

# Návrh metodiky předcházení nejčastějším chybám při auditu ve veřejném sektoru

Bc. Kateřina Hubíková

---

Diplomová práce  
2017

 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: 2016/2017

## ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: **Kateřina Hubíková**  
Osobní číslo: **M15589**  
Studijní program: **N6202 Hospodářská politika a správa**  
Studijní obor: **Veřejná správa a regionální rozvoj**  
Forma studia: **kombinovaná**

Téma práce: **Návrh metodiky nejčastějších chyb při auditu ve veřejném sektoru**

Zásady pro vypracování:

### Úvod

Definujte cíle práce a použité metody zpracování práce.

#### I. Teoretická část

- Teoreticky zpracujte základní pojmy související se zpracovanou problematikou.
- Klasifikujte účetní jednotky z hlediska auditu v ČR a vysvětlete rozdíl mezi auditem a přezkoumáním hospodaření.
- Stručně popište historii auditu a provedte komparaci s vybranými zeměmi.

#### II. Praktická část

- Analyzujte výsledky auditů vybraných měst za posledních 5 let.
- Provedte dotazníkové šetření formou rozhovorů se zástupci vybraných měst.
- Zpracujte metodiku nejčastějších chyb při auditu a navrhněte řešení, jak chybám předcházet.

### Závěr

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

Seznam odborné literatury:

Auditorská profese v České republice: Komora auditorů 1993–2013 : 20 let = 20 years. Praha: Komora auditorů České republiky, 2013, 106 s. ISBN 978-80-86679-25-9.  
BOURN, John. Public sector auditing: is it value for money? Hoboken, NJ: John Wiley, 2007, 426 s. ISBN 04-700-5722-X.  
EUROPPEAN COMMISSION. Compendium of the public internal control systems in the EU member states 2012. Luxembourg: Publications Office of the European Union, 2011, 294 s. ISBN 978-927-9199-820.  
MÜLLEROVÁ, Libuše. Auditing pro manažery, aneb, Proč a jak se ověřuje účetní závěrka. Praha: ASPI, 2007, 133 s. ISBN 978-80-7357-308-9.  
ŠEBESTOVÁ, Jarmila. Kontrolní systém veřejné správy a veřejného sektoru. 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: 15. prosince 2016  
Termín odevzdání diplomové práce: 18. dubna 2017

Ve Zlíně dne 15. prosince 2016



doc. Ing. David Tuček, Ph.D.  
děkan



RNDr. Pavel Bednář, Ph.D.  
ředitel ústavu

## PROHLÁŠENÍ AUTORA BAKALÁŘSKÉ/DIPLOMOVÉ PRÁCE

### Prohlašuji, že

- beru na vědomí, že odevzdáním diplomové/bakalářské 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 obhajoby;
- beru na vědomí, že diplomová/bakalářská práce bude uložena v elektronické podobě v univerzitním informačním systému dostupná k prezenčnímu nahlédnutí, že jeden výtisk diplomové/bakalářské práce bude uložen na elektronickém nosiči v příruční knihovně Fakulty managementu a ekonomiky Univerzity Tomáše Bati ve Zlíně;
- byl/a jsem seznámen/a s tím, že na moji diplomovou/bakalářskou 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. 3;
- beru na vědomí, že podle § 60 odst. 1 autorského zákona má UTB ve Zlíně právo na uzavření licenční smlouvy o užití školního díla v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;
- beru na vědomí, že podle § 60 odst. 2 a 3 autorského zákona mohu užít své dílo – diplomovou/bakalářskou práci nebo poskytnout licenci k jejímu využití jen s přípoštěním-li tak licenční smlouva uzavřená mezi mnou a Univerzitou Tomáše Bati ve Zlíně s tím, že vyrovnání případného přiměřeného příspěvku na úhradu nákladů, které byly Univerzitou Tomáše Bati ve Zlíně na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše) bude rovněž předmětem této licenční smlouvy;
- beru na vědomí, že pokud bylo k vypracování diplomové/bakalářské práce využito softwaru poskytnutého Univerzitou Tomáše Bati ve Zlíně nebo jinými subjekty pouze ke studijním a výzkumným účelům (tedy pouze k nekomerčnímu využití), nelze výsledky diplomové/bakalářské práce využít ke komerčním účelům;
- beru na vědomí, že pokud je výstupem diplomové/bakalářské práce jakýkoliv softwarový produkt, považují se za součást práce rovněž i zdrojové kódy, popř. soubory, ze kterých se projekt skládá. Neodevzdání této součásti může být důvodem k neobhájení práce.

### Prohlašuji,

1. že jsem na diplomové/bakalářské práci pracoval samostatně a použitou literaturu jsem citoval. V případě publikace výsledků budu uveden jako spoluautor.
2. že odevzdaná verze diplomové/bakalářské práce a verze elektronická nahraná do IS/STAG jsou totožné.

Ve Zlíně 11. 4. 2017

Jméno a příjmení: Kateřina Hubíková

  
.....  
podpis diplomanta

## **ABSTRAKT**

Diplomová práce je zaměřena na předcházení chybám při auditu ve veřejné správě. Zvolený problém byl řešen pomocí tvorby návrhu metodiky. Součástí metodiky jsou doporučení, kterými by se dalo zjištěným chybám předcházet. V rámci řešení byla použita zpráva Ministerstva financí a výstupy z řízených rozhovorů se zástupci vybraných měst ve Zlínském kraji. Výsledky této práce umožňují pracovníkům veřejného sektoru předcházet chybám v hospodaření a vedení účetní.

Klíčová slova: audit, hospodaření, kontrola, veřejná správa, ověření účetní závěrky

## **ABSTRACT**

The thesis is focused on preventing mistakes during the audit in public sector. Selected problem was solved by proposal of methodology. Recommendations how to avoid the most common mistakes make a part of the methodology. Within the solution was applied report from the Ministry of Finance of Czech republic and the outcomes of structured interviews with representatives of selected towns in Zlin region. The results of this study allow public sector workers to prevent errors in financial and accounting management.

Keywords: audit, economy, control, public administration, verification of the financial statement

Za spolupráci při tvorbě diplomové práce bych chtěla nejvíce poděkovat

*Ing. Milaně Otrusinové, Ph.D.,*

za odborné vedení práce a cenné rady, které mě vedli ke zdárnému dokončení.

Dále patří poděkování

*Ing. Libuši Habartové,*

*Ing. Radmile Matochové,*

*Ing. Haně Plevové,*

*Ing. Radimovi Hlaváčovi*

*a Ing. Romanovi Kapustovi,*

kteří si našli přes své pracovní vytížení čas na řízený rozhovor a diskusi, jenž je důležitou součástí praktické části diplomové práce.

Poslední poděkování věnuji *mé rodině*, které mi byla největší oporou nejenom při psaní diplomové práce, ale po celou dobu mého studia.

# OBSAH

<b>ÚVOD</b> .....	<b>10</b>
<b>CÍLE A METODIKA</b> .....	<b>11</b>
<b>I TEORETICKÁ ČÁST</b> .....	<b>12</b>
<b>1 ZÁKLADNÍ POJMY</b> .....	<b>13</b>
1.1 AUDIT .....	13
1.1.1 Neregulovaný audit .....	13
1.1.2 Zákonem regulovaný audit.....	14
1.1.3 Interní audit .....	14
1.1.4 Externí audit.....	15
1.2 KLASIFIKACE AUDITU Z RŮZNÝCH HLEDISEK .....	15
1.3 AUDITOR .....	18
1.4 ZPRÁVA AUDITORA .....	18
1.4.1 Zpráva auditora o výsledku přezkoumání hospodaření.....	19
1.5 LEGISLATIVNÍ ÚPRAVA .....	21
1.6 KOMORA AUDITORŮ ČR.....	22
1.6.1 Funkce Komory auditorů .....	22
1.7 CÍL A FUNKCE AUDITU .....	23
1.8 KLASIFIKACE ÚČETNÍCH JEDNOTEK Z HLEDISKA AUDITU V ČR.....	23
1.8.1 Ověření účetní závěrky podle zákona o účetnictví .....	23
1.8.2 Ověření účetní závěrky dle jiných právních předpisů.....	24
<b>2 AUDIT A PŘEZKOUMÁNÍ HOSPODAŘENÍ</b> .....	<b>25</b>
2.1 AUDIT .....	25
2.1.1 Předmět auditu veřejného sektoru.....	25
2.2 PŘEZKOUMÁNÍ HOSPODAŘENÍ OBCE .....	25
2.2.1 Předmět přezkoumání hospodaření obce .....	26
2.3 ROZDÍLY MEZI AUDITEM A PŘEZKOUMÁNÍM HOSPODAŘENÍ OBCE .....	27
<b>3 HISTORIE A KONTROLA VEŘEJNÉ SPRÁVY</b> .....	<b>28</b>
3.1 HISTORICKÝ VZNIK AUDITU A JEHO VÝVOJ V ČESKÉ REPUBLICĚ A VE VYBRANÝCH ZEMÍCH.....	28
3.1.1 Vývoj auditu v České republice .....	28
3.1.2 Vývoj auditu ve Francii.....	29
3.1.3 Vývoj auditu v USA.....	29
3.2 KONTROLA VEŘEJNÉ SPRÁVY V EU.....	30
3.2.1 Systém finančního řízení a kontroly veřejných výdajů v evropském měřítku .....	30
3.2.2 Evropský úřad pro boj proti podvodům .....	30
3.2.3 Francie.....	31
3.2.4 Španělsko .....	32
3.2.5 Finsko .....	33
3.2.6 Irsko.....	34
3.2.7 Nizozemí .....	35

3.3	FINANČNÍ KONTROLA VEŘEJNÉ SPRÁVY V ČESKÉ REPUBLICCE.....	37
3.3.1	Finanční kontrola ve veřejné správě v číslech .....	38
3.3.1.1	Interní audit v orgánech veřejné správy.....	38
3.3.1.2	Přezkoumání hospodaření obcí a městských částí hlavního města Prahy	
	39	
<b>II</b>	<b>PRAKTICKÁ ČÁST .....</b>	<b>42</b>
<b>4</b>	<b>ANALÝZA VÝSLEDKŮ AUDITŮ VYBRANÝCH MĚST ZA POSLEDNÍCH 5 LET.....</b>	<b>43</b>
4.1	ANALÝZA VÝSLEDKŮ AUDITŮ MĚSTA UHERSKÉHO HRADIŠTĚ .....	43
4.1.1	Základní informace o městě Uherské Hradiště .....	43
4.1.2	Analýza výsledků auditů za posledních 5 let .....	43
4.1.3	Shrnutí nejdůležitějších poznatků z analýzy .....	47
4.2	ANALÝZA VÝSLEDKŮ AUDITŮ MĚSTA VALAŠSKÉ MEZIŘÍČÍ .....	48
4.2.1	Základní informace o městě Valašské Meziříčí .....	49
4.2.2	Analýza výsledků auditů za posledních 5 let .....	49
4.2.3	Shrnutí nejdůležitějších poznatků z analýzy .....	51
4.3	ANALÝZA VÝSLEDKŮ AUDITŮ MĚSTA VSETÍN .....	52
4.3.1	Základní informace o městě Vsetín.....	52
4.3.2	Analýza výsledků auditů za posledních 5 let .....	52
4.3.3	Shrnutí nejdůležitějších poznatků z analýzy .....	53
4.4	ANALÝZA VÝSLEDKŮ AUDITŮ MĚSTA KROMĚŘÍŽ.....	53
4.4.1	Základní informace o městě Kroměříž.....	53
4.4.2	Analýza výsledků auditů za posledních 5 let .....	54
4.4.3	Shrnutí nejdůležitějších poznatků z analýzy .....	56
<b>5</b>	<b>ŘÍZENÉ ROZHOVORY S PŘEDSTAVITELI VYBRANÝCH MĚST.....</b>	<b>57</b>
5.1.1	Kroměříž .....	58
5.1.2	Uherské Hradiště .....	58
5.1.3	Valašské Meziříčí .....	60
5.1.4	Vsetín .....	60
5.1.5	Celkové zhodnocení řízených rozhovorů.....	61
<b>6</b>	<b>VYHODNOCENÍ NEJČASTĚJŠÍCH CHYB A NEDOSTATKŮ .....</b>	<b>63</b>
6.1	NEJČASTĚJŠÍ CHYBY ODHALENY PŘI INTERNÍM AUDITU.....	63
6.2	NEJČASTĚJŠÍ CHYBY ODHALENY PŘI PŘEZKOUMÁNÍ HOSPODAŘENÍ.....	64
6.3	ČETNOST PORUŠOVÁNÍ PRÁVNÍCH PŘEDPISŮ ZA POSLEDNÍ 3 ROKY .....	65
<b>7</b>	<b>NÁVRH METODIKY.....</b>	<b>68</b>
7.1	NEJČASTĚJŠÍ CHYBY V RÁMCI ŘÍDÍCÍ KONTROLY.....	68
7.2	NEJČASTĚJŠÍ CHYBY ODHALENY PŘI INTERNÍM AUDITU.....	70
7.3	NEJČASTĚJŠÍ CHYBY ODHALENY PŘI PŘEZKOUMÁNÍ HOSPODAŘENÍ.....	73
7.4	NEJVÍCE RIZIKOVÉ OBLASTI V ÚČETNICTVÍ .....	75
7.5	NEJČASTĚJI PORUŠOVANÉ PRÁVNÍ PŘEDPISY .....	80
<b>8</b>	<b>IMPLEMENTACE METODIKY A ZÁVĚREČNÉ ZHODNOCENÍ.....</b>	<b>84</b>
	<b>ZÁVĚR .....</b>	<b>85</b>
	<b>SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY.....</b>	<b>86</b>
	<b>SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK.....</b>	<b>90</b>



<b>SEZNAM OBRÁZKŮ .....</b>	<b>92</b>
<b>SEZNAM TABULEK.....</b>	<b>93</b>

## ÚVOD

Požadavky na finanční kontrolu vyplývají z členství České republiky v Evropské Unii. Zákon o finanční kontrole vstoupil v platnost v roce 2001. Prostřednictvím tohoto zákona jsou implementovány základní požadavky na systém finanční kontroly nařízení Rady Evropské Unie.

Ačkoliv má ČR již nastavený systém finanční kontroly, který je opřen o požadavky EU a je přizpůsoben národním specifickým potřebám, objevují se nové požadavky na aktualizaci systému kontroly, protože současná úprava je již nedostatečná. Kladen je pak důraz především na nedostatečnou úpravu interního auditu. Proto se v současné době řeší nový zákon o vnitřním řízení a kontrole veřejných financí.

Diplomová práce je rozdělena do dvou částí. V teoretické části jsou popsány základní pojmy související s kontrolou veřejné správy. Jsou obsaženy informace také o komoře auditorů, je vysvětlen rozdíl mezi auditem a přezkoumáním hospodaření, dále je popsána historie auditu a systém kontroly ve vybraných zemích pro srovnání se systémem kontroly v ČR. V závěru teoretické části jsou obsaženy také informace o nové právní úpravě kontroly veřejných financí, která je zmíněna výše.

V návaznosti na teoretickou část je v praktické části provedena analýza zpráv z auditů vybraných měst ve Zlínském kraji za posledních pět let, která byla zvolena na základě kritéria počtu obyvatel. Pro analýzu byla zvolena města Uherské Hradiště, Vsetín, Valašské Meziříčí a Kroměříž, která mají více jak 25 tis. obyvatel.

Ministerstvo financí ČR každoročně vydává zprávu o kontrole hospodaření veřejného sektoru. Tato zpráva obsahuje informace o tom, kdo provádí přezkoumání hospodaření, jaký celkový počet chyb byl zjištěn při přezkoumání a dále také uvádí nejčastější chyby, kterých se účetní jednotky při hospodaření dopouštějí. Tyto zprávy slouží jako podklad pro tvorbu návrhu metodiky. Formou řízených rozhovorů je proveden kvalitativní výzkum týkající se finanční kontroly. Účastníky řízených rozhovorů jsou kompetentní zástupci výše uvedených měst. Výsly z řízených rozhovorů rozšiřují nejčastější chyby ze zpráv Ministerstva financí ČR.

V závěru práce je zpracován samotný návrh metodiky, kde jsou obsažena doporučení, jak předcházet nejčastějším chybám při auditu hospodaření.

## CÍLE A METODIKA

Hlavním cílem této práce je vytvořit návrh metodiky, jak předcházet nejčastějším chybám při auditu ve veřejné správě. Účel této metodiky je zcela zřejmý a to, že by měl přispět k tomu, aby se snížil počet odhalených nedostatků při auditu ve veřejné správě.

Metodika bude zpracována na základě provedení analýzy výsledků auditů vybraných měst ve Zlínském kraji, zprávy o výsledcích kontrol, kterou zpracovává MF ČR a bude doplněna o výstupy z kvalitativního dotazníkového šetření formou řízených rozhovorů s kompetentními pracovníky vybraných měst. Bude tak zajištěna souvislost s praxí a využitelnost navrhované metodiky. Pro řízené rozhovory bude vytvořen dotazník, kterým bude zjišťováno fungování kontrolního systému ve veřejné správě v praxi, jeho nedostatky a nejvíce problematické oblasti. Mým cílem je totiž vytvořit takový návrh metodiky, který bude využitelný pro konkrétní oblasti účetnictví a hospodaření účetních jednotek ve veřejné správě.

Práce je rozdělena do dvou částí. V teoretické části budou pomocí deskriptivní metody vysvětleny základní pojmy z probírané problematiky, tedy pojmy se zaměřením na kontrolu hospodaření ve veřejné správě, včetně historie a srovnání systému kontroly veřejné správy s vybranými zeměmi v EU.

V praktické části bude v úvodu zpracována analýza zpráv z auditů vybraných měst ve Zlínském kraji. Tato města byla zvolena na základě kritéria počtu obyvatel na 25 tis., aby byla zajištěna srovnatelnost v rámci provedené analýzy. Pro zajištění využitelnosti výstupu diplomové práce v praxi bude zpracován kvalitativní výzkum formou řízených rozhovorů s kompetentními pracovníky vybraných měst ve Zlínském kraji. Bude tak zabezpečeno zahrnutí nejvíce problematických oblastí z účetnictví a hospodaření a současně využitelnost navrhované metodiky v praxi. Výstupem praktické části a také celé diplomové práce pak bude samotný návrh metodiky. Metodika by měla napomoci předcházení nejčastějším chybám při auditu a přezkoumání hospodaření.

Téma této práce jsem si zvolila proto, že mě oblast kontroly ve veřejné správě v průběhu studia velmi zaujala. Je to také velmi probíraná oblast z důvodu připravované nové právní úpravy. Mým cílem je zjistit, jaké postavení kontrolního systému je v současnosti a především předat do praxe návrhy doporučení pro dosahování lepších výsledků při kontrole hospodaření a účetnictví ve veřejné správě.

## **I. TEORETICKÁ ČÁST**

# 1 ZÁKLADNÍ POJMY

## 1.1 Audit

Podle Müllerové (2007, s. 9) je auditing v nejobecnějším slova smyslu vědecká disciplína, jejímž předmětem je pozorování a poznávání určitých skutečností, shromažďování relevantních údajů a jejich následné vyhodnocení a zpracování závěrů, které jsou následně sděleny zainteresovaným zájemcům. Audit může být zaměřen na různé oblasti lidské činnosti.

V současnosti je pojem „audit“ velmi populární. Podle Dvořáčka (2000, s. 1) audit představuje synonymum pro objektivitu, účinnost a nástroj zkvalitňování řízení. Běžně se setkáváme s auditem ekologickým, počítačovým, personálním, energetickým a spousty dalších. Neexistuje ale obecné povědomí o tom, čím se tyto audity liší od auditu účetní závěrky, který je upraven zákonem. Zákon o auditorech přesně stanovuje, kdo může audit provádět, jakou musí mít kvalifikaci pro zařazení do Komory auditorů, atd. Audity můžeme rozdělit na regulované zákonem a neregulované. (Auditorská profese v České republice, 2013, s. 7)

Podle Müllerové a Šindeláře (2000, s. 31) může audit účetní závěrky představovat její ověření nezávislým odborníkem – auditorem. Výsledkem by měl být výrok auditora o tom, zda účetní výkazy podávají věrný a poctivý obraz majetkové a finanční situace účetní jednotky k datu, k němuž je účetní závěrka sestavená.

Podle zákona č. 93/2009 Sb., o auditorech se auditorskou činností rozumí „*provádění povinného auditu, přezkoumání hospodaření podle jiného právního předpisu, pokud toto přezkoumání provádí auditor, ověřování účetních záznamů, pokud tak stanoví jiný právní předpis, a ověřování jiných ekonomických informací prováděné podle auditorských standardů*“. (Česko, 2009)

### 1.1.1 Neregulovaný audit

Neregulované audity může provádět prakticky kdokoliv, není nijak regulován a nepodléhá žádnému dohledu. V tomto případě je „audit“ používán spíše jako synonymum pro slovo „kontrola“. (Auditorská profese v České republice, 2013, s. 8)

### 1.1.2 Zákonem regulovaný audit

Jedná se o ověření řádných, mimořádných, příp. mezitímních závěrek nebo konsolidovaných účetních závěrek, které vyžaduje zákon. Zákonem regulované audity může provádět pouze auditor, který je členem Komory auditorů. Na činnost těchto auditorů dohlíží Rada pro veřejný dohled nad auditem zřízená dle zákona č. 93/2009 Sb., o auditorech. (Auditorská profese v České republice, 2013, s. 8)

### 1.1.3 Interní audit

Podle Váchala a Vochozky (2013, s. 622) se interní audit na rozdíl od externího zaměřuje více na procesy uvnitř podniku s cílem využití jeho výsledku pro interní potřebu instituce.

Podle zákona č. 320/2001 Sb., o finanční kontrole je interní audit nezávislé a objektivní přezkoumání a vyhodnocování operací a vnitřního kontrolního systému orgánu veřejné správy, která zjišťuje, např. zda jsou dodržovány stanovené postupy v činnosti orgánu veřejné správy, zda je zavedený kontrolní systém dostatečně účinný a zda včas reaguje na změny ekonomických, právních, provozních a jiných podmínek, atd. (Česko, 2001)

Útvar interního auditu mimo kontrolní činnost provádí také konzultační a metodickou činnost v orgánu veřejné správy. Na základě svých zjištění překládá útvar interního auditu vedoucímu orgánu doporučení ke zdokonalování kvality vnitřního kontrolního systému, jak předcházet nebo zmírnit rizika a doporučení na přijetí opatření k nápravě zjištěných nedostatků.

Interní audit zahrnuje zejména finanční audity, audity systémů a audity výkonu. Předmětem finančního interního auditu je ověření vykazovaných údajů ve finančních, účetních a jiných výkazech věrně zobrazující majetek, financování a hospodaření se zdroji. Předmětem auditu systémů je prověření a hodnocení systémů zajištění příjmů orgánů veřejné správy, vymáhání pohledávek, financování činnosti a zajištění správy veřejných prostředků. Audity výkonu zkoumají výběrovým způsobem hospodárnost, efektivnost a účelnost operací. Dále také audit výkonu kontroluje přiměřenost a účinnost vnitřního kontrolního systému.

Ve veřejné správě zajišťuje interní audit funkčně nezávislý útvar, případně zvlášť pověřený zaměstnanec, který je oddělený od řídicích výkonných struktur. Součástí zákona o finanční kontrole ve veřejné správě je také to, kdo jmenuje a odvolává interního auditora. Např. interního auditora Ministerstva financí jmenuje ministr financí, pokud jde o interního audi-

tora obce, je jmenován radou obce na návrh starosty obce. Interního auditora kraje jmenuje rada kraje na návrh ředitele krajského úřadu.

Interní audity se provádějí v souladu se střednědobým plánem a ročními plány jednotlivých auditů. Plán interních auditů zpracovává útvar interního auditu a projednává ho s vedoucím orgánu veřejné správy, který tyto plány schvaluje. Výjimečně a v odůvodněných případech může útvar interního auditu na vyžádání vedoucího orgánu veřejné správy operativně zařadit do programu konkrétní audit mimo schválený roční plán. Vedoucí orgánu pak jednou ročně provede kontrolu účinnosti vnitřního kontrolního systému. Tam, kde není zavedena funkce interního auditora, pak prověří i potřebu jeho zavedení.

