

PRKVF Posílení řízení a kontroly veřejných financí

Srovnávací analýza Německa, Francie a Itálie a doporučení pro Českou republiku

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

Červen 2022

Iceland
Liechtenstein
Norway grants



Ministry of Finance
of the Czech Republic

„Posílení řízení a kontroly veřejných financí“
Dotace EHP a Norska 2014-2021
Program „Good Governance, Programme Areas 16 - Good Governance, Accountable Institutions“

Autoři

Emanuele Padovani, *koordinátor výzkumného projektu*
Boloňská univerzita, Itálie & Masarykova univerzita, Česká republika

Filip Hruža, *koordinátor projektu PRKVF*
Masarykova univerzita, Česká republika

Andrea Garlatti, *hlavní analytik, Itálie*
Univerzita v Udine, Itálie

Léonard Goubier, *hlavní analytik, Francie*
Pařížská univerzita Dauphine, Francie

Silvia Iacuzzi, *hlavní analytička, Itálie*
Univerzita v Udine, Itálie

Sarah Müller, *hlavní analytička, Německo*
Univerzita Freiburg, Německo

Iris Saliterer, *hlavní analytička, Německo*
Univerzita Freiburg, Německo

Kateřina Šťastná, *junior analytička, Česká republika*
Masarykova univerzita, Česká republika

Petr Valouch, *hlavní analytik, Česká republika*
Masarykova univerzita, Česká republika

Příspěvatelé k analýze České republiky:

Eduard Bakos

Petra Dvořáková

Markéta Páleníková

Jana Vodáková

Masarykova univerzita, Česká republika

Abstrakt

Vycházejíc z hodnocení stavu v sektoru České republiky s uvedením jeho hlavních nedostatků se tato studie zaměřuje na srovnávací analýzu postupů vnitřní kontroly a auditu ve veřejné správě v Německu, Francii a Itálii. Seznam doporučení obsažený na konci zprávy vychází ze srovnání českých slabých stránek, které byly zjištěny ve třech analyzovaných zemích.

Obsah

1	Úvod a cíle	10
2	Teoretický rámec a metoda analýzy	12
3	Slabé stránky vnitřní kontroly a interního auditu v České republice	23
3.1	Ústřední vláda.....	25
3.1.1	Kontrolní prostředí.....	25
3.1.2	Hodnocení rizik.....	26
3.1.3	Kontrolní činnosti.....	26
3.1.4	Interní audit.....	29
3.2	Regionální správa.....	30
3.2.1	Kontrolní prostředí.....	30
3.2.2	Hodnocení rizik.....	31
3.2.3	Kontrolní činnosti.....	31
3.2.4	Interní audit.....	33
3.3	Místní samospráva.....	34
3.3.1	Kontrolní prostředí.....	34
3.3.2	Hodnocení rizik.....	35
3.3.3	Kontrolní činnosti.....	35
3.3.4	Interní audit.....	37
3.4	Veřejné vysoké školy a výzkumné instituce.....	38
3.4.1	Kontrolní prostředí.....	38
3.4.2	Hodnocení rizik.....	38
3.4.3	Kontrolní činnosti.....	39
3.4.4	Interní audit.....	40

4 Francie	43
4.1 Kontext	43
4.1.1 Správní tradice a struktury	43
4.1.2 Vnitřní kontrola: přehled a právní rámec	44
4.2 Ústřední vláda	46
4.2.1 Obecný přehled	46
4.2.2 Zvláštní právní rámec	47
4.2.3 Kontrolní prostředí	48
4.2.4 Hodnocení rizik	51
4.2.5 Kontrolní činnosti	57
4.2.6 Interní audit	61
4.3 Regionální vláda	63
4.3.1 Obecný přehled	63
4.3.2 Zvláštní právní rámec	64
4.3.3 Kontrolní prostředí	64
4.3.4 Hodnocení rizik	67
4.3.5 Kontrolní činnosti	72
4.3.6 Interní audit	74
4.4 Místní samospráva	76
4.4.1 Obecný přehled	76
4.4.2 Kontrolní prostředí	79
4.4.3 Hodnocení rizik	80
4.4.4 Kontrolní činnosti	83
4.4.5 Interní audit	83
4.5 Agentury	85
4.5.1 Ústřední výkonné agentury	85
4.5.2 Místní vládní agentury	88
4.5.3 Univerzity a výzkumné instituce	89

5	Německo	92
5.1	Kontext.....	92
5.1.1	Správní tradice a struktury.....	92
5.1.2	Vnitřní kontrola: přehled a právní rámec.....	94
5.2	Ústřední vláda.....	95
5.2.1	Obecný přehled	95
5.2.2	Zvláštní právní rámec	96
5.2.3	Kontrolní prostředí.....	99
5.2.4	Hodnocení rizik	102
5.2.5	Kontrolní činnosti.....	113
5.2.6	Interní audit.....	119
5.3	Regionální/státní správa	123
5.3.1	Obecný přehled	123
5.3.2	Zvláštní právní rámec	124
5.3.3	Kontrolní prostředí.....	125
5.3.4	Hodnocení rizik	127
5.3.5	Kontrolní činnosti.....	128
5.3.6	Interní audit.....	129
5.4	Místní samospráva	136
5.4.1	Obecný přehled	136
5.4.2	Zvláštní právní rámec	136
5.4.3	Kontrolní prostředí.....	138
5.4.4	Hodnocení rizik.....	143
5.4.5	Kontrolní činnosti.....	147
5.4.6	Interní audit.....	149
5.5	Agentury.....	156
5.5.1	Ústřední výkonné agentury	156
5.5.2	Místní vládní agentury.....	160
5.5.3	Univerzity a výzkumné instituce	161

6	Itálie	167
6.1	Kontext	167
6.1.1	Správní tradice a struktury.....	167
6.1.2	Vnitřní kontrola: přehled a právní rámec.....	168
6.2	Ústřední vláda.....	176
6.2.1	Obecný přehled	176
6.2.2	Zvláštní právní rámec	176
6.2.3	Kontrolní prostředí.....	180
6.2.4	Hodnocení rizik.....	184
6.2.5	Kontrolní činnosti.....	186
6.2.6	Interní audit.....	190
6.3	Regionální vláda.....	191
6.3.1	Obecný přehled	191
6.3.2	Zvláštní právní rámec	192
6.3.3	Kontrolní prostředí.....	193
6.3.4	Hodnocení rizik.....	197
6.3.5	Kontrolní činnosti.....	198
6.3.6	Interní audit.....	203
6.4	Místní samospráva	206
6.4.1	Obecný přehled	206
6.4.2	Zvláštní právní rámec	206
6.4.3	Kontrolní prostředí.....	208
6.4.4	Hodnocení rizik.....	210
6.4.5	Kontrolní činnosti.....	212
6.4.6	Interní audit.....	218
6.5	Agentury.....	220
6.5.1	Ústřední výkonné agentury	220
6.5.2	Místní vládní agentury.....	223
6.5.3	Univerzity a výzkumné instituce	225

7 Doporučení	228
7.1 Obecná doporučení	228
7.2 Doporučení týkající se kontrolního prostředí	231
7.3 Doporučení týkající se hodnocení rizik.....	235
7.4 Doporučení ke kontrolním činnostem.....	239
7.5 Doporučení týkající se interního auditu	243
Bibliografie	247
Seznam osvědčených postupů	255
Seznam obrázků	259
Zkratky	260

1 Úvod a cíle

Tato studie je součástí projektu „Posílení řízení a kontroly veřejných financí“ z programu dotací EHP a Norska 2014-2021 „Good Governance, Programme Areas 16 - Good Governance, Accountable Institutions“, jehož konečným cílem je zlepšit integritu a odpovědnost veřejné správy posílením systému řízení a kontroly veřejných financí v České republice a realizací přípravných činností, které souvisejí s návrhem nové právní úpravy tohoto systému. Cílovými skupinami projektů jsou ministerstva a další ústřední státní organizace, obce, kraje a jejich organizace, agentury a univerzity.

Z různých pracovních balíčků širšího projektu jsou pro tuto konkrétní studii zvažovány následující:

- Nezávislé odborné posouzení současného nastavení systému včetně doporučení k řešení zjištěných nedostatků.
- Získávání know-how a shromažďování osvědčených postupů z jiných evropských zemí v oblasti legislativy finančního řízení a kontroly.

Konkrétní cíl této studie je trojí:

1. Zhodnotit stav vnitřní kontroly a auditu prostřednictvím identifikace slabých míst ve veřejném sektoru České republiky.
2. Provést srovnávací analýzu případů veřejného sektoru Německa, Francie a Itálie s důrazem na dobré příklady v oblastech, kde jsou identifikovány hlavní nedostatky českého systému.
3. Poskytnout doporučení pro zlepšení vnitřní kontroly a auditu ve veřejném sektoru České republiky.

Byla vyčleněna některá obecná doporučení, následně pak konkrétní doporučení podle jednotlivých dimenzí modifikovaného rámce COSO (viz níže). Zaprvé, ve všech analyzovaných zemích existují určité obecné zásady a právní rámce, které se vztahují na různé úrovně veřejné správy, ale normy a pokyny týkající se vnitřní kontroly a auditu se obvykle vztahují na jednotlivé úrovně veřejné správy, protože mají zajišťovat různé činnosti a mají různou míru autonomie. Za druhé, finanční a nefinanční výkonnost musí být propojena a mělo by být jasné, že cílem vnitřní kontroly je pomoci organizaci plnit její cíle účelně a efektivně (3E). Za třetí,

kvalifikovaní a vyškolení zaměstnanci představují podmínku pro efektivní vnitřní kontrolu a audit a mohou být k dispozici specifická opatření (např. podnět, financování atd.) pro rozvoj efektivních znalostí IC/IA. Za čtvrté, ačkoli zákon představuje hlavní prostředek komunikace napříč veřejnou správou, nelze jej považovat za změnu samotnou, neboť manažerská kultura je výsledkem dlouhodobého procesu. Za páté, výchozími body pro renovaci IC/IA by měly být ty aspekty „modální úrovně implementace“ IC/IA, které se zdají být zaměřeny na koncept hodnoty za peníze a spojitost mezi finanční a nefinanční výkonností.

Zpráva je strukturována následovně. V části 2 je uveden pohled, kterým byly případy zemí analyzovány a popsány, tj. teoretický rámec, stejně jako podrobné informace o metodě analýzy, včetně jednotek analýzy a podrobné struktury analýzy použité pro případ České republiky a pro tři zahraniční země. V části 3 představuje nedostatky vnitřní kontroly a auditu v České republice. V oddílech 4, 5 a 6 jsou uvedeny hlavní charakteristiky vnitřní kontroly a auditu tří vybraných zemí, Francie, Německa a Itálie, stejně jako jejich osvědčené postupy. Oddíl 7 obsahuje seznam doporučení, která vycházejí z porovnání slabých stránek České republiky, které byly zjištěny ve třech analyzovaných zemích.

2 Teoretický rámec a metoda analýzy

Přehled literatury

Vnitřní kontrola je vícerozměrný koncept v rámci literatury o řídicí kontrole (Modell, 2009), který se vztahuje k opatřením a postupům navržených a zavedených organizací za účelem zlepšení provozní efektivity, vykazování financí, plnění cílů a očekávání klíčových zainteresovaných stran v otázkách ochrany majetku a investic (COSO, 2013). Vnitřní kontroly představují nepřetržitě fungující systém integrovaný na všech úrovních organizace, který pomáhá odhalovat, měřit a řídit rizika, jako je nedodržování předpisů a regulačních opatření, finanční a výkonnostní selhání, podvody a korupce (Aziz et al., 2015).

Z pohledu veřejného sektoru jsou cíle vnitřní kontroly zcela odlišné od podnikových a soukromých sektorů, neboť organizace veřejného sektoru se zabývají nejen hodnocením a zlepšováním výkonnosti, aby byla zaručena účinnost, efektivnost a hospodárnost, ale podávají zprávy zainteresovaným stranám také na základě transparentnosti, odpovědnosti a spravedlnosti (Aziz et al., 2015; Lartey et al., 2020). Vnitřní kontroly podporují odpovědnost rozhodujících osob (Bianchi, 2010), která je základem veřejného účetnictví a výkaznictví, jelikož občané požadují vědět, jak byly veřejné zdroje získány a vynaloženy (Lartey et al., 2020), zatímco neschopnost zavést spolehlivý a důvěryhodný systém by mohla poškodit důvěru a konsensus. Jedním z hlavních faktorů, které ovlivňují splnění tohoto požadavku, je dodržování etických norem a postupů stanovených v zákonech a legislativních nástrojích, kterými se řídí veřejné organizace. Koncepte vnitřní kontroly ve veřejném sektoru se v průběhu času vyvíjela: zpočátku se týkala pouze otázek dodržování právních předpisů a administrativní správnosti, teprve s New Public Managementem se týkala také otázek výkonnosti spojených s efektivností, účelností a hospodárností, zatímco s New Public Governance nakonec zahrnovala také transparentnost, odpovědnost a spravedlnost (Pestoff, 2010; van Hengel et al., 2014; Wiesel a Modell, 2014). Pokud však chce organizace zavést zásadní změny, je nutné si uvědomit, že tyto změny pravděpodobně nebudou plně přijaty, pokud nebude vynaloženo značné úsilí na změnu kultury a pracovních postupů organizace (Bogt a van Helden, 2020).

Mezinárodní organizace, jako je OECD a EU, vyzvaly mnoho zemí, aby revidovaly své vnitrostátní kontrolní standardy v souladu se standardy Mezinárodní organizace nejvyšších kontrolních institucí (International Organization of Supreme Auditing Institution, INTOSAI, 2004). Podle OECD „procesy vnitřní kontroly chrání státní správu před podvodem, korupcí, plýtváním a zneužíváním. Pomáhají vládám měřit efektivitu vynaložených prostředků, vyhodnocovat rizika a zajišťovat soulad se zákony, předpisy a politikami.“

V důsledku účetních skandálů, které se odehrály na počátku 80. let minulého století, vytvořila Komise pro podvodné finanční výkaznictví (obecně známá jako Treadway Commission) rámec COSO (Commission of Sponsoring Organizations), který je stále aktuální, byl revidován jeho poslední verzí zveřejněnou v roce 2013 (COSO, 2013) a stal se nejpřijatelnějším a nejpoužívanějším modelem pro navrhování, zavádění a provádění systémů vnitřní kontroly a hodnocení jejich účinnosti. Původně byl určen pro soukromý sektor, ale od té doby jej přijala řada vlád, protože INTOSAI vypracovala své standardy vnitřní kontroly, které se mají implementovat ve veřejných organizacích na základě složek rámce COSO. INTOSAI (INTOSAI, 2004) považuje COSO za adekvátní a funkční pro specifika organizací veřejného sektoru, tj.: sledování cílů, které nemají pouze finanční, ale také sociálně-politickou povahu; vyšší míru složitosti spojenou s hodnocením výkonnosti, které vyžaduje posouzení založené jak na tradičním kritériu zákonnosti, tak na kritériích inspirovaných NPM, jako je účinnost, efektivnost a hodnota za peníze; a zvláštní význam zásad transparentnosti, odpovědnosti a spravedlnosti při nakládání s veřejnými prostředky.

Rámec COSO (Commission of Sponsoring Organizations)

Rámec COSO se zaměřuje na pět složek kontroly, a to kontrolní prostředí, hodnocení rizik, kontrolní činnosti, informace a komunikace a monitorování, přičemž každá z nich je pak charakterizována souborem zásad (Obrázek 1).

Kontrolní prostředí. Jedná se o nejzákladnější složku rámce COSO, jelikož se týká prostředí, v němž vnitřní kontrolní systém funguje. Zahr-

nuje postoje a chování vedení podniku a zaměstnanců vůči interní kontrolní struktuře, principům řízení, organizační struktuře, postupům a personální politice, které je třeba dodržovat při udělování pravomocí a odpovědností. Související principy jsou:

1. Organizace prokazuje závazek k integritě a etickým hodnotám.
2. Představenstvo prokazuje nezávislost na vedení a vykonává dohled nad vývojem a výkonem vnitřní kontroly.
3. Vedení s dohledem správní rady stanoví struktury, linie podávání zpráv a příslušné pravomoci a odpovědnosti při plnění cílů.
4. Organizace prokazuje závazek přilákat, rozvíjet a udržet si kompetentní osoby v souladu s cíli.
5. Organizace vede jednotlivce k odpovědnosti za jejich povinnosti v oblasti vnitřní kontroly při plnění cílů.

Hodnocení rizik. Lze je popsat jako události z vnějších i vnitřních zdrojů, které mohou mít negativní dopad na schopnost organizace dosáhnout svých cílů. Je velmi důležité pochopit, jak organizace odhaluje rizika, posuzuje jejich relevanci, předpovídá pravděpodobnost jejich výskytu a rozhoduje, jak a kdy je bude řídit. Související principy jsou:

6. Organizace specifikuje cíle dostatečně jasně, aby bylo možné identifikovat a posoudit rizika související s cíli.
7. Organizace identifikuje rizika ohrožující dosažení jejích cílů napříč celou účetní jednotkou a analyzuje rizika jako základ pro stanovení způsobu jejich řízení.
8. Organizace při posuzování rizik, které ohrožují dosažení cílů, zvažuje možnost podvodu.
9. Organizace identifikuje a vyhodnocuje změny, které by mohly významně ovlivnit systém vnitřní kontroly.

Kontrolní činnosti. Tato složka se týká pravidel a postupů, které pomáhají zajistit, že rizika pro dosažení cílů jsou zmírněna, ne-li eliminována. Tyto iniciativy jsou prováděny na všech úrovních organizace, ve všech fázích jejích procesů a s využitím vhodných technologií. Mohou zahrnovat manuální nebo automatizované úlohy včetně autorizací, schvalování, ověřování, odsouhlasování a hodnocení výkonnosti. Mohou být proaktivními nástroji, které odrazují od nedodržování předpisů, nebo mohou odhalit porušení předpisů po provedení kontrol k ověření transakcí a postupů dodržování předpisů, nebo mohou odkazovat na stanovení žádoucích pokynů, které přinesou příznivé výstupy a výsledky, nebo

konečně mohou řešit závažné neúspěchy po monitorování a přezkoumání systémů vnitřní kontroly, aby se zabránilo opakování chyb a omylů. Související principy jsou:

10. Organizace vybírá a rozvíjí kontrolní činnosti, které přispívají ke zmírnění rizik pro dosažení cílů na přijatelnou úroveň.
11. Organizace vybírá a rozvíjí obecné kontrolní činnosti nad technologií, aby podpořila dosažení cílů.
12. Organizace zavádí kontrolní činnosti prostřednictvím zásad, které stanoví, co se očekává, a postupů, které zásady uvádějí do akce.

Informace a komunikace. Vzhledem k tomu, že se promítá do ostatních složek vnitřní kontroly, jsou pro provádění vnitřní kontroly v organizaci potřebné informace jak z interních, tak z externích zdrojů. Interní komunikace umožňuje vedení ocenit obavy zaměstnanců z vnitřní kontroly a umožňuje zaměstnancům získat informace o jejich kontrolních povinnostech. Externí komunikace má podobný dvojitý účel: umožňuje předávání relevantních informací od externích zainteresovaných stran uvnitř organizace a zároveň poskytuje informace o organizaci externím zainteresovaným stranám. Související principy jsou:

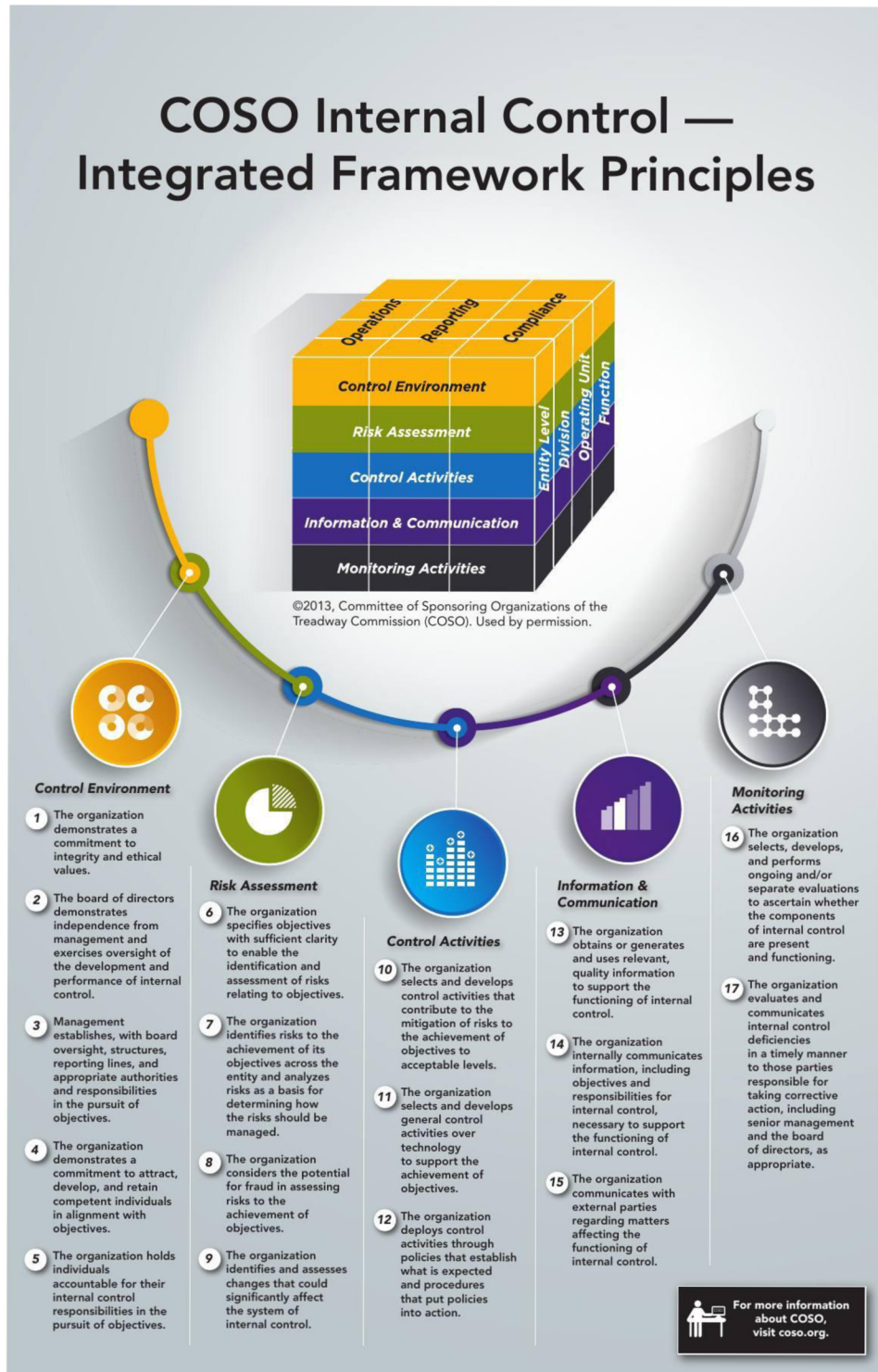
13. Organizace získává nebo vytváří a používá relevantní a kvalitní informace, aby podpořila fungování vnitřní kontroly.
14. Organizace interně sděluje informace, včetně cílů a odpovědností za vnitřní kontrolu, které jsou nezbytné pro podporu fungování vnitřní kontroly.
15. Organizace komunikuje s externími stranami o záležitostech ovlivňujících fungování vnitřní kontroly.

Monitorovací činnosti. Monitorování je fáze, ve které lze přezkoumat celý systém vnitřní kontroly a jeho fungování, aby bylo možné identifikovat potenciální oblasti ke zlepšení a upozornit na možná nápravná opatření. Tato hodnocení mohou být průběžná nebo ad hoc a slouží ke zjištění, zda jsou jednotlivé složky vnitřního kontrolního systému přítomny a zda fungují. Průběžná hodnocení, která jsou začleněna do obchodních procesů na všech úrovních organizace, by měla poskytovat včasné informace. Samostatná pravidelná hodnocení se mohou lišit rozsahem a četností v závislosti na posouzení rizik, účinnosti průběžných hodnocení a dalších aspektech řízení. Účinné metody interního auditu mohou pomoci sledovat, zda struktura vnitřní kontroly funguje úspěšně a podle očeká-

vání. Zprávy z interního auditu mohou být předloženy vrcholovému vedení a podrobně popisují účinnost, nedostatky a slabiny vnitřní kontroly, jakož i doporučení auditora, jak se vyhnout nahlášeným nedostatkům. Související principy jsou:

16. Organizace vybírá, vyvíjí a provádí průběžná a/nebo samostatná hodnocení, aby zjistila, zda jsou složky vnitřní kontroly přítomné a zda fungují.
17. Organizace vyhodnocuje nedostatky ve vnitřní kontrole a včas o nich informuje strany odpovědné za přijetí nápravných opatření, včetně hlavního vedení a představenstva, je-li to vhodné.

Obrázek 1. Rámeč vnitřní kontroly COSO (coso.org)



COSO – Interní řízení – zavedené rámcové principy

Provoz – Řízení – Soulad

(Kostka)

Řídicí prostředí Na úrovni celého podniku

Posouzení rizik Divize

Řídicí aktivity Provozní jednotka

Informace a komunikace Funkce

Monitorovací aktivity

© 2013, Výbor sponzorujících organizací komise Treadway (COSO), použito se svolením.

Řídicí prostředí

1. Organizace se vyznačuje závazkem vůči integritě a etickým hodnotám.
2. Představenstvo se vyznačuje nezávislostí na managementu a realizuje dohled nad vývojem a výkonem interního řízení.
3. Management zřizuje a pod dohledem představenstva strukturuje reportovací postupy, příslušené orgány a odpovědnosti související se snahou o dosažení cíli.
4. Záměrem organizace je zaujmout, rozvíjet a udržovat kompetentní jednotlivce v souladu s nastavenými cíli.
5. Organizace přenáší odpovědnost za interní řízení směřující k dosažení cílů na jednotlivce.

Posouzení rizik

6. Organizace specifikuje cíle s dostatečnou přesností, aby bylo možné identifikovat a posoudit rizika s nimi spojená.
7. Organizace identifikuje rizika dosažení cílů napříč celým podnikem a analyzuje je pro potřeby stanovení, jak by mělo probíhat řízení rizik.
8. Organizace uvažuje při posouzení rizik dosažení cílů pravděpodobnost podvodu.
9. Organizace identifikuje a posuzuje změny, které by mohly významně ovlivnit systém interního řízení.

Řídicí aktivity

10. Organizace vybírá a vyvíjí řídicí aktivity, které přispívají ke snížení rizik spojených s dosahováním cílů na přijatelnou úroveň.
11. Organizace vybírá a vyvíjí obecné řídicí aktivity prostřednictvím technologie podporující dosahování cílů.
12. Organizace nasazuje řídicí aktivity prostřednictvím politiky, která specifikuje, co je očekáváno, a postupy, jež uvádějí tuto politiku do praxe.

Informace a komunikace

13. Organizace získává, nebo vytváří a užívá relevantní kvalitní informace, jež podporují fungování interního řízení.
14. Organizace interně komunikuje informace včetně cílů a odpovědnosti za interní řízení, které jsou nezbytné k fungování interního řízení.
15. Organizace komunikuje s externími subjekty ohledně záležitostí ovlivňujících fungování interního řízení.

Monitorovací aktivity

16. Organizace vybírá, vyvíjí a vykonává kontinuální a/nebo jednotlivá hodnocení s cílem zjistit, zda jsou součásti interního řízení uplatňovány a funkční.
17. Organizace hodnotí a komunikuje nedostatky interního řízení včas a všem subjektům odpovědným za přijetí korektivních opatření, dle potřeby včetně vyššího managementu a představenstva.

Pro více informací ohledně COSO navštivte coso.org.

Metoda analýzy

Kritéria výběru pro tři zahraniční země. Tři zahraniční země, konkrétně Francie, Německo a Itálie, byly vybrány s ohledem na to, že mají dobrou úroveň srovnatelnosti s Českou republikou - zejména správní kulturu¹, představují největší ekonomiky v rámci EU, mají dlouhodobou historii demokratických institucí a podobnou strukturu veřejného sektoru. Specifické správní tradice a institucionální struktury jsou popsány v rámci jednotlivých zemí.

Jednotky analýzy. Vzhledem k cílovým skupinám studie (ministerstva a další ústřední státní organizace, obce, kraje a jejich organizace a zdravotní pojišťovny) přistoupil výzkumný tým nejprve k nalezení „minimálního společného jmenovatele“ strukturováním seznamu skupin srovnatelných organizací veřejného sektoru. Následující seznam byl odsouhlasen a použit pro strukturování analýz jednotlivých zemí:

- *Ústřední státní správa*, která zahrnuje státní ministerstva v centralizovaných zemích (Česká republika, Francie a Itálie) a federální ministerstva a agentury spolkových zemí (Německo)
- *Regionální/státní správa*, která zahrnuje regiony v centralizovaných zemích a státy ve federálních zemích
- *Místní samospráva*, která zahrnuje místní samosprávu, jako jsou obce, provincie, departementy, subjekty meziobecní spolupráce atd.
- *Agentury*, které zahrnují ústřední, regionální, místní a další agentury v podobě samostatných orgánů, které jsou nějakým způsobem spojeny s ústředními, regionálními a místními vládami; zvláštní pozornost byla věnována univerzitám a výzkumným institucím, které se jevily jako jediný možný specifický „minimální společný jmenovatel“; pro tuto úroveň vlády byla analýza zjednodušena a uvádí pouze nejdůležitější prvky.

Modifikované komponenty COSO jako struktura analýzy. S cílem reflektovat zaměření politiky Ministerstva financí na ty aspekty, které jsou upraveny současným právním rámcem uplatňovaným v České republice,

¹ podle Kuhlmana a Wollmanna (2014) je v těchto zemích dominantní hodnotou ve správním jednání princip legality, nikoliv orientace na výkon, a existuje zde poměrně vysoká míra legalizace správního jednání a formalizovaného směřování správních činností.

se struktura analýzy řídila modifikovaným vzorem komponent COSO. Zejména:

- *Kontrolní prostředí*: tato první modifikovaná složka zahrnuje složku kontrolního prostředí COSO, ale také zahrnuje další relevantní informace, jako např.:
 - Řetězec veřejných výdajů: týká se informací o tom, jak je systém řízení veřejných výdajů regulován, koordinován a přezkoumáván z úrovně ústřední vlády (role, odpovědnosti, pokyny)
 - Vnější kontrolní řetězec: je zaměřen na popis kontroly veřejných výdajů prováděné centrální úrovní nebo vyšší úrovní vlády/organizací na podřízených organizacích
 - Vnitřní kontrolní řetězec: zde se hledí na to, jak je v organizaci rozdělena odpovědnost za rozhodování o veřejných výdajích (role, odpovědnosti, vnitřní pravidla).
- *Posouzení rizik*: je podobné původní složce, ale zaměřuje se na následující specifické oblasti:
 - Předmět: typy identifikovaných a vyhodnocených rizik
 - Aktéři: role a odpovědnosti aktérů zapojených do procesu hodnocení rizik
 - Rámec: popis pravidel nebo pokynů
 - Metody: způsoby konkrétního hodnocení rizik, včetně možnosti vytváření sítí nebo metodické podpory ze strany externích subjektů
 - Dopad: popis konkrétních výsledků zjišťování a hodnocení rizik, včetně souboru rozhodnutí, která jsou přijímána na základě hodnocení rizik
- *Kontrolní činnosti*. jedná se o obdobu původní složky, ale s následujícím specifickým zaměřením - které odráží strukturu pro hodnocení rizik, s výjimkou předmětu, neboť předmětem je vždy hodnota za peníze, tj. koncept 3E - hospodárnost, efektivnost a účelnost:
 - Aktéři: kdo je v rámci organizace oprávněn rozhodovat o veřejných výdajích a jaké jsou role a odpovědnosti vrcholových a liniových manažerů
 - Rámec: popis kontrolních činností z hlediska důležitých prvků, které je třeba vzít v úvahu při rozhodování
 - Metody: způsoby následných kontrol nebo přezkumů před a po provedení operací, včetně systematických následných přezkumů veřejných výdajů
 - Dopad: popis důsledků negativních odchylek (někdy „selhání“), např. samoučení versus přístupy založené na sankcích

Pro jednotlivé oddíly zemí byla použita „modifikovaná struktura složek COSO“; v případě oddílu České republiky, který se zaměřuje na slabé stránky, nebyly dílčí složky zohledněny.

Základ analýzy. S ohledem na časový rámec byly základní analýzy rozlišeny pro Českou republiku a pro tři zahraniční země. Pro Českou republiku vyplývají nedostatky uvedené v oddíle 3 z podrobného průzkumu 31 organizací veřejného sektoru v celé zemi. Informace o zahraničních zemích byly získány z oficiálních dokumentů a v některých případech z konzultací s odborníky nebo veřejnými činiteli.

Popis právního rámce. Právní rámec vnitřní kontroly (a auditu) je uveden pro tři zahraniční země. Přehled je obsažen zejména v úvodní části „kontext“ - spolu s informacemi o správních tradicích a správních strukturách - zatímco konkrétní právní rámce jsou uvedeny pro každou úroveň veřejné správy.

Slabiny České republiky vůči zahraničním příkladům dobré praxe pro vyvození doporučení. Pro Českou republiku (oddíl 3) byly zdůrazněny slabé stránky vnitřní kontroly a auditu, přičemž v závorkách (COSO XX) bylo zdůrazněno, kterých principů COSO se týkají. U analyzovaných zahraničních zemí (oddíly 4 až 6) byly příklady dobré praxe zvýrazněny ve zvláštních rámečcích, přičemž bylo rovněž zdůrazněno, na které principy COSO se vztahují. Zahrnuli jsme osvědčené postupy vyvinuté v rámci jednotlivých organizací, protože představují zajímavé případy, z nichž vyplývají důležité náznaky. To umožnilo odvodit doporučení uvedená v oddíle 7.

3 Slabé stránky vnitřní kontroly a interního auditu 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).

V následující podkapitolách jsou uvedeny nedostatky zjištěné při zkoumání organizací veřejné správy v České republice, které byly analyzovány v rámci jiné dílčí analýzy (Analýza fungování vnitřních kontrolních systémů orgánů veřejné správy). Analýza byla provedena na vzorku 31 vybraných organizací různých typů a nezahrnuje komplexní analýzu všech organizací v České republice, což znamená, že se mohou vyskytnout výjimky z popsanych výstupů. Organizace byly vybírány tak, aby byli zahrnuti zástupci jednotlivých typů orgánů veřejné správy v České republice. Ministerstvo financí a legislativní rámec definovaly celkem 15 typů subjektů veřejné správy. Výběr subjektů byl diverzifikován také dle velikosti organizace nebo dle jejího sídla. Podkapitoly jsou seřazeny dle úrovně vlády a dle jednotlivých, modifikovaných, dimenzí COSO, které byly v této studii využity (viz kapitola 2). V závorkách (COSO XX) je uvedeno příslušných sedmáct principů COSO, které se vztahují ke jmenovaným nedostatkům. Na konci této kapitoly je uveden přehled všech nedostatků v tabulce.

3.1 Ústřední vláda

3.1.1 Kontrolní prostředí

1. Velké státní organizace spravují velké prostředky/majetek, což často inklinuje ke složitému vnitřnímu kontrolnímu systému

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 také musejí 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 (COSO 6). 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 (COSO 4).

2. Omezená kvalifikace zaměstnanců provádějících vnitřní kontrolu z důvodu nízkého odměňování

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 (COSO 4).

3. Formální nastavení strategie

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 (COSO 6).

4. Žádná specifická interní směrnice

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 (COSO 5, 12).

3.1.2 Hodnocení rizik

1. Formální analýza rizik

Některé subjekty nevidí v řízení rizik praktické výhody, proto práci s riziky provádějí spíše 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 (COSO 7).

3.1.3 Kontrolní činnosti

1. Příliš mnoho osob zapojených v rozhodovacím řetězci vede k nedostatečně jasným odpovědnostem

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 (COSO 10).

2. Neexistuje komplexní pohled, protože se v organizacích vyskytuje několik IT systémů

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 (COSO 11).

3. Pravidla 3E jsou považována za složitě aplikovatelná nebo za zbytečná vzhledem k typu prováděných činností

Pravidla 3E jsou některými organizacemi považována za zbytečně komplikovaná, případně se v rozhovorech ukazuje, že jejich obsahu účastníci finanční kontroly ne zcela rozumějí, nebo si tento obsah zjednoduší na ověření ceny zakázky porovnáním nabídek několika konkurenčních dodavatelů, pokud na daném trhu existují. Z tohoto důvodu také v některých interních směrnících není postup ověřování 3E konkrétněji specifikován a popis v podstatě kopíruje zákonnou normu (COSO 10).

4. Nejasnost v rámci různých typů kontroly (předběžná, průběžná a následná)

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 (COSO 10, 12).

5. Neochota organizace zavést IT systém k provádění vnitřní kontroly

Zavedení plně elektronizovaného systému schvalování a kontroly hospodářských transakcí je respondenty posuzováno jako zdlouhavé, nákladné a náročné na technické řešení a personál. Také zajištění certifikovaných elektronických podpisů je považováno za nákladné, a ne ve všech případech potřebné (nutné) řešení. Zavedení plně 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 paradoxně vést k větší formálnosti než schvalování tištěné dokumentace, a to zejména tam, kde existuje více na sebe navazujících schvalovacích úrovní, kdy aktuální schvalující subjekt si je 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 (COSO 11).

3.1.4 Interní audit

1. Nedostatečně definované činnosti interního auditu

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. I 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.

2. Nedostatek kvalifikovaných interních auditorů

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 také brzdí zdlouhavost procesů plynoucí ze zákona o státní službě.

3. Formálnost je důležitější než obsah

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. Respondenti by spíše uvítali, kdyby se kontroly soustředily z jejich pohledu na podstatné skutečnosti a dokázaly zodpovědět i případné metodické dotazy, nebo seznámit se svým názorem (výkladem) některého ustanovení zákona o finanční kontrole apod., což se podle jejich názoru spíše neděje.

3.2 Regionální správa

3.2.1 Kontrolní prostředí

1. Neschopnost přiřadit rozhodnutí ke strategickým cílům

Byla identifikována skutečnost, že ne vždy je zřejmá schopnost příkazců operací přiřadit svá rozhodnutí k jednotlivým strategickým cílům organizací (COSO 3, 5).

2. Vliv politiky vede k neobjektivním rozhodnutím

Dotazovaní respondenti také opakovaně v negativním smyslu zmiňovali nežádoucí vliv politického rozhodování na příkazce operací (opakovaně deklarované “omezení” rozhodovací pravomoci příkazců operací) (COSO 1).

3. Příliš mnoho lidí zapojených do finanční kontroly

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 se zabývat současně i 3E, příp. jsou s konceptem 3E obeznámeni pouze formálně (COSO 4).

4. Absence odpovědnosti za aktualizaci směrnic

Chybějící odpovědnost (vlastnictví) příslušné směrnice a tím pádem i problematická aktualizace (příklad městské části) (COSO 5, 12).

5. Nepravidelný systém školení zaměstnanců

Ne vždy 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 nemusí znát aktuální pravidla (COSO 4).

6. Nedostatečná znalost konceptu 3E

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 (COSO 4).

3.2.2 Hodnocení rizik

1. Nevládnutí řízení rizik je důsledkem příliš velkého počtu popsaných rizik

Jako hlavní slabou stránkou u tohoto typu organizací byl 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). I když jsou pak rizika popsána a zaznamenána, klíčové osoby s nimi reálně nepracují. Podcenění některých rizik (COSO 7, 9).

3.2.3 Kontrolní činnosti

1. Žádná specifická interní směrnice

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 nepřehledným a náchylným k porušení některých pravidel, zvláště, pokud chybí jasně deklarovaná provázanost jednotlivých norem vůči sobě navzájem (COSO 12).

2. Neexistuje komplexní pohled, protože se v organizacích vyskytuje několik IT systémů

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. Elektronické systémy VKS jsou často vzájemně nepropojeny, 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 (COSO 11).

3. Neprovádění předběžné kontroly

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 (COSO 10).

4. Žádné stanovení prioritizace výdajů, což komplikuje následnou kontrolu

U řady zejména běžných typů výdajů není jasně stanoven postup či strategie prioritizace výdajů, ani dopředu stanovovaný očekávaný výsledek, což ztěžuje průběžnou a zejména následnou kontrolu. Zejména 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 (COSO 10).

5. Příliš mnoho lidí zapojených do kontrolních činností vede k tomu, že kontrola je prováděna formálně

V některých zejména větších organizacích byla v rámci analýzy schvalovacích procesů identifikována vysoká četnost vyjadřovatelů, resp. podpisů, což se ale dle zkušeností projevuje spíše vyšší formálností celé kontroly. Jedná se například o účetní košilky k předkontaci závazků u dodavatelských faktur, které obsahují 2 podpisy předběžné kontroly po vzniku závazku: příkazce operace a hlavní účetní, 2 podpisy podle zákona o účetnictví: za věcnou a formální správnost a dále jsou na každém dokladu 2 podpisy průběžné kontroly a 2 podpisy následné kontroly. Přičemž si dotyční ani neuvědomují, co je touto kontrolou řešeno a že tento systém lze zjednodušit (a popsat takto ve směrnici) (COSO 2, 4, 5, 10).

3.2.4 Interní audit

1. Nedostatek kvalifikovaných interních auditorů

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.

2. Nedostatek interních auditorů kvalifikovaných ve specifických oblastech

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, kteří by byli ochotni se podílet na výkonu auditu.

3.3 Místní samospráva

3.3.1 Kontrolní prostředí

1. Nedostatečná personální kapacita

Nedostatečné personální kapacity zejména u malých organizací (obcí, školských právnických osob), závislost nastavení systému pouze na jednom člověku – vedoucím pracovníku, 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 (COSO 4).

2. Nepravidelný systém školení zaměstnanců

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 od jejich rozhodnutí (je to na bázi dobrovolnosti) a finančních možnostech organizace (organizace nemá ani na placení specifických školení) (COSO 2, 4, 5).

3. Neurčitá odpovědnost za finanční kontrolu

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) (COSO 3, 5).

4. Nedostatečné vyhodnocování vnitřního kontrolního systému

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) (COSO 3, 4).

3.3.2 Hodnocení rizik

1. Nepracuje se se strategickými dokumenty

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 (COSO 6).

2. Absence hodnocení rizik

V některých případech je evidentní absence systematické práce s riziky a nevnímání potenciálních přínosů řízení rizik pro organizaci (COSO 6, 7, 9). 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) (COSO 6, 7, 8).

3. Analýza rizik prováděna formálně

Slabou stránkou je i to, že některé organizace popisují dílčí rizika a mají i mapu rizik, ale neví, k čemu to pořádně slouží. Spíše to dělají formálně, protože se to tak dělat má, než aby reálně s tím pracovali (COSO 9).

3.3.3 Kontrolní činnosti

1. Finanční kontrola v papírové podobě

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. 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 organizacích v zásadě neplní svůj účel, je spojena s pozicí hlavní účetní, která ale skutečně primárně pouze účtuje doklady a

vrací je jedině, když vidí nějaké formální pochybení. Klíčová je pak role příkazce operace (COSO 11).

2. Veškerou odpovědnost nese příkazce operace, protože ostatní role jsou spíše formální

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 organizacích v zásadě neplní svůj účel, je spojena s pozicí hlavní účetní, která ale skutečně primárně pouze účtuje doklady a vrací je jedině, když vidí nějaké formální pochybení. Klíčová je pak role příkazce operace (COSO 5, 10).

3. Formální provádění průběžné a následné kontroly

Slabou stránkou je formální výkon průběžné a následné kontroly. Častokrát je to bráno jako povinnost ne jako smysluplná činnost. Organizace nevidí přínos provádění následné kontroly, berou, že operace proběhla, byla schválena je tím pádem v pořádku. Není vnímáno, že danou kontrolu lze využít pro zpětné hodnocení nastavení systému a jeho funkčnosti (COSO 10).

4. 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 (COSO 5, 10).

5. Nepochopení principu 3E, jeho využitelnosti a smysluplnosti

Častokrát bylo 3E zaměňováno za průzkum trhu nebo jenom porovnávání variant při financování jednotlivých operací. Chybí provázanost realizace operací na strategii či cíle organizace (COSO 10, 12).

6. Nesprávně prováděná předběžná kontrola

U menších příspěvkových organizací je obtížné v praxi nastavit 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 zaúčtování dokladu. Správně by kontrola měla probíhat před nákupem (COSO 4, 10).

3.3.4 Interní audit

1. Chybějící hodnocení interního auditu

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

3.4 Veřejné vysoké školy a výzkumné instituce

3.4.1 Kontrolní prostředí

1. Nedostatečná znalost předpisů z oblasti finanční kontroly

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). Nepravdivé nebo zcela absentující školicí procesy v oblasti FK (COSO 3,4).

2. Etický kodex je pouze formální dokument

Etický kodex pouze jako formální dokument, organizace s ním dále nepracuje, problém byl jej "nalézt" (COSO 1).

3. Nepravdivý systém školení zaměstnanců

Absentuje potřeba vzdělávání zaměstnanců VKS (COSO 4).

4. Starší generaci chybí dovednosti v oblasti IT

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 nepropojeny, což ztěžuje celý proces řídicí kontroly. Souběh elektronického a papírového schvalování. Závislost na externích dodavatelích elektronických systémů. Ti často nejsou ochotni přizpůsobit systém individuálním potřebám organizací (COSO 4, 11).

3.4.2 Hodnocení rizik

1. Nedostatečné posouzení rizik

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.

Absence systému řízení rizik včetně hlubokého podcenění jejich významu a přínosu pro organizaci (COSO 6).

2. Nezvládnutí řízení rizik je důsledkem příliš velkého počtu popsaných rizik

U velkých VVŠ naopak lze identifikovat i případy, kdy je popsáno tak velké množství rizik, že jsou reálně již neřiditelná. S popsanými riziky obvykle nejsou seznámeni všichni pracovníci VKS (zejména příkazci operací) (COSO 6, 8, 9).

3.4.3 Kontrolní činnosti

1. Finanční kontrola v papírové podobě

Elektronizace je zanedbaná z minulého období, kdy ze strany vedení nebyla podpora pro elektronizaci. Organizace nemá elektronicky ani evidenci majetku (COSO 11).

2. Neexistuje komplexní pohled, protože se v organizacích vyskytuje několik IT systémů

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 (COSO 11).

3. Elektronická finanční kontrola je formálnější

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) (COSO 11).

4. Nepochopení principu 3E, jeho využitelnosti a smysluplnosti

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” je patrna také z důvodu zastavených operací (COSO 4, 10).

5. Přílišná závislost na informačním systému

Až příliš velké spoléhání se na informační systém, což nevytváří potřebu věnovat větší pozornost sestavování plánu kontrol, jejich systematické provádění a vypořádávání, a to z toho důvodu, že informační systémy “vše pohlídají” (COSO 10, 11).

3.4.4 Interní audit

1. Nedostatek interních auditorů kvalifikovaných ve specifických oblastech

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

**Obrázek 2. Nedostatky vnitřní kontroly a interního auditu v České republice
(vazba na COSO principy je uvedena v závorce)**

	Ústřední vláda	Regionální vláda	Místní samospráva	Veřejné vysoké školy a výzkumné instituce
Kontrolní prostředí	1. Velké státní organizace spravují velké prostředky/majetek, což často inklinuje ke složitému vnitřnímu kontrolnímu systému (4, 6)	1. Neschopnost přiřadit rozhodnutí ke strategickým cílům (3, 5)	1. Nedostatečná personální kapacita (4)	1. Nedostatečná znalost předpisů z oblasti finanční kontroly (3, 4)
	2. Omezená kvalifikace zaměstnanců provádějících vnitřní kontrolu z důvodu nízkého odměňování (4)	2. Vliv politiky vede k neobjektivním rozhodnutím (1)	2. Nepravidelný systém školení zaměstnanců (2, 4, 5)	2. Etický kodex je pouze formální dokument (1)
	3. Formální nastavení strategie (6)	3. Příliš mnoho lidí zapojených do finanční kontroly (4)	3. Neurčitá odpovědnost za finanční kontrolu (3, 5)	3. Nepravidelný systém školení zaměstnanců (4)
	4. Žádná specifická interní směrnice (5, 12)	4. Absence odpovědnosti za aktualizaci směrnic (5, 12)	4. Nedostatečné vyhodnocování vnitřního kontrolního systému (3, 4)	4. Starší generaci chybí dovednosti v oblasti IT (4, 11)
		5. Nepravidelný systém školení zaměstnanců (4)		
		6. Nedostatečná znalost konceptu 3E (4)		
Hodnocení rizik	1. Formální analýza rizik (7)	1. Nevládnutí řízení rizik je důsledkem příliš velkého počtu popsanych rizik (7, 9)	1. Nepracuje se se strategickými dokumenty (6)	1. Nedostatečné posouzení rizik (6)
			2. Absence hodnocení rizik (6, 7, 8, 9)	2. Nevládnutí řízení rizik je důsledkem příliš velkého počtu popsanych rizik (6, 8, 9)
			3. Analýza rizik prováděna formálně (9)	

SLABÉ STRÁNKY VNITŘNÍ KONTROLY A INTERNÍHO AUDITU V ČESKÉ REPUBLICE

Kontrolní činnosti	1. Příliš mnoho osob zapojených v rozhodovacím řetězci vede k nedostatečně jasným odpovědnostem (10)	1. Žádná specifická interní směrnice (12)	1. Finanční kontrola v papírové podobě (11)	1. Finanční kontrola v papírové podobě (11)
	2. Neexistuje komplexní pohled, protože se v organizacích vyskytuje několik IT systémů (11)	2. Neexistuje komplexní pohled, protože se v organizacích vyskytuje několik IT systémů (11)	2. Veškerou odpovědnost nese příkazce oprave, protože ostatní role jsou spíše formální (5, 10)	2. Neexistuje komplexní pohled, protože se v organizacích vyskytuje několik IT systémů (11)
	3. Pravidla 3E jsou považována za složitě aplikovatelná nebo za zbytečná vzhledem k typu prováděných činností (10)	3. Neprovádění předběžné kontroly (10)	3. Formální provádění průběžné a následné kontroly (10)	3. Elektronická finanční kontrola je formálnější (11)
	4. Nejasnost v rámci různých typů kontroly (předběžná, průběžná a následná) (10, 12)	4. Žádné stanovení prioritizace výdajů, což komplikuje následnou kontrolu (10)	4. Nedostatečné vnímání důležitosti průběžných kontrol a jejich významu (5, 10)	4. Nepochopení principu 3E, jeho využitelnosti a smysluplnosti (4, 10, 12)
	5. Neochota organizace zavést IT systém k provádění vnitřní kontroly (11)	5. Příliš mnoho lidí zapojených do kontrolních činností vede k tomu, že kontrola je prováděna formálně (2, 4, 5, 10)	5. Nepochopení principu 3E, jeho využitelnosti a smysluplnosti (10, 12)	5. Přílišná závislost na informačním systému (10, 11)
			6. Nesprávně prováděná předběžná kontrola (4, 10)	
Interní audit	1. Nedostatečně definované činnosti interního auditu	1. Nedostatek kvalifikovaných interních auditorů	1. Chybějící hodnocení interního auditu	1. Nedostatek interních auditorů kvalifikovaných ve specifických oblastech
	2. Nedostatek kvalifikovaných interních auditorů	2. Nedostatek interních auditorů kvalifikovaných ve specifických oblastech		
	3. Formálnost je důležitější než obsah			

4 Francie

4.1 Kontext

4.1.1 Správní tradice a struktury

Francie je unitární stát, který byl až do 80. let 20. století a zákonů o decentralizaci považován za jeden z nejvíce centralizovaných správních systémů v Evropě (Kuhlmann & Wollmann, 2019). Navzdory zákonům o decentralizaci a vzniku principu svobodné správy místních samospráv zůstává dnes Francie vysoce centralizovaným státem. Centrální státní správa a místní samospráva totiž přímo zasahují do mnoha oblastí hospodářství a společnosti. Na úrovni ústředního státu řídí ministerstva různé veřejné politiky a při provádění svých opatření na územích se mohou opírat o své sítě dekoncentrovaných služeb. Místní samosprávy řídí veřejné politiky, za které jsou na svém území odpovědné. Od 80. let 20. století mají místní samosprávy stále více pravomocí, ale královské pravomoci stále vykonává stát. Navíc s nedávnými daňovými reformami ztratily značnou část své finanční autonomie (reforma zdanění podniků, zrušení daně z bydlení). Jejich příjmy proto zůstávají do značné míry závislé na státu.

Podle některých badatelů (Peters, 2008; Kuhlmann & Wollmann, 2019) má Francie napoleonský správní a legislativní systém. Vyznačuje se třemi základními pilíři správní tradice a struktury:

- Centralizovaný a jednotný stát, který působí v mnoha oblastech společnosti a řídí většinu záležitostí země. Vychází z univerzalistické vize, která vede stát k velmi silnému a přímému vztahu ke všem občanům.
- Legalistické pojetí veřejného jednání, které staví respekt k zákonu a veřejnému právu nad všechny ostatní ohledy. I když je tedy úředník zároveň manažerem, který musí spravovat veřejné záležitosti co nejefektivněji, považuje respektování práva za východisko své činnosti.
- Silné propojení mezi vyššími úředníky a volenými úředníky. Vyšší státní úředníci jsou citliví a reagují na politickou vůli (nátlak). Mnoho lidí navíc přechází mezi vysokými úřednickými a politickými funkcemi.

Přestože reformy inspirované NPM byly ve Francii méně významné než v jiných zemích, změnilo fungování francouzských správních orgánů. Od 70. let 20. století se několik reforem (nebo pokusů o ně) pokoušelo rozvinout více manažerský rozměr francouzské správy (RCB, LOLF, RGPP atd.). Tyto zásadní reformy přivedly francouzskou státní správu k hybridnímu modelu na půli cesty mezi byrokratickým fungováním založeným na zákonech a postupech a manažerským fungováním.

4.1.2 Vnitřní kontrola: přehled a právní rámec

Právní rámec má dva hlavní pilíře:

- Ústava a
- Vyhláška o řízení veřejného rozpočtu a účetnictví (PBAM).

Ústavní základ pro vnitřní kontrolu a audit. Články 13, 14 a 15 Deklarace práv člověka a občana vyžadují, aby orgány veřejné moci podávaly pravdivé a spravedlivé zprávy o svém hospodaření. Od roku 2008 navíc Ústava vyžaduje, aby veřejné organizace zajišťovaly správnost svých účtů: *"Účetnictví veřejné správy je řádné a přesné. Podávají pravdivý a věrný obraz o výsledcích svého hospodaření, o svém majetku a o své finanční situaci"* (druhý odstavec článku 47-2 Ústavy). Tyto právní texty umístěné na vrcholu hierarchie norem slouží jako základní zdůvodnění pro zavedení vnitřní finanční kontroly.

Tato ustanovení však zůstávají velmi obecná. Neukládají žádná konkrétní opatření nebo kroky k zajištění kvality, důvěryhodnosti a spravedlnosti účetnictví veřejné správy. Navíc se vůbec nezabývají otázkou nefinanční vnitřní kontroly.

Vyhláška č. 2012-1246 ze dne 7. listopadu 2012 o veřejném rozpočtovém a účetním řízení (PBAM). Vyhláška PBAM byla přijata v roce 2012 v návaznosti na LOLF, což je zásadní ústavní reforma státních financí. Cílem vyhlášky bylo přizpůsobit řízení veřejných financí novému manažerskému kontextu zavedenému zákonem LOLF (autonomie a odpovědnost vedoucích pracovníků, nová organizace veřejných financí, reforma principu oddělení schvalujících osob a účetních). Tato vyhláška však vedle rozpočtového účetnictví zavedla do zákona také všeobecné účetnictví veřejných organizací. Vyhláška PBAM se vztahuje na všechny francouzské veřejné organizace (stát, místní orgány, státní a místní subjekty atd.).

Vyhláška PBAM stanovuje jasné povinnosti v oblasti vnitřní finanční kontroly: "V každém subjektu se zřídí systém vnitřní kontroly rozpočtu a systém vnitřní kontroly účetnictví. (Kapitola IV - oddíl 1 - článek 215). V tomtéž článku je uvedeno, že: „Účelem vnitřní rozpočtové kontroly je kontrolovat rizika související s plněním cílů kvality rozpočtového účetnictví a udržitelnosti programování a jeho provádění.“ V tomto článku se také uvádí, že: „Účelem vnitřní kontroly účetnictví je kontrolovat rizika spojená s naplňováním cílů kvality účetnictví od okamžiku vzniku transakce až po její účetní vypořádání“.

Vyhláška PBAM rovněž stanovuje jasné povinnosti v oblasti interního auditu: "Účelem interního auditu rozpočtu a účetnictví, prováděného nezávisle a objektivně, je poskytnout každému subjektu přiměřenou jistotu o stupni kontroly rozpočtových a účetních operací, které provádí, jakož i posouzení kvality vnitřní kontroly rozpočtu a účetnictví." (Kapitola IV - oddíl 1 - článek 216)

Je důležité si uvědomit, že ustanovení vyhlášky PBAM o vnitřní kontrole a auditu se nevztahují na místní samosprávy.

4.2 Ústřední vláda

4.2.1 Obecný přehled

Ve Francii se ústřední vláda angažuje v mnoha odvětvích hospodářství a společnosti. Je zodpovědná za přibližně 38,8 % celkových veřejných výdajů (včetně výdajů různých ústředních vládních agentur). Ministerstva řídí veřejné politiky, za které jsou odpovědná. Spoléhají na své ústřední a dekoncentrované správní orgány, které provádějí veřejné akce a služby v celé zemi.

V současné době má ústřední stát 17 ministerstev. Dekoncentrované služby jsou podřízeny regionálním nebo departementálním prefektům. Existuje 96 departementálních prefektur (rozdělených na podprefektury) a 13 regionálních prefektur (departementální prefektura, v níž se nachází hlavní město regionu). Od RGPP², rozdělení dekoncentrovaných útvarů již neodráží rozdělení ministerstev, protože některé dekoncentrované útvary byly sdruženy v rámci velkých regionálních nebo resortních ředitelství.

Od LOLF³, se státní rozpočet řídí jasným členěním, které představuje správní architekturu ústředního státu. Státní rozpočet je rozdělen do misí, za které odpovídají ministři. Tyto mise jsou rozděleny do programů, za které odpovídá vedoucí programu. Tyto programy jsou rozděleny do rozpočtů operačních programů, za které mohou být zodpovědné centrální útvary (v rámci ministerstva) nebo dekoncentrované útvary (v územích). Tyto rozpočty operačních programů jsou rozděleny na akce. Pro každou misi, program a akci jsou definovány rozpočtové zdroje přidělené na daný rok, jakož i cíle a ukazatele výkonnosti, kterých má být dosaženo. Řízení služeb se proto z velké části uskutečňuje prostřednictvím řídicího dialogu, v němž vedoucí programů nebo rozpočtů operačních programů podávají zprávy o řízení svého rozpočtu a jeho výsledcích.

Kromě toho se však činnost ministerstev stále výrazně řídí normami a většinou jde o tvorbu právních textů (vyhlášek, nařízení, oběžníků). Regulační a normativní aspekty jsou stále jádrem činnosti ministerstev.

² Obecná revize veřejných politik, reforma modernizace správy zahájená v roce 2007.

³ Organický zákon č. 2001-692 ze dne 1. srpna 2001 o finančních zákonech.

4.2.2 Zvláštní právní rámec

Ve Francii bylo po rozsáhlé reformě veřejných financí (LOLF) několika normami zavedeno provádění interního auditu a kontrolních postupů na ministerstvech. Dva jsou obzvláště důležité:

- Vyhláška č. 2011-775 ze dne 28. června 2011 o interním auditu ve státní správě
- Vyhláška o řízení veřejného rozpočtu a účetnictví (PBAM).

Vyhláška č. 2011-775 ze dne 28. června 2011 je oficiálním výchozím bodem pro postupy vnitřní kontroly ve francouzské ústřední správě. Vyžaduje, aby byl na každém ministerstvu zaveden systém vnitřní kontroly. Dekret definuje vnitřní kontrolu jako „soubor formalizovaných a stálých mechanismů, o nichž rozhoduje každý ministr a které jsou prováděny vedoucími pracovníky na všech úrovních pod koordinací generálního tajemníka ministerstva a jejichž cílem je kontrolovat rizika spojená s plněním cílů každého ministerstva“ (článek 1). Rovněž požaduje, aby každé ministerstvo zřídilo struktury odpovědné za plánování, provádění a monitorování interních auditů s cílem zajistit spolehlivost systémů vnitřní kontroly zavedených na každém ministerstvu. Vyhláška upřesňuje, že "interní audit je nezávislá a objektivní činnost, která každému ministrovi poskytuje ujištění o míře kontroly jeho činností a poskytuje rady, jak je zlepšit. Interní audit zajišťuje účinnost vnitřních kontrolních systémů" (článek 1). Byl také vytvořen meziresortní výbor, který má harmonizovat postupy auditu a vnitřní kontroly na různých ministerstvech (Meziresortní výbor pro harmonizaci interního auditu). Oběžník předsedy vlády ze dne 30. června 2011 upřesňuje podmínky uplatňování tohoto nařízení. Tyto dva texty jednoznačně určují výchozí bod pro zavádění systémů vnitřní kontroly a auditu ve vládních institucích.

Od tohoto dekretu tedy každé ministerstvo:

- *Ministerský výbor pro interní audit* (Comité Ministériel D'Audit Interne, MIAC): tento výbor sdružuje vrcholové manažery ministerstva a externí subjekty (vrcholové manažery z jiných ministerstev nebo ze společností soukromého sektoru). Jejím úkolem je plánovat ministerské audity a jejich prováděním pověřit ministerskou misi interního auditu. Tento výbor rovněž hlasuje o rozhodnutích týkajících se zavá-

dění, aktualizace a zdokonalování ministerského systému vnitřní kontroly (mapování rizik, akční plán řízení rizik, nové vymezení makroprocesů atd.)

