

**MASARYKOVA UNIVERZITA
EKONOMICKO-SPRÁVNÍ FAKULTA**

**DISTANČNÍ STUDIJNÍ OPORA
AUDITING A KONTROLA VE VEŘEJNÉM
SEKTORU**

(Aktualizace textu školní rok 2016/2017 – 29. 9. 2016)

Ing. Pavla Kvapilová, Mgr. David Póč, doc. PhDr. Jan Šelešovský, CSc.

OBSAH

Úvodní informace pro studium	4
1. Kontrola jako nástroj řízení, pojetí a druhy kontrol	6
1.1 Veřejný sektor a veřejná správa jako subjekty řízení a místo kontroly.....	6
1.2 Pojetí kontroly	8
1.3 Druhy kontrol	9
Shrnutí kapitoly	11
2. Kontrolní systém v ČR a kompetence jeho prvků	13
2.1 Instituce vytvářející základ kontrolního systému ČR.....	14
2.2 Vybrané instituce inspekce, dozoru, dohledu, kontroly a zkušebnictví.....	16
2.3 Kontrolní subsystémy s územním charakterem	18
2.4 Dozor nad činností krajů a obcí.....	21
Shrnutí kapitoly	22
3. Systém finanční kontroly ve veřejné správě	23
3.1 Třístupňová organizační struktura finanční kontroly	23
3.2 Veřejnosprávní kontrola	25
3.3 Finanční kontrola podle mezinárodních smluv	26
3.4 Vnitřní kontrolní systém.....	27
3.5 Roční zprávy o výsledcích finančních kontrol	28
Shrnutí kapitoly	29
4. Řídící kontrola	30
4.1 Předmět řídicí kontroly u organizační složky státu nebo příspěvkové organizace	30
4.2 Rizika v činnosti organizace	32
4.3 Vymezení působnosti řídicí kontroly	33
4.4 Kontrolní metody a dokumentace	38
Shrnutí kapitoly	40
5. Interní audit	42
5.1 Klasifikace auditů.....	42
5.2 Funkce a úkoly interního auditu.....	46
5.3 Auditní postupy	48
5.4 Průběh finančního auditu	49
Shrnutí kapitoly	50
6. Veřejné zakázky	52
6.1 Poskytování veřejných služeb	52
6.2 Základní pojmy v oblasti veřejných zakázek	56
6.3 Základní zásady.....	59
Shrnutí kapitoly	61
7. Realizace veřejných zakázek	63
7.1 Zadavatelé veřejné zakázky	63
7.2 Členění veřejných zakázek.....	66

7.3 Veřejné zakázky podle předpokládané hodnoty.....	68
7.4 Druhy zadávacího řízení.....	69
Shrnutí kapitoly	73
8 Zadávací řízení a jeho průběh.....	75
8.1 Průběh zadávacího řízení	75
8.2 Sestavení a odevzdání nabídek.....	77
8.3 Kvalifikační kritéria	81
8.4 Zrušení zadávacího řízení.....	83
Shrnutí kapitoly	84
9. Specifické aspekty zadávacího řízení a role ÚOHS.....	85
9.1 Problematika mimořádně nízké nabídkové ceny.....	85
9.2 Specifické varianty veřejných zakázek	85
9.3 Úřadu pro ochranu hospodářské soutěže a dohled na zákonem.....	87
Shrnutí kapitoly	89
10. Obecná charakteristika a právní úprava auditu.....	91
10.1 Vymezení auditorské profese	91
10.2 Komora auditorů České republiky její orgány	97
10.3 Rada pro veřejný dohled nad auditem.....	101
10.4 Subjekty veřejného zájmu	102
Shrnutí kapitoly	105
11. Mezinárodní předpisy v oblasti ověřovacích zakázek.....	106
11.1 Směrnice o povinném auditu účetních závěrek.....	106
11.2 Mezinárodní standardy (IAASB)	107
11.4 Mezinárodní auditorské standardy (ISA), standardy pro prověrky (ISRE), pro jiné ověřovací zakázky (ISAE) a pro související služby (ISRS).....	113
11.5 Mezinárodní standardy pro řízení kvality (ISQC).....	118
11.6 Etický kodex pro auditory a účetní znalce	120
Shrnutí kapitoly	122
12. Auditorské postupy a zpráva auditora.....	124
12.1 Zpráva auditora k účetní závěrce - náležitosti.....	124
12.2 Modifikace výroku ve zprávě nezávislého auditora a odstavce obsahující zdůraznění skutečnosti nebo jiné skutečnosti	128
12.4 Auditorské postupy	137
Shrnutí kapitoly	149
13. Přezkoumání hospodaření územních samosprávných celků a finanční audit neziskových organizací	151
13.1 Zákonná povinnost ověření účetní závěrky a výroční zprávy auditorem.....	151
13.2 Ověřovací zakázky u neziskových organizací.....	155
13.3 Přezkoumání hospodaření	177
Shrnutí kapitoly	186

Úvodní informace pro studium

Cíl

Cílem kursu je obohatit znalosti studentů o problematiku týkající se kontroly ve veřejném sektoru, tj. seznámit studenty s teorií kontroly a konkrétním instrumentáři kontroly jako součástí řízení organizací veřejného sektoru v kontextu mezinárodních standardů a požadavků EU. Důraz je položen zejména na problematiku finanční kontroly ve veřejné správě, jako imanentní součástí managementu veřejných financí a rozpočtového procesu. Z tohoto pohledu je také osvětlena problematika veřejných zakázek a čerpání evropských fondů, které jsou významným předmětem uplatnění kontrolních nástrojů.

Časový plán

	počet hodin
Prezenční část	12
Samostudium	84
POT	20
CELKEM	120

Termíny tutoriálů

Předmět je vyučován ve třech blocích, resp. tutoriálech, a to v termínech:

- 1. tutoriál – dle rozvrhu
- 2. tutoriál – dle rozvrhu
- 3. tutoriál – dle rozvrhu

Podmínky přistoupení k závěrečné ústní zkoušce

Pro přistoupení k závěrečné ústní zkoušce je třeba v průběhu semestru **splnit následující podmínky:**

- odevzdat v daném termínu **vypracovaný POT** v požadovaném rozsahu a struktuře (konkrétní zadání POTu naleznete v osnově, **POTy nesplňující podmínky budou vráceny k přepracování!**)
- absolvovat **on-line testy** v IS MU ve stanoveném termínu. Termín testu a podmínky jeho absolvování jsou upřesněny v osnově
- absolvovat **závěrečný test** (na počítačové učebně nebo písemně) ve zkuškovém období (požadovaná úspěšnost 60 %)

POTy

Témata POTů jsou uvedena v ISu – studenti se registrují samostatně dle svého uvážení

Ústní zkouška

K termínům ústní zkoušky se bude možné přihlašovat standardně prostřednictvím IS MU zhruba 14 dní před koncem semestru. Student si u ústní zkoušky náhodně vybere problémové okruhy, ke kterým uvede teoretické poznatky a ty následně aplikuje do praktické roviny (u

témat, kde je to možné). Délka ústní zkoušky je zhruba 10 - 15 min. Při stanovení známky na zkoušce se přihlíží jak k výsledkům závěrečného testu, tak k hodnocení POTu, který bude rovněž diskutován v rámci ústní zkoušky.

Studijní pomůcky

Distanční studijní opora

V každé kapitole je uvedena povinná a doporučená literatura, včetně právních předpisů.

Literatura může být doplňována v průběhu kursu v kontextu legislativních změn.

Internetové stránky relevantních ministerstev a kontrolních institucí.

Vybavení

PC, CD-ROM, internet, MS Windows, MS Office- standardní výbava

Návod - jak pracovat během semestru

Systematická a průběžná práce v průběhu celého semestru je důležitá v každém předmětu. Student systematicky a postupně získává nové poznatky a má dostatek času ověřit si jejich osvojení. Předmět je rozdělen do tří základních bloků, které se dále člení na jednotlivá studijní témata. Při studiu tohoto kurzu je důležitá účast na tutoriálech (interní část výuky) v rozsahu 12 hodin, kde student získá základní poznatky, které mu zjednoduší samostudium. Prohloubení vědomostí se očekává při samostudiu, kdy student nastuduje literaturu předepsanou ke každému tématu. Pro prohloubení poznatků je v každém studijním bloku uvedena nejen základní, ale i doporučená literatura. Doporučujeme se zaměřit na okruh problémů, které jsou zdůrazňovány na tutoriálech. Osvojení kapitol si student ověří zodpovězením otázek na konci každé kapitoly a dále formou auto korekčního testu on line, které se nachází za každým blokem. Doporučujeme dodržovat termíny podle harmonogramu. V průběhu semestru student musí vypracovat vybraný POT a standardně ho ve stanoveném termínu odevzdat do odevzdáárny.

1. Kontrola jako nástroj řízení, pojetí a druhy kontrol

Cíl kapitoly

Cílem kapitoly je, aby student pochopil provázanost předmětu s poznatky získanými studiem problematiky veřejné ekonomie, ekonomiky veřejného sektoru a základy managementu. S využitím těchto znalostních poznatků dopomůže text k poznání kontroly jako systémového prvku managementu (řízení) institucí, které působí ve veřejném sektoru a veřejné správě. Kapitola si tak klade jednoznačný a poměrně jednoduchý cíl, který má však pro pochopení dalšího textu zásadní význam: seznámit čtenáře s nejčastěji prezentovanými pojetími a druhy kontrol, které jsou reflektovány v odborné literatuře a které považujeme za důležité z pohledu jejich uplatnění ve veřejném sektoru a veřejné správě.

1.1 Veřejný sektor a veřejná správa jako subjekty řízení a místo kontroly

Veřejný sektor tvoří jednu ze dvou částí neziskového sektoru národního hospodářství (neziskový sektor se člení na veřejný a soukromý sektor) a pro účely textu je popsán s využitím definice, která je v odborné ekonomické literatuře nejběžněji používána. **Veřejná správa**, jako specifická součást veřejného sektoru, je zmíněna jen informačně s ohledem na dostatek dostupné odborné literatury, která se jí věnuje podrobně.

„Veřejný sektor je ta část národního hospodářství, ve které jsou ve veřejném zájmu **uspokojovány** potřeby společnosti a občanů formou statků **prostřednictvím** veřejných služeb, je **financována převážně z** veřejných rozpočtů, je **řízena a spravována** veřejnou správou, **rozhoduje se v ní převážně s využitím** veřejné volby a **podléhá** veřejné kontrole. **A ještě dodatek:** tenduje k neefektivnosti.“

Všechny v definici uvedené atributy veřejného sektoru mají s kontrolou této části národního hospodářství významné interakce. Platí to i pro **veřejný zájem**, který předurčuje i specifikum veřejné kontroly, která má principiálně základ v obecném procesu kontroly (jak bude dále vysvětleno), ale protože je realizována v rámci veřejného sektoru ve veřejném zájmu, je pojímána a potažmo nazývána jako **veřejná kontrola**.

Protože **potřeby** občanů a veřejný sektor existovaly historicky ve všech společenstvích¹, existovaly také **veřejné služby**, které dané potřeby uspokojovaly. Jejich poslání a rozsah se měnily a měnit budou s vazbou na převládající politický pohled na řízení a charakter státu, a tím na velikost a zaměření veřejného sektoru a veřejných služeb. S politickým uspořádáním společnosti souvisí i působení **veřejné volby** jako určujícího faktoru pro rozsah a zaměření veřejných služeb. Jak z uvedeného vyplývá, nezasahuje do procesu určení rozsahu a charakteru služeb trh se svými atributy samokontroly, kterými je konkurence a tržní cena (z toho vyplývající výběr dodavatele služby či výrobku) a proto musí být tento proces „uměle“ usměrňován a svým způsobem i řízen **specifickým kontrolním systémem**.

Základní principy a funkce řízení jak budou popsány dále, jsou stejně uplatnitelné v organizacích (institucích) ziskového i neziskového sektoru, tedy ve veřejném sektoru i veřejné správě. Vyplývá to ze základní definice řízení²:

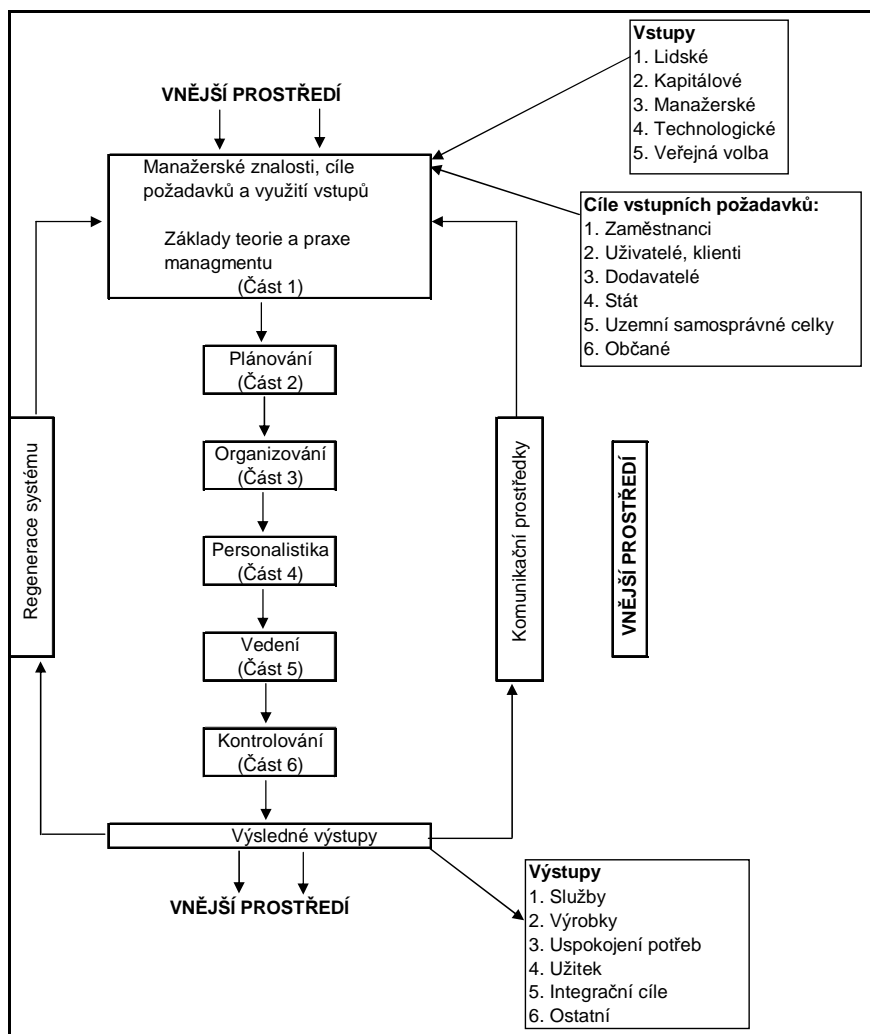
¹ Rektořík, J. a kol.: Ekonomika a řízení odvětví veřejného sektoru. Vydání druhé. Ekopress: Praha 2007 str. 25.

² Koontz, H., Wehrich, H.: Management. Victoria Publishing Praha 1993.

Řízení je jedna z nejdůležitějších lidských činností. Od doby, kdy lidé začali vytvářet skupiny, aby dosáhli cílů, kterých nemohli dosáhnout jako jednotlivci, se stalo řízení nezbytné pro koordinaci individuálních úsilí. Řízení je tedy proces tvorby a udržování prostředí, ve kterém jednotlivci pracují společně ve skupinách a účinně dosahují vybraných cílů.

Většina odborných publikací, které se věnují problematice řízení, dezintegruje tento proces pro snadnější analýzu do pěti základních funkcí řízení: plánování, organizování, personalistika, vedení a kontrola. V následujícím obrázku jsou uvedené funkce zahrnuty do komplexního systému řízení.

Obrázek 1.1 Systémový přístup k řízení



Pramen: Koontz, H., Wehrich, H.: Management. Victoria Publishing Praha 1993 – upraveno.

1.2 Pojetí kontroly

Obecně se v teorii uvádí šest **základních pojetí** kontroly (ta má v lidské společnosti tisíciletou tradici o čemž svědčí i to, že vychází z latinského *contra* - proti a *rotulus* - svitek jako *proti* zápis, proti svitek):

- informační,
- regulační,
- institucionální,
- represivní,
- motivační a
- výchovné,

s následující strukturou činností.

Informační pojetí

- zjištění skutečnosti o kontrolovaném objektu,
- konfrontace skutečnosti s očekáváním,
- objevení odchylek a jejich zápis,
- případné zjištění výskytu odchylek.

Příklad

Audit hospodaření obce.

Regulační pojetí – dtto jako pojetí informační plus

- odstranění nežádoucích odchylek
- jde o kontrolu se zpětnou vazbou.

Příklad

Vnitřní kontrola vynakládání získaných dotačních prostředků obcí, případně jí zřízenou organizační jednotkou nebo jinou právnickou osobou.

Institucionální pojetí – dtto jako pojetí regulační, ale je popisováno ve vztahu k instituci, která kontrolu realizuje.

Příklad

NKÚ, Česká obchodní inspekce, Úřad pro jadernou bezpečnost, Česká školní inspekce, Státní zastupitelství ve vztahu k vězeňství, Veřejný ochránce práv, některé nevládní neziskové organizace (především s ekologickým posláním a posláním ochránce lidských práv), auditorské a účetní firmy, ale i kontroly finančních úřadů, živnostenských úřadů či úřadů práce. Další obdobné instituce jsou pojednávány v následující kapitole.

Represivní (negační) pojetí – dtto jako pojetí regulační plus

- vyvození represivních důsledků.

Příklad

Důsledky z kontrol bank a kampeliček a následné odvolání a případné obžalování managementu. Vychází se z předpokladu, že rozhodnutí (normy, plány, příkazy apod.) jsou správné. Odchytky od nich jsou proto nežádoucí, je zapotřebí je odstranit a současně vyvodit důsledky za jejich vznik.

Motivační pojetí – dtto jako regulační a opak negačního pojetí. Vychází z principu, že kontrola má nejenom postihovat viníky neplnění norem, ale také a především, zhodnotit dobře vykonanou práci.

Příklad

Zhodnocení a zveřejnění dobrého, příkladného výkonu svěřené funkce u voleného, ale i u jmenovaného funkcionáře veřejné správy a tím pozitivně motivovat pracovníky, aby permanentně zvyšovali jak kvalitu, tak efektivnost výkonu funkce.

Výchovné pojetí – spočívá v tom, že subjekt kontroly působí na kontrolovaný objekt jako výchovný činitel a ve smyslu právních norem vychovává k přesnosti, čestnosti a odpovědnosti při výkonu práce. Toto pojetí kontroly spočívá v tom, že se musí současně zabezpečovat metodické usměrňování kontrolovaného objektu, což znamená poskytování konkrétní metodické pomoci podle množností a potřeb kontrolního subjektu.

Příklad

Jedná se například o výchovu proti korupci, k používání etických principů při výkonu funkce ve veřejné správě, jak je popsáno dále v textu.

U všech pojetí je důležité vybudování **zpětné vazby**, případně i **vazby dopředné** (preventivní), potřebné pro dosažení dynamické rovnováhy mezi skutečným a žádoucím stavem podle hesla **kdo řídí – kontroluje**.

Každý společenský subjekt (tedy i instituce veřejné správy, obce a kraje) realizuje určité statky, má své poslání, své cíle, potřeby a hodnoty a usiluje o jejich maximální uspokojení. Proto je permanentně kontrolován například konkurenty, odběrateli, spotřebiteli, různými sociálními skupinami, ale také státem, regiony, občany voliči, občany poslanci, senátory a zastupiteli. **Kontroluje tedy nejenom řídící subjekt, ale i ti co jsou řízeni i ti, co stojí mimo řízené procesy.**

Zamyslete se a poznamenejte si, jak je kontrolována některá s neziskových organizací působících ve vašem okolí jako součást veřejného sektoru.

1.3 Druhy kontrol

Kontroly lze rozlišovat podle různých kritérií. Dále jsou uvedena ta kritéria, která mají obecnou platnost, ale také mají bezprostřední vztah k veřejnému sektoru.

a) Podle **subjektu kontroly** může jít o kontrolu **individuální**, kterou vykonává jeden subjekt kontroly nebo o kontrolu **koordinovanou**, kterou vykonává více subjektů kontroly. Individuální i koordinovaná kontrola může být souborná (úplná, vyčerpávající), namátková (kontroluje se část souboru) nebo výběrová (podle přijatého pravidla výběru).

b) Podle vztahu kontroly k **objektu kontroly** existuje kontrola **vnitřní** a kontrola **vnější**. Vnitřní kontrolu realizuje subjekt kontroly, který je součástí kontrolovaného systému. Vnější kontrola se naopak vyznačuje tím, že neexistuje vztah podřízenosti kontrolovaného objektu k subjektu kontroly. Organizacím, které zajišťují vnější kontrolu ve veřejném sektoru je věnována následující kapitola.

c) Podle vymezení **kontrolního systému** k **určitému objektu** kontroly.

Příklad

Kontrolní systém odvětví **veřejné správy** stanovený zákonem č. 320/2001 Sb., o finanční kontrola ve veřejné správě; kontrolní systémy v odvětví **dopravy** (Drážní úřad, Drážní inspekce, Dopravní úřad, Státní letecká inspekce); kontrolní systémy v odvětví **zdravotnictví** (Hlavní hygienik ČR, Český inspektorát lázní a zříděl); kontrolní systémy v odvětví **školství** (Česká školní inspekce, senáty vysokých škol).

d) Podle organizačního vztahu se člení kontrola na **vertikální** a **horizontální kontrolu**. Vertikální kontrola je obsažena v základních povinnostech každého vedoucího podle výše uvedené zásady „kdo řídí, kontroluje“ (a je také kontrolován). Horizontální kontrola se realizuje mezi pracovníky a pracovními kolektivy na stejném stupni řízení (porovnávací kontrola).

e) Podle **systému kontroly** lze členit kontrolu na **plánovitou a operativní** s uplatněním na **prevenci řízených systémů**.

g) Podle **časového vztahu** kontroly a kontrolované činnosti existují kontroly **předběžné, průběžné, následné, soustavné a občasně**. Soustavná či nepřetržitá kontrola si vyžaduje vysoké náklady a váže velký počet pracovníků. Občasná kontrola se realizuje nepravidelně, například při předávání funkcí, majetku apod.

h) Při využití specifických nástrojů řízení, jakými je například **účetnictví, statistické výkazy a pravidelná hlášení**, se vžil název **globální forma kontroly**.

i) Podle vztahu kontroly k **podstatě věci** existuje kontrola **formální a neformální (meritorní)**.

Příklad

Formální kontrola je zaměřena například na podpisové oprávnění ve vztahu k delegované pravomoci pracovníka, úplnost údajů, číselná správnost apod. Tento druh kontroly má vyloučit chyby, které znemožňují další práci s doklady. Patří sem i kontroly počítačových programů pro zpracování dokladů, vedení statistiky, matrik apod.

j) Podle **způsobu vyjadřování** (měření) jevů a procesů se kontrola člení na **slovní (verbální), hmotnou (naturální) a hodnotovou (finanční)**.

Příklad

Slovní kontrola se používá jako výraz pro příčiny, tendence, závěry, pro hodnocení pracovníků apod. Hmotná kontrola je vyjádřena fyzikálními jednotkami (kusy, metry, litry, kilopondy apod.). Hodnotová kontrola umožňuje převod jednotlivých jevů a procesů na společné jmenovatele jako je například HDP. Patří mezi kontroly, které produkují přesné a objektivní informace o kontrolovaném objektu.

k) Podle **odborného výkonu** se člení kontrola na **odbornou (profesionální) a laickou (občanskou)**.

Příklad

Odborná (profesionální) kontrola je realizována odbornými útvary uvnitř organizace nebo

odbornými institucemi zřízenými zákonem k provádění přesně vymezenému způsobu a zaměření kontrolní činnosti, které jsou v textu dále uvedeny. **Občanská kontrola** je zaměřena na ty činnosti produkované ve veřejné správě, které občan-laik může posoudit. Každý občan má právo a povinnost ji provádět buď svojí účastí na zasedání zastupitelstva kraje či obce nebo prostřednictvím svých zástupců ve volených orgánech. Může podávat interpelace, zúčastňovat se veřejně organizovaných anket a využívat především možnosti, které skýtá zákon č. 106/1999 Sb., o svobodném přístupu k informacím. Jeho poznatky pak musí být předány orgánům, které jsou kontrolou pověřeny profesionálně.

l) Specifickým druhem kontroly je **veřejná kontrola**. Představuje jeden z charakteristických znaků veřejné správy a svůj název má odvozen od skutečnosti, že je realizována ve **veřejném zájmu**. Ti, kdož vykonávají činnost, podléhající veřejné kontrole, jsou povinně (zákonem) zavázáni vytvářet pro veřejnou kontrolu předpoklady, zvláště v podobě zpřístupnění informací na všech rozhodujících úrovních, obcí počínaje a např. parlamentem konče. V této souvislosti existuje problém dělby kontroly mezi kontrolou **občanskou (laickou) a kontrolu profesionální** jak je vyjádřeno v předcházejícím bodě. Z hlediska věcného je problematika kontroly veřejné správy mnohem náročnější, než kontrola v podnikatelské sféře národního hospodářství a podléhá navíc zásadám publicity, zásadám souvisejícím s povinností podávat veřejnosti a žádajícím subjektům informace³.

m) Podle výkonu kontroly z pohledu **hierarchické úrovně uspořádání státu** lze členit kontrolu na **státní, krajskou (regionální) a obecní (komunální)**. Uvedené formy kontrol jsou popsány v následujících kapitolách.

Shrnutí kapitoly

Vstupní kapitola osvětluje kontrolu jako jeden ze základních nástrojů řízení a to s využitím poznatků z veřejné ekonomie, ekonomik veřejného sektoru a managementu. K pochopení vzájemných interakcí kontroly, veřejného sektoru, veřejné správy a managementu jsou využity definice těchto pojmů, jak jsou prezentovány v odborné literatuře a popis systémů, prostřednictvím kterých k aplikaci kontroly dochází. Obdobně je vysvětlena provázanost kontroly a efektivnosti činností, které probíhají ve veřejném sektoru pod správou a za řízení veřejné správy. Čtenář se pro snadnější pochopení kontroly jako nástroje řízení musí seznámit samostudiem i se základními charakteristikami jednotlivých typů institucí, které se jak na činnostech, tak na kontrole veřejné správy a veřejného sektoru podílí. Teorie pojetí a druhů kontrol je potřebné využít při deskripci a analýze vybraného kontrolovaného subjektu dle zadání.

Kontrolní otázky

1. Z jakého důvodu náleží kontrola do charakteristiky manažerského cyklu?
2. Stojí kontrola jako nástroj vně nebo uvnitř systému řízení?
3. Definujte základní pojetí kontroly.
4. Proveďte klasifikaci druhů kontrol.
5. Jakými nástroji se realizuje občanská kontrola?

³ S využitím zákona č. 106/1999 Sb., o svobodném přístupu k informacím ve znění pozdějších zákonů. Při respektování ustanovení zákona č. 101/2000 Sb., o ochraně osobních údajů ve znění pozdějších zákonů a zákona č. 148/1998 Sb., o ochraně utajovaných skutečností a o změně některých zákonů ve znění pozdějších zákonů a nálezů Ústavního soudu.

Základní literatura

REKTOŘÍK, J., ŠELEŠOVSKÝ J. A KOL. *Kontrolní systémy veřejného sektoru a veřejné správy*. Praha: Ekopress 2003

REKTOŘÍK, J. A KOL. *Ekonomika a řízení odvětví veřejného sektoru*. Vydání druhé. Praha: Ekopress 2007

Doporučená literatura

REKTOŘÍK, J. A KOL. *Organizace neziskového sektoru. Základy ekonomiky, teorie a řízení*. Druhé aktualizované vydání. Praha: Ekopress 2007

Informace o vybrané instituci z jejích www stránek, marketingových materiálů a z osobní návštěvy.

NEMEC, J., OCHRANA, F., PAVEL, J., ŠAGÁT, V. *Kontrola ve veřejné správě*. Praha: Wolters Kluwer 2010

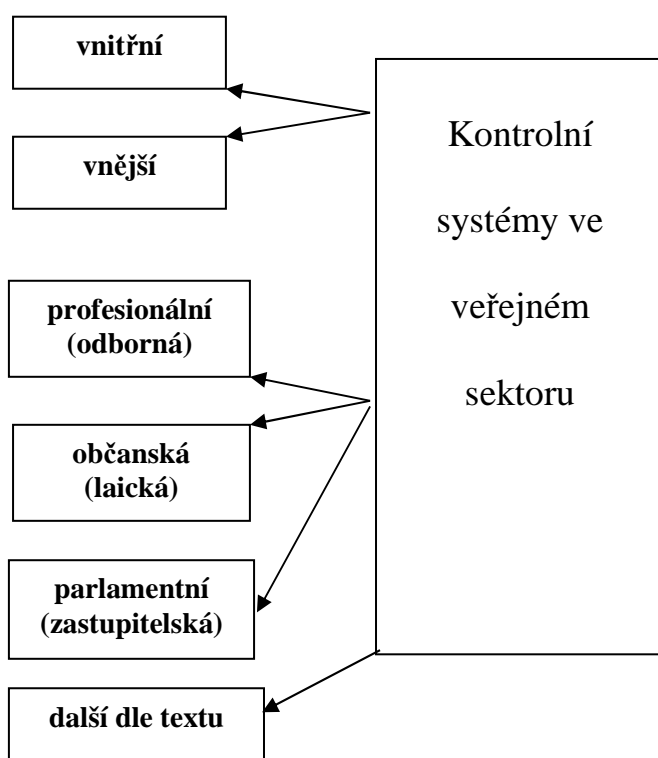
2. Kontrolní systém v ČR a kompetence jeho prvků

Cíl kapitoly

Cílem kapitoly je, aby si čtenář vytvořil zcela reálnou představu o systému kontroly ve veřejném sektoru a veřejné správě v České republice, o jeho základních prvcích, o jednotlivých subsystémech, které jsou jimi realizovány a také o prostorovém aspektu kontroly. Aby dovedl s využitím charakteristik prvků kontrolního systému (institucí) uplatnit poznatky z předcházejících kapitol při zpracování POTu.

Obrázek 2.1 Základní kontrolní systém České republiky

Dle druhu kontroly



Dle institucionálního pojetí kontroly

- Parlament
- NKÚ
- soudy (včetně: Ústavního soudu, Nejvyššího správního soudu) a státní zastupitelství
- Veřejný ochránce práv
- exekutiva (vláda)
- ČNB
- ÚOHS, ERU, SUJB apod.
- územní finanční orgány, celní orgány, Česká správa sociálního zabezpečení, zdravotní pojišťovny atd.
- orgány inspekce, dozoru, dohledu a zkušebnictví
- kraje, obce
- nestátní neziskové organizace
- jiné

Pramen: Jurajdová, H., Šelešovský, J. a kol.: Účetnictví, daně a financování územních samosprávných celků a organizací neziskového sektoru, MU Brno 2002 – upraveno.

Zapamatuj si!

Instituce kontrolního systému musí při realizaci svého poslání dodržovat prioritně ustanovení zákona č. 500/2004 Sb., **správní řád** v platném znění, který se vztahuje na řízení, v němž o právech, právem chráněných zájmech nebo povinnostech občanů a organizací rozhodují v oblasti státní správy obce, kraje, ministerstva a jiné ústřední orgány státní správy a jimi zřízené organizační složky podle tohoto zákona a podmínek, které určuje zákon zvláštní. Například zákon č. 255/2012 Sb., o kontrole (kontrolní řád), zákon č. 320/2001 Sb., o finanční kontrole ve veřejné správě, zákon č. 129/2000 Sb., o krajích, zákon č. 128/2000 Sb., o obcích a další vždy v platném znění. Správní orgány jsou **povinny postupovat v řízení v úzké součinnosti s občany** a organizacemi a dát jim vždy příležitost, aby mohly svá práva a zájmy účinně hájit, zejména se vyjádřit k podkladu rozhodnutí, a uplatnit své návrhy. Občanům a organizacím musí správní orgány poskytovat pomoc a poučení, aby pro neznalost právních předpisů neutrpěli v řízení újmu.

V dalším textu se seznámíte s institucemi, které vytváří základ kontrolního systému České republiky s využitím širšího pojetí veřejné správy (moc zákonodárná, moc výkonná, moc soudní a kontrolní), s vybranými institucemi inspekce, dozoru, dohledu a zkušebnictví a se specifickými kontrolními subsystemy majícími územní (prostorový) aspekt, tj. subsystemy nadstátními, subsystemy státu, krajů a obcí. U jednotlivých institucí jsou uvedeny jen základní charakteristiky. Podrobnosti zjistíte v relevantní legislativě a na jejich internetových stránkách.

2.1 Instituce vytvářející základ kontrolního systému ČR⁴

Parlament ČR (dále jen P ČR) jako nejvyšší zákonodárný orgán vykonává svoji kontrolní činnost především ve vztahu k exekutivě prostřednictvím výborů (případně účelově zřízených komisí) jako svých iniciativních a kontrolních orgánů.

Zamyslete se a poznamenejte si, co všechno víte jako občan a jako student o postavení, poslání a činnostech Parlamentu České republiky.

Vláda ČR jako nejvyšší orgán výkonné moci kontroluje plnění úkolů ve všech oblastech státní správy, které řídí. Kontrolu provádí prostřednictvím ministerstev s využitím zákona č. 255/2012 Sb., o kontrole, zákona č. 320/2001 Sb. o finanční kontrole ve veřejné správě a dílčích zákonů specifických pro kontrolní instituce státní správy jako například finančních úřadů (především s využitím ustanovení zákona č. 456/2012 Sb., o Finanční správě ČR), celních úřadů, úřadů práce, živnostenských úřadů, správ sociálního zabezpečení, Úřadu pro zastupování státu ve věcech majetkových apod.

Další ústřední orgány státní správy ČR vykonávají vnější kontrolu v rozsahu své působnosti vymezenou zákony při plnění úkolů v oblasti státní správy, tj. Nejvyšší kontrolní úřad, Česká národní banka, Ústavní soud, Veřejný ochránce práv, Státní úřad pro jadernou bezpečnost, Úřad pro ochranu hospodářské soutěže, Energetický regulační úřad apod. Vyznačují se nezávislostí na moci výkonné i zákonodárné a to i proto, že mají ve státním rozpočtu samostatnou kapitolu (mimo ČNB, která je samo financovatelná).

⁴ Pokud jsou v textu uvedeny zákony, myslí se vždy v platném znění.

Nejvyšší kontrolní úřad se sídlem v Praze je zřízen podle čl. 97 Ústavního zákona č. 1/1993 Sb. NKÚ je nezávislým kontrolním orgánem, který vykonává kontrolu hospodaření se státním majetkem a plnění státního rozpočtu a má ve státním rozpočtu vlastní kapitolu. Prezidenta a viceprezidenta NKÚ jmenuje prezident republiky na návrh Poslanecké sněmovny. Postavení, působnost organizační strukturu a další podrobnosti stanoví zákon č. 166/1993 Sb., o Nejvyšším kontrolním úřadu v platném znění.

Pomocí internetových stránek NKÚ si zjistíte pro vás nejzajímavější případ, který řešil NKÚ v předcházejícím roce.

Česká národní banka se sídlem v Praze je zřízena podle čl. 98 Ústavy ČR a působí podle zákona č. 6/1993 Sb., o České národní bance.

Ústavní soud ČR se sídlem v Brně je zřízen podle Ústavy a zákona č. 182/1993 Sb., o Ústavním soudu jako „soudní orgán ochrany ústavnosti“. Tvoří jej 15 soudců starších 40 let jmenovaných na 10 let prezidentem republiky se souhlasem Senátu (předsedu a místopředsedu jmenuje prezident z 15 soudců bez souhlasu Senátu).

Veřejný ochránce práv - působí jako kontrolní instituce v rozsahu zákona č. 249/1999 Sb., o veřejném ochránci práv v platném znění. Veřejný ochránce práv se sídlem v Brně působí k ochraně osob před jednáním úřadů a dalších institucí.

Úřad pro ochranu hospodářské soutěže se sídlem v Brně byl zřízen na základě § 1 odst. 1 písmena c) kompetenčního zákona. Svoji působnost vykonává na základě zákona č. 273/1996 Sb., o působnosti Úřadu na ochranu hospodářské soutěže v platném znění.

Státní úřad pro jadernou bezpečnost se sídlem v Praze je ústředním orgánem státní správy ve smyslu § 2 kompetenčního zákona. V jeho čele stojí předseda, který je jmenován vládou ČR a má samostatnou kapitolu ve státním rozpočtu (č. 375). SÚJB vykonává státní správu a dozor při využívání jaderné energie a ionizujícího záření a v oblasti radiální ochrany ve smyslu zákona č. 18/1997 Sb., o mírovém využití jaderné energie a ionizujícího záření (atomový zákon).

Energetický regulační úřad se sídlem v Jihlavě je správní úřad pro výkon regulace v energetice se samostatnou kapitolou ve státním rozpočtu (č. 349) zřízení podle § 17 zákona č. 458/2000 Sb., o podmínkách podnikání a o výkonu státní správy v energetických odvětvích a o změně některých zákonů (energetický zákon).

Subjekty zřízené zákonem za účelem kontroly předem dané instituce či profese. Například Rada České televize, Rada Českého rozhlasu, Senát vysoké školy nebo fakulty, Správní rada vysoké školy, ale **také profesní komory**, které v případě kontroly vykonávají svým způsobem přenesenou působnost státní správy.

Soudy obecné a správní a státní zastupitelství jako specifické dozorové instituce v každé demokratické zemi, jako součást samostatného pilíře demokracie.

Kraje a obce, jako územní veřejná správa s tzv. všeobecnou působností, vykonávají kontrolu v oblasti samostatné i přenesené působnosti státní správy v diferencovaném rozsahu prostřednictvím svých orgánů, vymezené především zákony o krajích a o obcích a zákonem o finanční kontrole ve veřejné správě a v dalších samostatných zákonech.

Neziskové nestátní organizace, které se významně podílejí na veřejné kontrole jako například ekologická sdružení a hnutí, sdružení na ochranu pacientů, myslivecká a rybářská sdružení, sdružení na ochranu spotřebitelů atd.

Zamyslete se a napište si alespoň dvě nestátní neziskové organizace, které se významně podílí na kontrolní činnosti v zastoupení nás, občanů. Podporujete takové činnosti? Když ano, tak proč? – Poznamenejte si.

Občané se podílejí na kontrolní činnosti prostřednictvím poslanců v zákonodárných orgánech a v orgánech krajské a místní samosprávy, a to prostřednictvím peticí, stížností a přímou účastí na veřejných zasedáních samosprávných orgánů.

Státní inspekce, dozor, dohled a zkušebnictví a jejich orgány jsou formou vzorku identifikovány v následujícím textu. Vykonávají státní správu, inspekci, dozor, kontrolu a zkušebnictví v rozsahu, který je vymezen zákony (včetně kompetenčního) a dalšími předpisy v kompetenci jednotlivých ministerstev - jejich zřizovatelů.

2.2 Vybrané instituce inspekce, dozoru, dohledu, kontroly a zkušebnictví

Český inspektorát lázní a zřídél. Je organizační jednotkou Ministerstva zdravotnictví a vykonává v rámci ministerstva odborné práce vyplývající ze zákona č. 164/2001 Sb., o přírodních léčivých zdrojích, zdrojích přírodních minerálních vod, přírodních léčebných lázních a lázeňských místech (lázeňský zákon).

Česká školní inspekce byla zřízena zákonem č. 561/2004 Sb., o předškolním, základním, středním, vyšším odborném a jiném vzdělávání (školský zákon), v návaznosti na § 7 odst. 3 zákona č. 2/1969 Sb., o zřízení ministerstev a jiných ústředních orgánů státní správy České republiky, ve znění pozdějších předpisů. Je správním úřadem s celostátní působností, který je organizační složkou státu a účetní jednotkou. Vykonává nezávislou inspekční činnost. ČŠI je organizačně členěna na ústředí se sídlem v Praze a 14 inspektorátů v souladu s krajským uspořádáním. V čele ČŠI stojí ústřední školní inspektor, jehož výběr, jmenování a odvolání se řídí zákonem o státní službě.

Česká inspekce životního prostředí je zřízena zákonem č. 282/1991 Sb., o České inspekci životního prostředí a její působnosti v ochraně lesa jako orgán státní správy. Je organizační složkou státu řízenou Ministerstvem životního prostředí. ČIŽP je členěna na 10 oblastních inspektorátů, dvě pobočky a ředitelství. Ředitel ČIŽP je jmenován ministrem životního prostředí. Česká inspekce životního prostředí vykonává svou činnost v pěti oblastech: ochrana přírody, ochrana ovzduší, odpadové hospodářství, ochrana lesa, ochrana vod.

Český telekomunikační úřad se sídlem v Praze je zřízen jako organizační složka státu podle § 3 zákona č. 127/2005 Sb., o elektronických komunikacích jako ústřední správní úřad pro výkon státní správy ve věcech stanovených zákonem, včetně regulace trhu a stanovování podmínek pro podnikání v oblasti elektronických komunikací a poštovních služeb. Úřad je účetní jednotkou a má samostatnou kapitolu ve státním rozpočtu.

Státní úřad inspekce práce a osm oblastních inspektorátů práce představují orgány státní správy, jejichž hlavním úkolem je kontrola dodržování povinností plynoucích z pracovněprávních předpisů včetně předpisů o bezpečnosti a ochraně zdraví při práci. V

odůvodněných případech mohou orgány inspekce práce ukládat pokuty za spáchání přestupku nebo správního deliktu. Úřad je řízen MPSV ČR. Kromě kontrol patří k základním úkolům Úřadu i inspektorátů poradenská, konzultační a osvětová činnost. Činnost Úřadu a inspektorátů se řídí zákonem č. 251/2005 Sb., o inspekci práce.

Česká obchodní inspekce je orgánem státní správy se sídlem v Praze. Je organizační složkou státu spadající pod Ministerstvo průmyslu a obchodu, z jehož rozpočtu je financována. Člení se na ústřední inspektorát a jemu podřízených sedm oblastních inspektorátů. V čele ČOI je ústřední ředitel, jehož jmenování a odvolání se řídí služebním zákonem. Ve své činnosti se řídí několika zásadními zákony jako např. o České obchodní inspekci, o ochraně spotřebitele, o obecné bezpečnosti výrobků, o technických požadavcích na výrobky, o obalech atd. a důležitými vnitřními předpisy jako například kontrolním řádem, metrologickým řádem a laboratorním řádem.

Dopravní úřady v silniční dopravě. Státní správu podle zákona č. 111/1994 Sb., o silniční dopravě, vykonává Ministerstvo dopravy a dopravní úřady. Dopravními úřady jsou Magistrát hl. města Prahy, magistráty statutárních měst a obecní úřady obcí s rozšířenou působností ve věcech městské autobusové dopravy a taxislužby a krajské úřady v ostatních věcech. Povinnosti a odpovědnost dopravních úřadů jsou podrobně specifikovány jak v uvedeném zákoně o silniční dopravě, tak v zákoně o provozu na silničních komunikacích a zákoně o technických podmínkách provozu silničních vozidel a doprovodných vyhláškách. Dopravní úřady vykonávají též státní odborný dozor v silniční dopravě.

Drážní inspekce je státní instituce, která odborně zjišťuje příčiny mimořádných událostí (nehod) a vykonává státní dozor na drahách. Jako vyšetřovací orgán je nezávislá na jakémkoli provozovateli drah a drážní dopravy. Drážní inspekce jako správní úřad vznikla 1. ledna 2003 ustanovením zákona č. 77/2002 Sb. Svou činnost zahájila jako jedna z prvních institucí tohoto typu v Evropské unii. Z pohledu Evropské unie je Drážní inspekce vnímána jako národní vyšetřovací orgán

Drážní úřad se sídlem v Praze je orgánem státní správy podřízený Ministerstvu dopravy zřízený podle zákona č. 266/1994 Sb., o drahách. V jeho čele je ředitel; jeho jmenování a odvolání se řídí služebním zákonem. Drážní úřad je také speciálním stavebním úřadem pro stavby dráhy a stavby na dráze. Působnost drážních správních úřadů vykonávají v rozsahu dle zákona o drahách dále Ministerstvo dopravy a obce.

Hasičský záchranný sbor, který je zřízen podle zákona č. 238/2000 Sb., o hasičském záchranném sboru České republiky a o změně některých zákonů. Hasičský záchranný sbor vykonává státní požární dozor. Tvoří jej: generální ředitelství HZS, které je součástí Ministerstva vnitra a hasičské záchranné sbory krajů, které jsou organizačními složkami státu a účetními jednotkami.

Sdružení spotřebitelů a jiné právnické osoby založené k ochraně spotřebitele. Jejich právní postavení je dáno § 25 zákona č. 634/1992 Sb., o ochraně spotřebitele a zákonem č. 89/2012 Sb., občanský zákoník. Sdružení (spolky) nebo profesní organizace, jež mají zájem na ochraně spotřebitele, jsou oprávněna činit podněty orgánům veřejné správy v souvislosti s jejich dozorem nad ochranou zájmů spotřebitelů. Orgány veřejné správy, které tyto podněty obdrží, jsou povinny informovat sdružení (spolky) nebo profesní organizace, jež mají zájem na ochraně spotřebitele, o jejich vyřízení bez zbytečného odkladu, nejpozději však do dvou měsíců od obdržení podnětu.

Státní energetická inspekce je správním úřadem podřízeným Ministerstvu průmyslu a obchodu a člení se na ústřední inspektorát a územní inspektoráty. SEI provádí kontrolní činnost danou zákonem o hospodaření energií. Kontrolní činnost SEI zahajuje na návrh Ministerstva průmyslu a obchodu ČR, Energetického regulačního úřadu, z vlastního podnětu, nebo z podnětu třetí strany. Výsledkem kontrolní činnosti SEI vůči subjektům porušujícím dané právní předpisy jsou buď opatření k nápravě, nebo sankční opatření. Získané technické informace jsou dále využívány k celé řadě odborných činností a analýz, i jako podklady pro rozhodování MPO, nebo jiných státních institucí. Vlastní kontrole se věnují oddělení kontroly na územních inspektorátech. Jejich činnost je zaměřena na dozor nad plněním povinností u stavitelů, nebo vlastníků nemovitostí, energetických specialistů a na dozor nad uváděním výrobků související se spotřebou energie na tuzemský trh. Odbor kontroly na ústředním inspektorátu metodicky řídí a podporuje výkon kontrol.

Státní plavební správa se sídlem v Praze je jako správní úřad pro výkon státní správy ve vnitrozemské plavbě zřízen podle § 38 zákona č. 114/1995 Sb., o vnitrozemské plavbě. Správa podléhá Ministerstvu dopravy, z jehož rozpočtu je financována. V jejím čele stojí ředitel, jehož jmenování a odvolání se řídí služebním zákonem.

Státní zemědělská a potravinářská inspekce je správním úřadem zřízeným podle zákona č. 146/2002 Sb., o Státní zemědělské a potravinářské inspekci se sídlem v Brně a organizační složkou státu spadající pod Ministerstvo zemědělství, z jehož rozpočtu je financována. Člení se na ústřední inspektorát, v jehož čele je ředitel jmenovaný a odvolávaný podle služebního zákona a sedm inspektorátů SZPI.

Ústav pro odborné zjišťování příčin leteckých nehod se sídlem v Praze je zřízen podle zákona č. 49/1997 Sb., o civilním letectví v platném znění jako organizační složka státu financovaná z rozpočtu Ministerstva dopravy. V jeho čele je ředitel, kterého jmenuje a odvolává vláda na návrh ministra dopravy.

Úřad pro civilní letectví se sídlem v Praze je jako správní úřad pro výkon státní správy ve věcech civilního letectví zřízen podle zákona č. 49/1997 Sb., o civilním letectví v. Je podřízen Ministerstvu dopravy, z jehož kapitoly je také financován. V jeho čele stojí ředitel jmenovaný a odvolávaný podle služebního zákona. Úřad vede veřejně přístupný letecký rejstřík.

Ústřední kontrolní a zkušební ústav zemědělský je zřízen Ministerstvem zemědělství ČR jako specializovaný orgán státní správy ve formě organizační složky státu se sídlem v Brně podle zákona č. 147/2002 Sb., o Ústředním kontrolním a zkušebním ústavu a o změně některých zákonů. Je správním úřadem.

2.3 Kontrolní subsystémy s územním charakterem

Česká republika používá kontrolní subsystémy s územním charakterem v plném rozsahu. Podrobují se kontrolním systémům Evropské unie, NATO i OSN a má legislativně zakotveny kontrolní systémy státní, krajské (regionální) i obecní (lokální). Konkrétně se jedná na státní úrovni o zákony: č. 255/2012 Sb., o kontrole (kontrolní řád), č. 320/2001 Sb., o finanční kontrole ve veřejné správě a č. 134/2016 Sb., o zadávání veřejných zakázek. Kontrolní systém krajů a obcí vychází jednak z výše uvedených zákonů centrálního charakteru a jednak ze specifických zákonů č. 129/2000 Sb., o krajích a č. 128/2000 Sb., o obcích.

Pozor! Následující text je jen rámcový a podrobnosti potřebné k auto korekčnímu cvičení a napsání POTu musíte získat v tomto případě především studiem uvedené legislativy a doporučené literatury.

Státní kontrola

Zákon č. 255/2014 Sb., o kontrole (kontrolní řád), upravuje postup orgánů moci výkonné, orgánů územních samosprávných celků, jiných orgánů a právnických nebo fyzických osob, pokud vykonávají působnost v oblasti veřejné správy, při kontrole činnosti orgánů moci výkonné, orgánů územních samosprávných celků, jiných orgánů, právnických a fyzických osob. Kontrolní orgány postupují podle tohoto zákona rovněž při kontrole výkonu státní správy a dále při kontrole činnosti právnických osob založených nebo zřízených státem nebo územním samosprávným celkem vykonávané ze strany zakladatele nebo zřizovatele, nejde-li o kontrolu činnosti těchto právnických osob upravenou předpisy soukromého práva.

Kontrola procesu zadávání veřejných zakázek ve veřejném sektoru

Problematikou procesů vyplývajících ze zákona č. 134/2016 Sb., o zadávání veřejných zakázek se podrobně zabývají následující kapitoly.

Kraje

Kontrola na úrovni kraje je řešena s využitím zákona č. 129/2000 Sb. o krajích, zákona č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů a zákona č. 320/2001 Sb. o finanční kontrole ve veřejné správě. Povinností vyplývajícím krajů ze zákona o finanční kontrole ve veřejné správě a problematice ověřování činnosti krajů a obcí vnějším auditem jsou věnovány následující kapitoly.

Do kontrolního systému vstupuje zastupitelstvo kraje, rada kraje, hejtman, ředitel krajského úřadu, krajský úřad, výbory a komise. **Zastupitelstvo kraje**, kontroluje plnění všech úkolů kraje, které vyplývají z jeho působnosti. Kontrolu vykonává zastupitelstvo prostřednictvím ostatních orgánů kraje.

Zastupitelstvo kraje může zřídit jako své iniciativní a kontrolní orgány **výbory** a rada **komise**. Svá stanoviska a návrhy předkládají výbory zastupitelstvu kraje. Vždy se zřizuje výbor finanční, výbor kontrolní a výbor pro výchovu, vzdělávání a zaměstnanost. Výbory jsou nejméně pětičlenné. Členy finančního a kontrolního výboru nemohou být hejtman, náměstek hejtmana, ředitel krajského úřadu ani osoby zabezpečující rozpočtové a účetní práce na krajském úřadu.

Finanční výbor:

- a) provádí kontrolu hospodaření s majetkem a finančními prostředky kraje,
- b) provádí kontrolu hospodaření právnických osob a zařízení založených nebo zřízených krajem, nebo které na kraj byly převedeny,
- c) provádí kontrolu využití dotací poskytnutých krajem z jeho prostředků obcím; za tímto účelem je výbor oprávněn požadovat od obcí příslušné podklady a obce jsou povinny poskytnout výboru požadovanou součinnost,
- d) plní další úkoly ve finanční oblasti, kterými jej pověří zastupitelstvo.

Kontrolní výbor:

1. kontroluje plnění usnesení zastupitelstva a rady,
2. kontroluje dodržování právních předpisů ostatními výbory a krajským úřadem na úseku samostatné působnosti,
3. plní další kontrolní úkoly, kterými jej pověří zastupitelstvo.

Výbor pro výchovu, vzdělávání a zaměstnanost:

- a) v návaznosti na demografický vývoj a vývoj zaměstnanosti posuzuje a vyjadřuje se k síti škol a školských zařízení, studijních a učebních oborů a k jejich změnám v působnosti kraje,
- b) předkládá návrhy na zkvalitnění péče poskytované školami a školskými zařízeními, popřípadě předškolními zařízeními, které kraj zřizuje,
- c) vyjadřuje se k záměrům na poskytování dotací v oblasti mládeže, tělovýchovy a sportu,
- d) projednává zprávy o výsledcích výchovně vzdělávací činnosti škol, školských zařízení a předškolních zařízení,
- e) plní další úkoly v oblasti výchovy a vzdělávání, kterými jej pověří zastupitelstvo.

Rada kraje kontroluje plnění úloh vyplývajících z usnesení zastupitelstva kraje. Rada kraje, která ukládá úkoly v samostatné působnosti krajskému úřadu, kontroluje také jejich plnění. Přezkoumává na základě podnětů občanů a právnických osob opatření přijatá krajským úřadem v samostatné působnosti. Vyřizuje návrhy, připomínky a podněty obcí a právnických osob z územního obvodu kraje, stanovuje pravidla pro přijímání a vyřizování petic a stížností. Projednává plnění úkolů právnických osob zakládaných a zřizovaných krajem a přijímá příslušná opatření k nápravě.

Hejtman kontroluje činnost, která je zákonem nebo organizačním pořádkem svěřená do jeho působnosti a je součástí jeho řídicí činnosti.

Ředitel krajského úřadu řídí a kontroluje činnost zaměstnanců kraje zařazených do krajského úřadu. Řídí a kontroluje činnost právnických osob, organizačních složek a příspěvkových organizací, které byly zřízeny nebo založeny krajem.

Krajský úřad organizuje kontroly výkonu přenesené působnosti obcí, vyhodnocuje jejich výsledky a předkládá příslušnému ministerstvu, popřípadě vládě, návrhy na potřebná opatření. Krajský úřad kontroluje v potřebném rozsahu a prostředky, které zákon dává k dispozici, činnost orgánů obcí při výkonu přenesené působnosti.

Obce

V systému veřejné správy sehrávají důležitou roli obce, jejichž cílem je zabezpečení komplexního sociálně ekonomického rozvoje obcí a měst. A proto i kontrola realizovaná územní samosprávou má plnit funkci zpětné vazby při správě a řízení měst a obcí, jak vyplývá především ze zákona č. 128/2000 Sb., o obcích, zákona č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů a zákona č. 320/2001 Sb. o finanční kontrole ve veřejné správě.

Kontrolu v působnosti obce vykonává:

Zastupitelstvo obce, které kontroluje plnění všech úloh obce, které vyplývají z její působnosti. Plnění všech obecně závazných vyhlášek a nařízení obce, vybavování stížností, oznámení a petic. Zákonost, účelnost a hospodárnost při nakládání s prostředky a

majetkem obce. Kontrola zastupitelstva obce se vztahuje na všechnu činnost obce jako územního samosprávného celku. Kontrolu uvedených oblastí vykonává zastupitelstvo prostřednictvím rady a výborů.

Rada obce kontroluje plnění úloh vyplývajících z usnesení zastupitelstva obce. Rada obce si může zřídit jako své iniciativní a poradní orgány komise. Rada obce kontroluje plnění úkolů obecním úřadem a komisemi v oblasti samostatné působnosti obce. Přezkoumává rovněž na základě podnětů opatření přijatá obecním úřadem v samostatné působnosti a komisemi.

Starosta obce kontroluje činnost, která je zákonem nebo organizačním pořádkem svěřená do jeho působnosti a je součástí jeho řídicí činnosti. Opatření na odstranění nedostatků určí starosta v rámci své působnosti.

Tajemník obecního úřadu řídí a kontroluje činnost zaměstnanců zařazených do obecního úřadu. Řídí a kontroluje organizační složky obce, pokud zastupitelstvo obce nestanoví jinak.

Finanční a kontrolní výbor. Zastupitelstvo obce může zřídit jako své iniciativní a kontrolní orgány výbory a rada komise. Svá stanoviska a návrhy předkládají výbory a komise zastupitelstvu respektive radě obce. Vždy se zřizuje finanční a kontrolní výbor. Oba výbory jsou nejméně tříčlenné a jejich členy nemohou být starosta, místostarosta, tajemník obecního úřadu ani osoby zabezpečující rozpočtové a účetní práce na obecním úřadu. Finanční výbor provádí kontrolu hospodaření s majetkem obce a finančními prostředky obce a plní další úkoly, jimiž jej pověřilo zastupitelstvo obce. Kontrolní výbor kontroluje plnění usnesení zastupitelstva obce a rady obce. Kontroluje dodržování právních předpisů ostatními výbory a obecním úřadem na úseku samostatné působnosti. Plní i další kontrolní úkoly, jimiž jej pověřilo zastupitelstvo obce.

Naznačenými vybranými aspekty kontrolní činnosti na úrovni územních samosprávných celků se samozřejmě problém veřejné kontroly v obci a v kraji nevyčerpává. Důležitým legislativním dokumentem pro finanční oblast je **zákon č. 320/2001 Sb., o finanční kontrole ve veřejné správě**, ve kterém je definován systém finanční kontroly, jehož podmínky jsou územní samosprávné celky povinny zajišťovat (viz následující kapitoly).

2.4 Dozor nad činností krajů a obcí

Dozor nad obcemi a kraji představuje způsob, kterým stát zjišťuje, zda územní samosprávné celky při výkonu své působnosti respektují legislativu. Dozorovými prostředky jsou oprávnění pozastavovat účinnost nebo výkon nezákonných aktů, podávat žaloby nebo návrhy na jejich zrušení soudům, případně tyto akty přímo rušit. Dozor je vykonáván následně.

Dozoru podléhají obecně závazné vyhlášky obcí a krajů vydávané v samostatné působnosti a nařízení vydávaná v přenesené působnosti. Dále pak usnesení, rozhodnutí a jiná podobná opatření orgánů územních samosprávných celků v samostatné a přenesené působnosti. Dozorovou činnost realizuje MV ČR vzhledem k samostatné působnosti krajů a obcí. Ostatní ministerstva a jiné ústřední správní úřady vůči přenesené působnosti krajů (a hlavnímu městu Praha) a krajské úřady vůči přenesené působnosti obcí.

Legislativní východiska dozorové činnosti představují především zákon o obcích, zákon o krajích a zákon o hlavním městě Praze. Na ústavní úrovni se dozorová činnost opírá o Ústavu, která kodifikuje podmínky zásahu státu do činnosti krajů a obcí. Působnost na úseku dozoru je

dále upravena zákonem o Ústavním soudu, který umožňuje MV ČR podávat Ústavnímu soudu návrhy na zrušení právních předpisů obcí, krajů a hlavního města Prahy.

Shrnutí kapitoly

Kontrolní systém České republiky se svým institucionálním pojetím a charakteristikou poslání a cílů jednotlivých kontrolních institucí podobá systému obdobnému ve všech zemích EU. Charakteristika jak základních státních institucí, tak vybraných institucí působících ve veřejné správě s posláním inspekce, dozoru a zkušebnictví a rovněž systémy mající územní charakter jsou uvedeny jen informativně, protože podrobné poslání a cíle jsou k dispozici na internetových stránkách popisovaných institucí, krajů a obcí, na vyžádání v jejich tiskových útvarech (v rámci možností, které vymezuje zákon č. 106/1999 Sb., o svobodném přístupu k informacím v platném znění) a v platné legislativě.

Kontrolní otázky

1. Zamyslete se, vyhledejte internetové stránky ministerstev a identifikujte alespoň další tři kontrolní instituce.
2. Může Nejvyšší kontrolní úřad kontrolovat Českou národní banku?
3. Má Ministerstvo zdravotnictví ČR k dispozici ještě jiný kontrolní orgán, než Český inspektorát lázní a zříděl? Když ano, co kontroluje a dozoruje?
4. Charakterizujte postavení zákona o kontrole v kontrolním systému ČR.
5. Liší se postavení hejtmána kraje a starosty obce v kontrolním systému obecně? Když ano, v čem?
6. Uveďte alespoň dva případy, kdy jste se jako občan podílel na kontrole v rámci kraje nebo obce?

