

Metodická pomůcka pro audit výkonu v orgánech veřejné správy

Centrální harmonizační jednotka pro finanční kontrolu

1. Úvod

Ministerstvo financí (dále jen "MF") vydává na základě § 7 odst. 1 zákona č. 320/2001 Sb., o finanční kontrole ve veřejné správě a o změně některých zákonů (zákon o finanční kontrole), ve znění pozdějších předpisů (dále jen "zákon o finanční kontrole"), k jednotnému uplatňování závazných pravidel a doporučení pro provádění auditu výkonu v orgánech veřejné správy tuto metodickou pomůcku.

2. Účel, obsah a určení metodické pomůcky

2.1. Účelem metodické pomůcky je poskytnout přehled hlavních nástrojů, základních pojmů, obecných zásad, metod a postupů doporučených na základě nejlepších zkušeností obsažených v mezinárodně uznávaných standardech pro audit výkonu v orgánech veřejné správy. Pro přístup vedoucího orgánu veřejné správy a vedoucích zaměstnanců ke stanovení kritérií hospodárnosti, efektivnosti a účelnosti operací a činností při jejich řízení.

2.2. V metodické pomůcce jsou hlavní nástroje obsaženy, jako

- a. závazná pravidla pro provádění auditu výkonu v orgánech veřejné správy vycházející z ustanovení zákona o finanční kontrole a v rámci úpravy bližších podrobností o kontrolních metodách a kontrolních postupech uvedených ve vyhlášce č. 416/2004 Sb., kterou se provádí tento zákon (dále jen "vyhláška"),
- b. doporučení, která vycházejí z principů řádné správy a řízení společnosti. Interní auditor musí postupovat v souladu s obecnými pokyny pro výkon interního auditu a auditních standardů¹ s cílem podat informace o objektivně zjištěných skutečnostech a napomoci tak vedoucím orgánů veřejné správy stanovit kritéria pro hodnocení hospodárného, efektivního a účelného výkonu veřejné správy.

2.3. Metodická pomůcka je určena

- c. vedoucímu orgánu veřejné správy, který je v rámci své působnosti povinen v tomto orgánu zavést a udržovat vnitřní kontrolní systém, který vytváří podmínky a zajistí hospodárné, efektivní a účelné využívání veřejných prostředků²,
- d. vedoucím zaměstnancům orgánu veřejné správy, kteří jsou v rámci vymezených povinností, pravomocí a odpovědností povinni
 - zavést a udržovat vnitřní kontrolní systém,

- podávat vedoucímu orgánu veřejné správy včasné a spolehlivé informace o výsledcích dosažených při plnění stanovených úkolů, o vzniku významných rizik, o závažných nedostacích v činnosti orgánu veřejné správy a o přijímaných a plněných opatřeních k jejich nápravě³,
- e. útvarům interního auditu, které zkoumají výběrovým způsobem hospodárnost, efektivnost a účelnost operací i přiměřenost a účinnost vnitřního kontrolního systému⁴.

3. Definice pojmů pro účely metodické pomůcky

3.1. **Audit výkonu** zkoumá výběrovým způsobem hospodárnost, efektivnost a účelnost operací i přiměřenost a účinnost vnitřního kontrolního systému⁴. V tomto směru zákon o finanční kontrole vychází z postulátů a standardů uvedených v Evropské směrnici pro implementaci auditních standardů INTOSAI a jiných dokumentů nejvyšších kontrolních institucí. Při tomto typu auditu se hodnotí především procesy a systémy organizace dle stanovených kritérií hospodárnosti, efektivnosti a účelnosti.

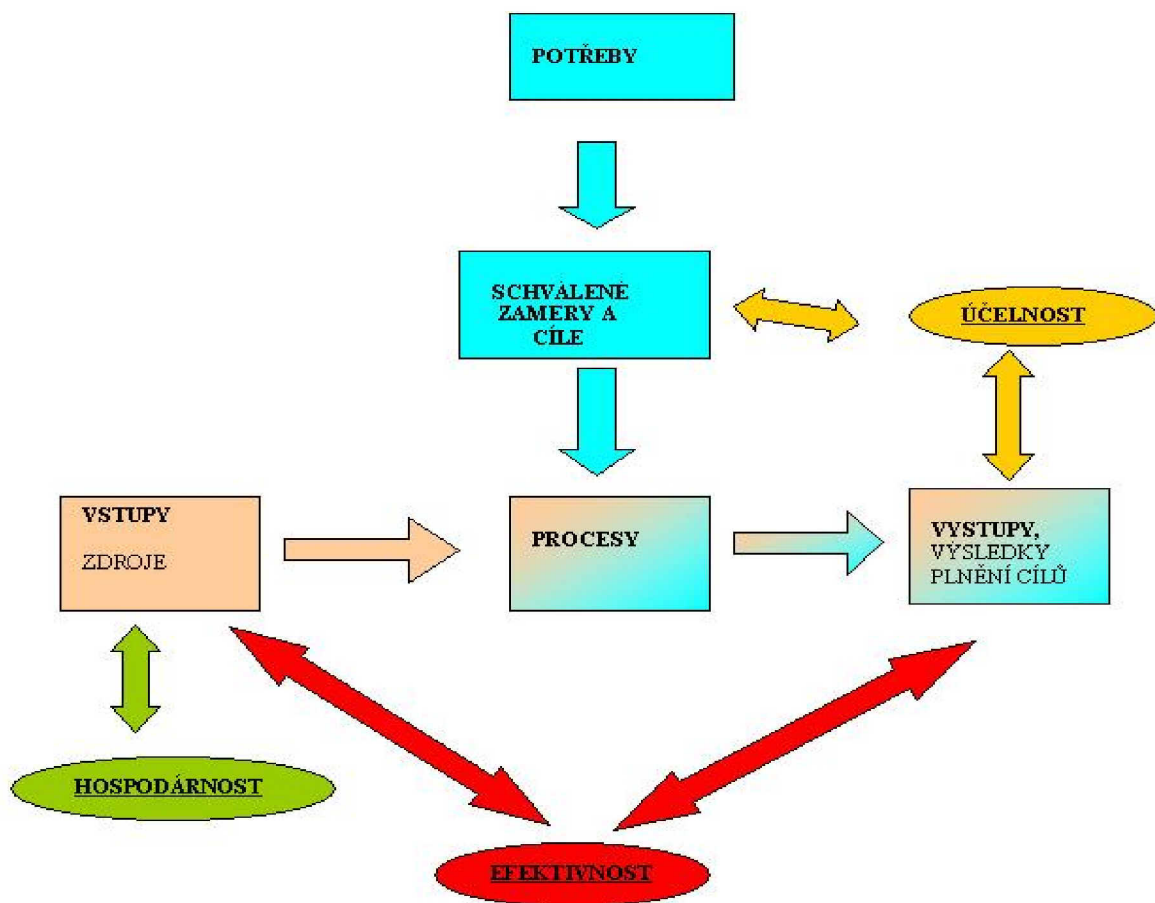
3.2. **Hospodárností** se rozumí takové použití veřejných prostředků k zajištění stanovených úkolů s co nejnižším vynaložením těchto prostředků, a to při dodržení odpovídající kvality plněných úkolů.⁵ Hospodárnost je definována jako minimalizace veřejných výdajů⁶ veřejných prostředků na vstupu za předpokladu dosažení přiměřené (odpovídající) kvality výstupu. Prověřuje se případná možnost využití levnějších vstupů, za předpokladu zajištění potřebné stabilní kvality v požadovaném čase (případně zajištění ostatních individuálních kritérií a priorit).

3.3. **Efektivností** se rozumí takové použití veřejných prostředků, kterým se dosáhne nejvýše možného rozsahu, kvality a přínosu plněných úkolů ve srovnání s objemem prostředků vynaložených na jejich plnění.⁷ Efektivnost je vyjádřením maximalizace výsledků činnosti ve vztahu k použitým disponibilním veřejným prostředkům. V rámci prověřování efektivnosti se zaměřujeme na to, zda je zajištěn požadovaný výstup. K plnému ocenění efektivnosti je vhodné porovnání informací o poměru vstupů a výstupů v jiné (podobné) organizaci (benchmarking).

3.4. **Účelností** se rozumí takové použití veřejných prostředků, které zajistí optimální míru dosažení cílů při plnění stanovených úkolů.⁸

3.5. **Účinností** se týká měření toho, do jaké míry bylo dosaženo cílů, a vztahu mezi zamýšleným a faktickým dopadem činnosti.⁹

3.6. Základní vztahy a vazba mezi pojmy hospodárnost, efektivnost a účelnost:



3.7. **Benchmarking** je metoda, která umožňuje podat informace o kvalitě činnosti na základě srovnání oblasti nebo služby orgánu veřejné správy s jiným orgánem veřejné správy, který vykonává obdobnou činnost. Využití výsledků srovnání povede k co nejlepšímu provedení příslušného úkolu. Touto metodou lze měřit kvalitu poskytovaných služeb¹⁰ a lze ji využít k porovnání kvality služeb jednotlivých organizačních útvarů v rámci jednoho orgánu veřejné správy. Například na podporu objektivního prověření kritických procesů, praktik a systémů; pro zvýšení důvěryhodnosti doporučení interního auditora¹¹.

