

Metodika pro nastavení vnitřního kontrolního systému u příspěvkových organizací

Bc. Tereza Větrovcová

Diplomová práce
2023



Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně
Fakulta managementu a ekonomiky

Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně
Fakulta managementu a ekonomiky
Ústav financí a účetnictví

Akademický rok: 2022/2023

ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

(projektu, uměleckého díla, uměleckého výkonu)

Jméno a příjmení:	Tereza Větrovcová
Osobní číslo:	M21975
Studijní program:	N0412A050011 Finance
Specializace:	Finanční kontrola
Forma studia:	Kombinovaná
Téma práce:	Metodika pro nastavení vnitřního kontrolního systému u příspěvkových organizací

Zásady pro vypracování

Úvod

Definujte cíle práce a použité metody zpracování práce.

I. Teoretická část

- Zpracujte literární rešerši z oblasti hospodaření příspěvkových organizací a problematiky vnitřního kontrolního systému.

II. Praktická část

- Proveďte analýzu výsledků veřejnosprávních kontrol příspěvkových organizací.
- Na základě provedené analýzy a teoretických poznatků navrhnete soubor doporučení pro předcházení nejčastěji zjišťovaným nedostatkům ve vnitřním kontrolním systému.
- Navrhnete metodický pokyn a podrobně jej rizikové analýze.

Závěr

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

Seznam doporučené literatury:

- ANHEIER, Helmut K. a Stefan TOEPLER. *Nonprofit organizations: theory, management, policy*. 3rd ed. New York: Routledge, 2022, 605 s. ISBN 978-1-138-62549-5.
- CZUDEK KRANECOVÁ, Jana et al. *Komentář k zákonu o finanční kontrole ve veřejné správě*. Plzeň: Aleš Čeněk, 2021, 308 s. ISBN 978-80-7380-810-5.
- GAZZOLA, Patrizia a Stefano AMELIO. *Performance measurement in non-profit organizations: the road to integrated reporting*. New York: Routledge, 2022, 143 s. ISBN 978-1-032-39588-3.
- MÁČE, Miroslav. *Manažerské účetnictví veřejného sektoru*. Praha: Grada, 2018, 512 s. ISBN 978-80-271-2003-1.
- ŠPAČEK, David. *Public management: v teorii a praxi*. Praha: C. H. Beck, 2016, 384 s. ISBN 978-80-7400-621-0.

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

Datum zadání diplomové práce: **10. února 2023**
Termín odevzdání diplomové práce: **21. dubna 2023**

L.S.

prof. Ing. David Tuček, Ph.D.
děkan

prof. Dr. Ing. Drahomíra Pavelková
garant studijního programu

Ve Zlíně dne 10. února 2023

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 přípouští-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 20. 4. 2023

Jméno a příjmení: Tereza Větrovcová

.....
podpis diplomanta

ABSTRAKT

Diplomová práce je zaměřena na vnitřní kontrolní systém příspěvkových organizací. Cílem práce je vytvoření metodického pokynu, který umožní příspěvkovým organizacím ověřit a optimalizovat úroveň svého vnitřního kontrolního systému. Podstatou řešení bylo provedení analýzy nedostatků zjišťovaných kontrolními orgány u příspěvkových organizací. Na základě definovaných problematických oblastí vyplývajících z analýzy byly vytvořeny kontrolní listy a metodické pomůcky pro prostředí příspěvkových organizací. Využitím metodického pokynu lze předcházet pochybením a zvýšit tak efektivnost hospodaření příspěvkových organizací s veřejnými prostředky.

Klíčová slova: příspěvková organizace, vnitřní kontrolní systém, efektivnost

ABSTRACT

The diploma thesis is focused on the internal control system of contributory organizations. The aim of the thesis is to create a methodical instruction, which the contributory organizations will use to verify and optimize the level of their internal control system. The essence of the solution was to perform an analysis of the shortcomings detected by the control authorities. Based on the defined problem areas, checklists and methodical aids were created for contributory organizations. It is possible to prevent mistakes and to increase efficiency of the management of contributory organizations with public funds by using of the methodical instruction.

Keywords: contributory organizations, internal control system, efficiency

Ráda bych touto cestou poděkovala paní Ing. Milaně Otrusinové, Ph.D. za odborné vedení, cenné rady a podněty, které mi poskytla při zpracování této práce. Velmi si vážím její ochoty a času, který mi věnovala.

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

OBSAH

ÚVOD	10
CÍLE A METODY ZPRACOVÁNÍ PRÁCE	11
I TEORETICKÁ ČÁST	12
1 PŘÍSPĚVKOVÉ ORGANIZACE	13
1.1 HISTORICKÝ RÁMEC	14
1.2 LEGISLATIVNÍ RÁMEC.....	16
1.3 HOSPODAŘENÍ PŘÍSPĚVKOVÝCH ORGANIZACÍ	18
1.3.1 Vztah zřizovatele a příspěvkové organizace	18
1.3.2 Zdroje financování	19
1.3.3 Rozpočet příspěvkové organizace.....	19
1.3.4 Hospodaření s majetkem	20
1.3.5 Hospodářská činnost	21
1.3.6 Oblast vnitřního kontrolního systému.....	21
2 VNITŘNÍ KONTROLNÍ SYSTÉM DLE ZÁKONA O FINANČNÍ KONTROLE	22
2.1 EFEKTIVNOST	22
2.2 PRINCIPY VNITŘNÍHO KONTROLNÍHO SYSTÉMU	26
2.3 KONTROLNÍ PROSTŘEDÍ.....	28
2.4 MONITORING.....	29
2.5 INFORMACE A KOMUNIKACE	29
2.6 ŘÍZENÍ RIZIK.....	30
2.7 ŘÍDICÍ KONTROLA	32
2.7.1 Předběžná kontrola.....	33
2.7.2 Průběžná a následná kontrola.....	34
2.8 PROBLÉMOVÉ OBLASTI ZÁKONA O FINANČNÍ KONTROLE.....	36
2.8.1 Otázka odpovědnosti.....	37
2.8.2 Personální otázka	38
3 DALŠÍ PRVKY VNITŘNÍHO KONTROLNÍHO SYSTÉMU	39
3.1 FINANČNÍ ANALÝZA	39
3.2 ÚČETNICTVÍ	41
3.3 INVENTARIZACE	41
3.4 REGISTR SMLUV	42
4 PROBLEMATIKA PODVODŮ	43
4.1 TROJÚHELNÍK PODVODU	43
4.2 INDIKÁTORY PODVODU	43
II PRAKTICKÁ ČÁST	45

5	VYBRANÉ STATISTICKÉ ÚDAJE O PŘÍSPĚVKOVÝCH ORGANIZACÍCH.....	46
6	ANALÝZA VÝSLEDKŮ VEŘEJNOSPRÁVNÍCH KONTROL.....	47
6.1	ZPŮSOB PROVEDENÍ ANALÝZY	47
6.2	VÝSLEDKY PROVEDENÉ ANALÝZY.....	48
6.2.1	Oblast řídicí kontroly	49
6.2.2	Oblast účetnictví.....	50
6.2.3	Oblast inventarizace	51
6.2.4	Oblast nakládání s majetkem	51
6.2.5	Oblast fondů	52
6.2.6	Oblast odměňování.....	53
6.2.7	Oblast registru smluv	53
6.2.8	Oblast veřejných zakázek.....	54
6.2.9	Oblast cestovních náhrad	55
6.2.10	Oblast hospodářské činnosti.....	55
6.2.11	Oblast dotací.....	56
6.2.12	Oblast pohledávek.....	56
6.2.13	Oblast autoprovozu	57
6.2.14	Oblast pokladny	57
7	NAVRŽENÁ DOPORUČENÍ PRO PŘEDCHÁZENÍ NEDOSTATKŮM	58
7.1	ŘÍDICÍ KONTROLA	58
7.1.1	Personální obsazení u předběžné kontroly	59
7.1.2	Pověření.....	60
7.1.3	Zastupitelnost	61
7.1.4	Příjmové operace.....	61
7.1.5	Výdajové operace.....	62
7.1.6	Specifické oblasti předběžné kontroly	64
7.1.7	Individuální a limitovaný příslib.....	65
7.2	ÚČETNICTVÍ	66
7.3	INVENTARIZACE	67
7.4	NAKLÁDÁNÍ S MAJETKEM.....	68
7.5	ODMĚŇOVÁNÍ	69
7.6	REGISTR SMLUV	70
7.7	VEŘEJNÉ ZAKÁZKY	70
7.8	SPRÁVA POHLEDÁVEK.....	71
7.9	POKLADNA	72
8	NÁVRH METODICKÉHO POKYNU	73
8.1	CÍL METODICKÉHO POKYNU	73
8.2	JAK METODICKÝ POKYN POUŽÍVAT.....	73
8.3	NASTAVENÍ VNITŘNÍHO KONTROLNÍHO SYSTÉMU DLE ZÁKONA O FINANČNÍ KONTROLE.....	74
8.3.1	Organizační zajištění.....	74

8.3.2	Komunikace a předávání informací	75
8.4	PŘEDBĚŽNÁ KONTROLA.....	75
8.4.1	Personální zajištění předběžné kontroly.....	76
8.4.2	Limitované přísliby	77
8.4.3	Schvalovací postupy pro veřejné zakázky zadávané v režimu zákona	80
8.5	PRŮBĚŽNÁ A NÁSLEDNÁ KONTROLA.....	81
8.5.1	Finanční analýza.....	82
8.6	DALŠÍ PRVKY VNITŘNÍHO KONTROLNÍHO SYSTÉMU.....	88
8.6.1	Podvody.....	88
8.6.2	Majetek.....	90
8.6.3	Inventarizace	93
8.6.4	Registr smluv	95
9	RIZIKOVÁ ANALÝZA PROJEKTU	97
9.1	PŘÍNOSY NAVRŽENÉHO METODICKÉHO POKYNU	97
9.2	MOŽNÉ EKONOMICKÉ DOPADY VYUŽITÍ METODICKÉHO POKYNU	97
9.3	RIZIKA PROJEKTU	99
9.4	ČASOVÁ ANALÝZA VYUŽITÍ METODICKÉHO POKYNU.....	99
9.5	ZAVEDENÍ METODICKÉHO POKYNU DO PRAXE.....	100
	ZÁVĚR	101
	SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY.....	102
	SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK.....	118
	SEZNAM OBRÁZKŮ	119
	SEZNAM TABULEK.....	120
	SEZNAM PŘÍLOH.....	122

ÚVOD

Dnešní doba je poměrně dynamická, v mnoha oblastech dochází k výrazným změnám i nečekaným geopolitickým událostem. To vše může mít negativní vliv na stav veřejných financí, kterými jsou příspěvkové organizace v převážné míře financovány.

Je tak v zájmu příspěvkových organizací hospodařit maximálně efektivně, byť jejich finanční řízení může být významně ovlivněno také přístupem jejich zřizovatele. Na druhou stranu lze spatřovat výhodu příspěvkových organizací v tom, že jejich činnost je formou příspěvků na provoz financována zřizovatelem. Nehrozí jim tak, na rozdíl od jiných neziskových organizací, zánik z důvodu nedostatku finančních prostředků.

Cílem práce je představit možnosti, jak vytvořit funkční vnitřní kontrolní systém a přispět tak ke zvýšení efektivnosti hospodaření příspěvkových organizací. Povinnost zavést a udržovat vnitřní kontrolní systém je příspěvkovým organizacím uložena zákonem o finanční kontrole. Zároveň jsou také stanoveny některé minimální požadavky, jak má tento systém vypadat a fungovat. Práce představuje příspěvkovým organizacím způsob, jak legislativní požadavky nejen naplnit, ale také efektivně využít.

Teoretická část práce je zaměřena na literární rešerši z oblasti příspěvkových organizací, je zde vymezen jejich právní rámec i specifika hospodaření. Dále je teoretická část zaměřena na vnitřní kontrolní systém jak z pohledu zákona o finanční kontrole, tak z pohledu dalších možných prvků nad rámec legislativních požadavků.

V praktické části diplomové práce je provedena analýza nejčastěji zjišťovaných nedostatků vyplývajících z informací poskytnutých kontrolními orgány o provedených veřejnosprávních kontrolách příspěvkových organizací. Z výsledků analýzy jsou odvozena doporučení, jak zjišťovaným nedostatkům předcházet a snížit tak možné negativní dopady na hospodaření organizace, které mohou z případných pochybení vyplývat.

V projektové části práce je navržen metodický pokyn, který příspěvková organizace může využít pro nastavení svého vnitřního kontrolního systému a ověření dodržování právních předpisů ve vybraných oblastech. Dále jsou zde představeny možnosti zavedení dalších prvků vnitřního kontrolního systému, např. v oblasti inventarizace, nakládání s majetkem či prevence podvodů páchaných zaměstnanci organizace.

CÍLE A METODY ZPRACOVÁNÍ PRÁCE

Cílem diplomové práce je vytvoření metodického pokynu, který umožní příspěvkovým organizacím ověřit jejich stávající vnitřní kontrolní systém a zároveň upozorní na možné odchylky od žádoucího stavu. Příspěvkovým organizacím tak umožní včas přijmout opatření k nápravě či zefektivnění svého vnitřního kontrolního systému. Cílovou skupinou jsou především příspěvkové organizace, avšak vzhledem k jejich napojení na zřizovatele bude možné navržený pokyn využít také jejich zřizovateli. Metodický pokyn bude zaměřen na zajištění povinností, které jsou příspěvkovým organizacím a jejich vedoucím zaměstnancům ukládány právními předpisy, v některých bodech budou navržena možná rozšiřující řešení nad rámec legislativních povinností.

V první části práce budou získány teoretické poznatky jednak z oblasti příspěvkových organizací, jejich začlenění v rámci veřejného sektoru, právního postavení a jejich hospodaření. Dále se práce zaměří na základní teoretická východiska vnitřního kontrolního systému, analýzu jeho vnitrostátní úpravy, vč. případných problematických oblastí či jeho méně zjevných aspektů.

V druhé části práce budou nejprve analyzovány výsledky veřejnosprávních kontrol provedených u příspěvkových organizací vybranými kontrolními orgány za období roku 2015 – 2021. Cílem je získání komplexního a uceleného přehledu o nejčastěji zjišťovaných nedostacích u příspěvkových organizací. Metodou komparace a indukce pak budou z teoretických poznatků a z poznatků o nejčastěji zjišťovaných nedostacích dovozována k vybraným oblastem doporučení.

V poslední části práce budou teoretické poznatky i poznatky z analytické části práce za využití syntézy formovány do podoby kontrolních listů a metodických pomůcek a bude tak vytvořen ucelený metodický pokyn. V závěru práce bude vytvořený metodický pokyn podroben rizikové analýze. Reálnost a smysluplnost využití navrženého metodického pokynu bude ověřena ve spolupráci s vybranou příspěvkovou organizací.

I. TEORETICKÁ ČÁST

1 PŘÍSPĚVKOVÉ ORGANIZACE

Jedním z důvodů existence veřejného sektoru jsou tržní selhání, která se v rámci tržní ekonomiky projevují různými formami a v různé intenzitě.

Jednou z forem selhání trhu je zajišťování kolektivních (veřejných) statků a existence externalit (Mikušová Meričková a Stejskal, 2014, s. 24). Příspěvkové organizace jsou zřizovány právě jako reakce na tato tržní selhání, neboť se podílejí především na produkci smíšených veřejných statků, případně na bezplatné produkci soukromých statků.

Tyto statky jsou veřejným sektorem zajišťovány z důvodu naplňování sociální spravedlnosti, či z důvodu jejich žádoucí spotřeby ve větší míře. Příkladem jsou např. statky poskytované v oblasti zdravotnictví či sociálních služeb. U těchto statků je narušen princip nerivality (na rozdíl od čistě veřejného statku – zdravotník ošetří pouze omezený počet pacientů, sociální služby pojmu pouze omezený počet klientů). Proto jsou za určitých okolností uživatelé těchto produktů nuceni akceptovat určitou cenu (je narušen princip nevylučitelnosti). (Kraftová, 2002, s. 7)

U soukromých statků, které jsou poskytovány zcela zdarma, hraje roli také státní paternalismus. Jedná se o statky, které přinášejí pozitivní externality a snižují ty negativní. Stát tak má zájem na jejich produkci, neboť jejich spotřeba přináší prospěch celé společnosti. Pro společnost není výhodné vyloučit ze spotřeby těchto statků jednotlivce, kteří by za ně nemohli platit. Typickým příkladem je vzdělávání na základních a středních školách. (Mikušová Meričková a Stejskal, 2014, s. 72)

Z perspektivy externalit je zřejmé, že přínos z činnosti příspěvkových organizací je přenášen na třetí osoby, jejich ekonomická aktivita přináší vedlejší efekt, který neprochází trhem (externí efekt). (Mikušová Meričková a Stejskal, 2014, s. 92)

Užitek z činnosti organizace tak nezůstává u daného producenta (školy), ale připadá jinému subjektu (zaměstnavatel získá kvalifikovaného pracovníka, student získá lepší finanční ohodnocení). (Kraftová, 2002, s. 8)

Nejčastěji jsou příspěvkové organizace zřizovány pro zajištění služeb v oblasti školství, sociální, zdravotnictví, kultury, bezpečnosti či správy majetku. Činnosti, které příspěvkové organizace zabezpečují, jsou zpravidla natolik složité a rozsáhlé, že vyžadují samostatnou právní subjektivitu. Příspěvkové organizace jsou zřizovány a rušeny jak na základě rozhodnutí státu, tak i územně samosprávních celků. (Otrusínová a Kubíčková, 2011, s. 6)

Z pohledu zákona o účetnictví se jedná o **vybrané účetní jednotky**, z pohledu daně z příjmů jsou řazeny mezi **veřejně prospěšné poplatníky**, obecně jsou chápány jako **organizace neziskové**, přestože za určitých okolností zisk tvořit mohou. (Hošáková a Lang, 2018, s. 9)

Pro příspěvkové organizace je charakteristický finanční a majetkoprávní vztah s jejich zřizovatelem. Prostřednictvím příspěvků a odvodů jsou napojeny na rozpočet zřizovatele, neboť své činnosti poskytují obvykle bezplatně, nebo za takové ceny, kterými nejsou schopny pokrýt své náklady. (Svobodová, 2021, s. 13)

1.1 Historický rámec

Příspěvkové organizace jsou svým způsobem ve světě ojedinělé. Institut příspěvkové organizace je zakotven již jen v právním řádu Slovenské republiky, což je zřejmě důsledkem společné právní úpravy z dob bývalého Československa. Vymezení příspěvkových organizací se poprvé pravděpodobně objevilo v rozpočtovém řádu národních výborů v roce 1958 (Vyhláška ze dne 9. 6. 1958 o rozpočtovém řádu národních výborů, 1958). V Německu, Rakousku či ve Francii existuje sice podobný typ organizací, nejedná se však o příspěvkové organizace v našem významu, ale o veřejné instituce s vazbou na státní finance. (Lovětínský a Mylková, 2011)

Propojení neziskových organizací a státu je dán historickým vývojem a chápáním státního zřízení. Neziskový sektor se na území střední Evropy vyvíjel v předchozích stoletích převážně ve spolupráci se státem, nikoliv jako protikladná reakce na něj. To je rozdíl např. od přístupu v USA, kde obecně panuje nedůvěra v centrální státní sílu, je kladen důraz na svobodu rozhodování a individualitu. Neziskové organizace jsou zde proto založeny převážně na příspěvcích soukromých subjektů. (Anheier a Toepler, 2022, s. 43)

Forma řízení příspěvkových organizací i omezení jejich vlastnických práv je patrně ovlivněno dobou, ve které vznikaly. Jednalo se o období po druhé světové válce, v době totalitního režimu, ve kterém stát usiloval o maximální kontrolu nad chováním společnosti i ekonomiky.

Možnost (byť omezená) disponovat s vlastním majetkem byla příspěvkovým organizacím umožněna relativně nedávno, v roce 2009, tj. 20 let od pádu komunistického režimu v naší zemi. (Kopecký, 2020)

Problematickou otázkou může být také oblast rozpočtu, kterým je příspěvková organizace napojena na zřizovatele. Důsledkem správních reforem probíhajících po roce 1989, u nichž však nebyl kladen důraz také na reformu personálního a finančního managementu veřejných institucí, jsou dodnes patrné určité pozůstatky tehdejšího přístupu k řízení. Např. v oblasti rozpočetnictví je kladen důraz zejména na krátkodobé rozpočty, alokace zdrojů bývá netransparentní a vyzdvihuje se důležitost formálního sledování výstupů nad samotnými výsledky. (Špaček, 2016, s. 57)

Pro zajištění zdrojů tím došlo u veřejných organizací k vytvoření „*klasické rozpočtové strategie*“, kterou Špaček (2016, s. 57) popisuje takto:

- „*Požaduj více zdrojů, než potřebuješ, tvůj požadavek bude určitě krácen.*
- *Utrat' všechny alokované zdroje do konce rozpočtového období, zejména v případech, kdy není možný transfer ušetřených zdrojů do následujícího období (když ušetříš, riskuješ snížení limitu v následujícím období).*
- *Lobuj po celé rozpočtové období za přidělení dostatečných zdrojů.*“

Některé prvky této strategie získávání a užívání zdrojů mohou být uplatňovány i v dnešní době, a to nejen u příspěvkových organizací. Tento přístup by však mohl být v rozporu s hospodárným, efektivním a účelným vynakládáním veřejných prostředků.

Problematiku procesu sestavování rozpočtu v neziskových organizacích se zabývá i Drury (2021, s. 403-404). Nejedná se ovšem pouze o problematiku příspěvkových organizací, ale stejně tak se týká i dalších institucí veřejného sektoru či církví. Problém spočívá v tom, že výstupy těchto institucí nelze obvykle předem přesně kvantifikovat a následně ani měřit. Zatímco soukromé subjekty sestavují rozpočty na základě vyváženého vztahu mezi náklady a tržbami, organizace veřejného sektoru klade důraz na náklady, následně však neřeší, čeho mělo být za tyto náklady dosaženo. (Drury, 2021, s. 403-404)

Jako řešení Drury nabízí tzv. metodu Zero based budgeting (rozpočtování s nulovým základem), při které se nevychází z rozpočtu předchozího roku, ale náklady se stanovují od nuly, tj. u každého rozpočtovaného nákladu se zdůvodňuje jeho potřeba. Není nutné takto plánovat celý rozpočet, lze se zaměřit pouze na náklady, které jsou ovlivnitelné. Příkladem mohou být náklady na reprezentaci, školení apod. (Drury, 2021, s. 404)

1.2 Legislativní rámec

Příspěvková organizace je právnická osoba veřejného práva¹, která má právní osobnost, tzn. má svá práva a povinnosti a je způsobilá právně jednat. Jedná se však o atypickou formu právnické osoby, neboť má omezenou vlastnickou subjektivitu a některá její právní jednání jsou podmíněna souhlasem zřizovatele. V případě, že není předchozí souhlas udělen, jedná se ze strany příspěvkové organizace o zdánlivé právní jednání, které nevyvolává žádné právní následky, a ke kterému se nepřihlíží. (Kopecký, 2020)

Vzhledem k širokému spektru činností, ke kterým jsou příspěvkové organizace zřízeny, existuje stejně široké spektrum právních předpisů, kterými je činnost příspěvkových organizací upravena. Primárně lze příspěvkové organizace rozlišit dle právního předpisu, na základě kterého jsou zřízeny:

- příspěvkové organizace územních samosprávných celků (zákon č. 250/2000 Sb.);
- státní příspěvkové organizace (zákon č. 218/2000 Sb.). (Hošáková a Musilová, 2015, s. 7)

Základním právním předpisem pro příspěvkové organizace zřizované ÚSC je **zákon č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech ÚSC**. Dle ustanovení § 23 odst. 1 tohoto zákona jsou příspěvkové organizace zřizovány:

- k plnění úkolů svého zřizovatele,
- k zabezpečení veřejně prospěšných činností,
- k hospodářskému využívání jeho majetku.

Ustanovení § 27 – § 37 vymezuje způsob vzniku příspěvkové organizace, způsob hospodaření se svěřeným majetkem, finanční hospodaření příspěvkových organizací, vztah se zřizovatelem, hospodaření s peněžními fondy a další práva a povinnosti příspěvkové organizace.

Stěžejním dokumentem pro příspěvkovou organizaci je zřizovací listina, která obsahuje např. vymezení hlavního účelu organizace a tomu odpovídající předmět činnosti, označení statutárních orgánů a způsob, jakým tyto orgány vystupují jménem organizace, vymezení svěřeného majetku. (Česko, 2000b)

¹ Z pohledu právní vědy není zařazení příspěvkové organizace do kategorie soukromého nebo veřejného práva jednoznačné a nelze tuto kategorii přesně vymezit, nicméně převažují argumenty pro zařazení do práva veřejného. (Kopecký, 2020)

Vztah mezi zřizovatelem a příspěvkovou organizací je také upraven v zákoně č. 128/2000 Sb., o obcích, v zákoně č. 129/2000 Sb., o krajích a v zákoně č. 131/2000 Sb., o hlavním městě Praze. Tyto právní předpisy zejména definují, jakým způsobem se podílí zastupitelstvo a rada ÚSC na rozhodování o fungování příspěvkových organizací. (Maderová Voltnerová a Tégel, 2009, s. 6)

Pro státní příspěvkové organizace je základním právním předpisem **zákon č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů (rozpočtová pravidla)**. Hospodaření příspěvkových organizací je upraveno především v ustanovení § 53 – 70 tohoto zákona. (Česko, 2000a)

Dalším důležitým zákonem je pro státní příspěvkové organizace **zákon č. 219/2000 Sb., o majetku České republiky a jejím vystupování v právních vztazích**, který upravuje výkon zakladatelských či zřizovatelských funkcí. Úkolem státních příspěvkových organizací je zabezpečovat základní funkce státu, a to poskytováním služeb pro společnost. (Hošáková a Lang, 2018, s. 9)

Forma statutárního orgánu příspěvkové organizace není zákonem vymezena. Je tedy na zřizovateli, zda zvolí **kolektivní nebo monokratický orgán**, a jak bude označován. (Kopecký, 2020). Nejčastěji je u příspěvkových organizací volen ředitel jako monokratický orgán (Otrusínová a Kubíčková, 2011, str. 28). Ve své práci proto budu pro zjednodušení využívat pro statutární orgán označení ředitel.

Řada povinností je pro příspěvkové organizace stanovena v **zákoně č. 320/2001 Sb., o finanční kontrole** ve veřejné správě a o změně některých zákonů (dále také pouze zákon o finanční kontrole), vč. prováděcí **vyhlášky č. 416/2004 Sb.**, (dále také pouze prováděcí vyhláška), a to z toho důvodu, že příspěvková organizace nakládá s veřejnými prostředky. Podrobný rozbor těchto právních předpisů je uveden v další části práce.

Další významné právní předpisy pro činnost příspěvkových organizací jsou:

- **zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví**, vč. prováděcí **vyhlášky 410/2009 Sb.**, kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro některé vybrané účetní jednotky, dále **vyhlášky č. 270/2010 Sb., o inventarizaci majetku a závazků**. S touto právní úpravou pak souvisí **České účetní standardy** č. 701 – 710;
- **vyhláška Ministerstva financí č. 114/2002 Sb.**, o fondu kulturních a sociálních potřeb;

- **zákon č. 134/2016 Sb., o zadávání veřejných zakázek**, vč. nařízení vlády stanovující příslušné finanční limity;
- **zákon č. 340/2015 Sb., o zvláštních podmínkách účinnosti některých smluv, uveřejňování těchto smluv a o registru smluv** (dále také pouze zákon o registru smluv);
- **zákon č. 262/2006 Sb., zákoník práce**;
- **zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů**.

Ostatní legislativa se odvíjí od prováděných činností konkrétní organizace, může jít např. o zákon č. 561/2004 Sb., o předškolním, základním, středním, vyšším odborném a jiném vzdělávání (školský zákon), zákon č. 108/2006 Sb., o sociálních službách apod.

Významným dokumentem je pro příspěvkové organizace jejich zřizovací listina, prostřednictvím které zřizovatel obvykle specifikuje další práva a povinnosti organizace a další podstatné náležitosti stanovené právními předpisy. (Česko, 2000a; Česko, 2000b)

1.3 Hospodaření příspěvkových organizací

Zřizovat příspěvkové organizace mohou správci kapitol státního rozpočtu (ústřední orgány státní správy, organizační složky státu), územní samosprávné celky (obce, kraje) a dobrovolné svazky obcí. Dobrovolné svazky obcí mohou zřizovat pouze takové příspěvkové organizace, jejichž předmětem činnosti jsou úkoly v oblasti školství. (Czudek Kranecová et al., 2021, s. 103)

1.3.1 Vztah zřizovatele a příspěvkové organizace

Mezi příspěvkovou organizací a zřizovatelem je úzký vztah, který vzniká zejména napojením organizace na rozpočet zřizovatele, způsobem hospodaření s majetkem a podmínkou souhlasu zřizovatele pro vymezená právní jednání organizace. Zřizovatel má vůči své příspěvkové organizaci řadu práv i povinností, např.:

- schvalovat rozpočet,
- stanovovat závazné ukazatele,
- schvalovat odpisový plán,
- poskytovat příspěvek na provoz,
- vydávat závazné pokyny,
- rozhodovat o rozdělení zlepšeného výsledku hospodaření do fondů,
- provádět kontrolu hospodaření. (Otrusínová a Kubíčková, 2011, s. 27)

1.3.2 Zdroje financování

Primárně příspěvková organizace využívá k financování svých činností a úkolů prostředky poskytnuté z rozpočtu zřizovatele.

Organizace však nehospodaří pouze s příspěvkem od zřizovatele, jejich zdrojem financování mohou být také finanční prostředky získané vlastní činností, finanční prostředky získané ze státního rozpočtu, z dotací a grantů, z darů od fyzických i právnických osob, z vlastních finančních fondů a z hospodářské činnosti. (Otrusinová a Kubičková, 2011, s. 20)

Právními předpisy je příspěvkovým organizacím uloženo hospodařit s rezervním fondem, fondem odměn, fondem kulturních a sociálních potřeb a fondem investic (u státních příspěvkových organizací fond reprodukce majetku). Tvorba a použití fondů je vymezena legislativně, konkrétně zákonem č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů a zákonem č. 250/2000 Sb., rozpočtových pravidlech územních rozpočtů. (Česko, 2000a; Česko, 2000b)

Nastavení systému financování z rozpočtu zřizovatele je zásadní z pohledu příspěvkové organizace na její motivaci zajišťovat si další zdroje financování a k efektivitě nakládání s finančními prostředky. Např. pokud si příspěvková organizace zajistí dostatečné množství výnosů z jiných zdrojů či doplňkové činnosti, a zřizovatel jí na základě toho sníží příspěvek na provoz, může organizace ztratit motivaci k dalšímu zajišťování jiných zdrojů. Proto je nutné, aby zřizovatel byl obeznámen s prostředím organizace a dokázal vyvážit zdroje financování tak, aby bylo dosaženo maximální efektivity. (Maderová Voltnerová a Tégl, 2009, s. 63)

1.3.3 Rozpočet příspěvkové organizace

Hospodaření příspěvkových organizací se řídí rozpočtem, který schvaluje zřizovatel.

Rozpočet příspěvkové organizace může být chápán jako významný nástroj řízení nákladů. Umožňuje identifikaci nákladů, jejich objem a druhové členění. V soukromé sféře je rozpočet podkladem pro manažerské účetnictví, v zásadě nic nebrání podobnému využití i v příspěvkové organizaci. Rozpočet je možné využít také pro vyhodnocování odchylek skutečnosti od stanoveného plánu, a to jak u nákladů, tak i u výnosů. (Otrusinová a Kubičková, 2011, s. 140)

Při využívání rozpočtu jako nástroje řízení je však potřeba pamatovat na to, že prosté dodržení položek druhově členěného rozpočtu ještě nezaručuje, že s veřejnými prostředky bylo nakládáno hospodárně, účelně a efektivně. (Drury, 2021, s. 404)

1.3.4 Hospodaření s majetkem

Výrazným rysem příspěvkových organizací je jejich **majetková nesamostatnost**.

