

VÝZNAM ZAVEDENIA VNÚTORNÉHO AUDITU NA ZEFEKTÍVNENIE VYUŽÍVANIA VEREJNÝCH FINANČNÝCH ZDROJOV V REZORTE MINISTERSTVA OBRANY SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Soňa JIRÁSKOVÁ

ABSTRAKT

Uvedený príspevok sa zaoberá významom interného auditu ako moderného manažérskeho nástroja riadenia v rezorte MO SR. Vnútorný audit je nezávislá, objektívna, uist'ovacia a konzultačná činnosť zameraná na pridávanie hodnoty a zdokonaľovanie procesov v organizácii. Vnútorný audit pomáha organizácii dosahovať jej ciele tým, že poskytuje systematický metodický prístup k hodnoteniu a zlepšovaniu účinnosti systému riadenia rizík, riadiacich a kontrolných procesov, správy a riadenia organizácie. Vnútorný audit patrí k moderným ekonomickým nástrojom riadenia a v súčasnosti je využívaný nielen v podnikateľskej sfére, ale aj v organizáciách verejného sektora.

KLÚČOVÉ SLOVÁ: vnútorný audit, finančná kontrola, efektívnosť, verejný sektor, rezort obrany

JEL klasifikácia: M55, N4

ÚVOD

Zabezpečovanie prosperity podnikateľských subjektov v terajších i budúcich podmienkach trhového hospodárstva nie je jednoduchou záležitosťou. V dôsledku celosvetového rozvoja sa mení aj manažment organizácií. Manažéri sa usilujú stále viac o využívanie nových i osvedčených ekonomických nástrojov, aby dosiahli stanovené ciele a úlohy. Medzi tieto moderné ekonomické nástroje môžeme zaradiť marketing, controlling, outsourcing, balanced scorecard, benchmarking, hodnotové riadenie i vnútorný audit. Tieto nástroje sa používajú nielen v podnikateľskom prostredí, ale ich plné využitie má svoje opodstatnenie aj v nepodnikateľských a neziskových organizáciách.

V súvislosti so vstupom SR do Európskej únie je zaznamenaný veľký tlak na znižovanie verejných výdavkov. V snahe udržať verejné výdavky v stanovenej výške v pomere k HDP a taktiež zabezpečiť efektívne využívanie verejných finančných zdrojov, bol reformovaný aj spôsob riadenia verejného sektora. Tieto reformy v sebe zahŕňajú zavádzanie nových systémov finančného riadenia a efektívneho využívania verejných zdrojov. Od „spravovania“ finančných zdrojov sa postupne prechádza k ich „riadeniu“. Keďže verejný sektor podlieha verejnej kontrole a Slovenská republika sa stala členským štátom Európskej únie, hlavnou úlohou Ministerstva financií SR bolo v oblasti kontroly pripraviť legislatívne normy kompatibilné s legislatívou EÚ. Z týchto dôvodov bol prijatý zákon č. 502/2001 Z. z. o finančnej kontrole a vnútornej audite. Tento zákon zriaďuje aj inštitút vnútorného auditora ako súčasť jednotného a komplexného systému finančného riadenia zabezpečujúceho dodržiavanie všeobecne záväzných právnych noriem a dodržiavanie hospodárnosti a účinnosti pri hospodárení s verejnými prostriedkami a s prostriedkami z fondov EÚ. V zmysle tohto zákona boli ústredné orgány povinné

zabezpečiť vykonávanie vnútorného auditu od 1. júla 2002 a taktiež vypracovať Chartu vnútorného auditu, ktorá definuje ciele, aktivity, postavenie vnútorného auditu v rozpočtovej kapitole a jeho vzťahy s ostatnými organizačnými jednotkami a organizáciami v pôsobnosti rozpočtovej kapitoly.

