

Význam zavedení vnitřního auditu pro zefektivnění využívání veřejných finančních zdrojů v rezortu Ministerstva obrany Slovenské republiky

Vnitřní audit je nezávislá, objektivní, posuzovací a konzultační činnost zaměřená na zhodnocení a zdokonalování procesů v organizaci. Vnitřní audit pomáhá organizaci dosahovat stanovené cíle tím, že poskytuje systematický metodický přístup k hodnocení a zlepšování účinnosti systému řízení rizik, řídicích a kontrolních procesů, správy a řízení organizace. Vnitřní audit patří k moderním ekonomickým nástrojům řízení a v současnosti se využívá nejen v podnikatelské sféře, ale také v organizacích veřejného sektoru.

Úvod

Zabezpečování prosperity podnikatelských subjektů v současných i budoucích podmínkách tržního hospodářství není jednoduchou záležitostí. V důsledku celosvětového rozvoje se mění také management organizací. Manažeři se snaží stále víc o využívat nové i osvědčené ekonomické nástroje, aby dosáhli stanovené cíle a úlohy. Mezi ně se mj. řadí marketing, controlling, outsourcing, balanced scorecard, benchmarking, hodnotové řízení i vnitřní audit. Tyto nástroje se používají nejen v podnikatelském prostředí, ale jejich plné využití má své opodstatnění i v nepodnikatelských a neziskových organizacích.

V souvislosti se vstupem Slovenské republiky do Evropské unie je zaznamenán velký tlak na snižování veřejných výdajů. Ve snaze udržet veřejné výdaje na stanovené výšce v poměru k HDP, a taktéž zabezpečit efektivní využívání veřejných finančních zdrojů, byl reformován způsob řízení veřejného sektoru. Provedené reformy v sobě zahrnují zavádění nových systémů finančního řízení a efektivní využívání veřejných zdrojů. Od „spravování“ finančních zdrojů se postupně přechází k jejich „řízení“.

Veřejný sektor podléhá veřejné kontrole a Slovenská republika se stala členským státem Evropské unie, proto hlavní úlohou Ministerstva financí SR bylo v oblasti kontroly připravit legislativní normy kompatibilní s legislativou EU. Z těchto důvodů byl přijat zákon č. 502/2001 Sb. o finanční kontrole a vnitřním auditu. Tento zákon zřizuje též instituci vnitřního auditora jako součást jednotného a komplexního systému finančního řízení zabezpečujícího dodržování všeobecně závazných právních norem, dodržování hospodárnosti a účinnosti při hospodaření s veřejnými prostředky a s prostředky z fondů EU.

Od 1. července 2002 ve smyslu tohoto zákona byly soustředěny orgány povinné zabezpečit vykonávání vnitřního auditu, a taktéž vypracovat *Chartu vnitřního auditu*, která definuje cíle, aktivity, postavení vnitřního auditu v rozpočtové kapitole a jeho vztahy s ostatními organizačními jednotkami a organizacemi v působnosti rozpočtové kapitoly.

Realizace usnesení vlády SR o analýze požadavků na zabezpečení administrativních potřeb a nových institucí souvisejících s implementací práva EU a zákona o finanční kontrole a vnitřním auditu byla v rezortu Ministerstva obrany SR splněna rozkazem ministra obrany SR č. V-1/2002 organizačních změnách úřadů a zařízení MO SR, kterým byl dnem 30. března 2002 zřízený

útvár vnitřního auditu MO SR (ÚVA MO SR), který je ve smyslu čl. 2 ods. 1 Organizačního řádu MO SR organizační složkou Ministerstva obrany SR.

Vedoucí útvaru vnitřního auditu je podle čl. 7 ods. 3 Organizačního řádu MO SR přímo podřízený ministrovi obrany SR a plní úlohy v působnosti vedoucího oddělení.