Základní literatura

REKTOŘÍK, J., ŠELEŠOVSKÝ, J. A KOL. *Kontrolní systémy veřejného sektoru a veřejné správy*. Praha: Ekopress 2003

Doporučená literatura

NEMEC, J., OCHRANA, F., PAVEL, J., ŠAGÁT, V. *Kontrola ve veřejné správě*. Praha: Wolters Kluwer 2010

Relevantní legislativa

www stránky kontrolních, inspekčních a dozorových institucí, krajů a obcí, včetně zpráv jejich tiskových útvarů a informačních materiálů

Zákon č. 255/2014 Sb., o kontrole (kontrolní řád)

3. Systém finanční kontroly ve veřejné správě

Cíl kapitoly

Získat podrobné informace o specifickém kontrolním nástroji ve veřejné správě a veřejném sektoru, o jeho filozofii, zaměření a realizaci. Docílit, aby student dokázal smysluplně popsat fungování tohoto kontrolního nástroje v dané instituci (organizaci) a získal schopnosti pro jeho používání. Jde o cíle na první pohled obtížné, ale s využitím legislativy (zákon, doprovodná vyhláška, vzory kontrolních systémů ve vybraných institucích, poznatky z praxe) dosažitelné.

3.1 Třístupňová organizační struktura finanční kontroly

Zákon o finanční kontrole ve veřejné správě se zaměřuje na generaci komplexního vertikálního a horizontálního systému finanční kontroly jako nedílné součásti řízení na všech stupních veřejné správy. Dále na jednotné metodické řízení finanční kontroly v celé veřejné správě, vytvoření právních a institucionálních podmínek pro zajištění finanční kontroly a prostředků poskytnutých České republice ze zahraničí a řešení oprávnění kontrolních orgánů mezinárodních organizací pro provádění finanční kontroly v souladu s uzavřenými mezinárodními smlouvami. A dále na prohloubení provádění předběžné, průběžné a následné finanční kontroly v působnosti řídicích struktur (finančního a ostatního managementu veřejné správy a organizací veřejného sektoru) a kontroly systému řídicí (manažerské) finanční kontroly nezávislými specializovanými útvary včetně zajištění vzájemné spolupráce a výměny informací. Zákon byl několikrát novelizován. Hlavním cílem novelizace zákonem č. 298/2007 Sb. bylo stanovení právního rámce pro čerpání finančních prostředků z příslušných fondů EU v programovém období let 2007 – 2013, tak aby splňoval požadavky Evropské komise na nastavení řídicího a kontrolního systému čerpání těchto prostředků. Nejvýraznějším rysem novely je doplnění (rozšíření) veřejnosprávní kontroly o audit podle přímo použitelných předpisů EU. Již několik let je v legislativním procesu nový zákon, který bude pravděpodobně účinný v roce 2018.

Zapamatujte si!

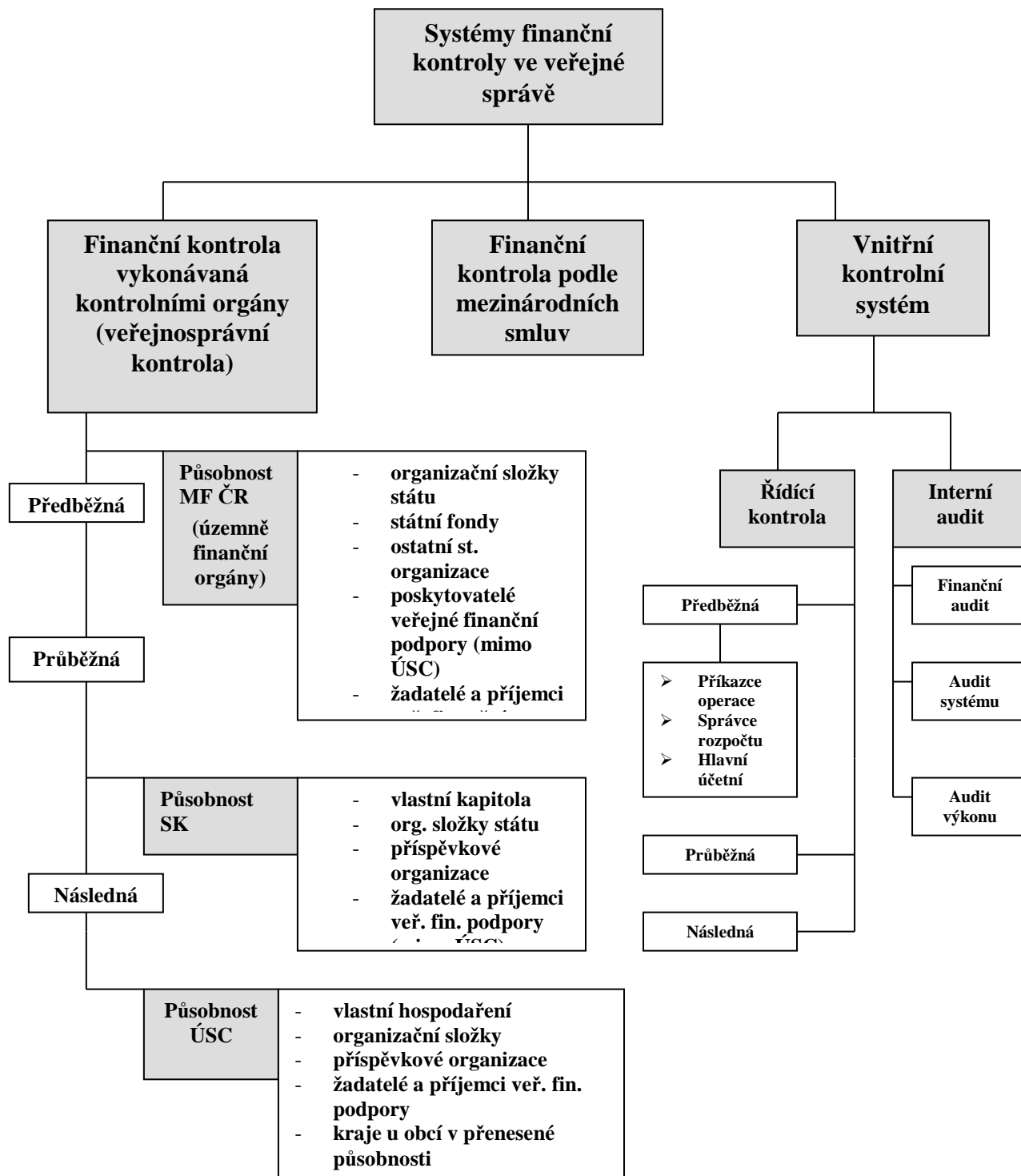
Do zákona jsou promítnuty obecné principy právních předpisů EU, které vyžadují, aby finanční prostředky byly využívány hospodárně, efektivně a účelně. **Hospodárnost** se v zákoně definuje jako takové použití veřejných prostředků k zajištění stanovených úkolů s co nejnižším vynaložením těchto prostředků, a to při dodržení odpovídající kvality plněných úkolů. **Efektivností** se rozumí takové použití veřejných prostředků, kterým se dosáhne nejvýše možného rozsahu, kvality a přínosu plněných úkolů ve srovnání s objemem prostředků vynaložených na jejich plnění. **Účelnost** se vymezuje jako takové použití veřejných prostředků, které zajistí optimální míru dosažení cílů při plnění stanovených úkolů.

Zákonem je zakotvena spolupráce národních kontrolních orgánů s kontrolními orgány EU, včetně realizace finanční kontroly na místě. Současně při přípravě zákona byly respektovány záměry programu vlády **boje proti korupci**, za zvýšení ochrany veřejných prostředků při zajišťování úkolů veřejného zájmu.

Pozor!

Podrobně je systém finanční kontroly ve veřejné správě zobrazen na následujícím obrázku, kterému musíte při využití ustanovení zákona a vyhlášky dokonale rozumět!

Obrázek 3.1 Systém finanční kontroly ve veřejné správě



Pramen: Rektořík, J., Šelešovský, J. a kol. Kontrolní systémy ve veřejném sektoru a veřejné správě. Praha:Ekopress 2003.

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

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

Uvedené kontrolní stupně uskutečňují a pokrývají finanční kontrolu v celém toku veřejných financí, tj. od jejich zdrojů až po konečnou realizaci. Zákon pak konkrétně stanoví předmět, hlavní cíle, zásady uspořádání a rozsah finanční kontroly vykonávané mezi orgány veřejné správy, mezi orgány veřejné správy a žadateli nebo příjemci veřejné finanční podpory a uvnitř orgánů veřejné správy.

3.2 Veřejnosprávní kontrola

Finanční kontrolu metodicky řídí a koordinuje **Ministerstvo financí ČR** (dále jen ministerstvo) jako ústřední správní úřad pro výkon finanční kontroly ve veřejné správě⁵. Ministerstvo má k dispozici příslušný aparát, jako jsou územně finanční orgány. Ministerstvo a územní finanční orgány vykonávají **veřejnosprávní kontrolu** u organizačních složek státu, státních fondů a u ostatních státních organizací, s výjimkou územních samosprávných celků. . U ozbrojených sil, ozbrojených bezpečnostních sborů a u zpravodajských služeb vykonává veřejnosprávní kontrolu pouze Ministerstvo financí. **Správce kapitoly** je odpovědný za hospodaření s prostředky státního rozpočtu a jinými peněžními prostředky státu ve své kapitole.

Územní samosprávné celky vytvořily systém finanční kontroly, kterým zabezpečují finanční kontrolu jak **svého hospodaření, tak i hospodaření svých organizačních složek a příspěvkových organizací ve své působnosti**. Krajské úřady v přenesené působnosti plní kontrolní funkce vůči obcím.

Příklad.

Při výkonu veřejnosprávní kontroly u obcí a jimi zřízených organizací prověřují krajské úřady pouze skutečnosti rozhodné pro poskytnutí prostředků ze státního rozpočtu nebo jiných peněžních prostředků státu, ze státního fondu nebo Národního fondu. Dále pak soulad s právními předpisy, hospodárnost, účelnost a efektivnost 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.

Kontrolní orgány při **předběžné** veřejnosprávní kontrole tak posuzují, **zda plánované a připravované operace odpovídají stanoveným úkolům veřejné správy** a jsou v souladu s

⁵ Na MF ČR byl např. zřízen odbor 17 (Odbor kontrola), odbor 52 (Auditní orgán) a odbor 47 (Centrální harmonizační jednotka).

právními předpisy, schválenými rozpočty, programy, projekty, uzavřenými smlouvami nebo jinými rozhodnutími o nakládání s veřejnými prostředky.

Při **průběžné** veřejnosprávní kontrole hospodaření kontrolovaných osob s veřejnými prostředky kontrolní orgány prověřují zejména, zda tyto osoby dodržují stanovené podmínky a postupy při uskutečňování, vypořádávání a vyúčtování schválených operací. Při **průběžné** veřejnosprávní kontrole hospodaření kontrolovaných osob s veřejnými prostředky kontrolní orgány prověřují zejména, zda tyto osoby dodržují stanovené podmínky a postupy při uskutečňování, vypořádávání a vyúčtování schválených operací. Při **následné** veřejnosprávní kontrole po vyúčtování operací kontrolní orgány 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 skutečným rozhodným pro uskutečnění veřejných příjmů, výdajů a nakládání s veřejnými prostředky.

Veřejnosprávní kontrola se realizuje jak cestou ověřování a analýzy příslušných dokumentů a písemností, tak i kontrolou na místě. Veřejnosprávní kontrola vykonávaná na místě je zahájena předložením písemného pověření kontrolního orgánu kontrolované osobě. Kontrolovaná osoba je povinna na vyžádání kontrolního orgánu předložit výsledky předchozích kontrol. Veřejnosprávní kontrola vykonávaná na místě je ukončena uplynutím lhůty pro podání námitek nebo odvolání nebo dnem doručení rozhodnutí kontrolního orgánu, proti kterému se nelze dále odvolat.

Kontrolní orgány ukládají kontrolovaným osobám opatření k nápravě nebo předávají svá kontrolní zjištění orgánům veřejné správy, které jsou oprávněny uložit kontrolovaným osobám opatření k nápravě. O výsledcích finanční kontroly se podávají zprávy ve stanovených termínech. O závažných zjištěních z vykonaných finančních kontrol **informují kontrolní orgány Ministerstvo financí** nejpozději do 1 měsíce od ukončení finanční kontroly.

Při auditu vykonávaném podle přímo použitelných předpisů Evropských společenství kontrolní orgány posuzují přiměřenost a účinnost systému finanční kontroly a správnost operací. Předmětem tohoto auditu je ověřování účinného fungování řídicího a kontrolního systému a ověřování vykázaných výdajů na vhodném vzorku operací při realizaci programů spolufinancovaných z rozpočtu EU. Při výkonu auditu podle přímo použitelných předpisů Evropských společenství je potřebné přihlédnout k mezinárodně uznávaným auditorským standardům (procesní pravidla pro výkon veřejnosprávní kontroly nejsou totiž vždy v souladu s těmito standardy). Výstupem auditu je auditní zpráva.

3.3 Finanční kontrola podle mezinárodních smluv

Příklad.

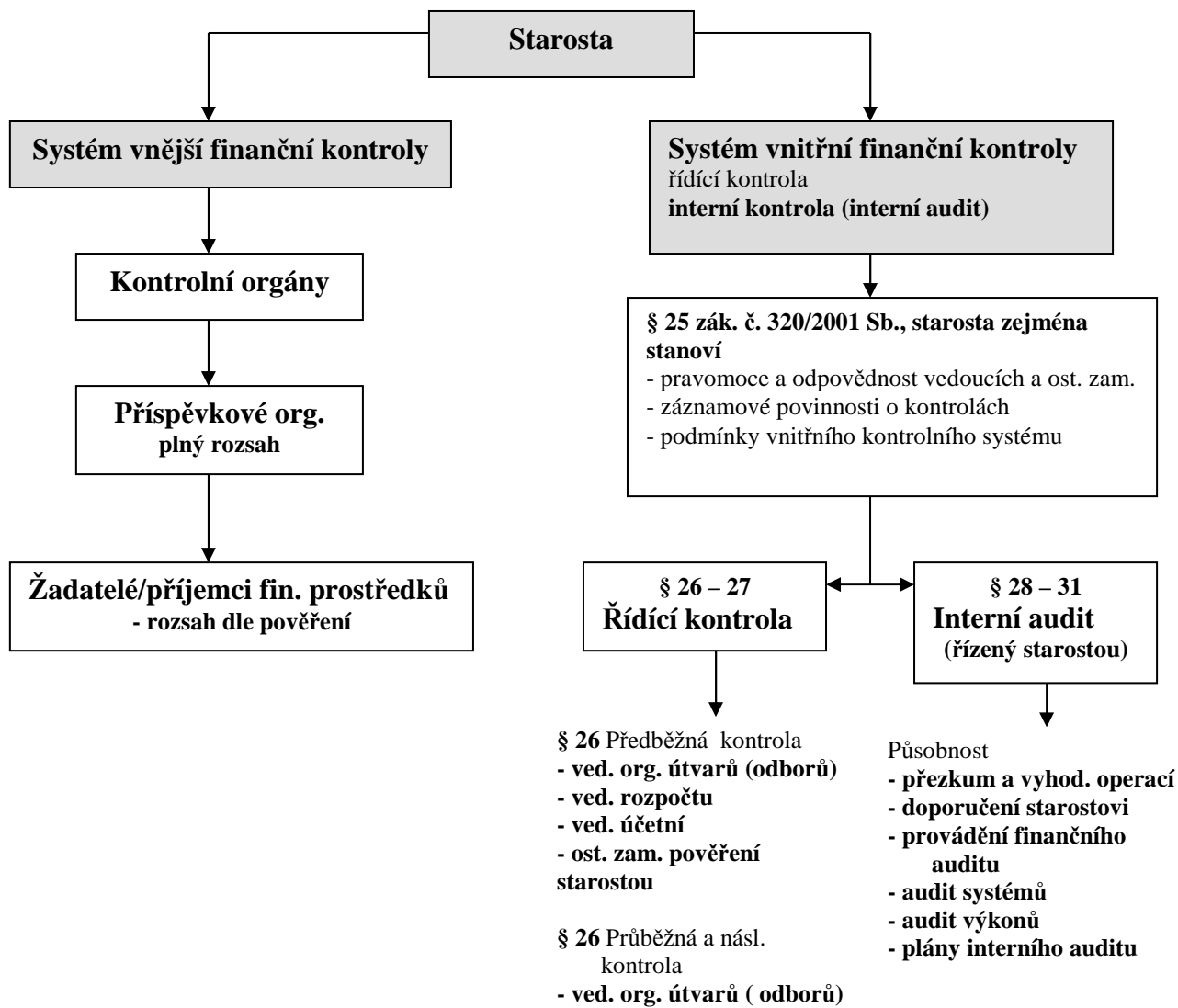
Stanoví-li tak vyhlášená mezinárodní smlouva, kterou je Česká republika vázána (např. NATO) mohou vykonávat mezinárodní organizace svými kontrolními orgány nebo určenými zmocněnci finanční kontrolu. Mezinárodní organizace jsou oprávněny vyžadovat si u orgánů veřejné správy České republiky spolupráci 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 jsou povinny výkon finanční kontroly umožnit.

3.4 Vnitřní kontrolní systém

Zapamatujte si!

Vnitřní kontrolní systém jak je podrobně znázorněn níže na obrázku.

Obrázek 3.2 Příklad vnitřního kontrolního systému obce/města s uplatněním požadavků zákona o finanční kontrole ve veřejné správě



Pramen: Moderní obec 12/2002 str. 34.

Uvnitř orgánu veřejné správy zajišťují předběžnou kontrolu plánovaných a připravovaných operací vedoucí tohoto orgánu nebo vedoucí zaměstnanci jím pověřeni k nakládání s veřejnými prostředky orgánu veřejné správy jako tzv. **příkazci operací**.

Příklady operací viz na obrázku.

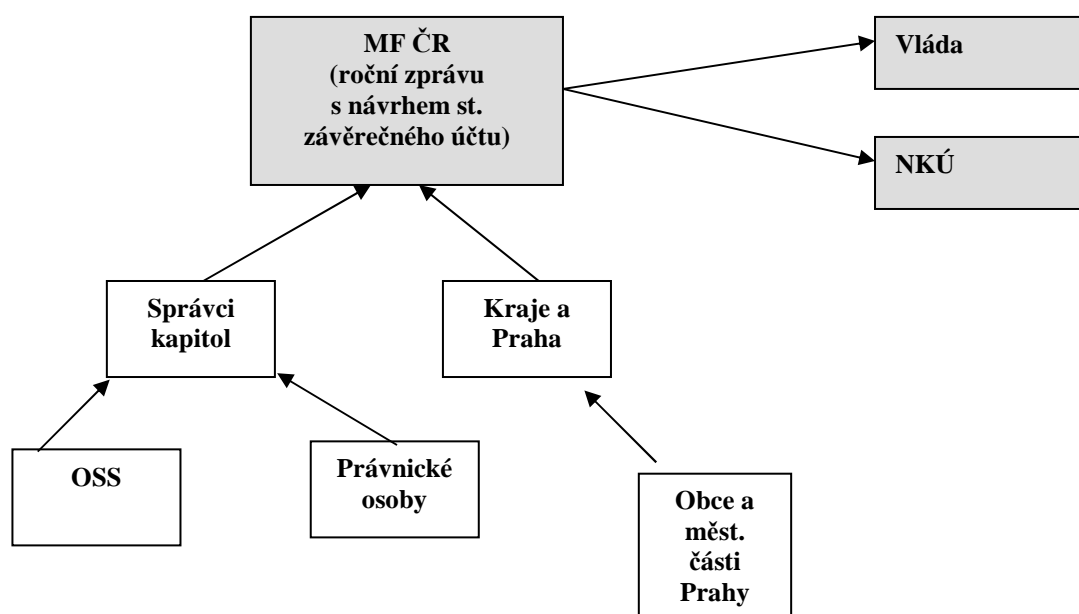
Vedoucí zaměstnanec organizačního útvaru odpovědný za správu rozpočtu orgánu veřejné správy nebo jiný zaměstnanec pověřený k tomu vedoucím tohoto orgánu se označuje jako **správce rozpočtu**. Může se jednat o správce rozpočtu celé instituce nebo může jít o správce části rozpočtu (rozpočtové položky).

Vedoucí zaměstnanec organizačního útvaru odpovědný za vedení účetnictví orgánu veřejné správy nebo jiný zaměstnanec pověřený k tomu vedoucím tohoto orgánu je pak vymezen jako **hlavní účetní**.

3.5 Roční zprávy o výsledcích finančních kontrol

Ministerstvo financí předkládá vládě roční zprávu o výsledcích finančních kontrol spolu s návrhem státního závěrečného účtu. Současně předává tuto zprávu Nejvyššímu kontrolnímu úřadu. Správci rozpočtových kapitol, kteří vykonávají finanční kontrolu a také 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 v územním obvodu příslušného kraje předkládají roční zprávu krajskému úřadu. Zprávy zahrnují též výsledky finančních kontrol příspěvkových organizací v působnosti těchto obcí a u statutárních měst též výsledky finančních kontrol orgánů samosprávy městských obvodů nebo městských částí. Městské části hlavního města Prahy předkládají roční zprávu Magistrátu hlavního města Prahy. Roční zprávy o výsledcích finančních kontrol se předkládají v písemném vyhotovení a v elektronické podobě v termínu do 10. února následujícího roku.

Obrázek 3.3 Systém předkládání výročních zpráv o výsledcích finanční kontroly



Pramen: dtto obr. 3.1.

Shrnutí kapitoly

Systém finanční kontroly ve veřejné správě odpovídá standardům EU a je tvořen třemi základními podsystemy: veřejnosprávní kontrolou (včetně auditu podle přímo použitelných předpisů Evropských společenství), kontrolou vykonávanou podle mezinárodních smluv a vnitřním kontrolním systémem, jehož součástí je interní audit. Všechny subsystémy jsou podrobně popsány a to včetně používaných kontrolních metod a kontrolních postupů. Důležitým prvkem systému finanční kontroly ve veřejné správě je také přesné vymezení kompetencí mezi zodpovědnými pracovníky instituce. Jedná se o příkazce operace, správce rozpočtu a hlavního účetního. V rámci jejich zodpovědnosti je realizována i dopředná kontrola, která by měla zamezit například uzavírání neefektivních smluv, výkon neefektivních operací apod.

Kontrolní otázky

1. Je součástí finanční kontroly i kontrola procesu zadávání veřejných zakázek?
2. Jak se projevuje v zákoně o finanční kontrole pojetí kontroly a druhy kontrol popisované v předcházejícím textu?
3. Je možné sloučení funkcí příkazce operace, správce rozpočtu, případně a hlavního účetního?
4. Jakým způsobem, a s využitím jakých nástrojů je zabezpečena kontrola výkonu finanční kontroly v dané instituci veřejné správy?

Základní literatura

REKTOŘÍK, J., ŠELEŠOVSKÝ J. A KOL. *Kontrolní systémy veřejného sektoru a veřejné správy*. Praha: Ekopress 2003

REKTOŘÍK, J. A KOL. *Ekonomika a řízení odvětví veřejného sektoru*. Vydání druhé. Praha: Ekopress 2007

Doporučená literatura

NEMEC, J., OCHRANA, F., PAVEL, J., ŠAGÁT, V. *Kontrola ve veřejné správě*. Praha: Wolters Kluwer 2010

REKTOŘÍK, J. A KOL. *Organizace neziskového sektoru. Základy ekonomiky, teorie a řízení*. Druhé aktualizované vydání. Praha: Ekopress 2007

Zákon č. 320/2001 Sb., o finanční kontrole ve veřejné správě a doprovodná vyhláška

4. Řídící kontrola

Cíl kapitoly

Cílem kapitoly je osvětlit vnitřní kontrolní systém – řídicí kontrolu, která je významným nástrojem řízení orgánu veřejné správy. Řízení znamená uplatňování všech prostředků (nástrojů, mechanismů) navržených v organizaci ke zdokonalování, vedení, kontrolování a správě jejich různých činností, které mají zajišťovat dosahování cílů organizace, ke kterým byla zřízena. Řídící kontrola má zajistit řádné a efektivní fungování veřejné správy.

4.1 Předmět řídicí kontroly u organizační složky státu nebo příspěvkové organizace

Předmětem řídicí kontroly nemají být jednorázové kontrolní akce, ale je nutno jí chápat jako **nepřetržitý proces**, průběžně vykonávaný v každodenní činnosti **všemi zaměstnanci** na všech úrovních řízení. Hlavním cílem řídicí kontroly je zejména zdokonalovat řádné, hospodárné, účinné a efektivní operace a kvalitní produkty a služby, které patří do působnosti organizace, chránit veškeré zdroje před ztrátami způsobenými plýtváním, poškozováním, špatným řízením, chybami a podvody, dodržovat závazné právní předpisy, vnitřní předpisy a pokyny vedení organizace, vypracovávat a udržovat spolehlivá finanční a manažerská data a řádně zveřejňovat tyto informace v předepsané podobě a včas.

Řídící kontrolní mechanismy by měly být aplikovány přiměřeně podle druhu a velikosti organizace, a jen v nezbytném rozsahu, aby náklady nepřevýšily jejich přínos. V každém orgánu veřejné správy by prvky řídicí kontroly měly navazovat na logické uspořádání a rozhodovací pravomoc jednotlivých vedoucích zaměstnanců orgánu veřejné správy.

Do prvků řídicí kontroly patří především prostředí pro řízení, které zahrnuje organizační strukturu, tj. individuální manažerskou odpovědnost pro rozhodovací činnost a vytváření hlavních zásad organizace a stanovení limitů pravomoci. Dále prvky systému řízení, které by měly obsahovat: oddělení nesouvisejících úkolů, kdy by jediná osoba neměla řídit všechny fáze procesu (operace), delegaci pravomoci, kvalifikaci a odbornost zaměstnanců v organizaci, přiměřenou úroveň pravomoci a odpovědnosti, schopnost vysledovat každou operaci ke každému odpovědnému zaměstnanci, reálnost zdrojů a času pro plnění úkolů, supervize zaměstnanců a přiměřená prověrka práce, hlavní zásady a postupy činnosti, zda jsou dobře zdokumentovány a popisují rozsah funkce, jejich činností a vzájemné vztahy k ostatním úsekům, externí vlivy na základě zákonů a dalších právních předpisů, rozhodnutí, smluv, konkurenčního prostředí apod.

Dále pak manuální a automatizované systémy, kdy zpracování, přenos, úschova (zálohování) a přenos informací obsahuje systémový software, aplikační systémy (hlavní, provozní apod.), systémy konečného uživatele a systémy útvarů. Kromě toho postupy pro řízení a kontrolu, které sledují mechanismy základních informačních systémů (mechanismus: automatizovaných informací, fyzické a logické ochrany, programy změn, systémové zdokonalování, nástrojů telekomunikace), aplikační nástroje, opatření a mechanismy, které slouží k zajišťování schvalovaného, přesného a kompetentního zpracování operací od počátku až do konce všech procesů.

Vymezení finanční kontroly včetně její organizace u organizační složky státu, u územního samosprávného celku, a také u příspěvkové organizace zřízené organizační složkou státu a u příspěvkové organizace zřízené územním samosprávným celkem je upraveno v zákoně o finanční kontrole, kdy finanční kontrola vykonávaná podle tohoto zákona je součástí systému finančního řízení, zabezpečujícího hospodaření s veřejnými prostředky.

Vnitřní kontrolní systém v orgánech veřejné správy (zejména řídicí kontrola) slouží k včasnému a spolehlivému informování vedoucích orgánů veřejné správy o nakládání s veřejnými prostředky k zajištění hospodárného, efektivního a účelného výkonu veřejné správy v souladu se stanovenými úkoly, vymezenými ve zvláštním právním předpise, statutu organizace nebo zakládající listině. Za fungování (funkčnost) systému finančních kontrol odpovídá vedoucí organizace nebo statutární orgán příspěvkové organizace.

Správce kapitoly státního rozpočtu je povinen vytvořit systém finanční kontroly, kterým zajistí finanční kontrolu jak svého hospodaření, tak i hospodaření organizačních složek státu a příspěvkových organizací ve své působnosti. Současně zajistí prověřování přiměřenosti a účinnosti tohoto systému a pravidelně, nejméně jednou ročně, jeho hodnocení.

Územní samosprávný celek je povinen vytvořit systém finanční kontroly, kterým zajistí finanční kontrolu jak svého hospodaření, tak i hospodaření organizačních složek a příspěvkových organizací ve své působnosti. Současně zajistí prověřování přiměřenosti a účinnosti tohoto systému a pravidelně, nejméně jednou ročně, jeho hodnocení.

Předmětem finanční kontroly v příspěvkové organizaci jsou veškeré veřejné finanční prostředky, se kterými organizace hospodaří. Jedná se o výnosy a náklady vlastního rozpočtu v činnosti hlavní (vlastní) a doplňkové nebo jiné (podle druhu příspěvkové organizace). V podmínkách příspěvkové organizace to jsou zejména výnosy z hlavní (vlastní) činnosti, příspěvek ze státního rozpočtu nebo rozpočtu územního samosprávného celku, dotace ze státního rozpočtu nebo z rozpočtu územního samosprávného celku, prostředky poskytnuté ze státního rozpočtu nebo poskytnuté ze státních fondů, inkasované sankční platby, úroky z vkladů. Dále jsou to výnosy z doplňkové činnosti (nebo jiné), a to z pronájmů bytových a nebytových prostor, hmotného a nehmotného majetku, reklamní činnosti apod. Předmětem finanční kontroly jsou rovněž finanční prostředky poskytnuté z prostředků Evropské unie prostřednictvím Národního fondu nebo finanční prostředky poskytnuté na základě mezinárodních smluv.

Dále jsou předmětem finanční kontroly náklady na materiál (například spotřeba potravin v kuchyních školských zařízení), plyn, vodu, elektrickou energii, služby (například náklady na telefony, právní, ekonomické a jiné služby), cestovné (například náhrady za uskutečněné služební cesty), mzdové náklady (prostředky na mzdy nebo na platy), investiční náklady, náklady na opravy a udržování, odpisy dlouhodobého majetku.

Do předmětu finanční kontroly patří rovněž kontrola nakládání a kontrola hospodaření s majetkem svěřeným příspěvkové organizaci ze strany územního samosprávného celku nebo kontrola majetku České republiky, se kterým hospodaří státní příspěvková organizace. U hmotného majetku se jedná např. o kontrolu správného zařazení majetku do jednotlivých druhů majetku podle směrné účtové osnovy, správné stanovení jeho pořizovací ceny, kontrolu správného financování majetku v případě rekonstrukcí a přestaveb, kontrolu zaúčtování technického zhodnocení majetku, postupy tvorby a použití opravných položek, postupy odepisování, postupy tvorby a použití rezerv, kontrolu peněžních prostředků, cenin, sbírek

apod. U nehmotného majetku je to kontrola hospodaření s majetkovými právy, např. autorskými právy, ochrannými známkami, kontrola pořizování software apod. Důležitou činností na úseku finanční kontroly hospodaření s majetkem je inventarizace majetku a závazků, rozsah a způsob vypořádání inventarizačních rozdílů. Rovněž do předmětu finanční kontroly patří způsob zadávání veřejných zakázek.

Uvedené finanční kontroly zajišťuje vnitřní kontrolní systém příspěvkové organizace. Za funkčnost vnitřního kontrolního systému příspěvkové organizace je odpovědný vedoucí organizace. Vedoucí organizace může přenést část svých pravomocí na podřízené vedoucí zaměstnance. V rámci vnitřního kontrolního systému pak kontroluje, jakým způsobem tito zaměstnanci zabezpečují plnění svěřených úkolů. Jedná se o řídicí finanční kontrolu (dále jen "řídicí kontrola"), která tvoří nedílnou součást vnitřního řízení organizace. Kromě řídicí kontroly prováděné vedoucími zaměstnanci může vedoucí organizace zřídit odborný útvar (popřípadě pověřit zaměstnance) k provádění kontroly v rámci řízení, který bude provádět zejména následné řídicí kontroly, včetně hodnocení vnitřního kontrolního systému organizace, přezkoumání a vyhodnocování vybraných finančních operací dle pokynu vedoucích zaměstnanců.

4.2 Rizika v činnosti organizace

Při hospodaření organizace nebo příspěvkové organizace se mohou vyskytovat zvýšená rizika (mapa rizik) jak v oblasti vlastní činnosti, tak i v oblasti řízení organizace. V oblasti vlastní činnosti příspěvkové organizace se jedná zejména o **možná rizika na úseku**:

- zadávání veřejných zakázek,
- hospodaření s pohledávkami z hlediska jejich včasného vymáhání a uplatňování všech kroků zejména právních při jejich vymáhání,
- hospodaření se závazky z hlediska včasnosti úhrady z cíle zamezit placení penále za pozdní úhrady, a tím i zvyšování nákladů (výdajů) organizace,
- dosahování příjmů z hlavní (vlastní) činnosti - daňové příjmy (například poplatky ze psů, ze záboru veřejného prostranství, z využívání prostranství pro komerční nepovolené reklamy),
- dosahování příjmů z hlavní (vlastní) činnosti nebo doplňkové či jiné činnosti (podle druhu příspěvkové organizace) - příjmů z reklam a služeb (například kopírování) vykazovaných do hlavní činnosti, nájemné z bytů a z nebytových prostor - stanovené nízké nájemné, neuplatňování valorizace nájemného, poplatků z prodlení apod.,
- prodeje majetku, kdy je stanovena nízká prodejní cena,
- výdajů na hlavní činnost z hlediska hospodárnosti a průkaznosti (například nedoložené soupisy prací nebo materiálu u faktur, fiktivní faktury),
- nákladů na zdaňovanou činnost, kdy může docházet k chybně zahrnovaným výdajům na opravy objektů, které nejsou komerčně využívány, do zdaňované činnosti (budova úřadu, školy apod.),
- oceňování majetku v účetnictví,
- uplatňování výše odpisů,
- uplatňování zůstatkové ceny dlouhodobého majetku do nákladů zdaňované činnosti,
- investic hrazených ze zdaňované činnosti,
- tvorby zákonných rezerv, kdy jsou chybně vytvářeny i na investice místo na opravy a udržování; nebo jsou chybně vytvářeny na komerčně nevyužívané objekty,
- dodržování okamžiku účetního případu, tzv. časová souvislost hospodářského a účetního případu; časové rozlišení apod.,

- zařazování zaměstnanců nebo úředníků do platových tříd, vyplácení příplatků za vedení bez obsazení útvaru (oddělení apod.).

V oblasti **vlastní činnosti organizace** se jedná o možná rizika na úseku ověření náležitostí zadávání veřejných zakázek, správného použití prostředků státního rozpočtu, kvality sestavení rozpočtu, dodržování závazných ukazatelů rozpočtu, čerpání běžných výdajů, čerpání kapitálových výdajů, použití dotací, sledování hlediska hospodárnosti, efektivnosti a účelnosti při výkonu veřejné správy stanovenými právními předpisy nebo stanovenými dopředu vedoucím organizace, plnění stanovených příjmů.

Dále pak **adekvátního použití dotací**, u financování reprodukce majetku se zaměřením na správnost postupu příjemců dotace v souladu s vyhláškou o účasti státního rozpočtu na financování programů reprodukce majetku, náležitosti registračního listu, náležitosti rozhodnutí, plnění závazných ukazatelů stanovených v rozhodnutí (popř. ve smlouvě), plnění závazných ekonomických, časových a finančních parametrů akce, plnění podmínek použití vlastních prostředků stanovených formou spoluúčasti příjemce dotace, hospodaření s majetkem státu.

Při plnění povinností stanovených **zákonem o účetnictví** se jedná o to, zda účetní závěrka sestavená na základě účetnictví podává věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky, zda obsah položek účetní závěrky odpovídá skutečnému stavu, použití účetních metod, správnost vykazování informací v příloze v účetní závěrce, správnost účtování o aktivech a pasivech, o finančních prostředcích státního rozpočtu a finančních prostředcích rozpočtů územních samosprávných celků, o nákladech a výnosech, dodržování směrné účtové osnovy, zjišťování skutečného stavu veškerého majetku a závazků inventarizací, průkaznost účetních dokladů apod.

V oblasti řízení organizace a příspěvkové organizace patří mezi **rizikové oblasti** např.: účinnost vnitřního kontrolního systému, zda včas reaguje a signalizuje riziková místa, nastavení kompetencí vedoucích zaměstnanců a jejich organizační schopnosti, úplnost a schopnost managementu, velikost organizace, popř. útvaru (celkový obrát, aktiva), četnost změn v účetním systému, komplexnost, složitost nebo nepravidelnost operací, změny u odpovědných vedoucích zaměstnanců, likvidita aktiv, mění se ekonomické podmínky organizace (útvaru, pokud má odvozený rozpočet), neúměrný růst organizace, rozsah počítačového zpracování údajů (popř. jeho absence), mění se požadavky na vedení organizace k dosahování cílů, rozsah regulace ekonomiky vládou (ÚSC), úroveň zaměstnanecké morálky, vystavení politickému vlivu apod.

4.3 Vymezení působnosti řídicí kontroly

Řídicí kontrola je zabezpečována všemi vedoucími zaměstnanci jako součást systému řízení a kontroly v rámci činnosti, která je organizací zajišťována na základě zvláštního právního předpisu, zřizovací listiny nebo statutu. Součástí této řídicí kontroly je i hodnocení efektivnosti, účelnosti a hospodárnosti činnosti organizace, které nemusí přímo souviset s finančním řízením.

Řídicí kontrola je v organizaci prováděna při přípravě finančních operací před jejich schválením (předběžná řídicí kontrola), při průběžném sledování uskutečňovaných operací až do jejich konečného vypořádání (průběžná řídicí kontrola), vyúčtování a při následném prověření vybraných operací v rámci hodnocení dosažených výsledků a správnosti

hospodaření (následná řídicí kontrola). Vedoucími zaměstnanci, kteří plní v organizaci kontrolní funkce na úseku řídicí kontroly jako součást finančního řízení, jsou příkazce operací, správce rozpočtu, hlavní účetní a ostatní vedoucí zaměstnanci.

Příkazce operace rozhoduje o uskutečnění (provedení) operace. Je jím vedoucí zaměstnanec (vedoucí organizace nebo jím pověřený zaměstnanec), který nárokuje zařazení příslušných finančních prostředků do rozpočtu organizace, provádí zadání veřejné zakázky včetně zajištění kontrolního rozpočtu před zadáním zakázky podle zvláštního právního předpisu, případně zadává objednávku, podepisuje smlouvy, schvaluje cenu dodávky, popřípadě jím pověřený zaměstnanec ověřuje, zda fakturovaná cena materiálu nebo služby odpovídá ceně předem smlouvené, zda souhlasí množství a kvalita dodaného materiálu nebo služby, a schvaluje provedení úhrady faktury, tj. zaplacení atd.

Funkci **správce rozpočtu** vykonává odpovědný zaměstnanec organizace odpovědný za správu rozpočtu, případně i jiný zaměstnanec, pověřený vedoucím organizace. Při své činnosti potvrzuje, že operace byla rozpočtována, že úhrada operace je provedena z položky, ve které byla rozpočtována, že nedošlo k překročení rozpočtu, finančního plánu apod.

Hlavní účetní je vždy zaměstnanec organizace, který je spoluodpovědný za vedení účetnictví organizace. Zajišťuje správnost zaúčtování účetních případů na příslušné účty, a aby bylo účtováno o stavu a pohybu majetku a jiných aktiv, závazků a pasiv, dále o nákladech a výnosech a o výsledku hospodaření.

U **malých organizací** a u organizací s jednoduchými finančními toky lze sloučit funkce správce rozpočtu a hlavního účetního a tyto činnosti může vykonávat jeden zaměstnanec. V tomto případě příslušný zaměstnanec potvrzuje danou operaci nejdříve jako správce rozpočtu a až následně jako hlavní účetní. Činnosti správce rozpočtu nebo hlavního účetního však nelze slučovat s činností příkazce operace. Každou finanční operaci musí schvalovat, tj. kontrolovat alespoň dva zaměstnanci organizace. Toto ustanovení platí i v případě, že účetnictví organizace je prováděno externí firmou nebo na základě dohod (u menších příspěvkových organizací).

K tomu, aby odpovědní zaměstnanci organizace mohli řádně vykonávat uvedené funkce, je třeba, aby vedoucí organizace zabezpečil tok informací mezi těmito zaměstnanci vydáním interních pokynů (například oběhu účetních dokladů), kde bude stanoveno kdo, kdy a co u operace kontroluje, kdo potvrzuje formální a věcnou správnost operace, a za co odpovídá jak z hlediska kontroly prováděné činnosti, tak z hlediska finančního objemu schvalované operace. Pravomoci a odpovědnosti vedoucích a ostatních zaměstnanců při zabezpečování řídicí kontroly jsou obvykle zapracovány do jejich funkčních (popř. pracovních) náplní nebo jiné vnitřní normy.

Předběžná řídicí kontrola zahrnuje kontrolu činností předcházejících vlastní operaci. V případě zjištění nedostatků se tyto operace pozastaví až do doby, kdy dojde k úplnému odstranění těchto nedostatků. Při předběžné řídicí kontrole se uplatňují zejména schvalovací postupy, jejichž výsledkem je schválení operace. Uvnitř organizace předběžnou řídicí kontrolu zajišťují v rámci své působnosti:

Příkazce operace: rozhoduje o uskutečnění operace; při výkonu předběžné finanční kontroly uplatňuje zejména schvalovací postupy, které zajišťují prověření nezbytnosti uskutečnění připravované operace pro plnění stanovených úkolů, věcné správnosti a úplnosti podkladů

k připravované operaci, dodržení kritérií hospodárnosti, efektivnosti a účelnosti, souladu operace s právními předpisy, rizik, která se v průběhu uskutečňování operace mohou vyskytnout, a stanovení případných opatření k jejich odstranění nebo zmírnění.

Jedná se zejména o kontrolu dodržování všech předepsaných úkonů při zadávání veřejné zakázky (od zpracování předběžného rozpočtu, zveřejnění v Obchodním věstníku, přes činnost komise pro otevírání obálek, činnost výběrové komise, výběr dodavatele, až po zveřejnění výsledků na centrální adrese a zpracování podkladů pro uzavření smlouvy); Příkazce operace potvrdí svým podpisem na příslušném dokladu (např. objednávka, smlouva, požadavek) oprávněnost, nezbytnost a správnost připravované operace; dále provádí výběrovým způsobem řídicí kontrolu u zaměstnanců organizace, na které přenesl část svých práv a povinností.

Správce rozpočtu: potvrzuje, že operace je rozpočtována, že smluvní nebo dohodnutá cena je pokryta rozpočtem, a že úhradu operace bude možno provést z účtu, z něhož bylo čerpání rozpočtováno. Správce rozpočtu zaměří schvalovací postup na dodržení: pravidel pro čerpání rozpočtu a dalších právních předpisů a vnitřních předpisů organizace, rozsahu oprávnění příkazce operace a porovnání jeho podpisu s podpisovým vzorem, schváleného, případně upraveného rozpočtu, jeho rozpisu a závazných ukazatelů, souladu operace se schválenými programy, projekty nebo jinými rozhodnutími o nakládání s veřejnými prostředky.

Shledá-li správce rozpočtu na připravované operaci nedostatky, pozastaví ji a písemně vyrozumí příkazce operace; vyrozumění musí obsahovat důvody pozastavení, případně další zdůvodnění stanoviska správce rozpočtu; operaci lze uskutečnit až po odstranění nedostatků.

Hlavní účetní předběžnou řídicí kontrolu uplatňuje např. při přípravě sestavování rozpočtu tím, že prověřuje, zda jednotlivé plánované akce jsou v rozpočtu (finančním plánu) správně zařazeny; při výkonu předběžné řídicí kontroly hlavní účetní zaměří schvalovací postup na prověření: úplnosti a správnosti předaných podkladů pro účely splnění požadavků stanovených zvláštním právním předpisem, rozsahu oprávnění příkazce operace a správce rozpočtu a porovnání jejich podpisů s podpisovými vzory, zda výše výdajů souhlasí s rozpočtem a jsou čerpány ze správných zdrojů.

Před zaúčtováním operace zkontroluje hlavní účetní, zda u operace byla provedena předepsaná kontrola příslušným příkazcem operace a správcem rozpočtu a je-li možno ji zaúčtovat v souladu se schválenými účetními standardy, účtovými rozvrhy a postupy účtování. Shledá-li hlavní účetní nedostatky v dokladech, pozastaví operaci a písemně vyrozumí příkazce operace. Toto vyrozumění musí obsahovat důvody pozastavení, případně další zdůvodnění stanoviska hlavního účetního. Operaci lze uskutečnit až po odstranění nedostatků.

Předběžná řídicí kontrola se uplatňuje především v procesu plánování a přípravy rozpočtu organizace. Jedná se o kontrolu oprávněnosti jednotlivých budoucích výnosů a nákladů, popřípadě budoucích výdajů a příjmů. Při sestavování rozpočtu se na straně nákladové jedná například o plánování materiálních nákladů, nákladů na služby, nákladů nevýrobní povahy. Na straně výnosů se jedná o plánování například tržeb z vlastní výroby, tržeb z prodeje služeb, rovněž tak tržeb z prodeje movitého majetku, tržeb z pronájmu nebytových prostor a pozemků.

V předběžné řídicí kontrole se prověřuje oprávněnost jednotlivých operací z hlediska správnosti a úplnosti podkladových materiálů. Dalšími činnostmi, kde se uplatňuje předběžná řídicí kontrola, jsou postupy, které předcházejí úkonu, kterým vzniká organizaci závazek nebo pohledávka (například při nákupu osobního automobilu, se předem prověřují jeho technickoekonomické parametry, vybavenost příslušenstvím, životnost, ale také potřebnost, účelnost pořízení, využitelnost). Předběžná řídicí kontrola v oblasti příjmů se uplatňuje například při přípravě nájemních smluv, kde se v rámci průběžné kontroly sleduje, zda nájemní smlouva na pronájem nebytových prostor nebo pronájem pozemků obsahuje stanovení přiměřené ceny za pronájem a současně obsahuje ustanovení o možnosti úpravy nájemného v závislosti na růstu inflace, o možnosti uplatnění předem stanovených sankcí v případě opožděných úhrad nájemného, o možnosti vypovězení smlouvy apod.

Průběžná řídicí kontrola je kontrola činností v průběhu operace, která zajišťuje úplný a přesný průběh operací v návaznosti na předem dohodnuté smluvní či jiné podmínky, až do jejich konečného vypořádání a vyúčtování. Při jejím výkonu se uplatňují zejména hodnotící, kontrolní a revizní postupy.

Kontrolní postup před úhradou závazku nebo uplatněním nároku organizace zahrnuje prověření dílčí operace včetně úplnosti podkladů a její schválení v odpovědnosti příkazce operace. Dále se jedná o prověření podkladů předaných příkazcem operace k dílčí fakturaci a provedení kontroly správcem rozpočtu a hlavním účetním. Zahrnuje i kontrolní postupy při prověřování dokumentace a sestavování účetních a statistických výkazů, hlášení a zpráv vyhotovovaných v průběhu finančních operací. Průběžná řídicí kontrola například i sleduje plnění opatření přijatých k odstranění nedostatků nebo zjištěných rizik.

Průběžná řídicí kontrola se uplatňuje při sestavování statistických výkazů, hlášení a zpráv, pomocí kterých se vyhodnocují trendy, ze kterých jsou pak vyvozovány závěry a předpoklady, zda organizace splní stanovené úkoly nebo se od stanovených úkolů odchyluje. Na základě těchto zjištění jsou pak přijímána opatření k zajištění požadovaného vývoje hospodaření organizace.

Příkazce operace při průběžné řídicí kontrole prověřuje, jak zaměstnanci příslušných útvarů organizace nebo pověření zaměstnanci organizace zajišťují přímé uskutečňování operací při hospodaření s veřejnými prostředky. Uplatnění průběžné řídicí kontroly se realizuje prostřednictvím jím pověřených vedoucích zaměstnanců např. při kontrolních dnech u stavebních investičních akcí, při posuzování správnosti výše fakturovaných částek, při úhradě záloh nebo dílčích plnění, kontrole termínů plnění jednotlivých etap operací v návaznosti na uplatňování sankcí a smluvních pokut, zda jsou v činnosti organizace dosahovány v průběhu roku plánované výnosy nebo příjmy, zda mzdy (platy) a odměny jsou přiznány a vypláceny v souladu s právními předpisy a vnitřními předpisy organizace.

Správce rozpočtu organizace provádí průběžnou kontrolu čerpání rozpočtových prostředků v plánovaných termínech (například měsíčně) při průběžné řídicí kontrole plnění a čerpání rozpočtu, dále při předkládání změn rozpočtu, realizaci rozpočtových opatření, změn finančního plánu z hlediska včasnosti a důvodnosti.

Hlavní účetní provádí průběžnou řídicí kontrolu při účtování jednotlivých dílčích finančních operací. Kontroluje zejména, zda při účtování jednotlivých finančních operací (v případě dílčích plnění, celkové i jednotlivé akce) jsou dodržovány platební nebo splátkové kalendáře, zda doklady předložené k zaúčtování mají všechny předepsané náležitosti a zda jsou

schváleny odpovědnými příkazci operací a správci rozpočtu. V oblasti výnosů (příjmů) se jedná např. o dodržování splátkových kalendářů při splácení pohledávek za dlužné nájemné, při splácení návratné finanční výpomoci, splátek apod.

Následná řídicí kontrola zahrnuje kontrolu po ukončení a následném vyúčtování finančních operací. Cílem je zjistit, zda údaje o hospodaření s veřejnými prostředky uvedené v účetnictví, údaje uvedené ve výkazech o hospodaření a údaje uvedené v evidenci majetku věrně zobrazují zdroje, stav a pohyb veřejných finančních prostředků a zda tyto údaje odpovídají skutečnostem rozhodným při hospodaření s veřejnými finančními prostředky (popř. měsíční výkazy, hlášení, statistiky).

Následná řídicí kontrola ověřuje, zda přezkoumávaná operace byla uskutečněna v souladu s právním předpisem², v částkách schválených rozpočty, v souladu s uzavřenými smlouvami, a zda operace byla zaúčtována v souladu s účetními předpisy, směrné účtové osnovy a účetními metodami. Dále se ověřuje, zda byly dosaženy optimální výnosy nebo příjmy. Rovněž se ověřuje, zda náklady nebo výdaje byly vynaloženy hospodárně, efektivně a účelně, např. zda pořízený majetek a služby byly pořízeny za finanční prostředky zahrnuté v rozpočtu organizace, zda dosahují předpokládaných parametrů, zda jsou efektivně využívány a zda jejich pořízení je přínosem pro činnost organizace. V oblasti mzdových a ostatních nákladů se prověřuje správnost vyplacených mezd, odměn vyplacených na základě dohod o provedení práce a dohod o pracovní činnosti.

V oblasti výnosů nebo příjmů může být následná řídicí kontrola zaměřena na prověření toho, zda bylo dosaženo plánovaných výnosů nebo příjmů a jaké byly příčiny případných odchylek, na kontroly dodržení stanovených postupů při vymáhání pohledávek včetně posouzení a vyhodnocení výsledných efektů apod. V případech účelových dotací, které jsou předmětem zúčtování se státním rozpočtem, se kontrola může zaměřit na to, zda byly použity ke stanovenému účelu, včetně předložení vyúčtování dotace poskytovateli a termínu předložení vyúčtování dotace, ale zda byly splněny rovněž podmínky pro jejich poskytnutí. Předmětem kontroly je rovněž plnění opatření přijatých k odstranění, zmírnění nebo předcházení rizik zjištěných při předběžné a průběžné kontrole a účinnost přijímaných opatření.

Příkazce operace nebo jím pověřený zaměstnanec provádí následnou řídicí kontrolu u operací, k nimž je vnitřním předpisem organizace (např. oběhem účetních dokladů) zmocněn. Dále provádí výběrovým způsobem řídicí kontrolu u zaměstnanců organizace, na které přenesl část svých práv a povinností. Tuto kontrolu provádí například tak, že si na namátkovém způsobem vybraném vzorku ověří, zda: dokumenty, které tito zaměstnanci organizace vyhotovují, obsahují stanovené náležitosti, předepsané pro kontrolované činnosti, došlo k faktickému plnění operací apod.

Správce rozpočtu provádí následnou řídicí kontrolu čerpání rozpočtových prostředků zejména v termínech určených pro sestavování výkazů o plnění rozpočtu, vyhotovování podkladů pro projednání výsledků hospodaření apod. Konkrétně prověřuje dodržení čerpání rozpočtu dle jednotlivých druhů výnosů nebo příjmů a nákladů nebo výdajů. Rovněž správce rozpočtu provádí výběrovým způsobem kontrolu činností, které přenesl na své podřízené zaměstnance (např. na správce rozpočtové položky) v rozsahu činností, ke kterým je zmocnil.

Hlavní účetní provádí následnou řídicí kontrolu zejména v termínech určených pro sestavování účetní závěrky a účetních výkazů. Kontroluje dodržování pokynů pro účetní závěrku, správnost a včasnost vyúčtování poskytnutých dotací se státním rozpočtem, státními

fondy a územními rozpočty, pokud tato povinnost vznikla apod. Rovněž hlavní účetní provádí výběrovým způsobem kontrolu činností, které přenesl na své podřízené zaměstnance, a to v rozsahu činností, ke kterým je zmocnil.

4.4 Kontrolní metody a dokumentace

Při výkonu řídicí kontroly se používají zejména **tyto kontrolní metody**: zjištění skutečného stavu hospodaření s veřejnými finančními prostředky a jeho porovnání s příslušnou dokumentací, sledování správnosti postupů při hospodaření s veřejnými prostředky a dodržování právních předpisů, rozbory hospodaření v rizikových oblastech činností, šetření a ověřování skutečností týkajících se operací, kontrolní výpočty, analýza údajů ve finančních výkazech nebo jiných informačních systémech a vyhodnocení jejich vzájemných vztahů, monitorování příslušného úseku činnosti a jeho porovnání s předchozím nebo porovnatelným údajem, výsledkem, výdaji nebo náklady apod.

Řídicí kontrola prověřuje úplnost, oprávněnost, účelnost, hospodárnost a efektivnost finančních operací. Pokud nejsou kritéria pro hodnocení hledisek pro hospodárný, efektivní a účelný výkon veřejné správy stanovena právními předpisy, technickými nebo jinými normami, musí být předem stanovena vedoucím organizace nebo příspěvkové organizace, a to na základě objektivně zjištěných skutečností.

O provedení a výsledku řídicí kontroly je vedena odpovídající **dokumentace**. Dokumentem o provedené řídicí kontrole může být například záznam o provedení řídicí kontroly. Záznam by měl obsahovat údaje o tom, kdo, kde, kdy (za přítomnosti koho, pokud je to nezbytné) provedl kontrolu, co bylo předmětem provedeného druhu řídicí kontroly, jaké nedostatky byly zjištěny a případně jejich příčiny, škodlivé důsledky a opatření přijatá k jejich odstranění.

Vnitřním předpisem může vedoucí organizace stanovit, ve kterých případech není nutno záznam vyhotovovat a je možno jej nahradit jiným způsobem. Výstupem řídicí kontroly mohou být např. doklady opatřené podpisy odpovědných zaměstnanců organizace nebo faktury podepsané kontrolujícími zaměstnanci organizace opatřené datem provedení kontroly a poznámkou, že se jedná o řídicí kontrolu. Dalším výstupem mohou být například zápisy z porad, zápisy o kontrole plnění úkolů, doklady o účasti nadřízených vedoucích zaměstnanců organizace na poradách zaměstnanců podřízených útvarů, podpis kontrolujícího zaměstnance v pokladní knize s datem a poznámkou, že se jedná o kontrolu v rámci řízení apod.

Vnitřním předpisem organizace (zejména oběhem účetních dokladů nebo i kontrolním řádem) je možno stanovit kdo, kdy kontroluje a svým podpisem, záznamem nebo jiným způsobem potvrzuje správnost operace. Výstupem je doklad o provedené kontrole. Provedení řídicí kontroly musí být prokazatelné například podpisem kontrolujícího zaměstnance s datem a poznámkou, že se jedná o kontrolu v rámci řízení.

Zjistí-li osoby zajišťující průběžnou a následnou řídicí kontrolu, že s veřejnými prostředky je nakládáno neekonomicky, neefektivně a neúčelně nebo v rozporu s právními předpisy nebo že nebyla provedena předběžná řídicí kontrola, oznámí své zjištění písemně vedoucímu organizace, pokud přijetí opatření není v jejich kompetenci. Vedoucí organizace přijme opatření k nápravě zjištěných nedostatků a opatření k zabezpečení řádného výkonu předběžné řídicí kontroly. V případě, že je řídicí kontrolou zjištěn závažný nedostatek, je kontrolní zpráva zasílána příslušným orgánům veřejné správy vedoucímu organizace, popřípadě jím

pověřeným zaměstnancem, a to Ministerstvu financí, eventuálně orgánům činným v trestním řízení.

V případě, že je řídicí kontrolou zjištěno neoprávněné použití prostředků státního rozpočtu a jiných peněžních prostředků státu, nebo neoprávněné použití nebo zadržetí peněžních prostředků poskytnutých ze státního rozpočtu, státního fondu, Národního fondu nebo státních finančních aktiv jejich příjemcem, je porušení rozpočtové kázně oznámeno podle zvláštního právního předpisu finančnímu úřadu podle sídla organizace nebo příspěvkové organizace.

V případě, že je řídicí kontrolou zjištěno neoprávněné použití nebo zadržetí peněžních prostředků patřících či svěřených územnímu samosprávnému celku, je oznámeno porušení rozpočtové kázně územnímu samosprávnému celku, který peněžní prostředky poskytl.

Následná řídicí kontrola může být provedena operativně nebo na základě střednědobého plánu a ročních plánů jednotlivých kontrol, které schvaluje vedoucí organizace nebo jím pověřený vedoucí zaměstnanec. **Střednědobý plán následných řídicích kontrol** se obvykle sestavuje zpravidla na období 3 let a zaměřuje se zejména na priority a potřeby organizace z hlediska dosavadních výsledků její činnosti, dlouhodobých úkolů a předpokládaných záměrů a cílů na příslušné období. Tento plán může vycházet z úkolů a priorit, které byly stanoveny např. programovým prohlášením vlády nebo zastupitelstvem.

Roční plán následných řídicích kontrol vychází ze střednědobého plánu, požadavků vedoucího organizace a podnětů dalších vedoucích zaměstnanců, výsledků kontrol uskutečněných externími kontrolními orgány (Nejvyšším kontrolním úřadem, Ministerstvem financí, dalšími ministerstvy, územními finančními orgány, Magistrátu hlavního města Prahy, krajských úřadů), z vyhodnocení rizik a z nedostatků zjištěných řídicími kontrolami, popř. i z vyhodnocení plnění stanovených úkolů a poznatků získaných z obdržených stížností, podnětů a oznámení. Roční plán následných řídicích kontrol může měnit operativně, na základě požadavků, vedoucí organizace nebo jím pověřený vedoucí zaměstnanec.

K realizaci konkrétní následné řídicí kontroly je obvykle vypracován rámcový program, který obsahuje předmět, obsah a pracovní postupy následné řídicí kontroly s určením konkrétního zaměstnance pověřeného útvarem, který bude příslušnou oblast prověřovat. Při provádění následné řídicí kontroly je příslušný zaměstnanec, který provádí řídicí kontrolu na základě pověření vedoucího zaměstnance oprávněn zejména: požadovat předložení dokladů (smluv, technické a provozní dokumentace, účetních dokladů, záznamů a jiných podkladů) souvisejících s předmětem následné řídicí kontroly a pořizovat jejich kopie, s výjimkou dokladů podléhajících režimu utajovaných skutečností podle zvláštního právního předpisu, vznášet dotazy na zaměstnance prověřovaného útvaru organizace a požadovat vysvětlení, informace, názor a další údaje z oblasti předmětu následné řídicí kontroly, iniciovat a navrhnout vedoucímu zaměstnanci opatření ke zlepšení stavu, zajišťovat v odůvodněných případech předložené originální doklady; jejich převzetí je povinen písemně potvrdit.