Realizácia uznesenia vlády SR o analýze požiadaviek na zabezpečenie administratívnych potrieb a nových inštitúcií súvisiacich s implementáciou práva EÚ a zákona o finančnej kontrole a vnútornom audite bola v rezorte Ministerstva obrany SR splnená Rozkazom ministra obrany SR č. V-1/2002 o organizačných zmenách úradov a zariadení MO SR, ktorým bol dňom 30. marca 2002 zriadený **Útvar vnútorného auditu MO SR**, ktorý je v zmysle čl. 2 ods.1 Organizačného poriadku MO SR organizačnou zložkou Ministerstva obrany SR. Vedúci útvaru vnútorného auditu je podľa čl. 7 ods. 3 Organizačného poriadku MO SR priamo podriadený ministrovi obrany SR a plní úlohy pôsobnosti vedúceho oddelenia.

1. VNÚTORNÝ AUDIT – MANAŽÉRSKY NÁSTROJ RIADENIA

Vymedzenie pojmu, ciele a úlohy vnútorného auditu

Audit je systematický proces objektívneho získavania a vyhodnocovania dôkazov, týkajúcich sa informácií o ekonomických činnostiach a udalostiach, s cieľom zistiť mieru súladu medzi týmito informáciami a stanovenými kritériami a poskytnúť výsledky zainteresovaným záujemcom (Synek, 2003).

Vnútorný audit (v literatúre sa stretávame aj s pojmom interný audit) je nezávislá, objektívna, uisťovacia a konzultačná činnosť zameraná na pridávanie hodnoty a zdokonaľovanie procesov v organizácii. Vnútorný audit pomáha organizácii dosahovať jej ciele tým, že poskytuje systematický metodický prístup k hodnoteniu a zlepšovaniu účinnosti systému riadenia rizík, riadiacich a kontrolných procesov, správy a riadenia organizácie.

Vnútorný audit posudzuje auditované činnosti a procesy predovšetkým z hľadiska ich správnosti, efektívnosti, hospodárnosti a účinnosti. Svoju pozornosť sústreďuje predovšetkým na tie činnosti a procesy, v ktorých sú skryté najväčšie riziká a kde môže dôjsť k najväčším škodám.

Cieľom interného auditu je pomáhať všetkým členom manažmentu organizácie pri efektívnom plnení úloh tým, že im bude poskytovať analýzy, hodnotenia, odporúčania a stále komentáre, ktoré sa týkajú skúmaných činností (Kareš, 1998).

Vnútorný audit by mal plniť v organizácii nasledovné úlohy:

- vykonávať neustálu analýzu činnosti auditovaného subjektu, a tým sledovať jeho správne riadenie a zároveň navrhovať vedeniu vhodné odporúčania a opatrenia,
- overovať spoľahlivosť a vhodnosť informačného systému,
- hodnotiť správne plnenie politiky rozvoja, noriem a pokynov vedenia auditovaného subjektu,
- sledovať a navrhovať opatrenia na zvýšenie účinnosti finančného riadenia na všetkých úrovniach činnosti auditovaného subjektu,
- napomáhať vedeniu pri odhaľovaní všetkých nepravidielností alebo anomálií, ktoré boli zistené, s odporúčaním ako ich odstrániť,
- vyhodnocovať a zabezpečovať, aby všetky zdroje (ľudské, materiálne a finančné) boli adekvátne využívané pre dosiahnutie čo najlepších výsledkov,
- realizovať, prípadne spolupracovať na auditorskej činnosti vo všetkých podriadených subjektoch,
- uisťovať sa, ako sú plnené jednotlivé odporúčania a navrhnuté opatrenia, ktoré boli na návrh vnútorného audítora zohľadnené vedením auditovaného subjektu,

- podporovať vykonávanie potrebných zmien - vykonávať neustálu analýzu organizácie auditovaného subjektu, a tým sledovať správne riadenie a zároveň navrhovať manažmentu vhodné odporúčenia a opatrenia,
- sledovať a revidovať vykonávanie kontrol na všetkých úsekoch činnosti auditovaného subjektu vo všetkých jeho štruktúrach a systémoch,
- kontrolovať prostriedky na ochranu majetku a podľa potreby overovať existenciu tohto majetku,
- spolupracovať s externým auditom,
- venovať zvláštnu pozornosť novým vývojovým tendenciám a systémom riadenia a odporúčať ich osvojovanie dotyčnými pracovníkmi,
- vyhotovovať špeciálne štúdie o auditovanom subjekte na základe požiadaviek manažmentu (Dittrichová, 2003).