Vymezení pojmu, cíle a úlohy vnitřního auditu

Audit je systematický proces objektivního získávání a vyhodnocování důkazů, informací týkajících se ekonomických činností a událostí, s cílem zjistit míru souladu mezi těmito informacemi a stanovenými kritérii a poskytnout výsledky zainteresovaným zájemcům [1].

Vnitřní audit (v literatuře se setkáváme také s pojmem *interní audit*) je nezávislá, objektivní, posuzovací a konzultační činnost zaměřená na zhodnocení a zdokonalování procesů v organizaci. Vnitřní audit pomáhá organizaci dosahovat cíle tím, že poskytuje systematický metodický přístup k hodnocení a zlepšování účinnosti systému řízení rizik, řídicích a kontrolních procesů, správy a řízení organizací [2].

Vnitřní audit posuzuje auditované činnosti a procesy především z hlediska jejich správnosti, efektivnosti, hospodárnosti a účinnosti. Svou pozornost soustřeďuje zejména na ty činnosti a procesy, v kterých jsou ukryta největší rizika a kde může dojít k největším škodám.

Cílem interního auditu je pomáhat všem členům managementu organizací při efektivním plnění úloh tím, že jim bude poskytovat analýzy, hodnocení, doporučení a komentáře, jež se týkají zkoumaných činností [3].

Vnitřní audit by měl plnit v organizaci následující úlohy:

- ❑ vykonávat neustálou analýzu činnosti auditovaného subjektu, a tím sledovat jeho správné řízení, a zároveň navrhopvat vedení vhodné doporučení a opatření,
- ❑ ověřovat spolehlivost a vhodnost informačního systému,
- ❑ hodnotit správné plnění politiky rozvoje, norem a pokynů vedení auditovaného subjektu,
- ❑ sledovat a navrhopvat opatření na zvýšení účinnosti finančního řízení na všech stupních činnosti auditovaného subjektu,
- ❑ napomáhat vedení při odhalování všech nepravidelností nebo anomálií, které byly zjištěny, s doporučením jak je odstranit,
- ❑ vyhodnocovat a zabezpečovat, aby všechny zdroje (lidské, materiální a finanční) byly adekvátně využívány pro dosažení co nejlepších výsledků,
- ❑ realizovat, případně spolupracovat na auditorské činnosti ve všech podřízených subjektech,
- ❑ přesvědčovat se, jak jsou plněna jednotlivá doporučení a navržená opatření, jež byla na návrh vnitřního auditora zohledněna vedením auditovaného subjektu,
- ❑ podporovat vykonávání potřebných změn,
- ❑ vykonávat neustálou analýzu organizací auditovaného subjektu, a tím sledovat správné řízení, a zároveň navrhopvat managementu vhodné doporučení a opatření,
- ❑ sledovat a revidovat provádění kontrol na všech úsecích činnosti auditovaného subjektu ve všech jeho strukturách a systémech,
- ❑ kontrolovat prostředky na ochranu majetku a podle potřeby ověřovat existenci tohoto majetku,
- ❑ spolupracovat s externím auditem,

- ❑ věnovat zvláštní pozornost novým vývojovým tendencím a systémům řízení a doporučovat jejich osvojování příslušnými pracovníky,
- ❑ zpracovat speciální studie o auditovaném subjektu na základě požadavků managementu [4].

Auditovaným subjektem je ve smyslu ustanovení zákona o finanční kontrole a vnitřním auditu orgán veřejné správy, který spravuje kapitolu státního rozpočtu, jeho vnitřní organizační útvary, rozpočtové organizace a příspěvkové organizace. V podmínkách rozpočtové kapitoly M0 SR jde tedy o **Ministerstvo obrany SR** jako ústřední orgán s jeho organizačními složkami (sekcemi, úřady, zařízeními), úřady finančního zabezpečení, **Generální štáb ozbrojených sil SR**, jeho organizační složky a velitelství ozbrojených sil, včetně podřízených útvarů a zařízení. Všechny tyto složky tvoří Ministerstvo obrany SR v širším smyslu slova jako rozpočtovou organizaci.

