

Finanční kontrola z pohledu vybraného kontrolního orgánu

Bc. Ludmila Skovajsová

Diplomová práce
2013



Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně
Fakulta managementu a ekonomiky

Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně
Fakulta managementu a ekonomiky
Ústav regionálního rozvoje, veřejné správy a práva
akademický rok: 2012/2013

ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: **Ludmila Skovajsová**
Osobní číslo: **M11822**
Studijní program: **N6202 Hospodářská politika a správa**
Studijní obor: **Veřejná správa a regionální rozvoj**
Forma studia: **kombinovaná**

Téma práce: **Finanční kontrola z pohledu vybraného kontrolního orgánu**

Zásady pro vypracování:

Úvod

I. Teoretická část

- Provedte kritickou literární rešerši finanční kontroly ve veřejné správě a uveďte její význam pro kontrolní činnost územních samosprávných celků.

II. Praktická část

- Zpracujte analýzu veřejnosprávních kontrol prováděných Zlínských krajem s důrazem na kontroly z titulu řízivatelské funkce.
- Vyhodnoťte nejčastější nedostatky kontrolních zjištění při veřejnosprávních kontrolách a prověřte přiměřenosti a účinnosti vnitřního kontrolního systému.
- Navrhněte a zdůvodněte možná řešení k odstranění častých nedostatků porušení platné legislativy formou metodického pokynu.

Závěr

Rozsah diplomové práce: **cca 70**
Rozsah příloh:
Forma zpracování diplomové práce: **tištěná/elektronická**

Seznam odborné literatury:

NEMEC, Juraj. Kontrola ve veřejné správě. 1. vyd. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2010, 158 s. ISBN 978-80-7357-558-8.

OTRUSINOVÁ, Milana a Dana KUBÍČKOVÁ. Finanční hospodaření municipálních účetních jednotek po novele zákona o účetnictví. 1. vyd. Praha: C. H. Beck, 2011, 192 s. ISBN 978-80-7400-342-4.

PEKOVÁ, Jitka, Jaroslav PILNÝ a Marek JETMAR. Veřejná správa a finance veřejného sektoru. 3. aktualiz. a rozš. vyd. Praha: ASPI, 2008, 712 s. ISBN 978-80-7357-351-5.

SCHIFFER, Vladimír. Vnitřní kontrolní systém: Významný nástroj ochrany majetku a hospodaření účetních jednotek. 1. vyd. Praha: ASPI, 2009, 223 s. ISBN 978-80-7357-436-9.

ŠEBESTOVÁ, Jarmila. Kontrolní systém veřejné správy a veřejného sektoru. 1. vyd.

Karviná: Slezská univerzita v Opavě, Obchodně podnikatelská fakulta v Karviné, 2008, 180 s. ISBN 978-80-7248-460-7.

Vedoucí diplomové práce: **Ing. Milana Otrusinová, Ph.D.**
Ústav financí a účetnictví

Datum zadání diplomové práce: **3. února 2013**

Termín odevzdání diplomové práce: **2. května 2013**

Ve Zlíně dne 3. února 2013

prof. Dr. Ing. Drahomíra Pavelková
děkanka



RNDr. Oldřich Hájek, Ph.D.
ředitel ústavu

PROHLÁŠENÍ AUTORA DIPLOMOVÉ PRÁCE

Beru na vědomí, že:

- odevzdáním diplomové práce souhlasím se zveřejněním své práce podle zákona č. 111/1998 Sb. o vysokých školách a o změně a doplnění dalších zákonů (zákon o vysokých školách), ve znění pozdějších právních předpisů, bez ohledu na výsledek obhajoby¹;
- diplomová práce bude uložena v elektronické podobě v univerzitním informačním systému,
- na mou diplomovou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. o právu autorském, o právech souvisejících s právem autorským a o změně některých zákonů (autorský zákon) ve znění pozdějších právních předpisů, zejm. § 35 odst. 3²;
- podle § 60³ odst. 1 autorského zákona má UTB ve Zlíně právo na uzavření licenční smlouvy o užití školního díla v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;

¹zákon č. 111/1998 Sb. o vysokých školách a o změně a doplnění dalších zákonů (zákon o vysokých školách), ve znění pozdějších právních předpisů, § 47b Zveřejňování závěrečných prací:

- (1) Vysoká škola nevydělečně zveřejňuje disertační, diplomové, bakalářské a rigorózní práce, u kterých proběhla obhajoba, včetně posudků oponentů a výsledku obhajoby prostřednictvím databáze kvalifikačních prací, kterou spravuje. Způsob zveřejnění stanoví vnitřní předpis vysoké školy.
- (2) Disertační, diplomové, bakalářské a rigorózní práce odevzdané uchazečem k obhajobě musí být též nejméně pět pracovních dnů před konáním obhajoby zveřejněny k nahlížení veřejnosti v místě určeném vnitřním předpisem vysoké školy nebo není-li tak určeno, v místě pracoviště vysoké školy, kde se má konat obhajoba práce. Každý si může ze zveřejněné práce pořizovat na své náklady výpisy, opisy nebo rozmnoženiny.
- (3) Platí, že odevzdáním práce autor souhlasí se zveřejněním své práce podle tohoto zákona, bez ohledu na výsledek obhajoby.

²zákon č. 121/2000 Sb. o právu autorském, o právech souvisejících s právem autorským a o změně některých zákonů (autorský zákon) ve znění pozdějších právních předpisů, § 35 odst. 3:

- (3) Do práva autorského také nezasahuje škola nebo školské či vzdělávací zařízení, užije-li nikoli za účelem přímého nebo nepřímého hospodářského nebo obchodního prospěchu k výuce nebo k vlastní potřebě dílo vytvořené žákem nebo studentem ke splnění školních nebo studijních povinností vyplývajících z jeho právního vztahu ke škole nebo školskému či vzdělávacímu zařízení (školní dílo).

³zákon č. 121/2000 Sb. o právu autorském, o právech souvisejících s právem autorským a o změně některých zákonů (autorský zákon) ve znění pozdějších právních předpisů, § 60 Školní dílo:

- (1) Škola nebo školské či vzdělávací zařízení mají za obvyklých podmínek právo na uzavření licenční smlouvy o užití školního díla (§ 35 odst. 3). Odpírá-li autor takového díla udělit svolení bez vážného důvodu, mohou se tyto osoby domáhat nahrazení chybějícího projevu jeho vůle u soudu. Ustanovení § 35 odst. 3 zůstává nedotčeno.

- podle § 60⁴ odst. 2 a 3 mohu užít své dílo – diplomovou práci - nebo poskytnout licenci k jejímu využití jen s předchozím písemným souhlasem Univerzity Tomáše Bati ve Zlíně, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly Univerzitou Tomáše Bati ve Zlíně na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše);
- pokud bylo k vypracování diplomové práce využito softwaru poskytnutého Univerzitou Tomáše Bati ve Zlíně nebo jinými subjekty pouze ke studijním a výzkumným účelům (tj. k nekomerčnímu využití), nelze výsledky diplomové práce využít ke komerčním účelům.

Prohlašuji, že:

- jsem diplomovou práci zpracovala samostatně a použité informační zdroje jsem citovala;
- odevzdaná verze diplomové práce a verze elektronická nahraná do IS/STAG jsou totožné.

Ve Zlíně 2.5. 2013

.....
Lucie Skrajsová

⁴ zákon č. 121/2000 Sb. o právu autorském, o právech souvisejících s právem autorským a o změně některých zákonů (autorský zákon) ve znění pozdějších právních předpisů, § 60 Školní dílo:

(2) Není-li sjednáno jinak, může autor školního díla své dílo užít či poskytnout jinému licenci, není-li to v rozporu s oprávněnými zájmy školy nebo školského či vzdělávacího zařízení.

(3) Škola nebo školské či vzdělávací zařízení jsou oprávněny požadovat, aby jim autor školního díla z výdělku jím dosaženého v souvislosti s užitím díla či poskytnutím licence podle odstavce 2 přiměřeně přispěl na úhradu nákladů, které na vytvoření díla vynaložily, a to podle okolností až do jejich skutečné výše; přitom se přihlídí k výši výdělku dosaženého školou nebo školským či vzdělávacím zařízením z užití školního díla podle odstavce 1.

ABSTRAKT

Tato diplomová práce se zabývá finanční kontrolou prováděnou územním samosprávným celkem, konkrétně veřejnosprávní kontrolou v působnosti Zlínského kraje. V teoretické části je nejprve provedena rešerše teoretických pramenů z oblasti finanční kontroly včetně procesních pravidel při výkonu veřejnosprávní kontroly na místě. Praktická část obsahuje analýzu veřejnosprávních kontrol provedených Zlínským krajem za období 2010 – 2012. Po analýze následuje vyhodnocení nejčastějších kontrolních zjištění a vyhodnocení přiměřenosti a účinnosti vnitřního kontrolního systému v příspěvkových organizacích zřizovaných Zlínským krajem. Výsledkem diplomové práce je vypracování návrhu metodického pokynu s doporučeními k odstranění častých nedostatků porušení platné legislativy ve mzdové a účetní oblasti.

Klíčová slova:

Finanční kontrola, veřejnosprávní kontrola, vnitřní kontrolní systém, řídicí kontrola, finanční analýza, kontrolní orgán, příkazce operace, správce rozpočtu, hlavní účetní

ABSTRACT

This thesis deals with the financial control by the local authority, namely Control in the scope of the Zlín Region. The theoretical part is first conducted research theoretical sources of financial control, including procedural rules in the exercise of public control in place. The practical part contains an analysis of public administrative controls carried out by the Zlín Region for the 2010 -2012. After analysis followed by an evaluation of the most common audit findings and evaluation of adequacy and effectiveness of internal control in contributory organizations established by the Zlín Region. The result of this thesis is to develop design guidelines with recommendations to correct the deficiencies frequent violations of labor legislation in force and accounting.

Keywords:

Financial Control, Public Administration Control, Internal Control System, Management Control, Financial Analysis, Control Authority, Originator of Operation, Administrator of Budget, Accounts Manager

Tímto bych chtěla poděkovat paní Ing. Milaně Otrusinové, Ph.D., která se mi při zpracování diplomové práce věnovala a poskytovala mi odbornou metodickou pomoc.

Prohlašuji, že odevzdaná verze diplomové práce a verze elektronická nahraná do IS/STAG jsou totožné ve znění:

OBSAH

ÚVOD	10
I TEORETICKÁ ČÁST	12
1 FINANČNÍ KONTROLA VE VEŘEJNÉ SPRÁVĚ	13
1.1 SYSTÉM FINANČNÍ KONTROLY VE VEŘEJNÉM SEKTORU PODLE EU	13
1.2 SYSTÉM FINANČNÍ KONTROLY VE VEŘEJNÉ SPRÁVĚ V ČR	15
1.2.1 Současná struktura systému PIFC v ČR.....	16
1.2.2 Centrální harmonizace systému FM&C a systému interního auditu	16
1.2.3 Koncepce rozvoje systému PIFC v ČR.....	17
1.2.4 Definice pojmů	18
1.3 HLAVNÍ CÍLE FINANČNÍ KONTROLY	19
1.3.1 Princip 3E.....	20
2 VEŘEJNOSPRAVNÍ KONTROLA	24
2.1 PROCESNÍ PRAVIDLA PRO VÝKON VEŘEJNOSPRAVNÍ KONTROLY.....	24
2.1.1 Působnost Ministerstva financí ČR.....	25
2.1.2 Působnost správců kapitol státního rozpočtu	25
2.1.3 Působnost územních samosprávních celků	26
2.2 VÝZNAM FINANČNÍ KONTROLY PRO KONTROLNÍ ČINNOST ÚSC	26
2.2.1 Finanční hospodaření příspěvkových organizací zřizovaných ÚSC.....	27
3 KONTROLNÍ POSTUPY VEŘEJNOSPRAVNÍ KONTROLY	29
3.1 PŘÍPRAVA VEŘEJNOSPRAVNÍ KONTROLY	29
3.2 PLÁNOVÁNÍ VEŘEJNOSPRAVNÍ KONTROLY	31
3.3 VÝKON VEŘEJNOSPRAVNÍ KONTROLY NA MÍSTĚ.....	31
3.3.1 Protokol o výsledku veřejnosprávní kontroly na místě.....	32
3.3.2 Opatření k nápravě	32
3.3.3 Řízení o námitkách.....	33
3.4 NAKLÁDÁNÍ S VÝSLEDKY	33
3.5 PORUŠENÍ ROZPOČTOVÉ KÁZNĚ.....	34
3.5.1 Porušení rozpočtové kázně dle § 22 zákona č. 250/2000 Sb.	34
3.5.2 Porušení rozpočtové kázně dle § 28 zákona č. 250/2000 Sb.	34
3.5.3 Pokuta za maření výkonu kontroly	35
3.6 PODÁVÁNÍ ZPRÁV O VÝSLEDKÁCH FINANČNÍCH KONTROL.....	35
3.6.1 Roční zpráva o výsledcích finanční kontroly za rok 2011	36
3.7 FINANČNÍ KONTROLA PODLE MEZINÁRODNÍCH SMLUV	38
4 VNITŘNÍ KONTROLNÍ SYSTÉM V ORGÁNECH VEŘEJNÉ SPRÁVY	39
4.1 ZAVEDENÍ, UDRŽOVÁNÍ A PROVĚŘOVÁNÍ ÚČINNOSTI VNITŘNÍHO KONTROLNÍHO SYSTÉMU	40
4.2 ŘÍDÍCÍ KONTROLA	42
4.2.1 Předběžná kontrola.....	42
4.2.2 Průběžná a následná kontrola.....	43

4.3	INTERNÍ AUDIT	44
4.4	KONTROLNÍ METODY A KONTROLNÍ POSTUPY	45
4.5	EXTERNÍ AUDIT	46
5	NOVELA ZÁKONA O FINANČNÍ KONTROLE	47
II	PRAKTICKÁ ČÁST	49
6	SYSTÉM A PŘEDMĚT VEŘEJNOSPRAVNÍ KONTROLY PROVÁDĚNÉ ZLÍNSKÝM KRAJEM.....	50
7	ANALÝZA VEŘEJNOSPRAVNÍCH KONTROL.....	53
7.1	ANALÝZA POČTU PROVEDENÝCH VEŘEJNOSPRAVNÍCH KONTROL.....	54
7.1.1	Kontrola příspěvkových organizací zřizovaných Zlínským krajem	55
7.1.2	Veřejnosprávní kontrola v přenesené působnosti	60
7.1.3	Veřejnosprávní kontrola u žadatelů a příjemců finanční podpory	62
7.1.4	Veřejnosprávní kontrola u žadatelů a příjemců finanční podpory z EU	64
7.2	ANALÝZA POČTU KONTROLNÍCH ZJIŠTĚNÍ	64
7.2.1	Příspěvkové organizace zřizované Zlínským krajem.....	66
7.2.2	Kontroly v přenesené působnosti	67
7.3	PORUŠENÍ ROZPOČTOVÉ KÁZNĚ.....	68
7.3.1	Porušení rozpočtové kázně u příspěvkových organizací	69
7.3.2	Porušení rozpočtové kázně u příjemců finanční podpory	71
8	VYHODNOCENÍ NEJČASTĚJŠÍCH NEDOSTATKŮ	72
8.1	PROVĚRKA PŘIMĚŘENOSTI A ÚČINNOSTI VNITŘNÍHO KONTROLNÍHO SYSTÉMU.....	72
8.1.1	Příspěvkové organizace zřizované Zlínským krajem.....	72
8.1.2	Kontroly v přenesené působnosti	75
8.2	KONTROLNÍ ZJIŠTĚNÍ V OBLASTI ÚČETNICTVÍ.....	80
8.2.1	Správnost, úplnost a věrohodnost účetnictví.....	81
8.2.2	Peněžní fondy	82
8.2.3	Evidence majetku a zásob	84
8.2.4	Inventarizace majetku a závazků	86
8.2.5	Cestovní příkazy.....	86
8.2.6	Doplňková činnost	87
8.2.7	Zákonné pojištění odpovědnosti	87
8.3	KONTROLNÍ ZJIŠTĚNÍ VE MZDOVÉ OBLASTI	88
8.3.1	Zákon č. 262/2006 Sb.	88
8.3.2	Nařízení vlády č. 137/2009 Sb., kterým se stanoví katalog prací ve veřejných službách a správě	89
8.3.3	Nařízení vlády č. 564/2006 Sb., o platových poměrech zaměstnanců ve veřejných službách a správě	90
8.3.4	Zákon č. 563/2004 Sb., pracovní řád pedagogických pracovníků	90
8.3.5	Zákon č. 89/1995 Sb., o statistické službě	90
9	NÁVRH METODICKÉHO POKYNU	91
9.1	ZÁKLADNÍ INFORMACE O KONTROLOVANÉ ORGANIZACI.....	91
9.2	VNITŘNÍ KONTROLNÍ SYSTÉM.....	92
9.3	OBLAST ÚČETNICTVÍ	92
9.4	MZDOVÁ OBLAST	99
ZÁVĚR	104	

SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY.....	106
SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK.....	108
SEZNAM OBRÁZKŮ	109
SEZNAM TABULEK.....	110
SEZNAM GRAFŮ	111
SEZNAM PŘÍLOH.....	112

ÚVOD

V souvislosti s reformou veřejné správy, reformou veřejných financí a se vstupem ČR do EU nabyla na aktuálnosti potřeba efektivního a vzájemně sladěného kontrolního systému v jednotlivých odvětvích veřejného sektoru, ale i v celé struktuře veřejné správy, která je řídí. V ČR je okruh finanční kontroly ve veřejné správě vymezen samostatným zákonem č. 320/2001 Sb., o finanční kontrole, ve znění pozdějších předpisů, který nabyl účinnosti 1. ledna 2002.

V ČR nebyla dosud vydána publikace, která by komplexně pojednávala o systému finanční kontroly ve veřejné správě na základě zákona o finanční kontrole. Většina autorů zaměřuje pozornost výkonu kontroly ve veřejné správě a veřejnosprávní kontrole prováděné na základě zákona o finanční kontrole věnují minimální pozornost. Dle mého názoru si výkon finanční kontroly ve veřejné správě zaslouží větší pozornosti a uznání. Vždyť právě správné fungování systému finanční kontroly má zajistit ochranu veřejných prostředků proti mnohým rizikům, které se vyskytují v souvislosti s výkonem veřejné správy, přispívat k úspoře veřejných financí a také předcházet nehospodárnému, neefektivnímu a neúčelnému nakládání s veřejnými prostředky.

Tématem diplomové práce je finanční kontrola z pohledu vybraného kontrolního orgánu. Jako kontrolní orgán vystupuje územní samosprávný celek Zlínský kraj. Důraz při zpracování diplomové práce je kladen nejen na veřejnosprávní kontrolu prováděnou z titulu zřizovatelské funkce, ale také kontrole poskytnuté finanční podpory z rozpočtu Zlínského kraje, kontrole prostředků z EU, která byla na Zlínský kraj delegována a kontrole prováděné v rámci přenesené působnosti.

Diplomová práce je rozdělena na teoretickou a praktickou část. V úvodu teoretické části je stručně definován systém finanční kontroly ve veřejném sektoru podle EU, který je založen na třech pilířích – systému finančního řízení a kontroly, službě interního auditu a centrální harmonizaci systému FM&C a systému interního auditu. Dále navazuje literární rešerše systému finanční kontroly ve veřejné správě v ČR a hlavních cílů finanční kontroly, pravidel pro výkon veřejnosprávní kontroly, principů 3E, kontrolních metod a postupů při výkonu finanční kontroly. Pozornost v teoretické části je věnována veřejnosprávní kontrole prováděné u příspěvkových organizací z titulu zřizovatelské funkce a jednotlivým fázím při výkonu veřejnosprávní kontroly na místě. V závěru teoretické části jsou uvedeny změ-

ny související s dlouho připravovanou novelou zákona o finanční kontrole, která však byla Poslaneckou sněmovnou Parlamentu ČR **zamítnuta**.

Praktická část začíná základními údaji o systému výkonu finanční kontroly z pohledu Zlínského kraje. **Primárním cílem** diplomové práce je **zpracování návrhu metodického pokynu** s odkazy na právní předpisy a doporučení, která by měla přispět k odstranění častých nedostatků porušení platné legislativy. Dosažení primárního cíle diplomové práce přechází **dva sekundární cíle**, kterými jsou:

- analýza veřejnosprávní kontroly prováděné Zlínským krajem v letech 2010 – 2012
- vyhodnocení nejčastějších nedostatků zjištěných při veřejnosprávní kontrole prováděné Zlínským krajem v letech 2010 – 2012.

Analýza veřejnosprávní kontroly je rozdělena na tři části – analýzu počtu provedených kontrol, analýzu počtu kontrolních zjištění a analýzu porušení rozpočtové kázně.

Vyhodnocení nejčastějších nedostatků je rozděleno na vyhodnocení prověrky přiměřenosti a účinnosti vnitřního kontrolního systému, vyhodnocení kontrolních zjištění v oblasti účetnictví a ve mzdové oblasti.

V závěru praktické části je zhodnocen **cíl diplomové práce** - zpracování návrhu metodického pokynu, který by měl přispět k odstranění častých nedostatků zjištěných při veřejnosprávní kontrole. Veškeré údaje a informace uvedené v praktické části jsem čerpala zejména z interních materiálů Zlínského kraje – vnitřních směrnic, vyhodnocení „Plánů kontrolní činnosti“ za období 2010 – 2012, dále z ročních rozborů hospodaření příspěvkových organizací, z protokolů o výsledku veřejnosprávní kontroly na místě a z praktických zkušeností získaných při výkonu funkce finančního kontrolora. Pro zajištění ochrany interních informací a neveřejných údajů o výsledcích veřejnosprávních kontrol nebudu uvádět identifikační údaje kontrolovaných osob.

I. TEORETICKÁ ČÁST

1 FINANČNÍ KONTROLA VE VEŘEJNÉ SPRÁVĚ

Potřeba efektivního a vzájemně sladěného kontrolního systému v jednotlivých odvětvích veřejného sektoru, i v celé struktuře veřejné správy, která je řídí, nabyla na aktuálnosti v souvislosti s reformou veřejné správy, reformou veřejných financí a se vstupem ČR do EU. „**Potřeba** uceleného kontrolního systému byla i **podmínkou** pro využívání předvstupních fondů (a po vstupu do EU strukturálních fondů). To byly **hlavní důvody**, proč došlo ke schválení zákona č. 320/2001 Sb., o finanční kontrole, který vstoupil v platnost 1. 1. 2002. Na zákon navazuje prováděcí vyhláška MF ČR č. 416/2004 Sb., která stanovuje bližší podrobnosti o kontrolních metodách a kontrolních postupech, strukturu a rozsah zpráv o výsledcích finančních kontrol, postup a termíny jejich předkládání.“ (Rektořík, Šelešovský et al., 2003, s. 64)

Se vznikem EU a ze současného procesu jejího rozšiřování lze získat stále jasnější přehled o systémech vnitřní kontroly (řízení), které různé země používají při řízení příjmů a výdajů. Výsledný obraz ukazuje na značnou různorodost metod a postupů, avšak současně i na řadu stále se opakujících problémů. Systémy vnitřní kontroly byly zřízeny za účelem čelit vybraným rizikům. Tyto systémy se však v jednotlivých zemích liší, protože odrážejí administrativní prostředí a tradice těchto zemí. Systém, který dobře funguje v jedné zemi, nemusí být úspěšný v zemi jiné.

Termín **finanční kontrola se v ČR** obvykle týká finančních aspektů **vnitřní kontroly**. Evropská komise však přikládá pojmu finanční kontrola **dvojitý význam**:

- **vnitřní finanční kontrola** jako synonymum pro to, co se obvykle nazývá finanční kontrola, zahrnuje kontrolu ex ante, tak kontrolu ex post
- **externí finanční kontrola** jako synonymum pro to, co se obvykle nazývá externí audit, který se však týká výlučně kontroly ex post

To vysvětluje, proč Evropská komise v otázkách týkajících se finanční kontroly používá termín „**systémy vnitřní finanční kontroly ve veřejném sektoru**“ („Public Internal Financial Control Systems“) neboli ve zkratce **PIFC**. (MF ČR, ©2008)

1.1 Systém finanční kontroly ve veřejném sektoru podle EU

Systém PIFC vyvinula Evropská komise za účelem poskytnout strukturovaný funkční model vládám členských států EU při zavádění moderního kontrolního prostředí pro veřejné příjmy a výdaje v souladu s mezinárodními standardy a evropskou dobrou praxí. Základem

mezinárodních standardů pro PIFC jsou směrnice pro vnitřní kontrolu ve veřejném sektoru INTOSAI a Poziční dokument Evropského výboru IIA k internímu auditu v Evropě (MF ČR, ©2008)

Transparentnost, efektivita, účelnost a hospodárnost stejně jako relevantní legislativa a rozpočtový popis jsou cíle k rozumnému ujištění, že se transakce shodují s principy zdravého finančního řízení. Systém PIFC představují všechna opatření přijímaná vládou nebo jí pověřenými organizacemi k řízení a kontrole veřejných příjmů a výdajů, aktiva pasiv. Je založen na standardech modelu COSO (Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission – iniciativa amerického soukromého sektoru), který definuje jednotné pojetí obsahu pojmu „systém vnitřního řízení a kontroly“ a poskytuje obecné standardy k hodnocení řídicích a kontrolních systémů. (MF ČR, ©2008)

Zavedení PIFC by mělo být chápáno jako **dlouhodobý proces**, který vyžaduje závazek všech zainteresovaných stran, odpovědných za správu a užití peněz daňových poplatníků. Určení časového úseku, který je potřebný k plné realizaci PIFC a rozsahu úkolů a povinností **harmonizace k přiblížení se všech vládních úrovní** k uplatňování principů tohoto konceptu, je natolik zásadní, že vyžaduje centrum pro řízení změn – Centrální harmonizační jednotky (CHJ). CHJ je základní podmínkou pro úspěšné zavedení a rozvoj PIFC a pro tuto skutečnost se koncept CHJ sám o sobě stal základní součástí a jedním z hlavních pilířů PIFC.

Systém PIFC je založen na třech pilířích:

- **Systém finančního řízení a kontroly (FM&C)**

Systém FM&C tvoří administrativní a finanční řídicí a kontrolní mechanismy zavedené a provozované v odpovědnosti managementu – **první pilíř** systému PIFC. Fungování přiměřených a účinných řídicích a kontrolních mechanismů je v odpovědnosti vedoucích zaměstnanců subjektů veřejného sektoru, kteří zodpovídají za uvedení, udržování a další rozvoj těchto mechanismů na základě doporučení od CHJ. (MF ČR, ©2008)

- **Služby interního auditu**

Podle mezinárodně uznané definice je systém interního auditu nezávislou, objektivně ujišťovací a konzultační činností, jejímž cílem je dosažení přidané hodnoty, která se projeví zdokonalením procesních postupů v organizaci - **druhý pilíř** systému PIFC.

Funkcí interního auditu je hodnotit přiměřenost systému vnitřního řízení a kontroly, který byl zaveden v odpovědnosti vedoucích orgánů, upozornit na slabé stránky tohoto systému a podle potřeby poskytnout doporučení pro jeho zlepšení. Auditorická práce podléhá souboru směrnic, pravidel a etiky, které jsou odvozeny z mezinárodně uznané dobré praxe. Tento soubor norem a etiky obvykle obsahuje dokument nazvaný „Etický kodex interního auditora“ a je podepsán zaměstnanci zajišťujícími interní audit jako součást jejich osvědčení "veřejného interního auditora". (MF ČR, ©2008)

- **Centrální harmonizace systému FM&C a systému interního auditu.**

Centrální harmonizace systému FM&C a systému interního auditu je nedílnou součástí a **třetím pilířem** systému PIFC. Odpovědnost za tuto funkci, která zahrnuje koordinaci zavádění nové legislativy, rozvoj a podporu metodologie manažerské odpovědnosti a interní audit v souladu s mezinárodně uznanými standardy a nejlepší praxí ve všech subjektech veřejného sektoru, je zpravidla přiřazována Ministerstvu financí, které ji zajišťuje prostřednictvím CHJ. (MF ČR, ©2008)

1.2 Systém finanční kontroly ve veřejné správě v ČR

Komplexním systémem vnitřní kontroly v ČR je systém finanční kontroly ustanovený zákonem č. 320/2001, o finanční kontrole. Zákon vymezuje uspořádání a rozsah finanční kontroly vykonávané mezi orgány veřejné správy, mezi orgány veřejné správy a žadateli nebo příjemci veřejné finanční podpory a uvnitř orgánů veřejné správy. Zákon se vztahuje také na kontrolu státního podniku vykonávanou ministerstvem. Naopak se **nevztahuje** na kontrolu vykonávanou Nejvyšším kontrolním úřadem a na přezkoumávání hospodaření ÚSC. (ÚZ č. 873, 2012, s. 289)

Systém finanční kontroly v ČR se zaměřuje především na

- generaci **komplexního vertikálního a horizontálního systému finanční kontroly** jako nedílné součásti řízení na všech stupních řízení veřejné správy
- **jednotné metodické řízení** finanční kontroly v celé veřejné správě, vytvoření právních a institucionálních podmínek pro zajištění finanční kontroly a prostředků poskytnutých ČR ze zahraničí a řešení oprávnění kontrolních orgánů mezinárodních organizací pro provádění finanční kontroly v souladu s uzavřenými mezinárodními smlouvami

- **prohloubení provádění předběžné, průběžné a následné finanční kontroly** v působnosti řídicích struktur a kontroly systému řídicí finanční kontroly nezávislými specializovanými útvary včetně zajištění vzájemné spolupráce a výměny informací. (Rektořík, Šelešovský et al., 2003, s. 64)

1.2.1 Současná struktura systému PIFC v ČR

„Zákon upravuje **třístupňovou organizační strukturu** systému finanční kontroly, která je tvořena:

- MF ČR v souladu s kompetenčním zákonem jako ústředním správním úřadem a gestorem pro finanční kontrolu. MF ČR zabezpečuje funkci centra metodického řízení, koordinaci a usměrňování finanční kontroly ve veřejné správě. Zajišťuje vliv na koordinaci a výstupy zpravodajského systému o fungování kontrolních mechanismů prostřednictvím vlastní kontrolní činnosti a analýzou předkládaných zpráv správci kapitol a vyššími ÚSC
- správci rozpočtových kapitol státního rozpočtu a orgány ÚSC jako správci veřejných rozpočtů
- ostatními organizačními složkami státu, organizačními složkami ÚSC a právníky osobami, které hospodaří s veřejnými prostředky.

Uvedené kontrolní stupně uskutečňují a pokrývají finanční kontrolu v celém toku veřejných financí, tj. od jejich zdrojů až po konečnou realizaci.“ (Rektořík, Šelešovský et al., 2003, s. 65, Šebestová et al., 2008, s. 111).

V současné době jsou výše uvedené činnosti z úrovně MF vykonávány převážně formou veřejnosprávních kontrol, což plně neodpovídá požadavkům k zabezpečení cílů systému PIFC. Podrobný popis subsystemů řídicích a kontrolních systémů na jednotlivých úrovních uvádí dále MF ČR ve svém dokumentu Současné nastavení systému PIFC a také Koncepti kontrolního systému v ČR se zaměřením na finanční kontrolu. Vzhledem k tématu diplomové práce se však budu zabývat pouze veřejnosprávními kontrolami. (MF ČR, ©2008)

1.2.2 Centrální harmonizace systému FM&C a systému interního auditu

MF ČR jako ústřední orgán státní správy pro finanční kontrolu metodicky řídí a koordinuje výkon finanční kontroly v oblasti veřejné správy (pouze státní správy) a vykonává funkci centrální harmonizační jednotky se zaměřením na harmonizaci a metodické řízení výkonu finanční kontroly ve veřejné správě. (ÚZ č. 873, 2012, s. 292)

K tomuto účelu zřídilo MF ČR útvar **Centrální harmonizační jednotku**, který přímo podléhá ministroví. Ministr financí je povinen zajistit tomuto útvaru funkční nezávislost na řídicích výkonných strukturách a jeho organizační oddělení od těchto struktur. (Rektořík, Šelešovský et al., 2003, s. 68, Šebestová et al., 2008, s. 113, ÚZ č. 873, 2012, s. 292)

CHJ zabezpečuje v současné době tyto činnosti:

- tvorbu, hodnocení a inovaci koncepce systému PIFC a strategii její realizace
- harmonizaci české legislativy a metodiky v souladu s mezinárodními standardy a normami, včetně jejich začleňování do právního a metodického rámce ČR a vypracovávání návrhů zákonů a prováděcích právních předpisů
- spolupráci s orgány EU v oblasti finančního řízení a kontroly a v oblasti interního auditu včetně zastoupení ve stálých skupinách ustavených pro tyto oblasti
- zpracovávání svodných analýz a podávání zpráv o stavu a o výsledcích systému PIFC včetně vypracování doporučených řešení potřeb vlády ČR a orgánů ÚSC; tato doporučení se zaměřují na zabezpečení hospodárného, efektivního a účinného udržování a rozvíjení systému PIFC, včetně zajištění vývoje a provozování integrovaného informačního systému veřejné správy
- koordinaci trvalého profesního růstu, výměnu nejlepších zkušeností (permanentní diskusní proces formou setkání kontaktních skupin, porad a konferencí) a metodickou přípravu včetně vypracovávání věcné náplně tematického zaměření průběžného vzdělávání a podílu na tvorbě programů v této oblasti. (MF ČR, ©2008)

1.2.3 Koncepce rozvoje systému PIFC v ČR

Koncepční rámec k zajištění dalšího rozvoje systému PIFC tvoří mezinárodně uznávané standardy přizpůsobené podmínkám institucí veřejného sektoru a formulované v principech řádné správy a řízení státu (GOGO). Aplikace definic, cílů a základních charakteristik standardů systému vnitřního řízení a kontroly organizací (GOSO) a mezinárodních standardů pro profesionální praxi interního auditu tvoří základní obsah tohoto koncepčního rámce. (MF ČR, ©2008)

Základním programovým dokumentem, který stanoví hlavní principy, směry a priority integrace reformních a modernizačních aktivit státu, krajů, obcí a ostatních veřejných institucí vedoucí k dalšímu rozvoji systému PIFC v ČR je Koncepce kontrolního systému v ČR se zaměřením na finanční kontrolu

Koncepce je motivována potřebou vlády ČR poskytnout záruku, že správa veřejných prostředků je důvěryhodná a řádná. Především

- má posílit **transparentnost, otevřenost, hospodárnost, efektivnost a účelnost** využívání veřejných zdrojů při zajišťování veřejných služeb ČR s využitím mezinárodních standardů
- vytvořit podmínky **pro předcházení událostem a jednáním, které ohroží nebo znemožní plnění stanovených úkolů** vyplývajících ze schválených záměrů a cílů s nežádoucími dopady. (MF ČR, ©2008)

1.2.4 Definice pojmů

Zákon o finanční kontrole definuje v ustanovení § 2 základní pojmy:

Orgán veřejné správy – organizační složka státu, která je účetní jednotkou, státní příspěvková organizace, státní fond, ÚSC, městská část hlavního města Prahy, příspěvková organizace ÚSC nebo městské části hlavního města Prahy a jiná právnická osoba zřízená k plnění úkolů veřejné správy nebo na základě zvláštního předpisu, která hospodaří s veřejnými prostředky.

