

Limská deklarace směrnice o principech auditu

Obsah

Obsah.....	1
Předmluva.....	2
Preambule.....	3
I. Obecně	3
Článek 1. Účel auditu	3
Článek 2. Předběžný audit a následný audit.....	3
Článek 3. Interní audit a externí audit	4
Článek 4. Audit zákonnosti, audit správnosti a audit výkonnosti	4
II. Nezávislost.....	4
Článek 5. Nezávislost nejvyšších auditních institucí	4
Článek 6. Nezávislost členů a úředníků nejvyšších auditních institucí.....	5
Článek 7. Finanční nezávislost nejvyšších auditních institucí	5
III. Vztah k parlamentu, vládě a správě	5
Článek 8. Vztah k parlamentu	5
Článek 9. Vztah k vládě a ke správě	5
IV. Pravomoci nejvyšších auditních institucí.....	5
Článek 10. Pravomoci k šetření.....	5
Článek 11. Vynutitelnost zjištění nejvyšší auditní instituce	6
Článek 12. Odborná stanoviska a konzultační činnost.....	6
V. Metody auditu, auditoři, mezinárodní výměna zkušeností.....	6
Článek 13. Metody a postupy auditu.....	6
Článek 14. Auditoři	6
Článek 15. Mezinárodní výměna zkušeností.....	7
VI. Předkládání zpráv.....	7
Článek 16. Předkládání zpráv parlamentu a veřejnosti	7
Článek 17. Způsob předkládání zpráv	7
VII. Auditní pravomoci nejvyšších auditních institucí	8
Článek 18. Ústavní zakotvení auditních pravomocí; audit finančního řízení ve veřejném sektoru	8
Článek 19. Audit veřejných orgánů a jiných institucí v zahraničí	8
Článek 20. Audity daní.....	8
Článek 21. Veřejné zakázky a veřejné stavební práce	8
Článek 22. Audit zařízení pro elektronické zpracování dat	9
Článek 23. Obchodní podniky s veřejnou účastí.....	9
Článek 24. Audit dotovaných institucí	9
Článek 25. Audit mezinárodních a nadnárodních organizací.....	9

Předmluva

Když byla před více než dvěma desítkami let, v říjnu 1977 na IX. INCOSAI v Limě (Peru) aklamací přijata Linská deklarace směrnic o principech auditu (dále jen „Linská deklarace“), panovala obrovská naděje, nikoliv však jistota, že dosáhne celosvětového úspěchu.

Zkušenosti s Linskou deklarací od té doby překonaly i ta nejmělejší očekávání a ukázaly, jaký rozhodující vliv měly na rozvoj auditu státního sektoru v každé jednotlivé zemi. Linská deklarace je stejnou měrou významná pro všechny nejvyšší auditní instituce sdružené v INTOSAI, bez ohledu na to, ke kterému regionálnímu seskupení patří, jakým vývojem prošly, jak jsou začleněny do systému státní moci či jakou mají organizační strukturu.

Za úspěchem Linské deklarace stojí především to, že obsahuje komplexní přehled všech cílů a zásadních otázek auditu státního sektoru, přičemž však zůstává pozoruhodně stručná (což usnadňuje její použití) a její jasný jazyk zaručuje, že pozornost čtenáře není odváděna od podstatného.

Linská deklarace vyžaduje zejména nezávislost auditu státního sektoru. Nejvyšší auditní instituce, která tento požadavek nesplňuje, neodpovídá standardu. Není proto překvapující, že otázka nezávislosti nejvyšších auditních institucí zůstává nadále tématem opakovaně diskutovaným v rámci INTOSAI. Požadavky Linské deklarace však nejsou naplněny pouze tím, že nejvyšší auditní instituce dosáhne nezávislosti; je rovněž vyžadováno, aby byla nezávislost nejvyšší auditní instituce zakotvena v právním řádu. To samozřejmě předpokládá dobře fungující instituce právní ochrany, což je možné pouze v demokraciích založených na dodržování práva.

