

Fundamenty finanční kontroly

Ivana Pařízková*

ÚVOD DO FINANČNÍ KONTROLY VE VEŘEJNÉ SPRÁVĚ

SUBJEKTY FINANČNÍ KONTROLY

Subjekty kontroly jsou subjekty oprávněné a subjekty povinné. Za subjekty oprávněné se považují orgány veřejné správy, které označujeme dále jako kontrolní orgány a jsou oprávněné finanční kontrolu u osoby povinné vykonat.

Osoby povinné jsou orgány veřejné správy, které označujeme jako kontrolované osoby a dále jimi jsou právnické nebo fyzické osoby, které jsou žadatelem o veřejnou finanční podporu nebo jejím příjemcem. Za kontrolovanou osobu se považuje i zahraniční právnická nebo fyzická osoba, pokud na území České republiky podniká a je příjemcem veřejné finanční podpory.

ORGÁNY VEŘEJNÉ SPRÁVY

- ministerstva,
- jiné správní úřady,
- organizační složky státu, která jsou účetní jednotkou,
- státní příspěvkové organizace,
- státní fondy,
- územní samosprávné celky,
- městské části hlavního města Prahy,
- příspěvkové organizace územního samosprávného celku nebo městských částí hlavního města Prahy,
- jiné právnické osoby zřízené k plnění úkolů veřejné správy, například zdravotní pojišťovny,
- nebo právnické osoby, které hospodaří s veřej-

nými prostředky, například resortní, oborové, podnikové a dalších zdravotní pojišťovny.

Můžeme říci, že za orgán veřejné správy v podstatě můžeme považovat všechny účetní jednotky hospodařící s veřejnými peněžními prostředky.

Kontroly se mohou zúčastňovat také tzv. osoby třetí a jsou to právnická nebo fyzická osoba podílející se na dodávkách zboží nebo služeb hrazených z veřejných výdajů nebo z veřejné finanční podpory a označujeme je jako osoby povinné spolupůsobit při výkonu finanční kontroly. Tento pojem byl zaveden jako požadavek Evropského společenství. Jsou to v podstatě dodavatelé služby nebo zboží, u kterých se prověřují dokumenty, doklady spojené s aktivitami kontrolovaných osob, financovaných plně nebo zčásti z veřejných peněžních prostředků ve formě veřejné finanční podpory. Tyto osoby mají obdobné postavení v rámci kontroly jako osoby kontrolované.

Za orgán veřejné správy jedná osoba nebo orgán oprávněný jednat jménem státu, územního samosprávného celku nebo právnické osoby, v kraji je to ředitel krajského úřadu, v obci starosta obce, ve statutárních městech primátor a v hlavním městě Praze ředitel Magistrátu hlavního města Prahy a označujeme je jako *vedoucí orgánu veřejné správy*.

PŘEDMĚT KONTROLY

Předmětem finanční kontroly ve veřejné správě je uspořádání a rozsah finanční kontroly vykonávané mezi orgány veřejné správy navzájem, mezi orgány veřejné správy a žadateli nebo příjemci veřejné finanční podpory a kontrola uvnitř orgánů veřejné správy. U kontroly je důležité stanovit předmět, hlavní cíle a zásady finanční kontroly. Předmětem této kontro-

* JUDr. Ivana Pařízková, Ph.D., Katedra správní vědy, správního práva a finančního práva Právnické fakulty Masarykovy univerzity, Brno

ly je také kontrola státního podniku,¹ kterou vykonává ministerstvo, jež plní jménem státu funkci jeho zakladatele a současně se tento systém vztahuje i na kontrolu Pozemkového fondu České republiky. Pokud půjde o kontrolu vykonávanou Nejvyšším kontrolním úřadem a to konkrétně na kontrolu hospodaření s majetkem vymezeným zákonem o účetnictví a dále přezkoumávání hospodaření územních samosprávných celků a na kontrolu právnických osob, k nimž stát nebo územní samosprávné celky plní funkci zakladatele s výjimkou kontroly poskytované veřejné finanční podpory se systém kontroly ve veřejné správě nevztahuje.²

Pokud se jedná o předmět kontroly tak jej tvoří jednak veřejné finance, veřejné prostředky a veřejná finanční podpora.

Veřejné finance tvoří veřejné příjmy, které jsou příjmy státu nebo právnické osoby tzn. orgánu veřejné správy a veřejné výdaje. Veřejnými výdaji jsou výdaje vynaložené ze státního rozpočtu, z rozpočtů územních samosprávných celků, z jiných peněžních fondů státu, územního samosprávného celku nebo jiných právnických osob (orgánu veřejné správy), z prostředků soustředěných v Národním fondu a z jiných prostředků ze zahraničí poskytnutých na základě mezinárodních smluv nebo poskytnutých k plnění úkolů veřejné správy.

Veřejnými prostředky jsou veřejné finance, věci, majetková práva a jiné majetkové hodnoty patřící státu nebo jiné právnické osobě (orgánu veřejné správy). Do tohoto pojmu zahrnujeme i autorská práva, průmyslová, know-how, programové vybavení a hospodaření s hmotnými rezervami.