Kontrolovaná osoba – orgán veřejné správy a právnická nebo fyzická osoba, která je žadatelem nebo příjemcem veřejné finanční podpory. Může jí být i zahraniční osoba, pokud na území ČR podniká a je příjemcem veřejné finanční podpory.

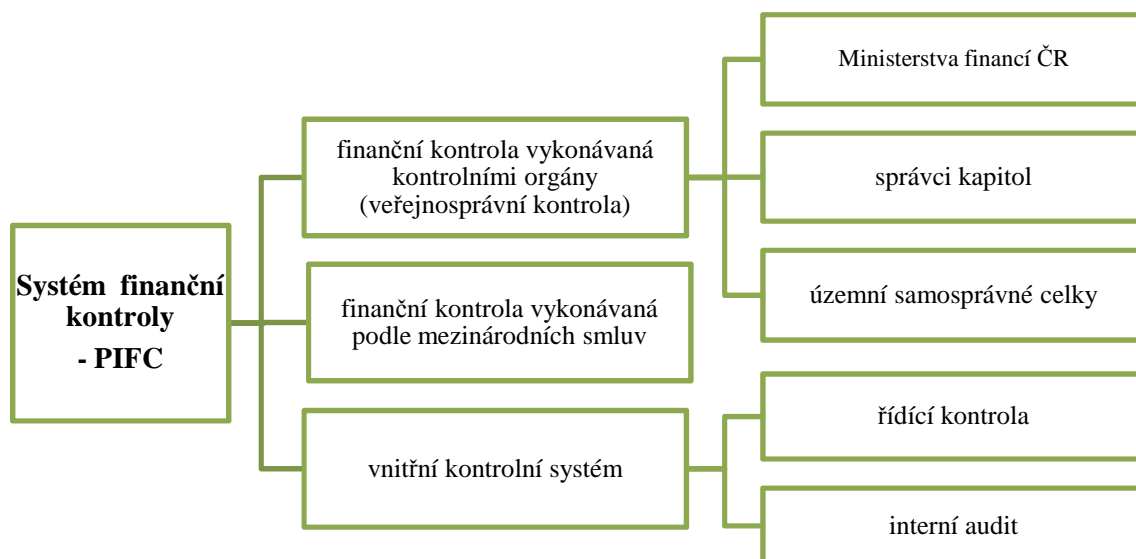
Kontrolní orgán – orgán veřejné správy, který je oprávněn vykonávat finanční kontrolu u kontrolované osoby.

Vedoucí orgán veřejné správy – osoba nebo orgán oprávněný jednat jménem státu, ÚSC nebo právnické osoby. V kraji se rozumí vedoucím orgánu ředitel krajského úřadu, na obci starosta obce, ve statutárním městě primátor a v hlavním městě Praze ředitel Magistrátu hlavního města Prahy.

Osoba povinná spolupůsobit při výkonu finanční kontroly – právnická nebo fyzická osoba, která se podílí na dodávkách zboží nebo služeb hrazených z veřejných výdajů nebo z veřejné finanční podpory. (ÚZ č. 873, 2012, s. 290)

Vymezení těchto pojmů uvádí také např. Šebestová (2008, s. 108) nebo Rejzler, Šelešovský et al. (2003, s. 65)

Finanční kontrola jako součást **systemu finančního řízení** zabezpečujícího hospodaření s veřejnými prostředky obsahuje následující **podsystemy a segmenty** (Obr. 1):



Obr. 1 Systém finanční kontroly – PIFC

Zdroj: autor

1.3 Hlavní cíle finanční kontroly

Zákon o finanční kontrole definuje v ustanovení § 4 čtyři hlavní cíle:

- 1) dodržení zákonnosti při hospodaření s veřejnými prostředky
- 2) zajištění ochrany veřejných prostředků proti rizikům, nesrovnalostem nebo jiným nedostatkům způsobeným zejména porušením právních předpisů, neekonomickým, neúčelným a neefektivním nakládáním s veřejnými prostředky nebo trestnou činností
- 3) poskytování včasných a spolehlivých informací ve vztahu k vedoucímu orgánu veřejné správy o nakládání s veřejnými prostředky, o prováděných operacích o jejich průkazném účetním zpracování za účelem účinného usměrňování činností orgánů veřejné správy v souladu se stanovenými úkoly.
- 4) dodržení principu 3E, tj. ekonomický, efektivní a účelný výkon veřejné správy (ÚZ č. 873, 2012, s. 290)

Tím jsou respektovány obecné cíle finanční kontroly uplatňované v EU na základě zásad obsažených ve směrnici Mezinárodní organizace nejvyšších kontrolních institucí (INTOSAI) z roku 1992. Podle doporučení uvedené směrnice zákon obecné cíle přejímá jako základní zaměření finančních kontrol pro prověřování a posuzování výkonu veřejné

správy. Konkrétní cíle pro výkon finančních kontrol stanoví vedoucí orgánů veřejné správy v rámci systému vnitřního řízení a kontroly. Zákon pojímá zásady pro hodnocení výkonnosti veřejné správy v souladu s Evropskými standardy, tj. v souladu s analýzou založenou na principu 3 E - hospodárný, efektivní a účelný výkon veřejné správy. Kritéria pro jejich uplatnění a hodnocení jsou obsažena v evropských směrnících pro implementaci těchto standardů. (MF ČR, ©2008)

Hlavní cíle finanční kontroly definují i další autoři, např. Šebestová (2008, s. 109) a Nemeč et al. (2010, s. 108)

Orgány veřejné správy vzájemně spolupracují při zajišťování přiměřeného a účinného systému finanční kontroly ve veřejné správě, v rámci spolupráce se na základě vyžádání vzájemně informují o programech a záměrech svých finančních kontrol, o jejich výkonu a výsledcích. Dále spolupracují s Nejvyšším kontrolním úřadem, kterému na vyžádání poskytují tyto informace pro zpracování plánu kontrolní činnosti Nejvyššího kontrolního úřadu. (ÚZ č. 873, 2012, s. 296)

1.3.1 Princip 3E

„Do zákona jsou promítnuty obecné principy právních předpisů EU, které vyžadují, aby finanční prostředky byly využívány hospodárně, efektivně a účelně. Ve finanční kontrole se využívají principy moderního finančního managementu, které představuje metoda založená na principu 3E, která souvisí s hodnocením výkonnosti veřejné správy, tj. hospodárností, efektivností a účelností.“(Rektořík, Šelešovský et al., 2003, s. 65).

K jednotnému uplatňování závazných pravidel a doporučení vydalo MF ČR Metodickou pomůcku CHJ – 16 pro audit výkonu v orgánech veřejné správy. Uvádí se v ní, že závazná pravidla pro provádění auditu výkonu v orgánech veřejné správy vycházejí z obecných zásad, metod a postupů doporučených na základě nejlepších zkušeností obsažených v mezinárodně uznávaných standardech pro audit výkonu v orgánech veřejné správy. Dále metodická pomůcka definuje základní pojmy:

Audit výkonu zkoumá výběrovým způsobem hospodárnost, efektivnost a účelnost operací i přiměřenost a účinnost vnitřního kontrolního systému. 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. (MF ČR, ©2004)

Autoři Nemeč et al. (2010, s. 52) definuje audit výkonnosti jako audit hodnoty za peníze.

Hospodárnosti (Economy) se rozumí takové použití veřejných prostředků k zajištění stanovených úkolů s co nejnižším vynaložením těchto prostředků, a to při dodržení odpovídající kvality plněných úkolů. Hospodárnost je definována jako minimalizace veřejných výdajů 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). Znamená **dělat věci levně**. (MF ČR, ©2004)

Efektivnosti(Efficiency) 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. 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). Znamená **dělat věci správnou cestou**. (MF ČR, ©2004)

Definici efektivnosti vyjadřuje i Šebestová (2008, s. 104), která uvádí, že efektivnost je snaha o dosažení nejlepšího poměru mezi vynaloženými zdroji a dosaženými výsledky.

„Efektivnost je pojímána ve dvojí formě, a to jako produktivita veřejných výdajů či jako nákladová efektivnost. Jedná se o inverzní funkce. Vymezení efektivnosti ve **formě produktivity** používáme tehdy, jestliže máme k alokaci disponibilní stroje, které můžeme k danému účelu plně použít. Potom hledáme takovou alokační variantu, kdy s disponibilními zdroji dosáhneme maximální počet výstupů v předem definované kvalitě. Toto vymezení efektivnosti používá i zákon o finanční kontrole. Efektivnost se také definuje jako **nákladová efektivnost**. Toto pojetí efektivnosti je používáno zejména v souvislosti s analýzou vynaložených výdajů na určité veřejné služby či při zkoumání nákladů na výdajové programy a hledání metod, jak provést efektivní alokaci.“ (citace Nemeč et al. 2010, s. 48 – 49)

Účelností (Effectiveness) se rozumí takové použití veřejných prostředků, které zajistí optimální míru dosažení cílů při plnění stanovených úkolů. Znamená **dělání správných věcí**. (MF ČR, ©2004)

Podle Šebestové (2008, s. 104) účelnost vyjadřuje míru úspěšnosti při dosahování stanovených cílů a řešení problémů. Nezapomíná se ani na potřebnost analýzy samotných cílů, zda jsou opodstatněné.

„Z hlediska ekonomické analýzy 3E je **kritérium účelnosti** ve vztahu ke kritériu hospodárnosti a efektivnosti **nejvyšším druhem kritéria ze všech kritérií 3E.**“ (Nemec et al., 2010, s. 49)

Účinnost se týká měření toho, do jaké míry bylo dosaženo cílů a vztahu mezi zamýšleným a faktickým dopadem činnosti. (MF ČR, ©2004)

Efektivnost a účelnost společně představují nástroj na hodnocení realizovaných opatření veřejné politiky a kvality jejich realizace. (Šebestová et al., 2008 s. 104)

„**Při posuzování všech hledisek** hospodárnosti, efektivnosti a účelnosti je nezbytné postupovat vždy **komplexně**. Koncepce modelu 3E je základem veškerého řízení v oblasti financí a výkonů, kdy na základě cílů jsou poskytovány vstupy, tj. zdroje, které jsou ve formě personálního a věcného zajištění transformovány do výstupů. Výstupy vyvíjejí účinky, na nichž má správa zájem. Efektivita spočívá v plánování cílů a v kontrole dosahování těchto cílů.“ (Otrusínová a Kubíčková, 2011, s. 9)

Základ auditu operací je spojen s analýzou 3E. K původnímu 3E auditoři přidávali další E, takže dnes je **možné hovořit až o 6E v auditu operací**, o kterých se zmiňuje např. Otrusínová a Kubíčková (2011, s. 8) a Dvořáček (2003, s. 134-135)

Spravedlnost (Equity) posuzuje výsledky operací ve vztahu k okolí tak, aby nedocházelo k diskriminaci a nepoctivosti. **Znamená dělat správně.** (Dvořáček, 2003, s. 135)

Prostředí (Environment) hodnotí operace a jejich výsledky ve vztahu k pracovnímu a životnímu prostředí. Znamená **dělat odpovědně.** (Dvořáček, 2003, s. 135)

Etika (Ethics) posuzuje právní a morální (etické) chování managementu a zaměstnanců. Znamená **dělat morálně.** (Dvořáček, 2003, s. 134).

Podle autora Nemce et al. (2010, s. 104) je jedním z důležitých předpokladů pro realizaci obsahové kontroly, tj. výkonnostního auditu v ČR to, že požadavky na 3E budou výslovně obsaženy v relevantních zákonech ČR. **Nejkomplexnější principy 3E** jsou vyjádřeny právě v zákoně o finanční kontrole. Autor však poukazuje na nedostatečné vymezení principu 3E v dalších relevantních zákonech a také na praktické uplatňování principu 3E při

alokaci a kontrole veřejných výdajů. Nedostatky ve vymezení principu 3E uvádí na příkladech:

- v zákoně č. 219/2000 Sb., o majetku ČR a jejím vystupování v právních vztazích, ve znění pozdějších předpisů, v ustanovení § 14 odst. 1 se hovoří pouze o hospodárném a účelném využívání majetku k plnění funkci státu, stejně tak i v zákoně č. 166/1993, o Nejvyšším kontrolním úřadu, ve znění pozdějších předpisů, se ukládá přezkoumání kontrolovaných činností z hlediska hospodárnosti a účelnosti. V obou uvedených zákonech **není uvedena povinnost efektivnosti**.
- největší nedostatky Nemeč vidí v zákoně č. 137/2006 Sb., o veřejných zakázkách, ve znění pozdějších předpisů. Podle ustanovení § 6 tohoto zákona je povinností zadavatele dodržovat zásady transparentnosti, rovného zacházení a zákazu diskriminace. Ve skutečnosti jsou opomíjeny principy 3E, protože vedle procesní (formální) stránky zadávacího procesu je povinností zadavatele sledovat i ekonomickou (obsahovou) stránku použitých zdrojů, kterou zadavateli stanovuje zákon o finanční kontrole. (Nemeč et al., 2010, s. 104-105)

2 VEŘEJNOSPRAVNÍ KONTROLA

Veřejnosprávní kontrola zahrnuje finanční kontrolu skutečností rozhodných pro hospodaření s veřejnými prostředky, zejména při vynakládání veřejných výdajů včetně veřejné finanční podpory u kontrolovaných osob. Veřejnosprávní kontrola se uskutečňuje jako nepřetržitý proces, tj.

- před poskytnutím veřejných prostředků (**předběžná kontrola**)
- v průběhu jejich použití (**průběžná kontrola**)
- následně po jejich použití (**následná kontrola**) včetně auditu podle přímo použitelných předpisů Evropských společenství.

(Dvořák a Dvořáková, 2004, s. 5-6, Rejzler, Šelešovský et al., 2003, s. 69-70).

Veřejnosprávní kontrola je vykonávána kontrolními orgány, tj. MF ČR, správci kapitol, ÚSC a dále řídicími orgány a platebními agenturami, které provádějí kontrolu u kontrolovaných osob na všech úrovních realizace finančních prostředků z rozpočtu EU.

Pojem veřejnosprávní kontrola uvádí také Nemeček (2010, s. 99), který výkon veřejnosprávní kontroly definuje ministerstvem financí a finančními úřady a také jednotlivými poskytovateli veřejných podpor (správci kapitol státního rozpočtu, obecní a krajské úřady atd.). Opomíjí kontroly hospodaření s veřejnými prostředky prováděné na II. úrovni, tj. správci kapitol státního rozpočtu a orgány ÚSC jako správci veřejných rozpočtů.

2.1 Procesní pravidla pro výkon veřejnosprávní kontroly

Legislativní rámec pro výkon veřejnosprávní kontroly na místě tvoří právní předpisy:

- **zákon č. 320/2001 Sb. o finanční kontrole** ve veřejné správě a o změně některých zákonů (o finanční kontrole), ve znění pozdějších předpisů
- **vyhláška MF ČR č. 416/2004 Sb.**, kterou se provádí zákon č. 320/2001 Sb. o finanční kontrole ve veřejné správě a o změně některých zákonů
- **zákon č. 552/1991 Sb. o státní kontrole**, ve znění pozdějších předpisů. Souběh zákonů o finanční kontrole a o státní kontrole je svým způsobem atypický, neboť upravuje postupy pro výkon veřejnosprávní kontroly na místě prostřednictvím obou norem a je proto třeba brát trvale na zřetel jak zákon o finanční kontrole, tak zákon o státní kontrole. Obě normy se také navzájem prolínají, např. v otázkách ukládání pořádkových pokut. (Dvořák a Dvořáková, 2003 s. 8)

- **zákon č. 500/2004 Sb., o správním řízení** (správní řád), ve znění pozdějších předpisů. V ustanovení § 21, odst. 1) zákona o finanční kontrole je uvedeno, že při vybírání a vymáhání pokut uložených kontrolními orgány se postupuje podle správního řádu.
- **zákon č. 337/1991 Sb. o správě daní a poplatků**, ve znění pozdějších předpisů. Odkaz na tento zákon je uveden v § 21 zákona o finanční kontrole (Společná ustanovení k pokutám), podle tohoto zákona se postupuje při placení a vymáhání pokut.
- **INTOSAI** (International Organization of Supreme Audit Institutions) – kontrolní standardy pro Mezinárodní organizaci nejvyšších kontrolních institucí
- **Pokyn CHJ - 1** k jednotnému uplatňování procesních pravidel při výkonu veřejnosprávní kontroly na místě a při realizaci následných opatření s touto kontrolou souvisejících. (MF ČR, ©2009)

2.1.1 Působnost Ministerstva financí ČR

V odstavci 2 ustanovení § 7 zákona o finanční kontrole je upravena působnost Ministerstva financí územních finančních orgánů k výkonu veřejnosprávní kontroly vymezením kontrolovaných osob, kterými jsou:

- **subjekty státní správy** (organizační složky státu, státní fondy, státní příspěvkové organizace). Součástí kontroly je také prověrka přiměřenosti a účinnosti vnitřního kontrolního systému
- **poskytovatelé veřejné finanční podpory** s výjimkou ÚSC
- **žadatelé a příjemci veřejné finanční podpory** poskytnuté ze státního rozpočtu, ze státních fondů a z rozpočtu ÚSC.

Působnost k výkonu veřejnosprávní kontroly u ozbrojených sil, ozbrojených bezpečnostních sborů a zpravodajských služeb ponechává zákon pouze MF ČR a nikoliv územním finančním orgánům. (ÚZ č. 873, 2012, s. 291)

2.1.2 Působnost správců kapitol státního rozpočtu

Správce kapitoly státního rozpočtu je odpovědný za hospodaření s prostředky státního rozpočtu a jinými peněžními prostředky státu ve své kapitole podle ustanovení § 39 zákona

č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech, v platném znění, jsou správci kapitol státního rozpočtu povinni vytvořit systém finanční kontroly, kterým zajistí

- kontrolu svého hospodaření (vnitřní kontrolní systém podle části čtvrté zákona)
- kontrolu hospodaření příslušných organizačních složek státu a příspěvkových organizací v působnosti své kapitoly včetně prověrky přiměřenosti a účinnosti vnitřního kontrolního systému
- veřejnosprávní kontrolu u žadatelů o veřejnou finanční podporu a u příjemců této podpory, s výjimkou těch, jimž byla podpora poskytnuta z rozpočtu územního samosprávného celku. (Rektořík, Šelešovský et al., 2003, s. 69, Šebestová et al., 2008, s. 113, ÚZ č. 873, 2012, s. 292)

2.1.3 Působnost územních samosprávných celků

ÚSC vykonávají veřejnosprávní kontrolu hospodaření s veřejnými prostředky u příspěvkových organizací ve své působnosti, u žadatelů o veřejnou finanční podporu a příjemců veřejné finanční podpory, kterou jim poskytují. Dále jsou ÚSC povinny vytvořit systém finanční kontroly, kterým zajistí kontrolu svého hospodaření a také

- kontrolu hospodaření svých organizačních složek a příspěvkových organizací ve své působnosti
- současně zajistí prověřování přiměřenosti a účinnosti vnitřního kontrolního systému a pravidelně, nejméně jednou ročně ho hodnotí. (Rektořík, Šelešovský et al., 2003, s. 69, Šebestová et al., 2008, s. 113, ÚZ č. 873, 2012, s. 292-293)

Podle ustanovení § 15 odst. 2 zákona č. 250/2000 Sb. provádějí ÚSC pravidelnou, systematickou a úplnou kontrolu hospodaření jimi zřízených a založených právnických osob a zařízení po celý rozpočtový rok. V ustanovení § 1 odst. 3 zákona o finanční kontrole je však **vyloučena z působnosti zákona kontrola právnických osob**, k nimž ÚSC plní funkci zakladatele, např. obchodní společnosti a. s. nebo s. r. o.

2.2 Význam finanční kontroly pro kontrolní činnost ÚSC

V praktické části se budu zabývat veřejnosprávní kontrolou prováděnou Zlínským krajem s důrazem na kontroly z titulu zřizovatelské funkce. Proto uvedu v teoretické části hlavní aspekty finančního hospodaření příspěvkových organizací v působnosti ÚSC a procesní pravidla týkající se veřejnosprávní kontroly.

2.2.1 Finanční hospodaření příspěvkových organizací zřizovaných ÚSC

V ČR existují dva druhy územních samosprávných celků

- základní ÚSC – obce, které se řídí zákonem č. 128/2000 Sb., o obcích, v platném znění a jsou vždy součástí vyššího ÚSC
- vyšší ÚSC – kraje, které se řídí zákonem č. 129/2000 Sb., o krajích (krajské zřízení), v platném znění. (Otrusinová a Kubíčková, 2011, s. 5)

V rámci samostatné působnosti mohou ÚSC zakládat a zřizovat k plnění svých úkolů, k hospodárnému využívání majetku a k zabezpečení veřejně prospěšných činností další organizace. Nejčastěji se jedná o **příspěvkové organizace**, které jsou definovány jako vybrané účetní jednotky a municipální jednotky a působí zejména v oblasti školství, zdravotnictví, sociální péče a kultury. (Otrusinová a Kubíčková, 2011, s. 4, Peková a Pilný 2002, s. 110)

Finanční hospodaření těchto municipálních účetních jednotek se řídí povinností dodržování zákona č. 250/2000 Sb. Zákon vymezuje práva a povinnosti ÚSC a jimi zřizovaných organizací v oblasti rozpočtů, hospodaření s majetkem a veřejnými prostředky, upravuje také vzájemné vztahy mezi příspěvkovými organizacemi a jejich zřizovateli. Právní rámec finančního hospodaření, účetnictví a výkaznictví příspěvkových organizací upravují tyto právní předpisy

- zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů
- vyhláška MF ČR č. 410/2009 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb.
- České účetní standardy pro některé vybrané účetní jednotky č. 701 – 708, které vedou účetnictví podle vyhlášky č. 410/2009 Sb.
- vyhláška MF ČR č. 270/2010 Sb., o inventarizaci majetku a závazků
- vyhláška č. 383/2009 Sb., o účetních záznamech v technické formě vybraných účetních jednotek a jejich předávání do centrálního systému účetních informací státu a o požadavcích na technické a smíšené formy účetních záznamů (technická vyhláška o účetních záznamech)
- zákon č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů (rozpočtová pravidla), ve znění pozdějších předpisů

- zákon č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů, ve znění pozdějších předpisů
- vyhláška č. 323/2002 Sb., o rozpočtové skladbě, ve znění pozdějších novel
- vyhláška č. 449/2009 Sb., o způsobu, termínech a rozsahu údajů předkládaných pro hodnocení plnění státního rozpočtu, rozpočtů státních fondů, rozpočtů územních samosprávných celků, rozpočtů dobrovolných svazků obcí a rozpočtů Regionálních
- zákon č. 320/2001 Sb., o finanční kontrole ve veřejné správě a změně některých zákonů (zákon o finanční kontrole), ve znění pozdějších předpisů
- vyhláška č. 416/2004 Sb., kterou se provádí zákon o kontrole.

Finanční hospodaření příspěvkových organizací je ovlivněno zejména vztahem k rozpočtu zřizovatele. Vždy je třeba dbát na důsledné oddělení investičních a provozních prostředků a také rozlišení hlavní činnosti od doplňkové činnosti zpravidla analytickými účty. Příspěvkové organizace hospodaří s peněžními prostředky, které tvoří

- provozní příspěvek a investiční dotace z rozpočtu zřizovatele
- peněžní prostředky získané vlastní činností
- peněžní prostředky vlastních peněžních fondů
- dary od fyzických a právnických osob
- dotace a granty (transfery) poskytnuté ze státního rozpočtu, státních fondů, z rozpočtu EU a ze zahraničí
- peněžní prostředky získané doplňkovou činností.

Zisk vytvořený v doplňkové činnosti může příspěvková organizace použít jen ve prospěch hlavní činnosti, výjimečně může zřizovatel povolit jiné využití. Zřizovatel může příspěvkové organizaci uložit odvod do svého rozpočtu, pokud

- plánované výnosy překračují plánované náklady příspěvkové organizace, a to jako závazný ukazatel rozpočtu
- investiční zdroje v peněžním fondu jsou větší než potřeba užití
- příspěvková organizace porušila rozpočtovou kázeň. (Otrusinová a Kubíčková, 2011, s. 19-20)

3 KONTROLNÍ POSTUPY VEŘEJNOSPRAVNÍ KONTROLY

Veřejnosprávní kontrolu zajišťují kontrolní orgány prostřednictvím pověřených osob. Tyto osoby uplatňují kontrolní postupy, které jsou uspořádány do fází znázorněných v následujícím obrázku (Obr. 2).



Obr. 2 Fáze veřejnosprávní kontroly

Zdroj: autor

Tyto fáze jsou blíže rozpracovány v interních směrnících příslušných orgánů veřejné správy. (Rektořík, Šelešovský et al., 2003, s. 83)

3.1 Příprava veřejnosprávní kontroly

Fáze přípravy a plánování **veřejnosprávní kontroly** nejsou upraveny zákonem, vychází se proto z příslušných ustanovení prováděcí vyhlášky MF č. 416/2004 Sb. a z pracovních standardů INTOSAI. Vlastní tvorba plánu musí logicky vycházet z předchozí analýzy a vyhodnocení rizik kontrolního prostředí v porovnání se základním cílem kontroly. Teprve po stanovení těchto nezbytných náležitostí je možno realizovat vlastní plán kontroly. (Dvořák a Dvořáková, 2004, s. 9)

Kontrolní postup ve fázi přípravy veřejnosprávní kontroly zahrnuje shromažďování a předběžné vyhodnocování informací, které se týkají

- výběru kontrolované osoby, zjištění identifikačních údajů
- zdrojů financování a údajů o hospodaření kontrolované osoby v minulých obdobích
- právních předpisů, kterými se řídí činnost kontrolované osoby, jejích smluvních vztahů, informací obsažených v záznamech, účetních, finančních a statistických výkazech
- výsledků analýzy a vyhodnocených rizik, spojených s činností kontrolované osoby a návrhu konkrétních cílů veřejnosprávní kontroly
- sestavení rámcového časového harmonogramu a odhadu personálního zajištění veřejnosprávní kontroly včetně případného zapojení přizvaných osob. (Rektořík, Šelešovský et al., 2003, s. 8)

V letech 2008, 2009 a 2010 jsem se podílela na vypracování „Analýzy rizik při výběru subjektů pro provádění následných veřejnosprávních kontrol dotací poskytovaných příjemcům veřejné finanční podpory z rozpočtu Zlínského kraje ve spolupráci s ostatními odborníky“. Nejprve jsme vymezili hlavní rizikové faktory, které ovlivňují a zvyšují možnost neúčelného a neefektivního čerpání poskytnuté finanční podpory. Každému faktoru jsme přidělili váhu rizika v %, kterou jsme dále rozlišili stupněm rizika. Přehled rizikových faktorů včetně jejich ohodnocení jsem shrnula do tabulky (Tab. 1).

Tab. 1 Vyhodnocení rizikových faktorů u příjemců finanční podpory

Riziko	Váha rizika v %	Stupně rizika
Typ a právní forma příjemců finanční podpory	30	1 – obec nebo d. s. o., u nichž je vykonáváno přezkoumání hospodaření dle zákona č. 420/2004 Sb. pracovníky KÚ ZK 2 – příspěvkové organizace zřizované ZK 3 – obec nebo d. s. o., u nichž je vykonáváno přezkoumání hospodaření dle zákona č. 420/2004 Sb. soukromými auditory 4 – příspěvkové organizace zřizované jinými subjekty 5 – ostatní neziskové organizace (občanská sdružení, o. p. s., kluby, VŠ, státní podniky a organizace, vyšší ÚSC a další) 6 – ostatní příjemci (a. s., s. r. o., OSVČ, ostatní)
Objem poskytnutých prostředků	35	1 – dotace ve výši do Kč 25 000 2 – dotace v rozmezí od Kč 25 001 do Kč 50 000 3 – dotace v rozmezí od Kč 50 001 do Kč 100 000 4 – dotace v rozmezí od Kč 100 001 do Kč 250 000 5 – dotace v rozmezí od Kč 250 001 do Kč 400 000 6 – dotace v rozmezí od Kč 400 001 do Kč 600 000 7 – dotace v rozmezí od Kč 600 001 do Kč 800 000 8 – dotace v rozmezí od Kč 800 001 do Kč 1 000 000 9 – dotace v rozmezí od Kč 1 000 001 do Kč 3 000 000 10 – dotace od Kč 3 000 001 a výše
Zkušenosti na základě předchozích kontrol	20	1 – v předchozím roce u příjemce proběhla kontrola 2 – u příjemce neproběhla v předchozím roce kontrola, ale např. účetní data nebo jsou pravidelně zasílána na KÚ ZK 3 – u příjemce dosud kontrola neproběhla a výstupní data nejsou ze strany KÚ ZK monitorována
Četnost	10	1 – finanční podpora již byla v minulých obdobích poskytnuta 2 – finanční podpora nebyla dosud poskytnuta
Typ dotace	5	1 – investiční dotace 2 – neinvestiční dotace

Zdroj: Zlínský kraj, 2010

Nejvyšší váhu rizika jsme přiřadili výši poskytnuté dotace, tj. 35 % a následně typu a právní formy příjemce, tj. 30 %.

3.2 Plánování veřejnosprávní kontroly

Kontrolní postup při plánování veřejnosprávní kontroly zahrnuje

- zpracování jejího programu na základě vyhodnocení informací shromážděných ve fázi přípravy
- výběr témat a návrh časového, personálního, materiálního a technického zabezpečení jejího výkonu
- výběr kontrolních metod a jejich zapracování do revizních a hodnotících postupů podle jejího předmětu
- schválení programu veřejnosprávní kontroly na místě včetně vystavení pověření pro osoby určené k jejímu výkonu.

Pro přípravnou fázi kontroly mohou jako metodická pomůcka sloužit v podstatě jen Standardy INTOSAI, protože i Pokyn CHJ č. 1 tuto fázi kontroly, stejně jako přípravu plánu kontroly zcela pomíjí. (Dvořák a Dvořáková, 2003, s. 12).

3.3 Výkon veřejnosprávní kontroly na místě

U zřizovaných příspěvkových organizací je prováděna následná veřejnosprávní kontrola včetně posouzení přiměřenosti a účinnosti vnitřního kontrolního systému v případech, že u nich není zřízen interní audit. Je zahájena předložením písemného pověření kontrolovaného orgánu kontrolované osobě. O termínu zahájení kontroly je kontrolovaná osoba informována písemně v oznámení.

Kontrola je ukončena marným uplynutím lhůty pro podání námitek nebo dnem doručení rozhodnutí kontrolního orgánu, proti kterému se nelze dále odvolat. (Kontrolní systém Zlínského kraje, 2013, s. 22)

Kontrolní pracovníci jsou při provádění kontroly oprávněni

- vstupovat do objektů, zařízení a provozů, na pozemky a do jiných prostor kontrolovaných osob, pokud souvisí s předmětem kontroly
- požadovat na kontrolovaných osobách, aby ve stanovených lhůtách předložily originální doklady a další písemnosti, záznamy dat na paměťových médiích prostřed-

ků výpočetní techniky, jejich výpisy a zdrojové kódy programů, vzorky výrobků nebo jiného zboží

- seznamovat se s utajovanými skutečnostmi, prokáží-li se osvědčením pro příslušný stupeň utajení těchto skutečností, vydaným podle zvláštního zákona
- požadovat na kontrolovaných osobách poskytnutí pravdivých a úplných informací o zjišťovaných a souvisejících skutečnostech
- zajišťovat v odůvodněných případech (originální) doklady; jejich převzetí musí kontrolované osobě písemně potvrdit a ponechat jí kopie převzatých dokladů
- požadovat, aby kontrolované osoby podaly ve stanovené lhůtě písemnou zprávu o odstranění zjištěných nedostatků
- v případech stanovených tímto zákonem ukládat pořádkové pokuty
- používat telekomunikační zařízení kontrolovaných osob v případech, kdy je jejich použití nezbytné pro zabezpečení kontroly. (Dvořák a Dvořáková, 2003, s. 19-20)

3.3.1 Protokol o výsledku veřejnosprávní kontroly na místě

Protokol musí obsahovat náležitosti uvedené v ustanovení § 15 zákona č. 552/1991 Sb. Z protokolu o výsledku kontroly hospodaření příspěvkové organizace zřizované ÚSC (kromě nedostatků plynoucích ze zákona o účetnictví) musí být minimálně zřejmé, jaká další související témata byla prověřována (např. zadávání veřejných zakázek), zda byl prověřován vnitřní kontrolní systém organizace, jaká je efektivnost, hospodárnost a účelnost vynakládaných veřejných prostředků a jak jsou naplňovány další cíle finanční kontroly.

Vedoucí kontrolní skupiny po vyhotovení protokolu bez zbytečného odkladu seznámí kontrolovanou osobu s obsahem protokolu a předá jí jeden stejnopis. Seznámení s protokolem včetně poučení o možnosti podat **písemné a zdůvodněné námitky ve lhůtě 5 dnů** ode dne seznámení s protokolem potvrdí kontrolovaná osoba podpisem. Při odmítnutí podpisu protokolu kontrolovanou osobou se toto vyznačí v závěru protokolu. (Kontrolní systém Zlínského kraje, 2013, s. 20-21)

3.3.2 Opatření k nápravě

Při zjištění nedostatků je kontrolovaný subjekt povinen v případě Zlínského kraje **nejpozději do 30 dnů** ode dne seznámení s protokolem písemně sdělit, jaká učiní opatření k jejich odstranění s uvedením termínu a jaká přijme opatření k omezení či zabránění těmto nedostatkům v dalších obdobích. Kontrolní orgán výběrovým způsobem (s ohledem na závaž-

nost nedostatku) provede následnou kontrolu odstranění nedostatků a účinnosti přijatých opatření. (Kontrolní systém Zlínského kraje, 2013, s. 20-21)

O závažných zjištěních z vykonaných finančních kontrol se nejpozději do 1 měsíce od ukončení kontroly **informuje MF ČR**, a to

- pokud bylo zjištěno neoprávněné použití, zadržení, ztráta nebo poškození veřejných prostředků (veřejné finance a majetek) v hodnotě přesahující v jednotlivém případě Kč 300 000
- pokud bylo podáno oznámení policejním orgánům nasvědčující tomu, že byl spáchán trestný čin.