- *Ministerská mise interního auditu* (Mission Ministérielle D'Audit Interne), MMAI: tato mise interního auditu je odpovědná za provádění nebo za provedení auditů, o nichž rozhodl ministerský výbor pro interní audit. Oběžník předsedy vlády ze dne 30. června 2011 (jehož účelem je „provádění interního auditu ve státní správě“) stanoví, že tímto úkolem interního auditu musí být pověřeny generální inspekce (Inspection Générale) na ministerstvech, kde existují.

Nařízení ze dne 18. prosince 2018 o meziresortním referenčním rámci pro finanční vnitřní kontrolu, který se vztahuje na vnitřní kontrolu státního rozpočtu a účetnictví. Ministerstvo financí nařídilo reformu vnitřní finanční kontroly státu. Tento velmi podrobný text specifikuje cíle, rozsah, řízení a proces vnitřní finanční kontroly státu.

Za prvé vysvětluje, že cílem vnitřní finanční kontroly státu je (1) rozpočtová udržitelnost a (2) kvalita účetnictví. Zadruhé vymezuje rozsah rozpočtových a finančních vnitřních kontrol, za které odpovídá schvalující osoba (ministr a osoby jím pověřené) a účetní. Za třetí, stanoví řízení, tj. úlohu jednotlivých ministerských subjektů v procesu vnitřní kontroly (viz následující pododíl). Konečně za čtvrté, vyhláška specifikuje praktické podrobnosti procesu vnitřní kontroly, který má být zaveden na každém ministerstvu (identifikace a pokrytí rizik, organizace atd.) (podrobnosti viz následující podkapitola).

Je zajímavé, že v příloze *se tento dekret odvolává přímo na COSO*: „Meziresortní referenční rámec pro vnitřní finanční kontrolu ve státě vychází z mezinárodního rámce vnitřní kontroly COSO II (Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission)“. To svědčí spíše o tom, že postupy auditu a vnitřní kontroly zavedené v ústřední vládě a na jejích ministerstvech jsou přímo inspirovány postupy soukromého sektoru.

4.2.3 Kontrolní prostředí

Historicky se správní prostředí francouzské centrální vlády vždy vyznačovalo převahou norem a správních pravidel. Kontrolní prostředí tak zpočátku vycházelo z velmi přísného rámce řetězce veřejných výdajů. V

poslední době se objevuje snaha orgánů veřejné správy doplnit toto kontrolní prostředí o manažerský rozměr s cílem přiblížit se kultuře řízení rizik: "Prostředí příznivé pro řízení finančních rizik představuje základ, na němž lze postavit přístup k vnitřní finanční kontrole. Vyžaduje zapojení vedoucích pracovníků a rozvoj kultury kontroly rizik v rámci struktury." (Nařízení ze dne 18. prosince 2018). To vedlo k zavedení velmi jasných řetězců a interních a externích kontrol.

Dobrá praxe FR1- Kontrolní prostředí - ústřední orgány státní správy: Zákon a předpisy o vnitřní kontrole a auditních orgánech

Všechna ministerstva mají ze zákona povinnost mít vnitřní kontrolní a auditní orgány (MIAC, MMAI). To vyžaduje, aby se vrcholoví manažeři ministerstev vybavili nástroji vnitřní kontroly rizik, které jim pomohou rozvíjet kulturu rizik (jak pro finanční, tak pro nefinanční rizika). (COSO 2, 3 & 5)

Řetězec veřejných výdajů

Řetězec veřejných výdajů začíná sestavením rozpočtu ministerstva po konzultaci s rozpočtovým odborem (Direction du Budget) ministerstva financí. Státní rozpočet je rozdělen na mise - programy - akce. Ministerstvo je zodpovědné za řízení jedné nebo více misí. V této fázi zajišťuje kontrolu nad přidělováním zdrojů a celkovým saldem státního rozpočtu odbor rozpočtu (ministerstvo financí). Oddělení rozpočtu pak spolupracuje s vedením finanční funkce ministerstva (Fonction Financière Ministérielle), který řídí rozpočet ministerstva v rámci odpovědnosti generálního tajemníka.

Jakmile je státní rozpočet sestaven, musí o něm hlasovat parlament. V roce n-1 tedy Parlament hlasuje o rozpočtových prostředcích přidělených jednotlivým misím. Každé ministerstvo spravuje jednu nebo více misí a je zodpovědné za rozdělování těchto prostředků na různé ministerské programy. Výdaje přidělené jednotlivým misím jsou tedy pod parlamentní kontrolou. Prostředky odhlasované Parlamentem pak představují maximální limit výdajů, které lze v rozpočtovém roce vázat.

Řetězec kontroly veřejných výdajů během rozpočtového roku je založen na základní zásadě: *na zásadě oddělení schvalující osoby (ordonnateur) a účetní osoby (comptable)*. Schvalující osobou je ministr (a jeho zástupci). Rozhoduje o veřejných výdajích, posuzuje jejich přiměřenost a zajišťuje jejich realizaci. Na druhou stranu má zakázáno nakládat s veřejnými penězi. Účetní (a jeho podřízení) je administrativní pracovník, který je pro organizaci referentem, ale který je hierarchicky podřízen odboru veřejných financí (Direction des Finances Publiques) ministerstva financí. S veřejnými penězi nakládá na žádost schvalující osoby. Neposuzuje vhodnost výdajů, ale pouze ověřuje jejich správnost a dostupnost. Stejná osoba nemůže současně vykonávat funkci schvalující osoby a účetního. Odbor rozpočtu (Ministerstvo financí) dohlíží na řádné plnění rozpočtu ministerstvy. Vláda může vynakládat výdaje pouze v mezích prostředků odhlasovaných Parlamentem. V případě nutnosti změn v rozpočtových prostředcích na úrovni misí musí Parlament schválit pozměňující finanční zákon.

Na konci rozpočtového roku sestavuje ministerstvo financí účetní výkazy. Parlament hlasuje o zákonu o vyrovnání, který předkládá dokončený rozpočet. Ministerské mise interního auditu, MMAI (obecně pověřené generálními inspektoráty) a ministerské účetní útvary mohou provádět audity částí rozpočtu určitých misí nebo programů zaměřených na určitá témata (výplata delegátů, mzdy, oceňování majetku atd.).

Externí řídicí řetězec

Účetní dvůr (Cour des Comptes) hraje velmi silnou roli při provádění vnější kontroly veřejných výdajů ministerstev a jejich útvarů. Účetní dvůr totiž pravidelně provádí audity činnosti ministerstev. Může tedy provést audit ministerské mise nebo programu, a to buď na místě, nebo na základě dokumentů. Tato kontrola se týká jak správnosti výdajů (souladu), tak jejich účinnosti (plnění veřejné akce). Například 23. února 2022 zveřejnil Účetní dvůr zprávu o vnitrostátním policejním vzdělávání. Tato analýza se zaměřuje jak na nejasnosti v rozpočtovém řízení této veřejné politiky, tak na její účinnost. Kritizuje zejména nedostatek jasné a jednotné organizace policejního vzdělávání v celé zemi. Doporučení Účetního dvora se týkají reorganizace vzdělávacích služeb, přiměřenosti prostředků k cílům a potřeby výrazně zlepšit řízení a rozpočtovou

přísnost této veřejné politiky. Účetní dvůr je oprávněn provést audit jakékoli mise nebo programu ministerstva. Účetní dvůr je rovněž zodpovědný za každoroční ověřování státních účtů. Tento pokyn je tedy hlavním aktérem vnější kontroly veřejných výdajů.

Interní kontrolní řetězec

Za provádění vnitřní kontroly odpovídá generální tajemník každého ministerstva. Od 30. června 2011 musí každé ministerstvo zřídit ministerský výbor pro interní audit. Tento ministerský výbor pro interní audit musí zajistit zavedení systému vnitřní kontroly a definovat politiku auditu ministerstva. Je složena převážně z odborníků mimo příslušné ministerstvo. Oběžník rovněž stanoví, že každé ministerstvo musí zřídit ministerskou misi interního auditu, která bude provádět audity v souladu s politikou definovanou ministerským výborem pro interní audit. Tuto úlohu zpravidla plní generální inspektoráty.

Téměř všechna oddělení mají vnitřní kontrolní systémy založené na mapách rizik. Tyto mapy umožňují identifikovat a posoudit rizika v jednotlivých odděleních a ověřit, zda byla přijata opatření k jejich zvládnutí. Zavedení těchto vnitřních kontrolních systémů v útvarech ministerstva nebo v dekoncentrovaných útvarech je však v současné době z velké části nedostatečné. Zavedení vnitřních kontrolních systémů v resortech ministerstev je jedním z hlavních projektů Ministerstva financí.

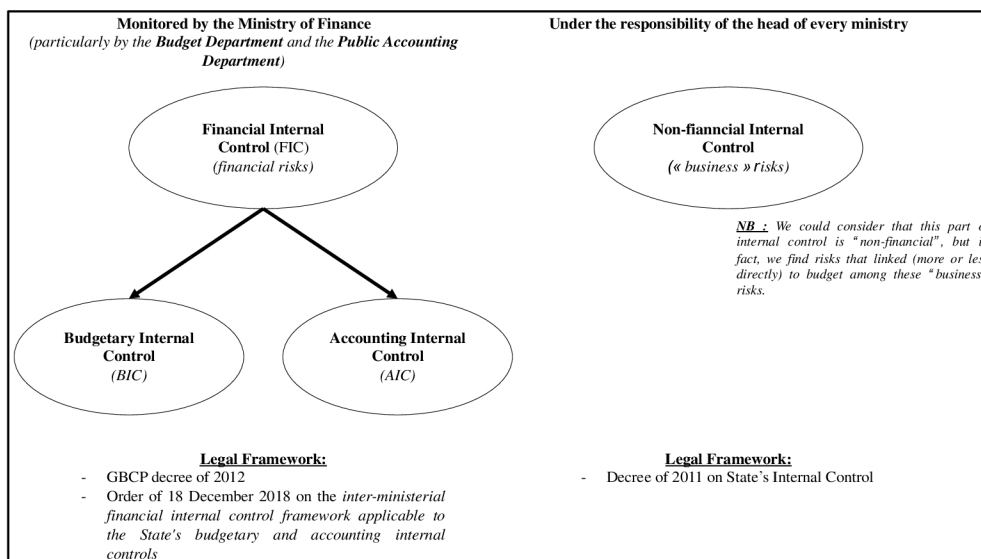
Zatímco každé ministerstvo je odpovědné za své vlastní systémy vnitřní kontroly, Výbor pro harmonizaci interního auditu (Comité d'Harmonisation de l'Audit Interne de l'État) definuje obecnou státní politiku v oblasti vnitřní kontroly a auditu a pracuje na standardizaci postupů. Vedoucí ministerského výboru pro interní audit jsou členy tohoto výboru pro harmonizaci interního auditu.

4.2.4 Hodnocení rizik

Subjekt

Ve Francii existují dvě hlavní skupiny rizik, které mohou ministerstva identifikovat a hodnotit: finanční rizika (rozpočtová a účetní rizika) a „obchodní“ rizika (nefinanční rizika) (viz Obrázek 3).

Obrázek 3. Obecný rámec francouzské státní vnitřní kontroly (zdroj: autoři)



(vlevo)

Monitorované Ministerstvem financí
(konkrétně Rozpočtovým odborem a Odborem veřejného účetnictví)
Interní řízení financí (FIC)
(finanční rizika)

Interní řízení rozpočtu (BIC)

Interní řízení účetnictví (AIC)

Právní rámec:

- Výnos GBCP z roku 2012
- Nařízení z 18. prosince 2018 o rámci interního řízení meziresortních financí uplatnitelného na státní rozpočtování a interní řízení účetnictví

(vpravo)

Odpovědností vedoucího každého ministerstva

Nefinanční interní řízení („obchodní“ rizika)

NB: Tuto část interního řízení můžeme považovat za „nefinanční“, ale identifikovali jsme těmito „obchodními“ riziky také taková, která (více či méně) souvisí s rozpočtem.

Právní rámec:

- Výnos o interním řízení státu z roku 2011

Obchodní rizika jsou velmi široká a mohou ovlivnit provozní činnosti všech oddělení. Výbor pro harmonizaci interního auditu (CHIA) nicméně naléhavě žádá ministerstva, aby tato různá rizika zařadila do obecných rubrik, aby byly ministerské mapy rizik přehlednější. Podnikatelská rizika, která lze identifikovat, se mohou týkat nejrůznějších činností, jako jsou:

- Řízení departementu
- Výroba, aplikace a dodržování norem
- Hlášení, zpracování a distribuce informací
- Ochrana obyvatelstva
- Atd.

Pokud jde o finanční rizika, dělí se na dvě kategorie: rozpočtová a účetní rizika. Rozpočtová rizika jsou „rizika související s plněním cílů kvality rozpočtového účetnictví a udržitelnosti programování a jeho plnění“ (článek 170 PBAM⁴). Účetní rizika jsou „rizika spojená se sledováním cílů kvality účetnictví od okamžiku vzniku transakce až po její účetní dokončení“ (článek 170 PBAM).

Aktéři

Existují čtyři hlavní subjekty: ministerský výbor pro interní audit, ministerská mise pro interní audit, generální tajemník a ministerská účetní agentura.

1. *Ministerský výbor pro interní audit, MIAC.* Každé ministerstvo má svůj MIAC. Posláním MIAC je „definovat politiku auditu ministerstva, zajišťovat kvalitu systému vnitřní kontroly a řízení rizik, zajišťovat kvalitu systému auditu ministerstva a sledovat opatření, o kterých bylo rozhodnuto na základě těchto auditů“ (CHIA, 2020). MIAC je proto odpovědný za stanovení politiky auditu ministerstva a za hodnocení jeho vnitřního kontrolního systému na základě výsledků auditů. Za kontrolu finančních a obchodních rizik je proto odpovědný výbor MIAC.
2. *Ministerská mise interního auditu, MMAI.* Každé ministerstvo musí také vytvořit MMAI, který "na základě analýzy rizik definuje program

⁴ vyhláška č. 2012-1246 ze dne 7. listopadu 2012 o řízení veřejných rozpočtů a účetnictví (PBAM), tato vyhláška představuje právní rámec řízení veřejných financí ve francouzské veřejné správě

auditu ministerstva, který předloží ke schválení ministerskému výboru pro interní audit. MMAI je proto v rámci rozhodnutí MIAC odpovědný za předložení programu auditů MIAC a za provedení nebo zadání auditů. Na mnoha ministerstvech plní tuto úlohu generální inspekce.

3. *Generální tajemník.* Generální tajemník ministerstva je odpovědný za zavedení systému vnitřní kontroly na svém ministerstvu. Vedoucí finanční funkce ministerstva a ministerský účetní mu mohou být nápomocni při zavádění systému vnitřní finanční kontroly. Generální tajemník může rovněž zřídit řídicí výbor, který bude řídit politiku vnitřní kontroly ministerstva. Tento řídicí výbor pro rizika je odpovědný za zajištění toho, aby byla rizika zmapována a aby byla rozhodnuta a provedena opatření k řešení těchto rizik.
4. *Ministerská účetní agentura.* Účetní je rovněž účastníkem, pokud se podílí na identifikaci účetních rizik. Vyhláška PBAM však stanoví, že účetní může provádět audity, aby zajistil řádnou kontrolu účetních rizik.

Rámec

Mapa rizik je nástrojem pro identifikaci a hodnocení rizik, který ministerstva používají. Tento nástroj, který má standardizovaný formát, umožňuje identifikovat rizika, kterým je ministerstvo vystaveno. V této mapě rizik jsou vyhodnocena všechna rizika (viz následující oddíl) a je ověřeno, zda jsou zavedeny kontrolní činnosti k jejich řízení. Na každém ministerstvu často existuje několik map rizik. Na úrovni vrcholového managementu často existuje mapa „obchodních“ rizik a mapa finančních rizik. Na některých ministerstvech se vytvářejí mapy rizik v různých odděleních a dekoncentrovaných útvarcích, aby se systémy hodnocení rizik na ministerstvu zavedly a přizpůsobily specifikům útvarců. Na úrovni dekoncentrovaných útvarců jsou systémy hodnocení rizik stále vzácné a útvarci ministerstva v současné době pracují na tom, aby více dekoncentrovaných útvarců vyvinulo nástroje pro řízení rizik, zejména pokud jde o finanční rizika. Všechny mapy rizik ministerstva musí být předloženy výboru MIAC a musí být jím schváleny. Výbor MIAC musí rovněž zajistit každoroční aktualizaci map rizik.

Ministerstva mohou zcela svobodně určit „podnikatelská“ rizika, která zahrnou do svých map rizik. CHIA však usiluje o standardizaci postupů tím, že distribuuje seznamy obecných rizik a pravidelně svolává

ministerské referenty k diskusi o osvědčených postupech. CHIA by si přála, aby se postupy vnitřní kontroly na jednotlivých ministerstvech dále standardizovaly. Pokud jde o finanční rizika, systémy řízení rizik jsou pod poměrně dobrým dohledem ministerstva financí. Ministerstvo financí poskytuje seznam meziresortních rozpočtových rizik (identifikovaných na základě map poskytnutých ministerstvy v předchozích letech). Jednotlivá ministerstva musí určit, ke kterým meziresortním rozpočtovým rizikům se vztahují jejich vlastní rizika. Rozpočtová rizika identifikovaná ministerstvy musí být navíc spojena s jedním z 11 rozpočtových makroprocesů, které určilo a popsalo Ministerstvo financí. Rozpočtová rizika ministerstva musí být předána rozpočtovému odboru (ministerstvu financí) ve formě tabulky o třech částech:

1. Popis rizika,
2. Hodnocení rizika,
3. Kontrola rizik.

Dobrá praxe FR2- Hodnocení rizik - ústřední státní správa: Metodická podpora

Dva typy rizik, které musí oddělení identifikovat, jsou jasně definovány zákony a předpisy: obchodní rizika a finanční rizika. Jakmile ministerstva tato rizika identifikují, musí je vyhodnotit podle metodiky jasně definované v textech. Podpůrným dokumentem pro tento proces vnitřní kontroly jsou mapy rizik ministerstev. Tyto mapy jsou každoročně aktualizovány řídicími výbory pro vnitřní kontrolu jednotlivých oddělení. (COSO 6, 7 & 9)

Metody

Existují dvě hlavní metody hodnocení rizik, které odrážejí dva typy rizik, obchodní a finanční. Pokud jde o podnikatelská rizika, za jejich vyhodnocení a stanovení priorit je odpovědné každé ministerstvo. CHIA však v této oblasti stanovila jasná doporučení, která se uplatňují téměř ve všech ministerských mapách rizik. Proces hodnocení rizik je strukturován následovně:

- hodnocení rizik začíná hodnocením kritičnosti inherentního rizika (nebo hrubého rizika); to se provádí prostřednictvím hodnocení dopadu a četnosti tohoto rizika.

- Účinnost již zavedených opatření k zabezpečení činností a procesů se pak považuje za měřítko "kontroly rizik".
- Rozdíl mezi „kritičností“ a „kontrolou rizika“ umožňuje určit „zbytkové riziko“; „zbytkové riziko“ je riziko, které zůstává po zohlednění existujících a zavedených kontrolních činností.

Toto hodnocení rizik a stanovení priorit je tedy výsledkem hodnocení kritičnosti zbytkového rizika.

Pokud jde o finanční rizika, nařízení ze dne 18. prosince 2018 o meziministerském referenčním rámci pro vnitřní kontrolu ve státě stanoví, že mapy rizik musí identifikovat finanční rizika a stanovit jejich priority. Metodika hodnocení je velmi podobná metodice používané pro „obchodní“ rizika :

- vyhodnocení kritičnosti finančního rizika (pravděpodobnost výskytu a dopad)
- vyhodnocení „kontrolního rizika“ (účinnost a efektivita zavedených opatření)
- Stanovení zbytkového rizika (nekontrolovaná část finančního rizika)

Dopad

Mapování rizik vyžaduje, aby vrcholové vedení každého ministerstva identifikovalo finanční a nefinanční rizika spojená s jeho činností a stanovilo jejich priority. To umožňuje upozornit na kritická rizika, u nichž jeho kontrolní činnosti neexistují, jsou nedostatečné nebo neúčinné. V takovém případě musí vrcholové vedení zavést opatření ke zlepšení kontroly rizik. Mapy rizik jsou tedy podkladem pro akční plány, obvykle víceleté, které stanoví provádění cílených kontrolních činností, jako jsou:

- Zlepšení nebo zavedení postupů
- Nastavení kontrolních bodů (automatické nebo ruční)
- Rozdělení povinností
- Zavedení kontrolních mechanismů dohledu
- Vývoj procesů
- Atd.

CHIA vysvětluje, že existuje 5 způsobů, jak může organizace reagovat na rizika podle francouzské zkratky STEAM:

- Odstranění rizika odstraněním činnosti
- Převod rizika (delegováním nebo pojištěním)
- Vyhnutí se riziku výběrem nového procesu
- Přijetí rizika v důsledku nečinnosti
- Řízení rizik prostřednictvím zavádění nových kontrolních činností.

V praxi je hodnocení rizik stále často považováno za administrativní formalitu, nikoli za skutečný nástroj řízení. Mapy rizik a akční plány jsou často vypracovávány tak, aby splňovaly regulační požadavky. Kromě toho je stále velmi nedostatečné šíření nástrojů a postupů vnitřní kontroly v rámci různých útvarů a dekoncentrovaných služeb ministerstev.

Skutečná úroveň provedení hodnocení rizik je střední. Na jedné straně mají všechna ministerstva jednu (nebo více) map rizik potvrzených MIAC. Všechna ministerstva tedy identifikují a hodnotí rizika podle standardní metodiky (uvedené výše). Na druhou stranu je tvorba těchto map stále vnímána převážně jako administrativní formalita. Ve většině případů nevede ke skutečnému procesu řízení rizik. Ve většině ministerstevských rezortů nebo dekoncentrovaných služeb navíc neexistuje žádné mapování rizik. A žádný takový proces není zaveden. CHIA tuto situaci lituje.

4.2.5 Kontrolní činnosti

Aktéři

Veřejné výdaje řídí dvě hlavní kategorie subjektů: schvalující osoba a účetní. Schvalující osoba je představitel orgánu (volený nebo jmenovaný), který má funkci rozhodování o financích: „schvalující osoby nařizují plnění příjmů a výdajů“ (článek 10 PBAM). V dekoncentrovaných službách je to ministr nebo prefekt. Rozhoduje o výdajích a příjmech a nařizuje jejich realizaci. Nesmí však nakládat s veřejnými penězi. V praxi může své funkce spojené s vázáním výdajů delegovat na jiné subjekty, ale odpovědnost za ně si ponechává.

Státní účetní má monopol na nakládání s veřejnými prostředky. Je osobně a finančně odpovědný za úkony a kontroly, které musí provádět (článek 17 PBAM). Každé ministerstvo a dekoncentrovaný útvar má

svého vedoucího účetního, který odpovídá za vyúčtování jeho výdajů a příjmů. Z hlediska hierarchie je však tento vedoucí účetní závislý na odboru veřejných financí (ministerstvo financí). V případě pochybení při výkonu svých povinností jsou veřejní účetní souzeni finančním soudem, tj. Účetním dvorem.

Existuje zásada oddělení schvalujících osob a účetních, podle níž jsou tyto dvě funkce neslučitelné. Schvalující osoba a účetní postupně zasahují do řetězce výdajů, aby mohly být provedeny (viz následující pododdíly).

Rámec

Za posouzení přiměřenosti výdaje odpovídá schvalující osoba. Na úrovni ministerstva je zodpovědný za rozpočet, který podrobně popisuje všechny výdaje misí, programů a akcí, za které je zodpovědný. Pro každou misi, program a akci existují :

- Prvky týkající se veřejných výdajů: seznam výdajů a plánování jejich realizace
- Prvky týkající se výkonnosti: seznam cílů, jichž má být dosaženo, a jejich ukazatelů

V průběhu roku může být na úrovni ministrů rozhodnuto o převodu prostředků mezi programy téže mise bez výslovného schválení Parlamentem. Na druhou stranu musí schvalující osoba plnit rozpočet služebních cest ministerstva, který odhlasoval Parlament.

V době sestavování rozpočtu může být proto výběr výdajů založen na přání ministra upřednostnit jednu misi nebo program před druhým. Tuto volbu lze provést také na základě cílů a ukazatelů výkonnosti. Neexistuje žádná formální povinnost integrovat úvahy týkající se cílů, strategie, rizik nebo 3E. Na druhou stranu, jakmile je rozpočet odhlasován, realizace výdajů se řídí pevným plánem a tento typ reflexe se již nebere v úvahu. Kromě toho má ministerstvo financí poměrně silnou kontrolní roli nad tím, jak ministerstva sestavují a plní své rozpočty.

V příkazu vydaném 18. prosince 2018 se uvádí, že útvary provádějí opatření ke kontrole finančních rizik identifikovaných v mapě finančních rizik útvaru. Opatření ke kontrole finančních rizik se nejprve promítají do organizace subjektů. Jednotlivé úkoly ve finančním řetězci musí být

definovány a přiřazeny komplexním způsobem. Za druhé, zavedení kontrolních bodů je dalším prvkem, který posiluje kontrolu rizik v řetězci veřejných výdajů. Tyto kontrolní body mohou být různého druhu:

- Vlastní kontrola,
- Vzájemná kontrola,
- Dohledová kontrola,
- Věcná kontrola,
- Národní kontrola konzistence.

Zavedením finančního softwaru Chorus pro všechny ústřední státní útvary se velká část těchto činností finanční kontroly automatizuje. Účetní postupy všech státních služeb jsou nyní spravovány v jediném softwaru Chorus, který umožňuje automatizaci následných a průběžných kontrol.

Dobrá praxe FR3- Kontrolní činnosti - ústřední orgány státní správy: Víceleté akční plány

Na základě map rizik v jednotlivých odděleních vypracovávají oddělení víceleté akční plány k provádění činností ke kontrole rizik. Tyto činnosti kontroly rizik mohou být různého typu (organizace procesu, kontrolní body). Vývoj jednotného centralizovaného účetního softwaru (Chorus) umožňuje částečně automatizovat kontrolní činnosti v oblasti finančních rizik. (COSO 10, 11 & 12)

Metody

Existují dva hlavní proudy vnitřní kontroly: „in itinere“ a „ex post“. Jakmile jsou výdaje odhlasovány v rozpočtu, jsou realizovány v okamžiku, kdy nastanou. Toto provedení se řídí vysoce standardizovaným postupem „in itinere“, na němž se podílí schvalující osoba a účetní. Každý program obsahuje schémata plnění rozpočtu. To umožňuje posílit kontrolu finančních rizik na dvou úrovních:

- Organizace účastníků: jasné oddělení úkolů mezi schvalující osobou a účetním
- Provádění vzájemných kontrolních bodů: kontrola účetního u schvalující osoby.

Tento postup se skládá ze 4 kroků:

1. *Závazek*: schvalující osoba (nebo její zástupce) bere na vědomí závazek vůči sobě, který vede k výdaji. Poté musí zajistit, aby byly výdaje správně zaúčtovány a aby byly k dispozici rozpočtové prostředky.
2. *Vyrovnaní*: O konečné výši výdajů, které se stanou splatnými, rozhoduje schvalující osoba.
3. *Autorizace*: Příkazce operace vystaví účetnímu mandát k platbě a podklady
4. *Platba*: Účetní provede všechny kontroly, které jsou v jeho kompetenci, a provede platbu.

Po uskutečnění všech výdajů existuje několik forem následné kontroly. Vnitřní kontrolu provádějí generální inspektoráty ministerstva prostřednictvím auditů. Tyto audity se zaměřují na konkrétní téma a soustředí se na určitý typ výdajů v daném programu (například audit plateb smluvním učitelům v programu ministerstva národního vzdělávání). Roční program auditů je stanoven výborem MIAC podle priorit ministerstva a/nebo podle známých nebo předpokládaných nedostatků ze strany vrcholového vedení (viz výše). Druhá forma auditu je externí a provádí ji Účetní dvůr. Účetní dvůr může provádět externí audity některých programů ministerstva. Tento audit může zahrnovat jak finanční (správnost výdajů), tak nefinanční (efektivnost výdajů) prvky. Například 25. ledna 2021 zveřejnil Účetní dvůr zprávu o provádění srážkové daně z příjmů. Účetní dvůr se vyjadřuje jak k správnosti účetních operací (mimořádné příjmy dosud neodůvodněné), tak k účinnosti tohoto přístupu (relevance provádění srážkové daně v režimu projektu). Další následnou kontrolu provádí Účetní dvůr, který každoročně ověřuje státní účetní závěrku. Tato certifikace má přispět k vyšší kvalitě a spolehlivosti veřejných účetních informací.

Dopad

Interní audity prováděné generálními inspekcemi ministerstva mohou odhalit nedostatky a poskytnout doporučení k jejich nápravě. V tomto případě je za realizaci těchto doporučení odpovědný vedoucí auditovaného programu. Provádění těchto doporučení musí každoročně sledovat monitorovací výbor. V praxi jsou monitorovací výbory zřídka zřízovány a audity nejsou vždy sledovány.

Externí audity Účetního dvora mohou rovněž upozornit na nesprávné fungování. V případě závažného problému může být schvalující osoba nebo účetní předána příslušnému soudu (Soud pro rozpočtovou kázeň, finanční prokuratura).

Skutečná úroveň provádění kontrolních činností je různá. Pokud jde o činnosti vnitřní kontroly, jsou prováděny prostřednictvím víceletých plánů. Tyto plány jsou přímo odvozeny z ministerských map rizik. Každé ministerstvo tedy definuje akční plány, které si nechá schválit od MIAC. Monitorování účinného provádění kontrolních činností a jejich skutečného dopadu je však stále poměrně omezené. Pokud jde o vnější kontrolní činnosti, stále jim chybí konkrétní účinky. Účetní dvůr vydává doporučení, která však auditované útvary velmi často nerealizují.

4.2.6 Interní audit

Aktéři

MIAC stanoví politiku interního auditu oddělení. Vytváří program auditu na základě priorit, které projednali a stanovili členové MIAC. Audity, které mají být provedeny, mohou být vybrány na základě známých nebo předpokládaných závad nebo na základě priorit ministerstva. Po vypracování programu auditu o něm hlasují členové výboru MIAC.

Za provádění auditů, o nichž rozhodl výbor MIAC, odpovídá MMAI. Tyto audity může provádět vlastními prostředky (úředníci vyčlenění pro auditní mise) nebo prostřednictvím třetí strany (auditorské firmy). Na většině ministerstev plní úlohu MMAI generální inspektoráty.

Rámce a metody

Audity se zaměřují na riziko uvedené v mapě rizik ministerstva. Audit se může týkat konkrétního programu nebo tématu v rámci ministerského programu. V praxi se auditní úkoly často odchyľují od rizik, která jsou identifikována v mapování. Interní audity se provádějí podle standardního postupu, jehož výsledkem je zpráva o auditu. Tato zpráva je zasílána nejvyššímu vedení ministerstva. Následný výbor vedený auditorem musí zajistit, aby doporučení uvedená ve zprávě byla příslušnými útvary skutečně provedena.

Dopad

MMAI každoročně provádějí nebo zadávají několik interních auditů na nejrůznější témata. Výsledkem těchto auditů jsou zprávy, které jsou poskytovány ministerstvu a které jsou předkládány výboru MIAC. Musí být také zorganizován výbor pro následné kroky, který po nějaké době zajistí, že doporučení auditu byla provedena.

Ve skutečnosti se tyto následné výbory provádějí jen zřídka a kontroly řádného provádění auditních doporučení se provádějí jen zřídka. Vzhledem k tomu, že auditní zprávy nejsou veřejné, je obtížné zjistit jejich skutečný dopad. Nevíme, zda ministr nebo nejvyšší vedení ministerstva skutečně rozhoduje na základě těchto auditních zpráv.

4.3 Regionální vláda

4.3.1 Obecný přehled

Regiony (Régions) jsou největší místní samosprávou ve Francii. Francie má 13 regionů (v metropolitní Francii). Členové regionální rady jsou voleni ve všeobecných a přímých volbách na období 6 let. Volí předsedu regionální rady, který představuje výkonnou moc regionu. Je obklopen místopředsedy, kteří jsou odpovědní za jednu nebo více daných veřejných politik. Předseda předává své pokyny správě regionální rady. V čele správy stojí generální ředitel služeb a její struktura je pyramidální.

Zvolení členové regionální rady hlasují o hlavních politických směrech, o nichž rozhoduje předseda, a každoročně hlasují o rozpočtu regionální rady. Rozpočet je uspořádán podle druhu výdajů a lze jej rozdělit podle veřejných politik. Každé oddělení pak spravuje tu část rozpočtu, která se ho týká.

Manažerské změny pozorované na úrovni státu pronikaly na úroveň místní samosprávy pomaleji. V některých regionálních radách jsou proto zavedeny systémy řízení výkonnosti a/nebo hodnocení veřejných politik. Ve většině případů se však organizační řízení opírá především o rozpočet. Zákon a norma zůstávají velmi důležité i pro fungování regionálních rad.

Ve Francii mají regiony tyto pravomoci:

- *Hospodářské záležitosti a doprava*: silniční síť a zařízení (regionální), veřejná doprava, podpora místních podniků a podnikání, přístavy (námořní a rybářské, vnitrozemské vodní cesty), cestovní ruch (regionální oblast)
- *Vzdělávání*: střední školství (budovy a nepedagogičtí pracovníci), odborné vzdělávání a příprava
- *Ochrana životního prostředí*: parky & zelené plochy, ochrana přírody, znečištění ovzduší, ochrana klimatu
- *Bydlení a občanská vybavenost*: bydlení (dotace)
- *Rekreace, kulturní rekreace a náboženství*: kulturní dědictví a památky
- *Sociální ochrana*: podpory a dávky v nezaměstnanosti

4.3.2 Zvláštní právní rámec

Ve Francii neexistuje žádný zvláštní právní rámec týkající se vnitřní kontroly regionálních rad. Na rozdíl od státních služeb nemají regiony v oblasti vnitřní kontroly žádné zvláštní právní povinnosti. Jediným právním odkazem, kterým lze odůvodnit zavedení vnitřní kontroly, je povinnost všech veřejných činitelů nést odpovědnost za svou správu, jak je stanoveno v člancích 13, 14 a 15 Deklarace práv člověka a občana, jakož i v druhém odstavci článku 47-2 Ústavy (viz oddíl 4.1.2). Jedná se však o velmi obecné zákony, které platí stejně pro všechny orgány veřejné správy. Nespecifikují metody a opatření, která mají být provedena, a zabývají se pouze vnitřní finanční kontrolou, přičemž zaostávají za obchodními riziky (viz oddíl 4.2.4).

Stejně tak se na kraje vztahuje vyhláška PBAM, zejména článek 57, který definuje účetní zásady zajišťující kvalitu veřejných účtů (viz oddíl 4.1.2).

Zákon o novém územním uspořádání republiky (NOTRe), přijatý v roce 2015, se týká zejména místních samospráv, mezi něž patří i regiony ve Francii. Mezi jeho ustanoveními je i zavedení experimentu s certifikací účtů místních samospráv. V této souvislosti se dva kraje od roku 2017 účastní tohoto experimentu, jehož cílem je nechat si ověřit účetní závěrku auditorem (viz následující oddíl).

4.3.3 Kontrolní prostředí

Řetězec veřejných výdajů

Schvalující osobou je předseda regionální rady (a jeho zástupci). Předseda regionální rady posuzuje vhodnost výdajů a rozhoduje o jejich realizaci. Je tedy odpovědný za hlasování o rozpočtu zvolenými členy regionální rady a je také odpovědný za jeho řádné plnění. V těchto funkcích mu pomáhají administrativní útvary regionální rady a zejména finanční odbor.

Za sestavení rozpočtu odpovídá finanční odbor kraje, který zohledňuje politické zaměření předsednictví a zajišťuje hlavní vyrovnané položky. Zlaté rozpočtové pravidlo zakazuje regionům a místním samosprávám hlasovat pro rozpočty s provozním schodkem. Finanční odbor

rovněž sleduje plnění rozpočtu v průběhu celého roku. Vede rozpočtové účty místní samosprávy. Na konci rozpočtového roku tedy finanční odbor zveřejní správní účet (dokončený rozpočet), o kterém musí hlasovat zvolení členové regionální rady.

Zásada oddělení schvalující osoby a účetního se vztahuje i na regiony. To znamená, že předseda regionální rady (a jeho útvar) nemůže nakládat s veřejnými penězi. Rozhoduje o výdajích, ale jejich vyúčtování musí provést účetní odpovědný za kraj. Tento účetní je hierarchicky podřízen ministerstvu financí. Účetní kontroluje správnost výdajů a dostupnost finančních prostředků před provedením platby. Vede také účetnictví a na konci roku sestavuje finanční výkazy regionu.

Dobrá praxe FR4- Kontrolní prostředí - regionální správa: Zásada oddělení schvalujících osob a účetních

Zásada oddělení schvalujících osob a účetních, která platí pro místní samosprávy (kraje, departementy, obce), umožňuje posílit vnitřní účetní kontrolu krajů. Účetní totiž kontroluje účetní operace schvalujících osob předtím, než přistoupí k úhradě veřejných výdajů. (COSO 5)

Externí řídicí řetězec

Vnější kontrolu regionů provádějí dva subjekty. Prvním aktérem je prefekt, který je odpovědný za kontrolu, zda rozpočet schválený krajem dodržuje zásadu reálné rovnováhy. V opačném případě podléhá region dohledu prefekta, který věc postoupí Regionální kontrolní komoře (Chambre Régionale des Comptes), aby obnovila vyrovnaný rozpočet.

Druhým externím kontrolním subjektem je Regionální kontrolní komora. Krajská kontrolní komora je totiž kompetentní k provádění auditů hospodaření kraje. Tyto kontroly lze provádět na místě nebo v dokumentech. Regionální kontrolní komora se vyjadřuje k správnosti a spolehlivosti veřejných výdajů a účtů, ale také k jejich účelnosti (výsledkům veřejné činnosti).

Již několik let se ve francouzské státní správě opakovaně řeší otázka ověřování účetních závěrek místních samospráv auditory. Podle jeho zastánců by certifikace účtů místních samospráv posílila spolehlivost jejich účetnictví. Od roku 2016 bylo několik místních samospráv vybráno k účasti na experimentu s certifikací účtů. Tento experiment by měl být proveden ve třech fázích:

- 2016: výběr místních samospráv účastnících se experimentu (vybrán panel 25 místních samospráv, včetně 2 regionálních rad),
- 2017-2019: podpora pilotních místních samospráv ze strany Účetního dvora v postupném procesu posuzování spolehlivosti jejich finančních výkazů,
- 2020 - 2023: dokončení přípravných osvědčení auditory.

První výsledky tohoto experimentu jsou smíšené. Ve skutečnosti v roce 2021 z 24 místních samospráv, které zůstaly v experimentu, nebyla žádná z nich certifikována bez výhrad (22 nemohlo být certifikováno, 1 byla certifikována s výhradami a 1 byla odložena o jeden rok).

Interní kontrolní řetězec

Neexistuje žádný zvláštní předpis týkající se zavedení systému vnitřní kontroly v rámci regionálních rad. Předseda regionální rady může pověřit generálního ředitele služeb vytvořením systému vnitřní kontroly v rámci regionální správy. V případě takového rozhodnutí se generální ředitel zpravidla spoléhá na oddělení interního auditu, které je mu přímo podřízeno.

Oddělení interního auditu je pak zodpovědné za budování a vedení vnitřního kontrolního systému regionální rady. To obecně zahrnuje mapování rizik a provádění opatření k jejich kontrole. Oddělení interního auditu rovněž organizuje audity, aby zajistilo spolehlivost a účinnost stávajících systémů řízení rizik.

Ve skutečnosti má jen málo regionálních rad skutečně spolehlivé a vyspělé systémy vnitřní kontroly. Poslední rozsáhlá studie na toto téma byla provedena v roce 2013. Barometr IFACI/AMRAE/ANDGGC tehdy ukázal, že úroveň vyspělosti místních samospráv je omezená, a to jak z hlediska nástrojů, tak kultury.

4.3.4 Hodnocení rizik

Subjekt

V regionech lze rozlišit dva typy rizik: finanční rizika a rizika související s řízením veřejných politik (nefinanční rizika). Tato rizika odpovídají „podnikatelským rizikům“ posuzovaným v ústřední státní správě. Přístup je tedy v podstatě podobný přístupu státu s identifikací finančních i nefinančních rizik. Pokud jde o finanční rizika, ústřední orgány státní správy podporují místní samosprávy v zavádění vnitřních systémů účetnictví a finanční kontroly. Cílem této vnitřní účetní a finanční kontroly je zajistit kvalitu místních veřejných účtů, tj. jejich správnost, přesnost a poctivost. To zahrnuje identifikaci a stanovení priorit účetních a finančních rizik, která nese region. Rizika lze identifikovat díky zprávám o auditu, zprávám Regionální kontrolní komory, závěrům ze sebehodnocení nebo nástrojům účetního. Po identifikaci těchto rizik je třeba je popsat a vyhodnotit v mapě účetních a finančních rizik. V praxi je za zavedení vnitřního účetního a finančního kontrolního systému odpovědný kraj a jen málo organizací jej má. Ústřední státní orgány (zejména Generální ředitelství pro místní samosprávy a Odbor veřejných financí) však vydávají bohatou dokumentaci, která podporuje a vede regiony při vytváření účetních a finančních systémů vnitřní kontroly.

Pokud jde o rizika spojená s řízením veřejných politik (nefinanční rizika), cílem je, aby regiony identifikovaly rizika, která by mohla poškodit nebo znemožnit hladký průběh veřejných politik a služeb. V tomto kontextu se rizika mohou týkat nejrůznějších politik, jako je hospodářský rozvoj, regionální plánování, odborné vzdělávání, odpovědnost a údržba středních škol nebo dokonce nakládání s nebezpečným odpadem. Lze tedy identifikovat širokou škálu nefinančních rizik:

- Operační riziko
- Právní riziko
- Riziko nedodržování předpisů
- Reputační riziko
- Riziko pro člověka
- Společenské riziko.

Pokud jde o nefinanční rizika, jsou státní útvary mnohem méně aktivní než v případě finančních rizik. Ještě méně regionů proto zavedlo

systémy řízení nefinančních rizik. Většina manažerů pracujících v regionech těmto koncepcím a jejich důsledkům pro řízení svých organizací příliš nerozumí.

Aktéři

Existují čtyři hlavní aktéři: generální ředitel služeb, regionální finanční oddělení, oddělení interního auditu, centrální státní služby.

1. *Generální ředitel pro služby.* Zavedení systému vnitřní kontroly (finanční nebo nefinanční) závisí na ochotě generálního ředitele služeb regionální rady tento systém vytvořit. Je vedoucím administrativy a spolupracuje přímo s předsedou regionální rady (voleným) nebo jeho kabinetem. Jeho podněty jsou nezbytné pro vytvoření skutečně legitimního systému vnitřní kontroly.
2. *Regionální finanční oddělení.* Finanční odbor je administrativním oddělením regionální rady, které má na starosti rozpočtovou kontrolu a účetnictví organizace. Je v přímém kontaktu s účetním, aby zajistil realizaci výdajů. Je hlavním aktérem při zavádění interního systému finanční a účetní kontroly. Finanční oddělení bude hrát významnou roli jak při identifikaci a hodnocení finančních rizik, tak při vedení systému vnitřní kontroly.
3. *Oddělení interního auditu.* V některých regionálních radách byla zřízena oddělení interního auditu. Aby byla zajištěna určitá míra nezávislosti, jsou zpravidla podřízeni přímo generálnímu řediteli služeb. Tyto útvary jsou odpovědné za budování, vedení a vyhodnocování vnitřního kontrolního systému regionální rady.
4. *Ústřední státní služby* (odbor veřejných financí a generální ředitelství místních samospráv). Stát se snaží podporovat regiony v zavádění systémů vnitřní kontroly, zejména vnitřní účetní a finanční kontroly. V této souvislosti vydávají a distribuují řadu příruček. Vedou také řadu pracovních skupin. Zásada volné správy však těmto útvarům brání v tom, aby si vynucovaly zavedení postupů nebo systémů vnitřní kontroly.

Rámec

Neexistuje žádný systém nebo rámec vnitřní kontroly, který by kraje musely zavést. Na druhou stranu příručky vypracované ústředními státními službami podporují regionální správy ve vytváření map rizik.

Mapy rizik představují základní podporu procesu identifikace a kontroly rizik. Umožňuje také formalizovat úvahy oddělení o vnitřní kontrole. Zavedení mapování rizik se doporučuje jak v kontextu řízení finančních rizik, tak v kontextu řízení nefinančních rizik. V příručce pro místní a regionální samosprávy se proto uvádí, že: "Vypracování mapy účetních a finančních rizik umožní úřadu formalizovat veškerou provedenou analýzu rizik. Bude důležitou pomůckou při rozhodování o řízení posílení účetní a finanční vnitřní kontroly" (Ministerstvo financí, 2019).

Tyto mapy rizik musí umožnit identifikaci a popis rizik, zaměření na procesy, kterých se týkají, a jejich vyhodnocení. Mapy rizik rovněž umožňují určit opatření ke kontrole rizik a určit odpovědné osoby v rámci organizace.

V praxi nejsou tyto mapy rizik povinné a mnoho regionálních správ je nemá k dispozici. Stejně tak, pokud existují, nejsou vždy začleněny do formalizovaných procesů řízení rizik, které vyžadují zejména každoroční aktualizaci mapy.

Metody

Pro regiony neexistuje žádná závazná metodika hodnocení rizik. Ústřední státní útvary však definovaly jasnou metodu hodnocení účetních a finančních rizik. Tato metoda hodnocení je uvedena v dokumentech rozesílaných regionálním a místním samosprávám. Měla by umožnit seřadit zjištěná účetní a finanční rizika.

Konkrétně začínáme hodnocením kritičnosti rizika podle dvou os, pravděpodobnosti jeho výskytu a jeho účetního dopadu. Tyto dvě osy umožňují posoudit kritičnost inherentního rizika, tj. před zohledněním účinku zavedených opatření k řízení rizik. Dalším krokem je posouzení úrovně kontroly jednotlivých rizik stanovením „vnitřních kontrolních rizik“. K posouzení tohoto rizika vnitřní kontroly se používá stupnice vyspělosti řízení rizik. To umožňuje posoudit zbytkové riziko, tj. riziko zbývající po zohlednění stávajících interních kontrolních opatření.

Pokud jde o nefinanční rizika, neexistují žádné metodické příručky vypracované ústředními orgány státní správy, které by podrobně popísaly metody hodnocení rizik. Dokumentace, kterou k tomuto tématu poskytly různé pracovní skupiny, se však shoduje na metodách hodnocení rizik, které jsou dosti podobné výše uvedené metodě.

Dopady

Vnitřní kontrola a řízení rizik jsou v řízení regionálních správ obecně nedostatečně rozvinuté. Otázka kvality účetnictví byla obecně tématem, kterému se místní samosprávy věnovaly jen málo. Do popředí zájmu se opět dostala v souvislosti s experimentem ověřování účetních závěrek regionálních a místních samospráv statutárními auditory. Zahájení tohoto experimentu přimělo státní orgány (odbor veřejných financí a generální ředitelství místních samospráv) a finanční jurisdikce (Účetní dvůr a regionální kontrolní komoru), aby vybraným regionálním a místním samosprávám pomohly při zavádění nebo zlepšování jejich vnitřních systémů účetnictví a finanční kontroly. Otázka certifikace účetních závěrek oživila diskusi o provádění vnitřní finanční kontroly v regionálních a místních samosprávách. Celkově však pokrok na této úrovni zůstává omezený.

Pokud jde o vnitřní kontrolu a řízení nefinančních rizik, jsou postupy a nástroje regionů ještě méně rozvinuté. Státní úřady věnují zavádění tohoto typu systému v regionálních a místních samosprávách jen velmi malou (pokud vůbec nějakou) pozornost.

Dobrá praxe FR5- Hodnocení rizik - regionální správa: Provedení mapování rizik, které seskupuje rizika do jednoduchých kategorií

V regionální radě Bretaně vede oddělení interního auditu mapu rizik, která je definována jako "nástroj pro řízení a rozhodování, který ukazuje, která rizika mohou ohrozit realizaci projektu místní samosprávy a dodržování jejích povinností. (Zdroj: interní dokumenty). V tomto mapování jsou identifikovány dva typy rizik:

Hlavní rizika, která mohou ovlivnit strategické cíle (jedná se o „identifikaci strategických cílů definovaných zvolenými úředníky a identifikaci rizik, která by mohla ovlivnit jejich dosažení“)

Provozní rizika, která mohou ovlivnit veřejné služby poskytované uživatelům (jedná se o identifikaci a vyhodnocení rizik, která by mohla ovlivnit kvalitu služeb poskytovaných krajem). (COSO 6, 7 & 9)

4.3.5 Kontrolní činnosti

Aktéři

V regionech je za hlasování o rozpočtu volenými členy regionální rady a za jeho plnění odpovědná schvalující osoba (předseda regionální rady). Posuzuje (spolu se svými útvary) vhodnost výdajů a rozhoduje o jejich realizaci. Je garantem celkové rovnováhy rozpočtu. Předseda regionální rady (a jeho útvary) však jako schvalující osoba nemůže nakládat s veřejnými penězi.

Výdaje hradí účetní kraje na základě příkazu schvalující osoby. Hierarchicky spadá pod odbor veřejných financí (ministerstvo financí). Je tedy „nezávislý“ na regionu. Zkontroluje, zda jsou výdaje řádné a zda jsou k dispozici finanční prostředky. Nerozhoduje však o přiměřenosti výdajů.

Předseda regionální rady jako schvalující osoba je sice odpovědný za hlasování a plnění rozpočtu, ale je do značné míry závislý na administrativních útvarech a zejména na finančním oddělení. Finanční odbor je klíčovým aktérem při sestavování rozpočtu, ověřování hlavních zůstatků a sledování jeho plnění. Zejména vede rozpočtové účty regionu souběžně s účty vedenými účetním.

Rámec

Ve většině regionů má rozpočet klasickou strukturu založenou na službách organizace. Rozpočet je zřídka spojen s akcemi/programy, které zahrnují cíle a ukazatele výkonnosti. I když je rozpočet strukturován z hlediska veřejné politiky, velmi zřídka obsahuje cíle a ukazatele, kterými se může řídit sestavování rozpočtu. Sestavování a plnění rozpočtu se tedy řídí klasickým postupem, kdy je každému oddělení přidělen rozpočet podle jeho potřeb a potřeb ostatních oddělení.

Regiony musí zajistit, aby byl rozpočet skutečně vyrovnaný. Zlaté rozpočtové pravidlo totiž zakazuje francouzským regionálním a místním samosprávám hlasovat a plnit nevyvážené rozpočty. Nemohou si půjčovat na financování schodku v provozní části. To vyžaduje, aby regionální a místní samosprávy pečlivě sledovaly své provozní výdaje a zajistily si

bezpečný tok hotovosti. Jediným zákonným omezením pro místní veřejné výdaje je zlaté rozpočtové pravidlo (běžné saldo). Kromě toho neexistuje žádná právní povinnost zohledňovat při finančním rozhodování další kritéria, jako je definice strategií/cílů, 3E nebo hodnocení výsledků. Zda budou tato kritéria zohledněna, závisí na ochotě útvarů regionální správy začlenit tyto aspekty do rozpočtového procesu.

Metody

Před hlasováním o rozpočtu musí předseda regionální rady a jeho útvary zajistit, aby rozpočet respektoval zlaté pravidlo. Jedná se o jediné právní omezení rozpočtové konstrukce krajů. Pokud rozpočet schválený krajem nedodrží zásadu reálného salda, prefekt nad krajem vykonává dohled a předává věc regionální kontrolní komoře, aby rozpočet vyrovnala. Finanční útvary proto zajišťují, aby hlasovaný rozpočet respektoval tuto zásadu skutečné rovnováhy. Předtím, než se rozpočet začne plnit, musí o něm hlasovat zvolení členové regionální rady.

Po odhlasování je rozpočet plněn administrativními útvary regionální rady pod vedením předsedy regionální rady, který je schvalující osobou. Kontrola výdajů je zde založena především na principu oddělení schvalující osoby a účetního, stejně jako u státních služeb. Postup při vázání veřejných výdajů tak probíhá ve čtyřech fázích a umožňuje účetnímu zavést kontrolu nad příkazcem operace (viz oddíl 4.2.5, Metody). Kromě toho vede finanční útvar regionální rady rozpočtové účetnictví kraje souběžně s účetnictvím vedeným účetním.

Na konci rozpočtového roku zveřejní finanční služby kraje správní účet (provedený rozpočet). Schvalující osoba (předseda regionální rady) musí nechat tento správní účet odhlasovat zvolenými členy regionální rady. Účetní operace mohou být následně kontrolovány útvarem interního auditu regionu. Mohou být také kontrolovány ex-post regionální kontrolní komorou v rámci „přezkoumání hospodaření“.

Dopad

V případě pochybení zjištěných oddělením interního auditu kraje nebo Komořou auditorů kraje je na správních odborech kraje, aby reali-

zovaly doporučení uvedená ve zprávách. Náprava nesprávného fungování proto závisí na ochotě správních útvarů účinně reagovat na doporučení interních nebo externích auditorů. V případě závažných nedostatků zjištěných regionální kontrolní komorou může být odpovědná osoba předána příslušnému soudu.

Otázka kvality účetnictví na úrovni krajů je ve skutečnosti stále předmětem diskusí. Přetrvávají pochybnosti o metodické přísnosti (a dokonce i o nezávislosti) auditů prováděných odděleními regionů a o ochotě vedoucích pracovníků skutečně realizovat doporučení auditorů. Co se týče připomínek regionální kontrolní komory, jsou zveřejňovány, ale nejsou závazné. A není neobvyklé, že dvě „prověrky managementu“ provedené v téže organizaci s odstupem dvou nebo tří let odhalí stejné poruchy.

4.3.6 Interní audit

Aktéři

Místní samosprávy nemají zákonnou povinnost vybírat subjekty odpovědné za interní audit. Když se regionální rada rozhodne zahájit proces interního auditu, definuje oddělení interního auditu. Aby byla zaručena nezávislost tohoto oddělení, je podřízeno přímo generálnímu řediteli služeb regionální rady. V současné době je počet regionů, které využívají tento typ interního auditu, stále omezený. Například v regionální radě Bretaně existuje oddělení interního auditu, které je podřízeno generálnímu řediteli služeb.

Rámce a metody

Oddělení interního auditu zřízená regiony jsou odpovědná za vedení celého procesu vnitřní kontroly regionální rady. Jako takoví jsou zodpovědní za vytváření a aktualizaci mapy rizik regionu. Musí také zajistit, aby byla zavedena kontrolní opatření ke zvládnutí těchto rizik.

Tyto útvary pak provádějí interní audity, aby se ujistily, že rizika identifikovaná v mapě rizik jsou skutečně pod kontrolou a že účinnost kontrolních opatření je uspokojivá. V takovém případě auditor vypracuje zprávu o auditu, která poskytuje přiměřenou jistotu. V této zprávě může

auditor rovněž předložit doporučení ke zlepšení kontroly rizik v organizaci. Například v regionální radě Bretaně provádí oddělení interního auditu audity nefunkčních vnitřních procesů. Auditní zprávy se předkládají předsedovi.

Dopady

Skutečný dopad auditních misí prováděných v rámci regionálních rad je stále velmi různý. Záleží na ochotě aktérů regionální rady skutečně realizovat doporučení interních auditorů. Pro sledování plnění doporučení lze zorganizovat výbory pro následné audity, ale i v tomto případě závisí jejich organizace na vůli rozhodujících orgánů regionální rady. V regionální radě Bretaně jsou v auditních zprávách vydaných oddělením interního auditu uvedena doporučení k řešení zjištěných nedostatků. Je však obtížné zjistit, zda oddělení doporučení skutečně provádějí.

Dobrá praxe FR6- Interní audit - regionální správa: Interní audit zaměřený na nefunkční interní procesy

V regionální radě Bretaně provádí oddělení interního auditu pravidelně interní audity v různých odděleních. Tyto audity se obvykle zaměřují na nefunkční interní procesy (např. proces delegování podpisů, proces inventarizace). Identifikace těchto dysfunkcí může být provedena prostřednictvím interních analýz nebo externích auditů (zejména Regionální kontrolní komorou). Zpráva o auditu se předkládá předsedovi a obsahuje doporučení ke zvýšení spolehlivosti auditovaných procesů. (COSO 16 & 17)

4.4 Místní samospráva

4.4.1 Obecný přehled

Navzdory své vysoké míře centralizace má Francie velký počet místních samospráv. Ve Francii jsou místní samosprávy rozděleny do tří hlavních bloků: regionální blok (regionální rady), departementální blok (rady departementů) a komunální blok (obce a meziobce). V této části se budeme zabývat pouze resortními a obecními bloky, protože regionálnímu bloku jsme se věnovali v části 4.3.

Oddělení. Francie má 95 departementních rad (Départements, včetně 3 zámořských departementů, Département d'outre-mer). V posledních letech se o úloze oddělení mnohokrát diskutovalo. O jejich zrušení se již několikrát hovořilo a bylo dokonce zmíněno při prvních úvahách o poslední územní reformě (zákon NOTRe). Záměrem je přenést jejich kompetence na kraje a obce (nebo meziobce). Členové rady departementu jsou voleni ve všeobecných a přímých volbách na období šesti let. Zasedají v departementní radě a volí předsedu departementní rady. Předseda rady departementu představuje výkonnou moc departementu. Určuje politické priority ministerstva (spolu se svými náměstkyněmi) a spoléhá na administrativu ministerstva, že bude jeho politiku provádět. Administrativa resortu je tvořena územními úředníky a je strukturována formou tradiční byrokracie (*pyramidální struktura organizace a rozdělení podle hlavních veřejných politik*). A konečně, katedry jsou stále aktivní a zůstávají významnými hráči v oblasti sociální činnosti a středních škol. Obecněji jsou kompetence oddělení následující:

- Veřejný pořádek, bezpečnost a obrana: hašení požárů, civilní ochrana
- *Hospodářské záležitosti a doprava*: silniční síť a zařízení (resortní), speciální dopravní služby (doprava žáků), letiště (místní), veřejná doprava (železniční, silniční), politika a služby zaměstnanosti, cestovní ruch (resortní oblast)
- *Vzdělávání*: předškolní vzdělávání, středoškolské vzdělávání (budovy a nepedagogičtí pracovníci)
- Bydlení a občanská vybavenost (dotace)
- *Sociální ochrana*: sociální péče o děti a mládež, podpůrné služby pro rodiny, seniory, osoby se zdravotním postižením, sociální vyloučení a chudoba.

Obce. Francie má také 34 965 obcí (1. ledna 2021). Většina těchto obcí je velmi malá (25 454 obcí má méně než 1 000 obyvatel). Otázka slučování malých obcí nebo jejich sdružování do „nových obcí“ ("Communes Nouvelles") se opakovaně řeší, ale přesto se počet obcí pomalu snižuje. Obecní zastupitelé jsou voleni ve všeobecných a přímých volbách na dobu 6 let. Zasedají v obecní radě a volí starostu. Starosta zastupuje výkonný orgán obce. Určuje politické priority města (spolu se svými zástupci) a spoléhá na městskou správu, že bude jeho politiku realizovat. Městská správa je tvořena územními úředníky a má strukturu tradiční byrokracie (pyramidální struktura organizace a rozdělení na jednotky podle hlavních veřejných politik).

Obce, které se nacházejí na stejném území, mohou společně založit zařízení pro spolupráci mezi obcemi (ICE) („Établissement de Coopération Intercommunale“) s vlastním daňovým systémem. ICE může těžit z daňových příjmů a vytvářet veřejné služby za kompetence, které na něj obce přenesly. Francie má 1 253 ICE (1. ledna 2021) a pouze 4 obce jsou izolované. Existuje několik typů ICE v závislosti na charakteristice území (21 metropolí, 14 městských společenství, 223 aglomeračních společenství a 995 společenství obcí). V závislosti na typu ICE stanoví zákon určitý počet povinných kompetencí, které musí ICE vykonávat. Starostové členských obcí ICE zasedají v radě společenství, která je politickým orgánem ICE. Členové rady komunity volí předsedu ICE. Předseda ICE představuje výkonnou moc ICE. Provádí (spolu se svými místopředsedy) svou komunální politiku, přičemž se spoléhá na správu ICE. Správa ICE je tvořena územními úředníky a má strukturu tradiční byrokracie (pyramidální struktura organizace a rozdělení do sil podle hlavních veřejných politik).

Kompetence obcí a meziobecních úřadů jsou velmi početné a rozprostírají se v širokém spektru oblastí:

- *Obecné veřejné služby (správa)*: správní služby (sňatky, narození atd.), veřejné a občanské vybavení (městské domy atd.), přístavy (námořní a rybářské, vnitrozemské vodní cesty)
- *Veřejný pořádek, bezpečnost a obrana*: místní policie, řízení silničního provozu, dopravní značení a světelná signalizace
- *Hospodářské záležitosti a doprava*: silniční síť a zařízení (místní), parkování, veřejná doprava, cestovní ruch (městská

- část), bydlení a občanská vybavenost, pitná voda, veřejné osvětlení, vytápění města, územní plánování, urbanismus
- *Rekreace, kultura, odpočinek a náboženství*: sport a volný čas, knihovny, muzea kulturní aktivity (divadlo, výstavní sítě, zoologické zahrady, botanické zahrady atd.)
 - *Vzdělávání*: základní vzdělávání (budovy a nepedagogičtí pracovníci)
 - *Ochrana životního prostředí*: parky & zelené plochy, nakládání s odpady (sběr, zpracování a likvidace odpadů), kanalizace (nakládání s odpadními vodami), čištění ulic
 - *Sociální ochrana*: centra sociální péče, příspěvky na bydlení.

Paříž je samosprávou s jedním statutem, která vykonává jak pravomoci departementu, tak obce. Metropole „Grand Lyon“ je rovněž orgánem se zvláštním statutem, protože na svém území vykonává jak pravomoci obce, tak „departementu Rhône“. Zvláštní status mají také některá zámořská území, ale ta nebudou v tomto oddíle rozebírána.