Státní příspěvkové organizace nemohou vlastnit žádný majetek, ostatní příspěvkové organizace mohou nabývat majetek do svého vlastnictví pouze v mezích zákona a dle rozhodnutí zřizovatele (tj. bezúplatným převodem od zřizovatele, darem, dědictvím nebo jiným způsobem dle rozhodnutí zřizovatele). Takové nabývání majetku je však podmíněno tím, že půjde o majetek potřebný k výkonu činnosti, pro niž byla organizace zřízena. V ostatních případech hospodaří příspěvková organizace se svěřeným majetkem svého zřizovatele a k dispozici s ním může být vyžadován předchozí souhlas zřizovatele. (Česko, 2000a; Česko, 2000b)

Tento stav je zřejmě důsledkem státního režimu, za kterého institut příspěvkových organizací vznikal. Už od počátku byly příspěvkové organizace úzce provázány se státem a jeho socialistickým chápáním majetku (soukromé vlastnictví bylo nahrazováno vlastnictvím státu, který tak upevňoval svou kontrolu a moc). Vlastníkem majetku byl stát, který jej svěřoval vymezeným právním osobám, aby s ním disponovaly, ale tyto osoby se nikdy nemohly stát vlastníky. (Lovětínský a Mylková, 2011)

Na druhou stranu tento majetkový vztah mezi zřizovatelem a příspěvkovou organizací by mohl v dnešní době znamenat pro zřizovatele významné riziko. V případě zadlužení příspěvkové organizace a její neschopnosti splácet své závazky, může případná exekuce postihnout i majetek zřizovatele, který má organizace ve své správě. (Kopecký, 2020)

Nejčastěji příspěvkové organizace hospodaří s majetkem, který jim byl svěřen zřizovatelem. V případě svěřeného majetku příspěvková organizace vede tento majetek ve svém účetnictví a tento majetek také odepisuje. Naopak, pokud zřizovatel své příspěvkové organizaci majetek pouze vypůjčí, pak jej vede ve svém účetnictví zřizovatel. Případné odpisy tedy příspěvková organizace neuplatňuje. (Čouková, 2020, s. 70)

1.3.5 Hospodářská činnost

Hlavní a hospodářská činnost je vymezena ve vyhlášce 410/2009 Sb. Hospodářská činnost může být např. činnosti doplňková, vedlejší či jiná. Podmínkou je její sledování a vykazování v účetnictví odděleně. (Česko, 2009)

Státní příspěvkové organizace mohou získávat další prostředky formou jiné činnosti, ostatní příspěvkové organizace mohou provádět doplňkovou činnost. Aby mohly hospodářskou činnost vykonávat, musí být vymezena ve zřizovací listině. Účelem hospodářské činnosti je dosahování zisku, který je následně využíván pro hlavní činnost organizace. (Česko, 2000a; Česko, 2000b)

1.3.6 Oblast vnitřního kontrolního systému

Zákonem o finanční kontrole je zřizovatelům příspěvkových organizací mj. uložena povinnost vytvořit systém finanční kontroly hospodaření svých příspěvkových organizací. Znamená to, že zřizovatel je povinen zavést u svých příspěvkových organizací vnitřní kontrolní systém dle ustanovení § 3 zákona o finanční kontrole. Tato povinnost není zákonem nijak konkretizována, je tedy na samotných zřizovatelích, zda systém sami nastaví, či zda svěří tuto povinnost řediteli příspěvkové organizace. (Czudek Kranecová et al., 2021, s. 78-79)

Zřizovatel je dále dle ustanovení povinen u příspěvkových organizací prověřovat přiměřenost a účinnost nastaveného systému, a dále každoročně nastavený systém hodnotit (Česko, 2001). Nejedná se však o povinnost vykonávat každý rok u příspěvkové organizace veřejnosprávní kontrolu, ale zajistit hodnocení daného systému, jehož forma není nijak upravena a lze ji např. dle Czudek Kranecové et al. (2021, str. 99-108) naplnit prostřednictvím ověření vnitřních předpisů příspěvkové organizace.

2 VNITŘNÍ KONTROLNÍ SYSTÉM DLE ZÁKONA O FINANČNÍ KONTROLE

Definice vnitřního kontrolního systému (VKS) není uvedena v žádném právním předpise, a to ani v zákoně č. 320/2001 Sb., o finanční kontrole ve veřejné správě a o změně některých zákonů, který s pojmem vnitřní kontrolní systém pracuje.

V různých publikacích lze nalézt různé definice VKS, např. Schifffer (2009, s. 17) definuje vnitřní kontrolní systém jako „*systém provozních, finančních, evidenčních a ostatních kontrol, vytvořených managementem*“. Dále uvádí, že „*jde o souhrn všech opatření a institucí v účetní jednotce, jejichž úkolem je ve vzájemné návaznosti kontrola hospodářské a provozní činnosti účetní jednotky*“.

Dvořáček a Kafka (2005, s. 112-116) při definici vnitřní kontroly vychází z pojetí COSO² a představuje vnitřní kontrolu jako proces, který je realizován lidmi, který přináší pouze přiměřený stupeň rozumné jistoty, a je vytvářen pro usnadňování dosahování cílů. Vnitřní kontrolu lze chápat jako řešení potenciálních problémů.

Metodika COSO představuje nejefektivněji nastavený rámec vnitřní kontroly, který v současné době existuje. Prvky vnitřní kontroly dle COSO jsou zahrnuty i do principů zákona o finanční kontrole, tj. kontrolní prostředí, hodnocení rizik, kontrolní činnosti, informace a komunikace, a monitorování. (Dvořáček a Kafka, 2005, s. 112)

Czudek Kranecová et al. (2021, s. 190) popisuje VKS „*jako souhrn všech nástrojů, procesů a opatření, které jsou zavedeny v organizaci k ošetření rizik, která ohrožují dosažení stanovených cílů*“.

Vnitřní kontrola má dvě základní funkce – působí jako prevence, účelem je předcházet rizikům, zajistit dodržování správných postupů a příslušných předpisů. Druhá funkce je detekční, VKS odhaluje odchylky od žádoucího stavu a umožňuje na chybné postupy včas reagovat.

2.1 Efektivnost

Zákon o finanční kontrole ukládá ustanovením § 4 příspěvkovým organizacím povinnost nastavit vnitřní kontrolní systém tak, aby prověřoval, zda je výkon veřejné správy

² COSO je organizace založená v roce 1985, jejímž posláním je pomáhat organizacím (soukromými i veřejným) zlepšovat jejich výkonnost, vnitřní kontrolu, řídit rizika a předcházet podvodům. (COSO, 2022)

v souladu s principy hospodárnosti, efektivnosti a účelnosti (dále také principy 3E). (Česko, 2001)

Dále je dle § 25 zákona o finanční kontrole základním úkolem vnitřního kontrolního systému zajistit podmínky pro hospodárný, efektivní a účelný výkon veřejné správy. (Česko, 2001)

Vzhledem k tomu, že efektivnost je jedním ze stěžejních témat vnitřního kontrolního systému, nejprve bych rámcově vymezila teoretická východiska efektivnosti.

Pojem efektivnost se prolíná celou veřejnou ekonomikou. Ekonomická teorie rozlišuje několik druhů neefektivnosti (Mikušová Meričková a Stejskal, 2014, s. 219):

- **Alokační neefektivnost** – důsledek nesprávných alokačních rozhodnutí, alokace veřejných prostředků do nevhodné oblasti (neefektivnost byrokracie, její zneužívání moci – byrokracie jako specifický druh monopolu).
- **Redistribuční neefektivnost** – využívání redistribuovaných veřejných prostředků k jiným účelům (např. zneužívání sociálních dávek, neefektivní využití dotací).
- **Makroekonomická neefektivnost** – při výkonu fiskální politiky dochází k chybným rozhodnutím vlády (např. vytěšňování soukromých výdajů z důvodu expanzivní fiskální politiky).
- **Produkční neefektivnost** – tzv. technická neefektivnost. Vyplývá především z volby nevhodných postupů, nehospodárného dosahování cílů či neefektivity práce. (Mikušová Meričková a Stejskal, 2014, s. 219)

Neefektivnost je ovlivněna fenoménem tzv. X-eficiency. Ten je způsoben tím, že ve veřejné správě není výstup z daných vstupů maximální, jinými slovy, veřejná správa neminimalizuje své celkové náklady. Příčinu lze hledat mj. v tom, že ve veřejné správě je odděleno vlastnictví a řízení. (Kraftová, 2002, s. 85)

Z pohledu příspěvkové organizace je klíčová produkční efektivnost, kterou dokáže volbou vhodných nástrojů do určité míry ovlivnit.

Produkční efektivnost lze obecně chápat jako funkci hodnoty a produktivity. Hodnota je poměr kvality a ceny, produktivita je poměr objemu produkce a nákladů. (Kraftová, 2002, s. 83)

Ekonomická teorie uvádí, že hospodaření se svěřenými finančními prostředky veřejnými institucemi nikdy nebude tak efektivní, jako hospodaření soukromého subjektu s vlastními prostředky. Příčiny této neefektivnosti mohou být např.:

- organizaci veřejného sektoru nehrozí, že při špatném hospodaření zanikne;
- nadbytek zaměstnanců a jejich nízká produktivita (Mikušová Meričková a Stejskal, 2014, s. 217).

Kraftová (2002, s. 86) k příčinám řadí také např. složitou kvantifikaci výstupů či neexistenci konkurence.

Efektivnost organizace lze hodnotit ze dvou úhlů pohledu:

- **vnější perspektiva**, která nahlíží na organizaci z pohledu okolního prostředí a její schopnost uspět v rámci konkurence;
- **vnitřní perspektiva** ukazuje efektivnost procesů probíhající uvnitř organizace a schopnost organizace rozvíjet své činnosti. (Gazzola a Amelio, 2022, s. 1-2)

Vnější prostředí lze určit jako vztah k zákazníkům (v prostředí příspěvkových organizací to mohou být např. klienti, žáci, či obecně občané využívající služby, které organizace poskytuje). Organizace se může zaměřit na ověřování spokojenosti zákazníků, na zlepšování svých činností, hledání a odstraňování případných slabých stránek při poskytování svých služeb. (Gazzola a Amelio, 2022, s. 2)

Využít lze např. **benchmarking**, pokud lze získat relevantní data, která by umožňovala srovnání. Srovnávat lze např. výkon mezi dvěma subjekty v rámci jedné instituce, detailně analyzovat strukturu nákladů mezi dvěma srovnatelnými organizacemi, nebo srovnání výkonu organizace s podobnými organizacemi. V prostředí neziskových organizací může být získávání některých údajů snadnější, než v soukromém sektoru, neboť tento typ organizací obvykle ochotněji sdílí své zkušenosti a znalosti. (Anheier a Toepler, 2022, s. 318-319)

U vnitřních procesů se lze zaměřit na monitorování nebo zvyšování efektivity zejména v oblasti ekonomické a finanční (tedy vztah mezi vstupy a výstupy), hledání možností pro snižování nákladů, či hledání jiných zdrojů příjmů. (Gazzola a Amelio, 2022, s. 2)

Pro tyto potřeby je možné využít finanční analýzu, přizpůsobenou pro specifika příspěvkových organizací, která může být významným nástrojem řízení organizace. (Otrusínová a Kubíčková, 2011, s. 85-86)

Kombinace vnitřní a vnější perspektivy již směřuje ke komplexnímu hodnocení výkonnosti organizace, která je známa např. v podobě nástroje **balanced scorecard** (BSC). Metoda

BSC se běžně využívá v soukromém sektoru a zahrnuje oblast zákaznickou, finanční, interních procesů a učení se a růstu. (Vodáková, 2013, s. 174)

V ekonomické teorii se obvykle hovoří obecně o efektivnosti, pojem není rozlišován z pohledu hospodárnosti a účelnosti. Pro praktické využití je však důležité tyto pojmy umět rozlišovat. (Mikušová Meričková a Stejskal, 2014, s. 215)

V zákonu o finanční kontrole jsou pojmy hospodárnosti, efektivnosti a účelnosti vysvětleny, nicméně česká interpretace je v tomto předpise dle Czudek Kranecové et al. (2021, s. 38-40) částečně zavádějící.

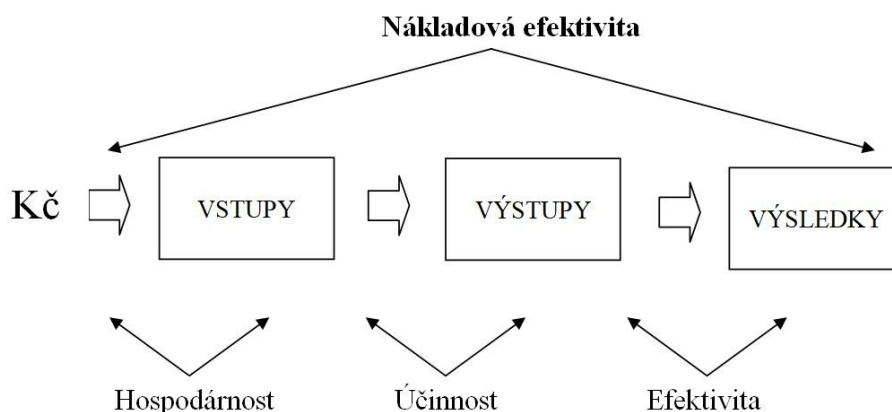
Pojem **hospodárnost (economy)** je Evropskou unií definován jako požadavek mít zdroje ve správnou dobu, v dostatečném množství, v přiměřené kvalitě za nejvýhodnější cenu. Zatímco v zákoně o finanční kontrole je důraz kladen pouze na minimalizaci vynakládání veřejných prostředků. Nesprávně tak může docházet k dojmů, že hospodárností je myšlena pouze pořizovací cena. (Czudek Kranecová et al., 2021, s. 38)

Dalším pojmem je **efektivnost (efficiency)**, jejíž podstatou je snaha o maximalizaci užítku a minimalizaci nákladů. Jedná se hledání nejlepšího poměru mezi použitými zdroji (vstupy) a dosaženými výsledky (výstupy). V rámci finanční kontroly je možné vyhodnocovat efektivitu jak očekávanou, tak skutečně dosaženou. (Czudek Kranecová et al., 2021, s. 39)

Účelnost (effectiveness) je Evropskou unií definována jako rozsah, v jakém bylo dosaženo stanovených cílů prostřednictvím zvolených činností. Pro posouzení účelnosti je nezbytné stanovit cíle orgánu veřejné správy, lze tak vyhodnotit, jaký přínos měly vynaložené veřejné prostředky na tyto cíle. Nepochopením tohoto pravidla dochází k zaměňování cílů a nástrojů k jejich dosahování. (Czudek Kranecová et al., 2021, s. 40)

Příspěvková organizace může ze základního konceptu kritérií hospodárnosti, efektivnosti a účinnosti rozvíjet ukazatele pro sledování nákladové efektivity. (Prokúpek, 2020, s. 70-71)

Základní koncept kritérií 3E vyjadřuje následující obrázek 1.



Obrázek 1: Koncept kritérií 3E (Prokúpek, 2020)

2.2 Principy vnitřního kontrolního systému

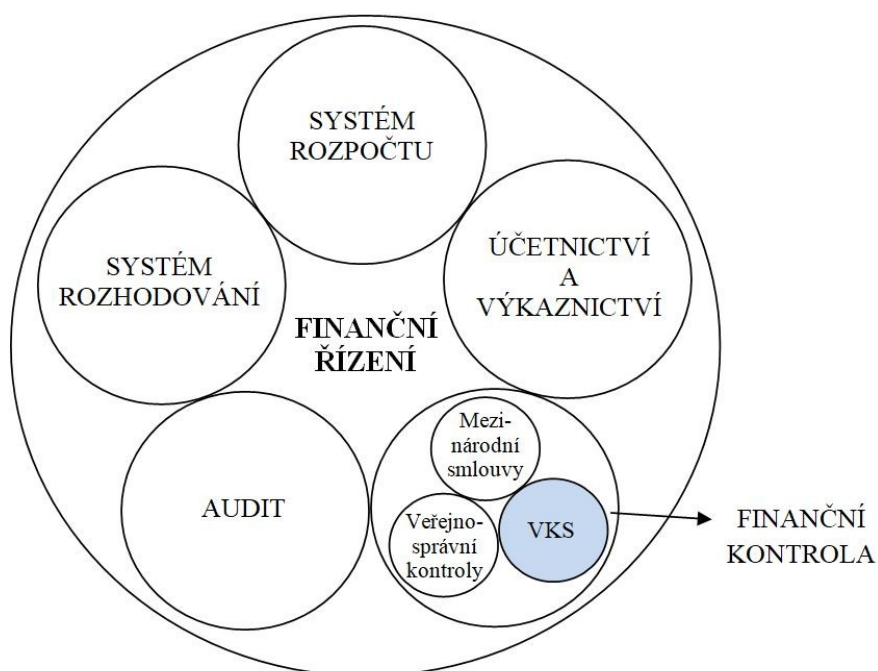
Podnětem pro přijetí zákona o finanční kontrole byl požadavek Evropské unie mj. na vytvoření komplexní finanční kontroly vykonávané uvnitř orgánů veřejné správy. (Czudek Kranecová et al., 2021, s. 11)

Zákon o finanční kontrole stanovuje základní principy, v jejichž mezích a na jejichž základě má ředitel příspěvkové organizace povinnost nastavit VKS. Principy stanovené v zákoně o finanční kontrole vycházejí z mezinárodních standardů (primárně COSO a podpůrně INTOSAI³). VKS chápaný dle zákona o finanční kontrole je jedním ze subsystémů finanční kontroly, která je dále součástí systému finančního řízení, kterými se zabezpečuje ochrana finančních zájmů jak samotného orgánu veřejné správy, tak státu, tak i samotné Evropské unie. (Czudek Kranecová et al., 2021, s. 42-44)

Samotné finanční řízení obsahuje soubor několika vzájemně propojených prvků:

- systém rozhodování (strategické řízení, veřejné politiky);
- systém rozpočtu (sestavování, realizace, sledování a hodnocení rozpočtů);
- účetnictví a výkaznictví (zobrazení stavu a pohybu aktiv, závazků, nákladů a výnosů);
- audit (nezávislé ověřování);
- finanční kontrola (sledování cílů strategického řízení prostřednictvím účelnosti, jejímž nástrojem je řídicí kontrola; rozpočet a účetnictví jsou zdrojem informací, které jsou kontrolou prověřovány). (Czudek Kranecová et al., 2021, s. 44)

³ INTOSAI - jedná se o standardy Mezinárodní organizace nejvyšších kontrolních institucí, které byly vydány v roce 1995. Jedná se o obecné zásady, obecně akceptovaná pravidla, k jejichž implementaci vydal doporučení Evropský účetní dvůr (Dvořáček a Kafka, 2005, s. 99-100)



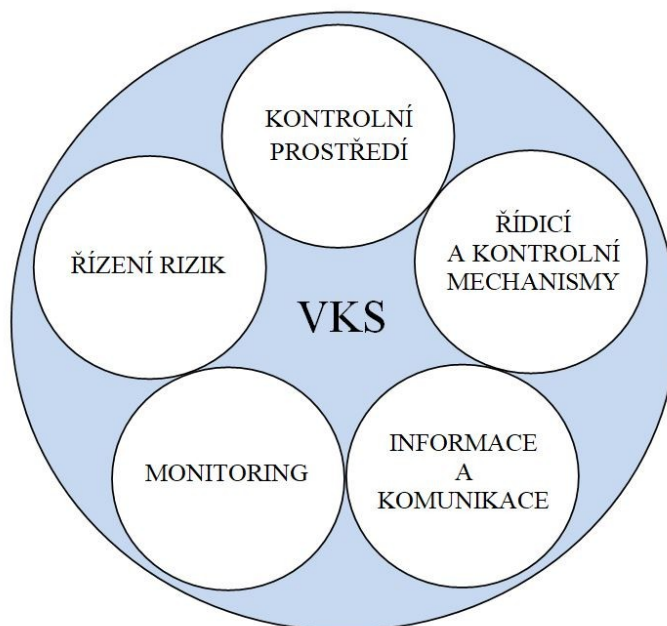
Obrázek 2: Prvky finančního řízení (Vlastní zpracování dle Czudek Kranecové et al., 2021)

Jak je z uvedeného obrázku 2 patrné, VKS je jednou z důležitých součástí systému ochrany veřejných prostředků, který je zakotven jak v národních předpisech jednotlivých členských států, tak v legislativě Evropské unie. (Czudek Kranecová et al., 2021, s. 44)

Ustanovení § 3 odst. 4, písm. a zákona o finanční kontrole stanovuje, že vnitřní kontrolní systém zahrnuje řídicí kontrolu a interní audit. Dle Czudek Kranecové et al. (2021, s. 46) se však jedná jen o částečný výčet prvků vnitřního kontrolního systému. Vzhledem k tomu, že zákon o finanční kontrole vychází z mezinárodních standardů COSO, vnitřní kontrolní systém ve skutečnosti zahrnuje všechny následující komponenty:

- kontrolní prostředí (tj. souhrn pravidel, kterými je vymezena činnost organizace a stanoveny odpovědnosti a pravomoci);
- řízení rizik (nepřetržitý proces identifikace a hodnocení rizik a přijímání opatření);
- řídicí a kontrolní mechanismy (nástroj pro řízení rizik, který je zákonem a prováděcí vyhláškou přesně definován jako soubor schvalovacích postupů);
- informace a komunikace (finanční kontrola musí být nastavena tak, aby zajistila včasné a spolehlivé informace);
- monitoring (průběžné hodnocení nastavení a fungování vnitřního kontrolního systému). (Czudek Kranecová et al., 2021, s. 46-48)

Jednotlivé prvky vnitřního kontrolního systému vyjadřuje obrázek 3.



Obrázek 3: Prvky VKS dle COSO (Vlastní zpracování dle Czudek Kranecové et al., 2021)

Zákon o finanční kontrole a jeho prováděcí vyhláška se velmi podrobně zabývá zejména oblastí řídicích a kontrolních mechanismů, a to konkrétně procesem schvalovacích postupů. Ostatní prvky jsou zákonem zmíněny spíše okrajově, v následujících podkapitolách jsou proto jednotlivé prvky rozebrány podrobněji.

2.3 Kontrolní prostředí

Kontrolní prostředí je vymezeno především organizačním řádem, vnitřními předpisy organizace a specifikací pracovních nebo služebních pozic. Tento systém dokumentů by měl zahrnovat:

- soubor pravidel upravující postupy v organizaci,
- vymezení pravomoci a odpovědnosti zaměstnanců,
- vymezení kvalifikačních předpokladů zaměstnanců. (Czudek Kranecová et al., 2021, s. 46-47)

Odpovědnost za nastavení kontrolního prostředí nese ředitel příspěvkové organizace. Legislativně jsou požadavky na organizační zajištění kontroly vymezeny ustanovením § 5 zákona o finanční kontrole, upřesnění týkající se pravomoci a odpovědnosti

jednotlivých zaměstnanců je uvedeno v ustanovení § 25 odst. 2 tohoto zákona. (Česko, 2001)

Základním nástrojem pro konkrétní stanovení odpovědnosti by měl být organizační řád (či obdobný dokument), ve kterém je jasně a jednoznačně stanovena odpovědnost jednotlivých útvarů. Na takový dokument navazuje stanovení charakteristik pracovních činností a pracovních náplní zaměstnanců. Druhým nástrojem pro organizační zajištění kontroly je soubor vnitřních pravidel, tj. vnitřních předpisů, které konkretizují postupy organizace. V případě příspěvkových organizací jsou navíc pravidla, která stanovuje jejich zřizovatel. (Czudek Kranecová et al., 2021, s. 58-59)

Mezi požadavky na zaměstnance, kteří jsou součástí VKS, patří jejich bezúhonnost a také neexistence střetu zájmů. Dle zákona o finanční kontrole je ředitel příspěvkové organizace povinen zavést a udržovat VKS, vedoucí zaměstnanci jsou pak povinni zajistit jeho fungování. (Česko, 2001)

2.4 Monitoring

Vnitřní kontrolní systém by měl podléhat průběžnému testování jeho funkčnosti. V rámci monitoringu by měly být přezkoumávány a vyhodnocovány uvedené prvky:

- správnost nastavení VKS,
- dodržování VKS,
- řízení rizik,
- informační toky důležité pro rozhodování. (Czudek Kranecová et al., 2021, s. 46)

U příspěvkových organizací monitoring představuje buď interní audit, pokud jej má organizace zaveden, v ostatních případech je monitoring zajišťován prostřednictvím jeho zřizovatele formou veřejnosprávních kontrol. (Czudek Kranecová et al., 2021, s. 46)

Interní audit a veřejnosprávní kontrola jsou významné a specifické prvky, kterými se však vzhledem k zaměření diplomové práce nemohu hlouběji zabývat.

2.5 Informace a komunikace

Prvek informace a komunikace je částečně obsažen v ustanovení § 25 zákona o finanční kontrole, který ukládá odpovědnost řediteli příspěvkové organizace zajistit včasné a spolehlivé informace o nakládání s veřejnými prostředky. Zákon přímo ukládá povinnost vedoucích zaměstnanců podávat včasné a spolehlivé informace:

- o výsledcích své činnosti,
- o vzniku rizik,
- o závažných nedostatcích v činnosti organizace,
- o přijímaných opatřeních. (Česko, 2001)

Zákon stanovuje povinnosti vedoucích zaměstnanců pouze v obecné rovině, není např. uvedeno, o jaký typ úkolů se jedná, co je významné riziko či závažný nedostatek. Konkrétní povinnosti by tak měly být definovány vnitřními pravidly organizace. (Česko, 2001)

Definici závažného nedostatku lze dle Czudek Kranecové et al. (2021, s. 199) odvodit z pojmu „závažné zjištění“ definované v § 22 zákona o finanční kontrole. Závažným nedostatkem by tedy mohlo být zjištění o spáchání trestného činu nebo neoprávněné použití, zadržení, ztráta či poškození veřejných prostředků v hodnotě přesahující 300 tis. Kč. Posouzení z hlediska závažnosti nedostatku je v kompetenci vedoucího zaměstnance.

2.6 Řízení rizik

V ustanovení § 4 zákona o finanční kontrole je vymezen jeden z hlavních cílů finanční kontroly, konkrétně zajištění ochrany veřejných prostředků proti rizikům, které jsou způsobeny mimo jiné porušováním právních předpisů, trestnou činností či neefektivním nakládáním s veřejnými prostředky. (Česko, 2001)

Odpovědnost za řízení rizik leží především na řediteli příspěvkové organizace, který má povinnost nastavit vnitřní kontrolní systém tak, aby byl způsobilý rizika včas zjišťovat a minimalizovat. (Česko, 2001)

Forma řízení rizik je v zákoně o finanční kontrole a jeho prováděcí vyhlášce částečně upravena stanovením postupů řídicí kontroly (schvalovacích postupů), vč. vymezení odpovědnosti jednotlivých osob (tj. příkazce operace, správce rozpočtu a hlavního účetního). Jiná rizika je vedoucí orgánu veřejné správy povinen řídit v závislosti na konkrétních podmínkách dané organizace. (Czudek Kranecová et al., 2021, s. 47-51)

Řízení rizik lze chápat jako nepřetržitý proces s cyklickým charakterem, pro nějž je důležitá zpětná vazba. Proces řízení zahrnuje identifikaci a vyhodnocení rizik a přijímání opatření k těmto rizikům. Identifikace a vyhodnocení rizik je předmětem analýzy rizik,

přijímání opatření je pak reakce na zjištěná rizika a zahrnuje rozhodnutí, jakým způsobem bude riziko řešeno. (Máče, 2018, s. 209 – 210)

Stanovení rizik

K identifikaci potenciálních rizik může být použito více technik. Mezi nejčastější metody patří analýza procesů, dotazníky či osobní rozhovory. (Máče, 2018, s. 210-211)

Identifikaci rizik by příspěvková organizace měla provádět průběžně při plnění svých úkolů. Identifikována rizika by měla být dostatečně konkrétní, spojená s realizovanými operacemi. (Metodický pokyn CHJ č. 11, 2020)

Hodnocení rizik

Ze všech možných identifikovaných rizikových faktorů ohrožující činnost organizace je vytvořen katalog rizik. Dále se rizikům přiřazuje hodnota pravděpodobnosti výskytu a hodnota nežádoucího dopadu. Součin těchto hodnot pak tvoří stupeň významnosti rizika. (Máče, 2018, s. 211)

Pravděpodobnost výskytu je možné definovat od stupně téměř jistého rizika (vyskytne se skoro vždy) až po stupeň téměř vyloučeného (vyskytne se výjimečně). Riziko z hlediska významnosti dopadu je možné rozčlenit od dopadu katastrofického (významná ztráta), až po dopad téměř neznatelný (neovlivní fungování organizace). (Máče, 2018, s. 213)

Řešení rizik

Řízení rizik je způsob, jakým organizace na riziko reaguje. Zvolený způsob závisí na míře ochoty riziko podstoupit, ve které se promítá porovnání nákladů a přínosů reakce na riziko, do jaké míry zvolená reakce zmírní dopad rizika a do jaké míry reakce sníží pravděpodobnost výskytu. Volba reakce na riziko musí být určena včas, ideálně na základě souboru pravidel, která zajistí vhodnou reakci. (Máče, 2018, s. 216-217)

Přístup k rizikům může být následující:

- úplná eliminace rizika (např. neschválení plánované operace);
- udržení rizika (jeho akceptace a sledování jeho vývoje);
- omezení rizika (přijetí opatření ke snížení rizika na přijatelnou mez);
- přenos rizika (např. přesun rizika na dodavatele). (Metodický pokyn CHJ č. 11, 2020)

2.7 Řídicí kontrola

Jedním z prvků VKS jsou řídicí a kontrolní mechanismy, pod které je podřazena řídicí kontrola. Zákon o finanční kontrole (Česko, 2001) řídicí kontrolu ustanovením § 3 definuje jako:

„finanční kontrolu zajišťovanou odpovědnými vedoucími zaměstnanci jako součást vnitřního řízení orgánu veřejné správy při přípravě operací před jejich schválením, při průběžném sledování uskutečňovaných operací až do jejich konečného vypořádání a vyúčtování a následném prověření vybraných operací v rámci hodnocení dosažených výsledků a správnosti hospodaření.“

Před rozбором povinností stanovených legislativou bych se nejprve pozastavila u přídavného jména „řídicí“, vzhledem k tomu, že v zákoně o finanční kontrole se objevují obě verze – řídicí kontrola i řídicí kontrola. Domnívám se, že v tomto případě se jedná o účelové přídavné jméno a správněji je tedy řídicí kontrola. Ani metodika Ministerstva financí není v tomto jednotná a používá v různých dokumentech různé varianty. Pro jednotnost v práci budu proto využívat v tomto spojení pouze verzi „řídicí“.

Řídicí kontrola je určena k prověřování informací a rozhodování v souvislosti s nakládáním s veřejnými prostředky, cílem je zajištění ochrany veřejných prostředků. Na rozdíl od jiných prvků VKS zákon a jeho prováděcí vyhláška definuje přesný a závazný postup jejího provádění, vč. vymezení odpovědných osob. (Czudek Kranecová et al., 2021, s. 190)

Řídicí kontrola obsahuje tři fáze – předběžnou, průběžnou a následnou, u kterých jsou vyhláškou definovány konkrétní schvalovací, operační, hodnotící a revizní postupy (Česko, 2004). Pro větší přehlednost jsou fáze řídicí kontroly znázorněny na obrázku 4.



Obrázek 4: Fáze a postupy řídicí kontroly (Vlastní zpracování dle Česko, 2004)

V předběžné fázi kontroly by mělo vyhodnocení kritérií 3E probíhat u každé připravované výdajové i příjmové operace, a to v rámci schvalovacích postupů. Odpovědnost za ověření těchto kritérií nese příkazce operace. U těchto operací nelze dle Czudek Kranecové et al. (2021, s. 55) kritéria nastavit předem.

Průběžnou a následnou kontrolu není nutné vykonávat u všech příjmů a výdajů, ale pouze na vzorku operací. Tyto kontroly vykonávají buď vedoucí zaměstnanci, nebo pověření zaměstnanci. (Czudek Kranecová et al., 2021, s. 236)

2.7.1 Předběžná kontrola

Fázi předběžné kontroly je věnován v zákonu a jeho prováděcí vyhlášce největší prostor. Je to z důvodu, že předběžná kontrola je zásadním nástrojem, kterým je zajišťováno hospodárné, efektivní a účelné využívání veřejných prostředků. (Czudek Kranecová et al., 2021, s. 197)

Požadavky na předběžnou řídicí kontrolu jsou, na rozdíl od ostatních kontrol, velmi podrobně definovány jak zákonem, tak prováděcí vyhláškou. Legislativa striktně definuje

- průběh kontroly vč. návaznosti jednotlivých kroků;
- časové vymezení kontroly;
- povinnosti a odpovědnosti jednotlivých osob;
- personální obsazení. (Czudek Kranecová et al., 2021, s. 202)

Organizace mají povinnost předběžnou kontrolu provádět u všech výdajových i příjmových operací, a to bez ohledu na jejich výši. Z časového hlediska je nutné kontrolu provést v čase, ve kterém lze příjem či výdaj ovlivnit. Jediné možné výjimky jsou uvedeny v § 32a zákona o finanční kontrole (např. při plnění úkolů integrovaného záchranného systému, pokud provedení těchto úkolů nesnese odkladu). (Česko, 2001)

Předběžná kontrola se neprovádí u operací, u kterých nelze z objektivních důvodů provést – nelze ovlivnit, zda k příjmu nebo výdaji dojde. V těchto případech musí být v organizaci nastaven kontrolní mechanismus, který předběžnou řídicí kontrolu nahradí, obvykle se jedná o následnou kontrolu. (Metodický pokyn CHJ č. 19, 2021)

Schvalovací postupy

Schvalovací postupy předběžné kontroly definované ve vyhlášce stanovují minimální požadavky na proces a dokumentaci jednotlivých kroků před rozhodnutím. Na základě těchto procesů vzniká záznam, který je podkladem pro samotné rozhodnutí (např. podpis

smlouvy). Schvalovacím postupům podléhají veškeré zdroje, se kterými příspěvková organizace hospodaří, a to např. i zdroje plynoucí z doplňkové činnosti organizace. (Czudek Kranecová et al., 2021, s. 210-211)

Řádné zdokumentování schvalovacích postupů je pouze podkladem pro osobu, která o nakládání se zdroji rozhoduje. Schvalovacími postupy závazek či nárok na příjem nevzniká, ustanovení prováděcí vyhlášky tedy nezasahují do pravomocí a odpovědnosti při rozhodování orgánů veřejné správy. (Czudek Kranecová et al., 2021, s. 210-211)

Proces schvalovacích postupů je nastaven v ustanoveních § 10 - 17 prováděcí vyhlášky. Rozlišují se zde dvě základní části předběžné kontroly – kontrola příjmů a kontrola výdajů, které se dále rozdělují na fázi před vznikem nároku na příjem/vznikem závazku a po vzniku nároku na příjem/vzniku závazku. (Česko, 2004)

Pro snadnější orientaci uvádím níže obrázek 5 znázorňující fáze předběžné kontroly vč. vymezení osob, které jsou za jednotlivé fáze odpovědné.