Formulář pro hlášení není stanoven, garantem správného postupu je vedoucí kontrolního oddělení odboru Kancelář ředitele. Hlášení se podává prostřednictvím ředitele úřadu po jeho předchozím projednání s hejtmánem. (Kontrolní systém Zlínského kraje, 2013, s. 17)

3.3.3 Řízení o námitkách

Pokud byly proti obsahu protokolu podány včas zdůvodněné námitky, tj. **do 5 kalendářních dnů**, rozhodne o nich **do 30 dnů od jejich doručení ředitel** krajského úřadu. Proti rozhodnutí ředitele nejsou opravné prostředky přípustné. Při rozhodování o námitkách se nepostupuje podle správního řádu, ale podle zákona č. 551/1992 Sb. (Kontrolní systém Zlínského kraje 2013, s. 22)

3.4 Nakládání s výsledky

Postup nakládání s výsledky vykonané veřejnosprávní kontroly zahrnují úkony při

- předávání zjištění o porušení rozpočtové kázně a předkládání informací MF ČR o závažných zjištěních
- vzájemné výměně informací významných pro usměrňování finanční kontroly
- zabezpečování podkladů pro zpracování zpráv o výsledcích finanční kontroly
- koordinaci sestavování návrhů střednědobých a ročních plánů finanční kontroly, zejména ve vztahu k rozpočtům, pravděpodobnosti výskytu rizik spojených s rozsáhlými organizačními změnami v orgánech veřejné správy. (Řektořík, Šelešovský et al., 2003, s. 84)

3.5 Porušení rozpočtové kázně

Zákon č. 250/2000 Sb. rozlišuje dva typy porušení rozpočtové kázně, podle ustanovení § 22 a ustanovení § 28.

3.5.1 Porušení rozpočtové kázně dle § 22 zákona č. 250/2000 Sb.

Jedná se o neoprávněné použití nebo zadržetí peněžních prostředků

- poskytnutých z rozpočtu ÚSC, městské části hlavního města Prahy, svazku obcí, Regionální rady regionu soudržnosti
- za porušení povinností stanovených právním předpisem, přímo použitelným předpisem EU
- pokud příjemce neprokáže, jak byly tyto prostředky použity.

Za prodlení s odvodem za porušení rozpočtové kázně se počítá penále ve výši 1 promile za každý den prodlení, nejvýše však do výše tohoto odvodu. Penále, které v jednotlivých případech nepřesáhne Kč 1 000, se neuloží.

Proti uložení odvodu podle § 22 odst. 2 zákona č. 250/2000 Sb. **nelze podat opravný prostředek**. Kontrolovaná osoba může požádat ÚSC z důvodu zamezení tvrdosti o povolení úlevy z uložených povinností. (ÚZ č. 873, 2012, s. 261)

3.5.2 Porušení rozpočtové kázně dle § 28 zákona č. 250/2000 Sb.

Jedná se o porušení rozpočtové kázně, kterého se příspěvková organizace zřizovaná ÚSC dopustí tím, že např.

- použije finanční prostředky poskytnuté z rozpočtu zřizovatele v rozporu se stanoveným účelem
- převede do svého peněžního fondu více finančních prostředků než stanovení tento zákon nebo vyhláška č. 114/2002 Sb.
- použije prostředky svého peněžního fondu na jiný účel, použije své provozní prostředky na účel, na který měly být použity prostředky jejího peněžního fondu
- překročí stanovený nebo přípustný objem prostředků na platy, pokud toto překročení do 31. prosince nekryla ze svého fondu.

Výjimku tvoří porušení rozpočtové kázně při nakládání s prostředky poskytnutými příspěvkové organizaci z rozpočtu zřizovatele, které obdržel zřizovatel ze státního rozpočtu, z rozpočtu státního fondu, z rozpočtu Regionální rady regionu soudržnosti nebo z Národního fondu za účelem, aby je na základě svého rozhodnutí poskytl právnické osobě. V takovém případě se postupuje podle ustanovení § 22 zákona č. 250/2000 Sb.

Zřizovatel může z důvodu zamezení tvrdosti snížit nebo prominout odvod za porušení rozpočtové kázně na základě písemné žádosti příspěvkové organizace. Lhůta pro vyřízení žádosti se nestanovuje, je odvislá od složitosti případu a frekvence zasedání příslušného orgánu. Zpravidla by neměla přesáhnout 6 měsíců. (ÚZ č. 876, 2012, s. 265)

3.5.3 Pokuta za maření výkonu kontroly

Za maření veřejnoprávní kontroly a za nepřijetí nebo neplnění přijatých opatření k nápravě nedostatků lze uložit pokutu, případně pořádkovou pokutu ve smyslu ustanovení § 19 zákona č. 552/1991 Sb. Pokutu uloží ve správním řízení vedoucí věcně příslušného odboru, který provádí veřejnosprávní kontrolu. (Kontrolní systém Zlínského kraje, 2013, s. 23)

3.6 Podávání zpráv o výsledcích finančních kontrol

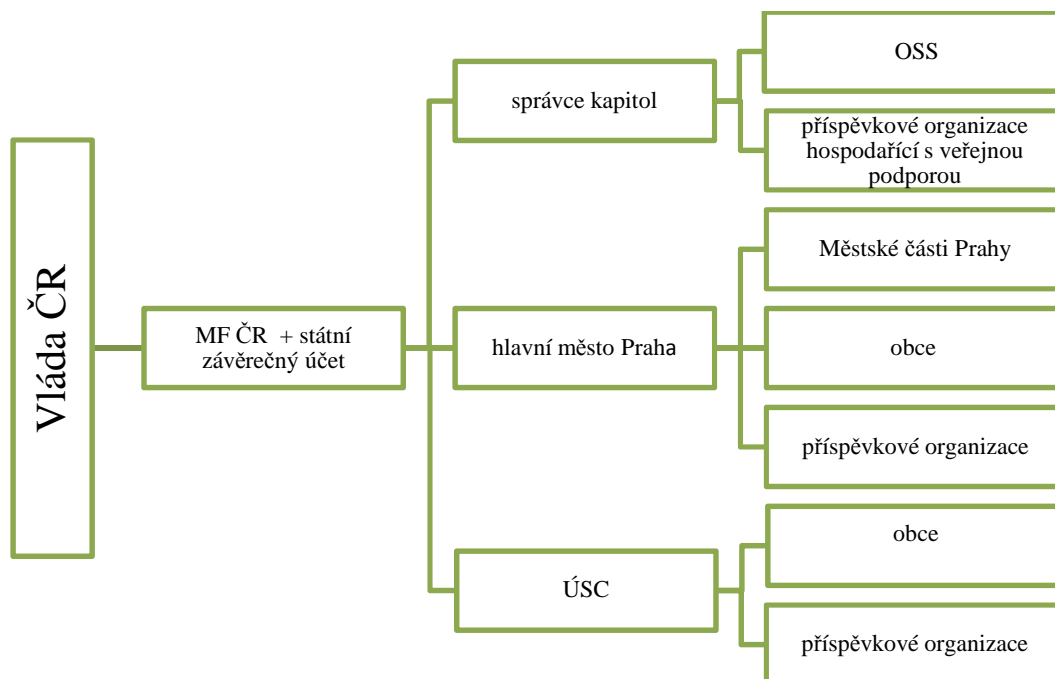
V rámci přenesené působnosti zpracovávají kraje roční zprávy o výsledcích finančních kontrol obcí ve svém územním obvodu, hlavní město Praha zpracovává roční zprávy o výsledcích finančních kontrol městských částí.

Strukturu a rozsah zpráv o výsledcích finančních kontrol, postup a termíny jejich předkládání stanovuje prováděcí vyhláška č. 416/2004 Sb. Roční zprávu tvoří:

- souhrnné zhodnocení výsledků finančních kontrol zajišťovaných orgánem veřejné správy a přiměřenosti a účinnosti zavedeného systému finanční kontroly
- tabulky údajů o výsledcích finančních kontrol a o stavu vybraných ukazatelů pro účely souhrnného zhodnocení přiměřenosti a účinnosti systému finanční kontroly

Způsob předkládání zpráv o výsledcích finančních kontrol mezi orgány veřejné správy v hierarchii v zásadě kopíruje strukturu rozdělovacího procesu veřejných výdajů v **třístupňovém zpravodajském systému**.

Postup při předávání ročních zpráv o výsledcích finančních kontrol mezi jednotlivými stupni jsem znázornila v obrázku (Obr. 3).



Obr. 3 Hierarchie podávání ročních zpráv o výsledcích finančních kontrol

Zdroj: autor

MF ČR předkládá vládě roční zprávu o výsledcích finančních kontrol současně s návrhem státního závěrečného účtu. Roční zprávu předává také Nejvyššímu kontrolnímu úřadu.

K zabezpečení požadavků zákona o finanční kontrole a prováděcí vyhlášky vytvořilo MF ČR příslušný informační systém, jehož součástí je modul pro zpracování ročních zpráv o výsledcích finančních kontrol. Mezi základní úkoly tohoto modulu, který je připraven jako centrální systém s využitím web-technologií, patří zejména

- předávání ročních zpráv o výsledku finančních kontrol včetně příloh orgánem základní úrovně řízení v elektronické podobě prostřednictvím portálu FKVS
- automatické zpracování ročních zpráv předložených MF ČR
- vytvoření prostředí pro následné vyhodnocování ročních zpráv a analýzu účinnosti veřejnosprávní kontroly, řídicí kontroly a interního auditu. (citace Šebestová et al. 2008 s. 85)

3.6.1 Roční zpráva o výsledcích finanční kontroly za rok 2011

Ve zprávě o výsledcích finanční kontroly rok 2011 je vyhodnoceno finanční řízení a kontrola, provedené veřejnosprávní kontroly, plány interních auditů ve veřejné správě a činnosti CHJ s následujícími závěry.

Finanční řízení a kontrola ve veřejné správě

System finančního řízení a kontroly se v roce 2011 dále rozvíjel a svoji činností přispíval k posílení účinnosti vnitřního kontrolního systému při hospodaření s veřejnými financemi a majetkem orgánů veřejné správy. Aktualizován byl systém řízení rizik, rozšířilo se i využívání ekonomických informačních systémů a dalších softwarových řešení, které zabraňují provádět operace v případě, kdy nejsou řádně doloženy podle platných vnitřních předpisů a eliminují tak i případné selhání zaměstnanců.

Veřejnosprávní kontroly hospodaření s veřejnými prostředky ČR

Veřejnosprávní kontroly se zaměřily na kontrolu správnosti čerpání a užití prostředků veřejných rozpočtů, správnost tvorby a hospodaření s fondy, dodržování rozpočtové a finanční kázně, na hospodaření, správu, ochranu a inventarizaci majetku, na správnost, úplnost a věrohodnost účetnictví a jeho vedení, na zadávání a realizaci veřejných zakázek a na pracovněprávní vztahy.

Interní audit ve veřejné správě

Plány interního auditu na rok 2011 zaměřovaly činnost útvarů interního auditu na vyhodnocení přiměřenosti a účinnosti vnitřního kontrolního systému a fungování kontrolních mechanismů finančního řízení, dodržování právních předpisů, zajištění ochrany veřejných prostředků proti rizikům, nesrovnalostem nebo jiným nedostatkům a na prověřování principu 3E využívání veřejných prostředků vynakládaných na činnost a výkon orgánů veřejné správy. K jednotlivým zjištěním byla v závěrečných auditorských zprávách navržena doporučení k jejich odstranění.

Centrální harmonizace finanční kontroly ve veřejné správě

Stěžejním úkolem v oblasti legislativy bylo vypracování návrhu novely zákona o finanční kontrole ve veřejné správě. Novela vytváří **dvoustupňový systém finanční kontroly** ve veřejné správě ČR. Navrženou právní úpravou dochází ke sladění vnitrostátní právní úpravy s požadavky práva EU a evropské dobré praxe. Současně vymezením působnosti územních finančních orgánů k výkonu finanční kontroly dochází k částečnému odstranění tolik kritizovaného duplicitního výkonu kontrol.

Souhrnné zhodnocení přiměřenosti a účinnosti systému finanční kontroly

Výsledky finančních kontrol a jejich zjištění potvrzují, že systém finanční kontroly v roce 2011 byl přiměřený a účinnější v porovnání s předchozím rokem. Současně však vyhodno-

cení výsledků finančních kontrol ukázalo, že v průběhu roku 2011 byly zjišťovány nedostatky v hospodaření s veřejnými financemi a majetkem obdobného charakteru jako v předchozích letech. K zjištěným nedostatkům a doporučením byla u auditovaných a kontrolovaných osob přijímána nápravná opatření, nicméně zjištěné nedostatky představují rizika v činnosti orgánů veřejné správy v roce 2012.

Za hlavní rizika, která vyžadují systémové řešení na centrální úrovni, lze označit:

- **riziko nedostatků ve výkonu finančního řízení a kontroly v odpovědnosti** vedoucích zaměstnanců řídicích a výkonných struktur orgánů veřejné správy. MF ČR připravilo zásadní systémové řešení. Součástí novely zákona o finanční kontrole je zavedení nového systému finanční kontroly, a to auditu ve veřejné správě. Cílem auditu je zejména zjišťovat a ověřovat spolehlivost řídicích a kontrolních systémů ve veřejné správě a správnost operací u auditovaných osob.
- **riziko nedostatků při zajišťování veřejných zakázek** v orgánech veřejné správy. Poslanecká sněmovně Parlamentu ČR dne 31. ledna 2012 schválila novelu zákona č. 137/2001 Sb., o veřejných zakázkách, která s účinností od 1. dubna 2012 zpřísnila celý proces zadávacího řízení a přispěje tak k větší transparentnosti při vynakládání veřejných prostředků v systému veřejných zakázek.
- **riziko provádění duplicitních veřejnosprávních kontrol** na místě u příjemců veřejné finanční podpory. MF ČR předpokládá připravit pro potřeby poskytovatelů veřejné finanční podpory a územních finančních orgánů informační systém pro koordinaci výkonu veřejnosprávních kontrol, jehož využívání zabrání vzniku duplicitních kontrol na místě u příjemců této podpory. (MF ČR, ©2012)

3.7 Finanční kontrola podle mezinárodních smluv

Finanční kontrola zahraničních prostředků vykonávaná mezinárodními organizacemi podle vyhlášených mezinárodních smluv je podrobněji rozvedena v ustanovení § 24 zákona o finanční kontrole. V rámci spolupráce se mezinárodní a národní kontrolní orgány vzájemně informují o předmětu, účelu a výsledku finančních kontrol, koordinují jejich výkon a postupují při finanční kontrole na území ČR ve vzájemné součinnosti. Orgány veřejné správy jako kontrolované osoby jsou povinny výkon finanční kontroly umožnit. (Rektořík, Šelešovský et al., 2003, s. 71)

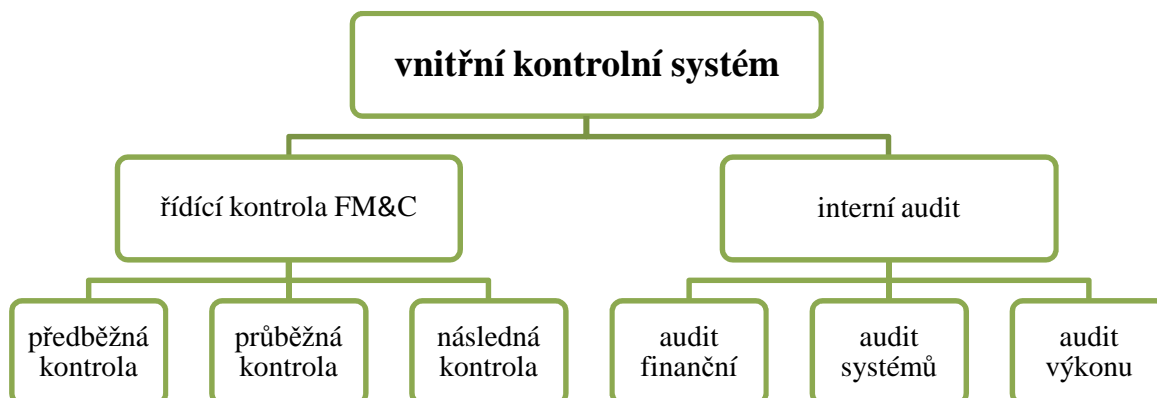
4 VNITŘNÍ KONTROLNÍ SYSTÉM V ORGÁNECH VEŘEJNÉ SPRÁVY

V zákoně o finanční kontrole je uvedeno, že **vnitřní kontrolní systém zahrnuje**

- finanční kontrolu zajišťovanou odpovědnými zaměstnanci jakou součástí vnitřního řízení orgánu veřejné správy při přípravě operací před jejich schválením, při průběžném sledování uskutečňovaných operací až do jejich konečného vypořádání a vyúčtování a následném prověření vybraných operací v rámci hodnocení dosažených výsledků a správnosti hospodaření, pod pojmem „**řídící kontrola**“ prostřednictvím předběžné, průběžné a následné kontroly
- organizačně oddělené a funkčně nezávislé přezkoumávání a vyhodnocování přiměřenosti a účinnosti řídicí kontroly včetně prověřování správnosti vybraných operací, pod pojmem „**interní audit**“

Vnitřní kontrolní systém v orgánech veřejné správy je podle požadavků Evropské komise rozdělen na dva podsystémy, tzv. systém finančního řízení a kontroly (FM&C) a systém interního auditu. (ÚZ č. 873, 2012, s. 299).

Strukturu vnitřního kontrolního systému znázorňuje také následující obrázek (Obr. 4).



Obr. 4 Vnitřní kontrolní systém

Zdroj: autor

4.1 Zavedení, udržování a prověřování účinnosti vnitřního kontrolního systému

Odpovědnost za organizování, řízení a zajištění přiměřenosti a účinnosti finanční kontroly mají vedoucí orgánů veřejné správy v rámci své řídicí pravomoci. Již z ustanovení § 5 zákona o finanční kontrole vyplývá pro vedoucí orgánu veřejné správy povinnost **vycházet při zavádění a řízení finanční kontroly z mezinárodně uznávaných standardů INTOSAI**. Mezinárodní standardy tvoří nedílnou součást závazných směrnic, které spolu s důrazně doručenými směrnicemi tvoří Mezinárodní rámec profesní praxe interního auditu – IPPF.

Vnitřní kontrolní systém je takový systém kontroly ve veřejné správě, který je vytvářen uvnitř orgánu veřejné správy. Jeho funkcí je realizovat jak účetní kontrolu, kontrolu dokumentů, tak i audit výkonnosti. Za vytváření a fungování takového systému odpovídá vedoucí orgánu veřejné správy. Cílem vnitřního kontrolního systému je

- vytvářet podmínky pro hospodárné, efektivní a účelné fungování veřejné správy
- včas zjišťovat, vyhodnocovat a minimalizovat všechna rizika vznikající a ohrožující účinné fungování veřejné správy
- produkovat a podávat informace příslušným úrovním řízení o zjištěných nedostacích a o přijímání opatření k jejich nápravě. (Nemec et al., 2010, s. 21)

Autor **opomíjí další povinnosti**, mezi něž patří podle zákona o finanční kontrole např. povinnost zajistit, aby finanční kontrolu vykonávali zaměstnanci splňující tři zákonem dané požadavky - kvalifikační předpoklady, bezúhonnost a nesmí u nich hrozit střet zájmů. Definice cílů vnitřního kontrolního systému podle zákona o finanční kontrole uvádí také Rektorič, Šelešovský et al. (2003, s. 71) a Šebestová et al. (2008, s. 115).

MF ČR vydalo Metodickou pomůcku pro zjištění úrovně nastavení vnitřního kontrolního systému v oblasti státního rozpočtu. Podle metodiky MF ČR je vnitřní kontrolní systém souhrnem organizovaných, formalizovaných a stálých nástrojů a opatření, které jsou zavedeny v organizaci k zajištění dosažení stanovených cílů při splnění principu 3E. Uvádí se v ní, že vnitřní kontrolní systém poskytuje **pouze přiměřenou jistotu o splnění stanovených cílů** proto **nemůže plně zajistit, že** dojde k jejich absolutnímu splnění. Odpovědnost za zavedení a udržování vnitřního kontrolního systému ze zákona o finanční kontrole ne-

sou odpovědní vedoucí zaměstnanci orgánu veřejné správy v rámci své řídicí pravomoci, nikoliv kontrolující. (MFCR, ©2004)

Systém vnitřního řízení a kontroly se skládá z pěti vzájemně propojených prvků, které tvoří kontrolní prostředí, kontrolní postupy, informační a komunikační systémy, určení a vyhodnocování rizika, monitorovací činnosti.

„Systém vnitřní kontroly lze označit jako **systém provozních, finančních, evidenčních a ostatních kontrol vytvořených managementem**. Jde o souhrn všech opatření a institucí v účetní jednotce, jejichž úkolem je ve vzájemné návaznosti kontrola hospodářské a provozní činnosti účetní jednotky a s tím samozřejmě spojené i činnosti pracovníků účetní jednotky.“ (Schiffer, 2009, s. 17). Podle autora jsou důležitým nástrojem i objektem kontroly prakticky všechny obory podnikové informační soustavy - účetnictví, operativní evidence, kalkulace a rozpočetnictví, statistika. Je to pak především účetnictví a účetní systém, které by měly zajišťovat řádný sběr a třídění průkazných účetních informací pro řízení účetní jednotky, ochranu jejího majetku, sestavení účetní závěrky a dodržování právních norem.

Za jedničku ve vnitřním kontrolním systému považuje autor inventarizaci majetku a závazků, jejímž úkolem je zjistit, jaký je skutečný stav těchto veličin, zda je zajištěna ochrana majetku, zda je tento majetek řádně udržován a používán a zda jsou evidenční zápisy o majetku a závazcích pravdivé. Autor upozorňuje na skutečnost, že právě řádně provedené inventarizace v některých účetních jednotkách doslova zachránily značné hodnoty, které by se jinak ztratily, zničily, zneužily nebo by nebyly patřičným způsobem využívány. V knize uvádí autor konkrétní ukázkou selhání vnitřního kontrolního systému na případech zpronevěry peněžních prostředků, způsob zakrývání zpronevěry a příčiny odhalení. (Schiffer, 2009 s. 111).

Selháním vnitřního kontrolního systému včetně zjištěné zpronevěry se budu zabývat v praktické části. Prokazování zpronevěry je velmi náročné a problematické. Úkolem veřejnosprávní kontroly je prokázat výši neoprávněně použitých a zadržovaných veřejných prostředků, prokázat vinu odpovědným osobám je však již úkolem orgánů činných v trestním řízení.

4.2 Řídící kontrola

Řídící kontrola zahrnuje finanční kontrolu zajišťovanou odpovědnými vedoucími zaměstnanci jako součást vnitřního řízení orgánu veřejné správy. Systém finančního řízení a kontroly je v zákoně označován jako řídicí kontrola. Zahrnuje kontrolu zajišťovanou odpovědnými vedoucími zaměstnanci jako součást vnitřního řízení orgánu veřejné správy. (ÚZ č. 873, 2012, s. 300)

MF ČR vydalo CHJ 17 – Metodickou příručku pro výkon řídicí kontroly v orgánech veřejné správy, která je určena pro vedoucí zaměstnance veřejné správy. Jejím hlavním cílem je pomoci odpovědným vedoucím zaměstnancům zajistit v rámci jejich působnosti fungování řídicí kontroly. Řídící kontrola je souhrn organizovaných, formalizovaných a stálých nástrojů (procesů), které byly vybrány a zavedeny do užívání vedoucími zaměstnanci na všech úrovních řízení za účelem dosažení stanovených cílů orgánu veřejné správy a minimalizace výskytu rizika. (MF ČR, ©2008)

Riziko představuje pravděpodobnost, že nastane negativní jev, který ovlivní dosažení cílů organizace. Rizika, se kterými se nejčastěji vedoucí zaměstnanci setkávají, mají povahu **majetkových** (veřejné zakázky, dodávka služeb), **rozpočtových** (není dodržena výše, povaha či charakter rozpočtové položky), **účetních** (účetnictví neodráží věrně realitu) či **právních pochybení** (nedodržení právního předpisu, které může vést až k trestnímu postihu zaměstnance).

Řídící kontrola se uskutečňuje jako nepřetržitý proces, tj. při přípravě operací před jejich schválením (**předběžná kontrola**), při průběžném sledování uskutečňovaných operací až do jejich konečného vypořádání a vyúčtování (**průběžná kontrola**) a následném prověření vybraných operací v rámci hodnocení dosažených výsledků a správnosti hospodaření (**následná kontrola**). Fungování přiměřených a účinných řídicích a kontrolních mechanismů je v odpovědnosti vedoucích orgánů veřejné správy, kteří zodpovídají za uvedení, udržování a další rozvoj těchto mechanismů na základě doporučení od CHJ. (MF ČR, ©2008)

4.2.1 Předběžná kontrola

Účelem předběžné kontroly je předcházení nedostatkům oddělením pravomocí a odpovědností při přípravě a schvalování operace. V rámci řídicí kontroly jako součásti vnitřního kontrolního systému zajišťují předběžnou kontrolu tyto odpovědní činitelé

- **příkazce operace** – vedoucí orgánu veřejné správy, u větších organizací může být tato činnost rozložena mezi více vedoucích zaměstnanců, tím se ovšem nezbavují obecné odpovědnosti za výkon finanční kontroly jako vedoucí orgánu veřejné správy
- **správce rozpočtu** – vedoucí zaměstnanec organizačního útvaru odpovědný za správu rozpočtu nebo jiný zaměstnanec, odpovědný za dodržování finančního rozpočtu/plánu v objemu i struktuře
- **hlavní účetní** – vedoucí zaměstnanec organizačního útvaru odpovědný za vedení účetnictví nebo jiný zaměstnanec k tomu pověřený

Sloučení funkcí je možné výjimečně na pozici správce rozpočtu a hlavní účetní jen v případech, kdy je to odůvodněno malou pravděpodobností výskytu nepřiměřených rizik. (Rektořík, Šelešovský et al., 2003, s. 73, Šebestová et al., 2008, s. 116).

Předběžná kontrola zajišťována ve dvou fázích, a to

- před právním úkonem, kterým vzniká orgánu veřejné správy nárok na veřejný příjem nebo jiné plnění, anebo kterým vzniká orgánu veřejné správy závazek k veřejnému výdaji nebo jinému plnění
- před faktickým uskutečněním veřejného výdaje nebo jiného plnění, anebo před přijetím veřejného příjmu nebo jiného plnění.

4.2.2 Průběžná a následná kontrola

Průběžná kontrola je zaměřena na probíhající operace. Jejím úkolem je zjistit, zda operace probíhají v souladu se stanoveným cílem. Jedná se o průběžné sledování uskutečňovaných operací včetně konečného vypořádání a vyúčtování. Následná kontrola je zpětné ověření zaměřené na konečný výsledek operace, nebo následné prověřování vybraných operací (po jejich konečném vypořádání a vyúčtování).

Při kontrole vykonávané následně již v době po vyúčtování operací se prověřuje a vyhodnocuje většinou na vybraném vzorku těchto operací především to, zda zaznamenané údaje o hospodaření s veřejnými prostředky věrně zobrazují zdroje, stav a pohyb veřejných prostředků a zda odpovídají skutečnostem rozhodným pro uskutečnění veřejných příjmů, výdajů a obecně nakládání s veřejnými prostředky. Nedílnou součástí tohoto typu kontroly je i ověření, zda jsou kontrolované operace v souladu s právními předpisy, schválenými rozpočty, programy, projekty, uzavřenými smlouvami nebo jinými rozhodnutími

přijatými v rámci řízení. Obecně zde platí „historická“ formulace – **jedná se o porovnávání stavu žádoucího se stavem skutečným**. Pozornost musí být věnována také i posuzování kritérií hospodárnosti, účelnosti a efektivnosti vynakládaných prostředků. (Dvořák a Dvořáková, 2004, s. 5-6)

Průběžnou a následnou kontrolu zajišťují vedoucí zaměstnanci a další zaměstnanci, kteří mají její výkon ve funkční náplni v rámci věcně příslušného útvaru.

K výkonu průběžné a následné kontroly se používají zejména **operační, revizní a hodnotící postupy**. Operačními postupy prověřuje, zda operace od schválení po konečné vypořádání a vyúčtování probíhá v souladu s právními předpisy a opatřeními orgánů veřejné správy přijatými v mezích těchto předpisů. Revizní a hodnotící postupy zajišťují vyhodnocování informací obsažených v příslušných záznamech nebo datech uložených v informačních systémech potřebných pro účely periodických výkazů, hlášení a zpráv.

4.3 Interní audit

Uvnitř orgánu veřejné správy zajišťuje interní audit **organizačně a funkčně nezávislý útvar**, případně k tomu zvlášť pověřený zaměstnanec, organizačně oddělený od řídicích výkonných struktur. Interní audit je systematické vyhodnocování rozmanitých operací a řídicích a kontrolních mechanismů, nástrojů a opatření v organizaci, které má zjistit, zda

- finanční a provozní informace jsou přesné a spolehlivé
- rizika vztahující se k organizaci jsou identifikována a minimalizována
- externí nařízení a přijaté interní zásady a postupy jsou dodržovány
- provozní kritéria jsou plněna, zdroje jsou využívány účelně a hospodárně
- cíle organizace jsou efektivně dosahovány. (Dvořák a Dvořáková, 2004 s, 53)

Interní audit při realizaci jakéhokoli auditu týkajícího se dané činnosti vždy hodnotí adekvátnost stanovených rizik vedoucími zaměstnanci a způsob jejich vyhodnocování. Podrobně se touto problematikou zabývá Pokyn CHJ – 6 k jednotnému uplatňování závazných pravidel a doporučení pro systém řízení rizik v orgánech veřejné správy.(MF ČR, ©2013)

Interní audit zahrnuje zejména

- **finanční audit** – ověřují, zda údaje ve výkazech věrně zobrazují majetek, zdroje jeho financování a hospodaření s ním

- **audity systémů** – prověřují a hodnotí systémy zajištění příjmů včetně vymáhání pohledávek, financování činnosti orgánu veřejné správy zajištění správy veřejných prostředků
- **audity výkonu** – zkoumají výběrovým způsobem hospodárnost, efektivnost a účelnost operací a přiměřenost a účinnost vnitřního kontrolního systému. (Rektořík, Šelešovský et al., 2003, s. 74, ÚZ č. 873, 2012, s. 300)

V případech s malou pravděpodobností výskytu nepřiměřených rizik při hospodaření s veřejnými prostředky, mohou orgány veřejné správy a ÚSC u organizačních složek a příspěvkových organizací ve své působnosti nahradit funkci útvaru interního auditu výkonem veřejnosprávní kontroly. Interní audit se vykonává v orgánu veřejné správy v souladu se střednědobým plánem (zpravidla 3 – 5 let) a ročními plány jednotlivých auditů. Výsledky interního auditu jsou souhrnně uváděny v roční zprávě, kterou předkládá vedoucímu orgánu veřejné správy. (Rektořík, Šelešovský et al., 2003, s. 75, ÚZ č. 873, 2012, s. 301)

4.4 Kontrolní metody a kontrolní postupy

Taxativní výčet kontrolních metod a kontrolních postupů používaných při výkonu finanční kontroly je uveden v ustanovení § 6 zákona o finanční kontrole, bližší podrobnosti jsou stanoveny ve vyhlášce MF ČR č. 416/2004 Sb. Ve vyhlášce je dodržen základní princip organizačně odděleného a nezávislého uplatňování postupů nově koncipované služby interního auditu ve vnitřním kontrolním systému orgánů veřejné správy k zajištění řádné správy a řízení jejich činnosti. Přehled kontrolních metod a kontrolních postupů uvádím v obrázku (Obr. 5).

Kontrolní metody	Kontrolní postupy
<ul style="list-style-type: none"> • porování • sledování • šetření a ověřování • kontrolní výpočty • analýza 	<ul style="list-style-type: none"> • schvalovací • operační • hodnotící • revizní

Obr. 5 Přehled kontrolních metod a kontrolních postupů

Zdroj: autor

Kontrolní metody se zaměřují na zjištění skutečného stavu hospodaření s veřejnými prostředky a jeho porovnání s příslušnou dokumentací, sledování správnosti postupů při hos-

podání s veřejnými prostředky, šetření a ověřování skutečností týkajících se operací, kontrolní výpočty a analýzu údajů ve finančních výkazech nebo informačních systémech a vyhodnocení jejich vzájemných vztahů. (Rektořík, Šelešovský et al., 2003, s. 76-77).

Kontrolní postupy jsou systematicky uspořádané úkony, kterými se na základě zvolených kontrolních metod shromažďují, řídí, vyhodnocují a dokumentují relevantní informace. Kontrolní postupy se člení na schvalovací, operační, hodnotící a revizní postupy. Bližší podrobnosti uvádí vyhláška č. 416/2004 Sb. (ÚZ č. 873, 2012, s. 306)

Demonstrativní výčet kontrolních postupů v zákoně o finanční kontrole výslovně **nezahrnuje auditní postupy** pro jejich značná specifika, která jsou dána posláním nově koncipované služby interního auditu v orgánech veřejné správy. **Auditní postupy** mají zcela **nezávislou zjišťovací a hodnotící funkci**. Auditními postupy se proto prověřuje především účinnost provedených předběžných, průběžných a následných řídicích kontrol. Při hodnocení funkčnosti a účinnosti finančního řízení a jeho řídicích kontrol se auditní postupy zaměřují především na dodržování zásad řádného vedení a řízení orgánu veřejné správy a na jeho hospodaření s veřejnými prostředky. (Rektořík, Šelešovský et al., 2003, s. 77-78)

4.5 Externí audit

Pojem „externí audit“ by měla zavést novela zákona o finanční kontrole. Funkce externího auditu nemůže být nahrazena funkcí interního auditu, neboť externí audit ve veřejném sektoru plní důležitou funkci tím, že poskytuje vládě, parlamentu a institucím, které mají v rukou konečná rozhodnutí, i občanům pravidelnou informaci o kvalitě výkazů a zpráv, o tom, jak se využívají peníze daňových poplatníků, a ujištění o tom, že správa aktiv a pasiv je pod veřejnou kontrolou.

Funkce obdobné externímu auditu zajišťuje v ČR Nejvyšší kontrolní úřad, který není závislý ani na moci zákonodárné (Parlamentu), ani na moci exekutivní (vládě). Jeho institucionální nezávislost doplňuje i nezávislost finanční, přičemž jediným určujícím orgánem v tomto směru je Poslanecká sněmovna Parlamentu ČR. Působnost Nejvyššího kontrolního úřadu k nezávislé kontrole hospodaření ÚSC je však v podstatě omezena na státní majetek, prostředky státního rozpočtu, prostředky poskytnuté ČR ze zahraničí anebo prostředky za něž převzal stát záruky. (MF ČR, ©2008)

5 NOVELA ZÁKONA O FINANČNÍ KONTROLE

Ve zprávě o výsledcích finančních kontrol za rok 2011 se uvádí, že MF ČR připravilo **zásadní systémové řešení**, které by mělo přispět k posílení funkčnosti a účinnosti systému finančního řízení a kontroly. Součástí novely zákona o finanční kontrole je zavedení nového institutu finanční kontroly, kterým je **audit ve veřejné správě**. Cílem auditu ve veřejné správě je zjišťovat a ověřovat spolehlivost řídicích a kontrolních systémů ve veřejné správě a správnost operací u auditovaných osob.