3.8. **Kvalita služeb** se týká míry uspokojení potřeb fyzických a právnických osob včasnými, dostupnými, spolehlivými a plynulými službami a je propojena s efektivností¹².

3.9. **Riziko** je možnost, že při zjišťování činnosti orgánu veřejné správy nastane určitá událost, jednání nebo stav s následnými nežádoucími dopady na plnění schválených záměrů a cílů tohoto orgánu¹³.

3.10. **Poptávka** je množství statků, které jsou kupující ochotni koupit při určité ceně¹⁴.

3.11. **Potřeba** je pocit nedostatku něčeho, co je pokládáno za žádoucí nebo nutné¹⁵.

4. Doporučené zásady pro přístup vedoucího orgánu veřejné správy a vedoucích zaměstnanců ke stanovení kritérií hospodárnosti, efektivnosti a účelnosti operací a činností při jejich řízení

4.1. Výkon je hodnocen pomocí kritérií¹⁶, která stanovuje vedoucí orgánu veřejné správy, na základě objektivně zjištěných skutečností. Kritéria by měla být transparentní a strukturována podle konkrétních podmínek s ohledem na působnost orgánu veřejné správy, který odpovídá za poskytování posuzované činnosti. Každá organizace by si měla určit - nastavit procesy, s jejichž pomocí bude provádět pravidelné měření výkonu.

4.2. Kritéria /indikátory/ výkonu - umožňují měření míry plnění stanovených cílů orgánu veřejné správy. Kritéria výkonu by měla dát informaci o úrovni zajištění 3E - hospodárnosti, účelnosti a efektivnosti úkonu.

Kritéria mohou být:

- a. základní (měří sledované činnosti),
- b. smíšená (kombinace ukazatelů např. indexy, podíly).

4.3. Kritéria výkonu musí být:

- významná pro měření výkonu,
- přesně a srozumitelně definovaná, aby byla snadno a jednoznačně pochopitelná v tom, co mají měřit a umožňovala orientaci v původu vstupních dat,
- porovnatelná, s ohledem na možnost srovnávání dat pořízených v minulost se současnými nebo s daty jiných orgánů veřejné správy. V případě změny definice ukazatele je třeba prověřit/změřit výkon před a po změně,
- spolehlivá, vstupní informace vycházející z výběru např. malého nebo nedostatečně reprezentativního vzorku mohou významným způsobem zkreslovat hodnoty výkonu,
- aktuální, aby zachycovala vývoj výkonu v reálném čase (denně, týdně, čtvrtletně, ročně) a poskytovala tak aktuální informace, dostupná, sběr či pořízení některých dat může být příliš nákladné.

4.4. Hodnotící kritéria¹⁷ musí být jasně definována vedoucím orgánu veřejné správy a vedoucími zaměstnanci, a tam, kde je to možné, odvozena z autoritativních zdrojů, kterými jsou například:

- zákony či oficiálně formulovaná politika nebo jiné publikované cíle a standardy,
- obecně uznávaná teorie a praxe organizace a řízení,
- standardy odvětví nebo jiné relevantní zdroje.

4.5. Kritéria výkonu zahrnují pět následujících hledisek:

- nákladová efektivnost - vztah mezi výstupy (službami získanými na základě programu nebo činností) a vstupy (zdroji využívanými k jejich získání), posuzuje se ve srovnání s určitým pevně daným ukazatelem,
- účelnost - posouzení, zda bylo dosaženo očekávaných záměrů nebo výsledků,
- hospodárnost - dosažení požadované kvality a kvantity výstupů v požadovaném čase při co nejnižších nákladech,

- soulad se zákonem - postup v souladu se zákonem¹⁸,
- kvalita služeb - v širším pojetí se týká efektivnosti. V užším smyslu je to vztah k bezprostředním potřebám uživatelů.

4.6. Hodnotící kritéria by měla být:

- relevantní a užitečná - kritéria by měla být definována a měla by odrážet hlavní cíle a záměry. Výkon vedoucích zaměstnanců se měří pouze v oblastech, které mohou ovlivňovat,
- jednoznačná a srozumitelná - kritéria by měla být výstižná a srozumitelná,
- nákladově efektivní - kritéria by se měla zavádět s přijatelnými náklady. Náklady na sběr údajů k zavedení ukazatelů a na řízení systému by se měly poměřovat s očekávanými výsledky,
- schopná monitorovat výsledky - výkon je pouze relativní pojem a jeho měření je nutné aplikovat konzistentně v čase i mezi organizačními jednotkami tak, aby mohl být systematicky porovnáván,
- referenční - slouží pro srovnání výkonu orgánu veřejné správy s obdobným orgánem veřejné správy. Referenční kritéria procesů se aplikují na procesy a činnosti související s přeměnou vstupů na výstupy. Referenční kritéria výsledků se aplikují na skutečné výsledky (výstupy). Kritéria lze použít jako nástroj hodnocení a plynulého rozvoje. Užívají se také pro srovnání výkonu.
Dále je lze použít pro:

- a. posouzení výkonu ve srovnání s obdobným orgánem veřejné správy,
- b. odhalení oblastí, které je třeba zlepšit,
- c. identifikaci činností, které se provádějí lépe v jiných orgánech veřejné správy,
- d. testování toho, zda opatření přijatá ke zlepšení efektivnosti a účelnosti jsou adekvátní.

4.7. Srovnávací kritéria by měla zahrnovat

- dodržování ustanovení zákonných norem,
- normativy a kalkulace,
- technické standardy (normy),
- kritéria obsažená ve smlouvě,
- odborné posudky (názory odborníků z příslušného oboru),
- výsledky jiných srovnatelných subjektů ve srovnatelných činnostech a podmínkách,
- výsledky předchozího hospodaření zkoumaného subjektu,
- vyhodnocení alternativních řešení z hlediska jejich náročnosti finanční a časové.

Při zjišťování okolností týkajících se prověřované operace je třeba vyčíslit výši vynaložených veřejných výdajů přesahujících hodnoty obsažené v podkladech (srovnávacích kritériích). Pokud není možné provést porovnání zjištěného stavu s porovnávacími kritérii, nelze kvalifikovat nehospodárnost v činnosti orgánu veřejné správy s odkazem na nedodržení zákona.

4.8. V současné době se výkon služeb posuzuje především podle:

- ceny výstupů (rozhoduje nižší cena výstupů),
- kvality poskytované služby,
- kvality řízení (vyšší výkon administrativy orgánu veřejné správy).

4.9. Při výběru způsobu stanovení kritérií vznikají rizika:

- fixace na ukazatele - soustředění se jen na to, co lze měřit, a nikoliv na úroveň poskytované služby,
- krátkodobost - nedostatečná pozornost je věnována oprávněným dlouhodobým cílům,
- nedostatečná reprezentativnost nebo záměrné zkreslování údajů - špatná interpretace nebo nekritické přijímání výsledků.

5. Audit výkonu prováděný útvarem interního auditu

5.1. Funkce a role útvaru interního auditu při auditu výkonu

Útvar interního auditu napomáhá vedoucímu orgánu veřejné správy a ostatním vedoucím zaměstnancům při plnění stanovených cílů tím, že při provádění auditu výkonu hodnotí též dodržování předem stanovených kritérií pro hospodárnost, efektivnost a účelnost výkonu veřejné správy. Za tím účelem provádí testy vybraného vzorku operací a zkoumá přiměřenost a účinnost zavedeného vnitřního kontrolního systému¹⁹.