Obrázek 5: Fáze předběžné kontroly (Vlastní zpracování dle Česko, 2004)

2.7.2 Průběžná a následná kontrola

Pro průběžnou a následnou kontrolu činností má organizace povinnost zvolit vhodná kritéria, pomocí kterých bude hospodárnost, efektivnost a účelnost hodnocena. V zákonu o finanční kontrole je výslovně stanovena povinnost vedoucích orgánů veřejné správy tato kritéria předem stanovit, pokud nevyplývají přímo z právních předpisů či technických norem. (Česko, 2001)

Konkrétnější informace o nastavení kritérií poskytuje např. ustanovení § 6 prováděcí vyhlášky, který doporučuje využít pro tuto povinnost především **výkonově orientované analytické metody**. K těmto metodám patří např. analýza nákladů a přínosů (CBA), analýza efektivnosti nákladů apod. (Czudek Kranecová et al., 2021, s. 55)

Postupy průběžné a následné kontroly nejsou vymezeny tak striktně jako postupy předběžné kontroly, proto je nutné, aby si organizace průběžnou a následnou kontrolu vymežila především ve svých vnitřních předpisech.

Průběžná kontrola

Průběžná kontrola je zajišťována operačními postupy, které jsou definovány v ustanoveních § 18 -21 prováděcí vyhlášky.

Slouží k průběžnému a pravidelnému sledování a vyhodnocování prováděných operací. Částečně se operační postupy překrývají s předběžnou kontrolou, neboť se provádí od okamžiku zahájení operace (tzn. vznik nároku na příjem nebo vznik závazku). Obvykle se uplatňuje u operací, které trvají delší dobu (např. déle než rok, nebo u opakujících se plnění), příp. u operací s delší časovou prodlevou mezi okamžikem vzniku nároku/závazku a jeho uskutečněním. V praxi například dochází k ověřování dodavatelských smluv na opakované dodávky a služby (energie, ostraha, úklid, nájem). (Czudek Kranecová et al., 2021, s. 236)

Metodický pokyn CHJ č. 19 (2021) doporučuje v rámci operačních postupů dále ověřovat v rámci prováděných operací např.:

- dodržování právních předpisů;
- hospodárnost, efektivnost a účelnost;
- dodržování interně stanovených podmínek.

V rámci průběžné kontroly by mělo být ověřováno, zda jsou pohledávky organizace hrazeny včas a ve správné výši. V případě, že pohledávky nejsou uhrazeny ve stanoveném termínu, má hlavní účetní povinnost oznámit tuto skutečnost příkazci operace. (Česko, 2004)

Následná kontrola

Následná kontrola je zajišťována hodnotícími a revizními postupy dle ustanovení § 22 – 26 prováděcí vyhlášky. Organizace provádí následnou kontrolu po ukončení operace.

Na vzorku vybraných operací organizace zpětně ověřuje dodržování právních předpisů a vyhodnocuje hospodárnost, efektivnost a účelnost. Měla by být vykonávána také vždy, kdy není možné vykonat z objektivních důvodů předběžnou kontrolu. Např. se jedná o situaci příjmu nájemného na základě nájemní smlouvy, u které nejsou vystavovány faktury. (Czudek Kranecová et al., 2021, s. 236)

Vyhláška definuje hodnotící postupy jako systematicky uspořádané úkony, které slouží k vyhodnocení skutečností. Lze je uplatnit např. pro analyzování dosažených výsledků. (Česko, 2004)

Příspěvková organizace může do svých hodnotících postupů zahrnout např. vybrané nástroje finanční analýzy. Bližší rozbor tohoto prvku VKS je uveden v podkapitole 3.1 – Finanční analýza.

2.8 Problémové oblasti zákona o finanční kontrole

Od svého přijetí nebyl zákon žádným způsobem novelizován ve větším rozsahu. Byly přijímány pouze novely technického charakteru, které byly zpravidla reakcí na dílčí změny. Zákon je zaměřen především na řešení vztahů uvnitř orgánů veřejné správy, existuje proto pouze minimum soudních rozhodnutí, nelze se tak v případě potřeby opírat o judikaturu. (Czudek Kranecová et al., 2021, s. 7)

Zákonu o finanční kontrole je často vytýkáno, že dochází pouze k formální kontrole, aniž by docházelo ke skutečné ochraně veřejných prostředků. (Máče, 2018, s. 73)

Veřejná správa zajišťuje velmi pestrou paletu různorodých činností, není tedy možné konkrétní podobu VKS stanovit zákonem jednotně pro všechny organizace. Legislativně je tak určena pouze obecná a minimální forma VKS. (Czudek Kranecová et al., 2021, s. 7)

Ustanovením § 5 zákona o finanční kontrole je vymezena odpovědnost ředitele příspěvkové organizace za nastavení celého systému finanční kontroly, zároveň řediteli zákon ukládá, aby při zavádění a řízení kontroly vycházel z mezinárodních standardů. (Česko, 2001)

Domnívám se, že z výše uvedeného vyplývá, že ředitel příspěvkové organizace je povinen zvolit odpovídající nástroje a nastavit skutečně funkční kontrolní systém, nikoliv pouze splnit minimální požadavky zákona na formální stránku kontroly.

2.8.1 Otázka odpovědnosti

Problémem je však otázka odpovědnosti. Aby byl jakýkoliv nastavený systém funkční a dodržování povinností vymahatelné, měly by být stanoveny postihy za nedodržování stanovených povinností. (Dvořáková, 2019, s. 14)

Zákon o finanční kontrole však nestanovuje žádné sankce za nedodržování tohoto zákona. Dopad nedodržení schvalovacích postupů u příspěvkových organizací nemá vliv na vznik závazku, ani nezakládá samo o sobě porušení rozpočtové kázně. Případné sankce jsou spojeny pouze s odpovědností osob za způsobenou škodu a odpovědnosti za porušení jiných právních povinností. (Czudek Kranecová et al., 2021, s. 227-228)

Konkrétní odpovědnost je vymezena např.:

- V zákoně o účetnictví (vymezení přestupků a pokut za nesplnění povinností uložených zákonem či obcházení jeho účelu). (Dvořáková, 2019, s. 14)
- V zákoně o zadávání veřejných zakázek (mechanismus odpovědnosti ve formě možných námitek dodavatele proti postupu zadavatele, návrhů na přezkoumání Úřadu pro ochranu hospodářské soutěže, dále vymezení přestupků a pokut za nesplnění povinností). (Česko, 2016)
- V zákoně o registru smluv (sankční institut ve formě zrušení smlouvy od počátku v případě nesplnění povinností daných zákonem). (Česko, 2015)

Špaček považuje odpovědnost za jedno z obtížných témat veřejné správy. Mechanismy odpovědnosti mohou být rozděleny do následujících skupin:

1. Vnitřní odpovědnost
 - a. formální (hierarchie, pravidla, rozpočty, řízení lidí, profesní normy);
 - b. neformální (osobní etické standardy, profesionalismus, očekávané reakce nadřízených);
2. Vnější odpovědnost
 - a. formální (kontrola zákonnosti, ombudsman, svoboda informací – např. registr smluv);
 - b. neformální (tlak zájmových skupin, zájem médií, připomínkování veřejnosti). (Špaček, 2016, s. 81)

Pro efektivní prosazení odpovědnosti by měly být kombinovány formální a neformální přístupy. (Špaček, 2016, s. 81)

Odpovídá to také rozšířenému chápání zásad finančního řízení. Ke standardnímu posuzování kritérií 3E (hospodárnost, účelnost a efektivnost) je možné v prostředí organizací veřejného sektoru připojit také principy spravedlnosti (equity), prostředí (environment) a etiky (ethic). Koncept 3E je tak možné rozšířit na koncept 6E, ve kterém je důraz kladen také poctivost, odpovědnost k pracovnímu i životnímu prostředí a morální chování. (Otrusínová a Kubíčková, 2011, s. 8)

2.8.2 Personální otázka

V základních principech COSO je mimo jiné zakotveno, že vnitřní kontrola je prováděna lidmi. Jak uvádí Czudek Kranecová et al. (2021, s. 50), účelem provádění vnitřních kontrol není samotné provedení kontroly dané oblasti, ale **dosazení stanovených cílů a úkolů organizace**.

Urban (2013, s. 11) konstatuje, že cílů v organizaci lze dosáhnout v principu dvěma základními prostředky: odbornými znalostmi a schopností řídit lidské zdroje. Řízení lidských zdrojů má strategický význam při řízení organizace. Organizace může fungovat pouze, pokud disponuje jak zdroji finančními a materiálními, tak zdroji lidskými. Na zaměstnance tak nelze pohlížet pouze jako na nákladovou položku, ale jako na aktiva, která je potřeba vhodně vybírat a poté kvalitně rozvíjet. Jedině pak je možné dosahovat cílů organizace efektivním způsobem. (Koubek, 2007, s. 13)

Domnívám se proto, že pro kvalitní vnitřní kontrolní systém nestačí pouze nastavit soubor nástrojů a opatření, ale je důležité také umět pracovat s lidským kapitálem. Předpokladem funkčního kontrolního systému je tedy také schopnost zaměstnanců na vedoucích pozicích pracovat s lidskými zdroji (např. jejich řízení, motivace či komunikace).

Z výše uvedeného vyplývá, že zásadní vliv na kvalitu vnitřního kontrolního systému příspěvkové organizace má v první řadě zřizovatel, který vybírá vedoucího organizace (ředitele). Ten následně určuje personální strategii v organizaci a také všechny ostatní prvky VKS.

Rizikem pro efektivnost hospodaření příspěvkových organizací tak může být obsazování vedoucích pozic na základě politických známostí, nikoliv dle odborných předpokladů pro vedení organizace. (Špaček, 2016, s. 8)

3 DALŠÍ PRVKY VNITŘNÍHO KONTROLNÍHO SYSTÉMU

3.1 Finanční analýza

Sledování efektivnosti příspěvkové organizace využitím finanční analýzy je specifickým prvkem kontrolního systému, vzhledem k zaměření diplomové práce není možné se této oblasti věnovat podrobněji, představím proto jen základní možnosti.

Obecně není způsob sledování hospodaření veřejné správy prostřednictvím finanční analýzy příliš rozšířen, může to být z důvodu, že legislativa takové požadavky nemá (Vodáková, 2016, s. 84). Návrh na použití analytických metod bychom však mohli najít např. v prováděcí vyhlášce k zákonu o finanční kontrole v ustanovení § 6, které uvádí např. výkonově orientované analytické metody (Czudek Kranecová et al., 2021, s. 65-66).

Finanční analýza může být prováděna buď elementární metodou, jejíž výhodou je jednoduchost a nenákladnost, nebo vyššími metodami, které zahrnují matematicko-statistické a nestatistické metody. (Otrusinová a Kubíčková, 2011, s. 88)

Příspěvková organizace může provádět např. analýzu:

- **absolutních ukazatelů** (horizontální, vertikální analýzu pro zobrazení vývojových trendů);
- **rozdílových a tokových ukazatelů** (analýzu fondů – orientace na likviditu);
- **poměrových ukazatelů** (základní metoda pro získání představy o finanční situaci organizace);
- **soustav ukazatelů** (komplexní hodnocení situace ve vzájemných souvislostech). (Otrusinová a Kubíčková, 2011, s. 88; Knápková et al., 2017, s. 65)

Analýza absolutních ukazatelů

Horizontální analýza umožňuje sledovat vývoj hodnot v čase. Pomocí časových řad lze při analýze zjišťovat buď absolutní, nebo procentní změny, ke kterým dochází v průběhu času. (Knápková et al., 2017, s. 71)

Vertikální analýza vyjadřuje procentní podíl jednotlivých položek ke zvolené základně (např. podíl oběžných a dlouhodobých aktiv na celkových aktivech) a umožňuje tak provádění analýzy majetkové či finanční struktury. (Knápková et al., 2017, s. 71)

Analýza poměrových ukazatelů

Poměrové ukazatele umožňují rychlé a nenáročné získávání informací z různých oblastí hospodaření organizace. V soukromé sféře se často využívají ukazatele zadluženosti, rentability a aktivity. (Knápková et al., 2017, s. 87)

V prostředí příspěvkových organizací lze využít **ukazatel nákladové rentability** např. pro prováděnou hospodářskou činnost, která je založena na ziskovém principu. (Otrusínová a Kubíčková, 2011, s. 113)

Typickým ukazatelem pro příspěvkové organizace je **ukazatel autarkie**, který vyjadřuje míru finanční soběstačnosti organizace. (Kraftová, 2002, s. 101)

Ukazatele likvidity (okamžité, pohotové i běžné) patří k nejčastěji využívaným ukazatelům u neziskových organizací. Významným faktorem právě u příspěvkových organizací je cyklus financování. Frekvence zasílaných příspěvků a dotací může způsobovat významné výkyvy ve vykazovaných hodnotách. (Kraftová, 2002, s. 114)

V případě vysokých hodnot ukazatelů likvidity (které u příspěvkových organizací bývají častým jevem), je na místě zmínit význam oportunitních nákladů, které vznikají z dočasného znehodnocování finančního majetku. Některé banky v ČR umožňují řešení tohoto problému, např. formou cash pooling. (Kraftová, 2002, s. 114)

Ministerstvo financí v roce 2013 také zveřejnilo účetní klíčové analytické ukazatele, pro zhodnocení finančních parametrů výkonnosti veřejné správy zahrnující vyhodnocení **mzdové náročnosti, provozní a majetkové nákladovosti**. (Vodáková, 2016, s. 91)

Dalším vhodným nástrojem pro finanční řízení je sestavování a vyhodnocování výkazu cash flow, který umožňuje řešit časový nesoulad mezi výnosy a příjmy a náklady a výdaji organizace. (Otrusínová a Kubíčková, 2011, s. 124)

Pokročilé analytické metody by však vždy měl provádět věci znalý uživatel, který je schopen posoudit, která vstupní data jsou vhodná a jaké ukazatele zvolit. Pro správné vyhodnocení finanční analýzy je nutná znalost členění nákladů a jejich chování, případně také znalost možného asymetrického chování nákladů a vztahy mezi fixními a variabilními náklady. (Wu a Wilson, 2022)

Pro smysluplné využití finanční analýzy však nemá význam data a informace pouze shromažďovat, je nutné je zejména umět aplikovat. (Kraftová, 2002, s. 55 - 56)

3.2 Účetnictví

Ačkoliv účetnictví bývá někdy považováno za okrajovou záležitost, ve skutečnosti je významným zdrojem informací a samo obsahuje řadu vlastních kontrolních prvků (Schiffer, 2009, s. 25). Řadíme sem např.:

- přezkušování účetních dokladů (obsahuje kontrolu úplnosti náležitostí účetního dokladu a správnosti účtovacího předpisu);
- souběžné účtování z hlediska časového (účetní deník) a z hlediska věcného (hlavní kniha);
- vztahy mezi analytickými a syntetickými účty, vztahy mezi stranami má dáti a dal, vztahy mezi počátečními stavy, obraty a konečnými stavy účtů;
- inventarizace (ověřování skutečného stavu majetku a závazků). (Šteker a Otrusinová, 2016, s. 32-33)

Řada kontrol je prováděna automaticky samotným účetním systémem, jedná se však o formální kontrolu. Tento systém není schopen odhalit např. nezaúčtované případy, případy zaúčtované vícekrát nebo některé nesprávné částky. (Šteker a Otrusinová, 2016, s. 34)

3.3 Inventarizace

Správně provedená inventarizace majetku a závazků patří mezi významný nástroj vnitřního kontrolního systému organizace. Jejím úkolem je zjišťovat skutečný stav majetku a závazků. (Šteker a Otrusinová, 2016, s. 33)

Provedení inventarizace ukládá příspěvkovým organizacím zákon o účetnictví ustanovením § 29 a § 30 a prováděcí vyhláška č. 270/2010 Sb., o inventarizaci majetku a závazků. (Česko, 1991; Česko, 2010)

Inventarizace je aktivním prvkem vnitřního kontrolního systému organizace, za předpokladu jejího správného a důsledného provedení. Tímto předpokladem mimo jiné je:

- důsledné provedení inventarizace, nikoliv pouze formální (např. zjištění znehodnocených zásob, nefunkčního majetku – nestačí pouze odsouhlasit, že zásoby či majetek existují, ale je potřeba informovat o jeho poškození či nefunkčnosti);

- další práce se zjištěnou skutečností (např. zjistit příčiny znehodnocení, nastavit postupy pro předcházení této skutečnosti v budoucnosti). (Schiffer, 2009, s. 111-112)

Zákon o účetnictví a jeho prováděcí vyhláška stanovuje minimální požadavky na provedení inventarizace, mimo jiné např. povinnost sestavit plán inventur, zřídit inventarizační komisi, provést fyzickou i dokladovou inventuru. (Česko, 1991; Česko, 2010)

3.4 Registr smluv

Ačkoliv uveřejňování v registru smluv není prvkem vnitřního kontrolního systému, neboť dle jeho tvůrců se má jednat o prvek vnější kontroly prováděné veřejností (Důvodová zpráva, 2013), sám zákon o registru smluv v sobě obsahuje významný sankční mechanismus, který je spojen s neplatností uzavřené smlouvy. Rizika vyplývající z plnění ze smlouvy, která je zrušena od počátku, mohou být pro organizaci významná, proto by bylo vhodné, aby byl v příspěvkové organizaci zaveden kontrolní mechanismus zajišťující uveřejňování v souladu se zákonem o registru smluv. (Česko, 2015)

Hlavní problémy zákona o registru smluv:

- Neplatnost smlouvy vyplývá přímo ze zákona, není založena na rozhodnutí soudu.
- Smlouva je účinná nejdříve dnem, kdy byla uveřejněna. V případě, že příspěvková organizace plní ze smlouvy dříve, než je uveřejněna, může se jednat o plnění bez právního titulu.
- Fikce právního neuveřejnění registru smluv – příspěvková organizace zašle ve správném termínu smlouvu do systému registru smluv, avšak při nesplnění některé z povinných náležitostí může být smlouva považována za neuveřejněnou, přestože ji lze v registru smluv dohledat.
- Dosud neexistuje judikatura, při výkladu zákona se lze opírat o metodiku vydanou Ministerstvem vnitra, respektive Digitální a informační agenturou, která však neposkytuje závazný výklad zákona. (Metodický návod k aplikaci zákona o registru smluv, 2023)

4 PROBLEMATIKA PODVODŮ

V rámci činnosti každé organizace může docházet ke dvěma druhům nedostatků. Jednak dochází k omylům, tj. neúmyslnému pochybení, nebo může dojít k úmyslnému porušování předpisů. Vzhledem k cílům finanční kontroly, tzn. ochrany veřejných prostředků, pokládám za důležité vymežit alespoň základní aspekty podvodu, neboť i k podvodům může u příspěvkových organizací docházet. Podvodem spáchaným zaměstnancem může být např. zpronevěra finančních prostředků, krádež či zamlčování příjmů. Organizace zvýší šanci pro předcházení podvodů, pokud bude mít alespoň základní znalosti o podmínkách jeho vzniku a jeho varovných signálech.

4.1 Trojúhelník podvodu

Donald R. Cressey vymežil tři základní faktory, které z pohledu pachatele vytvářejí prostor pro spáchání podvodu. Těmito faktory jsou motiv (tlak), příležitost a odůvodnění. Jedná se o tři faktory, jejichž naplněním je vytvořeno prostředí, které může vyústit ke spáchání podvodu. (Drábková, 2017, s. 66)

Motivem může být finanční situace osoby, např. dluhy zaměstnance nebo negativní vztah zaměstnance k organizaci, pocit nespravedlnosti ze strany nadřízených.

Příležitostí bývá obvykle nedostatečná vnitřní kontrola v organizaci, nedostatečné oddělení povinností a odpovědností, nenáležitý systém schvalování transakcí, nedostatečné zdokumentování transakcí.

Odůvodnění znamená, že pachatel si své chování racionalizuje a sám před sebou si obhájí, že se jedná o správné chování. (Drábková, 2017, s. 67-69)

Drábková (2017, s. 72) uvádí, že primární odpovědnost za prevenci a odhalování podvodů nese vedení organizace. Významnou roli vedoucích zaměstnanců i ředitele příspěvkové organizace přisuzuje i zákon o finanční kontrole.

4.2 Indikátory podvodu

Efektivně nastavený vnitřní kontrolní systém by měl umět rozpoznat a reagovat na signály podvodu. Dvořáček a Kafka (2005, s. 119 -121) představují některé možné signály, které mohou značit problémy v organizaci, případně okolnosti, které k podvodům v organizaci mohou přispívat:

- zaměstnanec se těší vysoké míře důvěry, má vynikající znalosti operací a postupů v organizaci (existuje tak příležitost podvod dlouhodobě maskovat);
- vedení organizace nepovažuje VKS za důležitý;
- je nastaveno pouze slabé kontrolní prostředí;
- nedbalé vedení účetních postupů.

I přes to, že nadřízený považuje svého podřízeného zaměstnance za spolehlivého a je přesvědčen, že práci vykonává správně a odpovědně, neznamená to, že by jeho práci neměl kontrolovat. Primárním úkolem kontroly není vyhledávat chyby zaměstnance, ale včas reagovat v případě zjištěných nedostatků. (Urban, 2013, s. 79-80) Jedná se tedy o důležitou činnost v prevenci, která by měla být zakotvena v rámci kontrolního systému uvnitř organizace.

Okolnosti, které mohou k podvodům v organizaci přispívat a signály, které na riziko podvodu mohou upozornit:

- neobvyklé chování zaměstnance, významné změny chování;
- vysoké zadlužení zaměstnance;
- nákladný životní styl zaměstnance s ohledem na výši příjmu;
- závislost na hazardních hrách, alkoholu, drogách;
- vnímání nespravedlivého chování nadřízených, frustrace z práce;
- emocionální zklamání (pracovní či osobní). (Dvořáček a Kafka, 2005, s. 121)

Nezastupitelnou roli v tomto případě hrají vedoucí zaměstnanci. Řízení lidských zdrojů je, dle moderního pojetí, součástí práce všech vedoucích zaměstnanců. Přímý nadřízený zaměstnanec může být často jediný, kdo může rozpoznat některé varovné signály a rozeznat spouštěcí mechanismy nežádoucího chování. (Koubek, 2007, s. 29)

Ačkoliv se nejedná o prvek, který by byl výslovně stanoven v zákoně o finanční kontrole, domnívám se, že kvalita řízení lidských zdrojů může eliminaci podvodů ovlivnit.

Ředitel příspěvkové organizace může určitým způsobem nastavit kontrolní mechanismy u svých podřízených zaměstnanců. Sám ředitel by však měl být také kontrolován, neboť i on se podvodů může dopustit, zde leží odpovědnost na zřizovateli a na tom, jaké kontrolní mechanismy v tomto směru nastaví.

II. PRAKTICKÁ ČÁST

5 VYBRANÉ STATISTICKÉ ÚDAJE O PŘÍSPĚVKOVÝCH ORGANIZACÍCH

Dle údajů ze systému Státní pokladny a Centrálního systému účetních informací státu uvedených na informačním portále Ministerstva financí (Monitor.statnipokladna.cz) existuje v České republice přes 10 tisíc příspěvkových organizací, které např. v roce 2022 hospodařily s peněžními prostředky poskytnutými z veřejných rozpočtů v celkové výši cca 325 mld. Kč. Podrobnější členění vč. přehledu za období 2020 – 2022 uvádí tabulky 1 a 2.

Tabulka 1: Počet příspěvkových organizací (Vlastní zpracování údajů z Monitor.statnipokladna.cz)

	2020	2021	2022
Příspěvkové organizace zřizované ÚSC	10 143	10 145	10 179
Státní příspěvkové organizace	208	207	208
Příspěvkové organizace celkem	10 417	10 351	10 352

Tabulka 2: Celkové transfery příspěvkovým organizacím v mil. Kč (Vlastní zpracování údajů z Monitor.statnipokladna.cz)

	2020	2021	2022
Neinvestiční transfery příspěvkovým organizacím	274 713	289 311	301 083
Investiční transfery příspěvkovým organizacím	19 735	20 650	24 309
Celkové transfery příspěvkovým organizacím	294 448	309 961	325 392

Z výše uvedeného je zřejmé, že příspěvkové organizace hospodaří s nezanedbatelným objemem veřejných financí, které by měly podléhat ochraně v rámci vnitřního kontrolního systému.

6 ANALÝZA VÝSLEDKŮ VEŘEJNOSPRAVNÍCH KONTROL

Kontrolní orgány jsou povinny pravidelně, alespoň jednou ročně zveřejňovat způsobem umožňujícím dálkový přístup informace o provedených kontrolách. Tato povinnost je uložena ustanovením § 26 zákona č. 255/2012, o kontrole (kontrolní řád). Jak je uvedeno v důvodové zprávě kontrolního řádu, tyto informace mají sloužit pro zvýšení transparentnosti a informovanosti veřejnosti, ale také pro zpětnou vazbu a prevenci (Jemelka, Vetešník a Libosvár, 2021, s. 274). V rámci diplomové práce jsou tyto informace využity právě pro oblast prevence, zjišťované nedostatky jsou zde shromážděny a jsou z nich odvozována doporučení, jak těmto nedostatkům předcházet.

6.1 Způsob provedení analýzy

Ve své práci jsem analyzovala dostupné informace z provedených kontrol příspěvkových organizací za období 2015 - 2021 zpřístupněné v souladu s kontrolním řádem vyššími územními samosprávnými celky (Jihočeský kraj, Jihomoravský kraj, Karlovarský kraj, Královéhradecký kraj, Liberecký kraj, Moravskoslezský kraj, Olomoucký kraj, Pardubický kraj, Plzeňský kraj, Ústecký kraj a Zlínský kraj). Dále jsem za uvedené období do analýzy zahrнула dostupné informace o výsledcích kontrol státních příspěvkových organizací zřizovaných Ministerstvem zemědělství a informace o provedených kontrolách statutárního města Brna, Olomouce a Plzně.

Kontrolní řád nijak nespécifikuje konkrétní požadavky na formu poskytované informace o provedených kontrolách, proto údaje od jednotlivých subjektů vykazovaly značné rozdíly v rozsahu a v podrobnostech informací. Forma poskytovaných informací se také vyvíjela u jednotlivých subjektů v průběhu času.

Analýza zahrnovala v první fázi studium veškerých dostupných dokumentů a vytvoření základních okruhů, ve kterých byly nedostatky zjišťovány. Následně byly dle jednotlivých okruhů shromažďovány konkrétní informace o nedostatecích uváděné jednotlivými subjekty za jednotlivá období, informace byly poté seskupovány a byla jim přidělena jednotná formulace. V poslední fázi byla zaznamenána četnost jednotlivých nedostatků. V případech, kdy byla v analyzovaném dokumentu uvedena pouze obecná identifikace zjištění, bez bližšího upřesnění, je v analýze tento nedostatek uveden s dodatkem „*bez podrobné identifikace nedostatku*“.

Z důvodu srovnatelnosti zobrazuje počet zjištění informací o tom, že byl nedostatek v daném období daným kontrolním orgánem identifikován, bez ohledu na četnost zjištění u konkrétních příspěvkových organizací. Je to z toho důvodu, že některé dokumenty obsahovaly informace o počtu organizací, u kterých byl nedostatek zjištěn, v některých dokumentech však tato informace uvedena nebyla.

6.2 Výsledky provedené analýzy

V analyzovaném období jsem zaznamenala celkem 733 zjištění ve 14 oblastech. Počty zjištění u jednotlivých oblastí poskytuje následující tabulka, bližší specifikace jednotlivých oblastí je pak uvedena v další části práce. Počet zjištění za jednotlivé roky v jednotlivých oblastech jsou uvedeny v příloze P I.

Tabulka 3: Celkový přehled zjištění (Vlastní zpracování dle informací z kontrol)

Oblast zjištění	Počet zjištění
Řídicí kontrola	118
Účetnictví	109
Inventarizace	102
Nakládání s majetkem	71
Fondy	70
Odměňování	49
Registr smluv	49
Veřejné zakázky	41
Cestovní náhrady	31
Hospodářská činnost	25
Dotace	22
Pohledávky	19
Autoprovoz	14
Pokladna	13
Počet zjištění celkem za 2015 - 2021	733

Nejčetnější nedostatky byly zjišťovány v oblasti řídicí kontroly, účetnictví a inventarizace, ojedinělé byly nedostatky v oblasti správy pohledávek, autoprovozu a nakládání s pokladní hotovostí.

V oblasti řídicí kontroly (nakládání s peněžními prostředky) a v oblasti veřejných zakázek byly dále zjištěny závažné nedostatky vedoucí k podezření na trestný čin.

V následující části jsou uvedeny zobecněné nedostatky zjišťované v rámci veřejnosprávních kontrol dle jednotlivých oblastí. Jednotlivé typy nedostatků uvádím pro větší přehlednost v tabulkách.

6.2.1 Oblast řídicí kontroly

Nedostatky v oblasti řídicí kontroly patřily k nejčastěji zjišťovaným nedostatkům, základní přehled přináší tabulka 4. Oblast zjištění lze rozdělit do dvou základních částí, jednak bylo častým nedostatkem nesprávné nebo nedostatečné nastavení řídicí kontroly, nejčastěji v oblasti schvalovacích postupů. Druhou oblastí pak bylo samotné provádění schvalovacích postupů. Zde lze rozlišovat dva druhy nedostatků – jednak nebyly schvalovací postupy prováděny, případně schvalování probíhalo, ale nebyl o schvalovacích postupech doložen průkazný písemný záznam. V menší míře docházelo k nesprávnému postupu v oblasti nastavených limitovaných příslibů (neprovádění řídicí kontroly po vzniku závazku u limitovaných příslibů, v některých případech vedoucích až k překročení výše schváleného limitu).

Mezi ostatní zjištění patří zejména nenastavení zastupitelnosti jednotlivých funkcí, nepřipustné slučování funkce příkazce operace s ostatními funkcemi. V ojedinělých případech nebyla v organizaci stanovena pravidla pro příjmové operace.

Tabulka 4: Zjištění v oblasti řídicí kontroly (Vlastní zpracování dle informací z kontrol)

Oblast zjištění	Počet zjištění
Nedostatečné nebo nesprávné nastavení řídicí kontroly	11
Nevytvoření podmínek pro efektivní výkon VKS	13
Ostatní	7
Nastavení řídicí kontroly - bez podrobné identifikace nedostatku	23
Oblast nastavení řídicí kontroly - celkem	54
Neprovádění schvalovacích postupů	19
Písemné nezdokumentování schvalovacích postupů	11
Ostatní	6
Provádění řídicí kontroly - bez podrobné identifikace nedostatku	28
Oblast provádění řídicí kontroly - celkem	64

Kontrolními orgány bylo dále ve třech případech zjištěno **závažné podvodné jednání** v oblasti nakládání s peněžními prostředky příspěvkových organizací.

V roce 2015 byla kontrolou příspěvkové organizace zjištěna zpronevěra peněžních prostředků a zatajování příjmů ekonomkou organizace. Ekonomka dlouhodobě využívala nedostatečného kontrolního systému v organizaci, který umožňoval provádět finanční transakce bez dohledu dalších osob.

V roce 2016 bylo podáno trestní oznámení z důvodu vytváření fiktivních dokladů hrazených příspěvkovou organizací.

Případ zpronevěry finančních prostředků ekonomkou organizace byl řešen také v roce 2021. Jednalo se o neoprávněné převody peněžních prostředků z účtu příspěvkové organizace a neoprávněné výběry hotovosti z pokladny. Trestná činnost probíhala několik let a byla ze strany ekonomky zakrývána neprůkaznými účetními operacemi, pozměněnými doklady a bankovními výpisy.