Návrh dlouho očekávané novely zákona s předpokládanou účinností k 1. 7. 2013 byl však **zamítnut**. Návrh zamítnutého zákona a vráceného Senátem je navržen na pořad 53. schůze Poslanecké sněmovny Parlamentu ČR dne 7. 5. 2013. (PSP ČR, ©2013)

Novela zákona o finanční kontrole měla doznat významných změn, z nichž uvádím

Změněna je:

- působnost MF ČR, správců kapitol státního rozpočtu a ÚSC

Nově se zavádí:

- ustanovení § 8 b Působnost zřizovatele veřejné výzkumné instituce
- ustanovení § 8c Působnost zřizovatele školské právnické osoby
- ustanovení § 9 Působnost ÚSC a městské části hlavního města Prahy
- ustanovení § 10 Působnost poskytovatele veřejné finanční podpory

Zrušena jsou

- ustanovení § 6 Kontrolní metody a kontrolní postupy, výkon předběžné kontroly je upraven změnami ustanovení § 26, např. možnost specifických řešení u drobných nákupů a limitovaného příslibu včetně vzorů směrnic a základních dokumentů řídicí kontroly. Bližší pravidla činnosti pro výkon předběžné kontroly stanoví prováděcí právní předpis. Dle ustanovení § 27a může zřizovatel u příspěvkové organizace ve své působnosti, která má méně než 5 zaměstnanců, stanovit pro výkon řídicí kontroly použití postupů podle ustanovení § 26 až 27 přiměřeně.
- ustanovení § 24 Finanční kontroly vykonávané podle mezinárodních smluv
- ustanovení § 3 Finanční kontrola a **nahrazen nově Systémem finanční kontroly**, který nově zavádí **audit ve veřejné správě** jako ověřovací, ujišťovací a konzultační činnost, zaměřenou na ověřování spolehlivosti řídicích a kontrolních systémů ve

veřejné správě a správnosti operací, vykonávanou nezávislými, funkčně a organizačně od řídicích a výkonných struktur oddělenými útvary orgánů veřejné správy.

Nově se zavádí § 24 působnost auditních orgánů a procesní pravidla pro výkon auditu ve veřejné správě

„Auditní orgány při výkonu auditu ve veřejné správě ověřují

- spolehlivost řídicího a kontrolního systému osoby, u které je audit vykonáván (dále jen „auditovaná osoba“) se zaměřením na přiměřenost a účinnost jí vykonaných finančních kontrol podle ustanovení § 3
- správnost operací souvisejících s veřejnými příjmy a veřejnými výdaji zajišťovanými auditovanou osobou.

Auditní orgán při výkonu auditu ve veřejné správě u auditované osoby, kterou je příjemce veřejné finanční podpory, ověřuje pouze správnost operací.

Vedoucí orgánu veřejné správy zajišťuje funkční nezávislost útvaru nebo zvlášť pověřeného zaměstnance, kteří vykonávají audit ve veřejné správě a zajišťuje i jejich organizační oddělení od řídicích a výkonných struktur.

Ministerstvo financí, správci kapitol státního rozpočtu a ÚSC mohou v rámci zajišťování výkonu auditu ve veřejné správě pověřit k provádění jednotlivých auditních ověřování podle odstavce 1 jiný orgán veřejné správy nebo jinou osobu oprávněnou podle zvláštního právního předpisu k výkonu auditorské činnosti.“ (PSP ČR, ©2013)

Připravovaná novela přinese změny i v dalších právních předpisech, z nichž nejvýznamnější se týká **zákona č. 561/2004 Sb.**, o předškolním, základním, středním, vyšším, odborném a jiném vzdělávání (školský zákon), z něhož je navrženo zrušení ustanovení § 174 písm. e). Tím by byla **zrušena veřejnosprávní kontrola** využívání finančních prostředků státního rozpočtu přidělovaných podle ustanovení § 160 až 163 školského zákona **vykonávaná Českou školní inspekcí**.

Vedoucí orgánu veřejné správy zajistí zavedení systému finanční kontroly podle tohoto zákona do 6 měsíců od nabytí jeho účinnosti. (PSP ČR, ©2013)

Domnívám se, že novela zákona o finanční kontrole **přinese významné změny při výkonu veřejnosprávní kontroly** z titulu zřizovatelských funkcí. Součástí veřejnosprávní kontroly již nebude prověrka přiměřenosti a účinnosti vnitřního kontrolního systému jako dosud. Tato prověrka bude příslušet již nově vzniklému nezávislému auditnímu orgánu.

II. PRAKTICKÁ ČÁST

6 SYSTÉM A PŘEDMĚT VEŘEJNOSPRAVNÍ KONTROLY PROVÁDĚNÉ ZLÍNSKÝM KRAJEM

Pravidla pro výkon všech typů kontrol včetně vymezení pravomocí a povinností kontrolních pracovníků má Zlínský kraj stanoven vnitřní směrnicí SM/26/03/13 – Kontrolní systém Zlínského kraje. Dle směrnice vnější kontroly tvoří:

- kontroly výkonu a dozor na výkonem přenesené působnosti, přezkoumávání hospodaření obcí a dobrovolných svazků obcí
- kontroly, přezkumy, dozory a inspekce v rámci přenesené působnosti u ostatních právnických nebo fyzických osob vykonávané dle zvláštních právních předpisů
- **veřejnosprávní kontroly.**

Systém veřejnosprávní kontroly se uplatňuje při

- kontrole hospodaření příspěvkových organizací zřizovaných Zlínským krajem ve smyslu ustanovení § 15 a § 27 zákona č. 250/2000 Sb. včetně prověrky přiměřenosti a účinnosti vnitřního kontrolního systému v příspěvkových organizacích Zlínského kraje ve smyslu ustanovení § 9 zákona č. 320/2001 Sb.
- kontrole v rámci přenesené působnosti u ostatních právnických nebo fyzických osob
- veřejnosprávní kontrole u žadatelů a příjemců finanční podpory
- veřejnosprávní kontrole u žadatelů a příjemců finanční podpory, pokud jsou alespoň jedním ze zdrojů finanční prostředky EU nebo jiné evropské fondy.

Rozdělení veřejnosprávních kontrol do těchto **čtyř kategorií** jsem použila i při zpracování analýzy.

Výběr vzorků pro následnou veřejnosprávní kontrolu na místě je součástí „Plánu kontrolní a metodické činnosti“ na příslušný rok, který zpracovávají všechna oddělení krajského úřadu za účelem řádného zabezpečení fungování kontrolního systému Zlínského kraje. Tyto zpracované plány se dále předkládají po schválení vedoucím příslušného odboru Útvaru interního auditu do 15. ledna běžného roku.

Plány kontrolní a metodické činnosti se pravidelně vyhodnocují. Termín pro vyhodnocení plánů za uplynulý kalendářní rok je do 15. ledna následujícího roku. Do vyhodnocení plánů kontrolní činnosti se zahrnují vždy i mimořádné kontroly, jejichž provedení si vyžádaly nezbytné závažné okolnosti nebo požadavky. Typickým příkladem mimořádné kontroly je

kontrola na žádost jiného odboru krajského úřadu, prošetření stížnosti, kontroly příspěvkových organizací zřizovaných obcemi v působnosti Zlínského kraje, pokud o kontrolu obec zažádá nebo zajištění součinnosti na podnět orgánů činných v trestním řízení.

Zpracováním souhrnného vyhodnocení plánů za uplynulý kalendářní rok je pověřen Útvar interního auditu, zpracováním „Zprávy o kontrolní činnosti Zlínského kraje“ pro potřeby Rady Zlínského kraje je pověřen odbor Kancelář ředitele v termínu nejpozději do 31. 3. následujícího roku.

Veřejnosprávní kontrola na místě je prováděna samostatně oddělením kontrolním odboru Kancelář ředitele Krajského úřadu Zlínského kraje. V případě potřeby poskytují součinnost při přípravě a výkonu kontroly věcně příslušné odbory.

Postup při provádění veřejnosprávní kontroly je uveden ve směrnici SM/26/03/13 - Kontrolní systém Zlínského kraje. S odkazem na zákon č. 552/1991 Sb., o státní kontrole, stanovuje práva a povinnosti kontrolních pracovníků:

- povinnost oznámit kontrolované osobě termín zahájení kontroly na místě, nevede-li oznámení ke zmaření účelu kontroly. Termín zahájení kontroly na místě se kontrolované osobě oznamuje zpravidla 7 dní předem vždy písemně v „Oznámení o provedení veřejnosprávní kontroly na místě č. x/2013“, které dokládám v příloze P I.
- zahájit kontrolu na místě v oznámeném termínu a místě. Kontrola je zahájena předložením písemného „Pověření k provedení veřejnosprávní kontroly na místě č. x/2013“ kontrolované osobě, které dokládám v příloze P II. Současně prokáží členové kontrolní skupiny totožnost služebními průkazy.

Oznámení i pověření mají předepsanou formu a podepisuje je ředitel Krajského úřadu Zlínského kraje, případně jeho zástupce.

- právo kontrolních pracovníků je požadovat na kontrolovaných osobách, aby bez zbytečného odkladu předložily originální doklady, písemnosti, dokumentace, záznamy dat výpočetní techniky nutné pro provedení finanční kontroly a poskytovaly pravdivé a úplné informace o zjišťovaných a souvisejících skutečnostech.
- tyto úkony jsou současně základními povinnostmi kontrolovaných osob. Základní povinností kontrolních pracovníků je objektivně a úplně, s ohledem na cíl kontroly, zjistit skutečný stav věci a pořídit o výsledcích kontroly protokol.

Kontrolní skupinu tvoří nejméně dva zaměstnanci včetně vedoucího kontrolní skupiny. Vedoucí kontrolní skupiny kromě vlastního výkonu kontroly řídí a kontroluje činnost členů

kontrolní skupiny z hlediska plnění předmětu kontroly a jednání s kontrolovanou osobou. Při výkonu následné veřejnosprávní kontroly na místě se používají hodnotící a revizní postupy u namátkově vybraného vzorku operací.

Kontrola na místě je ukončena projednáním kontrolních zjištění. O kontrolních zjištěních pořizuje kontrolní skupina protokol, který musí být předán kontrolované osobě nejpozději do 30 dnů od ukončení kontroly na místě. Seznámení s protokolem, poučení o právu podat písemné a zdůvodněné námitky a převzetí protokolu potvrzuje vedoucí orgánu podpisem. Protokol se vyhotovuje obvykle ve třech výtiscích, které obdrží – kontrolovaná osoba, příslušný odbor krajského úřadu a kontrolní oddělení Krajského úřadu Zlínského kraje. Lhůta pro podání námitek je 5 dnů ode dne seznámení se s protokolem. O námitkách rozhoduje ředitel Krajského úřadu Zlínského kraje ve lhůtě do 30 dnů od jejich doručení.

V případě zjištění nedostatků je kontrolovaná osoba povinna sdělit do 30 dnů ode dne seznámení se s protokolem, jaká přijme opatření k odstranění zjištěných nedostatků, určí odpovědnou osobu a termín pro nápravu.

7 ANALÝZA VEŘEJNOSPRAVNÍCH KONTROL

Při zpracování analýzy veřejnosprávních kontrol jsem vycházela z údajů a informací uvedených v dokumentech „Plánování a vyhodnocování kontrolní a metodické činnosti“ za rok 2010, 2011 a 2012, z rozborů hospodaření příspěvkových organizací a výročních zpráv Zlínského kraje.

Při vyhodnocení plánu kontrolní činnosti se u jednotlivých kontrolovaných osob uvádí předmět kontroly, termín provedení kontroly, jména členů kontrolní skupiny, zjištěný počet nedostatků, přehled nedostatků, zda bylo či nebylo zjištěno porušení rozpočtové kázně, v případě zjištění výše porušení a řízení o námitkách. U příspěvkových organizací Zlínského kraje je vyhodnocována také celková výše výnosů a nákladů a výše kontrolovaného vzorku výnosů a nákladů. U příjemců finanční podpory z rozpočtu Zlínského kraje a z EU se uvádí pouze výše kontrolovaného vzorku.

Zpracování analýzy jsem rozčlenila na tři části:

- **analýzu počtu** provedených veřejnosprávních kontrol **podle kategorií**, tj. příspěvkové organizace zřizované Zlínským krajem, kontroly v rámci přenesené působnosti, kontroly u příjemců finanční podpory z rozpočtu Zlínského kraje a kontroly u příjemců dotací z EU
- **analýzu počtu kontrolních zjištění** v každé kategorii, která je rozdělena u příspěvkových organizací podle oblastí, u příjemců finanční podpory podle právní formy kontrolované osoby
- **analýzu porušení rozpočtové kázně** u příspěvkových organizací.

Podrobněji se věnuji veřejnosprávním kontrolám prováděným z titulu zřizovatelské funkce, tj. kontrolám hospodaření příspěvkových organizací zřízených Zlínským krajem a vyhodnocení prověrky přiměřenosti a účinnosti vnitřního kontrolního systému.

Při analýze jsem použila metody horizontální a vertikální analýzy prostřednictvím rozdílových a poměrových ukazatelů a absolutního vyjádření. Z dostupných informací ve vyhodnocených plánech kontrolní činnosti jsem provedla součty kontrolovaných osob a zjištěných nedostatků v jednotlivých kategoriích a zjištěné údaje jsem zpracovala do tabulek. Při analýze počtu zjištěných nedostatků jsem vypočetla také statistický průměrný počet nedostatků na jednu kontrolu.

7.1 Analýza počtu provedených veřejnosprávních kontrol

Nejprve jsem provedla analýzu celkového počtu provedených kontrol podle kategorií. Výsledky analýzy uvádím v tabulce (Tab. 2).

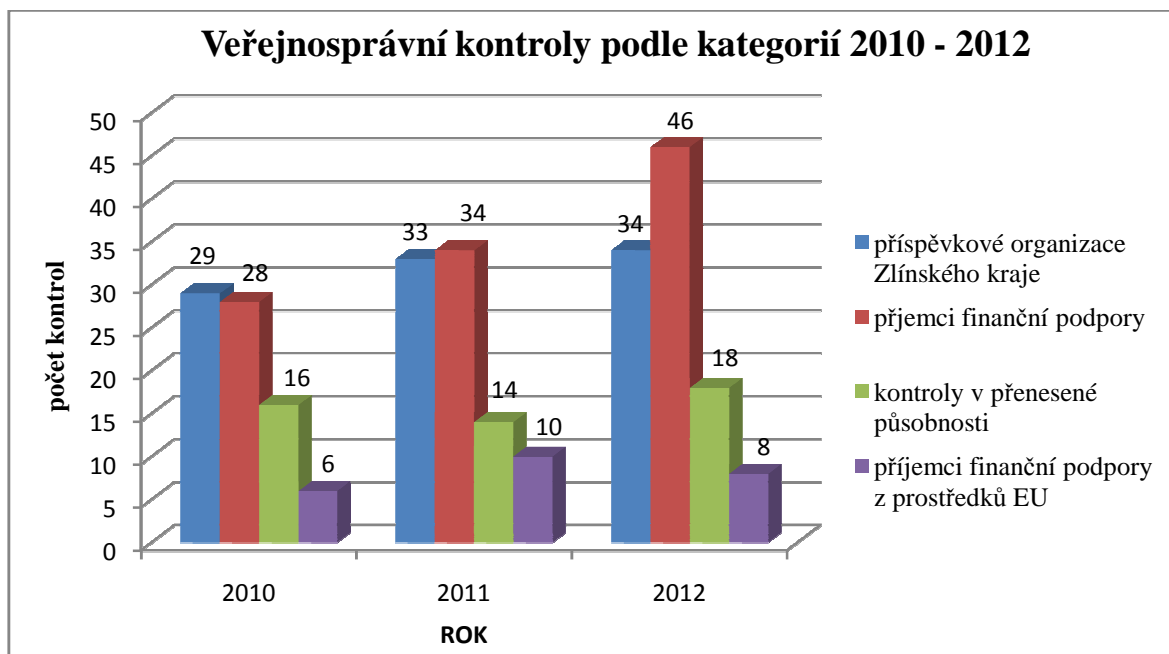
Tab.2 Počet provedených veřejnosprávních kontrol dle kategorií v letech 2010 - 2012

Kategorie	ROK 2010		ROK 2011		ROK 2012		2011/2010		2012/2011	
	počet	%	počet	%	počet	%	rozdíl	%	rozdíl	%
PO ZK	29	36,71	33	36,26	34	32,08	4	13,79	1	3,03
Kontroly v PP	16	20,25	14	15,37	18	16,98	-2	-12,50	4	28,57
Příjemci FP ZK	28	35,44	34	37,36	46	43,40	6	21,43	12	35,29
Příjemci FP z EU	6	7,59	10	10,99	8	7,55	4	66,67	-2	-20,00
CELKEM	79	100,00	91	100,00	106	100,00	12	15,19	15	16,48

Zdroj: autor

Pro přehlednost jsem počty veřejnosprávních kontrol dle kategorií znázornila do grafu (Graf 1).

Graf 1 Počet veřejnosprávních kontrol podle kategorií v letech 2010 – 2012



Zdroj: autor

Celkový počet provedených kontrol se meziročně zvyšuje, např. v roce 2011 vzrostl o 12 kontrol oproti roku 2010 a v dalším roce o 15 kontrol. Nejvyšší nárůst je v kategorii příjemců finanční podpory z rozpočtu Zlínského kraje. Důvodem je zřejmě skutečnost, že se jedná zpravidla o jednodenní kontroly a na základě vyhodnocení rizik je vybírán ke kontrole větší počet rizikovějších vzorků. Porovnáním struktury kontrol podle kategorií

v jednotlivých letech převažují kontroly u příjemců finanční podpory a kontroly příspěvkových organizací Zlínského kraje, které jsou zpravidla již zahrnuty do plánu kontrol. Kontroly v přenesené působnosti jsou prováděny na základě aktuálních požadavků, proto jejich počet nelze ovlivnit. U příjemců finanční podpory z EU je následná kontrola prováděna až po ukončení realizace projektu, proto ani v této kategorii nelze počet skutečně provedených kontrol předem určit.

7.1.1 Kontrola příspěvkových organizací řízených Zlínským krajem

Zlínský kraj v rámci své pravomoci dle ustanovení § 59 odst. 1 písm. i) a § 69 odst. 2 písm. j) zákona č. 129/2000 Sb., o krajích, v platném znění, plní zřizovatelskou funkci k příspěvkovým organizacím v oblasti:

- **školství** (gymnázia, střední školy, základní umělecké školy, základní školy speciální, dětské domovy, plavecké školy)
- **sociálních služeb** (domy pro seniory, domy s pečovatelskou službou pro zdravotně postižené, kojenecký ústav, centrum pro partnerské vztahy)
- **kultury** (muzea, knihovny, hvězdárna)
- **zdravotnictví** (Zdravotnická záchranná služba Zlínského kraje, dětská centra)
- **dopravy** (Ředitelství silnic Zlínského kraje).

Aktuální přehled příspěvkových organizací ke dni 31. 12. 2012 uvádím v příloze P III. U příspěvkových organizací Zlínského kraje jsem porovnála jejich strukturu podle oblastí a meziroční změny za období 2010 – 2012. Výsledky uvádím v tabulce (Tab. 3).

Tab.3 Počet příspěvkových organizací Zlínského kraje dle oblastí

Příspěvkové organizace ZK	ROK 2010		ROK 2011		ROK 2012		2011/2010		2012/2011	
	počet	%	počet	%	počet	%	rozdíl	%	rozdíl	%
Školství	110	80,88	105	80,15	102	80,31	-5	-4,55	-3	-2,86
Sociální služby	15	11,03	15	11,45	13	10,24	0	0,00	-2	-13,3
Kultura	7	5,15	7	5,34	8	6,30	0	0,00	1	14,29
Zdravotnictví	3	2,21	3	2,29	3	2,36	0	0,00	0	0,00
Doprava	1	0,74	1	0,76	1	0,79	0	0,00	0	0,00
CELKEM	136	100,00	131	100,00	127	100,00	-5	-3,68	-4	-3,05

Zdroj: autor

Strukturu příspěvkových organizací Zlínského kraje podle oblastí ke dni 31. 12. 2012 jsem znázornila do grafu (Graf 2).

Graf 2 Struktura příspěvkových organizací Zlínského kraje k 31. 12. 2012



Zdroj: autor

Nejvyšší podíl 80 % z celkového počtu příspěvkových organizací tvoří oblast školství, tj. školy a školská zařízení. Meziročně se však jejich počet snižuje (z počtu 110 v roce 2010 na 102 zařízení k 31. 12. 2012). V rámci optimalizace sítě škol a školských zařízení z důvodu klesajícího počtu žáků v regionu pokračoval Zlínský kraj ve slučování některých školských zařízení i v letech 2010 – 2012. V roce 2012 došlo ke zrušení dvou organizací poskytujících sociální služby, jejichž činnost převzala jedna ze stávajících organizací. Naopak v oblasti kultury byla zřízena v roce 2012 nová příspěvková organizace 14/15 Bařův institut.

Zlínský kraj zajišťuje **metodickou činnost a průběžnou administrativní kontrolu** svých příspěvkových organizací prostřednictvím Odboru školství, mládeže a sportu pro školská zařízení a Odboru ekonomického Krajského úřadu Zlínského kraje pro ostatní příspěvkové organizace. Příspěvkové organizace hospodaří na základě předem schválených závazných ukazatelů a schváleného rozpočtu. Skutečné plnění rozpočtu se pravidelně vyhodnocuje na základě měsíčních účetních závěrek, které zasílají příspěvkové organizace na Krajský úřad Zlínského kraje v elektronické podobě do systému automatického zpracování dat, tzv. „Automat“. Tento systém umožňuje prověřit základní kontrolní vazby účetních výkazů, kontrolní vazbu mezi syntetickými účty a položkami rozpočtové skladby, okruh dlouhodobého majetku a další. V případě zjištěných nedostatků není účetní závěrka přijata k dalšímu zpracování a příspěvková organizace je informována o zjištěných nedostacích a je povinna provést opravu.

Usnesením Rady Zlínského kraje č. j. 0037/R02/10 ze dne 25. 1. 2010 schválil zřizovatel v souladu s ustanovením § 9 odst. 3 zákona č. 563/1991 Sb. **vedení účetnictví příspěvkových organizací zřízených Zlínským krajem ve zjednodušeném rozsahu** dle ustanovení § 13a zákona č. 563/1991 Sb. s platností od 1. 1. 2010. Nadále zůstala povinnost příspěvkových organizací vést účetnictví v souladu se stanovenou metodikou pro řízení příspěvkových organizací za účelem účinné kontroly, řízení a financování hospodaření těchto organizací. Příspěvkové organizace, které vedou účetnictví ve zjednodušeném rozsahu a jejichž zřizovatelem je ÚSC nebo svazek obcí, nesestavují dle ustanovení § 9 vyhlášky č. 410/2009 Sb. přehledo peněžních tocích a přehled o změnách vlastního kapitálu.

Příspěvkové organizace sestavují mezitímní účetní závěrku k 31. 3., 30. 6. a 30. 9. a řádnou účetní závěrku k rozvahovému dni dle ustanovení § 18 zákona č. 563/1991 Sb. Při zpracování a předkládání se řídí pokyny stanovenými zřizovatelem. Účetní závěrku tvoří Rozvaha (balance), Výkaz zisku a ztráty a Příloha účetní závěrky. Účetní závěrka se sestavuje v peněžních jednotkách české měny a vyazuje se v korunách Kč. Účetní závěrku předávají příspěvkové organizace v elektronické podobě do Centrálního systému účetních informací státu (dále jen „CSÚIS“). Účetní výkazy předkládají zřizovateli také v tištěné podobě.

Po odsouhlasení řádné účetní závěrky příspěvkové organizace dále zpracovávají dle pokynů zřizovatele „**Roční zprávu o hospodaření**“. Na základě předložených ročních zpráv vypracují příslušné odbory „**Stanovisko o hospodaření příspěvkové organizace**“, ve kterém vyhodnotí celkové hospodaření a předloží Radě Zlínského kraje návrh na rozdělení výsledku hospodaření do rezervního fondu a fondu odměn. Rada schvaluje vypracovaná stanoviska a výsledky hospodaření příspěvkových organizací a jejich rozdělení do fondů.

V rámci své zřizovatelské funkce a dle ustanovení § 15 a § 27 zákona č. 250/2000 Sb. provádí Zlínský kraj **pravidelnou, systematickou a úplnou kontrolu hospodaření** zřizovaných právnických osob a zařízení. Současně zajišťuje výkon finanční kontroly v souladu s ustanovením § 9 zákona o finanční kontrole.

Následně kontrolou na místě se prověřuje hospodaření u vybraného vzorku příspěvkových organizací. Součástí veřejnosprávní kontroly je také проверка přiměřenosti a účinnosti vnitřního kontrolního systému, a zda jsou naplňovány hlavní cíle finanční kontroly. Kontrola je zaměřena zejména na následující oblasti:

- zřízení organizace (zřizovací listina, organizace a řízení, provedené kontroly, případně zařazení do rejstříku škol a školských zařízení)

- hospodaření s finančními prostředky (rozpočet, tvorba a finanční krytí fondů a jejich použití, účetní závěrka)
- hospodaření s prostředky státního rozpočtu příspěvkových organizací
- správnost, úplnost a věrohodnost účetnictví (pokladna, cestovní příkazy, faktury)
- stav správy a ochrany majetku (evidence majetku a zásob, inventarizace majetku a závazků, autoprovoz, smlouvy o nájmu a pronájmu nebytových prostor)
- zaměstnanci (osobní spisy, doklady o odborné a pedagogické způsobilosti, pracovní smlouvy a platové výměry, zpracování mezd, přiznání a vyplácení nenárokových složek platu, nárokové složky platu, rozvrh čerpání dovolené a skutečné čerpání dovolené, dohody o pracích konaných mimo pracovní poměr)
- ověřování správnosti vykazování údajů ve statistických výkazech.

Závěrečná zjištění se uvádějí písemně v „**Protokolu o výsledku veřejnosprávní kontroly**“. Protokol je dokument o cca 50 stranách, který má předepsanou strukturu.

Výsledky analýzy o počtu provedených kontrol příspěvkových organizací dle oblastí a jejich porovnání k celkovému počtu příspěvkových organizací uvádím v tabulce (Tab. 4).

Tab.4 Počet kontrol u příspěvkových organizací Zlínského kraje v letech 2010 - 2012

Příspěvkové organizace ZK	ROK 2010			ROK 2011			ROK 2012		
	počet PO	počet kontrol	podíl v %	počet PO	počet kontrol	podíl v %	počet PO	počet kontrol	podíl v %
Školství	110	22	20,00	105	25	23,81	102	27	27,45
Sociální služby	15	0	0,00	15	8	53,33	13	5	38,46
Kultura	7	7	100,00	7	0	0,00	8	0	0,00
Zdravotnictví	3	0	0,00	3	0	0,00	3	1	33,33
Doprava	1	0	0,00	1	0	0,00	1	1	100,00
CELKEM	136	29	21,32	131	33	25,19	127	34	27,56

Zdroj: autor

Celkový počet provedených kontrol se meziročně mírně zvyšuje, z 29 kontrol v roce 2010 na 33 kontrol v roce 2011 a 34 kontrol v roce 2012. Pravidelně se provádí kontrola školských zařízení, ale vzhledem k časové náročnosti cca 14 dní na jednu kontrolu byla provedena kontrola vybraného vzorku 20 % v roce 2010, 23,81 % v roce 2011 a 27,45 % v roce 2012 z celkového počtu školských zařízení. Přesto se počet těchto kontrol zvyšuje, z počtu 22 kontrol v roce 2010 se zvýšil na 27 kontrol v roce 2012.

V ostatních oblastech se kontroly prováděly jednorázově. Například v roce 2010 byla provedena kontrola hospodaření všech příspěvkových organizací v oblasti kultury. V roce

2011a 2012 pokračovaly kontroly příspěvkových organizací v oblasti sociálních služeb. V roce 2011 tvořil kontrolovaný vzorek 53,33 %, tj. 8 kontrol a v roce 2012 vzorek 38,46 %, tj. 5 kontrol celkového počtu organizací v oblasti sociálních služeb.

V roce 2012 byla provedena také jedna kontrola hospodaření příspěvkové organizace v oblasti zdravotnictví, tj. 33,33 % z celkového počtu těchto organizací a jedna kontrola příspěvkové organizace v oblasti dopravy.

Předmětem vyhodnocení plánů kontrolní činnosti je dále porovnání celkových nákladů a výnosů s výší kontrolovaného vzorku, které jsem zpracovala v přehledech uvedených v přílohách P IV – P VI. Souhrnné údaje jsem zpracovala do tabulky (Tab. 5).

Tab.5 Celkové náklady a výnosy a výše kontrolovaných vzorků v Kč 2010 - 2012

Popis	ROK 2010	ROK 2011	ROK 2012
Náklady celkem v Kč	1 018 716 208	1 079 545 184	1 129 865 439
Kontrolovaný vzorek v Kč	922 152 978	526 148 659	1 001 576 948
Podíl vzorku	91 %	49 %	89 %
Výnosy celkem v Kč	1 088 887 373	1 073 866 544	1 127 082 449
Kontrolovaný vzorek v Kč	817 463 243	752 565 547	999 148 693
Podíl vzorku	81 %	70 %	89 %

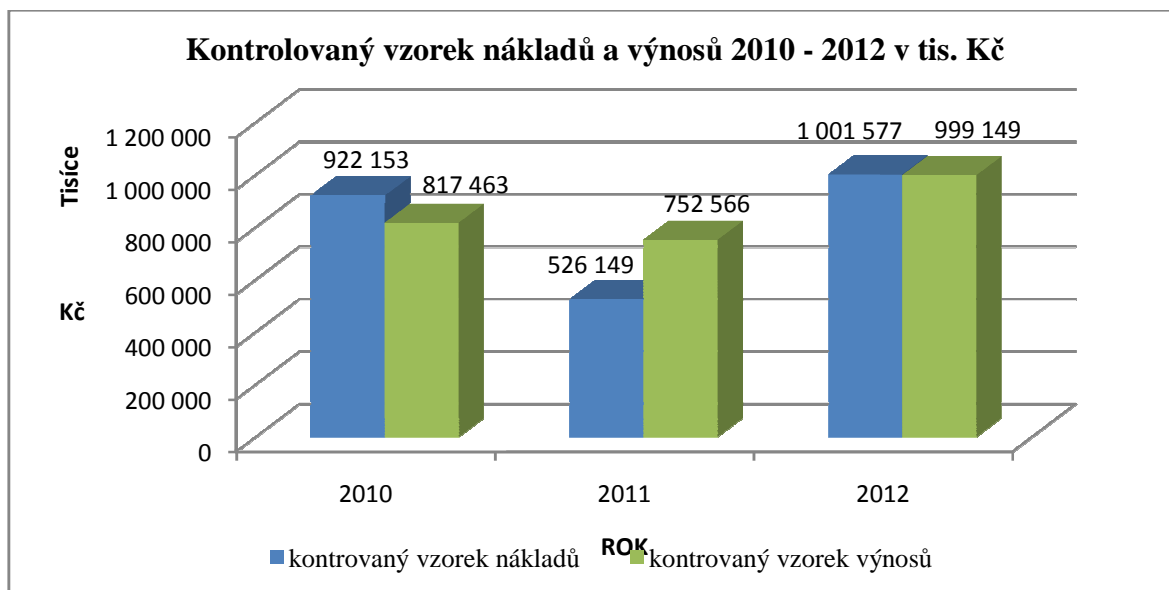
Zdroj: autor

Kontrola hospodaření se provádí namátkově. Porovnáním celkových nákladů s kontrolovaným vzorkem jsem zjistila, že vzorek nákladů dosahoval v roce 2010 výše Kč 922 153 tis. (podíl 91 % z celkových nákladů) a v roce 2012 vzorek Kč 1 001 577 tis. (podíl 89 %). Stejně porovnání jsem provedla i u výnosů. Kontrolovaný vzorek výnosů dosahoval Kč 817 463 tis. v roce 2010 (podíl 81 % z celkových výnosů) a v roce Kč 999 149 tis. (podíl 89 %).

Významný rozdíl jsem zjistila porovnáním celkových nákladů a výnosů se vzorky v roce 2011. Důvodem byla pravděpodobně skutečnost, že byla provedena kontrola více než poloviny organizací v oblasti sociálních služeb. Výnosy těchto organizací tvoří zejména dotace z MPSV ČR a příspěvky od klientů domů sociálních služeb. Veřejnosprávní kontrola se proto zaměřila přednostně na předpisy těchto příspěvků do výnosů a úhrady od klientů, z nichž byl vybrán vzorek 70 % z celkových výnosů. Kontrolovaný vzorek nákladů tak byl nižší, tvořil 49 % z celkových nákladů.

Kontrolované vzorky nákladů a výnosů v letech 2010 – 2012 jsem zpracovala do grafu (Graf 3).

Graf 3 Kontrolovaný vzorek nákladů a výnosů v letech 2010 – 2012



Zdroj: autor

Z výše uvedeného grafu je viditelné, že celková výše namátkově vybraných vzorků nákladů a výnosů byla v roce 2012 nejvyšší.

7.1.2 Veřejnosprávní kontrola v přenesené působnosti

Do této kategorie spadají veřejnosprávní kontroly příspěvkových organizací, jejichž zřizovateli jsou obce v působnosti Zlínského kraje. **Obce nejsou oprávněny provádět kontrolu hospodaření s prostředky státního rozpočtu.** O komplexní kontrolu hospodaření zřizovaných příspěvkových organizací, tj. kontrolu hospodaření s prostředky státního rozpočtu i ze svého rozpočtu, mohou požádat Zlínský kraj. Tyto kontroly nejsou zahrnuty v ročních plánech, uvádějí se jako mimořádné kontroly při vyhodnocování ročních plánů. Zlínský kraj se snaží maximálně vyhovět všem požadavkům obcí o provedení komplexní kontroly hospodaření i přesto, že musí být splněn plán, mimořádné kontroly na žádost jiných odborů krajského úřadu a také kontroly s podezřením na zpronevěru veřejných prostředků a zneužití pravomoci veřejného činitele při nakládání s veřejným majetkem.

Předmětem veřejnosprávní kontroly jsou shodné oblasti jako u příspěvkových organizací Zlínského kraje. Stejně budu postupovat při analýze těchto kontrol včetně vyhodnocení nedostatků. Jelikož se jedná pouze o školy a školská zařízení, rozčlenila jsem je podle **hlavního předmětu a účelu vykonávané činnosti** uvedeného v rejstříku škol a školských zařízení MŠMT ČR, tj. poskytování předškolního vzdělání (MŠ), poskytování základního

vzdělání (ZŠ), poskytování předškolního a základního vzdělání (ZŠ a MŠ), soukromé školy a volnočasová výchova DDM (ostatní zařízení).