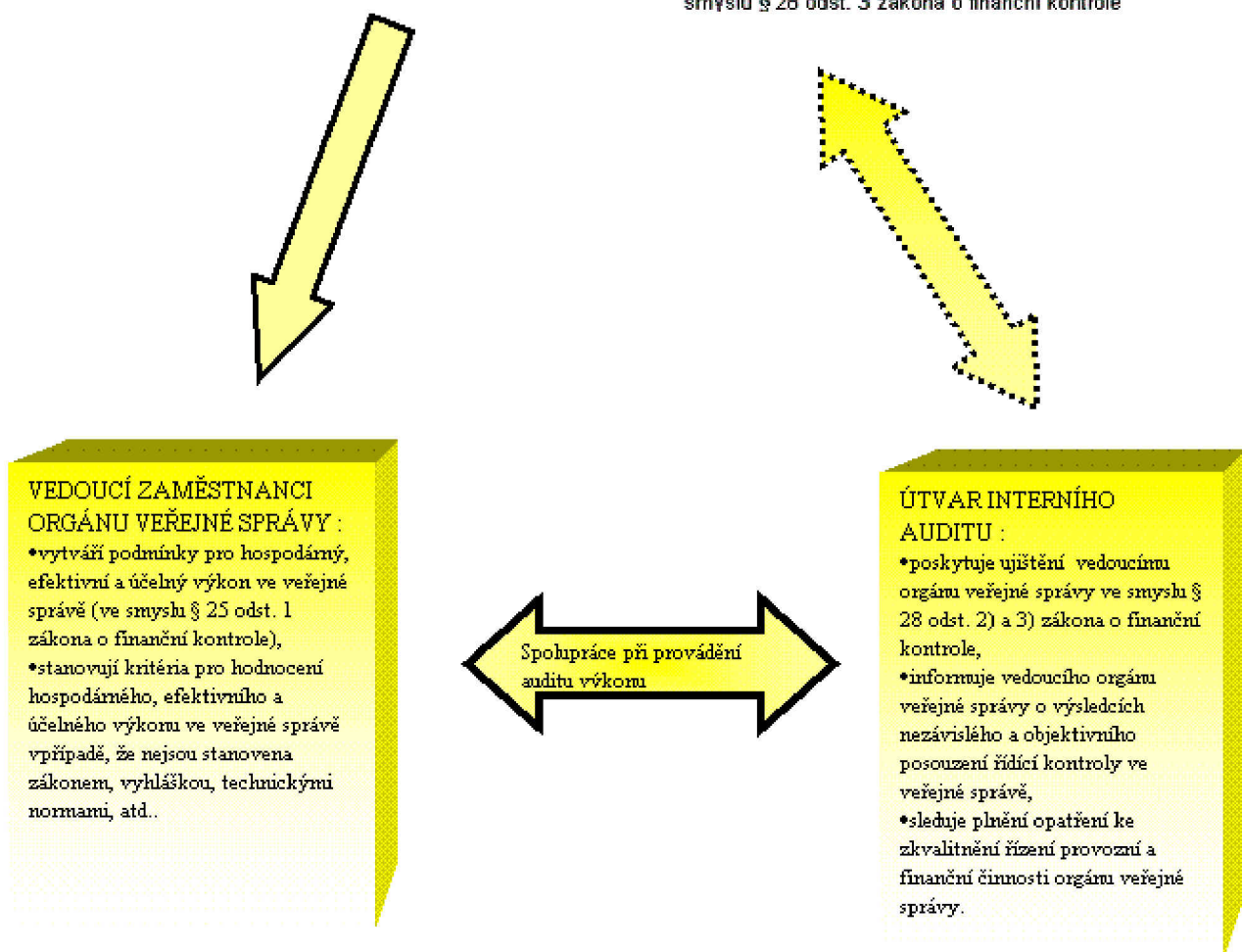
Útvar interního auditu sleduje plnění doporučení ke zkvalitnění řízení provozní a finanční činnosti orgánu veřejné správy, jeho vnitřního kontrolního systému, k předcházení nebo ke zmírnění rizik a k přijetí opatření k nápravě zjištěných nedostatků, které předal vedoucímu orgánu veřejné správy. Podle charakteru těchto doporučení, nejméně však jednou ročně, prověří následnou kontrolou skutečný stav plnění těchto doporučení až do jejich úplného splnění. Nutnost zajištění následných kontrol se vezme v úvahu při sestavování ročního plánu interního auditu²⁰.

5.2. Schéma vztahů a odpovědnosti při provádění auditu výkonu mezi vedoucím orgánem veřejné správy, vedoucími zaměstnanci a útvarem interního auditu:

VEDOUcí ORGÁNU VEŘEJNÉ SPRÁVY

Podřízenost dle organizačního řádu.

Ve smyslu § 29 odst. 1 zákona o finanční kontrole a zpětná vazba pro vedoucí orgánu veřejné správy ve smyslu § 28 odst. 3 zákona o finanční kontrole



5.3. Vztah auditu výkonu a ostatních typů auditů

5.3.1. Audit výkonu je jedním ze základních typů interního auditu²¹. Interní audit poskytuje ujištění vedoucímu zaměstnanci auditovaného subjektu o tom, jak je řídicí kontrola v auditovaném subjektu prováděna a zda vnitřní kontrolní systém v auditovaném subjektu je přiměřený a účinný.

5.3.2. V praxi bude audit výkonu nejčastěji prováděn v propojení s ostatními typy interních auditů.

Například s auditem shody, s finančním auditem, ekologickým auditem, atd.

5.4. Plánování interního auditu

Při přípravě k vykonání auditu výkonu se interní auditor řídí auditními postupy²² a postupy uvedenými v příslušném pokynu²³.

5.4.1. S přihlédnutím k výsledku objektivního hodnocení a analýzy rizik²⁴, na jehož základě byl roční plán²⁵ interního auditu schválen, interní auditor v procesu přípravy auditu určuje cíl plánovaného auditu. Audit výkonu se obecně provádí za účelem dosažení jednoho nebo více z níže uvedených cílů:

- a. hodnocení dosažení schválených cílů,
- b. hodnocení dodržování právních předpisů a opatření přijatých orgány veřejné správy v mezích těchto předpisů, kritérií a podmínek, včetně posouzení efektivnosti, hospodárnosti a účelnosti,
- c. hodnocení hospodárného a efektivního využívání zdrojů,
- d. hodnocení výkonu, operací, programů a procesů,
- e. kontrola ověřování a hodnocení spolehlivosti údajů.

5.4.1.1. Hodnocení dosažení schválených cílů

Interní auditor se zaměřuje na posuzování vztahu schválených cílů s dosaženými cíli. Audit výkonu může například prověřit účelnost a přiměřenost cílů, záměrů, operací, programů. Interní auditor prověřuje, zda jsou kontrolní postupy spolehlivé a přiměřené a zda zavedený systém řídicí kontroly je adekvátní a efektivní a napomáhá plnění cílů orgánu veřejné správy.

Například:

- cíl - snížení výdajů;
- metoda zjišťování souladu s cílem - objednávat zboží a služby v hospodárném množství a pouze ty, které jsou v souladu se schválenými cíli;
- činnosti, týkající se nesouladu s cílem - při vzrůstu výdajů je nutno přehodnotit kritéria hospodárnosti, zavést alternativní metody a postupy k plnění cíle.

5.4.1.2. Hodnocení dodržování právních předpisů a přijatá opatření orgány veřejné správy v mezích těchto předpisů, kritérií, podmínek, včetně posouzení efektivnosti, hospodárnosti a účelnosti

Interní auditor zjišťuje, zda konkrétní programy a postupy jsou zavedeny efektivně, hospodárně a účelně a zda jsou dodržovány právní a ostatní předpisy, stanovená kritéria, podmínky. Tento cíl úzce souvisí s realizací auditu shody²⁶.

Například: dodržení účelnosti u programů.

5.4.1.3. Hodnocení hospodárného a efektivního využívání zdrojů

Hospodárné a efektivní využívání zdrojů úzce souvisí s auditem zaměřeným na organizační strukturu. Interní auditor se zaměřuje na efektivnost řídicí kontroly určené k péči a ochraně aktiv a jejich řádnému účtování a ochraně před ztrátami. Tento cíl auditu výkonu může interní auditor realizovat v součinnosti s finančním auditem²⁷.

Například: budovy - ochrana aktiv, jaké je zabezpečení před poškozením,

peněžní hotovost - zabezpečení činnosti pokladny.

5.4.1.4. Hodnocení výkonu, operací, programů a procesů

Interní auditor se zaměří na kvalitu služeb v orgánech veřejné správy, a to převážně na oblasti:

- zda jsou konkretizovány jednotlivé kvalitativní charakteristiky, které vypovídají o kvalitě služby,
- zda je stanovena hodnotící stupnice pro jednotlivé kvalitativní charakteristiky.

Interní auditor má kvalitu služeb veřejné správy prověřit, jak ze strany nabídky, tak ze strany poptávky.

V souvislosti s hodnocením výkonu se může interní audit též zaměřit na odborné znalosti zaměstnanců a možnosti zvyšování jejich kvalifikace.

Oblast programů a procesů je zaměřena na efektivnost jednotlivých programů a procesů, kde je potřebné si celkový proces nebo program v rámci orgánu veřejné správy rozčlenit na jednotlivé dílčí procesy nebo programy.

Například: řízení lidských zdrojů, organizační řád - uspořádání a rozčlenění pravomocí a odpovědností v rámci orgánu veřejné správy, ekologický audit.

5.4.1.5. Kontrola ověřování a hodnocení spolehlivosti údajů

Interní auditor při auditu výkonu ověřuje hodnotícími postupy spolehlivost údajů, které jsou obsaženy v zavedených informačních systémech ve stanovených finančních, statistických a jiných výkazech, hlášeních a zprávách. Dále by měl tyto údaje porovnat se schválenými veřejnými příjmy a veřejnými výdaji²⁸. Tyto výše uvedené informace poskytují zpětnou vazbu vedoucímu orgánu veřejné správy a vedoucím zaměstnancům o průběhu plnění schválených cílů a dále poskytují informace nezbytné pro rozhodovací proces k plnění těchto cílů.

V případě, že vedoucí orgánu veřejné správy a vedoucí zaměstnanci využívají informační systém zavedený k tomuto účelu, měl by interní auditor realizovat též audit informačních systémů.

Například: údaje o schváleném rozpočtu, rozpočtu po změnách, o plnění rozpočtu.