Právní stát a demokracie jsou proto základními předpoklady pro skutečně nezávislý audit státního sektoru a představují pilíře, na nichž je Linská deklarace postavena. Zásady obsažené v Linské deklaraci mají nadčasovou platnost, díky čemuž zůstávají aktuální i řadu let poté, co byly poprvé přijaty. Skutečnost, že bylo po více než dvaceti letech rozhodnuto deklaraci znovu vydat, svědčí o kvalitě a prozíravosti jejích autorů.

Za nynější nové vydání je třeba poděkovat Mezinárodnímu časopisu pro audit státního sektoru, jenž si uvědomil význam tohoto zásadního díla, které je zcela oprávněně označováno za Magnu Chartu auditu státního sektoru. Šíření Linské deklarace tak bude pokračovat i v budoucnu. Dostát vysokým ideálům Linské deklarace zůstává i nadále úkolem pro nás pro všechny.

Vídeň, podzim 1998

Dr. Franz Fiedler

Generální tajemník INTOSAI

Preamble

IX. Kongres Mezinárodní organizace nejvyšších auditních institucí (INTOSAI) konaný v Limě přijímá se zřetelem k tomu, že:

- řádné a efektivní používání veřejných prostředků představuje jeden ze základních předpokladů pro správné zacházení s veřejnými financemi a pro účelné rozhodování příslušných úřadů;
- k dosažení tohoto cíle je nezbytné, aby každý stát disponoval nejvyšší auditní institucí, jejíž nezávislost je zaručena zákonem;
- takové instituce se stávají stále potřebnějšími, protože stát rozšiřuje své aktivity v sociálních a hospodářských oblastech, a tím překračuje hranice tradičních finančních struktur;
- specifické cíle auditu, jmenovitě řádné a účelné používání veřejných prostředků; rozvoj zdravého finančního řízení; řádný výkon správních činností a informování orgánů veřejné správy a široké veřejnosti publikováním objektivních zpráv, jsou nezbytné pro stabilitu a rozvoj států v souladu s cíli OSN;
- na předchozích kongresech INTOSAI přijala plenární shromáždění usnesení, jejichž rozšíření bylo schváleno všemi členskými zeměmi;

usnesení:

vyhlásit a rozšířit dokument nazvaný „Lidská deklarace směrnic o principech auditu“.

I. Obecně

Článek 1. Účel auditu

Institut auditu je inherentní správě veřejných financí, neboť ta představuje hospodaření se svěřenými prostředky. Audit není samoučelný, ale je nezbytnou součástí regulačního systému, jehož cílem je odhalovat odchylky od přijatých standardů a porušení principů zákonnosti, efektivnosti, účelnosti a hospodárnosti finančního řízení dostatečně včas, aby bylo možné v jednotlivých případech přijmout nápravná opatření, přimět ke skládání účtů ty, kdo přijali odpovědnost, dosáhnout náhrady škod či podniknout kroky, které by zabránily nebo alespoň ztížily opakování takových porušení.

Článek 2. Předběžný audit a následný audit

1. Předběžný audit nastupuje před vlastním uskutečněním správních opatření či finančních transakcí; následný audit je auditem poté, kdy k nim došlo.
2. Účinný předběžný audit je nezbytný pro zdravé hospodaření s veřejnými prostředky svěřenými státu. Může jej provádět nejvyšší auditní instituce nebo jiné auditní instituce.
3. Předběžný audit prováděný nejvyšší auditní institucí má výhodu v tom, že může zabránit škodě před tím, než nastane, avšak má nevýhodu v tom, že je spojen s nadměrným rozsahem práce a s neurčitostí v odpovědnosti subjektů veřejného práva. Následný audit prováděný nejvyšší auditní institucí zdůrazňuje odpovědnost těch, kdo musí skládat účty,

může vést k náhradě způsobených škod a může zabraňovat tomu, aby se porušení znovu opakovala.

4. To, zda nejvyšší auditní instituce provádí předběžný audit, závisí na právní situaci a podmínkách a požadavcích příslušné země. Následný audit je však nezbytným úkolem každé nejvyšší auditní instituce bez ohledu na to, zda provádí či neprovádí také předběžné audity.