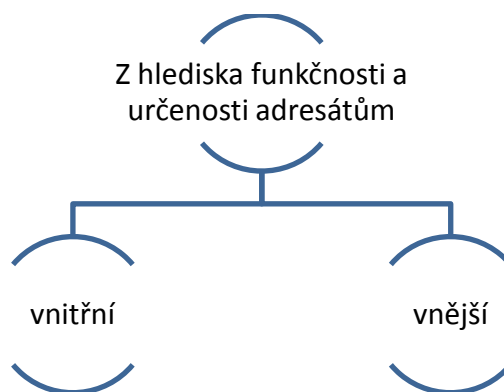
Výsledky interního auditu jsou souhrnně uváděny v roční zprávě předkládané vedoucímu orgánu veřejné správy. Interní audit hodnotí kvalitu vnitřního kontrolního systému, analyzuje výskyt závažných nedostatků, uvádí zjištění o skutečnostech, které by mohly způsobit neúplnost nebo neprůkaznost účetnictví a předkládá doporučení ke zkvalitnění řízení finanční a provozní oblasti a k fungování vnitřního kontrolního systému. (Česko, 2001)

#### **1.1.4 Externí audit**

Externí audit je v podstatě velmi podobný internímu auditu. Jediným a zásadním rozdílem interního a externího auditu je, kým je prováděn a komu jsou určeny výstupy auditu. Externí audit je prováděn externím subjektem. Tím může být auditor, auditorská firma, státní orgány aj. Naproti tomu interní audit provádí organizační prvek zakomponovaný do organizační struktury dané společnosti či instituce. Výstupy externího auditu jsou určeny pro veřejnost, voliče, zastupitelské orgány, zřizovatele, zakladatele, majitele, akcionáře a podobné zájmové skupiny a má být veřejně k dispozici. (Šebestová, 2008, s. 135-136)

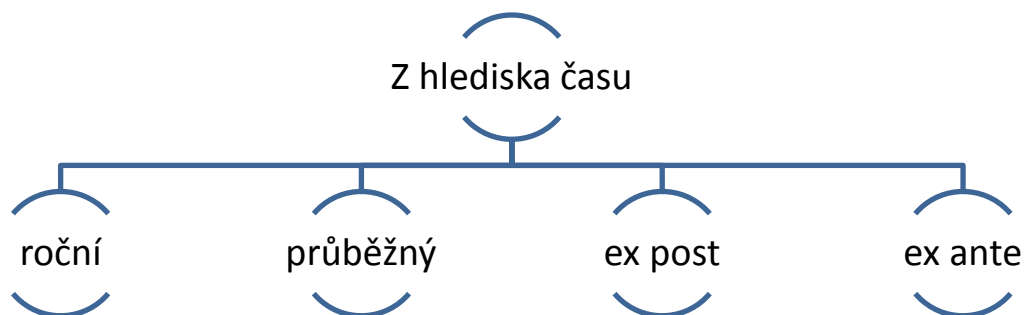
## **1.2 Klasifikace auditu z různých hledisek**

Audit můžeme klasifikovat hned z několika hledisek. Na následujících obrázcích lze vidět nejznámější členění auditů dle Šebestové (2008).



Obrázek 1 – Audit z hlediska funkčnosti a určení adresátům (vlastní zpracování na základě Šebestové, 2008, s. 137)

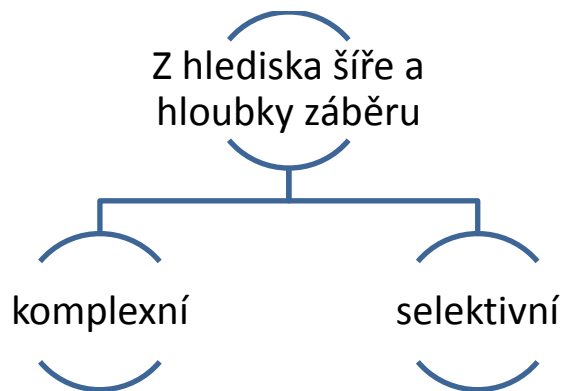
Na obrázku č. 1 můžeme vidět rozdělení auditů z hlediska funkčnosti a určení adresátům. Tento graf navazuje na podkapitoly 1.1.3 a 1.1.4, kde jsou podrobně vysvětleny pojmy vnitřní, tedy interní audit a vnější, tedy externí audit.



Obrázek 2 – Audit hlediska času (vlastní zpracování na základě Šebestové, 2008, s. 137)

Na obrázku č. 2 je zobrazeno rozdělení auditů z hlediska času. Podle tohoto dělení můžeme audity dělit na roční a průběžné. Dále můžou být audity z hlediska času ex post, tedy následné a ex ante, tedy plánované, zamýšlené.





Obrázek 3 – Audit hlediska šíře s hloubky záběru (vlastní zpracování na základě Šebestové, 2008, s. 137)

Na obrázku č. 3 můžeme vidět dělení auditu z hlediska šíře s hloubky záběru. Audit může být buď komplexní, tedy celkový nebo může být selektivní, tedy dílčí.



Obrázek 4 – Audit hlediska ověřovaného subjektu (vlastní zpracování na základě Šebestové, 2008, s. 137)

Na obrázku č. 4 je zobrazeno dělení auditu z hlediska ověřovaného subjektu. Dle tohoto členění rozlišujeme audit v tržním sektoru, veřejném sektoru, nebo ve třetím sektoru.

Mimo výše uvedené členění můžeme také stručně charakterizovat některé konkrétní druhy auditu. Např. inspekční audit zohledňuje nejen kontrolu finančních výkazů, ale také soulad činnosti organizace se zákony. Právní audit je zaměřen na přísné dodržování legislativního rámce. Dále můžeme mít např. strategický audit, který, jak už z názvu vyplývá, se zaměřuje na hodnocení strategie společnosti, přičemž vedení předem definuje auditorské či poradenské firmě cíle strategického auditu. Nejčastěji se v této oblasti ověřuje plánování, organizační struktury, vnitřní informační systém, vnitřní kultura společnosti atd. (Šebestová, 2008, s. 138)

### 1.3 Auditor

Za auditora se považuje fyzická nebo právnická osoba, které bylo vydáno auditorské oprávnění Komorou auditorů. Auditor musí svou profesi vykonávat nezávisle, musí se řídit auditorskými standardy a etickým kodexem. Svoji činnost musí dokumentovat vedením auditorského spisu. Porušením svých povinností porušuje níže uvedený zákon a dle tohoto zákona mu pak hrozí také odpovídající sankce za porušení povinností. (Auditorská profese v České republice, 2013, s. 8)

Podle zákona č. 128/2000 Sb., o auditorech může být auditorem fyzická osoba, které bylo Komorou vydáno rozhodnutí o oprávnění provádět auditorskou činnost, auditorská společnost, které bylo Komorou vydáno auditorské oprávnění, dále statutární auditor nebo auditorská společnost. Na území České republiky může být auditorem i osoba ze třetí země, pokud provádí audit účetní závěrky nebo konsolidované účetní závěrky společnosti, která má sídlo ve třetí zemi.

Podle Dubise (2011, s. 7) musí mít interní auditor dostatečné znalosti k tomu, aby mohl ohodnotit riziko podvodu a způsob, jakým je toto riziko řízeno v rámci organizace.

Bourn (2007, s. 4) uvádí ve své knize dvě různá postavení auditora. Prvním z nich je „Common law“ tradice (lze přeložit jako angloamerické právo). Týká se zemí Britského Commonwealth, USA a některých skandinávských zemí. Podstatou je to, že auditor ohlásí svá zjištění zákonodárci, který pak rozhodne o doporučení. Obecně auditor nemá žádné zákonné pravomoci potrestat přestupky. Druhým pohledem je „Roman law“ tradice (lze přeložit jako římské právo). Zde provádí audit ve veřejném sektoru soud, který může pořádat slyšení a jeho rozhodnutí a tresty mají právní sílu. Jako příklady lze uvést Cour des Comptes ve Francii, Corte dei Conti v Itálii, Tribunal de Cuentas ve Španělsku.

### 1.4 Zpráva auditora

Jedná se o dokument, který je výsledkem práce auditora při ověřování účetní závěrky sestavené společností a ve kterém auditor vyjadřuje svůj názor na předmět ověřování. (Auditorská profese v České republice, 2013, s. 8)

Součástí zprávy auditora je také výrok auditora. Výrok auditora může být buď bez výhrad, s výhradou, záporný výrok nebo odmítnutí výroku. Výrok bez výhrad je výsledkem auditu, kdy účetní závěrka poskytuje věrný a poctivý obraz skutečnosti. S výhradou je téměř totéž jako bez výhrad, pouze s výjimkou, kterou auditor ve své zprávě popíše. Záporný výrok

znamená, že účetní závěrka nepodává věrný a poctivý obraz skutečnosti. Pokud je výsledkem auditu odmítnutí výroku, auditor konstatuje, že byl natolik omezen, že není schopen vydat na základě zjištěných skutečností svůj výrok. (Komora auditorů České republiky, ©2012)

Zprávy musí být jasné, stručné, přesné, objektivní, konstruktivní, úplné a včasné. (Prokúpková, Bartoš, 2014, s. 147)

#### **1.4.1 Zpráva auditora o výsledku přezkoumání hospodaření**

Komora auditorů ČR připravila pro své členy Zprávu auditora o výsledku přezkoumání hospodaření formou šablony. Auditoři pak při zpracování mohou této šablony využít a upravit si ji dle vlastní potřeby. (Komora auditorů České republiky, ©2012)

Zpráva o výsledku přezkoumání hospodaření má následující části:

- Všeobecné informace
- Předmět přezkoumání hospodaření
- Hlediska přezkoumání hospodaření
- Definování odpovědnosti
- Rámcový rozsah prací
- Závěr zprávy o výsledku přezkoumání hospodaření
- Další informace

Úvodem každé zprávy je informace o právních normách, v souladu s kterými je přezkoumání hospodaření prováděno. Tyto právní normy lze najít v kapitole 1.5 Legislativní úprava. Jedná se o zákony č. 93/2009 Sb., o auditorech, č. 128/2000 Sb., o obcích, č. 420/2004 Sb., o přezkoumávání hospodaření územních samosprávných celků a dobrovolných svazků obcí.

V první části jsou uvedeny všeobecné informace o územním celku, jehož hospodaření je předmětem přezkoumávání, jména osob provádějící přezkoumávání územního celku, vymezení pravomoci auditora k provedení přezkoumání hospodaření, místo přezkoumání a období, kdy proběhlo dílčí a závěrečné přezkoumání.

V druhé části zprávy je vymezen předmět přezkoumání hospodaření. Předmětem přezkoumání hospodaření jsou údaje o ročním hospodaření, které jsou přesně vymezeny v § 2 odst. 1 zákona č. 420/2004 Sb. a tvořící součást závěrečného účtu podle § 17 odst. 2 a 3 zákona č. 250/2000 Sb. Mezi tyto oblasti patří např. plnění příjmů a výdajů rozpočtu včetně pe-

něžních operací týkajících se rozpočtových prostředků, finanční operace týkající se tvorby a použití peněžních fondů, vyúčtování a vypořádání finančních vztahů ke státnímu rozpočtu, k rozpočtům krajů, obcí a jiným rozpočtům a další. Podle zákona č. 420/2004 Sb. jsou dále předmětem přezkoumání oblasti, které jsou vymezeny v § 2 odst. 2 tohoto zákona. Mezi tyto oblasti patří např. nakládání a hospodaření s majetkem ve vlastnictví územního celku, stav pohledávek a závazků a nakládání s nimi, účetnictví vedené územními celky a další. Kompletní informace o předmětu přezkoumání hospodaření jsou uvedeny v kapitole 2.2.1 Předmět přezkoumání hospodaření obce.

V třetí části zprávy je hledisko přezkoumávání hospodaření. Předmět přezkoumání podle ustanovení § 3 zákona č. 420/2004 Sb. se ověřuje z hlediska dodržování povinností stanovených zvláštními právními předpisy, z hlediska souladu hospodaření s finančními prostředky ve srovnání s rozpočtem, z hlediska dodržení účelu poskytnuté dotace nebo návratné finanční výpomoci a podmínek jejich použití a z hlediska věcné a formální právnosti dokladů o přezkoumávaných operacích. Přehled právních předpisů, s nimiž auditor v průběhu přezkoumání hospodaření ověřil soulad, jsou uvedeny v příloze zprávy o výsledku přezkoumání hospodaření.

Ve čtvrté části zprávy je definování odpovědnosti, kde je uvedeno, kdo je odpovědný za hospodaření a jeho zobrazení v účetních a finančních výkazech. Auditor v této části zprávy také uvádí, co je jeho úkolem. Úkolem auditora je na základě provedeného přezkoumání hospodaření vydat zprávu o výsledku přezkoumání hospodaření a uvést zde, v souladu s jakými právními předpisy bylo přezkoumání provedeno. Dále zde uvádí, že v souladu s použitými právními předpisy jsou povinni dodržovat etické normy a naplánovat a provést přezkoumání hospodaření tak, aby získali omezenou jistotu, zda je hospodaření dané účetní jednotky v souladu s právními předpisy, které jsou uvedeny v příloze zprávy.

V páté části auditor uvádí metodu, kterou při přezkoumání hospodaření využil. Nejčastěji je to postup zahrnující výběrový způsob šetření a významnost jednotlivých skutečností. Auditor zde může také uvést např. informaci, zda bere v úvahu vnitřní kontrolní systém účetní jednotky a další doplňující informace.

V šesté části zprávy je uveden závěr o výsledku přezkoumání hospodaření, který se dále člení na další části:

- Část A – tvoří vyjádření k souladu hospodaření s hledisky přezkoumání hospodaření, které jsou uvedeny v třetí části této zprávy. Nejpříznivějším výsledkem je pak

vyjádření, že auditor nezjistil žádnou skutečnost, která by ho vedla k přesvědčení, že přezkoumávané hospodaření není ve všech významných ohledech v souladu s hledisky přezkoumání hospodaření, uvedených v bodě tři zprávy.

- Část B – tvoří vyjádření ohledně chyb a nedostatků. Tuto povinnost ukládá auditorovi zákon č. 420/2004 Sb., o přezkoumávání hospodaření územních samosprávných celků a dobrovolných svazků obcí. V této části zprávy jsou pak uvedeny konkrétní chyby a nedostatky a v čem případně spočívaly a to bez ohledu na jejich významnost a jejich vztah k hospodaření účetní jednotky.
- Část C – tvoří upozornění na případná rizika, která by mohla mít negativní dopad na hospodaření účetní jednotky.
- Část D – obsahuje ukazatele podílu pohledávek a závazků na rozpočtu a podíl zastaveného majetku na celkovém majetku účetní jednotky.

V sedmé a současně poslední části zprávy auditora tvoří další informace, kde je uvedeno stanovisko účetní jednotky k návrhu zprávy o výsledku přezkoumání hospodaření. Toto vyjádření bývá většinou přílohou zprávy o výsledku přezkoumávání. (Uherské Hradiště, ©2016)

## 1.5 Legislativní úprava

Základní požadavek na přezkoumání hospodaření obce ukládá zákon č. 128/2000 Sb., o obcích, kdy ustanovení § 42 stanovuje, že obec může o přezkoumání hospodaření obce za uplynulý kalendářní rok požádat příslušný krajský úřad, nebo zadá přezkoumání hospodaření auditorovi nebo auditorské společnosti. Pokud obec nepožádá ani krajský úřad ani auditora, provede přezkoumání hospodaření automaticky příslušný krajský úřad. Pokud obec požádá o přezkoumání hospodaření auditora, hradí náklady obec ze svých rozpočtových prostředků. (Česko, 2000)

Přezkoumání hospodaření upravuje zvláštní právní předpis, kterým je zákon č. 420/2004 Sb., o přezkoumávání hospodaření územních samosprávných celků a dobrovolných svazků obcí. Tento zákon upravuje proces přezkoumávání hospodaření územních samosprávných celků. Zákon upravuje přezkoumání hospodaření městských částí hlavního města Prahy, dobrovolných svazků obcí a Regionálních rad regionů soudržnosti. Tento zákon současně upravuje, co vše musí obsahovat zpráva o přezkoumání hospodaření. Auditor, který vykonává přezkoumání hospodaření, se pak musí řídit ustanovením § 10 tohoto zákona při sestavení zprávy o výsledku přezkoumání hospodaření.

Výkon finanční kontroly ve veřejné správě je řízen podle zákona č. 320/2001 Sb., o finanční kontrole ve veřejné správě. Tento zákon vymezuje uspořádání a rozsah finančních kontrol. Kontroly jsou prováděny mezi orgány veřejné správy, mezi orgány veřejné správy a žadateli nebo příjemci veřejné finanční podpory a uvnitř orgánů veřejné správy. Současně stanovuje také předmět, hlavní cíle a zásady kontroly vykonávané podle tohoto zákona. (Česko, 2011)

Při výkonu přezkoumání hospodaření se auditor řídí mimo výše zmíněných právních norem také zákonem č. 93/2009 Sb., o auditorech a auditorským standardem č. 52. Zákon o auditorech upravuje výkon auditorské činnosti a působnost Komory auditorů České republiky. Tento zákon upravuje, kdo může získat auditorské oprávnění a za jakých podmínek, uložení zákazu výkonu auditorské činnosti, obsah a rozsah auditorských zkoušek, rejstřík auditorů, etický kodex auditorů a další oblasti výkonu auditorské činnosti. (Česko, 2009)

## **1.6 Komora auditorů ČR**

Komora auditorů byla založena v roce 1993. Legislativní úprava této organizace přišla v roce 2009 vydáním zákona č. 93/2009, o auditorech. Komora auditorů je samosprávná profesní organizace řízená zákonem za účelem správy auditorské profese v České republice. Povinné audity účetních závěrek mohou provádět pouze auditoři, kteří mají oprávnění a jsou zapsáni v rejstříku auditorů vedeném Komorou auditorů. (Komora auditorů České republiky, ©2012)

Komora auditorů České republiky si spravuje svoje domény ([www.kacr.cz](http://www.kacr.cz) a [www.auditing.cz](http://www.auditing.cz)). Za tyto domény si ručí a nese odpovědnost za jejich obsah. (Komora auditorů České republiky, ©2012)

### **1.6.1 Funkce Komory auditorů**

Komora auditorů České republiky mimo jiné zajišťuje podmínky pro kontrolu kvality činnosti auditorů, kontroluje, zda auditoři a asistenti auditora dodržují ustanovení zákona o auditorech, vede a zveřejňuje rejstřík auditorů, vytváří předpoklady pro průběžné profesní vzdělávání a zvyšování odborné úrovně statutárních orgánů, vytváří předpoklady pro přípravu asistentů auditora ke složení auditorské zkoušky, ve zvlášť odůvodněných případech zprošťuje auditora mlčenlivosti a o takovém zproštění mlčenlivosti informuje účetní jednotku, vydává auditorská oprávnění a řadu dalších činností. (Komora auditorů České republiky, ©2012)

## 1.7 Cíl a funkce auditu

Podle Komory auditorů je cílem auditu účetní závěrky „*umožnit auditorovi vyjádřit názor, zda je účetní závěrka ve všech významných ohledech v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví (Mezinárodní auditorův standard ISA 200 Cíle a obecné principy auditu účetní závěrky*“ (Komora auditorů České republiky, ©2012)

Podle Müllerové (2007, s. 13) je cílem auditu vyjádření názoru odborníka o tom, zda účetní závěrka podává věrný a poctivý obraz majetkové a finanční situace účetní jednotky k datu, k němuž je účetní závěrka sestavená.

## 1.8 Klasifikace účetních jednotek z hlediska auditu v ČR

V této kapitole budou uvedeny účetní jednotky, které mají dle zákona povinnost ověření účetní závěrky auditorem. U některých subjektů je povinnost ověřování dána zákonem, u některých subjektů je to dáno splněním zákonem daných kritérií.

### 1.8.1 Ověření účetní závěrky podle zákona o účetnictví

Řádnou nebo mimořádnou účetní závěrku musí mít dle zákona o účetnictví č. 563/1991 Sb. velké účetní jednotky s výjimkou vybraných účetních jednotek, které nejsou subjekty veřejného zájmu, střední účetní jednotky a malé účetní jednotky za splnění určitých podmínek. Mezi tyto podmínky patří, že se jedná o akciovou společnost nebo svěřenecký fond podle občanského zákoníku. Povinnost jim také vzniká v případě, že překročí buď roční úhrn čistého obrátu 80 mil. Kč, průměrný počet zaměstnanců je vyšší než 50 nebo souhrnná hodnota aktiv je vyšší než 40 mil. Kč.

Kategorizace účetních jednotek dle velikosti je definována obecnými ustanoveními zákona o účetnictví. Jsou stanovena hraniční kritéria a podmínkou je, aby účetní jednotka nepřekročila alespoň dvě z uvedených hraničních hodnot. Výjimkou je posuzování velkých účetních jednotek, kdy velkou účetní jednotkou jsou ty účetní jednotky, které nejsou mikro, malé ani střední a překročí alespoň dvě z uvedených hraničních kritérií. Velikost účetních jednotek se posuzuje vždy k rozvahovému dni. (Česko, 1991)

Tabulka 1 – Hraniční kritéria pro určení velikosti účetní jednotky (vlastní zpracování na základě zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví)

	<u>Hraniční kritéria</u>		
<u>Kategorie</u>	<u>Aktiva celkem</u>	<u>Roční obrat</u>	<u>Počet zaměstnanců</u>
<b>Mikro</b>	9 000 000 Kč	18 000 000 Kč	10
<b>Malý</b>	10 000 000 Kč	20 000 000 Kč	50
<b>Střední</b>	50 000 000 Kč	100 000 000 Kč	250
<b>Velký</b>	50 000 000 Kč	100 000 000 Kč	250

### 1.8.2 Ověření účetní závěrky dle jiných právních předpisů

Některé účetní jednotky mají povinnost ověření účetní závěrky podle jiného právního předpisu. Patří mezi ně např. Česká národní banka, jejíž účetní závěrka je ověřována jedním nebo více auditory, kteří jsou určení po dohodě bankovní rady s ministerstvem financí. Až po ověření ji pak bankovní rada předá Poslanecké sněmovně a zveřejní. (Česko, 1993)

Fond dopravní infrastruktury sestavuje po skončení rozpočtového roku účetní závěrku a výroční zprávu, kterou předkládá prostřednictvím ministerstva k projednání a ke schválení Poslanecké sněmovně. Před jejím předložením však musí být ověřena auditorem. (Česko, 2000)

Zákon o nadacích a nadačních fondech ukládá nadacím povinnost ověření účetní závěrky auditorem vždy. Roční účetní závěrka nadačního fondu musí být ověřena za kalendářní rok, v němž úhrn celkových nákladů a výnosů vykazovaných nadačním fondem převyšší 3 mil. Kč, nebo pokud majetek nadačního fondu je vyšší než tři mil. Kč. (Česko, 2007)

Mezi další účetní jednotky, které mají povinnost ověření účetní závěrky auditorem, a nevyplývá jim tato povinnost ze zákona o účetnictví, patří např. Česká televize, Nejvyšší kontrolní úřad, politické strany a politická hnutí, Správa uložišť radioaktivních odpadů, Státní fond rozvoje bydlení, Státní zemědělský intervenční fond, Všeobecná zdravotní pojišťovna a další. (Komora auditorů České republiky, ©2012)



## 2 AUDIT A PŘEZKOUMÁNÍ HOSPODAŘENÍ

Audit a přezkoumání hospodaření územně samosprávných celků jsou dvě rozdílné činnosti. Mezi těmito činnostmi bychom našli řadu odlišností. Zásadní ale je, že každá z těchto kontrolních činností se řídí jiným právním předpisem. Zatímco audit se řídí zákonem č. 93/2009, o auditorech, přezkoumání hospodaření se řídí zákonem č. 420/2004 Sb., zákon o přezkoumávání hospodaření územních samosprávných celků a dobrovolných svazků obcí.

### 2.1 Audit

Podle Šebestové (2008) je nejrozšířenějším typem auditu jako nástroje kontroly v územní veřejné správě přezkum hospodaření územních samosprávných celků a dobrovolných svazků obcí. Šebestová (2008) tedy striktně neodděluje pojmy *audit* a *přezkoumání hospodaření*, resp. nástroje kontroly, ačkoliv se každý tento nástroj řídí jiným právním předpisem, jak je ostatně uvedeno výše.

Peková (2004) uvádí, že ve vyspělých zemích se ve velké míře využívá mezinárodní audit i na úrovni obcí, zatímco v ČR tomu tak není. Hospodaření obcí je také poznamenáno i nedostatky v účetnictví. Protože je cena auditu pro obce většinou velmi vysoká, zpravidla obce nevyužívají služeb zkušených auditorů a auditorských kanceláří.

#### 2.1.1 Předmět auditu veřejného sektoru

Audit ve veřejném sektoru je zaměřen na odhalování podvodů, včetně zneužití veřejných prostředků, ověření spolehlivosti výkazů a výročních zpráv o plnění rozpočtu a dalších finančních údajů, identifikaci úzkých míst v manažerské kontrole, odhalení případů neefektivnosti a ztrát, zajišťování spolehlivých informací o výsledcích veřejných programů a projektů a zobecnění získaných poznatků pro novelizaci legislativy a úprav systémových opatření. (Šebestová, 2008, s. 139)

### 2.2 Přezkoumání hospodaření obce

Obec může požádat o přezkoumání hospodaření obce za uplynulý kalendářní rok buď příslušný krajský úřad, nebo může přezkoumání zadat auditorovi, příp. auditorské společnosti. Pokud si obec o přezkoumání hospodaření nikoho nepožádá, automaticky tato povinnost spadá na příslušný krajský úřad. Náklady na přezkoumání hospodaření obce auditorem si hradí sama obec ze svého rozpočtu. (Česko, 2000)

Přezkoumání hospodaření obce upravuje samostatný právní předpis č. 420/2004 Sb., zákon o přezkoumávání hospodaření územních samosprávných celků a dobrovolných svazků obcí. Mimo přezkoumání hospodaření ÚSC tento zákon upravuje také přezkoumání hospodaření městských částí hlavního města Prahy, dobrovolných svazků obcí a Regionálních rad regionů soudržnosti. Předmětem úpravy tohoto zákona je vymezení předmětu přezkoumání, hlediska přezkoumání, postup a pravidla při přezkoumání. (Česko, 2004)

### 2.2.1 Předmět přezkoumání hospodaření obce

Předmět přezkoumání hospodaření obce je stanoven zákonem č. 420/2004 Sb. o přezkoumávání hospodaření územních samosprávných celku a dobrovolných svazků obcí. Podle § 2 odst. 1 tohoto zákona je předmětem přezkoumání:

- plnění příjmů a výdajů rozpočtu včetně peněžních operací týkajících se rozpočtových prostředků,
- finanční operace týkající se tvorby a použití peněžních fondů,
- náklady a výnosy podnikatelské činnosti územního celku,
- peněžní operace týkající se sdružených prostředků vynakládaných na základě smlouvy mezi dvěma nebo více územními celky, anebo na základě smlouvy s jinými právníckými osobami nebo fyzickými osobami,
- finanční operace týkající se cizích zdrojů ve smyslu právních předpisů o účetnictví,
- hospodaření a nakládání s prostředky poskytnutými z Národního fondu a s dalšími prostředky ze zahraničí poskytnutými na základě mezinárodních smluv,
- vyúčtování a vypořádání finančních vztahů ke státnímu rozpočtu, k rozpočtům krajů, k rozpočtům obcí, k jiným rozpočtům, ke státním fondům a k dalším osobám.