Analýzu provedených kontrol přenesené působnosti jsem zpracovala do tabulky (Tab. 6).

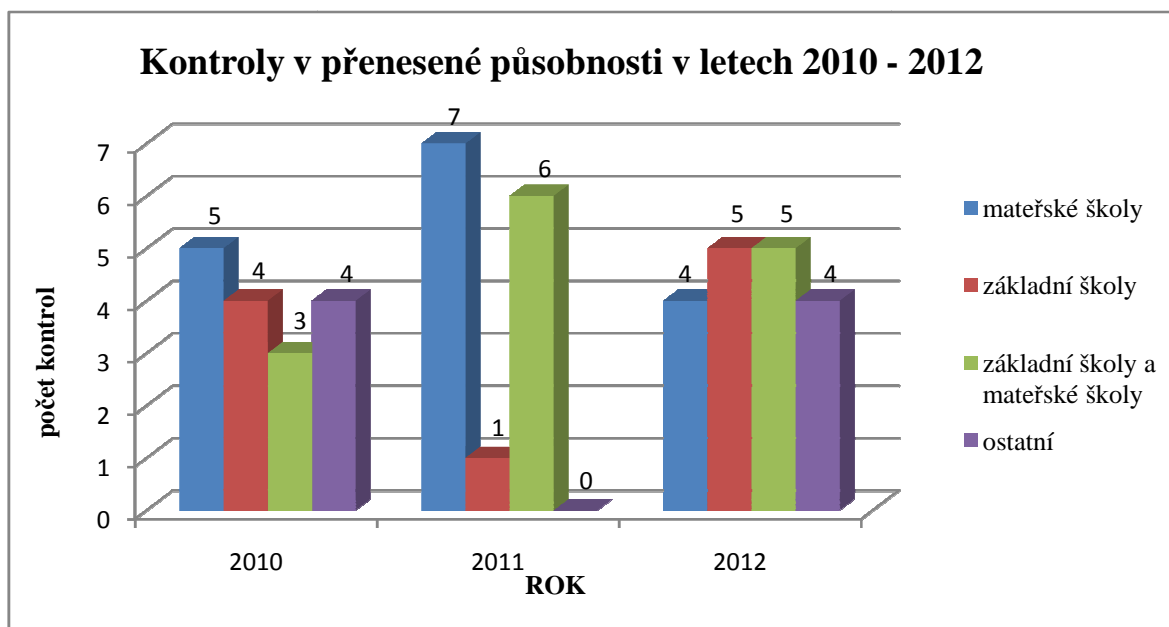
Tab.6 Počet kontrol v přenesené působnosti v letech 2010 - 2012

Typ školského zařízení	ROK 2010		ROK 2011		ROK 2012		2011/2010		2012/2011	
	počet	%	počet	%	počet	%	rozdíl	%	rozdíl	%
Mateřské školy	5	31,25	7	50,00	4	22,22	2	40,00	-3	-42,86
Základní školy	4	25,00	1	7,14	5	27,78	-3	-75,00	4	400,00
ZŠ a MŠ	3	18,75	6	42,86	5	27,78	3	100,00	-1	-16,67
Ostatní zařízení	4	25,00	0	0,00	4	22,22	-4	-100,00	4	0,00
CELKEM	16	100,0	14	100,00	18	100,00	-2	-12,50	4	28,57

Zdroj: autor

Počet provedených kontrol se pohybuje v rozmezí 14 – 18 kontrol ročně. V roce 2010 a 2011 bylo provedeno nejvíce kontrol v mateřských školách, v roce 2010 bylo provedeno 5 kontrol (31,25 % z celkového počtu), v roce 2011 to bylo 7 kontrol (50 % z celkového počtu). V roce 2012 byla struktura kontrol podle typu školského zařízení téměř srovnatelná. Přehled o počtu provedených kontrolách jsem znázornila do grafu (Graf 4).

Graf 4 Počet kontrol v přenesené působnosti v letech 2010 - 2012



Zdroj: autor

V letech 2010 - 2012 byly provedeny i mimořádné kontroly s podezřením na zpronevěru veřejných prostředků a s podezřením na zneužití pravomoci veřejného činitele při nakládá-

ní s veřejným majetkem. Blíže se budu k těmto závažným nedostatkům věnovat v další části diplomové práce při vyhodnocení nejčastějších nedostatků.

7.1.3 Veřejnosprávní kontrola u žadatelů a příjemců finanční podpory

Tuto kategorii tvoří finanční podpora poskytovaná Zlínským krajem formou příspěvků na provoz a účelově určených přímých dotací z rozpočtu Zlínského kraje nebo z účelových fondů, např. Fondu mládeže a sportu, Fondu kultury, odboru Kancelář hejtmána. Veřejnosprávní kontrola se provádí ve třech fázích:

- **Předběžná veřejnosprávní kontrola**
provádí se u všech žadatelů o finanční podporu. Předchází rozhodnutí o poskytnutí veřejných prostředků.
- **Průběžná veřejnosprávní kontrola**
provádí se u všech příjemců finanční podpory. Probíhá při uskutečňování, vypořádání a vyúčtování schválených operací. Provádí se zpravidla administrativně.
- **Následná veřejnosprávní kontrola**
provádí se na místě formou výběru vzorku: minimálně 5 – 10 % objemu poskytnuté finanční podpory nebo 10 % počtu příjemců. Při kontrole na místě se prověřuje zejména soulad s příslušnými programy a uzavřenými smlouvami mezi příjemcem a Zlínským krajem, dodržování právních předpisů, zadávání veřejných zakázek, správnost zaúčtování příslušných finančních operací v účetnictví příjemce.

Na základě vyhodnocení rizik byli v letech 2010 – 2012 vybráni pro následnou veřejnosprávní kontrolu příjemci, jejichž přehled podle právní formy uvádím v tabulce (Tab. 7).

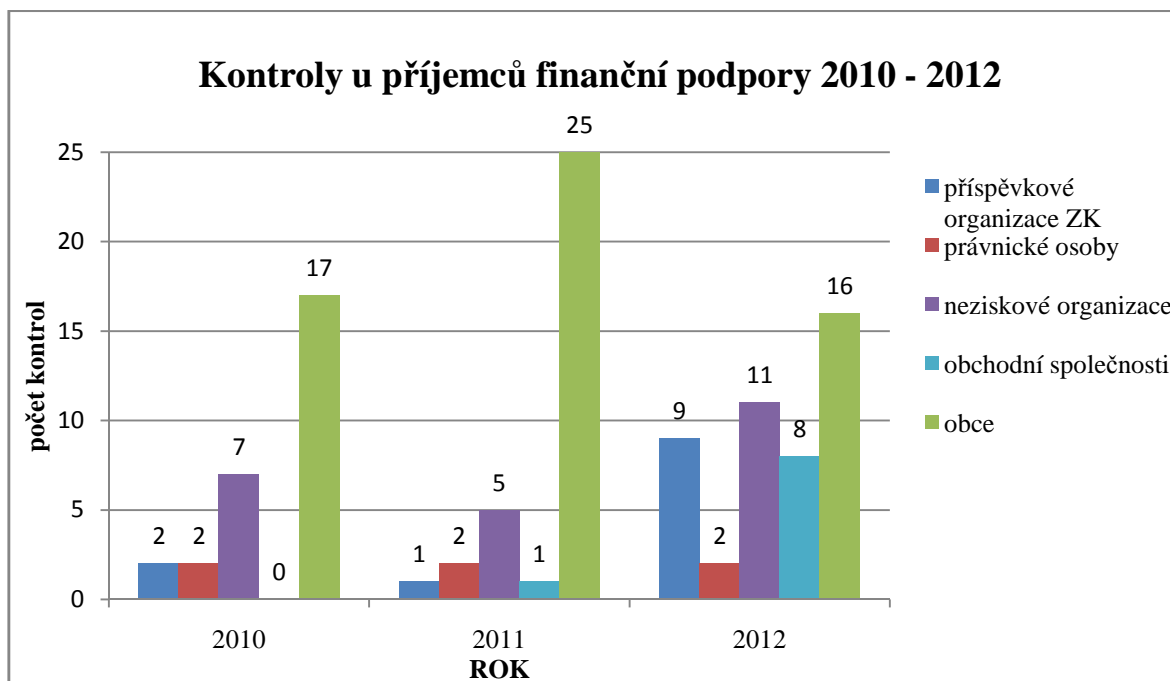
Tab.7 Počet veřejnosprávních kontrol u příjemců finanční podpory

Právní forma	ROK 2010		ROK 2011		ROK 2012		2011/2010		2012/2011	
	počet	%	počet	%	počet	%	rozdíl	%	rozdíl	%
Příspěvkové organizace ZK	2	7,14	1	2,94	9	19,57	-1	-50,00	8	800,00
Právnícké osoby	2	7,14	2	5,880	2	4,35	0	0,00	0	0,00
Obce, DSO	17	60,71	25	73,53	16	34,78	8	47,06	-9	-36,00
Neziskové organizace	7	25,00	5	14,71	11	23,91	-2	-28,57	6	120,00
Obchodní společnosti	0	0,00	1	2,94	8	17,39	1	0,00	7	700,00
CELKEM	28	100,00	34	100,00	46	100,00	6	21,43	12	35,29

Zdroj: autor

Přehled o počtu provedených kontrol u příjemců finanční podpory jsem znázornila v grafu (Graf 5).

Graf 5 Počet kontrol u příjemců finanční podpory v letech 2010 – 2012



Zdroj: autor

Provedením analýzy jsem zjistila, že nejvyšší podíl kontrol z vybraného vzorku tvoří kontroly finanční podpory u obcí a dobrovolných svazků obcí, v roce 2010 tvořily podíl 60,71 % (17 kontrol), v roce 2011 tvořily podíl 73,53 % (25 kontrol) a v roce 2012 podíl 34,78 % (16 kontrol) z celkového počtu. Porovnáním účelovosti poskytnuté finanční podpory jsem dospěla k závěru, že se **Zlínský kraj aktivně podílí na rozvoji obcí ve své působnosti**. V letech 2010 – 2012 například finančně podpořil projekty zaměřené na pořízení územních plánů, rekonstrukce objektů občanské vybavenosti (budovy školskýcha kulturních zařízení, víceúčelových zařízení), výstavbu nebo rekonstrukci vodovodůa kanalizací, opravy místních komunikací, chodníků a veřejného osvětlení, regeneraci zeleně, nákup nových vozidel pro místní sbory dobrovolných hasičů, akce „Vesnice roku“a další.

Další nejčtenější vzorek patří neziskovým organizacím. Jedná se zejména o kontroly poskytnutých dotací z Fondu mládeže a sportu, nejčastěji účelově určené na činnost a rozvoj mládežnického sportu, např. hokeje, fotbalu, basketbalu a dále kontrolu dotací na akce zaměřené na volnočasové aktivity dětí a mládež, provoz kontaktních center a další.

V roce 2012 se kontrola více zaměřila na příspěvkové organizace a obchodní společnosti. U příspěvkových organizací se kontrolovaly zejména dotace poskytnuté z programových fondů podporujících environmentální výchovu a vzdělávání ve školách. Mezi příjemce s vysokým stupněm rizika patří obchodní společnosti, proto se zaměřila veřejnoprávní kontrola zejména na autobusové dopravce, kteří jsou každoročně příjemci finanční podpory na zajištění a zlepšení dopravní obslužnosti Zlínského kraje.

7.1.4 Veřejnosprávní kontrola u žadatelů a příjemců finanční podpory z EU

Veřejnosprávní kontrola finanční podpory poskytovaná z prostředků fondů EU byla na úřad delegována. Tato kontrola je prováděna ve dvou fázích, jako průběžná kontrola, zpravidla vykonávaná jako administrativní kontrola a jako následná kontrola. Následná veřejnoprávní kontrola na místě se provádí po ukončení realizace projektu. Přehled o počtu provedených kontrol uvádím v tabulce (Tab. 8).

Tab.8 Počet veřejnosprávních kontrol u příjemců finanční podpory z EU

Finanční podpora z EU	Počet kontrol			2011/2010		2012/2011	
	2010	2011	2012	rozdíl	%	rozdíl	%
průběžné kontroly	26	45	40	19	73,08	-5	-11,11
následné kontroly	6	10	8	4	66,67	-2	-20,00
CELKEM	32	55	48	23	71,88	-7	-12,73

Zdroj: autor

V roce 2010 bylo provedeno celkem 32 kontrol, v roce 2011 došlo meziročně k navýšení o 23 kontrol na počet 55 (nárůst o 71,88 %) a v roce 2012 k poklesu o 7 kontrol na počet 48 (pokles o 12,73 %). Počet průběžných kontrol, které se vykonávají zpravidla po provedené administrativní kontrole monitorovacích zpráv a před zasláním peněžních prostředků příjemci, se v roce 2011 meziročně navýšil, z 26 kontrol v roce 2010 na 45 kontrol v roce 2011. V roce 2012 došlo k poklesu o 5 kontrol.

Následné kontroly se prováděly po ukončení realizace projektů. V roce 2011 bylo provedeno 6 kontrol, v roce 2011 bylo provedeno 10 kontrol (navýšení o 66,67 % oproti roku 2010) a v roce 2012 to bylo 8 kontrol (pokleso 12,73 % oproti roku 2011).

7.2 Analýza počtu kontrolních zjištění

Předmětem analýzy jsou pouze následné veřejnosprávní kontroly, vyloučila jsem průběžné kontroly u příjemců finanční podpory z prostředků EU. Jedná se o financování víceletých

projektů, které jsou průběžně monitorovány a případné zjištěné nedostatky a nesrovnalosti jsou následně odstraněny. Proto byly tyto kontroly z hlediska objektivit vyloučeny.

Za nedostatek se považuje porušení obecně závazného nebo právního předpisu, který musí být uveden v textu protokolu. Nejprve uvedu souhrn zjištěných nedostatků podle kategorií do tabulky (Tab. 9).

Tab.9 Počet zjištěných nedostatků při kontrolách dle kategorií

Kategorie	ROK 2010		ROK 2011		ROK 2012		2011/2010		2012/2011	
	počet	%	počet	%	počet	%	rozdíl	%	rozdíl	%
PO ZK	392	76,71	400	67,45	405	58,44	8	2,04	5	1,25
Kontroly v PP	118	23,09	185	31,20	274	39,54	67	56,78	89	48,11
Příjemci FP	1	0,20	8	1,35	14	2,02	7	700,00	6	75,00
Příjemci FP EU	0	0,00	0	0,00	0	0,00	0	0,00	0	0,00
CELKEM	511	100,00	593	100,00	693	100,00	82	16,05	100	16,86

Zdroj: autor

Porovnáním počtu nedostatků v čase jsem zjistila, že se jejich počet od roku 2010 meziročně zvyšuje. V roce 2011 vzrostl počet nedostatků z počtu 511 v roce 2010 na 593 v roce 2011 (nárůst o 16,05 %) a v roce 2012 o 100 nedostatků (nárůst o 16,86 %). Nejvyšší nárůst nedostatků vykazují kontroly v přenesené působnosti.

Údaje z tabulek (Tab. 2 a Tab. 9) jsem využila pro výpočet průměrných nedostatků na jednu kontrolu, jejichž vývoj jsem porovnala i v čase s následujícím zjištěním, které uvádím v tabulce (Tab. 10).

Tab.10 Průměrný počet nedostatků na 1 veřejnosprávní kontrolu

Kategorie	Průměrný počet nedostatků na 1 kontrolu			2011/2010		2012/2011	
	2010	2011	2012	rozdíl	%	rozdíl	%
PO ZK	13,52	12,12	11,91	-1,40	-10,36	-0,21	-1,73
Kontroly v PP	7,38	13,21	15,22	5,83	79,00	2,01	15,21
Příjemci FP	0,04	0,23	0,30	0,20	558,82	0,07	29,35
Příjemci FP z EU	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
CELKEM	6,47	6,52	6,54	0,05	0,77	0,02	0,31

Zdroj: autor

Zjistila jsem, že průměrný počet nedostatků u příspěvkových organizací Zlínského kraje se meziročně snižuje, z průměru 13,52 v roce 2010 na průměr 11,91 v roce 2012. Nejvyšší průměr vykazuje kategorie kontrol v přenesené působnosti, jejichž průměrný počet se od roku 2010 zdvojnásobil, z průměru 7,38 v roce 2010 na 15,22 v roce 2012. Domnívám se,

že problém ve zvyšujícím se počtu porušení obecně závazných a právních předpisů u těchto kontrol je způsobem nedostatečným metodickým vedením ze strany zřizovatelů, tj. obcí. Po analýze počtu nedostatků podle kategorií provedu stručnou analýzu počtu zjištěných nedostatků u příspěvkových organizací Zlínského kraje a kontrol v přenesené působnosti.

7.2.1 Příspěvkové organizace zřizované Zlínským krajem

V tabulce (Tab. 11) jsem rozčlenila zjištěné nedostatky podle typu zařízení.

Tab.11 Počet zjištěných nedostatků u příspěvkových organizací Zlínského kraje

Příspěvkové organizace ZK	ROK 2010		ROK 2011		ROK 2012		2011/2010		2012/2011	
	počet	%	počet	%	počet	%	rozdíl	%	rozdíl	%
Školství	340	100,00	308	77,00	354	87,41	-32	-9,41	46	14,94
Sociální služby	0	0,00	92	23,00	41	10,12	92	0,00	-51	-55,43
Kultura	52	0,00	0	0,00	0	0,00	-52	0,00	0	0,00
Zdravotnictví	0	0,00	0	0,00	4	0,99	0	0,00	4	0,00
Doprava	0	0,00	0	0,00	6	1,48	0	0,00	6	0,00
CELKEM	392	100,00	400	100,00	405	100,00	8	2,04	5	1,25

Zdroj: autor

Celkový počet nedostatků se meziročně zvyšuje, v roce 2011 o 8 nedostatků (nárůst o 17,65 % oproti roku 2010), v roce 2012 o 5 nedostatků oproti roku 2011 (nárůst o 1,25 %). Vzhledem k převažujícímu počtu organizací v oblasti školství vykazují tyto organizace také nejvyšší počet nedostatků. Údaje z tabulek (Tab. 2 a Tab. 11) jsem použila pro výpočet průměrných nedostatků na 1 kontrolu, jejichž vývoje jsem porovnála i v čase s následujícím zjištěním, které uvádím v tabulce (Tab. 12).

Tab.12 Průměrný počet nedostatků na 1 kontrolu

Příspěvkové organizace ZK	Průměrný počet nedostatků na 1 kontrolu			2011/2010		2012/2011	
	2010	2011	2012	rozdíl	%	rozdíl	%
Školství	15,45	12,32	13,11	-3,13	-20,26	0,79	6,42
Sociální služby	0,00	11,50	8,20	0,00	0,00	-3,30	-28,70
Kultura	7,43	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Zdravotnictví	0,00	0,00	4,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Doprava	0,00	0,00	6,00	0,00	0,00	0,00	0,00
CELKEM	13,52	12,12	11,91	-1,40	-10,36	-0,21	-1,73

Zdroj: autor

Provedenými výpočty průměrných hodnot vykazují příspěvkové organizace v oblasti školství nejvyšší průměr v rozpětí 12,32 – 15,45 na jednu kontrolu. Domnívám se, že hlavním

důvodem vyššího průměru je komplexnost kontroly. Součástí kontroly je kromě účetnictví také mzdová oblast, která u ostatních zařízení bývá prováděna nepravidelně.

Pozitivní je, že celkový průměrný počet nedostatků se meziročně snižuje, z průměru 13,52 v roce 2010 na průměr 12,12 v roce 2011 (pokles o 10,36 %) a na průměr 11,91 v roce 2012 (pokles o 1,73 %).

7.2.2 Kontroly v přenesené působnosti

Stejným způsobem jako v předcházející části jsem provedla vyhodnocení počtu nedostatků a průměru u kontrol v přenesené působnosti s následujícím zjištěním, které uvádím v tabulce (Tab.13).

Tab.13 Počet nedostatků zjištěných při kontrolách v přenesené působnosti

Typ školského zařízení	ROK 2010		ROK 2011		ROK 2012		2011/2010		2012/2011	
	počet	%	počet	%	počet	%	roz- díl	%	roz- díl	%
Mateřské školy	48	40,68	75	40,54	50	18,25	27	56,25	-25	-33,33
Základní školy	30	25,42	10	5,41	79	28,83	-20	-66,67	69	690,00
ZŠ a MŠ	32	27,12	100	54,05	96	35,04	68	212,50	-4	-4,00
Ostatní zařízení	8	6,78	0	0,00	49	17,88	-8	-100,00	49	0,00
CELKEM	118	100,00	185	100,00	274	100,00	67	56,78	89	48,11

Zdroj: autor

V této kategorii se celkový počet nedostatků meziročně zvyšuje, v roce 2011 o 67 nedostatků (nárůst o 56,78 %), v roce 2012 o 89 nedostatků (nárůst o 48,11 %). Počty kontrol uvedených v tabulce (Tab. 2) a počty nedostatků z výše uvedené tabulky (Tab. 13) jsem využila pro výpočet průměrného počtu nedostatků na jednu kontrolu. Vypočtené hodnoty uvádím v tabulce (Tab. 14).

Tab.14 Průměrný počet nedostatků na 1 kontrolu

Typ školského zařízení	Průměrný počet nedostatků na 1 kontrolu			2011/2010		2012/2011	
	2010	2011	2012	roz- díl	%	roz- díl	%
Mateřské školy	9,60	10,71	12,50	0,40	3,39	-0,21	-1,73
Základní školy	7,50	10,00	15,80	0,20	558,82	0,07	29,35
ZŠ a MŠ	10,67	16,67	19,20	5,84	79,18	2,01	15,20
Ostatní zařízení	2,00	0,00	12,25	0,00	0,00	0,00	0,00
CELKEM	7,38	13,21	15,22	5,83	79,00	2,01	15,21

Zdroj: autor

Z dosažených výpočtů je **alarmující průměrný počet nedostatků u ZŠ a MŠ**, z průměru 10,67 v roce 2010 vzrostl na průměr 16,67 v roce 2011 (nárůst o 79,18 %) a na průměr 19,20 nedostatků na 1 kontrolu v roce 2012 (nárůst o 15,21 %). Domnívám se, že důvodem je struktura těchto organizací. Podle rejstříku škol a školských zařízení dostupného na internetových stránkách MŠMT ČR tvoří součásti těchto zařízení – základní škola, mateřská škola, školní jídelna, školní družina a obvykle také školní klub. Každá součást musí účtovat o rozdílných skutečnostech, např. MŠ účtuje o školném za předškolní vzdělávání, školní družina a školní klub o úplatě za zájmovou činnost, školní jídelna účtuje o stravném nejen za obědy, ale také za snídaně a svačiny v MŠ, což jsou jiné kalkulace. Tím je velká pravděpodobnost většího výskytu pochybení než v případech, kdy funguje MŠ nebo ZŠ samostatně.

7.3 Porušení rozpočtové kázně

Za porušení rozpočtové kázně se považuje takové použití prostředků poskytnutých ze státního rozpočtu nebo z rozpočtu zřizovatele, kdy není dodržen účel poskytnutých prostředků nebo podmínky stanovené smlouvou, rozhodnutím o poskytnutí prostředků nebo jiným právním předpisem anebo jsou tyto prostředky zadrženy.

V závěru každého protokolu musí být uvedeno, zda došlo či nedošlo k porušení rozpočtové kázně ve smyslu ustanovení § 22 a § 28 zákona č. 250/2000 Sb. V případě výskytu porušení musí být toto přesně vyčísleno, zdůvodněno a uvedeno, k jakému datu k porušení rozpočtové kázně došlo tak, aby na podkladě protokolu mohlo dojít k vyměření odvodu a sankcí.

Tato porušení, která se dle vyhodnocení plánu vyskytla, jsem rozčlenila podle kategorií. Vyloučeny byly kontroly u příjemců dotací z prostředků EU, u nichž v rámci následné veřejnosprávní kontroly nebylo zjištěno porušení rozpočtové kázně.

Nejprve vyhodnotím porušení rozpočtové kázně u příspěvkových organizací. Protože se porušení rozpočtové kázně podle zákona č. 250/2000 Sb. vztahuje nejen na příspěvkové organizace zřizované Zlínským krajem, ale také na příspěvkové organizace v přenesené působnosti, provedu analýzu současně u obou kategorií.

7.3.1 Porušení rozpočtové kázně u příspěvkových organizací

Ve sledovaných obdobích 2010 – 2012 se příspěvkové organizace dopustily porušení rozpočtové kázně podle ustanovení § 22 a § 28 zákona č. 250/200 Sb., která uvádím v tabulce (Tab. 15).

Tab.15 Porušení rozpočtové kázně příspěvkových organizací 2010 - 2012

Příspěvkové organizace	ROK 2010	ROK 2011	ROK 2012
Celkem počet porušení rozpočtové kázně	5	10	13
Celková výše v Kč	8 484,00	208 760,84	1 569 762,00
Z toho:			
Počet porušení rozpočtové kázně podle § 22	3	5	10
Celková výše v Kč	3 811,00	109 079,44	1 478 570,00
Počet porušení rozpočtové kázně podle § 28	2	5	3
Celková výše v Kč	4 673,00	99 681,40	91 192,00

Zdroj: autor

Podrobnou analýzou porušení rozpočtové kázně jsem zjistila, že příčinou porušení byly tyto skutečnosti:

Podle ustanovení § 22 zákona č. 250/2000 Sb. se příspěvkové organizace dopustily porušení rozpočtové kázně tím, že

- nedodržely účel použití poskytnutých prostředků ze státního rozpočtu podle ustanovení § 160 odst. 1 písm. d) zákona č. 561/2004 Sb., školský zákon. V rozporu s příslušným ustanovením použily prostředky účelově určené na učební pomůcky na nákup spotřebního materiálu a drobného vybavení učeben, které nemělo povahu učební pomůcky (rok 2012), na nákup ochranných pracovních oděvů nad rámec povinného vybavení (rok 2011), na proplacení nadúvazkových hodin, které nebyly prokazatelně odučeny (zahraniční služební cesta), na proplacení odměny z dohod za práce na projektu ESF
- použily účelovou dotaci na vybavení pro budoucí prvňáčky v rozporu s rozvojovým programem na nákup kancelářských potřeb, disket a licence software pro učitele
- chybně zaúčtovaly vyšší zákonné sociální odvody, než činily skutečné náklady
- překročily závazné ukazatele prostředků na platy poskytnuté z rozpočtu zřizovatele
- zadržely prostředky státního rozpočtu nad rámec ustanovení § 160 odst. 5 zákona č. 564/2004 Sb.

Neoprávněně čerpané nebo zadržené finanční prostředky ze státního rozpočtu byly vráceny na základní běžný účet Zlínského kraje a v rámci ročního zúčtování se státním rozpočtem

byly odvedeny zpět do státního rozpočtu. Odvodem finančních prostředků vznikla organizačním škoda, kterou je třeba řešit v souladu s ustanovením zákona č. 262/2006 Sb.

Domnívám se, že příčinou těchto porušení je skutečnost, že příspěvkové organizace v oblasti školství a sociálních služeb hospodaří především s dotacemi poskytnutými ze státního rozpočtu, zejména z MŠMT ČR a MPSV ČR, které musí být vypořádány v rámci ročního zúčtování se státním rozpočtem a musí být striktně dodržen účel těchto dotací. Jedná se zejména o mzdové prostředky včetně zákonných odvodů, výdaje na učební pomůcky, výdaje související z pracovněprávních vztahů (vzdělávání zaměstnanců, cestovné, preventivní prohlídky). Jakékoliv nedodržení podmínek poskytnutí dotací je považováno za porušení rozpočtové kázně.

Podle ustanovení § 28 zákona č. 250/2000 Sb. se příspěvkové organizace dopustily porušení rozpočtové kázně nesprávným použitím prostředků fondu kulturních a sociálních potřeb (dále jen „FKSP“) podle vyhlášky č. 114/2002 tím, že

- nepeněžní plnění z fondu poskytovaly formou peněžního plnění, což je v rozpočtu s uvedenou vyhláškou, proplácely zaměstnancům v hotovosti permanentky na plavání, masáže, poukazy na rekreace. Dále poskytovaly zaměstnancům věcné odměny při životních jubileích, což je v souladu s vyhláškou, ale nákup těchto věcných darů byl proplácen jubilantům v hotovosti. Správný postup je takový, že tato uvedená plnění měla být zakoupena jménem organizace (fakturou, v hotovosti) a zaměstnancům měly být předány formou nepeněžního plnění – osobní předání permanentky, poukazu nebo věcného daru. Převzetí těchto plnění podepíše zaměstnanec na předávacím protokolu nebo přímo na daňovém dokladu.
- čerpaly prostředky fondu na nákup kancelářských potřeb (propisky, kalendáře), což nelze považovat za vybavení na zlepšení pracovního prostředí podle § 4 vyhlášky

Neoprávněně čerpané finanční prostředky z FKSP byly vráceny do rozpočtu zřizovatele, tj. kraje nebo obce. Odvodem finančních prostředků vznikla organizaci škoda, kterou je třeba řešit v souladu s ustanovením zákona č. 262/2006 Sb.

Domnívám se, že hlavní příčinou porušení je neznalost účetních týkající se základních principů hospodaření s prostředky FKSP podle vyhlášky č. 114/2002 Sb.

7.3.2 Porušení rozpočtové kázně u příjemců finanční podpory

V letech 2010 – 2012 bylo zjištěno u příjemců finanční podpory porušení rozpočtové kázně podle ustanovení § 22 zákona č. 250/2000 Sb. Přehled uvádím v tabulce (Tab. 16).

Tab.16 Porušení rozpočtové kázně u příjemců finanční podpory 2010 - 2012

Příjemci veřejné finanční podpory	ROK 2010	ROK 2011	ROK 2012
Počet porušení rozpočtové kázně	1	3	3
Celková výše v Kč	142 789,29	9 743,07	613 601,73
Počet udělených pokut	1	0	0
Výše pokut v Kč	65 674,00	0,00	0,00

Zdroj: autor

Příjemci finanční podpory se porušení rozpočtové kázně dopustili tím, že

- v roce 2010 jeden příjemce porušil podmínky smlouvy a dotaci nepoužil v období, na které byla určena. Současně byla uložena pokuta.
- v roce 2011 příjemci chybně vypočetli cestovní náhrady, provedli pozdní úhradu faktury a chybně zaúčtovali hrubé mzdy.
- v roce 2012 příjemci hradili z dotace náklady, které se netýkaly ve smlouvě stanoveného období, nebyl uplatněn odpočet DPH, investiční dotace byla použita na jiný projekt, nebyly odečteny relevantní výnosy.

Neoprávněně použité prostředky byly odvedeny zpět do rozpočtu Zlínského kraje.

8 VYHODNOCENÍ NEJČASTĚJŠÍCH NEDOSTATKŮ

Druhým sekundárním cílem diplomové práce je vyhodnocení nejčastějších nedostatků kontrolních zjištění při veřejnosprávních kontrolách a prověrce přiměřenosti a účinnosti vnitřního kontrolního systému. Vyhodnocení nedostatků jsem rozčlenila na **tři části**

- **prověrka** přiměřenosti a účinnosti vnitřního kontrolního systému
- kontrolní zjištění **v oblasti účetnictví**
- kontrolní zjištění **ve mzdové oblasti**

8.1 Prověrka přiměřenosti a účinnosti vnitřního kontrolního systému

Nejprve provedu vyhodnocení prověřování přiměřenosti a účinnosti vnitřního kontrolního systému u příspěvkových organizací z titulu zřizovatelské funkce a následně u kontrol v přenesené působnosti.

8.1.1 Příspěvkové organizace zřizované Zlínským krajem

Na základě Příkazu ředitele Krajského úřadu Zlínského kraje ze dne 10. května 2002 byly příspěvkové organizace zřízené Zlínským krajem povinny vypracovat a vydat směrnici o řídicí kontrole. Příspěvkové organizace nevytváří všechny stupně finanční kontroly, ale v návaznosti na příkaz zřizovatele pouze řídicí kontrolu ve smyslu části čtvrté hlavy I Zavedení, udržování a prověřování účinnosti vnitřního kontrolního systému a II Řídicí kontrola. Funkce interního auditu dle hlavy III je nahrazena výkonem veřejnosprávní kontroly zřizovatele nebo jiných oprávněných kontrolních orgánů.

Předmětem kontroly na místě je prověřování přiměřenosti a účinnosti vnitřního kontrolního systému, tj. jeho zavedení a udržování v souladu s § 25 zákona č. 320/2001 Sb. Nejprve se provádí věcná kontrola směrnice k řídicí kontrole, zda je zpracována v souladu s ustanovením § 26 až 27 zákona č. 320/2001 Sb. a vyhláškou č. 416/2004 Sb. Prověřuje se, zda

- má organizace stanoveny hlavní cíle finanční kontroly a podmínky pro hospodárný, efektivní a účelný výkon veřejné správy
- je stanovena náplň řídicí kontroly, tj. obsahové vymezení předběžné, průběžné a následné řídicí kontroly
- je stanoven rozsah odpovídajících pravomocí a odpovědností zaměstnanců podílejících se na řídicí kontrole

- je stanovena kontrolní činnost příkazce operace, správce rozpočtu a hlavní účetní
- mají pověření zaměstnanci výkon těchto funkcí zpracován v pracovních náplních. Funkci příkazce operace vykonává téměř vždy statutární orgán (ředitel), v případě jeho nepřítomnosti zástupce statutárního orgánu nebo jiný pověřený zaměstnanec. Funkce správce rozpočtu a hlavní účetní je ve většině případů s ohledem na velikost organizace a malou pravděpodobnost výskytu nepřiměřených rizik při hospodaření sloučena a vykonává ji ekonomka nebo účetní.
- zda je stanoven individuální nebo limitovaný příslib, např. některé organizace mají ve směrnici uvedeny operace, které z důvodu pravidelného opakování se a nevýznamné výše vynakládaných částek nepodléhají předběžné kontrole (např. drobná vydání v hotovosti z pokladny do Kč 500).

Průběh finanční kontroly bývá doložen zpravidla písemným prohlášením, že „U finanční operace proběhla řídicí kontrola ve smyslu zákona č. 320/2001 Sb. a nebyly shledány důvody pro její pozastavení“. Prohlášení je doplněno podpisy příkazce operace, správce rozpočtu a hlavní účetní v souladu s vnitřní směrnici a schvalovacími postupy.

Předmětem kontroly je také roční zpráva o výsledcích finanční kontroly. Tuto zprávu povinně zpracovávají všechny příspěvkové organizace a v termínu do 15. února následujícího roku ji předávají svému zřizovateli v elektronické podobě prostřednictvím informačního systému finanční kontroly ve veřejné správě „FKVS“.