5.5. Zaměření při provádění interního auditu

Na základě vyhodnocení rizik nebo požadavků vedoucího orgánu veřejné správy, kdy je audit výkonu odsouhlasen v plánu činnosti útvaru interního auditu, může interní audit zkoumat jeden nebo více cílů uvedených v bodě 5.4.1.. Interní auditor by měl posoudit, zda ověřovaným schváleným cílům odpovídají cíle orgánu veřejné správy. Interní auditor by měl při provádění auditu výkonu ověřit systém a metody, které vedoucí orgánu veřejné správy a vedoucí zaměstnanci využívají, aby schválených cílů orgánu veřejné správy bylo dosaženo v souladu s hospodárností, efektivností a účelností využívaných prostředků k dosažení těchto cílů. Interní auditor využívá konečných výstupů či analýz provedených na základě níže uvedených metod vedoucími zaměstnanci při zjišťování potřebných informací pro účely auditu výkonu.

Při provádění auditu výkonu interní auditor ověřuje skutečnosti na vybraném vzorku²⁹. Při provádění auditu výkonu interní auditor využívá kontrolní metody³⁰ a kontrolní postupy³¹.

Příklady metod nejčastěji používaných vedoucími zaměstnanci (příloha č. 1) k dosažení schválených cílů zohledňujícím hospodárnost, efektivnost a účelnost v praxi³².

5.5.1. Řízení

Metoda řízení má zabezpečit fungování orgánu veřejné správy na základě týmové tvorby dlouhodobých, střednědobých a krátkodobých cílů. V této oblasti lze použít buď řízení podle úkolů nebo metody řízení dle cílů (MBO).

5.5.2. Stanovení koncepcí, strategií

Na úrovni ústředních orgánů veřejné správy jsou vedoucí zaměstnanci často pověřeni zpracováním koncepcí a strategií. Pro tvorbu nových koncepcí lze využít metod například brainstormingu, Delfy metody nebo matice SWOT.

5.5.3. Měření výkonu

Vedoucí orgánu veřejné správy, vedoucí zaměstnanci a interní auditor by měli využívat ukazatele měření výkonu. Dále interní auditor se měl zaměřit na hodnocení, zda jsou stanoveny klíčové ukazatele výkonu, zda jsou sledovány a vyhodnocovány a zda existuje zpětná vazba.

5.5.3.1. Na vstupu lze využít ukazatele hospodárnosti, který chápeme jako minimalizaci zdrojů (výdajů) za předpokladu dosažení příslušné kvality. Vhodnou metodou je například CMA.

5.5.3.2. Na výstupu lze využít ukazatele nákladové efektivnosti, produktivity, činnosti a plnění působnosti.

Nákladová efektivnost sleduje výdaje na jednotku výstupu ve veřejné správě. Vhodnou metodou je například CEA s využitím měření výstupů formou naturálních jednotek. Má uplatnění převážně v oblasti vzdělávacích zařízení, zdravotnických zařízení, finančních úřadů, atd. Metodou CBA lze měřit výstupy peněžní formou. Využití metody CBA je vhodné například u výstavby infrastruktury, profesionální armády, ekologických projektů, protidrogových programů.

Produktivitu v orgánech veřejné správy lze vypočítat například u nemocnice, kolik operací bylo zrealizováno. Interní auditor nesmí opomenout, zda jsou operace stejně náročné nebo zda některé operace netrvaly déle.

Při výkonu auditu je třeba se zaměřit na zjišťování počtu činností.

Ke sledování plnění působnosti může interní auditor prostřednictvím sledování souladu se zákonem a předpisy využít například metodu obsahové analýzy a strukturně funkční analýzy.

5.5.4. Prověřování účelnosti

Při prověřování účelnosti je základním posuzovaným prvkem schválený cíl. Tento cíl porovnáváme s výsledky a zjišťujeme, zda a do jaké míry bylo dosaženo cíle, tj. v jaké míře a zda vůbec byly uspokojeny schválené cíle orgánu veřejné správy. Účelnost je vyšším hlediskem měření výkonu (například - program může být hospodárný, efektivní, ale nebylo dosaženo zamýšleného cíle). Metodou, které lze využít pro sledování účelnosti je například metoda CUA.

5.5.5. Sledování kvality schválených cílů a záměrů

Interní auditor se má při sledování kvality plnění schválených cílů a záměrů zaměřit na stránku nabídky i poptávky.

5.6. Prověřované oblasti při auditu výkonu

5.6.1. Hospodárnost

V souvislosti s ukazatelem hospodárnosti by se měl interní auditor zabývat například tím:

- zda vstup je potřebný ke splnění schváleného cíle,
- zda nejnižší cena neovlivnila kvalitu výstupu,
- jak jsou využívány přidělené zdroje,
- zda při použití veřejných prostředků bylo dosaženo nejvýše možného rozsahu, kvality a přínosu maximálního výsledku (co nejvyššího efektu - efektivnost) nebo zda bylo dosaženo cíle za použití relativně nejmenšího množství veřejných prostředků (minimem těchto prostředků - hospodárnost),
- zda byl proveden výběr variant (např. veřejná obchodní soutěž),
- zda byla vybrána nejvhodnější varianta (zda bylo k dispozici finančně méně náročné řešení),
- důvody, proč nebylo vybráno finančně nejméně náročné řešení (nejlevnější řešení nemusí být řešení nejhospodárnější)
- odchylky posuzovaného řešení od běžných standardů,
- zda bylo postupováno podle vybraného resp. schváleného řešení a důvody případných odchylek,
- zda byla dodržena výše čerpání přidělených prostředků a případné důvody jejich navyšování, u orgánů veřejné správy zkoumat důvody rozpočtových opatření v průběhu rozpočtového období (roku),
- zda byl dodržen optimální poměr mezi cenou a kvalitou plnění,
- zda byly uplatněny kontrolní mechanismy a jsou-li dostatečně účinné,
- zda jsou veřejné prostředky ve vztahu k plnění optimálně smluvně zajištěny (právní zajištění),
- zda byly dodrženy lhůty a zda v případě jejich nedodržení byly uplatněny všechny zákonné a smluvní sankce,
- zda byl pořízený majetek pro orgán veřejné správy vůbec potřebný (nezbytný k plnění úkolů ve veřejném zájmu),
- úroveň evidence a inventarizace majetku.

Jsou-li některé odpovědi na uvedené otázky záporné, je třeba zkoumat a vyčíslit jejich vliv na dosažený efekt. Nelze-li toto provést, nelze konstatovat nehospodárnost, ale je možno upozornit na riziko nehospodárnosti.

5.6.2. Efektivnost

Při zaměření interního auditu na efektivnost by se měl interní auditor zabývat otázkami například zda:

- je v souladu schválený cíl a očekávání projektu, programu, operace,
- existuje více variant řešení projektu, programu, operace,
- byla na projekt, program, operaci vybrána hospodárná varianta za předpokladu plnění schváleného cíle, účelnosti a kvality,
- zda se dodržují při realizaci projektu, programu, operace stanovené postupy, které směřují k efektivnosti plnění schváleného cíle,
- zda je dodržena hospodárnost projektu, programu, operace ve vztahu k efektivnosti plnění schváleného cíle,
- zda při jejich realizaci nedochází k duplicitním činnostem.

5.6.3. Účelnost

Interní auditor potřebuje pro posouzení účelnosti znát schválené cíle orgánu veřejné správy, které porovnává s dosaženými výsledky. Pro posouzení dosažení vytyčených cílů může interní auditor využít stanovené stupnice nebo škály, dle které zařadí výsledky do určitého stupně naplnění cíle.

Při zkoumání účelnosti se interní auditor zaměřuje například na:

- definování schválených cílů a záměrů orgánu veřejné správy,
- definování očekávaných stavů z hlediska kvality i kvantity,
- zda jednotlivé schválené cíle na sebe navazují nebo zda existují duplicity,
- zda jsou schválené cíle měřitelné a jaká kritéria byla stanovena,
- zda lze provést porovnání očekávaného schváleného cíle a výsledku,
- zda lze zjistit nakolik byl schválený cíl splněn,
- zda se schválený cíl vztahuje k programu, projektu, operaci,
- zda byly dané schválené cíle stanoveny reálně a přiměřeně,
- zda byly využity odpovídající zdroje a prostředky,
- zda schválený cíl uspokojí společenskou potřebu,
- zda jsou uživatelé spokojeni s dosaženým výsledkem.

5.6.4. Sledování kvality plnění cílů a úkolů

Interní auditor pro zjišťování kvality poskytovaných potřeb ze strany poptávky může pro získání informací využít dotazník. Dotazník by měl obsahovat hodnotící stupnici nebo počet bodů, aby interní auditor mohl jednotně zpracovat získané podklady. Při sledování dostupnosti služeb by se měl interní auditor zaměřit například na:

- obsah a účel služby (například likvidace odpadu, údržba komunikací),
- funkční ukazatel služby (například rychlost reakce na tísňové volání při požáru),
- výkon služby (například počet zachráněných osob hasičským útvarem).

Sledování dostupnosti služeb může interní auditor porovnávat například s využitím metody benchmarkingu.

