebám organizací.

Prověření VŘKS probíhá de facto pouze prostřednictvím externích kontrolních organizací, kontrola uvnitř organizace neprobíhá.

7.5.5 Monitoring kontrol

Také v oblasti monitoringu kontrol nebyla identifikována z rozhovorů v rámci VVŠ jednotná praxe. U větších VVŠ je hodnocení přiměřenosti a funkčnosti VKS součástí mj. interního auditu, u jiných je tato činnost spíše formální a navázaná především na kontrolování čerpání rozpočtu. Byla identifikována i praxe, že k systémovému hodnocení VKS nedochází, neboť se současným nastavením systému panuje spokojenost.

U výzkumných organizací lze zaznamenat rovněž velké diference. V případě organizace, kde se jeví velmi propracovaný systém, můžeme spatřovat určitou nevýhodu v podobě spoléhání se na funkčnost používaného informačního systému. Pokud se ale nedostatek zjistí, přijímají se opatření, většinou jde ale o drobnosti.

V druhé organizaci se naopak spoléhá na osobní kontakt. Probíhají zde poměrně četné a pravidelné porady (porady odboru, porady oddělení). Z jednotlivých porad se pořizují zápisy a ty jsou součástí intranetu, k materiálům mají zaměstnanci přístup.

Přednosti a dobré praxe

Pravidelné hodnocení přiměřenosti a funkčnosti VKS, projednání výsledků s dotčenými pracovníky a v rámci řídicích orgánů, realizace a kontrola nápravných opatření.

Četné a pravidelné porady na všech úrovních. Obsah porad je zaznamenán a zpřístupněn všem zaměstnancům.

Nedostatky a slabé stránky

V některých VVŠ neprobíhá systematické hodnocení funkčnosti a přiměřenosti VKS.

Až příliš se spoléhá na informační systém, což nevytváří potřebu věnovat větší pozornost sestavování plánu kontrol, jejich systematickému průběhu a vypořádávání se s výsledky, a to proto, že informační systémy „vše pohlídají“.

7.5.6 Interní audit

Útvary interního auditu či pracovníci IA jsou podřízeni standardně rektorovi. Převažující hodnocení respondentů je, že je to tak správně. Činnost interního auditu je na různých VVŠ hodnocena různě. Někde je pravidelné hodnocení činnosti IA standardní činností, na jiných VVŠ však probíhá spíše nahodile a nepravidelně. Vnímání IA ze strany vedoucích pracovníků je kladné, a to především v rovině ujišťovací, tedy že jsou jednotlivé procesy nastaveny dobře. Pozitivně bývá hodnocena také schopnost přispívat připomínkami při nastavování jednotlivých procesů a metodik.

Výsledky auditní činnosti se podávají ve formě zpráv IA, se zjištěními jsou primárně seznámeni vedoucí auditovaných útvarů, po projednání s nimi se výsledky předkládají rektorovi. Rektor následně ukládá plán k odstranění nesrovnalostí a zlepšení procesů v auditované oblasti (nebo akceptuje riziko, pokud nepovažuje nutnost nápravných opatření za významnou). Realizace nápravných opatření standardně podléhá re-auditům ze strany IA. Šíře auditní činnosti je však na jednotlivých VVŠ výrazně odlišná. Na menší VVŠ bylo zjištěno, že interní audit má více kontrolní funkci a zaměřuje se především na projektové financování, u kterého hrozí největší pravděpodobnost případného postihu. Další činnosti VVŠ pak již auditovány nejsou vůbec, nebo jen v menší míře. Na větších VVŠ již bývá proces IA šířeji zaměřený a auditující větší portfolio procesů.

Konzultační činnost IA je vnímána převážně jako standardní činnost (i když byl zaznamenán i odlišný názor, že je to činnost nadstandardní) a je čím dál víc využívána.