Auditovaným subjektom je v zmysle ustanovenia zákona o finančnej kontrole a vnútornom audite orgán verejnej správy, ktorý spravuje kapitolu štátneho rozpočtu, jeho vnútorné organizačné útvary, rozpočtové organizácie a príspevkové organizácie. V podmienkach rozpočtovej kapitoly Ministerstva obrany SR ide teda o Ministerstvo obrany SR ako ústredný orgán s jeho organizačnými zložkami (sekcie, úrady, zariadenia), úrady finančného zabezpečenia, Generálny štáb ozbrojených síl SR, jeho organizačné zložky a veliteľstvá ozbrojených síl vrátane podriadených útvarov a zariadení. Všetky tieto zložky tvoria Ministerstvo obrany SR v širšom zmysle slova ako rozpočtovú organizáciu. Predmetom vnútorného auditu spravidla nie sú zložky Vojenského obranného spravodajstva (Vojenská spravodajská služba a Vojenské obranné spravodajstvo) vzhľadom na ich osobitné postavenie a špecifické úlohy. Auditovanými subjektmi sú ďalej všetky rozpočtové a príspevkové organizácie v pôsobnosti Ministerstva obrany SR, a to: štátne rozpočtové organizácie a štátne príspevkové organizácie.

Typy auditu

Vnútorný audit má niekoľko typov, ktoré sa vzájomne dopĺňajú. Vnútorný auditor rozhodne podľa predmetu vnútorného auditu a druhu hodnotenej činnosti aké postupy a typy auditu použije pri jednotlivých auditorských akciách. Jednotlivé typy používaných auditov sú nasledovné:

1. **Finančný audit** – finančným auditom sa hodnotí, či údaje v účtovnej závierke zodpovedajú skutočnému stavu majetku a záväzkov, zdrojov financovania a hospodárenia s majetkom a dodržiavanie rozpočtu auditovaným subjektom.
2. **Audit zhody** – auditom zhody sa hodnotí dodržiavanie všeobecne záväzných právnych predpisov pri finančnom riadení a iných činnostiach auditovaného subjektu a úroveň vykonávania finančného riadenia auditovaného subjektu.
3. **Audit výkonnosti** – auditom výkonnosti sa hodnotí miera hospodárnosti, efektívnosti a účinnosti pri využívaní materiálnych, finančných a ľudských zdrojov v rámci plnenia úloh auditovaného subjektu.
4. **Audit informačných systémov** – auditom informačných systémov sa hodnotí bezpečnosť informačných systémov, hodnotí sa primeranosť a úplnosť informácií, ktoré informačný systém obsahuje vzhľadom na povahu a rozsah činnosti auditovaného subjektu.
5. **Systémový audit** – systémovým auditom sa hodnotí, či postupy finančného riadenia sú efektívne a účinné pri odhaľovaní a náprave nedostatkov v jeho činnosti. Systémovým auditom sa zároveň hodnotí súlad uskutočnených finančných operácií sa všeobecne záväznými právnymi predpismi, vnútornými aktmi riadenia

a dodržiavania hospodárnosti, efektívnosti a účinnosti pri ich vykonávaní (Dittrichová, 2003).

Základné podmienky a predpoklady fungovania útvaru interného auditu

Orientáciou interného auditu na systémy a prevenciu sa útvary interného auditu odlišujú od predchádzajúcich útvarov vnútornej kontroly či už v podnikoch, alebo aj v iných typoch organizácií. Útvar interného auditu je neoddeliteľnou súčasťou organizácie, to znamená že pracovníci útvaru interného auditu sú interní pracovníci. Základným predpokladom činnosti pracovníkov útvaru interného auditu je však ich „nezávislosť“. Minimálnou podmienkou pre nezávislosť je požiadavka, aby audítor mal v organizačnej hierarchii vyššie postavenie ako auditované úrovne organizácie. Interní audítori musia byť nezávislí od činností, ktoré kontrolujú. V praxi tak vyvstáva problém, že ak interní audítori odhalia závažné nedostatky v činnosti vedúcich pracovníkov, dochádza k tomu, že útvar interného auditu je zrušený, prípadne sú ignorované jeho zistenia. Interný audit, pri ktorom nie je zabezpečená podmienka nezávislosti, nie je dostatočne užitočný pre adresára audítorských správ a nie je vierohodný ani pre partnerskú spoluprácu s externým audítorom. Organizačné postavenie útvaru interného auditu by malo dostatočným spôsobom umožňovať plnenie jeho funkcií. Z týchto dôvodov bol v rezorte Ministerstva obrany SR zriadený a priamo podriadený ministrovi obrany Útvar vnútorného auditu.