5.7. Zásady vypracování zprávy o ujištění z vykonaného auditu výkonu

Vedle zásady komplexnosti a včasnosti se interní auditoři při sestavování písemné zprávy z vykonaného auditu řídí zásadami uvedenými v příslušném pokynu³³, kterými jsou zásady:

- pp. objektivnosti a nezávislosti zjištění z vykonaného auditu,
- qq. srozumitelnosti a přesnosti formulace zjištění z vykonaného auditu,
- rr. stručnosti přiměřené auditované činnosti,
- ss. konstruktivnosti.

5.8. Projednávání a prezentace zprávy

Útvar interního auditu předává zprávy o svých zjištěních z provedených auditů bez zbytečného odkladu vedoucímu orgánu veřejné správy s doporučením k přijetí opatření³⁴.

Při projednávání a prezentaci zprávy postupuje útvar interního auditu podle příslušného pokynu³⁵.

Zjistí-li útvar interního auditu, že na základě oznámení řídicí kontroly nebo na základě jeho vlastního návrhu nebyla přijata příslušná opatření, je povinen na toto zjištění písemně upozornit vedoucího orgánu veřejné správy³⁶.

5.9. Následné sledování a vyhodnocování opatření přijatých vedoucími orgány veřejné správy a vedoucími zaměstnanci.

Vedoucí útvaru interního auditu vytvoří a udržuje systém následné kontroly, který umožní sledovat a prověřovat, zda přijatá opatření k odstranění zjištěných nedostatků byla splněna a navržená doporučení realizována, nebo že vedoucí orgánu veřejné správy převzal odpovědnost za riziko neprovedení nápravných opatření nebo nevyužití doporučení útvaru interního auditu³⁷.

6. Závěr

6.1. Při provádění auditu výkonu je vždy nutné brát na zřetel specifické podmínky orgánu veřejné správy, jím zajišťované činnosti, velikost a organizační strukturu orgánu veřejné správy a též kapacitní možnosti útvaru interního auditu.

6.2. K snadnější metodické orientaci se uvádí tyto zdroje informací související s problematikou auditu výkonu:

- a. Interní audit a kontrola, Jiří Dvořáček, C. H. Beck pro praxi, 2000, (Audit operací - str. 128 -136),
- b. Interní audit, J. Dvořáček, H.E.Vázquez, I. Středa a kol., 1996, (Kapitola 4 - audit operací str. 95 -114),
- c. Audit, D.N.Ricchiute, Victoria Publishing, 1994,

- d. Kontrolní systém společnosti jako součást procesu jejího řízení, ČIIA, 1998,
- e. Corporate governance, Giovanni Grossi, ČIIA, 2001,
- f. Nástroje pro sebehodnocení kontrol, ČIIA, 2004,
- g. Rámec profesionální praxe interního auditu, ČIIA, 2004,
- h. Mezinárodní standardy pro vnitřní kontrolní systémy a interní audit ve veřejném sektoru, ČIIA, 2004,
- i. Evropské směrnice pro implementaci auditních standardů INTOSAI (pracovní překlad), MF, 2002, (skupina 4 - audit výkonnosti str. 78 - 90),
- j. Úvod k provádění auditorské činnosti: Logika, zásady a technika, R. L. Ratliff, Ph.D., K.F.Reding, Ph.D., pracovní překlad pro interní potřeby, Ministerstvo financí CHJ, 2003,
- k. Řízení veřejných výdajů, R. Allen, D. Tommasi, Sigma, 2002,(kapitola 15 - měření výkonu a hodnocení),
- l. Ekonomie veřejného sektoru, P.M.Jackson a C.V.Brown, Eurolex Bohemia, 2003,
- m. Veřejný sektor a efektivní rozhodování, F.Ochrana, Management Press, 2001,
- n. Veřejná volba a řízení veřejných výdajů, F. Ochrana, Ekopress odborné nakladatelství, 2003,
- o. Manažerské metody ve veřejném sektoru, F.Ochrana, Ekopress odborné nakladatelství, 2002,
- p. Kontrolní systémy veřejné správy a veřejného sektoru, J. Rektóřik, J, Šelešovský a kolektiv, Ekopress odborné nakladatelství, 2003,
- q. Teoretické a praktické aspekty veřejných financí (vědecký sborník VŠE v Praze), VŠE v Praze, 1998,
- r. Veřejné finance (Úvod do problematiky), J. Peková, ASPI, 2002,
- s. Veřejná správa a finance veřejného sektoru, J. Peková, J. Pilný, ASPI, 2002,
- t. Veřejné finance, B. Hamerníková, Victoria Publishing Praha, 1996,
- u. Veřejné finance v teorii a praxi, R. Musgrave, P. Musgraveová, Management Press,1994,
- v. Podklady skryté v účetnictví, D. Kovanicová, P. Kovanic, Polygon, 2001,
- w. Finance obcí, měst a krajů, H. Marková, Orac (Praha), 2000,
- x. Odborný časopis Interní auditor.

Přílohy:

[Příloha č. 1](#) - Metody používané v rámci auditu výkonu

[Příloha č. 2](#) - Postup při použití metody MBO

[Příloha č. 3](#) - Postup při použití metody CMA

[Příloha č. 4](#) - Postup při použití metody CEA

[Příloha č. 5](#) - Postup při použití metody CBA

[Příloha č. 6](#) - Metodický postup při použití CUA

Poznámky pod čarou:

¹ *Rámec pro profesionální praxi interního auditu, Směrnice Mezinárodní organizace Nejvyšších kontrolních institucí (INTOSAI), principy řádné správy a řízení státu doporučené Evropskou komisí (Government Governance).*

² § 25 odst. 1 písm. a) a odst. 2 písm. e) zákona o finanční kontrole.

³ § 25 odst. 4 zákona o finanční kontrole.

⁴ § 28 odst. 4 písm. c) zákona o finanční kontrole.

⁵ § 2 písm. m) zákona o finanční kontrole.

⁶ § 2 písm. i) zákona o finanční kontrole.

⁷ § 2 písm. n) zákona o finanční kontrole.

- ⁸ § 2 písm. o) zákona o finanční kontrole.
- ⁹ *Evropské směrnice pro implementaci auditních standardů INTOSAI, pracovní překlad, MF, 2002.*
- ¹⁰ *J. Rejzler, J. Šelešovský: Kontrolní systémy veřejné správy a veřejného sektoru, Ekopress, 2003, str. 21.*
- ¹¹ *Evropská směrnice pro implementaci auditních standardů INTOSAI, pracovní překlad, MF, 2002.*
- ¹² *R. Allen, D. Tommasi: Řízení veřejných výdajů, Sigma, 2002; F. Ochrana: Veřejná volba a řízení veřejných výdajů, Ekopress odborné nakladatelství, 2003.*
- ¹³ *Pokyn č. CHJ - 6, k jednotnému uplatňování závazných pravidel a doporučení pro systém řízení rizik v orgánech veřejné správy, Internet MF.*
- ¹⁴ *M. Žák a kolektiv: Velká ekonomická encyklopedie, LINDE Praha, a. s., 2002.*
- ¹⁵ *Ekonomická encyklopedie, Nakladatelství Svoboda, Praha, 1984.*
- ¹⁶ *Ve smyslu ustanovení § 4 odst. 2 zákona o finanční kontrole.*
- ¹⁷ *Vhodnou formou je například vytvoření vnitřního předpisu pro danou oblast.*
- ¹⁸ *Například zákon o státním rozpočtu, zákon o rozpočtových pravidlech.*
- ¹⁹ *§ 28 odst. 4 písm. c) zákona o finanční kontrole.*
- ²⁰ *§ 31 odst. 2 vyhlášky.*
- ²¹ *§ 28 odst. 4) zákona o finanční kontrole.*
- ²² *§ 28 - § 29 vyhlášky.*
- ²³ *Pokyn č. CHJ - 2, k jednotnému uplatňování závazných pravidel a doporučení pro výkon interního auditu v orgánech veřejné správy, Internet MF.*
- ²⁴ *Pokyn č. CHJ - 6, k jednotnému uplatňování závazných pravidel a doporučení pro systém řízení rizik v orgánech veřejné správy, Internet MF.*
- ²⁵ *Ve smyslu § 30 odst. 3 zákona o finanční kontrole.*
- ²⁶ *Pokyn č. CHJ - 9, pro výkon auditu shody v orgánech veřejné správy, Internet MF.*
- ²⁷ *Pokyn č. CHJ - 3, upravující metodiku výkonu finančního auditu ve veřejné správě, Internet MF.*
- ²⁸ *§ 22 vyhlášky.*
- ²⁹ *Pokyn CHJ - 4, upravující metodiku výběru vzorku pro prověřování správnosti operací při výkonu finanční kontroly ve veřejné správě, Internet MF.*
- ³⁰ *§ 1 - § 6 vyhlášky.*
- ³¹ *§ 6 zákona o finanční kontrole a § 7, § 22 - § 26 vyhlášky.*
- ³² *F. Ochrana: Veřejná volba a řízení veřejných výdajů, Ekopress odborné nakladatelství, 2003.*
- ³³ *Pokyn č. CHJ - 2, k jednotnému uplatňování závazných pravidel a doporučení pro výkon interního auditu v orgánech veřejné správy, Internet MF.*
- ³⁴ *§ 28 odst. 3 zákona o finanční kontrole.*
- ³⁵ *Pokyn CHJ - 2, k jednotnému uplatňování závazných pravidel a doporučení pro výkon interního auditu v orgánech veřejné správy - článek 16, Internet MF.*
- ³⁶ *§ 31 odst. 2 zákona o finanční kontrole.*
- ³⁷ *Pokyn č. CHJ - 2, k jednotnému uplatňování závazných pravidel a doporučení pro výkon interního auditu v orgánech veřejné správy - článek 12 bod 6, Internet MF.*

Příklady metod nejčastěji používaných vedoucími zaměstnanci k dosažení schválených cílů se zřetelem na hospodárnost, efektivnost a účelnost v praxi¹.