Zvláštní právní rámec

Právní rámec pro místní samosprávu (departementy, obce a meziobecní samosprávy) je naprosto stejný jako pro regiony, protože ve Francii patří regionální a místní samospráva na stejnou správní úroveň.

4.4.2 Kontrolní prostředí

Řetězec kontroly veřejných výdajů

Organizace řetězce kontroly veřejných výdajů v místní samosprávě je totožná s organizací v regionech. Jediný rozdíl je v tom, že výkonnou moc zajišťuje v departementálních radách předseda departementu, v meziobecních radách předseda rady obce a v obcích starosta.

Stejně jako v regionech spravuje finanční ředitelství rozpočtové účty místních samospráv, které podléhají zlatému rozpočtovému pravidlu (povinnost odhlasovat rozpočet s reálným saldem).

Pokud jde o kraje, zásada oddělení schvalující osoby a účetního platí i pro místní samosprávu.

Externí řídicí řetězec

Vnější kontrolní řetězec pro místní samosprávy je totožný s řetězcem pro kraje. Místní samosprávy se rovněž účastnily experimentu s ověřováním účetních závěrek externími auditory.

Interní kontrolní řetězec

Pokud jde o regiony, neexistuje žádný zvláštní předpis týkající se zavedení systému vnitřní kontroly (viz oddíl 4.3.3). Nastavení systému vnitřní kontroly je v kompetenci starosty nebo předsedy odboru. Některé resorty a obce zřídily útvary interního auditu, jejichž úkolem je strukturovat řetězec vnitřní kontroly v rámci místní správy. Tento typ služeb je však v místní samosprávě velmi vzácný. V tomto ohledu je situace velmi podobná situaci v regionálních radách (viz oddíl 4.3.3).

4.4.3 Hodnocení rizik

Subjekt

U místních samospráv lze rozlišit dva typy rizik: finanční rizika a rizika související s řízením veřejných politik (nefinanční rizika). Situace je podobná jako v regionech (viz oddíl 4.3.4).

Například město Paříž je jednou z nejaktivnějších místních samospráv, pokud jde o hodnocení rizik. V roce 2009 byla s pomocí poradenské firmy sestavena mapa 28 hlavních a průřezových rizik, z nichž 16 bylo považováno za prioritní. Tato rizika mohou být jak finanční ("finanční ztráta" [zdroj: interní dokumenty]), tak nefinanční ("ztráta lidských zdrojů; trvalé přerušení kontinuity veřejné služby; nedosažení strategických projektů a cílů mandátu; ztráta image; trestný čin spojený s občanskoprávní nebo trestněprávní odpovědností; zpochybnění hodnot veřejné služby mandátu" [zdroj: interní dokumenty]). Metodika identifikace a hodnocení rizik, kterou v té době zavedlo město Paříž, byla velmi ambiciózní. Přesto se tento přístup nepodařilo zcela prosadit a podnítit kulturu řízení rizik v celé místní samosprávě.

Aktéři

Postavení a struktura místních orgánů jsou naprosto stejné jako u regionů. Zúčastněné subjekty jsou tedy totožné.

Například ve městě Paříž byl proces identifikace a hodnocení rizik zahájen v roce 2009 generálním ředitelem služeb. Od roku 2011 byla na provozních ředitelstvích vytvořena síť manažerů rizik, která koordinuje tvorbu těchto map. Od roku 2014 však bylo řízením nefinančních rizik pověřeno ředitelství pro prevenci a ochranu (PPD). Kontrolou finančních rizik bylo v rámci přípravy na certifikaci účtů pověřeno Ředitelství pro finance a veřejné zakázky (FPD).

Rámec

Situace místních samospráv je naprosto stejná jako v případě regionů. To znamená, že neexistuje žádný povinný systém nebo rámec

vnitřní kontroly. Státem vypracované příručky však místní samosprávy vybízejí k vypracování map rizik.

V praxi není mapování rizik povinné a mnoho místních samospráv ho nemá. Situace je stejná jako v regionálních radách (viz oddíl 4.3.4).

Například v Paříži si většina ředitelství vytvořila vlastní mapy rizik. Tato ředitelství proto provedla identifikaci, klasifikaci a hodnocení rizik v souvislosti s veřejnými službami, které mají poskytovat. Některé z nich si pro vypracování těchto rizikových map vyžádaly také pomoc poradenských firem. Některá ředitelství města Paříže však stále nemají mapu rizik (3/24).

Dalším příkladem je departement Seine-Saint-Denis. V tomto případě byla zvolena tradičnější metoda, neboť práce na mapování rizik je řízena jasně určeným oddělením auditu, vnitřní kontroly a řízení rizik, které je podřízeno generálnímu řediteli ministerstva.

Metody

Pokud jde o regiony, neexistuje pro místní samosprávy žádná povinná metoda hodnocení rizik. Místní samosprávy, které tak chtějí učinit, se mohou spolehnout na metodu, kterou vyvinul stát pro hodnocení účetních a finančních rizik.

Nejvíce zkušeností s hodnocením rizik má město Paříž. Pro všechna ředitelství místní správy byla definována metodika pro identifikaci, klasifikaci a hodnocení standardních rizik:

- "Identifikovaná rizika: V této fázi se sestaví seznam rizik.
- Definovaná rizika: je popsána kritická cesta daného procesu.
- Posuzovaná rizika: proces, kterým jsou tato rizika vybírána, je zvažován zúčastněnými stranami při definování dopadu a četnosti.
- Hodnocená rizika: k posouzení byla kolektivně definována stupnice hodnocení, která je harmonizována pro mapovanou strukturu.
- Prioritizovaná rizika: rizika jsou seřazena tak, aby bylo možné sestavit účinnou strategii a plán kontroly." [Zdroj: interní dokument].

Dopady

Situace v místních samosprávách je stejná jako v regionech.

Skutečný dopad přístupů k řízení rizik uplatňovaných místními samosprávami se značně liší. Velmi záleží na individuální ochotě manažerů veřejné správy využívat zavedené nástroje a na jejich ochotě řídit rizika. Například ve městě Paříž, navzdory velmi úspěšnému přístupu k řízení rizik, interní zpráva vyjádřila politování nad nedostatečnou celkovou konzistencí postupů iniciovaných různými ředitelstvími, nedostatkem zdrojů přidělených na tyto úkoly a potřebou dále posílit kulturu rizik na ředitelstvích. V departementu Seine-Saint-Denis postrádá oddělení auditu, vnitřní kontroly a řízení rizik legitimitu mezi ostatními odděleními místního úřadu.

Dobrá praxe FR7- Hodnocení rizik - místní správa: Provádění mapování rizik díky interní síti manažerů rizik

Ve městě Paříž byl v roce 2009 zaveden přístup k řízení rizik. Většina ředitelství města Paříže proto vytvořila mapy rizik podle standardizovaného postupu. K vedení tohoto procesu se využívá interní síť manažerů rizik. Navzdory rozdílům v postupech jednotlivých ředitelství jsou tedy kultura rizik a nástroje pro jejich hodnocení na různých městských ředitelstvích přítomny.

I když je však město Paříž z hlediska vnitřní kontroly a auditu jistě nejkročilejší, nepodařilo se tímto přístupem vytvořit kulturu rizik v celé obci a sjednotit postupy řízení rizik. (COSO 6, 7 & 9)

4.4.4 Kontrolní činnosti

Aktéři

Uvedené subjekty jsou naprosto stejné jako subjekty zahrnuté v rámci kapitoly Regionů (viz oddíl 4.3.5).

Jediný rozdíl je v tom, že:

- V obcích je schvalující osobou starosta
- V meziobecních společenstvích je schvalující osobou předseda rady společenství
- V odděleních je schvalující osobou předseda oddělení.

Rámec, metody a dopad

Situace je podobná jako v kapitole Regiony (viz oddíl 4.3.5).

4.4.5 Interní audit

Aktéři

Stejně jako v případě krajů nemají územní samosprávné celky zákonnou povinnost vybírat subjekty odpovědné za interní audit (viz výše). Mohou se svobodně rozhodnout, že se zapojí do procesu interního auditu vytvořením oddělení interního auditu.

Například v Paříži se těchto úkolů interního auditu ujala Generální inspekce města Paříže (GICP) (Inspection Générale de la Ville de Paris). Ta existuje v Paříži od roku 1979 a byla vytvořena po vzoru ministerských generálních inspektorátů. Podléhá přímo starostovi Paříže.

V departementu Seine-Saint-Denis bylo pro výkon těchto úkolů interního auditu vytvořeno tradičnější oddělení: oddělení auditu, vnitřní kontroly a řízení rizik. Je přímo podřízena generálnímu řediteli útvarů ministerstva.

Rámce a metody

Útvary interního auditu zřízené místními a regionálními orgány, pokud jsou zřízeny, jsou podobné útvarům zřízeným regiony (viz výše).

Například město Paříž disponuje značnými personálními zdroji, které mu umožňují provádět ročně velké množství interních auditů. Disponuje rovněž významnými vyšetřovacími prostředky, které jí umožňují provádět výsledky dotčených osob a kontroly dokumentů a inspekce na místě. Je rovněž oprávněn nahlížet do spisů pouze v souladu s platnými předpisy. V neposlední řadě se může poradit s jakýmkoli odborníkem z města Paříže. Seznam prací GICP je sestaven v rámci ročního programu, o němž rozhoduje starosta, a může se týkat auditů politik, systémů a postupů a auditů dotovaných organizací a sdružení. Starosta může GICP rovněž předkládat žádosti o audit ad hoc. Pouze starosta je oprávněn postoupit záležitosti GICP a GICP nemá pravomoc jednat z vlastní iniciativy. Kromě toho se GICP snaží uvést své postupy do souladu s mezinárodními standardy interního auditu.

Dopad

Stejně jako v případě regionů je skutečný dopad auditních misí prováděných v rámci místních samospráv velmi různý a závisí na ochotě subjektů skutečně realizovat doporučení interních auditorů (viz výše).

Fungování GICP je poměrně příkladné, neboť zprávy o auditu jsou zveřejňovány. Ačkoli tedy doporučení nejsou závazná, zveřejnění výsledků nutí provozní ředitelství věnovat doporučením auditorů velkou pozornost.

V případě departementu Seine-Saint-Denis má však vrcholové vedení pochybnosti o využití auditních zpráv vypracovaných oddělením auditu, vnitřní kontroly a řízení rizik.

Dobrá praxe FR8- Interní audit - místní správa: Interní audity s důležitými zdroji, zprávy starostovi, jeho zprávy jsou veřejné

V Paříži existuje od roku 1979 Generální inspekce. Právě toto ředitelství provádí interní audity města. Generální inspekce města Paříže disponuje velmi důležitými lidskými a vyšetřovacími zdroji. Podléhá přímo starostovi a její zprávy jsou zveřejňovány. (COSO 16 & 17)

4.5 Agentury

4.5.1 Ústřední výkonné agentury

Obecný přehled a právní rámec

Státní subjekty jsou organizace s právní subjektivitou, které: (1) vykonávají činnost veřejné služby, kterou lze spojit s prováděním politiky ústředního státu; (2) jsou převážně financovány ústředním státem formou dotace nebo účelové daně a ústřední stát nad nimi vykonává přímou kontrolu prostřednictvím dohledu. Finanční zákon na rok 2020 počítá se 483 subjekty s různým právním statutem, veřejnoprávními nebo soukromoprávními (veřejná zařízení, sdružení, hospodářské zájmové skupiny atd.). Každý jednotlivý subjekt je podle své činnosti přiřazen k misi a programu ústředního státního rozpočtu. Obecně jsou kontrolovány ministerstvem odpovědným za program, k němuž jsou přiřazeny, a ministerstvem financí, Ministerskou misí pro interní audit. Kontrola ústředního státu nad jeho provozovateli se může projevit:

- Jmenování úředníků
- Účast v poradních orgánech
- Rozpočtová kontrola
- Uzavření smluv o cílech a prostředcích

Systém vnitřní kontroly a interní audit

Na většinu státních subjektů se vztahuje vyhláška ze dne 7. prosince 2012 o státním rozpočtovém a účetním řízení (vyhláška o veřejném rozpočtovém a účetním řízení). Proto musí dodržovat stejná rozpočtová a účetní pravidla jako ministerstva. Každý hospodářský subjekt má schvalující osobu, která odpovídá za rozpočtové řízení orgánu. Každý provozovatel má svého účetního, který nakládá s veřejnými prostředky, kontroluje správnost výdajů a vede účetnictví instituce. V tomto ohledu je kontrola řetězce veřejných výdajů u většiny subjektů stejná jako u jiných orgánů veřejné správy (viz předchozí oddíly).

Z hlediska vnější kontroly mohou být ústřední státní subjekty kontrolovány Účetním dvorem v rámci kontrol na místě nebo kontrol dokladů. Ministerstva mohou rovněž provádět audity v rámci svých sub-

jektů. Obecně jsou tyto audity svěřeny jejich generální inspekci (viz předchozí oddíly). Některé ústřední státní subjekty se rovněž zavázaly, že si nechají povinně (veřejné zdravotnické instituce a univerzity) nebo dobrovolně ověřit své účty auditory.

Většina ústředních státních hospodářských subjektů podléhá pravidlům veřejného účetnictví. Proto musí zavést systém vnitřní finanční kontroly (vnitřní rozpočtová kontrola a vnitřní účetní kontrola). Zavedení systému řízení rizik musí být jedním z prioritních cílů organizace. Nařízení ze dne 17. prosince 2015 o referenčním rámci pro rozpočtovou a účetní vnitřní kontrolu se na hospodářské subjekty vztahuje stejně jako na ministerstva (viz předchozí oddíly). V praxi je míra zavedení vnitřních kontrolních mechanismů u provozovatelů mnohem slabší než na ministerstvech. Velká část hospodářských subjektů nemá nástroje kontroly finančních rizik požadované ústředním státem (mapa procesů, mapa rozpočtových a účetních rizik, akční plán související s mapou rozpočtových a účetních rizik). Útvary ústředního státu proto zavedly postupy pro sledování zavádění vnitřní kontroly u hospodářských subjektů (dotazník o vnitřní kontrole / ministerské zprávy o mapách rizik zasílané příslušnými hospodářskými subjekty). Kromě toho ministerské útvary nabízejí zjednodušené nástroje, které mají provozovatelům pomoci při vytváření těchto nástrojů vnitřní kontroly (metodické příručky, autodiagnostické tabulky, mapování typických rizik atd.).

Jako příklad efektivně prováděné kontroly lze uvést, že muzeum Louvre je veřejnou institucí, která přispívá do programu 175 (Kulturní dědictví) v rámci mise pro kulturní záležitosti, která spadá pod ministerstvo kultury. Jejími dvěma nadřízenými ministerstvy jsou ministerstvo kultury a ministerstvo financí. Na Louvre se vztahuje vyhláška o veřejném rozpočtovém a účetním řízení a vyhláška ze 17. prosince 2015 (stejně jako na ministerstva), které mu ukládají povinnost zavést systém vnitřní finanční kontroly. Muzeum proto provedlo analýzu rizik spojených s různými účetními procesy a definovalo akční plány na jejich zvládnutí. Cílem bylo zajistit, aby instituce měla přesné, věrné a upřímné finanční informace. Konkrétně Louvre zahájil proces certifikace v roce 2015. Po třech letech, kdy byly dvě účetní závěrky ověřeny s výhradami z důvodu „neprovedení fyzické inventury nehmotného a hmotného majetku“ (v letech 2015, 2016 a 2017), byla roční účetní závěrka Louvru v

roce 2018 ověřena statutárními auditory bez výhrad. Od zavedení certifikace provedl Louvre několik projektů, jejichž cílem bylo zvýšit spolehlivost různých účetních procesů (vypracování postupu pro účtování veřejných zakázek, revize metody účtování DPH, zavedení postupu pro vrácení předem rezervovaných vstupenek atd.).

Dobrá praxe FR9- Hodnocení rizik - ústřední výkonné orgány: Mapování rizik jako součást certifikace účtů

Od roku 2015 zahájilo muzeum LOUVRE proces certifikace svých účtů. V rámci tohoto procesu instituce zmapovala své účetní procesy a s nimi spojená finanční rizika. Byly definovány akční plány pro kontrolu těchto rizik. Od roku 2018 je účetní závěrka muzea ověřována auditory bez výhrad. (COSO 6, 7, 9 & 16)

4.5.2 Místní vládní agentury

Obecný přehled a právní rámec

Existují místní veřejné agentury, které jsou spojeny s danou místní samosprávou (kraj, odbor, meziobec, obec). Stejně jako státní subjekty mají místní veřejné agentury právní subjektivitu a vykonávají činnost veřejné služby jménem dané místní samosprávy (sociální činnost, vodní hospodářství atd.). Na oplátku místní úřad vyplácí dotace místním veřejným agenturám a plní kontrolní úlohu. Místní samospráva je proto zastoupena v představenstvu místních veřejných agentur. Místní veřejné agentury podléhají pravidlům veřejného účetnictví a zejména ustanovením vyhlášky o veřejném rozpočtovém a účetním řízení.

Kontrola řetězce veřejných výdajů je tedy totožná s kontrolou popsanou u ústředních státních subjektů. Schvalující osoba místních veřejných agentur bude definována ve stanovách a bude jí zpravidla předseda nebo generální ředitel instituce.

Z hlediska vnější kontroly podléhají místní veřejná zařízení kontrole ze strany nadřízené místní samosprávy. Mohou také podléhat kontrole ze strany regionálního účetního dvora.

Systém vnitřní kontroly a interní audit

Vyhláška o veřejném rozpočtovém a účetním řízení teoreticky vyžaduje, aby místní veřejné orgány měly systémy vnitřní finanční kontroly. V případě regionů a místních samospráv je však praxe v oblasti vnitřní finanční kontroly velmi různorodá a obecně nepříliš pokročilá. Je proto velmi obtížné obecně posoudit systémy vnitřní kontroly zavedené v různých místních institucích. Je však pravděpodobné, že systémy vnitřní kontroly v místních veřejných institucích nejsou příliš rozvinuté, což je případ situace zjištěné u místních samospráv (viz oddíl 4.4.5).

Pařížská vodohospodářská společnost (Société des Eaux de Paris, Paris local agencies for water management) je místní veřejná agentura, která spravuje vodní cyklus jménem města Paříže (místní samospráva se specifickým statutem). Pařížská vodárenská společnost je dobrým příkladem zavedení vnitřní kontroly v místních veřejných institucích. Od roku 2015 společnost Paris Water Company v rámci svého přístupu ke

kvalitě a bezpečnosti životního prostředí (QSE) zavedla systém vnitřní kontroly. Výsledkem bylo zmapování procesů, identifikace rizik spojených s různými procesy a zavedení akčních plánů určených k posílení kontroly zjištěných rizik. Tato „obchodní“ vnitřní kontrola byla doprovázena zavedením systému účetní a finanční vnitřní kontroly, který spravuje účetní agentura pařížské vodárenské společnosti.

Dobrá praxe FR10- Hodnocení rizik - místní samosprávné celky: Mapování rizik podle rámce ústřední vlády

Pařížská vodárenská společnost zavedla systém pro identifikaci a měření rizik spojených s její činností. Identifikovaná rizika jsou jak obchodní rizika (nefinanční), tak finanční rizika. Následně jsou zavedeny akční plány pro kontrolu zjištěných rizik. (COSO 6, 7 & 9)

4.5.3 Univerzity a výzkumné instituce

Obecný přehled a právní rámec

Vysoké školy jsou státními institucemi se statusem veřejných vědeckých, kulturních a odborných institucí. Jako národní veřejné agentury jsou povinny zavést systémy vnitřní finanční kontroly. Kromě toho zákon ze dne 10. srpna 2007 o svobodách a povinnostech vysokých škol (LRU) zavedl téměř povinnou certifikaci účetnictví vysokých škol. Od přijetí tohoto zákona počet univerzit, které se rozhodly certifikovat své účty, neustále roste.

Systém vnitřní kontroly a interní audit

Ověřování univerzitních účtů nevyžaduje formalizovaný systém vnitřní kontroly. To však automaticky vede k rozvoji těchto postupů na vysokých školách. Od zavedení certifikace tak mnoho univerzit vyvinulo systémy vnitřní kontroly. Oddělení ministerstva pro vysoké školství a výzkum a ministerstva financí pomáhají vysokým školám zavádět nebo posilovat jejich vnitřní kontrolní systémy. Pro rektory univerzit byly vydány příručky pro mapování procesů a rizik. V průběhu let se stále více univerzit pouští do vnitřních kontrolních postupů. To vedlo ke snížení počtu výhrad, které auditoři každoročně vydávají.

Jako příklad lze uvést univerzitu v Aix-Marseille, která v roce 2021 důkladně reformovala svůj systém vnitřní kontroly. Byla vypracována „charta vnitřní kontroly“, kterou odhlasovali členové správní rady univerzity. Tento statut definuje rámec a fungování vnitřní kontroly v rámci instituce. Odpovědnost za systém vnitřní kontroly je svěřena řídicímu výboru, který je podporován sítí referentů vnitřní kontroly na různých součástech univerzity. Za každodenní vedení systému vnitřní kontroly je odpovědné oddělení neustálého zlepšování, které je podřízeno generálnímu řediteli. Po vymezení obecného rámce vnitřní kontroly byly vypracovány mapy rizik, které schválila správní rada:

- Mapování hlavních institucionálních rizik
- Mapování manažerských rizik
- Mapování finančních rizik (vnitřní kontrola rozpočtu a vnitřní kontrola účetnictví).

Úroveň kontroly rizik musí být měřena pomocí dotazníků pro vlastní diagnostiku. Toto hodnocení se provádí na úrovni řízení univerzity i v rámci jejích jednotlivých součástí. V závislosti na výsledcích těchto hodnocení může oddělení průběžného zlepšování pomoci jednotlivým subjektům při zavádění nezbytných kontrolních opatření (mapování procesů, popisy pracovních míst, funkční a hierarchické organizační schéma, matice rozdělení povinností, delegování podpisů, oprávnění v oblasti IT atd.). Plán vnitřní kontroly každoročně stanoví priority univerzity Aix-Marseille v oblasti rozvoje vnitřní kontroly a výroční zpráva popisuje pokrok dosažený v této oblasti.

Dobrá praxe FR11- Kontrolní prostředí - univerzity a výzkumné instituce: Zavedení charty vnitřní kontroly, která pomáhá zvyšovat povědomí

Na univerzitě v Aix-Marseille se díky povinnosti certifikovat účty rozvíjela kultura rizik v organizaci. V roce 2021 proto vedení univerzity v Aix-Marseille odhlasovalo „chartu vnitřní kontroly“, která jasně definuje zásady, nástroje a odpovědnosti v oblasti vnitřní kontroly. (COSO 2, 3 & 5)

**Dobrá praxe FR12- Posuzování rizik - univerzity a výzkumné instituce:
Mapování rizik podporované speciální jednotkou**

Univerzita Aix-Marseille vyvinula v roce 2021 poměrně pokročilý systém vnitřní kontroly. Přijala chartu vnitřní kontroly, která definuje jasný rámec a jasně určuje subjekty zapojené do procesu. Univerzita rovněž přijala tři mapy rizik pro tři hlavní skupiny identifikovaných rizik. Oddělení neustálého zlepšování úzce spolupracuje s různými odděleními a pomáhá jim rozvíjet jejich vlastní systémy řízení rizik. (COSO 6, 7, 9, 13 & 14)

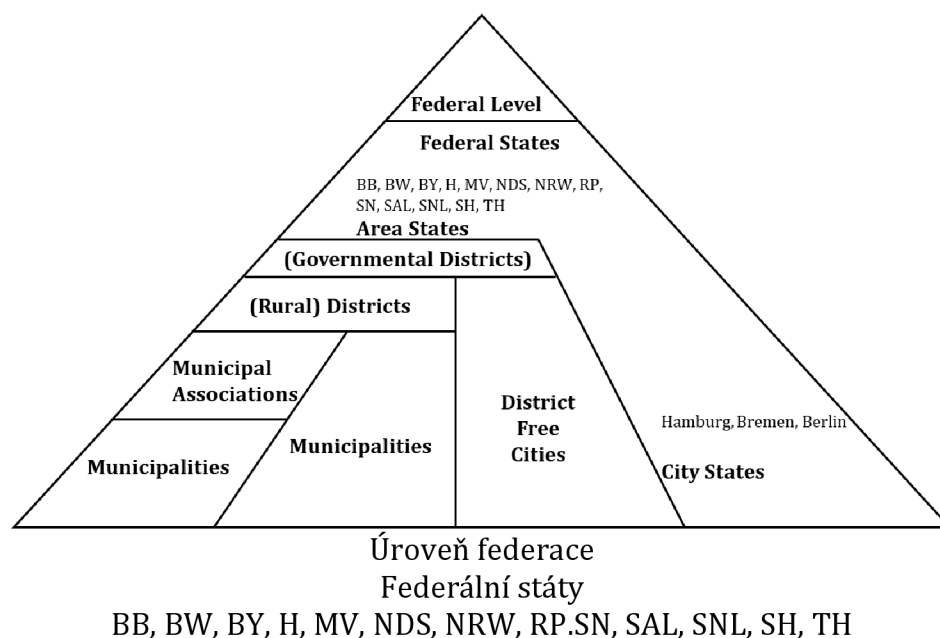
5 Německo

5.1 Kontext

5.1.1 Správní tradice a struktury

Německo je federální parlamentní republikou a jeho veřejná správa se skládá ze tří úrovní: federální, zemské a místní. Zákony a klíčové státní instituce vycházejí ze základního zákona (Grundgesetz). Ten zahrnuje také základní požadavky na finanční řízení a kontrolu (tj. pravidla týkající se rozpočtového procesu) a také stanoví fiskální vztahy mezi federální úrovní a úrovní spolkových zemí (Länder). Státy mají vysokou míru autonomie. Navíc se prostřednictvím svého zastoupení ve Spolkové radě podílejí i na legislativním procesu federace (OECD, 2014: 12).

V německém správním uspořádání (viz obrázek 4) tvoří místní samosprávy (tj. obce, města a okresy) důležitý pilíř, a to nejen z funkčního, ale i politického hlediska. Základní zákon zaručuje právo na místní samosprávu. Místní samosprávy plní dvojí účel, který zahrnuje plnění úkolů v jejich vlastní působnosti (např. sociální a kulturní služby, vodovody a kanalizace, veřejná doprava) a úkolů, které na ně přenesl stát, např. stavební dozor, místní policie (viz Kuhlmann a kol., 2021.): 6; Kuhlmann a Wollmann, 2013; Wehling a Kost, 2010).

Obrázek 4. Správní struktura v Německu⁵

Oblastní státy

(Vládní okrsky)

(Venkovské) okresy

Obecní spolky

Obce Obce

Bezokresní města

Hamburg, Brémy, Berlín

Městské státy

Podle různých badatelů patří Německo ke kontinentální evropské federální správní tradici, která zahrnuje následující základní pilíře správních tradic a struktur (Kuhlmann, 2010, 2019; Kuhlmann a Wollmann, 2019: 142): silná legalistická orientace správy a kultura právního státu vycházející z římskoprávní tradice; správní akt představuje konvenční formu správního jednání a právní správnost správních rozhodnutí je stále nejdůležitějším kritériem kvality.

⁵https://commons.wikimedia.org/wiki/File:Administrative_Gliederung_Deutschlands.svg (upravená verze, zpracováno 25. 5. 2022)

- Velký význam mají nižší než celostátní úrovně a zásada subsidiarity. V důsledku toho je centrální byrokracie tradičně mnohem slabší a administrativní zátěž leží především na institucích na nižší než celostátní úrovni a na silné místní samosprávě
- Správní struktura je výrazně orientována na územní princip a víceúčelový model.
- Státní zaměstnanci v Německu jsou tradičně považováni za "úředníky", kteří mají ve společnosti zvláštní úlohu.

Vliv reforem orientovaných na New Public Management však vedl k novým kombinacím dominantní legalistické správní kontroly s novými prvky manažerské správy, jako je měření výkonnosti, benchmarking, účtování nákladů a činností. Celkově se tak objevila nová kombinace klasických weberovských správních principů na jedné straně a reformních prvků souvisejících s NPM na straně druhé (Kuhlmann a Bogumil, 2019). To platí zejména pro místní úroveň, neboť od 90. let 20. století se v reformách stále více prosazuje orientace na zvyšování transparentnosti, účinnosti a efektivnosti.

5.1.2 Vnitřní kontrola: přehled a právní rámec

Na všech úrovních veřejné správy a v souladu s pevnou právní tradicí Rechtsstaat jsou aspekty (finanční) vnitřní kontroly stanoveny v zákonech a nařízeních, které se zaměřují na otázky rozpočtování, účetnictví a auditu.

V tomto ohledu lze za zásadní prvky, které tvoří kotvy finančního řízení a aspektů souvisejících s vnitřní kontrolou na všech úrovních, považovat také zákon o rozpočtových pravidlech (Haushaltsgrundsätze-gesetz, HGrG), spolkový rozpočtový zákon (Bundeshaushaltsgesetz, BHG) a zákon o Spolkovém účetním dvoře (Bundesrechnungshofgesetz, BRHG). Tyto zákony jsou navíc základem pro odvození konkrétnějších závazných pravidel a předpisů a pro vypracování (nezávazných) doporučení nebo pokynů. V Německu tvoří doporučení různých orgánů (např. Auditního úřadu, Ministerstva vnitra) důležitý základ pro rozvoj a zavádění manažerských forem vnitřní kontroly. Naproti tomu formy vnitřní kontroly zaměřené na dodržování předpisů jsou stanoveny v mnoha zákonech a nařízeních.

Především kvůli federálnímu uspořádání se přijetí systémů vnitřní kontroly na všech třech úrovních veřejné správy, přestože vykazují povinné a harmonizované prvky, vyznačuje vysokou mírou rozdílů - zejména pokud jde o komplexnější přístupy k vnitřní kontrole. V důsledku toho lze "současný stav vnitřní kontroly v Německu označit za rozmanitý a různorodý" (Marqués-Berger a Heiling, 2015: 93).⁶

5.2 Ústřední vláda

5.2.1 Obecný přehled

V porovnání s ostatními úrovněmi veřejné správy je německá spolková správa výrazně malá (přibližně deset procent všech státních zaměstnanců) (Kuhlmann a kol., 2021: 5). Tato zvláštnost vyplývá ze správního systému země, kde hlavní odpovědnost za provádění programů a zákonů nese státní úroveň spolu s místní úrovní (viz oddíl 5.1.1). Pro německou spolkovou ministerskou správu je charakteristická silná hierarchická organizační struktura, která je silně formována ústavními a kodifikovanými pravidly, jimiž se řídí struktury, kompetence a interakce mezi jednotlivými aktéry (viz Fleischer, 2021: 61-80. pro podrobný popis federální úrovně).

V současné době (2022) se federální správa skládá z 16 ministerstev a velkého počtu federálních úřadů (úřady vysoké, střední a nižší úrovně), které jsou přímo podřízeny příslušnému nejvyššímu orgánu (tj. ministerstvu). Navíc více než 120 federálních agentur zaměstnává velkou většinu federálních pracovníků a jejich mandáty a úkoly se značně liší (viz také Fleischer, 2021: 70). Agentury jsou strukturálně nezávislé veřejnoprávní organizace mimo ministerskou správu, které mají vlastní rozhodovací pravomoci, ale podléhají kontrole a dohledu ministerstva (nebo ministerstev) (Bach a kol., 2010): 13). Agentury mají převážně podobu veřejnoprávních ústavů (Anstalten, n = 37), korporací (Körperschaften, n = 60) nebo nadací (Stiftungen, n = 56). V této souvislosti je také důležité zmínit, že federální agentury mají často značnou autonomii vůči svému nadřízenému ministerstvu. Zatímco obecněji jsou capacity pro „...přípravu a kontrolu zákonů dobře rozvinuté...“ (Kuhlmann a

⁶ totéž platí pro status vládního účetnictví (viz Marqués-Berger a Heiling (2015: 93).

kol., s. 5), na federální úrovni převažuje zaměření na kontrolu orientovanou na dodržování předpisů vůči agenturám, protože neexistují žádné konkrétní postupy, které by je zavazovaly ke konkrétním cílům (ve smyslu dohod o výkonu) (viz také Fleischer 2021, s. 70). Výjimku v tomto ohledu tvoří dohoda o výkonu založená na ukazatelích mezi federální agenturou práce a příslušným ministerstvem (viz Proeller a Siegel, 2021: 400).

5.2.2 Zvláštní právní rámec

Na spolkové úrovni jsou základními právními prameny pro hospodaření s veřejnými prostředky *základní zákon (Grundgesetz, GG)*, *zákon o rozpočtových zásadách (Haushaltsgrundsatzgesetz, HGrG)*, *spolkový rozpočtový zákoník (Bundeshaushaltsordnung, BHG)* a *několik dalších rozpočtových a účetních předpisů*.

Vnitřní organizaci úřadu upravují vnitřní jednací řády, doplňující správní předpisy a služební směrnice. Společný jednací řád spolkových ministerstev (Gemeinsame Geschäftsordnung der Bundesministerien, GGO) stanoví meziresortní normy, tj. zásady organizace spolkových ministerstev, spolupráce mezi spolkovými ministerstvy a s ústavními orgány, účasti na tvorbě právních předpisů a vnějších pracovních vztahů (§ 1 odst. 2 GGO). Vztahuje se na spolková ministerstva (§ 1 odst. 1 GGO), ale dopadá i na jejich provozní oblasti (tj. agentury). Kromě toho jsou ve vnitřních jednacích řádech a spisových plánech stanoveny specifické předpisy pro jednotlivé orgány. A konečně, směrnice o službách určují další podrobnosti (Brühl, 2022: 32).

Souhrnně lze říci, že několik předpisů, pokynů a doporučení přispělo k různorodému obrazu, pokud jde o uspořádání vnitřní kontroly na ministerstvech a jejich federálních úřadech. Zatímco závazné právní požadavky se týkají různých aspektů (finanční) vnitřní kontroly (např. oddělení funkcí, duální princip, zpracování písemných materiálů, hodnocení hodnoty za peníze), neexistují přesné a jednotné právní požadavky týkající se zavedení a používání komplexního systému vnitřní kontroly nebo řízení rizik, který by integrovaným způsobem zahrnoval hodnocení rizik, kontrolní činnosti a aspekty interního auditu.

Proto je do značné míry na samotných federálních orgánech, zda a jakým způsobem zavedou přístupy k řízení rizik, které jdou nad rámec zákonných požadavků. To se odráží i ve zprávě německého Spolkového kontrolního úřadu (Bundesrechnungshof, FAO) z roku 2017, která odhalila, že na jednotlivých ministerstvech neexistuje jednotné chápání (řízení) rizik a v mnoha případech úřady nepřistupují k řízení rizik komplexně.

Z tohoto důvodu se FAO vyslovilo pro jednotný standard řízení rizik pro spolkové orgány, který má podpořit a usnadnit vědomé využívání tohoto nástroje (Präsident des Bundesrechnungshofes, 2017). Zpráva navrhuje přístup k řízení rizik pro federální správu založený na *verzi „modelu tří linií obrany“ z roku 2013*⁷. Jedná se o oblíbený model, který slouží jako návod pro strukturování odpovědnosti za řízení rizik v organizacích a zaměřuje se na tři linie obrany: provozní řízení, dohled nad riziky a dodržováním předpisů a interní audit. Podle tohoto modelu existují tři vnitřní „obránné linie“, které brání organizaci před riziky, jež mají potenciálně negativní dopad na dosažení jejích cílů.

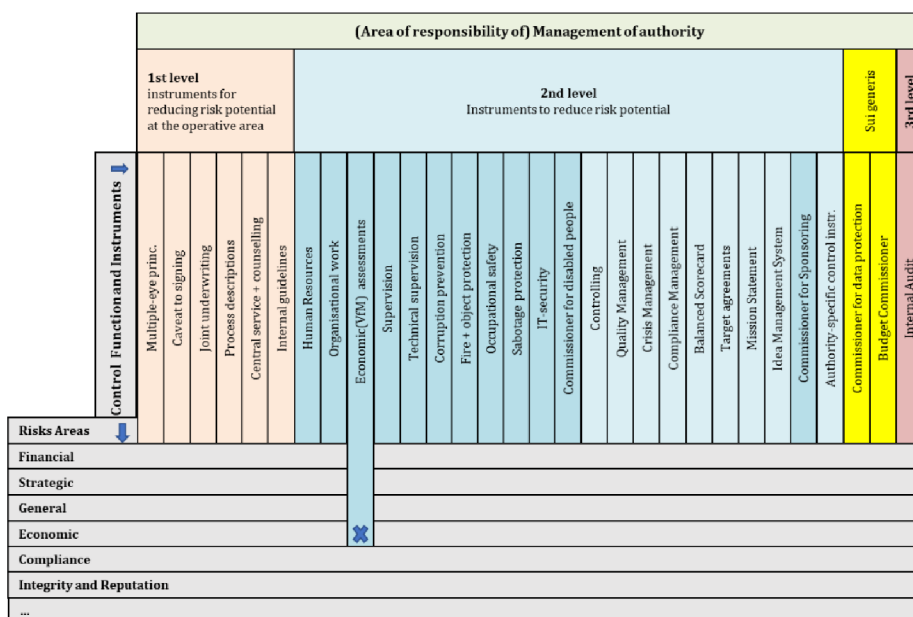
1. První z těchto linií zaujímají samotné útvary se svými procesně integrovanými kontrolními opatřeními, jako je princip více očí, dokumentace procesu nebo dohled přímého nadřízeného. Kromě toho tato obranná linie zahrnuje kontroly v podobě výhrad ke schválení nebo spolupodpisů nad určitými finančními limity. Zajišťuje kvalitu některých transakcí tradičních meziodvětvových útvarů (např. referent pro rozpočet, správa smluv, právní oddělení nebo centrální úřad pro zadávání veřejných zakázek).
2. Druhá linie obrany zahrnuje pouze funkce a činnosti, které podporují řízení rizik organizace.
3. Třetí linie obrany je nezávislá na procesech a je vyhrazena výhradně pro interní audit.

FAO upravila model (viz obrázek 5 níže) tak, aby zahrnoval specifické rysy německé spolkové správy a byl pro ni srozumitelnější a lépe zvládnutelný. Některé z nástrojů a funkcí, které jsou zahrnuty, jsou povinné (např. hodnocení hodnoty za peníze podle zásady čtyř očí nebo

⁷ Model tří linií obrany byl v roce 2021 podstatně přepracován a aktualizován, Důležitým rysem nového modelu tří linií je obnovené zaměření na řízení rizik jako na faktor umožňující dosahování cílů a vytváření hodnoty, nikoliv pouze jako na mechanismus obrany organizace a ochrany hodnoty. (Institut interních auditorů, 2013, 2021)

komplexní úloha a odpovědnost správců rozpočtu), zatímco jiné nástroje jsou na uvážení orgánů (např. řízení kvality, controlling nebo interní audit).

Obrázek 5. Rámec řízení rizik FAO, Německo⁸



Hlavní část navrhovaného modelu zahrnuje systematický přístup k tomu, jak mohou orgány identifikovat svá rizika a přiřadit je svým kontrolním a řídicím nástrojům a funkcím. Na základě tohoto rámce mohou orgány posoudit současnou situaci, definovat cílovou situaci a určit potřebu opatření. Navrhovaný model je sice v souladu s mezinárodním přístupem k řízení rizik, ale řada orgánů již před několika lety začala uplatňovat vlastní přístupy k řízení rizik a zejména hodnocení rizik. Jejich přístupy a zkušenosti jsou proto předmětem kapitoly 5.2.4.

Kromě modelu FAO poskytují další komplexní předpisy, doporučení, směrnice a příručky pokyny pro zavádění specifických prvků vnitřní kontroly, např. hodnocení hodnoty za peníze nebo interní audit. Zatímco první z nich je povinnou součástí vnitřní kontrolní činnosti každého ministerstva, rozhodnutí o tom, zda a jak interní audit zavést, je na

⁸ präsident des Bundesrechnungshofes, 2017: 8

ministerstvech samotných. Nicméně obě tyto části jsou důležitou součástí komplexního přístupu k vnitřní kontrole a budou podrobněji rozebrány v oddílech 5.2.5 a 5.2.6.

5.2.3 Kontrolní prostředí

Řetězec veřejných výdajů

Federální rozpočet je jednoletý, modifikovaný rozpočet založený na peněžních položkách⁹, který předkládá především finanční informace. Ministerstvo financí (Finanzministerium, MoF) navíc připravuje nezávazný finanční plán v polovině období. Nedávno MF zavedlo reformu zaměřenou na výsledky, která vyžaduje, aby ministerstva popsala své cíle a priority v příslušných částech rozpočtových dokumentů. Podle GG, HGrG a BHG musí být při sestavování a plnění rozpočtu dodržováno několik zásad (tj. univerzálnost, konkrétnost, zastupitelnost, ročnost, včasnost, finanční dostatečnost a nezbytnost, zákaz balení, efektivnost a hospodárnost, vyrovnanost rozpočtu, přesnost a spolehlivost a demokratické schvalování a odpovědnost).¹⁰ Zásada hospodárnosti a efektivnosti (čl. 114 odst. 2 věta 1 GG, § 6 HGrG a § 7 BHO) vyžaduje, aby správa hospodařila s rozpočtem hospodárně (§ 7 odst. 1 BHO) a dodržovala zásadu minima (tj. dosáhnout určitého cíle s co nejmenším počtem zdrojů) i zásadu maxima (tj. dosáhnout co největšího užitku s danými zdroji). Kromě toho § 7 odst. 2 spolkového rozpočtového zákona (BHO) vyžaduje (předběžné) ekonomické posouzení všech finančních opatření, které musí zahrnovat i rozdělení rizik. Zohlednění ekonomické zásady bylo navíc v nedávné době posíleno zavedením dalších přezkumů výdajů, které vyžadují společné posouzení oblastí politiky z hlediska vhodnosti, účinnosti a efektivity.

Podle článku 65 Základního zákona je každý spolkový (liniový) ministr odpovědný za hospodaření svého ministerstva („Ressortprinzip“), a tedy i za rozpočet. V zásadě platí, že za kontrolu a plnění svých rozpoč-

⁹ Zatímco na zemské a místní úrovni byly provedeny účetní reformy směrem k aktuálnímu účetnictví, ústřední vláda zachovává (modifikovaný) model účetnictví založený na peněžních prostředcích (Papenuß et al., 2017).

¹⁰ Tyto zásady se do značné míry vztahují na všechny úrovně veřejné správy.

tových závazků v průběhu rozpočtového roku odpovídají jednotlivá ministerstva (OECD, 2015, s. 16). Intervenční pravomoc MF, zejména při plnění rozpočtu, je omezena na specifické případy (OECD 2014, s. 26). Každý orgán, který hospodaří s příjmy nebo výdaji, musí jmenovat správce rozpočtu (§ 9 zákona o rozpočtových pravidlech). Nejen na spolkové, ale i na zemské úrovni přebírá vedoucí rozpočtového odboru nebo v opačném případě sám vedoucí odboru zpravidla roli rozpočtového referenta, který je zodpovědný za vnitřní administrativní kontrolu, tj. nejen za zajištění přidělování finančních prostředků správným oblastem a dodržování rozpočtových limitů, ale také s ohledem na efektivnost plnění rozpočtu (Wenzler, 1997: 160). Správci rozpočtu jsou odpovědní ministři a správnímu řediteli ministerstva (OECD, 2014: 26). Správce rozpočtu může rovněž delegovat části rozpočtu na jiné útvary v rámci orgánu nebo na jiné orgány za účelem jeho plnění. To však nesnižuje jeho celkovou odpovědnost.

V souhrnu platí přísná právní a hierarchická opatření. Ministr, určení vedoucí oddělení a správci rozpočtu jsou ze zákona odpovědní za správnost, účelnost, hospodárnost a efektivnost využívání zdrojů subjektu.

Dobrá praxe DE1- Kontrolní prostředí - ústřední orgány státní správy: Jasná právní a hierarchické odpovědnosti

Existují přísná právní a hierarchická pravidla, podle nichž ministr a úředníci odpovědní za rozpočet odpovídají za správnost, účelnost, hospodárnost a efektivnost využívání zdrojů subjektu. Federální ministerstvo financí má vliv na plnění rozpočtu pouze ve specifických případech. (COSO 2 & 3)

Interní kontrolní řetězec¹¹

Pro zajištění řádného plnění rozpočtu existuje řada předpisů a pokynů. Plnění a monitorování rozpočtových prostředků ministerstev se provádí na základě rozpočtových kapitol. Na začátku rozpočtového roku zpřístupní MF ve svém centrálním informačním systému rozpočtové

¹¹ převzato z Evropské komise (2012: 105-107), Evropské komise (2014: 137-139) a OECD (2014)

prostředky pro jednotlivé okruhy vrcholným spolkovým orgánům odpovědným za konkrétní oddíl, tj. ústavním orgánům (spolkový prezident, Spolkový sněm, Spolková rada, Spolkový ústavní soud, Spolkové kancléřství (Bundeskanzleramt) a ministerstva.

Pověření rozpočtáři vrcholných spolkových orgánů rozdělují finanční prostředky podle možností a potřeby podřízeným orgánům a dalším subjektům v rámci vrcholného spolkového orgánu. Finanční prostředky lze rozdělit v několika krocích. Každý okruh má nakonec alespoň jednoho správce okruhu, který je oprávněn použít přidělené prostředky na závazky při plnění rozpočtu nebo provádění plateb. Pro federální rozpočet existuje přibližně 9000 správců kapitol (rozpočtů)¹² (OECD 2014: 26).

Podle § 70 spolkového rozpočtového zákona mohou platby přijímat nebo provádět pouze pokladny a platební místa. Proto musí správce záhlaví vydávat pokyny pro všechny příjmy a platby federální pokladně prostřednictvím písemného nebo (ve většině případů) elektronického platebního příkazu. Spolková pokladna kontroluje, zda byl platební příkaz správně vyplněn a podepsán oprávněnými osobami, jejichž podpisy jsou zde zaznamenány. Při vytváření platebního příkazu je proto nutné dodržovat zásadu dvojího řízení¹³, tj. vždy musí být zapojeny dvě osoby. Poté zaúčtuje platbu do centrálního federálního informačního systému. Téměř všechny platby probíhají prostřednictvím spolkových účtů vedených u Německé spolkové banky. Federální MF a jím pověřené úřady, jako jsou federální finanční úřady, mají výhradní přístup k účtům, na rozdíl od správce (distributora prostředků nebo správce kapitoly) z federálního orgánu, který disponuje rozpočtovými prostředky (Evropská komise 2014: 137-139).

¹² 8000 podle Evropské komise (2014)

¹³ takzvaný princip čtyř očí (také: princip více očí nebo duální princip) má v podstatě za cíl nenechat rozhodovat pouze jednu osobu. Slouží tedy jak k zajištění kvality, tak k minimalizaci rizik tím, že chrání před neúmyslnými chybami a úmyslným zneužitím (např. nevěrou, podvodem). Princip čtyř očí přebírá myšlenku oddělení funkcí. Typickými oblastmi použití jsou řízení hotovosti nebo prevence korupce.

Externí řídicí řetězec

Dozorčí orgán pokladen sleduje činnost federálních pokladen. Jedná se o nezávislý orgán spadající pod Spolkové centrum pro hotovost a účty. Dozorčí orgán pokladen kontroluje federální pokladny bez předchozího upozornění (podobná logika platí i na státní a místní úrovni).

Externí kontrolu v Německu navíc provádí Spolkový kontrolní úřad (FAO) se sídlem v Bonnu, který se skládá z devíti kontrolních oddělení pokrývajících 49 kontrolních oblastí. Zaměstnává přibližně 720 zaměstnanců. Podle čl. 114 odst. 2 základního zákona FAO kontroluje rozpočet a účty, jakož i účinnost a správnost rozpočtového a hospodářského řízení federální správy. Oblasti auditu (mimo jiné) zahrnují i.) všechny spolkové úřady, ii.) veškerý zvláštní spolkový majetek (např. Bundeseisenbahnvermögen, spolkový železniční majetek) a také iii.) spolkové podniky (např. Deutsche Bahn). Kromě toho FAO kontroluje orgány mimo federální správu, zejména pokud i.) plní části federálního rozpočtu nebo dostávají náhradu výdajů od federální vlády, ii.) spravují federální fondy nebo majetek federální vlády nebo iii.) dostávají dotace od federální vlády.

5.2.4 Hodnocení rizik

Přestože zavedení navrhovaného rámce řízení rizik ze strany FAO není povinné, některé (organizační složky) ministerstev a agentur (viz oddíl 5.5.1) začaly zavádět komplexní systémy řízení rizik již před několika lety. Jejich rozdílné přístupy a zkušenosti jsou předmětem této kapitoly. Tento oddíl analyzuje zejména dva federální orgány:

- Spolkový úřad pro hospodářství a ochranu klimatu (Bundesamt für Wirtschaft und Ausfuhrkontrolle), BAFA¹⁴

¹⁴ Předkládaný případ shrnuje, překládá a aktualizuje popis případu z Motla a Richtera (2016: 73) a vychází ze zpráv v médiích a z hodnocení webových stránek úřadu (květen 2022).

- Spolkový ústav pro výzkum a zkoušení materiálů (Bundesanstalt für Materialforschung und -prüfung), BAM¹⁵

Spolkový úřad pro hospodářství a kontrolu vývozu (Bundesamtes für Wirtschaft und Ausfuhrkontrolle, BAFA) je federální úřad podřízený Spolkovému ministerstvu hospodářství a klimatu. Je pověřen důležitými administrativními úkoly spolkové vlády v následujících oblastech: Zahraniční obchod, podpora hospodářského rozvoje a malých a středních podniků, energetika a dohled nad auditory. Úřad má šest generálních ředitelství, která se dále dělí na ředitelství a odbory. Spolkový úřad pro hospodářské záležitosti a kontrolu vývozu má v současné době přibližně 1 000 zaměstnanců. V roce 2009 byly úvahy o zavedení systému řízení rizik konkretizovány a byl vytvořen projektový tým. Kromě toho byl v jednotlivých případech přizván externí konzultant. V roce 2010 byl vypracován koncepční rámec a pokyny k řízení rizik, které vyústily v závaznou směrnici o řízení rizik. Od dubna 2011 je řízení rizik začleněno do běžného provozu a čtvrtletně se zpracovává dokumentace a zprávy o rizicích.

BAM je nadřízený vědecký a spolkový technický institut (tj. vyšší spolkový orgán), který je přímo podřízen Spolkovému ministerstvu hospodářství a ochrany klimatu (Bundesministerium für Wirtschaft und Klimaschutz, BMWi). Testuje, zkoumá a poskytuje poradenství s cílem chránit lidi, životní prostředí a hmotné statky. Na různých úrovních jsou určeny, sděleny a zavedeny požadavky na bezpečnost v technologii a chemii. BAM, která tvrdí, že „bezpečnost dělá trhy“, je tak sama o sobě součástí státní prevence rizik v Německu. Kromě této zastřešující role byl v posledních letech ve společnosti BAM zaveden interní systém řízení rizik. Výchozím bodem pro zavedení řízení rizik v rámci celé organizace byl podnět příslušného ministerstva (BMWi) z roku 2014. Poté byl zahájen počáteční vývoj pokynů pro rizika. V následujících letech nabývá řízení rizik na významu. V normě kvality ISO 17025:2017, která je pro BAM ve většině oblastí směrodatná, je v aktuální verzi z roku 2017 také jasně

¹⁵ Předkládaný případ shrnuje, překládá a aktualizuje popis případu z poslední dostupné verze spolkového organizačního manuálu (Bundesministerium des Innern und für Heimat, 2022) a také (Hirsch et al., 2020: 90) a vychází také ze zpráv v médiích a z hodnocení webových stránek úřadu (květen 2022)

zdůrazněn význam řízení rizik. Konečně v srpnu 2018 zdůraznil odpovědný státní tajemník v BMWi v dopise vedoucím orgánů pro obchodní oblasti spadající pod BMWi, že je „nezbytné [využívat] také nástroje, které nám umožňují identifikovat rizika v předstihu a adekvátně na ně reagovat“

Subjekt

Koncepce rizika, která je pro BAFA jako orgán zásadní, se vztahuje k perspektivě řízení a je v souladu s COSO 6 v provozním kontextu (tj. organizace specifikuje cíle dostatečně jasně, aby bylo možné identifikovat a posoudit rizika související s cíli). Cílem je systematicky zaznamenávat a vyhodnocovat události a možný vývoj uvnitř i vně úřadu, které by mohly negativně ovlivnit dosažení stanovených cílů a budoucí plnění úkolů úřadu, vnější prezentaci a plánování zdrojů (viz také zásady rizik na Obrázek 6). V případě BAM se koncepční definice rizika nenabízí.

Aktéři

V případě BAFA zaznamenávají manažeři rizik v odděleních (obvykle vedoucí oddělení) rizika pomocí formulářů pro zadávání údajů v programu Excel, přičemž zohledňují čtyři pole pro rizika a další požadavky (viz níže oddíl Rámec). Za vyhodnocování rizik odpovídají také manažeři rizik v provozních odděleních. Pokud jde o aspekt podvodů, protikorupční úředník podporuje řízení rizik při identifikaci a posuzování rizik v oblasti korupce. Podílí se na vyhodnocování rizika korupce a podvodů v různých oblastech práce a má také právo převzít iniciativu při identifikaci rizik (COSO 8)

Kontrolní činnosti související s hodnocením rizik jsou prováděny prostřednictvím pravidelných schůzek a na základě zpráv koordinátora rizik. Koordinátor rizik je odpovědný za zajištění toho, aby byl vytvořen, pravidelně aktualizován a monitorován celkový přehled o rizikové situaci společnosti BAFA. Agentura BAFA má pro významná rizika strukturu řízení shora dolů, ale pro tok informací strukturu zdola nahoru.

Rámec

Zásady rizik, které slouží jako základ pro vědomé nakládání s riziky ve společnosti BAFA, jsou uvedeny na Obrázek 6.

Obrázek 6. Zásady řízení rizik ve společnosti BAFA, Německo¹⁶

Risk Principles

The following risk principles act as a basis for the conscious approach towards risks:

Only known risks can be affected, which means

- a permanent adaptation of risk identification to changing circumstances and requirements is necessary,
- risk identification has to be integrated into the day-to-day workflow,
- risk information has to be obtained regularly.
-

Risks are hardly avoidable but usually influenceable, which means

- not each and every risk is avoidable,
- there is no chance without a risk, but risks have to be controlled by **us**,
- risk control occurs through (counter-)measures leading to a mitigation of risk (both probability of occurrence and possible impacts).
-

Risks have to be assessed systematically, which means

- risks that are already identified have to be assessed, including their possibility of occurrence **and** possible impacts/account of damage,
- when assessing risks, the used assessment procedure has to be consistent to allow a unified quantitative and qualitative assessment of all risks.
-

Risk management – 'everyone's business', which means

- Each employee actively prevents risks from BAFA and their partners, respectively
- Each employee informs their supervisors on existing and/or emerging risks
- Active participation of each employee is necessary
-

Communication – 'don't be scared of openness', which means

- occurred dangers and identified risks are communicated immediately **and** fully,
- the objective of open communication is the identification, the avoidance and the control of risks,
- it is **not** the objective to find a culprit.
-

Documentation – evidence is needed, which means

- the measures for early risk detection and repulsion are documented,
- the documentation provides transparency and accountability of measures that were adopted due to risk management reasons,
- and the recording of risks and their initiated counter-measures serves as proof inter alia towards our partners as well as the interested public.

¹⁶ Motel a Richter (2016: 76).

Principy přístupu k rizikům

Následující principy jsou používány jako výchozí podklad pro uvědomělý přístup k rizikům:

Ovlivnit lze pouze známá rizika, což znamená

- je nutné realizovat kontinuální adaptaci způsobů identifikace rizik na měnící se okolnosti a požadavky,
- identifikace rizik musí být zahrnuta do každodenní pracovní náplně,
- informace o rizicích musí být získávány pravidelně.

Rizikům se lze jen ztěžka vyhnout, ale většinou je lze ovlivnit, což znamená

- ne každé riziko je nevyhnutné,
- bez rizik nejsou žádné šance na pokrok, ale tato rizika musíme řídit **my**,
- řízení rizik je realizováno prostřednictvím (proti)opatření, které vedou k jejich zmírnění (jak pravděpodobnosti výskytu, tak také možných dopadů).

Rizika musí být posuzována systematicky, což znamená

- identifikovaná rizika musí být posouzena, a to také z hlediska pravděpodobnosti jejich výskytu **a** možných důsledků / odpovědnosti za škodu,
- při hodnocení rizik musí být aplikován proces, který je konzistentní, tedy umožňující jednotné kvantitativní a kvalitativní hodnocení všech rizik.

Řízení rizik – „týká se nás všech“, což znamená

- každý zaměstnanec aktivně předchází rizikům vyplývajícím z požadavků BAFA a jejich partnerů,
- každý zaměstnanec informuje své nadřízené ohledně existujících nebo vznikajících rizicích,
- je nezbytná aktivní účast všech zaměstnanců.

Komunikace – „nebojte se mluvit otevřeně“, což znamená

- vyskytne-li se nějaké nebezpečí nebo je identifikováno riziko, je nutné je komunikovat ihned **a** kompletně,
- záměrem otevřené komunikace jsou identifikace, předcházení a řízení rizik,
- záměrem **není** najít viníka.

Dokumentace – je nutné disponovat záznamy, což znamená

- opatření pro včasné odhalení a odstranění rizik jsou dokumentována,
- dokumentace zahrnuje také informace o transparentnosti a spolehlivosti opatření, která byla přijata z důvodu řízení rizik,
- a záznamy o rizicích a zahájených protiopatřeních slouží mimo jiné také jako důkaz pro naše partnery a zainteresovanou veřejnost.

Výběr příslušných kategorií rizik je specifický pro danou organizaci. Pro BAFA byly určeny následující klíčové kategorie rizik (oblasti rizik), které slouží jako vodítko pro identifikaci rizik (zásada COSO č. 7):

1. *Strategická rizika*: Změna politických podmínek, která by mohla ovlivnit dosažení cílů agentury nebo existenci BAFA; reputační rizika, tj. negativní vliv na vnímání klientů, partnerů, partnerských ministerstev, jiných ministerstev nebo resortů a široké veřejnosti.
2. *Regulační rizika*: Regulační požadavky nebo změny právní situace, např. technické normy, programy financování nebo zákony o zahraničním obchodu.
3. *Operační hrozby*: Živelná rizika, jako jsou povodně, požáry, škody způsobené bouřkou; selhání kritických technických systémů, např. IT nebo energetiky.
4. *Provozní rizika*: např. zpoždění při vyřizování žádostí, finanční rizika, korupce, procesní a procedurální rizika

Kromě toho BAFA při posuzování rizik pro dosažení cílů zvažuje možnost podvodu.

Dobrá praxe DE2- Hodnocení rizik - ústřední orgány státní správy: Čtyři oblasti rizik slouží jako základ pro hodnocení rizik

BAFA identifikuje čtyři oblasti rizik, které slouží jako základ pro hodnocení rizik. Mezi nimi najdeme strategická rizika, která by mohla ovlivnit dosažení cílů agentury nebo existenci BAFA. BAFA systematicky zvažuje možnost podvodu při posuzování rizik pro dosažení cílů tím, že do cyklu řízení rizik začleňuje protikorupční oddělení. (COSO 7, 8 & 9)

Aby bylo možné systematizovat příčiny rizik a v případě potřeby je spojit do větších svazků, je v případě BAM každé riziko přiřazeno k původnímu typu rizika. To také usnadňuje zpracování opatření a spolupráci s dalšími odpovědnými útvary v rámci organizace. Rozlišuje se šest typů:

1. Kvalita,
2. Právní předpisy,
3. Zabezpečení,
4. Ochrana údajů,
5. Kontrola nebo
6. Provozní.

Dále jsou rizika zařazena do jedné ze tří skupin možných účinků. Ukázalo se, že hodnocení dopadů rizik ve výlučně finančních dimenzích, které se často používá v podnikatelském kontextu, není pro BAM (a pravděpodobně ani pro jiné veřejné instituce) možné nebo nedosahuje požadovaných výsledků. Dopady jsou rozděleny do tří skupin:

- Finance,
- Pověst a
- Výsledek.

Zkrácením seznamu na pouhé tři skupiny dopadů bylo možné soustředit velké množství někdy rozptýlených popisů dopadů a učinit je srozumitelnějšími.

Metody

V případě BAFA se jako kritéria měření rizika používá pravděpodobnost výskytu a potenciální dopad rizika. Pokud je to možné, provádí se kvantitativní hodnocení. V případě kvalitativního hodnocení existují předem definované klasifikace pro pravděpodobnost výskytu (nepravděpodobné, možné, pravděpodobné, velmi pravděpodobné) a pro dopad rizika/výši škody (nízké, střední, vysoké). Formulář pro zaznamenávání rizik se také výslovně ptá na dopad na pověst orgánu (ano/ne) a požaduje, jak závažný by mohl být dopad na pověst. Je také důležité zmínit, že agentura BAFA provádí hodnocení rizik na čistém základě, tj. s ohledem na již přijatá opatření.

Dobrá praxe DE3- Hodnocení rizik - ústřední orgány státní správy: Přístup založený na čistém základu

Identifikovaná rizika jsou hodnocena podle pravděpodobnosti výskytu a dopadu. Agentura BAFA navíc provádí hodnocení rizik na čistém základě, tj. s ohledem na již přijatá opatření. (COSO 6, 8 & 9)

V případě BAM se pro posouzení používá šablona zprávy o riziku, která obsahuje všechny informace potřebné pro další zpracování. Každému riziku je přiřazen jedinečný identifikátor (č.) a označení rizika.

Dále se zaznamenává datum vytvoření a jméno tvůrce („poskytovatele rizika“), aby bylo možné v případě potřeby provést pozdější dotazování. Typ rizika by měl poskytnout počáteční klasifikaci rizika. V praxi se to často jevilo jako nejasné, a proto bylo zrušeno. Ústředním aspektem šablony je popis příčiny a následku identifikovaného rizika. Pravděpodobnost výskytu a dopad rizika z pohledu zadavatele rizika jsou rovněž klasifikovány, což vede k různým kategoriím rizika (A-B-C). Základem pro určení kategorie je klasická matice rizik se třemi rozměry, z nichž každý odpovídá pravděpodobnosti výskytu rizika a rozsahu škody. Nakonec, a pouze pokud je to možné, je třeba předložit návrhy opatření pro řízení rizik.