Z dosud prověřované přiměřenosti a účinnosti vnitřního kontrolního systému vyplývá, že příspěvkové organizace zřizované Zlínským krajem mají systém řídicí kontroly nastaven dostatečně. Přesto se vyskytla některá kontrolní zjištění, nejčastěji:

Kontrolní zjištění: v případě sloučení funkcí správce rozpočtu a hlavní účetní byl uváděn pouze jeden podpis, což je v rozporu s ustanovením § 15 vyhlášky č. 416/2004 Sb. Schvalovací postupy správce rozpočtu a hlavní účetní musí být zajištěny za předpokladu dodržení jejich návaznosti, tj. dvou nezávislých podpisů.

Kontrolní zjištění: nebyly průkazně doloženy záznamy o průběhu řídicí kontroly. Nejčastěji chyběl záznam o předběžné kontrole u vnitřních účetních dokladů, např. předpisu mezd a zákonných odvodů, předpisu pohledávek, které nebyly smluvně uzavřeny.

Kontrolní zjištění: vedoucí orgánu nezajistil nebo nepřijal veškerá nezbytná opatření k ochraně veřejných prostředků podle ustanovení § 25 odst. 2 písm. d) zákona č. 320/2001 Sb., např.

- organizace zapůjčila bezplatně stroje a zařízení ze školních dílen soukromým právnickým a fyzickým osobám na dobu neurčitou, smlouvy nebyly doloženy. Tento majetek byl nadále evidován v místních seznamech. Dle vyjádření předsedkyně inventarizační komise nebyla fyzická inventura tohoto majetku prováděna a inventurní soupisy byly podepsány všemi členy inventarizační komise jen formálně. Tím nebyla zajištěna dostatečná ochrana majetku před možnými riziky a zneužitím. Jelikož se jednalo o bezplatný nájem movitých věcí na dobu neurčitou, došlo současně k porušení ustanovení § 25 odst. 2 písm. e) zákona č. 320/2001 Sb. a zřizovací listiny. Dle bodu V. Vymezení majetkových práv a povinností „je organizace oprávněna bez souhlasu zřizovatele svěřený majetek (movitý i nemovitý včetně bytových jednotek) pronajímat vlastním jménem za cenu v místě a čase obvyklou nebo vyšší, nejedná-li se o cenu státem regulovanou, na dobu určitou do 2 let; příspěvkovým organizacím zřizovaným krajem může tento majetek předávat do užívání na dobu určitou do 5let jen formou výpůjčky, vždy na základě písemně uzavřené smlouvy. Nad uvedené doby jen s předchozím písemným souhlasem zřizovatele.“
- organizace vybírala finanční hotovost od klientů za poskytnuté služby nebo od žáků jako zálohy za odborné exkurze, vybraná finanční hotovost nebyla téhož dne přijata do pokladny, ale byla uložena v nezabezpečených prostorách u osob, se kterými nebyla uzavřena dohoda o hmotné odpovědnosti.

Kontrolní zjištění: vedoucí orgánu nezajistil hospodárné, efektivní nebo účelné využívání veřejných prostředků podle ustanovení § 25 odst. 2 písm. e), např.

- organizace bezplatně pronajímala nebytové prostory nebo výše nájemného byla podhodnocená, nebyly pokryty veškeré náklady s nájmem související
- organizace vyplácela zaměstnanci překážky v práci na straně zaměstnavatele s náhradou platu ve výši průměrného výdělku a služby obsazovala zaměstnanci s vysokým zůstatkem nevyčerpané dovolené
- organizace uzavírala dohody o provedení práce se svými zaměstnanci na činnosti, které pro ni duplicitně zajišťovala externí firma
- organizace proplácela volno k dalšímu vzdělávání pedagogických pracovníků přednostně před čerpáním dovolené. Z uvedeného důvodu bylo do následujícího roku některým zaměstnancům převáděno velké množství dnů nevyčerpané dovolené.

- zaměstnancům s pracovní smlouvou na dobu určitou nebylo nařizováno čerpání dovolené po ukončení pracovního poměru, ale byla proplácena dovolená.

Kontrolní zjištění: nikdo nesmí sám sobě vystupovat jako příkazce operace, musí platit podmínka minimálně dvou nezávislých podpisů.

- sporné je např. schvalování a podepisování cestovních příkazů vedoucích orgánů (ředitelů). I na různých školeních nemají lektori jednoznačný názor. Např. JUDr. Salačová (seminář Cestovní náhrady po novele zákoníku práce, Brno, 22. 3. 2012) je názoru, že ředitel nesmí sám sobě vystupovat jako příkazce operace a nesmí si sám sobě schvalovat cestovní příkazy. Jiného názoru je Ing. Janoušek (seminář Cestovní náhrady, Zlín, 29. 1. 2009), podle něhož nevidí ve schvalování cestovních příkazů ředitelem žádný problém. Vzhledem k nejasnosti výkladu zákona o finanční kontrole, zákona o účetnictví a zákoníku práce a zejména ke skutečnosti, že jsou cestovní náhrady propláceny z veřejných prostředků, doporučujeme ředitelům v souvislosti s principem 3E, pověřit schvalováním služebních cest statutárního zástupce. Přikláním se tedy k zákonu o finanční kontrole.

8.1.2 Kontroly v přenesené působnosti

Při prověřování přiměřenosti a účinnosti vnitřního kontrolního systému u příspěvkových organizací v přenesené působnosti se vyskytovaly opakované nedostatky jako v předcházející části – uvádění pouze jednoho podpisu při sloučení funkcí správce rozpočtu a hlavní účetní, dále neúplné záznamy o průběhu řídicí kontroly, schvalovací postupy u cestovních příkazů vedoucího orgánu. Mezi další kontrolní zjištění u těchto kontrol patřily:

Kontrolní zjištění: problém s výkonem funkce správce rozpočtu a hlavní účetní v malých příspěvkových organizacích.

Problém spočívá v tom, že podle zákona o účetnictví mohou příspěvkové organizace zadat zpracování účetnictví nebo mezd externím dodavatelům formou služby, avšak podle zákona o finanční kontrole mohou vykonávat řídicí kontrolu pouze pověřeni zaměstnanci. V praxi je běžné, že tyto externí účetní plní funkci správce rozpočtu a hlavní účetní, to však odporuje zákonu o finanční kontrole. V těchto organizacích ale nejsou další zaměstnanci, kteří by mohli vykonávat tyto funkce. Uvádím příklad: malá mateřská škola se zaměstnanci – ředitelka, která současně vykonává funkci vedoucí školní jídelny, jedna vychovatelka, kuchařka, uklízečka, externí účetní. Protože je nepřípustné dle ustanovení § 26

odst. 2 zákona č. 320/2001 Sb. sloučení funkcí příkazce operace a správce rozpočtu, není v mateřské škole kromě ředitelky další odpovědná osoba, která by mohla vykonávat funkci správce rozpočtu a hlavní účetní.

Dospěla jsem k závěru, že zaujmout stanovisko na zjištěný nedostatek je velmi problematické. Dle mého názoru by mělo mít dodržování hlavních cílů finanční kontroly, tj. zejména na principu 3E při nakládání s veřejnými prostředky, přednost před zákonem o účetnictví. Doporučujeme proto ředitelům těchto organizací, aby se dohodli, pokud je to možné, s externí účetní (fyzickou osobou) a uzavřeli s ní pracovní poměr na částečný úvazek. Externí účetní by tak mohla vykonávat uvedené pozice v souladu se zákonem. V případě, že účetnictví zpracovává právnická osoba formou služby, doporučujeme požádat o spolupráci při výkonu finanční kontroly odpovědnou osobu ze strany zřizovatele.

Tento problém malých příspěvkových organizací by měla vyřešit novela zákona o finanční kontrole. Dle ustanovení § 27a novely může zřizovatel u příspěvkové organizace ve své působnosti, která má méně než 5 zaměstnanců, stanovit pro výkon řídicí kontroly použití postupů podle ustanovení § 26 a § 27 novely zákona přiměřeně.

Kontrolní zjištění: vedoucí orgánu nezajistil hospodárné, efektivní nebo účelné využívání veřejných prostředků podle ustanovení § 25 odst. 2 písm. e) zákona č. 320/2001 Sb., např.

- z prostředků FKSP byly pořízeny dva čluny včetně příslušenství, které využíval pouze jeden zaměstnanec, nákup majetku nebyl účelný
- vedoucí orgánu nezajistil svým postupem při vyplácení mimořádných odměn hospodárné, efektivní a účelné využívání veřejných prostředků.

Kontrolní zjištění: nebyly splněny hlavní cíle finanční kontroly dle ustanovení § 4 odst. 1 písm. b) zákona č. 320/2001 Sb., tj. zajištění ochrany veřejných prostředků proti rizikům způsobeným trestnou činností.

Příklad č. 1: organizace „A“ v okrese Vsetín – neoprávněné zadržování finančních prostředků Kč 477 987,76, z toho:

- převody finančních prostředků, které nesouvisely s činností organizace, na účet fyzické osoby a neznámý účet ve výši Kč 285 987,76
- zjištěný schodek peněžní hotovosti v pokladně ve výši Kč 106 422
- opakované krácení tržeb za stravné přijatých do pokladny v prokázané výši Kč 85 578.

Příklad č. 2: organizace „B“ v okrese Vsetín – neoprávněné zadržetí finančních prostředků Kč 348 409,20, z toho:

- převody finančních prostředků, které nesouvisely s činností organizace, na účet fyzické osoby a neznámý účet ve výši Kč 220 300,20
- opakované krácení tržeb za stravné a prodej školního mléka přijatých do pokladny v prokázané výši Kč 128 109.

Příklady č. 1 a č. 2 byly šetřeny současně, protože **zpronevěry způsobené neoprávněným zadržetím veřejných prostředků v celkové výši Kč 826 396,96** se dopustila pouze jedna osoba, která vykonávala současně funkci účetní a vedoucí školní jídelny v obou organizacích. Neoprávněné převody finančních prostředků na bankovní účet konkrétní fyzické osoby a další neznámý účet byly v účetnictví zaúčtovány bez předpisu závazku, např. jako fiktivní úhrada nebo záloha na energie, spotřeba materiálu, opravy a udržování, nákup potravin, úhrada zákonných odvodů b, často pod duplicitními čísly účetních dokladů nebo bez průkazných účetních záznamů. Tím docházelo v kontrolovaných obdobích ke zkreslování nákladů účetní závěrka nepodávala věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví finanční situace účetní jednotky dle ustanovení § 7 zákona č. 563/1991 Sb.

V příkladu č. 1 průběh veřejnosprávní kontroly komplikovala skutečnost, že byly předloženy různé verze účetní závěrky, ve kterých byly odlišné zůstatky účtů 241 – Běžný účet, 261 – Pokladna a 262 – Peníze na cestě. Proto byla vyžádána účetní závěrka rozvahového dne, kterou organizace předala prostřednictvím Krajského úřadu Zlínského kraje do centrálního systému účetních informací státu (CSUIS) dle vyhlášky č. 383/2009 Sb. Tato účetní závěrka byla považována za závaznou.

V této verzi účetní závěrky vykazoval účet 262 – Peníze na cestě částku, která odpovídala zjištěnému schodku v pokladně. Bylo zjištěno, že účetní záměrně manipulovala s účetními zápisy tak, aby mohla zakrýt schodek v pokladně. Pokud v jedné verzi rozvahy souhlasil zůstatek na účtu 261 – Pokladna, vykazoval bankovní účet 241 – Běžný účet o tuto částku méně anebo naopak. Překvapující bylo, že ředitel odsouhlasil svým podpisem konečný stav pokladní hotovosti na konci účetního období, přesto že v pokladně chybělo Kč 106 422,00.

S tím souvisí další problém, že ředitel jako vedoucí orgánu a příkazce operace **neprováděl předběžnou řídicí kontrolu**. Podpisy na pozici příkazce operace byly na účtovacích předpisech předem nakopírovány a nebyla prováděna následná kontrola. Na podezření ze zpronevěry se přišlo v okamžiku, kdy ředitel žádal svého zřizovatele o mimořádnou dotaci na

konci roku s odůvodněním, že na bankovním účtu nemá organizace dostatek finančních prostředků. Podle účetních výkazů však organizace vykazovala kladný výsledek hospodaření a podle pokladní knihy zůstatek peněžní hotovosti cca Kč 130 tis.

Finanční výbor obce „A“ tak neprodleně provedl veřejnosprávní kontrolu, při které byl zjištěn a potvrzen schodek v pokladně. Namátkovou kontrolou bankovních výpisů dále finanční výbor zjistil, že z bankovního účtu organizace „A“ byla zaslána platba na bankovní účet organizace „B“ v příkladu č. 2, která byla zaúčtována jako nákup materiálu. Finanční výbor požádal organizaci „B“ o prověření této platby a vzniklo důvodné podezření na zpronevěru i v této organizace. Jak bylo následně zjištěno, účetní tímto převodem prostředků z organizace „A“ na bankovní účet organizace „B“ potřebovala dokrýt nedostatek peněžních prostředků na bankovním účtu organizace „B“ na výplatu mezd a zákonných odvodů. Pokrýt nedostatek finančních prostředků na bankovním účtu organizace „A“ a schodek v pokladně se pro účetní stal již neřešitelný. Proto se ředitel obrátil na zřizovatele o mimořádnou dotaci a tím vlastně na tato závažná zjištění sám upozornil.

Zřizovatelé těchto organizací se obrátili na orgány činné v trestním řízení a podali trestní oznámení na podezření ze zpronevěry. Současně byl Zlínský kraj požádán o součinnost a byla neprodleně provedena veřejnosprávní kontrola na místě v obou organizacích.

Při kontrole jsme narazili na závažný problém týkající se **zneužití internetového bankovníctví**. V organizace „A“ i „B“ byly bezhotovostní platby zadávány prostřednictvím internetu. Certifikát k elektronickému podpisu však příslušné bankovní ústavy vystavily pouze jeden, kterým disponovala v obou příkladech účetní. V organizaci „A“ byly platby prováděny zcela bez předběžné kontroly příkazce operace. V organizaci „B“ byla situace zcela odlišná. Bylo zjištěno, že ředitel jako příkazce operace vystavil pokyn k plnění veřejných výdajů a podepsal příkaz k úhradě v papírové podobě. Tyto transakce byly následně zadány prostřednictvím internetového bankovníctví, služba Servis 24, které byly potvrzeny pouze jedním elektronickým podpisem, který zadávala účetní. Tím pro ni nebyl žádný problém upravit částky schválené příkazcem operace a provádět tak neoprávněné převody finančních prostředků v internetovém bankovníctví bez jeho vědomí.

V lednu 2012 proběhlo soudní řízení s účetní podezřelou ze spáchání zpronevěry. K tomuto soudnímu řízení jsem byla přizvána k podání svědecké výpovědi, protože jsem v obou případech plnila funkci vedoucí kontrolní skupiny. Měla jsem tak příležitost poprvé se setkat s obžalovanou, která projevila lítost nad svým jednáním, omluvila se ředitelům

a přislíbila, že vzniklou škodu uhradí v plné výši. Rozhodnutím soudu jí byl uložen podmíněný trest, zákaz výkonu činnosti v oboru na dobu pěti let a náhrada škody v plné výši. Soudního řízení byl přítomen také již bývalý ředitel organizace „A“, který byl odvolán z funkce statutárního orgánu a obdržel výpověď z pracovního poměru za hrubé porušení pracovní kázně. Jak jsem se později dozvěděla, „bývalý ředitel“ se domáhá neplatnosti výpovědi soudní cestou.

V červnu 2012 proběhla v organizaci „A“ na žádost zřizovatele další veřejnosprávní kontrola, při které bylo zjištěno, že náhrada škody přiznaná rozhodnutím soudu nebyla ke dni kontroly dosud uhrazena. Zřizovatel musel k překlenutí nedostatku finančních prostředků poskytnout organizaci „A“ návratnou finanční výpomoc.

Příklad č. 3: organizace „Y“ v okrese Vsetín – neoprávněné zadržetí finančních prostředků Kč 317 401, z toho:

- převody finančních prostředků, které nesouvisely s činností organizace, na účet fyzické osoby a neznámý účet v prokázané výši Kč 84 901
- finanční prostředky vybrané z pokladny organizace byly vloženy na bankovní účet v prokázané výši Kč 232 500.

V tomto případě bylo **podezření na zpronevěru** zjištěno na začátku kalendářního roku, kdy účetní po návratu z mateřské dovolené převzala účetnictví po své zastupující kolegyni a zjistila, že účet 262 – Peníze na cestě vykazoval ke dni 31. 12. 20xx zůstatek v uvedené výši. Na žádost zřizovatele této organizace provedl Zlínský kraj neprodleně veřejnosprávní kontrolu. Při kontrole bylo zjištěno, že bývalá zaměstnankyně vykonávala současně funkci účetní a také vedoucí školní jídelny. Výběry za stravné byly prováděny převážně v hotovosti, kterou účetní následně vložila na bankovní účet. Vedoucí orgánu vykonával funkci příkazce operace v rámci předběžné kontroly dostatečně, avšak byla podceněna následná kontrola bankovních výpisů. Opakovala se obdobná situace **zneužití internetového bankovníctví** jako v příkladu č. 2. Případ byl předán orgánům činným v trestním řízení a je v šetření.

Domnívám se, že zjištěným **závažným nedostatkům** podle ustanovení § 22 odst. 6 zákona o finanční kontrole bylo možno předejít důslednějším dodržováním kontrolních postupů dle ustanovení § 10 - § 24 vyhlášky č. 416/2004 Sb. Dále výše uvedené tři příklady poukazují na **problém výkonu řídicí kontroly v malých organizacích**, kdy není snadné oddělit funkci účetní a vedoucí školní jídelny. Vedoucí školní jídelny přijímala v hotovosti

větší částky za úhrady stravného, které převáděla sama sobě do pokladny. Dalším problémem bylo to, že výše uvedené organizace **neměly stanoven limit zůstatku peněžních prostředků v pokladně**, běžný zůstatek se pohyboval v částkách Kč 100 tis. a vyšší. Organizacím bylo doporučeno, aby omezily manipulaci s peněžní hotovostí na minimum a zavedly systém úhrad stravného bezhotovostními převody nebo inkasem, což snižuje riziko zneužívání veřejných prostředků v hotovosti.

Příklad č. 4: organizace „X“ v okrese Kroměříž – neoprávněné zadržení finančních prostředků, zneužití pravomoci veřejného činitele 141 081 toho:

- vyplácení odměn statutárnímu orgánu bez souhlasu zřizovatele Kč 87 038
- výběry z bankovního účtu Kč 36 000 nebyly přijaty do pokladny
- tržby za školné, stravné, prodej školního mléka a vánočních výrobků na jarmarku Kč 18 393 nebyly přijaty do pokladny.

Kontrolním zjištěním bylo, že ředitel příspěvkové organizace si vyplácel odměny bez souhlasu zřizovatele, což je v rozporu s ustanovením § 122 zákona č. 262/2006 Sb., zákoník práce. Plat včetně jeho součástí, tedy i odměny, určuje řediteli orgán, který ho do funkce jmenoval, tedy obec. Pouze obec byla oprávněna přiznat řediteli organizace odměny, které si ředitel vyplácel bez jeho vědomí. Další skutečnosti souvisely s již zmiňovaným problémem malých příspěvkových organizací. Ředitel vykonával také funkci pokladní a účetnictví bylo zpracováno externě. V uvedeném případě bylo podáno oznámení **pro podezření z trestné činnosti ze zpronevěry a zneužití pravomoci veřejného činitele**. Případ byl uzavřen na konci roku 2012. Rozhodnutím soudu teď již bývalý ředitel uhradil vzniklou škodu v plné výši.

V tomto případě se dle mého názoru jednalo o nezkušenost vedoucího orgánu a neznalost platné legislativy v oblasti pracovněprávních vztahů. Do funkce vedoucích orgánů by měly být jmenovány osoby, které splňují požadované kvalifikační předpoklady a mají praxi ve vedoucích funkcích.

8.2 Kontrolní zjištění v oblasti účetnictví

Dále provedu rozbor nejčastějších nedostatků v oblasti účetnictví, při kterých docházelo k porušení obecně závazných a právních předpisů. Přehled nedostatků jsem rozdělila **podle kontrolovaných oblastí**.

8.2.1 Správnost, úplnost a věrohodnost účetnictví

V této části bych shrnula nejčastější kontrolní zjištění týkající se porušení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví a vyhlášky MF ČR č. 410/2009 Sb. Ve sledovaném období 2010 – 2012 docházelo nejčastěji k těmto kontrolním zjištěním týkající se vedení účetnictví:

Kontrolní zjištění: porušení ustanovení § 4 odst. 8 zákona č. 563/1991 Sb. tím, že nebylo dodrženo obsahové vymezení položek Výkazu zisku a ztráty

- položky A. I. 16. Zákonné sociální náklady – účet 527, např. pořízení osobních ochranných pracovních pomůcek bylo účtováno nesprávně na účet 501 – Spotřeba materiálu, závodní preventivní prohlídky nesprávně na účet 518 – Ostatní služby, náklady na vzdělávání zaměstnanců nesprávně účtovány na účet 518 – Ostatní služby nebo 512 - Cestovné
- položky B. I. 3. Výnosy z pronájmu – účet 603, např. čisté nájemné bylo nesprávně účtováno na účet 602 – Výnosy z prodeje služeb nebo účet 649 – Ostatní výnosy z činnosti.

Kontrolní zjištění: porušení ustanovení § 4 odst. 8 zákona č. 563/1991 Sb. a vyhlášky MF ČR č. 410/2009 Sb. tím, že nebylo dodrženo obsahové vymezení položek Rozvahy

- položky D. II. 9. Dlouhodobé přijaté zálohy na transfery – účet 472 tím, že tyto dlouhodobé zálohy byly nesprávně zaúčtovány na účet 374 – Krátkodobé přijaté zálohy na transfery
- položky D. III. 32 Výnosy příštích období - účet 384 tím, že docházelo k záměně s položkou B. II. 26 Příjmy příštích období - účet 385.

Kontrolní zjištění: porušení ustanovení § 8 zákona č. 563/1991 Sb. tím, že účetnictví

- nebylo vedeno správně, tzn., že nebyly dodržovány ustanovení a postupy účtování podle závazných právních předpisů týkající se vedení a zpracování účetnictví
- nebylo úplné, tzn., že nebyly zaúčtovány k rozvahovému dni v účetních knihách všechny účetní případy, které měly být zaúčtovány
- nebylo průkazné, tzn., že nebyla provedena inventarizace, obsah účetního záznamu dle ustanovení § 33a nebylo možno porovnat se skutečností a dle ustanovení § 35 opravy nebo doplnění v účetních záznamech vedly k neúplnosti, neprůkaznosti, nesprávnosti, nesrozumitelnosti nebo nepřehlednosti účetnictví.

Kontrolní zjištění: porušení vyhlášky MF ČR č. 410/2009 Sb.

- ustanovení § 32 odst. 9 tím, že nebylo účtováno o dohadných účtech pasivních, např. nebyl účtován odhad spotřeby energií nebo dalších služeb na základě uhrazených záloh
- ustanovení § 69 tím, že nebylo správně účtováno o účtech časového rozlišení, např. poplatků za užívání licencí na delší časové období, předplatné.

Kontrolní zjištění: porušení Českého účetního standardu č. 701 Účty a zásady účtování na účtech

- bod 6.3 tím, že o předpisu pohledávek a závazků nebylo účtováno v okamžiku uskutečnění účetního případu anebo nebylo účtováno vůbec, např. předpis pohledávek za nájemné, stravné.

Ostatní kontrolní zjištění

- nebyly vypracovány vnitřní směrnice, které by upravovaly podmínky provádění některých činností, např. směrnice k vedení pokladny, evidenci cenin, skladových zásob a zboží, doplňkové činnosti, autoprovozu anebo nebyly aktualizovány v souladu s platnou legislativou
- nebyly dodržovány vnitřní směrnice a účtový rozvrh organizace.

8.2.2 Peněžní fondy

Příspěvkové organizace vytváří podle ustanovení § 29 zákona č. 250/2000 Sb. peněžní fondy, jejichž základní postupy účtování upravuje Český účetní standard č. 704 Fondy účetní jednotky.

Fond odměn – účet 411

Tvorbu a užití fondu odměn upravuje ustanovení § 32 zákona č. 250/2000 Sb. U tohoto fondu nedochází k častým kontrolním zjištěním. Výjimečně se vyskytlo, že byl fond odměn čerpán na odměny za práci vykonávanou na základě dohod o pracích konaných mimo pracovní poměr anebo byly prostředky fondu použity současně se zapojením fondu na odměny zaměstnanců také na úhradu zákonných odvodů z těchto odměn, což je nepřijatelné.

Fond kulturních a sociálních potřeb – účet 412

Hospodaření s FKSP upravuje vyhláška MF ČR č. 114/2002 Sb. a ustanovení § 33 zákona č. 250/2000 Sb.

Kontrolní zjištění: porušení vyhlášky č. 114/2002 Sb. a následně porušení rozpočtové kázně dle ustanovení § 28 zákona č. 250/2000 Sb.

- ustanovení § 3 odst. 8 tím, že nepeněžní plnění bylo poskytováno peněžní formou, např. nákup vstupenek na kulturní akce, věcné dary, permanentky na plavání a do sportovních center
- ustanovení § 4 odst. 3 tím, že byl pořizován spotřební materiál, který nelze považovat za příspěvek na zlepšení pracovního prostředí.

Kontrolní zjištění: porušení vyhlášky č. 114/2002 Sb.

- ustanovení § 3 odst. 2 tím, že převody peněžních prostředků na zálohy na základní příděl do fondu nebyly uskutečněny nejpozději do konce měsíce následujícího po měsíci, v němž k tvorbě fondu došlo. Např. tvorba fondu byla účtována měsíčně, ale převody peněžních prostředků byly účtovány čtvrtletně.
- ustanovení § 2 tím, že základní příděl byl tvořen v nesprávné výši, nebyl zaúčtován příděl z platů vyplacených v doplňkové činnosti nebo z jiných zdrojů.

Kontrolní zjištění: porušení Českého účetního standardu č. 704 Fondy účetní jednotky

- bod 5.1.2. tím, že nebylo účtováno o předpisu pohledávek za zaměstnanci na stravování prostřednictvím účtu 335 – Pohledávky za zaměstnanci
- bod 5.3 tím, že nebylo účtováno o předpisu doplatků zaměstnanci za rekreace na účet 335 - Pohledávky za zaměstnanci.

Tyto pohledávky byly účtovány nesprávně jako tvorba fondu, účet 412.

- poplatky a úroky z bankovního účtu FKSP byly účtovány nesprávně jako tvorba a čerpání fondu (účet 412), správně mělo být účtováno o účtech 377 – Ostatní krátkodobé pohledávky a 378 – Ostatní krátkodobé závazky
- nebyl průkazně doložen rozdíl mezi účty 412 – FKSP a 243 – bankovní účet FKSP k rozvahovému dni, tzn., že nebyla provedena dokladová inventura účtu 412
- u hromadných akcí nebyly doloženy prezenční listiny, kterými organizace prokazuje čerpání fondu formou nepeněžního plnění.

Rezervní fond, účty 413 a 414

Dle ustanovení § 27 odst. 2 písm. c) a d) vyhlášky MF ČR č. 410/2009 Sb. příspěvkové organizace účtují od roku 2010 o účtech 413 – Rezervní fond tvořený ze zlepšeného vý-

sledku hospodaření a 414 – Rezervní fond z ostatních titulů. Pravidla tvorby a použití upravuje ustanovení § 30 zákona č. 250/2000 Sb.

Kontrolní zjištění: porušení § 8 zákona č. 563/1991 Sb.

- tím, že čerpání fondu bylo zaúčtováno jednorázově na konci účetního období a obsah účetního záznamu nebylo možno prokázat s obsahem jiných účetních záznamů dle ustanovení § 33a zákona č. 563/1991 Sb. Chyběla vazba na prvotní doklady.

Investiční fond – účet 416

Pravidla pro tvorbu a čerpání investičního fondu upravuje ustanovení § 31 zákona č. 250/2000 Sb., u akcí nad Kč 500 tis. musí příspěvkové organizace dále postupovat v souladu se zřizovací listinou. Přestože to zákon č. 250/2000 Sb. nestanovuje, plán tvorby a čerpání fondu podléhá schválení Rady Zlínského kraje. Plán tvorby odpisů dlouhodobého majetku upravuje samostatný metodický pokyn Zlínského kraje.

Kontrolní zjištění: porušení vyhlášky MF ČR č. 410/2009 Sb., tím že

- nebyly dodrženy postupy účtování o technickém zhodnocení, účtu 045 - Uspořádací účet technického zhodnocení a pořízení dlouhodobého majetku, který musí být k rozvahovému dni vypořádán podle ustanovení § 14 odst. 10 vyhlášky č. 410/2009 Sb.
- nebyly dodrženy postupy účtování u pořízení dlouhodobého majetku, kdy bylo účtováno pořízení majetku přímo na majetkový účet 021 – Stavby nebo 022 – Samostatné movité věci a soubory movitých věcí. Správně mělo být pořízení dlouhodobého hmotného majetku účtováno na účet 042 – Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek podle ustanovení § 14 odst. 8 vyhlášky č. 410/2009 Sb. a při zařazení majetku do užívání přeúčtováno na příslušný majetkový účet 021 a 022.

8.2.3 Evidence majetku a zásob

Při nakládání s majetkem a zásobami pořízenými z veřejných prostředků docházelo nejčastěji k těmto nedostatkům:

Kontrolní zjištění: porušení vyhlášky MF ČR č. 410/2009 Sb.

- ustanovení § 11 tím, že nebylo dodrženo obsahové vymezení položky Rozvahy A. I. 5 Drobný dlouhodobý nehmotný majetek – účet 018, např. pořízení drobného dlouhodobého nehmotného majetku (dále DDNM) bylo účtováno nesprávně jako

dlouhodobý nehmotný majetek (dále DNM) na účet 013 – Software nebo jako drobný dlouhodobý hmotný majetek (dále DDHM) na účet 028 – DDHM

- ustanovení § 14 odst. 6 tím, že nebylo dodrženo obsahové vymezení položky Rozvahy A. II. 6 DDHM – účet 028, hranice pro účtování o DDHM od Kč 3 000 nebo hranice nižší, pokud je tak upraveno vnitřní směrnici
- pořízení DDNM a DDHM bylo správně zaúčtováno na účet 558 – Náklady z drobného dlouhodobého majetku, ale nově pořízený majetek nebyl zaúčtován na majetkových účtech 018 – DDNM a 028 – DDHM
- ustanovení § 49 tím, že jiný DDNM a DDHM, který nesplňoval podmínky pro účtování na účtech 018 a 028, nebyl zachycen na podrozvahových účtech 901 a 902.

Kontrolní zjištění: porušení zákona č. 563/1991 Sb.

- ustanovení § 25 odst. 5 tím, že do pořizovací ceny majetku nebyly zahrnuty náklady s jeho pořízením související, např. doprava, montáž, revize.

Kontrolní zjištění: porušení výkonu práv a povinností při nakládání s majetkem

- při vyřazení majetku v hodnotě nad Kč 100 tis. nebyl doložen souhlas zřizovatele, tak jak ukládá zřizovací listina.

Kontrolní zjištění: Český účetní standard č. 707 Zásoby

- při způsobu účtování o zásobách způsobem „A“ nebylo účtováno o pořízení zásob na účet 111- Pořízení materiálu a o pořízení zboží na účet 131 – Pořízení zboží.

Ostatní zjištění

- vyřazený majetek nebyl doložen návrhy na vyřazení, likvidačními protokoly, odbornými posudky při vyřazení majetku nad Kč 10 tis., nebyl uveden způsob likvidace
- při provozování služebních vozidel nebyla vedena průkazná evidence o provozu vozidel, nákupu a vyúčtování pohonných hmot
- účet 112 – Materiál na skladě nebyl analyticky rozlišen podle druhů zásob
- při pořízení majetku a zásob nebyly uváděny odkazy na majetkovou nebo skladovou evidenci.

8.2.4 Inventarizace majetku a závazků

V této kontrolované oblasti docházelo a stále dochází k nejčastějším nedostatkům. Zjišťování skutečného stavu majetku a závazků fyzickou a dokladovou inventurou je velmi podceňováno.

Kontrolní zjištění: porušení zákona č. 563/1991 Sb.

- ustanovení § 8 odst. 4 tím, že inventarizace nebyla provedena
- ustanovení § 29 tím, že nebyla provedena řádná inventarizace veškerého majetku a závazků, byly opomíjeny např. účty 031 – Pozemky, 021 – Stavby, podrozvahové účty
- ustanovení § 30 odst. 2 tím, že inventurní soupisy neobsahovaly podpisový záznam odpovědných osob, způsob zjišťování skutečných stavů, okamžik zahájení a ukončení inventury
- ustanovení § 30 odst. 6 tím, že nebyly vypořádány zjištěné inventarizační rozdíly do účetního období, za které se inventarizací ověřuje stav majetku a závazků.

Kontrolní zjištění: porušení vyhlášky MF ČR č. 270/2010 Sb.

- ustanovení § 3 tím, že nebyl sestaven plán inventur
- ustanovení § 5 tím, že plán inventur neobsahoval požadované údaje
- ustanovení § 6 tím, že fyzickou inventurou nebyly zjištěny skutečné stavy majetku
- ustanovení § 7 tím, že provedením dokladové inventury nebyly zjištěny skutečné stavy podle inventarizačních evidencí
- ustanovení § 9 tím, že majetek nebyl označen inventarizačním identifikátorem.

8.2.5 Cestovní příkazy

Podmínky poskytování cestovních náhrad upravuje zákon č. 262/2006 Sb., zákoník práce, ve znění pozdějších předpisů. Při kontrole se prověřuje zejména stanovení sazeb stravného, míra krácení, způsob proplácení náhrad jízdních výdajů, náležitosti cestovních příkazů.

Kontrolní zjištění: porušení zákona č. 262/2006 Sb.

- ustanovení § 153 tím, že služební cesty byly vykonávány bez schválených cestovních příkazů, např. fakturou byl uhrazen poplatek za školení, seminář, ale kontrolou evidence docházky bylo zjištěno, že v tento den zaměstnanec nevykazoval služební cestu a stravné při služební cestě nad 5 hodin nebylo proplaceno

- ustanovení § 176 tím, že při zajištění bezplatně poskytnutého jídla zaměstnavatelem, které má charakter snídaně, oběda nebo večeře, nebylo zaměstnanci proplaceno krácené stravné
- ustanovení § 176 tím, že zaměstnancům nebylo proplaceno stravné, na které jim vznikl nárok. Na stravné má zaměstnanec zákonný nárok. Stravné nelze zaměňovat ani nahrazovat příspěvkem na závodní stravování ani jiným způsobem.

Ostatní zjištění

- směrnice neobsahovala podmínky používání soukromého vozidla, zahraničních služebních cest, vyúčtování služebních cest
- nebyly vyplněny veškeré údaje na cestovním příkazu, např. schválený druh dopravního prostředku, místo nástupu a ukončení pracovní cesty, uvedení zda bylo či nebylo poskytnuto stravování
- z hlediska předcházení možných rizik je doporučeno při použití auta vlastního, aby měli zaměstnanci sjednáno havarijní pojištění vozidla.