Postavenie a požiadavky kladené na vnútorného audítora

Požiadavky, ktoré sú kladené na vnútorných audítorov sú vysoké. Vnútorní audítori by mali byť pri realizácii auditov objektívni. Objektivita audítora spočíva v skutočnosti, že audítor môže objektívne hodnotiť len tie činnosti, ktoré priamo nenavrhol. Vnútorný audítor navrhuje aj odporúčania na nápravu zistených nedostatkov. Vnútorné audity by mali byť vykonávané odborne a s náležitou profesionálnou starostlivosťou. Z týchto dôvodov by mal útvar vnútorného auditu zabezpečiť, aby technické schopnosti a vzdelanie jeho pracovníkov boli primerané auditom, ktoré budú vykonávať. Predpokladá to rozsiahle vedomosti z oblasti ekonomiky, audítorstva, finančného účtovníctva, manažérskeho účtovníctva, marketingu, legislatívy, štatistiky, financií, daňovníctva, organizácie, sociológie. Vnútorný audítor by mal byť aj dobrý psychológ schopný vyriešiť konfliktné situácie a nakoniec by mal vedieť napísať zrozumiteľnú audítorskú správu (Dvořáček, Vázquez, Středa, 1996).

Osoba, ktorá vykonáva vnútorný audit by mala byť bezúhonná, čo sa preukazuje výpisom z registra trestov. Za vnútorného audítora nie je možné vymenovať osobu inú ako odborne spôsobilú a bezúhonnú.

Každý vnútorný audítor je povinný dodržiavať profesionálne normy správania sa podľa etického kódexu interného audítora. Medzinárodný inštitút interných audítorov so sídlom v USA vydal medzinárodné kodifikované štandardy pre profesionálnu prácu interných audítorov, ktoré tvoria **Medzinárodný etický kódex interného audítora**. Tieto štandardy predstavujú celosvetovú normu pre činnosť interných audítorov a ich akceptáciou v praxi sa postupne harmonizuje činnosť a zjednocujú sa princípy a postupy, ktoré interní audítori používajú vo svojej práci. Základné zásady, ktoré musí interný audítor pri svojej práci dodržiavať sú nasledovné:

I. Interný audítor musí plniť svoje povinnosti zodpovedne, čestne, riadne a objektívne.

II. Interný audítor musí pre udržanie dôvery riadiacich pracovníkov podniku prejavovať vernosť vo všetkých záležitostiach, ktoré sa týkajú nadriadených, alebo tých, ktorým poskytuje svoje služby. Žiadnym spôsobom nesmie spolupracovať na akejkoľvek ilegálnej alebo nezákonnej činnosti.

III. Interný audítor sa vedome nesmie zapojiť do aktivít, ktoré diskreditujú profesiu interného auditu.

IV. Interný audítor sa nesmie venovať inej práci alebo činnosti, ktorá by bola v rozpore so záujmami podniku, alebo by mu zabránila vykonávať objektívne a zodpovedne svoje povinnosti.

V. Interný audítor nesmie prijať úplatky alebo dary od žiadneho zamestnanca alebo klienta, ktoré by mohli ovplyvniť jeho profesionálny úsudok.

VI. Interný audítor musí byť diskrétny pri používaní informácií získaných v priebehu svojej činnosti. Nebude využívať dôverné informácie, aby získal výhody osobného rázu alebo takého druhu, ktoré by mohli poškodiť prestíž a dobrý chod podniku.