V souladu s ustanovením § 2 odst. 2 zákona č. 420/2004 je dále předmětem přezkoumání:

- nakládání a hospodaření s majetkem ve vlastnictví územního celku,
- nakládání a hospodaření s majetkem státu, s nímž hospodaří územní celek,
- zadávání a uskutečňování veřejných zakázek, s výjimkou úkonů a postupů přezkoumaných orgánem dohledu podle zákona č. 137/2006 Sb., o veřejných zakázkách, ve znění pozdějších předpisů,
- stav pohledávek a závazků a nakládání s nimi,
- ručení za závazky fyzických a právníckých osob,
- zastavování movitých a nemovitých věcí ve prospěch třetích osob,

- zřizování věcných břemen k majetku územního celku,
- účetnictví vedené územním celkem. (Uherské Hradiště, ©2016)

### 2.3 Rozdíly mezi auditem a přezkoumáním hospodaření obce

Jak je již uvedeno výše, mezi nejzásadnější rozdíl patří právní úprava těchto činností. Zatímco audit je prováděn v souladu se zákonem o auditorech, přezkoumání hospodaření obce je prováděno v souladu se zákonem o přezkoumávání hospodaření územních samosprávných celků a dobrovolných svazků obcí. Přezkoumání hospodaření je pro ÚSC ze zákona povinné, zatímco audit nikoliv.

Předmětem auditu je kontrola účetní závěrky účetní jednotky v takové míře, aby auditor získal dostatek informací a přiměřenou jistotu, že účetní závěrka neobsahuje významné nesprávnosti. Při přezkoumání hospodaření auditor posuzuje, zda byly naplněny jednotlivé požadavky kladené na hospodaření dané účetní jednotky v takovém rozsahu, jak jsou stanoveny v zákoně o přezkoumání. Jako příklad, kdy se tyto dvě činnosti výrazně liší, můžeme uvést oblast kontroly veřejných zakázek. Podle zákona o přezkoumání hospodaření je oblast zadávání veřejných zakázek jedním z bodů předmětu kontroly. Zatímco audit se oblastí veřejných zakázek přímo nezabývá.

Výsledkem auditu je zpráva, která v sobě zahrnuje výrok auditora k účetní závěrce. Výsledkem přezkoumání hospodaření je zpráva o výsledku přezkoumání hospodaření. (Účetní kavárna, ©2016)

### 3 HISTORIE A KONTROLA VEŘEJNÉ SPRÁVY

V následující kapitole je popsána historie veřejné správy ve vybraných zemích. Součástí kapitoly je také aktuálně probíraná problematika návrhu zákona o řízení a kontrole veřejných financí.

#### 3.1 Historický vznik auditu a jeho vývoj v České republice a ve vybraných zemích

Kořeny auditorské profese můžeme nalézt již ve starém Egyptu. Už v této době bylo vyžadováno, aby o daňových příjmech referovali dva nezávislí úředníci. Podobně tomu bylo v Římě, kdy již ve třetím století před naším letopočtem určovali tzv. kvestory. Tito měli za úkol kontrolovat evidenci (účetnictví) ve všech provinciích a byli povinni skládat účty před shromážděním, které se skládalo z posluchačů. Z této doby patrně pochází také výraz audit z latinského *audire* – poslouchat. (Sedláček, 2006, s. 10)

Podle Bourna (2007, s. 4) existoval státní audit v nějaké podobě téměř ve všech zemích, ať už se jednalo o autokracii nebo o demokracii, již několik set let. Odpovědnost za využívání veřejných prostředků je základním kamenem demokratické vlády.

##### 3.1.1 Vývoj auditu v České republice

Česká republika nemá dlouhou historii auditorské profese. Začátek auditorů u nás je spojen s transformací ekonomiky koncem osmdesátých let a počátkem devadesátých let. Podoba současného auditu se datuje rokem 1989, kdy byla vydána první vyhláška týkající se auditu Federálního Ministerstva financí č. 63/1989 Sb., o ověřovateli (auditorech) a jejich činnosti. Tento právní předpis byl určen zejména pro ověřování účetní závěrky podniků se zahraniční účastí a tvořil základ pro zákon č. 524/1992 Sb., o auditorech a Komoře auditorů ČR. Tento zákon byl postupně upravován. K významné úpravě došlo novelou č. 169/2004 Sb., kdy byl zákon doplněn o usnesení, která vyplynula z přistoupení ČR k EU. (Sedláček, 2006, s. 13)

Nejnovější právní předpis upravující audit v České republice je Zákon č. 334/2014, kterým se mění zákon č. 93/2009 Sb., o auditorech a o změně některých zákonů (zákon o auditorech), ve znění pozdějších předpisů. (Komora auditorů České republiky, ©2012)

### 3.1.2 Vývoj auditu ve Francii

Ve Francii se profese kontrolora (commissaire) objevila poprvé v roce 1863, tedy v období průmyslové revoluce. Významný zlom nastal v roce 1935, kdy v důsledku velkých finančních skandálů byly výrazně posílněny pravomoci auditorů. Auditóři museli být schválení u odvolacích soudů a teprve na základě jejich souhlasu mohli vykonávat auditorskou činnost. K dalšímu zlomu došlo po druhé světové válce, kdy proběhla významná reforma celého systému ověřování účetnictví. Snahou bylo zlepšení fungování finančního trhu, coby základního stavebního kamene pro nastartování ekonomického rozvoje. Zákony, které upravovaly a modernizovali systém účetních a finančních informací i vlastní vedení účetnictví, byly postupně vydávány v průběhu osmdesátých let. Národní komora auditorů ve Francii vznikla v roce 1969 u ministerstva spravedlnosti. Vrcholným orgánem auditorů je Národní rada, která má 75 členů (auditorů) zvolených v regionech. Jsou voleni na 4 roky a každé 2 roky se obměňuje polovina delegátů. (Sedláček, 2006, s. 12-13)

### 3.1.3 Vývoj auditu v USA

Za počátek auditu ve Spojených státech amerických se považuje publikace textu „Jednotné účetnictví: prozatímní návrh předkládaný Sborem pro federální účetní systém“ v bulletinu Federální rezervy v roce 1917. Bulletin byl označen jako „Memorandum o auditech rozvahy“ a jeho cílem byla podpora jednotného účetního systému. Historicky proběhlo několik revizí tohoto textu. Největší význam měla revize z roku 1929, kde se v textu nemluví jenom o rozvaze ale i o výsledovce, tedy souhrnně k finančním výkazům.

Mezi organizace, které se nejvíce podílely na vývoji auditorské profese, patří:

- CPA (Certified Public Accountant) – profesní organizace diplomovaných veřejných účetních znalců.
- AICPA (American Institute of Certified Public Accountants) – institut se podílí na výzkumu oboru, zpracování a vydávání publikací o účetnictví a auditu a poskytuje vzdělávání i poradenské služby.
- SEC – Securities and Exchange Commission) – Komise pro burzy cenných papírů. Cílem činnosti této organizace bylo usměrňovat registraci a směnu cenných papírů v souladu se zákonem.

Společnostem, s jejichž akciemi je veřejně obchodováno, zákon o burzách cenných papírů ukládá povinnost ověření finančních výkazů nezávislým, externím auditorem. (Sedláček, 2006, s. 12)

## 3.2 Kontrola veřejné správy v EU

Úvodem této kapitoly jsou uvedeny základní informace o Evropském úřadu pro boj proti podvodům, tzv. OLAF, jehož primárním posláním je ochrana finančních a ekonomických zájmů ES. Následně jsou popsány systémy veřejné kontroly ve vybraných zemích EU pro srovnání fungování veřejné kontroly.

### 3.2.1 Systém finančního řízení a kontroly veřejných výdajů v evropském měřítku

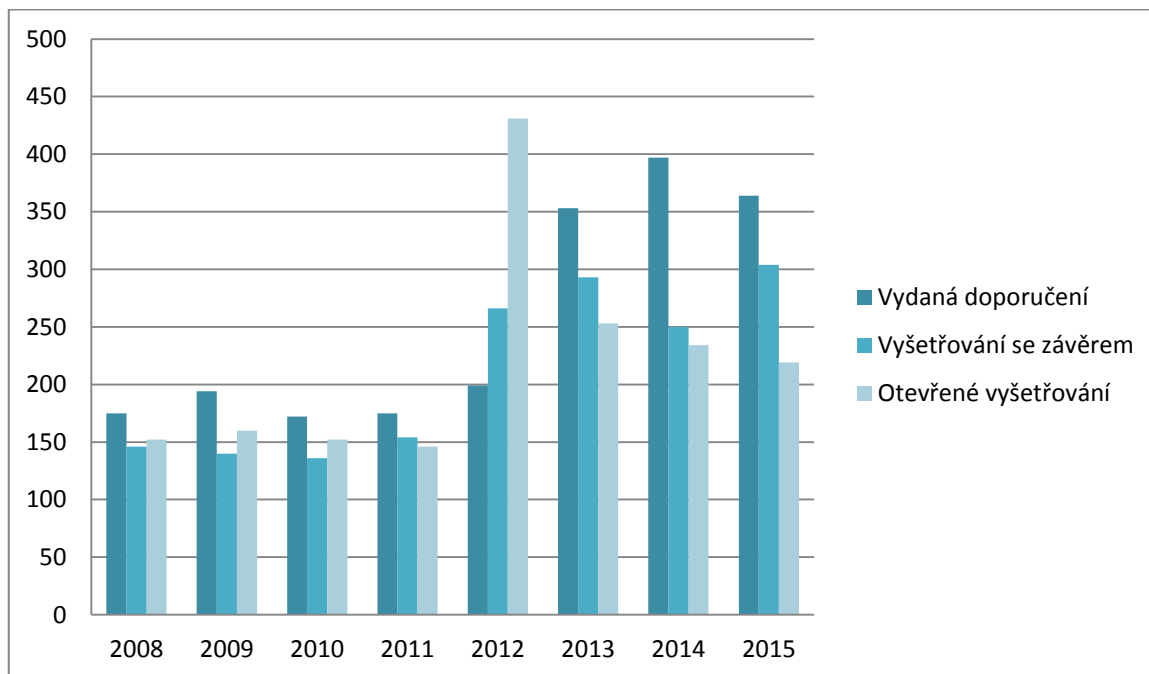
Evropská komise se snažila v evropském měřítku vyvinout a implementovat kvalitní systém finančního řízení a kontroly veřejných výdajů. Tento systém měl manažerům veřejného sektoru vrátit odpovědnost za jejich výkony. Výsledkem snažení byl vznik základního modelu vnitřního řízení a kontroly veřejných financí, tzv. PFIC (Public Internal Financial Control). Systém tohoto modelu tvoří tři prvky, mezi které patří interní audit, dohled nad dodržováním principů stanovených mezinárodně uznávanými standardy a systém administrativního a finančního řízení a jeho kontrolních mechanismů, přičemž důraz je kladen na kritéria hospodárnosti, účelnosti a efektivnosti. (Pastuszková, 2011, s. 33)

### 3.2.2 Evropský úřad pro boj proti podvodům

Nedílnou součástí kontrolního systému v Evropské Unii je Evropský úřad pro boj proti podvodům, tzv. OLAF (European AntiFraud Office). Ten je oprávněn vyšetřovat podezření na podvody a další nesrovnalosti, které mají dopad na rozpočet EU, vyšetřovat případy korupce a dalších závazných pochybení pracovníků evropských orgánů. Úřad začal svou činnost 1. 6. 1999 a byl nástupcem Úkolové skupiny pro koordinaci prevence podvodů, tzv. UCLAF. Tato skupina byla součástí Generálního sekretariátu komise, vytvořeného v roce 1988. Pro vyšetřovací funkci má OLAF nezávislé postavení. (Ministerstvo financí ČR, ©2009)

V letech 2010 – 2015 OLAF provedl přes 1 400 vyšetřování. Doporučil navrácení více než 3 miliard EUR do rozpočtu EU. Vydal více než 1 600 doporučení pro soudní, finanční, disciplinární a administrativní opatření, která mají být přijata příslušnými orgány členských států EU. V roce 2015 zahájil OLAF 219 nových šetření. Průměrná doba trvání vyšetřování uzavřených v roce 2015 byla 21 měsíců. Na konci roku 2015 měl OLAF 398 probíhajících šetření. Úřad zaměstnával 422 zaměstnanců, přičemž většina z nich pracuje na vyšetřování. Rok 2015 byl významným rekordním počtem uzavřených vyšetřování. Na obrázku níže můžeme vidět počet otevřených a uzavřených vyšetřování, vč. vyšetřování,

kteřá byla zakončena doporučením. Zajímavou informací také je, kolik OLAF stojí daňové poplatníky EU. V roce 2015 byl rozpočet tohoto úřadu 57,7 mil. EUR. (European Commission, ©2017)



Obrázek 5 – Počet případů OLAF (vlastní zpracování podle dat European Commission, ©2017)

Od roku 2009 požádal úřad Evropské komise OLAF Českou republiku o dokumentaci či specifické podklady k celkem 43 případům. V dubnu 2016 probíhalo aktivně vyšetřování ještě k 4 z těchto případů. V roce 2015 byla nově vyžádána dokumentace k 7 novým projektům za účelem dalšího prošetření. Dokumentace byla zaslána v plném rozsahu. K dubnu 2016 nebyla podána žádná zpětná vazba k těmto případům. (Ministerstvo financí ČR, ©2016, str. 34)

### 3.2.3 Francie

Francie má dlouhou tradici kontroly veřejných věcí, zejména na základě zásad daných deklarácí lidských práv a ústavou. V roce 2006 vstoupil v platnost nový zákon o rozpočtových pravidlech „*La loi organique relative aux lois de finances*“, dále jen LOLF. To poskytlo příležitost k přehodnocení veřejných výdajů, které doprovázela evoluce v oblasti kontroly a řízení veřejných financí státu. Cílem reformy bylo stanovit rozpočet orientovaný na výsledky, nový systém odpovědnosti, posílení odpovědnosti a zavedení nového účetního systému představující klíčové prvky reformy implementované ve francouzské veřejné

správě. Interní systém kontroly byl vyvinut na základě účetních a finančních funkcí. LOLF v tomto případě slouží jako urychlovač zavedení a rozvoje účinné kontroly a auditu systému, který se zaměřuje na účetnictví a zaručení kvality účetnictví státu. Níže jsou popsány klíčové principy LOLF.

### **Nová struktura státního rozpočtu**

Dle LOLF není rozpočet již prezentován v závislosti na povaze výdajů (provoz, investice, atd.), ale podle veřejné politiky (tj. bezpečnost, kultura, zdraví, spravedlnost, atd.). Parlament a občané jsou tak schopni posoudit celkové zdroje na realizaci každé politiky státu.

### **Nový pohled na státní účty**

LOLF zavedl rozsáhlou reformu účtů, které jsou v současnosti stanoveny dle nových účetních standardů. Ty se do značné míry opírají o praxi soukromých společností. Od roku 2006 Francie učinila významný pokrok v oblasti modernizace účetnictví státu. Účty jsou nyní více komplexní a jasné.

### **Nový přístup k veřejné správě: cílem orientované řízení**

Jedním z hlavních cílů reformy veřejné správy bylo, aby orientace na prostředky byla změněna na orientaci na výsledky. Takže každé vynaložené euro by mohlo být investováno užitečněji a efektivněji. Schopnost dosáhnout očekávaných výsledku je cílem nového rozpočtového rámce. Důsledkem toho vedl Parlament debaty, jak se budou provádět analýzy rozpočtu a jejich zdůvodnění, ale také strategie a cíle veřejných politik. (European Commission, 2011, s. 93-104)

### **3.2.4 Španělsko**

Systém kontrol ve Španělsku bere za výchozí bod řadu ústavních principů, které zahrnují např. zásady zákonitosti a specifikace rozpočtu, zásady rozpočtové jednoty a univerzality. Hlavní zásady, jimiž se řídí veřejné výdaje je spravedlivé rozdělování veřejných zdrojů a plánování a provádění veřejných výdajů v souladu s kritérii efektivnosti a hospodárnosti.

Vývoj právních předpisů ve Španělsku týkajících se vnitřních kontrol byl ovlivněn cílem zvýšit kontroly veřejných výdajů způsobem, který splňuje výše zmíněná kritéria efektivity a hospodárnosti. V současné době jsou veřejné kontroly upraveny zákonem č. 47/2003 ze dne 26. listopadu o souhrnném rozpočtu. Tento zákon současně zrušil do té doby platící královský dekret č. 1091/1988 ze dne 23. září 1988.



Proces řízení informací a kontroly veřejné správy je prováděn ze strany nezávislého orgánu IGAE („*General Control and Audit Office*“). Rozhodnutí na vyšších úrovních veřejné správy jsou přijímána politickými činiteli. Ve Španělsku je třeba rozlišovat politické představitele, kteří jsou tvůrci, manažery a realizátory veřejných politik. Každý veřejný činitel ale musí svoji práci vykonávat svědomitě, chránit obecný zájem a musí dodržovat zásadu objektivity, integrity, nestrannosti, odpovědnosti, důvěrnosti, oddanosti veřejné správě, transparentnosti a efektivnosti.

Úředníci veřejné správy jsou povinni informace o rozpočtu podávat na standardizovaném formuláři za účelem konsolidace a efektivní kontroly výdajů veřejného sektoru. Tyto formuláře překládá IGAE a účetnímu dvoru („*Tribunal de Cuentas*“).

Co se týče finanční kontroly ve Španělsku, není zde žádný vnitřní kontrolní orgán k přezkoumání hospodaření. Tuto činnost zastává IGAE, který provádí nezávislou horizontální kontrolu všech orgánů, které jsou součástí veřejného sektoru. (European Commission, 2011, s. 251-260)

### 3.2.5 Finsko

Od roku 1990 prošla kontrola ústředních vládních financí a souvisejících právních předpisů významnou reformou, která vedla k rozvoji v této oblasti. V současné době je interní kontrola nedílnou součástí řízení. Spolu se souvisejícími riziky jsou řízeny systémem výkonnosti a odpovědnosti. Na začátku roku 2000 byly požadavky na vnitřní kontrolu zahrnuty do rozpočtového zákona. Nicméně obsahovaly nedostatky v řízení vnitřní kontroly a jednotných postupech. V té době neexistoval žádný jednotný systém na úrovni vlády a centrálních veřejných financí jako celek s cílem zajistit dostatečnou interní kontrolu. I z toho důvodu se Ministerstvo financí na konci roku 2001 rozhodlo zřídit pracovní skupinu na konci roku 2001, která měla za úkol přezkoumat vývoj postupů kontrol a měla předložit návrh týkající se nezbytných legislativních změn. Význam vnitřní kontroly byl stále zdůrazňován v souvislosti s reformou a s tím souvisejícími změnami rozpočtových zákonů, ke kterým došlo v roce 2003. Mezi nejvýznamnější změny patří následující:

- zpráva o finančním stavu vlády a finanční výkaz státu byly sloučeny do nové zprávy o konečném stavu ústředních vládních účtů, která je předkládána Parlamentu.
- byla vytvořena struktura finančního výkaznictví ze strany vládních agentur a ministerstev, a to zejména s ohledem na přípravu výkonnostních zpráv, pokud jde o dosažení předem stanovených cílů.

- do finančního výkaznictví ze strany vládních úřadů a ministerstev bylo zařazeno povinné prohlášení posouzení funkčnosti vnitřní kontroly a řízení rizik.
- kvůli rozvoji vnitřní kontroly a plánování spolupráce byl zřízen Poradní výbor pro vnitřní kontroly.

Nároční účty jsou kontrolovány externím auditorem. Externí audit zajišťuje Národní kontrolní úřad Finska. Tento úřad je nezávislý orgán působící v rámci Parlamentu (Nejvyšší kontrolní úřad). Národní kontrolní úřad je pověřen auditem národních financí za účelem zjištění dodržování platné legislativy. Do konce září každého roku musí podat zprávu z auditu Parlamentu, a pokud je to nutné, přiložit speciální zprávy.

Interní audit naopak podporuje účinnosti vnitřní kontroly a řízení rizik na ministerstvech a vládních agentur. Rozdíl mezi interním auditem ministerstva a vládní agentury je v uspořádání. Ministerstvo financí nemá vnitřní jednotku pro audit nebo interního auditora. V mnoha vládních agenturách je interní audit prováděn jednou osobou. Ministerstva a vládní agentury musí zajistit interní audit v případě, že existuje oprávněná potřeba pro audit na základě vnitřních kontrolních předpisů. (European Commission, 2011, s. 85-92)

### 3.2.6 Irsko

Nastavení veřejné správy a systém fungování veřejných financí v Irsku má kořeny ve Velké Británii. Až v roce 1922, kdy se Irsko stalo svobodným státem, rozhodla se vláda pro generální reformu veřejného sektoru. Finanční transakce státu mají být vedeny přes jeden účet, který byl později pojmenován jako Centrální fond. Vláda musí předkládat roční odhady příjmů a výdajů. Kontrolor a generální auditor (C & AG) je nezávislý úředník, který je zodpovědný za vynaložené výdaje a přijaté příjmy. Právo iniciativy ve finančních záležitostech obecně je vyhrazeno vládě.

V Irsku zaujímá interní audit velmi důležité postavení. Primárním cílem interního auditu je posoudit:

- systémy a postupy (finanční i manažerské),
- přiměřenost, spolehlivost a integritu informací, které jsou určeny pro řízení,
- stupeň souladu s právními předpisy a s centrálně stanovenými požadavky,
- postupy pro nabývání a prodej majetku a ochrany majetku před ztrátami,
- opatření pro hospodárné a efektivní využívání zdrojů.

Po založení systému vnitřní kontroly je nezbytné tento systém přezkoumat a podat zprávu. Každý subjekt musí prokázat způsobilost k řízení svěřených zdrojů. Proto každý vedoucí úředník sepisuje Zprávu o systému vnitřní kontroly (dále jen „ZISC“), který poskytuje transparentní informace o kontrolních otázkách a rizicích, kterým jsou ústřední vládní útvary či organizace vystaveny. ZISC většinou podepisuje hlavní účetní úředník, který svým podpisem ztvrdí svoji zodpovědnost za řízení rizik, správu a řízení útvarů či organizace. V ZISC jsou současně obsaženy upozornění na jakékoliv existující nedostatky v systému vnitřní kontroly organizace, které jsou součástí také výroční zprávy a roční závěrky. (European Commission, 2011, s. 131-140)

Interní audit není regulační požadavek právního auditu, ale povinnou součástí správy veřejných záležitostí. Každý vládní útvar nebo organizace má útvar/službu interního auditu. Primárním účelem interního auditu je poskytnutí hodnocení a stanoviska k přiměřenosti a účinnosti řízení v rámci organizace účetnímu úředníkovi, a to nezávisle na všech ostatních ředitelích nebo vedoucích pracovnících. Vedoucí pracovníci nejsou zainteresováni do výkonu interního auditu kvůli zachování nezávislosti kontroly.

Za určení vhodného systému vnitřní kontroly je zodpovědný hlavní účetní úředník. Ústřední pokyny k zásadám řízení rizik jsou stanoveny centrálně v Oranžové knize státní pokladny. Zavedení řízení rizik v každé organizaci je závislé na obchodním modelu a struktuře organizace. Sledované principy ale budou velmi obdobné. Tyto principy jsou popsány v Oranžové knize. (Good Governance, ©2016)

### 3.2.7 Nizozemí

Přední postavení v kontrole veřejné správy má Holandský Účetní dvůr, který je oficiálně nezávislý na ředitelství interního auditu a provádí své audity na ministerstvu. Předmětem auditů je kontrola řádnosti politických programů a řízení provozu, zejména finanční správnosti finančních transakcí a dále kontrola výkonu – efektivnosti, účinnosti a hospodárnosti (3E). Účetní dvůr není oprávněn auditovat projekty, akce či operace realizované v rámci samostatné působnosti místních/regionálních vlád samosprávy. Účetní dvůr může provádět audity pouze prostřednictvím dat, dokumentů a jiných nosičů v držení ministerstva. Jedinou výjimkou v tomto systému je, pokud místní a regionální samosprávy čerpají evropské dotace. Tento systém pramení z dlouhé historické tradice decentralizace, kdy jsou místní a regionální samosprávy zodpovědné za organizace a regulaci vlastního externího auditu. Běžně tyto audity provádí účetní firmy veřejného sektoru nebo místní auditorské instituce.

V Nizozemí není přímo zřízena speciální organizační jednotka pro boj proti podvodům v rámci finančního řízení a kontroly. V organizační struktuře je tento úkol v kompetenci Ministerstva spravedlnosti.

Cílem vnitřní kontroly je dodržovat rozpočtový a finanční rámec, respektovat 3E (účinnost, efektivnost, hospodárnost) a respektovat finanční řádnost. Interní audit má dvě základní funkce. Je to funkce kontrolní a poradní. Předmětem kontroly jsou operační (provozní) činnosti s finančními důsledky. Můžeme je rozdělit následovně:

- pravidelné finanční operace:
  - vstup do finančních závazků (smluvní, dotace),
  - zaplacené výdaje,
  - uložení dávky, daně, cla (obecně pohledávky),
  - výběr (daňové a nedaňové příjmy,
- zvláštní finanční operace:
  - platby záloh,
  - vyrovnání dluhů,
  - platby v naturáliích,
  - prominutí dluhu,
  - zajištění cenností (např. hotovost, kreditní karty, bankovní záruky, atd.),
- rozvahové operace:
  - vlastní činnost,
  - správa finančních aktiv a správa finančních závazků.