Veřejná finanční podpora je dotace, příspěvky, návratné finanční výpomoci a další prostředky poskytnuté ze státního rozpočtu, z rozpočtu územního samosprávného celku nebo z rozpočtu jiných právnických osob (orgánu veřejné správy), státního fondu, státních finančních aktiv, dále státní záruky, finanční podpora poskytnutá formou slevy na daních i formou osvobození od cla, prostředky poskytnuté z Národního fondu a jiné prostředky ze zahraničí poskytnuté na základě mezinárodních smluv nebo k plnění úkolů veřejné správy. Tento pojem není totožný s pojmem, o kterém se hovoří v zákoně o veřejné podpoře, kde slouží pro jiné účely. Poskytovatelem veřejné finanční podpory je orgán veřejné správy, který je podle zvláštních právních předpisů oprávněn tuto podporu poskytovat.

Pro nakládání s těmito prostředky hovoříme o *finančních operacích*, kde je nutné aby byly v souladu s právními předpisy a je zapotřebí dodržovat jistá

pravidla,³ a také aby bylo dosaženo optimálního vztahu mezi její hospodárností, účelností a efektivností.

1. hospodárnost – použití veřejných prostředků k zajištění stanovených úkolů s co nejnižším vynaložením těchto prostředků, a to při dodržení odpovídající kvality plněných úkolů,
2. efektivnost – použití veřejných prostředků, kterým se dosáhne nejvýše možného rozsahu, kvality a přínosu plněných úkolů ve srovnání s objemem prostředků vynaložených na jejich plnění,
3. účelnost – použití veřejných prostředků, které zajistí optimální míru dosažení cílů při plnění stanovených úkolů.⁴

Finanční operace jsou postupy při nakládání s veřejnými financemi a veřejným majetkem, které mají odraz v příslušné evidenci například účetní, pokladní, operativní, apod.

Finanční kontrola je součástí finančního řízení zabezpečující hospodaření s veřejnými prostředky a jedná se o procesy hospodaření s veřejnými prostředky v podmínkách kontrolované osoby a zda je při uskutečňování těchto procesů zajištěna řádná kontrola v rámci vnitřního řízení.

Finanční kontrola je tvořena třemi typy kontrolních systémů (typy kontrol):

1. *systém finanční kontroly vykonávané kontrolními orgány*, který v sobě zahrnuje finanční kontrolu skutečností rozhodných pro hospodaření s veřejnými prostředky zejména při vynakládání veřejných výdajů včetně veřejné finanční podpory u kontrolovaných osob, a to před jejich poskytnutím, v průběhu jejich použití a následně po jejich použití. Tento typ kontroly je **veřejnosprávní kontrolou**.
2. *systém finanční kontroly vykonávané podle mezinárodních smluv*, který v sobě zahrnuje finanční kontrolu zahraničních prostředků vykonávanou mezinárodními organizacemi podle vyhlášených mezinárodních smluv, kterými je Česká republika vázána.⁵
3. *vnitřní kontrolní systém v orgánech veřejné správy*. Tento systém zahrnuje dva kontrolní mechanismy:
 - a) finanční kontrolu zajišťovanou odpovědnými vedoucími zaměstnanci jako součást vnitřního řízení orgánu veřejné správy při

¹ Zákon č. 77/1997 Sb., o státním podniku, ve znění pozdějších předpisů.

² Srovn. zákon č. 320/2001 Sb., o finanční kontrole ve veřejné správě, ve znění pozdějších předpisů.

³ Například zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění zákona č. 492/2000 Sb.

⁴ Srovn. zákon č. 320/2001 Sb., o finanční kontrole ve veřejné správě, ve znění pozdějších předpisů.

⁵ Například sdělení č. 7/1995 Sb., o sjednání Evropské dohody zakládající přidružení mezi Českou republikou na jedné straně a Evropskými společenstvími a jejich členskými státy na straně druhé, ve znění sdělení č. 67/1997 Sb., sdělení č. 251/1997 Sb., ve znění sdělení č. 265/1998 Sb., ve znění sdělení č. 75/1999 Sb. a sdělení č. 16/2000 Sb. m. s.

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. Tuto kontrolu označujeme jako „řídící kontrolu“.

- b) organizačně oddělené a funkčně nezávislé přezkoumávání a vyhodnocování přiměřenosti a účinnosti řídicí kontroly, včetně prověřování správnosti vybraných operací. Tato kontrola je označována jako „interní audit“.

CÍLE FINANČNÍ KONTROLY

Toto ustanovení respektuje obecné cíle finanční kontroly uplatňované v rámci Evropské unie na základě zásad obsažených ve směrnici Mezinárodní organizace nejvyšších kontrolních institucí INTOSAI z roku 1992. Podle doporučení směrnice zákon o finanční kontrole ve veřejné správě přijal obecné cíle jako základní zaměření finanční kontroly pro prověřování a posuzování výkonu orgánů veřejné správy. Konkrétní cíle pro výkon finanční kontroly stanoví vedoucí orgánu veřejné správy v rámci systému vnitřního řízení a kontroly.

Hlavními cíli finanční kontroly je prověřovat:

- a) dodržování právních předpisů a opatření přijatých orgány veřejné správy v mezích těchto předpisů při hospodaření s veřejnými prostředky k zajištění stanovených úkolů těmito orgány,
- b) zajištění ochrany veřejných prostředků proti rizikům, nesrovnalostem nebo jiným nedostatkům způsobeným zejména porušením právních předpisů, nevhodným, neúčelným a neefektivním nakládáním s veřejnými prostředky nebo trestnou činností,
- c) včasné a spolehlivé informování vedoucích orgánů veřejné správy o nakládání s veřejnými prostředky, o prováděných operacích, o jejich průkazném účetním zpracování za účelem účinného usměrňování činnosti orgánů veřejné správy v souladu se stanovenými úkoly,
- d) hospodárný, efektivní a účelný výkon veřejné správy.⁶

Pokud jde o dosažení cíle aby byl hospodárný, tak za předpokladu minimalizace nákladů, ale při dosažení maximální kvality. V rámci efektivnosti jde o vztah mezi výstupy (zboží, služby) a zdrojovými vstupy použitými k jejich produkci a účelnosti je míra, do jaké je dosaženo cílů.