V celkovém (organizačním) pohledu na všechna rizika se kategorie rizik vyplývající ze zprávy o rizicích znovu přezkoumá a v případě potřeby upraví. V některých případech mělo smysl snížit rozsah škod nebo pravděpodobnost výskytu z pohledu organizace jako celku, což vedlo k zařazení do nižší kategorie. Například z pohledu jednotlivé organizační jednotky jsou důsledky výskytu rizika (např. dočasné odstavení části organizační jednotky) závažné (kategorie A). Pro organizaci jako celek je to v případě potřeby vyrovnáno do středního rozsahu škod, což vede k upravené kategorii rizika (kategorie B).

Zprávy o rizicích jednotlivých oddělení jsou aktualizovány každých šest měsíců. Nová rizika identifikovaná jednotlivými útvary nebo zastřešující či trvalé problémy jsou zahrnuty do pololetních zpráv o rizicích a jsou k dispozici útvarům pro individuální posouzení nebo vypracování návrhů opatření. Kromě toho se na centrální úrovni provádí strategické hodnocení rizik. Relevantní krátkodobá rizika jsou řízena jako ad hoc rizika prostřednictvím možnosti okamžitého hlášení a vedou k odpovídajícím okamžitým činnostem.

Dobrá praxe DE4- Hodnocení rizik - ústřední orgány státní správy: Šablona zprávy o rizicích

BAM klasifikuje a vyhodnocuje celkové organizační dopady jednotlivých rizik zahrnující všechny organizační jednotky a posuzuje změny, které by mohly významně ovlivnit systém vnitřní kontroly. V tomto ohledu se roz-

lišuje šest typů rizik, tři kategorie dopadů a jejich závažnost. V neposlední řadě jsou každých šest měsíců aktualizovány zprávy o rizicích jednotlivých oddělení. (COSO 7 & 9)

Dopad

Řízení rizik je plně integrováno do organizační struktury a postupů společnosti BAFA. Řízení rizik je prováděno především decentralizovaně pracovníky odpovědnými za řízení rizik. Musí zavést účinná protipatření a informovat ostatní dotčené organizační jednotky, vedení úřadu a koordinátora rizik. Kromě toho jsou sledovány rizikové faktory pro včasné odhalení. Řízení rizik je podle plánu opakovaně zařazováno na program jednání na úrovni útvarů a vyšších útvarů, např. systém řízení rizik je pravidelně projednáván na pravidelných poradách vedoucích útvarů v rámci přípravy zprávy o rizicích pro vedení úřadu. Celkově se povědomí o rizicích u všech zúčastněných rozšířilo a lze hovořit o výrazné kultuře rizik na vyšších hierarchických úrovních (od vedoucího oddělení výše).

V případě organizace BAM jsou rizika po jejich identifikaci nebo aktualizaci systematizována oddělením manažerského účetnictví a podpořena příslušnými opatřeními. V případě potřeby se pro každé riziko na základě zprávy o rizicích stanoví provozní odpovědnost za: i) posouzení rizika a ii) provedení opatření ke snížení nebo zmírnění rizika. V případech, kdy existují „zvláštní úředníci“, jsou uvedeni i oni. Na základě návrhů ve zprávě o rizicích jsou definována potřebná protipatření a činnosti minimalizující rizika, které jsou přiděleny osobám odpovědným za jejich provedení a jsou jim stanoveny termíny. Stav realizace jednotlivých aktivit je pravidelně kontrolován. Nakonec jsou všechny činnosti provedené v minulosti (od počátku zprávy o rizicích) zdokumentovány v historii rizik. Datum opětovného předložení slouží ke sledování realizace jednotlivých činností. Současně se kontroluje pravidelný přezkum hodnocení rizik a účinnosti příslušných opatření.

Dobrá praxe DE5- Hodnocení rizik - ústřední orgány státní správy: Kontrastní opatření

BAM vybírá a rozvíjí kontrolní činnosti a dokumentuje historii rizik, čímž přispívá ke zmírnění rizik pro dosažení cílů na přijatelnou úroveň. (COSO 7 & 9)

Z pohledu oddělení manažerského účetnictví a dotčených organizačních jednotek je nástroj řízení rizik prakticky použitelným nástrojem pro řízení rizik, který je srozumitelný a pochopitelný. Zároveň kombinuje vykazování rizik s nezbytnými opatřeními pro jejich kontrolu.

5.2.5 Kontrolní činnosti

Provádění kontrolních činností se na jednotlivých ministerstvech liší, přičemž některé z nich jsou v souladu s mezinárodními návrhy rámců řízení rizik, jako je COSO. Řada předpisů a pravidel nařizuje provádění kontrolních činností, které jsou zaměřeny především na zajištění zákonnosti, souladu a správnosti činností a na zmírnění rizik souvisejících s těmito aspekty. Existuje však také důležitý povinný nástroj vnitřní kontroly, tj. ekonomické hodnocení, které musí být uplatňováno všemi ministerstvy a federálními agenturami a jehož cílem je pokrýt odůvodnění dané činnosti a posoudit zamýšlený výsledek a dopad kapitálových výdajů (tj. hodnocení výkonnosti a hodnoty za peníze). Vzhledem k cílům tohoto projektu se zaměřujeme především na kontrolní činnosti v rámci povinného hodnocení hospodárnosti/hodnoty za peníze¹⁷.

Hospodářská hodnocení (Wirtschaftlichkeitsuntersuchungen, WU) na spolkové úrovni mají podobu hodnocení hodnoty za peníze a jsou označována za klíčový předpoklad pro účinné a efektivní využívání rozpočtových prostředků. Zahrnují systematické posuzování toho, (1) zda je

¹⁷ Definice jsou vzájemně zaměnitelné. Tato část vychází z dokumentů Präsident des Bundesrechnungshofes (2013, 2018) a Bundesministerium der Finanzen (2011, 2017, 2021). Pro projekty PPP i výstavbu na federální úrovni existují konkrétnější pokyny.

plánované opatření účinné při dosahování politického nebo společenského cíle, (2) zda jsou použité zdroje v nejvýhodnějším poměru k výsledkům a (3) zda je použití zdrojů co nejnižší (3E).

Celkovou odpovědnost za federální rozpočet nese příslušné spolkové ministerstvo. Podle § 28 spolkového rozpočtového zákona (BHO) musí být při sestavování ročního spolkového rozpočtu zajištěno dodržování hospodářského principu. § 7 BHO konkretizuje hospodářský princip zakotvený v německé ústavě pro spolkovou správu. Zejména § 7 odst. 2 BHO ukládá správním orgánům povinnost provádět u všech finančně účinných opatření odpovídající ekonomické posouzení (poměr cena/výkon). Kromě toho je třeba vzít v úvahu rozložení rizik spojených s opatřeními. V konkrétních případech musí mít poskytovatelé ze soukromého sektoru možnost prokázat, zda a do jaké míry mohou plnit veřejné úkoly nebo hospodářské činnosti sloužící veřejným účelům stejně dobře nebo lépe."

Ekonomické hodnocení nebo hodnocení poměru mezi kvalitou a cenou je povinné pro "všechna finančně účinná opatření"; navíc příslušné správní nařízení upřesňuje, že všechna opatření na ústřední vládní úrovni, která mají vliv na federální rozpočet, musí být v souladu s ekonomickým principem. Ve znění platném od září 2005 nařízení také výslovně odkazuje na nutnost zohlednit aspekt rizika při posuzování hodnoty za peníze. Tyto obecné požadavky v §7 BHO jsou doplněny správními předpisy a pracovním manuálem („Úvod do hodnocení hodnoty za peníze“), který vydává a aktualizuje (poslední aktualizace v roce 2021) Federální ministerstvo financí a obsahuje konkrétní pokyny, vysvětlivky a minimální požadavky. Přestože pracovní příručka není formálně závazná, FAO ji považuje za řádné provádění rozpočtového práva - a má tak vlastně normativní účinek.

Hodnocení proto vychází z komplexního regulačního rámce a tvoří důležitou součást kontrolní činnosti při správě veřejných prostředků. V následujících kapitolách se zabýváme několika základními otázkami týkajícími se hodnocení poměru mezi cenou a kvalitou implementace.

Aktéři

V souladu se správním řádem k § 7 BHO by hodnocení hodnoty za peníze mělo být zpravidla vypracováno příslušným organizačním útvarům, který je zároveň odpovědný za finančně účinné opatření. To však nevylučuje, aby ústřední organizační jednotky dotčených orgánů, jako jsou speciální servisní jednotky nebo kompetenční centra, působily jako poradci při přípravě posouzení hodnoty za peníze nebo aby toto posouzení prováděly. Úředníci odpovědní za rozpočet - kteří jsou v každém spolkovém úřadě odpovědní za všechny rozpočtové záležitosti - se mohou podle vlastního uvážení účastnit hodnocení hodnoty za peníze nebo být informováni o příslušných výsledcích (viz oddíl o dopadech). Zásadní význam zde má také otázka, zda byly provedeny odpovídající ekonomické analýzy.

Podle informací spolkových orgánů, které FAO vyhodnotilo, bylo v roce 2008 36 % ekonomických hodnocení vypracováno specializovanými organizačními jednotkami a 28 % ústředními organizačními jednotkami. U 28 % hodnocení byli pověřeni externí poradci. Rozpočtáři se podíleli na hodnocení 69 % všech orgánů, v 31 % se na hodnocení nepodíleli.

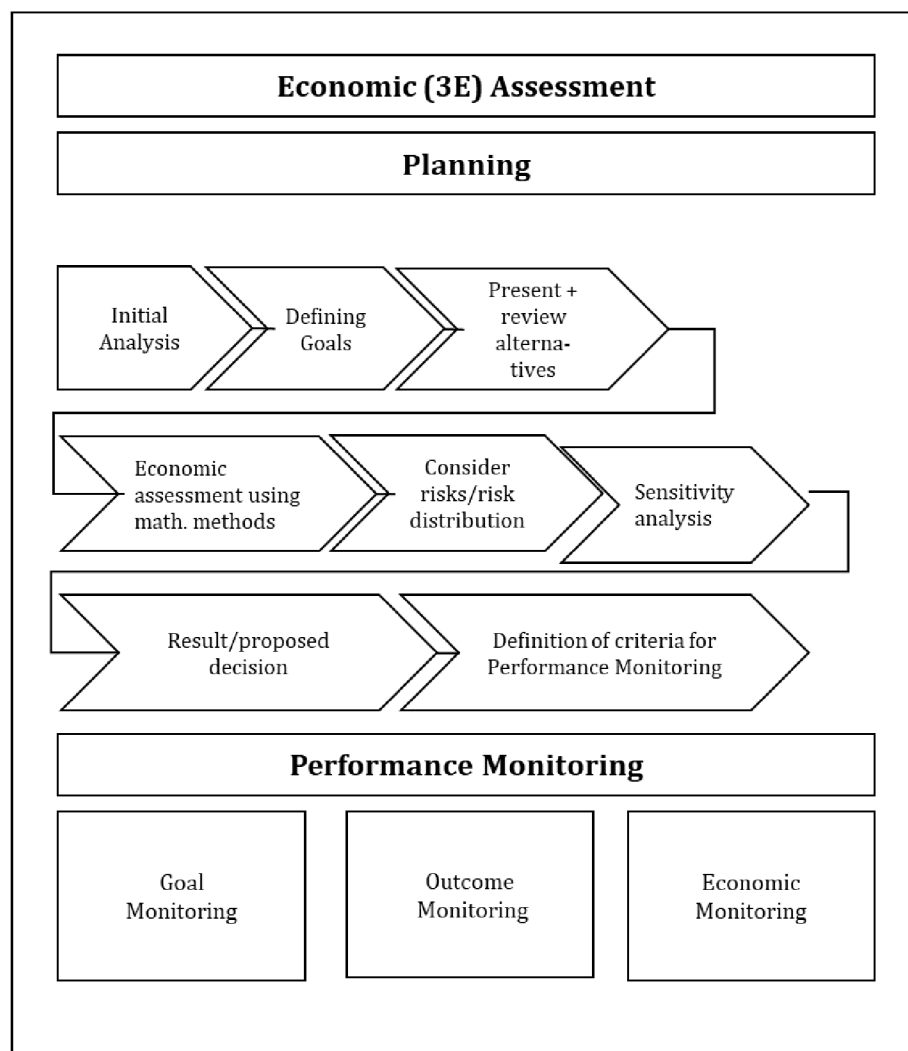
FAO doporučuje, aby organizační jednotky - obecně řečeno - prováděly studie samy, ale nabízí také možnost zapojení centrální organizační jednotky jako "kompetenčního centra" s poradní funkcí.

Konečnou rozhodovací pravomoc by měla mít organizační jednotka, která opatření provádí. FAO dále doporučuje zapojení externích stran, aby se v rámci organizace vybudovaly odborné znalosti, a tím se v budoucnu snížila závislost na externích odbornících. Podle zkušeností FAO může mít sdružování úkolů v souvislosti s výzkumem a vývojem v centrálních organizačních jednotkách pozitivní účinky. To se týká zejména sdružování metodických poznatků, standardizace a objektivizace norem nad rámec jednotlivých případů a transparentnosti a srozumitelnosti šetření. FAO to rovněž považuje za výchozí bod pro zvyšování povědomí o nutnosti ekonomického hodnocení prostřednictvím poskytování poradenství a předávání znalostí.

Rámec

Základem ekonomického hodnocení by měl být zájem (resp. prospěch) ústřední vlády. I když je ve většině případů v centru pozornosti zájem příslušných organizačních forem, je třeba vzít v úvahu i dopady příslušných opatření na spolkový rozpočet. Perspektiva může mít obrovský vliv na hodnocení úrovně účinnosti finančního opatření. Úzká perspektiva může vést k nesprávným výsledkům hodnocení, pokud se na provádění příslušného opatření podílí více orgánů; dále, pokud má opatření podstatné makroekonomické účinky, musí být perspektiva ekonomických studií na makroekonomické úrovni. Ekonomická hodnocení by proto měla být prováděna z rozšířeného hlediska (tj. s ohledem na dopady na federální rozpočet). Organizační jednotky by měly po vzájemné dohodě určit možné dopady účasti dalších federálních orgánů/oddělení. V případě významných makroekonomických dopadů by měla být studie ekonomické proveditelnosti zpracována z celostátního hlediska a po konzultaci se všemi zúčastněnými stranami.

Posouzení jsou vyžadována při (1) plánování nových opatření, včetně úprav již probíhajících opatření, a také (2) v průběhu provádění a (3) po dokončení opatření (obrázek 8 níže).

Obrázek 7. Proces ekonomického hodnocení, Německo¹⁸**Hodnocení hospodaření (3E)****Plánování**

Vstupní analýza – Definování cílů – Prezentace a revize alternativ –
 Hodnocení hospodaření prostřednictvím matematických metod – Zvá-
 žení rozložení rizik/rizika – Citlivostní analýza – Výsledek / navržené
 řešení – Vymezení kritérií pro monitorování výkonnosti

Monitorování výkonnosti

Monitorování cílů – Monitorování výstupů – Monitorování hospodaření

¹⁸ Präsident des Bundesrechnungshofes 2013: 119. Podrobné vysvětlení jednotlivých kroků viz BMF (2021)

Studie odhalila, že hodnocení je na úřadech považováno za nižší prioritu, zejména během (2) a po (3) dokončení opatření. Právě díky tomu však lze zabránit nežádoucímu vývoji a předejít chybám v budoucích finančně účinných opatřeních.

Všechny pracovní kroky, včetně předpokladů, původu dat a výsledků hodnocení, musí být komplexně zdokumentovány. V případě opatření s malým finančním významem lze od tohoto rozsahu dokumentace upustit. Přestože je povinnost dokumentovat celý proces hodnocení, mnoho úřadů ji považuje za „zatěžující povinnost“ a zaznamenává pouze výsledky „studií“. Znalosti a rozhodovací proces by však měly být trvale srozumitelné a musí být důkladně zdokumentovány. Pro srozumitelné a pochopitelné rozhodnutí FAO doporučuje zaznamenat alespoň pracovní kroky podle pokynů MF, včetně předpokladů, původu dat a výsledku studie ekonomické efektivity. Od rozsahu standardní dokumentace se lze odchýlit pouze v případech menšího finančního významu (např. nákup spotřebního materiálu v malém množství).

Dobrá praxe DE6- Kontrolní činnosti - ústřední orgány státní správy: Pokyny, pokyny a měřítka ve prospěch hospodárného nakládání s cenou

Aby byla zajištěna jednotnost a srovnatelnost kalkulací nákladovosti ve federální správě, stanovuje MF pro kalkulace nákladů sazby osobních nákladů, paušální částky materiálových nákladů a kalkulační úrokové sazby. Kromě toho pokyny MF slouží jako základ systematické dokumentace hodnocení hodnoty za peníze a mohou pomoci čelit tendenci uvádět pouze výsledky (a nikoli základní postup) hodnocení hodnoty za peníze. (COSO 12)

Metody

Pro hodnocení poměru mezi kvalitou a cenou se používá řada metod. Kvantitativní metody analýzy efektivity nákladů se používají pro hodnocení a rozhodování, pokud lze kvantifikovat finanční dopady alternativních opatření. V rámci kvantitativních metod (také: metody výpočtu

kapitálových investic) lze dále rozlišovat mezi statickými a dynamickými metodami. Kvantitativní metody analýzy kapitálových investic jsou vhodné v případě, kdy je v cílové koncepci k dispozici několik alternativních řešení finančně efektivních opatření pro výběr, nebo v případě, kdy je třeba porovnat jednu nebo více alternativ se skutečným stavem. Předpokladem pro použití kvantitativních metod hodnocení je dostupnost co nejpřesnějších peněžních údajů o investičních účincích porovnávaných alternativ. Musí být možné vyčíslit, jaké platby a výdaje nebo náklady jsou s investicí spojeny, v jaké výši a v jakém roce. Podle názoru Spolkového ministerstva financí a Spolkového kontrolního úřadu je základní kvantitativní metodou oceňování metoda čisté současné hodnoty. Kvalitativní metody hodnocení hrají roli v případech, kdy jsou do hodnocení různých alternativ zahrnuty nepeněžní aspekty (např. kvalita nebo bezpečnost), tj. když čistě kvantitativní ekonomické úvahy neposkytují jasné výsledky nebo když nejsou rozumně proveditelné.

Dopad

Výsledky posouzení musí být včas oznámeny schvalovacím orgánům. Úředníci odpovědní za rozpočet mají možnost podmínit zohlednění finančního opatření v rozpočtu existencí vhodného posouzení hodnoty za peníze. V tomto ohledu se rovněž považuje za vhodné, aby úředníci odpovědní za rozpočet více využívali svého práva podmínit projednávání opatření při přípravě a plnění rozpočtu předložením ekonomického hodnocení.

5.2.6 Interní audit

Na federální úrovni neexistuje žádná zákonná povinnost zavést interní audity. Stávající předpisy mají buď doporučující charakter, nebo se omezují na jednotlivá oddělení. Po zrušení tzv. předauditních úřadů v roce 1998 bylo vydáno doporučení zřídit interní audity, které by je měly prakticky nahradit¹⁹. Jelikož se však jedná o nezávazná doporučení, jejich

¹⁹ Do konce roku 1997 existovala řada předběžných kontrolních úřadů, které snižovaly pracovní zátěž Spolkového kontrolního úřadu. Organizačně a služebně byly tyto úřady umístěny v kontrolovaných úřadech a institucích, ale podléhaly dohledu Federálního kontrolního úřadu. Zákon o vývoji rozpočtového práva z 22. prosince 1997 zrušil předběžné kontrolní úřady v bezprostřední spolkové správě a nahradil je kontrolními úřady, které mají stejné kontrolní pravomoci jako Spolkový kontrolní

realizace je pomalá a vyžaduje čas. Spolkový kontrolní úřad (FAO) v roce 2005 konstatoval, že interní audit dosud nemá v orgánech spolkové správy potřebný "status".

V mnoha případech nebyla pochopena jeho funkce jako nástroje řízení. Tato skutečnost a chybné analýzy rizik prováděné orgány vedly k nedostatkům v organizaci, plánování postupu a provádění interních auditů. V reakci na tuto skutečnost vydalo Spolkové ministerstvo vnitra (Bundesministerium für Inneres, BMI) po dohodě s ostatními ministerstvy doporučení (2007) k provádění interního auditu ve spolkových úřadech. I v tomto případě však platí, že „...rozhodnutí, zda a v jakém rozsahu je interní audit pro příslušné útvary nezbytný (...), je věcí jednotlivých útvarů“.²⁰ Výbor pro audit rozpočtového výboru Spolkového sněmu ve svém usnesení ze dne 7. května 2021 požádal, aby byla stávající doporučení týkající se interního auditu ve spolkové správě převedena do podoby správního nařízení. Z průzkumu z roku 2019 navíc vyplývá, že 83 % nejvyšších spolkových úřadů (19) má podle svých účetních závěrek útvary interního auditu (Bundesministerium des Innern und für Heimat, 2020).

Přestože dosud neexistuje výslovný právní rámec, mnoho federálních orgánů, které provádějí postupy interního auditu, se řídí výše uvedenými doporučeními. Hlavní aspekty směrnice o interním auditu jsou shrnuty níže (viz také Komise EU, 2014 a BMI 2007). Podrobnější popis, který zahrnuje i osvědčené postupy, je uveden v oddíle 5.3.6

Subjekt

Audity mohou mít podobu auditů shody, inventarizačních auditů, auditů založených na systému, zejména motivovaných nebo kontrolních auditů (kontrola, zda byly provedeny předchozí pokyny a doporučení). V závislosti na svém zaměření se audity provádějí podle následujících kritérií: zákonnost, správnost, bezpečnost, nákladová efektivita, trvanlivost, užitečnost/účinnost a dopad.

úřad a jsou mu podřízeny nejen věcně, ale i služebně a organizačně (§ 100 spolkového rozpočtového zákona a § 20a zákona o Spolkovém kontrolním úřadu). Cílem restrukturalizace bylo zejména jasně odlišit vnější finanční kontrolu od vnitřní finanční kontroly a posílit nezávislost vnější finanční kontroly jejím oddělením od kontrolované instituce (Bundesrechnungshof, 2015; Sorgatz, 2021: 25).

²⁰ Bundesministerium des Innern (2007)

Aktéři

Každý orgán má pouze jedno oddělení interního auditu. Žádné další útvary nepůsobí jako centrální koordinační nebo harmonizační jednotky při řešení otázek vnitřní kontroly. Na základě analýzy hrozeb nebo rizik týkajících se daného orgánu a s ohledem na poměr nákladů a přínosů vypracuje útvar interního auditu katalog auditních témat, na němž založí svůj plán auditu. Tento plán pak předkládá vedení ke schválení. V doporučení se uvádí, že útvar interního auditu při vypracovávání auditních zpráv nepřijímá pokyny od vrcholového vedení. Místo toho po ukončení auditu neprodleně předkládá závěrečnou zprávu o auditu vedení přímo nadřízeného orgánu.

Rámec a metody

Útvar interního auditu přijímá vhodná opatření k zajištění kvality své práce. Může se jednat o základní a další vzdělávání zaměřené na konkrétní úkoly, výměnu zkušeností s jinými útvary interního auditu a pozorování jiných útvarů interního auditu. Výměnu interních zkušeností zajišťují příslušná ministerstva, výměnu meziresortních zkušeností zajišťuje Spolkové ministerstvo vnitra. Neexistuje žádný veřejný postup certifikace.

Dopad

Vedení rozhoduje o tom, jak budou doporučení útvaru interního auditu provedena. Za implementaci je zodpovědný sám auditovaný subjekt. Interní audit nepřijímá povinnosti mimo rámec interního auditu, ale spadá pod manažerskou odpovědnost, včetně implementace pravidel pro řešení střetu zájmů.

Dobrá praxe DE7- Interní audit - ústřední státní správa: Model delegování pro menší subjekty

Na spolkové úrovni v Německu mají menší úřady možnost nechat si interní audit provádět Spolkovým úřadem pro správu (BVA) jako službu v přenesené působnosti. BVA je úřad spadající pod Spolkové ministerstvo vnitra. Tento model je také známý jako model delegování (podle FAO)

NĚMECKO

nebo častěji jako „externí interní audit“. Od roku 1998 pověřily různé orgány - i mimo působnost Spolkového ministerstva vnitra - výkonem interního auditu BVA.

Tato možnost je zajímavá zejména pro menší orgány, u nichž by byl interní audit důležitý z hlediska rizik, ale nelze jej odůvodnit z hlediska lidských zdrojů (Sorgatz 2021) .

5.3 Regionální/státní správa

5.3.1 Obecný přehled

Spolkové země se skládají z regionálního parlamentu (Landtag) a regionálního premiéra (Ministerpraesident). Obecně se parlamenty volí na pět let poměrným zastoupením, přičemž předseda vlády je volen regionálním parlamentem. Parlament tvoří vládu příslušného státu. Zemské kabinetní jsou organizovány v ministerstvech, jejichž struktura a oblasti působnosti jsou srovnatelné s ministerstvy na spolkové úrovni.

V německém federálním systému jsou za vymáhání práva na spolkové úrovni a na úrovni jednotlivých spolkových zemí zodpovědné úřady 16 spolkových zemí (Länder). Navzdory různorodosti jejich velikosti, správní tradice a kultury je jejich správní struktura relativně jednotná (s výjimkou tří městských států). Ty jsou považovány za Stadtstaaten (Berlín, Brémy, Hamburk), které jsou zároveň spolkovými zeměmi a obcemi (Kuhlmann et al. 2021: 6).

Ve většině velkých federálních států má státní správa tříступňovou strukturu: Na vrcholu jsou ministerstva. Za nimi následují správní okresy (v případě Bádenska-Württemberska jsou to Stuttgart, Karlsruhe, Tübingen a Freiburg) jako střední orgány. Kromě toho se spolkové země dělí na okresy (Bádensko-Württembersko, n = 35), městské obvody (Bádensko-Württembersko, n = 9) a obce (Bádensko-Württembersko, n = 1 101 obcí), které tvoří nejnižší správní úroveň. Ty jsou také hlavními poskytovateli nepřímé státní správy. Ústavy spolkových zemí však zaručují obcím právo na samosprávu (5.4.1).

Kromě ministerstev a jim přímo podřízených agentur existuje také velké množství agentur na státní úrovni, které se podobně jako na federální úrovni značně liší svými mandáty a úkoly. Podobně jako na federální úrovni jsou agentury strukturálně nezávislé veřejnoprávní organizace, které stojí mimo ministerskou správu, mají vlastní rozhodovací pravomoci, ale podléhají kontrole a dohledu ministerstva (nebo ministerstev). Také v případě státní úrovně mají agentury většinou podobu veřejnoprávních ústavů nebo nadací. Totéž platí pro městské státy. V případě Berlína patří mezi veřejnoprávní organizace zejména Berlínská lé-

kařská komora, Berlínská komora architektů a Berlínská advokátní komora, Berlínský fond úrazového pojištění, Charité Universitätsmedizin Berlin, Freie Universität Berlin a Humboldt-Universität zu Berlin. Právní postavení veřejnoprávní instituce mají mimo jiné Berliner Stadtreinigungsbetriebe (BSR), Berliner Verkehrsbetriebe (BVG), Berliner Wasserbetriebe (BWB) a Verwaltungsakademie Berlin. Mezi veřejnoprávní nadace patří Nadace berlínské opery, Nadace Berlínské filharmonie, Nadace Pruské filharmonie, Nadace pruských paláců a zahrad Berlín-Brandenburg, Nadace pro a Nadace berlínské ústřední a zemské knihovny (viz Brühl 2022: 35).

5.3.2 Zvláštní právní rámec

Na úrovni státu jsou hlavními právními prameny pro řízení a kontrolu veřejných prostředků základní zákon (Grundgesetz), zákon o rozpočtových zásadách (Haushaltsgrundsatzgesetz), zákony o státním rozpočtu (Landeshaushaltsordnung) a další rozpočtové a účetní předpisy. Spolkové země sice stojí na stejných základních pilířích (např. pokud jde o rozpočtové zásady), ale jsou do značné míry autonomní a nezávislé při regulaci svých postupů (vnitřního) finančního řízení (Reichard a Küchler-Stahn, 2019: 102; také článek 109 základního zákona); Celkově přispělo několik předpisů, směrnic a doporučení k různorodému obrazu, pokud jde o konfiguraci přístupů k vnitřní kontrole a vnitřnímu auditu v jednotlivých spolkových zemích a státních orgánech. Podobně jako na centrální úrovni se povinné regulační požadavky vztahují na specifické aspekty vnitřní kontroly, v mnoha případech rovněž podle logiky centrální úrovně (např. hodnocení hodnoty za peníze, viz také 5.3.3.). Neexistují však žádné přesné a jednotné právní požadavky týkající se zavedení a používání komplexního systému řízení rizik zahrnujícího aspekty vnitřní kontroly i interního auditu.

V případě státních orgánů je pojem rizika uveden v různých částech příslušných rozpočtových pravidel (LHO). Ne všechny federální státy však do svých předpisů zahrnuly aspekty související s riziky. Například ve většině spolkových zemí jsou rizika zmiňována hlavně v souvislosti s povolováním úvěrů a pouze ve třech případech (tj. v Braniborsku, Šlesvicku-Holštýnsku a Berlíně) v souvislosti s hodnocením efektivnosti finančně účinných opatření (viz také Hirsch et al. 2020): 14-20 pro přehled).

Podobně jako na federální úrovni je ve většině států především na samotných státních orgánech, zda a jakým způsobem zavedou komplexní přístupy k vnitřní kontrole nebo řízení rizik nad rámec zákonných požadavků. V tomto ohledu je těžké najít empirické důkazy. Podobně jako na ústřední úrovni se i na centrální úrovni uplatňují další komplexní předpisy, doporučení, směrnice a příručky, kterými se řídí zavádění specifických prvků vnitřní kontroly, např. hodnocení hodnoty za peníze nebo interní audit. První z nich je povinnou součástí vnitřní kontrolní činnosti každého státního orgánu a do značné míry se řídí stejnou logikou na federální i státní úrovni (viz kapitola 5.2.5). Posouzení rizik je však jako součást ekonomického hodnocení/hodnocení efektivity vynaložených prostředků uvedeno pouze ve třech ze šestnácti případů. Vzhledem k tomu, že mandatorní předpisy týkající se vnitřní kontroly se do značné míry řídí logikou centrální úrovně, zaměřuje se tato kapitola na interní audit.

Přístupy k internímu auditu se uplatňují i na státní úrovni. Ve většině státních předpisů je však interní audit uváděn jako nástroj prevence korupce. Podobně jako na federální úrovni doporučuje většina států zavedení interního auditu, což znamená, že rozhodnutí, zda a jak interní audit zavést, je na samotných státních orgánech. Některé (městské) spolkové země (např. Hesensko, Brémy) však vypracovaly komplexnější závazné předpisy a směrnice pro interní audit, které rovněž slouží jako referenční bod pro odvození osvědčených postupů v kapitole 5.3.6.

5.3.3 Kontrolní prostředí

Podobně jako na federální úrovni se klade důraz na dodržování pravidel a postupů pro vnitřní a vnější kontroly.

Řetězec veřejných výdajů

Podle čl. 109 odst. 1 Základního zákona jsou německá spolková vláda a vlády spolkových zemí ve svém rozpočtovém hospodaření samostatné a na sobě nezávislé. Tato ústavní rozpočtová autonomie znamená, že spolková vláda a jednotlivé spolkové země sestavují své vlastní rozpočty a odpovídají za jejich plnění, účtování a kontrolu. Každá úroveň tak má mít možnost plnit své úkoly na vlastní odpovědnost. Kromě článku 109 Základního zákona jsou právním základem rozpočtů rozpočtová nařízení příslušných zemských ústav, 16 státních rozpočtových nařízení vydaných k plnění HGrG²¹ nebo BHO, některá ustanovení zákona o stabilitě (StWG) a přímo použitelná část II HGrG. Stejně jako v případě spolkové vlády musí i spolkové země dodržovat své rozpočtové zákony, které jsou pro rozpočtové období časově omezeny. HGrG zajišťuje jednotnost rozpočtových zákonů a rozpočtových systémů na úrovni spolkové republiky a spolkových zemí. Rozpočtová nařízení spolkových zemí jsou v posloupnosti paragrafů do značné míry obsahově i formálně sladěna s BHO. Odchyly jsou však možné. Například je možné sestavit rozpočet na dva roky oddělené po jednotlivých letech (tzv. "dvojitý rozpočet"). Zatímco většina států tuto možnost pravidelně využívá, na federální úrovni tomu tak není.

Většina spolkových zemí používá kameralistické (modifikované hotovostní) účetnictví a tradiční sestavování rozpočtu podle položek. Pouze tři z nich zavedly akruální účetnictví (Hesensko, Brémy a Hamburk). Kromě toho jsou v dokumentech jen občas uvedeny ukazatele výkonnosti a/nebo (strategické) cíle (přehled viz Reichard a Kuchler-Stahn, 2021). Na pozadí reform zaměřených na NPM si přístupy orientované na výsledky našly cestu i do orgánů spolkových zemí (včetně policie, vězeňství a vzdělávacích institucí), ačkoli příslušné prováděcí kroky, které byly podniknuty, se liší v pokroku.

²¹ Zákon o rozpočtových zásadách (Haushaltsgrundsatzgesetz, HGrG) je zákon, který upravuje zásady pro přípravu a plnění rozpočtů na spolkové a zemské úrovni. Spolková vláda a spolkové země musí své rozpočtové zákony - tj. spolkový rozpočtový řád (Bundeshaushaltsordnung, BHO) a rozpočtové řády jednotlivých spolkových zemí (Landeshaushaltsordnungen, LHO) - založit na zásadách předepsaných zákonem o rozpočtových zásadách.

Kromě tohoto vývoje je řetězec veřejných výdajů do značné míry srovnatelný s federální úrovní.

Dobrá praxe DE8- Kontrolní prostředí - Regionální správa: Orientace na výkon

Některé spolkové země zahrnují ukazatele výkonnosti do rozpočtových dokumentů (např. Hesensko, Severní Porýní-Vestfálsko a městské státy Brémy a Hamburk). V některých oblastech zavedly federální státy dohody o výkonu s úřady a agenturami (např. univerzitami). (COSO 2, 6 & 14)

Interní kontrolní řetězec

Vnitřní kontrolní řetězec navazuje na logiku federální úrovně.

Externí řídicí řetězec

Předpisy týkající se vnější rozpočtové kontroly (tj. vnějšího auditu) na spolkové a zemské úrovni jsou do značné míry harmonizovány, což vyplývá z § 42 zákona o rozpočtových zásadách, který musely spolkové a zemské vlády provádět do roku 1972.

5.3.4 Hodnocení rizik

Na rozdíl od federální úrovně neexistují komplexní doporučení kontrolních úřadů (tj. v podobě rámců) týkající se hodnocení rizik.

Subjekt

Na úrovni státu se identifikace a monitorování rizik zaměřuje na konkrétní aspekty, např. korupci, transparentnost, ochranu údajů, bezpečnost informací a dodržování předpisů. Protikorupční předpisy a pokyny jsou široce uplatňovány a pomáhají především identifikovat, vyhodnocovat a zmírňovat rizika v oblastech práce náchylných ke korupci. Tyto předpisy často ukládají vedoucímu oddělení jmenovat organizační

jednotku (například útvar interního auditu). Tato jednotka odpovídá za provádění uvedených úkolů.

Způsob, jakým jsou rizikové aspekty řešeny v praxi, se značně liší. Hodnocení finančních rizik často souvisí s účetními přístupy (tj. kamera-listické vs. akruální účetnictví). V tomto ohledu městský stát Hamburk ve zprávě o hospodaření systematicky uvádí rizika, která mají negativní dopad na majetek, finanční situaci a čistý příjem města, a provádí jejich hodnocení. Kromě toho zpráva obsahuje také opatření ke zmírnění rizik.

Dobrá praxe DE9- Hodnocení rizik - regionální správa: Akruální účetnictví stimuluje mapování finančních rizik

Některé (městské) státy, a zde zejména ty, které přijaly akruální účetnictví, ve svých rozpočtových dokumentech hodnotí a uvádějí finanční rizika a opatření k jejich zmírnění. V tomto ohledu se zdá, že provádění reformy finančního řízení vedlo také k lepšímu informování veřejnosti o (finančních) rizicích. (COSO 6)

Aktéři, rámec, metoda, dopad

Neaplikováno.

5.3.5 Kontrolní činnosti

Zatímco provádění dobrovolných kontrolních činností se pravděpodobně liší mezi jednotlivými federálními státy a ministerstvy a agenturami v rámci států, empirické důkazy o jejich přijetí nebo sladění s mezinárodními navrhovanými rámci řízení rizik, jako je COSO, se hledají obtížně.

Subjekt

Podobně jako na ústřední úrovni nařizuje několik předpisů a pravidel provádění kontrolních činností, které jsou zaměřeny na dosažení zásad stanovených v ústavách (tj. zákonnost, soulad, správnost) a zmírňují rizika v tomto ohledu. Kromě toho existuje také důležitý povinný nástroj

vnitřní kontroly, tj. hodnocení hodnoty za peníze, který musí uplatňovat všechna ministerstva a státní orgány. V tomto ohledu se většina spolkových zemí řídí doporučeními a pokyny z centrální úrovně (viz oddíl 5.2.5).

S cílem čelit dlouhodobým nedostatkům v hodnocení hospodárnosti, které kontrolní úřady neustále zjišťovaly, sledovaly různé německé spolkové země vývoj a další zlepšení na spolkové úrovni. Na státní úrovni došlo také k četným změnám nařízení o státním rozpočtu a k revizi pracovních pokynů pro hodnocení hodnoty za peníze. Zejména Hamburk a Šlesvicko-Holštýnsko přijaly velmi progresivní a náročné předpisy. Ty vyžadují, aby byla jasně stanovena cílová kritéria a aby bylo jejich plnění sledováno v průběhu celého investičního procesu. Hledání a vývoj alternativ musí být aktivně prováděny a dokumentovány. Hodnocení možností přijetí opatření na pozadí popsanych cílů má umožnit sledovat celý rozhodovací proces (komplexní hodnocení viz Neumann et al. 2018).

Dobrá praxe DE10- Kontrolní činnost - Regionální správa: Průběžné zlepšování předpisů a pokynů pro kontrolu hodnoty za peníze

Neustálé zdokonalování předpisů a pokynů pro hodnocení hodnoty za peníze na centrální i státní úrovni vede ke shromažďování důležitých organizačních a technických poznatků, které mají potenciál zvýšit relevanci, kvalitu a přijatelnost těchto hodnocení. (COSO 12, 13 & 16)

Aktéři, rámec, metoda, dopad

Neaplikováno.

5.3.6 Interní audit

Interní audit je zmíněn ve většině státních předpisů, které mají zabránit korupci. Při hledání odkazů v protikorupčních předpisech jednotlivých zemí týkajících se interního auditu bylo nalezeno mnoho shod (např. země, Sasko). Komplexnější a obecnější předpisy (např. Brémy) a

doporučení (např. Hesensko) však existují pouze v ojedinělých případech (viz také Sorgatz 2021). Například Hesensko formulovalo doporučení týkající se standardů pro interní audity v hesenské státní správě. Ten také obsahuje ilustrace pokynu pro službu interního auditu pro konkrétní orgán a ilustrační strukturu auditní zprávy. V jednom případě, tj. pro ministerstvo spravedlnosti, byla tato doporučení převedena do závazných předpisů (Hesse, 2016). Podrobná doporučení jsou uvedena níže (shrnutí podle Hessisches Ministerium der Finanzen, 2016: 1055-1060).

Subjekt

Interní audit podporuje vedení orgánu při plnění jeho celkové odpovědnosti. Interní audit vykonává nezávislé auditní a kontrolní funkce jménem vedení orgánu. Kromě toho poskytuje podporu v oblasti odborného a správního dohledu, zajišťuje a optimalizuje kvalitu, účinnost a efektivitu správní činnosti a vytváří transparentnost.

Činnost interního auditu se vztahuje na všechny organizační jednotky a oblasti odpovědnosti orgánu, aby byly pokryty všechny správní činnosti a aby se zabránilo vzniku míst bez auditu. Součástí kontroly mohou být následující témata: dodržování předpisů v rámci správy, dodržování zásad hospodárného jednání, odpovídající ochrana majetku, vhodnost vnitřního řízení rizik včetně vnitřních kontrolních systémů, řádný výkon odborného a úředního dohledu nad vedoucími pracovníky.

Aktéři

Podle doporučení "zřízení úřadu interního auditu je možné na centrální úrovni (tj. na úrovni nejvyššího státního orgánu) a na decentralizované úrovni (vždy v nejvyšších státních orgánech a nepodřízených útvech podnikatelské sféry). V případě decentralizovaného řešení se však odpovědnost interního auditu v nadřízeném státním orgánu vztahuje na všechny organizační jednotky resortu bez ohledu na odpovědnost místních útvarů interního auditu podřízené oblasti.

V souladu s povinnostmi a povinnostmi při jejich plnění má úřad interního auditu rozsáhlá přístupová práva k šetření, informacím a orga-

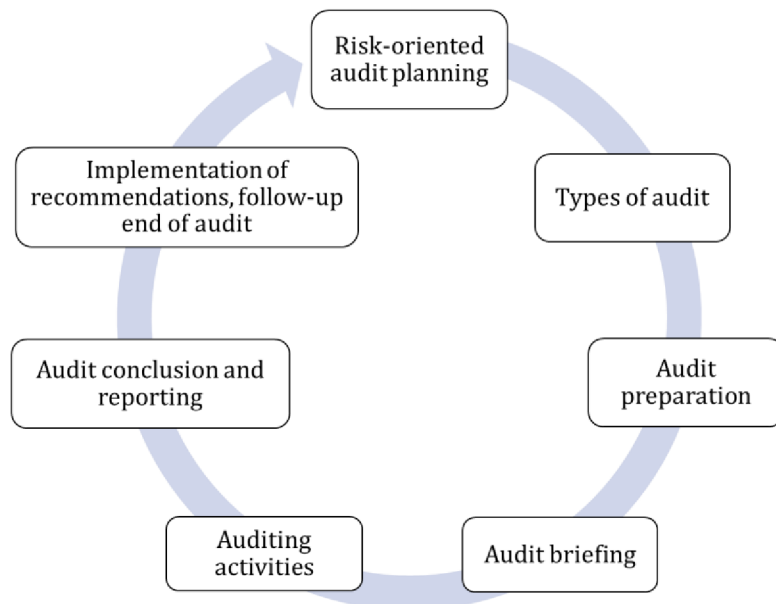
nizačnímu přístupu. Stejně tak jsou všichni zaměstnanci organizace povinni podporovat a propagovat IA při plnění jejích úkolů (to zahrnuje mimo jiné poskytování informací a zpřístupňování požadovaných dokumentů).

Zaměstnanci útvaru hodnocení dopadů se při plnění svých povinností zavazují k nestrannosti, nezávislosti a svědomitosti. Zásadní jsou zejména tyto zásady:

- Integrita jako základ spolehlivosti vyšetřování;
- Objektivita, vyhodnocení všech relevantních okolností bez ovlivnění vlastními zájmy nebo třetími stranami;
- Důvěrnost, aby nedošlo ke zveřejnění informací bez existující právní povinnosti.

Rámec a metoda

Procesy interního auditu se řídí sedmistupňovým rámcem a zahrnují různé typy auditů (Hessisches Ministerium der Finanzen, 2016: 1058-1059):

Obrázek 8. Sedmistupňový rámec procesů interního auditu, Německo²²

Plánování auditu rizik – Typy auditu – Příprava auditu – Brífink k auditu – Realizace auditu – Závěr auditu a příprava zprávy z auditu – Implementace doporučení navazujících na výstupy auditu

1. Plánování auditu na základě rizik:

V prvním kroku je na základě plánování auditu sestaven roční nebo pololetní katalog témat auditu. Ten je odvozen z mapy auditů (auditní univerzum) a analýzy rizik specifické pro daný orgán, přičemž se zohledňuje poměr nákladů a přínosů. Po schválení plánu vedením orgánu je vydáno zadání auditu. Plánování auditu může a mělo by být rozšířeno nebo aktualizováno na základě získaných zkušeností nebo změn obecných podmínek.

2. Typy auditů:

Existují různé typy auditů. Jejich seznam je uveden níže:

²² na základě standardů interního auditu, Hesensko (Hessisches Ministerium der Finanzen, 2016)

- „prověrky plánu ve smyslu objektivního posouzení důkazných informací z auditu organizační jednotky s cílem nezávislého zhodnocení skutečností“ (s. 1057),
- „průřezové audity více organizačních jednotek, které nezávisle posuzují problémy“ (s. 1057),
- „vyšetřování zvláštních událostí“ (tamtéž),
- „prohlídky po představení“ (tamtéž).

3. Příprava auditu:

Příprava auditu zahrnuje analýzu předmětu auditu, seznámení se s předmětem auditu, získání informací a plánování detailů procesu auditu" (str. 1057)

4. Oznámení o auditu:

Po zadání auditu interní audit řádně informuje příslušné organizační jednotky o auditu, pokud to není v rozporu s účelem auditu. Na úvodní schůzce je vysvětlen plánovaný průběh auditu a objasněny otázky týkající se auditu" (ibid.).

5. Auditní postupy:

V průběhu své auditní činnosti útvar interního auditu shromažďuje a vyhodnocuje fakta; auditní opatření, zjištění a hodnocení jsou přitom dokumentována. V této fázi lze již získaná zjištění a z nich vycházející návrhy pokud možno projednat s kontrolovanými organizačními jednotkami. Při auditu je třeba zohlednit zejména následující kritéria:

- Rizika
- Zákonnost
- Pravidelnost
- Zabezpečení
- Ekonomická efektivita
- Zajištění budoucnosti
- Účelnost/účinnost
- Orientace na dopad.

Kromě toho musí být audit vždy prováděn jako týmová práce. Může se jednat i o aktéry z útvarů interního auditu z různých organizací v konkrétních oblastech.

Dobrá praxe DE11- Interní audit - regionální správa: Vytváření sítí a spolupráce

Vytváření sítí/spolupráce. Složitější audity zpravidla provádí oddělení interního auditu hesenského ministerstva financí, které existuje od roku 1970 spolu s dalšími subjekty. K dispozici jsou zkušení auditoři z oblasti stavebnictví a daní a také právní experti. Tato šetření usnadňuje „sítový model“ zavedený s výslovnou podporou hesenského kontrolního úřadu. V tomto modelu spolupracují s vedoucím útvarem interního auditu hesenského ministerstva financí (Kleine Anfrage, Hessischer Landtag, 09.10.2018) auditní útvary hesenského zemského úřadu pro výstavbu a nemovitosti a hesenského ústředního úřadu pro zpracování dat, jakož i ústřední auditní útvar zemského finančního úřadu ve Frankfurtu (COSO 14 & 17).

6. Závěr auditu a podávání zpráv

Úřad interního auditu vypracuje zprávu o závěrech auditu. Tato zpráva obsahuje zjištění, hodnocení a doporučení k nápravě a zlepšení nedostatků a případně další závěry. Po závěrečném projednání (není povinné, může být po vzájemné dohodě mezi IA a organizační jednotkou prominuto) IA vypracuje závěrečnou zprávu o auditu, kterou zpravidla předloží vedení orgánu ke schválení. Kopii obdrží také kontrolovaná organizační jednotka.

7. Provádění doporučení, následná opatření, ukončení auditu

Nakonec musí vedení orgánu rozhodnout o provedení doporučení posouzení dopadů. Za dodržení termínu plnění je odpovědná samotná auditovaná organizační jednotka, která plnění doporučení sleduje systematickým postupem (follow-up). Po provedení doporučení se následná opatření považují za ukončená.

Dopad

Interní audit podporuje vedení agentury při plnění jejích celkových povinností. "Činnost interního auditu je zaměřena na odhalování odchylek a nesrovnalostí a na poskytování návrhů na jejich odstranění a budoucí prevenci. Zkoumá správní opatření a poskytuje informace, analýzy, hodnocení, doporučení a poradenství. Tímto způsobem přispívá mimo jiné k ověřování a trvalému zlepšování řízení rizik, kultury, kvality, účinnosti a efektivity správní činnosti." (tamtéž) Nakonec však musí o provedení doporučení posouzení dopadů rozhodnout vedení orgánu.

Dobrá praxe DE12- Interní audit - regionální správa: Strukturované auditorské postupy, které končí realizací doporučení

Činnost interního auditu přispívá k ověřování a trvalému zlepšování řízení rizik, kultury, kvality, účinnosti a efektivity správní činnosti. (COSO 16 & 17).

5.4 Místní samospráva

5.4.1 Obecný přehled

Místní samosprávy v Německu tvoří nejbližší občanskou úroveň v rámci tří správních úrovní a dělí se na okresy (Kreise), obce a svazky obcí (Reichard 2003). Země má 10 796 (2022) obcí s průměrným počtem obyvatel (medián) 1 719. Počet obcí se v 16 spolkových zemích velmi liší, od 52 (Sársko) do 2 305 (Porýní-Falc), a stejně tak se liší i průměrný počet obyvatel na obec - bez tří měst se zvláštním statutem jako městské státy, se průměrný počet obyvatel na obec pohybuje od 559 (Porýní-Falc) do 20 824 (Severní Porýní-Vestfálsko) (viz Papenfuß et al., 2017: 118). Celkem pouze 39 měst má více než 200 000 obyvatel, zatímco naprostá většina, 86 % obcí, má méně než 10 000 obyvatel (přehled územních reforem viz také Kuhlmann a Bogumil (2021: 278-285)).

Podle ústavy jsou obce nedílnou součástí 16 spolkových zemí. Z formálního hlediska má tedy Německo dvouúrovňovou správu (spolková a zemská úroveň), ale funkce a kompetence přenesené na místní samosprávy je ve skutečnosti považují za třetí správní úroveň (Kuhlmann a Wollmann 2013, s. 77). Základní zákon navíc zaručuje právo na místní samosprávu, což spolu s širokou škálou kompetencí vysvětluje vysokou autonomii a pravomoci německých místních samospráv z politického a funkčního hlediska. Místní samosprávu tvoří místní rada a (ve většině případů) přímo volený „silný starosta“. Kromě politického vedení jako předseda zastupitelstva je starosta také hlavním výkonným úředníkem, a tedy správním vedoucím místní samosprávy (Wollmann, 2004). Obecní samosprávy tak plní dvojí účel, který spočívá v plnění úkolů v jejich vlastní působnosti (např. sociální a kulturní služby, vodovody a kanalizace, veřejná doprava) a úkolů, které na ně přenesl stát, např. stavební dozor, místní policie (viz Kuhlmann a kol. 2021): 6, Kuhlmann a Wollmann 2013, Wehling a Kost 2010).

5.4.2 Zvláštní právní rámec

Na místní úrovni jsou právní zdroje pro správu a kontrolu veřejných prostředků rozmanité a různorodé. Regulace místního rozpočtu podléhá legislativní pravomoci spolkových zemí. Je však třeba dodržovat zásadu obecní samosprávy podle čl. 28 odst. 2 věty třetí základního zákona, která zahrnuje i finanční samosprávu.

Základní pravidla v tomto ohledu jsou kodifikována v obecních ústavách (Gemeindeverfassungen, GV) a obecních nařízeních (Gemeindeordnungen, GO) jednotlivých *spolkových zemí*. Kromě toho vydali ministři vnitra spolkových zemí několik nařízení, aby upravili podrobnosti. Nařízení o obecním rozpočtu (Gemeindeshaushaltsverordnung, GemHVO) je nejdůležitějším referenčním bodem pro hospodaření s obecními rozpočty a obsahuje mimo jiné závazná pravidla pro sestavování a plnění rozpočtů.

Existují samostatné předpisy týkající se specifitějších aspektů, např. hospodaření s penězi (Gemeindekassenverordnung) nebo hospodaření obecních podniků (Eigenbetriebsverordnung), které jsou upraveny také ve zvláštních vyhláškách (např. vyhláška o úvěrovém řízení obcí).

Neexistují žádné zvláštní zákony, předpisy nebo vyhlášky týkající se řízení rizik. Koncepti rizika však lze, podobně jako na úrovni státu, nalézt v různých rozpočtových předpisech obcí, zejména v souvislosti s povolováním úvěrů, a v některých státech i v souvislosti s oceňováním majetku a požadavky na výkaznictví, jakož i s ohledem na hospodaření společností ve vlastnictví obcí (viz také Hirsch a kol., 2020: 17-22). Zásady správného počítačového účetního systému (GoBS) navíc výslovně vyžadují, aby uživatelé softwarových řešení v oblasti finančního řízení zavedli systém vnitřní kontroly. Kromě toho existuje řada předpisů, které se týkají řešení rizik souvisejících se službami nebo úkoly (např. v případě péče o děti).

Ekonomický princip musí být závazný i na úrovni obcí. Místní samosprávy a sdružení jsou povinny používat své finanční prostředky zákoným, hospodárným a efektivním způsobem v souladu s rozpočtovými pravidly obce. Zákonné nakládání s finančními prostředky vyžaduje normativní a organizační opatření při správě finančních prostředků, účetních postupech a provádění hotovostních transakcí, která zajistí, aby ne-

docházelo k nesrovnalostem ze strany zaměstnanců s následkem finančních ztrát. Předpisy týkající se tvorby a zavádění vnitřních kontrolních systémů lze nalézt v různých vyhláškách a pokud jde o povinné části, do značné míry odpovídají předpisům na státní úrovni.

5.4.3 Kontrolní prostředí

Řetězec veřejných výdajů

Každý stát upravuje aspekty související s finančním řízením místních samospráv na svém území, a proto se postupy rozpočtování a účetnictví v jednotlivých státech liší (viz Ridder a kol., 2005). V tomto ohledu většina spolkových zemí začala zavádět akruální účetnictví od poloviny roku 2000 s přechodnými obdobími nejpozději do roku 2016, tři spolkové země však stále umožňují svým samosprávám volbu mezi (modifikovaným) peněžním účetnictvím a akruálním účetnictvím (Bavorsko, Šlesvicko-Holštýnsko, Durynsko) (viz Holtkamp, 2012).

Všechny spolkové země se sice shodly na základních pilířích reformy, tj. na přechodu na akruální účetnictví a perfekcionistačké rozpočtování, ale při stanovování standardů a formulaci různých zákonů o rozpočtování a výkaznictví pro jednotlivé spolkové země využily svého uvážení. Proto existují rozdíly mezi jednotlivými státy, např. pokud jde o oceňování aktiv a pasiv nebo o skladbu rozpočtu a rozvahy (Reichard a Küchler-Stahn, 2019: 106). Existují však i některé společné klíčové rysy: (1) strukturování rozpočtů zaměřené na produkty, (2) dvojí zaměření na plány založené na hotovostním a akruálním principu, (3) střednědobý výhled, (4) paušální přístup s různou mírou volnosti výdajů a (5) zahrnutí informací o výkonnosti ve formě cílů a/nebo ukazatelů.

Některé základní aspekty (např. rozpočtové zásady) byly navíc již před reformou harmonizovány napříč státy.²³

Nejdůležitější rozpočtovou zásadou je zajištění průběžného plnění úkolů. Většina obecních předpisů tedy stanoví, že obce musí plánovat a

²³ Následující odstavce jsou přeloženy z Knirsche (2019), který se odvolává především na Severní Porýní-Vestfálsko, které je považováno za předního a „vzorového“ v zavádění reformy akruálního účetnictví.

hospodařit s rozpočtem tak, aby bylo zajištěno průběžné plnění jejich úkolů. Kromě toho byly obce vždy povinny přijmout veškerá opatření k zamezení schodku, aby byl rozpočet vyrovnaný, a také vždy zajistit likviditu a financování investic (viz např. § 75 odst. 6 GO NRW). Pokud obec není schopna splnit svou povinnost vyrovnaného rozpočtu, většina spolkových zemí stanoví povinnou koncepci rozpočtové konsolidace (Haushaltssicherungskonzept, HSK). Požadavky jsou však v jednotlivých státech formulovány značně odlišně. Výše uvedené zásady nebo cíle jsou také základem nebo ústředními referenčními body pro řízení rizik v obcích.

Většina ostatních (procesně orientovaných) rozpočtových zásad do značné míry odpovídá předpisům platným na federální a státní úrovni. Jsou rovněž uvedeny v GO. Na rozdíl od státních úrovní jsou však obce vázány zásadami obstarávání příjmů. Podle těchto zásad se příjmy potřebné k plnění úkolů získávají, pokud je to odůvodněné a nezbytné, nejprve ze zvláštních poplatků (poplatky, příspěvky, soukromoprávní poplatky) za služby poskytované obcí a jinak z daní. Kromě toho jsou obce při financování vázány určitým pořadím. Je například stanoveno, že zvláštní poplatky, jako jsou poplatky a příspěvky, mají přednost před obecnými daněmi. Konečně, obec si může vzít úvěr pouze tehdy, pokud jiné financování není možné nebo by bylo ekonomicky nevhodné.

Již před zavedením reformy byl požadavek obezřetného a hospodárného rozpočtového hospodaření obecnou a závaznou rozpočtovou zásadou. Přidání konceptu efektivnosti do seznamu obecných rozpočtových zásad však zdůraznilo novou orientaci od kontroly vstupů k kontrole výstupů. Principem efektivnosti se také zdůvodňují povinnosti obsažené v rozpočtových pravidlech obcí (KomHVO) definovat produktově orientované cíle a ukazatele pro měření míry dosažení cílů (viz např. § 4 odst. 2 KomHVO; § 4 odst. 7 Kommunalhaushalts- und -kassenverordnung - KomHKV spolkové země Dolní Sasko) (Knirsch 2019: 11). Následující obrázek ukazuje důležité kroky rozpočtového cyklu na úrovni místní samosprávy, které se obecně vztahují na všechny státy.

Obrázek 9. Rozpočtový cyklus, Německo²⁴**Střed: Rozpočet**

Shora doprava: → Příprava administrativou → Prezentace radě → Porada s výbory a radou → Uzákonění → Prezentace dozorčímu orgánu → Výkon administrativou → Reportování → Řízení na lokální a superlokální úrovni → Plnění →

Z hlediska kontroly je pozoruhodným krokem v rozpočtovém cyklu, který se rovněž liší od federální a zemské úrovně, povinné předložení rozpočtového zákona spolu se všemi přílohami externímu kontrolnímu orgánu. To musí být provedeno nejpozději jeden měsíc před začátkem finančního roku. Podrobný rozpočet - v praxi často označovaný jednoduše jako „rozpočet“ - tvoří předpoklad a základ pro vlastní rozpočtový akt, který po ukončení projednávání schvaluje zastupitelstvo obce. Z formálního hlediska je rozpočet přílohou rozpočtového zákona. V důsledku toho získává rozpočet jako celek povahu zákona a po svém provedení se

²⁴ Kirsch (2019: 40)

stává závazným pokynem pro správu. Pokud chce obec provést významné změny ve svém rozpočtu, může tak učinit pouze prostřednictvím podzákonného předpisu: dodatečného rozpočtu (Knirsch 2019: 40).

Zavedením reformy byly obce a svazky obcí povinny samy upravit specifika a podrobnosti svých kontrolních a účetních systémů, a to v zásadě prostřednictvím služebních směrnic, pokynů a dalších organizačních aktů. Tento požadavek se vztahuje i na předpisy, které mají zajistit přesnost účetních systémů a postupů a zpracování platebních transakcí. Obecní podniky (tj. Eigenbetriebe) mohou být vyňaty z uplatňování jednotlivých požadavků obecního rozpočtového řádu, což jim poskytuje větší autonomii a flexibilitu. Kromě toho sestavují vlastní rozpočet ve formě hospodářského plánu, který musí schválit obecní zastupitelstvo. Kromě toho jsou často povinny dodržovat pravidla platná pro soukromé podniky, která vyžadují zavedení komplexnějších systémů vnitřní kontroly.

Interní kontrolní řetězec

Podobně jako na ostatních úrovních veřejné správy je (finanční) kontrolní prostředí na místní úrovni souhrnem vnitřních politik a jednáních řádů a příslušných vnějších právních předpisů, na jejichž základě místní samosprávy provádějí své každodenní operace. V tomto ohledu nejsou vnitřní kontrolní systémy pro obce žádnou novinkou a týkají se téměř všech pracovních procesů obecní správy (např. od bezpečnostních norem pro účetní postupy až po aspekty související se službami). Existují však přísná právní a hierarchická opatření, která by měla zajistit jasnou odpovědnost za řádnost, správnost, hospodárnost a efektivnost využívání zdrojů. Je však méně jasné, zda jsou různé kontrolní činnosti integrovány systematickým a komplexním způsobem.

Nařízení o obecní hotovosti tvoří jádro obecního hotovostního práva v příslušné spolkové zemi. Stanovuje rámec a minimální požadavky pro zajištění řádného a bezpečného provádění hotovostních transakcí a zároveň ponechává dostatečný prostor pro účinný a efektivní systém řízení hotovosti. Pro jednotlivé pokladny na místní úrovni jsou proto nutné doplňující předpisy (služební pokyny, individuální pokyny). Obecní pokladní řád (GemKVO) je předpis vydaný ministerstvem vnitra (obvykle po dohodě s ministerstvem financí) příslušné spolkové země. Je zde také vyjádřena zásada dvojí kontroly, tj. že důležitá rozhodnutí by

neměla nebo nesměla být přijímána jedinou osobou nebo že kritické činnosti by neměly nebo nesměly být vykonávány jedinou osobou. Cílem je snížit riziko chyb a zneužití. Rozpočtová a pokladní pravidla obsahují v tomto ohledu velké množství specifikací (např. oddělení objednávky a plnění, oddělení určení a objednávky podle).