Interní auditoři vykonávající činnost ve veřejném sektoru jsou povinni podrobit se dalšímu profesnímu vzdělávání. Musí každý rok dosáhnout minimálně stanového počtu bodů (známek). Ty sbírají na jimi zvolených školeních nebo kurzech u certifikovaných vzdělávacích institucí.

Ředitelství vládního a ředitelství interního auditu zasílají roční auditorské zprávy na Účetní dvůr. Tato povinnost byla nově zavedena v roce 2001. Protože Účetní dvůr je ústavně nezávislý, může rozhodovat o jakémkoliv doplňkovém auditu. Nizozemí nemá regulované trvalé rady pro audit. Čas od času vláda zřídí dočasný výbor, jehož úkolem je poskytovat poradenství v oblasti plnění funkce interního auditu, pro některé ředitele Účetního dvora a některé zástupce generálního ředitelství pro rozpočet. (Good Governance, ©2016)

### 3.3 Finanční kontrola veřejné správy v České republice

Protože současná právní úprava finanční kontroly již není vyhovující, v současnosti se řeší návrh zákona o řízení a kontrole veřejných financí, který by měl nahradit dosud platný zákon č. 320/2001 Sb., o finanční kontrole ve veřejné správě. Nový návrh zákona částečně transponuje směrnici EU o požadavcích na rozpočtové rámce členských států. Současná právní úprava byla vytvořena v rámci přípravy ČR na vstup do EU a je již účinná 13 let. Úprava tohoto zákona je nutná především z důvodu nedostatečné úpravy interního auditu. V praxi to pak způsobuje nesprávné nastavení kompetencí a dochází ke kumulaci jiných činností do stejné organizační jednotky s interním auditem. V řadě případů dochází k tomu, že jsou výstupy duplicitní, překrývají se a naopak chybí dostatečná kontrola administrativních procesů a finančních operací. Nezávislost interního auditu je narušena a dochází k omezování jeho činnosti. Nezbytné je také rozšíření právní regulace interního auditu a zavedení dohledu nad ním. Systém finanční kontroly je podle současné právní úpravy zbytečně složitý a postupy jsou dle prováděcí vyhlášky nepřehledné. I přes existenci zákona jsou v nakládání s veřejnými prostředky významné trhliny a ochrana veřejných prostředků není dostatečná. Současně není také dostatečně upraveno provádění kontrol hospodaření s prostředky poskytnutými ČR ze zahraničí.

*„Základním cílem navrhované legislativy je zjednodušení, unifikace a rozvoj současné legislativní úpravy systému řízení a kontroly veřejných financí tak, aby tento systém byl efektivní, snižoval byrokracii a umožňoval koordinaci různých systémů ověřování při ochraně vnitrostátních a zahraničních veřejných prostředků na principu jednotného auditu.“*

Změny se projeví především v následujících oblastech:

1. Aplikace principů 3E – cílem je podpora principů 3E – hospodárnosti, účelnosti a efektivnosti. Tímto bude usilováno o dosažení optimálního čerpání veřejných výdajů při dodržení platné legislativy.
2. Jednotný audit – cílem je omezovat duplicitní kontroly a administrativní zátěž jak kontrolovaného tak kontrolujícího. Kontroly budou prováděny tak, aby zde byla možnost spolehnout se na výsledky předchozích kontrol a možnost sdílet informace.
3. Zahrnutí doporučení Evropského účetního dvora a Nejvyššího kontrolního úřadu – mezi tato doporučení pro nové programové období 2014 – 2020 patří např. zlepšit

kontrolní systémy, nezaměřovat se pouze na formální chyby, které pak nesmyslně krátí žadatelům dotace a další.

4. Řešení zásadních problémů vyplývajících z praktické aplikace zákona o finanční kontrole – tento krok zahrnuje transpozici evropské směrnice, flexibilní nastavení rolí v procesu řídicí ekonomické kontroly, posílení a rozšíření role interního auditu, výkon interního auditu u podřízených organizací ze strany zřizovatele a zřízení výboru pro interní audit. (Ministerstvo financí ČR, ©2016)

### 3.3.1 Finanční kontrola ve veřejné správě v číslech

V souladu se zákonem č. 320/2001 Sb. o finanční kontrole je každý rok vládě ČR předložena zpráva o výsledcích finančních kontrol ve veřejné správě. Ve zprávě jsou uvedeny zhodnocení výsledků finančních kontrol a současně také přiměřenost a účinnost zavedeného systému finanční kontroly. Ve zprávě najdeme rovněž také nejvýznamnější kontrolní zjištění. (Ministerstvo financí ČR, ©2016, str. 6)

#### 3.3.1.1 Interní audit v orgánech veřejné správy

V roce 2015 bylo schváleno 886 míst pro interní auditory. Obsazeno pak bylo 855 míst. Meziročně počet interních auditorů tedy klesl o 13 interních auditorů. V tabulce č. 2 můžeme vidět, jak se počet interních auditorů vyvíjel od roku 2011. V roce 2013 došlo k mírnému poklesu, od roku 2014 počet interních auditorů opět rostl. Od roku 2012 nesložilo zkoušky s mezinárodním certifikátem více než 20 interních auditorů. Základní kurz ročně absolvuje kolem 650 interních auditorů.

Tabulka 2 – Počet interních auditorů ve veřejné správě v roce 2015 (vlastní zpracování na základě zprávy Ministerstva financí ČR, ©2016, str. 8)

Rok	Počet schválených IA	Skutečný stav výkonných IA	Se základním kurzem	S mezinárodním certifikátem
2011	895	892	654	26
2012	878	876	654	19
2013	865	855	633	18
2014	887	868	649	17
2015	886	855	648	16

Plán interních auditů vycházel z hodnocení rizik a byl zaměřen na hlavní proces orgánů veřejné správy. V průběhu roku byl roční plán interních auditů doplňován o operativně zařazené audity. Počet vykonávaných auditů v analyzovaných letech byl vždy nižší, než počet plánovaných auditů. Ve zprávě MFČR není uvedeno zdůvodnění neprovedení plánovaných auditů. V tabulce č. 3 pak můžeme vidět konkrétní počet plánovaných, skutečně vykonaných a mimořádně zařazených auditů.

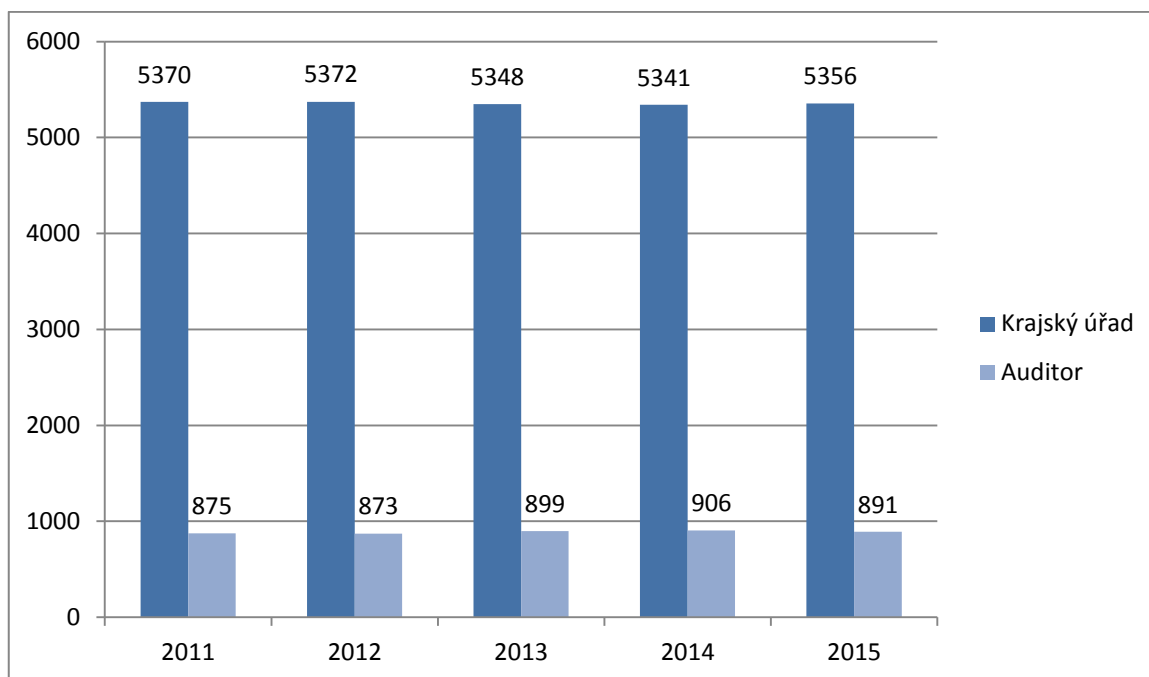
Tabulka 3 – Údaje o výkonu interních auditů (vlastní zpracování na základě Ministerstva financí ČR, ©2016)

Rok	Počet plánovaných auditů	Počet vykonaných plánovaných auditů	Počet mimořádných auditů
2011	4 045	3 633	561
2012	3 789	3 313	459
2013	3 642	3 214	419
2014	3 664	3 235	385
2015	3 563	3 069	468

Z výše uváděných provedených auditů vyplynula řada doporučení, která jsou součástí projektové části této práce.

### 3.3.1.2 Přezkoumání hospodaření obcí a městských částí hlavního města Prahy

Na obrázku č. 6 je zobrazen vývoj zabezpečení přezkoumání hospodaření obcí. Můžeme vidět, že průměrně kolem 85 % obcí si nechává přezkoumat hospodaření příslušným krajským úřadem a pouhých 15 % obcí zabezpečuje přezkoumání hospodaření prostřednictvím auditora, nebo auditorské společnosti. Poměr obcí, které zabezpečují přezkoumání prostřednictvím kraje a obcí, které zabezpečují přezkoumání prostřednictvím auditora nebo auditorské společnosti, je ve všech letech přibližně stejný. V žádném roce z níže uvedených nedošlo k razantnímu výkyvu, kdy by se obce rozhodly pro přezkoumání auditorem.



Obrázek 6 – Vývoj zabezpečení přezkoumání hospodaření obcí (vlastní zpracování na základě informací Ministerstva financí ČR, ©2016)

V tabulce č. 4 je znázorněn podíl obcí a městských částí hlavního města Prahy, které si nechali přezkoumat hospodaření od krajského úřadu nebo Magistrátu hlavního města Prahy, nebo auditory příp. auditorskými společnostmi v závislosti na počtu obyvatel, které daná obec má. Pro lepší znázornění jsou tyto podíly zobrazeny v procentech na obrázku 7.

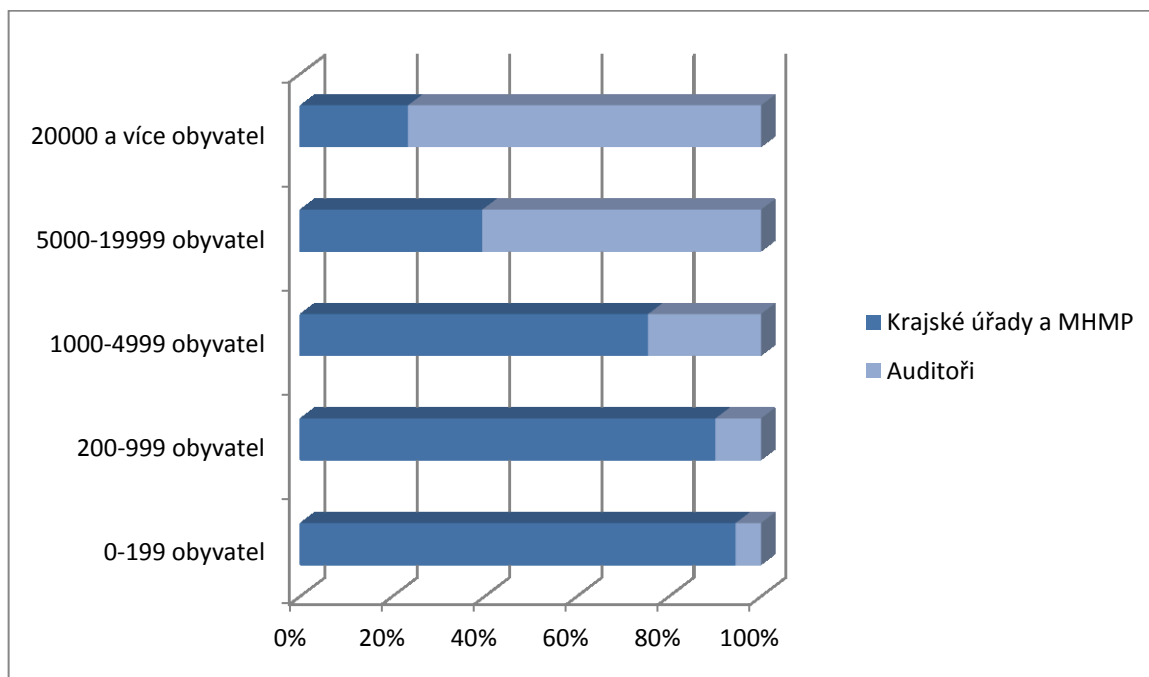
Tabulka 4 – Struktura obcí včetně MČ HMP podle velikosti, které přezkoumaly přezkoumávající orgány a auditoři (vlastní zpracování na základě informací Ministerstva financí ČR, ©2016)

Počet obyvatel		0-199	200-999	1000-4999	5000-19999	20000 a více
Počet přezkoumaných obcí a MČ HMP	<b>KÚ a MHMP</b>	1 365	3 040	893	88	18
	<b>Auditoři</b>	80	335	291	135	59
	<b>CELKEM</b>	<b>1 445</b>	<b>3 375</b>	<b>1 184</b>	<b>223</b>	<b>77</b>

Na obrázku č. 7 je znázorněn procentní podíl obcí jednotlivých velikostních kategorií dle počtu obyvatel. Na tomto grafu je krásně znázorněno, jak s rostoucím počtem obyvatel obce a MČ HMP zabezpečují přezkoumání hospodaření spíše auditorem nebo krajským úřadem příp. MHMP. Zatímco skoro 95 % obcí s počtem obyvatel do 199 volí přezkoumá-



ní hospodaření krajským úřadem, téměř 75 % obcí nad 20 000 obyvatel volí přezkoumání hospodaření auditorem nebo auditorskou společností. Na obrázku níže můžeme krásně vidět, že s rostoucím počtem obyvatel v dané obci roste obliba přezkoumávání hospodaření auditorem.



Obrázek 7 – Podíl přezkoumání hospodaření obcí auditorem nebo krajským úřadem podle velikosti obce (vlastní zpracování na základě informací Ministerstva financí ČR, ©2016)

## **II. PRAKTICKÁ ČÁST**

## 4 ANALÝZA VÝSLEDKŮ AUDITŮ VYBRANÝCH MĚST ZA POSLEDNÍCH 5 LET

Úvodem praktické části je analýza výsledků auditů vybraných měst za posledních 5 let. Cílem zpracování této problematiky je vyhodnocení chyb, kterých se vybraná města dopouštěla v rámci jejich hospodaření. Z důvodu porovnatelnosti analyzovaných celků byla vybrána města ze Zlínského kraje, která jsou srovnatelná na základě ukazatele počtu obyvatel nad 25 tisíc.

### 4.1 Analýza výsledků auditů města Uherského Hradiště

Přezkoumání hospodaření města Uherské Hradiště prováděla za účetní období 2011 až 2014 Ing. Ludmila Burešová. Hospodaření za rok 2015 provedla přezkoumání hospodaření společnost FSG Finaudit, s.r.o. z Olomouce.

#### 4.1.1 Základní informace o městě Uherské Hradiště

Uherské Hradiště bylo založeno v roce 1257 Přemyslem Otakarem II. Jeho úkolem byla ochrana Moravy pře vpády Uhrů. V současnosti je toto město významným historickým městem jihovýchodní Moravy ležící v předhůří Chřibů v nivě řeky Moravy. Uherské Hradiště je významné administrativní, obchodní a kulturní centrum širokého okolí.

Uherské Hradiště spadá pod Zlínský kraj a spolu s Olomouckým krajem tvoří region s přenesenou působností. Vykonává tak činnosti státní správy 48 obcí s celkovým počtem cca 90 tisíc obyvatel. Ve Zlínském kraji je tak největší obec s rozšířenou působností ve Zlínském kraji, co se počtu obcí týče. (Uherské Hradiště, ©2016, s. 5)

Mezi nejvýznamnější současné kulturní akce patří Festival hudebních nástrojů lidových muzik, Slavnosti vína, Den otevřených památek a Letní filmová škola.

Plocha uherskohradištského katastru činí celkem 2 127 ha. K 1. lednu 2015 žilo ve všech částech města celkem 25 660 obyvatel. Pod město spadají části centrum, Mařatice, Rybárny, Jarošov, Míkovice, Sady a Vésky. (Uherské Hradiště, ©2015)

#### 4.1.2 Analýza výsledků auditů za posledních 5 let

Za účetní období 1. 1. 2011 – 31. 12. 2011 auditorka nezjistila žádné skutečnosti, které by ji vedly k přesvědčení, že přezkoumávané hospodaření není v souladu s hledisky přezkoumání hospodaření.

V tomto období zaznamenala jeden trvalý nedostatek přetrvávající z minulých let. Jedná se o nedoložení odsouhlasení konečného zůstatku vedené v účetnictví ve výši 1 625 tis. Kč jako závazek návratné výpomoci poskytnuté od Ministerstva kultury ČR z let 2000 a 2001. Město Uherské Hradiště doložilo aktivitu ze své strany, ale Ministerstvo kultury ČR nedoložilo řešení. V roce 2011 vyplynulo z průběžného přezkoumání hospodaření také několik chyb a nedostatků, které byly již odstraněny. Mezi tyto chyby a nedostatky patřila úprava směrné účtové osnovy, chybné zaslání poskytnutých prostředků Základní škole Za Alejí, která je příspěvkovou organizací města, předpisy u transferů z rozpočtu města, časové rozlišení odměňování za obhospodařování portfolia, chybné účtování dlouhodobého nehmotného majetku, chybné ocenění bytů určených k budoucímu prodeji.

Mezi chyby zařazené do chyb a nedostatků uvedených v ustanovení § 10 odst. 3, písm. b) auditorka uvedla následující záležitosti. Ovlivnění mezitímní účetní závěrky způsobené účtováním celoročního předpisu pohledávek. Dále účetní jednotka vždy neúčtuje o předpisu pohledávky a závazky vždy. Účetní jednotka přijala dividendu bez zdanění srážkovou daní, byla vyčíslena částka 588 tis. Kč k vrácení. Výplaty odměn členům zastupitelstva a komisí byly vyplaceny a zaúčtovány bez časového rozlišení, tedy nebyla dodržena časová a věcná souvislost. Auditorka také konstatovala, že účetní jednotka tvoří fondy přes třídu 4 a nepoužívá pro tyto účely účty 548 a 648 s poznámkou „*různé názory*“. Chyby se vyskytly také při účtování daně z příjmu a účtování o závazku při bezhotovostním styku. Podrozvahová evidence u zástavy nemovitých věcí neodpovídala skutečnosti. Součástí nezávažných chyb a nedostatků jsou také doporučení pro účetní jednotku.

V souladu s § 10 odst. 2, písm. b) zákona o přezkoumávání hospodaření ÚSC byla účetní jednotka ze strany auditorky také upozorněna na rizika, která by v budoucnu mohla mít negativní dopad na hospodaření územního celku. Auditorka doporučila vrácení částky 588 tis. Kč z přijaté dividendy (viz výše). Auditorka viděla také případné riziko v pracovně právním soudním sporu vyplývajícím z neplatné výpovědi (v postavení žalujícího Dům dětí a mládeže) a v neoprávněném rozvázání pracovního poměru ZŠ UNESCO. Obě tyto organizace jsou příspěvkovými organizacemi města Uherské Hradiště.

V účetním období od 1. 1. 2012 do 31. 12. 2012 proběhlo stejně jako v předchozím roce dílčí přezkoumání hospodaření. Na základě vyjádření auditorky byly všechny chyby a nedostatky z dílčího přezkoumání odstraněny. Při přezkoumání hospodaření byly zjištěny chyby a nedostatky, které neměly závaznost nedostatků podle § 10 odst. 3, písm. c) zákona č. 420/2004. Mezi zjištěnými chybami najdeme většinu případů, kdy jde o špatné účtování,

popř. chybí časová návaznost. Např. předpis pohledávky (dividendy) nebyl účtován ve vazbě na rozhodnutí valné hromady. Při tvorbě a čerpání fondů nebyl účetní postup volem v souladu s ČÚS 704 přes nákladové a výnosové účty. U tržeb za nájem bytů chybí časová a věcná souvislost s náklady. U Letní filmové školy účetní jednotka použila časové rozlišení. Dále město Uherské Hradiště účtovalo předpis transferu na celé účetní období, čímž ovlivnilo mezitímní účetní závěrku. Na konci účetního období nebyly doloženy konfirmační dopisy k významným pohledávkám. Při přezkoumání hospodaření byl zjištěn také nesoulad nákladového účtu č. 557 s výší schváleného odpisu pohledávek. Účetní jednotka nedodržela včasnost proúčtování zálohy.

Mezi případná rizika byl opět zařazen soudní spor vedený se ZŠ UNESCO o náhradu platu. Další riziko je shledáváno v ekonomické zátěži vyplývající z financování regionálního školství, kde dochází k přenesení požadavku podpory z městského rozpočtu. Město přislíbilo účast na nákladech dostavby stadionu ve výši 10 %, max. 10 000 tis. Kč. Důvodem přestavby je konání Mistrovství Evropy ve fotbale hráčů do 21 let. Poslední riziko, které bylo v analyzovaném účetním období shledáno, je možnost výměru finančního úřadu za porušení rozpočtové kázně. Auditor zde už ale nezmiňuje důvod výměru. Z minulých let je zde zmíněn opět soudní spor s Domem dětí a mládeže z roku 2006 týkající se povinností vyplývajících ze zákoníku práce.

V účetním období od 1. 1. 2013 do 31. 12. 2013 bylo zjištěno také několik chyb a nedostatků. Při přezkoumání hospodaření byl zjištěn nesoulad mezi konečnými zůstatky fondu rozvoje bydlení, fondem životního prostředí a konečným zůstatkem peněžních fondů. Příspěvek na digitální technické mapy je zaúčtován pouze v roce 2013. Tento příspěvek měl být za dobu 10 měsíců zaúčtován až v roce 2014. Tudíž zde měla účetní jednotka použít časové rozlišení. Audítorka upozornila na absenci brutto stavu 5 tis. Kč v rozvaze (akcie Velkomoravské banky). Město vyřazené pohledávky neúčtovalo přes nákladový účet 557, nýbrž byly nesprávně sníženy výnosy. Vzhledem k tomu, že od r. 2013 je podstatou i ověření závazků a pohledávek, bylo doporučeno upravit vnitřní směrnici, která by měla stanovit, že pokud nebude do 14 dnů od doručení reagováno, považuje se pohledávka za potvrzenou, případně ověření závazku a pohledávky řešit s právním odborem. Ukončení plánovacích smluv z minulých let je v roce 2013 účtováno jako snížení výnosů, ale mělo by být účtováno za použití účtu 408 opravy z minulých let.

Mezi významná rizika byla zařazena smlouva pro další účetní období o poskytnutí stadionu pro závěrečný turnaj Mistrovství Evropy hráčů do 21 let pořádaný UEFA. Smlouvu schvá-

lilo zastupitelstvo města dne 10. 12. 2012. Další případné riziko vidí samotné město ve zvýšení ekonomické zátěže v důsledku změny způsobu financování regionálního školství a v důsledku změny v legislativě v oblasti výnosů a provozování loterií a podobných her.

V účetním období 1. 1. 2014 – 31. 12. 2014 byly zjištěny nedostatky v oblasti účtování (neúčtováno o předpisu, nesprávné výnosové účty, atd.). Byl zjištěn nesoulad mezi analytickým účtem bankovním a výpisem z banky u České spořitelny. Město Uherské Hradiště používá dohadné účty i v případě, že zná přesnou částku. Není zaveden jednotný postup při přepočítávání faktur v cizí měně. Účetní jednotka nepoužívá vždy kurz dne, kdy fakturu obdrží. Účetní jednotka účtuje o zálohách v případech, kdy se nejedná o zálohy. Byla navýšena hodnota majetku o kurzové rozdíly. K hodnotě majetku DPH byly přiřazeny nesprávné sazby DPH. Dále neprokázání absence, že nedochází k významnému přechodnému snížení hodnoty majetku u věcných břemen, kde je město osobou povinnou. Mezi případná rizika je opět zařazen již několikrát zmiňovaný soudní spor s Domem dětí a mládeže. V souvislosti s tímto rizikem město evidovalo v podrozvaze podmíněný závazek ve výši 1 mil. Kč. Stejně jako v předchozím roce je pak jako riziko evidována ekonomická zátěž ve školství daná změnou způsobu financování regionálního školství a současně nebytných velkých oprav a investic na školských objektech. Současně je opět zmíněna ekonomická zátěž způsobená změnou výnosů z provozování loterií a podobných her a velké opravy a investice v oblasti sportu, obnova technologií a další investice do zařízení Aquaparku.