Tyto cíle a kritéria pro jejich uplatnění a hodno-

cení jsou obsažena v evropských směrnících a jsou postupně rozpracována v kontrolních postupech.

ORGANIZAČNÍ ZAJIŠTĚNÍ FINANČNÍ KONTROLY

Organizační zajištění finanční kontroly je jeden z nejdůležitějších prvků, vzhledem k tomu, že vymezuje právní rámec pro vztahy v systému finanční kontroly ve veřejné správě.

Zásadním požadavkem je mít pod exekutivní kontrolou hospodaření s finančními prostředky a materiálovými prostředky z peněz daňových poplatníků. Kontrola v moderní státní správě je procesem, k němuž jsou využity jako prostředky řídicí a kontrolní mechanismy. Mít pod kontrolou určitou činnost neznamená proto položení důrazu pouze na osobu, ale především na zavedený kontrolní systém. A proto zákon o finanční kontrole ve veřejné správě taxativně vymezuje jednotlivé komponenty systému finanční kontroly.

Odpovědnost za organizování, řízení a zajištění přiměřenosti a účinnosti finanční kontroly mají vedoucí orgánů veřejné správy v rámci své řídicí pravomoci. Při zavádění a řízení finanční kontroly v orgánech veřejné správy jejich vedoucí vycházejí z mezinárodně uznávaných standardů, přičemž jsou povinni zejména

- a) organizovat finanční kontrolu, aby byla včasná a byly podávány spolehlivé informace o hospodaření, které jsou podkladem pro zajištění účinného řízení výkonu veřejné správy při plnění schválených záměrů a cílů,
- b) dohlížet na výkon finanční kontroly, aby finanční kontrolu prováděli zaměstnanci s kvalifikačními předpoklady, kteří jsou zároveň bezúhonní a u nichž nehrozí střet zájmů,
- c) zajistit, aby byly vyloučeny nežádoucí zásahy směřující k ovlivnění zaměstnanců vykonávajících finanční kontrolu; zaměstnanci nesmí být vydán pokyn, který by ohrozil nebo znemožnil objektivní výkon finanční kontroly; pokud byl takový pokyn vydán, zaměstnanec se jím nesmí řídit,
- d) určit konkrétní cíle finanční kontroly na základě zajišťovaných úkolů veřejné správy a v souladu s jejími hlavními cíli,
- e) sledovat a vyhodnocovat výsledky finanční kontroly a při zjištění nedostatků neprodleně přijímat konkrétní opatření k nápravě, jakož i systémová opatření, která mají za cíl předcházet a včas odhalovat nesprávné operace a jejich příčiny.

V rámci výkonu finanční kontroly jsou vedoucí orgánu veřejné správy a jeho zaměstnanci povin-

⁶ Srovnej zákon č. 320/2001 Sb., o finanční kontrole ve veřejné správě, ve znění pozdějších předpisů.

ni používat následující kontrolní metody a kontrolní postupy:

Kontrolní metody:

- a) zjištění skutečného stavu hospodaření s veřejnými prostředky a jeho porovnání s příslušnou dokumentací,
- b) sledování správnosti postupů při hospodaření s veřejnými prostředky,
- c) šetření a ověřování skutečností týkajících se operací,
- d) kontrolní výpočty,
- e) analýza údajů ve finančních výkazech nebo jiných informačních systémech a vyhodnocení jejich vzájemných vztahů.

Kontrolní postupy:

- a) *schvalovací*, které zajišťují prověření podkladů připravovaných operací a které tyto operace v případech zjištění nedostatků pozastaví až do doby jejich odstranění,
- b) *operační*, které zajišťují úplný a přesný průběh operací až do jejich konečného vypořádání a vyúčtování a které zahrnují i kontrolní techniky při prověřování jejich dokumentace a sestavování účetních, jiných finančních a statistických výkazů, hlášení a zpráv,
- c) *hodnotící*, které zajišťují posouzení údajů o provedených operacích ukládaných v zavedených informačních systémech a obsažených v účetních, jiných finančních a statistických výkazech, hlášeních a zprávách, dále jejich porovnání se schválenými rozpočty a vyhodnocení jejich důsledků na celkové hospodaření,
- d) *revizní*, které zajišťují prověření správnosti vybraných operací, jakož i revizní postupy k funkčně a organizačně nezávislému vyhodnocování přiměřenosti a účinnosti finančních kontrol zavedených v rámci systému řízení.

Kontrolní metody a kontrolní postupy lze použít pouze v souladu s Kontrolním řádem obsaženým v zákoně č. 552/1991 Sb., o státní kontrole, ve znění zákona č. 148/1998 Sb., který stanoví pravidla pro výkon finanční kontroly a a další podrobnosti ještě jsou stanoveny v prováděcí vyhlášce č. 416/2004 Sb., kterou se provádí zákon č. 320/2001 Sb., o finanční kontrole ve veřejné správě a o změně některých zákonů.⁷

U všech druhů finančních kontrol je povinnost zabezpečovat kontrolu předběžnou, průběžnou a následnou.