Předmětem vnitřního auditu zpravidla nejsou složky Vojenského obranného zpravodajství (Vojenská zpravodajská služba a Vojenské obranné zpravodajství) s ohledem na jejich zvláštní postavení a specifické úkoly.

Auditovanými subjekty jsou dále všechny rozpočtové a příspěvkové organizace v působnosti M0 SR, a sice: státní rozpočtové organizace a státní příspěvkové organizace.

Typy auditu

Vnitřní audit má několik typů, které se vzájemně doplňují. Vnitřní auditor rozhodne podle předmětu vnitřního auditu a druhu hodnocené činnosti jaké postupy a typy auditu použije při jednotlivých auditorských akcích. Jednotlivé typy používaných auditů jsou tyto:

1. **Finanční audit** – finančním auditem se hodnotí zda údaje v účetní uzávěrce odpovídají skutečnému stavu majetku a závazků, zdrojů financování a hospodaření s majetkem a dodržování rozpočtu auditovaným subjektem.
2. **Audit shody** – auditem shody se hodnotí dodržování všeobecně závazných právních předpisů při finančním řízení a jiných činnostech auditovaného subjektu, a zároveň vykonávání finančního řízení auditovaného subjektu.
3. **Audit výkonnosti** – auditem výkonnosti se hodnotí míra hospodárnosti, efektivnosti a účinnosti při využívání materiálních, finančních a lidských zdrojů v rámci plnění úloh auditovaného subjektu.
4. **Audit informačních systémů** – auditem informačních systémů se hodnotí bezpečnost informačních systémů, hodnotí se přiměřenost a úplnost informací, které informační systém obsahuje vzhledem k povaze a rozsahu činnosti auditovaného subjektu.
5. **Systémový audit** – systémovým auditem se hodnotí, zda postupy finančního řízení jsou efektivní a účinné při odhalování a nápravě nedostatků v jeho činnosti. Systémovým auditem se zároveň hodnotí soulad uskutečněných finančních operací se všeobecně závaznými právními předpisy, vnitřními normativními akty a zásadami dodržování hospodárnosti, efektivnosti a účinnosti při jejich vykonávání [4].

Základní podmínky a předpoklady fungování útvaru interního auditu

Orientací interního auditu na systémy a prevenci se útvary interního auditu odlišují od předcházejících útvarů *vnitřní kontroly*, ať už v podnicích, anebo také v jiných typech

organizací. Útvar interního auditu je neoddělitelnou součástí organizace. To znamená že pracovníci útvaru interního auditu jsou interní pracovníci.

Základním předpokladem činnosti pracovníků útvaru interního auditu je však jejich „nezávislost“. Minimální podmínkou pro nezávislost je požadavek, aby auditor měl v organizační hierarchii vyšší postavení než auditované úrovně organizace.

Interní auditoři musí být nezávislí na činnosti, kterou kontrolují. V praxi totiž vyvstává zásadní problém: pokud interní auditoři odhalí závažné nedostatky v činnosti vedoucích pracovníků může dojít k tomu, že se útvar interního auditu zruší, případně jsou jeho zjištění ignorována. Interní audit, při kterém není zabezpečena podmínka nezávislosti, není pro adresáta auditorských zpráv dostatečně užitečný a není věrohodný ani pro partnerskou spolupráci s externím auditorem. Organizační postavení útvaru interního auditu by mělo náležitým způsobem umožňovat plnění jeho funkcí. Z těchto důvodů byl v rezortu Ministerstva obrany SR zřízen a přímo podřízen ministru obrany útvar vnitřního auditu (viz **schéma 1, 2**).