Při provádění následné řídicí kontroly je kontrolující povinen zjistit skutečný stav prověřovaných činností a porovnat je s příslušnými právními předpisy, vnitřními předpisy organizace či jinými kritérii týkajícími se prověřovaných činností. Zjištěné odchylky spolehlivým a průkazným způsobem zdokumentovat. Realizovat následnou řídicí kontrolu i podle schváleného programu, pracovních postupů a časového plánu provedení kontroly. Zabezpečit ochranu zajištěných originálních podkladů a jejich neprodlené vrácení, pominou-li

důvody jejich zajištění. Pořídí o výsledcích provedené následné řídicí kontroly zprávu nebo záznam (v případě, že kontrolou nebyly shledány žádné nedostatky).

O provedené následné řídicí kontrole nebo o plnění opatření tuto činnost nahrazujících se vyhotovuje zpravidla **zpráva**. Kontrolující seznámí s obsahem zprávy o výsledku provedené kontroly vedoucího zaměstnance prověřovaného útvaru organizace a předá mu stejnopis zprávy. Pokud vedoucí zaměstnanec útvaru organizace odmítne podepsat seznámení se zprávou o výsledku provedené řídicí následné kontroly, vyznačí to kontrolující v této zprávě. Vedoucí zaměstnanec útvaru organizace je povinen přijmout ve vlastní pravomoci opatření k odstranění nedostatků a jejich příčin zjištěných řídicí následnou kontrolou, a to nejpozději do 30 dnů od ukončení kontroly, kdy o opatření informuje i kontrolujícího. Zprávu včetně opatření přijatých vedoucím zaměstnancem prověřovaného útvaru kontrolující předkládá vedoucímu organizace nebo jím pověřenému vedoucímu zaměstnanci k informaci a případnému přijetí opatření v jeho kompetenci.

Vedoucí zaměstnanec prověřovaného útvaru organizace je povinen podat kontrolujícímu zprávu o splnění přijatých opatření v termínu do 15 dnů po odstranění posledních zjištěných nedostatků, nejpozději do 6 měsíců od ukončení následné řídicí kontroly. Kontrolující je oprávněn provést následnou řídicí kontrolu, zaměřenou na plnění opatření přijatých k odstranění zjištěných nedostatků, nejpozději do konce roku následujícího po ukončení následné řídicí kontroly. Komplexní dokumenty z provedených následných řídicích kontrol se archivují po dobu obvyklou, stanovenou v organizaci vnitřní normou, nejméně však 10 let.

Na úseku řídicí kontroly vedoucí organizace, je-li to žádoucí, zajistí provedení analýzy kontrolní činnosti vnitřního kontrolního systému organizace, určení činností, které jsou předběžnou, průběžnou a následnou řídicí kontrolou ve smyslu obecně závazných právních předpisů a metodických pomůcek MF ČR. Dále je povinován doplněním popisů pracovních činností podřízených zaměstnanců o konkrétní činnosti na úseku řídicích kontrol stanovených příkazci operace, správci rozpočtu a hlavnímu účetnímu organizace, kterými jsou tito zaměstnanci pověřeni.

Musí zabezpečit oddělení pravomocí a odpovědnosti zaměstnanců organizace při přípravě, schvalování, provádění a kontrole operací, umožňuje-li to struktura a počet zaměstnanců organizace, zejména ve vztahu k výběrovým řízením, vzniku závazků, platbám závazků dodavatelům a vymáhání pohledávek (např. oddělit činnost vymáhání pohledávek od odepisování pohledávky), přijetí nezbytných opatření k ochraně veřejných prostředků (tj. např. sledování čerpání rozpočtových prostředků a jiných zdrojů, sledování použití těchto prostředků, zajišťování příjmů nebo výnosů apod.).

Shrnutí kapitoly

Řídicí kontrola představuje souhrn organizovaných, formalizovaných a stálých nástrojů (procesů), které byly vybrány a implementovány do užívání vedoucími zaměstnanci na všech úrovních řízení za účelem dosažení stanovených cílů orgánu veřejné správy a minimalizace výskytu rizika. Tyto cíle se mohou týkat různých oblastí. Jedná se zejména o realizaci a optimalizaci, tj. zajištění účelného, hospodárného a efektivního výkonu veřejné správy, soulad s právními předpisy a interními akty řízení, ochranu veřejných prostředků (majetek, finanční zdroje, atd.), včasnost a spolehlivost provedení účetních a finančních operací, kvalitu poskytovaných služeb. Hlavním cílem řídicí kontroly ve veřejné správě je ochrana majetku, zaručení správnosti a pravdivosti finančních operací, skloubení s rozpočtovými pravidly,

finančními a účetními postupy, dosažení stanovených cílů organizace a zajištění kvality prováděných činností.

Kontrolní otázky

1. Co je podstatou vnitřního kontrolního systému organizace?
2. Stručně jmenujte možná rizika v organizaci z pohledu vnitřního kontrolního systému.
3. Vymezte funkce příkazce operace, správce rozpočtu a hlavní účetní v procesech vnitřní kontroly.
4. Definujte fázi předběžné řídicí kontroly, průběžné řídicí kontroly a následné řídicí kontroly ve schématu řídicí kontroly.
5. Jaké metody řídicí kontroly znáte?
6. Které dokumenty se obvykle používají při provádění řídicí kontroly?

Základní literatura

REKTOŘÍK, J., ŠELEŠOVSKÝ J. A KOL. *Kontrolní systémy veřejného sektoru a veřejné správy*. Praha: Ekopress 2003

REKTOŘÍK, J. A KOL. *Ekonomika a řízení odvětví veřejného sektoru*. Vydání druhé. Praha: Ekopress 2007

Doporučená literatura

ALLEN S. *Financial Risk Management*. Wiley, 2003

DVOŘÁK, B., DVOŘÁKOVÁ, J. *Zákon o finanční kontrole v praxi a předpisy související*. Nakladatelství Český a moravský účetní dvůr: Praha, 2003

Public Internal Financial Control in the Czech Republic. Report of the SIGMA Peer Review Team, 2003

NEMEC, J., OCHRANA, F., PAVEL, J., ŠAGÁT, V. *Kontrola ve veřejné správě*. Praha: Wolters Kluwer 2010

REKTOŘÍK, J. A KOL. *Organizace neziskového sektoru. Základy ekonomiky, teorie a řízení*. Druhé aktualizované vydání. Praha: Ekopress 2007

Zákon č. 320/2001 Sb., o finanční kontrole ve veřejné správě

Vyhláška MF ČR č. 416/2004 Sb., kterou se provádí zákon č. 320/2001 Sb., o finanční kontrole ve veřejné správě a o změně některých zákonů (zákon o finanční kontrole)

5. Interní audit

Cíl kapitoly

Cílem kapitoly je zařadit kategorii interního auditu do širšího rámce kontroly a auditech činností a přiblížit vám funkce, obsah a nástroje interního auditu jako významného nástroje finanční kontroly ve veřejné správě a ukázat na jeho možnostech při zajišťování fungování vnitřního kontrolního systému v organizacích veřejné správy.

5.1 Klasifikace auditů

Audit jako v podstatě kritická analýza, která umožňuje ověřovat informace vypovídající o určitém objektu (podniku), má svůj prázáklad již ve starých civilizacích, kdy bylo nutno kontrolovat hospodaření nižších hospodářských struktur zejména provincií. Moderní pojetí auditu se odvozuje od konce 19. století a má souvislost s procesy koncentrace kapitálu a se vznikem akciových společností. Audit ve svém prvopočátku vznikl jako nástroj finanční, resp. účetní kontroly. Audit, který se původně rozvíjel v korporacích tržního sektoru, se ve 20. století začal uplatňovat také ve veřejném sektoru. Zde plní důležitou funkci tím, že poskytuje vládě, parlamentu, radám a zastupitelům územních samosprávných celků a institucím, které mají v rukou konečná rozhodnutí, ale i občanům pravidelnou informaci o kvalitě hospodaření, resp. o tom, jak se využívají veřejné prostředky, tj. peníze daňových poplatníků.

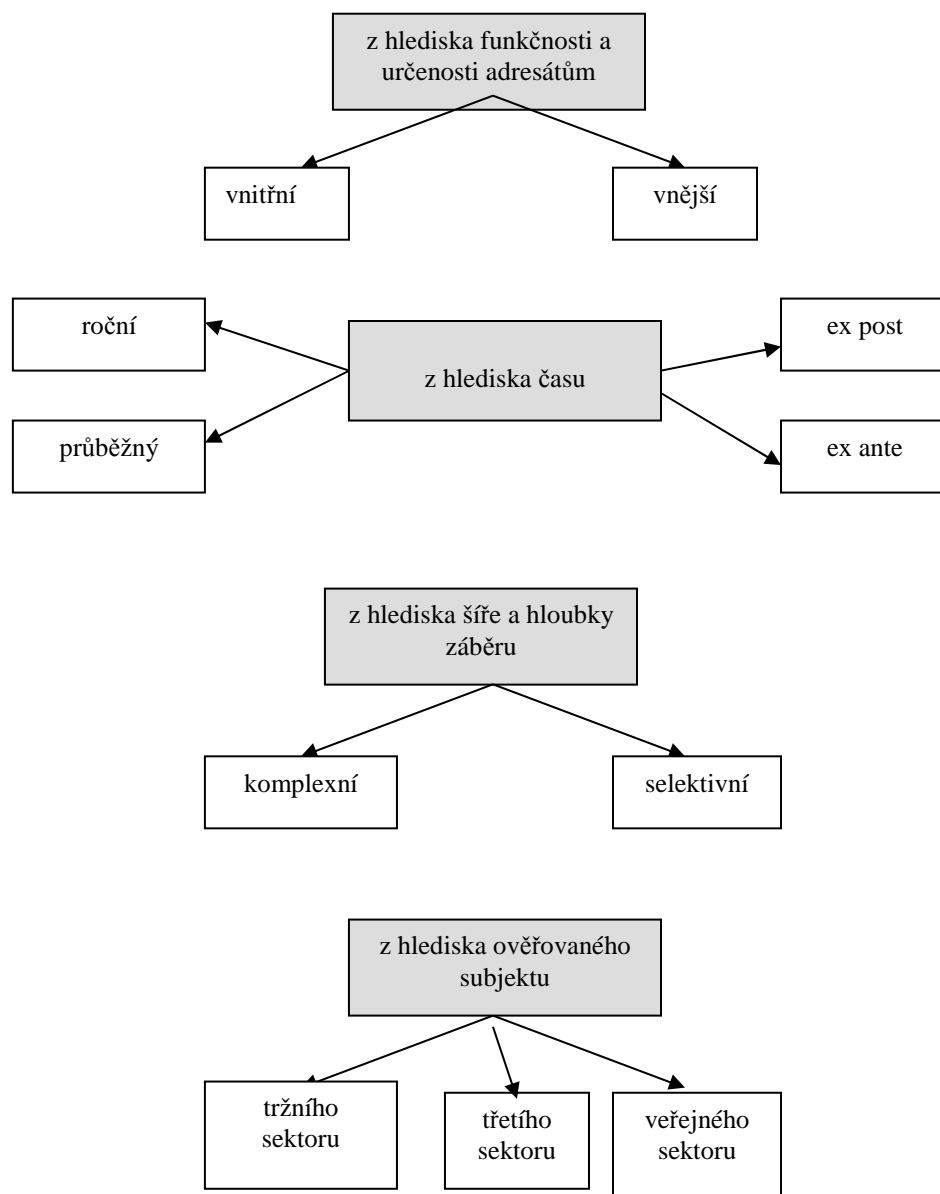
Základní klasifikace auditu rozlišuje **audit externí a interní**. Mezi vnějším a vnitřním auditem existuje základní odlišnost. Rozdíl se v zásadě týká míry nezávislosti, kterou má auditor nebo organizace odpovědná za audit ve vztahu ke kontrolované organizaci, a také toho, komu jsou výsledky auditu určeny. Má-li být vnější audit efektivní a má-li být považován za důvěryhodný a objektivní nástroj, musí být plně nezávislý na kontrolované jednotce a kontrolní zprávy by měly být určeny pro toho, kdo není součástí kontrolované entity. To samozřejmě nevylučuje úzkou návaznost mezi oběma druhy auditních činností. Ve veřejném sektoru většiny států světa je v současnosti zaveden jak vnější, tak vnitřní audit.

V rámci veřejného sektoru se začal interní audit využívat v Praze a v některých statutárních městech, které zřídily odbor vnitřního auditu. Dále pak v řadě velkých příspěvkových organizacích, např. v nemocnicích. Po schválení zákona č. 320/2001 Sb., o finanční kontrole ve veřejné správě, byl v průběhu roku 2002 vytvořen útvar interního auditu ve všech strukturách a institucích veřejného sektoru (s výjimkou malých organizací) a ve městech nad 15 tisíc obyvatel.

Zapamatuj si!

Další členění auditu je z hlediska **času** (příkladně roční nebo průběžný), z hlediska **šíře a hloubky poznání** se akcentuje audit komplexní a selektivní a z hlediska charakteru ověřovaného subjektu zda je o organizaci působící v ziskovém, veřejném či třetím sektoru (viz obrázek 5.1).

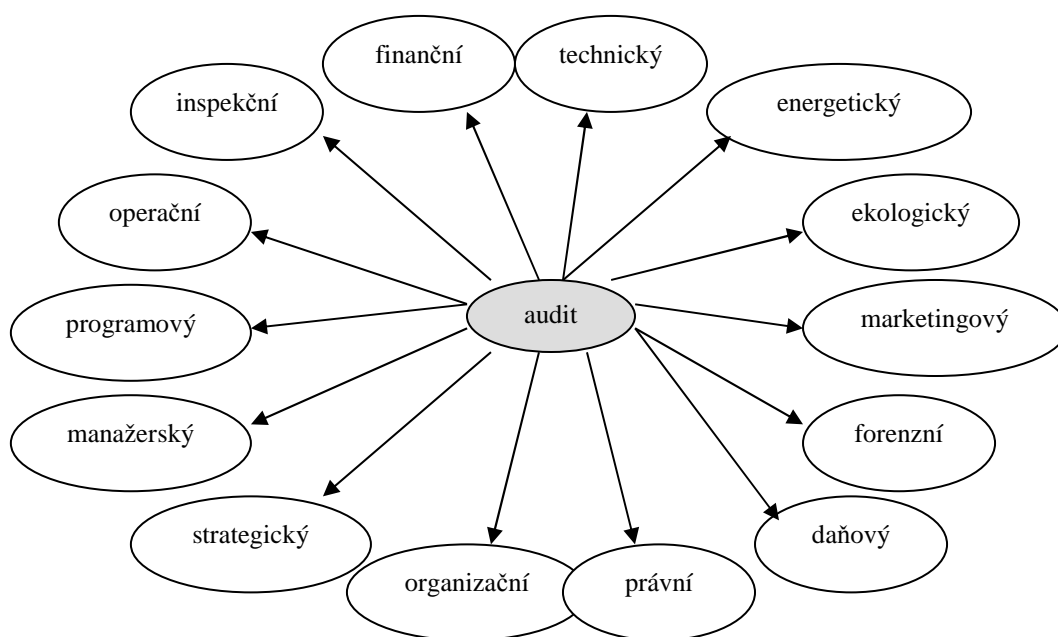
Obrázek 5.1 Klasifikační hlediska auditu



Pramen: Rektořík, J., Šelešovský, J. a kol. Kontrolní systémy ve veřejném sektoru a veřejné správě. Praha: Ekopress 2003.

Dle vlastního **předmětu ověřování** je možné třídit audit např. na finanční (účetní), inspekční (dodržovací), audit operací (operační nebo provozní), programový, manažersky, strategický, organizační, právní, daňový, forenzní, marketingový, informační, ekologický, energetický, technický atd. V tomto smyslu lze hovořit o velké podmnožině různých typů auditů odpovídajících pestrosti a škále různých činností a organizací (viz obrázek 5.2).

Obrázek 5.2 Klasifikace auditu dle předmětu ověřování



Pramen: dtto obrázek 5.1

Příklady použití vybraných druhů auditu

Strategický audit, se vztahuje na hodnocení strategie organizace, přičemž vedení předem definuje auditorské či poradenské firmě cíle strategického auditu. Obvykle se jedná o plánování, organizační struktury, vnitřní informační systém, vnitřní kulturu společnosti apod.

Provozní audit spočívá v ověření efektivnosti fungování a hospodaření organizace včetně nakládání s majetkem a ověřování rozsahu a zákonnosti doplňkové či vedlejší hospodářské činnosti. Jde o známou a obtížnou aplikaci kategorií vstupů - výstupů, nákladů a užitků, specifické vyjádření hospodárnosti a účinnosti v podmínkách veřejného sektoru.

Kvalitativní nebo výkonnostní audit, jehož cílem je porovnání vybraných ukazatelů proti standardu. Užší charakter má **daňový audit**, který ověřuje správnost zdaňování organizace včetně uplatňování daňových úlev a osvobození. V některých organizacích je také povinně ze zákona aplikován **energetický audit**, který vyhodnocuje účelnost spotřeby energie a paliv v organizaci. Na rozsáhlé technologické systémy se zaměřuje **technický audit**, který ovšem nehodnotí jen technickou stránku věci, ale také ekonomické souvislosti a parametry. **Ekologický audit** se zajímá o dopady různých druhů technologií na životní prostředí. V kontextu s financováním politických stran se také akcentuje **forezní audit**, který byl definován mezinárodní auditorskou firmou Delotte and Touche jako ověřování financování stran v souladu s platnými zákony a vnitřními stranickými předpisy, přezkum evidence sponzorů v účetnictví stran, evidence finančních zdrojů a jejich použití. **Mezinárodní audit**, který se dotýká zejména filiálek nadnárodních korporací fungujících v ČR.

Mezinárodní organizace nejvyšších kontrolních institucí (INTOSAI) přijala **určité principy a standardy** pro kontrolu a audit organizací veřejného sektoru⁶. Tato doporučení byla implementována do národní legislativy v mnoha státech světa. Vychází z nich také Evropská unie. K nejdůležitějším auditorským standardům patří ty, které souvisejí s nezávislostí, s rozsahem kontroly a s kvalifikačními předpoklady.

Nezávislost auditorských institucí a jejich pracovníků je základní podmínkou. Má zajistit, aby jejich práce nebyla ovlivněna žádným vztahem ke kontrolované organizaci. Nezávislost je také nutným předpokladem pro interní audit. Útvar vnitřního auditu nesmí být součástí finančního odboru, nýbrž musí být odpovědný přímo vrcholovému vedení.

Požadavek **dostatečného rozsahu auditu** ve veřejném sektoru je interpretován jako nezbytnost efektivní kontroly všech příjmových a výdajových toků:

- a) Všechny finanční operace organizací veřejného sektoru by v zásadě měly podléhat kontrole.
- b) Dosah veřejného auditu či kontroly by se měl týkat i obchodních společností v případě, že v nich má značný podíl stát či územní samospráva.
- c) Kontrola se má vztahovat i na dotační toky plynoucí organizacím soukromého práva. V případě, že dotace z veřejných zdrojů jsou v poměru k příjmům nebo kapitálu dotované organizace zvláště vysoké, může být kontrola, rozšířena tak, že zahrne celé finanční hospodaření dané organizace.

Auditní činnost je specifickou profesí, která zahrnuje široký rozsah znalostí a dovedností. Proto v řadě států se daná kvalifikovaná způsobilost potvrzuje určitým osvědčením po absolvování příslušné zkoušky. Vzhledem k šíři auditovaných oblastí se doporučuje **specializace auditorů** na určitý segment veřejného sektoru.

Pokud se týká auditních činností, pak se má namysli většinou **audit ex ante**, při kterém se jednotlivé operace zkoumají z hlediska správnosti a účelnosti ještě před jejich finalizací nebo **audit ex post**, který se zaměřuje na zkoumání případů po té, co k nim došlo. Kontrola správnosti zahrnuje přezkoumání finanční situace odpovědných jednotek včetně prověření a vyhodnocení finančních záznamů a vyjádření stanoviska k finančním výkazům. Dále obsahuje kontrolu finančních systémů a transakcí včetně vyhodnocení **souladu s relevantní legislativou**. Prověřuje také vnitřní systém řízení a kontroly a plnění funkce vnitřního auditu.

Další specifický druh kontroly se označuje jako **atestační audit**. Usiluje o zjištění přesnosti údajů obsažených ve finančních výkazech a zprávách. Smyslem je stanovit, zda řádně „zrcadlí“ hospodaření v dané organizaci. Z tohoto důvodu se zkoumá **statisticky reprezentativní vzorek** všech operací dané organizace. Je-li uvedená kontrola provedena řádně, jsou výsledky relativně vysoce spolehlivé.

V případě, že se v organizaci veřejného sektoru objeví větší rozsah a zásadní nesprávné či neadekvátní postupy, je k nápravě chyb vhodná dodatečná kontrola. Dodatečná kontrola může mít podobu **auditů výkonnosti**. Výkonnostní audit prověřuje komplexně celou organizaci, její činnosti a programy s cílem navrhnout cesty, jak zlepšit její **synergickou efektivnost**.

⁶ Blíže viz www.intosai.org.

5.2 Funkce a úkoly interního auditu

Součástí vnitřního kontrolního systému podle zákona o finanční kontrole ve veřejné správě je také interní audit. Interní audit uvnitř orgánu veřejné správy zajišťuje funkčně nezávislý útvar, případně k tomu zvlášť pověřený zaměstnanec, organizačně oddělený od řídicích výkonných struktur. Interní audit je nezávislé a objektivní přezkoumávání a vyhodnocování operací a vnitřního kontrolního systému orgánu veřejné správy, které **zjišťuje, zda**:

- právní předpisy, přijatá opatření a stanovené postupy jsou v činnosti orgánu veřejné správy dodržovány,
- rizika vztahující se k činnosti orgánu veřejné správy jsou včas rozpoznávána, a zda jsou přijímána odpovídající opatření k jejich vyloučení nebo zmírnění,
- řídicí kontroly poskytují vedoucímu orgánu veřejné správy spolehlivé a včasné provozní, finanční a jiné informace,
- příslušná provozní a finanční kritéria jsou plněna,
- zavedený vnitřní kontrolní systém je dostatečně účinný, reaguje včas na změny ekonomických, právních, provozních a jiných podmínek,
- dosažené výsledky při plnění rozhodujících úkolů orgánu veřejné správy poskytují dostatečné ujištění, že schválené záměry a cíle tohoto orgánu budou splněny.

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 konzultační činnost.

Interní audit zahrnuje zejména:

- 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.

Útvar interního auditu je přímo podřízen vedoucímu orgánu veřejné správy, který zajišťuje jeho funkční nezávislost a organizační oddělení od řídicích výkonných struktur. Vedoucího útvaru interního auditu, případně vyčleněného zaměstnance pro interní audit jmenuje a odvolává vedoucí orgánu veřejné správy. Je však povinen projednat toto jmenování a odvolání s tzv. třetí stranou, tj. např. u správců kapitol po projednání s MF ČR, u ostatních organizačních složek státu, které jsou účetní jednotkou a u státních příspěvkových organizací u svého správce kapitoly. V případě krajského úřadu vedoucího útvaru interního auditu jmenuje a odvolává na návrh ředitele krajského úřadu rada kraje. Na obcích na návrh starosty rada obce.

Útvar interního auditu nelze pověřovat úkoly, které jsou v rozporu s nezávislým plněním jemu stanovených úkolů. V případech s malou pravděpodobností výskytu nepřiměřených rizik při hospodaření s veřejnými prostředky, 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, stejně jako územní samosprávné celky u svých organizačních složek a příspěvkových organizací ve své působnosti, nahradit funkci útvaru interního auditu výkonem veřejnosprávní kontroly.

Obce, které mají **méně jak 15 000 obyvatel**, mohou substituovat 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 i tyto obce povinny útvar interního auditu zřídit.

Interní audit se vykonává v orgánu veřejné správy v souladu se **střednědobým plánem a ročními plány** jednotlivých auditů. 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 auditorů, úkoly v metodické a konzultační činnosti.

Plány interního auditu zpracovává útvar interního auditu na základě objektivního hodnocení rizik, která vyplývají ze stanovených úkolů, s přihlédnutím k výsledkům veřejnosprávní a jiné kontroly uskutečněné u tohoto orgánu a ke zjištění vnitřního kontrolního systému. Vedoucí útvaru interního auditu projednává přípravu plánů s vedoucím orgánu veřejné správy, který tyto plány schvaluje. Přitom bere v úvahu jeho doporučení. Ve výjimečných případech může útvar interního auditu na vyžádání vedoucího orgánu veřejné správy operativně zařadit výkon konkrétního auditu i 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. Útvar interního auditu předává zprávy o svých zjištěních z provedených auditů vedoucímu orgánu veřejné správy s doporučením příslušných nápravných 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, která zejména hodnotí obecnou kvalitu vnitřního kontrolního systému, analyzuje výskyt závažných nedostatků, které nepříznivě ovlivnily činnost orgánu veřejné správy, včetně nedostatků ve fungování vnitřního kontrolního systému, a které byly důvodem snížení finanční výkonnosti v činnosti orgánu veřejné správy. Současně předkládá doporučení ke zkvalitnění řízení provozní a finanční činnosti orgánu veřejné správy a jeho vnitřního kontrolního systému. Na základě doporučení útvaru interního auditu, uvedených ve zprávě pak přijímá vedoucí orgánu veřejné správy odpovídající opatření. Zpráva a přijatá opatření jsou podkladem pro vypracování roční zprávy orgánu veřejné správy, která zahrnuje údaje a informace o výsledcích finanční kontroly v tomto orgánu.

5.3 Auditní postupy

Vedoucí útvaru interního auditu stanoví zásady pro uplatňování auditních postupů v rozsahu své odpovědnosti za nezávislou a objektivní činnost útvaru interního auditu. Postupy obsahují systematicky uspořádané úkony k analyzování, vyhodnocování a porovnávání operací realizovaných v rámci vnitřního provozního a finančního řízení orgánu veřejné správy s požadavky stanovenými právními předpisy nebo opatřeními orgánů veřejné správy přijatými v mezích těchto předpisů. Dále pak s informacemi v záznamech, účetních, finančních a statistických výkazech, hlášeních a zprávách nebo datech uložených v informačních systémech.

Součástí auditních postupů je i prověřování a vyhodnocování, zda odpovědní vedoucí zaměstnanci vykonávají řídicí kontrolu a vyhledávají rizika spojená se zajišťováním činností v rozsahu jim vymezené působnosti a zda přijímají přiměřená a účinná opatření k jejich odstranění nebo zmírnění. Na základě ročního plánu interního auditu vypracují osoby pověřené výkonem jednotlivého auditu (interní auditoři) jeho program. Při operativním zařazení výkonu auditu v případech podezření na možný výskyt nepředpokládaných rizik, která by mohla negativně ovlivnit činnost orgánu veřejné správy, nebo při bezprostředním zjištění takových rizik postupují interní auditoři stejným způsobem.

Při vypracování programu auditu **se interní auditoři zaměří na:**

- cíle prověřovaných činností orgánu veřejné správy včetně zajištění ochrany veřejných prostředků a na systémy, kterými jsou tyto činnosti řízeny a kontrolovány,
- prověření účinnosti vnitřního systému řízení a kontroly,
- zhodnocení rizik spojených s prověřovanou činností, na určené zdroje, prostředky a postupy k jejich odstranění nebo zmírnění a na zvládání těchto rizik při plnění stanovených úkolů orgánu veřejné správy,
- zdokonalení systému řízení rizik v dané činnosti orgánu veřejné správy a příslušného kontrolního systému.

Výsledky a doporučení vyplývající z vykonaného auditu dokládají interní auditoři analýzami a hodnoceními. Interní auditoři rozpracují program auditu do **auditních postupů** za účelem shromáždění, analýzy, vyhodnocování a zaznamenávání informací, které tvoří předmět tohoto auditu. Vedoucí útvaru interního auditu schvaluje program auditu před jeho zahájením a případné změny v programu tohoto auditu v průběhu jeho výkonu. Zvláštní pozornost při rozpracování programu auditu věnují interní auditoři i auditním postupům k prověřování a vyhodnocování, zda v auditované činnosti orgánu veřejné správy nedochází k trestným činům nebo přestupkům, souvisejícím s výkonem veřejné správy. Zda ve vnitřním provozním a finančním řízení orgánu veřejné správy je zaveden odpovídající systém prevence jednání a systém shromažďování a vyhodnocování informací o jejich výskytu. Dále zda v případě výskytu takového jednání byla přijata přiměřená a účinná opatření.

Vedoucí útvaru interního auditu odpovídá za řádný výkon auditu a včasné předávání jeho výsledků, závěrů a doporučení. V případě zjištění skutečností nasvědčujících spáchání trestného činu nebo přestupku vedoucí útvaru interního auditu písemně informuje vedoucího orgánu veřejné správy a současně zabezpečí zajištění příslušných dokladů.

O vykonaném auditu se pořizuje **písemná zpráva**. Pokud dojde k porušení zásady funkční nezávislosti při přípravě nebo výkonu auditu, uvede se ve zprávě tato skutečnost a její dopady

na tento audit. Před předáním zprávy vedoucímu orgánu veřejné správy zajistí vedoucí útvaru interního auditu projednání zjištění z vykonaného auditu a navrhovaná doporučení s příslušným odpovědným vedoucím zaměstnancem. Vedoucí útvaru interního auditu vytvoří systém, který umožní prověřovat opatření přijatá k odstranění zjištěných nedostatků včetně doporučení interního auditu. Stanoví rovněž zásady pro zabezpečení archivování komplexních dokumentů z vykonaných auditů. Dokumenty se archivují 10 let.

Auditními postupy jsou prověřovány i **vybrané operace**. Při výběru vzorku operací se přihlíží k potřebě prověřit operace s ohledem na možná rizika, která se vyskytují zejména v jejich přípravě, vypořádání, vyúčtování nebo v inventarizaci veřejných prostředků. Dále pak k významu jednotlivých operací nebo souboru souvisejících operací pro plnění schválených záměrů a cílů orgánu veřejné správy. Vzorek se vybere ze všech operací ve zvoleném časovém intervalu, ve kterém se operace prověřuje.

Konkrétním cílem prověřování a vyhodnocování věcné správnosti vybraného vzorku operací je zjistit, zda informace obsažené v záznamech, účetních, finančních a statistických výkazech, hlášeních a zprávách nebo datech uložených v informačních systémech jsou postačující pro **objektivní závěr o:**

- souladu vybraných operací s právními předpisy,
- dodržení kritérií hospodárnosti, efektivnosti a účelnosti těchto operací,
- využívání veřejných prostředků v souladu se stanovenými úkoly orgánu veřejné správy,
- zajištění ochrany veřejných prostředků proti rizikům, nesrovnalostem nebo jiným nedostatkům, způsobeným zejména porušením právních předpisů, neekonomickým, neúčelným a neefektivním nakládáním s těmito prostředky nebo trestnou činností,
- plnění povinností při hospodaření s veřejnými prostředky,
- správnosti, úplnosti a průkaznosti získaných informací a o jejich souladu s informacemi obsaženými v záznamech, účetních, finančních a statistických výkazech, hlášeních a zprávách nebo datech uložených v informačních systémech,
- včasném a přesném provádění zápisů o uskutečňovaných operacích v zavedených evidencích a automatizovaných informačních systémech.

5.4 Průběh finančního auditu

Průběh finančního auditu zahrnuje stanovení postupů podle programu auditu, provedení výběru vzorků, prověřování a analýzy. Interní auditor přímo na místě prověřuje a získává podklady a spolehlivá zjištění, jak funguje vnitřní kontrolní systém. Prověřuje přesnost a úplnost finančních a jiných informací, zaznamenávání výsledků v pracovních dokumentech. Auditní zjištění auditor zaznamenává v průběhu provádění auditu v pracovních materiálech. Jako pracovní podklad lze využít vzory vydané MF.

Při provádění finančního auditu může auditor využít dotazníky, které budou sloužit k hodnocení a zdokumentování souladu zjištěných skutečností s právními předpisy a opatřeními přijatými na základě předpisů. Zpracováním dotazníků se zvyšuje pravděpodobnost zjištění možných nedostatků. Součástí dokumentace vnitřního kontrolního systému může být popis, postupový diagram a dotazník. Auditor může využít i kombinaci těchto prostředků. Na základě shromážděných informací vypracuje auditor první závěry

hodnocené oblasti, které projedná s vedoucím týmu pro vykonání interního auditu. K tomu může využít postupové diagramy, dotazníky, popisy nebo využít kombinaci těchto prostředků.

Auditor po konzultaci s vedoucím týmu pro vykonání interního auditu v průběhu finančního auditu projednává s odpovědnými zaměstnanci první zjištění, získané informace, analýzy a první závěry. Odpovědný zaměstnanec může v průběhu interního auditu odstranit nedostatky. Pokud interní auditor ověří, že zjištěné nedostatky jsou plně odstraněny, uvede ve zprávě konkrétní nedostatky, které byly odstraněny již v průběhu konání finančního auditu.

Po prověření a analýze finančních a účetních výkazů interní auditor specifikuje **jednotlivé zjištěné nedostatky**, které konzultuje s vedoucím týmu pro vykonání interního auditu. Nedostatky a auditorská doporučení projedná s odpovědnými osobami. Zjištěné a zároveň odstraněné nedostatky v průběhu finančního auditu musí být uvedeny ve zprávě z vykonaného finančního auditu včetně informace o nápravě.

Interní auditor musí mít veškerá zjištění **doložená doklady**. Tyto doklady musí být dostačující, kvalifikované, odpovídající a přehledně uspořádané. Auditorská zjištění musí být průkazná a srozumitelná. Některá zjištění interní auditor již projedná s odpovědnými pracovníky v průběhu provádění finančního auditu. Interní auditor vypracovává návrh doporučení. Některé návrhy doporučení mohou obsahovat několik variant řešení. Doporučení mohou **obsahovat několik úrovní**: a) *obecná úroveň* (doporučení uvádí pouze problémy a jejich obecná řešení), b) *středně konkrétní úroveň* (doporučení naznačuje směr řešení), c) *konkrétní kroky* (doporučení přesně řeší situaci).

Zjištěné nedostatky a navrhovaná doporučení musí být projednána předem s vedením auditovaného útvaru. Auditovaný útvar by měl doporučení akceptovat a při několika variantách vybrat variantu pro auditovaný útvar nejvhodnější. Interní auditor musí být seznámen s výběrem varianty řešení.

Zpráva z vykonaného finančního auditu je písemným sdělením o tom, co bylo auditováno, jaká je odpovědnost vedení auditovaného orgánu veřejné správy a jaká doporučení navrhuje interní auditor. Zpráva z vykonaného finančního auditu musí být objektivní, jasná, stručná, konstruktivní a musí být předložena v nejkratším možném termínu (vzhledem k aktuálnosti problematiky).

Shrnutí kapitoly

Organizace veřejné správy mají za povinnost zabezpečit fungování vnitřního kontrolního systému. Jeho součástí je interní audit, který v sobě zahrnuje finanční audit, audit systémů a audit výkonu. Je přímo podřízen vedoucímu úřadu a jeho činnost probíhá na základě plánů.

Kontrolní otázky

1. Jaké typy auditů znáte?
2. Jaké úkoly plní interní audit?
3. Jaký je rozdíl mezi finančním auditem a auditem systémů?
4. Komu je podřízen útvar interního auditu?
5. Vymezte auditní postupy.
6. Popište průběh finančního auditu.

Základní literatura

REKTOŘÍK, J., ŠELEŠOVSKÝ J. A KOL. *Kontrolní systémy veřejného sektoru a veřejné správy*. Praha: Ekopress 2003

Posílení vnitřních finančních kontrolních mechanismů na regionální úrovni. SOFRECO 2005

Doporučená literatura

DVOŘÁK, B., DVOŘÁKOVÁ, J. *Zákon o finanční kontrole v praxi a předpisy související*. Nakladatelství Český a moravský účetní dvůr: Praha 2003

PICKETT K. H. S. *The Internal Auditing Handbook*. Wiley, 2007

RICCHIUTE D. N. *Audit*. Victorial Publishing: Praha, 1994

Zákon č. 320/2001 Sb., o finanční kontrole ve veřejné správě

Vyhláška MF ČR č. 416/2004 Sb., kterou se provádí zákon č. 320/2001 Sb., o finanční kontrole

6. Veřejné zakázky

Cíl kapitoly

Cílem kapitoly je, aby student pochopil možnosti realizace veřejných služeb s pomocí různých institutů vycházejících z principů kontroly. Jako hlavní nástroj jsou v tomto ohledu využívány veřejné zakázky, pomocí nichž jsou alokovány významné části veřejných rozpočtů. S využitím těchto znalostí bude student schopen pochopit principy realizace veřejných služeb a alokace prostředků, které veřejný sektor na ně vynakládá. Student se seznámí se základními pojmy, které slouží pro identifikaci v oblasti veřejných zakázek.

6.1 Poskytování veřejných služeb

Jednou z hlavních rolí veřejného sektoru je poskytování veřejných a smíšených statků. Realizace je řešena buď v rámci vlastních kapacitních možností organizace veřejného sektoru, nebo zprostředkovaně prostřednictvím subjektů soukromého sektoru. V posledních letech je jednoznačně sledovatelný trend, kdy veřejné služby financované převážně z veřejných rozpočtů, jsou poskytovány s pomocí subjektů soukromého sektoru. Hlavním důvodem je potenciál efektivněji plnit navrženou službu a to kupříkladu z důvodu velkého rozsahu či obtížných technických specifikací. Tyto skutečnosti vytváří předpoklady, že veřejná služba může být poskytována s nižšími náklady a kvalitněji než ze strany kupříkladu subjektu veřejné správy, který by musel vynaložit dodatečné náklady na zajištění podmínek pro její poskytování. Využívání subjektů soukromého sektoru pro poskytování veřejných služeb je tedy řízeno ekonomickou racionalitou, kterou můžeme sledovat, dle zákona č.320/2001 Sb., o finanční kontrole, na základě kritérií hospodárnosti, efektivnosti a účelnosti. Možnost spolupráce se subjekty soukromého sektoru v oblasti poskytování veřejných služeb, ale může být využívána pouze v případě, že budou dodržovány konkrétní instituty spolupráce zajišťující eliminaci potencionálních negativních vlivů – neúměrně vysoké transakční náklady, existence propojení mezi subjekty soukromého a veřejného sektoru či nekalé praktiky.

Jednou z hlavních forem zabezpečení veřejných služeb s využitím subjektů soukromého sektoru je pomocí institutu veřejných zakázek. Realizace zabezpečení veřejných služeb pomocí veřejných zakázek se stává jedním z důležitých pilířů v systému veřejnoprávní kontroly v České republice. V roce 2014 bylo realizováno více než 14 900 veřejných zakázek (sledování mimo veřejné zakázky malého rozsahu, celkově řády desítek tisíc, informace lze dohledat ve Věstníku veřejných zakázek), kdy celková alokace skrze veřejné zakázky přesahovala 376 miliard korun. Toto číslo má v posledních letech vzrůstající tendenci a otázka dodržování hlavních zásad kontroly veřejných financí se tak stává v oblasti veřejných zakázek klíčovým prvkem.

Možnosti poskytování veřejných služeb

V rámci odborné literatury je možné se setkat s různými způsoby dělení oblasti zabezpečení veřejných služeb. Obecně používaným modelem je rozdělení **na tři základní formy**:

- první forma je taková, kdy veřejné služby poskytuje samotná municipalita, resp. její produkci přeneše na jí zřízený nebo založený subjekt

- druhá forma je formou partnerství veřejného a soukromého sektoru (PPP)
- třetí možnost má podobu veřejné zakázky (dále jen „VZ“)

Samotné nastavení řešení veřejné služby může být nahlíženo z mnoha různých pohledů, kdy využijeme rozlišení na poskytovatele a zabezpečovatele specifických veřejných služeb.

Tabulka 6.1 Formy zabezpečení veřejných služeb

Poskytovatel	Zabezpečovatel	
	VEŘEJNÝ SEKTOR	SOUKROMÝ SEKTOR
VEŘEJNÝ SEKTOR	<ul style="list-style-type: none"> - veřejné poskytování - (mezivládní spolupráce) 	<ul style="list-style-type: none"> - nákup služby od sektoru veřejného
SOUKROMÝ SEKTOR	<ul style="list-style-type: none"> - smlouvy - koncese - dotace 	<ul style="list-style-type: none"> - tržní mechanismus - svépomoc - dobročinnost - poukázky

Pramen: SAVAS, S. Privatization and public-private partnership. s.26

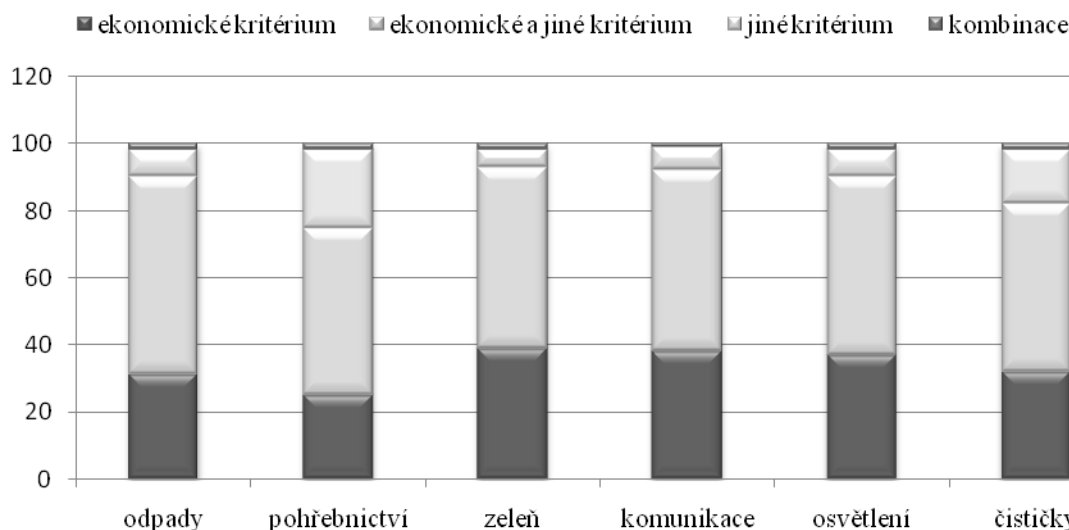
Z různých výzkumných studií (viz literatura) vyplývá, že využití soukromého sektoru jako externího dodavatele veřejné služby přináší následující **hlavní výhody**:

- technická efektivnost poskytování dané veřejné služby díky specializaci v daném oboru
- větší znalost problematiky daného oboru
- možnost výhod z konkurence mezi potenciálními externími dodavateli
- vyšší kvalita zabezpečované služby
- díky technickým a znalostním podmínkám a konkurenci levnější zabezpečení veřejné služby

Z pohledu principů hospodaření s veřejnými financemi je velice důležitý především poslední bod, kdy klíčovým institutem pro jeho naplnění jsou veřejné zakázky. Mnohé výzkumy se zabývaly otázkou kritérií při rozhodování subjektů veřejného sektoru v oblasti určení konkrétního dodavatele veřejné služby, kdy vyplývá, že hlavním kritériem je právě ekonomická výhodnost společně s dalšími doplňkovými faktory. Kupříkladu z níže uvedeného grafu vyplývá, že u všech vybraných veřejných služeb (tzn. zabezpečení těchto oblastí: odpad, pohřebnictví, zeleň, osvětlení a čističky) se veřejná správa při rozhodování o formě zajištění rozhoduje zejména na základě ekonomického kritéria (tzn. nejnížší ceny, nejnížší jednotkových nákladů apod.) ve spojení s jiným kritériem a hned na

druhém místě s využitím jen ekonomického kritéria. Mezi další důležitá jiná kritéria patří například kvalita či existence jediného dodavatele služby (např. z důvodu vysoké technické náročnosti služby).

Graf 6.1 Kritéria rozhodující o výběru formy zajištění veřejné služby



Pramen: ŠUMPÍKOVÁ, M. ROUSEK, P. Jak obce zajišťují veřejné služby. [online].c2006, Komínková, P. Analýza realizace veřejných zakázek malého rozsahu a podlimitních veřejných zakázek na městských úřadech. Brno: MU, 2009.

Možnosti zabezpečení veřejných služeb:

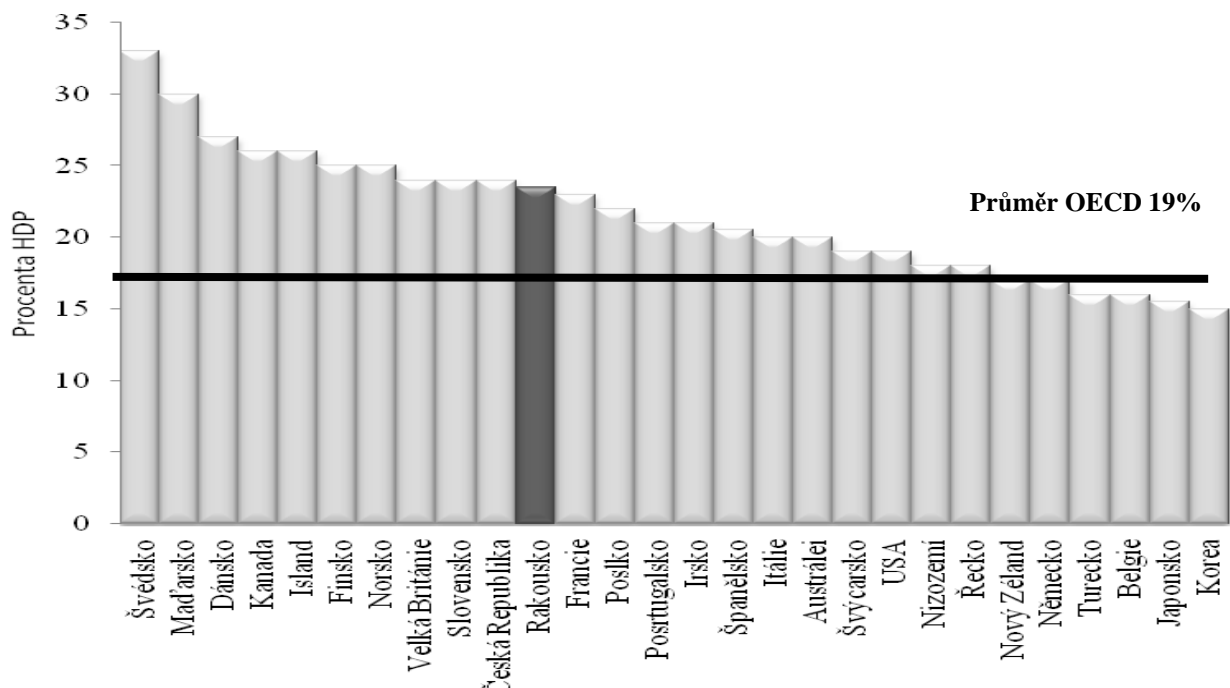
- Z hlediska celkového pohledu na zabezpečování veřejných služeb je možné říci, že specifické oblasti jsou stále majoritně zajišťovány přímo subjekty veřejného sektoru či organizacemi, kterou jsou jimi přímo zřizovány. Míra objemu poskytování veřejných služeb ze strany veřejného sektoru je odvislá z teoretického hlediska od principů tržního selhání a potřeby redistribuce a v praktické rovině pak vyjádřena specifickými nástroji danými především legislativním systémem. Konkrétním příkladem může být kupříkladu oblast vzdělávání, kde subjekty veřejného sektoru na různých úrovních jsou v České republice stále majoritními zřizovateli poskytovatelů této služby (především čisté veřejné statky). Poskytování veřejné služby přímo ze strany subjektu veřejného sektoru je především v oblastech, které jsou dlouhodobě vyjadřovány tzv. veřejným zájmem. Kromě oblasti vzdělávání lze tak identifikovat i mnoho dalších jako je bezpečnost.
- Jednou z relativně nových forem poskytování veřejných služeb je využití spolupráce mezi soukromým a veřejným sektorem, které je dnes označována jako PPP – Public Private Partnership. Hlavním prvkem tohoto institutu je přesně definované partnerství, často formou smluvního vztahu, který definuje především rozsah dané služby či podmínky jejího poskytování včetně finančních. V literatuře lze dnes najít mnoho různých definic oblasti PPP s tím, že pro naše potřeby je možné pod tímto rozumět především smluvní a finanční pro pojení veřejného sektoru se soukromým sektorem s cílem poskytovat veřejné služby.

- Hlavní výhodou využití PPP koncepce je přenos alespoň části rizik na partnera ze soukromého sektoru a rovněž možnost realizovat rozsáhlé projekty, které ať už z finančního či dalších hledisek, jsou nad možností subjektu veřejného sektoru. Využití formy PPP by mělo využito pouze v případě, že existují předpoklady, že spolupráce umožní zajištění veřejné služby s nižšími náklady a/nebo kvalitněji než při poskytnutí ze strany veřejného sektoru. Cílem spolupráce mezi subjekty veřejného a soukromého sektoru je pak získat vyšší hodnotu veřejné služby za dané finanční prostředky a to ve srovnání s předpokládanými finančními výdaji, které by vznikly v případě rozhodnutí o poskytnutí služby ze strany subjektu veřejného sektoru. Pro partnera ze soukromého sektoru by měla být výhodou možnost dlouhodobého poskytování veřejné služby a z ní plynoucí příjmy.

V literatuře lze najít různá dělení PPP projektů, kdy lze využít kupříkladu následující členění:

- DBB (Design – Bid – Build) = navrhni - nabídni – postav
 - OM (Operation and Maintenance) = správa a údržba
 - BOT (Build – Operate – Transfer) = postav – spravuj – převed'
 - DBFO (Design – Build – Finance – Operate) = navrhni – postav – financuj – spravuj
 - BOO (Build-Own-Operate) = postav-vlastni-spravuj
- Další možností jak zajistit poskytování veřejné služby je s využitím institutu veřejných zakázek. Vzhledem ke skutečnosti, že forma zabezpečení veřejných služeb veřejným sektorem je zužována především na služby, které není z racionálních důvodů možné odebírat externě (např. justiční systém, vzdělávání či bezpečnost) a forma PPP není v České republice prozatím příliš využívána, je využití veřejných zakázek klíčovou formou pro jejich zajišťování. Důležitost této formy spolupráce je možno vidět ze statistik OECD, dle které je podíl VZ členských států na jejich hrubém domácím produktu průměrně 19 % (údaje z roku 2007).

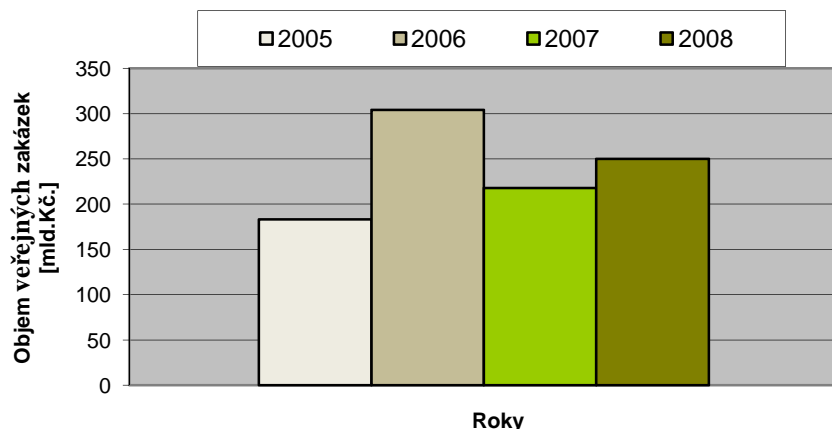
Graf 6.2 Procentuální podíl veřejných financí alokovaných ve veřejných zakázkách (2007)



Pramen: OECD, zpracováno Komínková, P. Analýza realizace veřejných zakázek malého rozsahu a podlimitních veřejných zakázek na městských úřadech. Brno: MU, 2009.

V roce 2011 pak v České republice tento objem vzhledem k růstu HDP, představoval cca 15% procent HDP, kdy zakázky větších objemů představovaly cca 270 miliard Kč. Od roku 2006 dochází k nárůstu počtu veřejných zakázek a objemu finančních prostředků, které jsou v nich alokovány a to především z důvodu přijetí nové právní úpravy, která podstatným způsobem upravovalo povinnosti týkající se nutnosti realizace kupříkladu nákupů pomocí právě institutu veřejných zakázek.

Graf 6.3 Velikost objemu finančních prostředků alokovaných v rámci veřejných zakázek v České republice v letech 2005 - 2008 v mld. Kč



Pramen: Ministerstvo pro místní rozvoj ČR; Komínková, P. Analýza realizace veřejných zakázek malého rozsahu a podlimitních veřejných zakázek na městských úřadech. Brno: MU, 2009.

6.2 Základní pojmy v oblasti veřejných zakázek

Základním právním předpisem, který v současné době upravuje oblast zadávání a realizace veřejných zakázek obecně, je zákon č. 134/2016 Sb. (dále jen „Zákon“), o zadávání veřejných zakázek, resp. do 1. 10. 2016 stále platný zákon č. 137/2006 Sb., o veřejných zakázkách, ve znění pozdějších předpisů, který nabyl účinnosti dne 1. července 2006, který prošel již několika systémovými novelami (např. novela č. 55/2012 Sb.). Výše uvedeným stávajícím právním úpravám předcházely v historii samostatné České republiky dvě speciální úpravy oblastí veřejných zakázek, a to zákon č. 199/1994 Sb., o zadávání veřejných zakázek, který nabyl účinnosti dne 1. ledna 1995. K 1. květnu 2004 byl však tento předpis zrušen a nahrazen novým zákonem č. 40/2004 Sb., o veřejných zakázkách. Jeho přijetí bylo iniciováno vstupem České republiky do Evropské unie s nutností komplexní úpravy právního systému v této oblasti z důvodu sladění stávajícího právního systému s evropským právem. Na tento zrušený předpis již navazuje stávající právní úprava, která však čerpá ze zkušeností s aplikací předešlého zákona a snaží se o odstranění dosavadních problémů (nejasný způsob zadávání, administrativní náročnost některých kroků ad.). Do roku 1995 se zadávací řízení řídilo obchodním zákoníkem, kdy byl předmět plnění získáván cestou veřejné obchodní soutěže⁷.

Nad národní právní úpravou stojí samozřejmě úprava evropská. Jak vyplývá již z § 1 Zákona, zapracovává tento zákon příslušné předpisy Evropských společenství, především potom evropské zadávací a přezkumné směrnice. V současné době (stav k roku 2016) se jedná o osm

⁷ §281 – 288, zák. č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, ve znění pozdějších předpisů

směrnic EU. Směrnice se liší především oblastí úpravy a rovněž subjekty, kterým jsou určeny. Zatímco zadávací směrnice upravují postup zadavatelů v zadávacím řízení, přezkumné (někdy také dohledové) směrnice řeší, upravují přezkoumávání postupů zadavatelů ze strany orgánů dohledu. Oba typy směrnic se potom vztahují na dva okruhy zadavatelů – na zadavatele veřejné a zadavatele sektorové.

Konkrétně se jedná o následující předpisy:

- Směrnice Evropského parlamentu a Rady 2014/24/EU ze dne 26. února 2014 o zadávání veřejných zakázek a o zrušení směrnice 2004/18/ES.
- Směrnice Evropského parlamentu a Rady 2014/25/EU ze dne 26. února 2014 o zadávání zakázek subjekty působícími v odvětví vodního hospodářství, energetiky, dopravy a poštovních služeb a o zrušení směrnice 2004/17/ES.
- Směrnice Evropského parlamentu a Rady 2014/23/EU ze dne 26. února 2014 o udělování koncesí.
- Směrnice Evropského parlamentu a Rady 2009/81/ES ze dne 13. července 2009 o koordinaci postupů při zadávání některých zakázek na stavební práce, dodávky a služby zadavateli v oblasti obrany a bezpečnosti a o změně směrnic 2004/17/ES a 2004/18/ES.
- Směrnice Rady ze dne 21. prosince 1989 o koordinaci právních a správních předpisů týkajících se přezkumného řízení při zadávání veřejných zakázek na dodávky a stavební práce (89/665/EHS).
- Směrnice Rady 92/13/EHS ze dne 25. února 1992 o koordinaci právních a správních předpisů týkajících se uplatňování pravidel Společenství pro postupy při zadávání zakázek subjekty působícími v odvětví vodního hospodářství, energetiky, dopravy a telekomunikací.
- Směrnice Evropského parlamentu a Rady 2007/66/ES ze dne 11. prosince 2007, kterou se mění směrnice Rady 89/665/EHS a 92/13/EHS, pokud jde o zvýšení účinnosti přezkumného řízení při zadávání veřejných zakázek.
- Směrnice Evropského parlamentu a Rady 2014/55/EU ze dne 16. dubna 2014 o elektronické fakturaci při zadávání veřejných zakázek.

Dalším důležitým pramenem práva je i judikatura Evropského soudního dvora, případně interpretační sdělení Evropské komise k některým otázkám z oblasti zadávání veřejných zakázek (v tomto případě nejde o právní předpisy, přesto však názory v nich obsažené mají následně vliv na interpretaci a aplikaci evropských pravidel).

Díky všem výše uvedeným směrnicím se systém zadávání veřejných zakázek stává modernějším, soustředí se více na nové fenomény, jako jsou požadavky na ochranu životního prostředí, zavádění nových technologií do zadávacího řízení v podobě elektronických nákupních systémů, trend centralizace nákupů a mnoho dalších.

Veřejná zakázka a její vymezení

V literatuře se setkáváme s dvojitým vymezením pojmu veřejná zakázka. Jedním z nich je vymezení právní, které vychází z ustanovení zákona. To chápe veřejnou zakázku jako „zakázku realizovanou na základě smlouvy mezi zadavatelem a jedním či více dodavateli, jejímž předmětem je úplatné poskytnutí dodávek či služeb nebo úplatné provedení stavebních prací“⁸. Tato definice tvoří východisko pro aplikaci zákona a jeho praktické použití.

Veřejnou zakázku lze dále vymežit z ekonomického hlediska. Pod tímto pojmem potom rozumíme „účelnou alokaci zdrojů, kterou zadavatel sleduje obvykle ekonomicko-sociální cíle. Na jedné straně přihlíží k tomu, aby použité veřejné zdroje byly alokovány hospodárně, efektivně a účelně, ... , vedle toho sleduje i kritéria normativní, související s přerozdělováním zdrojů, kdy užítky z realizované veřejné zakázky mohou plynout jen určitým segmentům veřejnosti“⁹.

Pojem veřejná zakázka je vymezen v § 2 zákona, jak bylo uvedeno výše, jako „...uzavření úplatné smlouvy mezi zadavatelem a dodavatelem, z níž vyplývá povinnost dodavatele poskytnout dodávky, služby nebo stavební práce“. Samotný pojem „zakázka“ ovšem není přímo zákonem definován, většina autorů dovozuj, že za zakázku považuje určité plnění poskytnuté jedním subjektem jinému subjektu¹⁰. V rámci § 2, odst. 2 zákona je také definováno základní členění zakázek.

Aby se jednalo o VZ, musí být současně splněny následující **tři podmínky**¹¹:

- zakázka musí být zadávána osobou, která je zadavatelem veřejných zakázek,
- zakázka musí zahrnovat i třeba jen potenciální prvek úplaty na straně zadavatele, a to třeba i nepeněžité,
- musí se jednat o zakázku na dodávky, služby nebo stavební práce.

Na rozdíl od úpravy v zákoně č.40/2004 Sb., již není definičním znakem VZ finanční limit přesahující dva miliony bez DPH, veřejná zakázka je tak i ta zakázka, jejíž cena nepřesáhne limit dva miliony korun bez DPH. V zákoně tak již není stanoven žádný finanční limit vymezující, co spadá pod VZ a co nikoliv, proto může být VZ každá zakázka splňující výše uvedené podmínky, třeba i v hodnotě pouhé jedné koruny. Všechny veřejné zakázky musí být zadány podle zákona, kdy je možnost aplikace zákonných výjimek podle §29 - 31.