Předběžná kontrola je kontrola předcházející provedení finanční operace. V rámci výkonu se uplatňuje

především schvalovací postupy, které by měly zajistit prověření podkladů připravovaných operací a které tyto operace v případě zjištění nedostatků pozastaví až do doby jejich odstranění.

Průběžná kontrola, při níž se uplatňují operační postupy, které sledují úplný a přesný průběh operací až do jejich konečného vypořádání a vyúčtování, a současně také zahrnují i kontrolní techniky při prověřování dokumentace a sestavování účetních, finančních a statistických výkazů, hlášení a zpráv. Dále se uplatňují hodnotící postupy zajišťující posouzení údajů o provedených operacích uložených v informačních systémech, finančních a statistických výkazech, hlášeních a zprávách, jejich porovnávání se schválenými rozpočty a vyhodnocení jejich vlivu na celkové hospodaření. A také se ještě použijí i revizní postupy, kterými se prověří správnost kontrolovaných operací a revizní postupy k funkčně a organizačně nezávislému vyhodnocování přiměřenosti a účinnosti zavedeného systému řízení.

Následná kontrola je kontrolou prováděnou po ukončení operace, zpravidla po skončení účetního období, kde jsou uplatňovány hodnotící postupy, které zajišťují posouzení údajů o provedených operacích ukládaných v informačních systémech a obsažených v účetních, finančních a statistických výkazech, hlášeních a zprávách, jejich porovnávání se schválenými rozpočty a vyhodnocení jejich důsledku na celkové hospodaření. Uplatňují se také postupy, které zajišťují prověření správnosti prověřovaných operací a revizní postupy k funkčně a organizačně nezávislému vyhodnocování přiměřenosti a účinnosti finančních kontrol.

Jedná se hlavně o kontroly oprávněnosti, hospodárnosti a efektivnosti čerpání vynaložených finančních prostředků, dodržování stanovených rozpočtů, dodržení stanoveného účelu, dosažení stanovených přínosů, technickoekonomických parametrů podobně.

VEŘEJNOSPRAVNÍ KONTROLA

PŮSOBNOST KONTROLNÍCH ORGÁNŮ

V rámci působnosti správních orgánů je nutné především vymezení společenských vztahů to znamená předmětu, obsahu a rozsahu činností orgánů, kde se realizuje pravomoc toho orgánu a dále okruh otázek které projednává. V rámci veřejnosprávních kontrol půjde o vymezení působnosti těchto orgánů:

1. Ministerstva financí,
2. správců kapitol státního rozpočtu,
3. územních samosprávných celků,
4. působnost kraje,
5. působnost obce.

⁷ Srovnej vyhláška č. 416/2004 Sb., kterou se provádí zákon č. 320/2001 Sb., o finanční kontrole ve veřejné správě a o změně některých zákonů.

Ad 1. Ministerstvo financí

Ministerstvo financí je ústřední správní úřad pro finanční kontrolu, který metodicky řídí a koordinuje výkon finanční kontroly ve veřejné správě, dále vykonává funkci centrální harmonizační jednotky se zaměřením na harmonizaci a metodické řízení ve výkonu finanční kontroly a zřizuje pro výkon funkce centrální harmonizační jednotky útvar podřízený přímo ministru.

Ministerstvo financí a územní finanční orgány vykonávají veřejnosprávní kontrolu u organizačních složek státu, státních fondů a u ostatních státních organizací a to včetně prověřování dokladů o přiměřenosti a účinnosti systémů finanční kontroly, dále u poskytovatelů veřejné finanční podpory, s výjimkou územních samosprávných celků a u žadatelů o veřejnou finanční podporu a u příjemců této podpory.

Ad 2. Působnost správců kapitol státního rozpočtu

Správce kapitoly státního rozpočtu je povinen vytvořit systém finanční kontroly, kterým zajistí kontrolu svého hospodaření, hospodaření organizačních složek státu a příspěvkových organizací ve své působnosti a také zajišťuje prověřování přiměřenosti a účinnosti daného systému a pravidelně, nejméně jednou ročně, jeho hodnocení. Okamžikem kdy je poskytnuta veřejná finanční podpora tak provádějí veřejnosprávní kontrolu u žadatelů o veřejnou finanční podporu nebo u příjemců této podpory, s výjimkou těch, jímž byla poskytnuta veřejná finanční podpora z rozpočtu územního samosprávného celku.

Ad 3. Územní samosprávné celky a jejich působnost

Obce, kraje, hlavní město Praha a jeho městské části zajišťují a provádějí kontrolu hospodaření s veřejnými prostředky u příspěvkových organizací ve své působnosti a kontrolu u žadatelů o veřejnou finanční podporu nebo u příjemců veřejné finanční podpory, kterou jim poskytují.

Územní samosprávné celky jsou povinny vytvořit systém finanční kontroly, kterým zajistí finanční kontrolu jak svého hospodaření, tak i hospodaření svých organizačních složek a příspěvkových organizací. Současně zajistí prověřování přiměřenosti a účinnosti tohoto systému a pravidelně, nejméně jednou ročně, jeho hodnocení.

Ad 4. Kraje

Kraje mají povinnost zpracovávat jednou za rok zprávy o výsledcích finančních kontrol obcí ve svém územním obvodu, hlavní město Praha zpracovává roční zprávy o výsledcích finančních kontrol městských částí a jedná se výkon přenesené působnosti.