6.2.2 Oblast účetnictví

Nedostatky v oblasti účetnictví patřily v analyzovaných dokumentech k druhým nejčastějším, jejich přehled je uveden v tabulce 5. V různých formách docházelo k nesprávnému účtování, dále k neprůkaznosti a neúplnosti účetních operací, což následně znemožňuje správné zobrazení skutečnosti v účetní závěrce (jak v rozvaze, tak ve výkazu zisku a ztrát).

Tabulka 5: Zjištění v oblasti účetnictví (Vlastní zpracování dle informací z kontrol)

Oblast zjištění	Počet zjištění
Nesprávnost účetních operací	56
Neprůkaznost účetních operací	16
Neúplnost účetních operací	12
Chybné účetnictví s významným vlivem na účetní závěrku	10
Ostatní	9
Účetnictví - bez podrobné identifikace nedostatku	6
Oblast účetnictví - celkem	109

Nesprávnost účetních operací spočívala např. v chybném účtování o časovém rozlišení, neúčtování k okamžiku uskutečnění účetního případu či nedodržování obsahové vymezení jednotlivých účtů. Nedůsledné vedení účetní evidence vedlo v některých případech k významnému zkreslení účetní závěrky.

Ojedinelá ostatní zjištění spočívala v nedoložení prvotních dokladů, kumulaci účetních případů či vedení mimoúčetní evidence.

6.2.3 Oblast inventarizace

Inventarizace je jedním ze základních prvků vnitřní kontroly. Příspěvkové organizace mají povinnost řídit se prováděcí vyhláškou k inventarizaci, která je určena pro vybrané účetní jednotky. V této vyhlášce je stanovena řada požadavků, které by měla organizace splnit. Jak uvádí tabulka 6, nejčastěji byla u příspěvkových organizací prováděna neúplná a neprůkazná inventarizace (např. chybějící dokladová inventura, nebo nebyly inventarizovány všechny účty).

Poměrně častým jevem bylo také nesprávné provedení inventarizace, při kterém nedocházelo k ověření skutečnosti a nebyly tak zjištěny rozdíly mezi účetním a skutečným stavem. Z formálních požadavků stanovených zákonem o účetnictví a prováděcí vyhláškou byly nejčastějším pochybením chybějící náležitosti inventurních soupisů. V menší míře nebyly stanoveny inventarizační identifikátory nebo chyběly podpisy inventarizačních komisí.

Tabulka 6: Zjištění v oblasti inventarizace (Vlastní zpracování dle informací z kontrol)

Oblast zjištění	Počet zjištění
Neúplné a neprůkazné provedení inventarizace	29
Nezjištění rozdílu mezi účetním stavem a skutečností	12
Ostatní	4
Provedení inventarizace - bez podrobnější identifikace nedostatku	29
Oblast provedení inventarizace - celkem	74
Chybějící formální náležitosti - plán inventur, soupisy, zprávy	9
Ostatní	5
Formální náležitosti inventarizace - bez podrobnější identifikace nedostatku	14
Formální náležitosti inventarizace - celkem	28

6.2.4 Oblast nakládání s majetkem

Přehled zjišťovaných nedostatků je uveden v tabulce 7. V oblasti odpisů dlouhodobého majetku docházelo k nesprávnému zařazení do odpisové skupiny, chybnému výpočtu

odpisů a účtování odpisů. Neprůkazná evidence majetku se vztahovala převážně k drobnému dlouhodobému majetku.

Jak již bylo uvedeno v první části práce, příspěvkové organizace obvykle hospodaří s majetkem, jehož vlastníkem je její zřizovatel, a dispozice s majetkem je často spojená s předchozím souhlasem zřizovatele. Tento fakt je častou příčinou uváděných nedostatků týkající se nesplnění stanovených podmínek pro nakládání s majetkem.

Tabulka 7: Zjištění v oblasti majetku (Vlastní zpracování dle informací z kontrol)

Oblast zjištění	Počet zjištění
Odpisy majetku	16
Nedostatky při pořizování/vyřazování majetku	16
Chybějící majetek v evidenci/evidence majetku	12
Nezajištění předchozího souhlasu zřizovatele při dispozici s majetkem	7
Neprůkazná likvidace majetku	5
Nakládání s majetkem - bez podrobnější identifikace nedostatku	15
Oblast nakládání s majetkem - celkem	71

6.2.5 Oblast fondů

Peněžní fondy patří ke specifickým příspěvkových organizací, pochybení jsou obvykle způsobena nedodržáním pravidel, která jsou pro tyto fondy přesně vymezena legislativou. Nedostatky jsou uvedené v tabulce 8.

Nejčastěji byly zjišťovány nedostatky v FKSP, docházelo k jeho chybné tvorbě (např. z dohod konaných mimo pracovní poměr). Mezi ostatní nedostatky patří nesestavení rozpočtu FKSP či jeho překročení, případně použití provozních prostředků na výdaje, které měly být hrazeny z FKSP.

Příspěvkové organizace v některých případech nesprávně používaly prostředky fondu investic k hrazení nákladů na pořízení drobného majetku, nebo naopak hradily nákupy investičního majetku z provozních prostředků, místo prostředků fondu investic.

Tabulka 8: Zjištění v oblasti fondů (Vlastní zpracování dle informací z kontrol)

Oblast zjištění	Počet zjištění
Neoprávněná tvorba a čerpání	25
Ostatní	4
FKSP - bez podrobné identifikace nedostatku	11
Oblast FKSP - celkem	40
Nesprávná tvorba fondu investic	7
Použití provozních prostředků na výdaje, na které měl být použit fond investic	4
Použití prostředků fondu investic na výdaje, které měly být hrazeny z provozu	5
Fond investic - bez podrobnější identifikace nedostatku	7
Rezervní fond - bez podrobnější identifikace nedostatku	7
Oblast ostatních fondů - celkem	30

6.2.6 Oblast odměňování

Jak vyplývá z tabulky 9, v analyzovaném období docházelo v různých formách k chybám při stanovování příplatků a při jejich proplácení. Příspěvkové organizace také v některých případech nesprávně stanovovaly platový tarif, stupeň či délku praxe.

Neprůkazná evidence pracovní doby, případně nesledování práce zaměstnanců pracujících na základě dohod o provedení práce a dohod o pracovní činnosti znemožňuje efektivní kontrolu prováděnou schvalovacích postupů po vzniku závazku.

Tabulka 9: Zjištění v oblasti odměňování (Vlastní zpracování dle informací z kontrol)

Oblast zjištění	Počet zjištění
Chybné stanovení/proplácení příplatků, stravného	17
Chybné stanovení platového tarifu, stupně, délky praxe	11
Nenastavená nebo neprůkazná evidence pracovní doby	7
Neprůkazně poskytované odměny, nedostatečně zdůvodnění odměn	5
Odměňování zaměstnanců - bez podrobné identifikace nedostatku	9
Oblast odměňování - celkem	49

6.2.7 Oblast registru smluv

Vzhledem k účinnosti zákona o registru smluv se uváděné nedostatky v této oblasti začaly v analyzovaných dokumentech objevovat až v roce 2017. V tu dobu se jednalo o novou

povinnost, což vedlo ke zvýšené chybovosti. Mezi nedostatky se objevují prakticky všechny požadavky, které zákon o registru smluv k jejich správnému uveřejnění klade – tedy samotné uveřejnění, dodržení lhůt, dodržení předepsaného formátu a vyplňování metadat. Anonymizace údajů pak vychází z dalších právních předpisů, nicméně je s uveřejňováním v registru smluv spojována. Konkrétní počty zjištění jsou uvedeny v následující tabulce.

Tabulka 10: Zjištění v oblasti registru smluv (Vlastní zpracování dle informací z kontrol)

Oblast zjištění	Počet zjištění
Neuveřejnění smluv a objednávek v registru smluv	12
Nedodržení lhůty	10
Nepřípustný formát přílohy (strojová čitelnost)	6
Chybné/nedostatečné vyplnění metadat	6
Nedostatečná anonymizace údajů	3
Registr smluv - bez podrobné identifikace nedostatku	12
Oblast registru smluv - celkem	49

6.2.8 Oblast veřejných zakázek

Zjištění v oblasti zadávání veřejných zakázek se týkala převážně veřejných zakázek malého rozsahu, nejčastěji se jednalo o nedodržování postupů stanovených zřizovatelem nebo vnitřním předpisem organizace. Počet zjištění je uveden v tabulce 11. Mezi ostatní zjištění patřilo oslovování stále stejného okruhu dodavatelů, dělení veřejných zakázek, nebo neprovádění výběrových řízení u VZMR. Případnými pochybeními ve veřejných zakázkách zadávaných v režimu zákona se zabývá Úřad pro ochranu hospodářské soutěže.

Tabulka 11: Zjištění v oblasti veřejných zakázek (Vlastní zpracování dle informací z kontrol)

Oblast zjištění	Počet zjištění
Administrativní, formální nedostatky, nedodržování vnitřních předpisů	12
Neuveřejnění smlouvy na profilu zadavatele	8
Ostatní	3
Veřejné zakázky - bez podrobné identifikace nedostatku	18
Oblast veřejných zakázek - celkem	41

6.2.9 Oblast cestovních náhrad

Vyplácení cestovních náhrad souvisí především se schvalovacími postupy před vznikem závazku organizace. Jak vyplývá z následující tabulky, nedostatky často nebyly v analyzovaných dokumentech podrobněji identifikovány. Mezi ostatní zjištění patřilo proplácení cestovních náhrad bez průkazných podkladů, nesprávné stanovení výše cestovních náhrad a také nestanovení písemných podmínek před pracovní cestou, které ovlivňují výši proplácených náhrad. Neoprávněné či nesprávné vyplácení, či vyplácení bez podkladů svědčí o chybném nastavení a provádění kontrolních postupů v této oblasti.

Tabulka 12: Zjištění v oblasti cestovních náhrad (Vlastní zpracování dle informací z kontrol)

Oblast zjištění	Počet zjištění
Neoprávněné vyplácení cestovních náhrad	4
Nevyplácení cestovních náhrad	4
Ostatní	6
Cestovní náhrady - bez podrobné identifikace nedostatku	17
Oblast cestovních náhrad - celkem	31

6.2.10 Oblast hospodářské činnosti

Jak uvádí tabulka 13, zjišťované nedostatky v oblasti hospodářské činnosti se týkaly zejména účetnictví. Nejčastěji organizace nevedly oddělené účetnictví, případně docházelo k chybnému přeúčtování nepřímých nákladů z hlavní činnosti do doplňkové/jiné činnosti. Některé organizace nevytvářely potřebné kalkulace, případně byly tyto kalkulace nedostatečné a neprůkazné.

Tabulka 13: Zjištění v oblasti hospodářské činnosti (Vlastní zpracování dle informací z kontrol)

Oblast zjištění	Počet zjištění
Nevedení hospodářské činnosti odděleně v účetnictví	8
Nesprávné přeúčtování nákladů z hlavní činnosti	8
Nevytvořené nebo neprůkazné kalkulace	6
Hospodářská činnost - bez podrobné identifikace nedostatku	3
Oblast hospodářské činnosti - celkem	25

6.2.11 Oblast dotací

Příspěvkové organizace se dopouštěly pochybení v tom, že použily dotaci na jiný účel, než bylo určeno jejím poskytovatelem. V některých případech docházelo k záměně investičního a neinvestičního účelu. V analyzovaných dokumentech byly často zmiňovány nedostatky při čerpání přímých nákladů na vzdělávání. Je to dáno skutečností, že nejčastějším typem příspěvkových organizací jsou školy a školská zařízení.

Další nedostatky spočívaly v tom, že poskytnuté dotace nebyly v účetnictví vedeny odděleně od ostatních zdrojů, což v některých případech vedlo k duplicitnímu financování výdajů. V ostatních případech nebylo provedeno finanční vypořádání či nebyly včas vráceny nevyčerpané dotace zpět poskytovateli. Podrobnější počty zjištění jsou uvedeny v následující tabulce.

Tabulka 14: Zjištění v oblasti dotací (Vlastní zpracování dle informací z kontrol)

Oblast zjištění	Počet zjištění
Použití dotace na jiný účel, než bylo určeno poskytovatelem	14
Nevedení odděleného účetnictví dotací a příspěvků	4
Ostatní	4
Oblast dotací - celkem	22

6.2.12 Oblast pohledávek

V oblasti pohledávek bylo organizacím vytýkáno, že nevedou dostatečnou evidenci o svých pohledávkách, není tak možné pohledávky správně monitorovat a případně zabezpečit efektivní správu pohledávek po lhůtě splatnosti. Sledování pohledávek po jejich splatnosti také úzce souvisí s tvorbou opravných položek, které jsou organizace povinny tvořit.

Tabulka 15: Zjištění v oblasti pohledávek (Vlastní zpracování dle informací z kontrol)

Oblast zjištění	Počet zjištění
Nedostatečná evidence pohledávek, nesprávná tvorba opravných položek	11
Nedostatečná správa pohledávek (vymáhání pohledávek po splatnosti)	6
Pohledávky - bez podrobnější identifikace nedostatku	2
Oblast pohledávek - celkem	19

6.2.13 Oblast autoprovozu

Využívání služebních vozidel je poměrně úzká část hospodaření příspěvkových organizací a týká se pouze těch, které služební vozidla používají. V tabulce 16 jsou uvedeny konkrétní počty zjištění. Mezi časté nedostatky v analyzovaných dokumentech patřilo neprůkazné vedení záznamů o jejich provozu, mezi ostatními zjištěními bylo využívání služebního vozidla k soukromým účelům bez povolení a nesrovnalosti při nákupu pohonných hmot.

Tabulka 16: Zjištění v oblasti autoprovozu (Vlastní zpracování dle informací z kontrol)

Oblast zjištění	Počet zjištění
Neprůkazné zápisy o provozu	4
Ostatní	4
Autoprovoz - bez podrobné identifikace nedostatku	6
Oblast autoprovozu - celkem	14

6.2.14 Oblast pokladny

Nakládání s hotovostí patřilo k v analyzovaných dokumentech k méně častým nedostatkům, ve většině případů nebyla uvedena konkrétní oblast pochybení. Mezi ostatní nedostatky bylo zařazeno neprůkazné vyplácení hotovosti a nedostatečné vymezení odpovědnosti a povinností při nakládání s pokladní hotovostí. Zjištění v oblasti pokladny uvádí následující tabulka.

Tabulka 17: Zjištění v oblasti pokladny (Vlastní zpracování dle informací z kontrol)

Oblast zjištění	Počet zjištění
Ostatní	3
Pokladna - bez podrobné identifikace nedostatku	10
Oblast pokladny - celkem	13

Přestože byly nedostatky v pokladně nejméně časté, ve dvou případech byly zjištěny závažné nedostatky. Nedostatečná kontrola vedla v analyzovaném období v jednom případě k neoprávněným výběrům z pokladny a v dalším případě k zatajování příjmů ekonomkou. Bližší informace jsou uvedeny v rámci oblasti řídicí kontroly.

7 NAVRŽENÁ DOPORUČENÍ PRO PŘEDCHÁZENÍ NEDOSTATKŮM

Z analýzy vyplynulo několik oblastí, ve kterých dochází nejčastěji k pochybením v důsledku nedostatečného nastavení a účinnosti vnitřního kontrolního systému. V následující části jsou k vybraným oblastem navržena doporučení pro prevenci zjišťovaných nedostatků.

7.1 Řídicí kontrola

Pochybení v oblasti řídicí kontroly patřila k nejčastějším zjištěním. Nedostatky spočívaly jak v nastavení, tak v provádění řídicí kontroly, nejčastěji se pak jednalo o schvalovací postupy u výdajových operací.

Na základě zjištění uváděných kontrolami v oblasti nastavení řídicí kontroly je doporučeno:

- prověřit správnost a dostatečnost nastavení povinností a odpovědností jednotlivých osob vnitřním předpisem (zda jsou dostatečně jasně vymezena pravidla, jak schvalovací postupy probíhají);
- ověřit, zda jsou nastavena pravidla také pro příjmové operace;
- ověřit, zda jsou nastavena pravidla pro zastupování jednotlivých funkcí;
- ověřit, zda není nepřipustné sloučení funkce příkazce operace a správce rozpočtu.

V oblasti provádění schvalovacích postupů jsou doporučena následující:

- zajistit, aby schvalovací postupy probíhaly ve všech čtyřech fázích finančních operací (před vznikem nároku na příjem, po vzniku nároku na příjem, před vznikem závazku, po vzniku závazku) např. formou jednotných formulářů;
- zajistit, aby schvalovací postupy prováděly všechny pověřené osoby (tj. příkazce operace, správce rozpočtu a hlavní účetní);
- zajistit písemné zdokumentování schvalovacích postupů (podpisy odpovědných osob) – lze zajistit např. formou vypracování jednotného formuláře;
- v případě limitovaných příslibů věnovat zvýšenou pozornost kontrole po vzniku závazku (provádění kontroly čerpání limitu);
- zajistit provádění kontroly u smluv uzavřených na dobu neurčitou.

Vzhledem k **závažným zjištěním** lze dále doporučit:

- nastavit a dodržovat pravidla pro nakládání s finančními prostředky organizace tak, aby veškeré transakce podléhaly kontrole nejméně dvou osob;
- provádět namátkové kontroly zůstatku v pokladně;
- pravidelně sledovat stav peněžních prostředků na bankovních účtech.

Vymezení všech povinností, odpovědnosti a pravomocí příkazce operace, správce rozpočtu a hlavního účetního je vhodné zakotvit do vnitřního předpisu organizace. Znalost příslušných pracovníků o stanovených povinnostech a odpovědnosti povede k vyšší efektivitě kontroly.

Níže jsou pro přehlednost uvedeny základní informace o schvalovacích postupech a jejich jednotlivých fázích.

7.1.1 Personální obsazení u předběžné kontroly

Předběžnou řídicí kontrolu jsou povinni vykonávat zaměstnanci příslušné organizace. Jedná se o funkci příkazce operace, správce rozpočtu a hlavního účetního. Výjimka je možná u dobrovolných svazků obcí, a dále u organizací, které mají méně než 5 zaměstnanců, u takových organizací pak funkci správce rozpočtu a hlavní účetní může vykonávat i jiná osoba, než zaměstnanec. (Česko, 2001)

Na tyto zaměstnance jsou kladeny požadavky bezúhonnosti, neexistence střetu zájmů a kvalifikační předpoklady. Funkcí příkazce operace, správce rozpočtu a hlavního účetního by měly být pověřeny pouze osoby, které daná rizika skutečně posuzují. (Czudek Kranecová et al., 2021, s. 205-210)

Příkazce operace

Příkazcem operace je ze zákona ředitel příspěvkové organizace. Ten může také pověřit touto funkcí další vedoucí zaměstnanec. Obvykle je to v případech organizací, které jsou organizačně složitější. Pověření příkazců by mělo odpovídat věcné odpovědnosti těchto osob. (Czudek Kranecová et al., 2021, s. 204)

Správce rozpočtu

Správce rozpočtu je obvykle vedoucí zaměstnanec, který je odpovědný za správu rozpočtu. Může to však být i běžný zaměstnanec. V případě organizací s rozsáhlejší agendou či více

pobočkami, není vyloučeno, aby bylo pověřeno správců rozpočtu více. (Czudek Kranecová et al., 2021, s. 205)

Hlavní účetní

Obdobně jako správce rozpočtu, i hlavní účetní může být buď vedoucí, nebo běžný zaměstnanec. Funkci hlavní účetní by měla plnit osoba, která odpovídá za vedení účetnictví. Pokud to složitost organizace vyžaduje, může být funkcí hlavního účetního pověřeno více osob. (Czudek Kranecová et al., 2021, s. 206)

Zákon o finanční kontrole v ustanovení § 26 stanovuje, že příkazcem operace může být pouze vedoucí zaměstnanec. Správce rozpočtu a hlavní účetní mohou být jak vedoucí zaměstnanci, tak běžní zaměstnanci.

Czudek Kranecová et al. (2021, s. 204-205) uvádí, že vedoucí zaměstnanec je zde chápán v jiném smyslu, než např. v zákoníku práce či zákonu o státní službě. Určujícím rysem vedoucího zaměstnance ve smyslu zákona o finanční kontrole je svěřená odpovědnost za určitou oblast činností v rámci organizace, nikoliv to, zda tato osoba má podřízené zaměstnance.

7.1.2 Pověření

S výjimkou ředitele, který je jako příkazce operace určen zákonem, musí být jednotlivé osoby do svých funkcí pověřeny. Zákon však nestanoví bližší formu pověření. Je tedy možné, aby pověření mělo formu:

- individuálního pověření (pověření pro každou funkci zvlášť);
- hromadného pověření (pověření všech osob v rámci jednoho dokumentu);
- pověření v rámci vnitřního předpisu. (Czudek Kranecová et al., 2021, s. 206)

Minimální náležitosti pověření lze pak odvodit z požadavků vymezených v zákoně o finanční kontrole:

- výslovné pověření osoby výkonem příslušné funkce;
- vymezení rozsahu prováděných operací;
- jednoznačné vymezení povinností, odpovědnosti a pravomocí jednotlivých funkcí;
- datum a podpis ředitele. (Czudek Kranecová et al., 2021, s. 206)

7.1.3 Zastupitelnost

Pro zajištění plynulého výkonu předběžné řídicí kontroly musí organizace zajistit zastupitelnost jednotlivých funkcí. Zastupující osoby musí být k výkonu funkce pověřeny, včetně vymezení kompetencí. (Czudek Kranecová et al., 2021, s. 207)

Funkci příkazce operace není možné slučovat s ostatními funkcemi. Funkce správce rozpočtu a hlavní účetní lze sloučit pouze za podmínky, že existuje malá pravděpodobnost výskytu nepřiměřených rizik pro hospodaření s veřejnými prostředky. O možném sloučení těchto funkcí může rozhodnout ředitel příspěvkové organizace. (Česko, 2001)

Při rozhodování o sloučení těchto dvou funkcí je nutné zohlednit:

- objem veřejných prostředků, se kterými je nakládáno;
- stupeň obtížnosti finančního řízení (např. finanční plánování, účetnictví);
- složitost organizační struktury;
- počet zaměstnanců. (Czudek Kranecová et al., 2021, s. 209)

7.1.4 Příjmové operace

Fáze před vznikem nároku na příjem

Tuto fázi dle prováděcí vyhlášky vykonává pouze jedna osoba – příkazce operace, který v této fázi prověřuje:

- soulad připravované operace se stanovenými úkoly a schválenými záměry a cíli organizace;
- správnost operace ve vztahu k právním předpisům a kritériím hospodárnosti, efektivnosti a účelnosti;
- provozní, finanční, právní a jiná rizika;
- doložení připravované operace věcně správnými a úplnými podklady. (Česko, 2004)

Fáze po vzniku nároku na příjem

Je to fáze, při které již organizace disponuje pohledávkou, tj. nárokem na příjem. Předběžná kontrola je v této fázi v kompetenci příkazce operace a hlavního účetního.

Příkazce operace prověřuje:

- správnost určení dlužníka;
- výši a splatnost vzniklého nároku.

Hlavní účetní prověřuje:

- podpis příkazce operace;
- správnost určení dlužníka;
- výši a splatnost vzniklého nároku;
- jiné skutečnosti z hlediska zákona o účetnictví a související účetní rizika. (Česko, 2004)

V případě **shledání nedostatků** hlavní účetní neprovede schválení operace a písemně oznámí své zjištění příkazci operaci. (Česko, 2004)

U příjmů, které vznikají při činnosti organizace z titulu poskytování služeb či **prodeje zboží na místě** (např. prodej výrobků, kopírování apod.), může být dle Czudek Kranecové et al. (2021, s. 216) předběžná řídicí kontrola před vznikem nároku na příjem provedena před schválením ceníku k těmto činnostem.

Kontrola příjmových operací by měla být důsledná zejména v případech, kdy mohou pro organizaci vznikat rizika, jedná se o uzavírání smluvních vztahů, např. nájemní smlouvy, smlouvy o prodeji majetku a také v případě uzavírání smluv o poskytnutí dotace, neboť proces poskytování dotace je spojen s řadou rizik pro organizaci. (Czudek Kranecová et al., 2021, s. 217)

7.1.5 Výdajové operace

Výdajové operace přesně definuje prováděcí vyhláška k zákonu o finanční kontrole:

Fáze před vznikem závazku

Schvalovací postupy před vznikem závazku vykonává příkazce operace a správce rozpočtu.

Příkazce operace prověřuje:

- nezbytnost operace;
- správnost operace ve vztahu
 - k právním předpisům
 - kritériím hospodárnosti, efektivnosti a účelnosti
 - postupu a podmínek stanovených pro zadávání veřejných zakázek;
- opatření k možným provozním, finančním, právním a jiným rizikům;
- zda je operace doložena příslušnými podklady.

Podpisem příkazce operace stvrzuje, že výše uvedené položky prověřil a podklady předává správci rozpočtu.

Příkazce operace posuzuje před vznikem závazku zejména věcnou kontrolu. Svým podpisem přebírá odpovědnost za schvalovanou operaci, potvrzuje soulad s právními předpisy i soulad s principy 3E. (Czudek Kranecová et al., 2021, s. 219)

Správce rozpočtu prověřuje zda:

- byla operace ověřena příkazcem, a zda je toto ověření stvrženo podpisem;
- je operace v souladu např. se schválenými smlouvami, projekty, programy;
- odpovídá příslušným předpisům;
- byla prověřena rozpočtová rizika vč. přijatých opatření.

V případě, že správce rozpočtu neshledává žádné nedostatky, vrací podklady i se svým podpisem zpět příkazci operace.

Rozpočtová rizika, která správce rozpočtu prověřuje, souvisí zejména s finančním krytím operace, tzn., zda organizace bude schopna zamýšlený závazek plnit. Krytí závazku musí být zajištěno na celou jeho hodnotu, nikoliv pouze na kalendářní (rozpočtovaný) rok. (Czudek Kranecová et al., 2021, s. 220)

Správci rozpočtu umožňuje ustanovení § 13 odst. 6 prováděcí vyhlášky schválit připravovanou operaci **s omezujícími podmínkami**. Správce rozpočtu by tak mohl schválit výdajovou operaci i v případě, že finanční krytí není zajištěno. Musel by však uplatnit písemně omezující podmínku zajištění finančních prostředků před úhradou závazku. (Česko, 2004)

Fáze po vzniku závazku

Schvalovací postupy po vzniku závazku vykonává příkazce operace a hlavní účetní.

Příkazce operace prověřuje:

- správnost věřitele, výši a splatnost závazku;
- soulad výše závazku s individuálním, příp. limitovaným příslibem.

Příkazce operace stvrzuje svým podpisem prověření výše uvedených položek a také na podklad vyznačuje, zda se jedná o individuální či limitovaný příslib. Podklady předává hlavnímu účetnímu. (Česko, 2004)

Hlavní účetní prověřuje:

- zda byl podklad podepsán příkazcem operace;
- soulad údajů o věřiteli, výši a splatnosti s pokynem o platbě, který vystavil příkazce operace;
- soulad pokynu k platbě s limitovaným příslibem;
- další skutečnosti operace z hlediska účetního případu, účetní rizika (např. souvislost s využitím cizích zdrojů, fondové hospodaření apod.).

Hlavní účetní stvrzuje svým podpisem, že neshledal nedostatky. (Česko, 2004)

7.1.6 Specifické oblasti předběžné kontroly**Odměňování zaměstnanců**

Závazek v oblasti odměňování zaměstnanců vzniká obvykle uzavřením smlouvy či dohody. První fáze schválení operace by měla proběhnout před vznikem závazku, tj. před uzavřením daného právního aktu. Jak uvádí Metodický pokyn CHJ č. 19 (2021), pokud nebyl schvalovací proces v té době proveden, již se dodatečně neprovádí. Vnitřním předpisem lze nastavit, že podpis při uzavírání právního aktu je současně schválení příkazce operace v rámci schvalovacího postupu před vznikem závazku.

K ověření závazku by však mělo docházet také v případě změn ve výši závazku (např. změna platového výměru). Příkazce operace svým podpisem potvrzuje, že uvedená změna je v souladu s právními předpisy.

Krytí rozpočtu v oblasti odměňování před vznikem závazku potvrzuje svým podpisem správce rozpočtu. Dle Metodického pokynu CHJ č. 19 (2021) je možné např. v případě plošných změn toto potvrzení provést souhrnně jedním dokumentem.

Veřejné zakázky a zadávací řízení

Zvláštní péči by měla organizace věnovat schvalovacím postupům u veřejných zakázek zadávaných v režimu zákona o zadávání veřejných zakázek. Je to z toho důvodu, že tato zadávací řízení představují obvykle časově i legislativně náročný proces, který obsahuje řadu úkonů před samotným podpisem smlouvy. Schvalovací postupy by měly proběhnout ve chvíli, kdy lze ovlivnit parametry řízení. Předběžná řídicí kontrola před vznikem závazku by tak měla proběhnout již při přípravě podkladů pro zadávací řízení, nikoliv až

před podpisem smlouvy. Předběžná řídicí kontrola po vzniku závazku je prováděna před uhrazením faktury. (Metodický pokyn CHJ č. 19, 2021)

Veřejné zakázky zadávané v režimu zákona mají poměrně přesné postupy vymezené legislativně. V rámci VKS by si měla příspěvková organizace nastavit alespoň rámcově také postupy pro veřejné zakázky, které nejsou zadávány v zadávacím řízení, a zabezpečit tak požadavky zákona o zadávání veřejných zakázek na dodržení zásady transparentnosti, přiměřenosti, rovného zacházení a zákazu diskriminace.

7.1.7 Individuální a limitovaný příslib

Schválení výdajové operace před vznikem závazku může mít formu individuálního nebo limitovaného příslibu.

Individuální příslib je schvalovací postup, který je prováděn u konkrétní výdajové operace.

Limitovaný příslib lze využít k zajištění provozních potřeb, které:

- vyplývají z běžné, pravidelné činnosti organizace;
- jsou zabezpečovány operativně.

Jedná se o závazky, u nichž předem není znám věřitel ani výše závazku. (Česko, 2004)

V případě využití limitovaného příslibu není povinnost realizovat schvalovací postup u každého individuálního případu. Limitovaným příslibem tak dochází ke **schválení předem neurčeného počtu předpokládaných operací**, jejichž předmět, finanční a časový limit je vymezen příkazcem operace a správcem rozpočtu. Limitovaný příslib podléhá, stejně jako individuální příslib, schvalovacím postupům po vzniku závazku. Hlavní účetní v případě limitovaného příslibu musí také ověřovat, zda nebyl překročen stanovený finanční limit. (Czudek Kranecová et al., 2021, s. 222-223)

Predběžná kontrola po vzniku závazku prováděná v případě limitovaných příslibů příkazcem operace je prováděna v období **před proplacením výdaje zaměstnanci**. V tomto okamžiku se prověřuje oprávněnost nákupu a soulad s limitovaným příslibem. (Metodický pokyn CHJ č. 19, 2021)

V organizacích někdy dochází k záměně institutu limitovaného příslibu a poskytnutí zálohy konkrétnímu zaměstnanci. Jedná se však o dvě různé věci.

Nicméně v případě, že zaměstnanec využívá při nákupech limitovaný příslib a zároveň má schválenou zálohu, nelze předběžnou kontrolu po vzniku závazku provést. Ministerstvo

financí ve svém metodickém pokynu doporučuje v tomto případě nastavit kontrolu nad rámec vyhlášky, např. formou dotazu zaměstnance příkazci operace před nákupem. (Metodický pokyn CHJ č. 19, 2021)

V případě **shledání nedostatků** ve všech fázích schvalovacího postupu legislativa vyžaduje, aby byl **schvalovací postup přerušen** a dané zjištění bylo písemnou formou předáno příkazci operace. V případě limitovaného příslibu je tato informace předána jak příkazci operace, tak správci rozpočtu. (Česko, 2004)

Hlavní účetní má při výkonu předběžné kontroly po vzniku závazku povinnost kontrolovat, zda byla u operace provedena předběžná kontrola správcem rozpočtu. Zjištění o neprovedení kontroly správcem rozpočtu oznamuje písemnou formou řediteli příspěvkové organizace.

Ustanovení § 26 odst. 5 zákona o finanční kontrole navíc ukládá povinnost správci rozpočtu i hlavní účetní písemně oznámit řediteli organizace zjištění, že operace byla provedena bez předběžné kontroly.

Pro výše uvedená doporučení lze využít navržený **metodický pokyn**, dle kterého lze u řídicí kontroly ověřit:

- úroveň organizačního zajištění;
- splnění personálních požadavků;
- nastavení limitovaných příslibů;
- provádění řídicí kontroly u veřejných zakázek;
- správnost nastavení průběžné a následné kontroly.

V rámci navrženého **metodického pokynu** lze v oblasti prevence podvodů ověřit:

- úroveň nastavení kontrolního systému;
- úroveň stavu řízení lidských zdrojů.