VII. Interný audítor musí pri vyjadrovaní určitého názoru dbať na to, aby získal dostatočné dôkazy pre doloženie svojho tvrdenia. Vo svojej audítorskej správe musí predložiť všetky údaje a zistené fakty, ktoré by mohli skresliť správu alebo skryť ilegálne praktiky, musia byť presne citované.

VIII. Interný audítor musí vyvíjať trvalú snahu o maximálny rozvoj svojich schopností a zvýšenie efektívnosti svojej práce.

IX. Pri výkone svojho povolania si interný audítor musí byť neustále vedomý svojej povinnosti udržiavať vysokú úroveň kompetentnosti, morálnej bezúhonnosti a dôstojnosti, ktorú by mal mať každý interný audítor (Dvořáček, Vázquez, Středa, 1996).

Etický kódex vnútorného audítora sa v plnej miere vzťahuje na zamestnancov, ktorí vykonávajú vnútorný audit podľa zákona č. 502/2001 Z. z. o finančnej kontrole a vnútornom audite rešpektujúc pritom používanie a dodržiavanie nasledovných princípov a zásad. Je to zásada nezávislosti, čestnosti, objektívnosti, mlčanlivosti, kvalifikácie (odbornosti), etického vystupovania a korektných vzťahov a konfliktu záujmov. Tieto zásady v plnej miere musí rešpektovať aj vnútorný audítor pracujúci v rezorte obrany SR. Vnútorný audítor je pri výkone svojej činnosti viazaný len ústavou, zákonmi a všeobecne záväznými predpismi. Zodpovedá ministrovi obrany SR za poskytovanie nepretržitej a včasnej služby vnútorného auditu, rozpoznáva a predvída riziká finančného riadenia a ostatných činností. Tieto riziká vyhodnocuje a taktiež navrhuje opatrenia na ich odstránenie. Hodnotí ucelenosť procesov a systémov finančného riadenia rezortu obrany SR, vhodnosť organizačnej štruktúry auditovaného subjektu vo vzťahu k výkonu jeho činnosti, hodnotí hospodárnosť, efektívnosť a účinnosť vynakladania verejných prostriedkov, s ktorými hospodári auditovaný subjekt. Vnútorní audítori, ako aj ostatní zamestnanci Útvoru vnútorného auditu sa neustále vzdelávajú a zúčastňujú na programoch, školeniach a aktivitách realizovaných ministerstvom financií SR v rámci Konceptie vzdelávania vnútorných audítorov a finančných kontrolórov.

Riaditeľ Útvoru vnútorného auditu MO SR plánuje, riadi a zodpovedá za priebeh jednotlivých druhov auditu v rezorte obrany SR podľa druhu auditovanej činnosti. Riadi a zodpovedá za činnosť Útvoru vnútorného auditu MO SR, zabezpečuje jeho nezávislé postavenie. Usmerňuje a koordinuje činnosť všetkých vnútorných audítorov, organizuje audítorské aktivity a vykonávanie jednotlivých audítorských akcií. Riaditeľ ÚVA MO SR vypracováva a predkladá na schválenie Strednodobý plán činnosti ÚVA MO SR, Ročný plán činnosti ÚVA MO SR a Ročnú správu o činnosti ÚVA MO SR.

2. VÝZNAM VNÚTORNÝCH AUDITOV PRE REZORT OBRANY SR

Útvar vnútorného auditu vznikol v roku 2002. V tomto roku bolo základnou existenčnou podmienkou technické a personálne zabezpečenie pracoviska. Útvar vnútorného auditu mal plniť nové úlohy, ktoré na ministerstve do tohto roku neboli vykonávané. Napriek počiatočným ťažkostiam boli v tomto roku vykonané tri vnútorné audity oproti dvom