Ad 5. Obce

U obcí při výkonu veřejnosprávní kontroly a jimi zřízených organizací prověřují krajské úřady pouze skutečnosti rozhodné pro poskytnutí prostředků ze státního rozpočtu nebo jiných peněžních prostředků státu, ze státního fondu a Národního fondu. Kontrolují aby vše bylo v souladu s právními předpisy, a byly dodržovány zásady hospodárnosti, účelnosti a efektivnosti při nakládání s prostředky státního rozpočtu, s jinými peněžními prostředky státu nebo s prostředky poskytnutými ze státního rozpočtu, ze státního fondu, ze státních finančních aktiv nebo z Národního fondu.

Předběžná veřejnosprávní kontrola, předchází rozhodnutím o schválení použití veřejných prostředků, kde prověřují kontrolní orgány podklady předložené kontrolovanými osobami pro připravované operace před jejich uskutečněním. Tato kontrola se soustřeďuje především do období před přijetím rozhodnutí nebo uzavřením smlouvy, která zavazuje orgány veřejné správy k veřejným výdajům nebo jiným plněním majetkové povahy, a je zaměřena zejména na prověřování skutečností, které jsou rozhodné pro vynakládání těchto výdajů nebo pro jiná plnění. Kontrolní orgány při předběžné veřejnosprávní kontrole posuzují, zda plánované a připravované operace odpovídají stanoveným úkolům veřejné správy a jsou v souladu s právními předpisy, schválenými rozpočty, programy, projekty, uzavřenými smlouvami nebo jinými rozhodnutími o nakládání s veřejnými prostředky.

Příběžnou veřejnosprávní kontrolou se prověřuje, zda hospodaření kontrolovaných osob s veřejnými prostředky je v souladu se stanovenými podmínkami a postupy při uskutečňování, vypořádávání a vyúčtování schválených operací, zda přizpůsobují uskutečňování operací při změnách ekonomických, právních, provozních a jiných podmínek novým rizikům, a zda provádějí včas a přesně zápisy o uskutečňovaných operacích v zavedených evidencích a automatizovaných informačních systémech a zda zajišťují včasnou přípravu stanovených finančních, účetních a jiných výkazů, hlášení a zpráv.

Následná veřejnosprávní kontrola je vykonávána následně po vyúčtování operací kontrolními orgány, kteří prověřují, zkoumají a vyhodnocují u vybraného vzorku těchto operací zejména, zda údaje o hospodaření s veřejnými prostředky věrně zobrazují zdroje, stav a pohyb veřejných prostředků a zda tyto údaje odpovídají skutečností rozhodným pro uskutečnění veřejných příjmů, výdajů a nakládání s veřejnými prostředky. Také posuzují zda přezkoumávané operace jsou v souladu s právními předpisy, schválenými rozpočty, programy, projekty, uzavřenými smlouvami nebo jinými rozhodnutími přijatými v rámci řízení a splňují kritéria hospodárnosti, účelnosti a efektivnosti. O výsledcích přijímají kontrolní orgány opatření včet-

ně opatření k odstranění, zmírnění nebo předcházení rizik a zda jsou kontrolovanými osobami plněna.⁸

Při provádění veřejnoprávní kontroly u kontrolované osoby je třeba se řídit procesními pravidly jednak zákona o finanční kontrole ve veřejné správě a dále především ustanovením části třetí zákona č. 552/1991 Sb., o státní kontrole, ve znění pozdějších předpisů, kde je upraven „Kontrolní řád“ a jsou zde upraveny vzájemné vztahy mezi kontrolujícími orgány a kontrolovanými osobami. O výsledku kontroly musí být vždy zpracován **protokol**, jehož součástí jsou přijatá opatření k nápravě nedostatků. O průběžném plnění přijatých opatření je kontrolovaný subjekt povinen podávat informace a kontrolní orgán je oprávněn plnění těchto opatření prověřovat.

Za maření veřejnoprávní kontroly, za nepřijetí nebo neplnění opatření k nápravě nedostatků lze kontrolovaným osobám ukládat pokuty až do výše 1 000 000 Kč. Pokuty uložené podle zákona o státní kontrole vybírají a vymáhají kontrolní orgány, které je uložily. V řízení o uložení těchto pokut se postupuje podle správního řádu⁹ a při jejich placení a vymáhání se postupuje podle zákona o správě daní a poplatků.¹⁰

Zprávy o výsledcích finanční kontroly:

- Ministerstvo financí předkládá vládě roční zprávu o výsledcích finančních kontrol spolu s návrhem státního závěrečného účtu a současně předává tuto zprávu Nejvyššímu kontrolnímu úřadu.
- Správci rozpočtových kapitol, kraje a hlavní město Praha předkládají Ministerstvu financí roční zprávy o výsledcích finančních kontrol.
- Organizační složky státu a právnické osoby, které hospodaří s veřejnými prostředky, předkládají roční zprávy o výsledcích finančních kontrol příslušným správcům rozpočtových kapitol.
- Obce předkládají tyto zprávy krajům, městské části hlavnímu městu Praze. Zprávy statutárních měst zahrnují výsledky finančních kontrol orgánů samosprávy městských obvodů nebo městských částí.¹¹

FINANČNÍ KONTROLA PODLE MEZINÁRODNÍCH SMLUV

Pokud stanoví vyhlášená mezinárodní smlouva, kterou je Česká republika vázána,¹² mohou vykonávat mezinárodní organizace svými kontrolními orgány nebo určenými zmocněnci finanční kontrolu v rozsahu a za podmínek, které tato smlouva stanoví.