7.2 Účetnictví

Účetnictví bývá někdy podceňovanou součástí VKS, ve skutečnosti je však významným prvkem pro řízení organizace, protože podává obraz o stavu organizace a poskytuje informace důležité pro rozhodování.

Doporučením je:

- zajistit kvalitní a průběžné vzdělávání účetních a ekonomů, případně všech, kteří účetnictví využívají pro rozhodování;
- nepodceňovat postavení účetnictví v systému vnitřní kontroly, naopak využít jeho potenciálu.

Účetnictví dává organizaci mj. přehled o jejich výnosech a nákladech, což umožňuje využití těchto údajů např. pro dlouhodobé strategické rozhodování organizace. V rámci strategického rozhodování např. lze:

- zaměřit se na výnosy a hledat způsoby jejich zvyšování;
- analyzovat náklady a zjišťovat příčiny vzniku;
- výše uvedené způsoby kombinovat.

Každý, kdo se na rozhodování podílí, by měl mít alespoň základní znalosti např. o nákladech, jejich členění (druhovému, účelovému, transakčnímu) a jejich chování (variabilní, fixní, smíšené), o vypovídacích schopnostech hospodářského výsledku a významnosti cash-flow v prostředí příspěvkových organizací.

7.3 Inventarizace

Z analyzovaných zpráv o kontrole vyplývají dva druhy nedostatků – jednak nedodržování formálních náležitostí, jednak nedostatky v samotném procesu provádění inventur.

Pro naplnění formálních požadavků doporučuji:

- nastavit dokumenty v souladu s ustanovením § 29 – 30 zákona č. 563/1996 Sb., o účetnictví a vyhláškou č. 270/2010 Sb., o inventarizaci majetku a závazků.

Pro zajištění procesu inventarizace doporučuji:

- důsledně školit členy inventarizačních komisí;
- věnovat inventarizaci a její organizaci dostatek času;
- využívat informace získané z inventur k dalšímu rozhodování (kvalitně provedená inventarizace může být významným zdrojem informací a také prevencí před možnými nedostatky).

Vzhledem k závažným zjištěním doporučuji navíc:

- zavést v průběhu roku důsledné provádění průběžných inventur pokladní hotovosti či jiných rizikových položek (namátkové inventury mohou působit jako prevence před zpronevěrou peněžních prostředků nebo majetku organizace).

Pro uvedená doporučení lze využít navržený **metodický pokyn**, kterým lze ověřit:

- zda je prováděná inventarizace v organizaci funkčním prvkem VKS;
- dodržování formálních náležitostí;
 - plánu inventur,
 - inventurních soupisů,
 - inventarizační zprávy.

Od roku 2018 má příspěvková organizace možnost provést zjednodušenou inventuru některých účtů pasiv (položky C.I. a C.II. rozvahy s výjimkou položky C.I.3. - účet 403 – Transfery na pořízení dlouhodobého majetku, tj. syntetických účtů 401, 405 – 408, 411 – 416). Zjednodušenou inventurou organizace prokazuje přírůstky a úbytky daných účtů. (Česko, 2010)

7.4 Nakládání s majetkem

Oblast nakládání s majetkem je značně rozsáhlá a různorodá. Aby vnitřní kontrolní mechanismus zajišťoval dodržování principů 3E i v oblasti majetku, měla by příspěvková organizace zajistit zejména:

- důslednou evidenci majetku;
- průkaznost v případě vyřazování majetku;
- splnění podmínky předchozího souhlasu zřizovatele.

Vše by mělo být ošetřeno ve vnitřních předpisech organizace.

Předpokladem splnění hospodárného nakládání s majetkem je v první fázi důsledná evidence majetku:

- nastavení odpovědnosti za prvotní evidenci majetku;
 - u dlouhodobého majetku pak dbát na:
 - správné zařazení do odpisové skupiny,
 - správný výpočet výše odpisů (případně také zohlednění transferového podílu v případě pořízení majetku z dotace),

- posouzení, zda se jedná o technické zhodnocení majetku či opravu,
- propojení s fondem investic/fondem reprodukce majetku.

V průběhu užívání majetku je k zajištění funkčního VKS

- provádět důslednou inventarizaci a správné účtování o odpisech;
- v rámci inventarizace ověřovat skutečný stav majetku;
- v případě zjištění nežádoucího stavu přijímat opatření k nápravě.

Vyřazení majetku by mělo být:

- prováděno v souladu s principy hospodárnosti;
- prováděno průkazně (dokládat důvod vyřazení majetku, v případě fyzické likvidace dokládat dokumenty prokazující tuto fyzickou likvidaci).

7.5 Odměňování

Mzdové náklady jsou obvykle jednou z největších částí nákladů organizace, proto by organizace měla v této oblasti dbát na důsledné nastavení systému kontroly. Výdaje na mzdy a platy jsou veřejné výdaje, které podléhají schvalovacím postupům stejně, jako jakékoliv jiné výdaje, proto je doporučením:

- vést průkaznou a důslednou evidenci pracovní doby všech zaměstnanců, vč. zaměstnanců pracujících na základě dohod mimo pracovní poměr;
- nastavit a zajistit provádění schvalovacích postupů před vznikem závazku (tj. např. uzavření pracovní smlouvy), např.:
 - provádět schvalovací postup při nástupu nového zaměstnance;
 - provádět schvalovací postup při každé změně ve výši odměňování;
- nastavit a zajistit provádění schvalovacích postupů po vzniku závazku (tj. před úhradou mzdy), tj. např.:
 - před výplatou odměny, obvykle tedy každý měsíc.

S ohledem na analyzovaná zjištění v oblasti cestovních náhrad doporučuji:

- nastavit systematickou kontrolu v oblasti cestovních náhrad;
- sledovat výši cestovních náhrad dle aktuální legislativy;
- vymezit podmínky ovlivňující výši vyplácených cestovních náhrad, a to tak, aby odpovídaly platné legislativě (zejména dobu a místo zahájení a ukončení cesty a způsob dopravy a ubytování).

V rámci autoprovozu je vhodné stanovit podmínky využívání služebních vozidel vnitřním předpisem, a důsledně stanovené podmínky dodržovat a kontrolovat.

7.6 Registr smluv

Pro zamezení rizik spojených s neplatností smluv doporučuji:

- nastavit systém pravidelné kontroly, při které bude ověřováno faktické uveřejnění smlouvy/dodatku/objednávky s ohledem na splnění:
 - zákonem stanovené lhůty;
 - stanoveného formátu přílohy;
 - správnost a úplnost vyplnění metadat;
 - anonymizace údajů.

Jako pomocný nástroj lze využít např. webovou stránku Hlídač státu – hlídač smluv, který dokáže např. rozpoznat, že smlouva nebyla včas uveřejněna, případně že příloha není ve strojově čitelném formátu (Hlídač smluv, 2023). Jedná se však skutečně pouze o pomocný nástroj, jehož možnosti jsou limitované – např. nedokáže odhalit smlouvu, která vůbec vložena do registru smluv nebyla, nedokáže odhalit chybnou přílohu, v případě nevyplněných metadat – hodnoty smlouvy nedokáže odhalit, zda je nulová hodnota oprávněná či nikoliv.

V případě zjištění, že smlouva nebyla uveřejněna dle zákona, má organizace možnost napravit pochybení dle konkrétní situace uzavřením dohody o vypořádání bezdůvodného obohacení a smlouvy o vypořádání závazků, bližší informace jsou uvedeny např. v Metodickém návodu k aplikaci zákona o registru smluv vydaném Ministerstvem vnitra, od roku 2023 Digitální a informační agenturou, organizační složkou státu. (Metodický návod k aplikaci zákona o registru smluv, 2023)

7.7 Veřejné zakázky

Nedostatky u veřejných zakázek se týkaly převážně veřejných zakázek malého rozsahu, zejména nedodržování vnitřních předpisů a formálních povinností.

Zákon určuje přesná pravidla pro zadávání zakázek až od určitého finančního objemu, nicméně organizace musí vždy dodržovat základní zásady i v případě VZMR – transparentnost, přiměřenost, rovné zacházení a zákaz diskriminace. Dále musí dodržovat zásady sociálně odpovědného a environmentálně odpovědného zadávání. Další povinnost

organizace spočívá v uveřejnění smlouvy s hodnotou vyšší než 500 tis. Kč bez DPH na profilu zadavatele, případně alternativně v registru smluv. (Česko, 2016)

Z výše uvedeného vyplývá doporučení:

- definovat ve vnitřním předpise přesné postupy pro veřejné zakázky malého rozsahu, např. stanovit:
 - interní limity pro výběrová řízení;
 - způsob oslovování dodavatelů;
 - poradní orgán zadavatele;
 - osoby odpovědné za průběh výběrového řízení;
 - způsob a termín uveřejnění smlouvy.

Schvalovací postupy v oblasti složitějších veřejných zakázek vyžadují odlišný přístup, než běžné výdaje. Příspěvková organizace by měla zajistit, aby předběžná kontrola před vznikem závazku ze strany příkazce operace a správce rozpočtu proběhla s dostatečným předstihem. Lze využít návrh schvalovacích postupů uvedených v navrženém **metodickém pokynu**.

7.8 Správa pohledávek

Pro efektivní správu pohledávek musí mít organizace v první řadě o svých pohledávkách detailní přehled kdykoliv v průběhu roku, což je obvykle splněno kombinací účetní evidence a pomocné evidence mimo účetnictví.

V souladu se zásadami efektivního hospodaření je nutné pohledávkám po splatnosti předcházet, případně co nejdříve zabezpečit jejich vymáhání.

Pro splnění požadavků stanovených vyhláškou k zákonu o finanční kontrole na provedení operačních postupů u neuhrazených pohledávek lze doporučit:

- vnitřním předpisem nastavit povinnost
 - hlavnímu účetnímu sledovat dodržení lhůty splatnosti, v případě neuhrazení pohledávky dále nastavit povinnost hlavního účetního včas informovat o této skutečnosti příkazce operace;
 - příkazci operace zajistit opatření k vymáhání nezaplacené pohledávky.

Pro správu pohledávek neuhrazených do data splatnosti lze doporučit:

- předem nastavit pravidla pro vymáhání;

- pohledávky začít vymáhat co nejdříve;
- vést o každém procesu vymáhání dokumentaci.

7.9 Pokladna

Jak vyplynulo z analýzy, jedním z problémů může být zatajování příjmů a jejich neodvádění do pokladny organizace. Příčinou mohou být nedostatečně nastavené kontrolní mechanismy a zneužití důvěry, kterou pracovník při výkonu práce získal.

Doporučením proto je:

- provádět důsledné kontroly ze strany nadřízených, a to i přes to důvěryhodnost zaměstnance;
- provádět inventuru pokladny, a to i v průběhu roku.

Provádění kontrol snižuje riziko jednoho ze tří prvků tzv. trojúhelníku podvodu, a to příležitost.

Stále častěji se využívají také platební karty. Při nastavování nakládání s peněžními prostředky je vhodné upravit pravidla a odpovědnost jednotlivých pracovníků pro nakládání s platebními kartami.

8 NÁVRH METODICKÉHO POKYNU

V této části práce jsou teoretické poznatky a poznatky z provedené analýzy veřejnosprávních kontrol příspěvkových organizací zpracovány do formy kontrolních listů. Kontrolní listy jsou pro větší přehlednost rozděleny do jednotlivých oblastí.

8.1 Cíl metodického pokynu

Cílem metodického pokynu je umožnit odpovědným pracovníkům příspěvkové organizace z praktického hlediska ověřit nastavení a fungování vnitřního kontrolního systému zavedeného v organizaci. Forma metodiky je zvolena s ohledem na skutečnost, že většina organizací má vnitřní předpisy již zpracovány a systém určitým způsobem funkční. Vybraní pracovníci organizace v rámci odpovědí na jednotlivé otázky uvedené v kontrolních listech prověří, zda vnitřní předpisy a ostatní dokumenty obsahují minimální legislativní požadavky, a dále prověří správnost postupů probíhajících v organizaci. V případě nevyjasněných otázek či zjištěných rozdílů pak mohou být přijata vhodná opatření k nápravě (tj. např. upravení vnitřních předpisů či postupů v praxi). Není tak nutné vnitřní předpisy nově vytvářet.

8.2 Jak metodický pokyn používat

Metodický pokyn lze použít dvěma způsoby.

V první řadě má příspěvková organizace možnost prostřednictvím metodického pokynu **komplexně ověřit nastavení a účinnost svého vnitřního kontrolního systému** ve všech oblastech, a to způsobem postupného procházení všech předkládaných kontrolních listů. Nejprve je prověřováno obecné nastavení systému VKS a jeho soulad se zákonem o finanční kontrole.

Dále je prověřován soulad nastavení a provádění řídicí kontroly v organizaci s prováděcí vyhláškou k zákonu o finanční kontrole, a to včetně specifických oblastí (např. limitované přísliby, zadávací řízení, možnosti hodnocení činnosti organizace).

Prověřování VKS je v další části rozšířeno o oblasti, které nejsou zákonem o finanční kontrole podrobněji definovány, nicméně které považují z hlediska vnitřního kontrolního systému příspěvkové organizace za významné. Jedná se např. o oblast prevence podvodů v organizaci, nakládání s majetkem, problematiku inventarizace či registru smluv.

Druhým způsobem, jak metodický pokyn využít, je **prověření pouze vybraných oblastí vnitřního kontrolního systému**, o které má příspěvková organizace aktuálně zájem.

Ačkoliv je metodický pokyn vypracován primárně pro potřeby příspěvkových organizací, v zásadě nic nebrání tomu, aby jej využil také zřizovatel pro kontrolu své příspěvkové organizace.

Kontrolní listy lze přiložit ke stávajícím vnitřním předpisům organizace a využít např. při konkrétní činnosti pracovníků (např. při plánování inventarizace, tvorbě limitovaného příslibu, vyřazování majetku, uveřejňování v registru smluv apod.).

Metodický pokyn je v některých případech doplněn o **pomůcky nad rámec legislativních požadavků**. Jedná se o možné návrhy řešení, kterými se organizace může inspirovat a přizpůsobit pro konkrétní potřeby organizace.

8.3 Nastavení vnitřního kontrolního systému dle zákona o finanční kontrole

8.3.1 Organizační zajištění

Ředitel příspěvkové organizace je povinen dle ustanovení § 5 zákona o finanční kontrole organizovat, řídit a zajistit přiměřenost a účinnost finanční kontroly, přičemž má vycházet z mezinárodně uznávaných standardů. V rámci tabulky 18 předkládám soubor otázek, kterými lze prověřit úroveň nastavení kontrolního prostředí a základního organizačního zajištění finanční kontroly v příspěvkové organizaci.

Tabulka 18: Kontrolní list – Organizační zajištění řídicí kontroly (Vlastní zpracování)

Otázka	Splněno	Poznámka
Je v organizaci zaveden organizační řád? <i>(nebo podobný dokument)</i>		
Jsou v organizačním řádu přesně a jednoznačně vymezeny odpovědnosti jednotlivých útvarů, a to tak, aby se navzájem nepřekrývaly?		
Má každé pracovní místo vymezenou charakteristiku v souladu s organizačním řádem?		
Je pracovní náplň zaměstnance v souladu s charakteristikou pracovního místa?		
Vykonávají finanční kontrolu pouze zaměstnanci organizace?		
Je zajištěn mechanismus, kterým lze u zaměstnanců vyloučit střet zájmů? <i>(např. informační povinnost, zastupitelnost, kontrola čtyř očí)</i>		

8.3.2 Komunikace a předávání informací

Povinnost zajistit včasné a spolehlivé informace o nakládání s veřejnými prostředky je stanovena řediteli příspěvkové organizace ustanovením § 25 zákona o finanční kontrole. Zde je také stanovena povinnost vedoucích zaměstnanců zajišťovat fungování VKS a předávat významné informace řediteli příspěvkové organizace. Jakým způsobem jsou tyto povinnosti zajištěny, lze ověřit dle níže uvedeného kontrolního listu.

Tabulka 19: Kontrolní list – Komunikace a informace (Vlastní zpracování)

Otázka	Splněno	Poznámka
Je v organizaci zabezpečeno včasné předávání informací?		
Je v organizaci dostatečně konkrétně vymezeno vedoucím zaměstnancům:		
- jaké informace má předávat?		
- jakým způsobem a jak často informace předávat?		
- co je významné riziko?		
- co je závažný nedostatek?		
Podávají vedoucí zaměstnanci informace o:		
- výsledcích své činnosti?		
- vzniku rizik?		
- závažných nedostatků?		
- opatření, která byla přijata?		

8.4 Předběžná kontrola

Schvalovací postupy jsou ve vyhlášce, kterou se provádí zákon o finanční kontrole, vymezeny velmi přesně, včetně jednotlivých osob a včetně stanovených termínů, kdy ke kontrole a schvalování operací dochází. Pro ověření základních podmínek pro výkon předběžné kontroly v organizaci lze využít následující kontrolní list uvedený v tabulce 20. Specifické oblasti, např. nastavení postupů u limitovaných příslibů či zadávacího řízení jsou uvedeny v samostatných kontrolních listech.

Tabulka 20: Kontrolní list – organizace předběžné kontroly (Vlastní zpracování)

Otázka	Splněno	Poznámka
Jsou v organizaci vymezeny osoby, které vykonávají funkci <ul style="list-style-type: none"> - příkazce operace - správce rozpočtu - hlavního účetního 		
Jsou přiděleny těmto funkcím jednoznačně: <ul style="list-style-type: none"> - pravomoci - odpovědnosti - povinnosti <i>(např. vnitřním předpisem, v pověření)</i>		
Je v organizaci vykonávána předběžná kontrola?		
Je předběžná kontrola vykonávána u všech příjmových a výdajových operací?		
<ul style="list-style-type: none"> - předběžná kontrola před vznikem nároku organizace na příjem <ul style="list-style-type: none"> o příkazcem operace 		
<ul style="list-style-type: none"> - předběžná kontrola po vzniku nároku organizace na příjem <ul style="list-style-type: none"> o příkazcem operace o hlavním účetním 		
<ul style="list-style-type: none"> - předběžná kontrola před vznikem závazku organizace <ul style="list-style-type: none"> o příkazcem operace o správcem rozpočtu 		
<ul style="list-style-type: none"> - předběžná kontrola po vzniku závazku organizace <ul style="list-style-type: none"> o příkazcem operace o hlavním účetním 		
Je zajištěno důsledné zdokumentování výše uvedených schvalovacích postupů?		
V případě zjištění nedostatků, je schvalovací proces pozastaven a je písemně informován příslušný příkazce operace?		

8.4.1 Personální zajištění předběžné kontroly

Předběžnou kontrolu vykonává příkazce operace, správce rozpočtu a hlavní účetní. Splnění legislativních požadavků kladených na tyto osoby lze ověřit v rámci předkládaného kontrolního listu, uvedeného v tabulce 21.

Tabulka 21: Kontrolní list – personální zajištění předběžné kontroly (Vlastní zpracování)

Otázka	Splněno	Poznámka
Personální požadavky		
Vykonávají schvalovací postupy pouze zaměstnanci organizace? ⁴		
- jsou tyto osoby bezúhonné?		
- nejsou tyto osoby ve střetu soukromého a veřejného zájmu?		
- splňují kvalifikační předpoklady?		
Vykonávají schvalovací postupy osoby, které rizika skutečně vyhodnocují?		
Jsou příkazci operací vedoucí zaměstnanci?		
Nedochází ke sloučení funkce příkazce operace s funkcí správce rozpočtu nebo hlavního účetního?		
Je zajištěna dostatečná zastupitelnost jednotlivých funkcí?		
- jsou zastupující osoby do svých funkcí pověřeny?		
- nedochází při zastupování k nepřijatelnému sloučení funkce příkazce operace s ostatními funkcemi?		
V případě sloučení funkce správce rozpočtu a hlavního účetního:		
- je prověřena pravděpodobnost výskytu nepřiměřených rizik při nakládání s veřejnými prostředky?		
Pověření		
Jsou všechny osoby (s výjimkou ředitele) do svých funkcí pověřeny?		
Obsahuje pověření do jednotlivých funkcí minimálně tyto požadavky:		
- výslovné pověření příslušné funkce		
- vymezení rozsahu prováděných operací		
- u jednotlivých funkcí jednoznačné vymezení <ul style="list-style-type: none"> ○ povinností ○ odpovědností ○ pravomocí 		
- datum a podpis ředitele		

8.4.2 Limitované přísliby

Prováděcí vyhláška k zákonu o finanční kontrole umožňuje v rámci běžné, pravidelné činnosti příspěvkové organizace využít pro financování provozních potřeb limitovaný

⁴ Výjimku lze uplatnit u organizací, které mají 5 nebo méně zaměstnanců.

příslib. Limitovaným příslibem se zajišťuje finanční krytí předpokládaných operací, u nichž zatím není znám věřitel a výše závazku.

Jedná se o určité zjednodušení schvalovacích postupů, přesto jsou právními předpisy kladeny některé povinnosti, u nichž hrozí riziko, že je příspěvková organizace opomene splnit.

Pro ověření správnosti nastavení postupů v případě využívání limitovaného příslibu příspěvkovou organizací lze využít následující kontrolní list.

Tabulka 22: Kontrolní list – limitovaný příslib (Vlastní zpracování)

Otázka	Splněno	Poznámka
Limitovaný příslib ve fázi před vznikem závazku		
Obsahuje limitovaný příslib alespoň:		
- vymezení předmětu, který je limitovaným příslibem schvalován (<i>např. ve formě syntetického a analytického účtu anebo slovním vyjádřením</i>)		
- období, na které je limitovaný příslib schvalován		
- vymezení konkrétní výše limitu		
- datum a podpis příkazce operace		
- datum a podpis správce rozpočtu		
- vymezení odpovědné osoby		
Má každý limitovaný příslib vlastní pořadové číslo?		
Je předána kopie limitovaného příslibu hlavnímu účetnímu?		
Limitovaný příslib ve fázi po vzniku závazku		
Provádí příkazce operace kontrolu po vzniku závazku?		
- prověřuje soulad výše závazku s limitovaným příslibem?		
Označuje příkazce operace na pokynu k platbě, že se jedná o limitovaný příslib?		
Provádí hlavní účetní kontrolu po vzniku závazku?		
- prověřuje soulad pokynu příkazce operace k zajištění platby s limitovaným příslibem?		

V tabulce 23 uvádím návrh možné podoby limitovaného příslibu zpracovaný dle požadavků vyhlášky k zákonu o finanční kontrole a doporučení uvedených v Metodickém pokynu CHJ č. 19 (2021).

Tabulka 23: Vzor limitovaného příslibu (Vlastní zpracování)

Limitovaný příslib č.			
Předmět limitovaného příslibu	SÚ	AÚ	Specifikace
Maximální limit finančních prostředků			
Období realizace výdajů			
Odpovědná osoba			
Příkazce operace - jméno, datum, podpis			
Správce rozpočtu - jméno, datum, podpis			
Hlavní účetní převzala dne Podpis			

Pro přehled čerpání jednotlivých limitovaných příslibů lze dále využít návrh tabulky s kontrolou čerpání limitovaného příslibu, který je možné využít jako podklad pro provedení předběžné kontroly po vzniku závazku. Čerpání lze sledovat např. v tabulkovém procesoru a využít automatické výpočty zůstatku finančního limitu.

Tabulka 24: Vzor evidence čerpání limitovaného příslibu (Vlastní zpracování)

Evidenční kontrola čerpání limitovaného příslibu			
Limitovaný příslib č.			
Předmět limitovaného příslibu	SÚ	AÚ	Specifikace
Schválená výše finančních prostředků			
Období realizace výdajů			
Odpovědná osoba			
Přehled čerpání			
Datum	Předmět čerpání	Výše čerpání	Zůstatek limitu

8.4.3 Schvalovací postupy pro veřejné zakázky zadávané v režimu zákona

Příspěvková organizace by měla prověřit, zda předběžná kontrola před vznikem závazku probíhá v době, kdy lze ovlivnit parametry zakázky (tzn. v době přípravy zadávacího řízení). Příprava zadávacího řízení zahrnuje obvykle více fází trvajících delší časové období. Proto bych navrhovala vytvořit ke každé veřejné zakázce samostatný dokument dle tabulky 25, který zachytí jednotlivé fáze schvalování v odpovídajícím čase. Tímto způsobem organizace zajistí průkazné zachycení auditní stopy po celou dobu přípravné fáze.

Tabulka 25: Vzor karty veřejné zakázky (Vlastní zpracování)

Karta veřejné zakázky		
Název veřejné zakázky		
Druh/režim veřejné zakázky		
Předpokládaná hodnota		
Předpokládané období realizace		
Způsob financování	<i>transfer / investiční příspěvek / vlastní činnost</i>	
Průběh financování	<i>ex-ante / ex-post / kombinace</i>	
Předběžná kontrola před vznikem závazku		
Příkazce operace		
Příkazce operace prověřil:	Datum prověření	Podpisový záznam
Nezbytnost připravovaného zadávacího řízení		
Soulad připravovaného řízení se zákonem o zadávání veřejných zakázek		
Soulad připravovaného řízení s dalšími právními předpisy		
Zakotvení principů 3E v zadávací dokumentaci		
Opatření k provozním, finančním, právním a jiným rizikům		
Další skutečnosti		
Správce rozpočtu		
Správce rozpočtu prověřil:	Datum prověření	Podpisový záznam
Schválení operace příkazcem operace – podpisový záznam		
Soulad zadávacího řízení se schváleným projektem/smlouvou/rozhodnutím		
Soulad s pravidly pro financování činností orgánu veřejné správy (zákon č. 250/2000 Sb./zákon č. 218/2000 Sb.)		
Rozpočtová rizika		
Dopad na zdroje financování v běžném období		
Dopad na zdroje financování v následujícím období		
Opatření k rozpočtovým rizikům		
Omezující podmínky stanovené správcem rozpočtu:		
Další skutečnosti		

8.5 Průběžná a následná kontrola

Pod pojmem průběžné a následné kontroly si lze představit kontroly operací, které trvají delší časové období, sledování splatnosti pohledávek, anebo finanční analýzu organizace.

V následujícím kontrolním listu lze ověřit základní zavedení kontrolních postupů.

Tabulka 26: Kontrolní list – průběžná a následná kontrola (Vlastní zpracování)

Otázka	Splněno	Poznámka
Jsou v organizaci nastaveny postupy pro provádění průběžné a následné kontroly?		
Je v organizaci vymezeno, které osoby průběžnou a následnou kontrolu provádějí? Tj.: <ul style="list-style-type: none"> - ředitel organizace - vedoucí zaměstnanci - pověření zaměstnanci 		
Jsou o provedení průběžné a následné kontroly vyhotovovány záznamy?		
Průběžná kontrola		
Je v rámci průběžné kontroly prověřováno: <ul style="list-style-type: none"> - dodržování nastavených postupů v organizaci - dodržování právních předpisů - včasnost a úplnost záznamů prováděných operací - fungování systému předávání informací v organizaci - přijímání případných opatření k nápravě 		
Jsou v organizaci nastavena kritéria pro hodnocení hospodárného, efektivního a účelného výkonu organizace?		
Dochází k průběžnému sledování a vyhodnocování prováděných operací? Např. <ul style="list-style-type: none"> - operace, které trvají déle než 1 rok - operace s opakujícím se plněním - operace s delším obdobím mezi okamžikem vzniku nároku na příjem/závazku a jeho plněním 		
Je nastaven systém sledování neuhrazených pohledávek hlavním účetním? <ul style="list-style-type: none"> - nejsou-li pohledávky uhrazeny v termínu, informuje hlavní účetní ředitele příspěvkové organizace? 		
Následná kontrola		
Jsou v rámci následné kontroly analyzovány dosažené výsledky v porovnání se stanovenými úkoly a cíly organizace?		
Jsou v rámci následné kontroly získávány věcné, časové a finanční údaje a jsou tyto údaje dále využívány k: <ul style="list-style-type: none"> - plánování činnosti organizace v dalších obdobích - optimálnímu dosahování kritérií hospodárnosti, efektivnosti a účelnosti - přijímání systémových opatření pro předcházení a odhalování nesprávných operací. 		

8.5.1 Finanční analýza

Příspěvková organizace může využít v rámci průběžné a následné řídicí kontroly pro hodnocení své činnosti nástroje, které nabízí finanční analýza. Některé nástroje příspěvková organizace již možná využívá, aniž by si uvědomovala, že se jedná o postupy průběžné a následné kontroly.

V následující části představím alespoň základní možnosti využití finanční analýzy. Lze ji využít jako základ, který je dále možné rozšiřovat dle specifik konkrétní organizace. Při provádění a vyhodnocování analýz je však důležité znát alespoň základní ekonomické souvislosti a prostředí příspěvkové organizace.

Absolutní ukazatele

Příspěvkové organizace mohou provádět horizontální analýzu jednotlivých položek z účetní závěrky a následně hodnotit významné rozdíly. Pomocí horizontální i vertikální analýzy lze kontrolovat plnění rozpočtu příspěvkové organizace a dále zjišťovat nejvýznamnější změny položek. Horizontální analýzu lze využít také pro kontrolu plnění rozpočtu.

Analýzu lze provádět jak v hlavní, tak v hospodářské činnosti.

V následujících tabulkách uvádím zjednodušenou formu výkazu zisku a ztráty, pro praktické využití doporučuji vycházet přímo z účetních výkazů organizace.

Tabulka 27: Vzor horizontální analýzy (Vlastní zpracování)

Horizontální analýza výkazu zisku a ztráty				
Položka	Rok 2021	Rok 2022	Absolutní změna (v Kč)	Procentní změna (v %)
Náklady celkem				
Náklady z činnosti				
Finanční náklady				
Výnosy celkem				
Výnosy z činnosti				
Výnosy transferů				
Výsledek hospodaření				
<i>Výpočet</i>			<i>(2022 – 2021)</i>	<i>(2022/2021)</i>

Pro hodnocení získaných výsledků se organizace může zaměřit na nejvýznamnější rozdíly, kterým může věnovat následně vyšší pozornost. Pro přehlednost lze stanovit předem **velikost odchylky**, která bude podrobena analýze. Stejným způsobem lze provádět analýzu rozvahy.

V oblasti příspěvkových organizací lze využít především **analýzu dosahovaných úspor**. Organizace na základě výsledků může podrobněji analyzovat příčiny nedočerpaných položek, lze také analyzovat čerpání položek dle jednotlivých útvarů organizace. (Otrusinová a Kubičková, 2011, s. 93)

Tabulka 28: Vzor analýzy plnění rozpočtu (Vlastní zpracování)

Analýza plnění ročního rozpočtu a analýza dosahovaných úspor				
Rozpočet	Plán	Skutečnost	Plnění rozpočtu	Dosahované úspory
Náklady celkem				
Spotřeba materiálu				
Spotřeba energie				
Opravy a udržování				
Mzdové náklady				
Ostatní náklady				
<i>Výpočet</i>	-	-	<i>(Skutečnost/ plán)</i>	<i>analýza položek < 100 %</i>
Výnosy celkem				
Výnosy z pronájmu				
Výnosy z vlastní činnosti				
Čerpání fondů				
Výnosy z transferů				
<i>Výpočet</i>	-	-	<i>(Skutečnost/ plán)</i>	-

Plnění rozpočtu může příspěvková organizace sledovat také v průběhu roku (měsíční či čtvrtletní čerpání). Vzor analýzy průběžného plnění rozpočtu je uveden v tabulce 29.

Tabulka 29: Vzor analýzy průběžného plnění rozpočtu (Vlastní zpracování)

Analýza průběžného plnění rozpočtu					
Rozpočet	Plán	I.Q	II.Q	III.Q	IV.Q
Náklady celkem					
Spotřeba materiálu					
Spotřeba energie					
Opravy a udržování					
Mzdové náklady					
Ostatní náklady					
Výnosy celkem					
Výnosy z pronájmu					
Výnosy z činnosti					
Čerpání fondů					
Výnosy z transferů					
Výpočet	-	(I.Q/plán)	(II.Q/plán)	(III.Q/ plán)	(IV.Q/ plán)

Poměrové ukazatele

Příspěvkovým organizacím lze pro základní analýzu doporučit ukazatele sledující míru jejich finanční soběstačnosti (ukazatel autarkie) a sledování likvidity. V případě, že příspěvková organizace realizuje také hospodářskou činnost, může využít ukazatel nákladové rentability.

Níže uvádím výpočty jednotlivých ukazatelů vč. jejich způsobu vyhodnocení.