Jestliže se podíváme na pojem veřejná zakázka podrobněji, tak je nutné vymežit i další aspekty. Především je důležité pochopení definičního znaku označeného jako prvek úplaty. Zde se jedná o možnost realizace plnění formou např. daru, kdy potencionální zadavatel nabývá plnění jiným způsobem a nevztahuje se na něj zákon o veřejných zakázkách. O veřejnou zakázku rovněž nepůjde v případě, kdy předmětem plnění je prostý prodej či pronájem majetku zadavatelem, neboť v daném případě jde o dispozici s majetkovými právy zadavatele, u které nedochází k výdeji finančních prostředků, nýbrž naopak k jejich příjmu. Zde může vlastník – subjekt veřejného sektoru využít jiné možnosti, ale nepostupuje dle

⁸ PLÍVA, S. Obchodní závazkové vztahy.s.50

⁹ OCHRANA,F. Veřejné zakázky [Metody a metodika efektivního hodnocení a výběru], s. 9

¹⁰ KOLÁČKOVÁ, K. Veřejné zakázky jsou někdy problémem řady zadavatelů. [online]. c2007.

¹¹ KOLÁČKOVÁ, K. Veřejné zakázky jsou někdy problémem řady zadavatelů. [online]. c2007.

Zákona. Ve výše uvedených případech je však vždy nutné zvážit, zda při prodeji či pronájmu zadavatel nepožaduje nějaké protiplnění ve formě služeb, dodávek či stavebních prací. Existuje-li takové protiplnění, nejedná se o prostý prodej či pronájem, ale tato dispozice je spojena s pořízením plnění a zde je již nutno uvažovat o naplnění definice veřejné zakázky (případně koncese). Požaduje-li tedy např. zadavatel, aby dodavatel v pronajaté nemovitosti provedl rekonstrukci, přičemž investice vložené do rekonstrukce se mu budou následně odečítat od ceny nájmu, je třeba si uvědomit, že tento vztah v sobě skrývá nejen pronájem nemovitosti ze strany zadavatele, ale rovněž veřejnou zakázku na stavební práce, která, dosahuje-li zákonného finančního limitu, musí být zadána v některém ze zadávacích řízení postupem podle zákona. Není totiž vyloučeno, že provedením zadávacího řízení by zadavatel v konkurenčním prostředí získal výhodnější nabídku než od dodavatele, kterému nemovitost pronajal.

Otázku úplatnosti pořizovaného plnění je třeba řešit vždy ve vztahu ke konkrétnímu příkladu a to především s ohledem na skutečnost, že úplata může být realizována skrytě a nemusí mít vždy formu přímého finančního plnění. Klíčovým prvkem je v tomto ohledu již tzv. potencionální úplata, tedy možný závazek ze strany zadavatele v případě naplnění stanovených podmínek. Vyjdeme-li z výše uvedeného příkladu nájemní smlouvy obsahující závazek dodavatele provést rekonstrukci, bude úplata spočívat ve finančním vyjádření slevy z nájmu – tj. částce, kterou by zadavatel uhradil za provedení stavebních prací, pokud by sjednanou slevu z nájmu neposkytl. Jak vyplývá z výše uvedeného, nemusí zadavatel vždy za pořízené plnění zaplatit finanční obnos, protiplnění může mít charakter i nepeněžitého plnění (směnné smlouvy). Hodnotou veřejné zakázky je potom hodnota protiplnění poskytnutého zadavatelem vyčíslená v penězích.

V rámci rozhodovací praxe jsou tyto případy pečlivě sledovány s tím, že problematické jsou i plnění, které jsou ze strany některých subjektů označovány jako „plnění zdarma“. Při bližším zkoumání se totiž ukazuje, že i tyto veřejné zakázky jsou úplatné. Klasickými příklady jsou např. veřejné zakázky na výběr pojišťovacího makléře, který v nabídce uvede, že pojištění zajistí zdarma. Ve skutečnosti je však cenou veřejné zakázky provize od pojišťovny, kterou by zadavatel získal (resp. o kterou by se cena pojištění zlevnila), pokud by si pojištění sjednával sám. Podobným způsobem mohou fungovat nabídky mobilních operátorů na zajištění jejich služeb zdarma. Obsahuje-li však nabídka podmínku, že na „bezplatné“ poskytnutí těchto služeb je navázán povinný odběr příslušného počtu telefonních přístrojů či povinnost odběru paušálních služeb, je zřejmé, že náklady za cenu služeb jsou částečně přeneseny do ceny za telefonní přístroje a odběr karet, a do ceny veřejné zakázky je nutno započítat celé plnění.

Na výše uvedeném rozboru je tedy patrné, že je nutné zkoumat nejen formální náležitosti veřejných zakázek, ale i věcný aspekt v jednotlivých případech a to především s ohledem na postup zadavatele veřejné zakázky. Věcné zkoumání jednotlivých skutečností konkrétní veřejné zakázky by se mělo rovněž opírat o zmapování důsledků především vzhledem ke třetím osobám.

6.3 Základní zásady

Zákon o VZ je postaven na základních třech zásadách. Jedná se o zásadu transparentnosti, zásadu rovného zacházení a zásadu zákazu diskriminace. Tyto zásady udávají základní principy, kterými se má zadavatel VZ řídit během celého průběhu zadávacího řízení.

1) Zásada transparentnosti

Dle mnohých autorů se jedná o nejdůležitější zásadu, protože určuje základní premisu celého procesu zadávání veřejných zakázek, tj. všechny procesy musí jít v průběhu i zpětně možné zkontrolovat. Aby toto bylo možné, tak zákon a případné další prováděcí předpisy musí stanovit, jakou formou budou prováděny jednotlivé úkony v rámci realizace veřejné zakázky, kdy je dnes zcela standardní písemná forma. Související podmínkou je nutnost odůvodnění jednotlivých rozhodnutí a kroků (především na straně subjektu, který zadává veřejné zakázky). Naplnění zásady transparentnosti rovněž předpokládá nutnost stanovení adekvátních zadávacích podmínek a způsobu vyhodnocení jednotlivých uchazečů. Rovněž by měly být jasně stanoveny normy pro komunikaci s jednotlivými uchazeči včetně způsobu vypořádání jejich případných dotazů či námitek.

Naplnění této zásady lze spatřovat například v povinnosti:

- Pořizovat o všech významných úkonech písemnou dokumentaci v dostatečném rozsahu, který případně umožní úkony zadavatele nezávisle přezkoumat.
- Jasně vymezit kritéria, dle kterých budou hodnoceny nabídky dodavatelů vždy v dostatečném předstihu před samotným vypracováním nabídek.
- Opatřit všechna rozhodnutí řádným odůvodněním.

2) Zásada rovného zacházení

Hlavním bodem této zásady je, že před řízením a v průběhu výběrového řízení se musí postupovat tak, aby nebyl upřednostňován žádný uchazeč. Veřejná zakázka by tak měla probíhat pro všechny uchazeče stejně, tj. neměly by zde existovat rozdíly v přístupu k informacím, k různým lhůtám plnění ad. Subjekt zadávající veřejnou zakázku nesmí nikoho upřednostňovat.

Naplnění této zásady lze spatřovat kupříkladu:

- Zadávající subjekt definuje přesné podmínky řízení tak, aby všichni uchazeči předem věděli, jak bude řízení probíhat.
- Dopředu stanovený podmínky hodnocení včetně kupříkladu způsobu „otevírání obálek“ s jednotlivými nabídkami.
- Vyžadovat naplnění jednotlivých ustanovení zákona bez ohledu na právní formu či majetkovou strukturu uchazeče.

3) Zásada zákazu diskriminace

Tato zásada je postavena především na nutnosti nastavit jednotlivé části výběrových řízení takovým způsobem, aby nemohly být považovány za diskriminační z hlediska potencionálních dodavatelů. Jedná se především o stanovení kvalifikačních předpokladů a specifikace předmětu plnění VZ. Tímto způsobem je totiž zadavatel schopen omezit okruh dodavatelů schopných vyhovět jeho podmínkám na minimum a reálně tak ovlivnit výběrové řízení ve prospěch konkrétní osoby. V novele Zákona č.55/2012 Sb. je tento princip dále výrazně akcentován.

Naplnění této zásady lze spatřovat kupříkladu:

- Neomezování počtu zájemců kupříkladu formou losování uchazečů.
- Jasném nastavení kvalifikačních podmínek s absencí neoprávněných požadavků přímo nesouvisejících s plněním předmětu veřejné zakázky (např. délka záruky).
- Používáním takových forem výběrových řízení, které budou maximálně otevřena co největšímu počtu zájemců o realizaci veřejné zakázky.

Shrnutí kapitoly

Realizace veřejných služeb je v České republice realizovatelná několika základními způsoby: přímo subjektem veřejného sektoru, PPP projekty a veřejnými zakázkami. Vzhledem ke skutečnosti, že zajištění některých veřejných služeb by představovalo pro veřejný sektor značné transakční náklady, vybírají pro toto zajištění subjekt soukromého sektoru. Zde je základním institutem proces veřejných zakázek. Ten je postaven na třech základních principech: zásadě transparentnosti, zásadě rovného zacházení a zásadě zákazu diskriminace.

Kontrolní otázky

1. Jaké jsou hlavní možnosti zajištění veřejných služeb v České republice?
2. Vysvětlíte výhody a nevýhody PPP projektů a zamyslete se nad tím, proč nejsou ve větší míře v České republice využívány.
3. Jaké jsou hlavní důvody využívání institut veřejných zakázek?
4. Jaké hlavní definiční znaky musí být naplněny, abychom mohli hovořit o veřejné zakázce?
5. Jaké hlavní důsledky by mohlo mít ignorování zásady transparentnosti ve veřejných zakázkách?
6. Musí hodnota veřejné zakázky být vždy vyjádřena v přímých peněžních jednotkách? Existují i jiné možnosti?
7. Jaká jsou základní zásady, na jejichž základě je postaven zákon o veřejných zakázkách? Jsou tyto principy v České republice odlišné od dalších členských států v Evropské unii?

Základní literatura

REKTORÍK, J., ŠELEŠOVSKÝ J. A KOL. *Kontrolní systémy veřejného sektoru a veřejné správy*. Praha: Ekopress 2003.

POMAHAČ, R., VIDLÁKOVÁ, O. *Veřejná správa*. Praha: C.H.Beck: 2002.

Doporučená literatura

FANTOVÁ ŠUMPÍKOVÁ M.; ROUSEK P. *Jsou magistrátní města specifická v poskytování veřejných služeb*. [online]. c2006. Dostupné z <http://kvf.vse.cz/storage/1212655772_sb_rousek_fantova.pdf>.

KOBLIHOVÁ, J. *K aplikaci zákona č.137/2006 Sb. o veřejných zakázkách*. In *Veřejné zakázky*. 2007, č. 5.

KOLÁČKOVÁ, K. *Veřejné zakázky jsou někdy problémem řady zadavatelů*. [online]. c2007. Dostupné z <<http://denik.obce.cz/go/clanek.asp?id=631763>>.

KOMÍNKOVÁ, P. *Analýza realizace veřejných zakázek malého rozsahu a podlimitních veřejných zakázek na městských úřadech*. Brno: MU, 2009.

OCHRANA, F. *Zadávání, hodnocení a kontrola veřejných zakázek (ekonomická analýza)*. Praha: Ekopress, s.r.o., 2008.

PAVEL, J. *Ukazatele transparentnosti trhu veřejných zakázek v České republice*. Transparency International. [online]. Dostupné z <http://www.transparency.cz/pdf/publikace/vz_index_transparentnosti_metodika.pdf>

Plíva, S. *Obchodní závazkové vztahy*. Praha. ASPI, 2009.

SAVAS, S. *Privatization and public-private partnership*. New York: Seven Bridges Press, 2000.

Zákon č. 134/2006 Sb., o veřejných zakázkách

Zákon č. 134/2016 Sb., o zadávání veřejných zakázek

7. Realizace veřejných zakázek

Cíl kapitoly

Získat podrobné informace o struktuře a typech veřejných zakázek a pochopit principy členění. Student bude schopen identifikovat jednotlivé zadavatele veřejných zakázek a definovat jaký typ veřejné zakázky dle příslušného zákona realizují. Dosažení cíle kapitoly představuje pochopení uceleného obrazu procesu řešení veřejných zakázek především na straně veřejných zadavatelů.

7.1 Zadavatelé veřejné zakázky

Prvním krokem v realizaci zadání veřejné zakázky je její zadání. To provádí subjekt, kterého Zákon označuje jako „zadavatele“. V rámci stále platného zákona č. 137/2006 Sb. (do 1. 10. 2016) jsou rozlišeny základní kategorie v §2, kde najdeme tři základní kategorie zadavatelů: veřejného, sektorového a dotovaného zadavatele.

1) Veřejný zadavatel

Veřejný zadavatel je nejčastějším typem zadavatele a pod jeho definici spadá široké spektrum subjektů. Podle ustanovení § 2 odst. 2 zákona je veřejným zadavatelem

- Česká republika – tímto rozumíme i všechny organizační složky jako jsou ministerstva, státní zastupitelství ad.,
- státní příspěvková organizace,
- územní samosprávný celek nebo příspěvková organizace zřízená územním samosprávným celkem – zde se jedná především o kraje či obce,
- jiná právnická osoba.

Tzv. jiná právnická osoba je specifickým druhem veřejného zadavatele, který je dále definovaná v § 2 odst. 2 písm. d), kdy je za zadavatele považována, pokud:

1. byla založena či zřízena za účelem uspokojování potřeb veřejného zájmu, které nemají průmyslovou nebo obchodní povahu, a
2. je financována převážně státem či jiným veřejným zadavatelem nebo je státem či jiným veřejným zadavatelem ovládána nebo stát či jiný veřejný zadavatel jmenuje či volí více než polovinu členů v jejím statutárním, správním, dozorčím či kontrolním orgánu.

Vždy platí, že musí být splněna zároveň podmínka uvedená v bodu 1. a alespoň jeden z předpokladů uvedený v bodu 2. Z hlediska praxe je diskutabilní především výklad pojmu „potřeby ve veřejném zájmu“ nemající průmyslovou nebo obchodní povahu, nicméně odrazit se lze od dnes již poměrně bohaté judikatury Evropského soudního dvora. Obecně lze za takové potřeby považovat např. činnost v oblasti zdravotnictví, vzdělávání, ochrany životního prostředí, svozu odpadů apod.

Na základě této definice veřejného zadavatele je tedy nutné si uvědomit, že Zákonem se musejí řídit i společnosti, které bychom mezi „typické“ veřejné zadavatele nezařadily: obchodní společnosti (nejčastěji např. různé městem zakládané technické služby apod.), obecně prospěšné společnosti, ale třeba také některé církve, splní-li i některou z dalších podmínek uvedených v bodě 2.

To bude důležité zejména v případech dotovaných projektů, kdy subjekt, který na projekt obdrží dotaci od státu, a tato dotace v daném roce převáží nad ostatním financováním subjektu, naplní podmínku převážného financování ze strany veřejného zadavatele, a bude-li zároveň vykonávat činnost ve veřejném zájmu nemající průmyslovou a obchodní povahu, naplní tak definici veřejného zadavatele a vznikne mu povinnost postupovat při zadání veřejné zakázky podle zákona.

2) Sektorový zadavatel

Sektorovým zadavatelem je osoba, která vykonává některou činnost v oblasti určitých sektorů (odvětví), kterou zákon v § 4 označuje za tzv. relevantní činnost. Mezi ně se řadí především plynárenství, teplárenství, energetická odvětví, vodárenství, dopravních sítí, poštovních služeb, poskytování nebo provozování letišť a přístavů a v oblasti průzkum a těžby nerostného bohatství. Subjekt musí tyto činnosti vykonávat:

a) na základě zvláštního či výhradního práva, nebo

b) nad touto osobou může veřejný zadavatel přímo či nepřímo uplatňovat dominantní vliv (což je zde myšleno tím, že má majoritní hlasovací práva či volí rozhodovací orgány subjektu).

Pod tuto skupinu zadavatelů tedy můžeme zařadit podnikatelské subjekty, které působí ve výše uvedených odvětvích, kde je možné kupříkladu identifikovat výrazný vliv veřejného zadavatele (např. majoritní akcionář). Obecně lze říci, že pro tento typ zadavatele je úprava zadávání veřejných zakázek v rámci Zákona velice specifická, protože v §19 Zákona je mnoho výjimek, které se na tuto kategorii zadavatele vztahují. Nejvýraznější z nich je ta, že musí podle Zákona postupovat až v případě nadlimitních veřejných zakázek (podlimitní veřejné zakázky tedy mohou zadávat zcela mimo režim zákona). Pro sektorové zadavatele jsou také stanoveny vyšší finanční limity pro podlimitní zakázky na dodávky a služby, mohou používat jednací řízení s uveřejněním bez omezení (tedy jako standardní zadávací řízení) a mají také větší volnost při stanovení požadavků na prokázání kvalifikace.

V některých případech se do tohoto volnějšího režimu může dostat i typický veřejný zadavatel (např. obec), a to podle § 2 odst. 7 Zákona v případech, kdy také vykonávají některou z relevantních činností a zadávají zakázku, která s výkonem této relevantní činnosti souvisí. Potom pro případ této konkrétní veřejné zakázky mohou postupovat stejně jako sektorový zadavatel. V rámci novely 55/2012 Sb., je nicméně tato praxe omezena a to v oblasti často obcemi využívané - vodní hospodářství, tj. podle nové právní úpravy už nejde takto realizovat kupříkladu stavby či rekonstrukce čističky odpadních vod.

3) Dotovaný zadavatel

Dotovaným zadavatelem může být podle § 2 odst. 3 Zákona jakákoliv fyzická či právnická osoba, která se může zadavatelem stát pouze pro případ určité veřejné zakázky, a to z toho důvodu, že obdržela dotaci od veřejného zadavatele. Přesná aktuální úprava dle novely

55/2012 Sb. udává, že tato veřejná zakázka je hrazena z více než 50 % z peněžních prostředků z veřejných zdrojů nebo pokud peněžní prostředky poskytnuté na veřejnou zakázku z těchto zdrojů přesahují 200 000 000 Kč. Rovněž zde platí, že peněžní prostředky jsou poskytovány z veřejných zdrojů i v případě, pokud jsou poskytovány prostřednictvím jiné osoby. Novela tedy poněkud upravuje dosavadní praxi, ale stále lze konstatovat, že působnost zákona je v případě dotovaných zakázek stále poměrně úzká, neboť se bude týkat pouze velkých zakázek, tj. nadlimitního rozsahu. Z nich samozřejmě pouze takových, které jsou hrazeny z veřejných zdrojů

Dotovaným zadavatelem podle zákona tedy nejsou paušálně všichni příjemci dotací. V ostatních případech, kdy osoba, která není dotovaným zadavatelem, obdrží dotaci, bude záležet na správcích dotačních programů, jaké podmínky a jaká pravidla pro poskytnutí dotace nastaví.

Dle nového Zákona (zákon č. 134/2016 Sb.) je pojem zadavatele upřesněn v rámci §4 a představuje výrazně odlišné pojetí oproti stávajícímu stavu. Jedná se o následující úpravu:

Zadavatel

(1) Veřejným zadavatelem je

a) Česká republika; v případě České republiky se organizační složky státu²⁾ považují za samostatné zadavatele,

b) Česká národní banka,

c) státní příspěvková organizace,

d) územní samosprávný celek nebo jeho příspěvková organizace,

e) jiná právnická osoba, pokud

1. byla založena nebo zřízena za účelem uspokojování potřeb veřejného zájmu, které nemají průmyslovou nebo obchodní povahu, a

2. jiný veřejný zadavatel ji převážně financuje, může v ní uplatňovat rozhodující vliv nebo jmenuje nebo volí více než polovinu členů v jejím statutárním nebo kontrolním orgánu.

(2) Zadavatelem je osoba, která k úhradě nadlimitní nebo podlimitní veřejné zakázky použije více než 200000000 Kč, nebo více než 50 % peněžních prostředků, poskytnutých z

a) rozpočtu veřejného zadavatele,

b) rozpočtu Evropské unie nebo veřejného rozpočtu cizího státu s výjimkou případů, kdy je veřejná zakázka plněna mimo území Evropské unie.

(3) Při zadávání sektorových veřejných zakázek podle § 151, včetně sektorových koncesí podle § 176 odst. 3, je zadavatelem také osoba uvedená v § 151 odst. 2.

(4) Pokud zadavatel podle odstavců 1 až 3 zahájí zadávací řízení, i když k tomu nebyl povinen, je povinen ve vztahu k zadávané veřejné zakázce dodržovat tento zákon.

(5) Za zadavatele se považuje také jiná osoba, která zahájila zadávací řízení, ačkoliv k tomu nebyla povinna, a to ve vztahu k tomuto zadávacímu řízení a do jeho ukončení.

7.2 Členění veřejných zakázek

Zákon rozlišuje tři základní druhy veřejné zakázky podle předmětu plnění (§14):

- Veřejná zakázka na služby
- Veřejná zakázka na dodávky
- Veřejná zakázka na stavební práce

Zákon definuje veřejnou zakázku na dodávky v rámci §14, kdy pod tímto definuje dodávky jako veřejnou zakázku, jejímž předmětem veřejná zakázka, jejímž předmětem je pořízení věcí, zvířat nebo ovladatelných přírodních sil, pokud nejsou součástí veřejné zakázky na stavební práce podle specifického odstavce. Pořízením se rozumí zejména koupě, nájem nebo pacht.

Veřejná zakázka na stavební práce je pak definována v §14 Zákona, kde je popsána následujícím způsobem:

a) poskytnutí činnosti uvedené v oddílu 45 hlavního slovníku jednotného klasifikačního systému pro účely veřejných zakázek podle přímo použitelného předpisu Evropské unie3) (dále jen „hlavní slovník jednotného klasifikačního systému“),

b) zhotovení stavby, nebo

c) poskytnutí souvisejících projektových činností, pokud jsou zadávány společně se stavebními pracemi podle písmene a) nebo b).

Veřejná zakázka na služby je pak vymezena v §14 Zákona, kde klíčová definice je postavena negativně a služby jsou tedy druhem veřejné zakázky, která nespadá do dodávek či stavebních prací (např. aktuálně „...veřejná zakázka, jejímž předmětem je poskytování jiných činností, než uvedených v odstavci 3“, což jsou stavební práce).

Dalším hlavním kritériem používaným pro rozdělení veřejných zakázek je kritérium předpokládané hodnoty, kterou dále specifikují §24-27 Zákona. Předpokládanou cenou tak rozumíme zadavatelem předpokládanou výše peněžitého závazku vyplývající z plnění veřejné zakázky, který je zadavatel povinen stanovit pro účely postupu v zadávacím řízení před jeho zahájením. Při stanovení předpokládané hodnoty je vždy rozhodná cena bez daně z přidané hodnoty.

Rozlišení veřejných zakázek dle předpokládané hodnoty v rámci Zákona **rozeznává tři typy veřejných zakázek:**

- Veřejné zakázky malého rozsahu
- Podlimitní veřejné zakázky
- Nadlimitní veřejné zakázky

Finanční limity nastavené pro odlišení nadlimitních a podlimitních VZ jsou do českého práva převzaty ze závazného předpisu Evropské komise, který byl v posledních letech pravidelně aktualizován (např. č. 1422/2007 včetně relevantního Nařízení vlády ČR č.77/2008 Sb.). Důležitým prvkem při principu stanovování ceny je i zákaz rozdělení veřejné zakázky, kdy v §13, odst. 3 Zákona je zakázáno, aby zadavatel rozdělil předmět veřejné zakázky tak, aby tím došlo ke snížení předpokládané hodnoty pod zákonné finanční limity, tj. aby kupříkladu veřejná zakázka ve výši tzv. podlimitní byla rozdělena na několik menších veřejných zakázek malého rozsahu.

Závazná metodika pro zadávání veřejných zakázek vydaná Ministerstvem pro místní rozvoj ČR uvádí, že při vymezení jediné VZ je třeba vždy přihlídnout k souvislostem

- věcným
- geografickým
- časovým a
- popřípadě skutečnosti, že předmět plnění VZ tvoří jeden funkční celek (např. sportovní areál), a to ve vztahu ke konkrétní veřejné zakázce.

Současně je třeba vzít do úvahy rovněž předvídatelnost pořizovaného plnění, tedy zda lze na zadavateli objektivně požadovat, aby předvídal jaké a kolik (případně v jakém objemu) plnění bude požadovat například v určitém časovém horizontu, tj. i v případě, že se jedná kupříkladu o stavební práce na jedinou budovu, první veřejná zakázka byla například na provedení rekonstrukce budovy, ale následné úpravy jednoho jejího křídla cca 5 měsíců po úplném dokončení rekonstrukce vyvolány například tím, že pod tímto křídlem budovy byly po rekonstrukci zjištěny propady terénu, je možné objektivně brát jako dvě veřejné zakázky.

Problémem u předpokládané hodnoty je její informační význam, jelikož i když musí zadavatel její výši určit dle daných pravidel (aktuálně nově definují §16 – 23), často dochází k tomu, že nabídkové ceny jednotlivých zadavatelů jsou mnohem vyšší než předpokládaná hodnota. Uchazeč se nedostává k informacím o postupu při stanovování předpokládané hodnoty a tak mu slouží výše předpokládané hodnoty často jako limit, který mu určuje druh VZ a zejména určitý finanční strop, který má zadavatel pro danou VZ (či slouží alespoň jako indikativní informace o předpokládané výši finančního plnění). V případě realizace výběrového řízení se zadavatel může setkat i se zcela opačným případem, kdy naopak nabídnuté ceny jsou hluboko pod předpokládanou hodnotou a nastává otázka zda je vůbec VZ ze strany potencionálního dodavatele realizovatelná. Tento bod nově specificky určuje §113 a řeší tedy situace tzv. příliš nízké nabídkové ceny.

Předpokládanou hodnotu VZ je zadavatel povinen stanovit na základě následujících hlavních kritérií, které jsou rozvedeny v §16 Zákona:

- na základě údajů a informací o zakázkách stejného či podobného předmětu plnění;
- nemá-li zadavatel k dispozici takové údaje nebo informace, vychází z informací získaných průzkumem trhu, předběžnými tržními konzultacemi nebo jiným vhodným způsobem.

7.3 Veřejné zakázky podle předpokládané hodnoty

1) Veřejné zakázky malého rozsahu

Jedná se o veřejné zakázky s následující předpokládanou hodnotou:

- a) na dodávky nebo na služby částka 2000000 Kč, nebo
- b) na stavební práce částka 6000000 Kč.

V předchozím právní úpravě, tj. zákon č.40/2004 Sb., zakázky aktuálně označované jako veřejné zakázky malého rozsahu, nebyly de iure považovány za veřejné zakázky a postupy tedy nebyly vázány na předpisy dané Zákonem. V Zákoně je dnes stanoveno, že i zakázky, na které se vztahují různé výjimky (např. v §29 - 31), jsou povinny se řídit obecnými principy a to zásadou transparentnosti, zásadou rovného zacházení a zásadou nediskriminace (viz předchozí kapitola).

Zadavatelé zadávají v tomto typu veřejných zakázek až 58% veřejných zakázek¹². Ve většině případů jsou tyto VZ zadávány bez jakékoliv soutěže a konkurence, což snižuje pravděpodobnost dosažení nejnižší možné ceny. Zůstává tedy na samotném zadavateli, jaké prvky budou v procesu přípravy a zahájení zadávacího řízení použity. Tento fenomén vedl často k tomu, že zadávání veřejné zakázky malého rozsahu bylo vedeno velmi netransparentně (selektivní informovanost vybraných potencionálních dodavatelů ad.), což následně vede de facto k narušování principu nediskriminace či zásady rovného zacházení. Neexistence výrazné konkurence pak snižovala hospodárnost a mnohdy i další principy asociované s racionálním ekonomickým chováním subjektů veřejného sektoru. V roce 2016 lze říci, že se situace postupně výrazně mění a to nejen s aktuálním novým zákonem 134/2016 Sb., ale i např. zavedením registru smluv (zákon č. 340/2015 Sb., zákon o registru smluv) i dalšími nástroji.

Zadavatel má možnost si dobrovolně stanovit povinnost postupovat určitým způsobem prostřednictvím svojí interní směrnice či nařízením. Stejně tak lze stanovit, že zadavatel bude i v případě zakázek malého rozsahu postupovat podle ustanovení zákona o VZ upravující postup při zadávání zakázek v řádu vyšším, tj. možnost uplatnit povinnosti vztahované na podlimitní veřejné zakázky i na zakázky malého rozsahu.

Poměrně nízké limity (viz výše) pro předpokládanou hodnotu VZ byly definovány s tím, aby zadávání u těchto zakázek zjednodušil a tedy i zefektivnilo vynakládání veřejných prostředků (vycházíme z předpokladu, že realizace výběrového řízení v celém rozsahu by výrazně navyšovalo tzv. transakční náklady). Příklad je možné vzít ze zahraničí, kde je možné zjistit, že např. v Polsku je finanční limit pro VZ malého rozsahu jen 6.000 Euro. Mnoho autorů se ve svých studiích optimální výší předpokládané hodnoty zabývá a navrhuje alternativní možnosti postupů – kupříkladu, aby byla hodnota založena na porovnání přínosů plynoucích z realizace otevřené soutěže (tedy poklesu ceny) a nárůstu administrativních nákladů (příkladem je Pavel, J. (2006)). Dle analýzy společnosti Transparency International z roku 2004 bylo zjištěno, že zakázky, které neprošly otevřenou soutěží, byly v průměru o 13,5% dražší než zakázky zadané nějakou z forem soutěže.

¹² KUBÍČEK, J.:*Zákon o veřejných zakázkách a činnosti obecních úřadů*. Veřejná správa. 2007, č. 29, str. 23.

2) Podlimitní veřejná zakázka

Z obecného hlediska „klasickým“ druhem veřejné zakázky je dle objemu předpokládané hodnoty podlimitní veřejná zakázka. Jako podlimitní veřejnou zakázku označujeme v rámci Zákona nyní de facto zakázku, která svým objemem spadá mezi veřejné zakázky malého rozsahu a nadlimitní veřejné zakázky (viz §25 Zákona).

Hranice mezi veřejnými zakázkami podlimitními a nadlimitními se průběžně mění a ve všech členských státech jsou určovány nařízením Evropské komise, která definuje částky v EURO. Kromě veřejných zakázek tyto nařízení určují často i výše finančních plnění platných v oblasti koncesí.¹³

3) Veřejná zakázka nadlimitní

Jako nadlimitní veřejnou zakázku nyní zákon označuje zakázku, která je přímo vymezena přímo evropskými normami (např. dle stále platného zákona o VZ, stav k 1. 10. 2016 se jedná o cca 6 mil. na dodávky a služby a 142 mil. Kč na stavební práce).

7.4 Druhy zadávacího řízení

Na základě stanovení druhu veřejné zakázky a její předpokládané výše, pak musí zadavatel stanovit druh zadávacího řízení, kterým se celý proces bude řídit. Jednotlivé typy zadávacího řízení jsou stanoveny v §21 Zákona a jsou následující:

- zjednodušené podlimitní řízení,
- otevřené řízení,
- užší řízení,
- jednací řízení s uveřejněním,
- jednací řízení bez uveřejnění,
- řízení se soutěžním dialogem,
- řízení o inovačním partnerství,
- koncesní řízení, nebo
- řízení pro zadání veřejné zakázky ve zjednodušeném režimu.

¹³ Směrnice Evropského parlamentu a Rady 2014/24/EU ze dne 26. února 2014 o zadávání veřejných zakázek a o zrušení směrnice 2004/18/ES.

Směrnice Evropského parlamentu a Rady 2014/25/EU ze dne 26. února 2014 o zadávání zakázek subjekty působícími v odvětví vodního hospodářství, energetiky, dopravy a poštovních služeb a o zrušení směrnice 2004/17/ES.

Směrnice Evropského parlamentu a Rady 2014/23/EU ze dne 26. února 2014 o udělování koncesí.

Směrnice Evropského parlamentu a Rady 2009/81/ES ze dne 13. července 2009 o koordinaci postupů při zadávání některých zakázek na stavební práce, dodávky a služby zadavateli v oblasti obrany a bezpečnosti a o změně směrnic 2004/17/ES a 2004/18/ES.

Zadávací řízení lze definovat jako zvláštní postup vedoucí k uzavření smlouvy, který není správním řízením a jehož výsledkem není vydání správního rozhodnutí.¹⁴ Představuje vlastně formální, zákonem upravený postup, dle kterého je zadavatel povinen postupovat při zadávání VZ. Zadavatel nemůže využít libovolný typ zadávacího řízení, ale musí se držet navržených druhů kupříkladu s ohledem na předpokládanou hodnotu. V případě, že neexistuje stanovený zákonný důvod (např. otázka národní bezpečnosti), musí zadavatel vždy maximálně naplňovat základní tři principy definující proces veřejných zakázek a tedy realizovat veřejnou zakázku s pomocí takového výběrového řízení umožňujícího především maximální možnosti dodavatelů na přihlášení a podání nabídky.

Zatímco otevřené a užší řízení jsou zadávací řízení obecná, dle kterých mohou postupovat při zadávání libovolné zakázky všechny kategorie zadavatelů, postup podle ostatních zadávacích řízení je přípustný pouze v případě splnění všech zákonných podmínek omezujících jejich použití a to vzhledem k osobě zadavatele, předmětu veřejné zakázky (omezení použití jednacích řízení bez uveřejnění pouze na případy vymezené v §63-67 Zákona) nebo předpokládané hodnotě veřejné zakázky (omezené použití zjednodušeného podlimitního řízení pouze na případy podlimitních veřejných zakázek u stavebních prací navíc nepřesahujících předpokládanou hodnotu 20 mil Kč). Hlavními druhy výběrového řízení, se kterým je možné se setkat v běžné praxi jsou pak otevřené výběrové řízení, užší výběrové řízení a zjednodušené podlimitní řízení.

Otevřené řízení

Tabulka 7.1 Přehled prvků otevřeného řízení

Zahájení řízení	- zadavatel oznamuje svůj úmysl zadat veřejnou zakázku
Smí jej použít veřejný zadavatel?	- ano
Pro jaký druh veřejné zakázky je řízení určeno?	- podlimitní veřejná zakázka - nadlimitní veřejná zakázka
Jaký je minimální počet dodavatelů / zájemců?	- neomezený počet
Nevýhody	- zvolí-li otevřené zadávací řízení, může se stát, že bude nabídek příliš velký počet a hodnocení náročné a obtížné. - zvolí-li však užší zadávací řízení, může pak být problematické objektivní zúžení počtu zájemců ¹⁵ - časově a administrativně náročné

¹⁴ JURČÍK, D. *Zadávací řízení veřejných zakázek a udělování koncesí v ČR a v EU*. s. 260.

¹⁵ KRČ, R., MAREK, K., PETR, M. *Zákon o veřejných zakázkách a koncesní zákon s vysvětlivkami a předpisy souvisejícími*. s. 70.

Výhody	<ul style="list-style-type: none"> - formálně nenáročné - maximálně transparentní - minimálně diskriminují
--------	---

Komínková, P. Analýza realizace veřejných zakázek malého rozsahu a podlimitních veřejných zakázek na městských úřadech. Brno: MU, 2009.

Otevřené řízení představuje, skrze možnost podání nabídky neomezeného množství uchazečů, nejtransparentnější zadávací řízení. Zákon tento druh zadávání dále definuje např. v § 56 ve vazbě na nadlimitní veřejné zakázky velmi stručně, jako řízení, kde se jedná o „řízení odesláním oznámení o zahájení zadávacího řízení k uveřejnění způsobem podle § 212, kterým vyzývá neomezený počet dodavatelů k podání nabídky.

(2) *Zadavatel nesmí s účastníky zadávacího řízení o podaných nabídkách jednat.*

(3) *Dodavatelé předkládají doklady o kvalifikaci v nabídce.“*

Otevřené řízení se tedy zahajuje oznámením, což je důležitý prvkem především v podlimitních a nadlimitních veřejných zakázkách. Vyplněný formulář (který musí obsahovat dle nařízení obsahovat např. identifikaci zadavatele, informace o předmětu veřejné zakázky, uvedení základního kritéria hodnocení a případné stanovení vah hodnotících kritérií, lhůty apod.) je zadavatel povinen uveřejnit v informačním systému, kdy lhůty jsou dány především předpokládanou hodnotou. Na základě tohoto uveřejnění dochází k vyzvání neurčitého okruhu dodavatelů k podání nabídek. Zákon pak zpřesňuje minimální lhůty nutné pro zveřejnění a reakci na zveřejnění ze strany potencionální dodavatelů. Po uplynutí této lhůty následuje posouzení kvalifikace dodavatelů a hodnocení nabídek.

Užší řízení

Tabulka 7.2 Přehled prvků užšího řízení

Charakteristika řízení	- zadavatel vyzývá dodavatele / zájemce k podání žádostí o účast v užším řízení a po splnění kvalifikace k podání nabídek
Smí jej použít veřejný zadavatel?	- ano
Pro jaký druh veřejné zakázky je řízení určeno?	<ul style="list-style-type: none"> - podlimitní veřejná zakázka - nadlimitní veřejná zakázka
Jaký je minimální počet dodavatelů / zájemců?	- min. 5 zájemců
Nevýhody	- méně konkurenční než otevřené řízení, neboť zde

	<p>dochází</p> <p>k tomu, že některým zájemcům o veřejnou zakázku není umožněno podat nabídku</p>
Výhody	<p>- pokud můžeme očekávat, že bude podáno nabídek více jak 5, můžeme si ulehčit administrativní náročnost a průběh řízení limitováním počtu zájemců</p>

Komínková, P. Analýza realizace veřejných zakázek malého rozsahu a podlimitních veřejných zakázek na městských úřadech. Brno: MU, 2009.

Jak specifikuje např. §58 Zákona, užší řízení začíná oznámením, ve kterém zadavatel oznamuje neomezenému počtu dodavatelů svůj úmysl zadat veřejnou zakázku v tomto zadávacím řízení. Rozdíl tohoto řízení oproti otevřenému výběrovému řízení je v tom, že zadavatel ověřuje nejdříve splnění kvalifikace u potenciálních dodavatelů a následně ty co tuto kvalifikaci splnily, vyzve k podání nabídky

Zjednodušené podlimitní řízení

Tabulka 7.3 Přehled prvků zjednodušeného podlimitního řízení

Charakteristika řízení	- zadavatel vyzývá dodavatele k podání nabídek a k prokázání kvalifikace
Kdo smí zjednodušené podlimitní řízení použít?	- veřejný zadavatel
Pro jaký druh veřejné zakázky je řízení určeno?	- podlimitní veřejná zakázka na služby a dodávky - podlimitní veřejná zakázka na stavební práce do 50 mil. Kč
Jaký je minimální počet dodavatelů / zájemců?	- veřejný zadavatel - min. 5 zájemců
Nevýhody	- možné obcházení zákona, a to v té podobě, kdy zadavatel úmyslně vyzve uchazeče, u nichž ví, že nebudou mít zájem o podání nabídky a nebo ceny budou na základě této volby nesrovnatelné
Výhody	- menší administrativní náročnost - dochází k přímému oslovení potenciálních dodavatelů, u nichž zadavatel předpokládá, že jsou schopni veřejnou zakázku zajistit

Pramen: Komínková, P. Analýza realizace veřejných zakázek malého rozsahu a podlimitních veřejných zakázek na městských úřadech. Brno: MU, 2009.

Zjednodušené podlimitní řízení je blíže vyspecifikováno v § 52, kde se v odst. 1 definuje jako: „... vyzývá neomezený počet dodavatelů k podání nabídky. Zadavatel může výzvu po jejím uveřejnění odeslat některým dodavatelům, v takovém případě musí být výzva odeslána alespoň 5 dodavatelům.“ Nový zákon de facto inkorporuje změnu zavedenou již novelou 55/2012 Sb. k původnímu zákonu č. 137/2006 Sb., kdy pro zjednodušené podlimitní výběrové řízení předpisuje nutnost zveřejnit výzvu na profilu zadavatele, tj. na příslušných webových stránkách (dříve se jednalo pouze o nutnost uveřejnění „vhodným způsobem“).

Shrnutí kapitoly

V rámci realizace veřejné zakázky je z hlediska Zákona důležitá identifikace zadavatele, kdy rozlišujeme celkem tři: veřejného zadavatele, sektorového zadavatele a dotovaného zadavatele. Při zadání veřejné zakázky je i pro další úkony důležité stanovení předmětu zakázky, kdy rozlišujeme celkem tři kategorie: veřejné zakázky na služby, veřejné zakázky na dodávky a veřejné zakázky na stavební práce. Důležité je i rozčlenění dle předpokládané hodnoty veřejné zakázky, kdy rozlišujeme: veřejné zakázky malého rozsahu, veřejné zakázky podlimitní a veřejné zakázky nadlimitní. Na základě stanovení těchto identifikačních znaků přistupuje konkrétní druh zadavatele ke zvolení druhu zadávacího řízení, které bude využito. Nejvíce používanými druhy jsou otevřené řízení, užší řízení a zjednodušené podlimitní řízení.

Kontrolní otázky

1. Jaké je základní dělení zadavatelů veřejných zakázek v České republice?
2. Vysvětlíte rozdíl mezi veřejným zadavatelem a dotovaným zadavatelem? Proč institut dotovaného zadavatele zákon vytváří?
3. Jaké jsou dva základní druhy členění veřejných zakázek?
4. Mění se finanční limity nastavení jednotlivých druhů veřejných zakázek podle předpokládané hodnoty nebo zůstávají dle zákona neměnné? A případně, že se mění, tak jaké kategorie?
5. Jaký objem z celkového množství veřejných zakázek tvoří přibližně zakázky malého rozsahu?
6. Co je hlavní výhodou otevřeného řízení? Proč je doporučováno ho využívat v maximálním množství případů?
7. Jaké hlavní opodstatnění je pro využívání zjednodušeného podlimitního řízení?

Základní literatura

REKTOŘÍK, J., ŠELEŠOVSKÝ J. A KOL. *Kontrolní systémy veřejného sektoru a veřejné správy*. Praha: Ekopress 2003.

Zákon č. 137/2006 Sb., o veřejných zakázkách

Zákon č. 134/2016 Sb., o zadávání veřejných zakázek

Doporučená literatura

JURČÍK, D.: *Zadávací veřejných zakázek a udělování koncesí v ČR a v EU*. Praha: C. H. BECK, 2007.

KOBLIHOVÁ, J. *K aplikaci zákona č.137/2006 Sb. o veřejných zakázkách*. In *Veřejné zakázky*. 2007, č. 5.

KOLÁČKOVÁ, K. *Veřejné zakázky jsou někdy problémem řady zadavatelů*. [online]. c2007. Dostupné z < <http://denik.obce.cz/go/clanek.asp?id=631763>>.

KUBÍČEK, J.: *Zákon o veřejných zakázkách a činnosti obecních úřadů*. In *Veřejná správa*. 2007, č. 29.

KOMÍNKOVÁ, P. *Analýza realizace veřejných zakázek malého rozsahu a podlimitních veřejných zakázek na městských úřadech*. Brno: MU, 2009.

KRČ, R.; MAREK, K.; PETR, M. *Zákon o veřejných zakázkách a koncesní zákon s vysvětlivkami a předpisy souvisejícími*. Praha: Linde, 2006.

OCHRANA, F. *Zadávání, hodnocení a kontrola veřejných zakázek (ekonomická analýza)*. Praha: Ekopress, s.r.o., 2008.

8 Zadávací řízení a jeho průběh

Cíl kapitoly

Cílem kapitoly je popsat základní procesní prvky v zadávacím řízení veřejných zakázek včetně všech úkonů, které musí zadavatel a uchazeč provést. Studium kapitoly umožní studentovi pochopit nejen celkový proces řešení veřejné zakázky, ale nároky na dokumentaci či využívání informačních systémů. S využitím znalostí z kapitoly bude student schopen identifikovat problémové prvky v zadávacím řízení a navrhnout adekvátní řešení. Poznátky bude možné použít při řešení autokorečních testů či POTu.

8.1 Průběh zadávacího řízení

Zákon o veřejných zakázkách definuje jednotlivé úkony, které je nutné realizovat pro zajištění dodávky veřejné služby, jako tzv. zadávací řízení. To je definováno v části druhé Zákona (od §33 dále), kdy pod pojmem zadávacího řízení rozumíme aktivity vedoucí od zpracování a zveřejnění zadávací dokumentace až po zveřejnění výsledků, resp. podepsání smlouvy na řešení zakázky. Jedná se tedy o formální postup, kde jsou Zákonom dány specifické lhůty a postupy včetně definování práv a povinností ať už na straně zadavatele veřejné zakázky či uchazečů. Zadávací řízení se zahajuje dvěma základními formami, buďto uveřejněním oznámení o zahájení zadávacího řízení, nebo je zadávací řízení zahajováno výzvou.

Problematika uveřejňování informací o veřejných zakázkách hraje klíčovou roli v rámci naplňování **principu transparentnosti a principu nediskriminace**, tj. uveřejňování by ze strany zadavatele mělo být vedeno snahou umožnit (v případě, že to forma a zaměření veřejné zakázky dovolují) přístup co největšího počtu uchazečů. Naopak absence informací může mít za následek významné porušení výše uvedených principů včetně podpory možného korupčního jednání.

Důležitou roli zde sehrává **Informační systém o veřejných zakázkách (ISVZ)**, jehož část – **Věstník veřejných zakázek**, představuje pro podlimitní a nadlimitní veřejné zakázky hlavní platformu, kde je možné dohledat informace o veřejné zakázce od zveřejnění až po uzavření smlouvy s dodavatelem (provozovatelem je MMR ČR). V případě, že se jedná o nadlimitní veřejnou zakázku a speciálně pro zakázky významné, existuje zde rovněž povinnost zveřejnění informací v **Úředním věstníku Evropské unie**.

Zadávací řízení má následující fáze:

- zveřejnění zadání (včetně kritérií posuzování nabídek)
- sestavení a odevzdání nabídek
- otevření obálek
- posouzení nabídek
- zveřejnění výsledků

Zadávací dokumentace a zveřejnění zadání

Prvním krokem při zadávání veřejné zakázky je ze strany zadavatele sestavení tzv. zadávací dokumentace. Přesně je definována v § 36 Zákona (resp. i dalších k příslušnému typu veřejné

zakázky), kde je důležité, že musí obsahovat takové dokumenty, informace či specifikaci technických podmínek, že uchazeč bude schopen s těmito informacemi sestavit odpovídající nabídku. Zákon výslovně uvádí, že za správnost a úplnost zadávacích podmínek odpovídá zadavatel.

Minimální požadavky na zadávací dokumentaci jsou v zásadě následující:

- obchodní podmínky, včetně platebních podmínek (v případě, že je v dokumentaci uváděna maximální předpokládaná hodnota veřejné zakázky, pak je nutné případně specifikovat, za jakých podmínek je možné překročit výši nabídkové ceny),
- musí obsahovat požadavky na technické podmínky nebo zvláštní technické podmínky - především u stavebních prací se může jednat o množství dokumentů včetně kupříkladu stavebního povolení,
- v případě, že je to nutné, tak zde musí být stanoveny požadavky na opatření k ochraně utajovaných informací, je-li to odůvodněno předmětem veřejné zakázky,
- požadavky na zabezpečení dodávek, je-li to odůvodněno předmětem veřejné zakázky – zde se jedná především o zakázky spojené kupříkladu s bezpečnostními či zbraňovými systémy,
- požadavky na varianty nabídek, kdy je zadavatel může připustit v případě, že hodnotícím kritériem není jenom nabídková cena, ale i další parametry (tzv. ekonomická výhodnost),
- požadavek na způsob zpracování nabídkové ceny včetně případných příloh,
- podmínky a požadavky na zpracování nabídky, což jsou především specifikace dokladování a řazení jednotlivých dokumentů nabídky,
- způsob hodnocení nabídek podle hodnotících kritérií, kde musí uchazeč v případě, že nerozhoduje pouze nabídková cena možnost identifikovat, jaký počet bodů může variantně očekávat,
- dokumentace musí v případě, že je to požadováno, definovat podání nabídky pouze v elektronické podobě prostřednictvím elektronického nástroje,
- případné další požadavky zadavatele.

V rámci §61 jsou rovněž rozepsány některé další požadavky týkající se specifických situací při plnění veřejné zakázky (např. otázky dokladování subdodavatelů či nutnost vyjádření autorizované osoby k nadlimitním veřejným zakázkám kupříkladu u veřejného zadavatele).

V rámci zadávací dokumentace jsou důležité i úkony zadavatele týkající se poskytnutí dokumentace uchazečům. Především Zákon definuje, že je nutné zveřejnit alespoň textovou část zadávací dokumentace ode dne uveřejnění či výzvy k podání nabídek (zjednodušené podlimitní řízení) na internetových stránkách zadavatele. Je tak možné, aby k zadávací dokumentaci kupříkladu měly přístup subjekty, které nebyly přímo osloveny zadavatelem, ale mají zájem se zakázky zúčastnit. V rámci Zákona jsou stanoveny i lhůty, kdy musí zadavatel reagovat na písemnou žádost uchazečů o poskytnutí částí dokumentace, které nebyly na

internetovém profilu uveřejněny. V rámci analýzy zadávací dokumentace ze strany uchazečů o VZ může dojít k situaci, že je nutné upřesnit některé části zadávací dokumentace. Tato tzv. žádost o dodatečné informace musí být ze strany uchazeče zaslána písemnou formou a to dostatečně před uplynutím lhůty pro podání nabídek (záleží na druhu zadávacího řízení). Zadavatel na toto musí reagovat do čtyř, resp. tří dnů s tím, že zaslanoou odpověď musí zveřejnit stejným způsobem jako celou zadávací dokumentaci, tj. především na internetových stránkách. K tomuto kroku se přistupuje z toho důvodu, aby všichni uchazeči měli možnost přístupu ke stejným informacím.

Velice důležitým prvkem při zveřejnění zadávací dokumentace je i tzv. předběžné oznámení o veřejné zakázce, což je postup, který výrazným způsobem upravila i novela 55/2012 Sb. Principem je zde snaha maximálním způsobem transparentně informovat o celém výběrovém řízení, aby případní uchazeči měly možnost se připravit na podání nabídek. Zákon vyžaduje tento postup především v případech, kdy je předmět veřejné zakázky především technicky náročnější, což příklad velkých infrastrukturních projektů.

8.2 Sestavení a odevzdání nabídek

Po zveřejnění zadávací dokumentace je pro uchazeče o VZ zahájen proces tzv. sestavení nabídky, která vychází z podmínek stanovených zadavatelem. Nabídka především musí obsahovat:

- Identifikační údaje uchazeče včetně podpisu osob oprávněných jednat jménem uchazeče.
- Seznam členů statutárních orgánů, kteří v posledním funkčním období či posledních třech letech působili u zadavatele (nově upraveno novelou 55/2012 Sb.).
- V případě, že uchazeč má právní podobu akciové společnosti, tak seznam vlastníků akcií, jejichž souhrnná jmenovitá hodnota přesahuje 10 % základního kapitálu společnosti.
- Nabídka musí obsahovat i prohlášení uchazeče o tom, že neuzavře zakázanou dohodu podle dalších zvláštních právních předpisů – především se zde jedná o dohody narušující veřejnou soutěž.
- Další specifické dokumenty dané zadávací dokumentací (viz předchozí kapitola).

Zákon stanovuje, že uchazeč může v rámci jednoho výběrového řízení podat jednu nabídku, ale může být subdodavatelem jiného uchazeče, kde ale platí omezení, že s pomocí něj nemůže uchazeč prokazovat kupříkladu schopnost realizovat náročné technické stavební práce (viz další subkapitoly). V případě, že je toto porušeno, zadavatel musí tuto nabídku z výběrového řízení vyloučit. Způsob předložené nabídky specifikuje zadavatel v zadávací dokumentaci s tím, že nový zákon č. 134/20016 Sb., udává i přesné možnosti pro podání nabídky v elektronické podobě. Zadavatel má povinnost evidovat pořadí, ve kterém jednotlivé nabídky došly.

Otevírání obálek

Zákon předepisuje, že pro otevírání obálek je nutné ze strany veřejného zadavatele sestavit nejméně tříčlennou komisi a to u většiny typů výběrových řízení. Zadavatel má povinnost stanovit termín pro konání komise pro otevírání obálek a informovat o něm buď již v zadávací dokumentaci, nebo termín uveřejnit nejpozději pět dní před jejím konáním. Komise se mají právo účastnit oprávněné osoby ze strany jednotlivých uchazečů. Komise pro otevírání obálek vyhodnocuje dva základní okruhy:

- Zpracování nabídky v požadovaném jazyce
- Návrh smlouvy o veřejné zakázce je podepsán oprávněnou osobou

V případě, že některý z těchto bodů není naplněn, tak komise uchazeče vyloučí.

O závěrech komise je sestaven protokol o otevírání obálek, kde jsou výše uvedené skutečnosti spojené s identifikací jednotlivých uchazečů popsány (v případě otevírání elektronických nabídek ještě protokol musí obsahovat informace o způsobu otevírání obálek). Protokol kromě podpisů všech členů komise pro otevírání obálek rovněž musí obsahovat příslušné listiny od zástupců jednotlivých uchazečů opravňující je jednat pro tyto účely jménem uchazeče. Z protokolu je možné udělat na žádost uchazeče opis.

Posouzení nabídek

Klíčovým prvkem veřejné zakázky je posouzení jednotlivých nabídek a výběr uchazeče, který bude veřejnou zakázku realizovat. Zadavatel má opět ve většině druhů výběrového řízení za povinnost sestavit tzv. hodnotící komisi. V rámci hodnotící komise je důležitý nejen minimální počet členů (stanovený ve většině případů na pět), ale v případě nutnosti, resp. předmětu veřejné zakázky i odborná způsobilost jejích členů. Především v případě nadlimitních VZ se musí jednat o osobu se zvláštní způsobilostí, resp. u stavebních prací osoba s odbornou způsobilostí dle zvláštního právního předpisu. Předpokladem pro členství v hodnotící komisi je nepodjatost jejích členů vůči kterémukoli z uchazečů. Tuto skutečnost jednotlivý členové hodnotící komise stvrzují písemnou formou, kdy zadavatel před prvním jednáním sdělí členům komise identifikační údaje jednotlivých uchazečů.

Členové hodnotící komise musejí být jmenováni minimálně 5 dní před prvním jednáním komise. Na prvním jednání musí komise zvolit svého předsedu a místopředsedu, kteří mohou další jednání řídit. O jednání hodnotící komise je sepsán příslušný protokol. Hodnotící komise posuzuje nabídky uchazečů z hlediska splnění zákonných požadavků a požadavků zadavatele uvedených v zadávacích podmínkách a z hlediska toho, zda uchazeč nepodal nepřijatelnou nabídku. V případě, že se v nabídkové dokumentaci vyskytují „pouze“ drobné početní chyby (kupříkladu špatně vypočítáno DPH a uvedeno v některé části nabídky), tak to není důvodem pro vyřazení nabídky. K jednání komise je možné dle Zákona přizvat poradce, kteří rovněž musejí učinit prohlášení o nepodjatosti. V případě, že hodnotící komise shledá v nabídkové dokumentaci nejasnosti může oslovit uchazeče s písemnou žádostí o dodatečné vysvětlení. Toto vysvětlení musí uchazeč písemně dodat do tří pracovních dnů od doručení, ale tuto lhůtu je možné i prodloužit. Uchazeče, jehož nabídka byla při posouzení nabídek hodnotící komisí vyřazena, vyloučí zadavatel bezodkladně z účasti v zadávacím řízení s tím, že je nutné specifikovat důvod vyřazení nabídky.

Zajímavým bodem je zde možnost vyřazení uchazeče z důvodu tzv. mimořádně nízké nabídkové ceny (§113 Zákona). V případě, že komise konstatuje podezření na mimořádně nízkou nabídkovou cenu (kupříkladu odlišnost od předpokládané hodnoty stavebních prací větší než 15 %) musí komise písemně vyzvat uchazeče ke zdůvodnění těch částí nabídky, které jsou pro určení nabídkové ceny podstatné. Objektivními důvody, které musí komise reflektovat, jsou kupříkladu (§ 113):

- ekonomických aspektů výrobního procesu, poskytovaných služeb nebo konstrukčních metod,
- použitých technických řešení nebo výjimečně příznivých podmínek, které má účastník zadávacího řízení k dispozici pro plnění veřejné zakázky, nebo
- c) originality stavebních prací, dodávek nebo služeb.

V případě, že uchazeč nezašle hodnotící komisi dostatečné vysvětlení, resp. nevysvětlí při přizvání na hodnotící komisi tyto skutečnosti ani osobně, musí být příslušná nabídka vyřazena.

Základními **kritérii hodnocení v rámci zákona č. 137/2006 Sb.** veřejných zakázek jsou:

- **Nejnižší nabídková cena** – jedná se o hodnocení, kdy rozhodující je pouze nabídková cena, kterou uchazeč předloží
- **Ekonomická výhodnost nabídky** – zadavatel stanoví různá dílčí hodnotící kritéria, na základě kterých budou jednotlivé nabídky vyhodnocovány. Zákon uvádí kupříkladu nabídkovou cenu, kvalita, technická úroveň nabízeného plnění, estetické a funkční vlastnosti, vlastnosti plnění z hlediska vlivu na životní prostředí, vliv na zaměstnanost osob se zdravotním postižením, provozní náklady či záruční a pozáruční servis. Novela 55/2012 Sb. změnila, že předmětem hodnotících kritérií nemohou být smluvní podmínky zajišťující povinnosti dodavatele nebo platební podmínky. Na základě jejich použití totiž mohlo docházet k nastavení podmínek, které mohly splnit jenom kapitálově velké subjekty. Tato kritéria musejí být vyjádřena určitým matematicky definovaným vztahem a uchazeč musí být schopen si jejich váhu vypočítat, tj. musejí být stanoveny objektivně a musí být jasně čitelné.

Hodnotící komise provede vyhodnocení všech platných nabídek s tím, že v případě hodnocení pouze jediné nabídky by hodnocení proběhnout nemělo a výběrové řízení by se mělo opakovat. O posouzení nabídek komise vyhotoví písemnou zprávu, kde kromě pořadí a seznamu nabídek bude odůvodnění rozhodnutí. Protokol je po podpisu všech členů komise archivován a všichni uchazeči mají právo do něho nahlédnout. Nový zákon č. 134/2016Sb. mnohem více zpřesňuje a de facto preferuje hodnocení kritériem ekonomické výhodnosti.

Zveřejnění výsledků a ukončení výběru

Podle Zákona musí zadavatel rozhodnout o nejvhodnější nabídce od toho uchazeče, jehož nabídka byla podle hodnotících kritérií vyhodnocena jako ekonomicky nejvýhodnější nebo nabídka s nejnižší nabídkovou cenou. Oznámení o výběru nejvhodnější nabídky je zadavatel povinen do pěti dnů oznámit všem uchazečům. V případě, že bylo použito zjednodušené podlimitní řízení, je možné uveřejnit výsledky i na internetovém profilu zadavatele, případně

dalším způsobem (např. u nadlimitních veřejných zakázek se jedná o Informační systém veřejných zakázek ISVZ). Proti rozhodnutí je možné podat ze strany uchazečů námitku (doba je stanovena na 15 dnů, resp. ve zjednodušeném podlimitním řízení na 10 dnů – v rámci Zákona §241-245), kdy pokud nebyly žádné doručeny, zadavatel uzavře smlouvu s vybraným uchazečem. Zákon stanovuje, že uchazeč musí poskytnout zadavateli dostatečnou součinnost pro uzavření smlouvy, kdy v případě, že se tak nestane je zadavatel oprávněn uzavřít smlouvu až s druhým v pořadí. Při procesu uzavírání smlouvy Zákon nově výslovně zakazuje zadavateli podstatné změny smlouvy, které by především mohly měnit předmět zakázky či rozsah plnění a výrazným způsobem tak ovlivnit celé výběrové řízení.

Zadávací řízení může být ze strany zadavatele ukončeno pouze za přesně definovaných za podmínek, mezi něž patří především následující:

- nebyly ve stanovené lhůtě podány žádné nabídky, žádosti o účast či potvrzení zájmu o účast,
- byli z účasti v zadávacím řízení vyloučeni všichni dodavatelé,
- nebyla zajištěna součinnost uchazečů pro uzavření smlouvy,
- v hodnocení zůstala pouze jediná nabídka,
- v důsledku podstatné změny okolností, které nastaly v době od zahájení zadávacího řízení a které zadavatel s přihlédnutím ke všem okolnostem nemohl předvídat a ani je nezpůsobil nebo se jedná o skutečnosti, které podstatným způsobem mohou měnit zadávací řízení.