Interní auditor by měl při provádění auditu výkonu ověřit systém a metody, které vedoucí orgánu veřejné správy a vedoucí zaměstnanci využívají, aby schválených cílů orgánu veřejné správy bylo dosaženo v souladu s hospodárností, efektivností a účelností využívaných veřejných prostředků. Interní auditor využívá konečných výstupů či analýz provedených na základě níže uvedených metod vedoucími zaměstnanci při zjišťování potřebných informací pro účely auditu výkonu.

Interní auditor si pro provádění auditu výkonu upraví základní metody dle konkrétního zaměření tohoto auditu.

1. Řízení podle úkolů

Při řízení podle úkolů jsou cíle dány direktivně a jednotliví zaměstnanci vykonávají pouze zadané úkoly. Tento způsob řízení je vhodný například u postupu při hašení požáru.

2. Metoda řízení podle cílů (MBO - Management by Objectives)

Metoda řízení podle cílů je založena na principu, že vrcholový management stanoví cíle a jednotliví vedoucí zaměstnanci společně se zaměstnanci se snaží ztotožnit s těmito cíli, kde cíl nižšího stupně je provázaný a navazuje na cíl vrcholového managementu. Tato metoda propojí jednotlivé cíle se stanovenými cíli jednotlivých zaměstnanců. Metoda řízení podle cílů je vstřícnou metodou. V [příloze č. 2](#) uvádíme postup při použití metody MBO. Při metodě MBO lze vytvořit soustavu cílů na úrovni jednotlivých orgánů veřejné správy.

3. Brainstorming

Jedná se o týmovou práci. Všichni členové skupiny spontánně vyjadřují své nápady a myšlenky, není dovoleno kritizovat myšlenky a nápady ostatních a všechny nápady se zaznamenávají pro účely pozdějšího vyhodnocení.

4. Delfská metoda

Vedoucí si vyžádá názory na určitý problém od odborníků prostřednictvím dotazníku. Tyto návrhy shrne a předloží stejným odborníkům. Celý proces se opakuje tak dlouho, dokud se odborníci na nějaké variantě neshodnou. Odborníci spolu nespolupracují a každý předkládá pouze svůj názor.

5. Matice SWOT

Matice SWOT je koncipována na základě silných a slabých stránek jednotlivých koncepcí nebo strategií. Sloupce matice tvoří silné stránky "S" a slabé stránky "W". Řádky matice tvoří vnější příležitosti "O" a vnější hrozby "T". V první fázi dojde k vypracování několika variant, které se formou silných a slabých stránek variant posuzují. Na závěr celého procesu je vybrána nejvhodnější alternativa.

6. CMA - cost-minimize analysis

U metody CMA se měří pouze vstupy a neměří se výstupy.

Lze ji použít při programovém rozdělování zdrojů, při výběru alternativy při

reorganizaci útvaru orgánu veřejné správy. V [příloze č. 3](#) uvádíme postup při použití metody CMA.

7. CEA - cost-effectiveness analysis

Postup je na základě definování jednoho cíle (programu, akce) a snažíme se dosáhnout tohoto cíle nejlevněji. Při zjišťování výstupů můžeme použít nepeněžní vyjádření, například počet ošetřených pacientů, počet vyškolených zaměstnanců. V rámci porovnání jednotlivých variant vyjadřujeme výstupy stejně. V [příloze č. 4](#) uvádíme postup při použití metody CEA.

8. CBA - cost-benefit analysis

U metody CBA se porovnávají přínosy navrhovaných alternativ a doporučuje se nejvhodnější alternativa. Při použití této metody kalkulujeme celkové zdroje a celkové výstupy. Lze využít dva základní postupy:

- a. rozdíl mezi současnou hodnotou výstupů (B) a současnou hodnotou zdrojů (C) = B-C
- b. poměr mezi současnou hodnotou výstupů (B) a současnou hodnotou zdrojů (C), kde platí, že projekt je přínosný, když ukazatel je větší než 1 nebo mezi projekty má největší kladnou hodnotu = B/C. V [příloze č. 5](#) uvádíme postup při použití metody CBA.

9. Obsahová analýza

Obsahová analýza je metoda, která se ve veřejné správě využívá ke kontrolní činnosti (například následná řídicí kontrola, monitorování). Potřebné informace jsou vyhledávány ve vnějších i vnitřních dokladech.

10. Strukturálně funkční analýza

Tato metoda daný problém analyzuje jako systém vzájemně funkčně propojených vztahů mezi jednotlivými prvky systému.

11. CUA - cost-utility analysis

Metoda CUA je založena na porovnávání přírůstku zdrojů s výsledky, které vyjádříme ve formě užítku z daného programu, projektu, akce, atd. Užitek můžeme zobrazit pomocí bodovací stupnice (škály), kterou si vytvoří interní auditor. Na základě bodovací stupnice (škály) se vyjadřuje pocit uspokojení z jednotlivých alternativ jednotlivých hodnotitelů. Měření užítku vychází ze subjektivního vyjádření například managementu, interního auditora, experta, která třídíme dle bodovací stupnice (škály) sestupně nebo vzestupně. Ze zařazení v bodovací stupnici (škále) nám vyplyne, jak jsou splněny dané cíle hodnocené alternativy. Na závěr tohoto postupu získáme celkové ohodnocení alternativy. Použití metody CUA ve veřejné správě je vhodné například při hodnocení zdravotních programů, hodnocení veřejných zakázek u zakázek s technickými parametry. V [příloze č. 6](#) uvádíme postup při použití metody CUA.

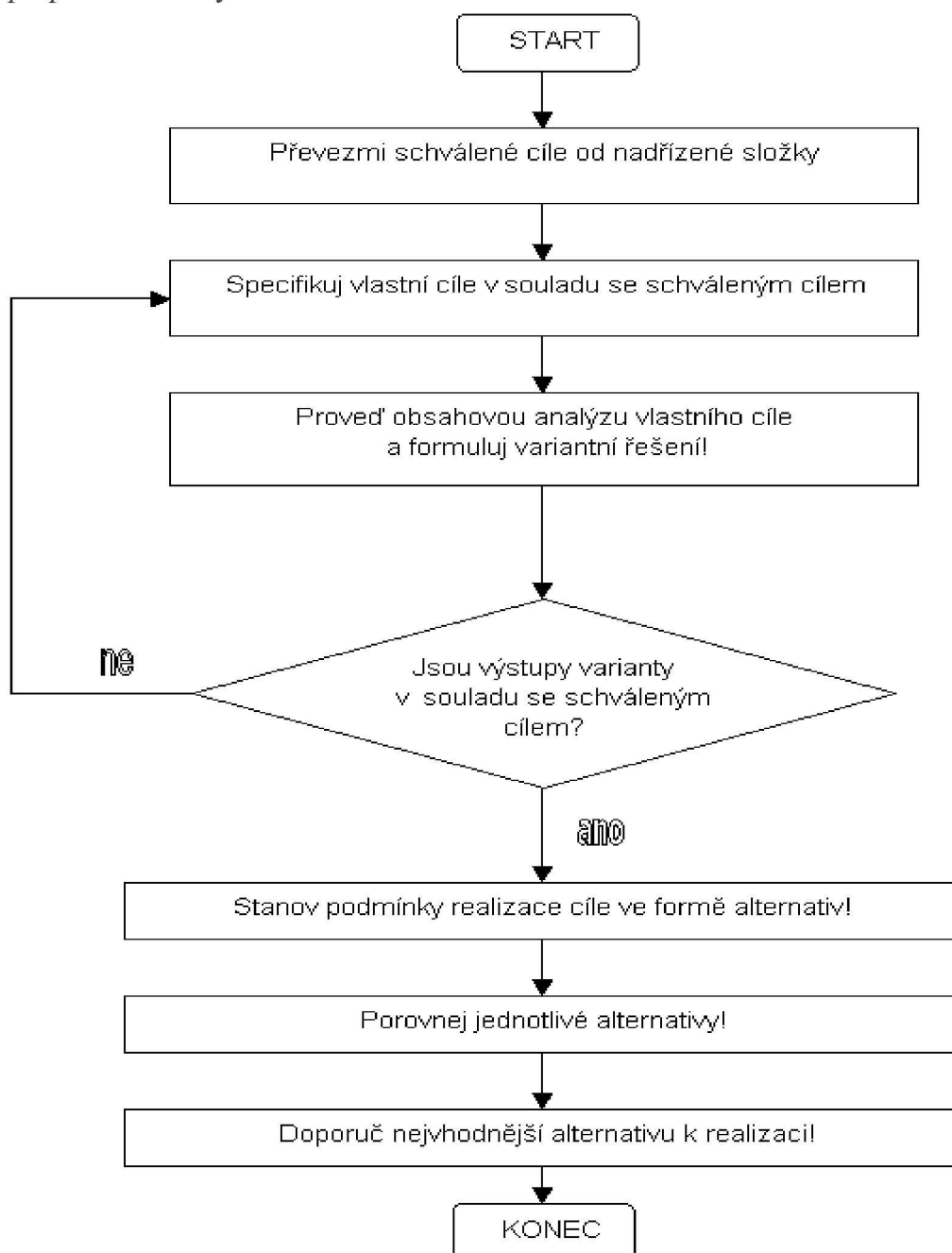
¹ F. Ochrana: *Manažerské metody ve veřejném sektoru, teorie, praxe a metodika uplatnění*, Ekopress odborné nakladatelství, 2002;