Obvykle nedochází k duplicitám auditovaných oblastí, počet interních auditorů není tak velký, aby nebyla schopnost tyto oblasti zkoordinovat. Nepokryté oblasti (neauditované) existují, ale tomu se nelze nijak vyhnout vzhledem k omezenému počtu interních auditorů.

IA nezmiňovaly zásadnější překážky, které by bránily nezávislému výkonu auditní činnosti, i když byla zaznamenána i zmínka, že si ojediněle rektor nepřál audit některé činnosti (např. v personální oblasti). Výjimečně nastávají i problémy ze strany auditovaných (neochota poskytnout potřebnou součinnost), nicméně se je obvykle daří vyřešit ve spolupráci s vedoucím orgánem, v nejhorším případě by došlo k popisu této skutečnosti v auditní zprávě.

Praxe využití metodických pokynů a doporučení CHJ je zřejmě na VVŠ různá. Na některých VVŠ je práce s nimi standardní a využívaná, na

jiných jsou využívány výrazně méně nebo vůbec. Přínos těchto pokynů a doporučení je hodnocen velmi kladně (pokud se již využívají).

Pokud chybí některé znalosti IA, nejnepříjemněji jde o problematiku IT (kyberbezpečnosti), je velmi obtížné zaplatit pracovníky s hlubokými znalostmi IT problematiky. Pokud chybí jiné znalosti a dovednosti, jsou VVŠ schopné řešit je buď školeními, nebo konzultacemi v rámci jiných útvarů VVŠ.

V případě výzkumných organizací je interní audit pouze u jedné. Zde spadá přímo pod ředitele organizace. Auditor spolupracuje na zakomponování legislativních změn do interních procesů, pomáhá se změnami interních dokumentů a spolupracuje na jejich aktualizaci. Výsledky auditu se monitorují a zohledňují při hodnocení kvality. Interní auditor vydává protokol o zjištění a dále jej vyhodnocuje. Jeho práce je pozitivně přijímána – zejm. jako nástroj ke zlepšení a dobrého fungování celku. V případě nejasností se organizace na auditora obrací. Auditor také připravuje roční zprávy, které zahrnují všechny oblasti jeho činnosti. Vytváří se plán auditu, dle kterého se postupuje. Zjištění jsou vypořádávána průběžně.

Přednosti a dobré praxe

Interní audit je vnímán především jako ujišťující a poradní orgán, nikoli primárně jako represivní a kontrolní. Reaudity nápravných opatření.

Interní audit je vnímán jako nástroj ke zlepšení funkčnosti organizace. Spolupráce organizace s IA v poradním a konzultačním smyslu.

Nedostatky a slabé stránky

Chybějící kvalifikace interních auditorů v některých oblastech – zejména IT, což vede k neschopnosti adekvátně auditovat některé procesy v organizacích. U menší VVŠ je realizován interní audit spíše jako kontrola dokladů než samotný audit.

7.5.7 Souhrn návrhů změn vnitřního kontrolního systému a návrhy ke změně zákona

Zohlednit nejnovější metodická doporučení Centrální harmonizační jednotky (viz Metodiky a Stanoviska CHJ[2]), např. k řídicí kontrole, k řídicí kontrole u příjmových operací).

Delegace pravomocí jednotlivých rolí ve FK – umožnit přenést delegaci z pověřené osoby na další podřízený stupeň řízení (praxe na VŠ – rektor pověří schvalovací roli příkazce operace děkana fakulty / ředitele součásti a ten může dále tuto pravomoc přenést na dalšího zaměstnance ve své podřízenosti).

Zastupitelnost ve schvalovacích procesech – umožnit, aby definovaní zástupci osob zainteresovaných do schvalovacích procesů v rámci FK mohli operace schvalovat nejen v době nepřítomnosti, ale i v době přítomnosti hlavního schvalovatele.

Průběžná a následná kontrola – Nyní upraveno v § 27 odst. 1 až 3. Úprava je poměrně strohá a obecná. V nově připravovaném zákoně, respektive vyhlášce, navrhuje více upravit provádění průběžné a následné řídicí kontroly, včetně doporučení dobré praxe.