V účetním období od 1. 1. 2015 do 31. 12. 2015 bylo zjištěno celkem pět chyb a nedostatků. Při přezkoumání hospodaření bylo zjištěno, že ve Výkazu pro hodnocení plnění rozpočtu byly překročeny skutečné výdaje oproti rozpočtu po změnách v celkové hodnotě přes 680 tis. Kč. Nedošlo k překročení závazných ukazatelů, ale tato skutečnost jasně naznačuje, že finanční kontrola nebyla provedena důsledně. U kontrolovaných příspěvků poskytnutých Občanskému sdružení Kunovjan a Sboru dobrovolných hasičů Jarošov bylo zjištěno, že výdaje byly provedeny prostřednictvím paragrafu 6112 Zastupitelstvo obcí. Auditor upozornil na to, že podle vyhlášky č. 323/2002 Sb. o rozpočtové skladbě paragrafy vyjadřují odvětvové třídění a odvětvím je míněn druh činnosti, na kterou je výdaje vynakládají, nebo podle zaměření právního subjektu, jemuž jsou prostředky poskytovány. Paragraf 6112 Zastupitelstvo obce má být tedy využíván pouze pro výdaje na činnost zastupitelstva. Pro výše uvedené příspěvky by byly vhodné paragrafy ze skupiny Kultura a Požární ochrana. Další nedostatek byl shledán v evidenci majetku, kde nebyl vůbec uveden „Umělý trávník 3. generace“, který byl nabyt na základě smlouvy o bezúplatném převodu. V sou-

vislosti s evidencí majetku byla zjištěna chyba při přechodu mezi informačními systémy, kdy nebyly správně vloženy do evidencí počáteční hodnoty účtů oprávek k dlouhodobému majetku. Tato skutečnost ovlivnila hodnoty k 31. 12. 2015, kdy byl konečný zůstatek oprávek na účtu 082 navýšen o částku 245 799 Kč. Současně ale tato skutečnost neovlivnila hospodářský výsledek. Poslední chybu auditor zjistil v oblasti tvorby opravných položek. Město vykazovalo opravnou položku v počáteční i konečné hodnotě přes 580 tis. Kč. Jednalo se o opravnou položku k pohledávkám, které již byly vyřazeny a jsou vedeny v podrozvaze. Nebyl tak dodržen § 65 odst. 8 prováděcí vyhlášky č. 410/2009 Sb. k zákonu o účetnictví, který uvádí, že výše opravných položek nesmí přesáhnout výši ocenění majetku, k němuž je oprávka tvořena.

Na základě výše uvedeného auditor vyhodnotil případná rizika, které by mohly mít v budoucnu negativní vliv na hospodaření územního celku město Uherské Hradiště. Doporučil, aby bylo prověřeno fungování systému finanční kontroly po provedených organizačních změnách a byla zvážena možnost využití informačního systému pro automatickou blokadu rozpočtových prostředků. Dále doporučil prověření paragrafu 6112 Zastupitelstvo obce pro výdaje v roce 2016 s ohledem na výše uvedené nedostatky, případně provést změny formou rozpočtového opatření. Posledním doporučením bylo zvážit možnost nastavení takového způsobu účtování přesunu volných peněžních prostředků na bankovní účet s výhodnějším úročením tak, aby se tato operace neprojevila na závazných analytikách pro tvorbu a čerpání prostředků fondů a nezkreslovala údaje vykázané v příloze k účetní závěrce.

#### **4.1.3 Shrnutí nejdůležitějších poznatků z analýzy**

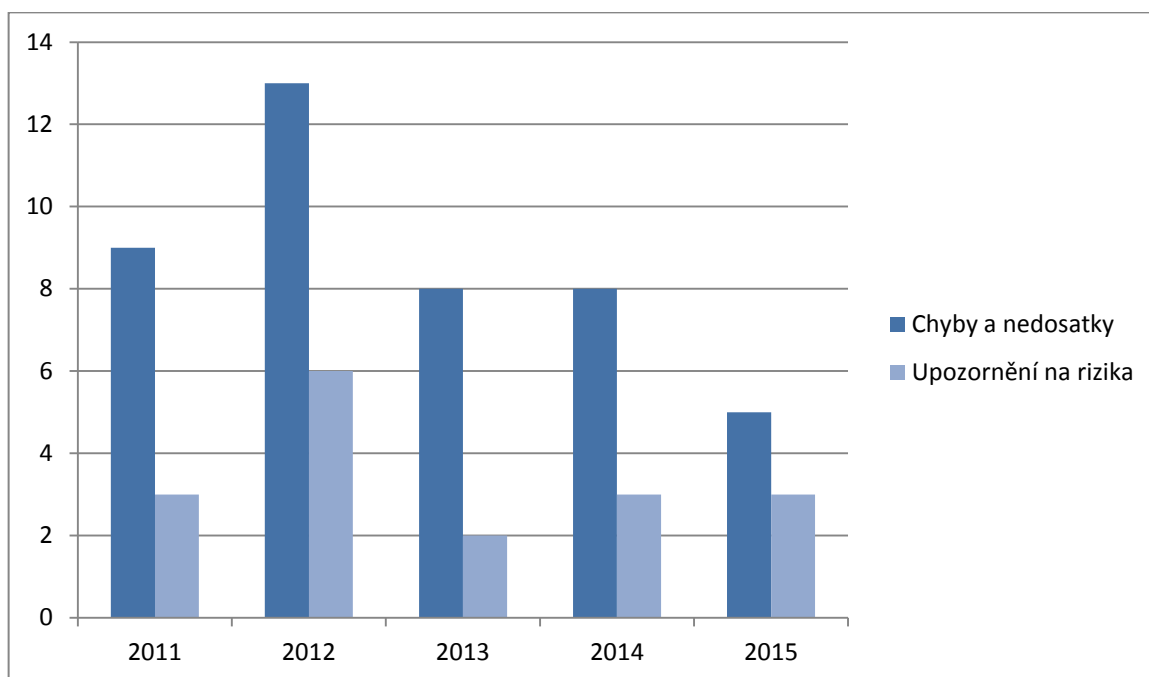
Město Uherské Hradiště má na základě výše uvedených poznatků největší problémy s účtováním časového rozlišení. Několikrát bylo město upozorněno na nutnost použití tohoto účetního postupu.

V roce 2011 a 2012 bylo město upozorněno na to, že pokud zaúčtuje transfer na celý rok, je tím ovlivněna mezitímní účetní závěrka.

Mezi rizika, která by mohla mít v budoucnu negativní dopad na hospodaření města, se nejčastěji vyskytovala rizika z případných soudních sporů, realizace Mistrovství Evropy ve fotbale hráčů do 21 let pořádaným UEFA, změna legislativy týkající se provozování loterií a podobných her a pravděpodobnost nutnosti větší investice do sportovního zázemí města, především pak Aquaparku.

Nedostatky v přezkoumání hospodaření za účetní období kalendářního roku 2015 byla nejvíce vytýkána evidence dlouhodobého majetku. Ačkoliv nebyla shledána žádná rizika, která by v budoucnu mohla mít negativní dopad na hospodaření územního celku, auditor i přesto stanovil několik doporučení na základě provedeného přezkumu vyplývající z chyb a nedostatků. V žádné ze zpráv z přezkoumání hospodaření, které byly podkladem pro tvorbu praktické části, jsem se s tímto postupem nesešla. Proto je to dle mého názoru určitě výhodou pro město Uherské Hradiště a ukazuje to na preciznost provedení přezkoumání hospodaření společností FSG Finaudit s.r.o.

Na obrázku č. 8 je zobrazen přehled zjištěných chyb a nedostatků dle ustanovení § 10 odst. 3 písm. b) zákona č. 420/2004 Sb. Jedná se o chyby a nedostatky, které nemají závažnost chyb a nedostatků uvedených v odst. 3 písm. c). Žádné závažné chyby nebyly v průběhu auditů zjištěny.



Obrázek 8 – Chyby, nedostatky a upozornění na rizika při přezkoumání hospodaření města Uherské Hradiště (vlastní zpracování na základě zpráv auditora, ©2012-2016)

## 4.2 Analýza výsledků auditů města Valašské Meziříčí

Přezkoumání hospodaření města Valašské Meziříčí provedl v analyzovaných letech auditor Ing. Jiří Turoň.



#### 4.2.1 Základní informace o městě Valašské Meziříčí

První zmínka o městě byla zaznamenána v roce 1297. Leží na okraji pohoří Moravskoslezské Beskydy na soutoku řek Rožnovská a Vsetínská Bečva. Mezi dominanty města patří náměstí s renesanční budovou radnice, měšťanský dům U Apoštolů a morový sloup. Dále zde můžeme vidět také dřevěný kostel Nejsvětější Trojice s lapidáriem nebo hvězdárnu. Mimo jiné nabízí město svým obyvatelům také bohaté sportovní zázemí, např. letní stadion se dvěma fotbalovými hřišti, atletickou dráhu, koupaliště, zimní stadion, loděnici a další.

Počet obyvatel je necelých 30 tis. Město se rozkládá na 35,2 km<sup>2</sup>. K lednu 2015 evidovalo město nezaměstnanost 8,23 %. (Valašské Meziříčí, ©2016)

Město Valašské Meziříčí se na svých webových stránkách pyšní také informací z roku 2010, kde uvádí, že ačkoliv každý občan ČR včetně kojenců a důchodců dluží díky hospodaření státu částku přes 120 tis. Kč, dluh na jednoho obyvatele města je pouhých 1 017 Kč z celkového dluhu města Valašské Meziříčí a může tedy být řečeno, že město Valašské Meziříčí má zdravé finance. (Valašské Meziříčí, ©2010)

Součástí tohoto města je také společnost DEZA, a.s., která je výrobcem základních organických látek určených pro další chemické využití. Hlavní činností je zpracování surového dehtu a benzolu. Roční zpracovatelská kapacita je 450 tis. tun černouhelného dehtu a 160 tis. tun surového benzolu, což společnost řadí mezi významné podniky v oboru na světě. Kromě řady služeb, které společnost nabízí svým zaměstnancům, např. stravování, podpora vzdělávání, peněžních darů při životních a pracovních výročních, kulturní a sportovní činnost má společnost také klub důchodců. Společnost si ale vychovává také nové potenciální pracovníky, kdy má speciálně vytvořený program pro absolventy, nabízí aktivity pro studenty jako např. exkurze, výkon odborné praxe a další. (DEZA, ©2017)

V rámci sociálních služeb můžeme ve městě najít hospic Citadela. Je to zařízení specializované na poskytování paliativní péče s celkovou kapacitou přes 80 lůžek. (Citadela, ©2017)

#### 4.2.2 Analýza výsledků auditů za posledních 5 let

Při přezkoumání hospodaření za účetní období 2011 bylo zjištěno, že město nezachycovalo průběžně a přesně ve finančních výkazech schválené rozpočtové úpravy v souladu s vyhláškou MF 449/2009 Sb. o způsobu, termínech a rozsahu údajů předkládaných pro hodnocení plnění státního rozpočtu, rozpočtů státních fondů, rozpočtů územních samospráv-

ných celků, rozpočtů dobrovolných svazků obcí a rozpočtů Regionálních rad regionů soudržnosti. V souladu s tímto předpisem město nepromítlo do rozpočtových změn všechny finanční vztahy vůči jiným veřejným rozpočtům dle § 16, odst. 4 zákona č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů a nesprávně zachytilo v účetnictví a v rozvaze ocenění obchodních podílů v ovládaných osobách ekvivalencí. Jednalo se o podíly v ovládaných osobách Městské lesy a zeleň, s.r.o. a ST SERVIS s.r.o., ve kterých město vlastní 100% obchodní podíl. Účetní závěrka obchodních společností, ze které výpočet oceňovacího rozdílu vycházel, se sestavuje v tis. Kč a v tis. Kč byl vypočten i oceňovací rozdí. Ten byl vypočten správně, ale do účetnictví byl naučtován chybně, kdy hodnota uvedená v tis. Kč byla proúčtována v Kč. Vyhláška MF přesně stanovuje mimo jiné i strukturu finančního výkazu pro hodnocení plnění rozpočtu ÚSC, který je předkládán měsíčně CSÚIS. Při kontrole tohoto výkazu bylo zjištěno, že finanční výkaz sestavený k 30. 9. 2011 zachycuje ve sloupci pro upravený rozpočet pouze rozpočtové opatření ve výši 168 tis. Kč, které byly schváleny radou města 3. 5. 2011. Ostatní rozpočtové změny nejsou do upraveného rozpočtu promítnuty. Dále bylo zjištěno, že některá rozpočtová opatření, která byla schválena orgány města, nebyla do upraveného rozpočtu zachycena ve správné výši. Řada rozpočtových změn totiž byla do výkazu zanesena se zaokrouhlením na tis. Kč i přesto, že výkazy se sestavují s přesností na Kč na dvě desetinná místa. Rozpočtovým opatřením č. 24/03 bylo schváleno rozpočtové opatření ve výši 201 802 Kč a do upraveného rozpočtu ve finančních výkazech byla zachycena částka 202 000 Kč. Rozpočtové opatření pod usnesením č. 24/04 bylo schváleno ve výši 9 750 Kč a do upraveného rozpočtu ve finančních výkazech byla zachycena částka 10 000 Kč. Současně rada města schválila změnu rozpočtu města snížením položky neinvestičních transferů ze státního rozpočtu. Toto opatření bylo ale do upraveného rozpočtu navedeno chybně. Auditor pak na základě tohoto zjištění konstatoval, že se lze domnívat, že upravený rozpočet vykázaný ve finančních výkazech Fin 2-12 M k 31. 12. 2011 neodráží souhrn všech sválených rozpočtových změn jednotlivými orgány města v průběhu roku 2011. Dále bylo zjištěno, že některé obdržené dotace nebyly zahrnuty do upraveného rozpočtu. Některé dotace byly zavedeny do rozpočtu v rozdílné výši, jiné naopak nebyly v rozpočtu zavedeny vůbec. Rozdíly se pak pohybovaly až v řádech několika milionů Kč.

Součástí zprávy auditora za účetní období 2011 nebyla žádná případná rizika, která by měla negativní dopad na hospodaření územního celku v budoucnosti.

V účetním období 2012 nebyly zjištěny při přezkoumání hospodaření žádné chyby ani nedostatky. Současně nebyla ze strany auditora identifikována žádná rizika, která by měla v budoucnosti negativní dopad na hospodaření města.

Za účetní období 2013 vyjádřil auditor výrok stejně jako za období 2012 bez výhrad. Ve své zprávě ale upozornil uživatele účetních informací, že město po sestavení účetní závěrky do CSÚIS sestavené k rozvahovému dni 31. 12. 2013 zjistilo, že nezachytilo v účetnictví některé účetní případy ve správné výši a na správných účtech. Účetní jednotka tedy v souladu se zákonem o účetnictví znovu otevřela účetní knihy, provedla opravu účtování a sestavila novou účetní závěrku s okamžikem sestavení 14. 4. 2014. To je také důvod, proč se účetní závěrka zaslána do CSÚIS neshoduje s nově sestavenou a jedinou platnou účetní závěrkou ze dne 14. 4. 2014.

V účetním období 2014 nebyly zjištěny při přezkoumání hospodaření žádné chyby ani nedostatky. Současně nebyla ze strany auditora identifikována žádná rizika, která by měla v budoucnosti negativní dopad na hospodaření města.

V účetním období 2015 nebyly zjištěny žádné chyby ani nedostatky při přezkoumání hospodaření města. Auditor však upozornil na záporný hospodářský výsledek ve výkazu zisku a ztráty ve výši asi 2,5 mil. Kč. Tento výsledek hospodaření byl způsoben zejména realizací Dohody o narovnání vzájemných závazků vyplývajících ze smlouvy ST01 z roku 1997, kdy byl vypořádán spoluvlastnický podíl v kupní smlouvě ev. č. NEM/0044/2015/OMS. U účetních případů spojených s realizací dohody o narovnání převýšily náklady vykázané výnosy o částku přes 64,5 mil. Kč.

#### **4.2.3 Shrnutí nejdůležitějších poznatků z analýzy**

Na základě výše uvedených informací lze konstatovat, že město Valašské Meziříčí hospodaří s prostředky v souladu s právními předpisy. Největší část nesrovnalostí zjištěných při přezkoumání hospodaření se týkaly sestavení výkazu pro hodnocení plnění rozpočtů územních samosprávných celku, dobrovolných svazků obcí a regionálních rad, který je měsíčně předkládán do CSÚIS. Při sestavování tohoto výkazu za kalendářní rok 2011 město špatně zaokrouhlilo částky, které mylně zaokrouhlili na tisíce Kč, přičemž se částky do tohoto výkazu uvádějí zaokrouhlené s přesností na Kč na dvě desetinná místa. Auditor ve zprávě uvedl pouze vybrané položky. V roce 2012 auditor neshledal žádné chyby a nedostatky a ani neupozornil na žádná rizika. Ačkoliv v kalendářním roce 2013 auditor uvedl výrok, že nebyly zjištěny žádné chyby ani nedostatky, upozornil ve zprávě na skutečnost,

že všechny účetní případy nebyly zaznamenány na správných účtech ve správné výši. Tuto nesrovnalost účetní jednotka narovнала ihned po zjištění auditora, kdy byly znovu otevřeny účetní knihy a sestavena nová účetní závěrka. Jediným problémem zde bylo shledáno to, že tato účetní závěrka nesouhlasí s daty, které byly zavedeny do systému CSÚIS. Hospodaření za kalendářní rok 2014 bylo bezchybné a bez upozornění na případná rizika. Za účetní období 2015 mělo město záporný výsledek hospodaření ve výši přes 2,5 mil. Kč. Na základě informací z účetních výkazů města tento výsledek město nijak zvláště neovlivnil. Příjmy města v roce 2016 dosahovaly přes 100 mil. Kč. Ztráta z minulého účetního období tedy byla bez větších problémů vyrovnána.

Protože auditor v analyzovaných letech vyhodnotil chyby, nedostatky a rizika, která by mohla mít negativní vliv na hospodaření účetní jednotky v dalších letech, pouze v kalendářním roce 2011, nejsou tyto údaje znázorněny graficky.

### **4.3 Analýza výsledků auditů města Vsetín**

Přezkoumání hospodaření města Vsetín v analyzovaných letech bylo provedeno auditorkou Ing. Hanou Krejčířikovou.

#### **4.3.1 Základní informace o městě Vsetín**

Vsetín se nachází nedaleko města Valašské Meziříčí na úpatí Vsetínských, Hostýnských a Vizovických vrchů kolem řeky Bečvy. Ve Vsetíně můžeme najít renesanční zámek s vyhlídkovou věží, naučné stezky, nebo hvězdárnu, která je otevřena ve všech ročních obdobích. Mimo jiné zde najdeme také městské lázně s tobogánem, squash, bowling či spinning. V zimě se zde dá lyžovat, v létě se dá hrát minigolf. Vsetín je významný svým kulturním bohatstvím. Narodila a působila zde řada výtvarných umělců a tradici lidové kultury zde již po mnoho desetiletí uchovávají soubory valašských písní a tanců. Město je ale také významným střediskem průmyslu, hospodářského, kulturního a sportovního života. Vsetín se rozkládá na více než 5 700 ha a k 1. 1. 2015 byl počet obyvatel 26 504. (Město Vsetín, ©2016)

#### **4.3.2 Analýza výsledků auditů za posledních 5 let**

Auditor při přezkoumání hospodaření města v analyzovaných letech neuvedl ve zprávách žádné chyby ani nedostatky. Taktéž nebyla odhalena žádná rizika, která by mohla mít v budoucnu negativní vliv na hospodaření města.

### 4.3.3 Shrnutí nejdůležitějších poznatků z analýzy

Vzhledem k tomu, že nebyly zjištěny žádné chyby ani nedostatky, nejsou tyto údaje znázorněny ani graficky. Na základě analýzy hospodaření předchozích měst je dle mého názoru až podezřelé, že auditor neodhalil při přezkumech hospodaření žádné nedostatky, ani případná rizika na rozdíl od dalších tří měst srovnatelné velikostí dle parametru počtu obyvatel.

## 4.4 Analýza výsledků auditů města Kroměříž

Město Kroměříž si ve všech analyzovaných letech nechalo přezkoumání hospodaření provést auditorem. Hospodaření města Kroměříž prováděla ve všech analyzovaných letech auditorka Ing. Milena Lakomá.

### 4.4.1 Základní informace o městě Kroměříž

Město Kroměříž je známe především díky svým skvostným parkům, kostelům a baroknímu zámku. Rozkládá se na nížinné ploše břehů řeky Moravy. Město Kroměříž leží v jižní části Hornomoravského úvalu v nadmořské výšce 201 m n. m. Díky umístění polohy města na řece Moravě je zde zvýšené riziko výskytu povodní, v důsledku čehož byla ve městě realizována rozsáhlá protipovodňová opatření. Rozloha katastrálního obvodu města je přes 5,5 tis. hektarů a město samotné je vystavěno na 1770 hektarech. Předměstské části města Kroměříž byly dříve samostatnými zemědělskými vesnicemi. (Kroměříž, ©2016)

V současnosti má město necelých 30 tis. obyvatel. Dlouhodobý trend vývoje počtu obyvatel má od roku 1995 do roku 2011 klesající trend. Pokles je způsoben jak přirozeným úbytkem, tak migrací. Ačkoliv město zaznamenává neustálý pokles obyvatel, je věková struktura obyvatelstva Kroměříž z ekonomického hlediska v současné době příznivá, protože vykazuje vysoký podíl obyvatel v produktivním věku. Město se však potýká s tím, že se bude zvyšovat podíl obyvatel důchodového věku v důsledku odchodu silnějších ročníků do důchodu a předpokládá tak zvýšený tlak na zvýšení poskytování zdravotních a sociálních služeb ve městě. Město tak jednoznačně potvrzuje prognózu ČSÚ, kdy se počítá s přírůstkem obyvatel ve věku 0 – 14 let ve výši přibližně 3 % a s nárůstem obyvatel důchodového věku o 20 %. Tento trend se předpokládá v časovém horizontu do roku 2050. V důsledku toho město předpokládá kromě zvýšené potřeby zdravotních a sociálních služeb také problémy v pracovním uplatnění, v příjmech a důchodovém zabezpečení, problémy s bydlením a s integrací starších osob do společnosti. Dle mého názoru se dá tedy předpokládat, že

město bude mít mnohem vyšší výdaje ze svého rozpočtu na zajištění výše uvedených služeb, než tomu bylo doposud. (Město Kroměříž, ©2016).

V Kroměříži najdeme mimo jiné také poslední dochovanou mincovnu na Moravě, která byla založena před více než 400 lety. V kroměřížské mincovně se biskupské mince razily až do roku 1759. (Kroměříž, ©2016)

#### 4.4.2 Analýza výsledků auditů za posledních 5 let

Na základě zprávy auditora o přezkoumání hospodaření za účetní období 1. 1. 2011 – 31. 12. 2011 auditorka zjistila chyby a nedostatky podle § 10, písm. b) zákona č. 420/2004 Sb. Celkem zjistila nesrovnalosti u čtyř účtů. Na účtu 042 – nedokončený hmotný majetek byly obsaženy položky, které byly řádně dokončeny a předány. Měly by tedy být převedeny na příslušné majetkové účty. Konkrétně se jednalo o položky stavebních úprav, zateplení a výměna oken mateřských školek. Na účtu 314 – krátkodobé poskytnuté zálohy byla obsažena nevyúčtovaná faktura od Okresní agrární komory Kroměříž. Na účtu 321 – dodavatelé jsou obsaženy faktury firmy Syner z roku 2009, které se týkají objektu na ulici 1. máje v Kroměříži. Tyto faktury ale měly delší splatnost, než 1 rok a proto měly být přeúčtovány na účet dlouhodobých závazků. Zpráva auditora pak přesně obsahuje soupis, o které faktury se jedná. Poslední nedostatek byl shledán na podrozvahovém účtu 903 – majetek svěřený do správy Sociálních služeb města Kroměříž, které jsou příspěvkovou organizací města. Tyto nedostatky byly ještě v průběhu kontroly opraveny.

V účetním období od 1. 1. 2012 do 31. 12. 2012 bylo zjištěno několik drobných chyb týkajících se především účtování. Město přijalo fakturu za spotřebovanou elektrickou energii. Tato faktura byla nesprávně zaúčtována na nákladový účet opravy a údržba, i když z textu faktury jednoznačně vyplývá, že faktura měla být zaúčtována na nákladový účet spotřebovaných energií. Další nesrovnalosti byly objeveny v zaúčtování faktury od společnosti Nábytek Bobík. Tato faktura byla celá zaúčtována na nákladový účet oprav. Z textu faktury je ale zřejmé, že některé položky splní kritéria pro zařazení do drobného dlouhodobého majetku a tudíž by mělo kromě nákladového účtu být účtováno také na účet drobný hmotný majetek. Žádné další chyby a nedostatky při přezkoumání hospodaření nebyly shledány. Ze strany auditora bylo pouze vyjádřeno doporučení oddělit účtování o sociálním fondu od ostatních fondů a to za použití syntetického účtu 412.