Článek 3. Interní audit a externí audit

1. Útvary interního auditu jsou zřizovány v rámci státních úřadů a institucí, kdežto orgány externího auditu nejsou součástí organizační struktury institucí, které mají být auditovány. Nejvyšší auditní instituce jsou orgány pro externí audit.
2. Útvary interního auditu jsou nutně podřízeny vedoucímu úřadu, v jehož rámci byly zřízeny. Mají však být v rámci příslušné organizační struktury funkčně a organizačně tak nezávislé, jak je to jen možné.
3. Jako externí auditor má nejvyšší auditní instituce za úkol prověřovat účinnost interního auditu. Jestliže je interní audit ohodnocen jako účinný, je potřebné dosáhnout co nejvhodnějšího rozdělení úkolů a vzájemné spolupráce mezi nejvyšší auditní institucí a útvarem interního auditu, aniž by tím bylo dotčeno právo nejvyšší auditní instituce provést celkový audit.

Článek 4. Audit zákonnosti, audit správnosti a audit výkonnosti

1. Tradičním úkolem nejvyšších auditních institucí je provádět audit zákonnosti a správnosti finančního řízení a účetnictví.
2. Kromě tohoto typu auditu, který si i nadále udržuje svou důležitost, existuje další, stejně důležitý typ auditu - audit výkonnosti - který je zaměřený na zkoumání výkonnosti, hospodárnosti, efektivnosti a účelnosti veřejné správy. Audit výkonnosti se nezabývá pouze finančními operacemi jako takovými, ale celou škálou vládních aktivit včetně organizačních a správních systémů.
3. Cíle auditu nejvyšší auditní instituce - zákonnost, správnost, hospodárnost, efektivnost a účelnost finančního řízení - jsou v podstatě rovnocenné. Je nicméně ponecháno na nejvyšší auditní instituci, aby v každém jednotlivém případě určila své priority.

II. Nezávislost

Článek 5. Nezávislost nejvyšších auditních institucí

1. Nejvyšší auditní instituce mohou plnit své úkoly objektivně a účinně pouze tehdy, jsou-li nezávislé na auditovaném subjektu a jsou-li chráněny proti vnějším vlivům.
2. Ačkoliv státní instituce nemohou být nezávislé absolutně, protože jsou součástí státu jako celku, mají být nejvyšší auditní instituce vybaveny funkční a organizační nezávislostí potřebnou k plnění svých úkolů.
3. Nejvyšší auditní instituce a potřebná míra jejich nezávislosti mají být zakotveny v ústavě; podrobnosti mohou být stanoveny zákonem. Zejména má být zaručena adekvátní právní ochrana ze strany nejvyššího soudu proti jakémukoliv zasahování do nezávislosti nejvyšší auditní instituce a jejího auditního mandátu.

Článek 6. Nezávislost členů a úředníků nejvyšších auditních institucí

1. Nezávislost nejvyšších auditních institucí je neodmyslitelně spjata s nezávislostí jejich členů. Členy se rozumějí ty osoby, které rozhodují za nejvyšší auditní instituci a jsou za tato rozhodnutí odpovědny vůči třetím stranám, tj. členové rozhodovacího kolegiálního orgánu či vedoucí představitel monokraticky organizované nejvyšší auditní instituce.
2. Nezávislost členů má být zaručena ústavou. Zvláště postupy pro odvolávání z funkce mají být rovněž zakotveny v ústavě a nesmějí narušovat nezávislost členů. Způsob jmenování a odvolávání členů závisí na ústavní struktuře každé země.
3. Ve své profesní činnosti nesmějí být auditoři nejvyšších auditních institucí ovlivňováni auditovanými organizacemi a nesmějí být na těchto organizacích závislí.

Článek 7. Finanční nezávislost nejvyšších auditních institucí

1. Nejvyšším auditním institucím mají být poskytnuty finanční prostředky, které jim umožní plnit jejich úkoly.
2. V případě potřeby mají mít nejvyšší auditní instituce právo žádat o nezbytné finanční prostředky přímo orgán, který rozhoduje o národním rozpočtu.
3. Nejvyšší auditní instituce mají být oprávněny používat finanční prostředky, které jim byly přiděleny v rámci samostatné rozpočtové kapitoly, podle vlastního uvážení.

