

300 – Základní principy auditu výkonnosti

ÚVOD	2
ÚČEL A VÝZNAM ZÁKLADNÍCH PRINCIPŮ AUDITU VÝKONNOSTI	2
RÁMEC PRO AUDIT VÝKONNOSTI	2
Definice auditu výkonnosti	2
Hospodárnost, efektivnost a účelnost	3
Hlavní cíle auditu výkonnosti	3
PRVKY AUDITU VÝKONNOSTI	4
Tři strany při auditu výkonnosti	4
Předmět a kritéria auditu výkonnosti	4
Spolehlivost při auditu výkonnosti	4
PRINCIPY AUDITU VÝKONNOSTI	5
Všeobecné principy	5
Stanovení cílů auditu výkonnosti	5
Přístup k auditu výkonnosti	5
Kritéria	6
Riziko kontroly	6
Komunikace	7
Dovednosti	8
Odborný úsudek a profesní skepticismus	8
Řízení kvality	8
Významnost	9
Dokumentace	9
Principy týkající se kontrolního procesu	10
Plánování	10
Výběr témat	10
Příprava auditu výkonnosti	10
Realizace	11
Důkazní informace a vyhodnocení zjištěných skutečností	11
Vypracování kontrolního protokolu a kontrolního závěru	12
Obsah kontrolního protokolu a kontrolního závěru	12
Doporučení	13
Následná kontrola	13

ÚVOD

1. Kontrolní standardy NKÚ 300 – Základní principy auditu výkonnosti vycházejí z principů Kontrolních standardů NKÚ 100 a dále je rozvíjejí, aby odpovídaly specifickému kontextu auditu výkonnosti. Kontrolní standardy NKÚ 300 je třeba interpretovat a chápat společně s Kontrolními standardy NKÚ 100.
2. Kontrolní standardy NKÚ 300 – Základní principy auditu výkonnosti tvoří tři části:
 - první část vymezuje rámec pro audit výkonnosti;
 - druhá část obsahuje všeobecné prvky kontrolních akcí prováděných formou auditu výkonnosti, které kontrolující bere v úvahu před zahájením a ve všech fázích kontrolního procesu;
 - třetí část obsahuje principy pro jednotlivé fáze vlastního kontrolního procesu. Za každým principem následuje stručný popis.

ÚČEL A VÝZNAM ZÁKLADNÍCH PRINCIPŮ AUDITU VÝKONNOSTI

3. Účelem kontrolních standardů pro audit výkonnosti je poskytnout soubor základních principů k dosažení vysoké úrovně kontroly.
4. Standardy auditu výkonnosti odrážejí potřebu flexibility při přípravě jednotlivých kontrolních akcí, požadavek, aby kontrolující byli při své práci vnímaví a tvořiví a uplatňovali ve všech fázích kontroly odborný úsudek.
5. Při řešení problematiky překrývání mezi jednotlivými typy kontrol (nebo kombinovanými kontrolami) je třeba brát v úvahu následující skutečnosti:
 - audit výkonnosti může být součástí rozsáhlejší kontroly, kterou tvoří i část kontroly legality nebo finančního auditu;
 - v případě překrývání by měly být dodržovány všechny relevantní standardy. To ale nemusí být proveditelné ve všech případech, neboť různé standardy mohou obsahovat různé priority;
 - v takové situaci se kontrolující při rozhodování, které standardy platí, řídí hlavními cíli kontroly. Při rozhodování, zda hlavními cíli kontroly jsou výkonnostní aspekty, je třeba mít na paměti to, že audit výkonnosti se zaměřuje spíše na činnost a výsledky a že jeho hlavním posláním je spíše posílit hospodárnost, efektivnost a účelnost než podat zprávu o souladu s právními předpisy.

RÁMEC PRO AUDIT VÝKONNOSTI

Definice auditu výkonnosti

6. Audit výkonnosti představuje nezávislé, objektivní a spolehlivé hodnocení, zda systémy, opatření, operace, programy a činnosti veřejné správy spadají pod předmět kontroly a kontrolované činnosti jsou uskutečňovány a vedeny v souladu s principy hospodárnosti, efektivnosti a účelnosti a zda existuje prostor pro zlepšení.

7. Audit výkonnosti usiluje o splnění hlavních cílů (viz standard 300/9) a o poskytnutí nových informací, analýz nebo poznatků a případně doporučení ke zlepšení. Audity výkonnosti přinášejí nové informace, znalosti nebo hodnoty díky:
- získávání nových analytických poznatků (širší nebo hlubší analýza nebo nové pohledy);
 - většímu zpřístupnění existujících informací různým zainteresovaným stranám;
 - nezávislému a autoritativnímu názoru nebo závěru založenému na důkazních informacích a dokladech;
 - doporučením založeným na analýze zjištěných skutečností.