Dobrá praxe DE13- Kontrolní prostředí - místní správa: Jasně vymezené role a odpovědnosti

Vnitřní kontrolní systémy nejsou pro obce žádnou novinkou a týkají se téměř všech pracovních procesů obecní správy (např. od bezpečnostních norem pro účetní postupy až po aspekty související se službami). Existují však přísná právní a hierarchická opatření, která by měla zajistit jasnou odpovědnost za řádnost, správnost, hospodárnost a efektivnost využívání zdrojů. (COSO 3 & 5)

Rozpočtová pravidla obce rovněž stanoví, že odpovědnost za informační systémy má být oddělena od odpovědnosti za finanční účetnictví (§ 28 odst. 10 č. 10 GemHVO.). Tím je splněn požadavek na zajištění hotovosti, podle kterého platební příkaz (objednávku) a zpracování platby nesmí provádět stejná osoba. (§ 106 odst. 5 GemO, § 25 odst. 5 věta 1 GemHVO). Součástí řádného účetnictví je správné přidělování oprávnění ve finančním účetnictví a jejich dokumentace. Proto je nutné povolení pravidelně kontrolovat a v případě potřeby je upravovat, stejně jako aktualizovat dokumentaci. Je nezbytné, aby pravomoc k tomu byla přidělena pracovníkům mimo oddělení finančního účetnictví (správa IT systému).

A konečně, důležitou součástí vnitřního kontrolního prostředí jsou úřady interního auditu (Rechnungsprüfungsämter, RPA). Práva a účely těchto úřadů jsou stanoveny v různých obecných a zvláštních předpisech. Kromě auditu roční účetní závěrky a celkové účetní závěrky zahrnuje: (1) průběžnou kontrolu pokladních operací v obci a v obecních podnicích v rámci přípravy na audit roční účetní závěrky, (2) sledování pokladní hotovosti, zejména provádění pokladních kontrol v pokladnách obce a obecních podniků (viz bod 5.4.6).

Externí řídicí řetězec

Federální struktura vedla k vytvoření decentralizovaných kontrolních orgánů. V tomto ohledu určují obecní zákoníky spolkových zemí regulační rámec pro rozpočtový dohled v každé spolkové zemi a poskytují dozorovému orgánu (tj. regionálnímu kontrolnímu orgánu) konkrétní práva k zásahu. Orgány finanční kontroly by podle svého zákonného mandátu měly zajišťovat řádné fiskální hospodaření obcí, posuzovat dodržování rozpočtových pravidel a sankcionovat porušení fiskálních pravidel (Geissler et al., 2019: 102-110). Finanční dohled v jednotlivých státech má buď dvoustupňovou, nebo třístupňovou strukturu. V třístupňové struktuře (např. v Porýní-Vestfálsku) koordinuje ministerstvo vnitřní operativní orgány (okresní samosprávy a kraje), zatímco okresní samosprávy jsou pověřeny kontrolou rozpočtů krajů a velkých měst a kraje jsou pověřeny kontrolou obecních rozpočtů (Person a Geissler, 2021: 231).

K plnění svých úkolů mají orgány dohledu k dispozici několik preventivních i represivních nástrojů (např. právo požadovat informace, schvalování úvěrů a rozpočtových plánů, vyžadování koncepcí rozpočtové konsolidace, odmítnutí (hotovostních) úvěrů a rozpočtů nebo prosazování úsporných opatření). Preventivním nástrojem pro kontrolu úvěrového financování obcí jsou zejména výhrady ke schvalování výpůjček. Srovnání mezi jednotlivými spolkovými zeměmi však ukazuje, že v konstrukci těchto nástrojů existují značné rozdíly (viz Person a Geissler (2021: 229f) a Geissler et al. (2021) pro podrobný přehled).

5.4.4 Hodnocení rizik

Komplexní doporučení (tj. v podobě rámců) týkající se hodnocení rizik neexistují. Na místní úrovni se identifikace a monitorování rizik zaměřuje na konkrétní aspekty, např. v souvislosti s oceňováním majetku, úvěry, korupcí, transparentností, ochranou údajů a dodržováním předpisů.

Subjekt

Koncept rizika, podobně jako na úrovni státu, lze nalézt také v různých rozpočtových předpisech obcí, zejména v souvislosti s povolováním úvěrů a v některých státech v souvislosti s oceňováním majetku a požadavky na výkaznictví (viz také Hirsch et al. 2020: 17-22). V tomto ohledu je výroční zpráva o hospodaření považována za důležitý nástroj, který je třeba vypracovat vedle účetní závěrky. Cílem zprávy o hospodaření je poskytnout věrný a poctivý obraz aktiv, závazků, finanční situace a výsledků hospodaření místního orgánu a prezentovat finanční výsledky místního orgánu. Zpráva o hospodaření uvádí zejména ty skutečnosti, které nejsou z roční účetní závěrky a peněžních údajů v ní uvedených zřejmé nebo jsou zřejmé jen v omezené míře, jako jsou finanční příležitosti a rizika.

Na obrázku 12 je uveden přehled hlavních bodů, funkcí a adresátů zprávy o řízení na základě příslušných právních požadavků pro obce v Severním Porýní-Vestfálsku. Protějškem zprávy o hospodaření v ročním výkazu je úvodní zpráva v dokumentech rozpočtového plánování. Zpráva o hospodaření a úvodní zpráva by měly být obsahově a strukturálně sladěny.

Obrázek 10. Hlavní aspekty zprávy o řízení, Německo²⁵

Contents of the management report (following §48 GemHVO NRW)
Obligatory Contents <ul style="list-style-type: none"> • Overview of the most important results of the annual financial statements and the course of budgetary management • Transactions of particular significance (also after the close of the financial year) • Analysis of the budgetary management and the asset, debt, income and financial situation according to the scope of municipal task fulfillment • Risks and opportunities of future developments (including underlying assumptions)
Recommended contents <ul style="list-style-type: none"> • Product-oriented goals and key figures
Functions of management report <ul style="list-style-type: none"> • Accountability function • Consolidation function • Complementary function • Communication function
Addressees of management report Current and potential administrative employees, debt providers, companies, citizens, suppliers, neighbouring municipalities, municipal supervision, financial analysts, etc.

Obsah zprávy o hospodaření (dle §48 GemHVO NRW)
Povinný obsah <ul style="list-style-type: none"> - Přehled nejdůležitějších výsledků výroční zprávy a průběh správy rozpočtu - Transakce zvláštního významu (také po uzávěrce hospodářského roku) - Analýza správy rozpočtu a aktiv, dluhů, příjmů a finančního stavu do úrovně plnění obecních úloh - Rizika a příležitosti budoucího vývoje (včetně výchozích předpokladů)
Doporučený obsah <ul style="list-style-type: none"> - Cíle související s produktem a klíčová data
Funkce zprávy o hospodaření <ul style="list-style-type: none"> - Zodpovědnostní funkce - Konsolidační funkce - Komplementární funkce - Komunikační funkce
Zpráva o hospodaření je určena Současným a potenciálním administrativním pracovníkům, věřitelům, podnikům, občanům, dodavatelům, sousedním obcím, obecním zastupitelům, finančním analytikům apod.

²⁵ burth, (n.s.) Haushaltssteuerung Lexikon: Lagebericht

Způsob, jakým jsou rizikové aspekty řešeny v praxi, se značně liší. Příklad dobré praxe lze nalézt ve výročních zprávách města Frankfurt nad Mohanem²⁶. Kromě rizik pro hlavní správu obsahuje zpráva o celé veřejné správě i zpráva o investicích²⁷ také hodnocení rizik pro komunální služby. Jak již bylo uvedeno výše, městský stát Hamburk ve výroční zprávě o hospodaření systematicky uvádí rizika, která mají negativní dopad na majetek, finanční situaci a čistý příjem města, a provádí jejich hodnocení. Kromě toho zpráva obsahuje také opatření ke zmírnění rizik.

Aktéři, rámec a metoda

Důležitým nástrojem v této oblasti jsou také roční audity účetních závěrek, které provádí (interní) auditorský úřad (Rechnungsprüfungsamt). V této souvislosti vypracoval Institut veřejných auditorů pokyn pro podávání zpráv v souvislosti s audity ročních účetních závěrek (pokyn pro audit IDR 206, 2009). Tento pokyn rovněž vyžaduje prohlášení o posouzení hospodářské situace a o možných rizicích a příležitostech. Auditní zpráva o těchto aspektech se dělí na dvě části. V první části jsou zdůrazněna hlavní tvrzení/hodnocení starosty ohledně očekávaného rozvoje obce a s tím spojených příležitostí a rizik. Druhý oddíl obsahuje výrok auditora k těmto výkazům/hodnocení. Pokud auditor zjistí skutečnosti, které ohrožují budoucí rozvoj obce, musí o tom rovněž informovat v auditorské zprávě.

Dopad

Vnější viditelnost tohoto postupu přispívá k přehodnocení nebo dalšímu objasnění rizik.

Dobrá praxe DE14- Hodnocení rizik - místní správa: Posouzení rizik zahrnuté do pokynů pro podávání zpráv o auditu

Pokyny pro podávání zpráv o auditu. Pokyn pro podávání zpráv v souvislosti s audity ročních účetních závěrek vyžaduje prohlášení o hodnocení hospodářské situace starosty a o možných rizicích a příležitostech. Pokud auditor zjistí skutečnosti, které ohrožují budoucí rozvoj obce,

²⁶Bergerhoff (2022)

²⁷Město Frankfurt nad Mohanem (2021a, 2021b)

musí o tom rovněž informovat v auditorské zprávě. Zpráva o těchto aspektech je rozdělena do dvou částí. V první části jsou zdůrazněny hlavní výroky starosty o očekávaném rozvoji obce a s tím spojené příležitosti a rizika. Druhý oddíl obsahuje výrok auditora. (COSO 7)

5.4.5 Kontrolní činnosti

Požadavky, tj. požadavky na zřízení, strukturu, funkce a úkoly vnitřních kontrolních systémů územních samosprávných celků, jsou stanoveny právními předpisy. V souladu s hierarchickou strukturou právního systému vyplývá potřeba udržovat vhodné systémy vnitřní kontroly zejména ze zásad v souvislosti s rozpočtovými předpisy. Další ustanovení lze nalézt v místních směrnicích.

Subjekt

Stejně jako na ostatních úrovních existuje řada důležitých povinných nástrojů vnitřní kontroly, které se zaměřují především na dodržování předpisů a správné využívání veřejných prostředků (např. vymezení rolí a pojmů oprávnění, kontrola principu čtyř očí, establishment funkčního oddělení, služební instrukce). Zatímco provádění dobrovolných kontrolních činností se u jednotlivých místních samospráv pravděpodobně liší, empirické důkazy o přijetí komplexnějších přístupů k vnitřní kontrole se hledají jen obtížně (viz Dortmund jako výjimka a dobrý příklad). Město Dortmund je však jedním z mála zdokumentovaných případů, které v tomto ohledu slouží jako dobrý příklad (viz Gemeindeprüfungsanstalt Nordrhein-Westfalen 2019; Stadt Dortmund, 2018). V Dortmundu již fungovala řada procesně integrovaných kontrolních systémů, které vyplývaly z konkrétních právních základů nebo vlastních interních předpisů (např. koncepce rolí a oprávnění, kontroly principu čtyř očí, kontroly kvality, kontroly věrohodnosti, servisní instrukce, kontrolní seznam pro administrativní procesy, koncepce školení nových zaměstnanců, školení zaměstnanců).

Od poloviny roku 2014 začala správa města vyvíjet a zavádět komplexnější systémy vnitřní kontroly. Získané zkušenosti jsou průběžně zapracovávány do koncepcí vnitřního kontrolního systému. Zpočátku se

soustředil na vývoj koncepce vnitřního kontrolního systému pro procesy v oblasti účetnictví. Pomocí speciálních pracovních pokynů byly v odděleních vytvořeny koncepce vnitřního kontrolního systému pro procesy zpracování faktur.

Aktéři

Metodikou modelování procesů a tvorby vnitřního kontrolního systému bylo nyní proškoleny více než 250 zaměstnanců městských úřadů. Současně byly v odděleních vytvořeny samostatné koncepce vnitřního kontrolního systému pro práci v účetním oddělení i pro specializované procesy, z nichž některé se nacházejí i mimo účetní oddělení. Personální a organizační oddělení podporuje oddělení poskytováním vzorových dokumentů, informačních schůzek, školení o systému vnitřní kontroly atd.

Dobrá praxe DE15- Kontrolní činnost - místní samospráva: Zavedení kontroly prostřednictvím zásad a postupů

Dortmund zavádí kontrolní činnosti prostřednictvím politik, které stanoví, co se očekává, a postupů, které zavádějí politiky do praxe, a to stanovením postupů s využitím kompetentních pracovníků, kteří podporují zavádění směrnic vedení (tj. školení), a stanovením odpovědnosti a odpovědnosti za provádění postupů (tj. vedoucí oddělení) a včasné přijímání nápravných opatření (tj. namátkové a automatizované kontroly). (COSO 12)

Metoda a rámec

Po zkušební fázi však byla vydána směrnice, která jednotně upravuje postup při vytváření vnitřních kontrolních systémů pro město Dortmund. Tento postup umožňuje oddělením provést hrubou analýzu ICS pro všechny procesy oddělení s využitím dostupných zdrojů, aby bylo možné identifikovat zvláště rizikové procesy, které je pak třeba podrobně prozkoumat.

Použití tohoto postupu, který šetří zdroje, sleduje cíl předcházet škodám a pomáhat odhalovat chyby a nesrovnalosti v provozních procesech.

sech, vytvářet ochranu před podvodným jednáním a zajišťovat dodržování všech příslušných právních předpisů. Cílem vnitřního kontrolního systému je včas a obecně použitelným způsobem upozornit na rizika, která by mohla mít negativní dopad na dosažení stanovených cílů obce.

Hrubé analýzy ICS vypracované v útvarech jsou přezkoumávány ve spolupráci mezi Úřadem (interního) auditu a Úřadem pro lidské zdroje a organizaci z hlediska jejich základní věrohodnosti a srozumitelnosti, jakož i jednotného uplatňování metodiky v rámci celé správy.

Dopad

V této souvislosti úřad interního auditu ve své zprávě za rok 2019 rovněž dospěl k závěru, že Dortmund pravidelně vyhodnocuje finanční rizika a že se připravuje vytvoření systému interního auditu pro funkční rizika. Kontrolní opatření jsou vypracovávána na základě zjištění každoročně připravované zprávy o řízení ICS. Kromě toho město již používá kontroly integrované do procesů a kontroly nezávislé na procesech, které lze použít ke sledování dodržování a shody s definovanými specifikacemi pro pracovní postupy a procesními normami, jakož i správného provádění úkolů. Kromě toho jsou do definovaných procesů již začleněny četné kontroly věrohodnosti. Kontroly nezávislé na procesu provádí příslušný vedoucí pracovník jako namátkové kontroly.

Dobrá praxe DE16- Kontrolní činnost - místní samospráva: Výběr kontrolních činností, které přispívají ke zmírnění identifikovaných hlavních rizik

Dortmund vybírá a rozvíjí kontrolní činnosti, které přispívají ke zmírnění identifikovaných hlavních rizik. Použitý přístup je integrován s hodnocením rizik a zohledňuje faktory specifické pro jednotku, stejně jako se zaměřuje na identifikaci kritických procesů. Kromě toho jasně určuje odpovědnost za jednotlivé role v procesech. (COSO 9 & 10)

5.4.6 Interní audit

Postupy interního auditu v místních samosprávách a sdruženích místních samospráv se řídí regulačními požadavky a směrnici ze

státní a místní úrovně. V současné době jsou úkoly kontrolních úřadů (Rechnungsprüfungsämter)²⁸ široké a liší se v jednotlivých územních samosprávných celcích, přičemž některé z nich dobrovolně přistupují ke kontrole komplexněji a systematictěji. Druhý z těchto pojmů je také více v souladu s (mezinárodními) standardy interního auditu a odráží vývoj, kdy se tradičně omezuje pouze na kontrolu účetních záznamů a odhalování finančních (tj. peněžních) chyb a nesrovnalostí, a přechází k širším činnostem souvisejícím s interní kontrolou, jako je přezkoumávání účinnosti a efektivnosti operací nebo spolehlivosti finančního výkaznictví. Kromě toho interní audit někdy zahrnuje hodnocení, posuzování rizik a (předběžné) podpůrné funkce pro řízení (např. v případě Stuttgartu, který slouží jako dobrý příklad).

Souhrnně lze říci, že (interní) auditní úřady plní své povinnosti především v rozsahu stanoveném zákonem (povinné povinnosti). Existují však i místní samosprávy, jejichž auditorské postupy jsou rozsáhlejší a odpovídají komplexním směrnícím pro interní audit v soukromých společnostech. Stuttgart slouží jako příklad dobré praxe, protože jeho interní přístup je certifikován podle auditorské normy č. 3 Německého institutu interních auditorů (DIIR)²⁹ a normy kvality DIN EN ISO 9001:2008. Auditorský standard DIIR č. 3: Řízení kvality v interním auditu“ vychází z mezinárodní normy „1300 - Program zajišťování a zlepšování kvality“ a poskytuje návod na zavedení a fungování řízení kvality v interním auditu. Norma je doplněna „Pokyny pro provádění hodnocení kvality (QA)“. Tento pokyn obsahuje celkem 82 kritérií kvality, která jsou popsána jako soubor cílových kritérií. Kritéria kvality jsou rozdělena do tří tematických bloků, které zahrnují celkem jedenáct oblastí.³⁰

²⁸ v roce 2001 vydala pracovní skupina složená z různých kontrolních úřadů v Hesensku pracovní dokument o nových úkolech kontrolních úřadů a doporučila používat Revisionsamt místo Rechnungsprüfungsamt: (Arbeitsgemeinschaft der Rechnungsprüfungsämter in Hessen, 2001).

²⁹ pracovní skupina „Interní audit ve veřejných institucích“, založená v rámci DIIR e.V., existuje již přibližně 20 let a připojily se k ní specializované pracovní skupiny, například interních auditorů bezpečnostních orgánů nebo nemocnic.

³⁰Deutsches Institut für Interne Revision e.V. (2017) acc.: https://www.diir.de/fileadmin/fachwissen/standards/downloads/DIIR_Revisionsstandard_Nr._3_2017.pdf.

Obrázek 11. Kritéria kvality interního auditu, Německo³¹

BASICS	IMPLEMENTATION	EMPLOYEES
I. Organisation, positioning in the company and fields of activity	IV. Preparation	IX. Selection
II. Budget/Resources	V. Audit	X. Development and training
III. Planning	VI. Reporting	XI. Management of the Internal Audit
	VII. Audit rework	
	VIII. Follow-up	
Summary assessment of the appropriateness and effectiveness of internal auditing during the assessment period based on 81 quality criteria in 11 scopes of consideration within 3 areas (including 6 so-called K.O. criteria)		
ZÁKLADY	IMPLEMENTACE	ZAMĚSTANCI
I. Organizace, pozice v podniku a oblasti činností	IV. Příprava	IX. Výběr
II. Rozpočet/Zdroje	V. Audit	X. Rozvoj a školení
III. Plánování	VI. Reportování	XI. Řízení interního auditu
	VII. Přepřacování auditu	
	VIII. Zhodnocení	
Shrnutí posouzení vhodnosti a efektivity interního auditu během hodnotícího období založeného na 81 kvalitativních kritériích v 11 posuzovaných okruzích ve 3 oblastech (včetně 6. tzv. vylučujících kritérií)		

Subjekt

Bez ohledu na strukturální rozdíly mezi jednotlivými spolkovými zeměmi patří mezi hlavní tradiční úkoly zejména audity ročních účetních závěrek a provádění (ad hoc) hotovostních auditů (viz také oddíl 5.4.3). Kromě toho se rozlišuje mezi základními nebo povinnými úkoly RPA a dalšími úkoly, které RPA ukládají konkrétní vnitřní orgány (tj. místní rada nebo starosta).

³¹ Deutsches Institut für Interne Revision e.V. (2017) Auditorský standard č. 3 DIIR: Řízení kvality v interním auditu

Nařízení místní samosprávy příslušné spolkové země vymezuje povinné úkoly RPA. Ta zahrnuje zejména (následný) audit toho, zda:

- byly splněny rozpočtové požadavky,
- příjmy a výdaje jsou odůvodněné a doložené a roční účetní závěrka a majetek jsou řádně připraveny,
- byly dodrženy ekonomické a hospodárné postupy,
- úkoly lze provádět efektivněji s nižšími personálními nebo nepersonálními náklady nebo jinými prostředky.

Mezi hlavní úkoly patří také:

- audit roční účetní závěrky (BW, BB, BY, H, MV, NDS, NRW, RLP, SAL, SN, SNL, SH, TH),
- průběžné prověřování hotovostních transakcí a podkladů v rámci přípravy na audit (BW, BB, H, MV, NDS, NRW, SAL, SN, SNL),
- monitorování hotovosti, zejména provádění hotovostních auditů pokladen místních orgánů a místních veřejných služeb (BW, BB, H, MV, NDS, NRW, SAL, SH, SNL).³²

Místní rada nebo starosta mohou RPA uložit další úkoly prostřednictvím příslušných předpisů o kontrole v příslušných místních samosprávách. Mezi tyto další úkoly, které se v jednotlivých spolkových zemích liší, patří:

- organizační audity, audity efektivnosti a účelnosti (BB, BW, NDS, NRW, SN, SAL),
- audit zásob a majetku (BB, H, MV, NDS, NRW, SH),
- audit účetnictví, operací a peněžních záležitostí v případě dceřiných společností, v případě poskytnutých úvěrů nebo jiných záležitostí (BW, BB, H, MV, NDS, NRW, RLP, SAL, SH, SN, SNL).

Některé místní samosprávy navíc jdou nad rámec a výslovně odkazují na podpůrnou funkci interního auditu. Ve Stuttgartu je výslovně zmíněna skutečnost, že přidaná hodnota je vytvářena prostřednictvím práce

³² na základě příslušných nařízení příslušných států

interního auditu společně s auditovanými jednotkami. Kromě toho interní audit poskytuje doporučení pro optimalizaci procesů, potenciální úspory a upozorňuje na právní a finanční rizika.

Aktéři

Všechny místní samosprávy ve spolkových zemích musí zajistit, aby jejich rozpočtová a hospodářská činnost byla podrobena (internímu) auditu. Existují však rozdíly v povinnosti zřídit místní kontrolní úřady pověřené plněním těchto úkolů. Ve většině spolkových zemí jsou za výkon těchto funkcí, které mají často podobu následných auditů a specifických forem vnitřní kontroly, odpovědné zvláštní úřady interního auditu (Rechnungsprüfungsämter; RPA). Přestože jsou úřady interní součástí místní správy, jsou na výsledcích auditu nezávislé. V některých státech nesou hlavní odpovědnost výbory pro audit a kontrolní úřady je podporují, pokud je to vzhledem k velikosti místní samosprávy nezbytné.

V některých případech ovlivňuje potřebu zřídit RPA velikost místní samosprávy (tj. počet obyvatel). Například v Hesensku musí všechny obce s více než 50 000 obyvateli zřídit RPA (viz § 129 HGO), zatímco menší samosprávy mají právo zvážit jiné možnosti. Pokud neexistuje žádný interní místní úřad, plní tyto úkoly RPA příslušného kraje. V Meklenbursku-Předním Pomořansku je tato hranice již stanovena na 20 000 obyvatel (viz Kommunalprüfungsgesetz Meck.-Vorp).

Místní (interní) kontrolní úřad má v rámci místní správy jedinečné postavení. Místní rada jmenuje vedoucího kontrolního úřadu a kontrolory a v případě potřeby je také odvolává. Interní auditoři však vykonávají své povinnosti samostatně a nezávisle. Při plnění svých úkolů se místní audit řídí pouze příslušnými zákony a není povinen dodržovat interní pokyny.

V případě Stuttgartu je na internetových stránkách jasně uvedeno, že kontrolní úřad je při plnění svých úkolů nezávislý, není omezen interními příkazy, samostatně určuje dobu, druh a rozsah své kontrolní činnosti a z hlediska kontroly je přímo podřízen starostovi.

Dobrá praxe DE17- Interní audit - místní správa: Zaručení nezávislosti orgánu pro posouzení dopadů zákonem

Nezávislost úřadu interního auditu je stanovena v předpisech a často je výslovně uvedena v prohlášeních jednotek pro externí subjekty. V případě Stuttgartu je na internetových stránkách jasně uvedeno, že kontrolní úřad je při plnění svých úkolů nezávislý, není omezen interními příkazy, samostatně určuje dobu, druh a rozsah své kontrolní činnosti a z hlediska kontroly je přímo podřízen starostovi.

Rámec / metoda

Neexistují žádné standardizované předpisy týkající se postupu auditu; ten je v jednotlivých spolkových zemích a místních samosprávách upraven odlišně. Existují také rozdíly, pokud jde o lhůty auditů a jejich četnost. V souvislosti s reformami rozpočtování a účetnictví zaměřenými na NPM se zvýšila diskuse o tom, jak by se měly změnit úkoly a funkce místního auditu. Následný audit a průběžné kontroly jsou v této souvislosti stále považovány za zásadní úkoly. Měly by však být doplněny o audity zaměřené na budoucnost nebo výhledové audity, které podporují zejména politicko-administrativní funkci.

Dobrá praxe DE18- Interní audit - místní správa: Zvyšování IA certifikovaného externími tvůrci norem

Některé kanceláře interního auditu jsou certifikovány podle auditorské normy č. 3 Německého institutu interních auditorů (DIIR) a normy kvality DIN EN ISO 9001:2008. Ten zahrnuje všechny aspekty auditorské činnosti a pomáhá průběžně sledovat účinnost interního auditu. (COSO 16 & 17)

Ve Stuttgartu se plánování četnosti a zaměření (tj. administrativní procesy, systémy vnitřní kontroly nebo konkrétní transakce) auditů systematicky odvozuje od hodnocení rizik. Kontrolní úřad každoročně vypracovává závěrečnou zprávu o svých hlavních kontrolních zjištěních.

Auditní úřad je certifikován podle auditorské normy č. 3 Německého institutu interních auditorů (DIIR) a normy kvality DIN EN ISO 9001:2008. Ten upravuje řízení kvality interního auditu - pokrývá všechny aspekty auditorské činnosti a pomáhá průběžně sledovat účinnost interního auditu.

Dopad

Dopad auditů prováděných agenturou RPA na správu se bude pravděpodobně lišit. V mnoha případech (kromě auditů ročních finančních výkazů) se zprávy o auditu obvykle nezveřejňují, ale zůstávají v rámci příslušné správy. Dopad tedy závisí na tom, jak odpovědné osoby dodržují doporučení RPA a jak je provádějí. Skutečný dopad je tedy poněkud omezený. Ve Stuttgartu jsou však zprávy RPA každoročně zveřejňovány na internetových stránkách a poskytují podrobné vysvětlení výsledků auditu. Tímto způsobem se pravděpodobně posílí dopad auditu agentury RPA na státní správu, protože může být vyvíjen tlak veřejnosti, který by mohl podpořit provádění doporučení agentury RPA.

5.5 Agentury

5.5.1 Ústřední výkonné agentury

Obecný přehled a právní rámec

V Německu je podle spolkové ústavy správa organizována decentralizovaně. Kromě toho je třeba vzít v úvahu, že ve federální správě (ale i ve správách jednotlivých států) vždy existovaly strukturálně nezávislé orgány a že ministerská správa má především legislativní přípravné úkoly, zatímco operativní úkoly plní „podřízené orgány“ (tj. agentury). Jak již bylo uvedeno v oddíle 5.2, existuje více než 120 federálních agentur. Agentury jsou strukturálně nezávislé veřejnoprávní organizace, které stojí mimo ministerskou správu, mají vlastní rozhodovací pravomoci, ale podléhají kontrole a dohledu ministerstva (či ministerstev) (Bach, 2013; Bach a kol., 2010): 13). Agentury mají většinou podobu veřejnoprávních ústavů (Anstalten, n = 37), korporací (Körperschaften, n = 60) nebo nadací (Stiftungen, n = 56). Podobně jako na federální úrovni jsou i na úrovni státu agentury strukturálně nezávislé veřejnoprávní organizace, které stojí mimo ministerskou správu, mají vlastní rozhodovací pravomoci, ale podléhají kontrole a dohledu ministerstva (nebo ministerstev). Také v případě státní úrovně mají agentury většinou podobu ústavů, korporací nebo nadací podle veřejného práva. Totéž platí pro městské státy.

Systém vnitřní kontroly a interní audit

Federální (a také státní) agentury mají často značnou autonomii vůči svému nadřízenému ministerstvu. Kromě toho mohou být agentury osvobozeny od uplatňování jednotlivých požadavků spolkového rozpočtového zákona, což jim poskytuje větší autonomii a flexibilitu. Podléhají pouze právnímu dohledu příslušného spolkového (nebo zemského) ministerstva (s některými důležitými výjimkami, např. Spolkový úřad práce nebo Spolkový úřad pro finanční dohled BaFin). Agentury mají také možnost sestavit místo klasického rozpočtu tzv. ekonomický plán (§ 110 spolkového rozpočtového zákona), který umožňuje čisté rozpočtování. Jejich rozpočet však musí schválit také příslušné ministerstvo.

Tyto agentury podléhají stejným právním požadavkům jako nejvyšší federální nebo státní orgány. To znamená, že se na ně převážně

vztahuje také (závazné) nařízení o kontrolním prostředí, hodnocení rizik a vnitřní kontrole, které jsou popsány v oddílech 5.2.2 (3) a 5.3.2 (3).

V další části se zaměříme na spolkovou agenturu práce, která vyniká v oblasti vývoje a zavádění komplexních systémů řízení rizik v souladu s mezinárodními modely. Navíc v regionálním měřítku plní své úkoly na všech úrovních, včetně centrální, regionální a místní.

Hodnocení rizik, vnitřní kontrola a interní audit - případ spolkové agentury práce (Bundearbeitsagentur, BA)³³

Jako veřejnoprávní korporace se samosprávou plní BA své úkoly na vlastní odpovědnost v rámci právních předpisů, které se na ni vztahují.

Dne 1. ledna 2004 vstoupil v platnost „Třetí zákon o moderních službách na trhu práce“, po kterém následovala řada strukturálních změn v rámci BA. Vedení federální agentury od samého počátku spojovalo změny s primárním cílem přeměnit bývalou agenturu v efektivní a moderní agenturu. Usnesení správní rady z roku 2004 otevřelo cestu k profesionálnímu řízení rizik v rámci BA. BA, největší spolkový úřad s více než 100 000 zaměstnanci, se tímto krokem stal průkopníkem v německém veřejném sektoru.

Organizace BA zahrnuje:

- centrála v Norimberku,
- 10 regionálních ředitelství,
- 156 pracovních agentur a přibližně 591 poboček,
- 303 středisek práce, která zřídily místní úřady práce ve spolupráci s městy a okresy.

Od roku 2004 společnost BA pracuje v oblasti řízení rizik na základě následující definice: „Riziko je nebezpečí, že události nebo akce zabrání Federální agentuře práce a jejím útvarům dosáhnout jejich cílů nebo úspěšně realizovat jejich strategie.“

³³ Přeloženo, shrnuto a aktualizováno podle Hirsch et al. (2020: 51-60), dostupné auditní a mediální zprávy, jakož i interní dokumenty a směrnice.

V první fázi to vedlo k tomu, že se oddělení v ústředí federální agentury zaměřilo na identifikaci rizik na základě poměrně rozsáhlého katalogu rizik (včetně strategických rizik, rizik plánování, tržních rizik, finančních rizik, projektových rizik, právních rizik, politických rizik, komunikačních rizik, rizik řízení společnosti, rizik výkonu hodnotového řetězce a podpůrných funkcí). Tato rizika byla následně vyhodnocena vedoucími pracovníky z různých organizačních úrovní (ústředí, regionální ředitelství, agentury práce), a to i za pomoci externích odborníků, s ohledem na pravděpodobnost výskytu a rozsah škod, a předložena představenstvu ve čtvrtletní zprávě o rizicích.

V první fázi se však objevily i některé nedostatky. Zprávy o rizicích se objevovaly příliš často a zároveň byly příliš podrobné. Nezaměřovaly se na rizika, která byla relevantní pro správní radu nebo rozhodování, a vykazování a hodnocení rizik bylo příliš neprůhledné. V důsledku toho si zpráva o rizicích nezískala takovou oblibu jako například kontrolní zprávy. V důsledku tohoto nedostatku nebyla příslušná rizika důsledně řízena.

Postupy řízení rizik prošly v roce 2009 dalším významným vývojem. Zavedení softwaru pro řízení rizik nyní umožnilo systematicky a transparentně zobrazovat rizika ve všech oblastech podnikání a definovat je jako vlastníky rizik. To vneslo do řízení rizik federální agentury novou kvalitu, což potvrdil i Spolkový kontrolní úřad. Kromě toho Spolkový kontrolní úřad označil proces řízení rizik, který je součástí celkové struktury Spolkové agentury práce, za příkladný.

Souběžně se zaměřením reformy byl v roce 2012 celý proces řízení rizik znovu podroben kontrole a zjednodušen a identifikovaná rizika obchodní politiky byla podrobena přísnější specifikaci, kontrole věrohodnosti a monitorování. V detailu to znamenalo, že počet rizikových kategorií byl snížen a byly přesněji definovány. Od roku 2012 se řízení rizik orientuje na zásady COSO, které byly definovány na základě konzultací mezi předsedou představenstva a oddělením interního auditu. Tyto zásady slouží také jako základ pro interní audit, který přezkoumává, zda řízení rizik BA může splnit své cíle prostřednictvím kvalitativně odpovídajícího systému vnitřní kontroly a zda existují příležitosti ke zlepšení výkonnosti řízení rizik.

Dobrá praxe DE19- Hodnocení rizik - ústřední výkonné orgány: Vlastní praktický model je úspěšný

Díky procesu řízení rizik v půlročním rytmu a při zvládnutelném počtu rizik byl pro organizaci zaveden praktický způsob, jak čelit významným rizikům obchodní politiky organizace, která vyžadují odpovídající pozornost vedení. (COSO 6, 7 & 9)

Řízení rizik je nyní zakotveno v celém Spolkovém úřadu práce v nepřetržitém a transparentním procesu, který se opakuje dvakrát ročně. Komplexní evidence a agregace všech potenciálních rizik začíná monitorovacím procesem, za který odpovídá oddělení řízení rizik, pokračuje dialogem s příslušnými manažery rizik obchodních jednotek a jejich sebehodnocením a končí integrací všech deseti regionálních ředitelství prostřednictvím specifického softwaru pro řízení rizik. Tímto způsobem byla identifikace rizik rozšířena na celou regionální síť. Regionální ředitelství jsou zodpovědná za stanovení rizik agentur práce a úřadů práce ve svých spolkových zemích. Každých šest měsíců se v oddělení řízení rizik BA scházejí manažeři rizik regionálních ředitelství a podporují výměnu osvědčených postupů v této oblasti.

Dobrá praxe DE20- Hodnocení rizik - ústřední výkonné orgány: Vertikální integrace prostřednictvím technického řešení

Identifikace rizik byla rozšířena na celou regionální síť s integrací všech deseti regionálních ředitelství prostřednictvím softwaru pro řízení rizik. (COSO 7)

Aby bylo možné ve sporných případech rozhodnout, kdo má přijmout jaká opatření a která rizika jsou ještě natolik kritická, že musí být oznámena představenstvu, byl vytvořen další výbor: Radu pro rizika tvoří generální ředitelé ústředí doplnění třemi střídajícími se předsedy vedení regionálních ředitelství. Radě pro rizika předsedá generální ředitel pro controlling a finance. Útvar řízení rizik předkládá tomuto výboru konsolidovanou zprávu o řízení. Tato zpráva je základem pro rozhodnutí

o konečném posouzení rizik v matici rizik, definici opatření k řízení a odpovědné osobě za rizika. Rada pro rizika vydává doporučení, která rizika budou nakonec zahrnuta do zprávy pro správní radu. Konečné rozhodnutí o výběru rizik, která mají být hlášena představenstvu, však přísluší výhradně příslušnému útvaru řízení rizik. Kromě toho oddělení řízení rizik vypracovává také zprávu o pokroku v oblasti rizik, která dosud nebyla odstraněna z předchozích období. To ukazuje, zda byla navržená opatření k řízení rizik provedena a především zda se stala účinnými. Vlastní kontrolní cyklus procesu řízení rizik má v ideálním případě následující průběh: Analýza a hodnocení rizik, plánování opatření a řízení rizik, kontrola rizik a závěrečná zpráva o rizicích s ohledem na definovaná nejvyšší rizika. V roce 2019 byl řešen další nedostatek (integrace řízení operačního rizika) a prostřednictvím směrnice byl zaveden závazný rámec pro zavedení systému řízení operačního rizika.

Dobrá praxe DE21- Hodnocení rizik - ústřední výkonné orgány: Průběžné zlepšování

Neustálé zlepšování ve všech dimenzích, včetně kontrolního prostředí, hodnocení rizik, kontrolních činností a interního auditu na základě zásad COSO. (COSO 9)

5.5.2 Místní vládní agentury

Obecný přehled a právní rámec

Místní samosprávy mají různé institucionální možnosti, jak organizovat poskytování komunálních služeb občanům. Vedle poskytování služeb základní správou obce, tj. útvarem příslušné obce, může služby poskytovat strukturálně nezávislá instituce, která je nadále ve vlastnictví obce a je organizována jako veřejnoprávní korporace (Regiebetriebe³⁴ a

³⁴ Kromě vyšší úrovně finanční a provozní flexibility musí vnitřní kontrolní systémy Regiebetriebe splňovat pravidla stanovená pro základní správu. Podléhají však také interním auditorským postupům příslušné místní samosprávy. V souhrnu se řídí povinnými požadavky pro základní správu.

Eigenbetriebe).³⁵ Veřejné podniky nebo veřejnoprávní korporace poskytují řadu veřejných služeb (např. veřejnou dopravu, čištění ulic, zásobování vodou, regionální správu, městský marketing) již dlouhou dobu.

Systém vnitřní kontroly a interní audit

Vlastní komunální služby (Eigenbetriebe) jsou považovány za zvláštní veřejnoprávní formu spolupráce; příslušným právním základem jsou obecní nebo okresní předpisy spolkových zemí, jakož i specifitější předpisy (Eigenbetriebsgesetze oder -veordnungen). Nemají vlastní právní subjektivitu, ale mají organizační a hospodářskou samostatnost v rámci obce, ke které jsou přiřazeny. Míru této nezávislosti určují provozní stanovy. Eigenbetriebe jsou vyloučeny z rozpočtu obce (obecního rozpočtu) a tvoří vlastní zvláštní obecní fondy. Fond je spravován a účtován odděleně. Podle § 53 odst. 2 HGrG se zvláštní majetek formálně považuje za soukromoprávní investice do komunálních podniků. Účetní rok a účetnictví (obchodní podvojný účetnictví) jsou upraveny v provozním statutu. Ustanovení § 91 odst. 2 německého zákona o akciových společnostech (Aktiengesetz, AktG) má být obdobně aplikováno i na obecní společnosti, takže systém řízení rizik by nyní musely mít obecní podniky (Eigenbetriebe) i soukromoprávní společnosti (např. AG nebo GmbH). V některých spolkových zemích stanoví Eigenbetriebsverordnung (např. EigVO NRW), že obce jsou povinny zajistit trvalé technické a ekonomické fungování Eigenbetriebe. Za tímto účelem musí být mimo jiné vytvořen monitorovací systém, který umožní včas zjistit jakýkoli vývoj, který by mohl ohrozit existenci subjektu. V tomto ohledu včasné odhalování rizik zahrnuje zejména identifikaci rizik, hodnocení rizik, opatření k řízení rizik včetně komunikace o rizicích, sledování/aktualizaci rizik a dokumentaci. Zatímco řízení rizik je povinné, návrh systému závisí na konkrétních místních podmínkách.

5.5.3 Univerzity a výzkumné instituce

Obecný přehled a právní rámec

³⁵ Existuje několik dalších možností, které však nejsou předmětem této zprávy.

V této zprávě se zaměřujeme na vysoké školy, které se nacházejí na státní úrovni a jsou většinou organizovány jako veřejnoprávní korporace a v některých případech také jako nadace (viz 5.5.1).

Systém vnitřní kontroly a interní audit

Zatímco vysoké školy se musí řídit podobnými (státními) předpisy jako přímo podřízené úřady, vysoké školy, které jsou organizovány jako nadace, čelí komplexnějším požadavkům týkajícím se jejich systémů řízení rizik. Kromě toho jsou vysoké školy v závislosti na zvoleném účetním přístupu (ze strany státu) povinny zahrnout hodnocení rizik do svých ročních finančních výkazů (Söder-Mahlmann a Möller, 2018). V některých státech je navíc zřízení útvarů interního auditu vyžadováno státními směrnici. Například v Hesensku vyžaduje směrnice o financování vysokého školství (2014), aby všechny vysoké školy zřídily jednotky interního auditu, které se musí řídit státní směrnici a orientovat se na standardy DIIR (viz také oddíl 5.4.6). V ostatních státech je na univerzitních radách, aby stanovily konkrétní směrnice pro útvary interního auditu.

Řízení rizik na univerzitě v Göttingenu³⁶

Nadace University of Göttingen zavedla komerční účetní systém a připravuje své účty v souladu s § 57 (2) dolnosaského zákona o vysokých školách (NHG) německého obchodního zákoníku (HGB) pro velké podniky a odpovídajícím uplatněním auditorských zásad § 53 (1) č. 1 a 2 zákona o rozpočtových zásadách (HGrG). Jako nadace univerzity, Univerzita v Göttingenu má vysokou míru autonomie ve srovnání s běžnými univerzitami, zejména pokud jde o jmenování, personál, nemovitosti a finanční záležitosti.

Od zavedení řízení rizik v roce 2006 je tato koncepce průběžně upravována a rozvíjena tak, aby splňovala aktuální požadavky univerzity na efektivní řízení rizik³⁷.

Kontrolní prostředí, hodnocení rizik a vnitřní kontrola

³⁶ Shrnutí a přeloženo z Georg-August-Universität Göttingen (2020)

³⁷ Koncepce řízení rizik (Georg-August-Universität Göttingen, 2020)

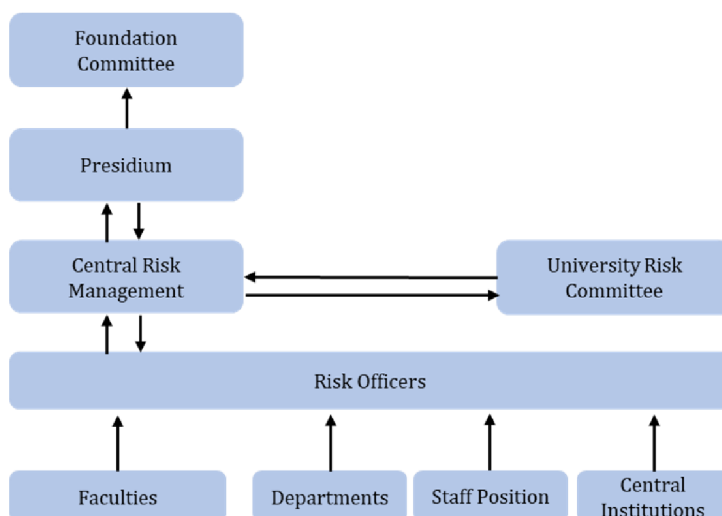
V pojetí univerzity jsou předmětem řízení rizik události a vývojové jevy způsobené interně nebo externě, které může univerzita v zásadě očekávat a jejichž příčiny a následky lze ovlivnit, ale které jsou přesto závislé na náhodě a které jsou spojeny s přímou ztrátou pro univerzitu jako organizaci nebo nepřímým ohrožením dosažení jejích cílů. Rizika přímo či nepřímo ohrožují čistá aktiva, finanční situaci a výsledky hospodaření univerzity nebo ohrožují její dobré jméno.

Pro zavedení systému řízení rizik byla zvolena kombinace centralizované a decentralizované organizační struktury, která byla odvozena přímo z organizační struktury zakládající univerzity. Tím je zajištěno, že akademická a administrativní rizika jsou evidována a vyhodnocována ve všech oblastech a na všech fakultách univerzity. Přístupy shora dolů a zdola nahoru jsou kombinovány tak, že princip příčinné souvislosti se vztahuje na provozní rizika, zatímco strategická rizika definuje vedení univerzity. Tím je zajištěno, že příslušné odborné znalosti jsou základním prvkem na všech úrovních.

Na univerzitě jsou oblasti týkající se rizik začleněny do řízení rizik prostřednictvím pracovníků odpovědných za rizika. Na univerzitní úrovni provádí technickou koordinaci univerzitní výbor pro rizika. Konečné rozhodnutí přijímá předsednictvo. Centrální řízení rizik je odpovědné za organizaci, komunikaci a zabezpečení a zajištění procesních toků.

Obrázek 12. Struktura řízení rizik (Univerzita Göttingen)³⁸

³⁸ Koncepce řízení rizik (Georg-August-Universität Göttingen, 2020: 6)



Zakládající výbor

Prezídium

Ústřední řízení rizik

Univerzitní výbor pro řízení rizik

Vedoucí pracovníci řízení rizik

Fakulty

Oddělení

Štábní pozice

Ústřední instituce

Řízení rizik je integrováno do administrativních a akademických procesů jako kontinuální proces. Za provádění řízení rizik jsou odpovědní vedoucí decentralizovaných a ústředních útvarů. Útvary jsou odpovědné za to, že jsou dodržovány pokyny, že jsou identifikována, hodnocena a dokumentována rizika, že jsou zavedena protopatření, jejichž účinnost je kontrolována, a že centrální útvar řízení rizik je neprodleně informován o všech významných změnách.

Dobrá praxe DE22- Hodnocení rizik - univerzity: Hodnocení rizik začleňené do administrativních a akademických procesů jako kontinuální proces

Řízení rizik je integrováno do administrativních a akademických procesů jako kontinuální proces. Za provádění řízení rizik jsou odpovědní vedoucí decentralizovaných a ústředních útvarů. Útvary jsou odpovědné za

to, že se dodržují pokyny, identifikují, hodnotí a dokumentují rizika, zavádějí a kontrolují účinnost protipatření a o všech významných změnách neprodleně informují ústřední útvar řízení rizik. (COSO 8, 9 & 12)

Rizika se zaznamenávají a vyhodnocují čtvrtletně. Povaha a složitost procesu může v jednotlivých případech vyžadovat kratší monitorovací cyklus. Odpovědní pracovníci pro řízení rizik nezávisle nastavují informační procesy potřebné pro tuto činnost v rámci své oblasti v koordinaci s centrálním řízením rizik. Pro usnadnění integrace procesu monitorování a zajištění strukturované dokumentace je k dispozici celouniverzitní aplikace pro zpracování dat (aplikace DP). Pro kvantifikovatelná rizika je v aplikaci DP integrován systém semaforů. Třídy rizik jsou definovány jako kritická (červená), významná (žlutá) a rizika, která je třeba sledovat (zelená). Rizika se posuzují na základě hrubé a čisté varianty. Hrubé znamená, že riziko je posuzováno bez zohlednění protipatření přijatých ke snížení (zamezení nebo přenesení) rizika. Zde je uvedena nejvyšší možná očekávaná finanční ztráta (maximální ztráta nebo nejhorší možný scénář). Protipatření jsou zohledněna v čistém hodnocení. Nakonec je uvedena očekávaná hodnota škody, která je součinem čistého rizika (rozsahu škody) a čisté pravděpodobnosti výskytu (Risikomanagementkonzept 2020, s. 10).

Interní audit

V případě Goettingenu je monitorování a hodnocení systémů řízení rizik součástí koncepce řízení rizik a je za ně odpovědný útvar interního auditu univerzity (s. 15).

Dobrá praxe DE23- Interní audit - univerzity: Pravidelné monitorování systému řízení rizik útvarem interního auditu a externími auditory

Systém řízení rizik na univerzitě v Goettingenu je pravidelně kontrolován útvarem interního auditu a o výsledcích je informována správní rada. Kromě toho je funkčnost systému kontrolována (externím) auditorem v rámci ročních auditů. O výsledcích je informována předsednická rada a Výbor nadace pro univerzitu. Útvar interního auditu stojí mimo proces řízení rizik. Z tohoto umístění lze vyvodit, že útvar je vhodný pro podporu řízení rizik na univerzitě, v tomto případě struktury a koncepce

NĚMECKO

procesu řízení rizik, a zejména jeho udržitelnosti, a to jak strategicky, tak operativně. (COSO 16 & 17)

6 Itálie

6.1 Kontext

Itálie je parlamentní demokracií. Podle ústavy má zákonodárnou moc parlament, výkonnou moc vláda a soudní moc ústavní soud a justice.

Itálie je unitární země, která uznává a podporuje místní samosprávy a provádí správní decentralizaci zaručující místní samosprávu. Místní úroveň pod ústřední vládou tvoří regiony (regioni), provincie (province), metropolitní města (città metropolitane), obce (comuni) a svazky obcí (unioni di comuni), které mají ústavou zajištěnou autonomii příjmů a výdajů. Obecně platí, že regiony vymezují kompetence a rozdělují finanční prostředky, funkce a odpovědnosti na nižší úrovně místní správy, zatímco obce (a provincie atd.) definují své programy a poskytují místní služby v souladu s příslušným regionem.

6.1.1 Správní tradice a struktury

Podle různých badatelů (Kuhlmann & Wollmann 2019; Ongaro, 2010) patří Itálie k napoleonské správní tradici, která je charakteristická pro mnoho evropských zemí a která stojí na třech základních pilířích správních tradic a struktur:

- organické pojetí státu jako unitárního a centralizovaného s omezenou rolí společenských aktérů při tvorbě veřejných politik; občané jsou chápáni především jako subjekty s právy a povinnostmi, nikoli jako uživatelé a zákazníci veřejných služeb;
- ústřední roli byrokracie s rozsáhlými ministerskými kabinetem, výraznou roli kariérní státní služby a přechod z administrativních do politických pozic s vysoce zpolitizovanými procesy a politizací byrokracie, kterou často doprovází klientelismus a stranická protekce;
- převaha právního státu a legalismu, takže normy a předpisy si zachovávají klíčovou roli v odpovědnosti a v zaručení jednotného zacházení s občany jako základní hodnoty.

Tuto tradici však od konce 20. století ovlivňují různé tlaky (Kuhlmann & Wollmann 2019; Ongaro 2010). Významné procesy decentralizace změnily unitární uspořádání státu, zatímco privatizace mnoha veřejných služeb vedla k vytvoření nezávislých správních orgánů pro regulaci privatizovaných odvětví a k rozšíření nezávislých veřejných orgánů. Tento vývoj rozdělil veřejnou moc mezi mnoho institucí a přispěl k rozbití monolitické struktury státu, a tím pomohl oslabit dříve dominantní, silně organické pojetí státu (Ongaro 2010).

Vliv New Public Managementu (NPM) a politických změn navíc zpochybnil převahu byrokracie, státní správy a práva nad novými manažerskými postupy, neboť odpovědnost se od konce 20. století stala v Itálii stále důležitějším tématem reformy veřejné správy (Caperchione & Pezzani 2000).

6.1.2 Vnitřní kontrola: přehled a právní rámec

Jak již bylo zmíněno, ústředním rysem napoleonské tradice je role práva jako nástroje pro zásahy do společnosti, nikoliv pouze jako prostředku pro řešení konfliktů mezi různými společenskými aktéry (Ongaro 2010). V Itálii si právní stát i po nedávných reformách zachoval klíčovou úlohu v oblasti odpovědnosti, neboť hlavní prvky kontroly jsou prováděny prostřednictvím právních nástrojů, které uplatňují zvláštní správní soudy (např. Státní rada, Účetní dvůr a různé kontrolní výbory). Převažují kontroly ex ante zaměřené na zajištění právního státu a přísné správní legitimacy, což často komplikuje efektivní správu (Ongaro 2010).

V posledních několika desetiletích byla vnitřní kontrola v italské veřejné správě několikrát ovlivněna regulačními zásahy, které významně přispěly k volbě organizačních opatření a k přijetí modelů řízení a kontroly.

Zákonodárce formalizoval nejen typy kontrol, ale často také určil struktury, které musí veřejné organizace k provádění těchto kontrol vytvořit.

Vliv politik ze soukromého sektoru navíc určil částečnou „změnu kurzu“ ve vymezení těchto kontrol: zákonodárce postupně přešel od regulace tradičních kontrol legitimacy správních činností ex ante k zavedení

kontrolních činností ex post, více orientovaných na odpovědnost za činnost veřejné správy a výkon veřejných služeb ve světle konceptů NPM, tj. efektivnosti, účelnosti a hospodárnosti. To také znamenalo posun od kontroly legitimacy typické pro napoleonské byrokracie k poradní funkci (Peta 2016).

V průběhu času tyto četné regulační zásahy vedly ke složitému a nerovnoměrnému obrazu, pokud jde o množství subjektů s ne vždy jasnými a diferencovanými funkcemi, množství kontrol, které je třeba provádět, a velké množství dokumentů, které je třeba vypracovat (Peta 2016). Tato složitost má za následek, že systémy vnitřní kontroly jsou značně odvětvové a že se množí ověřovací činnosti, které nejsou vždy koordinované a vzájemně konzistentní, pokud jde o přijaté metodiky a nástroje, informační toky mezi různými organizačními strukturami atd., což má za následek neefektivnost operací a malou účinnost podávání zpráv vrcholovému vedení a orgánům dohledu. Pravidla upravující vnitřní kontrolu často zahrnují povinnosti, které, pokud jsou řešeny formálním způsobem, mohou organizace zatěžovat, někdy brzdit jejich práci, a dokonce ohrožovat ostrost a účinnost stejného kontrolního systému (Proietti 2020).

Navíc pokud na jedné straně existuje řada subjektů pověřených prováděním kontrolních činností, na druhé straně neexistuje jediná kontrolní místnost nebo řídicí výbor, který by mohl na tyto iniciativy dohlížet, řídit je a koordinovat a působit jako prostředník ve vztahu k politickému vedení organizace.

Další problémy se týkají nedostatečných struktur a procesů, které by se týkaly řízení rizik, a také neexistence funkce nebo útvaru interního auditu, což přispělo k relativně nízké ostrosti vnitřních kontrol, které se často omezily na plnění formálních a dokumentačních povinností, čímž se ztratil ze zřetele cíl sledování účinnosti a efektivnosti řízení (Peta 2016). Zavedení funkce interního auditu je považováno za klíčový nástroj ochrany veřejného zájmu, neboť poskytováním nezávislého a objektivního ujištění a poradenství v oblasti efektivního využívání zdrojů může podpořit veřejné organizace při zajišťování integrity a odpovědnosti, a tím zvýšit důvěru občanů a zúčastněných stran.

V souladu s doporučeními EU zavedly některé organizace veřejného sektoru funkce interního auditu, které fungují v souladu s mezinárodními rámci a odrážejí cestu, kterou se již vydal soukromý sektor. Mezi tyto organizace patří: Generální účetní oddělení státu (*Dipartimento della Ragioneria Generale dello Stato*) na ministerstvu hospodářství a financí, Národní ústav sociálního zabezpečení (INPS), Agentura pro příjmy (*Agenzia delle Entrate*), region Lombardie a město Milán. V jiných případech byly zřízeny nezávislé dozorové orgány, jejichž funkce byly částečně převzaty z mezinárodních standardů interního auditu, a to pouze pro specifické oblasti, jako je korupce, transparentnost atd.

V mnoha ohledech byly v reakci na neúspěch při vytváření účinného vnitřního kontrolního systému podniknuty kroky ke zdůraznění formálních profilů kontrolních činností, které se stále více orientují na dodržování zákonem uložených dokladových povinností, než na skutečné posuzování efektivnosti, účelnosti a hospodárnosti řídicích činností. Celkově lze příčiny tohoto stavu přičíst jak nedostatkům v regulačním rámci, tak nedostatečnému začlenění vnitřní kontroly do procesu veřejné správy, a to z důvodu tradičně nízké důvěry italského politického a správního vrcholového managementu v užitečnost a kolektivní přínos účinného kontrolního systému (Peta 2016).

Na vnitrostátní úrovni přispěly k nastavení systému vnitřní kontroly ve veřejné správě převážně některé předpisy. Níže uvedený seznam obsahuje hlavní regulační opatření, která upravovala a organizovala kontrolní činnosti v italském veřejném sektoru.

Legislativní nařízení 286/1999 a následné změny. Přepracovává postupy vnitřní kontroly ve 4 činnostech:

- Kontrola administrativní a účetní správnosti, kterou obvykle provádí účetní nebo finanční služba veřejné organizace a jejímž cílem je zajistit zákonnost, správnost a korektnost veřejných činností;
- Strategická kontrola zaměřená na hodnocení souladu mezi strategickými cíli definovanými veřejnou organizací ve fázi plánování a skutečně dosaženými výsledky.
- Řídicí kontrola, jejímž cílem je sledovat celkový průběh činností veřejné organizace s ohledem na účinnost a efektivnost využívání zdrojů;

- Hodnocení vrcholového managementu, jehož cílem je posoudit činnost úředníků s řídicí odpovědností ve veřejné organizaci;

K těmto formám kontroly lze přidat pátý rozměr hodnocení, který se týká hodnocení kvality veřejných služeb prostřednictvím definování standardů a kritérií měření, přijetí charty služeb a podmínek ochrany uživatelů.

Ustanovení legislativního dekretu č. 286/1999 jsou závazná pro ministerstva, ústřední správní úřady a orgány veřejné správy, ale platí pouze pro kraje v rámci jejich organizační a legislativní autonomie, zatímco ostatní orgány veřejné správy se jich mohou z důvodu zvláštního režimu zprostit.

Legislativní nařízení 81/2008 a následné změny. Zavedení vedoucího služby prevence a ochrany (*Responsabile Servizio Prevenzione e Protezione* - RSPP), který je mimo jiné odpovědný za identifikaci, hodnocení a monitorování vnitřních rizik v organizaci s ohledem na bezpečnost a ochranu zdraví při práci v soukromém i veřejném sektoru.

Legislativní nařízení 150/2009 a následné změny. Vnitřní kontroly byly rozděleny do dvou pilířů: i) kontroly dodržování předpisů (kontrola administrativně-účetní správnosti) a ii) „cyklus řízení výkonnosti“, který zahrnuje strategickou kontrolu, kontrolu řízení a hodnocení vrcholového vedení podle legislativního nařízení 286/1999. Druhý pilíř se tedy týká hodnocení výkonnosti veřejné organizace jak z hlediska dosahování stanovených cílů, tak z hlediska efektivního a hospodárného řízení dostupných zdrojů. Kromě toho předpokládá, že bude zřízen nezávislý dozorčí orgán (*Organismo Indipendente di Valutazione* - OIV), který bude hodnotit organizační a individuální výkonnost, jež je nedílnou součástí kontroly řízení a hodnocení vrcholového managementu.

Legislativní nařízení 123/2011 a následné změny. Toto ustanovení rozlišuje mezi administrativním souladem (dodržování pravidel a předpisů) a účetním souladem (dodržování finančních a rozpočtových omezení a správné zaznamenávání výdajů).

Zákon 190/2012 a legislativní nařízení 33/2013 a jejich následné změny. Zavádí vedoucího oddělení prevence korupce a transparentnosti (Responsabile della Prevenzione della Corruzione e della Trasparenza - RPCT), úředníka odpovědného za formalizaci a monitorování činností v oblasti prevence korupce a zajištění transparentnosti ve veřejných organizacích.

Zákon 124/2015 a legislativní nařízení 74/2017 a jejich následné změny. Zavádí soulad s hodnocením výkonnosti pro účely prémie, zlepšení platu, přidělování odpovědností a manažerských pozic.

Vnitřní kontrola italských veřejných subjektů je proto v návaznosti na legislativní nařízení č. 150/2009 koncipována ve dvou samostatných pilířích:

- *kontroly dodržování předpisů*, tj. kontroly administrativní a účetní správnosti, a
- *cyklus řízení výkonnosti*, který zahrnuje kontroly managementu, individuální a organizační hodnocení a strategickou kontrolu.

Toto pojetí vnitřní kontroly vedlo k vytvoření samostatných cest pro oba typy kontroly s oddělenými subjekty. Pro první pilíř jsou klíčovými aktéry *manažeři*, kteří mohou schvalovat výdaje, *kontrolor*, který *schvaluje administrativní a správnost dodržování předpisů*, a *finanční auditor* (revisore dei conti) pro daný subjekt. Kontrolor je zpravidla vedoucím finančního úřadu na konkrétní úrovni veřejné správy.

Pro druhý pilíř jsou v případě italských organizací veřejného sektoru klíčovými aktéry vnitřní kontroly tři subjekty: nezávislý dozorčí orgán (Organismo Indipendente di Valutazione - OIV), vedoucí služby prevence a ochrany (Responsabile Servizio Prevenzione e Protezione - RSPP) a vedoucí oddělení prevence korupce a transparentnosti (Responsabile della Prevenzione della Corruzione e della Trasparenza - RPCT).

Nezávislý dozorčí orgán OIV je jmenován v rámci každé správy politickým orgánem na tříleté funkční období, které nelze rozšířit a které lze prodloužit pouze jednou, a to na základě výběrového řízení, jehož se

účastní kandidáti zapsaní na celostátním seznamu. Podle ministerské vyhlášky ministerstva veřejného úřadu ze dne 6. srpna 2020, aby mohli být zaregistrováni, musí být lidé:

- být občanem Evropské unie;
- mít ukončené magisterské vzdělání (laurea vecchio ordinamento, magistrale o specialistica) v jakémkoli oboru;
- mít nejméně pětiletou odbornou praxi v oblasti řízení výkonnosti ve veřejných nebo soukromých organizacích nebo konkrétněji alespoň v oblasti: měření a hodnocení organizační a individuální výkonnosti nebo strategického a operativního plánování nebo řídicí kontroly nebo finančního a rozpočtového plánování nebo řízení rizik a
- se v posledních třech letech pravidelně účastnili příslušných školení pořádaných nebo uznaných oddělením pro veřejnou správu.