ZoFK definuje, že je nutná úplná finanční kontrola u všech operací, bez ohledu na jejich finanční výši či riziko operace. Námět na změnu – umožnit jednotlivým subjektům, aby si vytypovaly operace s malým rizikem, či operace od určité částky, u kterých by bylo možné dělat FK pouze v jedné z jejich fází (případně předběžnou FK suplovat následnou FK), umožnit jednotlivým subjektům interně definovat hranici, u které není nutné provádění FK. Současný zákon je nastaven tak, že FK musí být u všech operací od 0,01 Kč a více. Mohou nastat případy, kdy náklady spojené se schválením operace jsou vyšší než hodnota samotné operace. Tato operace je díky své nízké hodnotě neriziková, a tudíž by se FK nemusela dělat. U takových typů operací by byl potom kladen větší důraz na následné kontroly, které by mohly být teoreticky povinné.

Provádění auditů VKS každý rok (viz § 30, odst. 7) – ZoFK říká, že se má prověřit účinnost VKS, který zahrnuje všechny kontrolní činnosti v rámci vnitřního provozního a finančního řízení tohoto orgánu. Námět na změnu – umožnit provádět audit VKS po jeho částech, respektive dovolit povinným subjektům upravit výkon auditů VKS individuálně na základě podmínek stanovených vnitřním předpisem.

Potenciální možnost vyjmout VVŠ ze zákona o FK. Argumenty uváděné jako podporující tuto myšlenku byly zejména tyto: Zákon o FK doplňuje některé části zákona o VŠ. Zákon o VŠ požaduje řadu interních kontrolních mechanismů – například prostřednictvím akademických senátů, ty schvalují rozpočty VVŠ i jednotlivých součástí, dalšími kontrolními orgány jsou např. vědecké rady, rady pro vnitřní hodnocení, správní rady, ediční rady, kolegia rektora, děkanů atd. Takové nastavení by však pravděpodobně zcela nezajistilo přiměřenou finanční kontrolu.

Schvalování rozpočtů a dalších dokumentů akademickými a kontrolními orgány je sice podpůrnou činností v oblasti kontroly, avšak nikoliv přímo zaměřenou na jednotlivé procesy a efektivnost, hospodárnost a účelnost nakládání s veřejnými finančními prostředky. Vzhledem k možnosti zásady přiměřenosti zakotvené v zákoně č. 320/2001Sb., však může být tato skutečnost zhodnocena v rámci nastavení VKS u těchto organizací, což je v souladu se současným zněním zákona.

Celkově by podle respondentů bylo vhodné uvolnit striktní pravidla v rámci FK a ponechat větší pravomoci v rozhodování na VVŠ. Ty si pak budou schopny navázat některé pozice v oblasti FK přímo ve vymezení pracovních míst v návaznosti na pracovní právo a přiřadit odpovědnosti lépe, než dnes dovoluje zákon o FK. Například právní zodpovědnost pak bude snáze jednoznačně přiřaditelná pracovníkům s právním vzděláním, osobám zodpovědným za IT apod. Nyní nese největší zodpovědnost vždy příkazce operace, který by měl pokrýt všechny tyto aspekty, a toho většina příkazců nikdy nebude schopna. Objektivně je však nutné konstatovat, že tuto možnost již současný zákon č. 320/2001 Sb., umožňuje, a to především s využitím ustanovení o přiměřenosti finanční kontroly stanovené v § 5 zákona.

Některými respondenty v rámci tohoto segmentu byl také zmiňován koncept Value for money k diskusi v rámci budoucí debaty k vnitřním kontrolním systémům.

Uvolnit striktní pořadí schvalovatelů operací. Ponechat v kompetenci organizací dle jejich uvážení.