Hospodárnost, efektivnost a účelnost

8. Principy hospodárnosti, efektivnosti a účelnosti lze definovat následovně:
- Princip hospodárnosti znamená minimalizaci nákladů na zdroje. Používané zdroje by měly být k dispozici včas, v odpovídajícím množství a kvalitě a za nejlepší možnou cenu.
 - Princip efektivnosti znamená získat co nejvíce při použití dostupných zdrojů. Efektivnost vyjadřuje vztah mezi vloženými zdroji a získanými výstupy z pohledu kvantity, kvality a načasování.
 - Princip účelnosti vyjadřuje splnění cílů a dosažení zamýšlených výsledků.

Audity výkonnosti zahrnují často analýzu podmínek zajišťujících nezbytnou záruku, že mohou být prosazeny principy hospodárnosti, efektivnosti a účelnosti. K těmto podmínkám mohou patřit správná rozhodnutí a postupy, které zajistí správné a včasné získání výsledků.

Hlavní cíle auditu výkonnosti

9. Hlavním cílem auditu výkonnosti je konstruktivně podpořit hospodárnou, efektivní a účelnou veřejnou správu. Audit výkonnosti také přispívá k odpovědnosti a transparentnosti veřejné správy.

Audit výkonnosti posiluje odpovědnost tím, že pomáhá osobám pověřeným správou a řízením zlepšovat výkonnost. Hodnotí, zda jsou rozhodnutí připravována, přijímána a realizována pro hospodárný, efektivní a účelný výkon veřejné správy a zda bylo dosaženo odpovídající hodnoty za vynaložené prostředky. Zkoumá, zda případné nedostatky v zákonech a předpisech nebo ve způsobu jejich provádění nezabránily dosažení stanovených cílů. Audit výkonnosti se zaměřuje na oblasti, v nichž může občanům přinést přidanou hodnotu, a na oblasti, které mají největší potenciál ke zlepšení. Nabízí odpovědným orgánům konstruktivní podněty k přijetí vhodných opatření.

Audit výkonnosti podporuje transparentnost tím, že nabízí důkladný pohled na řízení a výsledky různých činností veřejné správy. Přímým způsobem přispívá k poskytování užitečných informací občanům a slouží zároveň jako východisko pro poučení a zlepšování.

PRVKY AUDITU VÝKONNOSTI

10. Prvky kontroly jsou popsány v Kontrolních standardech NKÚ 100, avšak při auditu výkonnosti mohou mít odlišné charakteristické znaky. Kontrolující identifikují prvky každé konkrétní kontroly a rozpoznají případné důsledky, aby pak mohli provést kontrolu správným způsobem.

Tři strany při auditu výkonnosti

11. Rozhodování o předmětu kontroly a o identifikaci kritérií ovlivňuje, kdo bude kontrolovanou osobou.
12. Při auditech výkonnosti pracují kontrolující v týmu, který zpravidla nabízí různé a doplňující se dovednosti. Kontrolující sice mohou předkládat doporučení, ale musí dávat pozor, aby na sebe nepřejímali odpovědnost náležející kontrolovaným osobám.
13. Uživateli výstupů kontroly jsou osoby, které se seznamují s výstupy z kontrolní akce, tj. zákonodárné a výkonné orgány a široká veřejnost.

Předmět a kritéria auditu výkonnosti

14. Předmět auditu výkonnosti se nemusí omezovat jen na specifické programy a prostředky, ale může zahrnovat činnosti (včetně jejich výstupů, výsledků a dopadů) nebo současný stav (včetně příčin a důsledků). Předmět a cíle kontroly jsou formulovány v rámci projednávání auditních otázek.
15. Při auditu výkonnosti se kontrolující zapojí do vymezení nebo výběru kritérií, která jsou pro danou kontrolu relevantní. Stanoví vhodná kritéria, která odpovídají auditním otázkám a týkají se principů hospodárnosti, efektivnosti a účelnosti (viz standard 300/22).

Spolehlivost při auditu výkonnosti

16. Uživatelé kontrolních protokolů a kontrolních závěrů z auditu výkonnosti chtějí znát (tak jako u všech ostatních kontrol) spolehlivost předkládaných informací. Očekávají spolehlivá hodnocení založená na důkazních informacích a dokladech v souladu s předmětem kontroly. Kontrolující vždy předloží zjištěné skutečnosti založené na dostatečných a přiměřených důkazních informacích a dokladech a minimalizují riziko výstupu, který neodpovídá skutečnosti.
17. Vyhodnocení míry dosažené hospodárnosti, efektivnosti a účelnosti může být v kontrolním protokolu a kontrolním závěru z auditu výkonnosti uvedeno různými způsoby:
 - buď formou celkového názoru na aspekty hospodárnosti, efektivnosti a účelnosti, když předmět a cíle kontroly, získané důkazní informace a doklady a zjištěné skutečnosti takový závěr umožňují;
 - nebo poskytnutím informací k řadě kontrolovaných oblastí, včetně položených otázek, získaných důkazních informací a dokladů, použitých kritérií, zjištěných skutečností a specifických závěrů.