Mezinárodní organizace v rozsahu a za podmínek, které tato smlouva stanoví, je oprávněna vyžadovat si u orgánů veřejné správy České republiky spolupráci při finanční kontrole nebo zajištění jejího výkonu. Dožádaný orgán veřejné správy je povinen tomuto požadavku vyhovět. V rámci spolupráce se dotčené orgány vzájemně informují o předmětu, účelu a výsledku finanční kontroly, koordinují její výkon a postupují při finanční kontrole ve vzájemné součinnosti. Orgány veřejné správy jako kontrolované osoby a osoby povinné spolupůsobit při výkonu finanční kontroly jsou povinny výkon finanční kontroly umožnit. Umožňuje-li to smlouva požadují příslušné orgány veřejné správy České republiky od mezinárodních organizací zprávy o jimi provedených finančních kontrolách. Orgány veřejné správy jsou povinny poskytnout Ministerstvu financí informace o finančních kontrolách a jejich výsledcích, které poskytly mezinárodním organizacím na základě jejich vyžádání.¹³

VNITŘNÍ KONTROLNÍ SYSTÉM

Vnitřní kontrolní systém má zejména vytvářet podmínky pro hospodárný, efektivní a účelný výkon veřejné správy, vyhodnocovat a minimalizovat provozní, finanční, právní a jiná rizika vznikajících při činnostech orgánů veřejné správy, zajišťovat včasné informování příslušných vedoucích zaměstnanců orgánů veřejné správy o výskytu závažných nedostatků a přijímání opatření k jejich odstranění. Tyto povinnosti zajišťuje vedoucí orgánu veřejné správy, který je v rámci své odpovědnosti povinen v tomto orgánu zavést a udržovat vnitřní kontrolní systém a vytvářet podmínky pro hospodárný, efektivní a účelný výkon veřejné správy.

⁸ Srovnej vyhláška č. 416/2004 Sb., kterou se provádí zákon č. 320/2001 Sb., o finanční kontrole ve veřejné správě a o změně některých zákonů. Srovnej zákon č. 320/2001 Sb., o finanční kontrole ve veřejné správě, ve znění pozdějších předpisů.

⁹ Zákon č. 71/1967 Sb., o správním řízení (správní řád), ve znění pozdějších předpisů.

¹⁰ Zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů.

¹¹ Srovnej zákon č. 320/2001 Sb., o finanční kontrole ve veřejné správě, ve znění pozdějších předpisů.

¹² Například sdělení č. 7/1995 Sb., o sjednání Evropské dohody zakládající přidružení mezi Českou republikou na jedné straně a Evropskými společenstvími a jejich členskými státy na straně druhé, ve znění sdělení č. 67/1997 Sb., sdělení č. 251/1997 Sb., ve znění sdělení č. 265/1998 Sb., ve znění sdělení č. 75/1999 Sb. a sdělení č. 16/2000Sb. m. s.

¹³ Srovnej BAKEŠ, M. a kolektiv: Finanční právo 3. aktualizované vydání, C. H. Beck, Praha, 2003.

Musí také včas zjišťovat, vyhodnocovat a minimalizovat provozní, finanční, právní a jiná rizika vznikající v souvislosti s plněním schválených záměrů a cílů orgánu veřejné správy. A současně je povinen včasné podávat informace příslušným úrovním řízení o výskytu závažných nedostatků a o přijímaných a plněných opatřeních k jejich nápravě.

Vnitřní kontrolní systém tvoří:

1. Řídící kontrola
2. Interní audit

ŘÍDÍCÍ KONTROLA

Řídící kontrola má také svoje vnitřní uspořádání to znamená svůj systém, který je založen na předběžné kontrole, průběžné a následné kontrole. Při řídicí kontrole se de facto jedná o denní řídicí činnost vedoucích zaměstnanců orgánů veřejné správy, kteří v jejím rámci kontrolují práci svých podřízených zaměstnanců. U pověřených zaměstnanců se jedná o výkon jejich běžné práce, při které například kontrolují správnost fakturovaných částek od dodavatelů, vedou účetnictví, sledují dodržování rozpočtu, a podobně.

Předběžná řídicí kontrola

Předběžná řídicí kontrola slouží na kontrolu plánovaných a připravovaných operací. Uvnitř orgánu veřejné správy je tato kontrola plánovaných a připravovaných operací zajišťována prostřednictvím vedoucího tohoto orgánu nebo vedoucími zaměstnanci jím pověřeni k nakládání s veřejnými prostředky orgánu veřejné správy a jsou označováni jako **příkazci operací**. Dále je předběžná kontrola zajišťována prostřednictvím vedoucího zaměstnance organizačního útvaru odpovědného za správu rozpočtu orgánu veřejné správy nebo jiný zaměstnanec pověřený k tomu vedoucím tohoto orgánu jako **správce rozpočtu**. Řídící předběžnou kontrolu zajišťuje rovněž vedoucí zaměstnanec organizačního útvaru odpovědný za vedení účetnictví orgánu veřejné správy nebo jiný zaměstnanec pověřený k tomu vedoucím tohoto orgánu jako **hlavní účetní**. Sloučení funkcí je nepřipustné v případě když by šlo současně o příkazce operace a správce rozpočtu či hlavního účetního, ale sloučení funkcí správce rozpočtu a hlavního účetního je možné v případech, kdy je to odůvodněno malou pravděpodobností výskytu nepřiměřených rizik pro hospodaření s veřejnými prostředky, zejména v návaznosti na povahu činnosti orgánu veřejné správy, stanovené úkoly, stupeň obtížnosti finančního řízení, strukturu a počet zaměstnanců. Zjistí-li některá z těchto osob, že operace byla provedena bez předběžné kontroly, oznámí své zjištění písemně vedoucímu orgánu veřejné správy. Ten je poví-

nen přijmout opatření k prověření této nekontrolované operace a opatření k zabezpečení řádného výkonu předběžné kontroly.