Lhůty v rámci zadávacího řízení

Jednou ze základních informací pro všechny uchazeče v rámci zadávacích řízení je minimální lhůta pro podání nabídek, kterou musí zadavatel dle zákona respektovat. Obecně platí, že veškeré lhůty musejí být stanoveny s ohledem na předmět plnění veřejné zakázky. Tyto lhůty u veřejného zadavatele dle hlavních typů řízení udává následující tabulka:

Tabulka 8.1 Lhůty platné pro veřejného zadavatele – příklad zákona č. 137/2006 Sb.

<i>Druh zadávacího řízení</i>	<i>Lhůta</i>
Otevřené řízení	<i>Nadlimitní veřejná zakázka – 52 dnů</i> <i>Podlimitní veřejná zakázka – 22 dnů</i>
Užší řízení	<i>Nadlimitní veřejná zakázka – 40 dnů</i> <i>Podlimitní veřejná zakázka – 15 dnů</i>
Zjednodušené podlimitní řízení	<i>15 dnů</i>

Pramen: Zákon č. 137/2006 Sb., v platném znění, vlastní zpracování

U některých dalších typů zadávacího řízení jsou lhůty stanoveny na základě rozhodnutí zadavatele (jedná se kupříkladu o jednací řízení s uveřejněním či soutěžní dialog). Zákon nově stanovuje, že v případě zjištění závažných skutečností, kdy se veřejný zadavatel rozhodne pro úpravy zadávacích podmínek, musí náležitým způsobem upravit příslušné lhůty. V případě, že by tato změna mohla vést k rozšíření počtu uchazečů v rámci výběrového řízení, tak je nutné lhůtu prodloužit o celou stanovenou zákonnou minimální délku.

8.3 Kvalifikační kritéria

Základním předpokladem pro možnost účasti ve veřejné zakázce ze strany uchazeče je splnění tzv. kvalifikačních kritérií. Jedná se o soubor kritérií, které musejí uchazeči prokázat, aby bylo zřejmé, že jsou schopni plnit předmět veřejné zakázky. Požadavky na kvalifikační kritéria udává zadávací dokumentace.

Jedná se o čtyři hlavní skupiny kvalifikačních kritérií (§37 nového Zákona a další paragrafy zpřesňující jednotlivé oblasti):

- a) podmínky kvalifikace,
- b) technické podmínky vymezující předmět veřejné zakázky včetně podmínek nakládání s právy k průmyslovému nebo duševnímu vlastnictví vzniklými v souvislosti s plněním smlouvy na veřejnou zakázku,
- c) obchodní nebo jiné smluvní podmínky vztahující se k předmětu veřejné zakázky, nebo
- d) zvláštní podmínky plnění veřejné zakázky, a to zejména v oblasti vlivu předmětu veřejné zakázky na životní prostředí, sociálních důsledků vyplývajících z předmětu veřejné zakázky, hospodářské oblasti nebo inovací.

V rámci zákona č. 137/2006 Sb., se pak jednalo o následující body –

1. Základní kvalifikační předpoklady, které jsou splněny následujícím:

- a) Statutární zástupce uchazeče **nebyl pravomocně odsouzen** ze specifikované trestné činy (např. účast v organizované zločinecké skupině, legalizace výnosů z trestné činnosti ad.). V případě právnických osob se toto vztahuje na všechny fyzické osoby jednající jménem uchazeče. Statutární zástupce nebyl pravomocně odsouzen pro trestný čin, jehož skutková podstata souvisí s předmětem podnikání, tj. předmět veřejné zakázky. V případě právnických osob se toto vztahuje na všechny fyzické osoby jednající jménem uchazeče.
- b) Uchazeč v posledních třech letech nenaplnil skutkovou podstatu jednání **nekalé soutěže** formou podplácení podle zvláštního právního předpisu (legislativa v oblasti hospodářské soutěže).
- c) Vůči majetku uchazeče neprobíhá nebo v posledních třech letech neproběhlo insolvenční řízení, v němž bylo vydáno rozhodnutí o úpadku. Uchazeč **není v likvidaci**.
- d) Uchazeč nemá v evidenci daní zachyceny **daňové nedoplatky**. Uchazeč nemá nedoplatek na pojistném a na penále na veřejné zdravotní pojištění. Uchazeč

nemá nedoplatek na pojistném a penále na sociálním zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti.

- e) Uchazeč není a nebyl v posledních třech letech **disciplinárně potrestán** podle zvláštních právních předpisů, které jsou vztaženy k jeho odborné způsobilosti (to se vztahuje i na osoby pomocí kterých odbornou způsobilost prokazuje). Uchazeč není veden v rejstříku osob se zákazem plnění veřejných zakázek („černá listina“).
- f) Uchazeči nebyla uložena v posledních třech letech pokuta za výkon nelegální práce.

Tyto kritéria dokladuje uchazeč výpisy z příslušných rejstříků, resp. potvrzením od příslušných úřadů.

2. Profesionální kvalifikační předpoklady, které jsou splněny následujícím:

- a) Výpis z obchodního rejstříku prokazující předmět podnikatelské činnosti.
- b) Doklad o oprávnění k podnikání pomocí zvláštních právních předpisů v případě, že je toto v rámci předmětu veřejné zakázky požadováno.
- c) Doklad o členství v profesní komoře v případě, že je toto v rámci veřejné zakázky požadováno (např. Komora architektů ČR).
- d) Doklad osvědčující odbornou způsobilost uchazeče nebo osoby s pomocí níž tuto způsobilost uchazeč osvědčuje.
- e) Možnost pracovat s utajovanými skutečnostmi v případě, že předmětem zakázky je například dodávka v oblasti bezpečnosti.

3. Uchazeč předloží čestné prohlášení o své ekonomické a finanční způsobilosti k plnění veřejné zakázky – zde se jedná především o skutečnost, že některé především větší či technicky náročnější veřejné zakázky představují nutnost kapitálové přiměřenosti uchazeče z důvodu jeho průběžných závazků při plnění předmětu veřejné zakázky kupříkladu vůči subdodavatelům.

4. Technické kvalifikační předpoklady, které jsou splněny následujícím:

- a) Seznamem významných dodávek/služeb realizovaných uchazečem v posledních třech letech včetně osvědčení.
- b) Seznamem osob a útvarů, které se budou na veřejné zakázce podílet.
- c) Provedení kontroly výrobní či dalších kapacit ze strany veřejného zadavatele či jiné osoby jednající jeho jménem (kupříkladu pro potřeby vědy a výzkumu).
- d) Především v případě stavebních prací se může jednat o prokazování vlivu na životní prostředí.
- e) Případné další dokumenty prokazující schopnost uchazeče naplnit předmět zakázky.

Zadavatel není oprávněn požadovat takové doklady, které by výrazným způsobem mohly narušit principy hospodářské soutěže a je doporučeno, aby tyto požadavky řešil v rámci odpovídajících smluvních podmínek (kupříkladu se může jednat o vypořádání autorských práv). Velice důležité je, že kromě základních kvalifikačních kritérií je možné požadovat naplnění zbývajících okruhů pomocí subdodavatelů, skrze které uchazeč splní požadavky dané zadávací dokumentací. Obecně platí, že doklady předkládané jako výpisy pro splnění základních kvalifikačních předpokladů a výpis z obchodního rejstříku nesmějí být starší 90 dnů v případě otevřeného řízení, v případě dalších typů řízení je toto stanoveno specifickým požadavkem v rámci Zákona (kupříkladu ke dni podání žádosti o účast ze strany uchazeče). V rámci zadávacího řízení veřejný zadavatel posoudí dokumentaci dodanou uchazeči v rámci prokazování kvalifikace a o tomto vyhotoví písemný doklad. Posouzení kvalifikace provádí u veřejného zadavatele speciální komise nebo se může jednat o úkon jmenované hodnotící komise. Neprokázání kvalifikace znamená vyřazení uchazeče z dalšího průběhu řízení v rámci veřejné zakázky.

8.4 Zrušení zadávacího řízení

Obecně lze říci, že zákon definuje **dvě základní varianty**, při kterých může dojít ke zrušení zadávacího řízení:

- a) Nastanou skutečnosti, které jsou dle zákona natolik závažné, že zadavateli zákon nařizuje zrušit zadávací řízení. Tyto faktory přesně specifikuje Zákon a patří mezi ně následující
 - Ve stanovené lhůtě nebyly podány žádné nabídky či nebyl potvrzen zájem o účast
 - Všichni potencionální dodavatelé v rámci veřejné zakázky byly ze zadávacího řízení vyloučeny
 - Vybraný uchazeč odmítl poskytnout součinnost při uzavírání smlouvy, resp. i další uchazeči v pořadí se takto zachovali
 - Kromě specificky daných případů (např. použití jednacího řízení s uveřejněním či bez uveřejnění) je nutné zadávací řízení zrušit i v případě podání pouze jedné nabídky. Tu komise pro otevírání obálek (voz předchozí kapitola) ani neotevívá a výběrové řízení je bezodkladně zrušeno.
- b) Nastanou skutečnosti, které Zákon definuje jako takové, které umožňují zadavateli zrušit zadávací řízení. Tyto faktory popisuje §51 Zákona, jsou mezi nimi především následující
 - Jestliže nebyl naplněn minimální počet uchazečů, který zadavatel stanovil v rámci kupříkladu užšího řízení či jednacího řízení s uveřejněním
 - Zadavatel vyzval v rámci užšího řízení či jednacího řízení s uveřejněním k podání nabídek určitý počet uchazečů a bylo podáno méně nabídek než oslovený počet, resp. nebyl splněn Zákonem stanovený minimální počet (viz výše uvedený požadavek na více než jednu nabídku)
 - Nastaly závažné důvody, které zadavateli neumožňují pokračovat v zadávacím řízení. Zde by se mělo jednat o okolnosti, které nastaly až v době od zahájení zadávacího řízení, kdy lze konstatovat nemožnost předvídání ze strany zadavatele jako takového. Stejně tak Zákon říká, že relevantní jsou i důvody „hodné zvláštního zřetele“, které u zadavatele nastanou.

Možnost zrušení zadávacího řízení je velice důležitým institutem, který je podstatný především s ohledem na možnou změnu některých skutečností, ke kterým došlo na straně zadavatele od zahájení zadávacího řízení. Obecně lze říci, že tento institut by neměl být nadužíván ze strany zadavatelů, kdy potencionálním dodavatelům vznikají další administrativní či transakční náklady.

Shrnutí kapitoly

Realizace zadávacího řízení představuje ucelený soubor kroků, které zadavatel činí v interakci s uchazeči o danou veřejnou zakázku. Mezi základní úkony zadávacího řízení řadíme: zveřejnění zadání veřejné zakázky, sestavení a odevzdání nabídek, otevření obálek, posouzení nabídek a zveřejnění výsledků. V tomto procesu je klíčová především role hodnotící komise, kterou uchazeč v souladu se zákonem danými podmínkami, jmenuje. Ta potom provádí nejen hodnotící, ale i administrativní úkony pro uzavření zadávacího řízení. Pro každého uchazeče je klíčové, aby naplnil kvalifikační kritéria, která zadavatel stanovuje a která jsou předmětem posouzení. Zde se jedná o celkem čtyři kategorie: základní kvalifikační kritéria, profesní kvalifikační kritéria, ekonomická a finanční kritéria a technická kritéria.

Kontrolní otázky

1. Jakým formálním krokem je zahájena veřejná zakázka?
2. Musí být otevírání obálek s nabídkami jmenována komise? A jestliže ano, v jakých případech?
3. Jaké jsou hlavní požadavky na členy hodnotící komise? Je nějaký rozdíl v počtu členů hodnotící komise u významných zakázek?
4. Jakou roli v rámci zveřejňování hraje internetový profil zadavatele?
5. Jaká jsou základní kritéria pro hodnocení veřejných zakázek? Proč je častěji používáno kritérium nejnižší nabídkové ceny?
6. Jsou nějaké Zákonem zakázané kategorie, které není možné použít jako kritéria rámci hodnocení ekonomické výhodnosti nabídky?
7. Vyjmenujte základní kategorie kvalifikačních kritérií a definujte, které je nutné považovat za základní.

Základní literatura

REKTORČÍK, J., ŠELEŠOVSKÝ J. A KOL. *Kontrolní systémy veřejného sektoru a veřejné správy*. Praha: Ekopress 2003.

Zákon č. 137/2006 Sb., o veřejných zakázkách

Zákon č. 134/2016 Sb., o zadávání veřejných zakázek

Doporučená literatura

JURČÍK, D.: *Zadávání veřejných zakázek a udělování koncesí v ČR a v EU*. Praha: C. H. BECK, 2007.

KRČ, R.; MAREK, K.; PETR, M. *Zákon o veřejných zakázkách a koncesní zákon s vysvětlivkami a předpisy souvisejícími*. Praha: Linde, 2006.

OCHRANA, F. *Zadávání, hodnocení a kontrola veřejných zakázek (ekonomická analýza)*. Praha: Ekopress, s.r.o., 2008.

9. Specifické aspekty zadávacího řízení a role ÚOHS

Cíl kapitoly

Cílem kapitoly je informovat studenta o některých specifických nástrojích, které definuje Zákon včetně stručného vysvětlení o jejich využití v praxi. Důležitou součástí kapitoly je i popsání role Úřadu pro ochranu hospodářské soutěže v oblasti veřejných zakázek. Na základě studia kapitoly bude student schopen identifikovat některé systémové prvky využívané v oblasti veřejných zakázek včetně jejich praktického využití. Bude schopen identifikovat rizikové faktory v procesu realizace veřejných zakázek včetně možných sankcí na straně zadavatele i dodavatele. Poznatky bude možné použít při řešení auto korekčních testů či při práci na POTu.

9.1 Problematika mimořádně nízké nabídkové ceny

V rámci realizace zadávacího řízení je možné se setkat i s případy, kdy v rámci hodnotících kritérií je zadavatelem stanoven výběr dle nejnižší nabídkové ceny a v rámci průběhu vyhodnocení nabídek se zjistí, že některé podané nabídky obsahují cenu, které je kupříkladu stanovena na 50% hodnoty předpokládané ceny veřejné zakázky. Vzhledem k tomu, že zadavatelé velmi často používají právě tzv. předpokládanou cenu veřejné zakázky jako indikativní informaci pro případné dodavatele a vychází při její stanovení z některých relevantních údajů na trhu (obdobné zakázky, stručný výpočet na základě orientačních cen jednotlivých částí zakázky ad.), je nutné brát nízkou nabídkovou cenu jako skutečnost vhodnou k dalšímu zkoumání. Může zde totiž vzniknout podezření, že někteří uchazeči nemusejí dodat plnění veřejné zakázky v požadované kvalitě ad. Zákon tuto skutečnost reflektuje a zadavatelům umožňuje dle §113 možnost dalšího přezkumu těchto nabídek.

Hned odst. 2 uvádí, že zadavatel dokonce může definovat, co bude považovat za příliš nízkou nabídkovou cenu, či jaká je možná metoda jejího výpočtu. V případě zjištění této skutečnosti může zadavatele vyzvat dodavatele k písemnému vysvětlení, resp. objasnění uváděné ceny. K tomuto je stanovena lhůta 3 pracovních dnů, ale je možné ji prodloužit (např. jedná se o technicky náročnou veřejnou zakázku). V rámci odst. 5 § 113 pak zákon zobecňuje některé skutečnosti, které jsou objektivní pro mimořádně nízkou nabídkovou cenu – jedná se např. o nové konstrukční řešení, příznivými podmínkami pro realizaci veřejné zakázky či originálním postupem. V rámci jednání Zákon umožňuje, aby hodnotící komise zástupce uchazeče pozvala i na jednání komise k dalšímu vysvětlení. V případě, že vysvětlení shledá hodnotící komise, jako nedostačující, resp. jedná se o důvod, který nevyvrací kupříkladu podezření z možnosti neplnění v požadovaném rozsahu, tak hodnotící komise musí nabídku uchazeče z dalšího průběhu zadávacího řízení vyřadit.

9.2 Specifické varianty veřejných zakázek

9.2.1 Dynamický nákupní systém

Jinou možností zadavatele jak zajistit nákup standardních dodávek, služeb či stavebních prací, které se pravidelně opakují je využití tzv. dynamického nákupního systému. Podobně jako v případě rámcových smluv má některé základní specifika, která jsou definována v § 138 – 142 Zákona a mezi něž patří kupříkladu omezení délky využití institutu dynamického nákupního systému na maximálně 4 roky. Dynamický nákupní systém nemůže být použit k veřejným zakázkám na rámcové smlouvy a rovněž je vyloučeno ho využívat pro nákupy z oblasti obrany. V případě, že chce zadavatel využít dynamického nákupního systému musí

toto deklarovat předběžným oznámením, kde budou uvedeny následující základní údaje (rovněž budou uvedeny i v samotné zadávací dokumentaci):

- Především se jedná o druh a předmět veřejných zakázek, pro které bude dynamický nákupní systémem využíván
- Definování kvalifikačních podmínek pro uchazeče, který se bude chtít dynamického nákupního systému účastnit
- Hodnotící kritéria pro zadávání jednotlivých veřejných zakázek v rámci dynamického nákupního systému (převážně se používá nejnižší nabídková cena)
- V případě, že zadavatel využívá dynamického nákupního systému tak zákon předepisuje využití el. prostředků, resp. nástrojů pro realizaci jak celého systému, tak jednotlivých veřejných zakázek (kupříkladu systému EZAK – Elektronické veřejné zakázky)

Jak dynamický nákupní systém funguje? Zjednodušeně se dá říci, že na základě splnění kvalifikačních kritérií a podmínek v souladu s požadavky zadavatele (definováno v §94 Zákona) zařadí v konkrétní oblasti (např. dodávky ICT technologií) zadavatel dodavatele do systému a následně všem zařazeným potencionálním dodavatelům je zasílána konkrétní výzva k podání nabídek v dané oblasti. Té se mohou uchazeči, resp. potencionální dodavatelé registrovaní v rámci systému účastnit a podávat nabídky ve stanovených termínech. Ty jsou dle hodnotících kritérií vyhodnoceny a probíhá standardní plnění dle podmínek smlouvy.

9.2.2 Elektronická aukce

Dalším institutem umožňujícím plné využívání výhod elektronické komunikace je elektronická aukce definovaná v §120 – 121 Zákona. Tu může zadavatel využít jako prostředek pro hodnocení nabídek v otevřeném řízení, užším řízení, jednacím řízení s uveřejněním nebo ve zjednodušeném podlimitním řízení. Rovněž je možné ji využít v rámci dynamického nákupního systému či rámcové smlouvy. Smyslem elektronické aukce je především maximalizovat efekty veřejné zakázky, ať už se jedná o co nejnižší cenu nebo možnost získání kupříkladu dodatečných benefitů v případě využití ekonomické výhodnosti. Pro využití institutu elektronické aukce musí zadavatel v zadávacích podmínkách uvést následující:

- Musí být stanoveny číselná hodnotící kritéria, která budou předmětem aukce
- Rovněž musí být stanovena případná omezení nových hodnot, které budou uchazeči předkládat (nazýváno aukční hodnota)
- Zadavatel musí určit, jaké informace budou v průběhu jednotlivých aukčních kol uchazečům zveřejňovány a v jakých časových termínech
- Rovněž jsou specifikovány podmínky využívání elektronické komunikace včetně postupu v rámci elektronické aukce

Při zahájení elektronické aukce musí hodnotící komise vyhodnotit doručené nabídky (včetně posouzení kvalifikace ad.) a vyhotoví tzv. předběžné hodnocení. Následně všichni uchazeči, kteří nebyli vyloučeni mohou podat nové nabídky do dalšího kola elektronické aukce. Jednotlivá aukční kola na sebe mohou navazovat poměrně rychle, kdy Zákon umožňuje po zveřejnění výsledků zahájení nové aukčního kola v řádu dnů. Zadavatel následně může elektronickou aukci ukončit:

- a) ve stanovený den a hodinu, kterou oznámí
- b) jestliže neobdrží nové aukční hodnoty, které by odpovídaly minimálním definovaným rozdílům
- c) při vyčerpání počtu aukčních kol, kterou jsou stanoveny příslušnou výzvou

9.3 Úřad pro ochranu hospodářské soutěže a dohled na zákonem

Zákon kromě definic či postupů ve veřejných zakázkách, které byly řešeny v předchozích kapitolách rovněž specifikuje, jak a kým je nad zákonem vykonáván dozor nad dodržováním daných postupů. Zákon (v § 248 ad.) definuje, že dozor na dodržování Zákona o veřejných zakázkách je vykonáván Úřadem pro ochranu hospodářské soutěže (ÚOHS).

Z hlediska dodržování „pravidel“ v rámci Zákona je poměrně zajímavou skutečností, že dohled nad veřejnými zakázkami malého rozsahu je de iure z platnosti zákona „poněkud omezen“, kdy v rámci § 31 je psáno, že *„Zadavatel není povinen zadat v zadávacím řízení veřejnou zakázku malého rozsahu. Při jejím zadávání je však zadavatel povinen dodržet zásady podle § 6.“* (klíčové principy zákona jako je transparentnost ad.). Nicméně i veřejné zakázky malého rozsahu mohou být upraveny např. sekundárními pravidly, jako jsou nařízení poskytovatelů dotací z veřejných financí (ukázkovým případem jsou zde strukturální fondy EU). Rovněž nedávné judikáty (např. rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. [2 Afs 132/2009](#) ze dne 26. 1. 2011) ukazují, že ÚOHS se musí řídit z hlediska principu ex officio i zakázkami malého rozsahu a měl by tedy řešit i závažné stížnosti v této oblasti.

Úřad pro ochranu hospodářské soutěže vykonává následující funkce v rámci dohledu nad postupem zadavatele:

- vydává předběžná opatření,
- rozhoduje o tom, zda zadavatel při zadávání veřejné zakázky a soutěži o návrh postupoval v souladu se Zákonem,
- ukládá nápravná opatření či kontroluje úkony zadavatele při zadávání veřejných zakázek podle dalších zvláštních předpisů (např. zákon o státní kontrole)
- ÚOHS projednává správní delikty definované Zákonem a ukládá sankce za jejich spáchání

Velice důležité je, že role ÚOHS nevyklučuje z kontroly specifických činností vázaných na oblast veřejných zakázek i další orgány (např. NKÚ či FÚ).

9.3.1 Přezkoumání postupu zadavatele

Zákon obecně definuje dvě základní možnosti, kdy ÚOHS zahajuje řízení s cílem přezkoumat jednotlivé úkony zadavatele:

- a) Na základě písemného návrhu stěžovatele, který je Zákonem označován jako navrhovatelem
- b) Na základě podnětu moci úřední

Návrh na přezkoumání jednotlivých kroků zadavatele je možné podat v případě, že existuje podezření na porušení některé ze tří základních zásad Zákona, tj. zásada transparentnosti, rovného zacházení a zákazu diskriminace včetně nutnosti zajištění možnosti účasti subjektů ze zahraničí v případě platných podmínek daných kupříkladu smlouvou s Českou republikou (především země Evropské unie). Toto Zákon dále rozvádí a upřesňuje, že návrh lze podat (viz výše především podlimitní a nadlimitní veřejné zakázky):

- proti zadávacím podmínkám,
- proti obsahu oznámení nebo výzvy o zahájení zadávacího řízení,
- proti vyloučení uchazeče ze zadávacího řízení,
- proti rozhodnutí o výběru nejvhodnější nabídky,
- proti použití druhu zadávacího řízení.

V případě, že je již uzavřena smlouva o plnění veřejné zakázky, tak návrh lze podat pouze proti (zde je možným výsledkem pouze zastavení plnění smlouvy):

- uzavření smlouvy bez předchozího uveřejnění zadávacího řízení,
- porušení zákazu uzavření smlouvy stanovenému tímto Zákonem nebo předběžným opatřením daným UOHS
- v případě postupu specifických postupů zadavatele daných kupříkladu podmínkami dynamického nákupního systému.

Zákon přesně definuje klíčové prvky, které návrh musí obsahovat, aby bylo možné zahájit řízení ze strany UOHS:

- obecné náležitosti podání (identifikaci navrhovatele ad.)
- označení zadavatele
- v čem je spatřováno porušení Zákona
- návrhy na provedení důkazů
- čeho se navrhovatel domáhá

Návrh musí navrhovatel podat nejpozději 10 dnů ode dne doručení zamítavého stanoviska k námitkám ze strany zadavatele (viz předchozí kapitoly). V případě, že zadavatel námitku vůbec neřešil a navrhovateli neodešla odpověď, tak je možné podat návrh do 25 dnů ode dne odeslání námitky. Zadavatel je následně povinen doručit UOHS své vyjádření k obdrženému návrhu do 7 dnů od jeho doručení. Společně s tímto vyjádřením zašle dokumentaci veřejné zakázky.

Zajímavým prvkem v rámci Zákona je povinnost navrhovatele složit kauci na účet UOHS v případě podání návrhu, kdy výše je odvozena jako určité procento z nabídkové ceny navrhovatele (§255) a to nejméně ve výši 50 tis. Kč a maximálně 10 mil. Kč. Klíčové zde je, že v případě zamítnutí návrhu ze strany UOHS tato kauce propadá státu, resp. stává se příjmem státního rozpočtu! Podání návrhu na UOHS je tedy možné „doporučit“ pouze v případě, že existuje opravdu důvodné podezření na porušení Zákona při konkrétní veřejné zakázce. UOHS se tímto institutem brání především podávání návrhů ze strany neúspěšných uchazečů o veřejnou zakázku i ze zcela transparentně a jasně daných výběrových řízení.

V rámci vyřizování návrhu může UOHS uložit i předběžné opatření, kterým může buď zakázat uzavřít smlouvu v rámci zadávacího řízení, nebo pozastavit zadávací řízení. Odvolání proti předběžnému opatření nezakládá odkladný účinek.

V případě, že v rámci šetření UOHS konstatuje, že zadavatel nedodržel postup stanovený Zákonem a tento postup pak mohl ovlivnit výběr nejvhodnější nabídky, tak UOHS nařídí zrušení zadávacího řízení a to v případě, že ještě nebyla podepsána smlouva (viz výše). V případě, že smlouva byla uzavřena, tak UOHS nařídí zákaz plnění smlouvy. Zde může nastat výjimka ze zákazu plnění smlouvy, kdy UOHS shledá, že existují důvody hodné zvláštního zřetele spojené s veřejným zájmem na plnění smlouvy.

9.3.2 Správní delikty

Ve vazbě na výše uvedený postup daný návrhem na přezkoumání postupu zadavatele, je UHOS oprávněn řešit správní delikty zadavatele a to včetně pokut za spáchání správního deliktu. Nový zákon řeší správní delikty v §268 – 269.

Dle Zákona se zadavatele dopustí správního deliktu v případech:

- nedodrží postup stanovený tímto zákonem pro zadání veřejné zakázky, přičemž tím podstatně ovlivnil nebo mohl ovlivnit výběr nejvhodnější nabídky, a uzavře smlouvu na veřejnou zakázku,
- nesplní povinnost uveřejnění stanovenou tímto Zákonem, nebo nedodrží způsob uveřejnění stanovený tímto zákonem,
- uzavře smlouvu na veřejnou zakázku bez uveřejnění oznámení o zahájení zadávacího řízení, ačkoli je podle tohoto Zákona povinen toto oznámení uveřejnit,
- uzavře smlouvu v rozporu se Zákonem nebo vydaným předběžným oznámením (viz výše)
- zruší neoprávněně zadávací řízení v rozporu,
- nepořídí nebo neuchová dokumentaci podle požadavků daných Zákonem;
- odmítne řešit námitky zaslané ze strany uchazečů, resp. účastníků v rámci zadávacího řízení.

Nicméně velice důležité je, že správním delikty může UOHS řešit i s dodavatelem v rámci veřejné zakázky. Podle Zákona se dodavatelem dopustí správního deliktu následujícími způsoby:

- předloží k prokázání splnění kvalifikace informace nebo doklady, které neodpovídají skutečnosti a měly nebo mohly mít vliv na posouzení kvalifikace dodavatele v zadávacím řízení
- dodavatele nepodá včas žádost o změnu zápisu podle
- nepředloží seznam subdodavatelů pro danou veřejnou zakázku

I zde hrozí dodavatelům výrazné pokuty a to až do výše 20 mil. Kč včetně možnosti udělení zákazu účastnit se veřejných zakázek na dobu 3 roky (tzv. černá listina).

Shrnutí kapitoly

Proces realizace veřejných zakázek často předpokládá nutnost kupříkladu opakovaného soutěžení podobných nebo zcela shodných dodávek, služeb či stavebních prací. Především oblast „běžného chodu“ organizací veřejné sektoaru (především subjekty veřejné správy) je místem, kde výše uvedená skutečnost je každodenní realitou. Zákon o veřejných zakázkách tuto skutečnost reflektuje a umožňuje zadavatelům využívat specifické nástroje, které výrazným způsobem šetří administrativní a další náklady. Mezi ně patří především institut rámcových smluv či dynamický nákupní systém. Pro zadavatele je velice zajímavou možností rovněž využití elektronické aukce, která umožňuje „maximalizovat“ benefity dané institutem veřejných zakázek jako takovým. V rámci kapitoly se student seznámil i s rolí UOHS, jako klíčového dozorcujícího orgánu v oblasti veřejných zakázek, a to včetně problematiky správního řízení a sankcí.

Kontrolní otázky

1. Jaké možnosti má zadavatel v případě, že nabude podezření, že v rámci veřejné zakázky podal některý z uchazečů v rámci nabídky příliš nízkou cenu?
2. Proč je v zákoně definována pro některé zakázky povinnost předběžného oznámení?
3. Umožňuje institut rámcové smlouvy zapojení více než jednoho dodavatele?
4. Vysvětlíte, jaké jsou hlavní výhody využití dynamického nákupního systému.
5. Jaké jsou hlavní pravomoci UOHS v rámci dozoru nad zákonem?
6. Jaká je situace UOHS ve vztahu k dozoru nad veřejnými zakázkami malého rozsahu?

Základní literatura

REKTOŘÍK, J., ŠELEŠOVSKÝ J. A KOL. *Kontrolní systémy veřejného sektoru a veřejné správy*. Praha: Ekopress 2003.

Zákon č. 137/2006 Sb., o veřejných zakázkách

Zákon č. 134/2016 Sb., o zadávání veřejných zakázek

Doporučená literatura

JURČÍK, D.: *Zadávání veřejných zakázek a udělování koncesí v ČR a v EU*. Praha: C. H. BECK, 2007.

KRČ, R.; MAREK, K.; PETR, M. *Zákon o veřejných zakázkách a koncesní zákon s vysvětlivkami a předpisy souvisejícími*. Praha: Linde, 2006.

OCHRANA, F. *Zadávání, hodnocení a kontrola veřejných zakázek (ekonomická analýza)*. Praha: Ekopress, s.r.o., 2008.

10. Obecná charakteristika a právní úprava auditu

Cíl kapitoly

Cílem kapitoly je získání přehledu o významu auditorské činnosti, právní úpravě auditorské profese a samosprávné profesní organizace, získání informací o kontrole kvality auditorské činnosti, o činnostech orgánu veřejného dohledu nad výkonem auditorské činnosti a zvláštních požadavcích na povinný audit subjektů veřejného zájmu.

10.1 Vymezení auditorské profese

Auditorská profese je v České republice poměrně mladou profesí, první právní norma v této oblasti byla vydána v roce 1989 - vyhláška FMF č. 63/89 Sb., o ověřovateli a jejich činnosti. Tato vyhláška se týkala především ověřování účetních závěrek podniků se zahraniční majetkovou účastí. V roce 1992 byla nahrazena zákonem č. 524/92 Sb., o auditorech a Komoře auditorů České republiky, kdy vznikla samosprávná profesní organizace za účelem správy auditorské profese v České republice. S účinností od 14. dubna 2009 byla přijata nová právní úprava, a to **zákon č. 93/2009 Sb., o auditorech**, ve znění pozdějších předpisů.

Hlavní principy přijaté právní úpravy:

- uvést do souladu českou právní úpravu se Směrnicí Evropského parlamentu a Rady 2006/43/ES ze dne 17. května 2006 o povinném auditu ročních a konsolidovaných účetních závěrek (povinnost implementace byla do 29. 6. 2008)
- zachování v co nejvyšší možné míře stávající regulaci auditorské profese
- vznik nového orgánu veřejného dohledu - Rada pro veřejný dohled nad auditem
- vymezení subjektů veřejného zájmu
- specifikace systému kontroly kvality
- povinné používání Mezinárodních auditorských standardů
- mezinárodní spolupráce s orgány veřejného dohledu v rámci Evropské unie a ve třetích zemích.

Směrnice Evropského parlamentu a Rady 2006/43/ES ze dne 17. května 2006 o povinném auditu ročních a konsolidovaných účetních závěrek¹⁶ (směrnice o povinném auditu) je základním právním aktem Evropské unie, který upravuje oblast výkonu povinného auditu a reguluje osoby oprávněné k této činnosti. Poslední rozsáhlou novelou zákona o auditorech (zákon č. 299/2016 Sb., kterým se mění zákon č. 93/2009 Sb., o auditorech a o změně některých zákonů, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony; účinnost od 1. 10. 2016) došlo k zajištění souladu s těmito předpisy Evropské unie:

- Směrnice Evropského parlamentu a Rady 2014/56/EU ze dne 16. dubna 2014, kterou se mění směrnice 2006/43/ES o povinném auditu ročních a konsolidovaných účetních závěrek¹⁷

¹⁶ Směrnice Evropského parlamentu a Rady 2006/43/ES ze dne 17. května 2006 o povinném auditu ročních a konsolidovaných účetních závěrek, o změně směrnic Rady 78/660/EHS a 83/349/EHS a o zrušení směrnice Rady 84/253/EHS. In: *EUR-Lex* [právní informační systém]. Úřad pro publikace Evropské unie [cit. 21.9.2016]. Dostupné z: <http://data.europa.eu/eli/dir/2006/43/oj>

¹⁷ Směrnice Evropského parlamentu a Rady 2014/56/EU ze dne 16. dubna 2014, kterou se mění směrnice 2006/43/ES o povinném auditu ročních a konsolidovaných účetních závěrek. In: *EUR-Lex* [právní informační systém]. Úřad pro publikace Evropské unie [cit. 21.9.2016]. Dostupné z: <http://data.europa.eu/eli/dir/2014/56/oj>

- Nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) č. 537/2014 ze dne 16. dubna 2014 o specifických požadavcích na povinný audit subjektů veřejného zájmu a o zrušení rozhodnutí Komise 2005/909/ES¹⁸.

Uvedená novela směrnice o povinném auditu i nařízení jsou výsledkem široké diskuse o koncepčních otázkách v oblasti regulace auditu v Evropské unii mezi evropskými zákonodárskými orgány, zástupci odborné veřejnosti a profesními organizacemi, která započala v roce 2010 vydáním *Zelené knihy Politika v oblasti auditu: poučení z krize*. (vydáno pod číslem KOM(2010) 561 v konečném znění)¹⁹.

Auditorskou činností se podle zákona o auditorech rozumí:

- **provádění povinného auditu** tj. ověření řádných, mimořádných, konsolidovaných nebo mezitímních účetních závěrek, pokud takové ověření vyžaduje zvláštní právní předpis např. zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví
- **přezkoumání hospodaření** dle zákona č. 420/2004 Sb., o přezkoumávání hospodaření územních samosprávných celků a dobrovolných svazků obcí, pokud toto přezkoumání provádí auditor
- **ověřování jiných ekonomických informací auditorem nebo provádění dalších činností** auditorem, pokud tak stanoví jiný **právní předpis** nebo přímo použitelný předpis Evropské unie
- **jiné ověřování účetní závěrky, jiných účetních záznamů nebo jejich částí prováděné auditorem.**

Auditorská činnost definovaná zákonem je tzv. ověřovací zakázkou, kdy náležitosti a cíle ověřovacích zakázek jsou vymezeny v Mezinárodním rámci pro ověřovací zakázky:

Ověřovací zakázka je zakázka, v níž odborník vyjadřuje závěr s cílem zvýšit míru důvěry předpokládaných uživatelů jiných než odpovědná strana ohledně výsledku hodnocení či oceňování předmětu zakázky vůči daným kritériím.

Nezbytnou podmínkou ověřovací zakázky je existence tzv. třístranného vztahu, to znamená odborník (auditor), odpovědná strana (ten, kdo poskytuje informace) a předpokládání uživatelé těchto informací.

Uživatelé ověřovaných informací mohou mít rozdílné zájmy a informační potřeby např.

- investoři (míra rizika jejich investice a výkonnost)
- věřitelé, banky, finanční instituce (zajištění závazků, schopnost splácet)
- státní orgány (dodržování právních předpisů, stanovení daňové politiky, statistické účely, regulace činnosti)
- management, statutární orgány (řízení)
- vlastníci, akcionáři (výnosnost, dividendy)
- zaměstnanci (stabilita, mzdy, pracovní příležitosti)
- zákazníci, dodavatelé (schopnost splácet závazky, pokračování v chodu společnosti)
- širší veřejnost.

¹⁸ Nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) č. 537/2014 ze dne 16. dubna 2014 o specifických požadavcích na povinný audit subjektů veřejného zájmu a o zrušení rozhodnutí Komise 2005/909/ES. In: *EUR-Lex* [právní informační systém]. Úřad pro publikace Evropské unie [cit. 21.9.2016]. Dostupné z: <http://data.europa.eu/eli/reg/2014/537/oj>

¹⁹ ZELENÁ KNIHA. Politika v oblasti auditu: poučení z krize ze dne 13.10.2010, KOM(2010) 561 v konečném znění. In: *EUR-Lex* [právní informační systém]. Úřad pro publikace Evropské unie [cit. 21.9.2016]. Dostupné z: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/?uri=CELEX:52010DC0561&qid=1474540311434>

Z uvedeného lze odvodit základní cíl auditu, **kterým je zvýšení důvěryhodnosti auditovaných informací společností**. Druhotným cílem je jeho morální a preventivní působení proti vzniku chyb a podvodů, důraz je kladen i na jeho poradenskou a výchovnou funkci. Cílem tedy není hodnotit hospodaření společnosti, jak bývá mylně chápáno, ale **zvýšit míru důvěry předpokládaných uživatelů ohledně předmětu zakázky**. Tedy např. u povinného auditu účetních závěrek a výročních zpráv je cílem zvýšení důvěryhodnosti poskytovaných užitečných informací pro ekonomická rozhodování jejich uživatelů, nikoli určovat, *jaká* tato rozhodnutí mají být.

Auditorem může být **statutární auditor** (fyzická osoba, které bylo Komorou auditorů ČR vydáno rozhodnutí o oprávnění provádět auditorskou činnost) nebo **auditorská společnost** (právní osoba, které bylo Komorou auditorů ČR vydáno auditorské oprávnění).

Auditorské oprávnění je vydáno na žádost fyzické osobě (**statutární auditor**), která mj.:

- získala vysokoškolské vzdělání v rámci akreditovaného bakalářského nebo magisterského studijního programu příp. rovnocenné zahraniční
- je plně svéprávná a bezúhonná; za bezúhonnou se nepovažuje též osoba, která nemá z profesního hlediska dobrou pověst
- absolvovala po dobu alespoň 3 let odbornou praxi v pracovním poměru jako asistent auditora nebo odbornou praxi v obdobné pracovní pozici v jiném členském státě, v rozsahu nejméně 35 hodin týdně nebo po dobu ekvivalentní
- nevykonává činnost, na níž se vztahuje omezení
- složila auditorskou zkoušku a slib auditora
- nemá evidován nedoplatek u orgánů Finanční správy České republiky a orgánů Celní správy České republiky, nedoplatek na pojistném na veřejném zdravotním pojištění a pojistném na sociální zabezpečení, vše včetně příslušenství, vše s výjimkou povoleného posečkání nebo povoleného splácení ve splátkách.

Asistentem auditora může být fyzická osoba zapsaná v seznamu asistentů auditora, pokud je bezúhonná, plně svéprávná a má ukončeno nejméně úplné střední nebo úplné střední odborné vzdělání.

Auditorskou zkoušku tvoří dílčí části a je složena, pokud jsou úspěšně vykonány všechny její dílčí části. Koná se v českém jazyce, má písemnou formu a hodnocení provádí zkušební komise složená ze statutárních auditorů a dalších odborníků z ekonomické a právní teorie a praxe jmenovaných a odvolávaných Radou pro veřejný dohled nad auditem. Zkouška je zaměřena na tyto oblasti:

- všeobecná účetní teorie a zásady, právní předpisy a standardy vztahující se k sestavení účetní závěrky a konsolidované účetní závěrky, mezinárodní účetní standardy, mezinárodní standardy účetního výkaznictví a související interpretace, novely těchto standardů a souvisejících interpretací vydané nebo přijaté Radou pro mezinárodní účetní standardy, finanční analýza, manažerské účetnictví, řízení rizik a vnitřní kontrola, provádění auditu a profesní znalosti, právní předpisy a profesní standardy vztahující se k povinnému auditu a statutárním auditorům, mezinárodní auditorské standardy vydané Radou pro mezinárodní auditorské a ověřovací standardy a auditorské standardy vydané Komorou, profesní etika a nezávislost
- v rozsahu významném pro provádění auditorské činnosti správa a řízení obchodních korporací, informační a komunikační systémy, podniková ekonomika a všeobecná a finanční ekonomie, matematika a statistika, základní zásady finančního řízení

- v rozsahu významném pro provádění auditorské činnosti znalost právního řádu České republiky oborech občanské a obchodní právo, finanční právo, insolvenční právo, pracovní právo a právo sociálního zabezpečení.

Auditorskou společností může být obchodní společnost, která splňuje mj. tyto podmínky:

- fyzické osoby, které budou pro takovou osobu provádět povinné audity, jsou statutárními auditory
- většinou hlasovacích práv v ní disponují statutární auditoři, auditoři z jiného členského státu, auditorské společnosti nebo auditorské osoby z jiného členského státu
- většina členů řídicího orgánu jsou statutární auditoři, auditoři z jiného členského státu, auditorské společnosti nebo auditorské osoby z jiného členského státu
- není na základě pravomocného rozhodnutí soudu v úpadku
- nevykonává činnost, na níž se vztahuje omezení
- společnost je bezúhonná stejně jako členové řídicího orgánu
- nemá evidován nedoplatek u orgánů Finanční správy České republiky a orgánů Celní správy České republiky, nedoplatek na pojistném na veřejném zdravotním pojištění a pojistném na sociální zabezpečení, vše včetně příslušenství, vše s výjimkou povoleného posečkání nebo povoleného splácení ve splátkách.

Auditorskou činnost na území České republiky, s výjimkou povinného auditu, je oprávněna provádět také fyzická osoba, která je oprávněna k provádění auditu v jiném členském státě nebo Švýcarské konfederaci. Zákon rovněž upravuje podmínky vydání auditorského oprávnění auditorovi z jiného členského státu a schvalování auditorů ze třetích zemí.

K 11. květnu 2012 registrovala Komora auditorů ČR celkem 1348 statutárních auditorů, z nichž aktivních bylo 1288 (597 OSVČ a 691 zaměstnanců). Asistentů auditora bylo 836 (804 zaměstnaných v auditorské společnosti a 32 u OSVČ). Auditorských společností k tomuto datu bylo 364, z toho aktivních 361²⁰. **Trhu auditorských služeb vládne takzvaná Velká čtyřka (Big 4) – firmy Ernst & Young, Deloitte, KPMG a PricewaterhouseCoopers.**

Auditor musí být **nezávislý na účetní jednotce, u které provádí auditorskou činnost**. Provádí-li auditor u účetní jednotky povinný audit, musí být **nezávislý** nejméně po dobu odpovídající účetnímu období, za které se účetní závěrka nebo konsolidovaná účetní závěrka sestavuje, a dále do vydání zprávy auditora. Má se za to, že auditora **nelze považovat za nezávislého** na účetní jednotce, pokud:

- existuje jakýkoli finanční nebo obchodní vztah, nebo jiný smluvní vztah, včetně poskytování neauditorských služeb, mezi ním nebo osobami tvořícími s ním síť a účetní jednotkou
- by při provádění povinného auditu u účetní jednotky docházelo ke kontrole vlastních služeb
- by při provádění povinného auditu u účetní jednotky existoval vlastní zájem na výsledku povinného auditu.

Auditor **nesmí u účetní jednotky provést povinný audit**, pokud má vliv na řízení účetní jednotky, získává nebo má příslib získat od auditované účetní jednotky jakýkoli jiný prospěch vyjma svých odměn za služby poskytnuté účetní jednotce nebo drží investiční nástroje

²⁰ LÉROVÁ, Athina. Z vystoupení účastníků květnové schůzky auditorských komor zemí Visegrádské čtyřky v Českém Krumlově. e-příloha AUDITOR č. 6/2012 [online]. 2012. [cit. 2012-8-31]. Dostupné z [www: <http://www.kacr.cz/file/878/e-pril_A6_2012.pdf>](http://www.kacr.cz/file/878/e-pril_A6_2012.pdf).

vydané, zajištěné nebo utvrzené účetní jednotkou, s určitými výjimkami; vztahuje se i na další osoby uvedené v zákoně.

Auditor před přijetím auditorské zakázky mimo jiné posoudí, zda splňuje požadavky nezávislosti, zda existují rizika ohrožení nezávislosti, a zda v takovém případě byla přijata ochranná opatření s cílem tato rizika zmírnit. Tyto skutečnosti auditor zdokumentuje, dokumentace je povinnou součástí spisu auditora.

Auditor **nesmí vykonávat další výdělečnou činnost mající znaky podnikání**. Překážkou provádění auditorské činnosti auditorem není správa vlastního majetku, vědecká, pedagogická, publicistická, literární nebo umělecká činnost, vedení účetnictví nebo provozování ekonomické, poradenské a organizační činnosti, daňové poradenství, výkon funkce insolvenčního správce nebo likvidátora, činnost znalce a mediátora.

Při provádění auditorské činnosti je auditor vázán právními předpisy a je **povinen dodržovat** vnitřní předpisy Komory, *mezinárodní auditorské standardy a auditorské standardy vydávané Komorou* a etický kodex, který je minimálním standardem profesní etiky auditora. Auditor je oprávněn požadovat, aby mu účetní jednotka poskytla veškeré jím požadované doklady a jiné písemnosti, které jsou nezbytné pro řádné provedení auditorské činnosti, dále informace a vysvětlení potřebná k řádnému provedení auditorské činnosti. Účetní jednotka je povinna poskytnout auditorovi přiměřenou součinnost.

Auditor je **povinen zachovat mlčenlivost** o všech skutečnostech, které nejsou veřejně známy a týkají se účetní jednotky, u které provádí auditorskou činnost, tato povinnost se týká i dalších osob v souvislosti s výkonem auditorské činnosti. Zprostit mlčenlivosti jej může účetní jednotka nebo v určitých případech Komora auditorů ČR. Povinností zachovávat mlčenlivost není auditor vázán v rozsahu nezbytném pro řízení před soudem nebo jiným orgánem, je-li předmětem řízení spor mezi ním a účetní jednotkou.

Za **porušení mlčenlivosti se však nepovažuje** poskytnutí informací:

- poskytnutí informací České národní bance v oblasti její dohledové působnosti na finančním trhu
- příslušnému orgánu podle jiného právního předpisu o některých opatřeních proti legalizaci výnosů z trestné činnosti a financování terorismu nebo jiného právního předpisu o provádění
- mezinárodních sankcí za účelem udržování mezinárodního míru a bezpečnosti, ochrany základních lidských práv a boje proti terorismu
- poskytnutí informací novému auditorovi nebo auditorovi skupiny v případě provádění povinného auditu konsolidované účetní závěrky
- poskytnutí informací jinému auditorovi pro účely přezkumu řízení kvality zakázky a monitorování zásad a postupů vnitřního systému řízení kvality
- poskytnutí informací kontrolorovi kvality pro účely kontroly kvality
- plnění povinností neprodleně písemně informovat příslušný orgán dle zákona
- poskytnutí informací příslušným orgánům činným v trestním řízení o skutečnostech svědčících o možném spáchání trestných činů úplatkářství
- poskytnutí informací orgánům činným v trestním řízení, týká-li se trestní řízení auditora
- plnění zákonem uložené povinnosti přezkumovat nebo oznámit trestný čin
- další poskytnutí informací dle zákona.

Zjistí-li auditor při provádění auditorské činnosti v *účetní jednotce, jejíž činnost podléhá státnímu dozoru nebo bankovnímu dohledu*, skutečnosti, které nasvědčují tomu, že došlo k

porušení právních předpisů upravujících podmínky její činnosti, mající zásadní negativní vliv na její hospodaření, mohou ohrozit její nepřetržité trvání nebo mohou vést k vyjádření výroku s výhradami, zápornému výroku nebo odmítnutí vyjádření výroku, je povinen neprodleně písemně informovat příslušný orgán státního dozoru nebo bankovního dohledu. Tuto povinnost má auditor též, pokud uvedené skutečnosti zjistí v účetní jednotce, ve vztahu k níž je účetní jednotka, jejíž činnost podléhá státnímu dozoru nebo bankovnímu dohledu, v úzkém propojení. Tímto úzkým propojením je úzké propojení podle čl. 4 odst. 1 bodu 38 nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) č. 575/2013 ze dne 26. června 2013 o obezřetnostních požadavcích na úvěrové instituce a investiční podniky a o změně nařízení (EU) č. 648/2012, tedy „úzkým propojením“ stav, kdy jsou dvě nebo více fyzických či právnických osob spojeny jedním z těchto způsobů: účastí ve formě vlastnictví, přímého nebo kontrolou, nejméně 20 % hlasovacích práv nebo kapitálu některého podniku, nebo kontrolou nebo trvalou vazbou obou nebo všech osob k jedné a téže třetí osobě vztahem kontroly.

Obdobně zjistí-li auditor při provádění auditorské činnosti v *účetní jednotce* skutečnosti, které nasvědčují tomu, že došlo k porušení právních předpisů upravujících podmínky její činnosti, mající zásadní negativní vliv na její hospodaření, mohou ohrozit její nepřetržité trvání nebo mohou vést k vyjádření výroku s výhradami, zápornému výroku nebo odmítnutí vyjádření výroku, je povinen neprodleně písemně informovat řídicí a kontrolní orgán účetní jednotky nebo zastupitelstvo územního samosprávného celku nebo městské části Hlavního města Prahy v případě, kdy účetní jednotkou je územní samosprávný celek nebo městská část Hlavního města Prahy.

Obdobně zjistí-li auditor při provádění auditorské činnosti v účetní jednotce skutečnosti, o kterých se lze důvodně domnívat, že mohou naplnit skutkovou podstatu hospodářského trestného činu, trestných činů úplatkářství nebo trestných činů proti majetku, je povinen neprodleně písemně informovat řídicí a kontrolní orgán účetní jednotky nebo zastupitelstvo územního samosprávného celku nebo městské části Hlavního města Prahy v případě, kdy účetní jednotkou je územní samosprávný celek nebo městská část Hlavního města Prahy.

Požadavky zákona o povinnostech auditora k potenciální trestné činnosti zjištěné v průběhu ověřování jsou kontroverzní, kdy jako argument je možno uvést, že Mezinárodní auditorské standardy nepožadují součinnost auditora při odhalování trestných činů, ale pouze doporučují vzít v úvahu případné nelegální aktivity zaměstnanců, managementu a třetích osob ve vztahu k věrnému a poctivému zobrazení předmětu účetnictví v účetní závěrce. Také Směrnice o povinném auditu ročních a konsolidovaných účetních závěrek v textu nezmiňuje povinnost auditora zabývat se trestnou činností. Jediným relevantním předpisem týkající se odpovědnosti mj. auditora za detekci trestných činů je Směrnice Evropského parlamentu a Rady 2005/60/ES o předcházení zneužití finančního systému k praní peněz a financování terorismu a z ní vyplývající zákon č. 253/2008 Sb., o některých opatřeních proti legalizaci výnosů z trestné činnosti a financování terorismu.²¹

Auditoři musí být **pojištěni pro případ odpovědnosti za škodu** způsobenou v souvislosti s prováděním auditorské činnosti tak, *aby výše pojistných částek byla úměrná možným škodám, které lze v rozumné míře předpokládat*.

Doporučení Komise ze dne 5. června 2008 o omezení občanskoprávní odpovědnosti statutárních auditorů a auditorských společností (oznámeno pod číslem K(2008) 2274 -

²¹ KRÁLÍČEK, Vladimír. *Zákon o auditorech. Komentář*. Praha : Wolters Kluwer ČR, a.s., 2010, s. 39.

Úř. věst. L 162 ze dne 21. 6. 2008)²² konstatuje, že rostoucí nestálost tržní kapitalizace vedla k mnohem vyšším odpovědnostním rizikům statutárních auditorů a auditorských společností, které provádějí povinné audity kótovaných společností, zatímco přístup k pojistnému krytí rizik spojených s takovými audity je stále omezenější. Komise se domnívá, že tato situace může odrazovat auditory od vstupu na mezinárodní trh pro audity kótovaných společností ve Společenství a omezit vyhlídky, že by se objevily nové auditorské sítě schopné provádět povinné audity. Komise proto doporučuje omezit občanskoprávní odpovědnost auditorů a auditorských společností s výjimkou případů úmyslného porušení povinností, toto omezení odpovědnosti by mělo platit vůči auditované společnosti a jakékoli třetí straně, která je podle vnitrostátního práva oprávněna požadovat náhradu škody, zároveň by to však nemělo poškozeným stranám bránit v získání spravedlivé náhrady škody. Komise doporučuje, aby každý členský stát měl mít možnost si zvolit způsob omezení, a to stanovením maximální finanční částky, stanovením souboru zásad nebo dohodou podléhající soudnímu přezkumu.

Pokud má účetní jednotka, která je právnickou osobou, povinnost mít účetní závěrku nebo konsolidovanou účetní závěrku ověřenou auditorem, určí auditora její **nejvyšší orgán** (tedy nejčastěji valná hromada), nemá-li účetní jednotka nejvyšší orgán, určí auditora její **kontrolní orgán**, nejsou-li členové kontrolního orgánu členy řídicího orgánu; nelze-li takto určit, určí auditora **účetní jednotka způsobem, který je nezávislý na členech řídicího orgánu** této auditované účetní jednotky. Osoba, která je oprávněna právně jednat za účetní jednotku, je oprávněna uzavřít smlouvu o povinném auditu pouze s takto určeným auditorem.

Závazek ze smlouvy o povinném auditu může účetní jednotka **vypovědět nebo od smlouvy o povinném auditu odstoupit** pouze, není-li povinný audit auditorem prováděn v souladu s právními předpisy, auditorskými standardy a etickým kodexem nebo pokud došlo při provádění auditorské činnosti k ohrožení nezávislosti a nestrannosti auditora a nelze přistoupit k opatření s cílem tato ohrožení snížit na zjevně nevýznamnou úroveň nebo brání-li statutárnímu auditorovi v provedení povinného auditu dočasně nebo trvale mimořádná nepředvídatelná a nepřekonatelná překážka. Rozdílnost názorů na účetní řešení nebo auditorské postupy není důvodem pro výpověď závazku ze smlouvy o povinném auditu nebo odstoupení od smlouvy o povinném auditu. Výpověď závazku ze smlouvy o povinném auditu nebo odstoupení od smlouvy o povinném auditu účetní jednotka nebo auditor neprodleně oznámí Radě pro veřejný dohled nad auditem včetně řádného uvedení důvodů.

10.2 Komora auditorů České republiky její orgány

Komora auditorů České republiky je právnická osoba, **samosprávná profesní organizace všech auditorů**. Posláním Komory je zejména ochrana práv a právem chráněných zájmů auditorů, dohled nad dodržováním povinností auditorů při auditorské činnosti a péče o soustavné zvyšování úrovně této činnosti.

Do působnosti Komory patří zejména:

- zajišťování podmínek pro organizaci, řízení a provádění kontrol kvality organizovaných a řízených dozorčí komisí a podmínky pro spolupráci při kontrolách kvality

²² Doporučení Komise ze dne 5. června 2008 o omezení občanskoprávní odpovědnosti statutárních auditorů a auditorských společností (oznámeno pod číslem K(2008) 2274). In: *EUR-Lex* [právní informační systém]. Úřad pro publikace Evropské unie [cit. 20.9.2016]. Dostupné z: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/?uri=CELEX:32008H0473&qid=1474551973603>

- kontrola, zda jsou auditory a asistenty auditora dodržována ustanovení zákona o auditorech
- po projednání s Radou vydávání vnitřních předpisů Komory, etického kodexu a auditorských standardů s výjimkou auditorských standardů upravených právem Evropské unie
- vedení rejstříku auditorů, zajišťování provádění auditorských zkoušek
- vytváření předpokladů pro průběžné udržování a zvyšování odborné úrovně statutárních auditorů
- vykonávání dalších činností vymezených zákonem.

Orgány Komory jsou *sněm, výkonný výbor a prezident Komory, dozorčí komise a kárná komise.*

Sněm je nejvyšším orgánem Komory, svolává jej nejméně jednou za dva roky výkonný výbor Komory. Právo účastnit se sněmu mají všichni statutární auditoři zapsaní v rejstříku auditorů. Sněmu přísluší zejména:

- volit a odvolávat ze statutárních auditorů přímou a tajnou volbou členy orgánů Komory a jejich a náhradníky
- schvalovat statut Komory, vnitřní předpisy Komory nebo jejich změny
- schvalovat etický kodex a auditorské standardy s výjimkou auditorských standardů upravených právem Evropské unie
- rozhodovat o výši povinného příspěvku statutárních auditorů a auditorských společností na činnost Komory
- schvalovat účetní závěrku Komory a volit auditora ověřujícího účetní závěrku
- provádět další činnosti stanovené ve statutu Komory.

Výkonný výbor je výkonným orgánem Komory, v čele výkonného výboru stojí **prezident**, který je statutárním orgánem. Výbor má 14 členů a vykonává činnosti, které jsou stanoveny zákonem, určeny statutem Komory nebo jsou na něj delegovány usnesením sněmu.

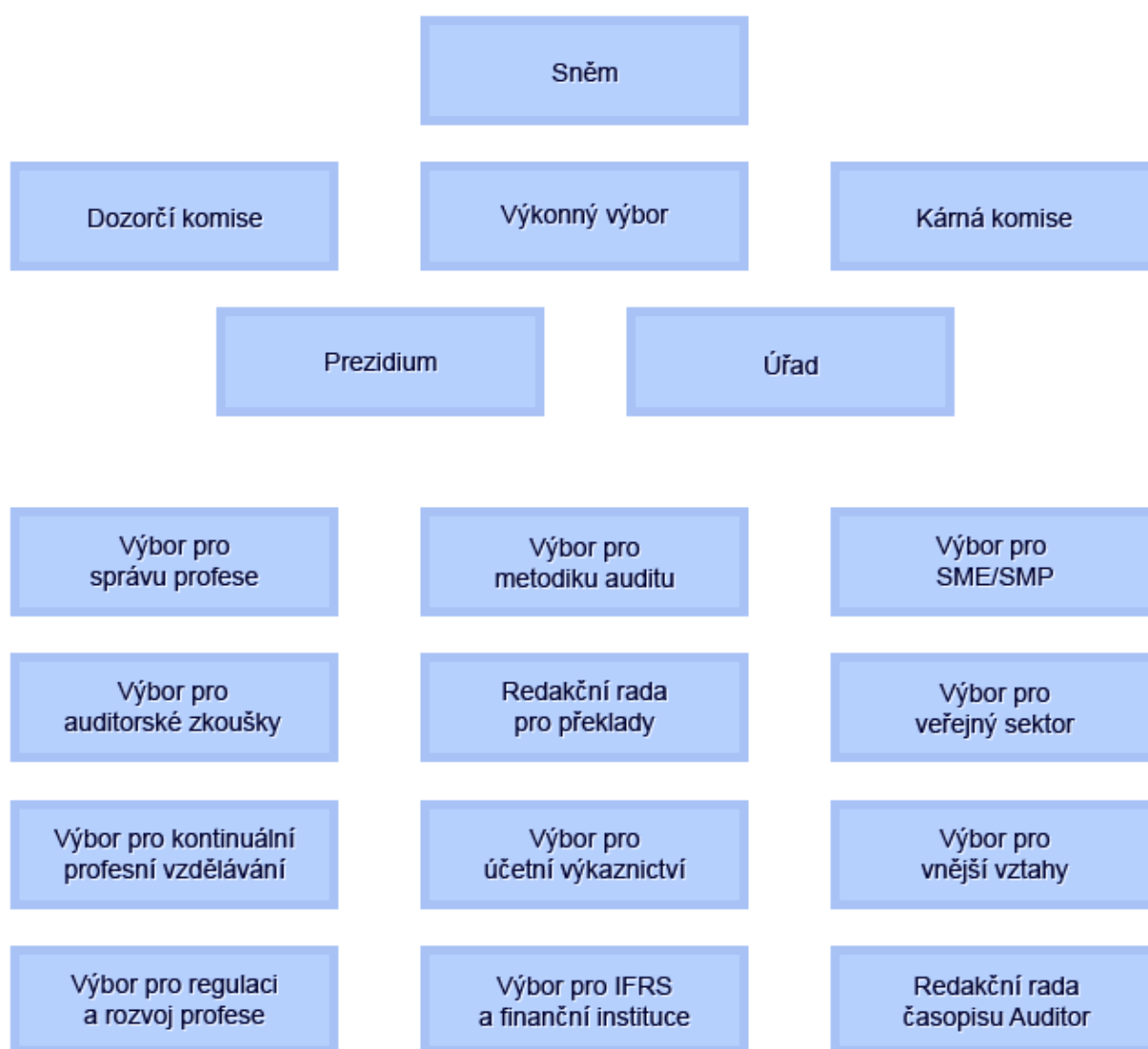
Dozorčí komise je kontrolním orgánem Komory, organizuje a řídí kontroly kvality auditu u auditora, který neprovádí povinný audit ani u jednoho subjektu veřejného zájmu, kontroluje dodržování zákona, plnění usnesení sněmu, dodržování právního předpisu o některých opatřeních proti legalizaci výnosů z trestné činnosti a financování terorismu a dodržování vnitřních předpisů Komory všemi statutárními auditory, auditorскими společnostmi, asistenty auditora a orgány Komory.