Autarkie hlavní činnosti

Pro výpočet autarkie lze využít jak hodnot nákladů a výnosů, tak hodnot příjmů a výdajů. Variantami může být sledování např. pouze provozních prostředků, investičních prostředků, dotací, apod. (Kraftová, 2002, s. 101-103)

Níže je uveden příklad autarkie hlavní činnosti na bázi výnosů a nákladů.

$$\text{Autarkie} = \frac{\text{Výnosy z hlavní činnosti}}{\text{Náklady na hlavní činnost}} \times 100$$

V případě hodnoty nižší než 100 % je nedostatečné krytí nákladů neinvestičními dotacemi či výnosy z vlastní činnosti. Hodnota vyšší než 100 % značí, že výnosy jsou vyšší než náklady. Analýza příčin by měla odhalit, zda zbývající výnosy byly způsobené vyššími dotacemi či zda si organizace vydělala více vlastní činností, a dle výsledků pak přijmout

opatření (např. v případě vyšších dotací/příspěvků z veřejných prostředků je možné tyto prostředky využít jiným způsobem). (Kraftová, 2002, s. 102-103)

Ukazatel nákladové rentability

Příspěvkové organizace mohou využít tento ukazatel v případě, že provozují hospodářskou činnost. Poměří se zde náklady na hospodářskou činnost s hospodářským výsledkem. V případě realizace hospodářské činnosti se předpokládá její kladný hospodářský výsledek. (Otrusinová a Kubičková, 2011, s. 113)

$$\text{Rentabilita nákladů} = \frac{\text{Hospodářský výsledek}}{\text{Náklady na činnost}} \times 100$$

Příspěvková organizace by se měla snažit o maximalizaci tohoto ukazatele, v případě směřování ukazatele do záporných hodnot by měla být přijata opatření, neboť doplňková činnost je vykonávána za předpokladu její ziskovosti. (Kraftová, 2002, s. 107)

Ukazatel likvidity u příspěvkových organizací

Pohotová likvidita někdy uváděna jako tzv. Q-test (Quick test), neboť se využívá jako rychlý test finančního zdraví organizace, kromě peněžních prostředků zahrnuje navíc krátkodobé pohledávky. Tento ukazatel je ovlivněn stavem pohledávek a zásob, jejichž stav je nutno při výpočtech zohledňovat.

Okamžitá likvidita se zjišťuje poměrem peněžních prostředků a krátkodobých závazků. Není v tomto případě potřeba zohledňovat stav pohledávek a zásob. Příspěvkové organizace jsou specifické vícezdrojovým financováním, přičemž jednotlivé granty a dotace jsou obvykle určeny na konkrétní účel a není možné je využít jinak. Příjem těchto prostředků v průběhu roku také bývá obvykle nepravidelný (dotace ex-post, jednorázové dotace, pravidelné platby). Tento způsob financování představuje významné riziko nedostatečného množství peněžních prostředků k úhradě svých závazků. Pro řízení likvidity proto Otrusinová a Kubičková (2011, s. 103) navrhuji úpravu ukazatele likvidity, a to tak, že do výpočtu bude organizace zahrnovat pouze provozní prostředky a vynechá prostředky jednotlivých fondů a účelové prostředky z dotací. Teprve pak ukazatel zobrazí skutečnou situaci organizace.

$$\text{Okamžitá likvidita} = \frac{\text{Provozní finanční prostředky}}{\text{Krátkodobé závazky}}$$

Výsledek ukazatele likvidity by se měl v prostředí příspěvkových organizací pohybovat kolem hodnoty 1. Nízká hodnota může znamenat riziko platební neschopnosti. Příspěvkové organizace mají vzhledem ke specifickým svého financování obvykle hodnoty vyšší.

Ukazatel mzdové náročnosti

Vzhledem k jednoduchosti získání podkladů se lze inspirovat také klíčovými analytickými ukazateli navrženými v roce 2013 Ministerstvem financí, které zahrnují vyhodnocení mzdové náročnosti, provozní a majetkové nákladovosti. Jedná se o ukazatele, u nichž je snadná dostupnost dat i výpočet. (Vodáková, 2016, s. 91)

Níže předkládám výpočet mzdové náročnosti, příspěvkové organizace mohou sledovat vývoj tohoto ukazatele v čase, případně lze využít pro srovnání mezi jednotlivými organizacemi.

$$\text{Mzdová náročnost} = \frac{\text{Mzdové náklady organizace}}{\text{Celkový přepočtený počet pracovníků}}$$

Příspěvková organizace může při vyhodnocování ukazatelů využít níže uvedené pomůcky.

Tabulka 30: Pomůcka k vyhodnocení ukazatelů (Vlastní zpracování)

Pomůcka k vyhodnocení sledovaných ukazatelů		
Ukazatel	Výsledek	Vyhodnocení
Autarkie hlavní činnosti		100 % = ideální stav 100 % < nedostatečné krytí nákladů 100 % > analýza, který druh výnosů byl vyšší
Rentabilita nákladů hospodářské činnosti		Ideální stav = maximalizace ukazatele V případě významně klesajícího trendu přijmout opatření
Okamžitá likvidita		1 = ideální stav 1 < riziko platební neschopnosti 1 > riziko oportunitních nákladů

Příspěvková organizace může sledovat vývoj ukazatelů v čase a vyhodnocovat jejich vývojové trendy, dle okolností pak přijímat vhodná opatření. V tabulce 31 uvádím příklad sledování vývoje ukazatelů v čase.

Tabulka 31: Vzor sledování vývoje ukazatelů (Vlastní zpracování)

Vývoj sledovaných ukazatelů v čase					
Ukazatel	2019	2020	2021	2022	2023
Autarkie hlavní činnosti					
Rentabilita nákladů					
Okamžitá likvidita					
Mzdová náročnost					

Řízení cash-flow

V rámci hospodaření příspěvkových organizací obvykle dochází k časovému nesouladu výdajů a příjmů, které jsou zajišťovány v různých cyklech, např. formou příspěvků, transferů a vlastní činnosti. Aby příspěvková organizace měla přehled o aktuální výši peněžních prostředků, je účelné sledovat a operativně plánovat finanční toky, např. ve formě měsíčního cash-flow. Sledování cash-flow může také sloužit jako systém včasného upozornění na snižující se stav peněžních prostředků organizace.

Tabulka 32: Vzor provozního cash-flow (Vlastní zpracování dle Otrusinové a Kubíčkové, 2011)

Plán cash-flow – provozní prostředky													
		leden	únor	březen	duben	květen	červen	červenec	srpen	září	říjen	listopad	prosinec
Počáteční stav peněžních prostředků													
PLÁN PŘÍJMY	<i>Např.:</i>												
	<i>Provozní příspěvek</i>												
	<i>Provozní transfer</i>												
	<i>Prodej služeb</i>												
PLÁN VÝDAJE	<i>Čisté mzdy a odvody</i>												
	<i>Nájem</i>												
	<i>Energie</i>												
	<i>Opravy</i>												
Měsíční cash-flow													
Konečný stav peněžních prostředků													

Pro příspěvkové organizace je vhodné navíc sledovat prostředky vázané ve fondech. Kromě přehledu o stavu peněžních prostředků lze tímto způsobem eliminovat riziko

porušení rozpočtové kázně, neboť prostředky fondů nelze využívat k hrazení provozních nákladů a naopak. Níže je uveden vzor sledování cash-flow fondu investic.

Tabulka 33: Vzor cash-flow fondu investic (Vlastní zpracování dle Otrusinové a Kubíčkové, 2011)

Plán cash-flow – fond investic												
	leden	únor	březen	duben	květen	červen	červenec	srpen	září	říjen	listopad	prosinec
Počáteční stav peněžních prostředků fondu investic												
PLÁN PŘÍJMY	<i>Např.:</i>											
	<i>Tvorba ve výši odpisů</i>											
	<i>Investiční příspěvek</i>											
	<i>Převod z rezervního fondu</i>											
PLÁN VÝDAJE	<i>Nákup dlouhodobého majetku</i>											
	<i>Financování oprav majetku</i>											
	<i>Odvod do rozpočtu zřizovatele</i>											
Měsíční cash-flow												
Konečný stav peněžních prostředků fondu investic												

8.6 Další prvky vnitřního kontrolního systému

8.6.1 Podvody

U příspěvkových organizací může dojít např. ke zpronevěře finančních prostředků, krádeži či zamlčování příjmů organizace. Problematika podvodů se týká především nakládání s hotovostí, platebních karet a elektronického bankovníctví. Může také docházet ke zneužití a zpronevěře hmotného majetku organizace.

Níže uvedeným kontrolním listem lze prověřit úroveň vnitřního kontrolního systému pro oblast podvodů páchaných zaměstnanci organizace. Významnou roli zde hrají zejména vedoucí zaměstnanci, ředitel organizace a jejich přístup k vnitřním kontrolám a řízení lidských zdrojů. V prostředí příspěvkové organizace existuje navíc riziko, že podvodu se dopustí ředitel. Eliminace tohoto rizika je pak především na zřizovateli příspěvkové organizace.

Tabulka 34: Kontrolní list – oblast podvodů (Vlastní zpracování)

Otázka	Splněno	Poznámka
Nastavení kontrolního systému		
Má organizace zavedeny prvky omezující podmínky vhodné pro spáchání podvodu?		
- jsou vedoucí zaměstnanci seznámeni s významem vnitřních kontrol?		
- jsou vnitřní kontroly vykonávány důsledně?		
- je stanoven postup organizace při vzniku podezření na podvod?		
Je prováděna průběžná identifikace rizik v oblasti podvodu spáchaného zaměstnancem?		
Jsou stanovena a dodržována pravidla pro nakládání s: <ul style="list-style-type: none"> - hotovostí - platebními kartami - peněžními prostředky na účtech 		
Je zajištěna tzv. kontrola čtyř očí (alespoň dvou osob), zejména v oblasti finančních a majetkových transakcí?		
Je v organizaci dostatečně často sledován a vyhodnocován cash-flow?		
Je prováděna namátková kontrola pokladni hotovosti v průběhu roku?		
Je nastaven dostatečný systém evidence majetku?		
Oblast řízení lidských zdrojů		
Je věnována dostatečná pozornost výběru zaměstnanců?		
Je vedení organizace seznámeno s faktory, které se podílejí na tvorbě prostředí vhodného pro spáchání podvodu? <ul style="list-style-type: none"> - <i>motiv</i> - <i>příležitost (mj. nedostatečný VKS)</i> - <i>odůvodnění</i> 		
Znají vedoucí pracovníci indikátory podvodu? <i>Např.:</i> <ul style="list-style-type: none"> - <i>významné změny chování zaměstnance</i> - <i>zadlužení zaměstnance</i> - <i>závislost na alkoholu, drogách, hazardních hrách</i> - <i>vnímání nespravedlivého chování nadřízených</i> 		
Dokáže nadřízený u svých podřízených rozpoznat uvedené indikátory a je schopen včas a adekvátně reagovat?		
Je kontrola důsledně prováděna i u spolehlivých a dlouhodobých pracovníků?		
Jsou v organizaci zavedeny principy 6E? <i>Tj. 3E + spravedlnost (equity) + prostředí (environment) + etika (ethic) (např. formou etického kodexu)</i>		
Je kladen důraz na morální, poctivé a etické chování zaměstnanců?		
Jsou vedoucí zaměstnanci/ředitel v tomto směru morálním vzorem* pro své podřízené? Motivují své podřízené k poctivému jednání?		

*Morální přístup zaměstnanců příspěvkové organizace může být ovlivněn také tím, jak morálně a poctivě se chová její zřizovatel.

8.6.2 Majetek

Příspěvková organizace má povinnost nakládat také s majetkem v souladu s principy 3E. Níže uvedenými otázkami může organizace prověřit úroveň nastavení kontrolního systému v oblasti majetku.

Tabulka 35: Kontrolní list – nakládání s majetkem (Vlastní zpracování)

Otázka	Splněno	Poznámka
Evidence majetku		
Má organizace vnitřní předpis upravující nakládání s majetkem?		
Jsou předem stanoveny podmínky pro pořizování a vyřazování majetku?		
Nerohoduje pouze jedna osoba? <i>(je zajištěna kontrola 4 očí?)</i>		
Má organizace zaveden systém evidence veškerého majetku?		
Je stanovena osoba, které za majetek přebírá odpovědnost?		
- zajišťuje tato osoba průběžné vyhodnocování stavu majetku?		
Je zajištěna průběžná údržba majetku?		
- je nastaven systém údržby a oprav tak, aby nedocházelo k nadměrnému poškození majetku?		
Probíhá pravidelná inventura majetku?		
- jsou případná znehodnocení majetku při inventurách zaznamenána?		
- je s informacemi o stavu majetku dále pracováno?		
Pořizování majetku		
Je při pořizování majetku postupováno v souladu s potřebami vyplývajícími ze stanovených cílů organizace?		
Postupuje organizace v souladu se svou zřizovací listinou a pokyny zřizovatele? Je zajištěn souhlas zřizovatele?		
Je při pořízení dlouhodobého majetku používán fond investic/fond reprodukce majetku v souladu s předpisy?		
Je zajištěno správné zařazení do odpisové skupiny?		
Vyřazování majetku		
Jsou předem vymezena jednoznačná pravidla zajišťující transparentnost vyřazování majetku?		
Postupuje organizace při vyřazení majetku v souladu se svou zřizovací listinou a pokyny zřizovatele?		
- je zajištěn souhlas zřizovatele při převodu majetku do vlastnictví jiné osoby?		
Nabízí organizace nepotřebný majetek přednostně bezplatně zřizovateli?		
Jsou stanoveny osoby odpovědné za posuzování a vyřazování majetku? <i>(škodní a likvidační komise)</i>		
Je zajištěno průkazné odůvodnění vyřazení majetku?		
Je zajištěna průkazná likvidace majetku?		
Je provázán proces vyřazování majetku s jeho obnovou?		

Principy hospodárnosti, efektivnosti a účelnosti je nutné naplňovat ve všech fázích správy majetku – při jeho pořízení, užívání i vyřazení, a to i v případě, že organizace nakládá se svěřeným majetkem od svého zřizovatele.

Principy 3E lze naplnit pouze, pokud má organizace úplný přehled o svém majetku, teprve pak o něm může správně rozhodovat.

Podrobnou evidenci majetku pro přehled organizace o svém majetku lze využít náležitosti z níže uvedené karty majetku.

Tabulka 36: Vzor karty majetku (Vlastní zpracování)

Karta majetku			
Název majetku		Pořizovací cena	
Inventární číslo		Účetní zařazení	<i>SÚ/AÚ</i>
Datum zařazení		Zahájení odpisů	
Způsob pořízení	<i>nákup / dar / svěřený</i>	Odpisová skupina	
Dodavatel		Doba odepisování	
Umístění		Měsíční odpis	
Způsob financování	<i>transfer / příspěvek / vlastní zdroje / jiné</i>	Technické zhodnocení	
Podrobnější popis		Zůstatková cena	
Odpovědná osoba		Transferový podíl	
Souhlas zřizovatele s pořízením udělen dne:			

Při vyřazování majetku lze zajistit transparentnost a principy 3E tak, že organizace předem definuje přesné postupy.

V rámci tabulky 37 je uveden návrh možné formy protokolu o vyřazení majetku, ve které je proces zachycen průkazně na jednom dokumentu. Ostatní podklady lze k protokolu přikládat např. formou příloh.

Tabulka 37: Vzor protokolu o vyřazení majetku (Vlastní zpracování)

Protokol o vyřazení majetku			
Identifikace majetku			
Název, inventární číslo		Pořizovací cena	
Datum pořízení		Zůstatková cena	
Návrh na vyřazení majetku			
Odpovědná osoba			
Důvod pro vyřazení	<i>nepotřebný</i>	<i>neopravitelný</i>	<i>zastaralý</i>
Podrobné zdůvodnění			
Doklad o neopravitelnosti			
Datum a podpis odpovědné osoby			
Posouzení komise			
Vyjádření k návrhu vyřazení			
Způsob vyřazení			
Jména členů komise			
Datum a podpis členů komise			
Vyjádření ředitele			
Vyjádření ředitele			
Datum a podpis ředitele			
Souhlas zřizovatele s vyřazením majetku udělen dne:			
Nabídnuto přednostně zřizovateli dne:			
Doklad o likvidaci			
Doklad o likvidaci ze dne			
Datum likvidace			
Datum a podpis členů komise			
Vyřazení z účetnictví			
Účetní zápis			
Datum účetního dokladu		Datum a podpis účetní	

8.6.3 Inventarizace

Inventarizace patří mezi základní prvky vnitřního kontrolního systému. Proto je důležité jak zajištění formálních požadavků stanovených legislativou, tak zajištění provedení inventarizace takovým způsobem, aby podávala relevantní informace o stavu majetku a závazků příspěvkové organizace.

Ověření, zda je inventarizace funkčním prvkem vnitřního kontrolního systému příspěvkové organizace, je možné provést dle níže uvedeného kontrolního listu.

Tabulka 38: Kontrolní list – zajištění inventarizace (Vlastní zpracování)

Otázka	Splněno	Poznámka
Je v organizaci vytvořen vnitřní předpis v oblasti inventarizace?		
Probíhá v rámci inventur zjišťování skutečného stavu? (<i>nikoliv pouze kontrola účetních sestav?</i>)		
Je provedena inventarizace všech účtů?		
Jsou zaměstnanci průkazně a náležitě poučeni o významu a způsobu provedení inventarizace?		
Je stanovena osoba, která je odpovědná za provedení inventury?		
Je stanovena osoba, která je odpovědná za zjištění skutečnosti?		
Je s informacemi zjištěnými v rámci inventur dále nakládáno? (<i>viz např. VKS v oblasti majetku</i>)		
Je inventarizace zahájena nejdříve 4 měsíce před rozvahovým dnem?		
Je inventarizace ukončena nejpozději 2 měsíce po rozvahovém dni?		
Vede organizace seznam a popis inventarizačních identifikátorů?		

Pro ověření, zda příspěvková organizace splňuje formální požadavky na provedení inventarizace, které vyžadují platné právní předpisy, předkládám kontrolní seznam dle tabulky 39.

Tabulka 39: Kontrolní list – formální náležitosti inventarizace (Vlastní zpracování)

Otázka	Splněno	Poznámka
Plán inventur		
Je vytvořen plán inventur?		
Obsahuje plán inventur alespoň:		
- předpokládaný okamžik zahájení a ukončení jednotlivých inventur		
- okamžik, ke kterému se zjišťují stavy?		
Je stanovena inventarizační komise, její vznik a ukončení činností?		
Je inventarizační komise nejméně dvoučlenná?		
Obsahuje plán inventur seznam inventurních soupisů?		
Inventurní soupis		
Obsahuje inventurní soupis tyto náležitosti:		
- IČO		
- Účtovou skupinu (či seskupení inventarizačních položek) vč. slovního značení?		
- Seznam příloh soupisu?		
- Celkovou výši ocenění majetku/závazků/jiných aktiv a pasiv v členění dle analytických a podrozvahových účtů?		
- Jména osob, které jsou členové inventarizační komise?		
- Okamžik zahájení, okamžik ukončení inventury?		
- Okamžik, ke kterému se zjišťují skutečné stavy?		
- Podpisové záznamy osob odpovědných za provedení inventury a osob odpovědných za zjištění skutečného stavu?		
- Okamžik připojení podpisů?		
Inventarizační zpráva		
Je vyhotovena inventarizační zpráva?		
Obsahuje inventarizační zpráva všechny podstatné skutečnosti o provedených inventurách?		
Obsahuje inventarizační zpráva informace o všech inventarizačních rozdílech a zúčtovatelných rozdílech?		

8.6.4 Registr smluv

Příspěvková organizace může ověřit úroveň nastavení kontrolních mechanismů v oblasti uveřejňování v registru smluv prostřednictvím kontrolního listu.

Tabulka 40: Kontrolní list – uveřejňování v registru smluv (Vlastní zpracování)

Otázka	Splněno	Poznámka
Je v organizaci nastavena odpovědnost konkrétních osob za uveřejňování smluv v registru smluv?		
Je nastaven mechanismus, který zabrání plnění (placení) smlouvy před jejím uveřejněním? (např. ověření uveřejnění před úhradou faktury)		
Je prováděna pravidelná kontrola uveřejněných smluv?		
- Jsou v organizaci uveřejňovány smlouvy v registru smluv s hodnotou nad 50 tis. Kč bez DPH?		
- Jsou uveřejňovány objednávky s hodnotou nad 50 tis. Kč bez DPH?		
- Jsou uveřejňovány dodatky ke smlouvám s hodnotou nad 50 tis. Kč bez DPH?		
Možné výjimky neuveřejnění (dle § 3) např.:		
- smlouvy s fyzickou osobou mimo podnikatelskou činnost		
- plnění převážně mimo území ČR		
- smlouva s obcí, která nevykonává rozšířenou působnost		
- příspěvková organizace, která byla zřízena obcí, která nevykonává rozšířenou působnost		

Riziko zaplacení faktury dříve, než je smlouva uveřejněna v registru smluv, lze eliminovat např. začleněním kontrolního bodu do schvalovacích postupů. Návrh začlenění kontroly uvádím v následující tabulce.

Tabulka 41: Vzor předběžné kontroly po vzniku závazku (Vlastní zpracování)

Předběžná řídicí kontrola po vzniku závazku			
Předmět závazku		Věřitel	
Výše závazku			
Splatnost závazku			
Smlouva / Objednávka uveřejněna v registru smluv dne:			
Soulad s individuálním/limitovaným příslibem			
Příkazce operace		Hlavní účetní	
Jméno:		Jméno:	
Datum:		Datum:	
Podpis:		Podpis:	

Ověření plnění formálních požadavků na uveřejňované dokumenty v registru smluv dle platné legislativy je možné provést formou následujícího kontrolního listu.

Tabulka 42: Kontrolní list – správnost uveřejnění v registru smluv (Vlastní zpracování)

Otázka	Splněno	Poznámka
Lhůty		
Je smlouva uveřejněna do 30 dnů ode dne uzavření smlouvy?		
Není ze smlouvy plněno dříve, než byla uveřejněna v registru smluv?		
Metadata		
Je správně uvedena identifikace protistrany? (název, IČO)		
Je správně vymezen předmět smlouvy? (přímý a nepřímý předmět smlouvy)		
Hodnota smlouvy		
Je uvedena cena smlouvy? (v případě, že smlouva cenu neobsahuje, uvádí se hodnota smlouvy)		
- Hodnota smlouvy na dobu určitou s opakujícím se plněním = součet všech plnění za celou dobu trvání		
- Hodnota smlouvy na dobu neurčitou s opakujícím se plněním = součet všech plnění za období 5 let		
- Bezúplatné smlouvy – pokud hodnota bezúplatné smlouvy přesahuje 50 tis. Kč bez DPH, je povinnost ji uveřejnit		
Riziko – pole hodnoty smlouvy není povinnost vyplnit, rizikem je však následek neuveřejnění smlouvy, pokud není vynechání hodnoty odůvodněno v souladu se zákonem o registru smluv		
Formát smlouvy		
je vložena správná příloha? (<i>odpovídá příloha metadatům?</i>)		
je smlouva uveřejněna v otevřeném a strojově čitelném formátu?		
- formát DOCX, ODT, PDF s úplnou textovou vrstvou		
Riziko – pokud je smlouva uveřejněna, ale není ve strojově čitelném formátu v souladu se zákonem, smlouva není považována za uveřejněnou se všemi důsledky z toho vyplývajícími		
Anonymizace		
jsou uveřejňované údaje anonymizovány v souladu s právními předpisy? Např.: <ul style="list-style-type: none"> - osobní údaje - telefon - email - podpisy - číslo bankovního účtu - obchodní tajemství 		

9 RIZIKOVÁ ANALÝZA PROJEKTU

Ministerstvo financí poskytuje v rámci své činnosti v oblasti vnitřního kontrolního systému značnou metodickou pomoc pro orgány veřejné správy v různých oblastech. Dosud však není zpracován metodický pokyn zahrnující komplexním způsobem vnitřní kontrolní systém, který by byl přizpůsoben na míru příspěvkovým organizacím, které vykazují určitá specifika oproti jiným orgánům veřejné správy (finanční hospodaření, majetková subjektivita).

V rámci své diplomové práce jsem se pokusila takový dokument vytvořit. Vzhledem k širokému spektru činností, ke kterým jsou příspěvkové organizace zřizovány, není možné vytvořit zcela univerzální metodiku. Přesto se domnívám, že vypracovaný metodický pokyn dokáže alespoň částečně usnadnit ředitelům příspěvkových organizací a jejich odpovědným zaměstnancům ověření a implementaci legislativních požadavků ve vybraných oblastech.

9.1 Přínosy navrženého metodického pokynu

V obecné rovině je přínosem metodického pokynu zejména:

- zvýšení informovanosti příspěvkové organizace o povinnostech ve vybraných oblastech;
- možnost předcházet chybám a nedostatkům, které kontrolní orgány při svých kontrolách nejčastěji u příspěvkových organizací odhalují;
- možnost využít potenciálu řídicí kontroly k efektivnějšímu řízení příspěvkové organizace.

9.2 Možné ekonomické dopady využití metodického pokynu

Náklady při využití metodického pokynu jsou minimální, nevyžadují žádný specializovaný informační program. V případě využití metodického pokynu v tištěné verzi mohou vzniknout náklady na tisk, avšak vzhledem k rozsahu metodického pokynu pouze v nevýznamné výši.

Při využití předkládaného dokumentu mohou příspěvkové organizace snížit náklady vynakládané na komerční školení zaměřující se na oblast řídicí kontroly, inventarizace a registru smluv. Kontrolní listy jsou zpracovány v souladu s platnou legislativou a pokrývají ucelené oblasti vybraných činností organizace.

Při plném využití metodického pokynu může příspěvková organizace zvýšit kvalitu svého vnitřního kontrolního systému, zabezpečit tak vyšší efektivitu prováděných činností a předcházet nedostatkům, které by mohly mít právní a finanční následky (např. porušení rozpočtové kázně).

Oblast předběžné řídicí kontroly

Při dodržení předložených postupů metodického pokynu lze docílit v příspěvkové organizaci splnění všech formálních požadavků na předběžnou kontrolu prováděných operací. Kontrolní mechanismy řádně nastavených schvalovacích postupů budou předcházet nevhodnému, neefektivnímu a neúčelnému vynakládání finančních prostředků příspěvkové organizace.

Oblast průběžné a následné kontroly

Příspěvková organizace může využít nabízený potenciál této části řídicí kontroly a zařadit sem řadu nástrojů, které nabízí finanční analýza. Inspirací jí může být elementární finanční analýza uvedená v metodickém pokynu. Přínosem je pak získávání relevantních informací pro rozhodování, které směřuje k efektivnějšímu hospodaření organizace, jak v hlavní, tak i v hospodářské činnosti.

Předcházení podvodům

Zpronevěra nebývá častým jevem, ale pokud k ní dojde, mívá obvykle podstatný finanční dopad na hospodaření organizace. Pokud ředitel příspěvkové organizace využije postupů v metodickém pokynu, sníží riziko významných finančních ztrát ve své organizaci, neboť silný kontrolní systém může zaměstnance od pokusů podvodného jednání odradit.

Oblast majetku

Důsledná evidence majetku, vymezení odpovědných zaměstnanců za jeho správu, a průkaznost a transparentnost při jeho vyřazování, povede k zamezení nevhodného nakládání s majetkem a možným úsporám za nákup majetku nového.

Oblast inventarizace

Dodržením postupů vymezených metodickým pokynem v oblasti inventarizaci lze docílit v organizaci zvýšení efektivity prováděné inventarizace. Příspěvková organizace bude schopna správně naplánovat a provést inventarizaci, dojde ke správnému ověření

skutečného stavu majetku a závazků a inventarizace se tak stane funkčním a aktivním prvkem vnitřního kontrolního systému organizace.

9.3 Rizika projektu

Významným rizikem zpracovaného metodického pokynu je **změna legislativy**. V minulosti již snaha nahradit stávající zákon o finanční kontrole byla, návrh nového zákona však nebyl přijat. Je tak možné, že v budoucnu ke změně zákona a jeho prováděcí vyhlášky dojde. Postupy v oblasti řídicí kontroly budou při změně či zrušení zákona o finanční kontrole s největší pravděpodobností upraveny a metodický pokyn tak nebude odpovídat aktuálním právním předpisům.

Metodický pokyn však obsahuje i další prvky vnitřního kontrolního systému, nejen postupy řídicí kontroly, proto je v některých částech využitelný bez ohledu na aktuálně platnou legislativu.

Rizikem metodického pokynu je také **nesprávnost jeho použití**. Předpokladem plné funkčnosti metodického pokynu je, že příspěvková organizace nejen zodpoví předkládané otázky, ale v případě zjištění odchylek také přijme opatření k jejich eliminaci.

Navrhované metodické pomůcky jsou pouze vzorem, při jejich přebírání je nutné zohlednit konkrétní situaci organizace. Obecně je tedy nutné při použití metodického pokynu vždy zvažovat širší souvislosti.

9.4 Časová analýza využití metodického pokynu

Pro minimální časovou zátěž je převážná většina otázek formulována takovým způsobem, aby příspěvková organizace již nemusela dohledávat konkrétní požadavky příslušných právních předpisů. Dotazy jsou vypracované tak, aby legislativní požadavky již zahrnovaly.

Předpokládám, že detailní ověření každé oblasti může zabrat cca 1 pracovní den, v závislosti na velikosti organizace a jejím charakteru činností. Další časová zátěž se pak odvíjí od aktuálního stavu v organizaci a míry nutných opatření přijímaných ke zlepšení systému. Delší časová náročnost se předpokládá v případě zájmu organizace zavést do svého VKS prvky finanční analýzy. V tomto případě by se jednalo o časově náročnější proces, který by zahrnoval např.:

- určení a zhodnocení, které ukazatele bude organizace používat;
- sběr a vyhodnocování informací;

- školení či samostudium pracovníka, který finanční analýzu bude zpracovávat.

9.5 Zavedení metodického pokynu do praxe

Reálnost využití navrhovaného metodického pokynu byla verifikována u příspěvkové organizace z oblasti školství v okrese Olomouc (předmět činnosti mateřská, základní, střední škola), počet zaměstnanců cca 100. Uvedená příspěvková organizace potvrdila funkčnost a využitelnost metodického pokynu a jeho reálný přínos pro příspěvkovou organizaci.

Příklad vyplněných kontrolních listů metodického pokynu je uveden v příloze P II. Na základě praktických připomínek ze strany ekonomky organizace jsem metodický pokyn upravila, např. v oblasti registru smluv a organizačního zajištění. Příspěvková organizace také využije při příští inventarizaci kontrolní listy z oblasti provádění inventur. Na základě uvedeného vzoru příspěvková organizace také doplní svůj formulář individuálního příslibu o informaci týkající se splnění povinnosti uveřejnění smlouvy/objednávky v registru smluv.

Pro zpřístupnění metodického pokynu pro jeho volné využití příspěvkovými organizacemi bude postupováno následovně:

- 1. fáze** – oslovení vybraných příspěvkových organizací prostřednictvím emailu s nabídkou využití metodického pokynu, konzultace, upřesnění požadavků organizací (do 31. 8. 2023).
- 2. fáze** – zpracování připomínek oslovených příspěvkových organizací, úprava metodického pokynu (do 30. 9. 2023).
- 3. fáze** – prostřednictvím emailu oslovení dalších příspěvkových organizací a zřizovatelů příspěvkových organizací (do 31. 10. 2023).

V tabulce 43 je graficky znázorněn harmonogram zavedení projektu do praxe.

Tabulka 43: Časový harmonogram projektu (Vlastní zpracování)

Fáze	Činnost	6/23	7/23	8/23	9/23	10/23
1. fáze	Oslovení vybraných organizací					
	Konzultace připomínek					
2. fáze	Zpracování připomínek, úprava metodiky					
3. fáze	Oslovení dalších organizací					

ZÁVĚR

Cílem diplomové práce bylo vytvoření metodického pokynu pro příspěvkové organizace v oblasti vnitřního kontrolního systému. V rámci teoretické části práce byly shromážděny poznatky o přínosech činnosti příspěvkových organizací v rámci veřejného sektoru, a také o problematických oblastech jejich právního postavení a hospodaření. Dále se práce zaměřila na vnitřní kontrolní systém vč. některých problematických aspektů zákona o finanční kontrole. Byla také vysvětlena podstata podvodného jednání v organizaci.

Praktická část práce byla zaměřena na analýzu nejčastěji zjišťovaných nedostatků v rámci veřejnosprávních kontrol příspěvkových organizací. Na základě analýzy byl vytvořen soubor doporučení, jak zjišťovaným pochybením v jednotlivých oblastech v budoucnu předcházet.

Dále byl navržen metodický pokyn, jehož úkolem je prověřit úroveň nastavení vnitřního kontrolního systému u příspěvkových organizací z pohledu legislativních požadavků. Tento metodický pokyn dále nabízí příspěvkovým organizacím inspiraci na využití vnitřního kontrolního systému jako nástroje pro zvýšení efektivity hospodaření, např. formou finanční analýzy.

Prostřednictvím kvalitního vnitřního kontrolního systému může příspěvková organizace předcházet nedostatkům a neefektivnímu hospodaření. Efektivním řízením může příspěvková organizace dosahovat lepšího konkurenčního postavení. Organizace také mohou systematicky sbírat a analyzovat relevantní informace a využívat je dále pro strategická rozhodování či jako argumentační podklad pro jednání se zřizovatelem.