18. Kontrolní protokoly a kontrolní závěry smějí obsahovat jen ty zjištěné skutečnosti, které jsou podloženy dostatečnými a přiměřenými důkazními informacemi a doklady. Aby výstup z kontroly poskytl uživatelům dostatek informací, musí být rozvedeno odvozování jednotlivých vyhodnocení a doporučení. Při auditech výkonnosti kontrolující popíší, jakým způsobem došli ke svým hodnocením. Je třeba vysvětlit, jaká kritéria byla použita a proč, a konstatovat, že v úvahu byly vzaty všechny relevantní názory, aby z kontroly mohl být předložen vyvážený výstup.

PRINCIPY AUDITU VÝKONNOSTI

Všeobecné principy

19. Všeobecné principy představují pokyny k aspektům auditu výkonnosti, které jsou relevantní ve všech fázích kontroly.
- Některé oblasti, na něž se tyto principy vztahují, nejsou uvedeny v Kontrolních standardech NKÚ 100. Jde o stanovení cílů auditu výkonnosti (viz standard 300/20), přístupu k auditu výkonnosti (viz standard 300/21) a kritérií (viz standard 300/22).
 - V jiných oblastech, jako je riziko kontroly, komunikace, dovednosti, odborný úsudek, řízení kvality, významnost a dokumentace, čerpají všeobecné principy z Kontrolních standardů NKÚ 100 a vysvětlují, jak konkrétně platí při auditu výkonnosti.

Stanovení cílů auditu výkonnosti

20. Kontrolující jasně definuje cíl auditu výkonnosti, a to s ohledem na principy hospodárnosti, efektivnosti a účelnosti.

Normativní cíle auditu výkonnosti (Jsou věci takové, jaké mají být?) a analytické cíle auditu výkonnosti (Proč věci nejsou, jaké mají být?) přinesou s velkou pravděpodobností přidanou hodnotu. Ve všech případech musí ale kontrolující posoudit, čeho se kontrola týká, jaká kontrolovaná osoba je danou kontrolou dotčena a pro koho budou určena závěrečná doporučení.

Cíle kontroly je možné charakterizovat jako souhrn auditních otázek, které je možné rozdělit do více přesnějších podotázek, které jsou tematicky propojené, vzájemně se doplňují, nepřekrývají se a dohromady vyčerpávajícím způsobem postihují základní auditní otázku. Všechny výrazy používané při formulování otázek mají být jasně definovány. Formulace auditních otázek je proces, během něhož jsou otázky opakovaně konkretizovány a tříbeny s ohledem na známé relevantní informace o předmětu i s ohledem na svou vhodnost.

Přístup k auditu výkonnosti

21. Pro usnadnění náležité přípravy kontroly si kontrolující zvolí vhodný celkový přístup k auditu výkonnosti, například systémově, výsledkově nebo problémově orientovaný, nebo jejich kombinaci.

Celkový přístup je ústředním prvkem každé kontroly. Určí povahu zkoumání, které má být prováděno. Definuje rovněž nezbytné znalosti, informace, data a kontrolní postupy, které jsou potřebné pro jejich získání a analýzu.

Audit výkonnosti se zpravidla provádí podle jednoho ze tří přístupů:

- systémově orientovaného přístupu, kterým se zkoumá řádné fungování systémů řízení, např. systémů finančního řízení;
- výsledkově orientovaného přístupu, při kterém se hodnotí, zda bylo dosaženo zamýšlených cílů co do výstupů nebo výsledků, příp. se hodnotí, zda programy či služby fungují, jak bylo zamýšleno;
- problémově orientovaného přístupu, kterým se zkoumají, ověřují a analyzují příčiny konkrétních problémů nebo odchylek od kritérií.

Kritéria

22. Kontrolující stanoví vhodná kritéria, která odpovídají auditním otázkám a týkají se principů hospodárnosti, efektivnosti a účelnosti.

Kritéria znamenají měřítko používaná pro hodnocení předmětu kontroly. Kritéria pro audit výkonnosti jsou přiměřenými a specifickými standardy výkonnosti, podle nichž je hodnocena a posuzována hospodárnost, efektivnost a účelnost kontrolovaných činností. Kritéria poskytují základ pro hodnocení důkazních informací a dokladů, formulování zjištěných skutečností a odvození hodnocení kontrolovaných oblastí. Tvoří rovněž důležitý prvek diskusí mezi kontrolujícími a při komunikaci s kontrolovanými osobami.