Kárná komise rozhoduje o uložení kárného opatření, a to v řízení zahájeném z moci úřední nebo na návrh ministra financí, dozorčí komise, kontrolního výboru, orgánu státního dozoru nebo České národní banky. Kárná opatření lze uložit za kárné provinění, kterým je zaviněné porušení povinnosti stanovené zákonem o auditorech, právním předpisem upravujícím výkon auditorské činnosti, etickým kodexem, vnitřními předpisy Komory nebo auditorскими standardy, které není správním deliktem. Kárným opatřením je napomenutí, veřejné napomenutí, pokuta až do výše 1 mil. Kč příp. až 10 mil Kč, zákaz výkonu auditorské činnosti na dobu nejdéle 5 let a vyloučení z výkonu funkce člena řídicího orgánu auditorské společnosti na dobu nejdéle 3 roky.

Činnost Komory auditorů České republiky administrativně zajišťuje **Úřad Komory**, který je tvořen zaměstnanci Komory a řízen ředitelem, který je jmenován a odvoláván výkonným výborem. Zaměstnanci Komory mohou být pověřeni jednotlivými orgány Komory zajišťováním činnosti pouze v rámci působnosti jednotlivých orgánů Komory.

Hospodaření Komory auditorů ČR se řídí rozpočtem nákladů a výnosů, který schvaluje sněm. Za hospodaření podle rozpočtu odpovídá výkonný výbor, který je také oprávněn provádět změny rozpočtu, pokud nedojde ke zhoršení výsledku hospodaření stanoveného schváleným rozpočtem. Výkonný výbor je povinen zajistit snížení nákladů v případě nepříznivého vývoje v hospodaření Komory. Výnosy Komory jsou zejména příspěvky auditorů a auditorských společností na činnost Komory podle příspěvkového řádu, poplatky za přihlášky ke zkouškám podle zkušebního řádu, úhrady za služby poskytované Komorou včetně příslušenství, náklady kárného řízení a pokuty uložené v rámci kárného řízení. *Účetní závěrka Komory je ověřována auditorem.* Návrh na auditora a jeho náhradníka předkládá výkonný výbor sněmu.

Organizační struktura Komory auditorů České republiky



Zdroj: *Organizační struktura -Komora auditorů České republiky* [online]. 2016 [cit. 2016-9-22]. Dostupné z [www: < http://www.kacr.cz/organizacni-struktura>](http://www.kacr.cz/organizacni-struktura).

Volené orgány mohou zřizovat *pomocné orgány* k zabezpečování dílčích úseků činnosti, členy pomocných orgánů mohou být auditoři a další odborníci ekonomické teorie a praxe. Zřízeny jsou následující pomocné orgány, resp. výbory, podvýbory a redakční rady v působnosti výkonného výboru²³:

- **Prezídium** ve složení prezident, první viceprezident a viceprezident s ředitelem Úřadu mezi zasedáními výkonného výboru operativně řídí chod komory.
- **Výbor pro správu profese** zapisuje žadatele do seznamu auditorů, auditorských společností a asistentů auditora; registruje auditory ze zemí EU a ze třetích zemí. Zabývá se otázkami auditorské profese a etiky.
- **Výbor pro auditorské zkoušky** připravuje a garantuje obsah jednotlivých částí auditorské zkoušky, připravuje sborník materiálů pro přípravu uchazečů, navrhuje zkušební komisaře, garantuje obsah vzdělávacích kurzů sloužících k přípravě na auditorskou zkoušku.
- **Výbor pro kontinuální profesní vzdělávání auditorů** garantuje přípravu témat a obsahu vzdělávání pro auditory, navrhuje vhodné lektory, spolupracuje na přípravě odborných konferencí.
- **Výbor pro regulaci a rozvoj profese** pracuje na dlouhodobých vizích pro auditorskou profesi, na podpoře nových aktivit auditorů a rozvoji neauditorských služeb. Zabývá se vypracováním připomínek k návrhům vybraných zákonů, navrhuje vnitřní předpisy a směrnice komory a jejich změny.
- **Výbor pro metodiku auditu** řeší aktuální problematiku metodiky auditu, poskytuje výklad auditorských standardů pro potřeby auditorů, zpracovává aplikační doložky k mezinárodním auditorským standardům, účastní se připomínkových řízení k materiálům týkajícím se auditu.
- **Redakční rada pro překlady** garantuje odbornou správnost překladů mezinárodních předpisů v oblasti řízení kvality, auditu, prověrek, ostatních ověřovacích zakázek a souvisejících služeb vydávaných IFAC a překlady dalších zahraničních dokumentů z oblasti metodiky auditu.
- **Výbor pro účetní výkaznictví** se zabývá metodikou účetnictví podnikatelského sektoru, sleduje návrhy a změny národních pravidel, návrhy interpretací českých předpisů, které vydává Národní účetní rada, v níž má výbor svého zástupce. Účastní se připomínkových řízení, vytváří výstupy formou připomínek a stanovisek.
- **Výbor pro IFRS a finanční instituce** se zaměřuje se na problematiku IFRS, sleduje návrhy a změny v IAS/IFRS, vysvětluje aplikace, vytváří příklady a zaujímá stanoviska k vybraným problémům. Zabývá se také sledováním návrhů, změn a interpretací pravidel regulujících účetnictví bank, pojišťoven, dalších finančních institucí a finančních nástrojů. Spolupracuje s Českou národní bankou, Burzou cenných papírů Praha a ostatními institucemi na národní úrovni.
- **Výbor pro SME/SMP** se zabývá otázkami auditorské profese, které se týkají malých a středních auditorských praxí a podniků.
- **Výbor pro veřejný sektor** se zabývá specifiky subjektů ve veřejném sektoru, zaujímá stanoviska k působení auditorů v této oblasti ve vazbě na právní předpisy, podílí se na připomínkování předpisů a tvorbě auditorských standardů a metodických pomůcek Komory auditorů ČR řešících oblast veřejného sektoru.
- **Výbor pro vnější vztahy** se zabývá propagací a prezentací auditorské profese a komory vůči veřejnosti, jednotlivé mediální a publikační projekty zaměřené na širší veřejnost.
- **Redakční rada časopisu Auditor** garantuje tematické zaměření a obsah časopisu.

²³ *Organizační struktura -Komora auditorů České republiky* [online]. 2016 [cit. 2016-9-22]. Dostupné z [www: <http://www.kacr.cz/pomocne-organy#vybor-pro-spravu-profese>](http://www.kacr.cz/pomocne-organy#vybor-pro-spravu-profese).

Kontrolou kvality u auditora se zjišťuje, zda auditor postupuje při provádění auditorské činnosti v souladu se zákonem o auditorech, auditorskými standardy, etickým kodexem, vnitřními předpisy Komory a přímo použitelným předpisem Evropské unie upravujícím specifické požadavky na povinný audit subjektů veřejného zájmu. Kontroly kvality organizuje a řídí u auditora provádějícího povinný audit alespoň jednoho subjektu veřejného zájmu kontrolní výbor Rady pro veřejný dohled nad auditem, u auditora, který neprovádí povinný audit ani u jednoho subjektu veřejného zájmu kontroly kvality organizuje a řídí dozorčí komise Komory auditorů ČR.

10.3 Rada pro veřejný dohled nad auditem

Rada pro veřejný dohled nad auditem je právnickou osobou, zřízenou zákonem č. 93/2009 Sb., o auditorech. Nastavení veřejného dohledu vychází ze Směrnice Evropského parlamentu a Rady 2006/43/ES ze dne 17. května 2006 o povinném auditu ročních a konsolidovaných účetních závěrek. Rada pro veřejný dohled nad auditem **je orgánem veřejného dohledu nad výkonem auditorské činnosti** a je pověřena i dohledem nad činností Komory auditorů ČR.

Rada při výkonu veřejného dohledu působnosti podle tohoto zákona a přímo použitelného předpisu Evropské unie upravujícího specifické požadavky na povinný audit subjektů veřejného zájmu dbá na ochranu veřejného zájmu. **Výkonem veřejného dohledu** vykonávaným Radou se rozumí:

- dohled nad kontrolou dodržování ustanovení zákona, auditorských standardů, etického kodexu a vnitřních předpisů Komory auditorů a orgány Komory
- dohled nad organizací, řízením a prováděním kontrol kvality organizovaných a řízených dozorčí komisí
- dohled nad organizací a provozováním systému průběžného vzdělávání statutárních auditorů prováděného Komorou
- dohled nad uplatňováním kárných a jiných opatření podle zákona Komorou při řízeních proti auditorům.

Rada spolupracuje s Komorou auditorů, Výborem evropských orgánů dohledu nad auditem, s orgány veřejného dohledu nad auditory ostatních členských států a třetích zemí, spolupracuje s Českou národní bankou ve věci dohledu nad auditory provádějícími auditorskou činnost osobám podléhající dohledu. Jednotlivé orgány Rady mají právo účastnit se zasedání orgánů Komory auditorů.

Fungování Rady by mělo vést ke zvýšení důvěryhodnosti auditorské profese a účetních jednotek, jejichž účetní závěrka je ověřena auditorem, směrem k domácím a zahraničním investorům i pro širokou veřejnost a státní instituce. Cílem je zvýšení transparentnosti a důvěry klientů v kvalitu auditorských služeb, stejně tak zvýšení jistoty osob vykonávajících auditorskou profesi. Dalším cílem je zajištění efektivní spolupráce mezi orgány dohledu nad auditorskou činností v ostatních zemích Evropské unie i mimo ni.²⁴

Výkonným orgánem Rady je **prezidium**, které sestává z šesti členů. Prezidium jmenuje ministr financí po dohodě s Českou národní bankou. Statutárním orgánem je **prezident** Rady. Členem prezidia může být jmenován občan ČR, který získal znalosti anebo praxi v oblasti účetnictví, auditorské činnosti nebo v oboru práva nebo ekonomie. Plnění funkce člena

²⁴ Rada pro veřejný dohled nad auditem: *O Radě pro veřejný dohled nad auditem* [online]. 2012 [cit. 2012-8-31]. Dostupné z [www: < http://www.rvda.cz/o-rade-pro-verejny-dohled-nad-auditem >](http://www.rvda.cz/o-rade-pro-verejny-dohled-nad-auditem).

Prezidia je výkonem veřejné funkce, obdobně platí i u členů disciplinárního a kontrolního výboru.

Disciplinární výbor vykonává v prvním stupni působnost Rady v řízení o sankcích zákona. Odvolacím orgánem je Prezidium. **Kontrolní výbor** organizuje a řídí kontroly kvality u auditora provádějícího povinný audit alespoň jednoho subjektu veřejného zájmu.

Rada pro veřejný dohled nad auditem bude nadále **financována** z kapitoly státního rozpočtu Ministerstva financí. Rada sestavuje na každý rozpočtový rok návrh svého rozpočtu, který schvaluje Ministerstvo financí. Dotace ze státního rozpočtu je poskytována Radě každoročně nejméně ve výši skutečných výdajů určených schváleným rozpočtem Rady ve výši určené k pokrytí správy a činnosti Rady nepokryté z dalších finančních zdrojů.

Rada vydává každoročně, nejpozději do 30. června, **zprávu o veřejném dohledu nad auditem v České republice** za předcházející kalendářní rok.

Rada **zveřejní účetní závěrku** Rady za předcházející účetní období na svých internetových stránkách nejpozději do 30. června, a dále informace podle čl. 28 nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) č. 537/2014:

- roční zprávy o činnosti a roční programy činnosti týkající se úkolů podle tohoto nařízení
- každoroční zprávu o celkových výsledcích systému zajištění kvality včetně informace o vydaných doporučeních, činnostech navazujících na doporučení, opatřeních v oblasti dohledu a uložených sankcích
- souhrnné informace o zjištěních a závěrech z kontrol.

10.4 Subjekty veřejného zájmu

Na základě požadavků Směrnice Evropského parlamentu a Rady 2006/43/ES ze dne 17. května 2006 o povinném auditu ročních a konsolidovaných účetních závěrek vymezuje zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů tzv. **subjekty veřejného zájmu**, kterými jsou účetní jednotky se sídlem v České republice, které jsou:

- obchodní společností a je emitentem investičních cenných papírů přijatých k obchodování na evropském regulovaném trhu
- bankou podle zákona upravujícího činnost bank
- spořitelním a úvěrním družstvem podle zákona upravujícího činnost spořitelních a úvěrních družstev
- pojišťovnou nebo zajišťovnou podle zákona upravujícího činnost pojišťoven a zajišťoven
- penzijní společností podle zákona upravujícího důchodové spoření nebo doplňkové penzijní spoření
- zdravotní pojišťovnou.

Subjekty veřejného zájmu jsou povinny zřídit **výbor pro audit** jako orgán subjektu veřejného zájmu, který má minimálně tři členy. Nejvyšší orgán subjektu veřejného zájmu jmenuje členy výboru pro audit z nevýkonných členů kontrolního orgánu nebo z třetích osob. Vybrané subjekty mají výjimku z povinnosti zřízení výboru pro audit, funkci výboru pak plní kontrolní orgán.

Výbor pro audit, aniž je dotčena odpovědnost řídicího nebo kontrolního orgánu nebo jejich členů, zejména:

- sleduje účinnost vnitřní kontroly, systému řízení rizik, účinnost vnitřního auditu a jeho funkční nezávislost

- sleduje postup sestavování účetní závěrky a konsolidované účetní závěrky a předkládá řídicímu nebo kontrolnímu orgánu doporučení k zajištění integrity systémů účetnictví a finančního výkaznictví
- doporučuje auditora kontrolnímu orgánu s tím, že toto doporučení řádně odůvodní
- posuzuje nezávislost statutárního auditora a auditorské společnosti a poskytování doplňkových neauditorských služeb subjektu veřejného zájmu statutárním auditorem a auditorskou společností
- projednává s auditorem rizika ohrožující jeho nezávislost a ochranná opatření, která byla auditorem přijata s cílem tato rizika zmírnit
- sleduje proces povinného auditu, informuje kontrolní orgán o výsledku povinného auditu a jeho poznatcích získaných ze sledování procesu povinného auditu
- schvaluje poskytování jiných neauditorských služeb
- vykonává další působnost podle zákona nebo přímo použitelného předpisu Evropské unie upravujícího specifické požadavky na povinný audit subjektů veřejného zájmu.

Výbor pro audit vyhotoví jednou ročně **zprávu o činnosti**, ve které zhodnotí svoji činnost ve vztahu a poskytne ji Radě pro veřejný dohled nad auditem.

Auditor průběžně podávají podává výboru pro audit zprávy o významných skutečnostech vyplývajících z povinného auditu, zejména o zásadních nedostatcích ve vnitřní kontrole ve vztahu k postupu sestavování účetní závěrky nebo konsolidované účetní závěrky.

Podle přímo účinného Nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) č. 537/2014 ze dne 16. dubna 2014 o specifických požadavcích na povinný audit subjektů veřejného zájmu odměny za poskytování povinných auditů subjektům veřejného zájmu nesmějí být podmíněny. Zpráva auditora musí obsahovat další informace v souladu s Nařízením. Dále statutární auditor nebo auditorská společnost provádějící povinný audit subjektu veřejného zájmu, ani žádný člen sítě, do níž daný statutární auditor nebo auditorská společnost případně patří, **nesmí přímo ani nepřímo poskytovat** v rámci Unie auditovanému subjektu, jeho mateřskému podniku ani podnikům, které ovládá, **žádné zakázané neauditorské služby**, kterými jsou zejména:

- poskytování daňových služeb týkajících se sestavování daňového přiznání, vyhledávání veřejných dotací a daňových pobídek, podpory související s daňovými kontrolami prováděnými správcem daně, poskytování daňového poradenství
- služby zahrnující účast na řízení a rozhodování auditovaného subjektu
- účetnictví a sestavování účetních záznamů a účetních závěrek včetně služby mzdového účetnictví
- navrhování a zavádění postupů vnitřní kontroly nebo řízení rizik, které se týkají přípravy nebo kontroly finančních informací či navrhování a zavádění technologických systémů pro finanční informace
- oceňovací služby, včetně ocenění souvisejících s pojistně-matematickými službami nebo se službami pomoci při soudních sporech
- právní služby, pokud jde o všeobecné právní poradenství, jednání jménem auditovaného subjektu nebo advokátní zastupování při řešení soudních sporů
- služby související s funkcí vnitřního auditu auditovaného subjektu
- služby spojené s financováním, kapitálovou strukturou a alokací kapitálu a s investiční strategií auditovaného subjektu
- podpora akcí auditovaného subjektu, obchodování s nimi nebo jejich upisování
- služby v oblasti lidských zdrojů týkající se řízení v pozici, která má významný vliv na přípravu účetních záznamů nebo účetních závěrek, navrhování struktury organizace a kontroly nákladů.

Auditor provádějící povinný audit či audity subjektů veřejného zájmu musí do čtyř měsíců od konce každého účetního období zveřejnit **výroční zprávu o transparentnosti**. Zveřejňuje se na internetových stránkách auditora a musí být zde být dostupná po dobu nejméně pěti let ode dne jejího zveřejnění.

Subjekt veřejného zájmu jmenuje statutárního auditora nebo auditorskou společnost na první zakázku na dobu alespoň jednoho roku. **Maximální doba trvání první zakázky** určitého statutárního auditora nebo auditorské společnosti, ani kombinace takové zakázky a jejího prodloužení, **nesmí překročit deset let**.

Klíčoví auditorští partneři odpovědní za provedení povinného auditu ukončí účast na povinném auditu auditovaného subjektu nejpozději do sedmi let ode dne jmenování. Tito partneři se mohou do povinného auditu auditovaného subjektu opět zapojit po uplynutí nejméně tří let ode dne ukončení účasti.

Podle zákona o auditorech **Výbor pro audit zřizuje** také účetní jednotka, která není subjektem veřejného zájmu, a která je:

- obchodní korporací podle zákona o obchodních korporacích, která je velkou účetní jednotkou a ve které organizační složka státu, územní samosprávný celek, dobrovolný svazek obcí nebo městská část hlavního města Prahy nakládá samostatně nebo společně s jinou organizační složkou státu, územním samosprávným celkem, dobrovolným svazkem obcí nebo městskou částí hlavního města Prahy podílem na hlasovacích právech představujícím více než 50 % všech hlasů v obchodní korporaci
- obchodní korporací, která je konsolidující účetní jednotkou, která na konsolidovaném základě překračuje k rozvahovému dni alespoň 2 hraniční hodnoty uvedené v zákoně o účetnictví, a ve které organizační složka státu, územní samosprávný celek, dobrovolný svazek obcí nebo městská část hlavního města Prahy nakládá samostatně nebo společně s jinou organizační složkou státu, územním samosprávným celkem, dobrovolným svazkem obcí nebo městskou částí hlavního města Prahy podílem na hlasovacích právech představujícím více než 50 % všech hlasů v obchodní korporaci
- státním podnikem podle zákona o státním podniku, který je velkou účetní jednotkou
- národním podnikem, který je velkou účetní jednotkou
- obchodní korporací podle zákona o obchodních korporacích, která je velkou účetní jednotkou, je-li její ovládající osobou účetní jednotka uvedená v předchozích bodech, rozhodne-li tak její ovládající osoba
- státní organizací Správa železniční dopravní cesty.

Auditor, který provádí povinný audit výše uvedených účetních jednotek je povinen jednou ročně formou písemného prohlášení potvrdit výboru pro audit svou nezávislost na této účetní jednotce, sdělit neauditorské služby poskytnuté této účetní jednotce a projednat případné ohrožení své nezávislosti a opatření použitá k jejich zmírnění. V dalším auditor předloží nejpozději v den předložení zprávy auditora výboru pro audit **písemnou dodatečnou zprávu určenou výboru pro audit**, která obsahuje mimo jiné:

- popis použité metodiky, včetně toho, které kategorie rozvahy byly ověřovány přímo a které byly ověřovány na základě kontroly systému a souladu
- informace o jakýchkoli závažných nedostatcích systému vnitřní finanční kontroly účetní jednotky nebo, v případě konsolidované účetní závěrky, mateřské obchodní korporace, jakož i jejich účetního systému; u každého z těchto závažných nedostatků auditor uvede, zda byly tyto nedostatky vyřešeny vedením účetní jednotky

- informace o veškerých významných skutečnostech, které se týkají skutečného nesouladu s právními předpisy nebo zakladatelským právním jednáním odhaleném v průběhu provádění povinného auditu nebo podezření na takový nesoulad
- informace o případných významných potížích, které se během povinného auditu vyskytly, významných skutečnostech, které byly v souvislosti s povinným auditem projednávány s vedením účetní jednotky, a dalších skutečnostech, které auditor považuje za nezbytné uvést.

Shrnutí kapitoly

Auditorskou činností se rozumí provádění povinného auditu, přezkoumání hospodaření, ověřování účetních záznamů a ověřování jiných ekonomických informací prováděné podle auditorských standardů. Auditorská činnost je tzv. ověřovací zakázkou. Auditorem může být statutární auditor nebo auditorská společnost. Komora auditorů České republiky je samosprávná profesní organizace všech statutárních auditorů. Orgány Komory jsou sněm, výkonný výbor a prezident Komory, dozorčí komise a kárná komise, k zabezpečování dílčích úseků činnosti mohou volené orgány zřizovat pomocné orgány. Auditori podléhají kontrole kvality své činnosti. Orgánem veřejného dohledu nad výkonem auditorské činnosti je Rada pro veřejný dohled nad auditem. Zvláštní požadavky jsou kladeny na povinný audit subjektů veřejného zájmu.

Kontrolní otázky

1. Definujte pojem auditorská činnost.
2. Popište uživatele auditovaných účetních informací a jejich informační potřeby.
3. Vymezte požadavky na vstup do profese u statutárních auditorů.
4. Popište požadavky na povinnost mlčenlivosti u auditorů.
5. Jaké je poslání Komory auditorů ČR.
6. Popište jednotlivé orgány Komory auditorů ČR a oblast jejich působnosti.
7. Jaká je úloha Rady pro veřejný dohled nad auditem.
8. Uveďte požadavky na auditory provádějící povinné audity subjektů veřejného zájmu.
9. Popište úlohu výboru pro audit u subjektů veřejného zájmu a dalších účetních jednotek.

Základní právní předpisy

- Zákon č. 93/2009 Sb., o auditorech, ve znění pozdějších předpisů
- Směrnice Evropského parlamentu a Rady 2006/43/ES ze dne 17. května 2006 o povinném auditu ročních a konsolidovaných účetních závěrek (směrnice o povinném auditu)
- Nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) č. 537/2014 ze dne 16. dubna 2014 o specifických požadavcích na povinný audit subjektů veřejného zájmu

Doporučená literatura a zdroje

Časopis AUDITOR. Praha: Komora auditorů ČR. ISSN 1210-9096.

Komora auditorů České republiky [online]. 2016 [cit. 2016-9-22]. Dostupné z [www: <http://www.kacr.cz/>](http://www.kacr.cz/).

Rada pro veřejný dohled nad auditem [online]. 2016 [cit. 2016-9-22]. Dostupné z [www: <http://www.rvda.cz/>](http://www.rvda.cz/).

11. Mezinárodní předpisy v oblasti ověřovacích zakázek

Cíl kapitoly

Cílem kapitoly je získání přehledu o harmonizaci požadavků na povinný audit, o náležitostech ověřovacích zakázek, aplikaci Mezinárodních standardů při poskytování auditorských služeb a získání informací o jednotlivých prvcích systému řízení kvality a základních principech etického chování.

11.1 Směrnice o povinném auditu účetních závěrek

Směrnice Evropského parlamentu a Rady 2006/43/ES ze dne 17. května 2006 o povinném auditu ročních a konsolidovaných účetních závěrek pokrývá téměř celou oblast auditu, kdy jejím cílem je harmonizace požadavků na povinný audit. Dvouleté období pro povinnou implementaci směrnice končilo 29. června 2008, do tohoto data měly všechny členské státy povinnost zahrnout její ustanovení do svého právního řádu. Klíčovými oblastmi jsou zejména:

- vymezení subjektů veřejného zájmu
- konstituce veřejného dohledu statutárními auditory
- zavedení použití Mezinárodních auditorských standardů.

Subjekty veřejného zájmu jsou rámcově vymezeny směrnicí, která do této kategorie zahrnuje subjekty zřízené podle práva členského státu, které mají obchodovatelné cenné papíry na regulovaném trhu v členském státě EU, úvěrové instituce a pojišťovny. Členské státy mohou za subjekty veřejného zájmu označit další subjekty, například ty, které jsou důležité z hlediska veřejného zájmu vzhledem k povaze své činnosti, své velikosti nebo počtu svých zaměstnanců.

Členské státy mají povinnost zorganizovat účelný *systém veřejného dohledu* nad statutárními auditory a auditorскими společnostmi založený na kontrole v domovském státě. Cílem je vytvořit nezávislý orgán s účastí regulátorů, auditorů a odborné veřejnosti, kterému bude podléhat auditorská profese a ponese také konečnou odpovědnost za jmenování auditorů, vzdělávání, zajišťování kvality a disciplinární řízení. Veřejnému dohledu podléhají *všichni* statutární auditoři a auditorské společnosti.

Statutární audity musí být prováděny v souladu s *Mezinárodními auditorскими standardy (ISA) schválenými Komisí pro použití v EU*. Členské státy mohou používat určitý vnitrostátní auditorский standard do doby, než Komise přijme Mezinárodní auditorский standard upravující stejnou problematiku. Přijaté Mezinárodní auditorские standardy se vyhláší v plném znění v každém z úředních jazyků Společenství v *Úředním věstníku Evropské unie*. Komise přijme mezinárodní auditorские standardy pro použití v EU, pouze pokud byly vypracovány patřičným, náležitým a průhledným způsobem pod veřejným dohledem a jsou obecně přijímány na mezinárodní úrovni, přispívají k vysokému stupni důvěryhodnosti a kvalitě roční účetní závěrky nebo konsolidované účetní závěrky a odpovídají evropskému veřejnému zájmu. Ke schválení Mezinárodních auditorských standardů (ISA) Komisí pro použití v EU doposud nedošlo, jsou pouze odsouhlaseny překlady mezinárodních auditorských standardů (ISA 200 - ISA 720) a standardu pro řízení kvality ISQC 1 s Direktorátem pro vnitřní trh a služby Evropské komise (DG Markt EK). Tyto překlady pak budou převzaty jako základ pro přijetí mezinárodních auditorských standardů v Evropské unii, pokud k tomuto kroku v budoucnosti dojde.

11.2 Mezinárodní standardy (IAASB)

Mezinárodní federace účetních (*International Federation of Accountants - IFAC*) se sídlem v New Yorku, jako celosvětová organizace sdružující příslušníky profese účetních, má za cíl posilovat účetní profesi v globálním měřítku a přispívat k rozvoji silných mezinárodních ekonomik stanovováním vysoce kvalitních profesních standardů.

Rada pro mezinárodní auditorské a ověřovací standardy (*International Audit and Assurance Standards Board - IAASB*), jako orgán Mezinárodní federace účetních IFAC, vydává Mezinárodní standardy pro řízení kvality, audit, prověrky, ostatní ověřovací zakázky a související služby, nazývané též Mezinárodní standardy nebo Standardy IAASB nebo **tzv. „zakázkové standardy“**:

- **Mezinárodní auditorské standardy** (*International Standards on Auditing - ISA*) se uplatňují k auditu historických finančních informací.
- **Mezinárodní standardy pro prověrky** (*ISRE*) se uplatňují při prověřování historických finančních informací.
- **Mezinárodní standardy pro ověřovací zakázky** (*ISAE*), které se uplatňují při ověřovacích zakázkách, ve kterých jde o jiné záležitosti než o audit či prověrky historických finančních informací.
- **Mezinárodní standardy pro související služby** (*ISRS*) se uplatňují při zakázkách, jejichž předmětem je uplatnění dohodnutých postupů a sestavení účetní závěrky nebo obdobných výkazů.

Základním dokumentem, ze kterého Mezinárodní standardy vycházejí, je **Mezinárodní rámec pro ověřovací zakázky**. Stanovuje náležitosti a cíle ověřovacích zakázek a určuje zakázky, na něž se vztahují Mezinárodní auditorské standardy (ISA), Mezinárodní standardy pro prověrky (ISRE) a Mezinárodní standardy pro ověřovací zakázky (ISAE).

V dalším se odborníci provádějící ověřovací zakázky řídí:

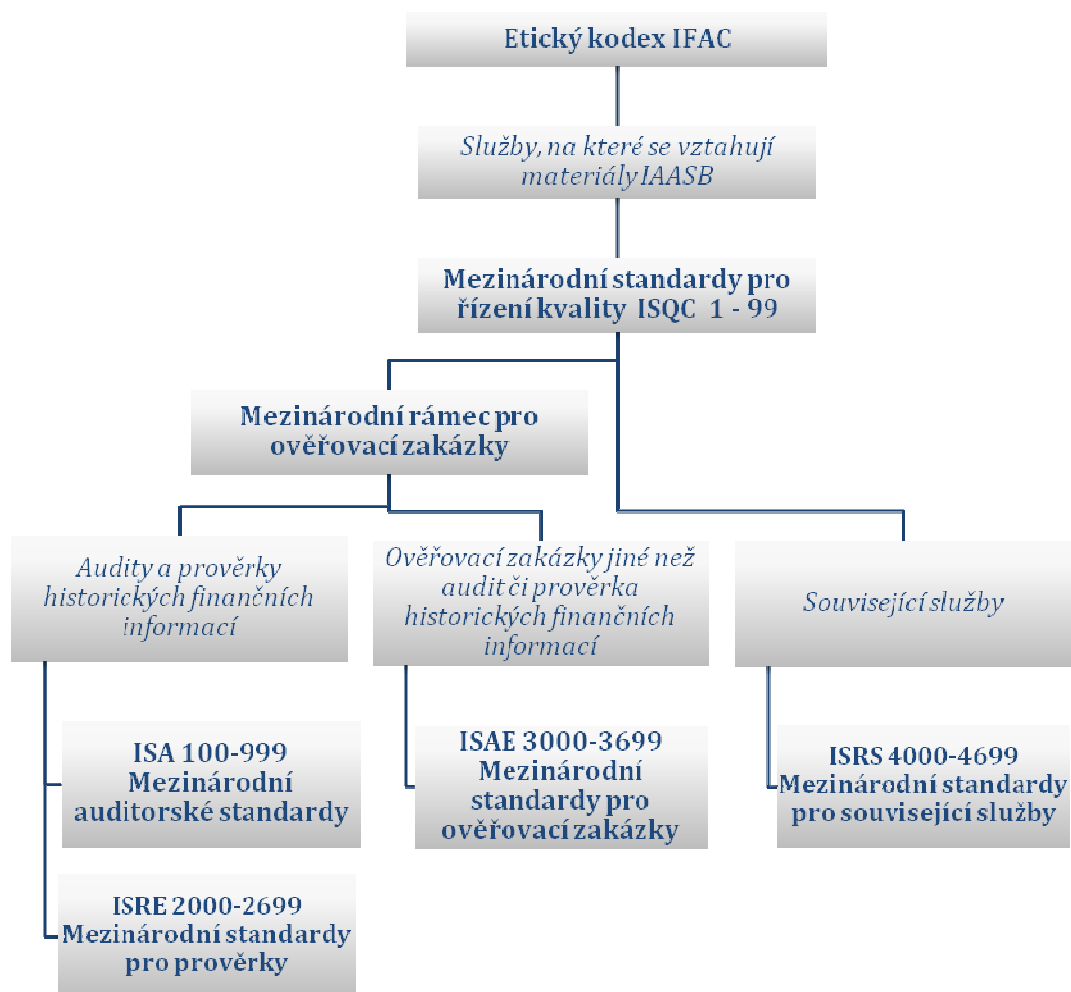
- **Etickým kodexem pro auditory a účetní znalce**, v němž jsou stanoveny základní etické zásady.
- **Mezinárodními standardy pro řízení kvality** (*ISQC*), které poskytují vodítka pro systém řízení kvality ve firmě a uplatňují se u veškerých služeb spadajících do působnosti zakázkových standardů IAASB.

K dokumentům IAASB, které nemají normativní platnost, patří tzv. **Praktické materiály** (Practice Notes). Praktické materiály k mezinárodním auditorským standardům (**IAPN**) nedefinují žádné další požadavky nad rámec požadavků stanovených standardy ISA, smyslem je poskytovat auditorům podporu při praktickém uplatňování standardů ISA. Obdobně praktickým potřebám příslušných mezinárodních standardů slouží praktické materiály k mezinárodním standardům pro prověrky (**IREPN**), mezinárodním standardům pro ověřovací zakázky (**IAEPN**) a k mezinárodním standardům pro související služby (**IRSPN**).

Komora auditorů ČR, vědoma si objektivní celosvětové harmonizace procesů ověřování, rozhodla v předstihu o přechodu z národních auditorských směrnic na Mezinárodní auditorské standardy (ISA), které se s účinností od 1. ledna 2006 staly jejími závaznými profesními standardy. Za účelem upřesnění aplikace ISA v auditorské praxi v podmínkách legislativy

České republiky vydává Komora auditorů ČR *Aplikační doložky mezinárodního auditorského standardu (AD-ISA)* v případě, že není možné aplikovat všechny požadavky konkrétního standardu nebo v případě, že legislativa České republiky stanovuje požadavky nad rámec standardu tak, aby praxe respektovala požadavky české legislativy.

**Struktura oficiálních materiálů vydaných
Radou pro mezinárodní auditorské a ověřovací standardy (IAASB)**



Zdroj: autorka dle Komora auditorů České republiky: *Auditorské standardy* [online]. 2012 [cit. 2012-8-31]. Dostupné z [www: < http://www.kacr.cz/auditorske-standardy >](http://www.kacr.cz/auditorske-standardy).

PŘEHLED MEZINÁRODNÍCH STANDARDŮ PRO ŘÍZENÍ KVALITY, AUDIT, PROVĚRKY, OSTATNÍ OVĚŘOVACÍ ZAKÁZKY A SOUVISEJÍCÍ SLUŽBY

MEZINÁRODNÍ STANDARDY PRO ŘÍZENÍ KVALITY (ISQC)

ISQC 1 Řízení kvality u společností provádějících auditu a prověrky účetních závěrek, ostatní ověřovací zakázky a související služby

RÁMEC

Mezinárodní rámec pro ověřovací zakázky

MEZINÁRODNÍ AUDITORSKÉ STANDARDY (ISA)

- ISA 200 Obecné cíle nezávislého auditora a provádění auditu v souladu s mezinárodními auditorskými standardy
- ISA 210 Sjednávání podmínek auditních zakázek
- ISA 220 Řízení kvality auditu účetní závěrky
- ISA 230 Dokumentace auditu
- ISA 240 Postupy auditorů související s podvody při auditu účetní závěrky
- ISA 250 Přihlížení k právním předpisům při auditu účetní závěrky
- ISA 260 Předávání informací osobám pověřeným správou a řízením účetní jednotky
- ISA 265 Předávání informací o nedostacích ve vnitřním kontrolním systému osobám pověřeným správou a řízením účetní jednotky a vedení
- ISA 300 Plánování auditu účetní závěrky
- ISA 315 Identifikace a vyhodnocení rizik významné (materiální) nesprávnosti na základě znalosti účetní jednotky a jejího prostředí
- ISA 320 Významnost (materialita) při plánování a provádění auditu
- ISA 330 Reakce auditora na vyhodnocená rizika
- ISA 402 Zvažované skutečnosti týkající se účetní jednotky využívající služeb servisní organizace
- ISA 450 Vyhodnocení nesprávností zjištěných během auditu
- ISA 500 Důkazní informace
- ISA 501 Důkazní informace - specifické aspekty vybraných položek
- ISA 505 Externí confirmace
- ISA 510 První auditní zakázka - počáteční zůstatky
- ISA 520 Analytické postupy
- ISA 530 Výběr vzorků
- ISA 540 Audit účetních odhadů včetně odhadů reálné hodnoty a souvisejících zveřejněných údajů
- ISA 550 Spřízněné strany
- ISA 560 Události po datu účetní závěrky
- ISA 570 Předpoklad nepřetržitého trvání účetní jednotky
- ISA 580 Písemná prohlášení
- ISA 600 Zvláštní aspekty - auditu účetních závěrek skupiny (včetně prací provedených auditory složek)
- ISA 610 Využití práce interních auditorů
- ISA 620 Využití práce auditorova experta
- ISA 700 Formulace výroku a zprávy auditora k účetní závěrce
Aplikační doložka KA ČR Požadavky na zprávu auditora definované zákonem o auditorech ke standardu ISA 700 „Formulace výroku a zprávy auditora k účetní závěrce“

- ISA 705 Modifikace výroku ve zprávě nezávislého auditora
- ISA 706 Odstavce obsahující zdůraznění skutečnosti a odstavce obsahující jiné skutečnosti ve zprávě nezávislého auditora
- ISA 710 Srovnávací informace - srovnávací údaje a srovnávací účetní závěrka
Aplikační doložka KA ČR ke standardu ISA 710 "Srovnávací informace - srovnávací údaje a srovnávací účetní závěrka"
- ISA 720 Odpovědnost auditora ve vztahu k ostatním informacím v dokumentech obsahujících auditovanou účetní závěrku
Aplikační doložka KA ČR Ověřování výroční zprávy ke standardu ISA 720 „Odpovědnost auditora ve vztahu k ostatním informacím v dokumentech obsahujících auditovanou účetní závěrku“
- ISA 720 Povinnosti auditora týkající se ostatních informací (revidované znění) ve znění aplikační doložky KA ČR k ISA 720 (revidované znění) - *účinný pro audit účetních závěrek s datem vydání zprávy auditora 1. ledna 2016 nebo po tomto datu*
- ISA 800 Zvláštní aspekty - audit účetních závěrek sestavených v souladu s rámcem pro zvláštní účely
- ISA 805 Zvláštní aspekty - audit jednotlivých účetních výkazů a specifických prvků, účtů nebo položek účetního výkazu
- ISA 810 Zakázky na vypracování zprávy o agregované účetní závěrce

MEZINÁRODNÍ STANDARDY PRO PROVĚRKY (ISRE)

- ISRE 2400 Prověrky historických účetních závěrek
- ISRE 2410 Prověrka mezitímních účetních informací provedená nezávislým auditorem účetní jednotky

MEZINÁRODNÍ STANDARDY PRO OVĚŘOVACÍ ZAKÁZKY (ISAE)

- ISAE 3000 Ověřovací zakázky, které nejsou auditem ani prověrkou historických finančních informací
- ISAE 3400 Prověrka předpokládaných finančních informací
- ISAE 3402 Ověřovací zprávy o kontrolách v servisní organizaci
- ISAE 3410 Zakázky spočívající v ověření výkazů emisí skleníkových plynů
- ISAE 3420 Ověřovací zakázky na vypracování zprávy k sestavení pro forma finančních informací uvedených v prospektu

MEZINÁRODNÍ STANDARDY PRO SOUVISEJÍCÍ SLUŽBY (ISRS)

- ISRS 4400 Dohodnuté postupy v souvislosti s finančními informacemi
- ISRS 4410 Zakázky spočívající v sestavení finančních informací

MEZINÁRODNÍ AUDITNÍ PRAKTICKÉ MATERIÁLY (IAPN)

- IAPN 1000 Zvláštnosti při auditu finančních nástrojů

DALŠÍ STANDARDY PŘIJATÉ KOMOROU AUDITORŮ ČESKÉ REPUBLIKY

- AS 52 Auditorický standard č. 52 Přezkoumání hospodaření územních samosprávných celků
- AS 56 Auditorický standard č. 56 Ověřování zprávy o vztazích

Zdroj: *Komora auditorů České republiky: Auditorické standardy* [online]. 2016 [cit. 2016-9-23]. Dostupné z www: < <http://www.kacr.cz/auditorske-standardy> >.

11.3 Mezinárodní rámec pro ověřovací zakázky - náležitosti ověřovacích zakázek

Základním dokumentem, ze kterého mezinárodní standardy vycházejí, je **Mezinárodní rámec pro ověřovací zakázky**. Stanovuje náležitosti a cíle ověřovacích zakázek a určuje zakázky, na něž se vztahují Mezinárodní auditorské standardy (ISA), Mezinárodní standardy pro prověrky (ISRE) a Mezinárodní standardy pro ověřovací zakázky (ISAE). Ověřovací zakázka je v článku 7 vymezena takto:

Ověřovací zakázka znamená zakázku, v níž odborník vyjadřuje závěr s cílem zvýšit míru důvěry předpokládaných uživatelů jiných než odpovědná strana ohledně výsledku hodnocení či oceňování předmětu zakázky vůči daným kritériím.

Ověřovací zakázka má následující náležitosti:

1. třístranný vztah
2. vhodný předmět zakázky
3. vhodná kritéria
4. dostatečné množství vhodných důkazů
5. písemná zpráva o ověření

Třístranný vztah

Zakázky se účastní *tři strany*, a to odborník, odpovědná strana a předpokládaní uživatelé.

Mezinárodní rámec pro ověřovací zakázky se vztahuje na tzv. **odborníky** neboli odborné účetní vykonávající veřejnou praxi. Pojem „odborník“ užívaný je širší než pojem „auditor“ používaný ve standardech ISA a ISRE, zahrnuje nejen osobu auditora, ale i další osoby působící v oblasti účetnictví, např. interního auditora, zaměstnance účetní jednotky. U těchto osob na rozdíl od auditora může být absence nezávislosti auditora ve vztahu k osobě, pro kterou je zpracovávána ověřovací zakázka. V tomto případě se ve zprávě odborného účetního jasně uvede absence nezávislosti a podstata vztahu či vztahů s tímto subjektem. Takováto zpráva ve svém názvu nenese slovo „nezávislá“ a účel a uživatelé této zprávy jsou omezeni. Odborník přijme ověřovací zakázku pouze, pokud jeho předběžné znalosti o okolnostech zakázky naznačují, že budou splněny příslušné etické požadavky, např. nezávislost a odborná způsobilost, a zakázka vykazuje všechny následující znaky:

- předmět zakázky je vhodný
- kritéria, která se budou používat, jsou vhodná a jsou předpokládaným uživatelům k dispozici
- odborník má přístup k dostatečnému množství vhodných důkazů podporujících jeho závěr
- odborníkům závěr bude obsažen v písemné zprávě
- odborník si je jist tím, že má zakázka racionální účel.

Odpovědná strana je osoba (nebo osoby), které odpovídají:

- za předmět zakázky (v *zakázce s přímým vykazováním*)
- za informace o předmětu zakázky (tvrzení) a mohou odpovídat i za předmět zakázky (v *zakázce založené na tvrzeních*)

Odpovědnou stranou může, ale nemusí být strana, která odborníka najímá (najímající strana).

Předpokládání uživatelé jsou buď jedna osoba, více osob nebo skupina osob, pro něž odborník připravuje zprávu o ověření. Jedním z předpokládaných uživatelů může být odpovědná strana, ale nikoli pouze ona. Odborník nemusí být schopen určit všechny uživatele, zejména existuje-li mnoho osob, které k ní mají přístup, v takovýchto případech mohou být předpokládání uživatelé omezeni na hlavní osoby mající významný a společný zájem na dění ve společnosti. Předpokládané uživatele lze určit různým způsobem, např. dohodou mezi odborníkem a odpovědnou stranou nebo ze zákona.

Vhodný předmět zakázky

Předmětem ověření může být:

- finanční výkonnost nebo podmínky např. historická či budoucí finanční situace, finanční výkonnost a peněžní toky
- nefinanční výkonnost nebo podmínky např. výkonnost subjektu
- fyzické charakteristiky např. kapacita zařízení
- systémy a postupy např. vnitřní kontrola nebo systém informačních technologií
- chování např. řízení podniku, soulad s nařízeními, řízení lidských zdrojů.

Vhodný předmět zakázky musí být identifikovatelný, schopný být konzistentně hodnocen či oceňován vůči rozpoznávaným kritériím a takový, aby mohly být informace o něm podrobeny postupům shromažďování dostatečného množství vhodných důkazů, jež by podpořily závěr obsahující přiměřenou nebo omezenou jistotu.

Vhodná kritéria

Kritéria jsou *měřítka používaná pro hodnocení či oceňování předmětu zakázky*. Kritéria mohou být více či méně formální např.:

- Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS)
- Mezinárodní účetní standardy veřejného sektoru (IPSAS)
- určený rámec vnitřní kontroly
- konkrétní cíle kontroly vytvořené specificky pro danou zakázku
- platný zákon, nařízení nebo smlouva v případě posouzení souladu
- vnitřní pravidla chování
- dohodnutá úroveň výkonnosti.

Kritéria však musí dosahovat charakteristiky *relevance, úplnosti, spolehlivosti, nestrannosti a srozumitelnosti* a musí být k dispozici předpokládaným uživatelům, aby porozuměli předmětu zakázky a jeho hodnocení.

Dostatečné množství vhodných důkazů

Dostatečné množství vhodných důkazů zajistí, že informace neobsahují významné nesprávnosti. *Dostatečnost* je měřítkem *kvantity* důkazů. *Vhodnost* je oproti tomu měřítkem *kvality* důkazů, tj. jejich relevance a spolehlivosti.

Písemná zpráva o ověření

Odborník vyhotovuje *písemnou zprávu* obsahující závěr vyjadřující míru jistoty informací o předmětu zakázky.

V *zakázce založené na tvrzeních* může být závěr odborníka vyjádřen buď:

- odkazem na tvrzení odpovědné strany
např. „Podle našeho názoru je tvrzení *odpovědné strany* o tom, že vnitřní kontrolní systém je ve všech významných (materiálních) ohledech účinný, objektivní, a to na základě *kritérií XYZ*“
- odkazem přímo na předmět zakázky a kritéria
např. „Podle našeho názoru je vnitřní kontrolní systém ve všech významných (materiálních) ohledech účinný, a to na základě *kritérií XYZ*“.

V *zakázce s přímým vykazováním* formuluje odborník závěr odkazem přímo na předmět zakázky a kritéria.

V zakázce poskytující **přiměřenou jistotu** vyjadřuje odborník závěr v *pozitivní formě* např. „Podle našeho názoru je ve všech významných (materiálních) ohledech, a to na základě kritérií XYZ“.

V zakázce poskytující **omezenou jistotu** vyjadřuje odborník závěr v *negativní formě* např. „Na základě naší práce popsané v této zprávě jsme *nezjistili nic*, z čehož bychom se mohli domnívat, že není ve všech významných (materiálních) ohledech, a to na základě kritérií XYZ“.

Základní náležitosti zpráv o ověření obsahují standardy ISA, ISRE a ISAE.

Pět znaků ověřovací zakázky na příkladu zakázky na provedení auditu účetní závěrky²⁵:

Znak	Příklad – audit účetní závěrky
Třístranný vztah, jehož se účastní odborník, odpovědná strana a předpokládaní uživatelé.	Odborník – auditor, odpovědná strana – statutární orgán, předpokládaní uživatelé – vlastníci a další zájmové skupiny.
Vhodný předmět zakázky	Předmět zakázky – účetní závěrka sestavená v souladu s českými účetními předpisy k určitému datu.
Vhodná kritéria	Kritéria – účetní předpisy, jejichž použití vede k věrnému a poctivému obrazu.
Dostatečné množství vhodných důkazů	Důkazní informace získané během auditu.
Písemná zpráva o ověření	Zpráva nezávislého auditora.

11.4 Mezinárodní auditorské standardy (ISA), standardy pro prověrky (ISRE), pro jiné ověřovací zakázky (ISAE) a pro související služby (ISRS)

MEZINÁRODNÍ AUDITORSKÉ STANDARDY (ISA)

Mezinárodní auditorské standardy (ISA) se uplatňují při auditu historických finančních informací. Cílem *auditů kompletní účetní závěrky určené k všeobecným účelům* je umožnit auditorovi vyjádřit názor, zda je účetní závěrka sestavena ve všech významných ohledech v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví. Auditor získá a zhodnotí důkazní informace s cílem získat přiměřenou jistotu, zda *účetní závěrka jako celek neobsahuje*

²⁵ JINDŘIŠKOVÁ, Markéta. *Auditorské standardy a typy zakázek*. AUDITOR, číslo 6, 2012, ročník XIX, Praha : Komora auditorů ČR. ISSN 1210-9096.

významné nesprávnosti a podává věrný a poctivý obraz nebo zobrazuje věrně ve všech významných ohledech v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví.

Audity účetních závěrek sestavených v souladu s účetním rámcem pro zvláštní účely se týkají auditu kompletní účetní závěrky sestavené v souladu s účetním rámcem pro zvláštní účely, kterým může být:

- daňové účetnictví, které účetní jednotka používá pro sestavení účetní závěrky tvořící
- přílohu přiznání k dani z příjmů
- příjmové a výdajové účetnictví, které účetní jednotka používá pro zpracování
- informací o peněžních tocích poskytované věřitelům
- požadavky v oblasti účetního výkaznictví, které jsou definovány regulačním orgánem
- pro účely plnění jeho požadavků
- požadavky v oblasti účetního výkaznictví definované smlouvou, například smlouvou o emisi dluhopisů, úvěrovou smlouvou nebo dotačními podmínkami.

Audit jednotlivého účetního výkazu nebo specifického prvku, účtu či položky účetního výkazu, který může být sestaven v souladu s rámcem pro všeobecné nebo zvláštní účely, se vztahuje např. na:

- pohledávky, opravné položky k pochybným pohledávkám, zásoby, závazky z požitků ze
- soukromých penzijních plánů, účetní hodnota identifikovaného nehmotného majetku nebo
- rezerv na vzniklé, ale nenahlášené pojistné události v pojistném kmeni
- soupis externě spravovaného majetku a výnosů ze soukromého penzijního plánu
- soupis netto hodnoty hmotného majetku
- soupis plateb v souvislosti s pronájmem majetku
- soupis podílů na zisku nebo odměn zaměstnanců.

Audit agregované účetní závěrky se týká historických účetních informací získaných z účetní závěrky, ale s méně podrobnými údaji než údaje v účetní závěrce; agregovaná účetní závěrka prezentuje stejně strukturovaným způsobem jako účetní závěrka údaje o ekonomických zdrojích účetní jednotky nebo o jejich závazcích v určitém okamžiku nebo o změnách v nich za určité období.

V případě auditu se jedná o **zakázky poskytující přiměřenou jistotu**.

MEZINÁRODNÍ STANDARDY PRO PROVĚRKY (ISRE)

Mezinárodní standardy pro prověrky (ISRE) se uplatňují při prověřování historických finančních informací.

Cílem prověrky je umožnit odborníkovi konstatovat, zda si na základě postupů, které neposkytují veškeré důkazní informace, jež by byly potřebné při auditu, povšiml jakékoli skutečnosti, která by ho vedla k domněnce, že např. účetní závěrka *není sestavena* ve všech významných (materiálních) ohledech v souladu se stanoveným rámcem účetního výkaznictví.

Prověrka poskytuje **omezenou míru jistoty**, že informace, které byly předmětem prověrky, neobsahují žádné významné nesprávnosti, což je vyjádřeno formou **negativního ujištění**.

Odborník musí práci naplánovat tak, aby zakázka byla provedena efektivně; pro účely vyjádření záporné jistoty ve zprávě o prověrce získá dostatečné a vhodné důkazní informace,

na základě nichž učiní své závěry. Zpráva o prověrce účetní závěrky popisuje rozsah zakázky tak, aby uživatelé správně pochopili povahu provedených prací.

K postupům používaných při prověrce účetní závěrky patří zejména:

- získání přehledu o podnikatelské činnosti účetní jednotky a o odvětví, ve kterém tato působí
- dotazování na účetní zásady a postupy, postupy uplatňované účetní jednotkou při evidenci transakcí, při přípravě účetní závěrky, na veškerá závažná tvrzení uvedená v účetní závěrce
- analytické postupy týkající se účetních závěrek, porovnávání účetních závěrek se závěrkami za minulá období, s předpokládanými výsledky a očekávanou finanční pozicí
- získání zpráv od jiných odborníků, kteří prováděli audit nebo prověrku účetních závěrek složek účetní jednotky.

MEZINÁRODNÍ STANDARDY PRO OVĚŘOVACÍ ZAKÁZKY (ISAE)

Mezinárodní standardy pro ověřovací zakázky (ISAE), které se uplatňují při ověřovacích zakázkách, které nejsou auditem ani prověrkami historických finančních informací. Na tyto zakázky se nevztahují standardy ISA a ISRE, přesto však mohou být použity jako pomůcky. Ověřovací zakázky, které nejsou auditem ani prověrkami historických finančních informací mohou být jak zakázky poskytující **přiměřenou jistotu**, kdy závěr je sdělován *pozitivním ujištěním*, tak zakázky poskytující **omezenou jistotu**, kdy je závěr vyjádřen *negativní formou*.

Požadavky na obsah zprávy o ověření:

- určení a popis *předmětných informací nebo předmětu zakázky*
- určení *kritérií*, na základě kterých byla zakázka vyhodnocena z důvodu, aby předpokládaní uživatelé porozuměli východiskům, na nichž je závěr odborníka založen
- popis případného důležitého *přirozeného omezení* souvisejícího s hodnocením nebo oceněním předmětu zakázky na základě daných kritérií
- prohlášení omezující *použití zprávy* o ověření na určité předpokládané uživatele nebo účely
- identifikace odpovědné strany a *vymezení odpovědnosti odpovědné strany a odborníka*
- prohlášení o provedení zakázky v souladu se *standardy ISAE*
- *přehled provedených prací*
- *závěr odborníka* vyjádřený formou vhodnou pro zakázku poskytující přiměřenou jistotu, nebo pro zakázku poskytující omezenou jistotu a v případech, kdy závěr (výrok) odborníka je jiný než bez výhrady i jasný popis veškerých důvodů

Příklady formulace závěru odborníka pozitivní formou u zakázek poskytujících přiměřenou jistotu²⁶:

Podle našeho názoru vnitřní kontrola je na základě *kritérií XYZ* ve všech významných ohledech účinná.

Podle našeho názoru tvrzení *odpovědné strany*, že vnitřní kontrola je účinná, je na základě *kritérií XYZ* ve všech významných ohledech objektivní.

²⁶ Komora auditorů České republiky: *Auditorské standardy – ISAE 3000 Ověřovací zakázky jiné než audit nebo prověrky historických finančních informací* [online]. 2012 [cit. 2012-8-31]. Dostupné z [www: <http://www.kacr.cz/auditorske-standardy>](http://www.kacr.cz/auditorske-standardy).

Příklady formulace závěru odborníka negativní formu u zakázek poskytujících omezenou jistotu:

Na základě naší práce popsané v této zprávě jsme nezjistili žádnou skutečnost, která by nás vedla k přesvědčení, že vnitřní kontrola není na základě kritérií XYZ ve všech významných ohledech účinná.

Na základě naší práce popsané v této zprávě jsme nezjistili žádnou skutečnost, která by nás vedla k přesvědčení, že tvrzení odpovědné strany, že vnitřní kontrola je účinná, není na základě kritérií XYZ ve všech významných ohledech objektivní.

MEZINÁRODNÍ STANDARDY PRO SOUVISEJÍCÍ SLUŽBY (ISRS)

Mezinárodní standardy pro související služby (ISRS) jsou používány tehdy, když auditor neprovádí ověřovací zakázku, tedy zakázka nesplňuje jeden nebo více znaků ověřovací zakázky, zejména není vyjádřen závěr odborníka (auditora). Za související služby standardy ISRS považují zakázky založené na dohodnutých postupech a sestavení účetní závěrky nebo obdobných výkazů.

Dohodnuté postupy v souvislosti s finančními informacemi se mohou týkat jednotlivých položek účetních dat (např. závazků, pohledávek, nákupů od spřízněných stran a tržeb a zisků v odvětví podnikání dané účetní jednotky), položek určitého finančního výkazu (např. rozvahy) nebo i úplné účetní závěrky. Těmito službami mohou být i zakázky týkající se **informací jiných než finančních** v případě, že auditor má dostatečné znalosti o dané problematice a existují přiměřená kritéria jako východisko pro zjištěné skutečnosti.

Cílem dohodnutých postupů je, aby auditor provedl vybrané postupy používané při auditu, jejichž rozsah odsouhlasí s účetní jednotkou, popřípadě s další zainteresovanou třetí stranou, a aby o zjištěních informoval ve zprávě o věcných poznatcích. V rámci dohodnutých postupů se používají zejména metody dotazování a rozborů, přepočty, porovnávání a další způsoby ověření přesnosti účetního zpracování, pozorování, inspekce a získávání confirmací.

Auditor pouze předkládá zprávu o věcných zjištěních z dohodnutých postupů, nevyjadřuje žádnou jistotu. Vyhodnocení auditorem předložených zjištění a vyvození závěrů si provedou příjemci zprávy sami. Zpráva je určena výhradně těm stranám, které odsouhlasily dohodnuté postupy. Zpráva o věcných poznatcích obsahuje mimo jiné:

- stanovení konkrétních finančních i nefinančních informací
- odkaz na mezinárodní ověřovací standard, případně národní standardy či národní praxi
- prohlášení o nezávislosti auditora ve vztahu k účetní jednotce
- vymezení účelu, pro nějž byly dohodnuté postupy provedeny
- konkrétní provedené postupy
- popis auditorových věcných poznatků s podrobným uvedením zjištěných chyb a výjimek
- prohlášení, že provedené postupy nepředstavují audit ani prověrku a nebude tedy vyjádřena žádná jistota
- prohlášení, že kdyby auditor provedl další postupy nebo pokud by provedl audit či ověření, zjistil by možná další skutečnosti, které by uvedl ve své zprávě
- prohlášení, že zpráva je určena pouze stranám, s nimiž bylo provedení postupů dohodnuto
- případné prohlášení, že se zpráva týká pouze specifikovaných informací a nevztahuje se k účetní závěrce jako celku.

Příklad zprávy o věcných zjištěních v souvislosti se závazky²⁷:

ZPRÁVA O VĚCNÝCH ZJIŠTĚNÍCH
(Těm, kdo auditorovi zadali zakázku):

Níže jsou popsány s Vámi dohodnuté postupy, které jsme provedli v souvislosti se závazky společnosti ABC k (datum) uvedenými v příloženém rozpisu. Naše postupy byly provedeny v souladu s mezinárodním standardem pro související služby vztahujícím se na dohodnuté postupy. Níže popsané postupy byly provedeny výhradně za účelem asistovat vám při vyhodnocování platnosti závazků. Konkrétně jsme provedli následující postupy:

1. získali jsme a přepočítali součet položek v saldokontu závazků, které k (datum) zpracovala společnost ABC, a celkovou částku jsme porovnali se zůstatkem na účtu v hlavní knize;
2. příložený seznam hlavních dodavatelů a dlužných částek k (datum) jsme porovnali se jmény dodavatelů a příslušnými částkami uvedenými v saldokontu;
3. získali jsme prohlášení dodavatelů, případně jsme dodavatele požádali o potvrzení zůstatku dlužných částek k (datum);
4. tato prohlášení nebo konfirmace jsme porovnali s částkami uvedenými v bodě 2.