Závěrem je potřeba podotknout, že jedním ze znaků vyspělé civilizované společnosti je způsob, jakým chrání své nejslabší a nejzranitelnější členy. Příspěvkové organizace jsou často zřizovány právě pro poskytování služeb v takových oblastech. Není proto možné klást důraz pouze na ekonomický aspekt jejich činnosti, aby pak snižování nákladů, hledání úspor a vykazování efektivního hospodaření nebylo na úkor těch, kteří se nemohou nijak bránit. Všechny zainteresované strany – příspěvkové organizace, zřizovatel i stát by měly v tomto smyslu hledat určitou rovnováhu.

SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY

ANHEIER, Helmut K. a Stefan TOEPLER, 2022. *Nonprofit Organizations: Theory, Management, Policy*. 3rd. New York: Routledge. ISBN 978-1-138-62549-5.

COSO: Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission, 2022. *COSO* [online]. [cit. 2023-04-16]. Dostupné z: <https://www.coso.org/SitePages/About-Us.aspx>

CZUDEK KRANECOVÁ, Jana et al., 2021. *Komentář k zákonu o finanční kontrole ve veřejné správě*. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk. ISBN 978-80-7380-810-5.

ČESKO, 1991. Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví. In: *Sbírka zákonů České republiky*. 107/1991. Dostupné také z: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/1991-563>

ČESKO, 2000a. Zákon č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů (rozpočtová pravidla). In: *Sbírka zákonů České republiky*. 65/2000. Dostupné také z: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/2000-218>

ČESKO, 2000b. Zákon č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů. In: *Sbírka zákonů České republiky*. 73/2000. Dostupné také z: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/2000-250>

ČESKO, 2001. Zákon č. 320/2001 Sb., o finanční kontrole ve veřejné správě a o změně některých zákonů (zákon o finanční kontrole). In: *Sbírka zákonů České republiky*. 122/2001. Dostupné také z: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/2001-320>

ČESKO, 2004. Vyhláška č. 416/2004 Sb., kterou se provádí zákon č. 320/2001 Sb., o finanční kontrole ve veřejné správě a o změně některých zákonů (zákon o finanční kontrole), ve znění zákona č. 309/2002 Sb., zákona č. 320/2002 Sb. a zákona č. 123/2003 Sb. In: *Sbírka zákonů České republiky*. 136/2004. Dostupné také z: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/2004-416>

ČESKO, 2009. Vyhláška č. 410/2009 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro některé vybrané účetní jednotky. In: *Sbírka zákonů České republiky*. 133/2009. Dostupné také z: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/2009-410>

ČESKO, 2010. Vyhláška č. 270/2010 Sb., o inventarizaci majetku a závazků. In: *Sbírka zákonů České republiky*. 100/2010. Dostupné také z: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/2010-270>

ČESKO, 2015. Zákon č. 340/2015 Sb., o zvláštních podmínkách účinnosti některých smluv, uveřejňování těchto smluv a o registru smluv (zákon o registru smluv). In: *Sbírka zákonů České republiky*. 144/2015. Dostupné také z: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/2015-340>

ČESKO, 2016. Zákon č. 134/2016 Sb., o zadávání veřejných zakázek. In: *Sbírka zákonů České republiky*. 51/2016. Dostupné také z: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/2016-134>

ČOUKOVÁ, Pěva, 2020. *Účetnictví pro veřejnou správu 2021: teorie : obce, dobrovolné svazky obcí a příspěvkové organizace*. 3. aktualizované vydání. Bohuňovice: Účetní Portál. ISBN 978-80-88128-75-5.

DRÁBKOVÁ, Zita, 2017. *Kreativní účetnictví a účetní podvody: řízení rizika účetních chyb a podvodů*. Praha: Wolters Kluwer. ISBN 978-80-7552-791-2.

DRURY, Colin, 2021. *Management and Cost Accounting* [online]. 11th. Andover: Cengage Learning [cit. 2023-03-12]. ISBN 978-1-4737-7361-5. Dostupné z: <https://eds.p.ebscohost.com/eds/ebookviewer/ebook?sid=4776d4d7-243f-4cf1-867e-464d052d8930%40redis&vid=0&format=EB>

Důvodová zpráva: na vydání zákona o Registru smluv, 2013. In: *Sněmovní tisk 42/0*. Poslanecká sněmovna Parlamentu České republiky. Dostupné také z: <https://www.psp.cz/sqw/text/orig2.sqw?idd=90032>

DVOŘÁČEK, Jiří a Tomáš KAFKA, 2005. *Interní audit v praxi*. Brno: Computer Press. Praxe manažera (Computer Press). ISBN 80-251-0836-8.

DVOŘÁKOVÁ, Lenka, 2019. *Nejčastější chyby a omyly účetních*. 2. vydání. Praha: Wolters Kluwer. Účetnictví (Wolters Kluwer). ISBN 978-80-7598-331-2.

GAZZOLA, Patrizia a Stefano AMELIO, 2022. *Performance measurement in non-profit organizations: The road to integrated reporting*. New York: Routledge. ISBN 978-1-032-39588-3.

HOŠÁKOVÁ, Andrea a Milan LANG, 2018. *Účetnictví, daň z příjmů a daň silniční v příspěvkových organizacích: (včetně účetních příkladů)*. Ostrava: EconomPress. ISBN 978-80-907152-0-2.

- HOŠÁKOVÁ, Andrea a Lydie MUSILOVÁ, 2015. *Praktická aplikace přímých daní v příspěvkové organizaci*. 2. aktualizované vydání. Ostrava: EconomPress. ISBN 978-80-905065-7-2.
- Hlídač smluv, 2023. *Hlídač státu* [online]. [cit. 2023-03-31]. Dostupné z: <https://www.hlidacstatu.cz/smlouvy>
- JEMELKA, Luboš, Pavel VETEŠNÍK a Ondřej LIBOSVÁR, 2021. *Zákon o kontrole: komentář*. 2. vydání. V Praze: C.H. Beck. Beckovy komentáře. ISBN 978-80-7400-840-5.
- KNÁPKOVÁ, Adriana et al., 2017. *Finanční analýza: komplexní průvodce s příklady*. 3. kompletně aktualizované vydání. Praha: Grada Publishing. Prosperita firmy. ISBN 978-80-271-0563-2.
- KOPECKÝ, Pavel, 2020. K povaze příspěvkové organizace územního samosprávného celku. *Správní právo: odborný časopis pro oblast státní správy a správního práva* [online]. **53**(4/2020), 219 - 236 [cit. 2023-03-05]. ISSN 0139-6005. Dostupné z: <https://www.mvcr.cz/soubor/sp-4-20-kopeccky-pdf.aspx>
- KOUBEK, Josef, 2007. *Řízení lidských zdrojů: základy moderní personalistiky*. 4. rozšířené a doplněné vydání. Praha: Management Press. ISBN 978-80-7261-168-3.
- KRAFTOVÁ, Ivana, 2002. *Finanční analýza municipální firmy*. V Praze: C.H. Beck. C.H. Beck pro praxi. ISBN 80-717-9778-2.
- LOVĚTÍNSKÝ, Vojtěch a Petra MYLKOVÁ, 2011. Odpověď na dotaz: Fungování příspěvkových organizací v České republice a vybraných zemích Evropy. In: *Parlament České republiky* [online]. Praha: Parlamentní institut, s. 11 [cit. 2023-02-17]. Dostupné z: <https://docplayer.cz/245844-Odpoved-na-dotaz-fungovani-prispevkovych-organizaci-v-ceske-republice-a-vybranych-zemich-evropy.html>
- MÁČE, Miroslav, 2018. *Manažerské účetnictví veřejného sektoru*. Praha: Grada. Účetnictví a daně (Grada). ISBN 978-80-271-2003-1.
- MADEROVÁ VOLTNEROVÁ, Karla a Petr TÉGL, 2009. *Vztahy mezi zřizovatelem a příspěvkovou organizací ÚSC: komentář zákona č. 250/2000 Sb. včetně účetních souvztažností, majetek svěřený a vlastní, přijímání darů, porušení rozpočtové kázně, fondy*. Olomouc: ANAG. Účetnictví (ANAG). ISBN 978-80-7263-546-7.
- MIKUŠOVÁ MERIČKOVÁ, Beáta a Jan STEJSKAL, 2014. *Teorie a praxe veřejné ekonomiky*. Praha: Wolters Kluwer. ISBN 978-80-7478-526-9.

Metodický návod k aplikaci zákona o registru smluv, 2023. In: *Https://www.dia.gov.cz/: Digitální a informační agentura* [online]. [cit. 2023-04-15]. Dostupné z: https://www.dia.gov.cz/wp-content/uploads/2023/03/Aplikace-ZRS-_Metodika-2023-DIA.pdf

Metodický pokyn CHJ č. 11: Vzorová směrnice o řízení rizik ve veřejné správě, 2020. In: *Mfcr.cz: Centrální harmonizační jednotka Ministerstvo financí ČR* [online]. [cit. 2023-03-12]. Dostupné z: https://www.mfcr.cz/assets/cs/media/Metodika_2020_Metodicky-pokyn-CHJ-c-11-Vzorova-smernice-o-rizeni-rizik.pdf

Metodický pokyn CHJ č. 19: Řídící kontrola, 2021. In: *Mfcr.cz: Centrální harmonizační jednotka Ministerstvo financí ČR* [online]. [cit. 2023-03-12]. Dostupné z: https://www.mfcr.cz/assets/cs/media/Metodika_2021-02-15_MP-CHJ-19-prirucka-Ridici-kontrola.pdf

Monitor.statnipokladna.cz: Monitor - kompletní přehled veřejných financí [online]. Ministerstvo financí [cit. 2023-03-25]. Dostupné z: <https://monitor.statnipokladna.cz/>

OTRUSINOVÁ, Milana a Dana KUBÍČKOVÁ, 2011. *Finanční hospodaření municipálních účetních jednotek: po novele zákona o účetnictví*. V Praze: C.H. Beck. C.H. Beck pro praxi. ISBN 978-80-7400-342-4.

PROKŮPEK, Marek, 2020. *Ekonomika a měření výkonnosti muzeí*. Praha: Wolters Kluwer. ISBN 978-80-7598-686-3.

SCHIFFER, Vladimír, 2009. *Vnitřní kontrolní systém: významný nástroj ochrany majetku a hospodaření účetních jednotek*. Praha: ASPI. Téma (ASPI). ISBN 978-80-7357-436-9.

SVOBODOVÁ, Jaroslava, 2021. *Hospodaření a vedení účetnictví příspěvkových organizací v ukázkách a příkladech*. Olomouc: ANAG. Účetnictví (ANAG). ISBN 978-80-7554-313-4.

ŠPAČEK, David, 2016. *Public management: v teorii a praxi*. V Praze: C.H. Beck. Beckova edice ekonomie. ISBN 978-80-7400-621-0.

ŠTEKER, Karel a Milana OTRUSINOVÁ, 2016. *Jak číst účetní výkazy: základy českého účetnictví a výkaznictví*. 2. aktualizované a rozšířené vydání. Praha: Grada Publishing. Prosperita firmy. ISBN 978-80-2710048-4.

URBAN, Jan, 2013. *Řízení lidí v organizaci: personální rozměr managementu*. 2. rozšířené vydání. Praha: Wolters Kluwer Česká republika. Vzdělávání dospělých. ISBN 978-80-7357-925-8.

VODÁKOVÁ, Jana, 2013. *Nástroje ekonomického řízení ve veřejném sektoru*. Praha: Wolters Kluwer Česká republika. ISBN 978-80-7478-324-1.

VODÁKOVÁ, Jana, 2016. *Výkonnost a její měření ve veřejném sektoru*. Praha: Wolters Kluwer. ISBN 978-80-7552-013-5.

Vyhláška ze dne 9.6.1958 o rozpočtovém řádu národních výborů, 1958. In: . 48/1958. Dostupné také z: <https://www.epravo.cz/vyhledavani-aspi/?Id=29182&Section=1&IdPara=1&ParaC=2>

WU, Minzhi a Mark WILSON, 2022. How well do analysts really understand asymmetric costbehaviour?. In: *Accounting & Finance* [online]. s. 3951 - 3985 [cit. 2023-02-19]. ISSN 0810-5391. Dostupné z: doi:10.1111/acfi.12911

Ostatní zdroje:

JIHOČESKÝ KRAJ, 2015. *Zpráva o kontrolní činnosti Krajského úřadu Jihočeského kraje za I. pololetí 2015* [online]. [cit. 2023-04-09]. Dostupné z: <https://www.kraj-jihocesky.cz/sites/default/files/2019-12-06/Informace%20o%20v%C3%BDsledc%C3%ADch%20finan%C4%8Dn%C3%ADch%20kontrol%20Krajsk%C3%A9ho%20%C3%BA%C5%99adu%20Jiho%C4%8Desk%C3%A9ho%20kraje%20-%202015.zip>

JIHOČESKÝ KRAJ, 2016a. *Zpráva o kontrolní činnosti Krajského úřadu Jihočeského kraje za II. pololetí 2015* [online]. [cit. 2023-02-11]. Dostupné z: <https://www.kraj-jihocesky.cz/sites/default/files/2019-12-06/Informace%20o%20v%C3%BDsledc%C3%ADch%20finan%C4%8Dn%C3%ADch%20kontrol%20Krajsk%C3%A9ho%20%C3%BA%C5%99adu%20Jiho%C4%8Desk%C3%A9ho%20kraje%20-%202015.zip>

JIHOČESKÝ KRAJ, 2016b. *Zpráva o kontrolní činnosti Krajského úřadu Jihočeského kraje za I. pololetí 2016* [online]. [cit. 2023-02-11]. Dostupné z: <https://www.kraj-jihocesky.cz/sites/default/files/2019-12-06/Informace%20o%20v%C3%BDsledc%C3%ADch%20finan%C4%8Dn%C3%ADch%20kontrol%20Krajsk%C3%A9ho%20%C3%BA%C5%99adu%20Jiho%C4%8Desk%C3%A9ho%20kraje%20-%202016.zip>

0kontrol%20Krajsk%C3%A9ho%20%C3%BA%C5%99adu%20Jiho%C4%8Desk%C3%A9ho%20kraje%20-%202016.zip

JIHOČESKÝ KRAJ, 2017a. *Zpráva o kontrolní činnosti Krajského úřadu Jihočeského kraje za II. pololetí 2016* [online]. [cit. 2023-02-11]. Dostupné z: [https://www.kraj-jihocesky.cz/sites/default/files/2019-12-](https://www.kraj-jihocesky.cz/sites/default/files/2019-12-06/Informace%20o%20v%C3%BDsledc%C3%ADch%20finan%C4%8Dn%C3%ADch%20kontrol%20Krajsk%C3%A9ho%20%C3%BA%C5%99adu%20Jiho%C4%8Desk%C3%A9ho%20kraje%20-%202016.zip)

06/Informace%20o%20v%C3%BDsledc%C3%ADch%20finan%C4%8Dn%C3%ADch%20kontrol%20Krajsk%C3%A9ho%20%C3%BA%C5%99adu%20Jiho%C4%8Desk%C3%A9ho%20kraje%20-%202016.zip

JIHOČESKÝ KRAJ, 2017b. *Zpráva o kontrolní činnosti Krajského úřadu Jihočeského kraje za I. pololetí 2017* [online]. [cit. 2023-02-11]. Dostupné z: [https://www.kraj-jihocesky.cz/sites/default/files/2019-12-](https://www.kraj-jihocesky.cz/sites/default/files/2019-12-06/Informace%20o%20v%C3%BDsledc%C3%ADch%20finan%C4%8Dn%C3%ADch%20kontrol%20Krajsk%C3%A9ho%20%C3%BA%C5%99adu%20Jiho%C4%8Desk%C3%A9ho%20kraje%20-%202017.zip)

06/Informace%20o%20v%C3%BDsledc%C3%ADch%20finan%C4%8Dn%C3%ADch%20kontrol%20Krajsk%C3%A9ho%20%C3%BA%C5%99adu%20Jiho%C4%8Desk%C3%A9ho%20kraje%20-%202017.zip

JIHOČESKÝ KRAJ, 2018a. *Zpráva o kontrolní činnosti Krajského úřadu Jihočeského kraje za II. pololetí 2017* [online]. [cit. 2023-02-11]. Dostupné z: [https://www.kraj-jihocesky.cz/sites/default/files/2019-12-](https://www.kraj-jihocesky.cz/sites/default/files/2019-12-06/Informace%20o%20v%C3%BDsledc%C3%ADch%20finan%C4%8Dn%C3%ADch%20kontrol%20Krajsk%C3%A9ho%20%C3%BA%C5%99adu%20Jiho%C4%8Desk%C3%A9ho%20kraje%20-%202017.zip)

06/Informace%20o%20v%C3%BDsledc%C3%ADch%20finan%C4%8Dn%C3%ADch%20kontrol%20Krajsk%C3%A9ho%20%C3%BA%C5%99adu%20Jiho%C4%8Desk%C3%A9ho%20kraje%20-%202017.zip

JIHOČESKÝ KRAJ, 2018b. *Zpráva o kontrolní činnosti Krajského úřadu Jihočeského kraje za I. pololetí 2018* [online]. [cit. 2023-02-11]. Dostupné z: [https://www.kraj-jihocesky.cz/sites/default/files/2019-12-](https://www.kraj-jihocesky.cz/sites/default/files/2019-12-06/Informace%20o%20v%C3%BDsledc%C3%ADch%20finan%C4%8Dn%C3%ADch%20kontrol%20Krajsk%C3%A9ho%20%C3%BA%C5%99adu%20Jiho%C4%8Desk%C3%A9ho%20kraje%20-%202018.zip)

06/Informace%20o%20v%C3%BDsledc%C3%ADch%20finan%C4%8Dn%C3%ADch%20kontrol%20Krajsk%C3%A9ho%20%C3%BA%C5%99adu%20Jiho%C4%8Desk%C3%A9ho%20kraje%20-%202018.zip

JIHOČESKÝ KRAJ, 2019a. *Zpráva o kontrolní činnosti Krajského úřadu Jihočeského kraje za II. pololetí 2018* [online]. [cit. 2023-02-11]. Dostupné z: [https://www.kraj-jihocesky.cz/sites/default/files/2019-12-](https://www.kraj-jihocesky.cz/sites/default/files/2019-12-06/Informace%20o%20v%C3%BDsledc%C3%ADch%20finan%C4%8Dn%C3%ADch%20kontrol%20Krajsk%C3%A9ho%20%C3%BA%C5%99adu%20Jiho%C4%8Desk%C3%A9ho%20kraje%20-%202018.zip)

06/Informace%20o%20v%C3%BDsledc%C3%ADch%20finan%C4%8Dn%C3%ADch%20kontrol%20Krajsk%C3%A9ho%20%C3%BA%C5%99adu%20Jiho%C4%8Desk%C3%A9ho%20kraje%20-%202018.zip

JIHOČESKÝ KRAJ, 2019b. *Zpráva o kontrolní činnosti Krajského úřadu Jihočeského kraje za I. pololetí 2019* [online]. [cit. 2023-02-11]. Dostupné z: <https://www.kraj-jihocesky.cz/sites/default/files/2020-08->

[26/Informace%20o%20v%C3%BDsledc%C3%ADch%20finan%C4%8Dn%C3%ADch%20kontrol%20Krajsk%C3%A9ho%20%C3%BA%C5%99adu%20Jiho%C4%8Desk%C3%A9ho%20kraje%20-%202019.ZIP](https://www.kraj-jihocesky.cz/sites/default/files/2020-08-26/Informace%20o%20v%C3%BDsledc%C3%ADch%20finan%C4%8Dn%C3%ADch%20kontrol%20Krajsk%C3%A9ho%20%C3%BA%C5%99adu%20Jiho%C4%8Desk%C3%A9ho%20kraje%20-%202019.ZIP)

JIHOČESKÝ KRAJ, 2020. *Zpráva o kontrolní činnosti Krajského úřadu Jihočeského kraje za II. pololetí 2019* [online]. [cit. 2023-02-11]. Dostupné z: <https://www.kraj-jihocesky.cz/sites/default/files/2020-08->

[26/Informace%20o%20v%C3%BDsledc%C3%ADch%20finan%C4%8Dn%C3%ADch%20kontrol%20Krajsk%C3%A9ho%20%C3%BA%C5%99adu%20Jiho%C4%8Desk%C3%A9ho%20kraje%20-%202019.ZIP](https://www.kraj-jihocesky.cz/sites/default/files/2020-08-26/Informace%20o%20v%C3%BDsledc%C3%ADch%20finan%C4%8Dn%C3%ADch%20kontrol%20Krajsk%C3%A9ho%20%C3%BA%C5%99adu%20Jiho%C4%8Desk%C3%A9ho%20kraje%20-%202019.ZIP)

JIHOČESKÝ KRAJ, 2021a. *Zpráva o kontrolní činnosti Krajského úřadu Jihočeského kraje za II. pololetí 2020* [online]. [cit. 2023-02-11]. Dostupné z: <https://www.kraj-jihocesky.cz/sites/default/files/2021-08->

[30/Informace%20o%20v%C3%BDsledc%C3%ADch%20finan%C4%8Dn%C3%ADch%20kontrol%20Krajsk%C3%A9ho%20%C3%BA%C5%99adu%20Jiho%C4%8Desk%C3%A9ho%20kraje%20-%202020.zip](https://www.kraj-jihocesky.cz/sites/default/files/2021-08-30/Informace%20o%20v%C3%BDsledc%C3%ADch%20finan%C4%8Dn%C3%ADch%20kontrol%20Krajsk%C3%A9ho%20%C3%BA%C5%99adu%20Jiho%C4%8Desk%C3%A9ho%20kraje%20-%202020.zip)

JIHOČESKÝ KRAJ, 2021b. *Zpráva o kontrolní činnosti Krajského úřadu Jihočeského kraje za I. pololetí 2021* [online]. [cit. 2023-02-11]. Dostupné z: <https://www.kraj-jihocesky.cz/sites/default/files/2022-09->

[05/Informace%20o%20v%C3%BDsledc%C3%ADch%20finan%C4%8Dn%C3%ADch%20kontrol%20Krajsk%C3%A9ho%20%C3%BA%C5%99adu%20Jiho%C4%8Desk%C3%A9ho%20kraje%20-%202021.zip](https://www.kraj-jihocesky.cz/sites/default/files/2022-09-05/Informace%20o%20v%C3%BDsledc%C3%ADch%20finan%C4%8Dn%C3%ADch%20kontrol%20Krajsk%C3%A9ho%20%C3%BA%C5%99adu%20Jiho%C4%8Desk%C3%A9ho%20kraje%20-%202021.zip)

JIHOMORAVSKÝ KRAJ, 2015. *Vyhodnocení kontrol vykonaných v samostatné působnosti – I. pololetí roku 2015* [online]. [cit. 2023-02-12]. Dostupné z: <https://www.kr-jihomoravsky.cz/Default.aspx?PubID=272483&TypeID=7>

JIHOMORAVSKÝ KRAJ, 2016a. *Vyhodnocení kontrol vykonaných v samostatné působnosti – II. pololetí roku 2015* [online]. [cit. 2023-02-12]. Dostupné z: <https://www.kr-jihomoravsky.cz/Default.aspx?PubID=291358&TypeID=7>

JIHOMORAVSKÝ KRAJ, 2016b. *Vyhodnocení kontrolní činnosti - samostatná působnost - I. pol. 2016* [online]. [cit. 2023-02-12]. Dostupné z: <https://www.kr-jihomoravsky.cz/Default.aspx?PubID=330789&TypeID=7>

JIHOMORAVSKÝ KRAJ, 2017a. *Vyhodnocení kontrolní činnosti - samostatná působnost - II. pol. 2016* [online]. [cit. 2023-02-12]. Dostupné z: <https://www.kr-jihomoravsky.cz/Default.aspx?PubID=337264&TypeID=7>

JIHOMORAVSKÝ KRAJ, 2017b. *Vyhodnocení kontrolní činnosti - samostatná působnost - I. pol. 2017* [online]. [cit. 2023-02-12]. Dostupné z: <https://www.kr-jihomoravsky.cz/Default.aspx?PubID=346810&TypeID=7>

JIHOMORAVSKÝ KRAJ, 2018a. *Vyhodnocení kontrolní činnosti - samostatná působnost - II. pol. 2017* [online]. [cit. 2023-02-12]. Dostupné z: <https://www.kr-jihomoravsky.cz/Default.aspx?PubID=357934&TypeID=7>

JIHOMORAVSKÝ KRAJ, 2018b. *Vyhodnocení kontrolní činnosti - samostatná působnost - I. pol. 2018* [online]. [cit. 2023-02-12]. Dostupné z: <https://www.kr-jihomoravsky.cz/Default.aspx?PubID=371141&TypeID=7>

JIHOMORAVSKÝ KRAJ, 2019a. *Vyhodnocení kontrolní činnosti - samostatná působnost - II. pol. 2018* [online]. [cit. 2023-02-12]. Dostupné z: <https://www.kr-jihomoravsky.cz/Default.aspx?PubID=383931&TypeID=7>

JIHOMORAVSKÝ KRAJ, 2019b. *Vyhodnocení kontrolní činnosti - samostatná působnost - I. pol. 2019* [online]. [cit. 2023-02-12]. Dostupné z: <https://www.kr-jihomoravsky.cz/Default.aspx?PubID=398037&TypeID=7>

JIHOMORAVSKÝ KRAJ, 2020a. *Vyhodnocení kontrolní činnosti - samostatná působnost - II. pol. 2019* [online]. [cit. 2023-02-12]. Dostupné z: <https://www.kr-jihomoravsky.cz/Default.aspx?PubID=407920&TypeID=7>

JIHOMORAVSKÝ KRAJ, 2020b. *Vyhodnocení kontrolní činnosti - samostatná působnost - I. pol. 2020* [online]. [cit. 2023-02-12]. Dostupné z: <https://www.kr-jihomoravsky.cz/Default.aspx?PubID=423252&TypeID=7>

JIHOMORAVSKÝ KRAJ, 2021. *Vyhodnocení kontrolní činnosti - samostatná působnost - II. pol. 2020* [online]. [cit. 2023-02-12]. Dostupné z: <https://www.kr-jihomoravsky.cz/Default.aspx?PubID=433684&TypeID=7>

KARLOVARSKÝ KRAJ, 2016. *Zpráva o výsledcích finančních kontrol za rok 2015* [online]. [cit. 2023-02-12]. Dostupné z: <https://www.kr-karlovarsky.cz/samosprava/dokumenty/Documents/kontroly/Zprava-2015.pdf>

KARLOVARSKÝ KRAJ, 2017. *Zpráva o výsledcích finančních kontrol za rok 2016* [online]. [cit. 2023-02-12]. Dostupné z: <https://www.kr-karlovarsky.cz/samosprava/dokumenty/Documents/kontroly/ZPRAVA-MF-2016IIa.pdf>

KARLOVARSKÝ KRAJ, 2018. *Zpráva o výsledcích finančních kontrol za rok 2017* [online]. [cit. 2023-02-12]. Dostupné z: https://www.kr-karlovarsky.cz/samosprava/dokumenty/Documents/kontroly/Zprava_o_financnich_kontrol_ach_Karlovarskeho_kraje_za_rok_2017_tisk.pdf

KARLOVARSKÝ KRAJ, 2019. *Zpráva o výsledcích finančních kontrol za rok 2018* [online]. [cit. 2023-02-12]. Dostupné z: https://www.kr-karlovarsky.cz/samosprava/dokumenty/Documents/kontroly/ZPRAVA_MF_2018_II.pdf

KARLOVARSKÝ KRAJ, 2020. *Zpráva o výsledcích finančních kontrol za rok 2019* [online]. [cit. 2023-02-12]. Dostupné z: https://www.kr-karlovarsky.cz/samosprava/dokumenty/Documents/kontroly/Zprava_o_vysledcich_financnich_kontrol_za_rok_2019.xls

KARLOVARSKÝ KRAJ, 2021. *Zpráva o výsledcích finančních kontrol za rok 2020* [online]. [cit. 2023-02-12]. Dostupné z: https://www.kr-karlovarsky.cz/samosprava/dokumenty/Documents/kontroly/Zprava%20o%20vysledcich%20financnich%20kontrol_2020.xls

KARLOVARSKÝ KRAJ, 2022. *Zpráva o výsledcích finančních kontrol za rok 2021* [online]. [cit. 2023-02-12]. Dostupné z: https://www.kr-karlovarsky.cz/samosprava/dokumenty/Documents/kontroly/Zprava_o_vysledcich_FK_2021_2.xls

KRÁLOVÉHRADECKÝ KRAJ, 2017. *OBEČNÁ INFORMACE O VÝSLEDČÍCH KONTROL Krajského úřadu Královéhradeckého kraje: (kontroly finanční a kontroly dle odvětvově specifických zákonů) realizovaných v roce 2016* [online]. [cit. 2022-11-12]. Dostupné z: https://gis.kr-kralovehradecky.cz/assets/kraj-volene-organy/obce/kontroly/Informace-o-vysledcich-ostatnich-kontrol-final_1.pdf

KRÁLOVÉHRADECKÝ KRAJ, 2018. *OBECNÁ INFORMACE O VÝSLEDČÍCH KONTROL Krajského úřadu Královéhradeckého kraje: (kontroly finanční a kontroly dle odvětvově specifických zákonů) realizovaných v roce 2017* [online]. [cit. 2022-11-12].

Dostupné z: https://gis.kr-kralovehradecky.cz/assets/kraj-volene-organy/obce/kontroly/Informace-o-vysledcich-ostatnich-kontrol-final_2.pdf

KRÁLOVÉHRADECKÝ KRAJ, 2019. *OBECNÁ INFORMACE O VÝSLEDČÍCH KONTROL Krajského úřadu Královéhradeckého kraje: (kontroly finanční a kontroly dle odvětvově specifických zákonů) realizovaných v roce 2018* [online]. [cit. 2022-11-12].

Dostupné z: <https://gis.kr-kralovehradecky.cz/assets/kraj-volene-organy/obce/kontroly/Informace-2018-o-vysledcich-ostatnich-kontrol-final.pdf>

KRÁLOVÉHRADECKÝ KRAJ, 2020. *OBECNÁ INFORMACE O VÝSLEDČÍCH KONTROL Krajského úřadu Královéhradeckého kraje: (kontroly finanční a kontroly dle odvětvově specifických zákonů) realizovaných v roce 2019* [online]. [cit. 2022-11-12].

Dostupné z: <https://gis.kr-kralovehradecky.cz/assets/kraj-volene-organy/obce/kontroly/Informace-2019-o-vysledcich-ostatnich-kontrol.pdf>

KRÁLOVÉHRADECKÝ KRAJ, 2021. *OBECNÁ INFORMACE O VÝSLEDČÍCH KONTROL Krajského úřadu Královéhradeckého kraje: (kontroly finanční a kontroly dle odvětvově specifických zákonů) realizovaných v roce 2020* [online]. [cit. 2022-11-12].

Dostupné z: <https://gis.kr-kralovehradecky.cz/assets/kraj-volene-organy/obce/kontroly/Informace-2020-o-vysledcich-ostatnich-kontrol.docx>

KRÁLOVÉHRADECKÝ KRAJ, 2022. *OBECNÁ INFORMACE O VÝSLEDČÍCH KONTROL Krajského úřadu Královéhradeckého kraje: (kontroly finanční a kontroly dle odvětvově specifických zákonů) realizovaných v roce 2021* [online]. [cit. 2022-11-12].