8.2.6 Doplnková činnost

Příspěvkové organizace mohou provozovat doplňkovou činnost jen se souhlasem zřizovatele. Pravidla a podmínky včetně kalkulací musí být upraveny vnitřní směrníci.

Kontrolní zjištění:

- v nákladech nebyly zahrnuty všechny náklady, které souvisejí s provozováním doplňkové činnosti, např. poměrná část mezd, odpisů, služby, materiál
- v případě pronájmu služebních bytů nebylo reagováno na změnu legislativy a tržní ceny nájemného včetně poskytovaných služeb uvedených ve smlouvě.

8.2.7 Zákonné pojištění odpovědnosti

K nejčastějším porušením vyhlášky č. 125/1993 Sb., v platném znění, kterou se stanoví podmínky a sazby zákonného pojištění, docházelo tím, že pojistné na zákonné pojištění odpovědnosti zaměstnavatele za škodu při pracovním úrazu nebo nemoci z povolání nebylo uhrazeno v termínech stanovených vyhláškou. Ve vyhlášce je uvedeno, že pojistné za I. čtvrtletí každého roku je splatné do 31. ledna, za II. čtvrtletí do 30. dubna atd., přičemž výše je vypočítána z vyměřovacího základu za uplynulé kalendářní čtvrtletí.

8.3 Kontrolní zjištění ve mzdové oblasti

Předmětem veřejnosprávní kontroly je kromě účetnictví také personální a mzdová oblast. Porušení platné legislativy v této oblasti zpravidla souvisí s přeplatky nebo nedoplatky platů a bývá velmi problematické řešit vzniklou škodu v souladu se zákonem č. 262/2006 Sb., zákoník práce. V této oblasti docházelo v letech 2010 – 2012 nejčastěji k nedostatkům, které jsem rozčlenila **podle právních předpisů**.

8.3.1 Zákon č. 262/2006 Sb.

Pracovní smlouvy - Kontrolní zjištění: porušení

- ustanovení § 37 odst. 1 písm. a) až f), případně g) tím, že zaměstnavatel nesplnil povinnost zaměstnance písemně informovat, a to nejpozději do 1 měsíce od vzniku pracovního poměru, o právech a povinnostech vyplývajících z pracovního poměru.

Platové výměry - Kontrolní zjištění: porušení

- ustanovení § 136 odst. 2 tím, že v platových výměrech nebylo uvedeno zdůvodnění, proč byly platové výměry vystaveny.
- ustanovení § 199 odst. 1 a 2 tím, že osobní překážky v práci (např. vyšetření nebo ošetření ve zdravotnickém zařízení), za které se poskytuje náhrada platu ve výši průměrného výdělku, nebyly vykazovány na mzdovém listu.

Evidence a proplácení nárokových složek - Kontrolní zjištění: porušení

- ustanovení § 125 tím, že nebyly propláceny příplatky za noční práci, např. u vychovatelův dětských domovech, u kuchařek, které nastupovaly před 6 hodinou ráno, dále nebyly propláceny příplatky za rozdělenou směnu, např. u uklízeček nebo domovníků, u nichž trvalo přerušování pracovní doby déle než 2 hodiny
- ustanovení § 126 a § 135 tím, že nebyl proplácen příplatek za práci v sobotu, neděli nebo svátek, např. při služební cestě
- ustanovení § 127 tím, že nebyl proplácen příplatek za práci přesčas, kterou zaměstnanec odpracoval na žádost zaměstnavatele.

Evidence a proplácení nenárokových složek - Kontrolní zjištění:

- nebyly řádně zdůvodněny přiznané odměny, nelze přiznat odměnu za práci, která je hlavní v náplni práce zaměstnance.

Rozvrh čerpání dovolené a skutečné čerpání dovolené - Kontrolní zjištění: porušení

- ustanovení § 217 tím, že nebyl zpracován plán čerpání dovolené na kalendářní rok
- ustanovení § 217 tím, že chybným rozvržením pracovní doby došlo k chybnému výpočtu nároku na dovolenou při zkráceném úvazku.

Evidence odpracované doby - Kontrolní zjištění:

- pracovní doba nebyla dostatečně prokazatelně evidována včetně doby přestávky v práci na jídlo a oddech, je třeba uvádět příchod a odchod ze zaměstnání, nikoliv pouze počet odpracovaných hodin.

Dohody o pracích konaných mimo pracovní poměr - Kontrolní zjištění: porušení

- ustanovení § 75 tím, že u dohod o provedení práce byl překročen limit počtu hodin nebo byl účelově upraven
- ustanovení § 76 tím, že dohody byly sjednány na stejný druh práce jako v hlavním pracovním poměru
- při uzavírání dohod o mimopracovní činnosti souběžně k pracovnímu poměru docházela často ke zjištěním, že zaměstnanci pracovali denně 15 až 18 hodin
- u dohod o mimopracovní činnosti byly vypláceny další mimořádné odměny nebo cestovné, které nebyly v dohodě přímo stanoveny.

Ostatní zjištění:

- porušení ustanovení § 16 tím, že zaměstnavatel nezajistil rovné zacházení se všemi zaměstnanci, pokud jde o jejich odměňování za práci ve srovnatelných případech bylo postupováno rozdílně (zvýhodnění, znevýhodnění).

8.3.2 Nařízení vlády č. 137/2009 Sb., kterým se stanoví katalog prací ve veřejných službách a správě**Pracovní náplně - Kontrolní zjištění:**

- nebyly vypracovány pracovní náplně a kritéria přiznání osobního příplatku pro všechny zaměstnance
- náplně práce v jednotlivých platových třídách neodpovídaly katalogu prací.

8.3.3 Nařízení vlády č. 564/2006 Sb., o platových poměrech zaměstnanců ve veřejných službách a správě

Kontrolní zjištění: porušení

- ustanovení § 3 tím, že byli zaměstnanci zařazeni do nesprávné platové třídy (např. ekonom vykonávající komplexní účetnictví nesprávně 9. platová třída, správně 10. platová třída, příznání nesprávně 11. až 12. platové třídy ekonomce nebo mzdové účetní, správně 10. nebo 9. platová třída)
- ustanovení § 2 tím, že při nesplnění kvalifikačních požadavků byly nesprávně odpočítány roky započitatelné praxe
- ustanovení § 4 tím, že byla zaměstnancům chybně přiznána doba započitatelné praxe (u žen na mateřské dovolené a rodičovské dovolené, základní vojenská služba, civilní nebo náhradní vojenská služba – platné v době jejího výkonu), nebyly doloženy doklady k zápočtu praxe.

8.3.4 Zákon č. 563/2004 Sb., pracovní řád pedagogických pracovníků

V oblasti školství byl předmětem kontroly také pracovní řád pedagogických pracovníků, při jehož dodržování byly zjištěny nejčastěji tyto nedostatky.

Kontrolní zjištění:

- porušení ustanovení § 5 tím, že pedagogové čerpali vyšší počet dnů volna, než na který měli nárok, např. přečerpání dnů tzv. samostudia u zkráceného úvazku
- porušení ustanovení § 4 tím, že nebylo určeno u pedagogických pracovníků čerpání řádné dovolené v rozsahu čtyř týdnů.

Ostatní zjištění

- ve vnitřním platovém předpisu byly uváděny odkazy na neplatné zákony a předpisy
- mzdové listy – v oblasti školství nebyla sledována práce nad stanovený rozsah konkrétními počty odučených hodin.

8.3.5 Zákon č. 89/1995 Sb., o statistické službě

Kontrolní zjištění:

- ustanovení § 10 odst. 3 tím, že organizace vykazovaly nesprávné údaje ve statistickém výkazu P1-04 a dalších výkazech.

9 NÁVRH METODICKÉHO POKYNU

Cílem diplomové práce navrhnout opatření ke snížení počtu zjištěných nedostatků při veřejnosprávních kontrolách vykonávaných Zlínským krajem **formou metodického pokynu**. Z dosavadních praktických zkušeností jsem dospěla k závěru, že nejvhodnějším způsobem, jak předcházet porušování platné legislativy, je návrh metodického pokynu, který by obsahoval vymezení předmětu kontroly hospodaření. Součástí této metodiky by byly uvedeny odkazy na platnou legislativu a doporučení, která by měla působit preventivně a vést k minimalizaci kontrolních zjištění.

Domnívám se, že kontrolované osoby nemají dostatek informací týkající se předmětu kontroly. V praxi se velmi často stává, že kontrolované osoby žádají o zaslání bližších informací, aby se mohly na průběh veřejnosprávní kontroly lépe připravit.

Návrh metodického pokynu č. X Zlínského kraje „**Veřejnosprávní kontrola a doporučení, jak předcházet porušením platné legislativy**“ určený pro příspěvkové organizace zřizované Zlínským krajem ve znění:

„Tento metodický pokyn blíže specifikuje předmět veřejnosprávní kontroly hospodaření zřizovaných příspěvkových organizací a poskytuje praktický návod, jak předcházet porušením platných obecně závazných a právních předpisů formou doporučení. Je určen zejména ředitelům, ekonomům, účetním, personalistům a dalším zaměstnancům, kteří se podílejí na hospodaření organizace a systému řídicí kontroly. Předmětem kontroly hospodaření jsou tyto okruhy:

9.1 Základní informace o kontrolované organizaci

Předmět kontroly: zřizovací listina, u školských zařízení zařazení do rejstříku škol a školských zařízení, provedené kontroly.

Doporučení:

- při nakládání se svěřeným majetkem dodržovat práva a povinnosti vymezené ve zřizovací listině
- při uzavírání smluv o pronájmu nemovitého majetku na dobu delší než dva roky požádat zřizovatele o souhlas s uzavřením smlouvy.

9.2 Vnitřní kontrolní systém

Předmět kontroly: směrnice o finanční kontrole, fáze řídicí kontroly, příkazce operace, správce rozpočtu, hlavní účetní, roční zpráva o výsledcích finanční kontroly

Legislativa: zákon č. 320/2001 Sb., o finanční kontrole, vyhláška MF ČR č. 416/2004 Sb.

Doporučení:

- zajistit hospodárné, efektivní a účelné nakládání s veřejnými prostředky
- provádět průkazný záznam o průběhu řídicí kontroly
- průběh řídicí kontroly provádět u všech operací (např. cestovné, příjmové pokladní doklady, přímé platby z bankovních účtů a další)
- na dokladech uvádět správně podpisy dle schvalovacích postupů – hlavní účetní, správce rozpočtu, příkazce operace (je nutno dodržovat přesné názvy funkcí, nestatčí popisy typu „vystavil“, „schválil“ apod.)

9.3 Oblast účetnictví

Správnost, úplnost a věrohodnost účetnictví

Předmět kontroly: vnitřní směrnice, účtový rozvrh, číselné řady, roční závěrka, účetní výkazy, účetní deníky, hlavní kniha, přehled bankovních účtů.

Legislativa: zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, vyhláška MF ČR č. 410/2009 Sb., Český účetní standard č. 701 Účty a zásady účtování na účtech, č. 702 – Otevírání a uzavírání účetních knih

Doporučení:

- vypracovat směrnice, které stanovují pravidla chodu organizace, např. směrnice k vedení účetnictví, pokladny, cenin, doplňkové činnosti, směrnice k evidenci majetku a zásob, průběžně je aktualizovat a podmínky vlastních směrnic dodržovat
- dodržovat účtový rozvrh organizace a provádět jeho průběžnou aktualizaci
- dodržovat závazné analytické členění účtů stanovené zřizovatelem
- zvolit vhodné číselné řady pro jednotlivé okruhy účetních dokladů
- zabránit duplicitnímu číslování a neprůkazným účetním záznamům
- uplatnit aktuální princip: časově rozlišovat náklady a výnosy účty 381, 383, 384, 385 a odhadovat předpokládanou výši výnosů a nákladů účty 388, 389

- dodržovat obsahové vymezení položek Rozvahy a Výkazu zisku a ztráty
- o předpisu pohledávek účtovat v okamžiku uskutečnění účetního případu
- u pohledávek po lhůtě splatnosti přijmout vhodná opatření, např. upozínky, uplatňovat sankce dle smluv apod.

Rozpočet

Předmět kontroly: závazné ukazatele – platy, ostatní neinvestiční výdaje, u školských zařízení přímé neinvestiční výdaje, účelové dotace ze státního rozpočtu, účtování o transferech, způsob vypořádání dotací se státním rozpočtem, vratky nedočerpaných dotací

Legislativa: Český účetní standard č. 703 Transfery, zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, vyhláška MF ČR č. 410/2009 Sb.

Doporučení:

- dodržovat **závazné ukazatele a podmínky** poskytnutých dotací
- v případě nedočerpání dotací poskytnutých ze státního rozpočtu odvést tyto prostředky zpět do státního rozpočtu v rámci ročního zúčtování se státním rozpočtem
- u přímých neinvestičních výdajů v oblasti školství **dodržet účel** dle ustanovení § 160 zákona č. 561/2004 Sb., školský zákon
- u účelových dotací **dodržet účel a podmínky** stanovené smluvními podmínkami.

Upozornění: **Nedodržení účelu a podmínek čerpání účelových dotací a přímých neinvestičních výdajů v oblasti školství je považováno za porušení rozpočtové kázně ve smyslu ustanovení § 22 zákona č. 250/2000 Sb. a vzniklá škoda musí být řešena v souladu s ustanoveními zákona č. 262/2006 Sb., zákoník práce.**

Peněžní fondy

Předmět kontroly: tvorba, užití a finanční krytí peněžních fondů

Legislativa: ustanovení § 30 – 33 zákona č. 250/2000 Sb., Český účetní standard č. 704 Fondy účetní jednotky

Účet 411 - Fond odměn

Předmět kontroly: zaúčtování tvorby ze zlepšeného výsledku hospodaření ve výši schváleného zřizovatelem, čerpání fondu.

Legislativa: ustanovení § 32 zákona č. 250/2000 Sb.

Doporučení:

- tvorbu fondu odměn ze zlepšeného výsledku hospodaření zaúčtovat ve výši schválené Radou Zlínského kraje
- čerpat fond odměn pouze na platy, nelze na odměny z dohod o pracích konaných mimo pracovní poměr a zákonné odvody.

Účet 412 - Fond kulturních a sociálních potřeb

Předmět kontroly: rozpočet, tvorba fondu, výpočet základního přídělu 1 % z vyplacených prostředků na platy, zásady čerpání fondu, průkaznost poskytování nepeněžního plnění, porovnání sestaveného rozpočtu se skutečností a platnými vnitřními zásadami.

Legislativa: ustanovení § 33 zákona č. 250/2000 Sb., Český účetní standard č. 704 Fondy účetní jednotky, vyhláška MF ČR č. 114/2002 Sb., o FKSP

Doporučení:

- tvořit základní příděl 1 % i z platů vyplacených z doplňkové činnosti a ostatních zdrojů
- poplatky a úroky z účtu 243 účtovat prostřednictvím účtů 377 a 378
- k rozvahovému dni průkazně doložit rozdíl mezi účty 412 a 243
- u hromadných akcí doložit prezenční listiny
- předpis pohledávek za zaměstnanci účtovat na účet 335 – Pohledávky za zaměstnanci v souladu s ČÚS č. 704
- poskytovat plnění z fondu nepeněžní formou s výjimkou finančních darů a sociální výpomoci
- při sestavování rozpočtu a platných zásad nezapomínat na ženyna mateřské nebo rodičovské dovolené, bývalé zaměstnance - důchodce. Pozor na zvýhodňování některých zaměstnanců s ohledem na výši platu či vykonávanou funkci v organizaci, dle zákoníku práce to lze považovat za diskriminační chování.

Upozornění: nesprávné čerpání prostředků FKSP je považováno za porušení rozpočtové kázně ve smyslu ustanovení § 28 zákona č. 250/2000 Sb. a vzniklá škoda musí být řešena v souladu s ustanoveními zákona č. 262/2006 Sb.

Účet 413 - Rezervní fond tvořený ze zlepšeného výsledku hospodaření

Předmět kontroly: zaúčtování tvorby ze zlepšeného výsledku hospodaření ve výši schváleného zřizovatelem, čerpání fondu na rozvoj hlavní činnosti.

Legislativa: ustanovení § 30 zákona č. 250/2000 Sb., Český účetní standard č. 704 Fondy účetní jednotky

Doporučení:

- tvorbu rezervního fondu ze zlepšeného výsledku hospodaření zaúčtovat ve výši schválené Radou Zlínského kraje
- použít rezervní fond přednostně na rozvoj hlavní činnosti
- nepoužívat rezervní fond na úhradu zákonných odvodů souvisejících s odměnami vyplacenými z fondu odměn

Účet 414 - Rezervní fond z ostatních titulů

Předmět kontroly: darovací smlouvy, způsob zaúčtování tvorby z peněžních darů a nedočerpaných dotací ze zahraničí, zapojení finančních darů do výnosů.

Legislativa: ustanovení § 30 zákona č. 250/2000 Sb., Český účetní standard č. 704 Fondy účetní jednotky

Doporučení:

- požadovat od dárců písemně uzavřenou smlouvu o poskytnutí finančních darů
- neuzavírat darovací smlouvu podmíněnou poskytnutím protislužby, například reklamy, takto uzavřené smlouvy nesplňují podmínku „darování“
- dodržet účelovost poskytnutých darů.

Účet 416 - Investiční fond

Předmět kontroly: odpisový plán, zařazení dlouhodobého majetku do odpisových skupin, zaúčtování tvorby odpisů DHM a DNM dle schváleného odpisového plánu, investiční dotace od zřizovatele, státních fondů, odvod do rozpočtu zřizovatele

Legislativa: ustanovení § 31 zákona č. 250/2000 Sb., Český účetní standard č. 704 Fondy účetní jednotky, č. 708 Odpisování dlouhodobého majetku

Doporučení:

- nově pořízený majetek zařadit do správné odpisové skupiny

- účtovat správně o technickém zhodnocení na účtu 045 v souladu s ustanovením § 14 vyhlášky MF ČR č. 410/2009 Sb.
- nezaměňovat pojem rekonstrukce a opravy a údržba nemovitého majetku
- dodržet termín nařízeného odvodu z investičního fondu do rozpočtu zřizovatele
- dodržet **podmínky a účel** poskytnutých investičních dotací.

Účetní doklady

Předmět kontroly: pokladní doklady, způsob vedení pokladen, limit zůstatku peněžní hotovosti, limitované přísliby, evidence cenin, dohody o hmotné odpovědnosti za svěřené hodnoty, faktury dodavatelské a odběratelské, vyúčtování cestovních náhrad.

Poskytování cestovních náhrad

Předmět kontroly: směrnice o cestovních náhradách, stanovení sazeb stravného včetně míry krácení, podmínky použití vlastního vozidla, vyúčtování cestovních příkazů včetně poskytnutých záloh na zahraniční pracovní cesty, kontrola na evidenci docházky.

Legislativa: ustanovení § 156 – 180 zákona č. 262/2006 Sb.

Doporučení:

- dbát na důsledné vyplňování veškerých údajů na cestovním příkazu, např. schválený druh dopravního prostředku, místo nástupu a ukončení služební cesty, uvedení, zda bylo či nebylo poskytnuto stravování
- služební cesty průkazně zaznamenávat v docházkovém systému pro sledování nároku na příplatky za práci v sobotu, neděli, svátcích
- proplácet krácené stravné v případech, že bylo zaměstnanci poskytnuto bezplatně jídlo, které mělo charakter snídaně, oběda nebo večeře
- z hlediska předcházení možných rizik požadovat při použití vozidla vlastního předložení havarijního pojištění vozidla
- u zahraničních pracovních cest poskytovat zálohu v cizí měně.

Evidence a správa majetku

Předmět kontroly: směrnice ke způsobu účtování, evidence majetku, materiálových zásob, podrozvahová evidence majetku, označení nově pořízeného majetku identifikátory, vyřazení majetku, autoprovoz, smlouvy o nájmu a pronájmu bytových a nebytových prostor.

Legislativa: zákon č. 563/1991 Sb., vyhláška MF ČR č. 410/2009 Sb., zákon č. 586/1992 Sb., o dani z příjmu

Doporučení:

- stanovit ve směrnici způsob evidence majetku, zejména majetku v operativní evidenci a ocenění majetku, stanovit hranice pro účtování drobného dlouhodobého majetku
- majetek v operativní evidenci účtovat na podrozvahových účtech
- do pořizovací ceny majetku zahrnout nezbytně nutné náklady související s pořízením, např. montáž, doprava, revize
- ocenit darovaný majetek reprodukční pořizovací cenou
- při vyřazení majetku doložit návrhy na vyřazení, likvidační protokoly, odborné posudky, uvádět způsob likvidace
- při vyřazení majetku v hodnotě nad Kč 100 tis. postupovat v souladu se zřizovací listinou, tj. požádat o souhlas zřizovatele.

Zásoby

Předmět kontroly: směrnice, způsob vedení skladových zásob, příjemky, výdejky, dohody o hmotné odpovědnosti za svěřené hodnoty.

Legislativa: zákon č. 563/1991 Sb., vyhláška MF ČR č. 410/2009 Sb., Český účetní standard č. 707 Zásoby

Doporučení:

- ve směrnici uvádět způsob účtování materiálových zásob „A“ nebo B“
- rozlišit účet 112 analyticky podle druhů zásob
- vést průkaznou skladovou evidenci, vystavovat příjemky a výdejky
- dodržet postupy účtování při účtování o zásobách způsobem „A“, při pořízení zásob účtovat na účet 111 – Pořízení materiálu.

Podrozvahová evidence

Předmět kontroly: Podrozvahové účty, podmíněné závazky a pohledávky, odepsané pohledávky.

Legislativa: vyhláška č. 410/2009 Sb., zákon č. 563/1991 Sb.

Doporučení:

- zachytit na podrozvahových účtech 901, 902 a 903 majetek, který nesplňuje podmínku účtování na účtech 018 a 028
- zachytit na podrozvahových účtech skupiny 96 majetek ve výpůjčce a leasing
- zachytit na podrozvahových účtech účtové skupiny 911 a 912 vyřazené pohledávky a závazky
- zachytit na podrozvahových účtech účtové skupiny 93 a 94 dlouhodobé a krátkodobé pohledávky ze zahraničí.

Autoprovoz

Předmět kontroly: směrnice k provozování služebního vozidla, způsob schvalování žádank o přepravu, záznam o provozu vozidla, evidence spotřeby pohonných hmot, efektivnost a účelnost využití služebního vozidla.

Legislativa: ustanovení § 8 zákona č. 5613/1991 Sb.

Doporučení:

- zavést průkaznou evidenci o provozu vozidla
- provádět pravidelně vyúčtování spotřeby pohonných hmot a vyhodnocovat průměrnou spotřebu
- zajistit pro zaměstnance školení řidičů referentských vozidel.

Inventarizace majetku a závazků

Předmět kontroly: směrnice k inventarizaci, příkaz ředitele, plán inventur, inventurní soupisy a zápisy o výsledku inventarizace, způsob provedení fyzické a dokladové inventury, způsob nakládání s vyřazeným majetkem, vyhodnocení pohledávek po lhůtě splatnosti.

Legislativa: vyhláška MF ČR č. 270/2010 Sb., o inventarizaci majetku a závazků, zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví

Doporučení:

- nepodceňovat přípravné práce před inventarizací a důsledně dbát na její provedení
- sestavit plán inventarizace, jmenovat členy ústřední a dílčích inventarizačních komisí, likvidační komise

- průkazně doložit inventurní soupisy všech položek, uvádět okamžik zahájení a ukončení inventury, způsob provedení, podpisy všech členů inventarizační komise a odpovědných osob za svěřený majetek
- vyčíslit a vypořádat inventarizační rozdíly
- vypracovat závěrečný zápis o provedené inventarizaci

Doplňková činnost

Předmět kontroly: směrnice, která upravuje pravidla, podmínky provozování a kalkulace k vykonávané činnosti, živnostenské listy.

Legislativa: zřizovací listina, živnostenské oprávnění

Doporučení:

- okruhy doplňkové činnosti vykonávat na základě živnostenského oprávnění a v rozsahu vymezeném ve zřizovací listině
- vypracovat kalkulace u všech provozovaných činnostech doplňkové činnosti
- do nákladů zahrnout všechny náklady, které souvisejí s provozováním doplňkové činnosti, nezapomínat zejména na energie, mzdy, odpisy, revize apod., doplňková činnost nesmí být provozována na úkor hlavní činnosti
- náklady a výnosy doplňkové činnosti vést odděleně od hlavní činnosti analytickými účty.

9.4 Mzdová oblast

Osobní spisy

Předmět kontroly: zajištění ochrany osobních dat zaměstnanců organizace dle zákona č. 101/2000 Sb., obsah osobních spisů - pracovní smlouvy, změny obsahu pracovní smlouvy, platové výměry, náplně práce, osobní dotazníky, zdůvodnění odměn, pomocné zápočty započitatelné praxe, případně doklady o předchozích zaměstnáních, doklady o nejvyšším dosaženém vzdělání a osvědčení o absolvování dalších vzdělávacích kurzů.

Pracovní poměr, pracovní smlouvy

Předmět kontroly: náležitosti pracovních smluv - druh práce, na které je zaměstnanec přijímán, místo výkonu práce a den nástupu do práce, případně další ujednání, např. zkušební doba, doba určitá nebo neurčitá, případně kratší pracovní doba, pracovní doba, údaje o základních právech a povinnostech vyplývajících z pracovního poměru.

Legislativa: ustanovení § 33 zákona č. 262/2006 Sb.

Platový výměr

Předmět kontroly: náležitosti a povinné informace - výše platového tarifu, platová třída, platový stupeň, úvazek a ostatní pravidelně se opakující platové složky, např. osobní příplatek, zvláštní příplatek, případně příplatek za vedení, termín a místo výplaty, pokud nejsou již obsaženy v pracovní smlouvě nebo vnitřním předpisu organizace (kolektivní smlouva nebo vnitřní platový předpis), důvod vystavení platového výměru (změna tabulek, změna výše osobního ohodnocení, platový postup), účinnost, datum vystavení platového výměru a podpis statutárního orgánu.

Legislativa: ustanovení § 136 zákona č. 262/2006 Sb.

Doporučení:

- platový výměr vystavit nejpozději v den účinnosti (nástupu do zaměstnání)
- platový výměr nemusí obsahovat například název funkce, pokud je uveden v pracovní smlouvě, výpočet doby započitatelné praxe, termín dalšího platového postupu.

Náplně práce

Předmět kontroly: vymezení nejnáročnější práce podle katalogu prací pro účely zařazení zaměstnance do platové třídy.

Legislativa: nařízení vlády č. 137/2009 Sb., kterým se stanoví katalog prací ve veřejných službách a správě

Doporučení:

- vypracovat pracovní náplně a kritéria přiznání osobního příplatku pro všechny zaměstnance, tyto náplně musí odpovídat katalogu prací

Vnitřní platový předpis, organizační schéma

Předmět kontroly: obsah vnitřního platového předpisu, případně kolektivní smlouvy, organizační schéma.

Doporučení:

- vnitřní platový předpis zpracovat na podmínky organizace
- stanovit konkrétní platové třídy pro jednotlivé funkce

- stanovit podmínky pro přiznání jiné praxe, a to podle závislosti na míře její využitelnosti pro výkon požadované práce
- doložit lékařská potvrzení o nástupu na mateřskou dovolenou nebo doložit čestná prohlášení o dnu nástupu a dnu ukončení mateřské a rodičovské dovolené
- příplatky za vedení – stanovit vedoucím pracovníkům stupně řízení a konkrétní % v rámci možného rozpětí v daném stupni řízení.

Zpracování mezd

Předmět kontroly: mzdové listy - ověřování platového tarifu, výše osobního příplatku, zvláštního příplatku, příplatku za vedení, přesčas, rozdělenou směnu, pohotovost, za práci v sobotu, neděli, svátku a noční práci.

Doporučení:

- mzdové listy musí být vystaveny všem zaměstnancům organizace, tzn. i těm, kteří pracují v organizaci jen na základě dohody o provedení práce a dohody o pracovní činnosti.

Přiznání a vyplácení nadtarifních složek platu

Předmět kontroly: stanovení výše osobních příplatků a jejich změny v průběhu rok. Zdůvodnění pro vyplácení odměny.

Legislativa: ustanovení § 131 a § 134 zákona č. 262/2006 Sb.

Doporučení:

- osobní příplatek poskytovaný dle ustanovení § 131 uvádět na platovém výměru nebo samostatně jako pravidelně se opakující složka platu
- písemně zdůvodnit změnu osobního příplatku
- odměny poskytnuté dle § 134 řádně zdůvodnit, aby bylo možno posoudit mimořádnost úkolů a odlišnost od pravidelných plnění úkolů

Příplatek za vedení

Předmět kontroly: správné určení stupně řízení u vedoucích zaměstnanců.

Legislativa: ustanovení § 124 zákona č. 262/2006 Sb.

Doporučení:

- příplatek za vedení musí být v souladu s vnitřním platovým předpisem, případně kolektivní smlouvou a organizační strukturou
- příplatek za vedení nelze poskytnout zaměstnanci, který řídí ostatní zaměstnance pouze metodicky, nejedná se o vedení na určitém stupni řízení.

Evidence odpracované doby

Předmět kontroly: evidence odpracované doby včetně záznamu o překážkách v práci, např. lékař, služební cesta, pošta, banka.

Legislativa: ustanovení § 96 zákona č. 262/2006 Sb.

Doporučení:

- zajistit dostatečnou a průkaznou evidenci pracovní doby včetně přestávků na jídlo a oddech, uvádět příchod a odchod ze zaměstnání, nikoliv pouze počet odpracovaných hodin
- musí být prokazatelně doloženy a ve mzdě vykázány osobní překážky v práci, za které se poskytuje náhrada platu ve výši průměrného výdělku, např. propustky k lékaři a jiná potvrzení o nepřítomnosti v práci.

Evidence a proplácení ostatních nárokových složek

Předmět kontroly: práce přesčas, příplatek za práci v sobotu, neděli, příplatek za práci ve svátek, příplatek za noční práci, příplatek za rozdělenou směnu, odměna za pracovní pohotovost, doplatek do minimální mzdy.

Legislativa: ustanovení § 111, 125, 126, 127, 135, 140 zákona č. 262/2006 Sb.

Doporučení:

- průkazně sledovat v evidenci pracovní doby nárok na výše uvedené nárokové složky včetně příplatků
- poskytovat příplatek ve výši 25 % průměrného hodinového výdělku za nařízenou práci přesčas, za práci v sobotu nebo v neděli, ve výši 20 % za hodinu noční práce
- poskytovat příplatek za rozdělenou směnu ve výši 30 % průměrného hodinového výdělku za každou započatou takto rozdělenou směnu, kdy souvislé přerušení práce nebo jejich souhrn činí alespoň 2 hodiny
- poskytovat odměnu za pohotovost nejméně 10 % průměrného výdělku.

Dohody o pracích konaných mimo pracovní poměr

Předmět kontroly: náležitosti dohod o provedení práce a o pracovní činnosti, výkazy o odpracovaných hodinách, rozvržení týdenní pracovní doby.

Legislativa: ustanovení § 74 – 77 zákona č. 262/2006 Sb.

Dohody o pracovní činnosti

- dodržovat rozsah práce maximálně do průměru stanovené týdenní pracovní doby, tj. maximálně 20 hodin týdně
- dohodu uzavřít písemně, jinak je neplatná
- v dohodě uvádět druh sjednané práce, rozsah pracovní doby, dobu, na kterou se uzavírá a odměnu za odpracovanou hodinu
- k dohodě o pracovní činnosti je nutné dokládat počty odpracovaných dní v měsíci.
- cestovní náhrady je možné zaměstnanci, který vykonává práce na dohodu o pracovní činnosti, poskytnout za podmínky, že bude toto právo sjednáno v dohodě, stejně i pravidelné pracoviště pro účely cestovních náhrad.

Dohody o provedení práce

- dodržovat rozsah práce maximálně do 300 hodin ročně u jednoho zaměstnavatele

Zařazení zaměstnanců do platových tříd a platových stupňů

Předmět kontroly: správnost zařazování zaměstnanců do platových tříd a platových stupňů, výpočet doby rozhodné pro zařazení.

Legislativa: nařízení vlády č. 564/2006 Sb., o platových poměrech zaměstnanců ve veřejných službách a správě

Doporučení:

- důsledněji dbát na zařazení zaměstnanců do správné platové třídy podle nejnáročnější vykonávané práce dle katalogu prací a odpočty roků započitatelné praxe při nesplnění kvalifikačních požadavků
- požadovat od zaměstnanců doklady k prokázání doby započitatelné praxe.

Tento metodický pokyn nabývá účinnosti 15. den po zveřejnění.

podpis vedoucího orgánu

ZÁVĚR

V diplomové práci jsem se zabývala finanční kontrolou z pohledu kontrolního orgánu Zlínského kraje, který vykonává veřejnosprávní kontrolu v rámci své působnosti.

V teoretické části jsem porovнала systém finanční kontroly ve veřejném sektoru podle EU se systémem finanční kontroly ve veřejné správě v ČR, který je vymezen zákonem č. 320/2001 Sb., o finanční kontrole. Definovala jsem čtyři hlavní cíle, z nichž nejvýznamnější je **dodržení principu 3E**, tj. hospodárný, efektivní a účelný výkon veřejné správy, dále procesní pravidla a fáze veřejnosprávní kontroly, odpovědnost vedoucích orgánů při zavádění řídicí kontroly v rámci vnitřního kontrolního systému, kontrolní metody a postupy. V závěru teoretické části jsem uvedla zásadní změny, které by měla přinést novela zákona o finanční kontrole. Součástí novely je zavedení **auditů ve veřejné správě**.

V praktické části jsem provedla rozbor veřejnosprávních kontrol provedených Zlínským krajem v letech 2010 – 2012. **Primárním cílem** diplomové práce byl **návrh metodického pokynu** se zdůvodněním řešení k odstranění častých nedostatků porušení platné legislativy. Zpracování návrhu předcházely **dva sekundární cíle**, které tvořila analýza provedených veřejnosprávních kontrol s důrazem na kontroly z titulu zřizovatelské funkce a vyhodnocení nejčastějších kontrolních zjištění a přiměřenosti a účinnosti vnitřního kontrolního systému.

Zlínský kraj zřizuje příspěvkové organizace v oblasti školství, zdravotnictví, sociálních služeb a dopravy, jejichž počet během tří let poklesl o 9 organizací. Důvodem bylo zejména slučování organizací v oblasti školství v rámci optimalizace sítě škol ve Zlínském kraji. Z hlediska struktury i nadále tvoří oblast školství 80 % z celkového počtu organizací zřizovaných Zlínským krajem.