Průběžná a následná řídicí kontrola

Tyto kontroly zajišťují přímé uskutečňování operací, kde se posuzuje, zda plánované a připravované operace odpovídají stanoveným úkolům veřejné správy, zda jsou v souladu s právními předpisy, rozpočty, programy, projekty a uzavřenými smlouvami.

Průběžnou a následnou kontrolu zajišťují jeho vedoucí prostřednictvím vedoucích zaměstnanců organizačních útvarů nebo k tomu pověřených zaměstnanců, kteří zajišťují přímé uskutečňování operací při hospodaření s veřejnými prostředky. Zjistí-li tyto osoby při výkonu průběžné a následné kontroly, že s veřejnými prostředky je nakládáno neehospodárně, neefektivně a neúčelně nebo v rozporu s právními předpisy, oznámí své zjištění písemně vedoucímu orgánu veřejné správy, který je povinen přijmout opatření k nápravě zjištěných nedostatků a opatření k zabezpečení řádného výkonu této kontroly.¹⁴

INTERNÍ AUDIT

Za otce interního auditu se považuje Lawrence B. Sawyer nejvýznamnější autorita interního auditu. Moderní interní audit se ve své podstatě rozvinul z dovednosti orientované na účetnictví v umění profese orientované na řízení. Kdysi se interní audit soustřeďoval na ověřování přesnosti finančních záležitostí, nyní poskytuje služby zahrnující zkoumání a rozhodování řídicích a kontrolních mechanismů a výkonu ve veřejném, ale také soukromém sektoru.

Interní audit prověřuje, zda je systém řízení v pořádku, to znamená, že se posunul od ověřování finančních záležitostí ke zkoumání řídicích a kontrolních mechanismů, což znamená, že se vyčlenil z účetnictví k samostatné disciplíně orientované na řízení.

Interní audit je nezávislá, vyhodnocovací funkce zřízená v organizaci pro zkoumání a vyhodnocování jejich činností jako služba organizaci. Hlavním cílem interního auditu je podpora kontrolních činností a napomáhání členům organizace při efektivním plnění jejich úkolů. Pro tento účel jim interní audit poskytuje:

1. analýzy,
2. hodnocení,
3. doporučení,
4. konzultace,
5. informace o posuzovaných činnostech.

Zákon o finanční kontrole ve veřejné správě definuje interní audit jako nezávislé a objektivní přezkoumá-

¹⁴ Srovnaj zákon č. 320/2001 Sb., o finanční kontrole ve veřejné správě, ve znění pozdějších předpisů.

vání a vyhodnocování operací a vnitřního kontrolního systému orgánu veřejné správy, který zjišťuje, zda jsou dodržovány právní předpisy, přijatá opatření a stanovené postupy v činnosti orgánu veřejné správy, zda jsou včas rozpoznávána rizika vztahující se k činnosti orgánu veřejné správy a následně jsou přijímána odpovídající opatření k jejich vyloučení nebo zmírnění. Dále útvar interního auditu sleduje plnění provozních a finančních kritérií a zda zavedený vnitřní kontrolní systém je dostatečně účinný, reaguje včas na změny ekonomických, právních, provozních a jiných podmínek.

Rídící kontroly poskytují vedoucímu orgánu veřejné správy spolehlivé a včasné provozní, finanční a jiné informace, zda jsou plněna.

Na základě svých zjištění předkládá útvar interního auditu vedoucímu orgánu veřejné správy **doporučení** ke zdokonalování kvality vnitřního kontrolního systému, k předcházení nebo ke zmírnění rizik a k přijetí **opatření** k nápravě zjištěných nedostatků. Současně tento útvar zajišťuje v orgánu veřejné správy konzultační činnost.

Interní audit zahrnuje:

- a) **finanční audity**, které ověřují, zda údaje vykázané ve finančních, účetních a jiných výkazech věrně zobrazují majetek, zdroje jeho financování a hospodaření s ním,
- b) **audity systémů**, které prověřují a hodnotí systémy zajištění příjmů orgánu veřejné správy, včetně vymáhání pohledávek, financování jeho činnosti a zajištění správy veřejných prostředků,
- c) **audity výkonu**, které zkoumají výběrovým způsobem hospodárnost, efektivnost a účelnost operací i přiměřenost a účinnost vnitřního kontrolního systému.¹⁵

Postavení útvaru interního auditu

Útvar interního auditu se zřizuje uvnitř orgánu veřejné správy, který je přímo podřízen vedoucímu orgánu veřejné správy, který zajišťuje jeho funkční nezávislost a organizační oddělení od řídicích výkonných struktur. Vedoucího útvaru interního auditu jmenuje a odvolává příslušný orgán veřejné správy.¹⁶

Útvar interního auditu nelze pověřovat úkoly, které jsou v rozporu s nezávislým plněním jemu stanovených úkolů. V rozporu s nezávislým plněním úkolů útvaru interního auditu není, jestliže je tento útvar pověřen zajišťováním výkonu následné veřejnoprávní kontroly.