Dostupné z: <https://gis.kr-kralovehradecky.cz/assets/kraj-volene-organy/obce/kontroly/Informace-2021-o-vysledcich-ostatnich-kontrol.docx>

LIBERECKÝ KRAJ, 2020. *Zpráva o výsledcích finančních kontrol za rok 2019: Krajský úřad Libereckého kraje* [online]. [cit. 2022-11-13]. Dostupné z: <https://odbor-kontroly.kraj-lbc.cz/getFile/case:show/id:1091141/2021-02-15%2010:40:48.000000>

LIBERECKÝ KRAJ, 2021. *Zpráva o výsledcích finančních kontrol za rok 2020: Krajský úřad Libereckého kraje* [online]. [cit. 2022-11-13]. Dostupné z: <https://odbor-kontroly.kraj-lbc.cz/getFile/case:show/id:1091140/2021-02-15%2009:55:45.000000>

LIBERECKÝ KRAJ, 2022. *Zpráva o výsledcích finančních kontrol za rok 2021: Krajský úřad Libereckého kraje* [online]. [cit. 2022-11-13]. Dostupné z: <https://odbor-kontroly.kraj-lbc.cz/getFile/case:show/id:1108962/2022-04-06%2012:49:28.000000>

MINISTERSTVO ZEMĚDĚLSTVÍ, 2017. *Informace o výsledcích kontrol vykonaných Ministerstvem zemědělství v roce 2016* [online]. [cit. 2023-02-15]. Dostupné z: https://eagri.cz/public/web/file/546167/Info_o_vysledcich_kontrol_MZe_2016.doc

MINISTERSTVO ZEMĚDĚLSTVÍ, 2018. *Informace o výsledcích kontrol vykonaných Ministerstvem zemědělství – odborem auditu a supervize v roce 2017* [online]. [cit. 2023-02-11]. Dostupné z: https://eagri.cz/public/web/file/576532/Informace_o_vysledcich_kontrol_MZe_2017.doc

MINISTERSTVO ZEMĚDĚLSTVÍ, 2019. *Informace o výsledcích kontrol vykonaných Ministerstvem zemědělství – odborem auditu a supervize v roce 2018* [online]. [cit. 2023-02-11]. Dostupné z: https://eagri.cz/public/web/file/613861/Informace_o_vysledcich_kontrol_OAS_2018.doc

MINISTERSTVO ZEMĚDĚLSTVÍ, 2020. *Informace o výsledcích kontrol vykonaných Ministerstvem zemědělství – odborem auditu a supervize v roce 2019* [online]. [cit. 2023-02-11]. Dostupné z: https://eagri.cz/public/web/file/646734/Informace_o_vysledcich_kontrol_OAS_2019.doc

MINISTERSTVO ZEMĚDĚLSTVÍ, 2021. *Informace o výsledcích kontrol vykonaných Ministerstvem zemědělství – odborem auditu a supervize v roce 2020* [online]. [cit. 2023-02-11]. Dostupné z: https://eagri.cz/public/web/file/672750/Informace_o_vysledcich_kontrol_OAS_2020.pdf

MINISTERSTVO ZEMĚDĚLSTVÍ, 2022. *Informace o výsledcích kontrol vykonaných Ministerstvem zemědělství – odborem auditu a supervize v roce 2021* [online]. [cit. 2023-02-11]. Dostupné z: https://eagri.cz/public/web/file/694209/Informace_o_vysledcich_kontrol_OAS_2021.pdf

MORAVSKOSLEZSKÝ KRAJ, 2022. *Výsledky kontrol v samostatné působnosti provedených v roce 2021* [online]. [cit. 2022-11-13]. Dostupné z: <https://www.msk.cz/cs/urad/kontrola/vysledky-kontrol-609/>

OLOMOUCKÝ KRAJ, 2016. *Výsledek kontrol provedených Krajským úřadem Olomouckého kraje v roce 2015 - Finanční kontroly* [online]. [cit. 2023-01-22]. Dostupné z: <https://www.olkraj.cz/download.html?id=34299>

OLOMOUCKÝ KRAJ, 2017. *Výsledky kontrol provedených Krajským úřadem Olomouckého kraje v roce 2016 - Finanční kontroly* [online]. [cit. 2023-01-22]. Dostupné z: <https://www.olkraj.cz/download.html?id=45586>

OLOMOUCKÝ KRAJ, 2018. *Výsledky kontrol provedených Krajským úřadem Olomouckého kraje v roce 2017 - Finanční kontroly* [online]. [cit. 2023-01-22]. Dostupné z: <https://www.olkraj.cz/download.html?id=56143>

OLOMOUCKÝ KRAJ, 2019. *Výsledky kontrol provedených Krajským úřadem Olomouckého kraje v roce 2018 - Finanční kontroly* [online]. [cit. 2023-01-22]. Dostupné z: <https://www.olkraj.cz/download.html?id=64761>

OLOMOUCKÝ KRAJ, 2020. *Výsledky kontrol provedených Krajským úřadem Olomouckého kraje v roce 2019 - Finanční kontroly* [online]. [cit. 2023-01-22]. Dostupné z: <https://www.olkraj.cz/download.html?id=73028>

OLOMOUCKÝ KRAJ, 2021. *Výsledky kontrol provedených Krajským úřadem Olomouckého kraje v roce 2020 - Finanční kontroly* [online]. [cit. 2023-01-22]. Dostupné z: <https://www.olkraj.cz/download.html?id=80604>

OLOMOUCKÝ KRAJ, 2022. *Výsledky kontrol provedených Krajským úřadem Olomouckého kraje v roce 2021 - Finanční kontroly* [online]. [cit. 2023-01-22]. Dostupné z: <https://www.olkraj.cz/download.html?id=92510>

PARDUBICKÝ KRAJ, 2022. *Obecné informace o výsledcích z kontrol uskutečněných v rámci samostatné působnosti v období II. pololetí roku 2021* [online]. [cit. 2022-10-29]. Dostupné z: <https://www.pardubickykraj.cz/viewDocument.aspx?>

PLZEŇSKÝ KRAJ, 2016. *Souhrnná informace o výsledcích kontrol dle § 26 zákona č. 255/2012 Sb., o kontrole (kontrolní řád), provedených Krajským úřadem Plzeňského kraje v roce 2015* [online]. [cit. 2023-01-28]. Dostupné z: <https://www.plzensky-kraj.cz/Framework/Document.ashx?ID=200438>

PLZEŇSKÝ KRAJ, 2017. *Souhrnná informace o výsledcích kontrol provedených Krajským úřadem Plzeňského kraje v roce 2016 dle § 26 zákona č. 255/2012 Sb., o*

kontrole (kontrolní řád) [online]. [cit. 2023-01-28]. Dostupné z: <https://www.plzensky-kraj.cz/Framework/Document.ashx?ID=200449>

PLZEŇSKÝ KRAJ, 2018. *Souhrnná informace o výsledcích kontrol provedených Krajským úřadem Plzeňského kraje v roce 2017 dle § 26 zákona č. 255/2012 Sb., o kontrole (kontrolní řád)* [online]. [cit. 2023-01-28]. Dostupné z: <https://www.plzensky-kraj.cz/Framework/Document.ashx?ID=200453>

PLZEŇSKÝ KRAJ, 2019. *Souhrnná informace o výsledcích kontrol provedených Krajským úřadem Plzeňského kraje v roce 2018 dle § 26 zákona č. 255/2012 Sb., o kontrole (kontrolní řád)* [online]. [cit. 2023-01-28]. Dostupné z: <https://www.plzensky-kraj.cz/Framework/Document.ashx?ID=200461>

PLZEŇSKÝ KRAJ, 2020. *Souhrnná informace o výsledcích kontrol provedených Krajským úřadem Plzeňského kraje v roce 2019 dle § 26 zákona č. 255/2012 Sb., o kontrole (kontrolní řád)* [online]. [cit. 2023-01-28]. Dostupné z: <https://www.plzensky-kraj.cz/Framework/Document.ashx?ID=200469>

PLZEŇSKÝ KRAJ, 2021. *Souhrnná informace o výsledcích kontrol provedených Krajským úřadem Plzeňského kraje v roce 2020 dle § 26 zákona č. 255/2012 Sb., o kontrole (kontrolní řád)* [online]. [cit. 2023-01-28]. Dostupné z: <https://www.plzensky-kraj.cz/Framework/Document.ashx?ID=200477>

PLZEŇSKÝ KRAJ, 2022. *Souhrnná informace o výsledcích kontrol provedených Krajským úřadem Plzeňského kraje v roce 2021 dle § 26 zákona č. 255/2012 Sb., o kontrole (kontrolní řád)* [online]. [cit. 2023-01-28]. Dostupné z: <https://www.plzensky-kraj.cz/Framework/Document.ashx?ID=211975>

STATUTÁRNÍ MĚSTO BRNO, 2016. *Informace o výsledcích kontrol: za období 1.1.2015 - 31.12.2015* [online]. [cit. 2022-12-17]. Dostupné z: https://www.brno.cz/documents/20121/245216/Informace_o_vysledcich_kontrol_2015.pdf/36ee0a1c-d9e1-c8df-862c-6aadd568c739

STATUTÁRNÍ MĚSTO BRNO, 2017. *Informace o výsledcích kontrol: za období 1.1.2016 - 31.12.2016* [online]. [cit. 2022-12-17]. Dostupné z: https://www.brno.cz/documents/20121/245216/Informace_o_vysledcich_kontrol_2016.pdf/ebc81420-f711-6e08-a351-ef5f81e923fe

STATUTÁRNÍ MĚSTO BRNO, 2020. *Informace o výsledku kontrol provedených v roce 2019* [online]. [cit. 2022-12-17]. Dostupné z: https://www.brno.cz/documents/20121/935458/Informace_o_vysledku_kontrol_provedeny_ch_v_roce_2019.pdf/da4a8737-98fb-a222-3300-ef51355acc18

STATUTÁRNÍ MĚSTO BRNO, 2022. *Informace o výsledcích kontrol: za období 1.1.2021 - 31.12.2021* [online]. [cit. 2022-12-17]. Dostupné z: <https://www.brno.cz/dokumenty-mesta?kategorie=informace-o-vysledcich-kontrol&utvar=odbor-interniho-auditua-kontroly>

STATUTÁRNÍ MĚSTO OLOMOUC, 2022. *Obecné informace o výsledcích kontrol podle § 26 zákona č. 255/2012 Sb., o kontrole (kontrolní řád), ve znění pozdějších předpisů* [online]. [cit. 2022-12-17]. Dostupné z: https://www.olomouc.eu/administrace/repository/gallery/articles/11_/11198/informace-o-vysledcich-kontrol-2021.cs.pdf

STATUTÁRNÍ MĚSTO PLZEŇ, 2016. *Obecné informace o výsledcích kontrol za rok 2015* [online]. [cit. 2022-12-18]. Dostupné z: https://www.plzen.eu/Files/MestoPlzen/web2013/Obcan/urad/magistrat_mesta_plzne/tajemnik/odbor_kontroly_a_interniho_auditu/160222_Obecne_informace_o_vysledcich_kontrol_za_rok_2015.docx

STATUTÁRNÍ MĚSTO PLZEŇ, 2017. *Obecné informace o výsledcích kontrol za rok 2016* [online]. [cit. 2022-12-18]. Dostupné z: https://www.plzen.eu/Files/MestoPlzen/web2013/Obcan/urad/magistrat_mesta_plzne/tajemnik/odbor_kontroly_a_interniho_auditu/170222_Obecne_informace_o_vysledcich_kontrol_za_rok_2016.docx

STATUTÁRNÍ MĚSTO PLZEŇ, 2018. *Obecné informace o výsledcích kontrol za rok 2017* [online]. [cit. 2022-12-18]. Dostupné z: https://www.plzen.eu/Files/MestoPlzen/web2013/Obcan/urad/magistrat_mesta_plzne/tajemnik/odbor_kontroly_a_interniho_auditu/180214_Obecne_informace_o_vysledcich_kontrol_za_rok_2017.docx

STATUTÁRNÍ MĚSTO PLZEŇ, 2019. *Obecné informace o výsledcích kontrol za rok 2018* [online]. [cit. 2022-12-18]. Dostupné z: https://www.plzen.eu/Files/MestoPlzen/web2018_obcan/urad/magistrat/odbor_kontroly/190219_Obecne_informace_vysledky_kontrol_za_rok_2018.docx

STATUTÁRNÍ MĚSTO PLZEŇ, 2020. *Obecné informace o výsledcích kontrol za rok 2019* [online]. [cit. 2022-12-18]. Dostupné z: https://www.plzen.eu/Files/MestoPlzen/web2018_obcan/urad/magistrat/odbor_kontroly/20219_Obecne_informace_vysledky_kontrol_za_rok_2019.docx

STATUTÁRNÍ MĚSTO PLZEŇ, 2021. *Obecné informace o výsledcích kontrol za rok 2020* [online]. [cit. 2022-12-18]. Dostupné z: https://www.plzen.eu/Files/MestoPlzen/web2018_obcan/urad/magistrat/odbor_kontroly/210218_Obecne_informace_o_vysledcich_kontrol_za_rok_2020.docx

STATUTÁRNÍ MĚSTO PLZEŇ, 2022. *Obecné informace o výsledcích kontrol za rok 2021* [online]. [cit. 2022-12-18]. Dostupné z: https://www.plzen.eu/Files/MestoPlzen/web2018_obcan/urad/magistrat/odbor_kontroly/220321_Obecne_informace_o_vysledcich_kontrol_za_rok_2021.docx

ÚSTECKÝ KRAJ, 2017. *Zpráva o kontrolní činnosti Krajského úřadu Ústeckého kraje za rok 2016* [online]. [cit. 2023-01-29]. Dostupné z: https://www.kr-ustecky.cz/assets/File.ashx?id_org=450018&id_dokumenty=1710648

ÚSTECKÝ KRAJ, 2020. *Zpráva o kontrolní činnosti Krajského úřadu Ústeckého kraje za rok 2019* [online]. [cit. 2023-01-29]. Dostupné z: https://formulare.kr-ustecky.cz/materialyzukver/29_ZUK_2020-04-20/pdf/29_ZUK_MAT_05_4_priloha_1.pdf

ÚSTECKÝ KRAJ, 2022. *Zpráva o kontrolní činnosti Krajského úřadu Ústeckého kraje za rok 2021* [online]. [cit. 2023-01-29]. Dostupné z: https://formulare.kr-ustecky.cz/materialyzukver/15_zuk_2022-06-27/pdf/15_ZUK_MAT_05_4_priloha_1.pdf

ZLÍNSKÝ KRAJ, 2017. *Informace o výsledcích kontrolní činnosti za rok 2016* [online]. [cit. 2023-02-05]. Dostupné z: https://zlinskykraj.cz/public/filemanager/ing_zuzana_zetkova/informace-o-vysledcich-kontrolni-cinnosti-za-rok-2016.pdf

ZLÍNSKÝ KRAJ, 2018. *Informace o výsledcích kontrolní činnosti za rok 2017* [online]. [cit. 2023-02-05]. Dostupné z: https://zlinskykraj.cz/public/filemanager/ing_zuzana_zetkova/informace-o-vysledcich-kontrolni-cinnosti-za-rok-2017.pdf

ZLÍNSKÝ KRAJ, 2019. *Informace o výsledcích kontrolní činnosti za rok 2018* [online]. [cit. 2023-02-05]. Dostupné z:

https://zlinskykraj.cz/public/filemanager/ing_zuzana_zetkova/informace-o-vysledcich-kontrolni-cinnosti-za-rok-2018.pdf

ZLÍNSKÝ KRAJ, 2020. *Informace o výsledcích kontrolní činnosti za rok 2019* [online]. [cit. 2023-02-05]. Dostupné z: https://zlinskykraj.cz/public/filemanager/ing_zuzana_zetkova/informace%20o%20vysledc%C3%ADch%20kontroln%C3%AD%20%C4%8Dinnosti%20za%20rok%202019.pdf

ZLÍNSKÝ KRAJ, 2021. *Informace o výsledcích kontrolní činnosti za rok 2020* [online]. [cit. 2023-02-05]. Dostupné z: https://zlinskykraj.cz/public/filemanager/ing_zuzana_zetkova/informace-o-vysledcich-kontrolni-cinnosti-za-rok-2020.pdf

ZLÍNSKÝ KRAJ, 2022. *Informace o výsledcích kontrolní činnosti za rok 2021* [online]. [cit. 2023-02-05]. Dostupné z: https://zlinskykraj.cz/public/filemanager/ing_zuzana_zetkova/informace%20o%20vysledc%C3%ADch%20kontroln%C3%AD%20%C4%8Dinnosti%20za%20rok%202021.pdf

SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK

AÚ	Analytický účet
BSC	Balanced Scorecard
CBA	Cost Benefit Analysis
CHJ	Centrální harmonizační jednotka
COSO	Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission
INTOSAI	International Organization of Supreme Audit Institutions
SÚ	Syntetický účet
ÚSC	Územní samosprávný celek
VKS	Vnitřní kontrolní systém

SEZNAM OBRÁZKŮ

Obrázek 1: Koncept kritérií 3E (Prokúpek, 2020).....	26
Obrázek 2: Prvky finančního řízení (Vlastní zpracování dle Czudek Kranecové et al., 2021)	27
Obrázek 3: Prvky VKS dle COSO (Vlastní zpracování dle Czudek Kranecové et al., 2021)	28
Obrázek 4: Fáze a postupy řídicí kontroly (Vlastní zpracování dle Česko, 2004).....	32
Obrázek 5: Fáze předběžné kontroly (Vlastní zpracování dle Česko, 2004).....	34

SEZNAM TABULEK

Tabulka 1: Počet příspěvkových organizací (Vlastní zpracování údajů z Monitor.statnipokladna.cz)	46
Tabulka 2: Celkové transfery příspěvkovým organizacím v mil. Kč (Vlastní zpracování údajů z Monitor.statnipokladna.cz)	46
Tabulka 3: Celkový přehled zjištění (Vlastní zpracování dle informací z kontrol).....	48
Tabulka 4: Zjištění v oblasti řídicí kontroly (Vlastní zpracování dle informací z kontrol).	49
Tabulka 5: Zjištění v oblasti účetnictví (Vlastní zpracování dle informací z kontrol)	50
Tabulka 6: Zjištění v oblasti inventarizace (Vlastní zpracování dle informací z kontrol) ..	51
Tabulka 7: Zjištění v oblasti majetku (Vlastní zpracování dle informací z kontrol).....	52
Tabulka 8: Zjištění v oblasti fondů (Vlastní zpracování dle informací z kontrol)	53
Tabulka 9: Zjištění v oblasti odměňování (Vlastní zpracování dle informací z kontrol)....	53
Tabulka 10: Zjištění v oblasti registru smluv (Vlastní zpracování dle informací z kontrol)	54
Tabulka 11: Zjištění v oblasti veřejných zakázek (Vlastní zpracování dle informací z kontrol).....	54
Tabulka 12: Zjištění v oblasti cestovních náhrad (Vlastní zpracování dle informací z kontrol).....	55
Tabulka 13: Zjištění v oblasti hospodářské činnosti (Vlastní zpracování dle informací z kontrol).....	55
Tabulka 14: Zjištění v oblasti dotací (Vlastní zpracování dle informací z kontrol).....	56
Tabulka 15: Zjištění v oblasti pohledávek (Vlastní zpracování dle informací z kontrol) ...	56
Tabulka 16: Zjištění v oblasti autoprovozu (Vlastní zpracování dle informací z kontrol)..	57
Tabulka 17: Zjištění v oblasti pokladny (Vlastní zpracování dle informací z kontrol).....	57
Tabulka 18: Kontrolní list – Organizační zajištění řídicí kontroly (Vlastní zpracování)	74
Tabulka 19: Kontrolní list – Komunikace a informace (Vlastní zpracování).....	75
Tabulka 20: Kontrolní list – organizace předběžné kontroly (Vlastní zpracování).....	76
Tabulka 21: Kontrolní list – personální zajištění předběžné kontroly (Vlastní zpracování)	77
Tabulka 22: Kontrolní list – limitovaný příslib (Vlastní zpracování)	78
Tabulka 23: Vzor limitovaného příslibu (Vlastní zpracování)	79
Tabulka 24: Vzor evidence čerpání limitovaného příslibu (Vlastní zpracování)	79
Tabulka 25: Vzor karty veřejné zakázky (Vlastní zpracování)	80
Tabulka 26: Kontrolní list – průběžná a následná kontrola (Vlastní zpracování)	81
Tabulka 27: Vzor horizontální analýzy (Vlastní zpracování).....	82
Tabulka 28: Vzor analýzy plnění rozpočtu (Vlastní zpracování).....	83
Tabulka 29: Vzor analýzy průběžného plnění rozpočtu (Vlastní zpracování)	84

Tabulka 30: Pomůcka k vyhodnocení ukazatelů (Vlastní zpracování).....	86
Tabulka 31: Vzor sledování vývoje ukazatelů (Vlastní zpracování).....	87
Tabulka 32: Vzor provozního cash-flow (Vlastní zpracování dle Otrusinové a Kubičkové, 2011).....	87
Tabulka 33: Vzor cash-flow fondu investic (Vlastní zpracování dle Otrusinové a Kubičkové, 2011).....	88
Tabulka 34: Kontrolní list – oblast podvodů (Vlastní zpracování)	89
Tabulka 35: Kontrolní list – nakládání s majetkem (Vlastní zpracování)	90
Tabulka 36: Vzor karty majetku (Vlastní zpracování)	91
Tabulka 37: Vzor protokolu o vyřazení majetku (Vlastní zpracování)	92
Tabulka 38: Kontrolní list – zajištění inventarizace (Vlastní zpracování)	93
Tabulka 39: Kontrolní list – formální náležitosti inventarizace (Vlastní zpracování)	94
Tabulka 40: Kontrolní list – uveřejňování v registru smluv (Vlastní zpracování)	95
Tabulka 41: Vzor předběžné kontroly po vzniku závazku (Vlastní zpracování).....	95
Tabulka 42: Kontrolní list – správnost uveřejnění v registru smluv (Vlastní zpracování) ..	96
Tabulka 43: Časový harmonogram projektu (Vlastní zpracování).....	100

SEZNAM PŘÍLOH

Příloha P I: Analýza výsledků kontrol 2015 - 2021

Příloha P II: Příklady vyplněných kontrolních listů

PŘÍLOHA P I: ANALÝZA VÝSLEDKŮ KONTROL 2015 - 2021

(viz kapitola 6 – Analýza výsledků veřejnosprávních kontrol – vlastní zpracování dle informací z provedených veřejnosprávních kontrol příspěvkových organizací)

Oblast zjištění	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	Celkem
Nastavení řídicí kontroly - bez podrobné identifikace nedostatku	3	2	3	5	3	2	5	23
Nedostatečné nebo nesprávné nastavení řídicí kontroly	1	3	2	2	1	0	2	11
Nevytvoření podmínek pro výkon VKS	2	2	4	0	2	1	2	13
Ostatní	0	2	0	0	1	1	3	7
Celkem - oblast nastavení řídicí kontroly	6	9	9	7	7	4	12	54
Provádění řídicí kontroly - bez podrobné identifikace nedostatku	2	3	4	5	4	4	6	28
Neprovádění schvalovacích postupů	0	4	1	4	5	2	3	19
Písemné nezdokumentování schvalovacích postupů	2	0	1	2	2	1	3	11
Ostatní	0	0	1	0	0	1	4	6
Celkem - oblast provádění řídicí kontroly	4	7	7	11	11	8	16	64
Účetnictví - bez podrobné identifikace nedostatku	0	0	1	1	1	1	2	6
Nesprávnost účetních operací	5	10	8	8	7	7	11	56
Neprůkaznost účetních operací	3	4	2	2	0	1	4	16
Neúplnost účetních operací	2	2	2	2	0	2	2	12
Chybné účetnictví s významným vlivem na účetní závěrku	2	2	2	1	1	0	2	10
Ostatní	2	1	0	1	3	1	1	9
Celkem - oblast účetnictví	14	19	15	15	12	12	22	109
Provedení inventarizace - bez podrobnější identifikace nedostatku	3	4	5	5	4	4	4	29
Neúplné a neprůkazné provedení inventarizace	3	6	3	4	5	4	4	29
Nezjištění rozdílů mezi účetním stavem a skutečností	3	3	1	3	0	1	1	12
Ostatní	0	0	2	0	1	0	1	4
Celkem - oblast provedení inventarizace	9	13	11	12	10	9	10	74
Formální náležitosti inventarizace - bez podrobnější identifikace nedostatku	2	0	1	3	2	3	3	14
Chybějící formální náležitosti - plán inventur, soupisy, zprávy	1	3	2	1	0	1	1	9
Ostatní	1	2	1	0	1	0	0	5
Celkem - formální náležitosti inventarizace	4	5	4	4	3	4	4	28
Nakládání s majetkem - bez podrobnější identifikace nedostatku	2	2	2	1	1	1	6	15

Odpisy majetku (výpočet, odpisová skupina, účtování)	1	4	3	3	2	1	2	16
Nezajištění předchozího souhlasu zřizovatele při dispozici s majetkem	1	1	0	1	2	1	1	7
Neprůkazná likvidace majetku	1	1	1	0	1	1	0	5
Chybějící majetek v evidenci/evidenci majetku	1	3	1	2	2	1	2	12
Nedostatky při pořizování/vyřazování	2	2	1	3	2	4	2	16
Celkem - oblast nakládání s majetkem	8	13	8	10	10	9	13	71
FKSP - bez podrobné identifikace nedostatku	2	1	0	2	1	1	4	11
Neoprávněná tvorba a čerpání	3	6	2	4	3	3	4	25
Ostatní	1	1	0	1	1	0	0	4
Celkem - oblast FKSP	6	8	2	7	5	4	8	40
Fond investic/reprodukce majetku – bez podrobné identifikace nedostatku	3	2	0	0	1	0	1	7
Nesprávná tvorba fondu	1	3	0	1	1	0	1	7
Použití provozních prostředků na výdaje, na které měl být použit fond investic, reprodukce majetku	0	1	1	0	0	1	1	4
Použití prostředků fondu na výdaje, které měly být hrazeny z provozu	0	2	1	0	0	1	1	5
Rezervní fond - bez podrobnější identifikace	2	1	0	0	0	2	2	7
Celkem - oblast ostatních fondů	6	9	2	1	2	4	6	30
Odměňování zaměstnanců - bez podrobné identifikace nedostatku	1	2	1	1	2	0	2	9
Chybné stanovení platového tarifu, stupně, délky praxe	2	1	2	2	1	2	1	11
Chybné stanovení/proplácení příplatků, stravného	2	3	3	2	3	2	2	17
Nenastavená nebo neprůkazná evidence pracovní doby	0	3	0	2	0	1	1	7
Neprůkazně poskytované odměny, nedostatečně zdůvodnění odměn	0	0	0	2	2	0	1	5
Celkem - oblast odměňování	5	9	6	9	8	5	7	49
Registr smluv - bez podrobné identifikace nedostatku	0	0	0	1	2	4	5	12
Neuveřejnění smluv a objednávek v registru smluv	0	0	1	3	3	2	3	12
Nedodržení lhůty	0	0	2	2	2	1	3	10
Nepřípustný formát přílohy (strojová čitelnost)	0	0	1	2	1	1	1	6
Chybné/nedostatečné vyplnění metadat	0	0	0	1	1	1	3	6
Nedostatečná anonymizace údajů	0	0	0	0	1	0	2	3
Celkem - oblast registru smluv	0	0	4	9	10	9	17	49
Veřejné zakázky - bez podrobné identifikace nedostatku	3	3	4	1	2	2	3	18

Administrativní, formální nedostatky, nedodržování vnitřních předpisů	3	4	0	2	0	1	2	12
Neuveřejnění smlouvy s hodnotou nad 500 tis. Kč na profilu zadavatele	3	2	2	0	1	0	0	8
Ostatní	0	1	0	2	0	0	0	3
Celkem - oblast veřejných zakázek	9	10	6	5	3	3	5	41
Cestovní náhrady - bez podrobné identifikace nedostatku	2	2	1	2	4	3	3	17
Neoprávněné vyplácení cestovních náhrad.	0	2	0	1	0	0	1	4
Nevyplácení cestovních náhrad	0	1	0	1	0	1	1	4
Ostatní	1	3	0	0	0	0	2	6
Celkem - oblast cestovních náhrad	3	8	1	4	4	4	7	31
Hospodářská činnost - bez podrobné identifikace nedostatku	1	0	0	0	1	0	1	3
Nevedení hospodářské činnosti odděleně v účetnictví	4	1	0	0	0	1	2	8
Nesprávné přeúčtování nákladů z hlavní činnosti	1	3	1	1	1	1	0	8
Nevytvořené nebo neprůkazné kalkulace	1	1	1	0	1	0	2	6
Celkem - oblast hospodářské činnosti	7	5	2	1	3	2	5	25
Nevedení odděleného účetnictví dotací a příspěvků	1	1	0	1	1	0	0	4
Použití dotace na jiný účel, než bylo určeno poskytovatelem	3	3	1	2	2	1	2	14
Ostatní	0	2	0	0	1	0	1	4
Celkem - oblast dotací	4	6	1	3	4	1	3	22
Pohledávky - bez podrobné identifikace nedostatku	0	0	0	1	0	0	1	2
Nedostatečná evidence pohledávek, nesprávná tvorba opravných položek	0	3	1	3	2	0	2	11
Nedostatečná správa pohledávek (vymáhání pohledávek po splatnosti)	1	4	1	0	0	0	0	6
Celkem - oblast pohledávek	1	7	2	4	2	0	3	19
Autoprovoz - bez podrobné identifikace nedostatku	0	1	1	1	2	0	1	6
Ostatní	0	1	1	1	2	2	1	8
Celkem - oblast autoprovozu	0	2	2	2	4	2	2	14
Pokladna - bez podrobné identifikace nedostatku	3	1	0	1	2	2	1	10
Ostatní	1	1	0	0	0	0	1	3
Celkem - oblast pokladny	4	2	0	1	2	2	2	13

PŘÍLOHA P II: PŘÍKLADY VYPLNĚNÝCH KONTROLNÍCH LISTŮ

Organizace předběžné kontroly

Otázka	Splněno	Poznámka
Jsou v organizaci vymezeny osoby, které vykonávají funkci <ul style="list-style-type: none"> - příkazce operace - správce rozpočtu - hlavního účetního 	✓	
Jsou přiděleny těmto funkcím jednoznačně: <ul style="list-style-type: none"> - pravomoci - odpovědnosti - povinnosti (např. vnitřním předpisem, v pověření)	✓	<i>vnitřním předpisem</i>
Je v organizaci vykonávána předběžná kontrola?	✓	
Je předběžná kontrola vykonávána u všech příjmových a výdajových operací?	✓	
<ul style="list-style-type: none"> - předběžná kontrola před vznikem nároku organizace na příjem <ul style="list-style-type: none"> o příkazcem operace 	✓	
<ul style="list-style-type: none"> - předběžná kontrola po vzniku nároku organizace na příjem <ul style="list-style-type: none"> o příkazcem operace o hlavním účetním 	✓	
<ul style="list-style-type: none"> - předběžná kontrola před vznikem závazku organizace <ul style="list-style-type: none"> o příkazcem operace o správcem rozpočtu 	✓	
<ul style="list-style-type: none"> - předběžná kontrola po vzniku závazku organizace <ul style="list-style-type: none"> o příkazcem operace o hlavním účetním 	✓	
Je zajištěno důsledné zdokumentování výše uvedených schvalovacích postupů?	✓	<i>jsou zavedeny jednotné formuláře</i>
V případě zjištění nedostatků, je schvalovací proces pozastaven a je písemně informován příslušný příkazce operace?	✓	

Personální zajištění předběžné kontroly

Otázka	Splněno	Poznámka
Personální požadavky		
Vykonávají schvalovací postupy pouze zaměstnanci organizace? ⁵	✓	
- jsou tyto osoby bezúhonné?	✓	
- nejsou tyto osoby ve střetu soukromého a veřejného zájmu?	✓	
- splňují kvalifikační předpoklady?	✓	
Vykonávají schvalovací postupy osoby, které rizika skutečně vyhodnocují?	✓	
Jsou příkazci operací vedoucí zaměstnanci?	✓	
Nedochází ke sloučení funkce příkazce operace s funkcí správce rozpočtu nebo hlavního účetního?	✓	
Je zajištěna dostatečná zastupitelnost jednotlivých funkcí?	✓	
- jsou zastupující osoby do svých funkcí pověřeny?	✓	
- nedochází při zastupování k nepřipustnému sloučení funkce příkazce operace s ostatními funkcemi?	✓	
V případě sloučení funkce správce rozpočtu a hlavního účetního:		
- je prověřena pravděpodobnost výskytu nepřiměřených rizik při nakládání s veřejnými prostředky?	✓	<i>funkce nejsou sloučeny</i>
Pověření		
Jsou všechny osoby (s výjimkou ředitele) do svých funkcí pověřeny?	✓	<i>forma individuálního pověření</i>
Obsahuje pověření do jednotlivých funkcí minimálně tyto požadavky:	✓	
- výslovné pověření příslušné funkce	✓	
- vymezení rozsahu prováděných operací	✓	
- u jednotlivých funkcí jednoznačné vymezení <ul style="list-style-type: none"> ○ povinností ○ odpovědností ○ pravomocí 	✓	<i>vnitřním předpisem</i>
- datum a podpis ředitele	✓	

⁵ výjimku lze uplatnit u organizací, které mají 5 anebo méně zaměstnanců

Ověření správnosti nastavení a používání limitovaných příslibů

Otázka	Splněno	Poznámka
Limitovaný příslib ve fázi před vznikem závazku		
Obsahuje limitovaný příslib alespoň:		
- vymezení předmětu, který je limitovaným příslibem schvalován (<i>např. ve formě syntetického a analytického účtu anebo slovním vyjádřením</i>)	✓	<i>slovním popisem</i>
- období, na které je limitovaný příslib schvalován	✓	
- vymezení konkrétní výše limitu	✓	
- datum a podpis příkazce operace	✓	
- datum a podpis správce rozpočtu	✓	
- vymezení odpovědné osoby	✓	
Má každý limitovaný příslib vlastní pořadové číslo?	✓	<i>je číselná řada</i>
Je předána kopie limitovaného příslibu hlavnímu účetnímu?	✓	
Limitovaný příslib ve fázi po vzniku závazku		
Provádí příkazce operace kontrolu po vzniku závazku?	✓	
- prověřuje soulad výše závazku s limitovaným příslibem?	✓	
Označuje příkazce operace na pokynu k platbě, že se jedná o limitovaný příslib?	✓	
Provádí hlavní účetní kontrolu po vzniku závazku?	✓	
- prověřuje soulad pokynu příkazce operace k zajištění platby s limitovaným příslibem?	✓	