Kritéria mohou mít kvalitativní nebo kvantitativní charakter a stanoví, podle čeho bude kontrolovaná osoba hodnocena. Kritéria mohou být obecná nebo specifická. Mohou být zaměřena na to, co by mělo být podle právního řádu nebo vytyčených cílů, co se očekává podle správných principů nebo dobré praxe nebo co by mohlo být (kdyby byly lepší podmínky).

Při identifikaci kritérií mohou být využívány různé zdroje vč. ocenění výkonnosti. Musí být zřejmé, které zdroje byly využity. Kritéria musí být relevantní a srozumitelná pro uživatele a také kompletní, spolehlivá, objektivní a v souladu s předmětem a cíli kontroly.

Kritéria jsou projednávána s kontrolovanými osobami, zásadně však platí, že odpovědnost za výběr vhodných kritérií leží na kontrolujících. Definování a sdělování kritérií v průběhu fáze přípravy kontroly zvyšuje jejich spolehlivost a všeobecnou přijatelnost. U kontrolních akcí postihujících komplexní tematiku však není vždy možné stanovit kritéria předem, v tom případě budou definována v průběhu kontroly.

V případě auditu výkonnosti nelze kritéria jednoznačně stanovit právním řádem. Relevanci a typ vhodných kritérií určují cíle kontroly, auditní otázky a zvolený přístup. Důvěra uživatelů kontrolních protokolů a kontrolního závěru ve zjištěné nedostatky a hodnocení závisí u auditu výkonnosti do značné míry právě na kritériích, proto je nanejvýš důležité zvolit kritéria spolehlivá a objektivní.

Riziko kontroly

23. Kontrolující má na paměti riziko kontroly, kterým je riziko získání nesprávných nebo nekompletních závěrů, poskytnutí nevyvážených informací či nedodání přidané hodnoty.

Témata jsou při auditu výkonnosti složitá. Vyhnutí se obtížným tématům sice může snížit riziko nesprávnosti nebo nekompletnosti, ale zároveň by mohlo omezit možnost přinést přidanou hodnotu.

Riziko, že kontrola nepřinese přidanou hodnotu, začíná možností, že kontrolující nebude schopen poskytnout nové informace, a pokračuje rizikem opomenutí důležitých faktorů a v důsledku toho rizikem neschopnosti předložit uživatelům výslednou zprávu s poznatky nebo doporučeními, které by opravdu přispěly k lepší výkonnosti.

K důležitým aspektům rizika může patřit nezpůsobilost provádět dostatečně rozsáhlé a hluboké analýzy, nedostupnost kvalitních informací, získání nesprávných informací (např. kvůli podvodu nebo nesprávným praktikám), neschopnost uvést všechna kritická zjištění do souvislostí a nemožnost shromáždit nebo využít nejvíce relevantní argumenty.

Úkol vypořádat se s riziky kontroly je součástí celého kontrolního procesu a metodiky auditu výkonnosti. V programu kontroly by měla být popsána možná nebo známá rizika předpokládaných prací a návrh, jak budou tato rizika řešena.

Komunikace

24. Komunikace s kontrolovanou osobou probíhá ve všech fázích kontroly, pokud je to nutné a možné, pak i před zahájením kontroly. Je třeba definovat náplň, průběh a příjemce komunikací pro každý audit výkonnosti. Komunikace s kontrolovanými osobami při auditu výkonnosti je důležitá z těchto důvodů:

- Kontroly se u stejných kontrolovaných osob neprovádějí pravidelně (například ročně), a tak nemusí ještě existovat komunikační kanály. U některých kontrolovaných osob může audit výkonnosti probíhat poprvé.
- V předmětné oblasti často nejsou zavedena předem definovaná kritéria (například schází rámec účetního výkaznictví), a proto je nezbytná výměna názorů s kontrolovanou osobou.
- Potřeba vyvážených výsledných zpráv si vyžaduje aktivní úsilí vynakládané na získání poznatků o názorech různých zainteresovaných stran.

Kontrolující se ujmou iniciativy při zavádění účinné obousměrné komunikace, díky níž mohou zlepšit přístup k informačním zdrojům i údajům a názorům kontrolované osoby. Využívání komunikačních kanálů k objasnění účelu kontroly zvyšuje pravděpodobnost, že následná doporučení budou realizována. Kontrolující udržují dobré profesní vztahy se všemi relevantními stranami, podporují volný a otevřený tok informací, nakolik to dovolují požadavky na jejich důvěrnost, a s kontrolovanou osobou vedou diskusi se vzájemným respektem a pochopením. Přitom však dbají, aby komunikace neohrozila nezávislost a nestrannost NKÚ.