V účetním období od 1. 1. 2013 do 31. 12. 2013 nebylo ze strany auditorky shledáno moc chyb a nedostatků, ale zpráva obsahovala spíše doporučení. Dle auditorky nemá účetní jed-

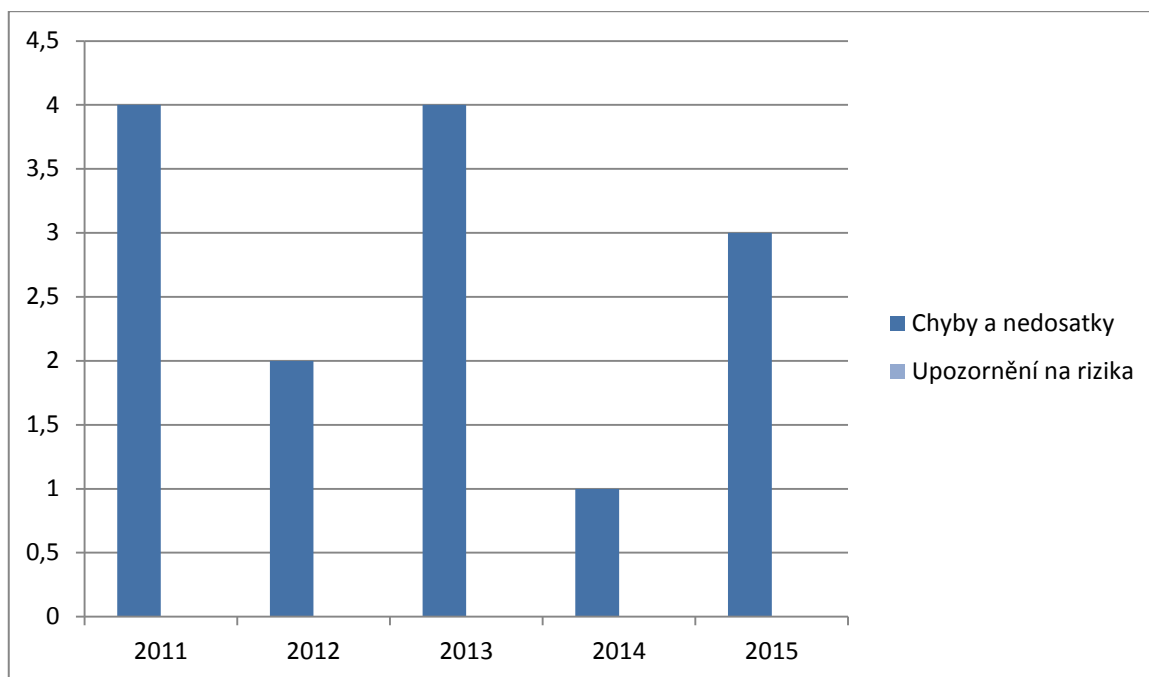
notka jednotnou metodiku pro zařazování předmětů a majetku charakteru uměleckých děl a kulturních památek. Konkrétně se jednalo o sochy, plastiky a pamětní desky. Auditorka proto doporučila zařazovat tyto předměty na účet 032 – kulturní předměty. Důvodem doporučení je fakt, že majetek této povahy není odepisován. Dále auditorka doporučila sjednotit kontrolu účetnictví příspěvkových organizací z pohledu metodiky účetnictví a používaných účetních postupů. Hlavní příčinou tohoto doporučení je to, že město má povinnost schvalovat účetní závěrky zřízených příspěvkových organizací. Dalším zjištěným nedostatkem bylo, že účetní jednotka nemá v podrozvahové evidenci majetek všech zřízených příspěvkových organizací. V souvislosti s tím také auditorka upozornila na nutnost kontroly podrozvahové evidence majetku u zřízených příspěvkových organizací. Jedná se o evidenci majetku, který mají příspěvkové organizace svěřeny od zřizovatele smlouvami o výpůjčce, přičemž hodnoty musí být aktualizované. Auditorka také doporučuje sjednotit metodiku křížových kontrol podrozvahových účtů. Posledním nedostatkem, který auditorka vytkla, že zůstatku účtu 431 - hospodářský výsledek ve schvalovacím řízení na účet 421 – výsledek hospodaření z minulých účetních období nebyl přeúčtován neprodleně po tom, co byl hospodářský výsledek schválen zastupitelstvem.

V účetním období od 1. 1. 2014 do 31. 12. 2014 byl zjištěn pouze jeden nedostatek. Jednalo se o doklady týkající se prací na zateplení a výměnu oken za jedné ze ZŠ zřízených městem Kroměříž. Na základě pokynů správě bylo zaúčtování předmětných faktur několikrát opravováno. Auditorka na základě tohoto zjištění doporučila, aby správci rozpočtových kapitol důkladně zvážili označení podepisovaných dokladů, aby nedocházelo k následnému několikanásobnému opravování účtování.

V účetním období od 1. 1. 2015 do 31. 12. 2015 byly odhaleny nedostatky v dokladové inventuře. Uložené a zaplacené pokuty z živnostenského odboru byly vedeny pouze v operativní evidenci, zatímco předpis těchto částek má být účtován už při vzniku pohledávky. U stravného a školného byl obdobný problém. V operativní evidenci byla vedena třikrát vyšší částka, než byla vedena v účetnictví. V důsledku toho vznikl inventurní rozdíl. Při inventuře hmotného majetku bylo zjištěno chybné zařazení skládky. Protože má skládka charakter stavby, měla by být evidována na účtu 021 – stavby, zatímco je evidována na účtu 022 – movitý majetek. Při kontrole pokladny bylo zjištěno, že v září byl proveden odvod ve výši přes 120 tis. Kč. Podle uzavřené Dohody o hmotné odpovědnosti je ale limit pro odvod hotovosti pouze 100 tis. Kč. V případě tohoto odvodu byl tedy nastavený limit překročen.

#### 4.4.3 Shrnutí nejdůležitějších poznatků z analýzy

Z přezkoumání hospodaření za kalendářní rok 2011 auditorka na základě dokladové inventury zjistila řadu nedostatků, přičemž tři ze čtyř uvedených se týkaly evidence dlouhodobého majetku. Při přezkoumání hospodaření za kalendářní rok 2012 auditorka uvedla ve zprávě jedno doporučení a jednu špatně zaúčtovanou fakturu, k čemuž dle mého názoru došlo pouhým nedopatřením a nepozorností odpovědného pracovníka. Za kalendářní rok 2013 se auditorka zaměřila opět na evidenci dlouhodobého majetku, ať už města samotného nebo jeho příspěvkových organizací. Město bylo upozorněno na nezbytnost kontrolovat podrozvahovou evidenci svěřeného majetku příspěvkovým organizacím. Dále auditorka uvádí dvě nesrovnalosti při schvalování účetní závěrky města a schvalování účetních závěrek zřízených příspěvkových organizací. V hospodaření za kalendářní rok 2014 auditorka objevila mnohonásobné opravování zaúčtovaných faktur. Jejím doporučením bylo důkladné zvážení označení faktur, aby k tomuto v budoucnu nedocházelo. Při přezkoumání hospodaření za rok 2015 auditorka objevila nesrovnalosti týkající se špatného účtování. Účetní případy nebyly zaúčtovány včas, případně byly zaúčtovány nesprávně. V tomto roce byl také při odvodu hotovosti z pokladny překročen pokladní limit.



Obrázek 9 – Chyby, nedostatky a upozornění na rizika při přezkoumání hospodaření města Kroměříž (vlastní zpracování na základě zpráv auditora, ©2012-2016)



## 5 ŘÍZENÉ ROZHOVORY S PŘEDSTAVITELI VYBRANÝCH MĚST

Aby byla práce kompatibilní s požadavky z praxe, zařadila jsem do své práce kvalitativní šetření formou řízených rozhovorů. Výstupy z řízených rozhovorů s kompetentními zástupci měst Kroměříž, Uherské Hradiště, Valašské Meziříčí, Vsetín byly zaznamenány a použity jako podklad pro zpracování metodiky.

V tabulce č. 5 jsou uvedeni odpovědní zástupci výše uvedených měst, se kterými byly provedeny řízené rozhovory.

Tabulka 5 – Seznam respondentů pro řízené rozhovory (vlastní zpracování)

Město	Jméno, příjmení	Funkce
<b>Kroměříž</b>	Ing. Radim Hlaváč	vedoucí finančního odboru
<b>Uherské Hradiště</b>	Ing. Libuše Habartová	vedoucí útvaru interního auditu
<b>Uherské Hradiště</b>	Ing. Roman Kapusta	referent oddělení rozpočtů a financování
<b>Valašské Meziříčí</b>	Ing. Radmila Matochová	vedoucí útvaru interního auditu
<b>Vsetín</b>	Ing. Hana Plevová	vedoucí útvaru interního auditu

V řízených rozhovorech byli výše uvedení kompetentní pracovníci měst dotazováni na následující:

1. Je dle Vašeho názoru právní úprava vnitřního kontrolního systému dostatečná?
2. Je dle Vašeho názoru současný systém kontroly veřejné správy efektivní? Nebo Vám schází nějaké prostředky, kompetence, nástroje pro výkon kontrol?
3. Máte vždy dostatek informací k předmětu kontroly? Nebo od kontrolora/auditora vyžadujete doplňující informace?
4. Jak zajišťujete pravidelné (aktualizační) školení zaměstnanců odpovědných za kontrolu hospodaření? Je podle Vás nabídka školení v této oblasti dostatečná?
5. Z výsledků kontrol MFČR vyplývá, že kolem 50 % zjištěných nedostatků při kontrole hospodaření spočívá v porušení zákona o účetnictví. V které oblasti účetnictví vidíte největší rizika?

6. V jaké oblasti hospodaření vidíte zvýšené riziko? (např. zadávání VZ, čerpání dotací z EU, prodej a evidence majetku, dodržování 3E, zaměstnanecká morálka, atd...)

### 5.1.1 Kroměříž

Řízený rozhovor byl realizován s vedoucím finančního odboru, panem inženýrem Radimem Hlaváčem.

1. Dle jeho názoru je právní úprava vnitřního kontrolního systému dostatečná.
2. Zda je systém kontroly veřejné správy efektivní či nikoliv, nedokáže pan inženýr Hlaváč posoudit. Nějaký smysl to ale určitě má.
3. Dle pana inženýra nelze jednoznačně odpovědět na to, zda je vždy ke kontrole dostatek informací. Někdy ano, jindy si dodatečně žádají o upřesnění.
4. Pro kontrolu hospodaření města Kroměříž funguje dobře nainstalovaný software a kontroly probíhají v souladu s interní směrnici. Pokud by tedy mělo být aktualizace školení, bylo by to pouze v případě změny systému.
5. Potenciální riziko v oblasti účetnictví vidí vedoucí finančního odboru v kategorizace investice/neinvestice při zhodnocování majetku.
6. Zvýšené riziko v oblasti hospodaření pan inženýr Hlaváč shledává jednoznačně v oblasti zadávání veřejných zakázek a čerpání dotací v souladu s přístupem kontrolních orgánů ČR.

### 5.1.2 Uherské Hradiště

Řízený rozhovor byl realizován s vedoucí odboru interního auditu, paní inženýrkou Libuší Habartovou. U otázky č. 3 paní inženýrka Habartová sdělila, že tato otázka není určena přímo jí a proto byl o doplnění vyjádření k této otázce referent oddělení rozpočtů a financování, pan inženýr Roman Kapusta.

1. Podle paní inženýrky Habartové platný zákon č. 320/2001 Sb. o finanční kontrole dle jejího názoru dostatečně určuje rámec, ve kterém se interní audit pohybuje. Paní inženýrka Habartová by uvítala sjednocení metodiky a postupů při výkonu veřejnosprávní kontroly s auditními postupy z důvodu, že veřejnosprávní kontrola nahrazuje u příspěvkových organizací zřizovaných městem interní audit. Problém je v tom, že veřejnosprávní kontrola se řídí jinými legislativními pravidly. Paní inženýrka Habartová ale také sdělila, že dle jejího názoru není veřejnosprávní kontrola

u příspěvkových organizací nic jiného, než interní audit, proto považuje za vhodné sjednotit postupy. Vnitřní kontrolní systém jako celek je dle slov paní inženýrky Habartové dostatečný, pokud všechny jeho součásti fungují tak, jak zákon o finanční kontrole vyžaduje a kontroly se neprovádí pouze formálně, což už záleží na lidském faktoru.

2. Paní inženýrka Habartová posuzovala pouze prostředí, ve kterém pracuje ona. Z jejího pohledu jsou podmínky pro efektivní výkon kontroly dostatečné a to jak zdroje, tak podpora.
3. K otázce na dostatek informací k předmětu kontroly jsem požádala pana inženýra Kapustu. Dle jeho slov audity probíhají různě. Běžně jsou dvě varianty kontroly. Buď auditor pošle dopředu požadavky a při osobním jednání se kontrolované osoby vyjadřují k dotazům, případně rozvádí odpovědi. Druhá varianta je, že auditor dopředu nesdělí žádné konkrétní požadavky ani konkrétní oblasti a probíhá pouze osobní jednání. Následně obdrží požadované podklady a dopředu jsou zaslány finanční výkazy ve stejném rozsahu, jako jsou zasílány do CSÚIS. Pan inženýr Kapusta pak celou výše vysvětlovanou problematiku zhodnotil tak, že na začátku určitě nemají všechny informace, co chce auditor kontrolovat, ale v průběhu auditu je vždy zjistí.
4. Paní inženýrka Habartová za útvar interního auditu uvedla, že neprovádí kontrolu hospodaření, nýbrž pouze posuzují pouze vnitřní kontrolní systém jak na úřadě, tak u příspěvkových organizací zřízených městem. Školení a semináře jsou zajišťovány v drtivé většině přes ČIIA. Mimo to se pracovníci útvaru interního auditu města pravidelně zúčastňují pravidelných setkání interních auditorů, kde dochází k výměně praktických zkušeností, což je pro zúčastněné zainteresované osoby velmi obohacující.

Podle paní inženýrky Habartové je nabídka školení v této oblasti velmi široká. I přesto ale preferují organizaci školení přes ČIIA, který je pro ni a její kolegy garantem kvality pro oblast interního auditu.

5. V oblasti účetnictví vidí paní inženýrka Habartová největší riziko v oblasti inventarizace majetku.
6. Co se týče oblasti hospodaření se zvýšeným rizikem výskytu problémů a nedostatků, paní inženýrka Habartová vyhodnotila za nejvíce rizikové selhání lidského faktoru.

### 5.1.3 Valašské Meziříčí

Ve Valašském Meziříčí byla o řízený rozhovor požádána paní inženýrka Hana Plevová. Její odpovědi byly zaznamenávány z pozice vedoucího pracovníka odboru interního auditu.

1. Podle paní inženýrky Plevové je právní úprava vnitřního kontrolního systému dostatečná.
2. Zda je systém kontroly veřejné správy efektivní a zda mají pracovníci dostatečné prostředky, kompetence a nástroj pro výkon kontrol konstatovala paní inženýrka Plevová stejně, jako paní inženýrka Habartová z Uherského Hradiště. Z její pozice je pro obce a její příspěvkové organizace systém kontroly efektivní a dostačující, pro ostatní organizace nedokáže posoudit.
3. Otázka k dostatku informací u kontrolované osoby před realizací kontroly není přímo určena pro interního auditora. Proto paní inženýrka Plevová na tuto otázku nevedla odpověď.
4. Paní inženýrka Plevová uvedla, že nabídka školení v oblasti kontroly hospodaření je dostatečná.
5. Největší riziko v oblasti účetnictví vidí paní inženýrka Plevová ve tvoření dohadných účtů na konci roku a časového rozlišení. Další problematickou oblastí je, stejně jako v Uherském Hradišti, inventarizace. V této oblasti dle paní inženýrky Plevové stále nachází nedostatky.
6. Paní inženýrka Plevová uvedla, že nejvíce riziková oblast hospodaření je zcela jistě oblast veřejných zakázek, neefektivní nákupy a využívání dotací na akce, které nejsou potřeba.

### 5.1.4 Vsetín

Za město Vsetín byl řízený rozhovor realizován s paní inženýrkou Radmilou Matochovou. Informace poskytla za město z pozice vedoucí odboru útvaru interního auditu.

1. Podle paní inženýrky Matochové je současná právní úprava vnitřního kontrolního systému dostatečná. Na základě jejího vyjádření lze říct, že zákon č. 320/2001 stanovuje pravidla vnitřního kontrolního systému dostatečně.
2. Paní inženýrka Matochová uvedla, že stávající právní úprava – zákon č. 320/2001, zákon č. 250/2000, zákon č. 255/2012 umožňují z hlediska obce provádět kontrolní

činnost městského úřadu, zřízených i založených organizací a tudíž má dostatek kompetencí vyplývajících ze zákona k výkonu kontrolní činnosti.

3. Z pohledu interního auditora paní inženýrka Matochová sdělila, jak postupují oni při výkonu kontroly a předávání informací kontrolované osobě. Před provedením kontroly zpracují plán, kde jsou definovány základní informace, které budou po kontrolované osobě požadovány. Tento požadavek se předá kontrolované osobě. V průběhu kontroly pak na základě rozhovorů a kontrolních zjištění interní auditor vyžaduje po kontrolované osobě doplňující informace. Lze tedy usoudit, že z pohledu interního auditora má kontrolovaný subjekt před provedením kontroly vždy dostatek informací k přípravě na její realizaci.
4. Město Vsetín slovy paní inženýrky Matochové zajišťuje pravidelné školení zaměstnanců externě. Nabídka školení je v této oblasti pro ně dostatečná.
5. Paní inženýrka Matochová potvrdila, že nejvíce chyb je opravdu v porušování zákona o účetnictví. Vyzdvihla pak následující oblasti – nedodržení obsahové vymezení účtu dle zákona č. 410/2009, nedodržení náležitosti účetních dokladů, nedodržení ČÚS, účetní případy nejsou doloženy průkaznými účetními záznamy, nedodržování zákona č. 270/2010, nesprávné účtování odpisů a časové rozlišení transferů a tvorba a čerpání fondů.
6. Podle paní inženýrky Matochové hrozí největší riziko tam, kde mohou být vyměřeny finanční sankce – tj. zadávání VZ a čerpání dotací z EU. K porušení předpisů pak nedochází přímo při samotném zadávání VZ ani při čerpání dotací z EU, ale jsou konstatována následnými kontrolami s dvou nebo tříletým zpožděním. Důvodem je upravená výkladová metodika těchto kontrol.

### 5.1.5 Celkové zhodnocení řízených rozhovorů

Výše jsou uvedeny výstupy z řízených rozhovorů se zástupci měst ve Zlínském kraji, které mají více než 25 tis. obyvatel. Dotazování byli pracovníci z útvaru interního auditu. Pro doplnění jedné otázky byl v Uherském Hradišti osloven pracovník finančního odboru, pan inženýr Kapusta.

Z výše uvedených informací vyplývá, že současná právní úprava vnitřního kontrolního systému je v celku dostatečná. Pouze paní inženýrka Habartová z Uherského Hradiště u této otázky uvedla, že by uvítala sjednocení metodiky pro výkon interního auditu a veřejnosprávní kontroly. Především pak z důvodu, že se každá tato oblast řídí jiným právním předpisem.

Z dotazovaných respondentů ze své pozice všichni uvedli, že mají dostatečné kompetence, prostředky a nástroje pro výkon kontrolní činnosti. A to jak na městském úřadě, tak u zřizovaných příspěvkových organizací.

Na dostatek informací k prováděným kontrolám uvedl odpověď každý respondent podle svého pracovního zařazení. Paní Matochová ze Vsetína uvedla ze svého pohledu kontrolujícího, že před výkonem kontroly informují kontrolovaný subjekt o tom, co se bude kontrolovat. Zbytek se pak řeší formou osobního rozhovoru. Naopak pan inženýr Kapusta z pohledu kontrolovaného uvedl, že někdy informace ke kontrole dostanou, někdy ne. Spíše jsou ale informováni o tom, jaké podklady si přeje auditor připravit (např. účetní výkazy) a následně je vše doplněno při osobním rozhovoru.

Z výše uvedených odpovědí vyplývá, že nabídka školení pro pracovníky odpovědné za kontrolu hospodaření je dostatečná a všechny dotazovaná města zajišťují školení externě. Paní inženýrka Habartová vyzvedla u této otázky činnosti ČIIA a pravidelnou účast na jejich seminářích. Toto bych určitě doporučila i zástupcům ostatních měst, protože výměna zkušeností z dobré praxe je jedním z nejúčinnějšího školení, které může interní auditor navštívit.

Nejčastěji opakujícími se nedostatky v oblasti porušování zákona o účetnictví bylo vyhodnoceno časové rozlišení a inventarizace.

Zvýšené riziko v oblasti hospodaření bylo vyhodnoceno v oblasti zadávání a následné kontroly veřejných zakázek a čerpání prostředků z fondů EU. Jak uvedla paní inženýrka Matochová ze Vsetína, jsou to vesměs oblasti, kde hrozí nějaké finanční sankce.

Všichni účastníci řízených rozhovorů sdělili, že budou rádi za zaslání metodiky, která bude výsledkem této práce z důvodu využitelnosti v praxi.

## 6 VYHODNOCENÍ NEJČASTĚJŠÍCH CHYB A NEDOSTATKŮ

V souladu se zákonem č. 320/2001 Sb. o finanční kontrole je každý rok vládě ČR předložena zpráva o výsledcích finančních kontrol ve veřejné správě. Ve zprávě jsou uvedeny zhodnocení výsledků finančních kontrol a současně také přiměřenost a účinnost zavedeného systému finanční kontroly. Ve zprávě najdeme rovněž také nejvýznamnější kontrolní zjištění. (Ministerstvo financí ČR, ©2016, str. 6)

Kompetence odpovědných zaměstnanců a ostatních zaměstnanců orgánů veřejné správy při výkonu řídicí kontroly byly stanoveny soustavou vnitřních předpisů. Úroveň řídicí kontroly byla pravidelně ověřována při provádění finančních kontrol. Odpovědní zaměstnanci v průběhu roku identifikovali, kvantifikovali a realizovali opatření k řízení rizik, zejména u běžných provozních činností. Zaměstnanci interního auditu byli primárně pověřeni k identifikaci potenciálních rizik a navrhováním opatření ke snížení nebo eliminaci rizik. Podporou při jejich činnosti jim byly informační systémy a softwarové aplikace orgánů veřejné správy.

Mezi hlavní nedostatky řídicí kontroly jsou řazeny následující faktory:

- realizace výdajů bez schválení v rámci řídicí kontroly,
- chybějící podpisy oprávněného příkazce operace, resp. podepsání finanční operace neoprávněnou osobou,
- nesprávně uvedené údaje v příkazu k platbě,
- opožděné předkládání vyúčtování cestovních náhrad,
- opožděné předkládání úhrad odměn z dohod o pracích konaných mimo pracovní poměr,
- nedostatečné provádění následné kontroly.

Většina výše uvedených nedostatků byla operativně řešena, neměla závažný charakter a neovlivnila tak výkon finančního řízení a funkčnost nastaveného vnitřního kontrolního systému. Orgány veřejné správy vyhodnotily nastavený systém řídicí kontroly jako přiměřený a v praxi fungující. (Ministerstvo financí ČR, ©2016, str. 7)

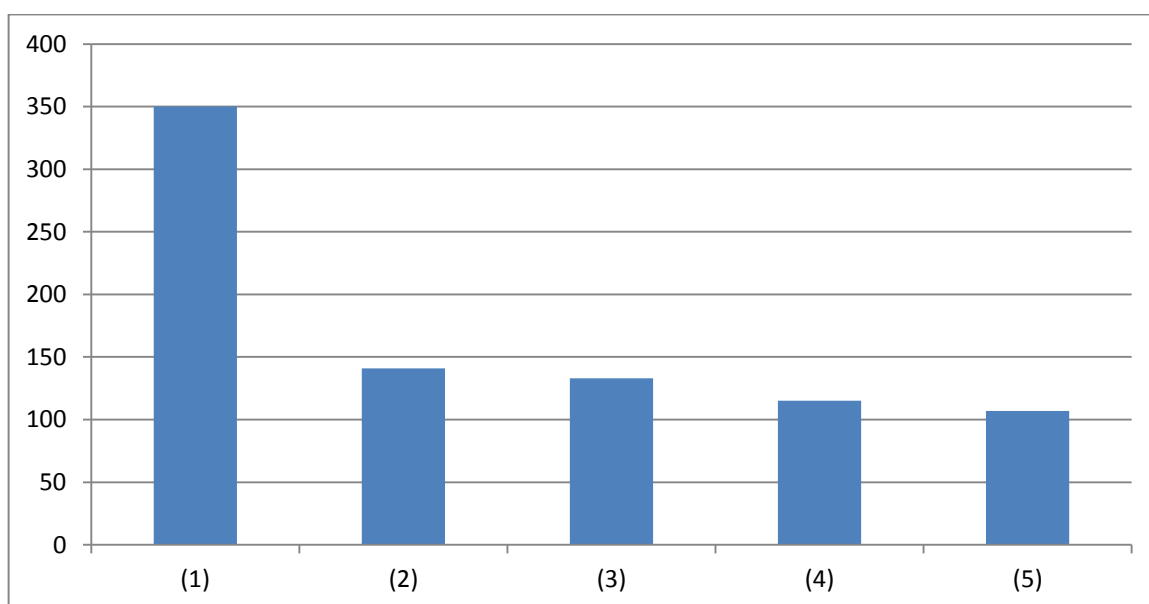
### 6.1 Nejčastější chyby odhaleny při interním auditu

V roce 2015 bylo provedeno přes 3 tisíce interních auditů, z nichž vyplynula řada doporučení, která se týkala především následujících opatření:

- výběrová řízení,
- interní dokumentace,
- vedení dokumentace k pořizování a evidenci majetku,
- smluvních vztahů,
- vyúčtování prostředků poskytnutých zaměstnancům na služební cesty,
- vedení účetnictví,
- výdajů hrazených z nesprávné kapitoly rozpočtu,
- zákona o účetnictví v části oceňování majetku. (Ministerstvo financí ČR, ©2016, str. 9)

## 6.2 Nejčastější chyby odhaleny při přezkoumání hospodaření

Ministerstvo financí ČR provedlo také vyhodnocení, jakých chyb se územní celky dopouštěly nejvíce. V tomto případě se vycházelo z přezkoumání hospodaření obcí krajskými úřady a Magistrátem hlavního města Prahy. Mezi nejčastější přestupky patřilo neuveřejnění smlouvy na profilu zadavatele v případě smlouvy na veřejnou zakázku, jejíž cena přesáhla 500 tis. Kč bez DPH, včetně všech jejích změn a dodatků, a to do 15 dnů od jejího uzavření (1). Dále nebyly zjištěny skutečné stavy majetku a závazků (2), nebylo účtováno k okamžiku uskutečnění účetního případu (3), nebyl dodržen postup účtování transferů (4) a skutečný stav nebyl při dokladové inventuře ověřen podle inventarizačních evidencí (5). (Ministerstvo financí ČR, ©2016)



Obrázek 10 - Nejčastější chyby a nedostatky zjištěné krajskými úřady a MHMP  
(vlastní zpracování na základě informací Ministerstva financí ČR, ©2016)



### 6.3 Četnost porušování právních předpisů za poslední 3 roky

V tabulkách č. 6 – 8 jsou uvedeny četnosti porušení jednotlivých právních předpisů od roku 2013 do roku 2015. Z důvodu porovnatelnosti byly použity výsledky pouze za poslední tři roky, nikoliv posledních 5 let. Důvodem je to, že před rokem 2013 zaznamenávalo Ministerstvo financí ČR pouze počet územních celků, které se dopustily porušení vybraných právních předpisů, nikoliv celkový počet zjištěných chyb a nedostatků.