Pokud zůstanou VVŠ začleněny do zákona o FK, zohlednit specifika činnosti VVŠ v metodických pokynech a výkladech zákona.

Vznik speciálních metodických pokynů pro oblast 3E na VVŠ.

Použité zdroje

Články

ĆWIAKAŁA-MAŁYS, A., DURBAJŁO-MROWIEC, M., & DŁUGOZIMA, M. (2020). *Harmonisation and improvement of management control and internal audit of public finances' sector in poland*. *European Research Studies* [online], 23, s. 545–555 [cit. 2022-04-28]. <https://www.proquest.com/scholarly-journals/harmonisation-improvement-management-control/docview/2534658804/se-2?accountid=16531>

JÓHANNESDÓTTIR, Anna Margrét, Stina NIELSSON KRISTIANSSON, Niina SIPIŁÄINEN a Riikka KOIVUNEN (2018), *Internal audit in the public sector – comparative study between the Nordic countries: The development of internal auditing within the public sector in the Nordic countries*. *Stjórnmal og Stjórnsýsla* [online]. 2018, 14(2), s. 19–44 [cit. 2022-04-28]. ISSN 16706803. DOI: 10.13177/irpa.a.2018.14.2.2

MITEVSKI, Mite. *SYSTEM OF PUBLIC INTERNAL FINANCIAL CONTROL IN THE REPUBLIC OF MACEDONIA-ACHIEVEMENTS AND IMPROVEMENTS*. *Economic Development / Ekonomiski Razvoj* [online]. 2016, 18(1/2), s. 245–259 [cit. 2022-07-09]. ISSN 14097893.

POPA, Ioan Gabriel a Nicoleta Laura NASTA. *STUDY ON THE PUBLIC FINANCIAL CONTROL IN ROMANIA*. *Revista Academiei Fortelor Terestre* [online]. 2016, 21(1), s. 77–85 [cit. 2022-04-28]. ISSN 15826384.

PREKAZI, Y. (2021). *Internal audit analysis in monitoring of public finances - the case of kosovo*. *Journal of Accounting, Finance and Auditing Studies*, 7(3) [online], s. 281–299 [cit. 2022-04-28]. doi: <http://dx.doi.org.ezproxy.muni.cz/10.32602/jafas.2021.030>

SHEVCHUK, O. A., SHEVCHUK, O. V. (2017), *Three-level model of organizing state financial control*, *Scientific Bulletin of Polissia* [online], Vol. 11, No. 3, s. 68–75 [cit. 2022-04-28]. <http://nvp.stu.cn.ua/article/view/115010/109461>

STANCIU, V. (2018), *Public internal audit – the awareness and necessity assumption. An investigation of the Romanian reality*, Audit Financiar [online], vol. XVI, no. 4 (152) /2018, s. 544–552 [cit. 2022-07-09], DOI: 10.20869/AUDITF/2018/152/023.

UJKANI, Sead, VOKSHI, Nexhmie Berisha (2019). *An Overview on the Development of Internal Control in Public Sector Entities: Evidence from Kosovo*, International Journal of Economics and Business Administration Volume VII Issue 4 [online], s. 320–335 [cit. 2022-04-28]. ISSN 22414754

VELEDAR, B., & LETICA, M. (2020). *Challenges in Implementing the Concept of Public Internal Financial Controls in the Public Sector of Bosnia and Herzegovina*. ENTRENOVA – ENTERPRISE RESEARCH INNOVATION, 6(1) [online], s. 187–194 [cit. 2022-07-09]. <https://hr-cak.srce.hr/ojs/index.php/entrenova/article/view/13454>

Webové zdroje

coso.org (2022). *Internal control guidance*. [online]. [cit. 2022-05-17]. Dostupné z: <https://www.coso.org/SitePages/Internal-Control.aspx?web=1>

PEFA (2016). *PEFA 2016 Framework*. [online]. [cit. 2022-05-17]. Dostupné z: <https://www.pefa.org/resources/pefa-2016-framework>