Kontrolující informují kontrolovanou osobu o klíčových aspektech kontroly, předmětu a cílech kontroly a o auditních otázkách, a to zpravidla písemnou formou. Dále také vedou s kontrolovanou osobou dialog v průběhu kontroly prostřednictvím konstruktivní interakce při hodnocení různých zjištěných skutečností a argumentů.

Dovednosti

25. Skupina kontrolujících musí být dohromady vybavena odborností, znalostmi a dovednostmi nezbytnými pro úspěšné provedení auditu výkonnosti. Zahrnuje to dobrou znalost kontrolních prací, přípravy průzkumu, znalost technik hodnocení, metod aplikovaných v oblasti společenských věd, metod vyšetřování a hodnocení či nezbytné osobní vlastnosti, jako jsou analytické, formulační a komunikační dovednosti, kreativita a vnímavost.

K nabytí potřebných dovedností mohou vést různé cesty. Znalosti jsou navíc získávány nebo rozvíjeny specificky pro každou kontrolní akci. Audity výkonnosti často zahrnují proces učení se a rozvíjení metodiky jako součást samotného kontrolního procesu, proto kontrolující musí mít přístup ke vzdělávání při práci a musí rozvíjet své profesní dovednosti cestou průběžného odborného rozvoje.

Odborný úsudek a profesní skepticismus

26. Kontrolující uplatňují odborný úsudek a profesní skepticismus, ale jsou také vnímaví a ochotni k inovacím.

Uplatňování odborného úsudku, profesního skepticismu a kritického přístupu udržuje objektivní odstup od poskytovaných informací. Kontrolující provádějí hodnocení racionálně a ignorují své osobní preference i preference druhých. Jsou zároveň vnímaví k různým názorům a argumentům. Je to nezbytné, aby se vyvarovali chyb v úsudku nebo předsudků v poznávacím procesu. Stejně tak jsou důležité vlastnosti jako respekt, flexibilita, zvědavost.

Kontrolující posuzují věci z různých úhlů a uchovávají si otevřený a objektivní postoj vůči různým názorům a argumentům. Pokud kontrolující nejsou vnímaví, mohou přijít o důležité argumenty nebo klíčové důkazní informace. Vzhledem ke stálému rozvoji znalostí musí být kontrolující ve svém úsilí při shromažďování, interpretaci a analýze údajů také kreativní, hloubaví, flexibilní, nápadití a praktičtí.

Vysoký standard profesionálního chování udržují kontrolující v průběhu celého kontrolního procesu. Kontrolující pracují s náležitou péčí a objektivností a pod příslušným dohledem.

Řízení kvality

27. Kontrolující k zajištění kvality provádí postupy, které zaručí splnění požadavků, a klade důraz na přiměřená, vyvážená a jasná hodnocení, která přinesou přidanou hodnotu a odpovědi na auditní otázky.

Při auditu výkonnosti je třeba se zaměřit na následující specifické aspekty:

- Audit výkonnosti je proces, při kterém skupina kontrolujících shromažďuje ve velkém rozsahu specifické informace a uplatňuje vlastní odborný úsudek při zvažování relevantních otázek. Za součást procesu řízení kvality je třeba považovat potřebu vytvořit pracovní atmosféru vzájemné důvěry a odpovědnosti a podporovat skupiny kontrolujících. Názory skupiny kontrolujících mají být dostatečně zvažovány.
- I v případě, že je výsledná zpráva založena na důkazních informacích a dokladech, je náležitě odůvodněná a přesná, nemusí být přiměřená nebo dostatečná, pokud

nepodává vyvážený a nestranný pohled, neobsahuje dostatek relevantních hledisek nebo pokud auditní otázky nejsou uspokojivě zodpovězeny. Tyto aspekty by proto měly být podstatnou součástí opatření k zajištění kvality.

Žádný systém řízení kvality nemůže na úrovni jednotlivé kontrolní akce garantovat zpracování vysoce kvalitních výstupů z auditu výkonnosti. Kontrolní mechanismy by proto měly být doplněny podpůrnými opatřeními, jako jsou školení při práci či pokyny pro skupinu kontrolujících. Stejně důležité je, aby kontrolující byli kompetentní a motivovaní.

Významnost

28. Při auditu výkonnosti kontrolující věnují pozornost nejen finančním, ale také všem ostatním aspektům předmětu kontroly s cílem přinést co nejvyšší možnou přidanou hodnotu.

Významnost lze chápat jako relativní důležitost předmětu kontroly za okolností, v nichž je zvažována. Významnost předmětu kontroly je třeba posuzovat podle rozsahu dopadů. Závisí na tom, zda jde o činnost poměrně malého rozsahu, a na tom, zda by nedostatky v této oblasti mohly ovlivnit další činnosti kontrolované osoby. Záležitost bude posouzena jako významná, když je téma považováno za zvláště důležité a případná zlepšení by mohla mít značný dopad. Méně významná bude v případě, kdy jde o činnost rutinní povahy a dopad nedostatečné výkonnosti by se omezil na malou oblast nebo by byl po jiné stránce minimální.