Podle ministerské vyhlášky odboru veřejné správy ze dne 6. srpna 2020 může být nezávislý dozorový orgán OIV monokratický s jedním členem u menších správních úřadů do 250 zaměstnanců, pokud má OIV alespoň osmiletou praxi v řízení výkonu a tříletou praxi ve funkci OIV, nebo u větších správních úřadů s více než 250 zaměstnanci, pokud má OIV alespoň dvanáctiletou praxi v řízení výkonu a tříletou praxi ve funkci OIV u velkých správních úřadů. Ve všech ostatních případech musí být jmenován tříčlenný výbor. Nezávislý dozorový orgán OIV je obecně odpovědný za vnitřní kontrolu podle legislativního nařízení 150/2009 a zejména za řadu úkolů, jako jsou:

- sledování celkového fungování systému hodnocení, transparentnosti a integrity vnitřních kontrol a vypracování výroční zprávy o jeho stavu;
- neprodlené hlášení veškerých kritických problémů příslušným řídicím a správním orgánům, jakož i Účetnímu dvoru (Corte dei Conti), inspektorátu pro státní službu a v případě potřeby Národnímu protikorupčnímu úřadu ANAC (Autorità Nazionale Anti-Corruzione);
- zajistit správnost postupů měření a hodnocení, aby byla dodržena zásada odměňování zásluh a profesionality;
- správné uplatňování pokynů, metod a nástrojů Národního protikorupčního úřadu ANAC;
- podpora a certifikace transparentnosti a integrity;

- kontrola výsledků a osvědčených postupů podporujících rovné příležitosti.

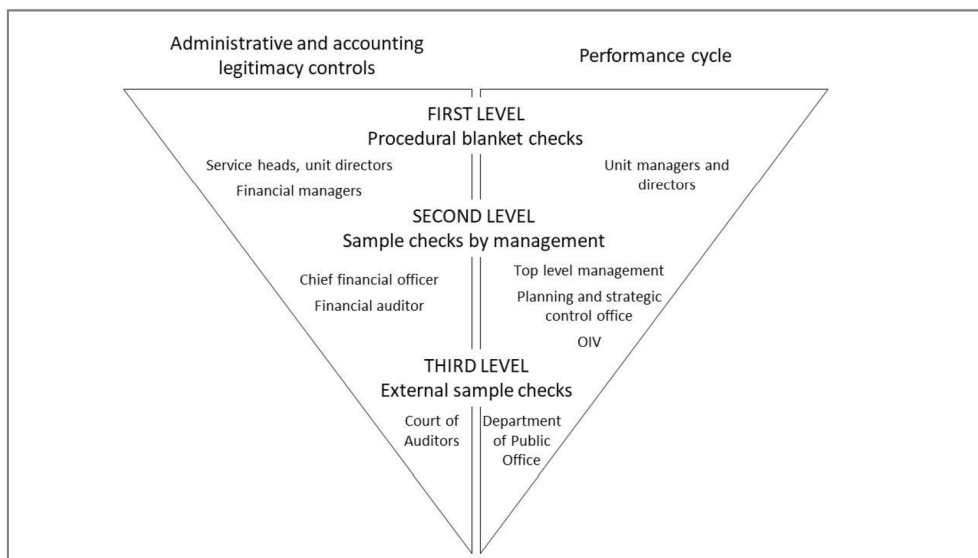
Národní protikorupční úřad ANAC vydal dvě publikace, konkrétně č. 4/2012 a č. 23/2013, s konkrétními pokyny, kritérii a šablonami na podporu nezávislých dozorových orgánů OIV při posuzování systémů vnitřní kontroly, ověřování souladu s předpisy o transparentnosti a integritě a při analýze a vykazování organizační a individuální výkonnosti. Cílem těchto nástrojů je zaručit minimální kvalitu a homogenitu všech hodnocení.

V rámci každé správy je z řad zaměstnanců, kteří absolvovali potřebné školení, jmenován *vedoucí služby prevence a ochrany* (Responsabile Servizio Prevenzione e Protezione - RSPP), který je pověřen identifikací, hodnocením a monitorováním vnitřních rizik v organizaci s ohledem na bezpečnost a ochranu zdraví při práci.

Stejně tak je podle zákona 190/2012 a legislativního nařízení 33/2013 vedoucím prevence korupce a transparentnosti (Responsabile della Prevenzione della Corruzione e della Trasparenza - RPCT) v rámci každého správního orgánu vedoucí pracovník, který je pověřen formalizací a monitorováním činností v oblasti prevence korupce i zajištění transparentnosti. Aby byl RPCT schopen plnit tyto úkoly zcela samostatně a efektivně, může být nutné změnit uspořádání funkcí a pravomocí v rámci organizace. Každopádně tato funkce není obecně svěřena nezávislému kontrolnímu orgánu OIV, aby se předešlo střetu zájmů mezi kontrolovaným a kontrolujícím. RPCT oznamuje případy možného porušení ustanovení výše uvedeného dekretu OIV, politickému orgánu, který ho jmenoval, a také Národnímu protikorupčnímu úřadu ANAC. Podle Národního protikorupčního plánu aktualizovaného v roce 2019 musí každá správa definovat tříletý plán prevence korupce, v němž je popsán proces řízení korupčních rizik, zmapována korupční rizika, provedeno hodnocení rizik a nastíněna řešení a důsledky. ANAC popsal 12 trestných činů souvisejících s korupcí ve veřejné správě, od různých forem nezákonného přidělování peněz až po porušování veřejných povinností.

Obrázek 13 představuje obecné znázornění systému vnitřní kontroly v italské veřejné správě.

Obrázek 13. Vnitřní kontrolní systémy v Itálii



Řídící útvary administrativy
a účetní legitimacy

Výkonnostní cyklus

PRVNÍ ÚROVEŇ
Procesní plošná kontrola

Vedoucí servisu, ředitelé jednotek,
finanční manažeři

Manažeři a ředitelé jednotek

DRUHÁ ÚROVEŇ
Kontrola vybraného vzorku provedená managementem
CFO (finanční ředitel), Vrcholový management,
finanční auditor Plánování a strategického řízení, OIV

TŘETÍ ÚROVEŇ
Externí kontroly vybraného vzorku
Účetní dvůr Oddělení pro styk s veřejností

6.2 Ústřední vláda

6.2.1 Obecný přehled

Italský parlament má dvoukomorový systém s Poslaneckou sněmovnou a Senátem, jejichž členové jsou voleni každých pět let ve všeobecných a přímých volbách. Senátoři jsou voleni na regionální bázi a jsou přidělováni do jednotlivých regionů poměrně podle počtu obyvatel. Hlavou státu je prezident republiky, který je volen na sedmileté období sborem volitelů složeným z obou komor parlamentu a zástupců regionálních vlád. V čele vlády stojí předseda vlády (Presidente del Consiglio dei Ministri), kterého jmenuje prezident a potvrzuje parlament.

V současné době (jaro 2022) existuje 14 ministerstev a 8 ministerstev bez portfeje, tedy ministrů bez samostatného resortu, kteří sídlí v předsednictvu Rady ministrů a vykonávají pouze funkce, kterými je pověřil předseda vlády.

Na místní úrovni je ústřední stát zastoupen 103 prefekturami. Jejich hlavními funkcemi jsou policejní činnost, veřejná bezpečnost a civilní ochrana.

6.2.2 Zvláštní právní rámec

Na centrální úrovni každé ministerstvo přijímá roční a tříletý plán výkonnosti a systém měření a hodnocení výkonnosti podle legislativního nařízení 150/2009. První z nich integruje výkonnostní cyklus s rozpočtovým cyklem a se strategickým plánováním a navrhuje ukazatele, které se mají používat k hodnocení výkonnosti na úrovni ministerstva; druhý popisuje „pravidla hry“, která si ministr stanovil pro účely provádění výkonnostního cyklu v rámci svého ministerstva v souladu s pokyny vydanými Oddělením veřejné správy (Dipartimento della Funzione Pubblica) konkrétně pro řízení výkonnosti (Pokyny č. 1/2017 o plánu výkonnosti, Pokyny č. 2/2017 o systému měření a hodnocení výkonnosti a Pokyny č. 5/2019 o měření a hodnocení individuální výkonnosti).

Z hlediska plánování je v pokynech č. 1/2017 uvedeno, jak má být „výkonnostní cyklus“ integrován s rozpočtovým cyklem a se strategickým plánováním. Každé ministerstvo pak musí do 31. ledna každého

roku, po schválení ročního rozpočtu Parlamentem, přijmout tříletý plán výkonnosti spolu s plánem na konkrétní rok a „Obecnou směrnicí pro správní a řídicí činnosti“. Po skončení roku musí každé ministerstvo do konce června následujícího roku, kdy má být také předložena finanční zpráva státu za předchozí rok, předložit zprávu o činnosti spolu s jejím hodnocením a zprávou o fungování systému. Nepřijetí plánu výkonnosti nebo nevypracování zprávy o výkonnosti správním orgánem má v zásadě za následek neposkytnutí platových výhod úředníkům, kteří byli označeni za odpovědné za toto selhání. Správy, které nepředloží svůj plán, nemohou navíc pokračovat v přijímání nových zaměstnanců ani poskytovat poradenské služby. Tato opatření se však téměř nepoužívají.

Všechny dokumenty, tedy plán výkonnosti, systém měření a hodnocení výkonnosti a zprávu o výkonnosti, musí schválit nezávislý kontrolní orgán OIV na každém ministerstvu, který je jmenován relevantním ministrem na tříleté funkční období v monokratickém složení, s výjimkou ministerstva hospodářství a financí, kde je vybrán tříčlenný výbor.

Ministerstva plní své povinnosti týkající se transparentnosti výkonu tím, že zveřejňují všechny související dokumenty (systém měření a hodnocení výkonu, roční a tříleté plány výkonu a zprávy o výkonu) v sekci „Transparentní správa“ (Amministrazione trasparente) na svých institucionálních stránkách (legislativní nařízení ze dne 27. října 2009 a legislativní nařízení č. 33/2013).

V návaznosti na legislativní nařízení 150/2009 se cyklus řízení výkonnosti, a tedy i plán výkonnosti a systém měření a hodnocení výkonnosti, zaměřuje nejen na hodnocení výkonnosti z hlediska řídicí kontroly (efektivní a účelné využívání zdrojů) a strategické kontroly (dosahování strategických cílů) nezávislým dozorovým orgánem OIV, ale také na hodnocení organizační a individuální výkonnosti. První se opírá o tři analytické jednotky: ministerstvo jako celek, jeho činnosti a jeho procesy a projekty. Činnosti jsou ve Směrnici č. 2/2017 definovány jako homogenní soubory úkolů prováděné v rámci jedné organizační jednotky s jasným výstupem, kterým může být dokument, norma, plán, ale i služba. Proces je posloupnost činností, jejichž cílem je opakovaně v průběhu času produkovat určitý výstup, zatímco projekt je posloupnost činností pro produkci určitého výstupu v určitém časovém rámci. Systém měření

a hodnocení výkonnosti musí u každé činnosti, a tedy i procesu a projektu, hodnotit zdroje, časové rozvržení, výstupy a výsledky. Podle Pokynů č. 1/2017 a č. 2/2017 by hodnocení výkonnosti organizace mělo zohledňovat stav zdrojů, účinnost, efektivitu a dopad. V pokynech č. 2/2017 se navrhuje, aby nezávislý dozorový orgán OIV definoval způsob, jakým mohou občané a koneční uživatelé služeb podpořit měření výkonnosti organizace, např. hlášením o míře spokojenosti se službami poskytovanými ministerstvem. Většina ministerstev však neposkytuje služby přímo občanům a často to zůstává jen vágním předpisem na papíře.

Hodnocení individuálního výkonu spočívá v hodnocení přínosu každého úředníka k dosažení celkového výkonu organizace. Podle legislativního nařízení č. 286/1999, legislativního nařízení č. 150/2009, pokynů č. 2/2017 a pokynů č. 5/2019 by měl zohledňovat výstupy a chování a provádí ho nadřízený nebo vedoucí pracovník.

Odbor veřejné správy vypracoval kodex chování vedoucích pracovníků ústředních správních úřadů (Codice di comportamento e di tutela della dignità e dell'etica dei dirigenti e dei dipendenti della Presidenza del Consiglio dei Ministri), který byl přijat v roce 2013 (dekret prezidenta republiky č. 62 ze dne 16. 4. 2013 ve znění dekretu předsedy Rady ministrů ze dne 16. 9. 2014) a stanoví řadu zásad etického chování zaměstnanců veřejného sektoru (pečlivost, spravedlnost, nestrannost atd.). Její porušení může zahrnovat občanskoprávní, správní, trestní nebo účetní odpovědnost, nicméně úroveň, na které jsou manažeři pohnáni k odpovědnosti, je velmi diskrétní.

Každoročně se provádí hodnocení, jak je předepsáno v článku 5 legislativního nařízení 286 z roku 1999, které vychází z údajů shromážděných podle plánu výkonnosti a předpovědí nezávislého dozorčího orgánu OIV pro každé ministerstvo. Některá ministerstva například zahrnují do individuálního hodnocení výkonu, zejména u vrcholových manažerů, vzájemné hodnocení a hodnocení třemi externími subjekty. Hodnocení probíhá hierarchicky: jednotlivého vedoucího jednotlivého úřadu hodnotí vedoucí příslušného generálního ředitelství, generálního ředitele hodnotí vedoucí jeho odboru, ředitele nebo vedoucího odboru hodnotí ministr.

Pokud je hodnocení po tři následující roky negativní, mohou být manažerské pravomoci odvolány nebo předčasně ukončeny. V nejzávažnějších případech může být vedoucí pracovník propuštěn také podle podmínek národní pracovní smlouvy.

Tato pravidla byla zdůrazněna legislativním nařízením č. 150/2009, které bylo obzvláště důležité, protože bylo základním kamenem změny tradice italské veřejné správy. Zjednodušilo strukturu zavedenou legislativním nařízením č. 286/1999 tím, že omezilo kontroly na dva pilíře a všechny tři nové kontroly výkonnosti spojilo do jednoho, aby se pozornost soustředila na problematiku řízení výkonnosti, která byla v italské veřejné správě poměrně nová. Zejména v očích veřejnosti, ale i na ministerské úrovni, byl legislativní dekret 150/2009 propagován (dokonce i ve svém názvu) jako nástroj pro optimalizaci produktivity úředníků a efektivitu a transparentnost veřejné správy.

Touha zviditelnit reformu vedla k zapojení občanů nad rámec prosté komunikace. Již od prvních dnů reformy se v médiích hojně objevoval názor, že reforma veřejných služeb je významnou otázkou pro všechny. Kromě formálních dokumentů vláda otevřela pro reformu zvláštní internetové stránky, na nichž bylo možné prohlédnout si a stáhnout „sadu pro reformu“. Jednalo se o animované video, které zdůrazňovalo transparentnost, hodnocení výkonu, zásluhy, kvalitu, digitalizaci a účast. Reforma byla propagována také prostřednictvím inovativnějších kanálů: blogu, Facebooku, kanálu YouTube a Twitteru, aby se zapojili mladší lidé. Kampaň ukázala odhodlání reformních vůdců předat své poselství širší veřejnosti (Arnaboldi et al., 2016).

Jedním z hlavních problémů je skutečnost, že ačkoli pokyny vydané ministerstvem veřejného úřadu hovoří také o používání výsledkových měřítek pro hodnocení výkonnosti pomocí ukazatelů stavu zdrojů, účinnosti, efektivnosti a výsledku, hodnocení výkonnosti se často provádí s ohledem na ukazatele procesů a výstupů, nikoli na ukazatele výsledků (Angei & Tucci, Observatory of the Italian Public Accounts, 2020), což je spíše napoleonský než manažerský přístup.

Dobrá praxe IT1- Právní rámec - ústřední orgány státní správy: Pragmatický a jednoduchý právní rámec podporuje novou kulturu

Osvědčeným postupem je zjednodušit pojmy, uzákonit je a zaměřit na ně pozornost veřejnosti, aby se změnila správní tradice a kultura, jako je tomu v případě legislativního nařízení 150/2009. (COSO 1, 12 & 15)

6.2.3 Kontrolní prostředí

Kontrolní prostředí je přísné pouze co do dodržování kontroly administrativní a účetní správnosti. Pokud jde o výkonnost, existuje jen malá tradice účinných kontrol při dosahování cílů, protože ukazatele nesouvisí s výsledky, ale spíše se vstupy, procesy a výstupy.

Řetězec veřejných výdajů

Na úrovni ústřední vlády začíná řetězec veřejných výdajů každoročně sestavováním státního rozpočtu, do něhož se zapojují jednotlivá ministerstva po konzultaci s úřadem předsedy vlády a ministerstvem hospodářství a financí. Po schválení ročního státního rozpočtu přebírá každé ministerstvo kontrolu nad přidělováním zdrojů.

V rámci ministerstev mohou o veřejných výdajích rozhodovat vedoucí pracovníci, pokud získají vízum shody od ústředních účetních úřadů (*Uffici Centrali del Bilancio*), které provádějí první předběžnou účetní kontrolu. Ústřední účetní úřady jsou součástí celkového systému účetních úřadů (*Sistema delle Ragionerie*), který kontroluje veřejné výdaje interně, ale zároveň podléhá dohledu státního oddělení všeobecného účetnictví (*Dipartimento della Ragioneria Generale dello Stato*) na ministerstvu hospodářství a financí, které zaručuje místní začlenění s centrální koordinací.

Externí řídicí řetězec

Veřejné výdaje jsou externě sledovány státním oddělením všeobecného účetnictví, ale také Účetním dvorem. Ten je jedním ze čtyř útvarů italského ministerstva hospodářství a financí. Jedná se o ústřední orgán, který podporuje a ověřuje politiky, procesy a plnění rozpočtu parlamentu a vlády. Jeho hlavním institucionálním cílem je zajistit správné plánování a přísné řízení veřejných zdrojů na úrovni ústřední vlády,

takže jedním z jeho hlavních úkolů je dohled a kontrola řízení veřejných financí s jednotným výkladem a uplatňováním účetních pravidel.

Kromě toho Státní hlavní účetní odbor kontroluje veřejné instituce prostřednictvím inspekční činnosti a stále více se podílí na sledování a analýze vývoje výdajů s ohledem na dodržování limitů stanovených EU prostřednictvím Paktu o růstu a stabilitě. Jeho kontrolní a dohledové funkce jsou prováděny prostřednictvím integrovaného systému kontroly veřejných financí, který působí na celém území státu a který na úrovni ministerstev tvoří ústřední účetní úřady, jež jsou základním spojovacím článkem mezi Státním všeobecným účetním oddělením a ústředními správními orgány.

Účetní dvůr je odpovědný za vnější kontrolu ex ante, kdy sleduje zákonnost aktů vlády a ministerstev, a ex post, kdy ověřuje hospodaření se státním rozpočtem. Na rozdíl od Všeobecného účetního oddělení, které provádí plošné kontroly, Účetní dvůr provádí namátkové kontroly stanovením ročních kontrolních programů a kritérií, které však jasně neodkazují na mezinárodní kontrolní standardy, i když se Účetní dvůr účastní činnosti Mezinárodní organizace nejvyšších kontrolních institucí (INTOSAI) a Evropské organizace nejvyšších kontrolních institucí (EUROSAI). Kromě toho má za úkol ověřovat účinnost vnitřního kontrolního systému na jednotlivých ministerstvech. Účetní dvůr podává Parlamentu nejméně jednou ročně zprávu o výsledcích své kontrolní činnosti.

Finanční kontroly provádí ministerstvo hospodářství a financí, které je povinno oznámit nesrovnalosti Účetnímu dvoru. Kontroly se obecně týkají minulých správ, zejména správy za posledních pět let, což je lhůta, po jejímž uplynutí již nelze žádat o náhradu finančních ztrát.

Interní kontrolní řetězec

Řetězec vnitřní kontroly veřejných výdajů předpokládá, že poté, co o výdaji rozhodne vedoucí útvaru (Responsabile del Servizio) nebo manažer odpovědný za postup (Responsabile Unico del Procedimento), je taková akce nejprve schválena osobami odpovědnými za jejich organizační jednotku, které jsou odpovědné za přijímání správních aktů, technických opatření a finančních závazků v souladu s rozpočty, normami a

předpisy ministerstev, a poté ústředními účetními úřady daného ministerstva. Ústřední účtárny poskytují podporu a dohled na úrovni ministerstev, aby zajistily správné řízení financí a použití rozpočtových položek.

Pokud jde o nefinanční kontroly, na úrovni ústřední státní správy je cyklus výkonnosti interně monitorován nezávislým kontrolním orgánem OIV na každém ministerstvu a externě odborem veřejné správy.

Pokud jde o výkonnost vedoucích pracovníků, personální hodnocení se týká jak kodexu chování, tak výsledků, kterých vedoucí pracovníci dosahují ve své správní činnosti a při řízení svého útvaru. Existují dva možné negativní důsledky: nedosažení cílů a nedodržení politických směrnic.

Na Ministerstvu spravedlnosti v letech 2019-2021, v návaznosti na ustanovení legislativního nařízení 150/2009 a Pokyny pro měření a hodnocení individuálního výkonu, které v roce 2019 přijal odbor veřejné správy, navrhl nezávislý dozorový orgán OIV propojit v plánu výkonu hodnocení ředitelů a vrcholových manažerů s dosažením nebo alespoň s prací na cílech stanovených ministerstvem a zejména odborem nebo úřadem, za který jsou odpovědní. Tímto způsobem byly stanoveny ty ukazatele výsledku, které se nepodařilo odboru veřejné správy jasně prosadit ani v pokynech z roku 2017.

Co se týče informací a komunikace, shromažďuje se mnoho údajů, které se sdílejí v rámci ministerstev i mimo ně; informační systémy na úrovni ministerstev jsou poměrně přiměřené a rozvinuté; údaje se využívají k zajištění souladu se systémem „červených vlajek“, který upozorňuje na 1) počet a druhy učiněných pozorování a 2) počet zamítnutých víz za účelem ověření totožnosti a související důvody. Tyto informace se sice používají pro zajištění administrativní a účetní správnosti, ale často se s nimi nepracuje v otázkách souvisejících s výkonností. Mnoho nezávislých dozorových orgánů OIV by ocenilo, kdyby byl zaveden systém „červených vlajek“ i pro výkonnost.

Kromě toho je důležité, aby byl plán výkonnosti přijat do konce ledna, aby mohl být v daném roce zaveden do praxe, a aby byla zpráva o výkonnosti dokončena co nejdříve a určitě do konce června následujícího

roku, aby mohla být neprodleně přijata nápravná opatření. Odbor pro veřejnou správu však zjistil, že pouze 2 ze 14 ministerstev (Ministerstvo zahraničních věcí a mezinárodní spolupráce, Ministerstvo práce a sociálních věcí) přijalo svůj plán plnění do 31. ledna 2020, zatímco dalších 7 (Ministerstvo zdravotnictví, Ministerstvo životního prostředí a ochrany půdy a moře, Ministerstvo zemědělství, potravinářství, lesnictví a cestovního ruchu, Ministerstvo hospodářství a financí, Ministerstvo vnitra, Ministerstvo školství, Ministerstvo hospodářského rozvoje) jej přijalo se zpožděním a odvolává se na zpoždění v souvislosti s pandemií Covid-19. Pouze 5 ze 14 ministerstev (Ministerstvo zahraničních věcí a mezinárodní spolupráce, Ministerstvo práce a sociálních věcí, Ministerstvo pro hospodářský rozvoj, Ministerstvo spravedlnosti, Ministerstvo infrastruktury a dopravy) zveřejnilo do června 2021 zprávu o plnění za rok 2020 (Odbor veřejné správy, 2021).

Dobrá praxe IT2- Kontrolní prostředí - ústřední orgány státní správy: Koordinace

Osvědčenou praxí je, že vnitřní kontroly jsou koordinovány jedním orgánem, a to Státním všeobecným účetním odborem na Ministerstvu hospodářství a financí, který se na jednotlivá ministerstva napojuje prostřednictvím ústředních účtáren, alespoň co se týče správních a účetních správností, aby byla centrálně a jednotně zaručena oprávněnost, platnost a přiměřenost správních úkonů, a přitom relevantní pro každý konkrétní subjekt. (COSO 3)

Dobrá praxe IT3- Kontrolní prostředí - ústřední orgány státní správy: Manažerské hodnocení

Osvědčeným postupem je, že právní předpisy a pokyny propojují manažerské hodnocení s cíli organizace nebo jednotky. (COSO 5)

6.2.4 Hodnocení rizik

Subjekt

Na této úrovni veřejné správy se sledují pouze rizika související s korupcí, transparentností, praním špinavých peněz a bezpečností a ochranou zdraví při práci.

Aktéři

Každý ministr jmenuje vedoucího služby prevence a ochrany (Responsabile Servizio Prevenzione e Protezione - RSPP) z řad úředníků, kteří prošli nezbytným školením, aby byli mimo jiné pověřeni identifikací, hodnocením a monitorováním vnitřních rizik v organizaci s ohledem na bezpečnost a ochranu zdraví při práci.

V návaznosti na zákon 190/2012 a legislativní nařízení 33/2013 má vedoucí oddělení prevence korupce a transparentnosti (Responsabile della Prevenzione della Corruzione e della Trasparenza - RPCT) významnější úlohu. RPCT je vedoucím pracovníkem ministerstva, který je ministrem pověřen formalizací a monitorováním činností v oblasti prevence korupce a zajištění transparentnosti.

Dobrá praxe IT4- Hodnocení rizik - ústřední státní správa: Načasování plánů a zpráv

Osvědčeným postupem je včasné uzákonění plánu výkonnosti, aby byl relevantní pro činnost ministerstva, a zprávy o výkonnosti, aby bylo možné okamžitě přijmout nápravná opatření (COSO 17).

Rámec

Neexistuje žádný obecný soubor pravidel nebo pokynů týkajících se řízení rizik ani žádná specifická praxe nebo norma týkající se identifikace nebo hodnocení rizik. Upraven je pouze boj proti korupci, avšak zákon 190/2012 a legislativní nařízení 33/2013 poskytují pouze obecné pokyny pro formalizaci a monitorování činností souvisejících s korupcí a prevencí podvodů.

Národní protikorupční plány na roky 2013 a 2015 vymezují 8 oblastí, které je třeba pečlivě sledovat jako citlivější na korupci a podvody:

1. získávání a rozvoj personálu;
2. zadávání prací, služeb a dodávek;
3. právní opatření bez přímého a bezprostředního hospodářského dopadu na příjemce (např. povolení, koncese);
4. právní opatření s přímým a okamžitým ekonomickým účinkem pro příjemce (např. granty, příspěvky, dotace);
5. příjmy, výdaje a správu majetku;
6. kontroly, ověřování, inspekce a sankce;
7. jmenování a označení;
8. právní záležitosti a soudní spory.

Metoda

Funkce RSPP spočívá především v plnění formálních postupů, dohodnutí základních standardů se zástupcem zaměstnanců a dodržování norem a předpisů o bezpečnosti a ochraně zdraví při práci.

RPCT oznamuje případy možného porušení ustanovení výše uvedených právních předpisů nezávislému dozorovému orgánu OIV, ministři a také Národnímu protikorupčnímu úřadu ANAC. Podle Národního protikorupčního plánu aktualizovaného v roce 2019 musí RPCT pro každé ministerstvo stanovit tříletý plán prevence korupce, který musí schválit a přijmout každý ministr.

Kromě toho v rámci boje proti podvodům pomáhá Generální inspektorát pro finanční vztahy s Evropskou unií (Ispettorato generale per i rapporti finanziari con l'Unione Europea - IGRUE), jeden z deseti obecných útvarů Státního hlavního účetního úřadu, sestavovat, plnit a ověřovat rozpočet související s finančními prostředky EU a provádět celkové monitorování příslušných finančních toků a spravovat veškeré kontroly delegované Evropskou unií.

Dopad

Rizika se řeší spíše na úrovni dodržování předpisů než na provozní a praktické úrovni. Řízení rizik tedy není důležitou součástí vnitřní kontroly.

6.2.5 Kontrolní činnosti

K zajištění řádného vynakládání veřejných prostředků a dosažení cílů stanovených ústředními správními orgány se provádí několik činností vnitřní kontroly. I když tyto kontroly nezaručují vždy dosažení hodnoty za peníze, jsou pro její dosažení důležité.

Akteři

Jak již bylo uvedeno, kontrolu správnosti administrativy a účetnictví na úrovni ústředních orgánů státní správy provádějí ústřední účetní úřady zastřešené soustavou účetních úřadů, které jsou pod dohledem Státního všeobecného účetního oddělení, zatímco výkonnostní cyklus na jednotlivých ministerstvech sleduje nezávislý dozorový orgán OIV.

Rámec

Kontrolní činnosti jsou organizovány podél dvou pilířů, kterými jsou administrativní a účetní správnost a cyklus řízení výkonnosti s různými zapojenými subjekty a procesy.

Metody

Na úrovni ministerstev poskytují pomoc a dohled ústřední účetní úřady, které zajišťují řádné finanční řízení a uplatňování rozpočtových položek. Jejich hlavní funkce jsou:

- vedení účetních záznamů o hospodaření ústředních správních orgánů;
- kontrola správnosti jimi vystavených výdajových dokladů;
- vyhodnocování výdajů na institucionální funkce, služby, programy a projekty, aby bylo možné sestavit nejprve rozpočet a poté finanční výkazy pro jejich ministerstvo.

Ústřední účtárny zejména přijímají veškeré informace o výdajích podle nákladových středisek v rámci ministerstva, vyhodnocují související náklady, dohlížejí na dodržování pravidel ochrany státního majetku a zjišťují finanční krytí a řádné rozpočtové hospodaření.

Do konce února každého roku zasílají ústřední účetní úřady příslušnému ministrovi souhrnnou zprávu o hlavních nesrovnalostech zjištěných při preventivních a následných kontrolách za předchozí rok se seznamem případů, v nichž nebylo uděleno vízum správnosti. Poskytnuté informace se tedy týkají 1) počtu a typů provedených pozorování a 2) počtu zamítnutých žádostí o víza za účelem strpění pobytu a souvisejících důvodů.

Každé ministerstvo pak má jednat tak, aby se takové případy neopakovaly. Pokud jsou odhaleny trestné činy, jsou oznámeny správnímu nebo trestnímu soudu podle údajně způsobeného trestného činu.

V rámci výše popsaného dodržování finančních předpisů pomáhají informační systémy kontrolním činnostem tím, že shromažďují údaje týkající se účetních informací, které slouží jako zdroj pro různé účetní systémy, a údaje o lidských zdrojích, popisu a analýze procesů, které slouží jako zdroj pro systém ukazatelů výkonnosti.

Účinnost systému měření a hodnocení výkonnosti vyžaduje stále větší integraci mezi operativním a strategickým plánováním, finančním plánováním a účtováním nákladů. Počínaje tradičním hotovostním účetnictvím IT účetní systém pro ministerstva a další ústřední orgány SICOGÉ (*Sistema di Contabilità Gestionale*, systém manažerského účetnictví) automatizoval finanční řízení státní správy a postupem času vyvinul nové funkce pro aktuální a nákladové účetnictví. Byl zaveden v roce 2002 pro ústřední vládní organizace a je integrován prostřednictvím informačních toků s informačním systémem Generálního účetního oddělení státu (*Sistema Informatico della Ragioneria Generale dello Stato, SIRGS*). SICOGÉ automatizoval řízení všech fází přípravy a řízení rozpočtu a vydávání výdajových aktů (závazků, příkazů k úhradě, akreditačních příkazů, dekretů o přidělení finančních prostředků atd.), které jsou předkládány k potvrzení a ověření oprávněnosti Ústřední účtárnou na jednotlivých ministerstvech. Stručně řečeno, systém může podporovat tvorbu ročních výkazů, podávat výkazy nákladového účetnictví podle nákladových středisek nebo činností/služeb a poskytovat údaje pro řídicí kontrolu. Vzhledem k tomu, že SICOGÉ je účetním nástrojem používaným všemi ministerstvy a komunikuje také s ostatními systémy státního oddělení všeobecného účetnictví, došlo ke standardizaci účetních operací, racionalizaci

zaci administrativních procesů a k širokému využití inovativních technologií s postupnou dematerializací výdajových akcí, což přináší ekonomické úspory a zrychlení plateb.

Digitalizace se netýká pouze finančních, ale také výkonnostních kontrol. Na rozdíl od administrativních kontrol a kontrol správnosti si však většina ministerstev v souvislosti s výkonnostním cyklem vyvinula vlastní nástroje a platformy, počínaje jednoduchými tabulkami Microsoft Excel, které nemusí být nutně sofistikované a nemusí nutně komunikovat mezi sebou a s dalšími IT systémy.

Ve snaze zlepšit efektivitu vynakládání finančních prostředků propojením finanční a strategické kontroly, a tedy i výdajů a výkonnostních cílů, vyvinulo Ministerstvo hospodářství a financí od roku 2009 aplikaci, která umožňuje ústřednímu účetnímu úřadu každého ministerstva nahrát spolu s rozpočtem i vysvětlující zprávu (nota integrativa) se strategickými cíli. To umožňuje sladit finanční cíle s výkonnostními cíli. Vzhledem k tomu, že státní rozpočet má být sestaven do konce roku, Ministerstvo hospodářství a financí obvykle začíná nahrávat plánované finanční cíle v září předcházejícího roku, aby každé ministerstvo mohlo v říjnu/listopadu nahrát odpovídající ukazatele pro strategické cíle. Po schválení rozpočtu provede v prosinci a lednu oddělení státního všeobecného účetnictví kontrolu všech ukazatelů uvedených v žádosti o vysvětlivky a zašle zprávu Ústřednímu účetnímu úřadu a nezávislému kontrolnímu orgánu OIV každého ministerstva s připomínkami, aby mohly být ukazatele upraveny před schválením plánu výkonnosti ministerstva do konce ledna.

Dopad

Řada vnitřních kontrolních činností prováděných na úrovni ministerstev pomáhá zajistit řádné vynakládání veřejných prostředků a dosažení cílů ministerstev. Postupem času pomohla ministerstvům technologie s jejich vnitřní kontrolou, a to jak s přesným zaznamenáváním činností, tak s optimalizací používaných ukazatelů, snížením jejich počtu a tím, že se více vztahují ke strategii a výsledkům než k operativní činnosti, tj. ke vstupům, procesům nebo výstupům. Například ministerstvo pro hospodářský rozvoj mělo v roce 2017 130 ukazatelů, které se od roku 2018 snížily na něco málo přes 20.

Ze Zprávy o fungování hodnocení, transparentnosti a integrity vnitřních kontrol za rok 2021“ vypracované OIV Ministerstva pro hospodářský rozvoj dále vyplývá, že ministerstvo provedlo celý proces sledování a vykazování výkonnosti za rok 2020 a zahájilo plánování výkonných činností na rok 2021 s využitím nástrojů navržených Ministerstvem hospodářství a financí a sdílených se všemi ústředními správními orgány. Tyto aplikace a platformy pomohly shromáždit informace o finančních zdrojích a o výkonnostním cyklu, takže například OIV ministerstva pro hospodářský rozvoj mohl prohlásit, že 99,4 % rozpočtu ministerstva na rok 2020 bylo spojeno s výkonnostními cíli stanovenými pro rok 2020.

Po zveřejnění pokynů k plánu výkonnosti v roce 2017 uspořádal odbor pro veřejnou správu semináře, které pomohly šesti ministerstvům vypracovat jejich plány výkonnosti, a to Ministerstvu hospodářství a financí, Ministerstvu kulturního dědictví, aktivit a cestovního ruchu, Ministerstvu školství, univerzit a výzkumu, Ministerstvu infrastruktury a dopravy, Ministerstvu práce a sociálních věcí a Ministerstvu pro hospodářský rozvoj. To pomohlo většině těchto ministerstev zlepšit včasnost a obsah jejich plánů a nabídlo vrcholovým manažerům na ministerstvech nástroje pro zlepšení řízení jejich výkonnosti.

Dobrá praxe IT5- Kontrolní činnosti - ústřední orgány státní správy: Workshopy

Osvědčeným postupem je zavádění kontrolních činností nejen prostřednictvím zásad a postupů, ale také prostřednictvím seminářů. (COSO 12)

Dobrá praxe IT6- Kontrolní činnosti - ústřední orgány státní správy: IT systémy pro dosažení efektivity vynaložených prostředků

Osvědčeným postupem je, že jednotné informační systémy nejen pomáhají kontrolovat činnosti tím, že shromažďují údaje napříč ministerstvy týkající se účetních i výkonnostních informací, které slouží jako podklad pro popisy a analýzy, ale pomáhají také sledovat efektivitu vynaložených prostředků tím, že integrují výdaje a výkonnostní cíle. (COSO 11)

6.2.6 Interní audit

Pro ministerstva a ústřední orgány státní správy obecně neexistuje žádná zmínka o systému auditu, který má být nezávislou, objektivní ujišťovací a poradenskou činností, jejímž cílem je přidat hodnotu a zlepšit jejich činnost systematickým a disciplinovaným přístupem k hodnocení a zlepšování účinnosti procesů řízení rizik, kontroly a správy.

Aktéři

Podle prezidentského dekretu č. 105/2016 je odbor veřejné správy spolu s nezávislým dozorovým orgánem OIV každé ústřední správy pověřen hodnocením jejich vnitřních kontrol.

Rámce a metody

Odbor veřejné správy a nezávislý kontrolní orgán OIV každého ministerstva mají za úkol pouze sledovat míru provádění kontroly výkonu ministerstvy a dalšími ústředními správními úřady a orgány prostřednictvím analýzy jejich plánů a zpráv o výkonu. Výsledky tohoto hodnocení jsou následně sdělovány příslušnému ministrovi a jsou rovněž zahrnuty do pravidelné zprávy o cyklu řízení výkonnosti ústředních správních orgánů, která je předkládána Parlamentu.

Na Ministerstvu hospodářství a financí byly zavedeny specifitější funkce interního auditu v rámci Generálního inspektorátu pro finanční vztahy s Evropskou unií (Ispettorato generale per i rapporti finanziari con l'Unione Europea - IGRUE). To však není relevantní, protože audity týkající se účinného fungování řídicího a kontrolního systému programů financovaných z fondů EU jsou mimo rámec tohoto výzkumu.

Dopad

Výše popsané činnosti však nepředstavují funkci interního auditu, jak se předpokládá na evropské a mezinárodní úrovni, protože pouze předpokládají revizi plánů a zpráv a zabývají se pouze jedním ze dvou pilířů vnitřní kontroly, tj. cyklem řízení výkonnosti.

6.3 Regionální vláda

6.3.1 Obecný přehled

Regionální vlády mají regionální radu (Consiglio regionale) a regionálního prezidenta (Presidente). Oba jsou voleni ve všeobecných a přímých volbách na pět let. Předseda regionu předsedá regionálnímu výkonnému výboru (Giunta regionale), který je výkonným orgánem regionu. Regionalizace je asymetrická: z 20 regionů má 15 běžný status (regioni a statuto ordinario) a pět zvláštní status (regioni a statuto speciale). Těmto pěti regionům (konkrétně údolí Aosty, Friuli-Venezia Giulia, Sardinie, Sicílie a Trentino-Alto Adige/Südtirol) je vzhledem k jejich kulturním a sociálně-geografickým zvláštnostem přiznán zvláštní status, včetně legislativní a finanční autonomie ve specifických oblastech. Region Trentino-Alto Adige/Südtirol se dále dělí na dvě provincie se zvláštním statutem, Bolzano a Trento, které mají stejné legislativní pravomoci jako regiony.

V samém středu regionální odpovědnosti stojí zdravotní péče, kterou řídí místní zdravotnické úřady a nemocnice. Jedná se o společně zajišťovanou funkci, kdy ústřední vláda definuje standardní úroveň a garantuje většinu financování a regiony poskytují a regulují služby (Ambrosanio a kol., 2016): 217). Další úkoly se týkají ochrany životního prostředí, dopravy, univerzit a vysokého školství, sociálních služeb a bydlení, kultury a zemědělství.

Z provozního hlediska jsou italské regiony organizovány v ústředních ředitelstvích (*Direzioni centrali*), z nichž každé odpovídá za jeden nebo více výše uvedených úkolů. Mezi činnosti, které ředitelství provádějí v rámci své působnosti, patří:

- oprávnění, akreditace a koncese;
- vyplácení příspěvků a finančních dávek;
- získávání a kariérní postup zaměstnanců;
- zadávání stavebních prací, služeb a dodávek.

Regionální uspořádání Itálie se však vyznačuje dlouhodobými regionálními rozdíly jak ve formálním uspořádání, tak ve finančních zdrojích. Například úroveň HDP na obyvatele v provincii Bolzano přesahující 50

000 eur byla v roce 2021 dvakrát vyšší než v regionech Molise, Kampánie, Apulie, Kalábrie a Sicílie (www.istat.it).

6.3.2 Zvláštní právní rámec

V souladu s legislativním nařízením č. 150/2009 jsou vnitřní kontroly rozděleny do dvou obvyklých pilířů - finanční kontroly a kontroly výkonnosti.

Na regionální úrovni provádějí kontrolu správnosti a účetní správnosti jednak organizační jednotky, které musí zajistit dostupnost finančních prostředků a správnost postupů souvisejících s úkoly, které plní, a jednak finanční ředitelství, které ověřuje, zda jsou prostředky využívány v souladu s plány a programy formulovanými regionální radou a promítnutými do provozního rozpočtu.

V roce 2006 byl ve všech regionech a místních samosprávách zaveden takzvaný SIOPE (informační systém pro operace veřejných subjektů), inspirovaný systémem vládního účetnictví ESA95, Evropským systémem národních a regionálních účtů, který byl nyní nahrazen systémem ESA2010, jako jakási společná účtová osnova zaměřená především na sledování finančních toků.

V roce 2012 zákonný dekret č. 174 posílil kontrolu nad regiony s cílem zlepšit koordinaci veřejných financí. Účetní dvůr provádí kontrolu ex ante rozpočtu a ex post finančních výkazů, včetně dokumentů týkajících se všech subjektů zapojených do regionální zdravotní služby a subjektů kontrolovaných regiony. Kromě toho je regionální výkonný výbor povinen každých šest měsíců vypracovat zprávu, v níž prokáže, jakým způsobem získal dostatečné finanční prostředky na pokrytí vzniklých výdajů.

Pokud jde o cyklus řízení výkonnosti, vnitřní kontroly provádí nezávislý kontrolní orgán OIV, který je jmenován regionálním výkonným výborem a je podporován různými regionálními kontrolními úřady.

Na regionální úrovni zákon vyžaduje věnovat zvláštní pozornost ovládaným a propojeným subjektům, a to do té míry, že existuje další typ kontroly, takzvaná „srovnatelná kontrola“ (*controllo analogo*), kterou re-

gion vykonává nad těmito subjekty, jako by byly jeho vlastními strukturami, protože vykonávají většinu, ne-li všechny své činnosti pro ovládaný region. Tato funkce má zvláštní význam při organizaci vnitřního kontrolního systému regionu, neboť jednotlivá ředitelství mají podle svých pravomocí za úkol aktivně dohlížet a koordinovat kontrolní procesy v regionálních společnostech a nástrojových orgánech. Regionální orgány vykonávají správní a rozpočtovou kontrolu a strategický a manažerský dohled nad všemi organizacemi regionálního systému, aby ověřily dodržování regionálních směrnic a programů stanovených při schvalování regionálního rozpočtu. Mezi oblasti „srovnatelné kontroly“ patří také kontrola dohod o poskytování služeb a smluv s cílem ověřit, zda jsou dodržovány smluvní podmínky. Toto ověření provádějí regionální ředitelství při vyplácení příspěvků nebo vyúčtování poplatků za služby svěřené regionálním společnostem po kontrole jejich zpráv o činnosti. Každý kraj navíc provádí specifickou „srovnatelnou kontrolu“ regionální zdravotní služby, což je klíčová funkce, za kterou jsou kraje odpovědné.

6.3.3 Kontrolní prostředí

Na této úrovni veřejné správy je rovněž kladen důraz na dodržování pravidel a postupů jak v oblasti vnitřní, tak vnější kontroly, ačkoli existují příklady přístupu založeného na větší spolupráci a vedení, který podporuje účinnější a efektivnější správu s cílem dosáhnout hospodárného vynakládání finančních prostředků, což bude popsáno v následujících kapitolách.

Řetězec veřejných výdajů

Každá regionální vláda každoročně sestavuje roční a tříletý finanční rozpočet na základě strategických směrů a politik uvedených v dokumentu o regionálním hospodářství a financích (*Documento di Economia e Finanza Regionale*, DEFR). Do 20 dnů od schválení finančního rozpočtu regionální radou, k čemuž by mělo dojít do 31. prosince předchozího roku, schvaluje regionální výkonný výbor plán výkonného řízení (*Piano Esecutivo di Gestione*, PEG), který podrobněji stanoví cíle a opatření uvedené ve finančním rozpočtu. Na jeho základě jsou regionálním kancelářím stanoveny cíle na nový rok a finanční, lidské a technické zdroje potřebné k jejich dosažení.

Po schválení výkonného plánu řízení mají pravomoc přijímat opatření, která zahrnují výdajové závazky, regionální ředitelé (Direttori regionali), vedoucí jednotlivých útvarů (Responsabile del Servizio) nebo osoby odpovědné za řízení (Responsabile Unico del Procedimento), pokud jim byla tato pravomoc udělena.

Externí řídicí řetězec

V souladu se zásadami autonomie byly vnější kontroly omezeny na správné využívání finančních zdrojů. Tento druh kontroly zajišťují regionální sekce Účetního dvora a Národní protikorupční agentura ANAC. Předseda každého regionu je povinen každých dvanáct měsíců předat regionálnímu vedení Účetního dvora zprávu, která prokazuje, že je seznámen s okolnostmi vnitřní kontroly ve svém regionu. Výsledky této kontroly jsou sdělovány regionální radě, aby mohla provést případná opatření.

Jak bylo uvedeno výše, tyto kontroly se provádějí nejen u regionálních struktur, ale také u ovládaných a propojených subjektů. Důležitým příkladem jsou administrativní postupy pro certifikaci finančních výkazů regionálních zdravotnických služeb, včetně všech zdravotnických agentur, nemocnic a dalších poskytovatelů zdravotnických služeb, které byly zavedeny ministerskou vyhláškou Ministerstva zdravotnictví z 1. 3. 2013. Tento postup zahrnuje všechny subjekty vnitřní a vnější kontroly v souladu s postupy a kontrolami stanovenými nadřízenými orgány, jako je například ANAC nebo Účetní dvůr.

Interní kontrolní řetězec

Odpovědnost za rozhodování o veřejných výdajích nesou především vedoucí jednotlivých útvarů nebo osoby odpovědné za řízení a osoby odpovědné za jednotlivé organizační jednotky. Odpovídají za přijímání správních aktů, technických opatření a finančních závazků v souladu s regionálním rozpočtem, normami a předpisy. Tyto liniové kontroly jsou v co největší míře začleněny do provozních a IT postupů.

V posledním desetiletí většina krajů rezignovala na provádění preventivních správních kontrol a svěřila tuto odpovědnost za dodržování předpisů právě vedoucím útvarů, ředitelům krajů a oddělení, kteří jsou

odpovědní za určitý zákon nebo za vynakládání veřejných prostředků. Je to proto, že:

1. Ti, kdo provádějí určitý postup nebo vynakládají veřejné prostředky, mohou nejlépe zasáhnout ještě před jeho zavedením, pokud vycítí problém;
2. Postupy jsou stále složitější a ti, kdo je provádějí, jsou zároveň lidmi, kteří nejlépe znají všechny související problémy, předpoklady a specifikace;
3. Lhůty pro vydání plateb byly stanoveny na maximálně 30 dnů; od roku 2011 se problém opožděných plateb veřejných subjektů stal natolik naléhavým, že legislativní nařízení 192/2012 stanovilo maximální lhůtu na 30 dnů od roku 2013 v rámci provádění směrnice EU 2011/7; nebylo již možné provádět řádné administrativní kontroly a většina italských regionů raději ponechala administrativní odpovědnost na osobách odpovědných za řízení, přičemž zachovala účetní preventivní kontroly prováděné finančním ředitelstvím, které musí být provedeny do 15 dnů, což ponechává dostatek času na úpravy a nápravná opatření; v mnoha případech však finanční ředitelství v rámci spolupráce také upozorňuje, pokud zjistí administrativní nesoulad nebo kritický legislativní problém;
4. Počet úkonů se po roce 2011 zdvojnásobil v důsledku reformy účetnictví provedené legislativním nařízením č. 118/2011, které mimo jiné zavedlo důkladnou kontrolu všech subjektů čerpajících veřejné prostředky, což vedlo k provedení individuálních kontrolních úkonů u každé třetí strany.

Přenesení prvotní kontroly na ně znamenalo posílení administrativní odpovědnosti ředitelů a vedoucích pracovníků všech ředitelství a útvarů, kteří musí preventivně zajišťovat legitimitu prováděných úkonů.

Pokud jde o kontroly správnosti účetnictví, finanční ředitelství provádí jak souhrnné kontroly ex ante, tak i namátkové kontroly ex post, neboť je rovněž úřadem odpovědným za přípravu rozpočtu a podkladů pro výkaznictví. Někteří regionální generální účetní nebo finanční ředitelé však navrhují, že by bylo užitečné mít systém „hub and spoke“ jako na

úrovni ústřední vlády s účetním nebo účetní jednotkou na každém ředitelství, který by byl centrálně koordinován finančním ředitelstvím, ale zohledňoval by místní specifika a citlivost. To by napomohlo hladkému provádění účetních reforem a inovací v rámci celé regionální správy, neboť ředitelé a vedoucí pracovníci všech ředitelství mají pravomoc zavazovat veřejné prostředky, schvalovat platby a evidovat je, ale nemusí si být nutně vědomi nedávných změn v účetních postupech, jako například při přechodu z hotovostního na akruální účetnictví podle legislativního nařízení 118/2011 nebo při zavedení nového účetního softwaru, jako tomu bylo v roce 2021 v regionu Friuli Venezia Giulia.

Ve většině regionů provádí finanční ředitelství také následné kontroly správnosti na vzorku aktů. V regionu Benátsko však byly následné správní kontroly zrušeny, stejně jako preventivní správní kontroly, takže plnou správní legitimitu mají vedoucí útvarů, regionální ředitelé a ředitelé jednotek. Jejich úkony pak podléhají pouze interním účetním kontrolám ex ante a ex post ze strany finančního ředitelství a následným externím namátkovým kontrolám Účetního dvora, které se týkají jak účetního, tak administrativního souladu.

V regionu Emilia Romagna provádí následné administrativní výběrové kontroly kabinet prezidenta regionu, což zdůrazňuje význam, který je těmto namátkovým kontrolám přikládán. V regionu Friuli Venezia Giulia byla od roku 2020 odpovědnost za administrativní kontroly ex post přesunuta z finančního ředitelství na oddělení programování, strategického plánování, kontroly řízení a statistiky v rámci ředitelství pro obecné záležitosti. Stejný útvar podporuje také nezávislý dozorčí orgán OIV jmenovaný regionálním výkonným výborem, který je odpovědný za sledování cyklu výkonnosti a za ověřování účinnosti systému vnitřní kontroly a dodržování právních předpisů, strategií a paktu stability ze strany regionálního vedení, jakož i jeho schopnosti udržet finanční zdraví.

Dobrá praxe IT7- Kontrolní prostředí - regionální správa: Zapojení představenstva

Osvědčeným postupem je zajistit, aby členové představenstva (např. předseda kraje) byli seznámeni s okolnostmi vnitřní kontroly ve své organizaci, například tím, že budou pravidelně předkládat zprávy externím kontrolním orgánům. (COSO 2)

Dobrá praxe IT8- Kontrolní prostředí - regionální správa: Odpovědnost

Osvědčeným postupem je přimět vedoucí pracovníky k odpovědnosti za své jednání tím, že se odstraní časově náročné a nadbytečné kontroly, neboť vedoucí pracovníci by si sami měli být vědomi otázek legitimacy souvisejících s daným postupem. (COSO 5)

6.3.4 Hodnocení rizik

Co se týče ostatních úrovní veřejné správy, tato složka není příliš rozvinutá ani na regionální úrovni, kromě postupů proti korupci a praní špinavých peněz, které provádí vedoucí oddělení prevence korupce a transparentnosti (RPCT), což je regionální manažer pověřený odpovědností za formalizaci a monitorování těchto činností.

Předměty

Hodnocení rizik se týká především postupů proti korupci a praní špinavých peněz, ale některé regiony, jako například Friuli Venezia Giulia, uvažují o tom, že by protikorupční postupy nevykládaly v úzkém slova smyslu, ale spíše jako riziko „špatné správy“ nebo „špatného řízení“ a mapují všechna možná rizika týkající se správních postupů a veřejných výdajů. Na tento vývoj je však ještě brzy.

Aktéři

Hodnocení řízení rizik provádí vedoucí oddělení prevence korupce a transparentnosti (RPCT) jmenovaný regionálním výkonným výborem.

Rámec

Pro řízení rizik neexistují žádná zvláštní pravidla nebo pokyny, ale pouze protikorupční zákon 190/2012, legislativní nařízení 33/2013 a národní protikorupční plány.

Metody

Podle Národního protikorupčního plánu na rok 2019 musí regionální RPCT definovat tříletý plán prevence korupce, který musí být schválen a přijat regionálním výkonným výborem.

RPCT vypracovává výroční zprávu, která obsahuje veškeré nesrovnalosti nebo porušení právních předpisů v oblasti boje proti korupci a transparentnosti, které jsou v případě potřeby neprodleně oznámeny předsedovi regionu, regionálnímu výkonnému výboru, regionální radě, národnímu protikorupčnímu úřadu ANAC a v případě potřeby i soudnímu systému.

Dopad

Řízení rizik spočívá především v dodržování předpisů, nikoli ve skutečném zohlednění rizik, která by mohla být podkladem pro plánování a také by mohla být zahrnuta do zpráv o regionálních činnostech.

6.3.5 Kontrolní činnosti

Kontrolní činnosti na regionální úrovni se ještě více než na úrovni ústřední státní správy týkají především dodržování předpisů, a nikoliv otázky efektivity vynaložených prostředků.

Aktéři

Ačkoli různé regiony mají různá uspořádání, jak již bylo vysvětleno, obecně kontrolu účetní a správní správnosti provádí nejprve finanční ředitelství, ale také následně finanční auditoři, kteří jsou jmenováni regionálními výkonnými výbory, aby ověřili soulad regionálních výkazů se

správními a účetními předpisy a hospodárnost regionálních činností provedených v předchozím rozpočtovém roce.

Výkonnostní cyklus obvykle kontroluje zvláštní úřad řídicí kontroly nebo úřad plánování a kontroly v rámci ředitelství pro obecné záležitosti, který pomáhá a podporuje nezávislý kontrolní orgán OIV. Tyto kontrolní mechanismy však obecně nejsou až na výjimky tak rozvinuté jako na úrovni ústřední vlády, takže regionální sekce Účetního dvora si stěžují na absenci celkové manažerské orientace na hospodárnost, a to i z důvodu nedostatku databází, které by umožnily statistickou analýzu, jež by zhodnotila efektivní dopad jednotlivých veřejných iniciativ.

Rámec

Vnitřní kontroly na regionální úrovni jsou v ideálním případě organizovány podle tří linií kontroly, tj:

- Kontroly první úrovně nebo procesní kontroly každého úkonu a procesu prováděné samotnými vlastníky procesů;
- Kontroly druhého stupně nebo celková řídicí kontrola prováděná jinými orgány než orgány prvního stupně, pokud jde o finanční kontrolu i kontrolu výkonnosti;
- Kontrola třetí úrovně nebo interní audit.

Metody

V rámci výše uvedeného rámce se konkrétní kontrolní činnosti mohou v jednotlivých regionech lišit, ale obecně platí, že první úroveň neboli procesní kontroly zahrnují průběžné a včasné průběžné kontroly, které musí být vždy zajištěny pro každý úkon a proces v souladu se směrnicemi a předpisy. Do této první úrovně kontroly tedy patří:

- předběžná odpovědnost za správnost jakéhokoli aktu, která spočívá na vedoucích jednotlivých útvarů, na osobách odpovědných za řízení nebo na ředitelích odpovědných za jednotlivé organizační jednotky;
- preventivní kontroly návrhů právních předpisů, které provádějí rovněž vedoucí jednotlivých útvarů, osoby pověřené řízením nebo v případě potřeby ředitelé jednotlivých organizačních útvarů po konzultaci s Ústředním ředitelstvím pro právní záležitosti;

- účetní kontroly prováděné finančním ředitelstvím, které kontrolují, zda byl výdaj správně zařazen do rozpočtu, zda je rozpočtová položka dostatečně pokryta, zda byl správně určen věřitel, zda je důvod výdaje oprávněný a zda je částka k úhradě správná.

Druhá úroveň neboli celková řídicí kontrola se obecně vztahuje na všechny kontroly prováděné pravidelně, ale i v mimořádných případech, jinými strukturami nebo orgány než těmi, které prováděly činnost podléhající kontrole. Patří mezi ně:

- strategické řízení;
- kontrola řízení;
- řízení výkonnosti organizace a výkonnosti jednotlivých pracovníků;
- kontrola správnosti ex post, tj. po schválení aktu;
- kontroly vyplývající ze systému prevence korupce, opatření proti praní špinavých peněz a financování terorismu;
- kontrola nad veřejnými a soukromými subjekty pod regionální kontrolou nebo ve vlastnictví regionu;
- kontroly týkající se evropských fondů v souladu s příslušnými právními předpisy;
- inspekční kontrola v mimořádných případech.

Pro většinu těchto kontrol jsou podle legislativních nařízení 286/1999 a 150/2009 vyjasněny pouze cíle, ale není vypracován žádný konkrétní nástroj, který by byl předepsán pro všechny regiony na celostátní úrovni, takže tyto kontroly jsou organizovány a prováděny v různých subjektech odlišně.

Třetí úroveň kontroly nebo funkce interního auditu se týká ověřování správného fungování vnitřního kontrolního systému a ve většině případů se omezuje na výroční zprávu nezávislému dozorčímu orgánu OIV.

Dopad

Dopad vnitřních kontrol se v jednotlivých regionech liší. Regionální sekce Účetního dvora si však obecně stěžují, že zatímco otázky dodržování předpisů, jako je kontrola správnosti a účetní správnosti, požadavky na

transparentnost a regulace prevence a potlačování korupce a nezákonnosti, jsou dobře rozvinuté, kontrola výkonnostního cyklu, tj. strategická kontrola, kontrola řízení a hodnocení výkonnosti zaměstnanců, není obecně tak rozvinutá jako například na centrální úrovni.

Obecně je snaha o identifikaci „dobré praxe“, a tedy regionálních správ s účinnou a efektivní výdajovou kapacitou, nepochybně zklamáním, neboť většina regionálních správ postrádá systematické nástroje pozorování, které by umožnily vyhodnotit dosažené výsledky, neboť na jedné straně neexistuje nákladové účetnictví, které by identifikovalo náklady na konkrétní služby a činnosti, a na druhé straně existuje jen malá řídicí kontrola a šetření kvality procesů a produktů, natož jejich výsledků.

Existují však některé osvědčené postupy. Pět regionů (Emilia Romagna, Friuli Venezia Giulia, Ligurie, Toscana a Basilicata) se účastní semináře na téma „Tvorba veřejných hodnot“, který pořádá odbor veřejného úřadu a jehož cílem je projednat a vypracovat ukazatele výsledků.

Kromě toho, jak již bylo uvedeno, v regionu Friuli Venezia Giulia jsou všechny kontroly kromě kontroly správnosti účetnictví, ale včetně dodržování právních předpisů, umístěny v rámci útvaru programování, strategického plánování, kontroly řízení a statistiky v rámci ředitelství pro obecné záležitosti. Jednalo se o součást synergické strategie nastíněné v regionálním zákoně č. 1/2015, která umožnila rozvinout větší propojení mezi programováním a monitorováním a také spojit různé zdroje s řídicími, právními, statistickými a IT kompetencemi, což následně podpořilo vzájemné obohacování kompetencí a kontrol na regionální úrovni. Například útvar programování, strategického plánování, řídicí kontroly a statistiky se vyvinul ze statistického úřadu kraje a vzhledem k tomu, že neexistuje podrobná legislativa o způsobu provádění strategické a řídicí kontroly, zachovává si tento otisk ve způsobu provádění kontrol. Provádí šest průzkumů spokojenosti se službami ročně za účelem strategické kontroly, tj. posouzení, zda a do jaké míry byly splněny cíle nejen pomocí ukazatelů výstupů, ale i výsledků. Výsledky kontrol správní legitimacy se používají při hodnocení výkonnosti regionálních jednotek a jejich zaměstnanců. Bohatství statistických informací shromážděných o všech regionálních činnostech a funkcích prostřednictvím inteligentních infor-

mačních systémů navíc poskytuje informace pro řídicí kontrolu a umožňuje dosáhnout mimořádně užitečného zhodnocení výdajů, které se blíží výsledkům poskytovaným systémem nákladového účetnictví, jak uvedla regionální sekce Účetního dvora ve své zprávě o řízení regionálního veřejného financování zveřejněné v lednu 2022. Výsledky této řídicí kontroly jsou shrnuty ve výroční zprávě „Řídicí kontrola nákladů a činností struktur předsednictví a ústředních ředitelství regionu“, kterou vypracovává útvar programování, strategického plánování, řídicí kontroly a statistiky. Účelem zprávy je poskytnout vrcholovému vedení užitečné informace pro přidělování zdrojů, hodnocení zaměstnanců, přijímání vhodných nápravných opatření a definování cílů budoucích programových cyklů.

V regionu Emilia Romagna je většina kontrol v rukou útvaru finančního plánování a kontroly, který sdružuje finanční i řídicí kompetence. Regionální výkonný výbor v roce 2017 provedl revizi všech vnitřních kontrol s projednáním 486. Řídicí kontrola se opírá o poměrně podrobný systém nákladového účetnictví, který umožňuje vypočítat náklady na každou funkci, strukturu nebo službu, aby bylo možné porovnat úroveň efektivnosti jednotlivých regionálních jednotek a zlepšit rozhodování a navrhnout způsoby optimalizace zdrojů. Strategická kontrola je organizována na základě politických cílů stanovených regionální správou, které jsou operacionalizovány v dokumentu Regionální ekonomika a finance (DEFRA) s cíli a ukazateli aktivit, výstupů a výsledků. Útvar finančního plánování a kontroly každoročně vypracovává zprávu o plnění ročních cílů a na konci každého regionálního mandátu se vypracovává celková zpráva. I tento dokument, stejně jako v případě Friuli Venezia Giulia, poskytuje vrcholovému managementu užitečné informace o hodnocení výkonnosti, nápravných opatřeních a upřesnění nebo definování nových cílů.