V roce 2013 v tabulce č. 6 můžeme vidět, že k nejvíce porušením došlo v oblasti zákona o účetnictví a souvisejících předpisů. Druhým nejčastějším problémem jsou rozpočtová pravidla. Nejméně přestupků bylo zaznamenáno v oblasti veřejných zakázek. Hodnota 2,2 % je nejnižší za všechny uvedené roky.

Tabulka 6 – Četnost porušení vybraných právních předpisů obcemi, DSO a MČ HMP v roce 2013 (vlastní zpracování na základě informací Ministerstva financí ČR, ©2016)

Rok	Právní předpis	Počet	%
2013	Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, vyhláška č. 410/2009 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, pro vybrané účetní jednotky; ČSÚ 701-710 (§36 odst. 1 zákon o účetnictví); vyhláška č. 270/2010 Sb., o inventarizaci majetku a závazků	2 983	53,88
	Zákon č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů; vyhláška č. 323/2002 Sb., o rozpočtové skladbě	743	13,42
	Zákon č. 128/2006 Sb., o obcích	525	9,48
	Zákon č. 137/2006 Sb., o veřejných zakázkách	122	2,2
	Zákon č. 420/2004 Sb., neodstraněné nedostatky zjištěné při dílčím přezkoumání nebo při přezkoumání za předcházející roky	467	8,44
	<b>Celkový počet zjištěných chyb a nedostatků</b>	<b>5 536</b>	<b>100</b>

V roce 2014 se celkový počet chyb a nedostatků zvýšil přibližně o 300 přestupků. Podíl přestupků, kterým byl porušen zákon o účetnictví a související právní předpisy, se snížil o necelých 6 %, naopak narostlo množství přestupků v oblasti veřejných zakázek a porušení zákona o obcích. Podíl přestupků v oblasti zákona o rozpočtových pravidlech zůstává přibližně stejný, jak lze vidět v tabulce č. 7.

Tabulka 7 - Četnost porušení vybraných právních předpisů obcemi, DSO a MČ HMP v roce 2014 (vlastní zpracování na základě informací Ministerstva financí ČR, ©2016)

2014	Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, vyhláška č. 410/2009 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, pro vybrané účetní jednotky; ČSÚ 701-710 (§36 odst. 1 zákon o účetnictví); vyhláška č. 270/2010 Sb., o inventarizaci majetku a závazků	2 811	48,03
	Zákon č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů; vyhláška č. 323/2002 Sb., o rozpočtové skladbě	713	12,18
	Zákon č. 128/2006 Sb., o obcích	772	12,18
	Zákon č. 137/2006 Sb., o veřejných zakázkách	389	6,65
	Zákon č. 420/2004 Sb., neodstraněné nedostatky zjištěné při dílčím přezkoumání nebo při přezkoumání za předcházející roky	465	7,9
	<b>Celkový počet zjištěných chyb a nedostatků</b>	<b>5 852</b>	<b>100</b>

V roce 2015 bylo zjištěno z uvedených let nejméně přestupků. Tabulka č. 8 zobrazuje rozložení jednotlivých přestupků na porušení právních předpisů, které velmi obdobně kopíruje porušování v minulých letech. Porušení právních předpisů z oblasti účetnictví je kolem 50 %, necelých 15 % přestupků tvoří porušení v oblasti rozpočtových pravidel a kolem 8 % se pohybují poměry přestupků v oblasti ostatních uvedených právních norem.

Tabulka 8 - Četnost porušení vybraných právních předpisů obcemi, DSO a MČ HMP v roce 2015 (vlastní zpracování na základě informací Ministerstva financí ČR, ©2016)

2015	Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, vyhláška č. 410/2009 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, pro vybrané účetní jednotky; ČSÚ 701-710 (§36 odst. 1 zákon o účetnictví); vyhláška č. 270/2010 Sb., o inventarizaci majetku a závazků	2 592	49,32
	Zákon č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů; vyhláška č. 323/2002 Sb., o rozpočtové skladbě	776	14,76
	Zákon č. 128/2006 Sb., o obcích	461	8,77
	Zákon č. 137/2006 Sb., o veřejných zakázkách	410	7,80
	Zákon č. 420/2004 Sb., neodstraněné nedostatky zjištěné při dílčím přezkoumání nebo při přezkoumání za předcházející	428	8,14

	roky		
	<b>Celkový počet zjištěných chyb a nedostatků</b>	<b>5 256</b>	<b>100</b>

Na základě výše uvedených informací lze říci, že struktura četnosti chyb se příliš nemění. Kolem poloviny přestupků je vždy v oblasti porušení zákona o účetnictví, druhým nejporušovanějším právním předpisem je zákon o rozpočtových pravidlech a téměř zanedbatelné podíly pak zaujímá porušení zákona o obcích, o veřejných zakázkách a neodstraněné nedostatky zjištěné při dílčím přezkoumání nebo při přezkoumání za předcházející roky.

## 7 NÁVRH METODIKY

Pro vytvoření návrhu metodiky sloužila jako podklad zpráva Ministerstva financí ČR a výstupy z řízených rozhovorů se zástupci vybraných měst ve Zlínském kraji.

### 7.1 Nejčastější chyby v rámci řídicí kontroly

Ačkoliv organizace, které musí provádět řídicí kontrolu, nebyly přímo k tomu účelu zřízeny a jejich úkolem je poskytovat veřejné služby, např. vzdělávání, zdravotnictví, sociální služby atd., nemělo by docházet k níže uvedeným chybám. I přesto, že řídicí kontrola je často považována za administrativní zátěž, její provádění je povinnost daná zákonem.

V rámci řídicích kontrol byly zjištěny chyby a nedostatky, které byly vyřešeny nápravou na místě. Při důkladném provádění řídicích kontrol by ale k níže uvedeným chybám a nedostatkům nemuselo ani docházet, protože z velké většiny jsou způsobeny nepozorností odpovědných osob.

**Zjištěná chyba:** realizace výdajů bez schválení v rámci řídicí kontroly.

#### **Doporučení:**

- dbát zvýšenou pozornost na předběžnou kontrolu,
- neprovádět fakturaci pouze na základě objednávky nebo sjednané smlouvy a vyčkat na provedení předběžné kontroly ze strany příkazce operace,
- dbát zvýšenou pozornost dodržování povinnosti danou vyhláškou č. 416/2004 Sb., tj. opatřit plnění veřejných výdajů podpisem příkazce operace, správce rozpočtu a hlavní účetní,
- důkladně prověřit, zda plánované a připravované operace odpovídají stanoveným úkolům.

**Zjištěná chyba:** chybějící podpisy oprávněného příkazce operace, resp. podepsání finanční operace neoprávněnou osobou.

#### **Doporučení:**

- dbát zvýšenou pozornost na předběžnou kontrolu,
- dbát zvýšenou pozornost dodržování povinnosti danou vyhláškou č. 416/2004 Sb., tj. opatřit plnění veřejných výdajů podpisem příkazce operace, správce rozpočtu a hlavní účetní,
- provádět předběžnou kontrolu reálně, nikoliv pouze formálně,

- v případě, že je v rámci řídicí kontroly zjištěn chybějící podpis oprávněného příkaze operace nebo je příkaz podepsán neoprávněnou osobou, pozastavit schvalovací proces a neuskutečňovat danou operaci.

**Zjištěná chyba:** nesprávně uvedené údaje v příkazu k platbě.

**Doporučení:**

- dbát zvýšenou pozornost na průběžnou kontrolu,
- prověřovat důkladně správnost údajů v příkazu k platbě,
- při zjištění nesprávně uvedených údajů v příkazu k platbě pozastavit danou operaci a neprovádět ji do učinění nápravného opatření.

**Zjištěná chyba:** opožděné předkládání vyúčtování cestovních náhrad.

**Doporučení:**

- vytvoření interního předpisu pro postup při vyúčtování cestovních náhrad,
- zanesení lhůty pro předkládání cestovních náhrad do interního předpisu.

**Zjištěná chyba:** opožděné předkládání úhrad odměn z dohod o pracích konaných mimo pracovní poměr.

**Doporučení:**

- důkladné vedení evidence vykonané práce jako podklad pro vyplacení odměn konaných mimo pracovní poměr,
- vytvoření interního předpisu pro vyplacení odměn z dohod o pracích konaných mimo pracovní poměr,
- zanesení lhůty pro předkládání úhrad odměn z dohod o pracích konaných mimo pracovní poměr do interního předpisu.

**Zjištěná chyba:** nedostatečné provádění následné kontroly.

**Doporučení:**

- postupovat při následné kontrole podle zákona č. 230/2001 Sb., o finanční kontrole, podle § 11 odst. 4,
- po vyúčtování operace dostatečně prověřit, zda údaje o hospodaření s veřejnými prostředky věrně zobrazují zdroje, stav a pohyb veřejných prostředků,
- prověřit, zda jsou přezkoumávané operace v souladu s právními předpisy, schválenými rozpočty, programy, atd.,

- prověřit, zda operace splňují kritéria hospodárnosti, účelnosti a efektivnosti,
- prověřit, zda jsou kontrolovanými osobami plněna doporučená opatření vč. opatření k odstranění, zmírnění nebo předcházení rizik.

## 7.2 Nejčastější chyby odhaleny při interním auditu

**Problematická oblast:** výběrová řízení (veřejné zakázky).

### **Doporučení:**

- upravit zadávání veřejných zakázek interní směrnici,
- směrnice by měla obsahovat:
  - dělení zakázek dle předmětu,
  - dělení zakázek dle předpokládané hodnoty,
  - postupy a požadavky při zadávání veřejných zakázek,
    - postupy a požadavky při zadávání nadlimitních veřejných zakázek,
    - postupy a požadavky při zadávání podlimitních veřejných zakázek,
    - postupy a požadavky při zadávání zakázek malého rozsahu,
  - v jakých případech dle směrnice nelze postupovat, např.:
    - při zadávání veřejných zakázek v rámci čerpání prostředků z fondů EU,
    - zadávání veřejných zakázek, které svou hodnotou nespádají do kategorií podlimitních, nadlimitních nebo malého rozsahu (do hodnoty 200 tis. Kč),
    - pokud jde o zakázku v rámci řešení urgentního případu (např. porucha, oprava, atd.),
  - závěrečné ustanovení.

**Problematická oblast:** interní dokumentace.

### **Doporučení:**

- při tvorbě interní dokumentace by měly být dodrženy tyto postupy:
  - přezkoumávání – zjistit, zda je interní dokument potřebný,
  - zpracování – zpracovat interní dokument,
  - ověřování – zda je obsah interního dokumentu v souladu s potřebami účetní jednotky,

- schvalování – schválení dokumentu odpovědnou osobou jako interní předpis účetní jednotky,
- uvolnění – s interním dokumentem musí být seznámení příslušní pracovníci,
- distribuce – interní dokument musí obsahovat rozdělovník, kde bude určeno, komu je interní dokument adresován,
- dostupnost – musí být zajištěna dostupnost interního dokumentu dotčeným pracovníkům, dokument musí být dostupný v čitelné formě a v aktuální verzi,
- změnové řízení – zajistit, aby dokument nesl identifikaci poslední a aktuální verze,
- aktualizace – v případě vydání aktualizovaného interního předpisu je nezbytné z oběhu stáhnout starší verze,
- archivace – v souladu a dle požadavků zákona č. 499/2004 Sb. Zákon o archivnictví a spisové službě a vyhláškou č. 645/2004 Sb.,
- skartace – dokument musí obsahovat skartační znak v souladu s výše uvedenými právními předpisy,

**Problematická oblast:** vedení dokumentace k pořizování a evidenci majetku.

**Doporučení:**

- upravit vedení dokumentace k pořizování a evidenci majetku interním předpisem,
- interní předpis by měl obsahovat:
  - předmět úpravy,
  - právní úpravu dané problematiky (zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, České účetní standardy),
  - druh majetku – rozdělení majetku podle pořizovací ceny a doby použitelnosti,
  - evidence majetku:
    - doklad k zařazení majetku do evidence,
    - zápis o převzetí,
    - ocenění dle příslušných právních předpisů,
    - další doklady dle konkrétní potřeby účetní jednotky,
  - postupy vedení evidence,
  - vyřazování z evidence,
  - závěrečné ustanovení.

**Problematická oblast:** smluvní vztahy.

**Doporučení:**

- kontrola formálních náležitostí smluv vydaných i přijatých právním oddělením (popř. externím právním zástupcem),
- kontrola obsahu smluv vydaných i přijatých právním oddělením (popř. externím právním zástupcem),
- kontrola dodržování oboustranných smluvních vztahů,
- dodržování doporučení a postupů při uzavírání smluvních vztahů stanovených zřizovatelem.

**Problematická oblast:** vyúčtování prostředků poskytnutých zaměstnancům na služební cesty.

**Doporučení:**

- pečlivě kontrolovat informace na přijatém cestovním příkazu, např.:
  - zda odpovídá schválený dopravní prostředek,
  - zda bylo poskytnuto stravování,
  - místo nástupu služební cesty,
  - místo ukončení služební cesty,
- průkazné zaznamenávání služební cesty v docházkovém systému,
- pokud bylo zaměstnanci poskytnuto bezúplatně stravné, krátit náhrady stravného,
- v případě použití soukromého osobního vozidla zaměstnance požadovat předložení havarijního pojištění vozidla,
- pokud je služební cesta realizována v zahraničí, poskytnout zaměstnanci zálohu v cizí měně.

**Problematická oblast:** vedení účetnictví.

- zpracovat interní dokumentaci, která by stanovila pravidla chodu organizace týkající se vedení účetnictví, pokladny, ceniny, evidence zásob a majetku,
- zajistit pravidelnou aktualizaci a dodržování interní dokumentace,
- průběžně aktualizovat směrný účtový rozvrh vč. zajištění jeho dodržování,
- zvolit vhodné číselné řady pro číslování účetních dokladů,
- zajistit dodržování aktuálního principu – časové rozlišení,
- o předpisu pohledávky účtovat v okamžiku uskutečnění účetního případu,



- uplatňovat u pohledávek po splatnosti vhodná opatření, např. upomínky, sankce, atd.,
- dodržovat účetní zásady.

**Problematická oblast:** vyúčtování výdajů hrazených z nesprávné kapitoly rozpočtu.

**Doporučení:**

- zajistit úhradu výdajů ze správné kapitoly rozpočtu,
- v případě úhrady z nesprávné kapitoly rozpočtu zajistit vrácení prostředků do příslušné kapitoly.

**Problematická oblast:** porušení zákona o účetnictví v části oceňování majetku.

**Doporučení:**

- upravit oceňování majetku interním dokumentem,
- interní dokument o oceňování majetku by měl obsahovat způsob ocenění majetku dle příslušného zařazení (zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, § 25, odst. 1) např.:
  - pořizovací cenou včetně nákladů spojených s pořízením,
  - reprodukční cenou,
  - vlastními náklady,
  - pořizovací cenou,
  - jmenovitou hodnotou.

### 7.3 Nejčastější chyby odhaleny při přezkoumání hospodaření

**Zjištěná chyba:** nebyla uveřejněna smlouva na profilu zadavatele v případě smlouvy na veřejnou zakázku, jejíž cena přesáhla 500 tis. Kč bez DPH, včetně všech jejích změn a dodatků, a to do patnácti dnů od jejího uzavření.

**Doporučení:**

- vypracovat interní směrnici pro zadávání veřejných zakázek (viz kapitola 6.2):
  - přesné vymezení postupu při zadávání veřejné zakázky,
  - vymezení povinností v průběhu a po skončení zadávacího řízení,
- v rámci bodu postupu a požadavků při zadávání veřejných zakázek dbát zvýšenou pozornost povinnosti zveřejňování dokumentů na profilu zadavatele.

**Zjištěná chyba:** nebyly zjištěny skutečné stavy majetku a závazků.

**Doporučení:**

- ověřit skutečnosti v účetní závěrce,
- provést inventarizaci pro zjištění možných rozdílů mezi evidencí a skutečným stavem,
- ověřit dodržování postupů při pohybu majetku a závazků,
- ověřit operativní evidenci majetku a závazků,
- namátkově provádět fyzické inventury majetku vedené v účetní evidenci se skutečným stavem na místě.

**Zjištěná chyba:** nebylo účtováno v okamžiku uskutečnění účetního případu.

**Doporučení:**

- zajistit dodržování aktuálního principu,
- účtovat o účetním případě v okamžiku jeho uskutečnění,
- dbát zvýšenou pozornost na průběžnou řídicí kontrolu.

**Zjištěná chyba:** nebyl dodržen postup účtování transferů.

**Doporučení:**

- sepsání metodiky pro účtování všech druhů transferů,
- u investičních transferů účtovat o fondu reprodukce majetku, investiční fond (416),
- v rámci metodiky sestavit jednoduchý návod pro účtování investičních transferů (tabulka č. 9) a neinvestičních transferů (tabulka č. 10).

Tabulka 9 – Postup účtování přijatého investičního transferu ze státního rozpočtu u příjemce (vlastní zpracování)

č.	Účetní Případ	MD	D
1.	Přijatá záloha na BÚ	241	374
2.	Zaúčtování přijatých faktur	04x	321
3.	Úhrada faktur	321	241
4.	Vyúčtování poskytnutých prostředků ve výši skutečné pohledávky k IT, dle rozhodnutí (oznámení) poskytovatele	346	403

5.	Zúčtování zálohy ve výši pohledávky k IT	374	346
6.	Úhrada vratky nedočerpaných prostředků	374	241

Tabulka 10 – Postup účtování přijatého neinvestičního transferu ze státního rozpočtu u příjemce (vlastní zpracování)

č.	Účetní Případ	MD	D
1.	Předpis nároku na transfer	348	384
2.	Přijetí transferu na BÚ	241	348
3.	Rozpuštění transferu do výnosů	384	672

**Zjištěná chyba:** skutečný stav nebyl při dokladové inventuře ověřen podle inventarizačních evidencí.

**Doporučení:**

- zjistit možný rozdíl mezi skutečným stavem v dokladové inventuře a stavem podle inventarizačních evidencí,
- ověřit dodržování obecných postupů při dokladové inventuře,
- ověřit dodržování obecných postupů při fyzické inventuře,
- vnitřním předpisem stanovit osobu odpovědnou za ověřování skutečného stavu podle inventarizačních evidencí.

#### 7.4 Nejvíce rizikové oblasti v účetnictví

Níže jsou uvedeny oblasti účetnictví, kde jsou spatřována největší rizika. Tato rizika vyplývají z řízených rozhovorů.

**Potenciální riziko:** kategorizace investice/neinvestice při zhodnocování majetku.

**Doporučení:**

- upravit interním dokumentem zařazení majetku do evidence:
  - metody ocenění pořizovaného majetku,

- co vstupuje do pořizovací ceny majetku,
- limity pro zařazení do dlouhodobého majetku, např.:
  - dlouhodobý hmotný majetek nad 40 tis. Kč,
  - dlouhodobý nehmotný majetek nad 60 tis. Kč,
- co spadá do dlouhodobého finančního majetku,
- co se rozumí technickým zhodnocením,
- okamžik zahájení účtování nákladů souvisejících s pořizováním majetku,
- okamžik uvedení do stavu způsobilého k užívání,
- metodu ocenění dlouhodobého majetku,
- stanovení odpovědného zaměstnance (příkazce operace),
- stanovení věcně příslušného odboru,
- připravit metodickou pomůcku, která by jednoznačně určila rozlišení investičních a neinvestičních výdajů,
- metodická pomůcka by měla obsahovat:
  - jednoznačné vymezení nákladů, tedy zda majetek nezhodnocují a nezvyšují jeho cenu, nebo naopak zvyšují hodnotu majetku,
  - v návaznosti na výše uvedený bod přesně definovat pojmy:
    - nové pořízení,
    - technické zhodnocení (modernizace, nástavba, stavební úprava, přístavba),
    - oprava,
    - údržba,
    - vady a nedodělky,
    - demolice,
    - případně další podle potřeby konkrétní účetní jednotky,
  - u výše uvedených pojmů přesně definovat, které úkony zvyšují hodnotu majetku a jsou tedy hrazeny z investičních prostředků, případně které hodnotu majetku nezvyšují a jsou tedy hrazeny z provozních prostředků,
  - konkrétní případy, kdy jsou úkony financovány z investičních prostředků (vhodné sestavit např. z minulých zkušeností účetní jednotky dle konkrétních vykonávaných činností),
  - konkrétní případy, kdy jsou úkony financovány z provozních výdajů (vhodné sestavit např. z minulých zkušeností účetní jednotky dle konkrétních vykonávaných činností),

- konkrétní příklady úkonů – oprava, rekonstrukce, modernizace.

**Potenciální riziko:** inventarizace majetku.

**Doporučení:**

- připravit metodickou pomůcku pro provádění inventarizace majetku,
- metodická pomůcka by měla obsahovat:
  - právní vymezení úpravy inventarizace majetku,
  - cíle inventarizace:
    - cílem by mělo být zajištění průkaznosti účetnictví, ověření skutečného stavu a porovnání s účetním stavem, oceňovací metody, atd.,
    - inventarizací by měla být zjištěna správnost evidence a úplnost související dokumentace, technický stav majetku, ochrana majetku, odpovědnosti, atd.,
  - určení pracovníka odpovědného za provedení inventarizace,
  - etapy inventarizačních prací, např.:
    - příprava inventarizace – kdo se bude na inventarizaci podílet, kdo musí být přítomen, atd.,
    - metody inventarizace – pro jaký majetek bude stanovena fyzická inventarizace (např. dlouhodobý hmotný majetek, drobný majetek, zásoby, ceniny, atd.), pro jaký majetek bude stanovena dokladová inventarizace (např. nehmotný dlouhodobý majetek, poskytnuté zálohy, pohledávky a závazky, finanční majetek, podrozvahové účty, zboží, atd.),
  - povinnosti a pravomoci pracovníků, kteří se podílejí na inventarizaci,
  - jaké podklady budou pracovníci při provádění inventarizace používat, např.:
    - evidenci majetku,
    - skladovou evidenci,
    - evidenci pohledávek,
    - evidenci závazků, atd.,
  - obsah inventurního soupisu v souladu se zákonem o účetnictví, tj.:
    - jednoznačná identifikace majetku,
    - podpisový záznam osoby odpovědné za zjištění skutečností,
    - podpisový záznam osoby odpovědné za provádění inventarizace,
    - způsob zjištění skutečných stavů (fyzicky, dokladově, výpočtem),

- ocenění majetku a závazků k okamžiku ukončení inventury,
- další náležitosti, např. označení inventurního soupisu, datum provedení inventarizace, zjištění a návrhy na opatření, atd.,
- postup účtování zjištěných inventarizačních rozdílů,
- vypořádání inventarizačních rozdílů,
- prošetření rozdílů,
- zhodnocení inventarizace a přijetí nápravných opatření,
- závěrečné ustanovení (zde může být uvedeno, co je přílohou metodické pomůcky, např. vzor inventarizačního zápisu, rozhodnutí, kterým nabyla metodická pomůcka účinnosti, atd.),
- rozdělovník (informace o tom, komu všemu je metodická pomůcka určena a pro koho je závazná.).

**Potenciální riziko:** časové rozlišení a dohadné položky.

**Doporučení:**

- vytvoření interního předpisu/metodiky se stanovením postupu účtování časového rozlišení a dohadných položek,
- součástí interního předpisu/metodiky může být:
  - zásady účtování nákladů a výnosů, např.:
    - dodržení akruálního principu – účtování o nákladech a výnosech v období, se kterým věcně a časově souvisí, vč. odpovědnosti za dodržení akruálního principu, rozhodovací pravomoci o sporných případech, atd.,
    - účtování nákladů a výnosů minulých let, které nejsou pro účetní jednotku významné (stanovení např. finančního limitu významnosti položek),
  - výjimky z časového rozlišení,
  - určení nákladů na určitý druh zboží, služeb, které se nebudou časově rozlišovat, vč. určení finančního limitu (např. pohonné hmoty, kancelářské potřeby, spotřební materiál, atd.),
  - určení účtů pro časové rozlišení:
    - Náklady příštích období – účet 381:
      - účtování výdajů běžného účetního období, které budou náklady v příštím období,

- určení položek, kterých se tento účet bude týkat (např. dálniční známky, nájemné placené předem, atd.).
- Výdaje příštích období – účet 383:
  - účtování nákladů souvisejících s běžným účetním obdobím, přičemž výdaj bude realizován až v následujícím účetním období,
  - určení položek, kterých se tento účet bude týkat (např. nájemné placené pozadu, bankovní poplatky placené pozadu, zpětně vyplácené prémie, atd.).
- Výnosy příštích období – účet 384:
  - účtování příjmů běžného období, které věcně patří do výnosů následujícího účetního období,
  - určení položek, kterých se tento účet bude týkat (např. přijaté nájemné, které je placeno dopředu, atd.).
- Příjmy příštích období – účet 385:
  - účtování částek, které věcně patří do výnosů běžného období, ale ke dni účetní závěrky nebyly inkasovány ani vyúčtovány jako pohledávka,
  - určení položek, kterých se tento účet bude týkat (např. provedené služby nebo práce, které nebyly k rozvahovému dni vyúčtovány).
- účtování o dohadných položkách:
  - o dohadných položkách se bude účtovat v případě, že nejsou splněny podmínky pro účtování na účtech časového rozlišení, např. když nejsou k dispozici účetní doklady, atd.
- určení účtů pro dohadné položky:
  - Dohadné účty aktivní – účet 388:
    - např. pohledávka za pojišťovnou v případě, že ještě nebylo poskytnuto pojistné plnění, pohledávka za zaměstnanci z titulu náhrad škod a manka, pokud nebyl spor o výši škody nebo manka dosud ukončen, atd.
  - Dohadné účty pasivní – účet 389:

- např. náhrady mezd za nevyčerpané dovolené, nákladové úroky, pokud nebyl obdržen doklad k zaúčtování do konce účetního období, atd.