F. Ochrana: *Veřejná volba a řízení veřejných výdajů*, Ekopress odborné nakladatelství, 2003.

Příloha č. 2

CHJ - 16 Metodická pomůcka pro audit výkonu v orgánech veřejné správy Příloha č. 2 září 2004

Postup při použití metody MBO¹



¹ F. Ochrana: *Manažerské metody ve veřejném sektoru, teorie, praxe a metodika uplatnění*, Ekopress odborné nakladatelství, 2002

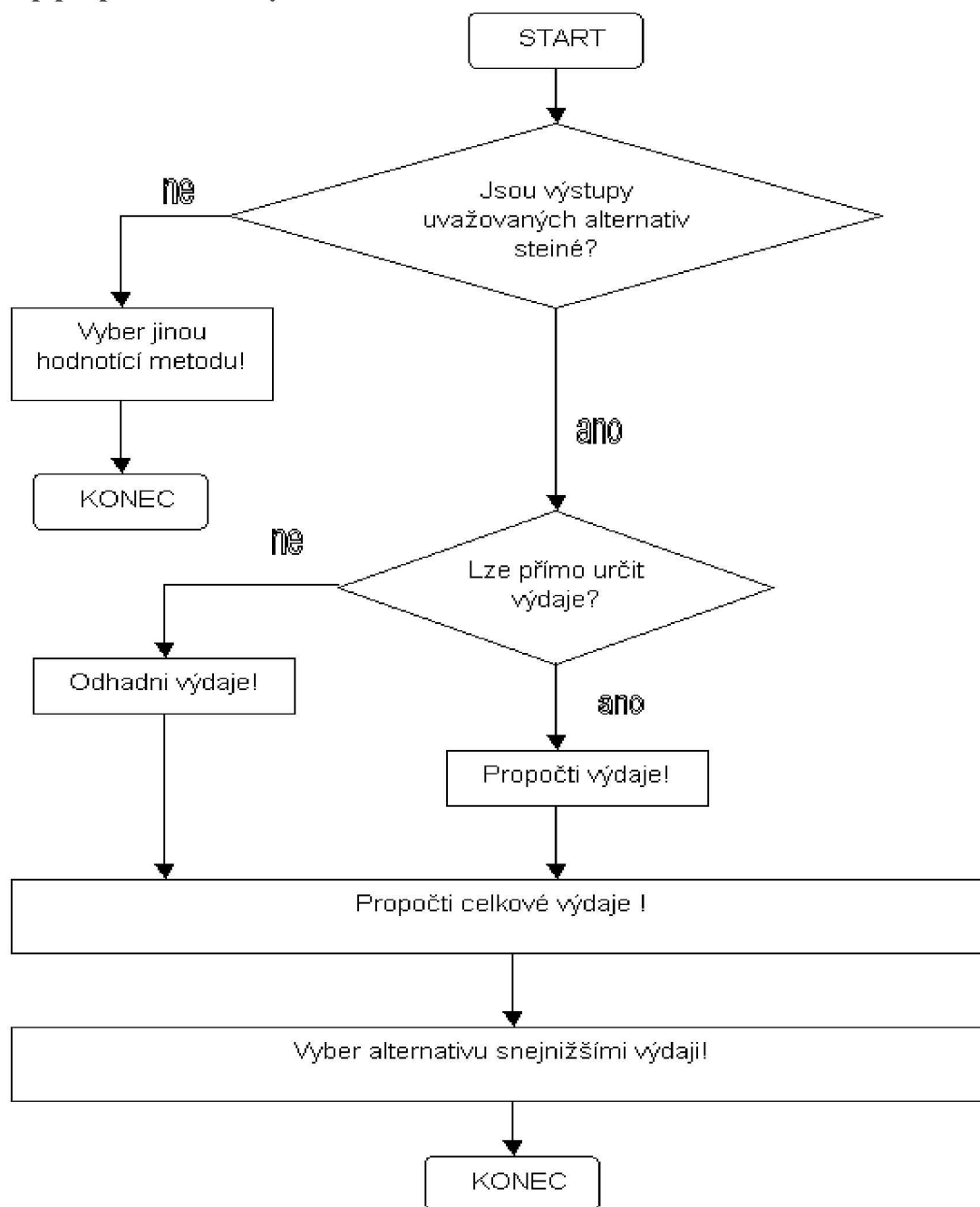
Příloha č. 3

CHJ - 16 Metodická pomůcka pro audit výkonu v orgánech veřejné správy

Příloha č. 3

září 2004

Postup při použití metody CMA¹



¹ F. Ochrana: *Manažérské metody ve veřejném sektoru, teorie, praxe a metodika uplatnění*, Ekopress odborné nakladatelství, 2002.