III. Vztah k parlamentu, vládě a správě

Článek 8. Vztah k parlamentu

Nezávislost nejvyšších auditních institucí daná ústavou a zákonem zaručuje také velmi vysoký stupeň iniciativy a autonomie, dokonce i tehdy, když nejvyšší auditní instituce jednají jako zmocněnci parlamentu a provádějí audity podle jeho pokynů. Vztah mezi nejvyšší auditní institucí a parlamentem má být zakotven v ústavě podle podmínek a požadavků každé země.

Článek 9. Vztah k vládě a ke správě

Nejvyšší auditní instituce provádějí audit aktivit vlády, jejích správních úřadů a dalších podřízených institucí. To však neznamená, že je vláda podřízena nejvyšší auditní instituci. Vláda je plně a výhradně odpovědná za svá jednání a opomenutí a nemůže se své odpovědnosti zprostit odvoláním se na auditní zjištění (ledaže by taková zjištění byla vynesena jako právně závazné a vynutitelné rozsudky) a na odborná stanoviska nejvyšší auditní instituce.

IV. Pravomoci nejvyšších auditních institucí

Článek 10. Pravomoci k šetření

1. Nejvyšší auditní instituce mají mít přístup ke všem záznamům a dokumentům vztahujícím se k finančnímu řízení a mají mít oprávnění požadovat, ústně či písemně, jakékoliv informace, které považují za nezbytné.

2. Nejvyšší auditní instituce případ od případu rozhodne, zda je vhodnější provést daný audit v prostorách auditované instituce či v prostorách nejvyšší auditní instituce.
3. Časové lhůty pro poskytnutí informací či předložení dokumentů a jiných záznamů včetně finančních výkazů mají být stanoveny zákonem nebo v jednotlivých případech nejvyšší auditní institucí.

Článek 11. Vynutitelnost zjištění nejvyšší auditní instituce

1. Auditované organizace mají ve lhůtě stanovené obecně zákonem či specificky nejvyšší auditní institucí zaujmout stanovisko ke zjištěním nejvyšší auditní instituce a uvést opatření přijatá na základě auditních zjištění.
2. Pokud auditní zjištění nejvyšší auditní instituce nemají podobu právně závazných a vynutitelných rozsudků, má být nejvyšší auditní instituce oprávněna obrátit se na orgán, který je odpovědný za přijetí nezbytných opatření a požadovat, aby strana skládající účty přijala svou odpovědnost.

Článek 12. Odborná stanoviska a konzultační činnost

1. V odůvodněných případech mohou nejvyšší auditní instituce poskytnout parlamentu a státní správě své profesní znalosti ve formě odborných stanovisek, včetně připomínek k návrhům zákonů a jiných předpisů týkajících se finančních záležitostí. Správní orgány nesou plnou odpovědnost za přijetí či odmítnutí takových odborných stanovisek; navíc tato doplňková úloha nesmí předjímat budoucí auditní zjištění nejvyšší auditní instituce a nesmí narušovat účinnost auditu.
2. Předpisy upravující náležitě a co nejjednodušší účetní postupy mají být přijímány pouze po dohodě s nejvyšší auditní institucí.

V. Metody auditu, auditoři, mezinárodní výměna zkušeností

Článek 13. Metody a postupy auditu

1. Nejvyšší auditní instituce mají vykonávat svou auditní činnost podle plánu, který si samy určí. Tím nemají být dotčena práva určitých veřejných orgánů požadovat provedení specifických auditů.
2. Vzhledem k tomu, že audit může být jen zřídka všezahrnující, nejvyšší auditní instituce zpravidla pokládají za nezbytné použít přístup založený na výběru vzorku. Vzorky však mají být vybírány na základě předem daného modelu a mají mít dostatečnou četnost, aby bylo možné posoudit kvalitu a správnost finančního řízení.
3. Metody auditu mají být přizpůsobovány vývoji vědy a techniky v oblasti finančního řízení.
4. Je vhodné, aby nejvyšší auditní instituce připravila auditní manuály jako pomůcky pro své auditory.