plánovaným. V roku 2003 bolo vykonaných päť auditov, v nasledujúcom roku 2004 tri audity a v roku 2005 šesť auditov. Vnútorné audity boli zamerané na odhalenie príčin a nedostatkov vo finančnom riadení auditovaných subjektov na základe vykonanej analýzy rizík. Predmetom vykonávaných auditov bolo vedenie účtovníctva a dodržiavanie platnej rozpočtovej klasifikácie, vedenie výkazníctva, evidencia a hospodárenie s materiálom, inventarizácia majetku a záväzkov, účtovanie odpisov majetku, čerpanie sociálneho fondu, vykonávanie finančnej kontroly, analýza kontrolného systému, vydávanie vnútorných rozpočtových opatrení, čerpanie rozpočtu, verejné obstarávanie, procesy reorganizačných zmien organizácie, procesy zabezpečovania rekreačnej a kúpeľnej starostlivosti, hospodárenie s osobitnými prostriedkami, hospodárenie s bytmi pre profesionálnych vojakov, dodržiavanie právnych noriem pri finančnom riadení transformovanej organizácie zabezpečovanej z rozpočtového úseku na samostatnú právnickú osobu a hospodárenie s devízovými prostriedkami. Na základe odporúčaní vnútorného audítora auditované subjekty prijímali opatrenia na odstránenie príčin nedostatkov, čím vnútorný audit pôsobil nielen ako analýza hospodárenia príslušnej organizácie, ale aj ako metodická pomoc a dohľad nad skvalitnením činnosti predmetných subjektov, a tým viedol aj k prevencii ďalšieho výskytu chýb.

ZÁVER

V súčasnosti sa vnútorný audit stáva dôležitým nástrojom manažmentu používaným nielen v podnikateľskej sfére, ale aj vo verejnom sektore na zvýšenie hospodárnosti a efektívnosti využívania verejných finančných zdrojov. Význam vnútorného auditu spočíva predovšetkým v zlepšovaní a v zdokonaľovaní kontrolných a riadiacich procesov. Jeho dominantnou úlohou je svojou hodnotiacou, objektívnou a konzultačnou činnosťou napomáhať kvalitnému plneniu úloh, stanovených cieľov a zámerov auditovaného subjektu, a tak prispievať k zlepšovaniu efektívnosti riadenia rizík vyplývajúcich z činnosti auditovaného subjektu. Vnútorný audit je súčasne zdrojom spoľahlivých a relevantných informácií o skutočnom stave všetkých aktivít auditovaného subjektu, ktoré získava vlastnými metódami a metodickými postupmi v reálnom čase.

Nevyhnutnosť správneho a efektívneho hospodárenia s verejnými finančnými zdrojmi vyvolala potrebu využiť tento nástroj aj v rezorte obrany SR. Vzhľadom na výšku rozpočtových výdavkov pre rozpočtovú kapitolu Ministerstva obrany SR a zložitú organizačnú štruktúru celého rezortu budú význam a úlohy vnútorného auditu zabezpečovaného Útvorom vnútorného auditu neustále rásť. Keďže je predpoklad nárastu počtu vykonávaných auditov, bude to mať za dôsledok rozširovanie Útvoru vnútorného auditu o ďalšie kapacity.

LITERATÚRA

1. DITTRICHOVÁ: *Príručka na vykonávanie vnútorného auditu*. Finančný spravodajca č.2, 2003.
2. DVOŘÁČEK, J – VÁZQUEZ, H. E. – STŘEDA, I.: *Interný audit /vybrané texty/*. Praha : VŠE 1996.
3. Interné materiály MO SR.
4. KAREŠ, L: *Auditorstvo*. 1. vyd. Bratislava : Elita, 1998.
5. SYNEK, M.: *Manažerská ekonomika*. 3. vyd. Praha : Grada Publishing, 2003.
6. <http://www.skia.sk>

INFORMÁCIE O AUTORKE

Ing. Soňa Jirásková pracuje ako asistentka na Katedre manažmentu Akadémie ozbrojených síl gen. M. R. Štefánika v Liptovskom Mikuláši. Venuje sa problematike podnikových financií, účtovníctva a využívaniu ekonomických nástrojov riadenia v podnikateľskej sfére a v rezorte obrany.

Akadémia ozbrojených síl gen. M. R. Štefánika
Demänová 393
031 01 Liptovský Mikuláš
jiraskova@aoslm.sk, č. t. 0960423525