Při auditu výkonnosti může, ale nemusí být hlavním aspektem významnost vyjádřená v peněžní hodnotě. Při určování významnosti bere kontrolující do úvahy také to, co je sociálně nebo politicky významné. Protože se předměty kontrol auditu výkonnosti mohou velmi lišit, lze u jednotlivých kontrol volit rozdílné přístupy. Posuzování významnosti si vyžaduje od kontrolujícího důkladné uplatňování úsudku.

Významnost se týká všech aspektů auditu výkonnosti, například výběru témat, definování kritérií, hodnocení důkazních informací a dokladů, dokumentace i řízení rizik.

Dokumentace

29. Kontrolující zajišťují dokumentaci v souladu s konkrétními okolnostmi kontroly. V případě auditu výkonnosti jsou ovšem účel a kontext dokumentace specifické.

- Kontrolující si často opatřuje speciální poznatky o kontrolovaných oblastech. Metodika a kritéria mohou být připraveny specificky pro jedinou kontrolní akci, proto mají kontrolující zvláštní odpovědnost za to, aby jejich zdůvodnění byla transparentní.
- Kontrolní protokol a kontrolní závěr obsahují nejen zjištěné skutečnosti a doporučení, ale popisují také použitý rámec, přístup a analytickou strukturu a proces, který vedl k odvození hodnocení.
- Dokumentace nejenže potvrzuje správnost faktů, ale zaručuje také, že kontrolní protokol a kontrolní závěr doloží vyvážené, jasné a kompletní hodnocení auditních otázek a předmětu kontroly. Může být například nezbytné, aby dokumentace obsahovala i odkazy na argumenty, které nebyly do výstupů z kontroly přijaty, nebo



aby popisovala, jak byly v kontrolním protokolu a kontrolním závěru zohledněny odlišné názory.

- Účelem kontrolního protokolu a kontrolního závěru je dále i potřeba podat uživateli mj. nové pohledy a nejen formální prohlášení poskytující jistotu o předmětu kontroly.
- Adekvátní dokumentace umožňuje systémový odborný rozvoj, protože umožňuje formovat dobrou praxi pro podobné kontrolní akce v budoucnu.

Principy týkající se kontrolního procesu

30. Audit výkonnosti je tvořen následujícími hlavními kroky:

- Plánování auditu, tj. výběr témat, případové studie a příprava kontroly.
- Realizace auditu, tj. shromažďování a analýza dat a informací, včetně jejich vyhodnocování.
- Zpracování kontrolního protokolu a kontrolního závěru, tj. předložení výsledků kontroly: odpovědi na auditní otázky, zjištěné skutečnosti, závěry a doporučení.
- Následná kontrola, tj. zjišťování, zda opatření přijatá v odezvě na zjištěné nedostatky a doporučení vyřešila předmětné problémy a/nebo nedostatky.

Tyto kroky se mohou opakovat. Například nové poznatky z určitého stadia procesu si mohou vynutit změny v ostatních krocích.

Plánování

Výběr témat

31. Kontrolující v rámci procesu strategického plánování vybírají témata kontrolních akcí s cílem identifikovat rizika a problémy. Kontrolující k tomuto procesu přispívají podle své odbornosti. Přitom se dělí i o poznatky z předchozích kontrol.

V tomto procesu kontrolující berou v úvahu, že témata mají být dostatečně významná a kontrolovatelná a musí být také v souladu s pravomocemi a působností NKÚ. Cílem procesu výběru témat je maximalizace očekávaného dopadu kontroly; v rámci tohoto procesu musí být zohledněny mj. i kontrolní kapacity (např. lidské zdroje a profesní dovednosti).

Formální metody přípravy procesu strategického plánování, jako jsou analýza rizik nebo hodnocení problémů, mohou pomoci proces zorganizovat, ten však musí být doplněn uplatňováním odborného úsudku s cílem vyhnout se jednostranným závěrům.

Příprava auditu výkonnosti

32. Kontrolující kontrolu plánují způsobem, který přispěje k vysoké kvalitě kontroly a k tomu, že bude provedena hospodárně, efektivně, účelně a včas.

Při plánování kontroly je třeba vzít v úvahu:

- základní znalosti a informace potřebné pro poznání kontrolované osoby, které umožní vyhodnocení problémů a rizik, možné zdroje důkazních informací a dokladů, kontrolovatelnost a významnost kontrolovaných oblastí;
- předmět a cíle kontroly, otázky, kritéria a metodiku (včetně technik, které mají být použity pro shromažďování důkazních informací a dokladů a provedení analýz);

- nezbytné činnosti, požadavky na kontrolující, jejich dovednosti, nezávislost skupiny kontrolujících, možné externí odbornosti, klíčové časové rámce a hlavní body kontroly.