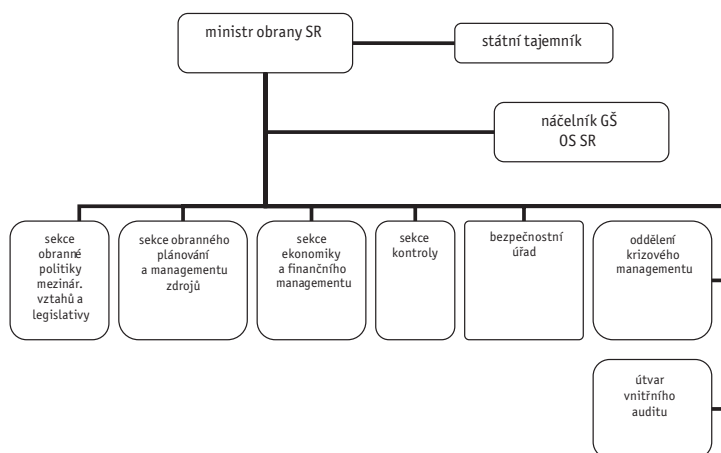


Schéma 1: Organizační struktura MO SR

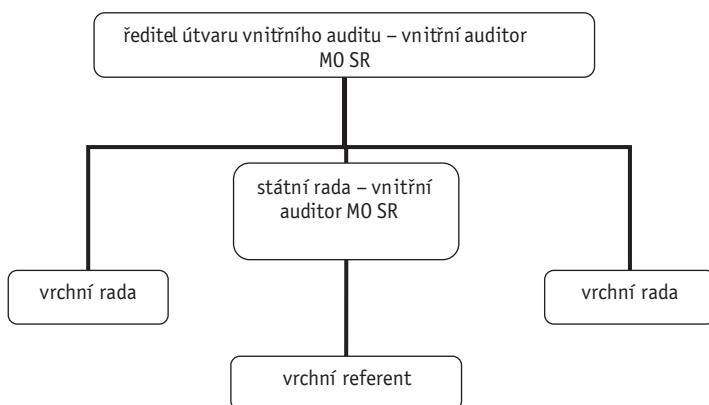


Schéma 2: Organizační struktura ÚVA MO SR

Postavení a požadavky na vnitřního auditora

Požadavky, jež jsou kladeny na vnitřní auditory, jsou vysoké. Vnitřní auditori by měli být při realizaci auditů objektivní. Auditorova objektivita spočívá na skutečnosti, že auditor může objektivně hodnotit jen ty činnosti, které přímo nenavrhol. Vnitřní auditor také navrhuje doporučení na nápravu zjištěných nedostatků. Vnitřní audit by měly být vykonávány odborně, a s náležitou profesionální péčí.

Z těchto důvodů by měl útvar vnitřního auditu zabezpečit, aby technické schopnosti a vzdělání jeho pracovníků byly přiměřené auditům, které budou vykonávat. Předpokládá to rozsáhlé vědomosti z oblasti ekonomiky, auditu, finančního účetnictví, manažerského účetnictví, marketingu, legislativy, statistiky, financí, daňové politiky, organizace, sociologie. Vnitřní auditor by měl být také dobrý psycholog schopný vyřešit konfliktní situace. A konečně, měl by dokázat napsat srozumitelnou auditorskou zprávu [5].

Osoba, jenž vykonává vnitřní audit, by měla být bezúhonná, což se prokazuje výpisem z trestního rejstříku. Za vnitřního auditora není možné jmenovat osobu jinou než odborně způsobilou a bezúhonnou.

Každý vnitřní auditor je povinen dodržovat profesionální normy chování podle etického kodexu interního auditora. **Mezinárodní institut interních auditorů** se sídlem v USA vydal mezinárodní kodifikační standardy pro profesionální práci interních auditorů, které tvoří mezinárodní etický kodex interního auditora. Tyto standardy představují celosvětovou normu pro činnost interních auditorů a jejich akceptací v praxi se postupně harmonizuje činnost a sjednocují se principy a postupy, jež interní auditori používají ve své práci.