Dobrá praxe IT9- Kontrolní činnost - regionální správa: Centralizace v jednotce s více kompetencemi

Osvědčeným postupem je soustředit kontroly do útvaru s více kompetencemi, aby se vyvinuly kontrolní činnosti, které zavádějí politiky do praxe a přispívají k hospodárnému vynakládání prostředků s využitím technologií. (COSO 10, 11 & 12)

Dobrá praxe IT10- Kontrolní činnost - regionální správa: Shromažďování a používání relevantních údajů

Osvědčeným postupem je shromažďovat nebo vytvářet a používat relevantní a kvalitní informace na podporu fungování systému vnitřní kontroly. Fungovat může systém nákladového účetnictví nebo shromažďování a analýza dostatečných informací o nákladech. (COSO 13)

6.3.6 Interní audit

Interní audit obecně není v italské veřejné správě, natož v italských regionech, příliš rozvinutou funkcí. Zjednodušené funkce interního auditu vykonává ve většině regionů nezávislý dozorový orgán OIV, ale omezují se na zprávu o fungování vnitřních kontrol na základě analýzy jejich plánů a zpráv o činnosti. Případně existují ojedinělé iniciativy, jako je Bílá kniha (*Libro bianco*), kterou vypracovala Boloňská univerzita pro region Emilia Romagna na začátku nového volebního období v roce 2015. Noví regionální představitelé zejména požádali univerzitu o interinstitucionální spolupráci za účelem nezávislého auditu: vnitřních struktur, postupů a předpisů, kontrolovaných a souvisejících subjektů a systému místní správy. Ačkoli se bílá kniha nezaměřovala na vnitřní kontroly, nabídla příležitost k transparentnímu šetření fungování celého regionu, které poukázalo na kritické problémy zejména v oblasti řídicí kontroly, kontroly nákladů a hodnocení výkonnosti, které byly od té doby řešeny.

Jak již bylo zmíněno, výjimkou z chybějící institucionalizované funkce interního auditu je region Lombardie, který v roce 2018 zřídil Regionální orgán pro kontrolní činnost (Organismo Regionale per le Attività di Controllo, ORAC), který je odpovědný za interní audit (regionální zákon Lombardie 13 z 28. 9. 2018). Zbytek tohoto oddílu je zaměřen na tento případ.

Aktéři

ORAC se skládá z devíti externích odborníků, včetně předsedy, jmenovaných regionální radou po jmenování výkonným výborem, a ze dvou

regionálních vrcholových manažerů určených zákonem. To znamená, že ORAC je nezávislý na regionálních orgánech, ale zároveň je jeho činnost koordinována s regionálními strukturami prostřednictvím společných členů.

Rámce a metody

ORAC plní podpůrnou funkci z technického a prováděcího hlediska při vypracovávání, programování a uplatňování pokynů týkajících se kontrolního systému a je v přímém vztahu k řídicímu orgánu, kterým je regionální výkonný výbor, a k zákonodárnému orgánu, kterým je regionální rada.

Obecným cílem ORAC je ověřit správné fungování regionálních struktur z hlediska transparentnosti, správnosti a účinnosti jejich systému vnitřní kontroly a prevence korupce. Jejimi konkrétními cíli jsou:

- ověřit správné fungování a efektivní organizaci regionálních struktur a kontrolovaných subjektů;
- sledovat transparentnost a správnost smluv a fází jejich provádění;
- vyhodnotit účinnost regionálního systému vnitřní kontroly;
- podporovat regionální činnosti při provádění a aktualizaci plánů prevence korupce;
- koordinovat různé činnosti vnitřní kontroly a spolupracuje s dalšími kontrolními orgány (RPCT, OIV, finanční auditoři, kontrolní agentura regionální sociální a zdravotní služby).

ORAC může provádět audity a šetření z vlastního podnětu nebo na základě oznámení regionálních struktur, vydávat pokyny a doporučení, jakož i formulovat stanoviska k regionálnímu systému vnitřní kontroly. Každých šest měsíců podává zprávy regionálnímu výkonnému výboru v rámci tzv. „hlídání spolupráce“, jehož cílem je vytvářet příznivé vztahy uvnitř i vně správy a podporovat tak kulturu kontroly.

Dopad

V uplynulých čtyřech letech vytvořila společnost ORAC spolu s dalšími zúčastněnými stranami (univerzitou Bicocca v Miláně, místní etickou nadací a poradenskou skupinou) vzdělávací a školicí program pro

audit systému vnitřní kontroly, do něhož zapojila interní zúčastněné strany a který zahrnoval:

- mapování prvků regionálního kontrolního systému;
- vytvoření diagnostického systému pro posouzení úrovně vyspělosti těchto prvků podle rámce COSO;
- zavedení diagnostického systému a určení možných oblastí pro zlepšení určitých prvků, jakož i osvědčených postupů, které je třeba využít a sdílet v rámci systému vnitřní kontroly;
- přípravu a sdílení pravidelných hodnocení a zpráv o úrovni vyspělosti systému vnitřní kontroly.

Tento proces na jedné straně přinesl regionálním orgánům myšlenku, jak jít nad rámec pouhého dodržování předpisů a získat celkový pohled na regionální systémy, a na druhé straně ukázal potřebu investovat do kultury, kompetencí a nástrojů hodnocení.

Dobrá praxe IT11- Interní audit - regionální správa Interně vytvořený program vzdělávání a odborné přípravy

Osvědčeným postupem je vytvoření programu, který pomáhá podporovat kulturu kontroly v organizaci. (COSO 14)

Dobrá praxe IT12- Interní audit - regionální správa: Systém diagnostického hodnocení

Osvědčeným postupem je poskytnout správě systém, který jí umožní snadno vyhodnocovat prvky kontrolního systému. (COSO 11 & 13)

Dobrá praxe IT13- Interní audit - regionální správa: Rozpoznávání rizik

Osvědčeným postupem je přimět vedení, aby uznalo, že systém interního auditu je nezbytný k posouzení a přezkoumání systému vnitřní kontroly, aby se předešlo rizikům. (COSO 7)

6.4 Místní samospráva

6.4.1 Obecný přehled

K 31. březnu 2022 existovalo 7 904 obcí, které jsou místními orgány nejbližší občanům (www.istat.it). Tato roztříštěnost je v italském systému veřejné správy známým problémem (Raffer a Padovani, 2019): 70 % z nich má do 5 000 obyvatel a jsou považovány za příliš malé na to, aby mohly efektivně poskytovat služby.

Podle ústavy existují základní funkce, nad nimiž má stát výlučnou zákonodárnou moc a které musí místní samosprávy vykonávat (Vandelli, 2012: 345). Obecně do působnosti obcí patří územní plánování, stavební a obchodní povolení, sociální bydlení, místní (městská) policie, veřejná doprava a komunikace, vodní a odpadové hospodářství, školství (budovy mateřských a základních škol), sociální služby, místní hospodářský rozvoj, rekreace a kultura atd.

Obce mají volená zastupitelstva a starosty (Vandelli, 2012: 348). Běžná je spolupráce mezi obcemi v podobě svazků obcí (*unioni di comuni*) a horských obcí (*comunità montane*). Podle údajů Ministerstva vnitra jich je v současné době 562 a zahrnují 3 081 obcí³⁹. Byly zřízeny především za účelem zlepšení poskytování veřejných služeb a jejich zefektivnění prostřednictvím úspor z rozsahu a působnosti. Kromě toho existuje několik dalších forem spolupráce mezi obcemi, mezi nimiž převažují státní podniky na místní úrovni.

6.4.2 Zvláštní právní rámec

Kontrolní systém italské místní samosprávy je definován souborem různých norem, které upravují fungování veřejné správy jako celku. Stejně jako v případě ostatních úrovní veřejné správy byla řada těchto norem vydána v 90. letech 20. století v rámci širšího renovačního procesu zaměřeného na zvýšení transparentnosti a odpovědnosti, jakož i

³⁹ https://dait.interno.gov.it/territorio-e-autonomie-locali/sut/elenco_unioni_comuni_comp.php.

hospodárnosti, efektivnosti a účelnosti využívání veřejných zdrojů (Reginato et al., 2016).

Ustanovení vypracovaná v 90. letech 20. století byla v roce 2000 začleněna do oddílu o vnitřní kontrole konsolidovaného zákona o místních samosprávách (*Testo Unico degli Enti Locali*, TUEL), který byl následně novelizován: novými normami, jako například legislativním nařízením 150/2009 o cyklu výkonnosti a hodnocení organizační a personální výkonnosti, legislativním nařízením 118/2011, pokud jde o reformu účetního systému místních samospráv, zákonem 213/2012 o financích místních samospráv, legislativním nařízením 126/2014 o ustanoveních týkajících se rozpočtování a účetního systému a zákonem 12/2019 o zjednodušení postupů místních samospráv.

Oddíl o vnitřní kontrole TUEL v současné době stanoví šest forem kontroly (články 124 až 148 a 191 až 198):

1. sledování správní a účetní správnosti, jehož cílem je zaručit zákonnost, správnost a spravedlnost správního postupu, dodržování účetních pravidel a jistotu při vytváření účetních informací;
2. řídicí kontrola, jejímž cílem je zajistit, aby operace byly prováděny efektivně, účelně a hospodárně;
3. strategické hodnocení a kontrola, jejichž cílem je ověřit soulad mezi politikami stanovenými politickými orgány a opatřeními přijatými k jejich realizaci. Hodnocení se provádí porovnáním politických cílů a skutečně dosažených výsledků;
4. sledování rozpočtového stavu i s ohledem na vnitřní Smlouvu o růstu a stabilitě;
5. sledování hospodárnosti, efektivnosti a účinnosti externích jednotek, jako jsou veřejné služby;
6. sledování kvality poskytovaných služeb přímo nebo prostřednictvím externích organizací.

Teprve 12. dubna 2022 schválil italský parlament zákon č. 35, který opět upravil TUEL a mimo jiné zjednodušil kontrolu hospodaření pro obce do 5 000 obyvatel, tedy pro 70 % místních samospráv. Zákon nespécifikuje, jakým způsobem k tomuto zjednodušení dojde, ale pouze uvádí, že malé místní samosprávy nemusí dodržovat předpisy pro kontrolu hospodaření uvedené v TUEL.

Spolupráce mezi obcemi, jako jsou svazky obcí a horské úřady, se řídí stejným právním rámcem a systémem vnitřní kontroly jako místní samosprávy.

6.4.3 Kontrolní prostředí

Na této úrovni veřejné správy je kontrola správná a účetní správnosti přísně regulována, zatímco všechny ostatní kontroly jsou volnější a často ponechány na uvážení místních orgánů.

Řetězec veřejných výdajů

Podobně jako regiony sestavují místní samosprávy každoročně roční a tříletý finanční rozpočet na základě strategických směrů a politik uvedených v Jednotném programovém dokumentu (Documento Unico di Programmazione, DUP). Do 20 dnů od schválení finančního rozpočtu obecní radou, k němuž by mělo dojít do konce předchozího roku, ale často se odkládá, schvaluje výkonný výbor plán řízení (Piano Esecutivo di Gestione, PEG), v němž jsou podrobněji popsány cíle, odpovědnosti a časový harmonogram místních politik a opatření. V tomto okamžiku tedy přechází pravomoc přijímat opatření, která zahrnují výdajové závazky, na ředitele města (Dirigente comunale), který je přítomen zejména ve velkých obcích, na městského nebo obecního úředníka (Segretario comunale) a na vedoucí jednotlivých útvarů nebo na osoby odpovědné za řízení, pokud jim byla přidělena pravomoc přijímat výdaje.

Externí řídicí řetězec

Na místní úrovni jsou vnější kontroly poměrně rozsáhlé a neomezují se pouze na správné využívání finančních zdrojů.

Účetní dvůr provádí následnou externí kontrolu místních správních orgánů, která zahrnuje:

- soulad správních a finančních výsledků s cíli stanovenými zákonem ústřední vládou (rozpočtová rovnováha, pakt vnitřní stability, udržitelnost dluhu, řádné hospodaření);
- administrativní a účetní správnost;

- fungování systému vnitřní kontroly;
- zprávu starosty o systému vnitřní kontroly;
- zprávy na konci pololetí;
- náklady na politickou činnost (výdaje na volby a vztahy s veřejností);
- srovnávací posouzení nákladů, metod a časů provádění činností a poskytování veřejných služeb.

Interní kontrolní řetězec

Stejně jako na ostatních úrovních veřejné správy jsou vnitřní finanční kontroly organizovány ve dvou liniích, aby byla zaručena administrativní a účetní správnost. Před uskutečněním výdaje vypracovává výtisk technické správnosti vedoucí příslušného útvaru a schvaluje je tajemník městského úřadu, zatímco výtisk účetní správnosti, které zahrnuje kontrolu finančního krytí, zajišťuje vedoucí finančního úřadu města a v případě potřeby finanční auditor. Následně je vzorek této dokumentace zkontrolován městským úředníkem a výsledky kontroly jsou zaslány vedoucím příslušných útvarů, nezávislému kontrolnímu orgánu OIV nebo nezávislému hodnotícímu orgánu (*Nucleo Indipendente di Valutazione*, NIV), finančnímu auditorovi a městské radě.

Finanční auditor (*Revisore contabile*) je nezávislá a externí osoba, která musí spolupracovat se správou a stává se téměř interní osobou a je neslučitelná s jinými kontrolními funkcemi, jako je nezávislý dozorní orgán OIV v rámci téhož místního subjektu. Zákon vyžaduje, aby v subjektech s méně než 15 000 obyvateli působil jediný finanční auditor, zatímco ve větších obcích musí být jmenována rada tří auditorů. Od března 2013 zákon v zájmu zvýšení jejich nezávislosti vyžaduje náhodné jmenování odborníků z regionálních seznamů certifikovaných finančních auditorů, které spravuje ministerstvo vnitra.

Finanční auditoři nejen kontrolují účetní závěrky, ale také preventivně sledují účetnictví, finanční a ekonomickou správnost, správu majetku, dodržování daňových předpisů a vyrovnanost peněžních toků. Provádějí čtvrtletní audity peněžních prostředků a další kontroly, pokud dojde k odchylkám od původního rozpočtu. Kromě toho spolupracují s městskými radami při zlepšování účinnosti a efektivity řízení a poskytují

stanoviska například k plánovacím nástrojům, jako je jednotný programový dokument DUP, k návrhům a změnám rozpočtu, jakož i k řízení veřejných služeb, zadlužování a inovativnímu financování. Nesrovnalosti jsou hlášeny obecní radě a v případě potřeby soudním orgánům. Podle převažujícího výkladu regionálních sekcí Účetního dvora by však finanční auditoři měli především kontrolovat vyrovnané rozpočty, zatímco kontrola řádného řízení a hospodárnosti by měla být v kompetenci nezávislého kontrolního orgánu OIV, který je zapojen do výkonnostního cyklu.

Místní orgány však na rozdíl od ministerstev a krajů nemají povinnost mít nezávislý kontrolní orgán OIV ani schvalovat specializovaný plán výkonnosti. Obecní rady musí přijmout nařízení o „integrovaném systému vnitřní kontroly“, které může pro zjednodušení postupů:

- místo nezávislého dozorového orgánu OIV, který v podstatě plní stejné funkce, ale jehož jmenování a funkce jsou upraveny místně, stanovit nezávislý hodnotící orgán,
- začlenit plán výkonnosti s jeho cíli, měřeními a hodnocením do výkonného plánu řízení namísto přípravy samostatného dokumentu.

Stejně jako ostatní úrovně veřejné správy musí i místní orgány vypracovat výroční zprávu o činnosti do 30. června následujícího roku, kterého se týká.

6.4.4 Hodnocení rizik

Kromě proforma postupů proti korupci a praní špinavých peněz, které provádí místní vedoucí oddělení prevence korupce a transparentnosti (RPCT), není tato složka vnitřní kontroly obecně příliš rozvinutá ani na místní úrovni.

Některé místní subjekty, jako například město Milán, však vyvinuly vlastní systém mapování a hodnocení rizik. Následující analýza se proto zaměřuje na postupy vyvinuté konkrétně v Miláně.

Subjekt

Rizika, kterými se zabýváme, se týkají jak korupce, tak i nedostatků a problémů souvisejících s postupy a činnostmi obcí, které mohou vést k "nesprávnému úřednímu postupu", například:

- nepřiměřené zpoždění;
- nedodržení zásad nebo postupů;
- neposkytnutí informací;
- nezohlednění relevantních hledisek při rozhodování;
- umožnění, aby rozhodnutí ovlivnily irelevantní úvahy;
- nenabízí důvody pro rozhodnutí;

Proto byly identifikovány různé typy rizik: operační riziko, korupční riziko a riziko poškození dobré pověsti.

Aktéři

V Miláně jsou tyto činnosti prováděny v rámci útvaru interního auditu, který má zvláštní oddělení pro hodnocení rizik.

Rámec

Útvar hodnocení rizik v rámci útvaru interního auditu spolupracuje s vedoucím oddělení prevence korupce a transparentnosti (RPCT), s ostatními útvary odpovědnými za vnitřní kontrolu a se všemi organizačními složkami magistrátu na identifikaci a hodnocení nejvýznamnějších rizik.

Na základě tříletého plánu prevence korupce a transparentnosti a údajů shromážděných během monitorování vypracovává oddělení vlastní akční plán rizik, který pak v průběhu roku realizuje.

Metoda

Oddělení pro posuzování rizik provádí následující činnosti:

- vypracování a průběžná aktualizace „postupného procesu“ soupisu všech rizik spojených s procesy, službami a činnostmi prováděnými městem Milán;

- sledování organizačních a procesních změn za účelem aktualizace soupisu postupů a procesů obce;
- spolupráce s RPCT při každoročním monitorování zavádění nových provozních modelů;
- spolupráce s ostatními útvary odpovědnými za kontrolní činnosti s cílem optimalizovat systém vnitřní kontroly a zajistit řádnou výměnu informací;
- hodnocení organizace v různých rizikových oblastech s cílem připravit a aktualizovat soupis rizikových činností a následně oblastí auditu;
- definování kritérií a metodik pro hodnocení rizik;
- definování opatření ke zmírnění rizik;
- koordinace činností usnadňujících hodnocení rizik i jejich zmírňování v rámci obecních jednotek;
- provádění postupů pro hodnocení a monitorování plánů na zmírnění rizik;
- rozvoj a provádění systematického shromažďování údajů a informací týkajících se procesů řízení rizik, a to i prostřednictvím rozvoje databází a informačních systémů.

Dopad

Oddělení pro hodnocení rizik každoročně připravuje a aktualizuje akční plán rizik, který od roku 2018 zahrnuje vážené skóre zbytkového rizika pro každý proces podle jeho provozních rizik s příslušnými opatřeními na jejich zmírnění.

Po zmapování různých oblastí správní činnosti a následných analýzách rizik bylo zavedeno více než 300 operačních modelů prevence a řízení rizik. Zveřejněné dokumenty však neumožňují získat přehled o dalším dopadu těchto činností v oblasti hodnocení rizik.

6.4.5 Kontrolní činnosti

Na místní úrovni se kontrolní činnosti týkají především dodržování administrativní a účetní správnosti, vyrovnaných rozpočtů a dalších požadavků stanovených zákonem, nikoliv otázky hospodárnosti a výkonnosti.

Aktéři

Subjekty odpovědné za provádění kontroly správnosti a účetní správnosti jsou v první instanci finanční nebo účetní úřad nebo generální sekretariát ve větších obcích a v druhé instanci auditoři.

Podobně i další činnosti vnitřní kontroly jsou svěřeny dvěma úrovním: vrcholným veřejným úředníkům v rámci místní správy (ředitel plánování, generální ředitel, městský tajemník atd.) a nezávislému dozorčímu orgánu OIV nebo nezávislému hodnotícímu orgánu NIV.

Rámec

Na místní úrovni jsou vnitřní kontroly organizovány podle dvou klasičtých pilířů:

- finanční kontroly administrativní a účetní správnosti a dodržování vnitřní Smlouvy o růstu a stabilitě;
- nefinanční kontroly, které zahrnují „cyklus řízení výkonnosti“ s řídicí kontrolou, hodnocením vrcholového vedení a strategickou kontrolou, jakož i další kontroly předepsané pro místní správu, jako je kvalita služeb a monitorování externích jednotek řízených obcí.

Rozhovory s vrcholovými manažery vyspělejších místních správ, které Účetní dvůr chválí, jako je Milán (1,3 milionu obyvatel) nebo Bologna (388 tisíc obyvatel), ale i menších, jako je Pordenone (51 tisíc obyvatel), však ukazují, že jsou zastánci rozvoje:

- systém vnitřní kontroly, který se opírá o stejný systém programování a výkaznictví se společnými obecnými cíli, které mohou jednotlivé oblasti nebo útvary převést do konkrétnějších cílů;
- štíhlou organizační strukturu, která podporuje efektivitu a výkonnost;
- silný závazek vrcholového vedení k inovativním iniciativám v oblasti vnitřní kontroly.

Metoda

Správní a účetní správnost má jak normativní, tak detektivní charakter, s kontrolami ex-ante a ex-post, jak je popsáno výše. Například podle TUEL se kontroly správní správnosti týkají závazků na výdaje, smluv a jiných správních úkonů, a to zejména:

- legitimitu aktu;
- jeho kvalitu a zda s ním bylo řádně nakládáno (zda byl zveřejněn, zda je k dispozici pouze pro omezené nahlížení apod.);
- úroveň účinnosti a efektivity postupu;
- jeho soulad s celkovým plánováním organizace;
- jeho soulad s operačním modelem stanoveným v protikorupčním plánu obce.

Účetní pravidelnost znamená, že:

- výdaj nebo příjem byl v rozpočtu řádně zaúčtován
- pokud se jedná o výdaj, je rozpočtová položka dostatečně pokryta;
- věřitel nebo dlužník byl správně identifikován;
- důvod výdaje nebo příjmu je oprávněný a
- částka, která má být vyplacena nebo přijata, je správná.

Na druhou stranu mohou samosprávy volněji rozhodovat o způsobu provádění ostatních vnitřních kontrol, i když obce nad 5 000 obyvatel musí dodržovat předpisy TUEL týkající se řídicí kontroly a některé pokyny byly sdíleny odborem veřejné správy a Ministerstvem vnitra:

- řídicí kontrola by měla ověřovat účinnost a efektivnost řízení prostřednictvím plánovacího cyklu (DUP, finanční rozpočet, PEG, finanční výkaz), aby se zajistila realizace plánovaných cílů a řádné a efektivní využívání veřejných zdrojů;
- strategická kontrola by měla posoudit přiměřenost a soulad provádění politických plánů a programů výkonným výborem s cíli a hlavními směry schválenými Radou, přičemž by měla rovněž zvážit vhodnost realizace těchto cílů a přiměřenost přidělení lidských, finančních a materiálních zdrojů;
- hodnocení kvality služeb by mělo být prováděno v těchto dimenzích: dostupnost, včasnost, transparentnost, účinnost, soulad, spolehlivost a úplnost;

- hodnocení vrcholových manažerů by měl provádět nezávislý dozorový orgán OIV nebo nezávislý hodnotící orgán NIV, který ověřuje plnění úkolů, jež jim byly uloženy podle zákona, a skutečné dosažení plánovaných výsledků při co nejlepším využití dostupných zdrojů a použití nezbytných manažerských nástrojů.

Dopad

V roce 2019 zveřejnil Účetní dvůr výsledky auditu vnitřních kontrolních systémů místních samospráv, který provedl v roce 2017⁴⁰. Zjištění odhalila různorodý obraz vnitřních kontrol s různými strukturálními a funkčními charakteristikami. Zejména preventivní i následná kontrola správních a účetních správnosti byly široce přijaty a dodržovaly zákonem požadované standardy. Přesto byly nesrovnalosti zjištěny v 10 % případů, přičemž nápravná opatření byla přijata v necelé polovině případů.

Pokud jde o výkonnostní cyklus, nezdálo se, že by se kolem společného schématu se sdílenými technikami a nástroji, typizovanými postupy a homogenními funkčními standardy vytvořily nějaké zvláštní operační moduly. Soudní dvůr dospěl k závěru, že každý subjekt zřejmě postupuje vlastní cestou, přičemž kombinuje různé typy kontrol v subjektivním a různě odstupňovaném přístupu.

Účetní dvůr ocenil, že řídicí kontrola je důležitým nástrojem, který může informovat o činnosti místní samosprávy, neboť ovlivňuje plánování jejích cílů, kterých bylo podle Účetního dvora v roce 2017 většinou dosaženo u více než poloviny místních samospráv. Účetní dvůr však uvedl, že optimální fungování řídicí kontroly by vyžadovalo systém nákladového účetnictví, který nebyl široce zaveden. Její částečné přijetí totiž znamenalo, že často nebylo možné správně určit náklady a příjmy, takže ukazatele nemohly smysluplně ověřit dosažení cílů a provedení vhodných nápravných opatření.

⁴⁰ účetní dvůr, 2019, „Interní kontroly místních samospráv. Analýza kontrolního systému územních samosprávných celků v roce 2017“.

Podle Účetního dvora byl navíc systém podávání zpráv přibližně v jedné třetině případů uspokojivý, obecně však nebyl přiměřený a přizpůsobený potřebám příjemců. Pokud na jedné straně řádně odrážel místní programování a umožňoval přezkoumání plánů a přijetí nápravných opatření, na druhé straně často neobsahoval ukazatele výsledků a cíle byly stanoveny tak, že byly často snadno dosažitelné, tj. nebyly dostatečně náročné. Nedávno o tom informovaly také NIV několika obcí včetně Milána⁴¹. Jiné obce, například Bologna a Padova, propojily své strategické cíle s cíli udržitelného rozvoje OSN, a proto do svého strategického řízení implicitně přijaly i některé náročné výsledkové ukazatele stanovené OSN k dosažení její agendy 2030. Nezávislý dozorčí orgán OIV pro svazek obcí Romagna Faentina ve své zprávě za rok 2021 zdůraznil, že rozumný výběr ukazatelů pro tříletý plán výkonnosti může přinést významné výhody, pokud jde o zajištění kontinuity a hierarchického řazení a chronologického pořadí cílů.

Účetní dvůr dále upozornil na odpor vrcholového managementu vůči kritickým otázkám. Přestože se uplatňovala pravidla pro zajištění zůstatků, finanční úředníci a auditoři jen zřídka zasílali ostatním orgánům zprávy o kritických problémech, což svědčí o převažujícím přístupu k dodržování rozpočtových omezení nad přístupem založeným na spolupráci a poradenství. Nezávislý hodnotící orgán NIV milánské samosprávy v tomto ohledu uvádí pozitivní počáteční investice do podpory manažerské kultury s orientací na výsledky a sdílení zásad měření výkonnosti a hodnocení systému, které je třeba posílit⁴². Účetní dvůr rovněž zjistil, že pouze čtvrtina místních samospráv provádí analýzy kvality a spokojenosti se svými službami. Účetní dvůr si navíc stěžoval, že i když se průzkumy spokojenosti prováděly, jejich včasnost byla sporná, takže výsledky nebyly k dispozici v době, kdy bylo třeba zlepšit kvalitu, a nápravná opatření se zpožďovala.

⁴¹ magistrát města Milána, "Zpráva o celkovém fungování systému hodnocení, transparentnosti a integrity kontrol. Připravil NIV", 19. dubna 2022. Na straně 4 NIV uvádí: „Je třeba zlepšit schopnost definovat cíle a úkoly, které jsou stále náročnější a více spojené s „kulturou orientovanou na výsledky“ a odpovědností vůči zúčastněným stranám.“

⁴² magistrát města Milána, "Zpráva o celkovém fungování systému hodnocení, transparentnosti a integrity kontrol. Připravil NIV", 19. dubna 2022, strana 6.

Pozitivní je, že ze zprávy Účetního dvora vyplývá, že informační systém veřejnoprávních jednotek byl vhodný a zaměřený na zjišťování a vykazování finančních vztahů s obcí, účetnictví, hospodaření a organizaci subjektu, kvalitu smluv o poskytování služeb, jakož i na dodržování pravidel pro omezení veřejných financí. Více než tři čtvrtiny místních samospráv monitorovaly své finanční a ekonomické vztahy s těmito externími dceřinými společnostmi, což ukazuje, že zavedení této kontroly je vhodným způsobem, jak lépe zhodnotit celek místních bilancí, zdrojů a služeb.

Dobrá praxe IT14- Kontrolní činnost - místní správa: Ukazatele výsledků a náročné cíle

Osvědčeným postupem pro strategickou kontrolu je zahrnutí některých ukazatelů výsledků pro posouzení úrovně dosažení cílů politiky a stanovení stále náročnějších cílů, aby bylo možné ověřit, zda bylo cílů dosaženo na přijatelné úrovni. (COSO 10)

Dobrá praxe IT15- Kontrolní činnost - místní správa: Manažerská kultura

Osvědčeným postupem je podpora manažerské kultury, orientace na výsledky a sdílení zásad měření výkonnosti a hodnocení systému. (COSO 12)

Dobrá praxe IT16- Kontrolní činnost - místní správa: Zahrnutí dceřiných společností

Osvědčeným postupem pro řízení a kontrolu kvality je sledovat také dceřiné společnosti a místně řízené veřejné subjekty, protože využívají důležité veřejné zdroje a často poskytují občanům klíčové služby. (COSO 12)

6.4.6 Interní audit

Stejně jako na jiných úrovních veřejné správy, ani v místních orgánech neexistuje funkce interního auditu. Nezávislý hodnotící orgán NIV provádí zjednodušené funkce interního auditu, které se však omezují na zprávu o fungování vnitřních kontrol na základě analýzy informací o výkonnosti obsažených ve výkonných plánech řízení a zprávách o výkonnosti.

Jak již bylo zmíněno, výjimkou je obec Milano, která provádí roční audity již téměř deset let. Proto se následující odstavce zaměřují právě na tento subjekt.

Aktéři

Tuto kontrolní činnost vykonává ředitel interního auditu, který byl původně ředitelem oblasti plánování a ekonomicko-finanční kontroly, ale od roku 2017 je jmenován samostatně a přímo starostou (čl.11 nařízení o organizaci úřadů a služeb města Milána). Původně interní audit spadal pod ředitelství pro obecné záležitosti, ale od roku 2020 získal samostatnou pozici, která podléhá přímo starostovi a jeho kabinetu.

Rámce a metody

Kontrola zahrnuje strategickou kontrolu, kontrolu řízení a kontrolu kvality služeb města Milán a další kontroly, které starosta, výkonný výbor, generální tajemník nebo generální ředitel považují za nezbytné.

Auditní činnosti jsou prováděny podle zavedeného procesu, který se řídí mezinárodními standardy Italské asociace interního auditu, na jejichž základě vypracovala Služba interního auditu „Provozní příručku pro interní audit“.

Útvar interního auditu každoročně vypracovává plán auditů, který určuje činnosti, jež mají být v průběhu roku provedeny na základě důkazů o řízení rizik a akčního plánu rizik, tříletého plánu prevence korupce a transparentnosti a ročního rozpočtu. Plán auditu musí být předložen starostovi ke schválení do konce června každého roku.

Výsledky auditu každého úkolu jsou shrnuty v závěrečné zprávě, která je zaslána starostovi, generálnímu tajemníkovi, generálnímu řediteli a řediteli ředitelství nebo útvaru, který byl auditován. Tato závěrečná zpráva obsahuje mimo jiné takzvaný akční plán řízení, který uvádí zásahy ke zlepšení identifikované pro každý kritický problém. U každé akce je uvedena odpovědná osoba a struktura a předpokládaný termín dokončení. Útvar interního auditu rovněž zajišťuje, aby příslušné úřady aktivovaly opatření ke zlepšení ve stanovených lhůtách.

Závěrečná následná nebo monitorovací zpráva je poté zaslána starostovi, generálnímu tajemníkovi, generálnímu řediteli a řediteli ředitelství nebo útvaru, který byl podroben auditu.

Dopad

Ve „Zprávě o strategických, řídicích, kvalitativních a jiných kontrolách“ za rok 2020 bylo uvedeno, že v průběhu roku byly prověřeny všechny kontrolní procesy obce Milán, a to zejména v záležitostech, na které bylo upozorněno v „Závěrečné zprávě interního auditu“ za rok 2019. Většina problémů byla vyřešena, ale objevily se nové problémy, které budou včas řešeny a monitorovány.

Dobrá praxe IT17- Interní audit - místní správa: Nezávislá jednotka IA

Osvědčeným postupem je zajistit nezávislost útvaru odpovědného za interní audit, který by měl odpovídat přímo vrcholovému vedení. (COSO 16)

6.5 Agentury

6.5.1 Ústřední výkonné agentury

Obecný přehled a právní rámec

Existuje více než 50 agentur financovaných a přímo kontrolovaných ústřední vládou, které mají velmi odlišný charakter a zaměření, od agentur regulujících hospodářskou činnost až po orgány poskytující sociální, rekreační a kulturní služby, od nezávislých orgánů až po národní parky a kulturní subjekty, jako jsou národní divadla a muzea.

Většina těchto orgánů se spoléhá na podobné vnitřní kontroly jako ústřední vláda podle legislativního nařízení 286/1999 a legislativního nařízení 150/2009.

Rozvojem vnitřní kontroly, a zejména interního auditu, se vyznačují zejména agentura pro příjmy (*Agenzia delle Entrate*) a Národní ústav sociálního zabezpečení (*Istituto Nazionale della Previdenza Sociale*, INPS). Následující oddíl se zaměřuje na tyto dva subjekty.

Systém vnitřní kontroly a interní audit

Agentura pro příjmy byla mezi prvními orgány veřejné správy v Itálii, které se přizpůsobily novým právním předpisům legislativním nařízením 286/1999. Od roku 2002 přeměnila svou tradiční kontrolní funkci na funkci interního auditu, a to zásadní změnou své organizační struktury. V roce 2002 bylo zřízeno centrální oddělení auditu a bezpečnosti a v roce 2003 byly zřízeny zvláštní struktury interního auditu v regionálních a provinčních jednotkách agentury.

Pokud jde o vnitřní kontrolu, ředitelé a vedoucí pracovníci agentury odpovídají za kontrolu účetnictví a správnou správnost, zatímco nezávislý dozorní orgán OIV jmenovaný ministrem hospodářství a financí odpovídá za cyklus výkonnosti, který stejně jako u jiných ústředních orgánů státní správy zahrnuje strategickou kontrolu, kontrolu řízení a řízení výkonnosti. Centrální oddělení auditu a bezpečnosti je zodpovědné za:

- vývoj a údržba metodik auditu;
- obecné řízení a koordinace funkce auditu;

- revize procesů centrálních struktur;
- audit shody v ústředních a regionálních strukturách.

Regionální úřady interního auditu se zabývají:

- revizí procesů regionálních struktur a místních finančních úřadů;
- kontrolou dodržování předpisů na místních finančních úřadech.

Od roku 1983 zavedl Národní ústav sociálního zabezpečení systém plánování, programování a kontroly řízení založený na měření kvality a efektivity vynaložených prostředků. Systém umožňuje sledovat všechny činnosti prováděné v útvarech ústavu, využívat techniky rozpočtování, kontrolovat kvalitu procesů a poskytovaných služeb a hodnotit výsledky z hlediska efektivity a účinnosti, přičemž část platu vrcholového vedení, ale i zaměstnanců obecně, je vázána na dosažení plánovaných cílů.

V roce 2005 INPS zřídil vlastní interní audit, který počítal i s funkcí hodnocení rizik.

Vnitřní kontrolní systém se tedy skládá ze tří hlavních složek:

- strategické kontroly, aby bylo možné posoudit vhodnost rozhodnutí učiněných při provádění plánů, programů a dalších nástrojů z hlediska souladu mezi dosaženými výsledky a předem stanovenými cíli;
- řídicí kontroly, jejímž cílem je ověřit efektivnost, účinnost a hospodárnost správních opatření, aby se optimalizoval vztah mezi náklady a výsledky prostřednictvím včasných oprav;
- interního auditu zaměřeného na obecné kontroly správnosti administrativních postupů, analýzu a kvantifikaci rizik, dysfunkcí a nesrovnalostí v administrativních a servisních procesech, sledování vnitřních kontrolních systémů, včetně systémů prevence korupce a podvodů, s cílem ověřit jejich účinnost a navrhuje nápravná opatření zaměřená na omezení rizik, vypracování a udržování metodik auditu zaměřených na neustálé zlepšování a eliminaci nebo alespoň zmírnění rizik.

INPS je organizována v ústředních úřadech se sídlem v Římě a v územních úřadech rozmístěných po celé zemi na regionální, provinční a

subprovinční úrovni. Ředitelé a vedoucí pracovníci jsou odpovědní za předběžné a následné kontroly administrativní a účetní zákonnosti, zatímco strategické, řídicí a výkonnostní kontroly provádí nezávislý kontrolní orgán OIV, který je podporován technickým oddělením pro řízení výkonnosti v rámci INPS a ředitelstvím pro plánování a kontrolu řízení. Na ústřední úrovni je za audit a soudní spory odpovědné zvláštní ředitelství. Regionální a zemské úřady mají oddělení pro vnitřní kontrolu a audit, která podporují ústřední jednotky.

Vzhledem k tomu, že poskytuje mnoho různých služeb, zavedl INPS v rámci své řídicí kontroly systém měření, který používá kvantitativní ukazatele kvality a hospodárnosti, jež jsou normalizovány pro porovnání služeb z hlediska spotřeby zdrojů a doby zpracování.

Finanční úřad a INPS sdílejí některé osvědčené postupy, pokud jde o organizaci vnitřní kontroly a interního auditu:

- na všech regionálních úřadech byly zřízeny útvary vnitřní kontroly a auditu, aby význam těchto činností pronikl i na místní úroveň;
- nejde ani tak o provádění kontrol ex post, ale spíše o preventivní kontroly, kontroly založené na spolupráci a konzultacích, jejichž cílem je zajistit efektivní vynakládání finančních prostředků, zlepšit řízení rizik a zaručit spolehlivost systému vnitřní kontroly;
- ředitelé a vedoucí pracovníci jsou odpovědní za liniovou administrativní kontrolu a kontrolu správnosti účetnictví, zatímco nezávislý dozorčí orgán OIV a úřady odpovědné za vnitřní kontrolu a audit se svými místními jednotkami jsou odpovědné za strategickou kontrolu, řídicí kontrolu a interní audit.

V obou institucích se navíc kontrolní a auditní činnosti opírají o 4 nástroje:

- mapování všech procesů, které je pravidelně aktualizováno;
- IT systém, který podporuje všechny kontrolní a auditní činnosti;
- operační příručky, nikoli pouhé pokyny, které podrobně popisují, jak provádět kontrolní a auditní funkce, a které jsou sdíleny i s místními jednotkami;

- pravidelná školení o otázkách kontroly a auditu.

Dobrá praxe IT18- Kontrolní prostředí - ústřední výkonné orgány: Náboje & paprskové jednotky

Osvědčeným postupem je soustředění funkcí vnitřní kontroly a auditu do jednoho centra na nejvyšší úrovni s místními pobočkami. (COSO 3)

Dobrá praxe IT19- Kontrolní činnosti - ústřední výkonné orgány: Provozní předpisy

Osvědčeným postupem pro zajištění účinného systému kontroly a auditu je podrobný popis kontrolních činností a procesů a jejich sdílení na všech úrovních. (COSO 12)

6.5.2 Místní vládní agentury

Obecný přehled a právní rámec

Místní veřejné subjekty představovaly v italské ekonomice významného hráče. Dominovaly místní veřejné služby (vodovody a kanalizace, odpadové hospodářství, veřejná doprava, distribuce plynu a elektřiny) a správa infrastruktury (silnice, dálnice, místní železnice, letiště, přístavy, intermodální logistika). Působily také v mnoha dalších oblastech, jako je využívání zboží ve veřejném vlastnictví a zákonných monopolů, inženýrská činnost, územní marketing, veletrhy, podpora místního rozvoje (průmysl, cestovní ruch a zemědělství) a interní poskytování služeb místní správě. Mnohé z nich však byly postupem času zprivatizovány na společnosti s ručením omezeným, akciové společnosti, společné podniky, konsorcia, nadace, které jsou plně nebo částečně vlastněny místními samosprávami a jsou schopny poskytovat více služeb často pro větší území, aby se maximalizovaly úspory z rozsahu. Článek 23 zákona 142 z roku 1990 a následně články 112 a 113 TUEL (*Testo Unico degli Enti Locali*, konsolidovaný zákon *omístních* samosprávách) z roku 2000 výslovně uvádějí, že místní samosprávy by měly poskytovat veřejné služby přímo

pouze tehdy, pokud je není možné svěřit samostatné společnosti nebo instituci z důvodu jejich zvláštní povahy nebo omezené velikosti.

Podle článku 114 TUEL jsou „místní zvláštní agentury“ a „místní instituce“, které zůstávají pod záštitou a přímou kontrolou veřejných orgánů, nástrojové orgány, které se většinou zabývají poskytováním sociálních služeb, neboť jsou pověřeny správou zařízení v místním vlastnictví, jako jsou domovy pro seniory, místní sportovní centra, úřady práce, místní divadla a muzea apod. Místní agentury jsou samostatnými právními subjekty, mají vlastní statut a řídicí orgán, který však schvaluje příslušné obecní zastupitelstvo. Místní instituce mají pouze nezávislé řízení, ale nejsou samostatnými právními subjekty ve vztahu k místním samosprávám. Organizace a fungování zvláštních agentur jsou tedy dány jejich statutem a předpisy, zatímco místní instituce se řídí statutem a předpisy místní samosprávy, od níž jsou závislé.

Postupem času se však podle článku 115 TUEL většina agentur přeměnila na společnosti s ručením omezeným nebo akciové společnosti, zatímco místní instituce nebyly nikdy populární.

Systém vnitřní kontroly a interní audit

Systémy vnitřní kontroly a vnitřního auditu pro místní zvláštní agentury a místní instituce se bez zvláštních připomínek řídí systémem stanoveným pro místní samosprávy, neboť v obou případech místní samosprávy přidělují nadační kapitál, stanovují cíle a strategie, schvalují základní akty, jako jsou plánovací dokumenty, finanční rozpočty a zprávy. Hlavní rozdíl spočívá v tom, že v případě místních institucí vykonávají všechny vnitřní kontroly rovněž místní samosprávy, tj. účetní a správní kontroly provádějí jejich finanční auditoři a strategickou, řídicí a výkonnostní kontrolou se zabývá jejich nezávislý kontrolní orgán OIV nebo NIV, zatímco statut místních zvláštních agentur by měl stanovit zvláštní finanční kontrolní orgán i samostatné formy řídicí kontroly, přičemž místní samospráva by měla vykonávat pouze následnou vnější kontrolní činnost.

Vzhledem k tomu, že konkrétní systémy vnitřní kontroly místních zvláštních agentur se mohou lišit, ale obecně se řídí uspořádáním místní

samosprávy, od které jsou závislé, nebyly zjištěny žádné další osvědčené postupy.

6.5.3 Univerzity a výzkumné instituce

Obecný přehled a právní rámec

Nezávislé agentury sponzorované ústřední vládou, jako jsou univerzity, se řídí předpisy pro ústřední úroveň vlády nebo zvláštními ustanoveními, která pro konkrétní agentury vydala ústřední vláda nebo příslušná ministerstva.

Například v roce 2010 přijal italský parlament zákon č. 240 o „pravidlech organizace univerzit, akademických pracovníků a náboru, jakož i o pověření vlády k podpoře kvality a efektivity univerzitního systému“, který reformoval systém vysokoškolského vzdělávání.

Zákon č. 240/2010 stanoví, že každá univerzita by měla schválit správní, finanční a účetní řád, který musí stanovit, jakým způsobem musí být nyní prováděny vnitřní kontroly správní a účetní legitimacy, a klíčovou roli při kontrolách výkonnosti svěruje nezávislému hodnotícímu orgánu (*Nucleo Indipendente di Valutazione*, NIV), který na univerzitách plní funkce nezávislého kontrolního orgánu OIV. Tento orgán je nezávisle jmenován univerzitou z řad osob s podobnými charakteristikami jako nezávislý dozorčí orgán OIV, ale v rámci vysokoškolského vzdělávání.

Kromě toho hraje ve výkonnostním cyklu klíčovou roli Národní agentura pro hodnocení univerzitního a výzkumného systému (*Agenzia Nazionale di Valutazione del Sistema Universitario e della Ricerca*, AN-VUR), která v roce 2015 přijala své univerzitní směrnice.

Systém vnitřní kontroly a interní audit

Podobně jako v jiných státních institucích se systém vnitřní kontroly na vysokých školách skládá ze souboru pravidel, postupů a organizačních struktur, jejichž cílem je umožnit řádné řízení zdrojů v souladu se stanovenými cíli prostřednictvím odpovídajícího procesu identifikace, měření, řízení a monitorování hlavních rizik. Protože však každá univerzita požívá finanční, správní a řídicí autonomie, mohou být systémy

vnitřní kontroly na 67 italských veřejných univerzitách nastaveny odlišně, i když se musí řídit stejným právním rámcem.

Obecně platí, že správní, finanční a účetní řád každé univerzity stanoví, že dodržování předběžné správní a účetní legitimacy je v kompetenci ředitelů, vedoucích oddělení a útvarů, zatímco Rada finančních auditorů a nezávislý hodnotící orgán NIV provádějí následnou kontrolu správní a účetní legitimacy a všechny kontroly spojené s výkonnostním cyklem, tj. strategickou kontrolu, kontrolu řízení a hodnocení organizační a individuální výkonnosti.

Výkonnostní cyklus má tři standardní fáze:

1. Příprava a schválení programového aktu, tj. tříletého integrovaného výkonnostního plánu s cíli a ukazateli;
2. Monitorování a v případě potřeby aktualizace těchto programů prováděné interně univerzitou a ověřené nezávislým hodnotícím orgánem NIV;
3. Vyhodnocení výsledků, za které jsou odpovědné řídicí orgány subjektu a o kterém se podává příslušná zpráva (zpráva o výsledcích), která rovněž vede k přidělení individuálních odměn na základě potvrzení nezávislého hodnotícího orgánu NIV.

Tyto tři fáze vycházejí ze Systému měření a hodnocení výkonnosti, což je metodický nástroj, který si každá univerzita připraví a schválí před zahájením výkonnostního cyklu, přizpůsobí jej specifickým potřebám své organizace a následně jej upraví, pokud to považuje za nutné.

Podle pokynů ANVUR z roku 2015 jsou klíčovými interními aktéry systému hodnocení výkonnosti:

- představenstvo, které plní úlohu poradce a hodnotitele přiměřenosti celého systému a po dohodě s generálním ředitelem odpovídá za zásady, cíle a související ukazatele obsažené v integrovaném plánu výkonnosti, které jsou následně vyhodnoceny ve zprávě o výkonnosti;
- generální ředitel, který dohlíží na kontrolní činnosti a řídí je tím, že rozkládá a sdílí cíle v rámci univerzitních úřadů a oddělení, identifikuje průřezové dimenze, aby pak mohl hodnotit manažery na základě jejich celkové výkonnosti;

- vedoucí pracovníci, kteří zajišťují provádění různých kontrol, stanovují cíle pro organizační jednotky, za které odpovídají, a hodnotí jejich členy.

Druhou úroveň kontroly výkonnosti pak provádí nezávislý hodnotící orgán NIV, který by měl být považován za interní a externí orgán, a samotný ANVUR jako externí kontrolor pro otázky výkonnosti spolu s Účetním dvorem pro finanční aspekty. Účetní dvůr je, jak je v italské veřejné správě obvyklé, odpovědný za externí kontrolu jak ex ante, kdy sleduje zákonnost aktů veřejných vysokých škol, tak ex post, kdy ověřuje jejich finance a hospodaření s rozpočtem.

Většina činností kontroly výkonnosti proto spočívá na nezávislém hodnotícím orgánu NIV. V souladu s článkem 2 zákona 240/2010 a článkem 44 legislativního nařízení 33/2013 by měl nezávislý hodnotící orgán NIV:

- zaručit celkovou vhodnost postupů měření a hodnocení;
- ověřit kvalitu a soulad vybraných ukazatelů s tříletými cíli, které si univerzita stanovila ve svém plánu výkonnosti;
- potvrdit platnost zprávy o výkonu;
- zajistit dodržování pokynů Národního protikorupčního úřadu ANAC;
- sledovat celkové fungování systému vnitřní kontroly.

Pokud jde o osvědčené postupy, mezi subjekty veřejné správy jsou univerzity často chváleny za své pokročilé nástroje pro vykazování s manažerskými panely a IT systémem, které umožňují efektivní správu a analýzu dat, a to do té míry, že mnohé univerzity, jako například Università Alma Mater Studiorum Bologna, ale i menší univerzity, jako například univerzita v Udine, spojily své ukazatele výkonnosti a finanční informace a zavedly systém nákladového účetnictví.

Dobrá praxe IT20- Kontrolní činnost - univerzity a výzkumné instituce: IT systémy pro dosažení efektivity vynaložených prostředků

Osvědčeným postupem je vytvoření systému správy a analýzy dat, který umožňuje kombinovat finanční a výkonnostní informace. (COSO 11)

7 Doporučení

Z analýzy nedostatků, které se vyskytují v České republice (oddíl 3), a stavu implementace vnitřní kontroly a interního auditu ve třech analyzovaných zemích, konkrétně ve Francii (oddíl 4), Německu (oddíl 5) a Itálii (oddíl 6), lze odvodit několik doporučení. Tato doporučení vycházejí z osvědčených postupů, které byly identifikovány v jednotlivých zemích. Navzdory rozdílným kontextům lze tyto osvědčené postupy považovat za dobré výchozí body, které mohou poskytnout poznatky pro formování nového českého právního rámce pro vnitřní kontrolu a interní audit.

Oddíl je uspořádán následovně. V první podkapitole jsou uvedena některá obecná doporučení získaná z celkového přehledu tří analyzovaných zahraničních zemí. Dále následují čtyři podkapitoly, z nichž každá představuje modifikovanou dimenzi COSO rámce analýzy použitého v této studii (viz oddíl 2), a to Kontrolní prostředí (CE), Hodnocení rizik (RA), Kontrolní činnosti (CA) a Interní audit (IA). V jednotlivých podkapitolách jsou konfrontovány nedostatky zjištěné v českém případě, seřazené podle vládní úrovně, s příklady dobré praxe zjištěnými ve třech zahraničních zemích. Na základě tohoto srovnání je uveden seznam doporučení pro každou modifikovanou dimenzi COSO. Přestože se osvědčené postupy obecně vztahují k určité úrovni veřejné správy, přispívají k doporučením, která jsou platná pro všechny úrovně veřejné správy.

7.1 Obecná doporučení

Z analýz vnitřní kontroly a auditu ve třech zahraničních zemích vyplývají následující obecná doporučení.

- **GE1 - Obecné zásady pro všechny, specifická pravidla pro jednotlivé úrovně veřejné správy**

Ve všech analyzovaných zemích existují určité obecné zásady a právní rámce, které se vztahují na různé úrovně veřejné správy, ale normy a pokyny týkající se vnitřní kontroly a auditu se obvykle vztahují na jednotlivé úrovně veřejné správy. Ten je nezbytný, protože na různě

ných úrovních je třeba zajišťovat různé činnosti, obvykle více plánovacích a koordinačních činností na vyšších úrovních veřejné správy a více činností souvisejících s poskytováním služeb na nižších úrovních. Nižší úrovně mohou mít navíc různou míru autonomie, a tedy i svobody při stanovování vlastních pravidel.

- **GE2 - Propojení finanční a nefinanční výkonnosti**

Propojení finanční a nefinanční výkonnosti je zásadní, zejména s ohledem na to, že cílem vnitřní kontroly je pomoci organizaci účinně a efektivně plnit její cíle (3E). Bez ohledu na skutečnou úroveň implementace však stále představuje výzvu ve všech třech analyzovaných zahraničních zemích.

- **GE3 - Kvalifikování a vyškolení zaměstnanci**

Kvalifikování a vyškolení zaměstnanci představují podmínku pro účinnou vnitřní kontrolu a audit. Klíčovým faktorem úspěchu je uvědomit si, co je to koncept 3Es, co je to řízení rizik, proč je každý konkrétní krok procesů IC/IA a umět ho zařadit do „celkového obrazu“. Přestože existují určité předpisy týkající se kritérií náboru a vzdělávacích aktivit, mohou být k dispozici zvláštní ustanovení (např. pobídky, financování atd.) pro rozvoj účinného znalostního IC/IA.

- **GE4 - Právo jako nástroj změny, ne změna sama o sobě**

Zákon je nástrojem změny, neboť představuje hlavní prostředek komunikace v rámci veřejné správy. Navzdory tomu, jak je strukturován a jaký typ pobídek vytváří na podporu změny, nemůže být sám o sobě považován za změnu. Manažerská kultura je výsledkem dlouhodobého procesu, který je třeba rozvíjet trpělivě a vytvářet pobídky namísto prosazování průlomů a vyžadování okamžitých výsledků.

- **GE5 - Zaměření na modální úroveň provádění IC/IA**

Tři různé analyzované zahraniční země poskytují zajímavé poznatky nejen z hlediska osvědčených postupů, ale také z hlediska „modální úrovně implementace“ IC/IA. Ve skutečnosti se zdá, že se uplatňují některé společné myšlenky, zejména koncepce hodnoty za peníze a propojení finanční a nefinanční výkonnosti jako předmětu IC/IA. Skutečným způsobem, jak zlepšit kontrolu veřejných financí (a jakoukoli jinou reformu veřejného sektoru), je zaměřit se na ty myšlenky, které se osvědčily v různých národních kontextech, a poté je přizpůsobit konkrétním národním kontextům a různým úrovním vlád s různými soubory pravidel/doporučení.

7.2 Doporučení týkající se kontrolního prostředí

Obrázek 14. Kontrolní prostředí: Slabiny České republiky ve srovnání s osvědčenými postupy v zahraničí

Úroveň	Slabé stránky v České republice	Osvědčené postupy ve Francii, Německu a Itálii
Ústřední vláda	<p>#1. Velké státní organizace spravují velké prostředky/majetek, což často inklinuje ke složitému vnitřnímu kontrolnímu systému</p> <p>#2. Omezená kvalifikace zaměstnanců provádějících vnitřní kontrolu z důvodu nízkého odměňování</p> <p>#3. Formální nastavení strategie</p> <p>#4. Žádná specifická interní směrnice</p>	<ul style="list-style-type: none"> • FR1 - Zákony a předpisy o orgánech vnitřní kontroly a auditu: všechna ministerstva musí mít orgány vnitřní kontroly a vnitřního auditu • DE1 - Jasná právní a hierarchická odpovědnost: ministři a úředníci zodpovědní za rozpočet jsou právně odpovědní za správnost a řádnost a za hospodárnost a efektivnost • IT1 - Pragmatický a jednoduchý právní rámec podporuje novou kulturu: upoutává pozornost veřejnosti, a to tlačí na změnu správních tradic a kultury, zejména v systému založeném na zákonech • IT2 - Koordinace: vnitřní kontroly jsou koordinovány jedním orgánem v rámci MF, který je napojen na jednotlivá ministerstva, což zaručuje legitimitu, platnost a přiměřenost • IT3 - Manažerské hodnocení: souvisí s cíli organizace, které jsou řízeny v rámci systému vnitřní kontroly • IT4 - Načasování plánů a zpráv: klíčové je včasné přijetí plánu výkonnosti a zprávy o výkonnosti
Regionální/státní správa	<p>#1. Neschopnost přiřadit rozhodnutí ke strategickým cílům</p> <p>#2. Vliv politiky vede k neobjektivním rozhodnutím</p> <p>#3. Příliš mnoho lidí zapojených do finanční kontroly</p> <p>#4. Absence odpovědnosti za aktualizaci směrnic</p> <p>#5. Nepravidelný systém školení zaměstnanců</p> <p>#6. Nedostatečná znalost konceptu 3E</p>	<ul style="list-style-type: none"> • FR4 - Zásada oddělení schvalujících osob a účetních: schvalující osoba nemůže být současně účetním • DE8 - Orientace na výkonnost: ukazatele výkonnosti v rozpočtových dokumentech, včetně dohod o výkonnosti s agenturami • IT1 - Pragmatický a jednoduchý právní rámec podporuje novou kulturu: přitahuje pozornost veřejnosti a to tlačí na změnu správních tradic a kultury, zejména v systému založeném na zákonech

DOPORUČENÍ

Úroveň	Slabé stránky v České republice	Osvědčené postupy ve Francii, Německu a Itálii
		<ul style="list-style-type: none"> IT7 - Zapojení správní rady: nejvyšší úroveň volených úředníků musí mít zajištěno povědomí o okolnostech vnitřní kontroly ve své organizaci IT8 - Odstraněním nadbytečných a časově náročných kontrol přimět manažery k odpovědnosti za jejich činnost.
Místní samospráva	#1. Nedostatečná personální kapacita #2. Nepravidelný systém školení zaměstnanců #3. Neurčitá odpovědnost za finanční kontrolu #4. Nedostatečné vyhodnocování vnitřního kontrolního systému	<ul style="list-style-type: none"> DE13 - Jasně role a odpovědnosti: dlouhodobá znalost toho, co je vnitřní kontrola, s jasnými odpovědnostmi za správnost, korektnost a hospodárnost a efektivnost při využívání zdrojů IT1 - Pragmatický a jednoduchý právní rámec podporuje novou kulturu: přitahuje pozornost veřejnosti a to tlačí na změnu správních tradic a kultury, zejména v systému založeném na zákonech
Agentury	#1. Nedostatečná znalost předpisů z oblasti finanční kontroly #2. Etický kodex je pouze formální dokument #3. Nepravidelný systém školení zaměstnanců #4. Starší generaci chybí dovednosti v oblasti IT	<ul style="list-style-type: none"> IT1 - Pragmatický a jednoduchý právní rámec podporuje novou kulturu: přitahuje pozornost veřejnosti a to tlačí na změnu správních tradic a kultury, zejména v systému založeném na zákonech IT18 - Hub & spoke units: vnitřní kontrola a audit by měly být soustředěny v jednom centru na nejvyšší úrovni s místními mluvčími (finanční úřad, agentura sociálního zabezpečení)

- **CE1 - Stanovení minimálních požadavků, včetně kvalifikace, na personální zajištění vnitřní kontroly**

Ve Francii (FR1) vyžaduje zvláštní právní předpis, aby všechna ministerstva měla orgány vnitřní kontroly a vnitřního auditu. V Německu jsou některá ministerstva také povinná. Přestože to nezaručuje, že tyto orgány budou pracovat efektivně, zaručuje to alespoň, že vnitřní kontrola a audit budou personálně zajištěny. Zákon může také stanovit konkrétní požadavky na minulost dotčených zaměstnanců. Toto doporučení řeší nedostatek kvalifikovaných pracovníků, který byl v několika případech zaznamenán (ústřední orgány státní správy, č. 1; místní orgány

státní správy, č. 1; agentury, č. 4), a nedostatečnou znalost předpisů o finanční kontrole (agentury, č. 1).

- **CE2 - Jasně vymezení odpovědnosti v rámci zákonů, nařízení a doporučení**

Každý účastník výdajového (a výkonnostního) řetězce by měl být jasně odpovědný nejen za dodržování formálních pravidel, ale také za efektivitu a účelnost, tj. za koncept hodnoty za peníze. Přestože se jedná o dlouhodobý koncept, německá ústřední/zemědělská vláda poskytuje doporučení (DE1, DE13). Například ve Francii (a také v Německu) zákon stanoví, že schvalující osoba nemůže být současně účetním (FR4), aby se zabránilo překrývání funkcí. V zemích, které se řídí právem, jako je Česká republika, představuje právo mocný komunikační prostředek, který je třeba používat opatrně. Toto doporučení řeší obtíže s pochopením, kde je odpovědnost, když se na finanční kontrole podílí příliš mnoho lidí (regionální/státní správa, č. 3), nedostatečnou odpovědnost za aktualizaci směrnic (regionální/státní správa, č. 4), neurčitou odpovědnost za finanční kontrolu (místní správa, č. 3), nedostatečné hodnocení vnitřního kontrolního systému (místní správa, č. 4).

- **CE3 - Právní rámec vnitřní kontroly musí být pragmatický a jednoduchý**

Právní rámec by měl vycházet z nejnovějších poznatků manažerského výzkumu a měl by být pragmatický a jednoduchý, aby byl srozumitelný i široké veřejnosti. Pokud upoutá pozornost veřejnosti, například stanovením konkrétních a snadno srozumitelných klíčových ukazatelů výkonnosti platných na všech úrovních veřejné správy, jako tomu bylo v italském případě (např. míra absencí), je pravděpodobné, že politici budou naopak citlivější, a budou tak více usilovat o její skutečné fungování (IT1). To zase může podpořit orientaci na výkon nebo hodnocení hodnoty za peníze, jako je tomu v ústředních a zemských vládách v Německu (DE8). Toto doporučení řeší nedostatečnou znalost koncepcí 3Es (regionální/státní správa, č. 6), částečně formální nastavení strategie (ústřední vláda, č. 3) a formálnost kodexu chování (agentury, č. 2) a také poskytuje vnější síly, které by měly tlačit na obecnější efektivní implementaci vnitřní kontroly (a auditu).

- **CE4 - Podpora programů „hub“ & „spoke“ pro šíření kultury vnitřní kontroly**

Schéma hub & spoke, tj. centrální koordinátor (hub) několika periferních úřadů v rámci každého ministerstva/resortu (spoke), nejenže zaručuje legitimitu, platnost a vhodnost, jak ukazují italské osvědčené postupy na úrovni ústřední vlády (IT2) a agentur (IT18), ale obecně usnadňuje šíření kultury vnitřní kontroly (a interního auditu). Tato funkce může být užitečná zejména v případě nedostatečného školení v okrajových organizacích. Toto doporučení řeší nedostatek personálních zdrojů pro vývoj komplexních systémů vnitřní kontroly ve velkých organizacích (ústřední státní správa, č. 1) a obtíže spojené s programy odborné přípravy (regionální/státní správa, č. 5; místní samospráva, č. 2; agentury, č. 3), neboť specifické programy odborné přípravy by se soustředily v centrech, která by následně šířila znalosti do ramen.