Článek 14. Auditoři

1. Členové a auditoři nejvyšších auditních institucí mají mít takovou kvalifikaci a morální integritu, které jsou zapotřebí k tomu, aby mohli své úkoly provádět v plné míře.
2. Při přijímání pracovníků nejvyšších auditních institucí je třeba dbát na to, aby měli nadprůměrné znalosti a dovednosti a odpovídající odborné zkušenosti.

3. Zvláštní pozornost je třeba věnovat zdokonalování rozvoje teoretické i praktické odbornosti všech členů a auditorů nejvyšších auditních institucí prostřednictvím interních, univerzitních i mezinárodních programů. Takový rozvoj má být podpořen všemi dostupnými finančními i organizačními prostředky. Odborný rozvoj má překračovat tradiční rámec právních, ekonomických a účetních znalostí a zahrnovat také jiné techniky provozního managementu, například elektronické zpracování dat.
4. K zajištění auditorů vynikající kvality je potřebné, aby jejich platy odpovídaly speciálním požadavkům kladeným na toto zaměstnání.
5. Pokud auditori nedisponují specifickými odbornými schopnostmi, může nejvyšší auditní instituce podle potřeby povolát externí odborníky.

Článek 15. Mezinárodní výměna zkušeností

1. Mezinárodní výměna myšlenek a zkušeností v rámci Mezinárodní organizace nejvyšších auditních institucí je účinným prostředkem, který nejvyšším auditním institucím pomáhá plnit jejich úkoly.
2. Tomuto účelu dosud sloužily kongresy, školicí semináře organizované společně s OSN a jinými institucemi, regionální pracovní skupiny a vydávání odborného časopisu.
3. Je žádoucí dále rozšiřovat záběr a intenzitu těchto snah a aktivit. Prvořadou důležitost má vytvoření jednotné terminologie pro audit vládního sektoru vycházející z porovnání právních úprav.

VI. Předkládání zpráv

Článek 16. Předkládání zpráv parlamentu a veřejnosti

1. Nejvyšší auditní instituce má být ústavou zmocněna a povinována nezávisle předkládat každý rok parlamentu nebo jinému odpovědnému veřejnému orgánu zprávu o svých zjištěních; tato zpráva má být zveřejněna. To zajistí rozsáhlé rozšíření a diskusi o auditních zjištěních nejvyšší auditní instituce a posílí možnosti jejich prosazení.
2. O zvláště důležitých a významných zjištěních má mít nejvyšší auditní instituce možnost podávat zprávy také během roku.
3. Obecně vzato má roční zpráva zahrnovat veškeré činnosti nejvyšší auditní instituce. Pouze v případech, kdy existují zájmy hodné ochrany či zákonem chráněné zájmy, má nejvyšší auditní instituce pečlivě zvážit tyto zájmy oproti výhodám zveřejnění.

Článek 17. Způsob předkládání zpráv

1. Zprávy mají zjištěné skutečnosti a jejich hodnocení podávat objektivním a jasným způsobem a mají se omezovat pouze na to podstatné. Jazyk zpráv má být přesný a snadno pochopitelný.
2. Nejvyšší auditní instituce má náležitě zvážit stanoviska auditovaných organizací ke svým zjištěním.

VII. Auditní pravomoci nejvyšších auditních institucí

Článek 18. Ústavní zakotvení auditních pravomocí; audit finančního řízení ve veřejném sektoru

1. Základní auditní pravomoci nejvyšších auditních institucí mají být zakotveny v ústavě, podrobnosti mohou být stanoveny zákonem.
2. Konkrétní podoba auditních pravomocí nejvyšší auditní instituce závisí na podmínkách a požadavcích každé země.
3. Audit nejvyšších auditních institucí mají podléhat veškeré operace s veřejnými prostředky, bez ohledu na to, zda a jakým způsobem se odrážejí v národním rozpočtu. Vyčlenění některých částí finančního řízení z národního rozpočtu nemá vést k vyloučení těchto oblastí z auditu nejvyšší auditní instituce.
4. Nejvyšší auditní instituce by měly prostřednictvím svých auditů prosazovat jasně definovanou rozpočtovou klasifikaci a co možná nejjednodušší a nejprůhlednější účetní systémy.