K částkám, které se neshodovaly, jsme od společnosti ABC získali sesouhlasení. U těchto sesouhlasení jsme identifikovali neuhrazené a nevyřízené faktury, dobropisy a šeky v jednotlivé hodnotě přesahující xxx USD a pořídili jsme jejich seznam. Dohledali jsme a ověřili následně obdržené faktury a dobropisy a následně zaplacené šeky a určili jsme, zda skutečně měly být v sesouhlasení uvedeny jako neuhrazené.

Níže shrnujeme svá zjištění:

- (a) k bodu 1 jsme zjistili, že součet je správný a celková hodnota souhlasí;
- (b) k bodu 2 jsme zjistili, že porovnávané částky souhlasí;
- (c) k bodu 3 jsme zjistili, že dodavatelská prohlášení byla získána ode všech dodavatelů;
- (d) k bodu 4 jsme zjistili, že částky souhlasí, případně že společnost ABC zpracovala sesouhlasení částek, které nesouhlasily. Dobropisy, faktury a neproplacené šeky s hodnotou přesahující xxx USD byly správně uvedeny jako sesouhlasující položky, s výjimkou následujících položek: (podrobné uvedení výjimek).

Vzhledem k tomu, že výše uvedené postupy nepředstavují audit ani prověrku provedené v souladu s mezinárodními auditorskými standardy nebo mezinárodními standardy pro prověrky (nebo podle příslušných národních standardů nebo národní praxe), neposkytujeme žádné ujištění ohledně závazků k (datum). Pokud bychom prováděli další postupy nebo pokud bychom provedli audit či prověrku účetní závěrky v souladu s mezinárodními auditorskými standardy (nebo podle příslušných národních standardů či národní praxe), povšimli bychom si možná dalších skutečností, o kterých bychom Vás informovali.

Naše zpráva byla vypracována výhradně pro účely vymezené v prvním odstavci této zprávy a pro Vaši informaci a nesmí být použita k žádným jiným účelům ani distribuována žádným jiným stranám. Tato zpráva se týká pouze účtů a položek upřesněných výše a nevztahuje se na účetní závěrku společnost ABC jako celek.

Datum

AUDITOR, sídlo

²⁷ Komora auditorů České republiky: *Auditorské standardy – ISRS 4400 Dohodnuté postupy v souvislosti s finančními informacemi* [online]. 2012 [cit. 2012-8-31]. Dostupné z [www: <http://www.kacr.cz/auditorske-standardy>](http://www.kacr.cz/auditorske-standardy).

11.5 Mezinárodní standardy pro řízení kvality (ISQC)

U veškerých služeb spadajících do působnosti zakázkových standardů IAASB se uplatňují *Mezinárodní standardy pro řízení kvality (ISQC)*.

Standard *ISQC 1 Řízení kvality u společností provádějících auditu a prověrky účetních závěrek, ostatní ověřovací zakázky a související služby* stanovuje základní principy a postupy **společnostem provádějícími auditu**, prověrky historických finančních informací, ostatní ověřovací zakázky a související služby v souvislosti s její odpovědností za systém řízení kvality ověřovacích zakázek a souvisejících služeb. Tyto společnosti mají **povinnost vytvořit** takový **systém řízení kvality**, který poskytne přiměřenou jistotu, že společnost i její pracovníci dodržují odborné předpisy, regulační a právní předpisy a že zprávy vydávané společností nebo partnery odpovědnými za zakázku jsou přiměřené daným okolnostem.

Standard podrobně vymezuje jednotlivé **prvky systému řízení kvality společnosti**, kterými jsou:

1. odpovědnost vedení společnosti za kvalitu
2. relevantní etické požadavky
3. přijetí a pokračování vztahů s klientem a konkrétních zakázek
4. lidské zdroje
5. provedení zakázky
6. monitorování

Odpovědnost vedení společnosti za kvalitu

Kvalita by měla být zásadním aspektem při provádění zakázek. Za tím účelem společnost stanoví takové zásady a postupy, které budou posilovat vnitřní kulturu společnosti a měly by vyžadovat úplné převzetí odpovědnosti za systém řízení kvality společnosti řídicím orgánem společnosti. Osoby, kterým byla přidělena přímá odpovědnost za systém řízení kvality, musí mít dostatečné a odpovídající zkušenosti a schopnosti a potřebné pravomoci.

Relevantní etické požadavky

Etické požadavky jsou obsaženy zejména v *Etickém kodexu IFAC*, případně v národních předpisech. Mezi hlavní principy profesní etiky patří *integrita, objektivita, odborná způsobilost a řádná péče, zachování důvěrnosti informací a profesionální jednání*.

Společnost je povinna zavést zásady a postupy poskytující přiměřenou jistotu, že společnost i její pracovníci dodržují příslušné etické požadavky. Nejméně jednou za rok pak společnost obdrží od všech svých pracovníků, kterých se týkají požadavky nezávislost, písemné potvrzení, že dodržují zásady a postupy v oblasti nezávislosti.

Přijetí a pokračování vztahů s klientem a konkrétních zakázek

Společnost je povinna stanovit zásady a postupy pro přijetí a pokračování vztahů s klientem a přijetí konkrétních zakázek, které jí poskytnou přiměřenou jistotu, že naváže pouze takové vztahy nebo bude pokračovat v takových vztazích a zakázkách, kdy společnost:

- je způsobilá provádět zakázku a má k jejímu provedení schopnosti, včetně času a zdrojů
- je schopna splnit relevantní etické požadavky
- posoudila integritu klienta a nemá informace, které by ji vedly k závěru, že klient postrádá dostatečnou integritu.

Do záležitostí posuzovaných v souvislosti s **integritou klienta** patří například:

- identita a dobré jméno hlavních vlastníků, vedení společnosti a propojených osob
- povahu podnikatelských činností klienta včetně jeho obchodních praktik
- postoj hlavních vlastníků klienta, hlavního vedení a osob pověřených správou a řízením k záležitostem jako agresivní interpretace účetních standardů a vnitřní kontrolní prostředí
- náznaky nepatřičných omezení v rozsahu práce
- náznaky, že se klient může podílet na praní peněz nebo jiné trestné činnosti
- důvody pro navrhované jmenování nové společnosti a neobnovení vztahu s předchozí společností.

Lidské zdroje

Společnost je povinna stanovit zásady a postupy, které jí poskytnou přiměřenou jistotu o tom, že má dostatečný počet pracovníků s potřebnými schopnostmi, způsobilostí a oddaných etickým principům, potřebných k provedení zakázky v souladu s profesními standardy a příslušnými právními předpisy, kteří umožní společnosti nebo partnerům odpovědným za zakázku vydávat zprávy přiměřené daným okolnostem.

Společnost je povinna pro každou zakázku určit **odpovědného partnera**, což je osoba ve společnosti, která odpovídá za zakázku a za její provedení a za zprávu vydávanou jménem společnosti a má tam, kde je to vyžadováno, příslušné oprávnění od profesního, právního nebo regulačního orgánu.

Provedení zakázky

Společnost stanoví takové zásady a postupy, které jí poskytnou přiměřenou jistotu, že jsou zakázky prováděny v souladu s odbornými standardy, regulačními a právními předpisy a že společnost nebo partner odpovědný za zakázku vydávají zprávy, které jsou přiměřené daným okolnostem.

Společnost je povinna stanovit zásady a postupy, v rámci kterých je pro určité zakázky vyžadována **kontrola kvality zakázky**, která poskytne objektivní hodnocení významných úsudků týmu provádějícího zakázku a závěrů, ke kterým se dospělo při formulování zprávy. Stanovené zásady a postupy musí vyžadovat kontrolu kvality zakázky *u všech auditů účetních závěrek kótovaných účetních jednotek* a stanovovat kritéria, podle nichž se hodnotí všechny ostatní audity, prověrky historických finančních informací, ostatní ověřovací zakázky a související služby s cílem určit, zda bude provedena kontrola kvality zakázky. Je vyžadováno, aby zpráva o zakázce nebyla datována před dokončením kontroly kvality zakázky. Společnost je povinna vytvořit zásady a postupy pro *dokumentaci kontroly kvality zakázky*.

Monitorování

Společnost je povinna stanovit proces **monitorování zásad a postupů řízení kvality společnosti**, který jí poskytne přiměřenou jistotu, že zásady a postupy týkající se systému řízení kvality jsou *náležitě, přiměřené a fungují účinně*. Tento proces musí:

- zahrnovat nepřetržité posuzování a hodnocení systému řízení kvality společnosti, včetně periodických kontrol nejméně jedné zakázky za každého partnera odpovědného za zakázku
- požadovat, aby odpovědnost za proces monitorování byla svěřena partnerovi nebo jiným osobám s dostatečnými a příslušnými zkušenostmi a pravomocemi ve společnosti

- požadovat, aby ti, kteří se podílí na realizaci zakázky nebo kontrole kvality zakázky, neprováděli monitorování zakázky.

Minimálně jednou za rok musí společnost *informovat* partnery odpovědné za zakázky a ostatní příslušné fyzické osoby v rámci společnosti, včetně ředitele společnosti, případně svůj řídicí orgán partnerů *o výsledcích monitorování svého systému řízení kvality*. Sdělené informace musí zahrnovat popis provedených monitorovacích postupů, závěry vyplývající z monitorovacích postupů a případně popis významných nedostatků a opatření podniknutých k jejich nápravě.

Společnost je povinna zajistit **dokumentaci systému řízení kvality** poskytující důkazní informace o fungování každé její složky.

11.6 Etický kodex pro auditory a účetní znalce

Etický kodex pro auditory a účetní znalce vydala Mezinárodní federace účetních IFAC, členské organizace IFAC nesmí uplatňovat méně přísné standardy. Byl schválen Komorou auditorů ČR jako vnitřní předpis s účinností od 1. 1. 2007, nově pak od 1. 1. 2011, jako minimální standard profesní etiky auditora. K další změně etického kodexu došlo po schválení sněmem Komory auditorů ČR s účinností dnem 23. 11. 2015.

Etický kodex je tvořen třemi částmi. První uvádí základní principy etického chování a stanoví koncepční rámec, který je nutno dodržovat při identifikaci hrozeb ohrožujících dodržování základních principů, při vyhodnocování významnosti těchto hrozeb a při přijímání zabezpečovacích prvků nezbytných k eliminaci nebo snížení hrozeb na přijatelnou úroveň. Další dvě části stanoví způsob použití koncepčního rámce v konkrétních situacích.

Základní principy etického chování:

1. Integrita
2. Objektivita
3. Odborná způsobilost a řádná péče
4. Důvěrný charakter informací
5. Profesionální jednání

Integrita

Integrita znamená závazek být poctivý a čestný ve všech profesních a odborných jednáních, též nestranné zacházení a pravdomluvnost. Jméno auditora nesmí být spojováno s výroky, zprávami a informacemi, o nichž se domnívá, že:

- obsahují významně nesprávné nebo zavádějící informace
- obsahují výkazy nebo informace připravené nedbale
- postrádají nebo zastírají informace a mohou být zavádějící.

Není v rozporu s tímto principem, pokud je vydán výrok s výhradou.

Objektivita

Objektivita znamená nedělat kompromisy ve svém profesionálním a odborném úsudku z důvodu:

- zaujatosti
- konfliktu zájmů
- přílišného ovlivňování dalšími osobami.

Auditor nesmí poskytovat odborné služby v takové situaci či souvislosti, kdy jej lze považovat za zaujatého nebo kdy dochází k nadměrnému ovlivňování jeho úsudku ve vztahu k dané službě.

Odborná způsobilost a řádná péče

Tento princip znamená udržování odborných znalostí a dovedností na požadované úrovni tak, aby bylo zajištěno poskytnutí kvalifikované odborné služby. Předpokladem je nejenom získání odborných znalostí a dovedností, ale též udržování odborné způsobilosti na požadované úrovni. Předpokládá se rovněž používání **rozumného úsudku** při aplikaci odborných znalostí a zkušeností.

Důvěrný charakter informací

Tento princip požaduje zachovávat mlčenlivost o informacích získaných v rámci profesních a obchodních vztahů při poskytování odborných služeb, tedy neuvádět mimo firmu získané důvěrné informace a nepoužívat důvěrné informace k osobní výhodě nebo pro potřeby třetích stran. Povinnost zachovat důvěrný charakter informací trvá i po ukončení smluvního vztahu, mohou však být použity získané zkušenosti. Okolnosti, za nichž lze zveřejnit důvěrné informace:

- zveřejnění umožňuje zákon a je schváleno klientem nebo zaměstnavatelem
- zveřejnění vyplývá ze zákona, např. poskytnutí důkazů v průběhu soudního řízení projednání, zveřejnění zjištěných porušení zákona příslušným orgánům
- existence profesní povinnosti např. prověrka kvality práce profesního sdružení, soudní pře auditora.

Je však nutno posoudit ohrožení zájmů zúčastněných stran a posoudit, zda informace neobsahují neověřená fakta nebo neprokázané závěry.

Profesionální jednání

Tento princip vyžaduje dodržování všech příslušných zákonů a regulatorních požadavků tak, aby se auditor vyhnul jednání, o kterém ví nebo by měl vědět, že může diskreditovat profesi. Toto zahrnuje aktivity, o nichž by se mohla *logicky uvažující a poučená třetí strana*, která zváží všechny příslušné informace a okolnosti dostupné auditorovi, domnívat, že negativně ovlivňují dobré jméno profese. Při marketingových aktivitách a propagaci sebe sama auditor nesmí nepřiměřeně vyzvedávat své nabízené služby, odbornou kvalifikaci nebo zkušenosti a nesmí posměšně komentovat práci druhých nebo provádět neadekvátní porovnání.

Dodržování základních principů může být potenciálně ohroženo množstvím okolností a souvislostí. **Hrozby a rizika ohrožující základní principy** patří do jedné nebo několika následujících kategorií:

- **Vlastní zainteresovanost** - hrozba, že finanční nebo jiný podíl klienta nepatřičně ovlivní úsudek a chování auditora.
- **Prověrka po sobě samém** - hrozba, že auditor nesprávně vyhodnotí předchozí závěr nebo službu poskytnutou auditorem nebo jinou osobou ze stejné firmy a tento závěr bude použit při poskytování současných služeb.
- **Protekcí vztah** - hrozba, že auditor podporuje stanovisko klienta nebo zaměstnavatele natolik, že jeho objektivita bude zpochybněna.
- **Spřízněnost** - hrozba, že auditor v důsledku dlouhodobého či blízkého vztahu s klientem nebo zaměstnavatelem bude příliš nakloněn zájmům zúčastněných a výsledkem jejich práce.
- **Vydíratelnost** - hrozba, že auditor bude odrazen skutečnými nebo naznačovanými hrozbami.

Pokud auditor **identifikuje** hrozby a rizika, které mohou ohrožovat dodržování základních etických principů, **vyhodnotí jejich významnost** a pokud *nejsou identifikované hrozby zcela zřejmě nevýznamné*, pak musí rozhodnout, zda jsou k dispozici dostupné odpovídající **zabezpečovací prvky** k eliminaci hrozeb a rizik nebo jejich snížení na přijatelnou úroveň.

Zabezpečovací prvky jsou postupy nebo opatření, která mohou eliminovat nebo snížit hrozby na přijatelnou úroveň. Člení se do těchto kategorií:

- zabezpečovací prvky **vytvořené profesními orgány, legislativou nebo regulatorními orgány**, které zahrnují např. požadavky na vzdělání, profesní přípravu, vstup do profese, profesní rozvoj, profesní standardy, disciplinární procedury profesních orgánů.
- zabezpečovací prvky v rámci **pracovního prostředí**:
 - **pracovního prostředí firmy** např. interní metodiky a postupy, disciplinární mechanismus, dohled nad fungováním systémů prověrky kvality zakázek
 - v rámci **prací na zakázce** např. rozsah poskytovaných služeb, rotace výše postavených členů týmu
 - v rámci **klientem uplatňovaných postupů** např. vnitřní postupy, správa a řízení.

Auditor musí při rozhodování použít odborný úsudek a vzít v úvahu, zda by *logicky uvažující a poučená třetí strana*, která zváží všechny odpovídající informace a skutečnosti dostupné auditorovi v daný okamžik, *pravděpodobně dovodila, že dané zabezpečovací prvky eliminují či sníží hrozby na přijatelnou úroveň* tak, aby dodržování základních principů nebylo ohroženo. V opačném případě je nutno práci na zakázce odmítnout, přerušit nebo se vzdát klienta.

Shrnutí kapitoly

Harmonizace požadavků na povinný audit je obsažena ve Směrnici Rady 2006/43/ES o povinném auditu ročních a konsolidovaných účetních závěrek. Mezinárodní rámec pro ověřovací zakázky stanovuje náležitosti ověřovací zakázky, a to třístranný vztah, vhodný předmět zakázky, vhodná kritéria, dostatečné množství vhodných důkazů a písemná zpráva o ověření. Mezinárodní auditorské standardy (ISA) se uplatňují při auditu historických finančních informací, jedná o zakázky poskytující přiměřenou jistotu. Mezinárodní standardy pro prověrky (ISRE) se uplatňují při prověřování historických finančních informací, prověrka poskytuje omezenou míru jistoty. Mezinárodní standardy pro ověřovací zakázky (ISAE) se uplatňují při ověřovacích zakázkách, které nejsou auditem ani prověrkami historických finančních informací. Mezinárodní standardy pro související služby (ISRS) se uplatňují u zakázek, kde se nevyjadřuje žádná jistota, výsledkem je zpráva o věcných poznacích. Standard ISQC 1 stanovuje požadavky na systém řízení kvality, jednotlivými prvky systému řízení kvality společnosti jsou odpovědnost vedení společnosti za kvalitu, relevantní etické požadavky, přijetí a pokračování vztahů s klientem a konkrétních zakázek, lidské zdroje, provedení zakázky a monitorování. Etický kodex obsahuje základní principy etického chování, kterými jsou integrita, objektivita, odborná způsobilost a řádná péče, důvěrný charakter informací a profesionální jednání.

Kontrolní otázky

1. Jaké požadavky na povinný audit jsou obsaženy ve Směrnici Rady 2006/43/ES.
2. Vymezte pojem ověřovací zakázka a její náležitosti.
3. Popište rozdíl mezi auditem, prověrkou a jinou ověřovací zakázkou.
4. Co se rozumí auditem účetních závěrek sestavených v souladu s účetním rámcem pro zvláštní účely.

5. Co se rozumí auditem jednotlivého účetního výkazu nebo specifického prvku, účtu či položky účetního výkazu.
6. Co se rozumí související službou a jaký je závěr auditora z provedených prací.
7. Uveďte příklady výroků u zakázek poskytujících přiměřenou a omezenou jistotu.
8. Popište prvky systému řízení kvality společnosti.
9. Vymezte základní principy etického chování.
10. Uveďte hrozby a rizika ohrožující základní principy etického chování.

Základní právní předpisy

- Směrnice Evropského parlamentu a Rady 2006/43/ES ze dne 17. května 2006 o povinném auditu ročních a konsolidovaných účetních závěrek
- Mezinárodní rámec pro ověřovací zakázky
- Etický kodex pro auditory a účetní znalce
- Standard ISQC 1 Řízení kvality u společností provádějících auditu a prověrky účetních závěrek, ostatní ověřovací zakázky a související služby

vše dostupné na:

Komora auditorů České republiky: Auditorské standardy [online]. 2016 [cit. 2016-9-23]. Dostupné z [www: < http://www.kacr.cz/auditorske-standardy >](http://www.kacr.cz/auditorske-standardy).

Doporučená literatura a zdroje

Časopis AUDITOR. Praha: Komora auditorů ČR. ISSN 1210-9096.

Etický kodex pro auditory a účetní znalce. Praha: Komora auditorů ČR, 2010. 139 s. ISBN 978-80-86679-06-8.

Mezinárodní předpisy v oblasti řízení kvality, auditu, prověrek, ostatních ověřovacích zakázek a souvisejících služeb. Část I. Český překlad z anglického originálu. Praha: Komora auditorů ČR, 2010. 704 s. ISBN 978-80-86679-03-7.

Mezinárodní předpisy v oblasti řízení kvality, auditu, prověrek, ostatních ověřovacích zakázek a souvisejících služeb. Část II. Český překlad z anglického originálu. Praha: Komora auditorů ČR, 2010. 352 s. ISBN 978-80-86679-03-7.

ISRE 2400 Prověrky historických účetních závěrek

ISAE 3000 Ověřovací zakázky, které nejsou auditem ani prověrkou historických finančních informací

ISRS 4400 Dohodnuté postupy v souvislosti s finančními informacemi

vše dostupné na:

Komora auditorů České republiky: Auditorské standardy [online]. 2016 [cit. 2016-9-23]. Dostupné z [www: < http://www.kacr.cz/auditorske-standardy >](http://www.kacr.cz/auditorske-standardy).

12. Auditorské postupy a zpráva auditora

Cíl kapitoly

Cílem kapitoly je získání přehledu o náležitostech auditorské zprávy, druhích výroků auditora a skutečností ovlivňujících jejich použití, přehled o auditorském riziku, požadavcích na důkazní informace a auditorských postupech k získání důkazních informací, na základě kterých auditor dospěje k přiměřeným závěrům pro vyjádření výroku.

12.1 Zpráva auditora k účetní závěrce - náležitosti

Standard *ISA 700 Formulace výroku a zprávy auditora k účetní závěrce* definuje formu a obsah zprávy auditora vydané na základě auditu účetní závěrky sestavené v souladu s rámcem účetního výkaznictví, jehož cílem je věrné zobrazení skutečnosti tak, aby splňovala běžné informační potřeby širokého spektra uživatelů. Za účelem upřesnění aplikace tohoto standardu v podmínkách legislativy České republiky byla vydána *Aplikační doložka KA ČR Požadavky na zprávu auditora definované zákonem o auditorech ke standardu ISA 700 „Formulace výroku a zprávy auditora k účetní závěrce“*.

Možné modifikace auditorské zprávy upravuje standard *ISA 705 Modifikace výroku ve zprávě nezávislého auditora*. Jednotná forma a obsah auditorských zpráv přispívá k lepší srozumitelnosti pro uživatele informací z auditované účetní závěrky a zvyšuje její *důvěryhodnost*, neboť takto lze identifikovat audity, které byly provedeny v souladu s celosvětově uznávanými předpisy.

Auditor má při auditu účetní závěrky obecný cíl získat přiměřenou jistotu, že účetní závěrka jako celek neobsahuje významnou (materiální) nesprávnost způsobenou podvodem nebo chybou, což mu umožní vydat výrok o tom, zda je účetní závěrka ve všech významných (materiálních) ohledech sestavena v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví, a v souladu s auditorovými zjištěními vydat zprávu auditora k účetní závěrce.

Cílem auditu účetní závěrky je vyjádření názoru auditora k tomu, zda je účetní závěrka ve všech významných ohledech sestavena v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví.

Jednotlivé složky, z nichž sestává úplná účetní závěrka, jsou dány použitým rámcem účetního výkaznictví. V případě Mezinárodních standardů finančního výkaznictví (IFRS) úplná účetní závěrka zahrnuje rozvahu, výkaz zisku a ztráty, přehled o změnách vlastního kapitálu, přehled o peněžních tocích a přílohu, včetně popisu obecných účetních zásad. *Za přijatelný pro sestavení účetní závěrky určené k všeobecným účelům se považuje takový rámec účetního výkaznictví, který povede k věrnému zobrazení skutečnosti v ní.* Rámec účetního výkaznictví poskytuje kontext pro auditorovo hodnocení věrného zobrazení skutečnosti v účetní závěrce.

Při formulování výroku k účetní závěrce auditor posoudí, zda na základě **důkazních informací**, jež získal, existuje **přiměřená jistota**, že účetní závěrka jako celek **neobsahuje významné nesprávnosti**. V rámci tohoto posuzování auditor rozhodne, zda získal dostatečné a vhodné důkazní informace, které umožňují snížit riziko významné nesprávnosti v účetní závěrce na přijatelně nízkou úroveň, a vyhodnotí důsledky zjištěných neopravených nesprávností.

Zpráva auditora k účetní závěrce provedená v souladu s Mezinárodními auditorskými standardy ISA má následující **náležitosti**:

1. Název
2. Příjemce
3. Úvodní odstavec
4. Odpovědnost vedení účetní jednotky za účetní závěrku
5. Odpovědnost auditora
6. Výrok auditora
7. Další povinnosti auditora
8. Podpis auditora a sídlo auditora
9. Datum zprávy auditora

Název

Zpráva auditora musí mít označení, z něhož jednoznačně vyplývá, že se jedná o zprávu nezávislého auditora (např. *Zpráva nezávislého auditora*), což je potvrzením splnění etických požadavků na nezávislost a odlišuje auditorskou zprávu od zpráv vydaných jinými subjekty.

Příjemce

Příjemci auditorské zprávy závisí na konkrétních okolnostech dané zakázky, jsou zpravidla vymezení zákonnými předpisy daného státu, obvykle se jedná o osoby, pro něž byla zpráva vypracována, nejčastěji vlastníci či osoby pověřené správou a řízením účetní jednotky.

Úvodní odstavec

Úvodní odstavec zprávy auditora musí:

- vymežit účetní jednotku, jejíž účetní závěrka je předmětem auditu
- uvést, že byl proveden audit účetní závěrky
- uvést název každého výkazu, který je součástí účetní závěrky
- odkázat na souhrn podstatných účetních pravidel a dalších vysvětlujících informací
- specifikovat datum, ke kterému, nebo období, za které byl každý výkaz v účetní závěrce sestaven.

Tento požadavek je splněn tím, že je ve zprávě uvedeno, že auditor ověřil *přiloženou účetní závěrku, která se skládá z (název každého účetního výkazu, který tvoří kompletní účetní závěrku, jak požaduje příslušný rámec účetního výkaznictví, s uvedením data nebo období, k němuž se jednotlivé účetní výkazy vztahují).*

Pokud auditovaná účetní závěrka bude součástí dokumentu, který obsahuje další informace, jako je výroční zpráva, lze zvážit, zda forma prezentace umožňuje uvést čísla stránek, na kterých je uvedena auditovaná účetní závěrka.

Odpovědnost vedení účetní jednotky za účetní závěrku

Za sestavení účetní závěrky v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví a věrné zobrazení skutečností v ní zodpovídá vedení a případně osoby pověřené správou a řízením účetní jednotky. Vedení dále přijímá odpovědnost za takový *vnitřní kontrolní systém*, který považuje za nezbytný pro sestavení účetní závěrky tak, aby neobsahovala významné (materiální) nesprávnosti způsobené podvodem nebo chybou. Popis odpovědností vedení ve zprávě auditora obsahuje odkaz na obě odpovědnosti.

Odpovědnost auditora

Odpovědností auditora je **vyjádřit na základě provedeného auditu výrok k účetní závěrce.**

Ve zprávě auditora musí být uvedeno, že audit byl proveden *v souladu s mezinárodními auditorskými standardy* a konstatování, že tyto standardy po auditorovi vyžadují dodržování etických norem a plánování a provedení auditu tak, aby získal *přiměřenou jistotu*, že účetní závěrka neobsahuje významné (materiální) nesprávnosti. Auditor může označit audit za provedený v souladu s mezinárodními auditorskými standardy pouze tehdy, že dodrží-li všechny standardy relevantní pro daný audit.

Ve zprávě auditora musí být popsán audit, a to tím, že je v ní uvedeno, že:

- audit zahrnuje provedení auditorských postupů s cílem získat *důkazní informace* o částkách a skutečnostech uvedených v účetní závěrce
- výběr postupů závisí na úsudku auditora zahrnujícím i vyhodnocení rizika významné (materiální) nesprávnosti údajů uvedených v účetní závěrce způsobené podvodem nebo chybou; při vyhodnocování těchto rizik auditor posoudí vnitřní kontroly, které jsou rozhodné pro sestavení účetní závěrky a pro věrné zobrazení skutečností v ní s cílem navržení vhodných auditorských postupů; *cílem však není vyjádřit se k účinnosti vnitřního kontrolního systému účetní jednotky*
- audit zahrnuje též posouzení vhodnosti použitých účetních zásad, přiměřenosti účetních odhadů provedených vedením a dále posouzení celkové prezentace účetní závěrky.

Zpráva dále obsahuje ujištění auditora, že *důkazní informace, které auditor shromáždil*, jsou *dostatečné a vhodné tak, aby poskytovaly základ pro vyjádření výroku auditora*.

Výrok auditora

S cílem informování uživatelů účetní závěrky se ve výroku auditora uvádí, na základě jakého rámce účetního výkaznictví byla účetní závěrka sestavena, a to např. takto:

- ... v souladu s Mezinárodními standardy účetního výkaznictví (IFRS)...
- ... v souladu s Mezinárodními účetními standardy pro veřejný sektor (IPSAS) ...
- ... v souladu s účetními zásadami všeobecně přijímanými ve státě XY...

V auditorském výroku musí být uvedeno, zda „**účetní závěrka podává věrný a poctivý obraz ... v souladu s (příslušným rámcem účetního výkaznictví)**“ nebo „**účetní závěrka ve všech významných (materiálních) ohledech věrně zobrazuje ...v souladu s (příslušným rámcem účetního výkaznictví)**“, přičemž obě formulace jsou rovnocenné.

Výrok bez výhrad vydá auditor v případě, že dojde k závěru, že účetní závěrka v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví podává věrný a poctivý obraz, resp. ve všech významných ohledech věrně zobrazuje informace, které sdělovat má a které jsou definovány použitým rámcem účetního výkaznictví.

Příklady odstavce zprávy auditora obsahující *výrok bez výhrad*:

Podle našeho názoru účetní závěrka ve všech významných (materiálních) ohledech věrně zobrazuje finanční pozici společnosti ABC k 31. 12. 20X1 a její finanční výkonnost a peněžní toky za rok končící 31. 12. 20X1 v souladu s mezinárodními standardy účetního výkaznictví.

Podle našeho názoru konsolidovaná účetní závěrka ve všech významných (materiálních) podává věrný a poctivý obraz finanční pozice společnosti ABC a jejích dceřiných společností k 31. 12. 20X1 a jejich finanční výkonnosti a peněžních toků za rok končící 31. 12. 20X1 v souladu s mezinárodními standardy účetního výkaznictví.

Další povinnosti auditora

V některých případech příslušné standardy nebo zákony po auditorovi vyžadují nejen vydání výroku k účetní závěrce, ale též *vyjádření k dalším záležitostem*, které jsou nad rámec odpovědnosti za vydání zprávy auditora k účetní závěrce v souladu s mezinárodními auditorskými standardy. Tyto další odpovědnosti by měly být popsány v oddělené části zprávy auditora, která musí být nazvána „*Zpráva o jiných požadavcích stanovených právními předpisy*“ nebo jiným vhodným způsobem vztahujícím se k obsahu dané části, a to proto, aby byly jednoznačně odlišeny od povinností auditora týkajících se ověření účetní závěrky.

Veškeré neověřené doplňující informace prezentované společně s účetní závěrkou, na které se výrok auditora nevztahuje, by měly být od auditorem ověřené účetní závěrky jasně odlišeny.

Podpis auditora a sídlo auditora

Podpisem auditora je v závislosti na platné právní úpravě buď ve jménu auditorské firmy nebo v osobním jménu auditora nebo v obou jménech, případně uvedení odborného osvědčení.

Datum zprávy auditora

Auditorská zpráva může být datována nejdříve dnem, kdy auditor získal dostatečné a vhodné důkazní informace, na jejichž základě formuluje svůj výrok k účetní závěrce. Datum zprávy auditora poskytuje informaci o tom, že auditor zvážil vliv událostí a transakcí, o kterých se dozvěděl a které nastaly do tohoto data.

Příklad zprávy auditora k účetní závěrce sestavené dle českých účetních předpisů s výrokem bez výhrad²⁸:

ZPRÁVA NEZÁVISLÉHO AUDITORA [Příslušný příjemce]

Provedli jsme audit přiložené účetní závěrky společnosti ABC sestavené na základě českých účetních předpisů, která se skládá z rozvahy k 31.12.20X1, výkazu zisku a ztráty za rok končící 31.12.20X1, [přehledu o změnách vlastního kapitálu za rok končící 31.12.20X1 a přehledu o peněžních tocích za rok končící 31.12.20X1] a přílohy této účetní závěrky, která obsahuje popis použitých podstatných účetních metod a další vysvětlující informace. Údaje o společnosti ABC jsou uvedeny v bodě X přílohy této účetní závěrky.

Odpovědnost statutárního orgánu účetní jednotky za účetní závěrku

Statutární orgán společnosti ABC je odpovědný za sestavení účetní závěrky, která podává věrný a poctivý obraz v souladu s českými účetními předpisy, a za takový vnitřní kontrolní systém, který považuje za nezbytný pro sestavení účetní závěrky tak, aby neobsahovala významné (materiální) nesprávnosti způsobené podvodem nebo chybou.

Odpovědnost auditora

Naší odpovědností je vyjádřit na základě našeho auditu výrok k této účetní závěrce. Audit jsme provedli v souladu se zákonem o auditorech, mezinárodními auditorskými standardy a souvisejícími aplikačními doložkami Komory auditorů České republiky. V souladu s těmito předpisy jsme povinni

²⁸ Komora auditorů ČR: *Aplikační doložka KA ČR Požadavky na zprávu auditora definované zákonem o auditorech ke standardu ISA 700 "Formulace výroku a zprávy auditora k účetní závěrce"* [online]. 2016 [cit. 2016-9-23]. Dostupné z [www: < http://www.kacr.cz/auditorske-standardy >](http://www.kacr.cz/auditorske-standardy).

dodržovat etické požadavky a naplánovat a provést audit tak, abychom získali přiměřenou jistotu, že účetní závěrka neobsahuje významné (materiální) nesprávnosti.

Audit zahrnuje provedení auditorských postupů k získání důkazních informací o částkách a údajích zveřejněných v účetní závěrce. Výběr postupů závisí na úsudku auditora, zahrnujícím i vyhodnocení rizik významné (materiální) nesprávnosti údajů uvedených v účetní závěrce způsobené podvodem nebo chybou. Při vyhodnocování těchto rizik auditor posoudí vnitřní kontrolní systém relevantní pro sestavení účetní závěrky podávající věrný a poctivý obraz. Cílem tohoto posouzení je navrhnout vhodné auditorské postupy, nikoli vyjádřit se k účinnosti vnitřního kontrolního systému účetní jednotky. Audit též zahrnuje posouzení vhodnosti použitých účetních metod, přiměřenosti účetních odhadů provedených vedením i posouzení celkové prezentace účetní závěrky.

Jsme přesvědčeni, že důkazní informace, které jsme získali, poskytují dostatečný a vhodný základ pro vyjádření našeho výroku.

Výrok auditora

Podle našeho názoru účetní závěrka podává věrný a poctivý obraz aktiv a pasiv společnosti ABC k 31.12.20X1 a nákladů a výnosů a výsledku jejího hospodaření [a peněžních toků] za rok končící 31.12.20X1 v souladu s českými účetními předpisy.

[V případě auditorské společnosti:]

[Název] [Adresa sídla] [Evidenční číslo auditorské společnosti] [Jména statutárních auditorů, kteří pro auditorskou společnost vyhotovili zprávu auditora] [Evidenční čísla statutárních auditorů] [Datum zprávy auditora] [Podpisy statutárních auditorů]

[V případě statutárního auditora:]

[Jméno auditora] [Adresa sídla] [Evidenční číslo auditora] [Datum zprávy auditora] [Podpis auditora]

12.2 Modifikace výroku ve zprávě nezávislého auditora a odstavce obsahující zdůraznění skutečnosti nebo jiné skutečnosti

Standard *ISA 700 Formulace výroku a zprávy auditora k účetní závěrce* obsahuje požadavky na nemodifikovaný výrok k účetní závěrce sestavené v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví. Možné modifikace auditorské zprávy upravuje standard *ISA 705 Modifikace výroku ve zprávě nezávislého auditora* a pokud auditor usoudí, že určité údaje jsou natolik důležité a rozhodující pro porozumění uživatelů účetní závěrky, přičemž nejsou důvodem pro modifikaci výroku auditora, je v souladu s *ISA 706 Odstavce obsahující zdůraznění skutečnosti a odstavce obsahující jiné skutečnosti ve zprávě nezávislého auditora* přidán odstavec zdůrazňující skutečnost nebo odstavec obsahující jiné skutečnosti upozorňující na tyto údaje.

Standard *ISA 705 Modifikace výroku ve zprávě nezávislého auditora* stanovuje tři druhy modifikovaných výroků - **výrok s výhradou, záporný výrok a odmítnutí výroku**. Rozhodnutí o tom, který typ modifikovaného výroku je vhodný, záleží na podstatě skutečností, které způsobují modifikaci, tedy:

- zda účetní závěrka obsahuje významnou (materiální) nesprávnost
- v případě nemožnosti získat dostatečné a vhodné důkazné informace, zda může být významně (materiálně) nesprávná
- *auditorově úsudku* o tom, jak rozsáhlý je dopad vlivů nebo možných vlivů těchto skutečností na účetní závěrku.

Skutečnosti vedoucí k modifikaci výroku²⁹:

Podstata skutečností vedoucích k modifikaci	Auditorův úsudek o tom, jak rozsáhlý je dopad vlivů nebo možných vlivů na účetní závěrku	
	Významný, nikoli s rozsáhlým dopadem na účetní závěrku	Významný a rozsáhlý dopad na účetní závěrku
Účetní závěrka je významně (materiálně) zkreslena	Výrok s výhradou	Záporný výrok
Nemožnost získat dostatečné a vhodné důkazní informace	Výrok s výhradou	Odmítnutí výroku

Nesprávnosti včetně opomenutí jsou považovány **za významné (materiální)**, jestliže je možné přiměřeně očekávat, že jednotlivě nebo v součtu **ovlivní ekonomická rozhodnutí uživatelů přijatá na základě účetní závěrky**.

Vlivy s rozsáhlým dopadem na účetní závěrku jsou takové, které podle úsudku auditora:

- nejsou omezeny na specifické prvky, účty nebo položky účetní závěrky
- pokud však jsou omezeny, představují nebo mohou představovat podstatnou část účetní závěrky
- ve vztahu ke zveřejnění údajů v účetní závěrce jsou pro uživatele zásadní pro porozumění účetní závěrce.

Záporný výrok

Auditor je povinen vyjádřit záporný výrok, pokud získá dostatečné a vhodné důkazní informace a usoudí, že nesprávnosti v účetní závěrce jednotlivě nebo kumulovaně jsou významné (materiální) a zároveň mají rozsáhlý dopad na účetní závěrku.

Skutečností ovlivňující výrok auditora je zde především nesouhlas s významným a rozsáhlým dopadem na účetní závěrku, kdy auditor není ve shodě s vedením účetní jednotky, pokud jde o vhodnost zvolených účetních postupů, metody jejich aplikace nebo přiměřenost informací zveřejněných v příloze k účetní závěrce.

Pokud auditor vyjadřuje záporný výrok, je povinen v odstavci s výrokiem uvést, že podle jeho názoru z důvodu významnosti skutečností uvedených v odstavci obsahujícím základ pro záporný výrok účetní závěrka nezobrazuje věrně skutečnost v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví, nebo **účetní závěrka nebyla** ve všech významných (materiálních) ohledech **sestavena v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví**.

Pokud jsou nebo mohou být důsledky uvedených rozporů z hlediska vlivu na účetní závěrku významné, ale nikoli s rozsáhlým dopadem na účetní závěrku auditor vydá výrok s výhradou.

²⁹ Komora auditorů ČR: Auditorské standardy: ISA 705 Modifikace výroku ve zprávě nezávislého auditora [online]. 2012 [cit. 2012-8-31]. Dostupné z [www: <http://www.kacr.cz/auditorske-standardy >](http://www.kacr.cz/auditorske-standardy).

Odmítnutí výroku

Auditor je povinen odstoupit od auditu nebo odmítnout výrok, pokud není schopen získat dostatečné a vhodné důkazní informace, na kterých je možné založit výrok, a usoudí, že možné vlivy případných nezjištěných nesprávností na účetní závěrku, mohou být významné (materiální) a zároveň mohou mít rozsáhlý dopad na účetní závěrku.

Skutečností ovlivňující výrok auditora je zde především nejistota s významným a rozsáhlým dopadem na účetní závěrku, kdy omezení rozsahu auditu může být způsobeno požadavkem účetní jednotky, aby nebyl proveden určitý nezbytný auditorský postup, ale i jinými okolnostmi (například je-li jmenování auditora načasováno tak, že se auditor nemůže zúčastnit fyzické inventury). Omezení může také vzniknout v případě, že účetní záznamy účetní jednotky nejsou dostatečné nebo pokud auditor není schopen provést nezbytný auditorský postup. Za účelem získání dostatečných a vhodných důkazních informací se auditor pokusí provést alternativní postupy.

Auditor je též povinen odstoupit od auditu nebo odmítnout výrok, pokud, ve zcela výjimečných případech zahrnujících vícenásobnou nejistotu, usoudí, že přestože získal dostatečné a vhodné důkazní informace vztahující se ke každé jednotlivé nejistotě, není možné naformulovat výrok k účetní závěrce vzhledem k potenciálním vzájemným vztahům mezi nejistotami a jejich možnému kumulovanému vlivu na účetní závěrku.

Pokud auditor odmítne výrok v důsledku nemožnosti získat dostatečné a vhodné důkazní informace, je povinen v *odstavci s výrokem uvést*, že z důvodu významnosti skutečností popsanych v odstavci obsahujícím základ pro odmítnutí výroku **nebyl schopen získat dostatečné a vhodné důkazní informace**, které poskytují základ pro výrok auditora, a proto **nevyjadřuje výrok k účetní závěrce**.

Pokud jsou nebo mohou být důsledky uvedené nejistoty z hlediska vlivu na účetní závěrku významné, ale nikoli s rozsáhlým dopadem na účetní závěrku auditor vydá výrok s výhradou.

Pokud auditor modifikuje výrok k účetní závěrce, pak je povinen nad rámec specifických základních prvků požadovaných ISA 700 zahrnout do zprávy auditora odstavec, který popisuje skutečnosti vedoucí k modifikaci. Auditor tento odstavec ve zprávě auditora umístí bezprostředně před odstavcem s výrokem a dle potřeby použije nadpis „Základ pro výrok s výhradou“, „Základ pro záporný výrok“ nebo „Základ pro odmítnutí výroku“.

Příklad příslušných odstavců zprávy auditora obsahující záporný výrok v důsledku významné (materiální) nesprávnosti v účetní závěrce s rozsáhlým dopadem na účetní závěrku³⁰:

Základ pro záporný výrok

Jak je vysvětleno v bodě X přílohy, společnost nezahrnula do konsolidace účetní závěrku dceřiné společnosti XYZ nabyté v průběhu roku 20X1, neboť nebyla doposud schopna zjistit reálné hodnoty určitých významných (materiálních) aktiv a závazků dceřiné společnosti k datu akvizice. Z tohoto důvodu je investice do dceřiného podniku zaúčtována na základě nákladů na zařízení. Podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví by měla být dceřiná společnost konsolidována, neboť je ovládána společností. Pokud by byla bývala společnost XYZ konsolidována, mnoho částí přiložené

³⁰ Komora auditorů ČR: Auditorské standardy: ISA 705 Modifikace výroku ve zprávě nezávislého auditora [online]. 2012 [cit. 2012-8-31]. Dostupné z [www: <http://www.kacr.cz/auditorske-standardy >](http://www.kacr.cz/auditorske-standardy).

účetní závěrky by bylo významně (materiálně) ovlivněno. Vliv neprovedené konsolidace na účetní závěrku nebyl určen.

Záporný výrok

Podle našeho názoru, vzhledem k významnosti skutečností popsaných v odstavci obsahujícím základ pro záporný výrok, konsolidovaná účetní závěrka *nepodává věrný a poctivý obraz* finanční pozice společnosti ABC a jejích dceřiných společností k 31. 12. 20X1 a jejich finanční výkonnosti a peněžních toků za rok končící 31. 12. 20X1 v souladu s mezinárodními standardy účetního výkaznictví.

Příklad příslušných odstavců zprávy auditorů obsahující výrok s výhradou v důsledku významné (materiální) nesprávnosti v účetní závěrce s nikoli rozsáhlým dopadem na účetní závěrku:

Základ pro výrok s výhradou

Společnost vykazuje ve výkazu o finanční pozici zásoby v hodnotě xxx. Vedení společnosti neocenilo zásoby nižší z hodnot na úrovni nákladů na jejich pořízení či čisté realizovatelné hodnoty, ale ocenilo je pouze na úrovni nákladů na jejich pořízení, což představuje odchýlení se od mezinárodních standardů účetního výkaznictví. Záznamy společnosti nasvědčují, že pokud by vedení společnosti ocenilo zásoby na nižší z úrovní nákladů na jejich pořízení a čisté realizovatelné hodnoty, vyžadovalo by to snížit ocenění zásob o částku xxx na jejich čistou realizovatelnou hodnotu. V souladu s tím by se měly zvýšit náklady na prodané zásoby o částku xxx a daň z příjmů, čistý zisk a vlastní kapitál by se byl snížil o xxx, xxx, respektive o xxx.

Výrok s výhradou

Podle našeho názoru, *s výhradou* vlivů skutečnosti popsané v odstavci obsahujícím základ pro výrok s výhradou, účetní závěrka ve všech významných (materiálních) ohledech *věrně zobrazuje* finanční pozici společnosti ABC k 31. 12. 20X1 a její finanční výkonnost a peněžní toky za rok končící 31. 12. 20X1 v souladu s mezinárodními standardy účetního výkaznictví.

Příklad příslušných odstavců zprávy auditorů obsahující výrok s výhradou v důsledku významné (materiální) nesprávnosti v účetní závěrce s nikoli rozsáhlým dopadem na účetní závěrku (zveřejnění významné nejistoty není přiměřené)³¹:

Základ pro výrok s výhradou

Platnost úvěrových smluv společnosti končí a lhůta pro úhradu nesplacené části úvěrů vyprší 19. 3. 20X1. Společnosti se nepodařilo dojednat změnu splatnosti přijatých úvěrů ani získat náhradní financování. Tato skutečnost svědčí o tom, že existuje významná (materiální) nejistota, která by mohla zásadním způsobem zpochybnit schopnost společnosti nepřetržitě trvat, a že společnost proto nemusí být schopna v rámci běžného podnikání realizovat svá aktiva nebo dostát svým závazkům. V účetní závěrce (ani v její příloze) není tato skutečnost zveřejněna v plném rozsahu.

³¹ Komora auditorů ČR: *Auditorské standardy: ISA 570 Předpoklad nepřetržitého trvání účetní jednotky* [online]. 2012 [cit. 2012-8-31]. Dostupné z [www: <http://www.kacr.cz/auditorske-standardy >](http://www.kacr.cz/auditorske-standardy).

Výrok s výhradou

Podle našeho názoru, s výhradou týkající se neúplnosti údajů zveřejněných v účetní závěrce, jak je popsáno v odstavci obsahujícím základ pro výrok s výhradou, účetní závěrka ve všech významných (materiálních) ohledech *věrně zobrazuje* finanční pozici společnosti k 31. 12. 20X0 a její finanční výkonnost a peněžní toky za rok 20X0 v souladu s českými účetními předpisy.

Příklad příslušných odstavců zprávy auditory obsahující odmítnutí výroku v důsledku nemožnosti získat dostatečné a vhodné důkazní informace o více prvcích účetní závěrky s významným a rozsáhlým dopadem na účetní závěrku³²:

Základ pro odmítnutí výroku

Nebyli jsme jmenováni auditory společnosti před 31. 12. 20X1, a proto jsme se nezúčastnili fyzické inventury zásob na začátku ani na konci roku. Nebyli jsme schopni jiným způsobem získat přiměřenou jistotu o výši těchto zásob k 31. 12. 20X0 a 31. 12. 20X1, které jsou vykázány ve výkazu o finanční pozici v hodnotě xxx, respektive xxx. Navíc zavedení nového počítačového systému na správu pohledávek v září 20X1 vedlo k četným chybám v účtech pohledávek. K datu naší zprávy auditora vedení společnosti stále odstraňovalo nedostatky systému a provádělo opravy chyb. Nebyli jsme schopni jiným způsobem potvrdit či ověřit účty pohledávek vykázaných ve výkazu o finanční pozici k 31. 12. 20X1 v hodnotě xxx. V důsledku těchto skutečností jsme nebyli schopni určit, zda by bylo nezbytné provést úpravy zaúčtovaných a nezaúčtovaných zásob, pohledávek a také prvků tvořících výkaz zisku a ztráty, přehled o změnách vlastního kapitálu a přehled o peněžních tocích.

Odmítnutí výroku

V důsledku významnosti skutečností popsaných v odstavci obsahujícím základ pro odmítnutí výroku jsme nebyli schopni získat dostatečné a vhodné důkazní informace, které by poskytly základ pro vyjádření našeho výroku. Proto *výrok k účetní závěrce nevyjadřujeme*.

Příklad příslušných odstavců zprávy auditory obsahující výrok s výhradou v důsledku nemožnosti získat dostatečné a vhodné důkazní informace s významným ale nikoli rozsáhlým dopadem na účetní závěrku³³:

Základ pro výrok s výhradou

Investice společnosti ABC do společnosti XYZ, zahraničního přidruženého podniku nabytého v průběhu roku, zaúčtovaná metodou ekvivalence je vykázána v hodnotě xxx ve výkazu o finanční pozici k 31. 12. 20X1 a podíl společnosti ABC na čistém zisku společnosti XYZ v hodnotě xxx je zahrnut do zisku společnosti ABC za rok 20X1. Nebyli jsme schopni získat dostatečné a vhodné důkazní informace o vykázané částce investice společnosti ABC ve společnosti XYZ k 31. 12. 20X1 a podílu společnosti ABC na čistém zisku společnosti XYZ za daný rok, neboť nám byl odepřen přístup k finančním informacím, vedení společnosti XYZ a auditorům společnosti XYZ. V důsledku toho jsme nebyli schopni určit, zda jsou nutné nějaké úpravy těchto částek.

³² Komora auditorů ČR: *Auditorské standardy: ISA 705 Modifikace výroku ve zprávě nezávislého auditora* [online]. 2012 [cit. 2012-8-31]. Dostupné z www: <<http://www.kacr.cz/auditorske-standardy>>.

³³ Komora auditorů ČR: *Auditorské standardy: ISA 705 Modifikace výroku ve zprávě nezávislého auditora* [online]. 2012 [cit. 2012-8-31]. Dostupné z www: <<http://www.kacr.cz/auditorske-standardy>>.

Výrok s výhradou

Podle našeho názoru, s výhradou možných vlivů skutečností popsaných v odstavci obsahujícím základ pro výrok s výhradou, účetní závěrka ve všech významných (materiálních) ohledech *podává věrný a poctivý obraz* finanční pozice společnosti ABC k 31. 12. 20X1 a její finanční výkonnosti a peněžních toků za rok končící 31. 12. 20X1 v souladu s mezinárodními standardy účetního výkaznictví.

Zdůraznění skutečnosti a jiné skutečnosti

Považuje-li to za nezbytné, auditor při formulaci výroku k účetní závěrce upozorní uživatele účetní závěrky *prostřednictvím jasného dodatečného sdělení ve zprávě* na skutečnosti, které nejsou důvodem pro modifikaci výroku auditora. V souladu s *ISA 706 Odstavce obsahující zdůraznění skutečnosti a odstavce obsahující jiné skutečnosti ve zprávě nezávislého auditora* může být ve zprávě auditora přidán:

- odstavec obsahující zdůraznění skutečnosti
- odstavec obsahující jinou skutečnost.

Odstavce obsahující zdůraznění skutečnosti ve zprávě auditora

Použije se, pokud auditor považuje za nezbytné upozornit uživatele na skutečnost náležitě prezentovanou nebo zveřejněnou v účetní závěrce, která je dle úsudku auditora natolik důležitá, že je zásadní pro pochopení účetní závěrky jejím uživatelem. Předpokladem je, že auditor získal dostatečné a vhodné důkazní informace o tom, že tato *skutečnost není v účetní závěrce významně (materiálně) zkreslena*. Použití odstavce obsahujícího zdůraznění skutečnosti ve zprávě auditora *neovlivňuje výrok* auditora. Odstavec obsahující zdůraznění skutečnosti nenahrazuje situace, kdy auditor vyjadřuje modifikovaný výrok a nenahrazuje údaje zveřejněné v účetní závěrce, které jsou vyžadovány od vedení společnosti.

Použití odstavce obsahujícího zdůraznění skutečnosti je omezeno pouze na skutečnosti uvedené nebo zveřejněné v účetní závěrce. Pokud auditor použije tento odstavec, umístí jej za odstavec obsahující výrok auditora s nadpisem „Zdůraznění skutečnosti“ a uvede v tomto odstavci:

- jasný odkaz na skutečnost, která je zdůrazňována, a kde lze v účetní závěrce nalézt relevantní zveřejnění plně popisující danou skutečnost
- skutečnost, že výrok auditora není modifikován v souvislosti se skutečností, která je zdůrazněna.

Příklady situací, které mohou být považovány za nezbytné pro použití odstavce obsahujícího zdůraznění skutečnosti:

- nejistota vztahující se k budoucímu výsledku výjimečného soudního sporu nebo regulačního opatření, jejíž vyjasnění a případné důsledky jsou závislé na budoucích rozhodnutích nebo událostech, které nejsou pod přímou kontrolou účetní jednotky a které mohou ovlivnit účetní závěrku
- dřívější aplikace (kde je povolena) nového účetního standardu (například nového mezinárodního standardu účetního výkaznictví), která má rozsáhlý dopad na účetní závěrku před datem jeho účinnosti
- závažná katastrofa, která měla nebo stále má významný dopad na finanční pozici účetní jednotky.

Příklad odstavce zprávy auditora obsahující zdůraznění skutečnosti:

Zdůraznění skutečnosti

Upozorňujeme na skutečnost uvedenou v bodě X přílohy účetní závěrky, která popisuje nejistotu týkající se výsledku soudního sporu, který proti společnosti vede Společnost XYZ. Tato skutečnost nepředstavuje výhradu.

Příklad odstavce zprávy auditora obsahující zdůraznění skutečnosti (*zveřejnění významné nejistoty v účetní závěrce je přiměřené*):

Zdůraznění skutečnosti

Aniž bychom vydávali výrok s výhradou, upozorňujeme na bod X přílohy účetní závěrky. Z informací v něm uvedených vyplývá, že společnost dosáhla k 31. 12. 20X1 ztráty ve výši ZZZ a její krátkodobé závazky ke stejnému datu převýšily celková aktiva o YYY. Tyto skutečnosti spolu s dalšími informacemi uvedenými v bodě X ukazují na významnou (materiální) nejistotu, která by mohla zásadním způsobem zpochybnit schopnost společnosti nepřetržitě trvat.

Odstavce obsahující jiné skutečnosti ve zprávě auditora

Použije se, pokud auditor považuje za nezbytné upozornit uživatele na skutečnost, která není prezentována nebo zveřejněna v účetní závěrce, avšak je dle úsudku auditora relevantní pro uživatele k pochopení auditu, odpovědností auditora nebo zprávy auditora.

Auditor tak učiní v odstavci ve zprávě auditora s nadpisem „jiná skutečnost“ nebo s jiným vhodným nadpisem.

Situace, kdy může být nezbytné použít odstavec obsahující jinou skutečnost:

- **relevantní pro uživatele k pochopení auditu**
např. ve výjimečných situacích vysvětlení, proč auditor nemůže odstoupit od zakázky, i když možný dopad neschopnosti získat dostatečné důkazní informace kvůli omezení rozsahu auditu vedením společností je rozsáhlý
- **relevantní pro uživatele k pochopení odpovědností auditora nebo zprávy auditora**
např. pokud právní předpisy nebo všeobecně přijímaná praxe v jurisdikci od auditora vyžaduje nebo mu umožňuje komentovat skutečnosti, které blíže vysvětlují odpovědnosti auditora v rámci auditu účetní závěrky nebo zprávy auditora
- **ověření více než jedné účetní závěrky**
např. pokud účetní jednotka sestaví jednu účetní závěrku v souladu s obecným rámcem účetního výkaznictví (např. národními standardy) a jinou účetní závěrku v souladu s jiným obecným rámcem (např. mezinárodními standardy účetního výkaznictví) a požádá auditora o ověření obou účetních závěrek; odstavec obsahující jinou skutečnost ve zprávě auditora pak obsahuje sdělení, že jiná účetní závěrka byla sestavena stejnou účetní jednotkou v souladu s jiným obecným rámcem účetního výkaznictví a že auditor vydal zprávu o této účetní závěrce
- **omezení distribuce nebo použití zprávy auditora**
např. účetní závěrka sestavená pro zvláštní účely určena konkrétním uživatelům; odstavec obsahující jinou skutečnost pak uvádí, že zpráva auditora je určena výhradně předpokládaným uživatelům a nesmí být distribuována jiným osobám nebo používána jinými osobami.

12.3 Ověření výroční zprávy a zprávy o vztazích

Mezinárodní auditorský standard *ISA 720 Odpovědnost auditora ve vztahu k ostatním informacím v dokumentech obsahujících auditovanou účetní závěrku* se zabývá odpovědností auditora ve vztahu k ostatním informacím v dokumentech obsahujících auditovanou účetní závěrku a zprávu auditora. K tomuto standardu byl vydán standard *ISA 720 Povinnosti auditora týkající se ostatních informací (revidované znění) ve znění aplikační doložky KA ČR k ISA 720 (revidované znění) - účinný pro audity účetních závěrek s datem vydání zprávy auditora 1. ledna 2016 nebo po tomto datu*.

Dle příslušných ustanovení zákona o účetnictví účetní jednotky, které mají povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem, jsou povinny vyhotovit **výroční zprávu**, jejímž účelem je uceleně, vyváženě a komplexně informovat o vývoji jejich výkonnosti, činnosti a stávajícím hospodářském postavení. Výroční zpráva obsahuje též účetní závěrku a zprávu auditora. K výroční zprávě se připojuje i zpráva o vztazích.

Výroční zpráva **podléhá ověření auditorem**, kdy auditor ve svém vyjádření uvede, zda informace obsažené ve výroční zprávě nebo konsolidované výroční zprávě, které popisují skutečnosti, jež jsou též předmětem zobrazení v účetní závěrce nebo konsolidované účetní závěrce, jsou ve všech významných ohledech v souladu s příslušnou účetní závěrkou nebo konsolidovanou účetní závěrkou.

Od 1. 1. 2016 se dle zákona o auditorech mění zpráva auditora tak, že auditor bude vypracovávat **pouze jednu auditorskou zprávu**, která bude obsahovat všechna vyjádření k povinnému auditu, a to na rozdíl od dosavadní praxe, kdy bylo možno vydat samostatně zprávu o ověření účetní závěrky a zprávu o ověření výroční zprávy. Zpráva auditora tak bude za odstavcem s výrokem obsahovat další odstavec týkající se výroční zprávy.

Příklad příslušného odstavce, kdy auditor ve výroční zprávě neidentifikoval žádnou významnou nesprávnost³⁴:

Ostatní informace

Za ostatní informace se považují informace uvedené ve výroční zprávě mimo účetní závěrku a naši zprávu auditora. Za ostatní informace odpovídá vedení společnosti.

Náš výrok k účetní závěrce se k ostatním informacím nevztahuje, ani k nim nevydáváme žádný zvláštní výrok. Přesto je však součástí našich povinností souvisejících s ověřením účetní závěrky seznámení se s ostatními informacemi a zvážení, zda ostatní informace uvedené ve výroční zprávě nejsou ve významném (materiálním) nesouladu s účetní závěrkou či našimi znalostmi o účetní jednotce získanými během ověřování účetní závěrky, zda je výroční zpráva sestavena v souladu s právními předpisy nebo zda se jinak tyto informace nejeví jako významně (materiálně) nesprávné. Pokud na základě provedených prací zjistíme, že tomu tak není, jsme povinni zjištěné skutečnosti uvést v naší zprávě.