**Potenciální riziko:** zadávání veřejných zakázek.

**Doporučení:** viz kapitola 7.2 - Problematická oblast: výběrová řízení (veřejné zakázky).

## 7.5 Nejčastěji porušované právní předpisy

**Právní předpis:** Zákon č. 563/1991 Sb. o účetnictví

**Doporučení:**

- vypracovat interní předpisy, které budou upravovat chod organizace, např.:
  - směrnice pokladny,
  - směrnice cenin,
  - směrnice k evidenci majetku a zásob,
  - směrnice k samotnému vedení účetnictví,
- zajistit pravidelnou aktualizaci interních předpisů,
- dodržovat účetní zásady:
  - Zásada účetní jednotky – přesné vymezení ekonomického celku, za který je účetnictví vedeno.
  - Zásada zjišťování hospodářského výsledku v pravidelných intervalech – pravidelné vykazování účetní situace (každoroční).
  - Zásada neomezeného trvání účetní jednotky – předpokladem je neomezené trvání účetní jednotky, především se uplatňuje při odepisování majetku, kdy jsou odpisy dlouhodobého majetku stanoveny na dobu několika let.
  - Bilanční kontinuita – zajištění návaznosti konečných a počátečních stavů rozvahových účtů mezi jednotlivými účetními obdobími.
  - Aktuální princip – o účetním případě se účtuje v období, se kterým věcně a časově souvisí. Tato zásada se aplikuje prostřednictvím časového rozlišení.
  - Zásada objektivní účetní informací – objektivní účetní informací je taková informace, která je doložena účetním dokladem.
  - Zásada oceňování v historických cenách – ocenění majetku je realizováno v době pořízení.



- Zásada zákazu kompenzace – není možné vzájemné vyrovnávání mezi položkami výnosů a nákladů nebo mezi položkami majetku a jeho zdroji
- Zásada opatrnosti – promítnutí očekávané ztráty nebo rizika i v případě, že k nim ještě nedošlo. Tato zásada se realizuje pomocí rezerv a opravných položek.
- Zásada vymezení okamžiku realizace – vymezení okamžiku, kdy je možné o účetním případě účtovat (např. den provedení úhrady, vystavení faktury, atd.)
- Zásada konzistentnosti – neboli stálosti účetních metod, tj. zajištění srovnatelnosti v čase pomocí používání stejných položek účetních výkazů při účtování operací, oceňování, odepisování aktiv atd.

**Právní předpis:** Zákon č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů.

Nejčastější chybou v oblasti porušení zákona o rozpočtových pravidlech je porušení rozpočtové kázně.

**Doporučení:**

- jednoznačná a srozumitelně nastavená pravidla pro čerpání veřejných výdajů,
- zodpovědný přístup ke kontrole čerpání veřejných výdajů,
- komunikace se zřizovatelem,
- kvalitní nastavení vnitřního kontrolního systému,
- spolehlivý výkon interního auditu,
- včasné zažádání o změnu účelu čerpání veřejných výdajů.

**Právní předpis:** Zákon č. 128/2006 Sb., o obcích.

**Doporučení:**

- sepsat interní dokument pro úpravu povinností vyplývajících z tohoto zákona,
- interní dokument může obsahovat:
  - povinnost využívání obecního majetku účelně a hospodárně v souladu se zájmy obce,
  - povinnost péče o zachování rozvoje majetku,
  - povinnost vedení účetnictví podle zákona,
  - odpovědnost za ochranu před zničením, poškozením, odcizením nebo zneužitím,

- zákaz ručení za závazky fyzických a právnických osob s výjimkou:
  - závazků vyplývajících ze smlouvy o úvěru, jsou-li peněžní prostředky určeny pro investici uskutečňovanou s finanční podporou ze státního rozpočtu, státních fondů nebo národního fondu,
  - závazků vyplývajících ze smlouvy o úvěru, jsou-li peněžní prostředky určeny pro investici do obcí vlastněných nemovitostí,
  - závazků fyzických a právnických osob, jejichž zřizovatelem je obec, kraj nebo stát,
  - závazků fyzických a právnických osob, v nichž míra účasti jí samé nebo spolu s jinou obcí nebo obcemi, krajem nebo kraji nebo státem přesahuje 50 %,
  - závazků bytových družstev,
  - závazků honebních společenstev,
- povinnost trvalého sledování, zda dlužníci včas a řádně plní své závazky a povinnosti zabezpečení nepromlčení nebo zánik z nich vyplývajících práv,
- způsob ocenění při úplatném převodu majetku cenou obvyklou vč. výjimek,
- způsob přezkoumání hospodaření:
  - auditorem,
  - krajským úřadem, který je zřizovatelem,
- lhůtu pro projednání závěrečného účtu obce. (Česko, 2000).

**Právní předpis:** Zákon č. 137/2006 Sb., o veřejných zakázkách.

### **Doporučení:**

- upravit zadávání veřejných zakázek interní směrnicí,
- směrnice by měla obsahovat:
  - dělení zakázek dle předmětu,
  - dělení zakázek dle předpokládané hodnoty,
  - postupy a požadavky při zadávání veřejných zakázek:
    - postupy a požadavky při zadávání nadlimitních veřejných zakázek,
    - postupy a požadavky při zadávání podlimitních veřejných zakázek,
    - postupy a požadavky při zadávání zakázek malého rozsahu,
  - případy, kdy nelze postupovat dle směrnice, např.:
    - při zadávání veřejných zakázek v rámci čerpání prostředků z fondů EU,

- zadávání veřejných zakázek, které svou hodnotou nespádají do kategorií podlimitních, nadlimitních nebo malého rozsahu (do hodnoty 200 tis. Kč),
  - pokud jde o zakázku v rámci řešení urgentního případu (např. porucha, oprava, atd.),
- závěrečné ustanovení.

## 8 IMPLEMENTACE METODIKY A ZÁVĚREČNÉ ZHODNOCENÍ

Cílem práce bylo vytvoření metodiky, jak předcházet nejčastějším chybám při auditu ve veřejné správě.

Metodika byla zpracována na základě zprávy MFČR a ve spolupráci se zástupci vybraných měst ve Zlínském kraji. Je tak zajištěno, že metodika bude využitelná v praxi, což potvrdili také zástupci měst na odpovědných pozicích v rámci řízených rozhovorů.

Doporučení ve vytvořené metodice byla stanovena tak, aby byla snadno využitelná a lehce zapracovatelná do fungujícího systému hospodaření a kontroly v účetní jednotce. Většinu problematických oblastí je doporučeno řešit zpracováním metodiky, případně je doporučeno dbát zvýšené pozornosti při práci s konkrétními účetními doklady, při vyúčtování konkrétních účetních případů nebo při zadávání veřejných zakázek.

Na základě řízených rozhovorů lze říci, že systém finanční kontroly v ČR je dostatečný. Zákonná úprava je vyhovující. Nebyly odhaleny žádné závažné nedostatky, které by si žádaly urgentní nápravu. Nejproblematictějšími oblastmi za analyzované období je problematika zadávání veřejných zakázek a čerpání dotací z fondů EU. Jak bylo zmíněno v řízených rozhovorech, jedná se především o procesy, kde hrozí finanční sankce. Nejvíce porušovaných zákonem v oblasti hospodaření je zákon o účetnictví. Z řízených rozhovorů pak vyplynulo, že nejčastěji je zákon o účetnictví porušován při účtování časového rozlišení a při realizaci inventarizace. Pro obě tyto problematické oblasti bylo doporučeno zpracovat metodický pokyn, jak v obou případech postupovat a co vše by měl metodický pokyn obsahovat.

Dle mého názoru po zpracování diplomové práce na základě získaných informací mohu říci, že systém fungování kontroly hospodaření ve veřejné správě je nastaven dobře. Ačkoliv jsou zde oblasti, kterými by se dalo více zabývat, neodhalila jsem žádné závažné nedostatky, které tento systém nesl.

Paní inženýrka Habartová v řízeném rozhovoru uvedla velmi zajímavou problematiku, kterou by stálo za to se určitě dále zabývat. Vyzvedla potřebu sjednocení postupu při interním auditu a veřejnosprávní kontroly. Důvodem je především to, že interní audit a veřejnosprávní kontrolu upravují jiné právní předpisy. Bylo by to ale tématem pro samostatnou diplomovou práci.

## ZÁVĚR

System kontrol veřejné správy v České republice je dle mého názoru nastaven dobře. Na základě zpracovaného teoretického východiska, provedené analýzy nejčastějších chyb při kontrole hospodaření veřejných institucí a provedených řízených rozhovorů lze konstatovat, že právní úprava pro výkon kontroly ve veřejné správě v ČR je dostatečná. Samozřejmě se najdou oblasti, kde každý jednotlivý pracovník může mít odlišný názor na systém kontroly.

Historicky se nejvíce chyb dělá v oblasti porušování zákona o účetnictví. Vzhledem k tomu, že většina kontrol je zaměřena právě na kontrolu dodržování tohoto předpisu, není divu, že výstupy kontrol ukazují výsledky uvedené v kapitole 6. Z řízených rozhovorů vyplývá, že jednoznačně největším problémem v oblasti účetnictví je inventarizace a časové rozlišení. Co se pak týče nejvíce rizikových oblastí v oblasti celého hospodaření účetních jednotek, ze zpracování diplomové práce jednoznačně plyne oblast zadávání kontroly veřejných zakázek a čerpání fondů z EU.

V teoretické části práce byla zpracována teoretická východiska k problematice auditu a přezkoumání hospodaření. Byly vysvětleny základní pojmy k plnému pochopení zpracovávaného tématu, dále byl vysvětlen rozdíl mezi auditem a přezkoumáním hospodaření, byla popsána historie a kontrola veřejné správy. Součástí kapitoly o historii a kontrole veřejné správy jsou také informace o připravované právní úpravě, tedy o návrhu zákona o vnitřním řízení a kontrole ve veřejné správě včetně uvedení důvodů, proč je právní úprava v této oblasti nezbytná.

V praktické části je zpracována analýza výsledků auditů vybraných měst ve Zlínském kraji. Tato města byla vybrána na základě kritéria počtu obyvatel nad 25 tis. Další část tvoří výstupy z řízených rozhovorů se zástupci těchto měst, kdy se zástupci vyjadřovali k otázkám z oblasti finanční kontroly. Jako podklad pro tvorbu návrhu metodiky bylo vypracováno vyhodnocení nejčastějších chyb podpořené výstupy z řízených rozhovorů. Vyhodnocení vycházelo z výsledků analýzy MF ČR.

Poslední část práce tvoří návrh metodiky, která obsahuje doporučení pro předcházení nejčastějších chyb při auditu ve veřejné správě. V rámci řízených rozhovorů bylo také ověřeno, zda bude tato metodika přínosem pro praxi. Všichni zástupci vybraných měst sdělili, že budou rádi za zaslání výstupů, aby mohli doporučení aplikovat v praxi.

**SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY**

- Auditorská profese v České republice: Komora auditorů 1993-2013 : 20 let = 20 years.* Praha: Komora auditorů České republiky, 2013. ISBN 978-80-86679-25-9.
- BOURN, John. *Public sector auditing: is it value for money?*. Hoboken, NJ: John Wiley & Sons, 2007. ISBN 047005722-3.
- Citadela* [online]. Valašské Meziříčí, 2017 [cit. 2017-02-14]. Dostupné z: <http://www.citadela.cz/stredisko-diakonie-xy/>.
- DEZA: Zaměstnání* [online]. Valašské Meziříčí, 2017 [cit. 2017-02-14]. Dostupné z: <http://www.deza.cz/zamestnani>.
- DUBIS, Gregory S. *Interní audit a podvod*. Vyd. 1. české. Praha: Český institut interních auditorů, 2011. IPPF - průvodce praxí. ISBN 80-866-8945-X.
- DVOŘÁČEK, Jiří. *Interní audit a kontrola*. Praha: C.H. Beck, 2000. C.H. Beck pro praxi. ISBN 80-717-9410-4.
- EUROPPEAN COMMISSION. *Compendium of the public internal control systems in the EU member states 2012*. Luxembourg: Publications Office of the European Union, 2011. ISBN 978-927-9199-820.
- Good Governance* [online], ©2016 [cit. 2016-09-09]. Dostupné z: <http://goodgovernance.cz/vnitri-kontrola-ve-verejne-sprave-holandskeho-kralovstvi/>.
- Good Governance* [online], ©2016 [cit. 2016-09-09]. Dostupné z: <http://goodgovernance.cz/vnitri-kontrola-ve-verejne-sprave-spojene-kralovstvi-velke-britanie-severniho-irska/>.
- Olaf in figures* [online], ©2017 [cit. 2017-03-06]. Dostupné z: [http://ec.europa.eu/anti-fraud/investigations/fraud-figures\\_en](http://ec.europa.eu/anti-fraud/investigations/fraud-figures_en)
- Komora auditorů České republiky* [online], ©2012-2016. Praha [cit. 2016-08-22]. Dostupné z: <http://www.kacr.cz/o-komore-auditoru>.
- Komora auditorů České republiky* [online], ©2012-2016. Praha [cit. 2016-08-22]. Dostupné z: <http://www.kacr.cz/poslani-a-smysl-auditu>.
- Kroměříž: Biskupská mincovna* [online]. Kroměříž, 2016 [cit. 2017-02-14]. Dostupné z: <http://www.kromeriz.eu/trasy/detail/235-Biskupska-mincovna.html>.
- Město Kroměříž: Demografie* [online]. Kroměříž, 2016 [cit. 2017-02-14]. Dostupné z: <http://www.mesto-kromeriz.cz/fakta-o-meste/demografie-mapy-a-statistiky/demografie/>.

*Město Kroměříž: O městě* [online]. Kroměříž, 2016 [cit. 2017-02-14]. Dostupné z: <http://www.mesto-kromeriz.cz/fakta-o-meste/o-meste/>.

*Město Vsetín: O našem městě* [online]. Vsetín, 2016 [cit. 2017-02-14]. Dostupné z: <http://www.mestovsetin.cz/o%2Dvsetine/d-523456/p1=49089>.

MÜLLEROVÁ, Libuše. *Auditing pro manažery, aneb, Proč a jak se ověřuje účetní závěrka*. 2. vyd. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2013. 175 s. ISBN 978-80-7357-988-3.

MÜLLEROVÁ, Libuše a Michal ŠINDELÁŘ. *Účetnictví, daně a audit v obchodních korporacích*. Praha: Grada Publishing, 2000. Účetnictví a daně (Grada). ISBN 978-80-247-5806-0.

*Návrh zákona o řízení a kontrole veřejných financí* [online], ©2016 [cit. 2017-03-06]. Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/kontrola-verejnych-financi/ostatni-dokumenty/navrh-zakona-o-rizeni-a-kontrole-verejny-25580>

PASTUSZKOVÁ, Eliška. *Finanční vztahy a výkonnost veřejné správy*. Žilina: Georg, 2011. ISBN 978-80-89401-65-9.

PEKOVÁ, Jitka. *Hospodaření a finance územní samosprávy*. Vyd. 1. Praha: Management Press, 2004. ISBN 80-726-1086-4.

PROKŮPKOVÁ, Danuše a Tomáš BARTOŠ. *Ověření účetní závěrky vybraných organizací veřejného sektoru*. Vyd. 1. české. Praha: Český institut interních auditorů, 2014. ISBN 978-80-86689-53-1.

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

SEDLÁČEK, Jaroslav. *Základy auditu*. Brno: Masarykova univerzita, 2006. ISBN 80-210-4168-4.

*Účetní kavárna* [online], ©2016. Praha [cit. 2016-08-22]. Dostupné z: [http://www.ucetnikavarna.cz/archiv/dokument/doc-d9320v12139-prezkoumani-hospodareni-versus-audit/?search\\_query=\\$issue=34180](http://www.ucetnikavarna.cz/archiv/dokument/doc-d9320v12139-prezkoumani-hospodareni-versus-audit/?search_query=$issue=34180).

*Uherské Hradiště: Město Uherské Hradiště* [online]. Uherské Hradiště, 2015 [cit. 2017-02-12]. Dostupné z: <https://www.mesto-uh.cz/Folders/513-1-Mesto.aspx>.

Uherské Hradiště, ©2016. Výroční zpráva 2015 [online]. Uherské Hradiště [cit. 2016-09-09]. Ke stažení: <https://www.mesto-uh.cz/Articles/156975-2-Vyrocnizprava+2015.aspx>.

VÁCHAL, Jan a Marek VOCHOZKA. *Podnikové řízení*. Praha: Grada, 2013. Finanční řízení. ISBN 978-80-247-4642-5.

*Valašské Meziříčí* [online]. Valašské Meziříčí, 2016 [cit. 2017-02-14]. Dostupné z: <http://www.valasskemezirici.cz/o-meste/ds-1002/archiv=0&p1=17576>.

*Valašské Meziříčí: Zpráva o stavu města Valašské Meziříčí 2010* [online]. Valašské Meziříčí, 2010 [cit. 2017-02-14]. Dostupné z: <http://www.valasskemezirici.cz/zprava-o-stavu-mesta-valasske-mezirici-2010/ds-1014/archiv=0&p1=17576>.

*Základní informace – OLAF*, ©2009 [cit. 2017-03-06]. Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cs/zahranicni-sektor/ochrana-financnich-zajmu/financni-zajmy-evropskych-spolecenstvi/urad-pro-boj-proti-podvodum-olaf/zakladni-informace-olaf>.

*Zákon č. 6/1993 Sb. České národní rady o České národní bance*. In: Sbíрка zákonů České republiky [online]. Částka 3, s. 35 – 42 [cit. 2016-09-20]. Dostupné také z: <http://www.zakonyprolidi.cz/cs/1993-6#f1472523>.

*Zákon č. 93/2009 Sb., o auditorech*. In: Sbíрка zákonů České republiky [online]. Částka 30, s. 1166 – 1189 [cit. 2016-09-20]. Dostupné také z: <http://www.zakonyprolidi.cz/cs/2009-93>.

*Zákon č. 104/2000 Sb., o Státním fondu dopravní infrastruktury a o změně zákona č. 171/1991 Sb., o působnosti orgánů České republiky ve věcech převodů majetku státu na jiné osoby a o Fondu národního majetku České republiky, ve znění pozdějších předpisů*. In: Sbíрка zákonů České republiky [online]. Částka 32, s. 1549 – 1552 [cit. 2016-09-20]. Dostupné také z: <http://www.zakonyprolidi.cz/cs/2000-104#cast1>.

*Zákon č. 128/2000 Sb., o obcích*. In: Sbíрка zákonů České republiky [online]. Částka 38, s. 1737 – 1764 [cit. 2016-09-20]. Dostupné také z: <http://www.zakonyprolidi.cz/cs/2000-128>.

*Zákon č. 227/2007 Sb. o nadacích a nadačních fondech*. In: Sbíрка zákonů České republiky [online]. Částka 72, s. 2767 – 2767 [cit. 2016-09-20]. Dostupné také z: <http://zakony-online.cz/?s143&q143=all>.



*Zákon č. 320/2001 Sb., o finanční kontrole ve veřejné správě.* In: Sbírka zákonů České republiky [online]. Částka 122, s. 7264 – 7276 [cit. 2016-09-20]. Dostupné také z: <http://www.zakonyprolidi.cz/cs/2001-320>.

*Zákon č. 128/2000 Sb., o obcích.* In: Sbírka zákonů České republiky [online]. Částka 38, s. 1743 – 1744 [cit. 2017-03-11]. Dostupné také z: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/2000-128>

*Zákon č. 420/2004 Sb., o přezkoumávání hospodaření územních samosprávných celků a dobrovolných svazků obcí.* In: Sbírka zákonů České republiky [online]. Částka 138, s. 8078 – 8086 [cit. 2016-09-20]. Dostupné také z: <http://www.zakonyprolidi.cz/cs/2004-420>

*Zákon č. 563/1991 o účetnictví.* In: Sbírka zákonů České republiky [online]. Částka 107, s. 2802 – 2810 [cit. 2016-09-20]. Dostupné také z: <http://www.zakonyprolidi.cz/cs/1991-563>.

**SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK**

AICPA	American Institute of Certified Public Accountants
C&GA	Comptroller and Auditor General
CPA	Certified Public Accountant
CSÚIS	Centrální systém účetních informací státu
ČIIA	Český institut interních auditorů
ČR	Česká republika
ČSÚ	Český statistický úřad
D	Dal
DPH	Daň z přidané hodnoty
DSO	Dobrovolný svazek obcí
ES	Evropské společenství
EU	Evropský unie
IGAE	General Control and Audit Office
LOLF	La loi organique relative aux lois de finances
MČ HMP	Městské části hlavního města Prahy
MD	Má dáti
MFČR	Ministerstvo financí České republiky
MHMP	Magistrát hlavního města Prahy
OLAF	European AntiFraud Office
PFIC	Public Internal Financial Control
SEC	Securities and Exchange Commission
UEFA	Unie Evropských fotbalových asociací
USA	Spojené státy Americké
ÚSC	územní samosprávný celek
VZ	veřejná zakázka

ZISC      Zpráva o systému vnitřní kontroly

ZŠ        základní škola

**SEZNAM OBRÁZKŮ**

Obrázek 1 – Audit z hlediska funkčnosti a určenosti adresátům (vlastní zpracování na základě Šebestové, 2008, s. 137).....	16
Obrázek 2 – Audit hlediska času (vlastní zpracování na základě Šebestové, 2008, s. 137).....	16
Obrázek 3 – Audit hlediska šíře s hloubky záběru (vlastní zpracování na základě Šebestové, 2008, s. 137).....	17
Obrázek 4 – Audit hlediska ověřovaného subjektu (vlastní zpracování na základě Šebestové, 2008, s. 137).....	17
Obrázek 5 – Počet případů OLAF (vlastní zpracování podle dat European.....	31
Obrázek 6 – Vývoj zabezpečení přezkoumání hospodaření obcí (vlastní zpracování na základě informací Ministerstva financí ČR, ©2016).....	40
Obrázek 7 – Podíl přezkoumání hospodaření obcí auditorem nebo krajským úřadem podle velikosti obce (vlastní zpracování na základě informací Ministerstva financí ČR, ©2016) .....	41
Obrázek 8 – Chyby, nedostatky a upozornění na rizika při přezkoumání hospodaření města Uherské Hradiště (vlastní zpracování na základě zpráv auditora, ©2012-2016).....	48
Obrázek 9 – Chyby, nedostatky a upozornění na rizika při přezkoumání hospodaření města Kroměříž (vlastní zpracování na základě zpráv auditora, ©2012-2016) .....	56
Obrázek 10 - Nejčtenější chyby a nedostatky zjištěné krajskými úřady a MHMP (vlastní zpracování na základě informací Ministerstva financí ČR, ©2016) .....	64

**SEZNAM TABULEK**

Tabulka 1 – Hraníční kritéria pro určení velikosti účetní jednotky (vlastní zpracování na základě zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví) .....	24
Tabulka 2 – Počet interních auditorů ve veřejné správě v roce 2015 (vlastní zpracování na základě zprávy Ministerstva financí ČR, ©2016, str. 8).....	38
Tabulka 3 – Údaje o výkonu interních auditů (vlastní zpracování na základě Ministerstva financí ČR, ©2016) .....	39
Tabulka 4 – Struktura obcí včetně MČ HMP podle velikosti, které přezkoumaly přezkoumávající orgány a auditori (vlastní zpracování na základě informací Ministerstva financí ČR, ©2016) .....	40
Tabulka 5 – Seznam respondentů pro řízené rozhovory (vlastní zpracování).....	57
Tabulka 6 – Četnost porušení vybraných právních předpisů obcemi, DSO a MČ HMP v roce 2013 (vlastní zpracování na základě informací Ministerstva financí ČR, ©2016) .....	65
Tabulka 7 - Četnost porušení vybraných právních předpisů obcemi, DSO a MČ HMP v roce 2014 (vlastní zpracování na základě informací Ministerstva financí ČR, ©2016).....	66
Tabulka 8 - Četnost porušení vybraných právních předpisů obcemi, DSO a MČ HMP v roce 2015 (vlastní zpracování na základě informací Ministerstva financí ČR, ©2016).....	66
Tabulka 9 – Postup účtování přijatého investičního transferu ze státního rozpočtu u příjemce (vlastní zpracování) .....	74
Tabulka 10 – Postup účtování přijatého neinvestičního transferu ze státního rozpočtu u příjemce (vlastní zpracování) .....	75