V případech s malou pravděpodobností výskytu nepřiměřených rizik při hospodaření s veřejnými pro-

středky, a to zejména v návaznosti na povahu zajišťovaných úkolů, strukturu a stupeň obtížnosti vnitřního řízení, mohou orgány veřejné správy u organizačních složek státu a příspěvkových organizací ve své působnosti, územní samosprávné celky u svých organizačních složek a příspěvkových organizací ve své působnosti nahradit funkci útvaru interního auditu výkonem veřejnosprávní kontroly. Obce a městské části hlavního města Prahy, které mají méně jak 15 000 obyvatel, mohou nahradit funkci útvaru interního auditu přijetím jiných dostatečných opatření. V takovém případě zajišťují průběžné sledování a hodnocení účinnosti těchto opatření a přitom zvažují zavedení útvaru interního auditu. Pokud v návaznosti na toto hodnocení zjistí, že přijatá opatření nejsou dostatečně účinná, jsou obce a městské části hlavního města Prahy povinny bez zbytečného odkladu útvar interního auditu zřídit.

Plánování interního auditu

Interní audity v orgánu veřejné správy musí být v souladu se střednědobým plánem, který je na víceleté období a stanovuje priority a potřeby orgánu veřejné správy a ročními plány jednotlivých auditů, které jsou upřesňovány na základě střednědobých plánů.¹⁷ Plány interních auditů zpracovává útvar interního auditu na základě hodnocení rizik s přihlédnutím na výsledky veřejnoprávní kontroly a jiné kontroly uskutečňované u tohoto orgánu veřejné správy a ke zjištěním vnitřního kontrolního systému. Vedoucí útvaru interního auditu projednává přípravu plánů s vedoucím orgánu veřejné správy, který tyto plány schvaluje a současně bere v úvahu jeho doporučení.

Střednědobý plán stanoví priority a odráží potřeby orgánu veřejné správy z hlediska dosavadních výsledků jeho činnosti a předpokládaných záměrů a cílů na víceleté období. Roční plán upřesňuje na základě střednědobého plánu rozsah, věcné zaměření a typ auditů, jejich cíle, časové rozvržení a personální zajištění. Dále obsahuje zejména odbornou přípravu interních auditů, úkoly v metodické a konzultační činnosti.

Ve zvláště odůvodněných případech může útvar interního auditu na vyžádání vedoucího orgánu veřejné správy operativně zařadit výkon konkrétního auditu mimo schválený roční plán. Vedoucí orgánu veřejné správy nejméně jednou ročně zajistí prověření účinnosti vnitřního kontrolního systému, který zahrnuje všechny kontrolní činnosti v rámci vnitřního provozního a finančního řízení tohoto orgánu. Tam, kde dosud nebyla zavedena funkce interního auditu, se prověří u tohoto orgánu i potřeba jeho zavedení. Poznatky a zjištění z provedených auditů předává útvar interního auditu **zprávy** a to bez zbytečného odkladu vedoucímu orgánu veřejné správy s doporučením k při-

¹⁵ Zákon č. 320/2001 Sb., o finanční kontrole ve veřejné správě, ve znění pozdějších předpisů.

¹⁶ Blíže zákon č. 320/2001 Sb., o finanční kontrole ve veřejné správě, ve znění pozdějších předpisů.

¹⁷ PAŘÍZKOVÁ, I.: Přednáška Finanční právo III., Právnická fakulta MÚ, Brno, 2004, (nepublikováno).

jetí opatření. Zjistí-li útvar interního auditu, že na základě oznámení řídicí kontroly nebo na základě jeho vlastního návrhu nebyla přijata příslušná opatření, je povinen na toto zjištění písemně upozornit vedoucího orgánu veřejné správy.

Výsledky interního auditu jsou souhrnně uváděny v roční zprávě předkládané vedoucímu orgánu veřejné správy, kde je především hodnocena:

- obecná kvalita vnitřního kontrolního systému,
- analyzuje se výskyt závažných nedostatků,
- předkládají se doporučení ke zkvalitnění řízení provozní a finanční činnosti orgánu veřejné správy a jeho vnitřního kontrolního systému.

Zprávy a přijatá opatření jsou podkladem pro vypracování roční zpráv orgánu veřejné správy, které zahrnují údaje a informace o výsledcích finanční kontroly v tomto orgánu.

Ve všech typech těchto kontrol se uplatňují kontrolní metody a kontrolní postupy, které blíže popisuje vyhláška č. 416/2004 Sb., kterou se provádí zákon č. 320/2001 Sb., o finanční kontrole ve veřejné správě a o změně některých zákonů.

Kontrolní metody:

1. Porovnávání – zjišťuje se skutečný stav hospodaření zda odpovídá účetním zápisům v dokumentaci

2. Sledování – zda záměra a cíle jsou v souladu s podmínkami a postupy pro hospodárný, efektivní a účelný výkon prověřovaných činností
3. Šetření a ověřování – zda v průběhu, v přípravě, až po konečné vyúčtování byly dosaženy záměry a cíle kontroly
4. Metody kontrolních výpočtů – matematickými úkony se ověřují informace obsažené v záznamech, účetních, finančních a statistických evidencích
5. Metoda analýzy – zjišťují se a vyhodnocují odchylky jednotlivých operací

Kontrolní postupy:

1. Schvalovací postupy
2. Operační postupy
3. Revizní postupy
4. Hodnotící postupy

Součástí postupů je vyhledávání rizik a přijímání opatření.

Tento příspěvek byl zpracován v rámci realizace projektu grantu Akademie věd České republiky.