Audit výkonnosti zpravidla vyžaduje, aby před zahájením kontroly byla vypracována předběžná studie, v níž by měly být uvedeny specifické a metodologické poznatky nezbytné k příslušné kontrole.

Ve fázi přípravy kontrolující identifikují kontrolní postupy, které budou použity na shromažďování dostatečných a přiměřených informací (rozhodnou, jaké otázky klást, např. vysvětlující/popisující/hodnotící; určí úroveň pozorování; stanoví metodiku, např. provedení kompletní analýzy nebo výběr vzorku; zvolí konkrétní metody sběru dat, např. interview). Metody sběru dat a techniky výběru vzorku je třeba zvolit po pečlivé úvaze. Pokud je to nutné pro zvolení nejvhodnější kontrolní metody, zahrnuje fáze přípravy průzkum určený k získávání poznatků, testování různých způsobů přípravy kontroly a ověřování, zda jsou nezbytné údaje dostupné.

Kontrolující jsou vždy plně obeznámeni s celkovou přípravou kontroly, a to v podobě programu kontroly. Měly by být zvoleny takové kontrolní metody, které umožní, aby byly údaje shromážděny účinným a účelným způsobem. Kontrolující využívají dobrou praxi, ale praktické aspekty, jako např. dostupnost údajů, mohou výběr metod omezit. Postupy auditu výkonnosti nemají být nadměrně standardizované. Příliš velká normativnost může bránit ve využívání flexibility, odborného úsudku a náročných analytických dovedností, které jsou u auditu výkonnosti potřebné. V programu kontrolní akce je uveden podrobnější plán kontroly a jsou v něm výslovně definovány auditní otázky a postupy, včetně kritérií.

S ohledem na cíle kontroly získají kontrolující znalosti o relevantních vnitřních kontrolních systémech kontrolované osoby a zkoumají, zda se neobjevují znaky, které ohrožují výkon státní správy. Rovněž zjistí, zda kontrolované osoby přijaly vhodná opatření k realizaci doporučení z dřívějších kontrol nebo jiných hodnocení, přičemž se soustředí zejména na opatření relevantní pro cíle kontroly. Kontrolující mj. usilují o kontakty s vědci a jinými odborníky z oboru, aby si tak vybudovali soubor náležitých znalostí (například o dobré praxi nebo postupech). Hlavním cílem přípravné fáze je rozhodnout, jak nejlépe provést kontrolu.

Realizace

Důkazní informace a vyhodnocení zjištěných skutečností

33. Kontrolující pro formulaci zjištěných skutečností zajistí dostatečné a přiměřené důkazní informace a doklady. V rámci kontrolní akce vyhodnotí cíle kontroly, odpoví na auditní otázky a předloží doporučení.

Všechny zjištěné skutečnosti musí být podloženy dostatečnými a přiměřenými důkazními informacemi a doklady, které jsou spolu v souvislostech. Kontrolující uvede relevantní argumenty a před odvozením vyhodnocení zváží pro i proti a různé pohledy na věc. Povaha důkazních informací a dokladů potřebných pro odvození vyhodnocení při auditu výkonnosti je určena předmětem a cíli kontroly a auditními otázkami.

Kontrolující důkazní informace a doklady hodnotí se záměrem uvést zjištěné skutečnosti na základě odborného úsudku. Zjištěné skutečnosti a vyhodnocení poskytují odpovědi na auditní otázky.

Vyhodnocení mohou být založena na kvantitativních důkazních informacích a dokladech, získaných např. vědeckými metodami nebo výběrem vzorků. Formulace vyhodnocení vyžaduje značnou míru uplatňování odborného úsudku a interpretace, aby byly auditní otázky zodpovězeny. Důkazní informace a doklady mohou být spíše přesvědčující („ukazuje na závěr, že...“) než nezvratné („špatné/správné“). Potřeba být přesný musí být vždy zvažována s tím, co je přiměřené, hospodárné a relevantní pro daný účel.

Audit výkonnosti zahrnuje řadu analytických procesů, které probíhají postupně, cestou vzájemné interakce, a které umožňují kladené otázky a použité metody rozvinout do hloubky a dále propracovat. Může to znamenat kombinování a srovnávání dat z různých zdrojů, odvozování předběžných závěrů a formulování kontrolních zjištění s cílem vytvářet hypotézy, které lze v případě nutnosti ověřit ve srovnání s dalšími údaji. Celý proces je úzce svázán s procesem tvorby výstupu z kontroly, který je možné považovat za podstatnou součást analytického procesu kulminujícího odpověďmi na auditní otázky. Pro kontrolující je důležité, aby byli orientováni na cíl, pracovali systematicky, s náležitou péčí a objektivností.