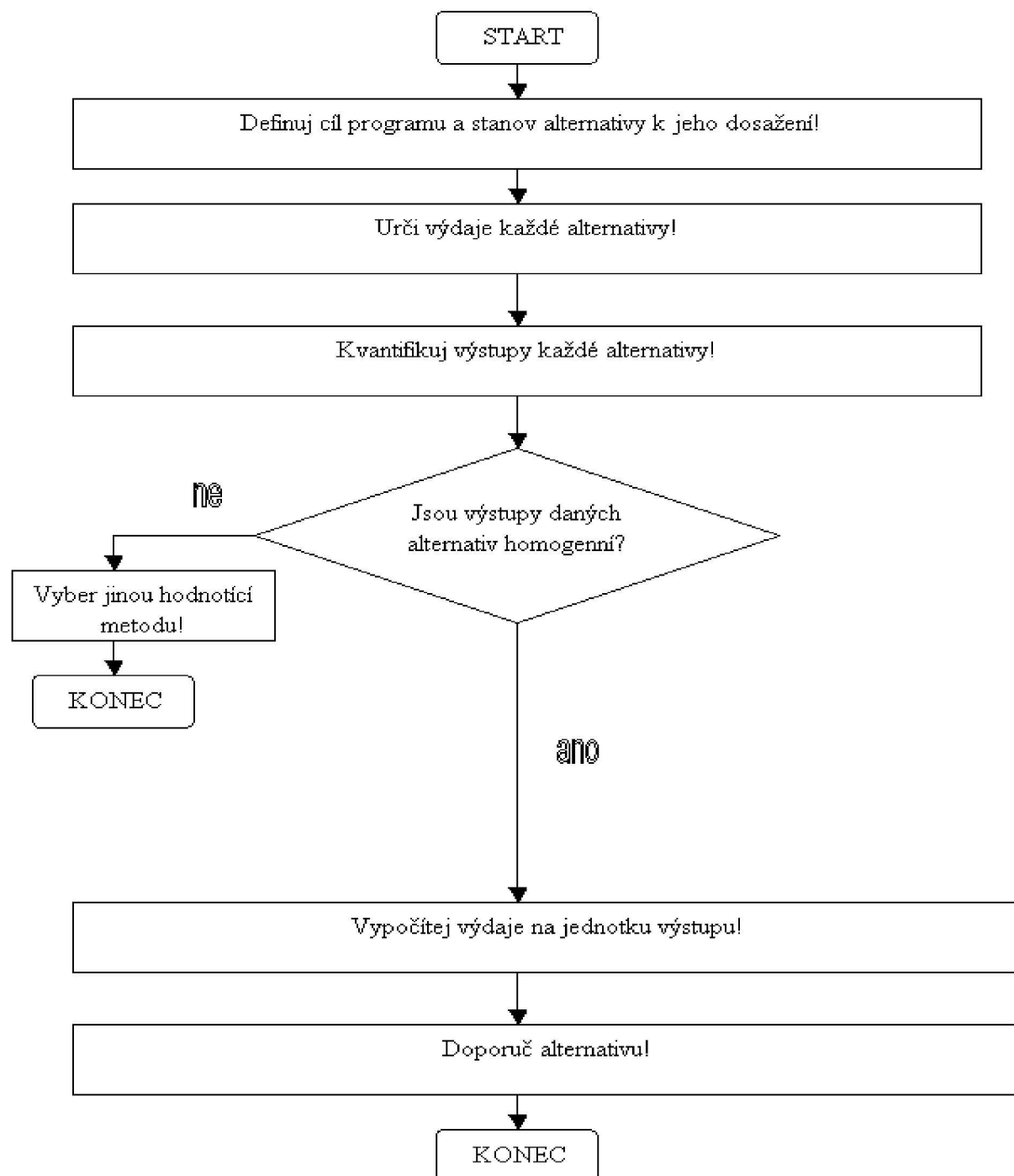
Příloha č. 4

CHJ - 16 Metodická pomůcka pro audit výkonu v orgánech veřejné správy

Příloha č. 4

září 2004

Postup při použití metody CEA¹

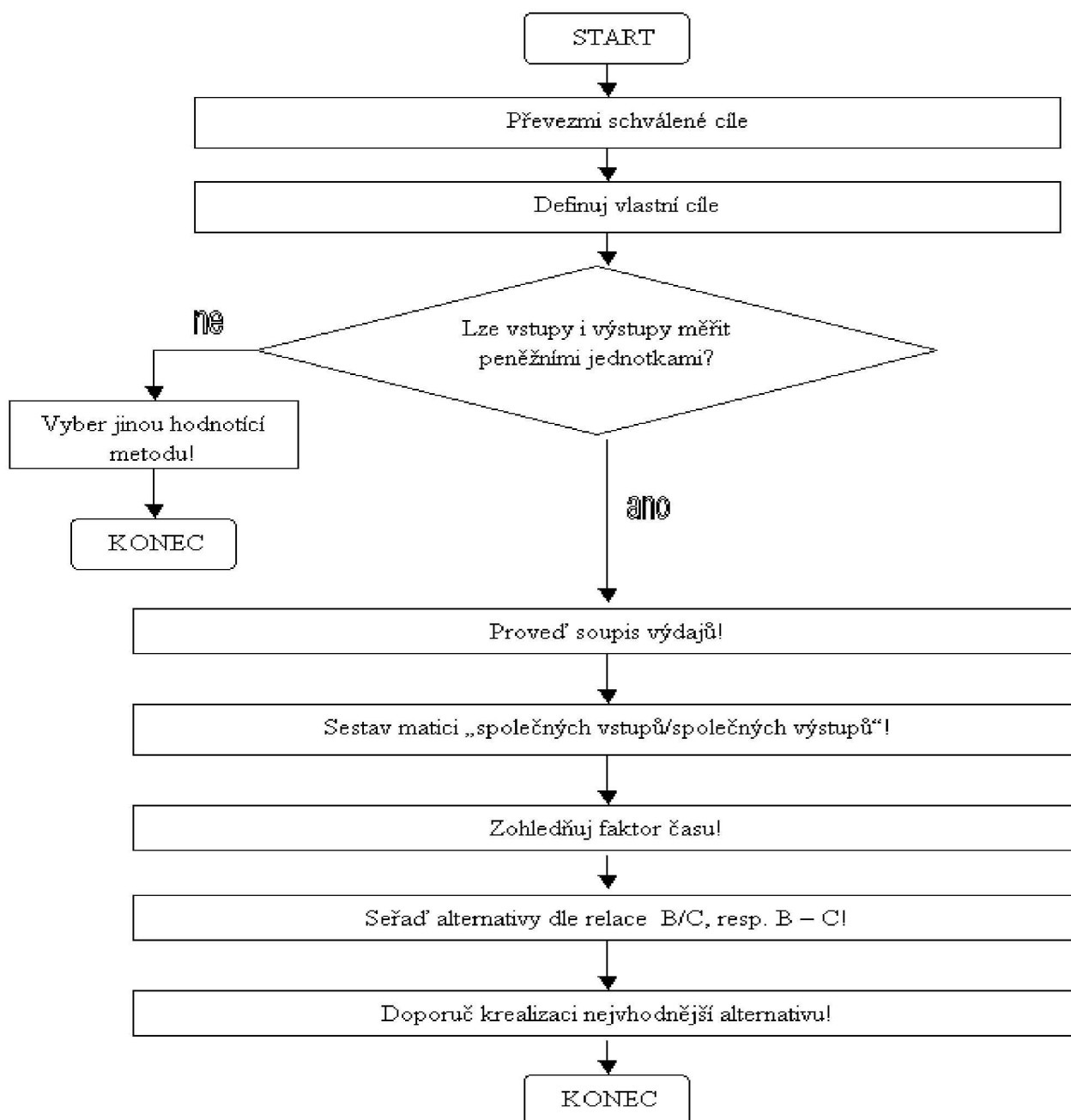


¹ F. Ochrana: *Manažerské metody ve veřejném sektoru, teorie, praxe a metodika uplatnění*, Ekopress odborné nakladatelství, 2002.

Příloha č. 5

CHJ - 16 Metodická pomůcka pro audit výkonu v orgánech veřejné správy
Příloha č. 5
září 2004

Postup při použití metody CBA¹

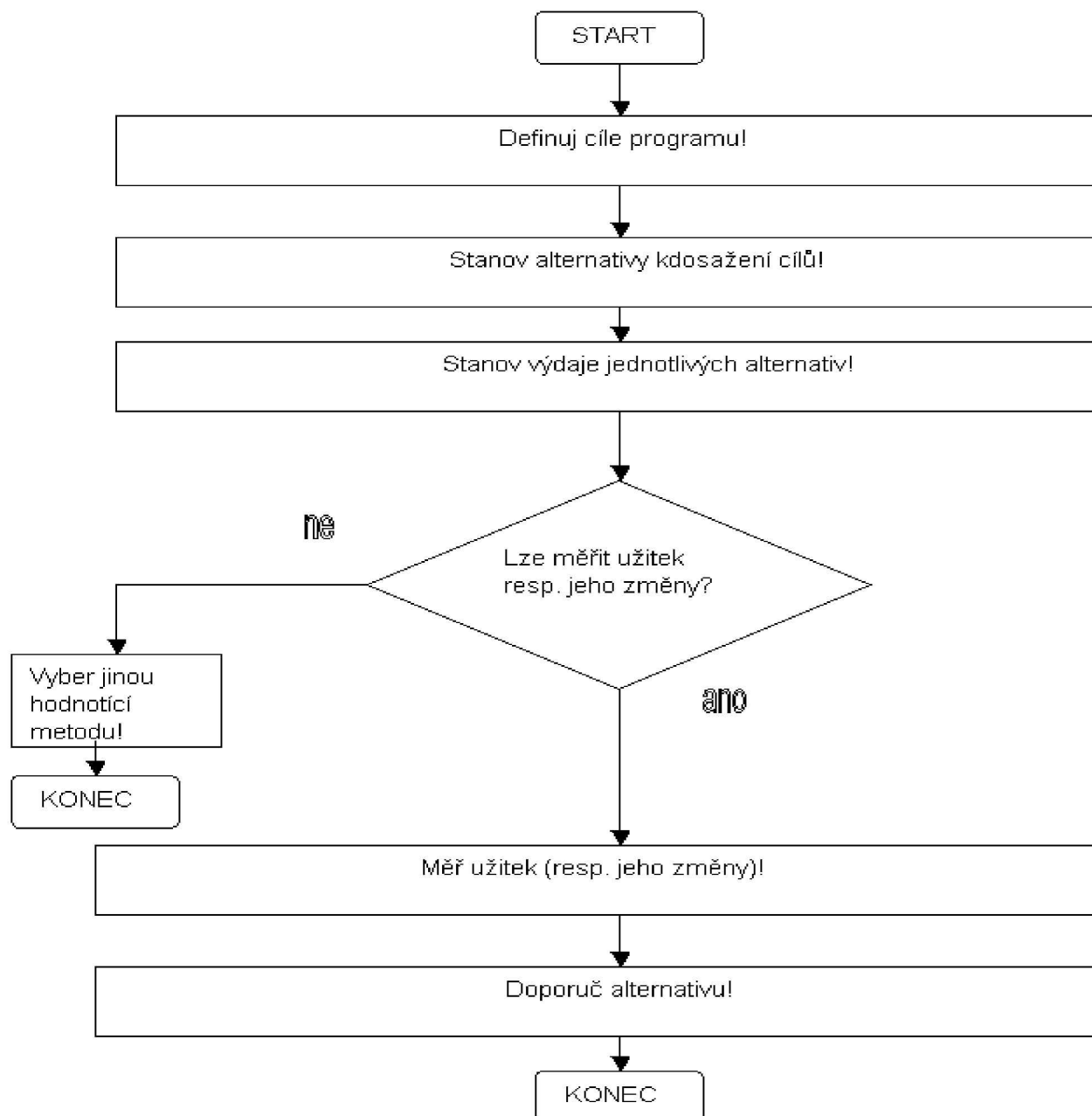


¹ F. Ochrana: *Manažérské metody ve veřejném sektoru, teorie, praxe a metodika uplatnění*, Ekopress odborné nakladatelství, 2002.

Příloha č. 6

CHJ - 16 Metodická pomůcka pro audit výkonu v orgánech veřejné správy
Příloha č. 6
září 2004

Metodický postup při použití CUA¹



¹ F. Ochrana: *Manažerské metody ve veřejném sektoru, teorie, praxe a metodika uplatnění*, Ekopress odborné nakladatelství, 2002.