Článek 19. Audit veřejných orgánů a jiných institucí v zahraničí

Platí obecná zásada, že veřejné orgány a jiné instituce zřízené v zahraničí mají být rovněž auditovány nejvyšší auditní institucí. Při auditech těchto institucí má být náležitě přihlédnuto k omezením daným mezinárodním právem; v opodstatněných případech mají být tato omezení odstraňována v rámci vývoje mezinárodního práva.

Článek 20. Audity daní

1. Nejvyšší auditní instituce mají být oprávněny provádět audit výběru daní v co nejširším rozsahu a přitom prověřovat jednotlivé daňové záznamy.
2. Audity daní jsou především auditem zákonnosti a správnosti. Nejvyšší auditní instituce však mají při auditu uplatňování daňových zákonů rovněž zkoumat systém a efektivnost výběru daní, naplnění příjmových cílů, a tam kde je to vhodné, navrhopvat zákonodárnému sboru opatření ke zlepšení.

Článek 21. Veřejné zakázky a veřejné stavební práce

1. Značné finanční prostředky vynakládané veřejnými orgány na zakázky a veřejné stavební práce opodstatňují zvláště důkladný audit takto vynaložených prostředků.
2. Veřejná soutěž je tím nejvhodnějším postupem, jak dosáhnout co nejvýhodnější nabídky z hlediska ceny a kvality. Kdykoli není veřejná soutěž vypsána, má nejvyšší auditní instituce zjistit důvody.
3. Při auditu veřejných stavebních prací má nejvyšší auditní instituce podporovat vytvoření vhodných standardů upravujících správu takových prací.
4. Audity veřejných stavebních prací mají zahrnovat nejen správnost plateb, ale také efektivnost řízení výstavby a kvalitu stavebních prací.

Článek 22. Audit zařízení pro elektronické zpracování dat

Značné finanční prostředky vynakládané na zařízení pro elektronické zpracování dat jsou také důvodem pro náležitý audit. Takové audity mají být systémové a mají zahrnovat aspekty jako je plánování potřeb, hospodárné využívání vybavení pro zpracování dat, zapojení personálu disponujícího potřebnou kvalifikací (přednostně z řad auditované organizace), prevence zneužití a užitečnost vytvářených informací.

Článek 23. Obchodní podniky s veřejnou účastí

1. Rozšiřování hospodářských aktivit vlády často vede ke zřizování podniků podle soukromého práva. Má-li vláda v těchto podnicích podstatnou účast (zvláště, je-li tato účast většinová) anebo vykonává-li rozhodující vliv, mají takové podniky podléhat auditu nejvyšší auditní instituce.
2. Je vhodné, aby takové audity byly prováděny jako audity následné; mají se týkat otázek hospodárnosti, efektivnosti a účelnosti.
3. Zprávy předkládané parlamentu a veřejnosti o těchto podnicích mají respektovat omezení plynoucí z požadavků na ochranu průmyslového a obchodního tajemství.

Článek 24. Audit dotovaných institucí

1. Nejvyšší auditní instituce mají být zmocněny provádět audit používání dotací poskytovaných z veřejných prostředků.
2. Je-li dotace obzvláště vysoká, ať už sama o sobě nebo v poměru k příjmům a majetku dotované organizace, může být audit v případě potřeby rozšířen tak, aby zahrnul celé finanční řízení dotované instituce.
3. Zneužití dotací má vést k požadavku na jejich navrácení.

Článek 25. Audit mezinárodních a nadnárodních organizací

1. Mezinárodní a nadnárodní organizace, jejichž výdaje jsou hrazeny z příspěvků členských zemí, mají podléhat externímu nezávislému auditu, tak jako jednotlivé země.
2. Ačkoliv tyto audity mají brát v úvahu objem použitých zdrojů a úkoly těchto organizací, mají se řídit principy podobnými těm, které se uplatňují při auditech prováděných nejvyššími auditními institucemi členských zemí.
3. Aby byla zajištěna nezávislost takových auditů, mají být členové externího auditního orgánu jmenováni především z nejvyšších auditních institucí.