Vypracování kontrolního protokolu a kontrolního závěru

Obsah kontrolního protokolu a kontrolního závěru

34. Kontrolující předkládají kontrolní protokoly a kontrolní závěry, které jsou kompletní, přesvědčivé, včasné, pro čtenáře srozumitelné a vyvážené.

Kontrolní protokoly a kontrolní závěry musí být kompletní, obsahovat všechny informace potřebné pro posouzení předmětu a cílů kontroly a auditních otázek a zároveň musí být dostatečně podrobné, aby byl jasný rozsah kontroly, zjištěné skutečnosti a vyhodnocení.

Musí být přesvědčivé, mít logickou strukturu a zobrazovat vztah mezi předmětem a cíli kontroly, kritérii, zjištěnými skutečnostmi, vyhodnoceními a doporučeními. Je nutné, aby byla uvedena hodnocení týkající se hospodárnosti a efektivnosti, s jakou jsou pořizovány a využívány zdroje a účelnosti, s jakou jsou plněny cíle.

Kontrolní protokoly a kontrolní závěry se mohou značně lišit svým rozsahem a povahou. Mohou například hodnotit, zda byly zdroje využívány správným způsobem, mohou komentovat dopady a programy a doporučovat změny, které mají vést ke zlepšení stavu.

Z kontrolních protokolů a kontrolních závěrů musí být zřejmá kritéria, metodiky, zdroje dat a případná omezení. Mají odpovídat jasně na auditní otázky nebo vysvětlit, proč to nebylo možné. Alternativně kontrolující zvažují přeformulování auditních otázek, aby to odpovídalo získaným důkazním informacím a aby mohly být předmětné otázky zodpovězeny. Oba typy dokumentů vysvětlují, proč a jak zjištěné skutečnosti snižují výkonnost kontrolované osoby, cílem je vybidnout kontrolovanou osobu nebo uživatele

kontrolního závěru k zahájení nápravného opatření. Mohou obsahovat i doporučení ke zlepšení výkonnosti.

Kontrolní protokoly a kontrolní závěry jsou jasné a stručné a obsahují jednoznačné formulace. Jsou konstruktivní, přispívají k lepšímu poznání a poukazují na případná potřebná zlepšení.

Doporučení

35. Kontrolující se snaží o předložení konstruktivních doporučení, která přispějí k odstranění slabin a problémů zjištěných kontrolou. Doporučení musí být řádně odůvodněná a přinášet přidanou hodnotu. Zaměřují se na příčiny problémů a slabin. Musí být zřejmé, komu jsou jednotlivá doporučení určena, kdo je odpovědný za jejich realizaci a co doporučení znamenají, tj. jak přispějí k lepší výkonnosti. Doporučení jsou praktická a adresovaná odpovědným a kompetentním subjektům.

Doporučení jsou jasná a jsou prezentována logicky a s odůvodněním. Musí být navázána na předmět a cíle kontroly, zjištěné skutečnosti a vyhodnocení. Čtenáře přesvědčují, že významnělepší provádění vládních činností a programů, např. snížením nákladů a zjednodušením administrativy, zvýšením kvality a objemu služeb nebo zlepšením účelnosti, účinků nebo přínosu pro společnost.

Následná kontrola

36. Kdykoli to je vhodné, sledují kontrolující zjištěné skutečnosti, zjištěné nedostatky a doporučení z předchozích kontrolních akcí. Při následné kontrole kontrolující na základě výsledků auditu výkonnosti zkoumají nápravná opatření přijatá kontrolovanou osobou nebo jiným subjektem.

Následná kontrola je nezávislá činnost, která zvyšuje hodnotu kontrolního procesu tím, že posílí dopad kontroly a položí základy pro zlepšení budoucích kontrolních prací. Podněcuje kontrolované osoby a uživatele kontrolních závěrů k tomu, aby brali výstupy NKÚ vážně, a poskytuje užitečná ponaučení a ukazatele výkonnosti. Následná kontrola se neomezuje jen na realizaci doporučení, ale zjišťuje, zda kontrolovaná osoba řešila příslušné problémy a v rozumném čase předmětný stav napravila.

Při provádění následné kontroly se kontrolující zaměřují na zjištěné skutečnosti, zjištěné nedostatky a doporučení, jež jsou v čase následné kontroly stále relevantní, a zaujímají při tom nestranný a nezávislý přístup.

Následná kontrola může přispět k lepšímu pochopení hodnoty přidané auditem výkonnosti za dané časové období nebo v dané oblasti.