Analýzou provedených kontrol za období 2010 – 2012 jsem zjistila, že počet kontrol se meziročně zvyšuje a převažují kontroly zřizovaných příspěvkových organizací a příjemců finanční podpory z rozpočtu Zlínského kraje. Při analýze počtu kontrolních zjištění se projevuje pozitivní trend, tj. klesající průměrný počet nedostatků u příspěvkových organizací Zlínského kraje, naopak nejvyšší průměr dosáhly ZŠ a MŠ zřizované obcemi.

Při vyhodnocení kontrolních zjištění jsem dospěla k závěru, že nejhůře dopadly kontroly v přenesené působnosti. U těchto kontrol bylo zjištěno selhání vnitřního kontrolního systému. Na uvedených příkladech jsem upozornila na snadné **zneužití internetového ban-**

kovnictví a selhání lidského faktoru. Vymáhání takto neoprávněně zadržovaných a zpronevěřených veřejných prostředků bývá vždy velmi problematické a zdlouhavé. Na překlenutí nedostatku peněžních prostředků musela obec poskytnout organizaci návratnou finanční výpomoc.

Porušení rozpočtové kázně podle ustanovení § 22 zákona č. 250/2000 Sb. bylo zjištěno převážně u dotací poskytnutých z MŠMT ČR organizacím v oblasti školství a z MPSV ČR organizacím v oblasti sociálních služeb. Neoprávněně použité veřejné prostředky byly odvedeny zpět do státního rozpočtu prostřednictvím Zlínského kraje. Porušení rozpočtové kázně podle ustanovení § 28 zákona č. 250/2000 Sb. se týkalo neoprávněného čerpání FKSP. Neoprávněně použité prostředky byly vráceny do rozpočtu zřizovatele. Vzniklá škoda musí být řešena podle zákona č. 262/2006 Sb.

Vyhodnocení nejčastějších nedostatků v oblasti účetnictví a mzdové oblasti bylo podkladem pro **zpracování návrhu metodického pokynu.** Základem návrhu metodického pokynu je vymezení předmětu kontroly hospodaření v účetní a mzdové oblasti a prověrky přiměřenosti a účinnosti vnitřního kontrolního systému. Součástí návrhu jsou odkazy na platnou legislativu včetně doporučení, která by měla působit preventivně a snížit počet kontrolních zjištění v budoucnosti. Domnívám se, že návrhem metodického pokynu se mi podařilo dosáhnout cíle diplomové práce.

SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY

DVOŘÁK, Bohdan a Jana DVOŘÁKOVÁ . *Pracovní postupy a dokumentace při realizaci veřejnosprávních kontrol a interního auditu*. 1. vyd. Český a moravský účetní dvůr, 2001, 181 s. ISBN 80-903246-1-4

DVOŘÁČEK Jiří. *Interní audit a kontrola*. Praha : C. H. Beck, 2003, 195 s. ISBN 80-7179-805-3.

Ministerstvo financí ČR. *Koncepce kontrolního systému v ČR se zaměřením na finanční kontrolu*. Praha : 2008. Dostupné z:

http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/koncepce_roz_fin_kontroly.html

Ministerstvo financí ČR. *Metodické pokyny CHJ*. Praha : 2004, 2008, 2009. Dostupné z:

http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/metodicke_pokyny_postupy.html

Ministerstvo financí ČR. *Vítejte ve světě PIFC*. Praha : 2008. Dostupné z:

http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/vf_twinning_projekt_pifc_40032.html

Ministerstvo financí ČR. *Zpráva o výsledcích finančních kontrol ve veřejné správě za rok 2011*. Praha : 2012. Dostupné z: http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/vys_kontrol.html

NEMEC, Juraj. *Kontrola ve veřejné správě*. 1. vyd. Praha: WoltersKluwer Česká republika, 2010, 158 s. ISBN 978-80-7357-558-8.

OTRUSINOVÁ Milana a Dana KUBÍČKOVÁ. *Finanční hospodaření municipálních účetních jednotek po novele zákona o účetnictví*. 1. vyd. Praha : C. H. Beck, 2011, 192 s. ISBN 978-80-7400-342-4.

PEKOVÁ, Jitka a Jaroslav PILNÝ a Marek JETMAR. *Veřejná správa a finance veřejného sektoru*. 3. aktualiz. a rozš. vyd. Praha : ASPI, 2008. 712 s. ISBN 978-80-7357-351-5.

Poslanecká sněmovna Parlamentu ČR. *Novela zákona o finanční kontrole*. 2013. Dostupné z: <http://www.psp.cz/sqw/text/tiskt>.

REKTOŘÍK Jaroslav a Jan ŠELEŠOVSKÝ, J. a kol. *Kontrolní systémy veřejné správy a veřejného sektoru*. 1. vyd. Praha : Ekopress, 2003, 212 s. ISBN 80-86119-72-6.

SCHIFFER, Vladimír. *Vnitřní kontrolní systém - významný nástroj ochrany majetku a hospodaření účetních jednotek*. 1. vyd. Praha : ASPI, 2009, 223 s, ISBN 978-80-7357-436-9.

ŠEBESTOVÁ, Jarmila. *Kontrolní systém veřejné správy a veřejného sektoru*. 1. vyd. Karviná : Slezská univerzita v Opavě, Obchodně podnikatelská fakulta v Karviné, 2008, 180 s. ISBN 978-80-7248-460-7.

ÚZ č. 873. *Vyhláška MF ČR č. 410/2009 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro některé vybrané účetní jednotky*. Ostrava-Hrabůvka : NakladatelstvíSagit, a. s., 2012, 350 s. ISBN 978-80-7208-894-2.

ÚZ č. 873. *Zákon č. 320/2001 Sb., o finanční kontrole ve veřejné správě a o změně některých zákonů (zákon o finanční kontrole), ve znění pozdějších předpisů*. Ostrava-Hrabůvka : NakladatelstvíSagit, a. s., 2012, 350 s. ISBN 978-80-7208-894-2

ÚZ č. 873. *Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů*. Ostrava-Hrabůvka : NakladatelstvíSagit, a. s., 2012, 350 s. ISBN 978-80-7208-894-2.

ÚZ č. 873. *Zákon č. 552/1991 Sb., o státní kontrole, ve znění pozdějších předpisů*. Ostrava-Hrabůvka : NakladatelstvíSagit, a. s., 2012, 350 s. ISBN 978-80-7208-894-2.

ÚZ č. 876. *Zákon č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů, ve znění pozdějších předpisů*. Ostrava-Hrabůvka : NakladatelstvíSagit, a. s., 2012, 336 s. ISBN 978-80-7208-896-6.

Zlínský kraj. *Analýza rizik při výběru subjektů pro provádění následných veřejnosprávních kontrol dotací poskytovaných příjemcům veřejné finanční podpory z rozpočtu Zlínského kraje ve spolupráci s ostatními odbory*. 2010, 103 s. Interní dokument.

Zlínský kraj. *Kontrolní systém Zlínského kraje*. 2013, 32 s. Vnitřní směrnice.

SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK

EU	Evropská unie.
ČR	Česká republika.
CHJ	Centrální harmonizační jednotka.
DDHM	Drobný dlouhodobý hmotný majetek.
DDNM	Drobný dlouhodobý nehmotný majetek.
DDM	Dům dětí a mládeže.
DSO	Dobrovolný svazek obcí.
INTOSAI	International Organization of Supreme Audit Institutions
FP	Finanční podpora.
MF ČR	Ministerstvo financí České republiky.
MPSV ČR	Ministerstvo práce a sociální věcí České republiky.
MŠMT ČR	Ministerstvo školství, mládeže a tělovýchovy České republiky.
MŠ	Mateřská škola.
PO	Příspěvková organizace.
PP	Přenesená působnost.
PIFC	Public Internal Financial Control Systems.
ÚSC	Územní samosprávný celek.
ZK	Zlínský kraj.
ZŠ	Základní škola.
ZŠ a MŠ	Základní škola a mateřská škola.

SEZNAM OBRÁZKŮ

<i>Obr. 1 Systém finanční kontroly – PIFC</i>	19
<i>Obr. 2 Fáze veřejnosprávní kontroly</i>	29
<i>Obr. 3 Hierarchie podávání ročních zpráv o výsledcích finančních kontrol</i>	36
<i>Obr. 4 Vnitřní kontrolní systém</i>	39
<i>Obr. 5 Přehled kontrolních metod a kontrolních postupů</i>	45

SEZNAM TABULEK

<i>Tab. 1</i> Vyhodnocení rizikových faktorů u příjemců finanční podpory.....	30
<i>Tab. 2</i> Počet provedených veřejnosprávních kontrol dle kategorií v letech 2010 - 2012	54
<i>Tab. 3</i> Počet příspěvkových organizací Zlínského kraje dle oblastí.....	55
<i>Tab. 4</i> Počet kontrol u příspěvkových organizací Zlínského kraje v letech 2010 - 2012	58
<i>Tab. 5</i> Celkové náklady a výnosy a výše kontrolovaných vzorků v Kč 2010 - 2012.....	59
<i>Tab. 6</i> Počet kontrol v přenesené působnosti v letech 2010 - 2012.....	61
<i>Tab. 7</i> Počet veřejnosprávních kontrol u příjemců finanční podpory	62
<i>Tab. 8</i> Počet veřejnosprávních kontrol u příjemců finanční podpory z EU	64
<i>Tab. 9</i> Počet zjištěných nedostatků při kontrolách dle kategorií.....	65
<i>Tab. 10</i> Průměrný počet nedostatků na 1 veřejnosprávní kontrolu.....	65
<i>Tab. 11</i> Počet zjištěných nedostatků u příspěvkových organizací Zlínského kraje	66
<i>Tab. 12</i> Průměrný počet nedostatků na 1 kontrolu.....	66
<i>Tab. 13</i> Počet nedostatků zjištěných při kontrolách v přenesené působnosti.....	67
<i>Tab. 14</i> Průměrný počet nedostatků na 1 kontrolu.....	67
<i>Tab. 15</i> Porušení rozpočtové kázně příspěvkových organizací 2010 - 2012.....	69
<i>Tab. 16</i> Porušení rozpočtové kázně u příjemců finanční podpory 2010 - 2012	71

SEZNAM GRAFŮ

<i>Graf 1 Počet veřejnosprávních kontrol podle kategorií v letech 2010 – 2012</i>	<i>54</i>
<i>Graf 2 Struktura příspěvkových organizací Zlínského kraje k 31. 12. 2012</i>	<i>56</i>
<i>Graf 3 Kontrolovaný vzorek nákladů a výnosů v letech 2010 – 2012</i>	<i>60</i>
<i>Graf 4 Počet kontrol v přenesené působnosti v letech 2010 - 2012</i>	<i>61</i>
<i>Graf 5 Počet kontrol u příjemců finanční podpory v letech 2010 – 2012</i>	<i>63</i>

SEZNAM PŘÍLOH

- PI Vzor Pověření k provedení veřejnosprávní kontroly na místě
- PII Vzor Oznámení o zahájení veřejnosprávní kontroly na místě
- PIII Seznam příspěvkových organizací Zlínského kraje k 31. 12. 2012
- P IV Základní údaje o provedených kontrolách příspěvkových organizací ZK v roce 2010
- P V Základní údaje o provedených kontrolách příspěvkových organizací ZK v roce 2011
- P VI Základní údaje o provedených kontrolách příspěvkových organizací ZK v roce 2012

PŘÍLOHA P I: VZOR POVĚŘENÍ K PROVEDENÍ VEŘEJNOSPRAVNÍ KONTROLY



Ing. Vladimír Kutý ředitel krajského úřadu	Organizace Jméno Funkce Ulice Město
--	---

datum	vyřizuje Titul, jméno, příjmení	číslo jednací KUZL xx/2013/KŘ	spisová značka KUSP xx/2013 Kř
-------	------------------------------------	----------------------------------	-----------------------------------

Pověření k provedení veřejnosprávní kontroly na místě č. XY/2013/KŘ

Ve smyslu § 9 zákona č. 320/2001 Sb., o finanční kontrole ve veřejné správě a o změně některých zákonů (zákon o finanční kontrole), v platném znění, §§ 15 a 27 zákona č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů, v platném znění a s odkazem na ustanovení § 9 zákona č. 552/1991 Sb., o státní kontrole, v platném znění, pověřuji zaměstnance Zlínského kraje zařazené do krajského úřadu, odboru Kancelář ředitele:

1. *Titul, jméno, příjmení*, vedoucí kontrolní skupiny, služební průkaz č. ,
2. *Titul, jméno, příjmení*, člen kontrolní skupiny, služební průkaz č. ,
3. *Titul, jméno, příjmení*, člen kontrolní skupiny, služební průkaz č. ,

provedením veřejnosprávní kontroly na místě v rámci zřizovatelské funkce Zlínského kraje u (*organizace, adresa, sídlo, IČ*).

Předmětem kontroly bude namátková kontrola hospodaření za období xx včetně prověrky přiměřenosti a účinnosti vnitřního kontrolního systému. Rozsah kontroly je dán ustanovením § 11 odst. 4 zákona č. 320/2001 Sb.

Kontrola bude zahájena dne xx. xx. xxxx v 00:00 hodin.

PŘÍLOHA P II: VZOR OZNÁMENÍ O PROVEDENÍ VEŘEJNOSPRAVNÍ KONTROLY NA MÍSTĚ



Ing. Vladimír Kutý ředitel krajského úřadu	Organizace Jméno Funkce Ulice Město
--	---

datum	vyřizuje Titul, jméno, příjmení	číslo jednací KUZL xx/2013/KŘ	spisová značka KUSP xx/2013 KŘ
-------	------------------------------------	----------------------------------	-----------------------------------

Oznámení o provedení veřejnosprávní kontroly na místě č. XY/2013/KŘ

Vážený pane řediteli, / vážená paní ředitelko,

v souladu s plánem kontrolní činnosti a ustanovením § 59 odst. 1 písm. i), § 69 odst. 2 písm. j), zák. č. 129/2000 Sb., o krajích ve znění pozdějších předpisů, ustanovením § 9 zákona č. 320/2001 Sb., o finanční kontrole ve veřejné správě a o změně některých zákonů (zákon o finanční kontrole), v platném znění, §§ 15 a 27 zákona č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů, v platném znění, Vám oznamuji, že

dne xx. xx. xxxx v 00:00 hodin bude u (organizace, adresa, sídlo, IČ) zahájena veřejnosprávní kontrola na místě v rámci zřizovatelské funkce Zlínského kraje.

Předmětem kontroly bude namátková kontrola hospodaření za období xx včetně prověrky přiměřenosti a účinnosti vnitřního kontrolního systému. Rozsah kontroly je dán ustanovením § 11 odst. 4 zákona č. 320/2001 Sb.

Kontrolu provedou zaměstnanci Zlínského kraje zařazení do krajského úřadu, odboru Kancelář ředitele, kteří se prokáží písemným pověřením k provedení kontroly a služebními průkazy:

1. *Titul, jméno, příjmení, vedoucí kontrolní skupiny, služební průkaz č. ,*
2. *Titul, jméno, příjmení, člen kontrolní skupiny, služební průkaz č. ,*
3. *Titul, jméno, příjmení, člen kontrolní skupiny, služební průkaz č. .*

Žádám Vás o Vaši přítomnost, nebo zabezpečení přítomnosti Vámi pověřeného zástupce a zaměstnanců odpovědných za kontrolovanou oblast.

S pozdravem

PŘÍLOHA P III: SEZNAM PŘÍSPĚVKOVÝCH ORGANIZACÍ ZLÍNSKÉHO KRAJE K 31. 12. 2012

Poř.č.	IČ organizace	Název organizace
Oblast školství		
2	00 559 504	Gymnázium a Jazyková škola s právem státní jazykové zkoušky Zlín
3	61 716 693	Gymnázium Otrokovice
4	46 276 327	Gymnázium Jana Pivečky a Střední odborná škola Slavičín
5	70 843 309	Gymnázium Kroměříž
6	47 935 774	Gymnázium Ladislava Jaroše Holešov
7	60 371 684	Gymnázium Uherské Hradiště
8	60 371 757	Gymnázium J. A. Komenského a Jazyková škola s právem státní jazykové zkoušky Uherský Brod
9	00 843 351	Masarykovo gymnázium a Jazyková škola s právem státní jazykové zkoušky Vsetín
10	00 843 369	Gymnázium Františka Palackého Valašské Meziříčí
11	00 843 393	Gymnázium Rožnov pod Radhoštěm
12	61 716 707	Gymnázium Valašské Klobouky
13	60 371 790	Střední odborná škola a Gymnázium Staré Město
14	70 844 534	Konzervatoř P. J. Vejvanovského Kroměříž
15	00 559 482	Střední průmyslová škola Zlín
16	61 716 677	Střední průmyslová škola Otrokovice
17	63 458 730	Obchodní akademie Kroměříž
18	00 637 939	Střední zdravotnická škola Kroměříž
19	63 459 086	Tauferova střední odborná škola veterinární Kroměříž
20	60 371 749	Střední uměleckopřmyslová škola Uherské Hradiště
21	00 559 644	Střední škola průmyslová, hotelová a zdravotnická Uherské Hradiště
22	00 843 407	Střední průmyslová škola strojnická Vsetín
23	00 843 491	Střední průmyslová škola stavební Valašské Meziříčí
24	00 843 474	Střední škola informatiky, elektrotechniky a řemesel Rožnov pod Radhoštěm
25	00 843 547	Střední škola zemědělská a přírodovědná Rožnov pod Radhoštěm
26	00 128 198	Střední odborná škola Otrokovice
27	00 837 237	Střední škola oděvní a služeb Vizovice
28	61 715 999	Střední odborná škola Luhačovice
29	47 934 832	Střední škola hotelová a služeb Kroměříž
30	47 935 952	Střední škola nábytkářská a obchodní Bystřice pod Hostýnem
31	14 450 437	Střední průmyslová škola a Obchodní akademie Uherský Brod
32	00 845 060	Střední uměleckopřmyslová škola sklářská Valašské Meziříčí
33	14 450 500	Střední průmyslová škola polytechnická - Centrum odborné přípravy Zlín
34	00 851 574	Integrovaná střední škola - Centrum odborné přípravy a Jazyková škola s právem státní jazykové zkoušky Valašské Meziříčí
35	00 568 945	Střední škola - Centrum odborné přípravy technické Kroměříž
36	00 545 121	Střední škola gastronomie a obchodu Zlín
37	15 527 816	Střední škola - Centrum odborné přípravy technické Uherský Brod
38	00 054 771	Střední odborné učiliště Valašské Klobouky
39	00 055 107	Střední odborné učiliště Uherský Brod
40	13 643 878	Střední odborná škola Josefa Sousedíka Vsetín
41	00 226 319	Střední zdravotnická škola a Vyšší odborná škola zdravotnická Zlín
42	00 566 411	Obchodní akademie Tomáše Bati a Vyšší odborná škola ekonomická Zlín
43	65 269 616	Vyšší odborná škola pedagogická a sociální a Střední pedagogická škola Kroměříž
44	47 935 936	Vyšší odborná škola potravinářská a Střední průmyslová škola mlékárenská Kroměříž
45	60 371 731	Obchodní akademie, Vyšší odborná škola a Jazyková škola s právem státní jazykové zkoušky Uherské Hradiště
46	00 843 504	Obchodní akademie a Vyšší odborná škola Valašské Meziříčí
47	00 851 663	Střední zdravotnická škola a Vyšší odborná škola zdravotnická Vsetín
48	47 935 910	Odborné učiliště a Základní škola praktická Holešov
49	00 843 318	Odborné učiliště Kelč
50	61 716 421	Základní škola praktická a Základní škola speciální Zlín
51	61 716 391	Základní škola Zlín, Mostní
52	61 716 413	Základní škola praktická a Základní škola speciální Otrokovice
53	61 716 472	Základní škola praktická a Základní škola speciální Slavičín
54	61 716 448	Základní škola při dětské léčebně Luhačovice
55	47 934 581	Základní škola praktická a Základní škola speciální Kroměříž
56	47 935 928	Základní škola a Mateřská škola speciální Kroměříž
57	70 842 884	Základní škola a Mateřská škola při zdravotnickém zařízení Kroměříž
58	70 859 957	Základní škola praktická a Základní škola speciální Bystřice pod Hostýnem
59	60 371 668	Základní škola a Mateřská škola Uherské Hradiště, Palackého náměstí
60	60 370 432	Základní škola a Mateřská škola speciální Uherské Hradiště

61	60 371 714	Základní škola praktická a Základní škola speciální Uherský Brod
62	60 371 676	Základní škola praktická Bojkovice
63	70 238 898	Základní škola a Mateřská škola Vsetín, Turkmenská
64	70 238 928	Základní škola a Mateřská škola Valašské Meziříčí, Křížná 782
65	70 238 910	Základní škola praktická Rožnov pod Radhoštěm
66	70 238 944	Základní škola praktická Halenkov
67	48 739 235	Základní škola praktická Homí Lideč
68	00 838 926	Základní umělecká škola Zlín
69	00 226 327	Základní umělecká škola Zlín - Jižní Svahy
70	46 310 983	Základní umělecká škola Zlín - Malenovice
71	00 839 311	Základní umělecká škola Otrokovice
72	46 311 131	Základní umělecká škola Rudolfa Firkušného Napajedla
73	46 310 924	Základní umělecká škola Luhačovice
74	44 118 155	Základní umělecká škola Slavičín
75	46 311 149	Základní umělecká škola Valašské Klobouky
76	63 414 929	Základní umělecká škola Kroměříž
77	63 414 945	Základní umělecká škola Zdounky
78	63 458 632	Základní umělecká škola Bystřice pod Hostýnem
79	63 458 641	Základní umělecká škola Hulín
80	63 414 937	Základní umělecká škola F. X. Richtera Holešov
81	46 254 323	Základní umělecká škola Uherské Hradiště
82	46 254 277	Základní umělecká škola Uherský Ostroh
83	46 254 552	Základní umělecká škola Uherský Brod
84	46 254 331	Základní umělecká škola Bojkovice
85	00 851 906	Základní umělecká škola Vsetín
86	00 851 914	Základní umělecká škola Alfréda Radoka Valašské Meziříčí
87	00 851 809	Základní umělecká škola Rožnov pod Radhoštěm
88	61 716 723	Dětský domov Zlín
89	61 716 464	Dětský domov, Mateřská škola, Základní škola a Praktická škola Zlín
90	61 716 651	Dětský domov Vizovice
91	61 716 405	Dětský domov a Základní škola Vizovice
92	61 716 634	Dětský domov, Základní škola a Praktická škola Valašské Klobouky
93	63 458 691	Dětský domov Kroměříž
94	60 371 773	Dětský domov Uherské Hradiště
95	60 371 811	Dětský domov Uherský Ostroh
96	60 371 803	Dětský domov Bojkovice
97	70 238 499	Dětský domov a Základní škola Liptál
98	60 990 597	Dětský domov Zašová
99	62 334 808	Dětský domov Valašské Meziříčí
100	61 716 456	Krajská pedagogicko-psychologická poradna a Zařízení pro další vzdělávání pedagogických pracovníků Zlín
101	49 156 845	Plavecká škola Zlín
102	48 489 573	Plavecká škola Uherské Hradiště
Oblast dopravy		
1.	70934860	Ředitelství silnic Zlínského kraje
Oblast kultury		
1.	00089982	Muzeum jihovýchodní Moravy ve Zlíně
2.	00091138	Muzeum Kroměřížska
3.	00092126	Slovácké muzeum v Uherském Hradišti
4.	00094889	Krajská galerie výtvarného umění Zlín
5.	00098574	Muzeum regionu Valašsko
6.	00098639	Hvězdárna Valašské Meziříčí
7.	70947422	Krajská knihovna Františka Bartoše Zlín
8.	72563346	14I15 Baťův institut
Oblast sociálních služeb		
1.	00092096	Sociální služby Uherské Hradiště
2.	49562827	Sociální služby Vsetín
3.	70850852	Dům sociálních služeb Návojná
4.	70850861	Radost, domov pro osoby se zdrav.postižením Zlín
5.	70850895	Domov pro seniory Loučka
6.	70850909	Domov pro seniory Luhačovice
7.	70850917	Hrádek, domov pro osoby se zdrav.postižením Fryšták
8.	70850941	Domov pro seniory Lukov
9.	70850950	Domov s chráněným bydlením Fryšták
10.	70850968	Domov na Dubíčku Hrobice
11.	70850976	Domov pro seniory Napajedla
12.	70850992	Centrum poradenství pro rodinné a partnerské vztahy Zlín
13.	70851042	Domov pro seniory Burešov
Oblast zdravotnictví		
1.	00839281	Dětské centrum Zlín
2.	00851710	Kojenecké a dětské centrum, zařízení pro děti vyžadující okamžitou pomoc Valašské Meziříčí
3.	62182137	Zdravotnická záchranná služba Zlínského kraje

PŘÍLOHA P IV: ZÁKLADNÍ ÚDAJE O PROVEDENÝCH KONTROLÁCH PŘÍSPĚVKOVÝCH ORGANIZACÍ ZK V ROCE 2010

Základní údaje o provedených kontrolách příspěvkových organizací ZK v roce 2010 v Kč

organizace	nedost.	průměr	výnosy	vzorek	%	náklady	vzorek	%
školství	27	6,89	18 926 587	17 760 000	94	18 815 133	17 367 000	92
školství	13	3,32	13 331 348	12 000 000	90	13 220 481	10 000 000	76
školství	22	5,61	18 691 775	17 900 000	96	18 687 144	17 635 000	94
školství	14	3,57	16 352 939	14 637 000	90	15 726 519	13 054 000	83
školství	7	1,79	50 871 226	47 829 000	94	50 694 395	46 943 000	93
školství	8	2,04	29 306 528	27 055 000	92	29 026 165	25 865 000	89
školství	33	8,42	53 225 745	50 000 000	94	52 771 329	30 000 000	57
školství	14	3,57	19 957 100	19 483 090	98	19 767 696	15 127 029	77
školství	37	9,44	14 853 604	13 000 000	88	14 853 604	11 000 000	74
školství	7	1,79	26 069 334	25 840 000	99	26 063 283	22 791 000	87
školství	10	2,55	54 755 649	53 744 000	98	54 127 260	52 370 000	97
školství	15	3,83	46 173 232	39 305 327	85	45 973 757	44 451 660	97
školství	13	3,32	72 297 962	59 000 000	82	71 887 770	50 000 000	70
školství	8	2,04	73 893 372	70 471 000	95	73 768 934	66 956 000	91
školství	28	7,14	60 449 586	58 263 956	96	60 338 929	38 231 641	63
školství	16	4,08	35 874 247	32 318 793	90	35 662 745	29 350 894	82
školství	17	4,34	80 321 002	71 235 245	89	80 158 949	76 100 751	95
školství	6	1,53	25 054 223	24 247 000	97	25 049 124	24 586 000	98
školství	17	4,34	29 622 905	28 453 000	96	29 493 609	28 291 000	96
školství	22	5,61	122 626 444	97 000 000	79	122 434 171	60 000 000	49
školství	4	1,02	5 900 000	5 900 000	100	992 000	992 000	100
školství	2	0,51	23 750 647	23 750 000	100	23 471 673	23 100 000	98
kultura	7	1,79	20 887 410	18 798 669	90	20 879 930	18 791 937	90
kultura	5	1,28	17 008 382	14 797 293	87	16 762 762	14 583 603	87
kultura	9	2,30	18 642 600	16 778 340	90	18 615 110	16 753 599	90
kultura	6	1,53	23 332 690	21 232 748	91	23 317 100	20 985 390	90
kultura	4	1,02	11 192 800	9 290 024	83	11 130 320	9 905 985	89
kultura	11	2,81	30 320 660	27 288 594	90	30 171 300	27 455 883	91
kultura	10	2,55	5 026 210	4 774 900	95	5 026 180	4 774 871	95
celkem 29	392	13,52	1 018 716 208	922 152 978	91	1 008 887 373	817 463 243	81

Zdroj: autor

PŘÍLOHA P V: ZÁKLADNÍ ÚDAJE O PROVEDENÝCH KONTROLÁCH PŘÍSPĚVKOVÝCH ORGANIZACÍ ZK V ROCE 2011

Základní údaje o provedených kontrolách příspěvkových organizací ZK v roce 2011 v Kč

PO	nedost.	průměr	výnosy	vzorek	%	náklady	vzorek	%
školství	33	8,25	19 681 321	17 713 188	90	19 369 702	17 432 732	90
školství	27	6,75	57 736 200	13 764 000	24	56 784 678	13 764 000	24
školství	23	5,75	16 063 763	15 260 575	95	16 030 163	15 228 655	95
školství	21	5,25	4 583 782	3 821 618	83	4 583 782	3 821 618	83
školství	20	5	9 936 041	8 456 555	85	9 936 985	8 456 555	85
školství	18	4,5	12 043 704	10 839 333	90	12 037 774	10 839 333	90
školství	17	4,25	13 733 887	12 979 176	95	13 616 762	12 979 176	95
školství	15	3,75	5 242 466	4 980 342	95	5 238 559	4 976 630	95
školství	12	3	11 660 603	11 627 727	100	11 660 311	11 627 727	100
školství	12	3	4 413 425	3 972 082	90	4 413 425	3 972 082	90
školství	12	3	4 533 825	4 421 574	98	4 533 825	4 440 006	98
školství	12	3	5 607 888	5 047 099	90	5 607 888	5 047 099	90
školství	11	2,75	26 004 200	24 703 990	95	26 004 932	24 704 685	95
školství	10	2,5	9 112 041	9 073 636	100	9 075 072	9 073 636	100
školství	9	2,25	8 738 994	8 738 862	100	8 738 780	7 928 974	91
školství	9	2,25	14 271 924	12 844 732	90	14 264 426	12 837 983	90
školství	9	2,25	32 200 536	22 295 495	69	32 017 491	22 295 495	70
školství	7	1,75	13 571 604	12 026 746	89	13 567 198	12 026 746	89
školství	7	1,75	25 483 614	24 209 433	95	25 368 818	24 100 376	95
školství	6	1,5	15 544 028	13 989 625	90	15 544 028	13 989 625	90
školství	6	1,5	8 810 674	7 200 000	82	8 793 572	7 200 000	82
školství	5	1,25	4 416 903	3 975 213	90	4 416 903	3 975 213	90
školství	5	1,25	16 810 614	15 129 553	90	16 810 614	15 129 553	90
školství	2	0,5	51 500	51 500	100	0	0	0
školství	0	0	3 859 585	3 666 605	95	3 859 585	3 666 605	95
soc. služby	25	6,25	14 065 010	11 214 000	80	13 810 450	11 214 000	81
soc. služby	19	4,75	15 095 638	3 000 000	20	15 076 042	3 769 042	25
soc. služby	15	3,75	191 334 450	55 000 000	29	191 307 241	182 000 000	95
soc. služby	11	2,75	51 599 070	25 000 000	48	51 599 070	25 000 000	48
soc. služby	8	2	29 732 970	21 000 000	71	29 685 400	21 000 000	71
soc. služby	8	2	370 494 924	100 000 000	27	367 081 068	200 000 000	54
soc. služby	5	1,25	18 146 000	18 146 000	100	18 068 000	18 068 000	100
soc. služby	1	0,25	44 964 000	22 000 000	49	44 964 000	22 000 000	49
celkem 33	400	12,12	1 079 545 184	526 148 659	49	1 073 866 544	752 565 547	70

Zdroj: autor

PŘÍLOHA P VI: ZÁKLADNÍ ÚDAJE O PROVEDENÝCH KONTROLÁCH PŘÍSPĚVKOVÝCH ORGANIZACÍ ZK V ROCE 2012

Základní údaje o provedených kontrolách příspěvkových organizací ZK v roce 2012 v Kč

PO	nedost.	průměr	výnosy	vzorek	%	náklady	vzorek	%
školství	27	6,67	27 881 579	25 093 000	90	27 802 127	25 022 000	90
školství	24	5,93	5 919 705	5 327 000	90	5 919 002	5 327 000	90
školství	18	4,44	18 997 626	17 098 000	90	18 997 626	17 096 000	90
školství	18	4,44	8 976 328	8 527 511	95	8 859 297	8 416 331	95
školství	17	4,20	6 840 720	6 157 000	90	6 800 318	6 120 000	90
školství	17	4,20	7 422 651	7 051 519	95	7 422 126	7 051 019	95
školství	16	3,95	7 811 958	7 030 000	90	7 741 946	6 968 000	90
školství	16	3,95	13 058 189	13 058 189	100	13 026 208	13 026 208	100
školství	16	3,95	17 010 465	15 309 000	90	16 715 683	15 044 000	90
školství	15	3,70	7 481 752	7 107 664	95	7 481 752	7 107 664	95
školství	15	3,70	42 256 430	38 031 000	90	42 059 516	37 854 000	90
školství	14	3,46	22 254 923	21 142 175	95	22 202 945	21 092 797	95
školství	13	3,21	15 900 918	14 310 000	90	15 588 097	14 029 000	90
školství	13	3,21	17 359 647	15 624 000	90	17 359 605	15 624 000	90
školství	12	2,96	26 175 919	24 867 123	95	26 175 503	24 866 728	95
školství	11	2,72	7 059 999	6 706 999	95	7 059 999	6 706 999	95
školství	11	2,72	13 178 314	9 224 820	70	12 993 651	9 095 555	70
školství	10	2,47	11 693 730	10 524 000	90	11 692 431	10 523 000	90
školství	10	2,47	3 484 974	3 136 000	90	3 484 971	3 136 000	90
školství	10	2,47	11 197 266	10 077 539	90	11 179 528	10 061 575	90
školství	10	2,47	22 697 000	22 697 000	100	22 697 000	22 697 000	100
školství	9	2,22	8 460 882	8 037 837	95	8 415 832	7 995 040	95
školství	8	1,98	14 595 217	13 865 456	95	14 411 019	13 690 468	95
školství	8	1,98	6 454 471	6 131 747	95	6 415 608	6 094 827	95
školství	7	1,73	34 039 482	30 635 000	90	34 034 182	30 631 000	90
školství	6	1,48	6 331 106	6 014 550	95	6 295 298	5 980 533	95
školství	5	1,23	5 259 529	4 996 552	95	5 133 522	4 876 846	95
soc. sl.	13	3,21	5 078 070	4 570 263	90	5 009 180	4 508 262	90
soc. sl.	14	3,46	25 389 781	24 120 292	95	25 423 238	24 152 076	95
soc. sl.	11	2,72	5 800 856	5 800 856	100	5 771 262	5 771 262	100
soc. sl.	1	0,25	16 095 320	16 095 320	100	16 257 750	16 257 750	100
soc. sl.	0	0,00	14 322 610	12 890 349	90	14 322 080	12 889 872	90
zdravot.	4	0,99	257 213 984	205 771 187	80	256 629 851	205 303 881	80
doprava	6	1,48	416 164 039	374 548 000	90	415 704 297	374 132 000	90
celkem 34	405	11,91	1 129 865 439	1 001 576 948	89	1 127 082 449	999 148 693	89

Zdroj: autor