- **CE5 - Propojení vnitřní kontroly s účinným procesem strategické kontroly**

Vnitřní kontrola musí být propojena s účinným procesem strategické kontroly. Osvědčené postupy zjištěné v zahraničí zdůrazňují význam načasování plánů a zpráv, které by měly být schváleny před začátkem období, kterého se týkají, a brzy po jeho skončení (IT4). To zaručuje, že proces strategické kontroly je účinný, a umožňuje představenstvu (nejvyššímu stupni volených úředníků), aby si bylo vědomo okolností vnitřní kontroly ve své organizaci (IT17). Podporuje také kulturu orientovanou na výkonnost na strategické i operativní úrovni (DE8), kde jsou manažeři zodpovědní, a tedy i hodnoceni, za výsledky organizace vzhledem k plánovaným cílům (IT3). Je třeba zdůraznit, že zjištěné příklady dobré praxe představují výjimečné případy, nikoli standardy pro všechny organizace v analyzovaných zemích. Toto doporučení řeší neschopnost přiřadit rozhodnutí ke strategickým cílům (regionální/státní správa, č. 1) a vliv politiky (regionální/státní správa, č. 2).

7.3 Doporučení týkající se hodnocení rizik

Obrázek 15. Hodnocení rizik: Slabé stránky České republiky vůči zahraničním příkladům dobré praxe

Úroveň	Slabé stránky v České republice	Osvědčené postupy ve Francii, Německu a Itálii
Ústřední vláda	#1. Formální analýza rizik	<ul style="list-style-type: none"> • FR2 - Metodická podpora: jasné vymezení metodiky v právních předpisech a nařízeních • DE2 - Čtyři oblasti rizik slouží jako základ pro hodnocení rizik: integrovaný pohled zohledňuje také podvody a korupci, které jsou zahrnuty do rámce (Spolkový úřad pro hospodářství a kontrolu vývozu) • DE3- Přístup založený na čistém základu: hodnocení rizik zohledňuje již přijatá opatření (Spolkový úřad pro hospodářské záležitosti a kontrolu vývozu) • DE4- Vzor zprávy o rizicích: klasifikace a posouzení celkového organizačního dopadu jednotlivých rizik zahrnující všechny organizační jednotky (Spolkový ústav pro výzkum a zkoušení materiálů) • DE5- Kontrastní opatření: výběr a vývoj kontrolních činností a dokumentace historie rizik ke zmírnění rizik (Spolkový ústav pro výzkum a zkoušení materiálů)
Regionální/státní správa	#1. Nezávládnutí řízení rizik je důsledkem příliš velkému počtu popsaných rizik	<ul style="list-style-type: none"> • FR3 - Víceleté akční plány: činnosti kontroly rizik jsou plánovány s víceletou perspektivou • FR5 - Provedení mapování rizik, které seskupuje rizika do jednoduchých kategorií: mapují se dvě kategorie rizik - hlavní a provozní (region Bretaň) • DE9 - Aktuální účetnictví stimuluje mapování finančních rizik: Státní správa musí do svých rozpočtových dokumentů zahrnout opatření ke zmírnění rizik v případě, že používají aktuální účetnictví
Místní samospráva	<p>#1. Nepracuje se se strategickými dokumenty</p> <p>#2. Absence hodnocení rizik</p> <p>#3. Analýza rizik prováděna formálně</p>	<ul style="list-style-type: none"> • FR7 - Provádění mapování rizik díky interní síti manažerů rizik: standardizované postupy jsou rozšířeny a umožňují kulturu rizik (město Paříž) • DE14 - Posouzení rizik zahrnuté do pokynů pro podávání zpráv o auditu: tyto pokyny vyžadují posouzení

DOPORUČENÍ

		ekonomické situace a potenciálních rizik.
Agentury	#1. Nedostatečné posouzení rizik #2. Nezávládnutí řízení rizik je důsledkem příliš velkého počtu popsaných rizik	<ul style="list-style-type: none"> • FR9 - Mapování rizik jako součást certifikace účtů: 3 roky pro certifikaci bez výhrad v muzeu Louvre • FR10 - Mapování rizik podle rámce ústřední vlády: obchodní rizika (nefinanční) a finanční rizika byla zahrnuta do akčního plánu pařížské vodárenské společnosti • FR12 - Mapování rizik podporované speciálním oddělením: toto oddělení úzce spolupracuje s různými odděleními a pomáhá rozvíjet vlastní řízení rizik na Université Aix-Marseille • DE19 - Vlastní praktický model je úspěšný: půlroční rytmus hodnocení rizik a zvládnutelný počet rizik (Spolkový úřad práce) • DE20 - Vertikální integrace prostřednictvím technického řešení (Spolková agentura práce) • DE21 - Trvalé zlepšování podle zásad COSO (Federální agentura práce) • DE22 - Integrace hodnocení rizik do administrativních a akademických procesů jako kontinuální proces (Univerzita Göttingen)

- **RA1 - Jasný obecný rámec by měl být stanoven v zákonech/nařízeních nebo pokynech**

Francouzská vláda poskytla jednoduchý, ale velmi srozumitelný zastřešující rámec pro hodnocení rizik pro všechny úrovně veřejné správy, v němž jsou vyčleněny dva typy rizik, finanční a obchodní (FR2). Francouzští veřejní manažeři mají jasnou představu o tom, co je „finanční riziko“ a co je „podnikatelské riziko“: pojmy a myšlenky rizika jsou zakotveny v každodenním jazyce manažerů. Tím se značně vyjasňuje, co je určeno pro hodnocení rizik, přičemž organizace mohou volně používat konkrétní rámce s ohledem na své specifické činnosti. V Německu se přijaté řešení odvolává na konkrétní pokyny domácího institutu veřejných auditorů (DE14). Doporučení vycházejí z modelu "Tři linie obrany", který zlepšuje chápání řízení rizik a kontroly tím, že objasňuje role a povinnosti. Nezáleží na tom, z jakého zdroje, ale měl by být stanoven jasný obecný rámec, místo aby se organizace rozhodovaly samy - organizace

by samozřejmě měly mít možnost aplikovat rámce s ohledem na svá specifika. Toto doporučení se zabývá slabými stránkami, které vyplývají z analýzy současné situace v České republice.

- **RA2 - Integrace hodnocení rizik do dalších tradičních procesů souvisejících s riziky**

Účinnou strategií pro zavedení hodnocení rizik je integrace manažerského hodnocení rizik s ostatními tradičními procesy souvisejícími s riziky. Například v Německu zahrnuje obecný rámec „čtyř rizikových oblastí“ uplatňovaný na centrální (spolkové) úrovni tradiční hodnocení rizik podvodů a korupce (DE2), zatímco hodnocení rizik na univerzitě v Göttingenu je začleněno do administrativního a akademického procesu jako kontinuální proces (DE22). V důsledku této strategie může být manažerské hodnocení rizik pro organizaci přijatelnější a zároveň může využívat již známý postup hodnocení rizik jako základ, z něhož lze vycházet při nových analýzách rizik. Toto doporučení se zabývá slabými stránkami, které vyplývají z analýzy současné situace v České republice.

- **RA3 - Měly by být upřednostňovány zjednodušené přístupy k metodám hodnocení rizik**

Obecně přijímanou myšlenkou je, že hodnocení rizik je složité, protože se objevuje mnoho různých typů rizik a jejich hodnocení může být komplikované a velmi subjektivní. V případě, že neexistuje jasná metoda nebo je příliš složitá, hrozí, že bude provedena formální analýza rizik. Zjednodušené přístupy vycházejí z „přístupu čistého základu“, kdy se při hodnocení rizik zohledňují již přijatá opatření (DE3), nebo z vlastního modelu Spolkového úřadu práce (DE19), který používá metodu hodnocení rizik, při níž se bere v úvahu omezený počet rizik, ale s pololetní frekvencí. Ve Francii zmapoval region Bretaň svá rizika a rozdělil je do dvou jednoduchých kategorií, na hlavní (strategická) a provozní (FR5). Jednoduchost podporuje komunikativnost, a tím i legitimitu napříč organizacemi, což přispívá k jejímu účinnému provádění. Toto doporučení se zabývá slabými stránkami, které vyplývají z analýzy současné situace v České republice.

- **RA4 - Preferování modelu „hub“ & spoke pro hodnocení rizik s podporou ICT**

Nejlepší příklady provádění hodnocení rizik ve Francii a Německu se týkají případů, kdy existuje síť analytiků organizovaná v modelu hub & spoke. Ve Spolkovém ústavu pro výzkum a zkoušení materiálů v Německu se na klasifikaci a hodnocení celkového organizačního dopadu každého rizika podílejí všechny útvary organizace, které koordinuje zvláštní úřad (DE4). Ve městě Paříž existuje síť manažerů rizik, která umožňuje šíření kultury rizik a standardizaci postupů (FR7). Na univerzitě Aix-Marseille ve Francii je mapování rizik podporováno specializovaným oddělením, které úzce spolupracuje s různými katedrami (FR12). Jakákoli integrace hodnocení rizik, zejména ve velkých organizacích, samozřejmě vyžaduje účinné technické řešení (DE20). Toto doporučení se zabývá slabými stránkami, které vyplývají z analýzy současné situace v České republice.

- **RA5 - Zvažuje příležitosti (např. akruální účetnictví) k zavedení hodnocení rizik**

Některé příležitosti mohou podpořit postupy hodnocení rizik. Jednou z možností je například akruální účetnictví, které vyžaduje analýzu rizika znehodnocení aktiv. V Německu jsou zemské vlády, které provádějí reformu akruálního účetnictví, podporovány v tom, aby do svých rozpočtových dokumentů zahrnovaly opatření ke zmírnění finančních rizik (DE9). V muzeu Louvre bylo v rámci certifikace účtů, která trvala tři roky, povinno zmapovat svá rizika jako součást certifikačních postupů (FR9). Toto doporučení se zabývá slabými stránkami, které vyplývají z analýzy současné situace v České republice.

- **RA6 - Poskytnout víceletou perspektivu pro provádění hodnocení rizik**

Dokumentace historie rizik, tj. sledování rizik v průběhu let, a tedy i poučení se z nich, je základem pro hodnocení, a tedy i zmírňování rizik ve Spolkovém ústavu pro výzkum a zkoušení materiálů (DE5). Ve Spolkové agentuře práce je zavedena strategie neustálého zlepšování podle zásad COSO (DE21). Ve Francii jsou na regionální úrovni zavedeny víceleté akční plány, které zohledňují i kontrolu rizik (FR3). Celkově lze říci, že osvědčené postupy se při provádění hodnocení rizik často opírají o víceletou perspektivu, jejíž základní logikou je jak výhled do budoucna,

tak neustálé zlepšování a poučení se z minulosti. Toto doporučení se zabývá slabými stránkami, které vyplývají z analýzy současné situace v České republice.

7.4 Doporučení ke kontrolním činnostem

Obrázek 16. Kontrolní činnosti: Slabé stránky České republiky vůči zahraničním příkladům dobré praxe

Úroveň	Slabé stránky v České republice	Osvědčené postupy ve Francii, Německu a Itálii
Ústřední vláda	<p>#1. Příliš mnoho osob zapojených v rozhodovacím řetězci vede k nedostatečně jasným odpovědnostem</p> <p>#2. Neexistuje komplexní pohled, protože se v organizacích vyskytuje několik IT systémů</p> <p>#3. Pravidla 3E jsou považována za složitě aplikovatelná nebo za zbytečná vzhledem k typu prováděných činností</p> <p>#4. Nejasnost v rámci různých typů kontroly (předběžná, průběžná a následná)</p> <p>#5. Neochota organizace zavést IT systém k provádění vnitřní kontroly</p>	<ul style="list-style-type: none"> • DE6 - Pokyny, pokyny a referenční hodnoty ve prospěch hospodárnosti: za účelem zajištění jednotnosti a srovnatelnosti výpočtů nákladové efektivnosti • IT5 - Workshopy: zavádění kontrolních činností prostřednictvím workshopů • IT6 - Informační systémy pro sledování hospodárnosti: integrace finančních a nefinančních cílů napomáhá zaměření na hospodárnost
Regionální/státní správa	<p>#1. Žádná specifická interní směrnice</p> <p>#2. Neexistuje komplexní pohled, protože se vyskytuje několik IT systémů</p> <p>#3. Neprovádění předběžné kontroly</p> <p>#4. Žádné stanovení prioritizace výdajů, což komplikuje následnou kontrolu</p> <p>#5. Příliš mnoho lidí zapojených do kontrolních činností vede k tomu, že kontrola je prováděna formálně</p>	<ul style="list-style-type: none"> • DE10 - Průběžné zlepšování předpisů a pokynů pro kontrolu hodnoty za peníze: to umožňuje hromadění organizačních a technických znalostí, zvyšování úrovně akceptace jednotlivců • IT9 - Centralizace v jednotce s více kompetencemi: to umožňuje zhodnocení peněz pomocí technologie (Emilia Romagna, Friuli Venezia Giulia) • IT10 - Shromažďování a využívání relevantních údajů: není nutné mít komplexní systémy, např. systém nákladového účetnictví, ale stačí některé relevantní informace (Emilia Romagna, Friuli Venezia Giulia)
Místní samospráva	<p>#1. Finanční kontrola v papírové podobě</p>	<ul style="list-style-type: none"> • DE15 - Zavádění kontroly prostřednictvím politik a

DOPORUČENÍ

	<p>#2. Veškerou odpovědnost nese příkazce operace, protože ostatní role jsou spíše formální</p> <p>#3. Formální provedení průběžné a následné kontroly</p> <p>#4. Nedostatečné vnímání důležitosti průběžných kontrol a jejich významu</p> <p>#5. Nepochopení principu 3E, jeho využitelnosti a smysluplnosti</p> <p>#6. Nesprávně prováděná předběžná kontrola</p>	<p>postupů: navzdory právním předpisům jsou pro efektivitu kontrolních činností důležité politiky a struktury šité na míru (město Dortmund)</p> <ul style="list-style-type: none"> • DE16 - Výběr kontrolních činností, které přispívají ke zmírnění identifikovaných hlavních rizik: kritické organizační procesy jsou určeny podle míry rizika (město Dortmund) • IT14 - Ukazatele výsledků a náročné cíle: měly by být zahrnuty do systému řídicí kontroly (vybrané obce) • IT15 - Manažerská kultura: podpora manažerské kultury, orientace na výsledky a řízení výkonnosti (vybrané obce) • IT16 - Zahnutí dceřiných společností: dceřiné společnosti a místní agentury by měly být součástí systému vnitřní kontroly
Agentury	<p>#1. Finanční kontrola v papírové podobě</p> <p>#2. Neexistuje komplexní pohled, protože se vyskytuje několik IT systémů</p> <p>#3. Elektronická finanční kontrola je formálnější</p> <p>#4. Nepochopení principu 3E, jeho využitelnosti a smysluplnosti</p> <p>#5. Přílišná závislost na informačním systému</p>	<ul style="list-style-type: none"> • FR11 - Zavedení charty vnitřní kontroly, která má napomoci informovanosti: byla vynucena povinností ověřovat účetní závěrku (Univerzita Aix-Marseille) • IT19 - Operativní předpisy: podrobně popsat kontrolní činnosti a procesy a sdílet je na všech úrovních, v případě velkých organizací s několika regionálními úřady (finanční úřad, agentura sociálního zabezpečení) • IT20 - IT systémy pro dosahování hodnoty za peníze: integrace finančních a nefinančních cílů pomáhá zaměřením na hodnotu za peníze (Univerzita v Bologni)

- **CA1 - Nestanovujte univerzální strukturu informačního systému a kontrolních činností, pouze zásady a kritéria**

Obecné rámce a pokyny by neměly obsahovat přísné normy týkající se struktury informačního systému a zpracovávaných kontrolních činností. Musí se omezit na zásady a kritéria vycházející z nejmodernější teorie řídicí kontroly. Například v Itálii měly obě zkoumané regionální

vlády zcela odlišné přístupy ke strukturování svých informačních systémů, ale obě byly úspěšné. V jednom regionu není zaveden systém nákladového účetnictví, nicméně informace o poměru hodnoty k ceně jsou k dispozici pomocí zástupných ukazatelů (IT10). Důležitá je samozřejmě přítomnost určitých typů ukazatelů výkonnosti, které jsou obvykle opomíjeny, jako jsou výsledkové a náročné cíle (IT14), a proto musí být zahrnuty do obecného rámce a pokynů. Město Dortmund v Německu vyvinulo kontrolní činnosti šité na míru a zaměřilo se pouze na ty organizační procesy, které byly považovány za rizikovější (DE15, DE16). Toto poslední kritérium by mohlo být například součástí souboru kritérií stanovených pro provádění kontrolní činnosti na vnitrostátní úrovni. Toto doporučení řeší nedostatečné stanovení priorit výdajů (regionální/státní správa, č. 4), nedostatečnou odpovědnost v rukou jiných aktérů kontrolních činností než velitele operace (místní správa, č. 4), neboť zásady a kritéria by měly popisovat odpovědnost jednotlivých aktérů.

- **CA2 - Podpora interních listin a směrnic, které napomáhají informovanosti a konzistenci**

Existuje mnoho osvědčených postupů, které doporučují zavedení interních listin a směrnic, které by měly být v rámci organizace aktualizovány a komunikovány. Na jedné straně napomáhají informovanosti o kontrolních činnostech a souvisejících procesech (IT19). Na druhé straně zajišťují konzistenci, jednotnost a srovnatelnost, například výpočtu nákladové efektivity, zejména ve velkých organizacích (DE6). Aby se zvýšila úroveň jejich přijetí a účinnosti, měly by být interní listiny a směrnice často aktualizovány, aby se zavedlo neustálé zlepšování kontrolních činností (DE10). Orgán, který představuje hlavního aktéra vnější kontroly (národní kontrolní úřad nebo podobný orgán), může hrát roli při šíření doporučení a dobrých příkladů zaměřených na kulturu řízení (IT15), protože vnější kontrola je obvykle považována za nejdůležitější kontrolu, na kterou je třeba neustále a obzvláště pečlivě dohlížet. Toto doporučení řeší nedostatek spočívající v přílišném počtu subjektů zapojených do kontrol a následné nejasné odpovědnosti (ústřední orgány státní správy, č. 1; regionální/státní orgány, č. 5), neboť směrnice by měla rovněž vyjasnit odpovědnost, neochotu považovat 3E za použitelné (ústřední orgány státní správy, č. 3; místní orgány státní správy, č. 5; agentury, č. 4), nejasnost různých typů kontrol (ústřední orgány státní správy, č. 4), nedostatek konkrétní vnitřní směrnice (regionální/státní orgány státní

správy, č. 1), nedostatečné vnímání významu průběžných kontrol a jejich relevance (místní orgány státní správy, č. 4), nesprávnou předběžnou kontrolu (místní orgány státní správy, č. 6).

- **CA3 - Podpůrné workshopy k zavedení kontrolních činností**

Italské ministerstvo pro veřejnou správu uspořádalo několik seminářů, aby pomohlo šesti ministerstvům vypracovat jejich plány výkonnosti, což je důležitý krok pro jejich kontrolní činnost (IT5). Podobné aktivity byly ve Francii poskytovány na centrální i místní úrovni. Jedná se o dobrý příklad toho, jak podporovat manažerskou kulturu (viz také IT15) a zároveň mít velmi praktický dopad. Toto doporučení se zabývá formálním výkonem průběžné a následné kontroly (místní správa, č. 3), neboť plán výkonu byl přezkoumán (externími) odborníky, a proto bude užitečný pro provádění průběžné a následné kontroly; zabývá se také všemi nedostatky souvisejícími s těmi kontrolními činnostmi, které jsou pečlivější z hlediska formálního než věcného (agentury, č. 2, 3, 5).

- **CA4 - Podpora integrace finančních a nefinančních aspektů výkonnosti**

Hodnota za peníze zohledňuje jak finanční (náklady), tak nefinanční výkonnost (výstupy a výsledky). Z tohoto důvodu je třeba podporovat integraci těchto dvou aspektů výkonu. Ve velkých organizacích to může vyžadovat řešení ICT (IT6, IT20), která umožní propojit různé databáze v rámci různých systémů ICT, přestože to nutně znamená implementovat složité a nákladné systémy business intelligence (viz CA1). Tato řešení integrace informačních a komunikačních technologií mohou také podporovat (a jsou podporována) centralizaci koordinace kontrolních činností v jednotce s více kompetencemi, jak se ukázalo v italských regionech Emilia Romagna a Friuli Venezia Giulia (IT9). Toto doporučení řeší nedostatek komplexního pohledu, protože se vyskytuje několik systémů ICT (ústřední a regionální vláda, č. 2; agentury, č. 2).

7.5 Doporučení týkající se interního auditu

Obrázek 17. Interní audit: Slabé stránky České republiky vůči zahraničním příkladům dobré praxe

Úroveň	Slabé stránky v České republice	Osvědčené postupy ve Francii, Německu a Itálii
Ústřední vláda	#1. Nedostatečně definované činnosti interního auditu #2. Nedostatek kvalifikovaných interních auditorů #3. Formálnost je důležitější než obsah	<ul style="list-style-type: none"> DE7 - Model delegování pro menší subjekty: menším subjektům byla dána možnost, aby interní audit prováděl Spolkový úřad pro správu jako službu v přenesené působnosti
Regionální/státní správa	#1. Nedostatek kvalifikovaných interních auditorů #2. Nedostatek interních auditorů kvalifikovaných ve specifických oblastech	<ul style="list-style-type: none"> FR6 - Interní audit zaměřený na nefunkční interní procesy: jsou zjištěny z interních nebo externích auditů (region Bretaň) DE11 - Vytváření sítí a spolupráce: různé auditorské útvary s různým zázemím (finance, stavebnictví a nemovitosti, zpracování dat) pomáhají provádět lepší posouzení dopadů (spolková země Hesensko) DE12 - Strukturované auditní postupy, které končí realizací doporučení: jasná úloha a struktura umožňuje vytvářet dopady z hlediska vytváření kultury, a tím i efektivity správních opatření (spolková země Hesensko) IT11 - Interně vyvinutý vzdělávací a školicí program (Lombardie) IT12 - Diagnostický systém hodnocení: snadné posouzení kontrolního systému (Lombardie) IT13 - Rozpoznání rizik: klíčové je, aby manažeři uznali, že systém interního auditu je důležitý pro předcházení rizikům (Lombardie)
Místní samospráva	#1. Chybějící hodnocení interního auditu	<ul style="list-style-type: none"> FR8 - Interní audity s důležitými zdroji, podává zprávy starostovi, jeho zprávy jsou veřejné: od roku 1979 poskytovány jako důležitá součást řízení (město Paříž) DE17 - Záruka nezávislosti orgánu pro posouzení dopadů ze zákona: často je výslovně zviditelněna pro vnější subjekty (např. ve městě Stuttgart) DE18 - Zvýšení IA certifikovaného externími normotvůrci: na dobrovolné bázi může dojít k externí certifikaci, a to národním sdružením nebo normami ISO

		<ul style="list-style-type: none"> IT17 - Nezávislý útvar pro hodnocení dopadů: musí být zajištěna nezávislost útvaru odpovědného za hodnocení dopadů (město Milán)
Agentury	#1. Nedostatek interních auditorů kvalifikovaných ve specifických oblastech	<ul style="list-style-type: none"> DE23 - Pravidelné monitorování systému řízení rizik útvarem interního auditu a externími auditory: útvar interního auditu stojí mimo proces řízení rizik a podporuje/poradí vedoucím centrálních/decentralizovaných útvarů (Univerzita Göttingen)

- **IA1 - Zajištění nezávislosti orgánu interního auditu**

Jedním z hlavních doporučení, které vyplývá z osvědčených postupů, je potřeba zaručit nezávislost orgánu interního auditu. To může být zaručeno zákonem (a výslovně sděleno veřejnosti), jako je tomu v případě města Stuttgart v Německu (DE17), nebo vnitřním předpisem, jako je tomu v případě města Milán v Itálii (IT17), nebo poskytnutím směrnic pro interní audit auditorskými sdruženími nebo certifikačními orgány pro normy ISO, jako je tomu v některých místních samosprávách v Německu (DE18). Ve Francii vypracovává Účetní dvůr (národní kontrolní úřad) zprávu o systémech vnitřní kontroly na úrovni ministerstev. Nezávislý orgán interního auditu může být obzvláště účinný při pravidelném sledování řízení rizik, jako je tomu na univerzitě v německém Göttingenu (DE23). Toto doporučení se nezabývá žádným z nedostatků, které se objevily během terénního výzkumu v České republice, nicméně předpokládáme, že představuje klíčový aspekt.

- **IA2 - Podpora informovanosti vedoucích pracovníků a politiků o výsledcích interního auditu**

Význam interního auditu je třeba přiblížit manažerům a politikům. Toho lze dosáhnout prostřednictvím interně vytvořených vzdělávacích programů na podporu kultury interního auditu a pomoci manažerům rozpoznat výsledky interního auditu, aby mohli posoudit systém vnitřní kontroly a vyhnout se rizikům, jako je tomu v případě italské Lombardie (IT11, IT13). Nebo se zprávy o interním auditu poskytují nejvyšší výkonné úrovni organizace (např. starostovi v obci) a veřejnosti, jako je tomu v případě města Paříž (FR8). Tyto činnosti by měly podpořit informovanost příslušných aktérů, a proto by měly podnítit vyšší kvalitu in-

terního auditu (méně formální a podstatnější). Toto doporučení řeší nedostatky formálního charakteru (ústřední orgány státní správy, č. 3) a nedostatečné hodnocení interního auditu (místní orgány státní správy, č. 1).

- **IA3 - Podpora zaměření na relevantní aspekty interního auditu**

Interní audit by se měl řídit zásadou relevance. Je třeba se zaměřit na ty procesy, které se již ukázaly jako nefunkční na základě předchozích interních a externích auditů, jako je tomu v případě regionu Bretaň ve Francii (FR6). Podobně jako v italské Lombardii by diagnostické nástroje měly být strukturovány tak, aby byly snadno srozumitelné, a měly by být zavedeny systémy hodnocení, které nejsou složité (IT12). Ve strukturovaných auditorských postupech, které končí realizací doporučení, je klíčové zvláštní jednání o zprávě o posouzení vlivu na životní prostředí před jejím konečným vydáním: to podporuje skutečnou realizaci procesu posouzení vlivu na životní prostředí, který se vyhýbá posouzení vlivu na životní prostředí jako formálnímu cvičení (DE12). Toto doporučení řeší nedostatky formálního charakteru (ústřední orgány státní správy, č. 3) a nedostatečné hodnocení interního auditu (místní orgány státní správy, č. 1).

- **IA4 - Jasný postup činností interního auditu krok za krokem**

V německé spolkové zemi Hesensko (DE12) je zaveden dobře strukturovaný auditní postup, který končí realizací doporučení. Jasná role a struktura interního auditu nejenže všem objasňuje, co je to interní audit, ale také umožňuje vytvářet dopady z hlediska vytváření kultury, a tím i efektivity správní činnosti. Toto doporučení řeší nedostatečně definované činnosti interního auditu (ústřední orgány státní správy, č. 1), nedostatečnou formálnost (ústřední orgány státní správy, č. 3) a nedostatečné hodnocení interního auditu (místní orgány státní správy, č. 1).

- **IA5 - Podpora sítě interních auditorů s různými zkušenostmi**

Zajímavý příklad vytváření sítí a spolupráce mezi interními auditory s různými zkušenostmi poskytuje německá spolková země Hesensko

(DE11). Lepšímu provádění interního auditu napomáhají různé auditor-ské útvary se zázemím v oblastech, jako jsou finance, stavebnictví, nemovitosti a zpracování dat. Toto doporučení řeší nedostatek kvalifikovaných interních auditorů (ústřední státní správa, 2. místo; místní samospráva, 1. místo; agentury, 1. místo), nedostatek formálních náležitostí (ústřední státní správa, 3. místo) a nedostatečné hodnocení interního auditu (místní samospráva, 1. místo).

- **IA6 - Poskytnutí „modelu delegování“ pro menší subjekty**

V Německu mají menší subjekty možnost nechat si interní audit provést Spolkovým úřadem pro správu jako službu v přenesené působnosti (DE7). To umožňuje těm subjektům, kde by bylo z ekonomických důvodů obtížné mít kvalifikované interní auditory. Jedná se o jakýsi hybridní systém, kde externí auditoři zajišťují interní audit. Toto doporučení řeší nedostatek kvalifikovaných interních auditorů (ústřední státní správa, 2. místo; místní samospráva, 1. místo; agentury, 1. místo), nedostatek formálních náležitostí (ústřední státní správa, 3. místo) a nedostatečné hodnocení interního auditu (místní samospráva, 1. místo).

Bibliografie

Ambrosanio, M F, Balduzzi, P & Bordignon, M 2016, "Economic crisis and fiscal federalism in Italy", in Ahmad, E, Ambrosanio, M & Brosio, G (eds.), Multi-level Finance and the Euro Crisis, Edward Elgar, Cheltenham, s. 212-246.

Angei, F & Tucci, F 2020, La valutazione della performance della PA: alcuni spunti di riflessione, Observatory of the Italian Public Accounts, Milan, https://osservatoriocpi.unicatt.it/cpi-performance_pa.pdf.

Arbeitsgemeinschaft der Rechnungsprüfungsämter in Hessen (2001) Neue Aufgaben und Betätigungsfelder für die Rechnungsprüfung. K dispozici na: <http://www.revisionsamt.de/Neue%20Aufgaben.pdf>.

Arnaboldi, M, Lapsley, I & Dal Molin, M 2016, "Modernizing public services: subtle interplays of politics and management", Journal of Accounting & Organizational Change, vol.12 no.4, pp. 547-567.

Bach T, Fleischer J, Hustedt, T (2010), Organisation und Steuerung zentralstaatlicher Behörden, Agenturen im westeuropäischen Vergleich

Bach T (2013) Autonomie und Steuerung verselbständigter Behörden: Eine empirische Analyse am Beispiel Deutschlands und Norwegens.

Bergerhoff B (2022) Jahresabschluss 2021 der Stadt Frankfurt am Main. K dispozici na adrese: <https://media.frankfurt.de/amt20/Jahresabschluss/Jahresabschluss%202021.pdf>.

Brühl R (2022) Staatsorganisation und Behördenaufbau in der Bundes- und Landesverwaltung. Bundesministerium des Innern und für Heimat (ed.). Dostupné na: https://www.bakoev.bund.de/SharedDocs/Publikationen/LG_2/Werkpapier_Staatsorganisation_Behoerdenaufbau.pdf?__blob=publicationFile&v=3

Brüning Ch & Vogelsang, K 2009 Die Kommunalaufsicht Aufgaben - Rechtsgrundlagen - Organisation(2. vyd.),. Berlín: Erich Schmidt.

Bundesministerium der Finanzen (2011) Arbeitsanleitung Einführung in Wirtschaftlichkeitsuntersuchungen. K dispozici na adrese: <https://olev.de/w/BMF-Arbeitsanleitung.pdf>.

Bundesministerium der Finanzen (2017) Arbeitsanleitung Einführung in Wirtschaftlichkeitsuntersuchungen. K dispozici na adrese: <https://olev.de/w/BMF-Arbeitsanleitung.pdf>.

Bundesministerium der Finanzen (2021) Arbeitsanleitung Einführung in Wirtschaftlichkeitsuntersuchungen. K dispozici na adrese: <https://olev.de/w/BMF-Arbeitsanleitung.pdf>.

Bundesministerium des Innern (2007) Empfehlungen für Interne Revisionen in der Bundesverwaltung. Dostupné na: https://www.bmi.bund.de/SharedDocs/downloads/DE/veroeffentlichungen/themen/moderne-verwaltung/interne-revision-empfehlungen.pdf;jsessionid=C5C1B30B6E82D36ACF37CDC7729DE91D.1_cid287?__blob=publicationFile&v=3.

Bundesministerium des Innern und für Heimat (2020) Integrität in der Bundesverwaltung Jahresbericht 2020. Dostupné na: https://www.bmi.bund.de/SharedDocs/downloads/DE/veroeffentlichungen/themen/moderne-verwaltung/integritaet-der-verwaltung/integritaetsbericht2020.pdf;jsessionid=B312D4BB4283D93DAEE985B5618C9F9F.1_cid287?__blob=publicationFile&v=6.

Bundesministerium des Innern und für Heimat (2022) Organisationshandbuch. Dostupné na: <https://www.orghandbuch.de/OHB/DE/Organisationshandbuch/node.html> (navštíveno 30. června 2022).

Bundesrechnungshof (2015) Bericht an die Bundesregierung nach §88 Abs. 2 BHO über die Verbreitung Interner Revisionen in der Bundesverwaltung. K dispozici na adrese: https://www.bundesrechnungshof.de/de/veroeffentlichungen/produkte/bera-tungsberichte/bis-2016/2015-bericht-verbretung-interner-revisionen-in-der-bundesverwaltung/@@download/langfassung_pdf.

Burth A ((n.s.)) Haushaltssteuerung.de :: Lexikon :: Lagebericht. Dostupné na: <https://www.haushaltssteuerung.de/lexikon-lagebericht.html> (navštíveno 1. července 2022).

Caperchione E & Pezzani F 2000, Responsabilità e trasparenza nella gestione dell'ente locale, EGEA, Milan.

Department of Public Office 2021, Rapporto annuale sulla pubblicazione dei documenti del ciclo della performance 2020, Presidenza del Consiglio dei Ministri, Dipartimento della Funzione Pubblica, <https://performance.gov.it/system/files/Monitoraggio/Monitoraggio%20annuale%20%28gennaio%202021%29.pdf>

Deutsches Institut für Interne Revision e.V. (2017) DIIR Revisionsstandard Nr. 3 Prüfung von Internen Revisionssystemen (hodnocení kvality). K dispozici na adrese: https://www.diir.de/fileadmin/fachwissen/standards/downloads/DIIR_Revisionsstandard_Nr._3_2017.pdf.

Evropská komise (2012) Kompendium systémů veřejné vnitřní kontroly v členských státech EU. LU: Úřad pro publikace Evropské unie. Dostupné na: <https://data.europa.eu/doi/10.2761/72506> (navštíveno 30. března 2022).

Evropská komise (2014) Kompendium systémů veřejné vnitřní kontroly v členských státech EU. LU: Úřad pro publikace Evropské unie. Dostupné na: <https://data.europa.eu/doi/10.2761/72506> (navštíveno 30. března 2022).

Fleischer J (2021) Federální správa. V: Kuhlmann S, Proeller I, Schimanke D, et al. (eds) Public Administration in Germany. Springer, s. 61-80. https://doi.org/10.1007/978-3-030-53697-8_5

Geißler R, Hammerschmid G a Raffer C (eds) (2019) Local Public Finance in Europe. K dispozici na adrese: https://www.researchgate.net/profile/Iztok-Rakar/publication/336529798_Local_Public_Finance_in_Europe_Country-Report_Slovenia/links/5e17582ba6fdcc283763a14b/Local-Public-Finance-in-Europe-Country-Report-Slovenia.pdf.

Geissler R, Hammerschmid G a Raffer C (eds) (2021) Local Public Finance. Springer. Dostupné na: <https://link.springer.com/book/10.1007/978-3-030-67466-3> (navštíveno 1. července 2022).

Gemeindeprüfungsanstalt Nordrhein-Westfalen (2019) Überörtliche Prüfung Gesamtbericht der Stadt Dortmund im Jahr 2019 - Gesamtbericht. K dispozici na adrese: https://gpanrw.de/sites/default/files/media/1605252787_stadt_dortmund_gesamtbericht_2019_homepage.pdf.

Georg-August-Universität Göttingen (2020) Georg-August-Universität Göttingen Risikomanagementkonzept. K dispozici na adrese: https://www.uni-goettingen.de/de/document/download/f8446000b7ebdbf014c95b7f154ce065.pdf/Risikomanagement_Konzept.pdf.

Glöckner A a Muehlenkamp H (2009) Die kommunale Finanzkontrolle. Zeitschrift für Planung & Unternehmenssteuerung 19: 397-420. DOI: 10.1007/s00187-008-0065-0.

Hessisches Ministerium der Finanzen (2016) Empfehlungen über Standards für Interne Revisionen in der Hessischen Landesverwaltung einschließlich der Anlagen 1 und 2. Staatsanzeiger für das Land Hessen (ed.). K dispozici na adrese: https://www.hs-fulda.de/fileadmin/user_upload/Unsere_Hochschule/Hochschulverwaltung/Interne_Revision/Q2_Revisionsstandards.pdf.

Hirsch B, Weber J, Schäfer F-S, et al. (2020) Management von Risiken in Behörden. Berlín: Erich Schmidt Verlag. Dostupné na: <http://www.esv.info/19150> (navštíveno 30. března 2022).

Holtkamp L (2012) Verwaltungsreformen: Problemorientierte Einführung in die Verwaltungswissenschaft.

Institute of Internal Auditors (2013) Position Paper Three Lines of Defense (Tři linie obrany). Dostupné na: <https://www.iaa.org.uk/threelinesofdefence> (navštíveno 30. června 2022).

Stanovisko Institutu interních auditorů (2021) Tři linie obrany. Dostupné na: <https://www.iaa.org.uk/threelinesofdefence> (navštíveno 30. června 2022).

Knirsch H (2019) Grundwissen Kommunalpolitik - 5. Der kommunale Haushalt. Friedrich Ebert Stiftung (ed.). K dispozici na adrese: <https://library.fes.de/pdf-files/akademie/kommunal/15866/15866-05.pdf>.

Kuhlmann S (2010) Vergleichende Verwaltungswissenschaft: Verwaltungssysteme, Verwaltungskulturen und Verwaltungsreformen in internationaler Perspektive. V: Lauth H-J (ed.) Vergleichende Regierungslehre: Eine Einführung. Wiesbaden: VS Verlag für Sozialwissenschaften, s. 140-160. DOI: 10.1007/978-3-531-92357-4_6.

Kuhlmann S (2019) Verwaltungstraditionen und Verwaltungssysteme im Vergleich. V: Veit S, Reichard C a Wewer G (eds) Handbuch zur Verwaltungsreform. Wiesbaden: Springer Fachmedien, s. 39-49. DOI: 10.1007/978-3-658-21563-7_6.

Kuhlmann S a Bogumil J (2019) Neo-Weberianischer Staat. V: Veit S, Reichard C a Wewer G (eds) Handbuch zur Verwaltungsreform. Wiesbaden: Springer Fachmedien, s. 139-151. DOI: 10.1007/978-3-658-21563-7_14.

Kuhlmann S a Bogumil J (2021) Správní reformy ve víceúrovňovém systému: Přeskupení úkolů a území. V: Kuhlmann S, Proeller I, Schimanke D, et al. (eds) Public Administration in Germany. Palgrave Macmillan.

Kuhlmann S a Wollmann H (2013) Verwaltung und Verwaltungsreformen in Europa: Einführung in die vergleichende Verwaltungswissenschaft. Springer-Verlag.

Kuhlmann S a Wollmann H (2019) Úvod do srovnávací veřejné správy: Správní systémy a reformy v Evropě, druhé vydání. Edward Elgar Publishing.

Kuhlmann S, Proeller I, Schimanke D, et al. (eds) (2021) Public Administration in Germany. Správa věcí veřejných a veřejná správa. Cham: Springer International Publishing. DOI: 10.1007/978-3-030-53697-8.

Marqués-Berger TM-M a Heiling J (2015) Účetnictví a audit veřejného sektoru v Německu. V: Brusca I, Caperchione E, Cohen S, et al. (eds) Public Sector Accounting and Auditing in Europe: Výzva harmonizace. London: Palgrave Macmillan UK, s. 93-107. DOI: 10.1057/9781137461346_7.

Motel J a Richter M (2016) Risikomanagement in einer Bundesbehörde. Verwaltung & Management 22(2): 73-82. DOI: 10.5771/0947-9856-2016-2-73.

Neumann-Szyszka J a Pfahler T (2018) Investitionsprozesse Der Öffentlichen Hand Aus Sicht Des New Public Management. Dostupné na: <https://link.springer.com/book/10.1007/978-3-658-16893-3> (navštíveno 1. července 2022)

OECD (2014) Přehled rozpočtu: Německo. OECD Journal on Budgeting 2014/2: 1-79.

OECD/UCLG 2019, Zpráva Světového střediska pro sledování financí a investic subnárodních vlád - profily zemí, OECD, Paříž.

Ongaro E 2010, "The Napoleonic administrative tradition and public management reform in France, Greece, Italy, Portugal and Spain", in M Painter & Peters, BG (eds.) Tradice a veřejná správa, Palgrave Macmillan, Londýn, s. 174-190

Papenfuß U, Saliterer I a Albrecht N (2017) A Cushioned Impact of the Financial Crisis - Local Government Financial Resilience in Germany. V: Finanční odolnost vládních institucí. Veřejná politika a správa. Emerald Publishing Limited, s. 115-134. DOI: 10.1108/S2053-769720170000027007.

Person C a Geissler R (2021) Four Decades of Municipal Bailouts in Germany. V: Geissler R, Hammerschmid G a Raffer C (eds) Local Public Finance: Mezinárodní srovnávací regulační perspektiva. Cham: Springer International Publishing, s. 227-245. DOI: 10.1007/978-3-030-67466-3_13.

Peta, A 2016, "I controlli interni della Pubblica amministrazione: criticità e prospettive", Questioni di Economia e Finanza, Banca D'Italia, Occasional papers, no. 312.

Präsident des Bundesrechnungshofes (2013) Anforderungen an Wirtschaftlichkeitsuntersuchungen finanzwirksamer Maßnahmen nach §7 Bundeshaushaltsordnung. W. Kohlhammer. Dostupné na:

<https://www.bundesrechnungshof.de/de/veroeffentlichungen/produkte/gutachten-berichte-bwv/gutachten-bwv-schriftenreihe/sammlung/anforderungen-an-wirtschaftlichkeitsuntersuchungen> (navštíveno 30. března 2022).

Präsident des Bundesrechnungshofes (2017) Modell eines Risikomanagements für die Bundesverwaltung. Dostupné na: <https://www.bundesrechnungshof.de/de/veroeffentlichungen/produkte/gutachten-berichte-bwv/berichte/sammlung/2017-bwv-bericht-modell-eines-risikomanagements-fuer-die-bundesverwaltung> (navštíveno 4. června 2022).

Präsident des Bundesrechnungshofes (2018) Anforderungen an Wirtschaftlichkeitsuntersuchungen finanzwirksamer Maßnahmen nach §7 Bundeshaushaltsordnung. W. Kohlhammer. Dostupné na: <https://www.bundesrechnungshof.de/de/veroeffentlichungen/produkte/gutachten-berichte-bwv/gutachten-bwv-schriftenreihe/sammlung/anforderungen-an-wirtschaftlichkeitsuntersuchungen> (navštíveno 30. března 2022).

Proeller I a Siegel JP (2021) Proeller, Isabella a John Siegel. "Reformy veřejné správy v Německu: Nový model řízení a reformy finančního řízení. V: Kuhlmann S, Proeller I, Schimanke D, et al. (eds) *Public Administration in Germany*. Springer.

Proietti, M 2020, „Perchè adesso c'è bisogno di noi“, *Interní audit*, roč. 105, s. 27-30.

Raffer, C & Padovani, E 2019, „Italy“, in R Geissler, Hammerschmid, G & Raffer, C (eds.), *Local Public Finance in Europe*, Bertelsmann Stiftung, Berlin, s. 141-153.

Reginato, E, Fadda, I & Paglietti, P 2016, „The influence of resistance to change on public-sector reform implementation: the case of Italian municipalities' internal control system“, *International Journal of Public Administration*, vol.39 no.12, pp. 989-999.

Reichard C (2003) Reformy místní veřejné správy v Německu. *Veřejná správa* 81(2): 345-363. DOI: 10.1111/1467-9299.00350.

Reichard C a Küchler-Stahn N (2019) Performance Budgeting in Germany, Austria and Switzerland. V: Vries MS, Nemeč J a Spacek D (eds) *Performance-Based Budgeting in the Public Sector*. Cham: Springer Nature, s. 101-124.

Ridder H-G, Bruns H-J a Spier F (2005) Analýza procesů změn ve veřejné správě: Příklad účetních reforem místních samospráv v Německu.

Veřejná správa 83(2): 443-471. DOI: 10.1111/j.0033-3298.2005.00457.x.

Söder-Mahlmann J a Möller B (2018) Vorschläge zur Gestaltung eines effizienten hochschuladäquaten Risikomanagements. K dispozici na adrese: https://www.uni-kanzler.de/fileadmin/user_upload/09_intern_Arbeitskreise/08_AK_HS-Finanzierung/Arbeitspapiere/20180417_Empfehlungspapier_Risikomanagement.pdf.

Sorgatz I (2021) Interne Revision in Behörden Ein praxisbezogener Überblick. Behörden Spiegel. K dispozici na adrese: <https://www.behörden-spiegel.de/wp-content/uploads/2021/06/InterneRevision2021.pdf>.

Stadt Dortmund (2018) Arbeitshilfe für den Aufbau von „Internen Kontrollsystemen“ (IKS) in der Stadt Dortmund. Dostupné na: [https://rathaus.dortmund.de/dosys/gremrech.nsf/0/9A7ECCA99C495C62C1258297002B42C1/\\$FILE/Anlage_10722-18+Arbeitshilfe_IKS_Allgemein.pdf](https://rathaus.dortmund.de/dosys/gremrech.nsf/0/9A7ECCA99C495C62C1258297002B42C1/$FILE/Anlage_10722-18+Arbeitshilfe_IKS_Allgemein.pdf).

Stadt Frankfurt am Main (2021a) Beteiligungsbericht 2021 der Stadt Frankfurt am Main - Jahresabschluss 2020. K dispozici na adrese: <https://frankfurt.de/-/media/frankfurtde/service-und-rathaus/verwaltung/aemter-und-institutionen/stadtkaemmerei/pdf/beteiligungsmanagement/publikationen/beteiligungsbericht-2021--ja-2020/beteiligungsbericht-2021---ja-2020.ashx>.

Stadt Frankfurt am Main (ed.) (2021b) Konsolidierter Gesamtabschluss 2020 der Stadt Frankfurt am Main. K dispozici na adrese: https://media.frankfurt.de/amt20/Konzernabschluss/Konsolidierter_Gesamtabschluss_2020.pdf.

Vandelli, L 2012 „Local Government in Italy“, v AM Moreno (ed.), Místní správa v členských státech Evropské unie: A comparative legal approach, Instituto Nacional de Administración Pública, Madrid, s. 339-365.

Wehling H-G a Kost A (2010) Kommunalpolitik in Den Deutschen Ländern. Springer. Dostupné na: <https://link.springer.com/book/10.1007/978-3-531-92034-4> (navštíveno 30. června 2022).

Wenzler H (1997) Institutionenökonomik und öffentliche Finanzkontrolle : eine Analyse am Beispiel der Europäischen Union. Finanzwissenschaftliche Schriften. Frankfurt nad Mohanem [u.a.] : Lang.

BIBLIOGRAFIE

Wollmann H (2004) Reformy místní správy ve Velké Británii, Švédsku, Německu a Francii: Mezi víceúčelovými a jednoúčelovými organizacemi. *Local Government Studies* 30(4). Routledge: 639-665. DOI: 10.1080/0300393042000318030.

Seznam osvědčených postupů

Francie

Dobrá praxe FR1- Kontrolní prostředí - ústřední orgány státní správy: Zákon a předpisy o vnitřní kontrole a auditních orgánech	49
Dobrá praxe FR2- Hodnocení rizik - ústřední státní správa: Metodická podpora.....	55
Dobrá praxe FR3- Kontrolní činnosti - ústřední orgány státní správy: Víceleté akční plány	59
Dobrá praxe FR4- Kontrolní prostředí - regionální správa: Zásada oddělení schvalujících osob a účetních	65
Dobrá praxe FR5- Hodnocení rizik - regionální správa: Provedení mapování rizik, které seskupuje rizika do jednoduchých kategorií	70
Dobrá praxe FR6- Interní audit - regionální správa: Interní audit zaměřený na nefunkční interní procesy	75
Dobrá praxe FR7- Hodnocení rizik - místní správa: Provádění mapování rizik díky interní síti manažerů rizik.....	82
Dobrá praxe FR8- Interní audit - místní správa: Interní audity s důležitými zdroji, zprávy starostovi, jeho zprávy jsou veřejné	84
Dobrá praxe FR9- Hodnocení rizik - ústřední výkonné orgány: Mapování rizik jako součást certifikace účtů	87
Dobrá praxe FR10- Hodnocení rizik - místní samosprávné celky: Mapování rizik podle rámce ústřední vlády	89
Dobrá praxe FR11- Kontrolní prostředí - univerzity a výzkumné instituce: Zavedení charty vnitřní kontroly, která pomáhá zvyšovat povědomí.....	90
Dobrá praxe FR12- Posuzování rizik - univerzity a výzkumné instituce: Mapování rizik podporované speciální jednotkou	91

Německo

Dobrá praxe DE1- Kontrolní prostředí - ústřední orgány státní správy: Jasně právní a hierarchické odpovědnosti.....	100
Dobrá praxe DE2- Hodnocení rizik - ústřední orgány státní správy: Čtyři oblasti rizik slouží jako základ pro hodnocení rizik.....	109
Dobrá praxe DE3- Hodnocení rizik - ústřední orgány státní správy: Přístup založený na čistém základu.....	110
Dobrá praxe DE4- Hodnocení rizik - ústřední orgány státní správy: Šablona zprávy o rizicích	111

SEZNAM OSVĚDČENÝCH POSTUPŮ

Dobrá praxe DE5- Hodnocení rizik - ústřední orgány státní správy: Kontrastní opatření.....	113
Dobrá praxe DE6- Kontrolní činnosti - ústřední orgány státní správy: Pokyny, pokyny a měřítko ve prospěch hospodárného nakládání s cenou.....	118
Dobrá praxe DE7- Interní audit - ústřední státní správa: Model delegování pro menší subjekty	121
Dobrá praxe DE8- Kontrolní prostředí - Regionální správa: Orientace na výkon	127
Dobrá praxe DE9- Hodnocení rizik - regionální správa: Aktuální účetnictví stimuluje mapování finančních rizik.....	128
Dobrá praxe DE10- Kontrolní činnost - Regionální správa: Průběžné zlepšování předpisů a pokynů pro kontrolu hodnoty za peníze ..	129
Dobrá praxe DE11- Interní audit - regionální správa: Vytváření sítí a spolupráce	134
Dobrá praxe DE12- Interní audit - regionální správa: Strukturované auditorské postupy, které končí realizací doporučení	135
Dobrá praxe DE13- Kontrolní prostředí - místní správa: Jasně vymezené role a odpovědnosti	142
Dobrá praxe DE14- Hodnocení rizik - místní správa: Posouzení rizik zahrnuté do pokynů pro podávání zpráv o auditu	146
Dobrá praxe DE15- Kontrolní činnost - místní samospráva: Zavedení kontroly prostřednictvím zásad a postupů.....	148
Dobrá praxe DE16- Kontrolní činnost - místní samospráva: Výběr kontrolních činností, které přispívají ke zmírnění identifikovaných hlavních rizik	149
Dobrá praxe DE17- Interní audit - místní správa: Zaručení nezávislosti orgánu pro posouzení dopadů zákonem	154
Dobrá praxe DE18- Interní audit - místní správa: Zvyšování IA certifikovaného externími tvůrci norem	154
Dobrá praxe DE19- Hodnocení rizik - ústřední výkonné orgány: Vlastní praktický model je úspěšný	159
Dobrá praxe DE20- Hodnocení rizik - ústřední výkonné orgány: Vertikální integrace prostřednictvím technického řešení	159
Dobrá praxe DE21- Hodnocení rizik - ústřední výkonné orgány: Průběžné zlepšování.....	160
Dobrá praxe DE22- Hodnocení rizik - univerzity: Hodnocení rizik začleněné do administrativních a akademických procesů jako kontinuální proces.....	164
Dobrá praxe DE23- Interní audit - univerzity: Pravidelné monitorování systému řízení rizik útvarem interního auditu a externími auditory	165

Itálie

Dobrá praxe IT1- Právní rámec - ústřední orgány státní správy: Pragmatický a jednoduchý právní rámec podporuje novou kulturu	179
Dobrá praxe IT2- Kontrolní prostředí - ústřední orgány státní správy: Koordinace.....	183
Dobrá praxe IT3- Kontrolní prostředí - ústřední orgány státní správy: Manažerské hodnocení	183
Dobrá praxe IT4- Hodnocení rizik - ústřední státní správa: Načasování plánů a zpráv	184
Dobrá praxe IT5- Kontrolní činnosti - ústřední orgány státní správy: Workshopy	189
Dobrá praxe IT6- Kontrolní činnosti - ústřední orgány státní správy: IT systémy pro dosažení efektivity vynaložených prostředků.....	189
Dobrá praxe IT7- Kontrolní prostředí - regionální správa: Zapojení představenstva.....	197
Dobrá praxe IT8- Kontrolní prostředí - regionální správa: Odpovědnost	197
Dobrá praxe IT9- Kontrolní činnost - regionální správa: Centralizace v jednotce s více kompetencemi.....	202
Dobrá praxe IT10- Kontrolní činnost - regionální správa: Shromáždění a používání relevantních údajů.....	203
Dobrá praxe IT11- Interní audit - regionální správa: Interně vytvořený program vzdělávání a odborné přípravy.....	205
Dobrá praxe IT12- Interní audit - regionální správa: Systém diagnostického hodnocení.....	205
Dobrá praxe IT13- Interní audit - regionální správa: Rozpoznávání rizik	205
Dobrá praxe IT14- Kontrolní činnost - místní správa: Ukazatele výsledků a náročné cíle.....	217
Dobrá praxe IT15- Kontrolní činnost - místní správa: Manažerská kultura	217
Dobrá praxe IT16- Kontrolní činnost - místní správa: Zahrnutí dceřiných společností.....	217
Dobrá praxe IT17- Interní audit - místní správa: Nezávislá jednotka IA	219
Dobrá praxe IT18- Kontrolní prostředí - ústřední výkonné orgány: Náboje & paprskové jednotky	223
Dobrá praxe IT19- Kontrolní činnosti - ústřední výkonné orgány: Provozní předpisy.....	223

SEZNAM OSVĚDČENÝCH POSTUPŮ

Dobrá praxe IT20- Kontrolní činnost - univerzity a výzkumné instituce:
IT systémy pro dosažení efektivity vynaložených prostředků227

Seznam obrázků

Obrázek 1. Rámec vnitřní kontroly COSO (coso.org).....	17
Obrázek 3. Obecný rámec francouzské státní vnitřní kontroly(zdroj : autoři).....	52
Obrázek 4. Správní struktura v Německu	93
Obrázek 5. Rámec řízení rizik FAO, Německo	98
Obrázek 6. Zásady řízení rizik ve společnosti BAFA, Německo	106
Obrázek 7. Proces ekonomického hodnocení, Německo.....	117
Obrázek 8. Sedmistupňový rámec procesů interního auditu, Německo	132
Obrázek 9. Rozpočtový cyklus, Německo	140
Obrázek 10. Hlavní aspekty zprávy o řízení, Německo.....	145
Obrázek 11. Kritéria kvality interního auditu, Německo	151
Obrázek 12. Struktura řízení rizik (Univerzita Göttingen).....	163
Obrázek 13. Vnitřní kontrolní systémy v Itálii.....	175
Obrázek 14. Kontrolní prostředí: Slabiny České republiky ve srovnání s osvědčenými postupy v zahraničí	231
Obrázek 15. Hodnocení rizik: Slabé stránky České republiky vůči zahraničním příkladům dobré praxe	235
Obrázek 16. Kontrolní činnosti: Slabé stránky České republiky vůči zahraničním příkladům dobré praxe	239
Obrázek 17. Interní audit: Slabé stránky České republiky vůči zahraničním příkladům dobré praxe	243

Zkratky

3Es	hospodárnost, efektivita a účelnost
FC	Finanční kontrola
IA	Interní audit
IC	Vnitřní kontrola
ICS	Vnitřní kontrolní systém
NPM	New Public Management
SMEs	Malé a střední podniky

Francie

LOLF	Systematický zákon o finančních zákonech (Loi Organique Lois de Finances)
CHIA	Výbor pro harmonizaci interního auditu (Comité d'Harmonisation de l'Audit Interne de l'État)
PBAM	Vyhláška o řízení veřejného rozpočtu a účetnictví (Décret relative la Gestion Budgétaire et Comptable de l'État)
RGPP	Všeobecná revize veřejných politik (Révision Générale des Politiques Publiques)
MIAC	Ministerský výbor pro interní audit (Comité Ministériel d'Audit Interne)
MMAI	Ministerská mise pro interní audit (Mission Ministérielle d'Audit Interne)
NOTRe	Zákon o nové územní organizaci republiky (Nouvelle Organisation Territoriale de la République)
RCB	Racionalizace rozpočtových rozhodnutí (Rationalisation des Choix Budgétaire)
GICP	Generální inspekce města Paříže (Inspection Générale de la Ville de Paris)

Německo

AktG	Německý zákon o akciových společnostech (Aktiengesetz)
BA	Spolkový úřad práce (Bundesagentur für Arbeit)
BAFA	Spolkový úřad pro hospodářství a ochranu klimatu (Bundesaamt für Wirtschaft und Ausfuhrkontrolle)

BaFin	Spolkový úřad pro finanční dohled (Bundesanstalt für Finanzdienstleistungsaufsicht)
BAM	Spolkový ústav pro výzkum a zkoušení materiálů (Bundesanstalt für Materialforschung und -prüfung)
BB	Brandenburg
BHO	Spolkový rozpočtový řád (Bundeshaushaltsordnung)
BMF	Spolkové ministerstvo financí (Bundesministerium der Finanzen)
BMI	Spolkové ministerstvo vnitra (Bundesministerium für Inneres)
BMWi	Spolkové ministerstvo hospodářství a ochrany klimatu (Bundesministerium für Wirtschaft und Klimaschutz)
BSR	Berliner Stadtreinigungsbetriebe
BVA	Spolkový správní úřad (Bundesverwaltungsamt)
BVG	Berlínská dopravní společnost
BW	Bádensko-Württembersko
BWB	Berliner Wasserbetriebe
BY	Bavorsko
DIIR	Německý institut interních auditorů (Deutsches Institut für Interne Revision)
DP	Zpracování dat
FAO	Spolkový kontrolní úřad (Bundesrechnungshof)
GemHVO	Nařízení o obecním rozpočtu (Gemeindehaushaltsverordnung)
GemKVO	Obecní pokladní řád (Gemeindekassenverordnung)
GG	Základní zákon (Grundgesetz)
GGO	Společný jednací řád spolkových ministerstev (Gemeinsame Geschäftsordnung der Bundesministerien)
GO	Nařízení obce (Gemeindeordnung)
GoBS	Zásady správných počítačových účetních systémů (Grundsätze ordnungsmäßiger speichergestützter Buchführungssysteme)
GV	Obecní ústava (Gemeindeverfassung)
H	Hesse
HGB	Německý obchodní zákoník (Handelsgesetzbuch)
HGO	Hessische Gemeindeordnung (Hesenský obecní zákoník)
HGrG	Zákon o rozpočtových zásadách (Haushaltsgrundsatzgesetz)
HSK	Koncepce konsolidace rozpočtu (Haushaltssicherungskonzept)

ZKRATKY

KomHKV	Nařízení o obecním rozpočtu (Kommunalhaushalts und kas- senverordnung)
KomHVO	Nařízení o obecním rozpočtu (Kommunalhaushaltsverord- nung)
LHO	Nařízení o státním rozpočtu (Landeshaushaltsordnung)
MaRisk	Minimální požadavky na řízení rizik (Mindestanforderun- gen für Risikomanagement)
MF	Ministerstvo financí (Finanzministerium)
MV	Meklenbursko-Přední Pomořansko
NDS	Dolní Sasko
NHG	Dolnosaský zákon o vysokém školství (Niedersächsisches Hochschulgesetz)
NRW	Severní Porýní-Vestfálsko
RLP	Porýní-Falc
RPA	Městský kontrolní úřad (Rechnungsprüfungsamt)
SAL	Sársko
SH	Šlesvicko-Holštýnsko
SN	Sasko
SNL	Sasko-Anhaltsko
StWG	Zákon o stabilitě (Stabilitäts und Wachstumsgesetz)
TH	Durynsko
VV	Správní řád (Verwaltungsvorschrift)
WU	Ekonomické hodnocení (Wirtschaftlichkeitsuntersuchung)

Itálie

ANAC	Národní protikorupční úřad (Autorità Nazionale Anti- Corruzione)
DEFR	Dokument regionálního hospodářství a financí (Documento Economia e Finanzia Regionale)
DUP	Jednotný programový dokument (Documento Unico di Pro- grammazione)
IGRUE	Generální inspektorát pro finanční vztahy s Evropskou unií (Ispettorato generale per i rapporti finanziari con l'Unione Europea)
INPS	Národní ústav sociálního zabezpečení (Istituto Nazionale della Previdenza Sociale)
NIV	Nezávislý hodnotící orgán (Nucleo Indipendente di Valuta- zione)

OIV	Nezávislý dozorčí orgán (Organismo Indipendente di Valutazione)
ORAC	Regionální orgán pro kontrolní činnost (Organismo Regionale per le Attività di Controllo)
PEG	Výkonný plán řízení (Piano Esecutivo di Gestione)
RPCT	Vedoucí oddělení prevence korupce a transparentnosti (Responsabile della Prevenzione della Corruzione e della Trasparenza)
RSPP	Vedoucí služby prevence a ochrany (Responsabile Servizio Prevenzione e Protezione)
SICOG	Systém manažerského účetnictví (Sistema di Contabilità Gestionale)
SIRGS	Informační systém Generálního účetního ředitelství státu (Sistema Informatico della Ragioneria Generale dello Stato)
TUEL	Konsolidovaný zákon o místních samosprávách (Testo Unico degli Enti Locali)