Základní zásady, které musí interní auditor při své práci dodržovat jsou následující:

- I. Interní auditor musí plnit své povinnosti zodpovědně, čestně, řádně a objektivně.
- II. Interní auditor musí pro udržení důvěry řídicích pracovníků podniku projevovat věrnost ve všech záležitostech, které se týkají nadřízeních, nebo těch, kterým poskytuje své služby. Žádným způsobem nesmí spolupracovat na jakékoli ilegální nebo nezákonné činnosti.
- III. Interní auditor se vědomě nesmí zapojit do aktivit, které diskreditují profesi interního auditu.
- IV. Interní auditor se nesmí věnovat jiné práci nebo činnosti, která by byla v rozporu se zájmy podniku, nebo by mu zabránila vykonávat objektivně a zodpovědně své povinnosti.
- V. Interní auditor nesmí přijímat úplatky nebo dary od žádného zaměstnance nebo klienta, které by mohly ovlivnit jeho profesionální úsudek.
- VI. Interní auditor musí být diskrétní při používání informací získaných v průběhu své činnosti. Nebude využívat důvěrné informace, aby získal výhody osobního rázu nebo takového druhu, které by mohly poškodit prestiž a dobrý chod podniku.
- VII. Interní auditor musí při vyjadřování určitého názoru dbát na to, aby získal dostatečné důkazy pro doložení svého tvrzení. Ve své auditorské zprávě musí předložit všechny údaje a zjištěná fakta, jež by mohla zkreslit zprávu nebo skrýt nezákonné praktiky, musí být přesně citovány.
- VIII. Interní auditor musí vyvíjet trvalou snahu o maximální rozvoj svých schopností a zvýšení efektivity své práce.

- IX. Při výkonu povolání si interní auditor musí být neustále vědom své povinnosti udržovat vysokou úroveň kompetentnosti, morální bezúhonnosti a důstojnosti, kterou by měl mít každý interní auditor [5].

Etický kodex vnitřního auditora se v plné míře vztahuje na zaměstnance, kteří vykonávají vnitřní audit podle zákona č. 502/2001 Sb. o finanční kontrole a vnitřním auditu. Přitom musí respektovat používání a dodržování určitých principů a zásad. Jsou to: zásada nezávislosti, čestnosti, objektivnosti, mlčenlivosti, kvalifikace (odbornosti), etického vystupování a korektních vztahů a konfliktu zájmů.

Tyto zásady v plné míře musí dodržovat také vnitřní **auditor pracující v rezortu obrany SR**. Vnitřní auditor je při výkonu své činnosti vázán jen ústavou, zákony a všeobecně závaznými předpisy. Odpovídá ministrovi obrany SR za poskytování nepřetržité a včasné služby vnitřního auditu, rozpoznává a předvídá rizika finančního řízení a ostatních činností. Tato rizika vyhodnocuje, a taktéž navrhuje opatření na jejich odstranění. Hodnotí ucelenost procesů a systémů finančního řízení rezortu obrany SR, vhodnost organizační struktury auditovaného subjektu ve vztahu k výkonu jeho činnosti, hodnotí hospodárnost, efektivnost a účinnost vynakládání veřejných prostředků, s kterými hospodaří auditovaný subjekt. Vnitřní auditori, jakož i ostatní zaměstnanci útvaru vnitřního auditu, se neustále vzdělávají a zúčastňují programů, školení a aktivit realizovaných Ministerstvem financí SR v rámci koncepce vzdělávání vnitřních auditorů a finančních kontrolorů.

Ředitel útvaru vnitřního auditu MO SR plánuje, řídí a je odpovědný za průběh jednotlivých druhů auditu v rezortu obrany SR, podle druhu auditované činnosti. Řídí a odpovídá za činnost útvaru vnitřního auditu MO SR, zabezpečuje jeho nezávislé postavení. Usměňuje a koordinuje činnost všech vnitřních auditorů, organizuje auditorské aktivity a provádění jednotlivých auditorských akcí. Ředitel ÚVA MO SR vypracovává a předkládá na schválení střednědobý plán činnosti ÚVA MO SR, roční plán činnosti ÚVA MO SR a roční zprávu o činnosti ÚVA MO SR.

Význam vnitřních auditů pro rezort obrany SR

Útvar vnitřního auditu vznikl v roce 2002. V tomto roce bylo základní existenční podmínkou technické a personální zabezpečení pracoviště. Útvar vnitřního auditu měl plnit nové úkoly, které na ministerstvu do té doby nebyly nikdy prováděny. Navzdory počátečním těžkostem byly v tomto roku vykonány tři vnitřní audity oproti dvěma plánovaným. V roce 2003 bylo provedeno pět auditů, v následujícím roce 2004 tři audity a v roce 2005 dohromady šest auditů. Vnitřní audity byly zaměřeny na odhalení přestupků a nedostatků ve finančním řízení auditovaných subjektů na základě provedené analýzy rizik. Předmětem provedených auditů bylo vedení účetnictví a dodržování platné rozpočtové klasifikace, vedení výkaznictví, evidence a hospodaření s materiálem, inventarizace majetku a závazků, účtování odpisů majetku, čerpání sociálního fondu, vykonávání finanční kontroly, analýza kontrolního systému, vydávání vnitřních rozpočtových opatření, čerpání rozpočtu, veřejné zakázky, procesy reorganizačních změn organizace, procesy zabezpečování rekreační a lázeňské péče, hospodaření s zvláštními prostředky, hospodaření s byty profesionálních vojáků, dodržování právních norem při finančním řízení transformované organizace zabezpečované z rozpočtového úseku na samostatnou právnickou osobu a hospodaření s devizovými prostředky.

Na základě doporučení vnitřního auditora auditované subjekty přijímaly opatření na odstranění příčin nedostatků, čímž vnitřní audit působil nejen jako analýza hospodaření příslušné organizace, ale i jako metodická pomoc a dohled nad kvalitním činnosti předmětných subjektů, a tím také k prevenci dalšího výskytu chyb.

Závěr

V současnosti se vnitřní audit stává důležitým nástrojem managementu používaným nejen v podnikatelské sféře, ale také ve veřejném sektoru na zvýšení hospodárnosti a efektivnosti využívání veřejných finančních zdrojů. Význam vnitřního auditu spočívá především ve zlepšování a v zdokonalování kontrolních a řídicích procesů. Jeho hlavním úkolem je svou hodnotící, objektivní konzultační činností napomáhat kvalitnímu plnění úloh, stanovených cílů a záměrů auditovaného subjektu, a tak přispívat k zlepšování efektivnosti řízení rizik vyplývajících z činnosti auditovaného subjektu. Vnitřní audit je současně zdrojem spolehlivých a relevantních informací o skutečném stavu všech aktivit auditovaného subjektu, jež jsou získávány vlastními metodami a metodickými postupy v reálném čase.

Nevyhnutelnost správného a efektivního hospodaření s veřejnými finančními zdroji vyvolalo potřebu využít tento nástroj také v rezortu obrany SR. Vzhledem k výši rozpočtových výdajů pro rozpočtovou kapitolu Ministerstva obrany SR a složitou organizační strukturu celého rezortu bude význam a úloha vnitřního auditu útvaru vnitřního auditu neustále růst. Protože je předpoklad nárůstu počtu vykonávaných auditů, bude to mít za důsledek rozšiřování útvaru vnitřního auditu o další kapacity.

Literatura:

- [1] SYNEK, M. *Manažerská ekonomika*. 3. vyd. Praha: Grada Publishing, 2003.
- [2] www.skia.sk.
- [3] KAREŠ, L. *Audítorstvo*. 1. vyd. Bratislava: Elita 1998.
- [4] DITTRICHOVÁ, Z. Príručka na vykonávanie vnútorného auditu. *Finančný spravodajca* č. 20/2003.
- [5] DVOŘÁČEK, J., VÁZQUEZ, H. E., STŘEDA, I. *Interný audit [vybrané texty]*. Praha: VŠE, 1996.