V rámci uvedených postupů jsme v obdržených ostatních informacích nic takového nezjistili.

³⁴ Komora auditorů ČR: *Auditorské standardy: ISA 720 Povinnosti auditora týkající se ostatních informací (revidované znění) ve znění aplikační doložky KA ČR k ISA 720 (revidované znění)*. [online]. 2016 [cit. 2016-9-23]. Dostupné z [www: <http://www.kacr.cz/auditorske-standardy>](http://www.kacr.cz/auditorske-standardy).

Podle ustanovení § 82 a násl. zákona č. 90/2012 Sb., o obchodních společnostech a družstvech (zákon o obchodních korporacích) vypracuje statutární orgán ovládané osoby do 3 měsíců od skončení účetního období písemnou **zprávu o vztazích** mezi ovládající osobou a osobou ovládanou a mezi ovládanou osobou a osobami ovládanými stejnou ovládající osobou za uplynulé účetní období. Ve zprávě o vztazích se uvedou struktura vztahů mezi osobami, úloha ovládané osoby v něm, způsob a prostředky ovládaní, přehled jednání učiněných v posledním účetním období, která byla učiněna na popud nebo v zájmu ovládající osoby nebo jí ovládaných osob u jednání týkající se majetku, který přesahuje 10 % vlastního kapitálu ovládané osoby zjištěného podle poslední účetní závěrky, přehled vzájemných smluv mezi osobou ovládanou a osobou ovládající nebo mezi osobami ovládanými a posouzení toho, zda vznikla ovládané osobě újma, a posouzení jejího vyrovnání. Statutární orgán ve zprávě o vztazích zároveň zhodnotí výhody a nevýhody plynoucí ze vztahů mezi zúčastněnými osobami a uvede, zda převládají výhody nebo nevýhody a jaká z toho pro ovládanou osobu plynou rizika. Současně uvede, zda, jakým způsobem a v jakém období byla nebo bude vyrovnána případná újma. Zpráva o vztazích se připojí k výroční zprávě.

Pokud je auditor pověřen samostatným ověřením zprávy o vztazích a vydáním související zprávy auditora, a to bez ohledu na to, zda toto ověření je vyžadováno právními předpisy nebo o ně byl požádán dobrovolně, postupuje podle Auditorského standardu č. 56 Ověřování zprávy o vztazích.

Cílem auditora je ověřit věcnou správnost údajů ve zprávě o vztazích, zformulovat názor na to, zda zpráva o vztazích neobsahuje významné (materiální) věcné nesprávnosti a jasně tento názor vyjádřit pomocí písemné zprávy obsahující negativní ujištění. Jedná se o zakázku poskytující omezenou jistotu o tom, že nebyly zjištěny žádné významné (materiální) věcné nesprávnosti údajů uvedených ve zprávě o vztazích.

Příklad zprávy o ověření zprávy o vztazích s negativním ujištěním bez výhrad³⁵:

Ověřili jsme věcnou správnost údajů uvedených ve zprávě o vztazích společnosti ABC za rok končící 31. 12. 20X1. Za sestavení této zprávy o vztazích je odpovědný statutární orgán společnosti ABC. Naším úkolem je vydat na základě provedeného ověření stanovisko k této zprávě o vztazích.

Ověření jsme provedli v souladu s AS č. 56 Komory auditorů České republiky. Tento standard vyžaduje, abychom plánovali a provedli ověření s cílem získat omezenou jistotu, že zpráva o vztazích neobsahuje významné (materiální) věcné nesprávnosti. Ověření je omezeno především na dotazování pracovníků společnosti a na analytické postupy a výběrovým způsobem provedené prověření věcné správnosti údajů. Proto toto ověření poskytuje nižší stupeň jistoty než audit. Audit jsme neprováděli, a proto nevyjadřujeme výrok auditora.

Na základě našeho ověření jsme nezjistili žádné skutečnosti, které by nás vedly k domněnce, že zpráva o vztazích společnosti ABC za rok končící 31. 12. 20X1 obsahuje významné (materiální) věcné nesprávnosti.

³⁵ Komora auditorů ČR: *Auditorské standardy: Auditorského standardu č. 56 Ověřování zprávy o vztazích*. [online]. 2016 [cit. 2016-9-23]. Dostupné z [www: < http://www.kacr.cz/auditorske-standardy >](http://www.kacr.cz/auditorske-standardy).

12.4 Auditorské postupy

Auditorské postupy jsou obsahem jednotlivých Mezinárodních auditorských standardů (ISA). Komora auditorů ČR vydala několik metodických pomůcek pro podporu auditorům při provádění auditu, tyto však nenahrazují studium platných právních předpisů a profesních standardů. Při provádění auditu by auditor měl uplatňovat svůj **odborný úsudek a zohledňovat konkrétní okolnosti a podmínky prováděného auditu**.

Při provádění auditu účetní závěrky je celkovým *cílem auditora* získat **přiměřenou jistotu** o tom, zda účetní závěrka jako celek **neobsahuje významné (materiální) nesprávnosti**, což umožní auditorovi vyjádřit názor na to, jestli je účetní závěrka sestavena, ve všech významných (materiálních) ohledech, v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví. Auditor získá přiměřenou jistotu shromážděním dostatečných a vhodných **důkazních informací**.

*Cílem auditorských postupů je získání **důkazních informací**, na základě kterých auditor dospěje k přiměřeným závěrům pro vyjádření výroku.*

Základními požadavky na důkazní informace jsou:

- dostatečnost
- vhodnost
- spolehlivost.

Dostatečnost je měřítkem *množství* důkazních informací. Množství potřebných důkazních informací je ovlivněno rizikem výskytu nesprávnosti (čím větší je riziko, tím víc důkazních informací bude pravděpodobně potřeba) a také kvalitou těchto důkazních informací (čím vyšší je jejich kvalita, tím méně jich bude potřeba).

Vhodnost je měřítkem *kvality* důkazních informací, zda jsou tyto informace relevantní a spolehlivé tak, aby poskytly důkaz o správnosti druhů transakcí, zůstatků účtů, informací v příloze k účetní závěrce a odpovídajících tvrzení obsažených v účetní závěrce, nebo pomohly odhalit jejich nesprávnost.

Spolehlivost důkazních informací je *ovlivněna zdrojem a povahou* těchto informací a závisí na konkrétních okolnostech, za kterých byly získány. Lze použít následující zobecnění spolehlivosti důkazních informací např.:

- spolehlivější jsou důkazní informace pocházející z nezávislých zdrojů mimo účetní jednotku
- důkazní informace generované uvnitř účetní jednotky jsou spolehlivější, pokud efektivně fungují příslušné vnitřní kontroly
- důkazní informace získané přímo auditorem (např. pozorování fungování kontrol) jsou spolehlivější než důkazní informace získané nepřímo nebo na základě předpokladů (např. dotazování ohledně fungování kontrol).

Auditor posoudí vztah mezi *náklady na získání* důkazních informací a *užitečností* získaných informací. Nicméně obtížnost nebo finanční náročnost nejsou samy o sobě důvodem pro vynechání auditorského postupu, pro který neexistuje alternativa.

Při formování svého výroku auditor nezkoumá všechny dostupné informace, neboť k závěrům lze obvykle dospět na základě výběru vzorků a položek pro testování. K hodnocení

dostatečnosti a vhodnosti důkazních informací, které slouží jako východisko pro výrok auditora, přistupuje auditor *skepticky a používá profesionální úsudek*.

Důkazní informace umožňující učinit auditorovi přiměřené závěry, na nichž bude založen výrok auditora, se získávají pomocí následujících postupů:

- **postupy vyhodnocení rizik**
- další auditorské postupy, k nimž patří:
 - **testy kontrol**, pokud je vyžadují mezinárodní auditorské standardy nebo pokud se auditor rozhodl pro jejich provedení
 - **testy věcné správnosti**, zahrnující *testy detailních údajů a analytické testy věcné správnosti*.

Auditorské postupy popsané v tabulce níže lze použít jako postupy vyhodnocení rizik, testy kontrol nebo testy věcné správnosti v závislosti na kontextu, v němž je auditor používá:

Inspekce	prozkoumání záznamů nebo dokladů, interních i externích, uchovávaných v papírové nebo elektronické podobě nebo na jiných médiích, nebo fyzické prozkoumání určitého majetku
Pozorování	sledování procesu nebo postupu, který provádí někdo jiný, např. auditorovo pozorování fyzické inventury zásob prováděné pracovníky účetní jednotky nebo výkonu kontrolních činností
Dotazování	získávání finančních i nefinančních informací od dobře informovaných osob v rámci účetní jednotky i mimo ni; může být v rozmezí od formálních písemných dotazů až po neformální ústní dotazy, nedílnou součástí procesu dotazování je vyhodnocení odpovědí na dotazy
Externí confirmace	představuje důkazní informace získané auditorem jako přímá písemná odpověď auditorovi od třetí strany (potvrzující strany) v papírové nebo elektronické podobě nebo na jiném médiu
Přepočet	kontrola matematické správnosti záznamů nebo dokladů
Opakované provedení	znamená, že auditor nezávisle provede postupy nebo kontroly, které původně provedla účetní jednotka v rámci svého vnitřního kontrolního systému
Analytické postupy	vyhodnocení finančních informací na základě analýzy možných vztahů mezi finančními a nefinančními údaji; rovněž mohou zahrnovat šetření zjištěných výkyvů a vztahů, které nejsou konzistentní s jinými relevantními informacemi nebo se významně odlišují od předpokládaných částek

Zdroj: autorka dle ISA 500 *Důkazní informace*

Pro nastínění auditorských postupů se v dalším textu vychází z příslušných auditorských standardů, a dále pak zejména z *Příručky pro provádění auditu u podnikatelů*³⁶, která byla pro Komoru auditorů ČR připravena společností Deloitte s.r.o. s cílem poskytnout bližší vodítka auditorům pro výkon jejich profese.

³⁶ *Příručka pro provádění auditu u podnikatelů*. Praha: Komora auditorů České republiky, 2006. 505 s. ISBN 80-86679-07-1.

Auditorské postupy lze rozdělit na následující fáze:

1.	Činnosti před uzavřením smlouvy
2.	Předběžné plánovací postupy
3.	Vytvoření plánu auditu
4.	Provedení plánu auditu
5.	Závěr a vydání zprávy

Fáze 1 - Činnosti před uzavřením smlouvy

Tato fáze zahrnuje:

- posouzení rizika zakázky a reakce na něj
- stanovení podmínek zakázky.

Posouzení rizika zakázky

Posouzení celkového rizika zakázky ve vztahu k danému auditu spočívá v kombinaci klientského rizika a auditorského rizika:

- *klientské riziko* představuje riziko, že auditor bude vystaven nepříznivým důsledkům svého vztahu s klientem (např. nepříznivá publicita či soudní spor)
- *auditorské riziko* představuje riziko, že účetní závěrka může obsahovat závažné nesprávnosti nebo může být uživateli nesprávně pochopena.

Auditor se zaměřuje na faktory, které jednotlivě nebo společně vedou k tomu, že riziko je označeno jako vyšší než obvyklé.

Posouzení rizikových faktorů ovlivní auditorovo rozhodnutí o přijetí nového klienta nebo o pokračování ve spolupráci se současným klientem, mohou mít také vliv na posouzení rizika spojeného s auditem. Dle *Příručky pro provádění auditu u podnikatelů* jde o následující **rizikové faktory**:

- charakteristika a důvěryhodnost vedení společnosti a jeho odpovědnost za správné sestavení účetních výkazů
např. vedení se podílí na pochybných činnostech, často mění banky, právní zástupce nebo auditory; vedení je ochotno přijmout neobvykle vysoká rizika; vedení je ovládáno jedinou silnou osobností; ve vedení v nedávné době došlo k závažným a neočekávaným změnám; vedení nemá odborné zkušenosti; klient užívá sporné účetní metody; vedení má tendenci interpretovat účetní standardy agresivně; existují operace, které nejsou z ekonomického hlediska opodstatněné; existuje značný počet transakcí s propojenými osobami; je kladen přílišný důraz na dosahování plánovaných výsledků
- organizace a struktura vedení a vnitřní kontrolní proces
např. organizační struktura je příliš složitá; klient prošel obdobím rychlého růstu; existuje vysoký počet decentralizovaných provozních jednotek; decentralizované činnosti nejsou dostatečně řízeny a kontrolovány
- povaha podnikatelské činnosti
např. klient užívá složitou nebo inovační techniku financování; klient působí v nestálém odvětví nebo trhu; klient činí závažné účetní odhady, které jsou vysoce subjektivní, složité nebo nejisté; klient podniká v odvětví, které bývá často spojeno s pochybnými či nezákonnými činnostmi
- podnikatelské prostředí a schopnost společnosti pokračovat ve svých aktivitách
např. klient emituje obchodovatelné cenné papíry nebo má širokou veřejnou odpovědnost; účetní závěrce bude přikládána neobvyklá významnost; některé skutečnosti naznačují zhoršující se vztahy se státními institucemi; klient je citlivý na změny v

- ekonomice nebo v odvětví; nedostatek provozního kapitálu nebo úvěrových limitů; značný dluh z neobvyklých zdrojů např. od propojených osob nebo vzniklý za neobvyklých podmínek; vážné problémy v oblasti cash-flow; ztráta nebo možná ztráta velkého klienta; existence závazků neuvedených v rozvaze nebo podmíněných závazků*
- povaha auditorské zakázky
např. specifická odvětví; vedení neposkytlo informace o důležitých nebo neobvyklých transakcích; jde o první auditorskou zakázku; rozhodnutí klienta změnit auditora bylo spojeno s neobvyklými nebo spornými okolnostmi
 - finanční výsledky
např. existuje potřeba podpořit cenu akcií společnosti; značná část odměn pro vedení závisí na výsledku hospodaření; vlastníci nebo vedení se snaží o dosažení nízkého zdanitelného příjmu; výsledky hospodaření klienta prudce klesají
 - obchodní transakce a vztahy
např. klient se účastní specifických, velice komplikovaných a závažných transakcí; existují významné transakce s propojenými osobami; existují závažné nepeněžní operace; existuje výrazný nárůst pohledávek nebo závazků
 - znalosti a zkušenosti auditora a dodržování auditorských standardů
např. existují skutečnosti, na jejichž základě by třetí strany mohly vyslovit pochybnosti o nezávislosti auditora; existují skutečnosti, na jejichž základě by se auditor mohl dostat do podezření z konfliktu zájmů; auditor nebude schopen vydat výrok bez výhrad z důvodu omezení rozsahu jeho činnosti nebo v důsledku problémů souvisejících se schopností klienta pokračovat ve svých aktivitách
 - pravděpodobnost záměrného uvádění nepravdivých údajů
např. vedení má snahu omezit přístup auditora k pracovníkům a informacím; podpůrná dokumentace o platbách je nedostatečná; nedá se snadno určit osoba, která řídí účetní jednotku; společnost má vysokou fluktuaci vedoucích pracovníků, zvláště ve finanční sféře.

Auditorská zakázka může být přijata okamžitě, pokud je riziko zakázky označeno za obvyklé. Přijme-li auditor zakázku, jejíž rizikovost byla označena za vyšší než obvyklou, pak nejdůležitější auditorovou reakcí na zvýšené riziko zakázky je zvýšení profesní skepse všech jeho pracovníků podílejících se na auditu. Dále bývá běžné zapojení pracovníků se zkušenostmi v příslušném odvětví, zapojení pracovníků s větší zkušeností, získání odborných zkušeností ze strany specialistů auditora nebo od externích poradců, zvýšení zapojení vedoucích pracovníků klienta podílejících se na auditu a snížení míry, do jaké se auditor spoléhá na vnitřní kontroly.

Stanovení podmínek zakázky

V zájmu klienta i auditora se uzavírá písemná dohoda o cílech a rozsahu auditorské zakázky a rozsahu odpovědnosti. Cílem auditu je vyslovení názoru na účetní závěrku v podobě výroku auditora. Případný závazek k poskytování doplňujících služeb nesmí ohrozit nezávislost auditora.

Fáze 2 - Předběžné plánovací postupy

Tato fáze zahrnuje:

- strategie auditu
- výběr auditního týmu
- porozumění činnosti a oblasti podnikání klienta
- porozumění vnitřním kontrolám
- porozumění účetnímu systému

- provádění předběžných analytických postupů
- stanovení plánovací hladiny významnosti.

Strategie auditu

Strategie auditu se stanovuje před sestavením podrobného plánu auditu. Výsledkem je identifikace finančních a lidských zdrojů pro zakázku a tvorba představy o časovém průběhu zakázky.

Výběr auditního týmu

Auditor zajistí, aby byl k dispozici dostatečný počet kvalifikovaných pracovníků, někdy může být též nezbytné zahrnout do auditního týmu experty se speciálními znalostmi v daném odvětví, ve zpracování dat, daňové problematice a v dalších oblastech, případně nutnost konzultace s odborníky s příslušnými odbornými znalostmi.

Porozumění činnosti a oblasti podnikání klienta

Cílem je rozpoznání a porozumění událostí, operací a postupů, které mohou mít významný vliv na průběh zakázky a na účetní závěrku. Mezi *vnitřní faktory* ovlivňující činnosti klienta a účetní závěrku patří vlastnická struktura, struktura vedení, propojené osoby, obchodní cíle, předmět činnosti, financování, personální politika, účetní metody a další. Mezi *vnější faktory* patří otázky týkající se příslušného odvětví, obecné obchodní prostředí a příslušné právní normy.

Porozumění vnitřním kontrolám

Vnitřní kontrola je proces navržený a realizovaný vedením společnosti s cílem získání přiměřené jistoty v oblasti spolehlivosti finančního výkaznictví, efektivní činnosti a dodržování zákonných předpisů. Mezi konkrétní kontrolní činnosti patří například činnosti, které se týkají oblastí *schvalování, posuzování výkonnosti, zpracování informací, fyzické inventury, oddělení pravomocí*. Předmětem zájmu auditora je především filosofie vedení a styl řízení účetní jednotky, organizační struktura účetní jednotky, způsob určování pravomocí a odpovědnosti, kontrolní systém příp. vnitřní audit a účetní a informační systém. Auditor musí porozumět struktuře a implementaci vnitřních kontrol relevantních pro audit, rozsah porozumění musí být dostatečný tak, aby bylo možno identifikovat rizika výskytu významné nesprávnosti z důvodu chyby nebo podvodu a navrhnout další auditorské postupy.

Porozumění účetnímu systému

Účetní systém zahrnuje účetní záznamy a postupy, dokumentaci, zpracování, shrnutí a vykazování operací k zajištění odpovědnosti za aktiva, závazky a vlastní kapitál. Auditor z důvodu porozumění účetnímu systému především identifikuje a dokumentuje *hardwarové a softwarové vybavení, organizační strukturu a přidělování práv a odpovědností a významné transakční cykly* např. účtování zásob, zpracování pohledávek a plateb, účtování majetku a odpisů, zpracování a zúčtování mezd, zpracování objednávek, expedice a fakturace, dále navrhne předběžný závěr o spolehlivosti účetního systému.

Provádění předběžných analytických postupů

Cílem je *identifikace neobvyklých nebo neočekávaných účetních zůstatků a jejich vzájemné vztahy*, které mohou naznačovat existenci významné nesprávnosti. Postupem, který se nejčastěji používá pro provádění předběžných analytických postupů, je *analýza poměrových ukazatelů a analýza trendů* (např. ukazatele likvidity, aktivity, ziskovosti, zadluženosti, produktivity a ocenění) včetně zkoumání výkyvů a vztahů, které nejsou konzistentní s ostatními relevantními informacemi nebo které se odchyľují od předpokládaných hodnot. Auditor se zaměřuje zejména na *identifikaci neočekávaných změn nebo nepřítomnost*

očekávaných změn (např. zůstatek na účtu pohledávek se výrazně zvýšil, ale u tržeb nedošlo k odpovídajícímu nárůstu) a *klíčové nefinanční vazby* (např. výrobní kapacita ve vztahu k zaúčtovaným tržbám a změnám stavu zásob; technická omezení ve skladování zásob ve vztahu k zůstatku na účtu zásob), což může naznačovat riziko významné nesprávnosti.

Předběžné analytické postupy lze provést použitím informací na úrovni ročních účetních výkazů z běžného a minulého účetního období nebo účetních informací za každé čtvrtletí či měsíc běžného roku. Odhalí-li předběžné analytické postupy existenci neočekávaných skutečností, které nejsou v souladu s auditorovými informacemi o daném oboru podnikání a jejich důvody nemohou být vedením dostatečně vysvětleny nebo doloženy odpovídajícími důkazními informacemi, měl by auditor identifikovat účetní zůstatky a potenciální nesprávnosti, které mohou být ovlivněny.

Stanovení plánovací hladiny významnosti

Pro účely auditu stanoví auditor **plánovací hladinu významnosti** s cílem odhadnout hladinu nesprávností, které lze v účetní závěrce tolerovat. Podle standardu *ISA 320 Významnost (materialita) při plánování a provádění auditu* lze **významnost** vysvětlit takto:

Nesprávnosti včetně opomenutí jsou považovány za významné (materiální), jestliže je možné přiměřeně očekávat, že jednotlivě nebo v součtu ovlivní ekonomická rozhodnutí uživatelů přijatá na základě účetní závěrky.

Úsudky o záležitostech, které jsou významné (materiální) pro uživatele účetní závěrky, jsou založeny na *zvážení potřeb běžných finančních informací ze strany uživatelů jako skupiny*. Určení významnosti (materiality) auditorem je záležitostí *odborného úsudku*.

Pro určení významnosti pro účetní závěrku jako celek se často používá **procento aplikované na vybranou veličinu**. Příklady veličin, které mohou být vhodné při výběru přiměřené základny:

- položky vykazované ve výkazu zisků a ztrát, jako je *zisk před zdaněním, celkové výnosy, marže a celkové náklady*
- *celkový vlastní kapitál* nebo hodnotu *čistých aktiv*.

Například pro podnikatelskou účetní jednotku ve výrobním odvětví může auditor považovat za vhodné použít *pět procent zisku před zdaněním z pokračujících činností* a naproti tomu pro neziskovou účetní jednotku může auditor považovat za vhodné použít *jedno procento celkových výnosů nebo celkových nákladů*. Vzhledem k okolnostem však může být považováno za vhodné vyšší nebo nižší procento. Při auditu účetní jednotky veřejného sektoru mohou být vhodnými veličinami pro účely programu *celkové náklady nebo čisté náklady* (náklady minus výnosy nebo výdaje minus příjmy). Byla-li účetní jednotce veřejného sektoru svěřena do správy veřejná aktiva, pak mohou být vhodnou veličinou *aktiva*.

Jako metoda stanovení přiměřené základny je v *Příručce pro provádění auditu u podnikatelů* uvedena **identifikace kritického komponentu účetní závěrky**. Kritický komponent je takový údaj v účetní závěrce, u kterého se auditor domnívá, že se na něj přiměřeně informovaná osoba spoléhající se na účetní závěrku pravděpodobně zaměří při zvážení charakteru účetní jednotky. Doporučení pro plánovací hladinu významnosti „za normálních okolností“ je následující:

- 0,5 až 1,5 % celkových aktiv
- 5 až 10 % zisku před zdaněním z běžné činnosti společnosti
- 0,5 až 1,5 % tržeb

Fáze 3 - Vytvoření plánu auditu

Tato fáze zahrnuje:

- posouzení rizika na úrovni účetních zůstatků a potenciálních nesprávností
- plánování auditorského postupu
- plán testů vnitřních kontrol
- plán testů věcné správnosti
- shrnutí a projednání plánu auditu.

Posouzení rizika na úrovni účetních zůstatků a potenciálních nesprávností

Auditor je povinen identifikovat a vyhodnotit *rizika významné (materiální) nesprávnosti* na úrovni **účetní závěrky** nebo **tvrzení** u skupin transakcí, zůstatků účtů a zveřejněných údajů, což bude východiskem pro navržení a provedení dalších auditorských postupů.

Tvrzení používaná auditorem při posouzení možnosti výskytu různých druhů nesprávností lze rozdělit do následujících tří kategorií a mají níže uvedené formy:

Tvrzení týkající se skupin transakcí a událostí v auditovaném období	
Výskyt	transakce a události, které byly zaznamenány, se skutečně vyskytly a týkají se dané účetní jednotky
Úplnost	veškeré transakce a události, které měly být zaznamenány, skutečně byly zaznamenány
Správnost	částky a ostatní údaje týkající se zaznamenaných transakcí a událostí byly správně zaznamenány
Správné období	transakce a události byly zaznamenány ve správném účetním období
Klasifikace	transakce a události byly zaznamenány na správných účtech
Tvrzení týkající se zůstatků účtů na konci období	
Existence	aktiva, závazky a podíly na vlastním kapitálu skutečně existují
Práva a povinnosti	účetní jednotka drží nebo kontroluje práva k aktivům a závazky představují povinnosti této účetní jednotky
Úplnost	veškerá aktiva, závazky a podíly na vlastním kapitálu, které měly být zaznamenány, byly skutečně zaznamenány
Ocenění a alokace	aktiva, závazky a podíly na vlastním kapitálu jsou vykázány v účetní závěrce ve správné výši a veškeré případné úpravy ocenění nebo alokace jsou správně zaznamenány
Tvrzení týkající se způsobu prezentace a zveřejnění	
Výskyt a práva a povinnosti	zveřejněné události, transakce a ostatní záležitosti se vyskytly a týkají se účetní jednotky
Úplnost	veškeré informace, které měly být zveřejněny v účetní závěrce, byly zveřejněny
Klasifikace a srozumitelnost	finanční informace jsou řádně prezentovány a popsány a zveřejněné údaje jsou srozumitelně vyjádřeny
Správnost a ocenění	finanční a ostatní informace jsou řádně zveřejněny a ve správné výši

Zdroj: autorka dle ISA 315 Identifikace a vyhodnocení rizik významné (materiální) nesprávnosti na základě znalosti účetní jednotky a jejího prostředí

Tvrzení lze požit tak, jak jsou výše popsána, nebo je lze vyjádřit jiným způsobem, pokud obsáhne všechny výše uvedené aspekty.

Auditorské riziko je riziko, že auditor vydá k účetní závěrce, která je významně (materiálně) zkreslená, *nesprávný výrok*. Auditorské riziko je funkcí rizika významné (materiální) nesprávnosti a zjišťovacího rizika. Tento výraz se týká procesu auditu, což znamená, že neodráží žádná podnikatelská rizika auditora, jako jsou ztráty způsobené soudními spory, negativní publicitou nebo jinými událostmi souvisejícími s auditem účetních závěrek klientů.

Riziko významné (materiální) nesprávnosti je riziko, že již před zahájením auditu je účetní závěrka významně (materiálně) zkreslená, skutečnou úroveň tohoto rizika auditor nemůže ovlivnit. Rozlišují se dva druhy rizika významné (materiální) nesprávnosti:

- **přirozené riziko**, což je náchylnost určitého tvrzení týkajícího se skupiny transakcí, zůstatku účtu nebo zveřejněného údaje k nesprávnosti, která by při nezohlednění souvisejících kontrol mohla být buď sama o sobě, nebo spolu s jinými nesprávnostmi významná; vyšší přirozené riziko je např. u složitých výpočtů nebo účtů zahrnujících částky odvozené z účetních odhadů s velkou mírou nejistoty
- **kontrolní riziko**, což je riziko, že vnitřní kontrolní systém účetní jednotky včas nezabrání nesprávnosti (resp. včas neodhalí a neopraví), která by se mohla vyskytnout u tvrzení týkajícího se skupiny transakcí, zůstatku účtu nebo zveřejněného údaje a která by mohla být buď sama o sobě, nebo spolu s jinými nesprávnostmi významná.

Zjišťovací riziko je pak riziko, že postupy, které auditor provede s cílem snížit auditorské riziko na přijatelnou úroveň, *neodhalí existující nesprávnost, jež by mohla být významná (materiální), ať už jednotlivě, nebo v souhrnu s jinými nesprávnostmi*.

Plánování auditorského postupu

Audit by měl být naplánován tak, aby auditor efektivním způsobem získal přiměřené ujištění, že žádná potenciální chyba, a to samostatně nebo ve spojení s ostatními, nezpůsobila výrazné zkreslení účetní závěrky.

Plán testů vnitřních kontrol

Auditor navrhne testy vnitřních kontrol tak, aby získal dostatečné a vhodné důkazní informace o tom, že tyto kontroly efektivně fungovaly během celého období, po které na ně auditor spoléhá.

Plán testů věcné správnosti

Testy věcné správnosti jsou prováděny s cílem určení významné nesprávnosti týkající se tvrzení, které se mohly vyskytnout a které nebyly zjištěny a opraveny vnitřními kontrolami klienta.

Shrnutí a projednání plánu auditu

Do shrnutí plánování auditu je zahrnut celkový rozsah, časový průběh a provedení auditu. Plán by měl být projednán se všemi členy auditorského týmu.

Fáze 4 - Provedení plánu auditu

Tato fáze zahrnuje:

- provádění testů spolehlivosti vnitřních kontrol
- provádění analytických testů věcné správnosti
- provádění detailních testů

- vyhodnocení výsledků testů věcné správnosti
- posouzení účetní závěrky.

Provádění testů spolehlivosti vnitřních kontrol

Testy spolehlivosti vnitřních kontrol (testy kontrol) jsou auditorské postupy navržené k *posouzení provozní účinnosti kontrol* při prevenci nebo odhalování a opravách významných nesprávností na úrovni tvrzení. Auditor navrhne a provede testy spolehlivosti v případě, že:

- předpokládá, že interní kontroly dané účetní jednotky fungují efektivně (tzn. auditor se hodlá spoléhat na účinnost interních kontrol)
- testy věcné správnosti samy o sobě neposkytují o tvrzeních dostatečné a vhodné důkazní informace (např. veškerá dokumentace je vytvářena a vedena výhradně prostřednictvím informačního systému).

Cílem těchto testů je získání dostatečných a vhodných důkazních informací o tom, že příslušné interní kontroly účetní jednotky efektivně fungují, a to jak byly tyto kontroly používány během účetního období, jak konzistentně byly uplatňovány a kým a jakými prostředky byly uplatňovány. Čím více se auditor spoléhá na účinnost kontrol, tím přesvědčivější důkazní informace musí získat. Testy spolehlivosti se obvykle skládají z *ověřovacího šetření – dotazování, pozorování, kontroly dokladů a opětovného provedení kontrolních postupů*. V závislosti na existenci spolehlivých vnitřních kontrol lze omezit rozsah testů věcné správnosti a naopak.

Testy věcné správnosti jsou auditorské postupy navržené k odhalení významných *nesprávností na úrovni tvrzení* a zahrnují:

- **analytické testy věcné správnosti**
- **testy detailních údajů.**

Provádění analytických testů věcné správnosti

Analytické testy věcné správnosti spočívají v porovnání zaúčtovaných částek s nezávisle vytvořenými očekávanými hodnotami s cílem ověřit, že zaúčtované částky nejsou významně nesprávné. Postup při navrhování a provádění analytických testů obsahuje následující prvky:

- identifikace účetních zůstatků a potenciálních chyb, které budou testovány
- stanovení očekávaných hodnot
- určení mezní hodnoty
- identifikace významných rozdílů pro následné prověření
- prověření rozdílů
- vyhodnocení výsledků.

Analytické postupy jsou obecně vhodnější pro velké objemy transakcí, které jsou po určitou dobu předvídatelné.

Při *identifikaci účetních zůstatků a potenciálních chyb* je třeba určit údaje, které přijatelným způsobem souvisí se zaúčtovanými částkami. Doporučuje se zvážit použití rozpočtu klienta a výsledků jednání a pracovníky odpovědnými za jeho přípravu. Mezi údaje s přijatelnou souvislostí patří např. u mzdových nákladů počet zaměstnanců a jejich mzdové tarify; výše tržeb a sazba provize u obchodních zástupců; výše nákladů na prodané zboží a výše tržeb. Obecně platí, že čím vyšší částka je testována, tím složitější je stanovit dostatečně přesné očekávané hodnoty. Z tohoto důvodu je vhodná *segregace na podskupiny*, pro které bude samostatně vytvořena očekávaná hodnota např. rozdělení výnosů a nákladů na měsíční nebo týdenní částky, rozdělení dle typů produkce, za jednotlivé provozy; segregace mzdových nákladů podle pracovního zařazení nebo podle typů mezd. Po *stanovení očekávaných hodnot* by je měl auditor srovnat se zaúčtovanými účetními zůstatky, které jsou testovány.

Určená **mezní hodnota** představuje maximální rozdíl mezi očekávanou hodnotou a zaučtovanou částkou, který je možno tolerovat bez vysvětlení a je základním kritériem pro výběr rozdílů pro další prošetření. Mezní hodnota není mírou skutečné nesprávnosti účetního zůstatku, ale spíše *přijatelnou výší nejistoty vzhledem k možné potenciální chybě*.

Rozdíly větší než mezní hodnota vyžadují dodatečné prověření, neboť naznačují možnost existence významných nesprávností. Cílem je získat a prověřit přijatelná vysvětlení.

Vyhodnocení výsledků znamená určení, zda bylo dosaženo požadované míry ujištění týkající se účetních zůstatků. Jako *známé nesprávnosti* se označují rozdíly, u kterých byly získány přímé důkazní informace a lze je kvantifikovat. Rozdíly identifikované při prověřování, které nelze dostatečně vysvětlit nebo nelze prověřit či kvantifikovat získaná vysvětlení, se označují jako *pravděpodobné nesprávnosti*. Znamé a pravděpodobné nesprávnosti určené při analytických postupech jsou kumulovány s dalšími známými a pravděpodobnými nesprávnostmi a je posouzen jejich vliv na účetní závěrku. Rozhodne-li se auditor nespolehat se na analytické testy věcné správnosti u celého nebo části souboru, měly by být u tohoto souboru provedeny další testy věcné správnosti za účelem dosažení vyšší míry ujištění.

Provádění detailních testů

Lze rozlišit tři typy detailních testů věcné správnosti:

- test všech položek
- test určitých položek
- test vzorku.

Test všech položek v souboru představuje prověření pro všechny položky tvořící celý soubor. Použití těchto testů je vhodné pro významné soubory tvořené jednou nebo několika málo položkami např. dlouhodobý finanční majetek, navýšení základního kapitálu.

Test určitých položek představuje výběr a prověření takových položek souboru, které mají určité charakteristiky např. položky přesahující určitou částku; výběr všech pohledávek po lhůtě splatnosti; položky podezřelé, neobvyklé, zvláště rizikové nebo u kterých se v minulosti vyskytly chyby. Zjištěné skutečnosti však nelze vztahovat na zbývající položky souboru, neboť ty nemusí mít shodné charakteristiky.

Test vzorku se provádí s cílem vyhodnotit charakteristiky celého souboru na základě charakteristik vybraného vzorku, pro který byly prověřeny důkazní informace. Představuje použití auditorských postupů u méně než 100 % položek transakcí nebo zůstatku účtu. Metoda výběru reprezentativního vzorku může být statistická (např. náhodný výběr, systematický výběr, kumulativní výběr) nebo nestatistická (např. shlukový výběr, stratifikovaný výběr, výběr pomocí úsudku).

Pokud je identifikováno specifické riziko týkající se určitého typu položek v rámci souboru, které se nevztahuje k ostatním položkám tohoto souboru, lze zvážit možnost *disagregace* (rozčlenění) souboru na několik menších souborů a provedení oddělených detailních testů pro každý z nich např. rozdělení pohledávek do dvou souborů – pohledávky za propojenými osobami s provedením testu určitých položek; a ostatní pohledávky s provedením testu vzorku.

Pokud jsou zjištěny při detailních testech nesprávnosti, měly by být považovány za *známé nesprávnosti*. Pokud byly tyto nesprávnosti zjištěny pomocí reprezentativního výběru vzorků, měly by být promítnuty do zbytku souboru, který nebyl testován. Tyto promítnuté

nesprávnosti by měly být považovány za *pravděpodobné nesprávnosti*. Chyba projektovaná na celý soubor se pak porovná s přípustnou chybou dle auditora odhadu významnosti.

Vyhodnocení výsledků testů věcné správnosti

V závislosti na povaze a částkách známých a pravděpodobných nesprávností je nutno posoudit, zda:

- rozsah auditu byl dostatečný k tomu, aby auditorovi umožnil učinit přiměřené závěry, na kterých může založit svůj výrok
- účetní závěrka není významným způsobem zkreslena.

Pokud auditor dospěje k závěru, že rozsah auditu nebyl dostatečný, měl by vykonat dodatečné postupy. Pokud dospěje k závěru, že účetní výkazy jsou významně zkresleny, měl by po klientovi vyžadovat opravu všech nesprávností, které mají jednotlivě nebo ve svém souhrnu významný vliv na účetní závěrku.

Posouzení účetní závěrky

Většina postupů při provádění auditu je zaměřena na specifické operace a účetní zůstatky a s nimi související potenciální rizika. Účelem kontroly účetních výkazů v závěru těchto postupů je zaměření na kontrolu účetní závěrky jako celku. Předmětem posouzení by mělo být:

- zda odpovídá účetní závěrka jako celek auditorově znalosti daného oboru podnikání, jeho informacím o jednotlivých účetních zůstatcích a jejich vzájemných vztazích a jeho důkazním informacím
- zda jsou použité účetní postupy vhodné a řádně popsány v příloze k účetní závěrce, stejně jako všechny změny těchto postupů
- zda jsou účetní zůstatky a související údaje v příloze prezentovány v účetní závěrce v souladu s účetními předpisy

Fáze 5 - Závěr a vydání zprávy

Tato fáze zahrnuje:

- posouzení následných událostí
- získání prohlášení vedení společnosti
- příprava shrnutí závěru auditu
- vydání zprávy auditora.

Posouzení následných událostí

Odpovědnost auditora týkající se událostí a transakcí, které nastanou po datu vydání zprávy auditora, upravuje *ISA 560 Události po datu účetní závěrky*. Tento standard rozlišuje:

- *události vyskytující se mezi datem účetní závěrky a datem zprávy auditora*
Těmito událostmi mohou být například nové závazky, půjčky, záruky, prodeje nebo nákupy majetku, fúze, likvidace, zničení majetku živelnou událostí, neobvyklé účetní úpravy atd. Auditor je povinen provést takové postupy, aby získal dostatečné a vhodné důkazní informace o tom, že byly zjištěny všechny události, které nastaly mezi datem účetní závěrky a datem zprávy auditora, které vyžadují úpravu účetní závěrky nebo zveřejnění údajů v účetní závěrce. V rámci prováděných auditorských postupů auditor tyto události identifikuje a posoudí správnost zaúčtování a odpovídajícího zveřejnění v účetní závěrce např. dodatečnou poznámkou v příloze k účetní závěrce.
- *skutečnosti, s nimiž je auditor seznámen po datu zprávy auditora, ale před datem zveřejnění účetní závěrky*

V tomto období není auditor povinen provádět žádné auditorské postupy. Nicméně, zjistí-li po datu zprávy auditora, ale před datem zveřejnění účetní závěrky skutečnosti, které by

byly vyžadovaly úpravu zprávy auditora, kdyby o nich věděl, auditor je povinen projednat tyto záležitosti s vedením účetní jednotky a případně vydat novou zprávu auditora k upravené účetní závěrce.

- *skutečnosti, s nimiž je auditor seznámen po datu zveřejnění účetní závěrky*
Po zveřejnění účetní závěrky není auditor povinen provádět žádné auditorské postupy týkající se účetní závěrky. Jestliže se však auditor dozví o skutečnosti, která existovala k datu zprávy auditora a která, pokud by mu v té době byla známa, by byla mohla vést k vydání modifikované zprávy, je povinen projednat záležitost s vedením účetní jednotky a upravit zprávu auditora nebo vydat novou zprávu auditora, případně je povinen podniknout vhodné kroky, aby se pokusil zabránit tomu, že třetí strany budou spoléhat na zprávu auditora.

Získání prohlášení vedení společnosti

Auditor by měl získat písemné *prohlášení vedení společnosti*, kterým vedení společnosti uznává svou odpovědnost za účetní závěrku. Obsahem prohlášení jsou informace:

- o záležitostech, které jsou významné pro účetní závěrku, pokud nelze předpokládat, že by existovaly jiné dostatečné a vhodné důkazní informace
- o úplnosti informací o propojených osobách a přiměřenosti informací o propojených osobách uvedených v příloze k účetní závěrce
- že všechny skutečné nebo možné rozpory se zákony a předpisy, jejichž dopad by měl být uvážen při přípravě účetní závěrky, byly řádně vykázány v účetní závěrce.

Příprava shrnutí závěru auditu

Shrnutí závěrů auditu dokumentuje auditorova hlavní zjištění a závěry o skutečnostech týkajících se auditu, účetnictví a přípravy zprávy.

Vydání zprávy auditora

Auditor vydá výrok k účetní závěrce s výjimkou případů, kdy se vyskytlo takové omezení rozsahu jeho práce, že není schopen získat dostatečné důkazní informace. Zpráva by měla být připravena ve shodě s profesními standardy. Náležitosti *zprávy auditora* jsou uvedeny v předchozí kapitole. *Zprávu auditora projedná auditor se statutárním orgánem auditované účetní jednotky. Případné připomínky tohoto orgánu ke zprávě auditora je auditor povinen písemně vypořádat.*

Dopis vedení společnosti může auditor předložit vedení nebo statutárnímu orgánu účetní jednotky, pokud to uzná za vhodné. Tento dopis nenahrazuje zprávu auditora a obsahem bývá upozornění na významné nedostatky v účetním a vnitřním kontrolním systému, které auditor zjistil při provádění auditu.

O průběhu povinného auditu je veden **spis auditora, což jsou** pracovní materiály, které představují základní dokumentaci vykonané práce a závěrů dosažených v průběhu auditu. Smyslem spisu je vytvoření dostatečných podkladů pro vydaný výrok, zabránění neefektivnostem a duplicitám a prokázání provedení auditorských prací. Povinnost uchovat spis je nejméně 10 let ode dne vyhotovení zprávy auditora. Právo nahlížet do spisu mají auditor skupiny, dozorčí a kárná komise Komory, členové Prezidia a jimi pověřené osoby, pro účely kontroly kvality, soud a orgány činné v trestním řízení, týká-li se trestní řízení statutárního auditora.

Shrnutí kapitoly

Cílem auditu účetní závěrky je vyjádření názoru auditora k tomu, zda je účetní závěrka ve všech významných ohledech sestavena v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví. Při formulování výroku k účetní závěrce auditor posoudí, zda na základě důkazních informací, jež získal, existuje přiměřená jistota, že účetní závěrka jako celek neobsahuje významné nesprávnosti. Nesprávnosti včetně opomenutí jsou považovány za významné (materiální), jestliže je možné přiměřeně očekávat, že jednotlivě nebo v součtu ovlivní ekonomická rozhodnutí uživatelů přijatá na základě účetní závěrky. Výrok auditora může být bez výhrad nebo modifikovaný výrok - s výhradou, záporný výrok a odmítnutí výroku. Cílem auditorských postupů je získání důkazních informací, na základě kterých auditor dospěje k přiměřeným závěrům pro vyjádření výroku. Požadavky na důkazní informace jsou dostatečnost, vhodnost a spolehlivost. Auditorské riziko je riziko, že auditor vydá k účetní závěrce, která je významně (materiálně) zkreslená, nesprávný výrok. V rámci auditorských postupů se provádí testy spolehlivosti vnitřních kontrol a testy věcné správnosti, které zahrnují analytické testy věcné správnosti a testy detailních údajů (test všech položek, určitých položek a vzorku). Základní dokumentaci vykonané práce a dosažených závěrů obsahuje spis auditora.

Kontrolní otázky

1. Popište jednotlivé náležitosti zprávy auditora k účetní závěrce.
2. Uveďte druhy výroku auditora a skutečnosti vedoucí k modifikaci výroku.
3. Kdy je vhodné použití odstavce obsahující zdůraznění skutečnosti a použití odstavce obsahující jiné skutečnosti ve zprávě auditora.
4. Uveďte požadavky na ověření výroční zprávy a zprávy o vztazích mezi propojenými osobami.
5. Popište požadavky na důkazní informace a vysvětlete, co se rozumí principem přiměřené jistoty.
6. Vysvětlete jednotlivé fáze auditorských postupů.
7. Vymezte rizikové faktory ovlivňující auditorovo rozhodnutí o přijetí nového klienta nebo o pokračování ve spolupráci se současným klientem.
8. Vysvětlete význam hladiny významnosti.
9. Uveďte tvrzení používaná auditorem při posouzení možnosti výskytu nesprávností.
10. Vysvětlete pojmy auditorské riziko, riziko významné (materiální) nesprávnosti, přirozené riziko, kontrolní riziko a zjišťovací riziko.
11. Vysvětlete účel a rozdíl mezi testy spolehlivosti vnitřních kontrol (testy kontrol) a testy věcné správnosti a uveďte na příkladech.
12. Vysvětlete na příkladech pojem analytické testy věcné správnosti a testy detailních údajů.
13. Co se rozumí pojmem mezní hodnota.
14. Vysvětlete význam a rozdíl dopisu vedení společnosti a prohlášení vedení společnosti.
15. Uveďte následné události, které mohou mít vliv na výrok auditora.

Základní literatura

- ISA 700 Formulace výroku a zprávy auditora k účetní závěrce
ISA 705 Modifikace výroku ve zprávě nezávislého auditora
ISA 706 Odstavce obsahující zdůraznění skutečnosti a odstavce obsahující jiné skutečnosti ve zprávě nezávislého auditora

vše dostupné na:

Komora auditorů České republiky: Auditorské standardy [online]. 2016 [cit. 2016-9-23].

Dostupné z [www: <http://www.kacr.cz/auditorske-standardy>](http://www.kacr.cz/auditorske-standardy)

Doporučená literatura a zdroje

Časopis AUDITOR. Praha: Komora auditorů ČR. ISSN 1210-9096.

Mezinárodní předpisy v oblasti řízení kvality, auditu, prověrek, ostatních ověřovacích zakázek a souvisejících služeb. Část I. Český překlad z anglického originálu. Praha: Komora auditorů ČR, 2010. 704 s. ISBN 978-80-86679-03-7.

Mezinárodní předpisy v oblasti řízení kvality, auditu, prověrek, ostatních ověřovacích zakázek a souvisejících služeb. Část II. Český překlad z anglického originálu. Praha: Komora auditorů ČR, 2010. 352 s. ISBN 978-80-86679-03-7.

Příručka k uplatňování mezinárodních auditorských standardů při auditu malých a středních účetních jednotek. První díl – Základní koncepty. Český překlad z anglického originálu. Praha: Komora auditorů ČR, 2010. 2. vydání. 236 s. ISBN 978-80-86679-12-9. Dostupné též z [www: <http://www.kacr.cz/prirucka-k-uplatnovani-isa-pri-audit-u-ucetnich-zaverek-malych-a-strednich-podniku >](http://www.kacr.cz/prirucka-k-uplatnovani-isa-pri-audit-u-ucetnich-zaverek-malych-a-strednich-podniku).

Příručka k uplatňování mezinárodních auditorských standardů při auditu malých a středních účetních jednotek. Druhý díl – Praktická část. Český překlad z anglického originálu. Praha: Komora auditorů ČR, 2010. 2. vydání. 320 s. ISBN 978-80-86679-12-9. Dostupné též z [www: <http://www.kacr.cz/prirucka-k-uplatnovani-isa-pri-audit-u-ucetnich-zaverek-malych-a-strednich-podniku >](http://www.kacr.cz/prirucka-k-uplatnovani-isa-pri-audit-u-ucetnich-zaverek-malych-a-strednich-podniku).

Příručka pro provádění auditu. Praha: Komora auditorů České republiky, 2012. 227 s. ISBN 978-80-86679-18-1. Dostupné též z [www: <http://www.kacr.cz/prirucka-pro-provadeni-audit-u>](http://www.kacr.cz/prirucka-pro-provadeni-audit-u).

Příručka pro provádění auditu u podnikatelů. Praha: Komora auditorů České republiky, 2006. 505 s. ISBN 80-86679-07-1.

ISA 315 Identifikace a vyhodnocení rizik významné (materiální) nesprávnosti na základě znalosti účetní jednotky a jejího prostředí

ISA 320 Významnost (materialita) při plánování a provádění auditu

ISA 500 Důkazní informace

ISA 560 Události po datu účetní závěrky

ISA 570 Předpoklad nepřetržitého trvání účetní jednotky

ISA 720 Odpovědnost auditora ve vztahu k ostatním informacím v dokumentech obsahujících auditovanou účetní závěrku

- Aplikační doložka KA ČR Ověřování výroční zprávy ke standardu ISA 720 „Odpovědnost auditora ve vztahu k ostatním informacím v dokumentech obsahujících auditovanou účetní závěrku“

- Aplikační doložka KA ČR Požadavky na zprávu auditora definované zákonem o auditorech ke standardu ISA 700 „Formulace výroku a zprávy auditora k účetní závěrce“

- Auditorický standard č. 56 Ověřování zprávy o vztazích mezi propojenými osobami

vše dostupné na:

Komora auditorů České republiky: Auditorické standardy [online]. 2016 [cit. 2016-9-23].

Dostupné z [www: <http://www.kacr.cz/auditorske-standardy>](http://www.kacr.cz/auditorske-standardy).

13. Přezkoumání hospodaření územních samosprávných celků a finanční audit neziskových organizací

Cíl kapitoly

Cílem kapitoly je získání přehledu o povinnosti ověření účetní závěrky a výroční zprávy auditorem a přehledu o povinnosti zveřejnění účetní závěrky a výroční zprávy vybranými účetními jednotkami, dále také získání přehledu o ověření výkazu zisku a ztráty a způsobu vynaložení dosaženého výsledku hospodaření u soukromých škol, ověření projektů spolufinancovaných z fondů EU a státního rozpočtu a v neposlední řadě i získání informací o přezkoumání hospodaření územních samosprávných celků, dobrovolných svazků obcí, městských částí hlavního města Prahy a Regionálních rad regionů soudružnosti.

13.1 Zákonná povinnost ověření účetní závěrky a výroční zprávy auditorem

Povinnost mít *účetní závěrku a výroční zprávu ověřenou* auditorem ukládá jednotlivým účetním jednotkám zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, a dále zvláštní právní předpisy.

Účetní závěrka je nedílný celek a tvoří ji:

- *rozvaha (balance)*
- *výkaz zisku a ztráty*
- *příloha*, která vysvětluje a doplňuje informace obsažené rozvaze a výkazu zisku a ztráty
- u vybraných účetních jednotek *přehled o peněžních tocích a přehled o změnách vlastního kapitálu*.

Účetní jednotky jsou povinny vést účetnictví tak, aby **účetní závěrka** byla sestavena na jeho základě srozumitelně a podávala **věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky** tak, aby na jejím základě mohla osoba, která tyto informace využívá (uživatel), činit ekonomická rozhodnutí.

Předmětem účetnictví je stav a pohyb majetku a jiných aktiv, závazků včetně dluhů a jiných pasiv, náklady a výnosy a výsledek hospodaření.

Zobrazení je **věrné**, jestliže obsah položek účetní závěrky odpovídá skutečnému stavu, který je přitom zobrazen v souladu s účetními metodami, jejichž použití je účetní jednotce uloženo na základě zákona o účetnictví.

Zobrazení je **poctivé**, když jsou při něm použity účetní metody způsobem, který vede k dosažení věrnosti. Tam, kde účetní jednotka může volit mezi více možnostmi dané účetní metody a zvolená možnost by zastírala skutečný stav, je účetní jednotka povinna zvolit jinou možnost, která skutečnému stavu odpovídá.

Účetní jednotky, které jsou povinny mít účetní závěrku ověřenu auditorem, jsou povinny vyhotovit dle příslušných ustanovení zákona č. 563/91 Sb., o účetnictví **výroční zprávu**, u které je rovněž povinnost ověření auditorem. Účelem výroční zprávy je *uceleně, vyváženě a komplexně informovat o vývoji výkonnosti, činnosti a stávajícím hospodářském postavení účetní jednotky*, a dále obsahuje nejméně finanční a nefinanční informace o:

- skutečnostech, které nastaly až po rozvahovém dni a jsou významné pro naplnění účelu výroční zprávy
- předpokládaném vývoji činnosti účetní jednotky
- aktivitách v oblasti výzkumu a vývoje

- nabytí vlastních akcií nebo vlastních podílů
- aktivitách v oblasti ochrany životního prostředí a pracovněprávních vztazích
- tom, zda účetní jednotka má pobočku nebo jinou část obchodního závodu v zahraničí
- informace požadované podle zvláštních právních předpisů.

Výroční zpráva obsahuje též účetní závěrku a zprávu auditora. Střední, malé a mikro účetní jednotky neuvádějí ve výroční zprávě výše uvedené nefinanční informace.

Na základě požadavků Směrnice Evropského parlamentu a Rady 2006/43/ES ze dne 17. května 2006 o povinném auditu ročních a konsolidovaných účetních závěrek vymezuje zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů tzv. **subjekty veřejného zájmu**, kterými jsou účetní jednotky se sídlem v České republice, které jsou:

- obchodní společností a je emitentem investičních cenných papírů přijatých k obchodování na evropském regulovaném trhu
- bankou podle zákona upravujícího činnost bank
- spořitelním a úvěrním družstvem podle zákona upravujícího činnost spořitelních a úvěrních družstev
- pojišťovnou nebo zajišťovnou podle zákona upravujícího činnost pojišťoven a zajišťoven
- penzijní společností podle zákona upravujícího důchodové spoření nebo doplňkové penzijní spoření
- zdravotní pojišťovnou.

Zákon o účetnictví s účinností od 1. 1. 2016 nově vymezuje následující **kategorie účetních jednotek**:

Mikro účetní jednotka, kterou je ta, která k rozvahovému dni nepřekračuje alespoň dvě z uvedených hraničních hodnot:

- aktiva celkem 9.000.000 Kč
- roční úhrn čistého obratu 18.000.000 Kč
- průměrný počet zaměstnanců v průběhu účetního období 10.

Malá účetní jednotka, kterou je ta, která není mikro účetní jednotkou a k rozvahovému dni nepřekračuje alespoň dvě z uvedených hraničních hodnot:

- aktiva celkem 100.000.000 Kč
- roční úhrn čistého obratu 200.000.000 Kč
- průměrný počet zaměstnanců v průběhu účetního období 50.

Střední účetní jednotka, kterou je ta, která není mikro účetní jednotkou ani malou účetní jednotkou a k rozvahovému dni nepřekračuje alespoň dvě z uvedených hraničních hodnot:

- aktiva celkem 500.000.000 Kč
- roční úhrn čistého obratu 1.000.000.000 Kč
- průměrný počet zaměstnanců v průběhu účetního období 250.

Velká účetní jednotka, kterou je

- ta, která k rozvahovému dni překračuje alespoň dvě hraniční hodnoty, a to aktiva celkem 500.000.000 Kč, roční úhrn čistého obratu 1.000.000.000 Kč a průměrný počet zaměstnanců v průběhu účetního období 250
- subjekt veřejného zájmu
- vybraná účetní jednotka.

Vybranými účetními jednotkami jsou organizační složky státu, státní fondy podle rozpočtových pravidel, územní samosprávné celky, dobrovolné svazky obcí, Regionální rady regionů soudržnosti, příspěvkové organizace a zdravotní pojišťovny.

Řádnou nebo mimořádnou účetní závěrku jsou **povinny mít ověřenou auditorem** účetní jednotky:

- **velké účetní jednotky** s výjimkou vybraných účetních jednotek, které nejsou subjekty veřejného zájmu
- **střední účetní jednotky**
- **malé účetní jednotky**, pokud jsou **akciovými společnostmi nebo svěřenskými fondy** podle občanského zákoníku a k rozvahovému dni účetního období, za nějž se účetní závěrka ověřuje, a účetního období bezprostředně předcházejícího, překročily nebo již dosáhly alespoň jednu z uvedených hodnot:
 - aktiva celkem 40.000.000 Kč,
 - roční úhrn čistého obratu 80.000.000 Kč
 - průměrný počet zaměstnanců v průběhu účetního období 50
- **ostatní malé účetní jednotky**, pokud k rozvahovému dni účetního období, za nějž se účetní závěrka ověřuje, a účetního období bezprostředně předcházejícího, překročily nebo již dosáhly alespoň dvě z uvedených hodnot:
 - aktiva celkem 40.000.000 Kč,
 - roční úhrn čistého obratu 80.000.000 Kč
 - průměrný počet zaměstnanců v průběhu účetního období 50
- kterým tuto povinnost stanoví **zvláštní právní předpis**.

Zvláštní právní předpisy stanoví povinnost ověření účetní závěrky příp. výroční zprávy mimo jiné např. těmto subjektům:

- **politické strany a politická hnutí** dle z. č. 424/1991 Sb., o sdružování v politických stranách a v politických hnutích
- **veřejné výzkumné instituce** dle z. č. 341/2005 Sb., o veřejných výzkumných institucích
- **Všeobecná zdravotní pojišťovna** dle z. č. 551/1991 Sb., o Všeobecné zdravotní pojišťovně ČR
- **zaměstnanecké pojišťovny** dle z. č. 280/1992 Sb., o resortních, oborových, podnikových a dalších zdravotních pojišťovnách
- **státní podniky** dle z. č. 77/1997 Sb., o státním podniku
- **Česká televize** dle z. č. 483/1991 Sb., o České televizi
- **Státní fond rozvoje bydlení** dle z. č. 211/2000 Sb., o Státním fondu rozvoje bydlení
- **Státní fond dopravní infrastruktury** dle z. č. 104/2000 Sb., o Státním fondu dopravní infrastruktury
- **Státní fond kultury České republiky** dle z. č. 239/1992 Sb., o Státním fondu kultury České republiky
- **Státní fond kinematografie** dle z. č. 496/2012 Sb., o audiovizuálních dílech a podpoře kinematografie a o změně některých zákonů (zákon o audiovizi)
- **Státní zemědělský intervenční fond** dle z. č. 256/2000 Sb., o Státním zemědělském intervenčním fondu.

Zákon č. 563/91 Sb., o účetnictví rovněž obsahuje povinnost **zveřejnění účetní závěrky a výroční zprávy**, a to účetním jednotkám, které se zapisují do veřejného rejstříku, nebo těm, kterým tuto povinnost stanoví zvláštní právní předpis. Účetní jednotky zveřejňují účetní závěrku v rozsahu, v jakém jimi byla sestavena. Účetní jednotky zapisované do veřejného rejstříku zveřejňují účetní závěrku a výroční zprávu jejich **uložením do sbírky listin**. Účetní

závěrku a výroční zpráva včetně zprávy o auditu se zveřejňuje po jejich ověření auditorem a po schválení k tomu příslušným orgánem, a to ve lhůtě do 30 dnů od splnění obou uvedených podmínek, nejpozději však do 12 měsíců od rozvahového dne zveřejňované účetní závěrky bez ohledu na to, zda byly tyto účetní záznamy uvedeným způsobem schváleny.

Malé účetní jednotky a mikro účetní jednotky, které nemají povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem, nemusejí zveřejňovat výkaz zisku a ztráty, pokud jim tuto povinnost nestanoví zvláštní právní předpis.

Nesplnění povinnosti zveřejnění účetní závěrky a výroční zprávy stejně jako neověření auditorem je správním deliktem podle § 37 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví a může být sankcionováno pokutou až do výše 3 % hodnoty aktiv celkem. Správní delikty v prvním stupni projednává správce daně, správce daně se v současnosti zaměřuje na kontrolu zveřejňování účetních závěrek ve sbírce listin veřejného rejstříku pouze v rámci prováděných daňových kontrol.

Neuložení listiny do sbírky listin veřejného rejstříku (tj. i účetní závěrky a výroční zprávy) může být i hospodářským trestným činem zkraslování údajů o stavu hospodaření a jmění podle § 254 zákona č. 40/2009 Sb., trestní zákoník, dojde-li tímto jednáním k ohrožení majetkového práva jiné osoby.

Povinnost zveřejnit svou účetní závěrku v obchodním rejstříku mnoho firem ignoruje. Podle analýzy společnosti CCB – Czech Credit Bureau³⁷ za rok 2008 řádně zveřejnilo účetní závěrku 69 % akciových společností, za rok 2009 68 % a za rok 2010 zatím 48 % firem. Obdobně družstva, kde za rok 2008 zveřejnila účetní závěrku v 59 %, v roce 2009 v 61 % a v roce 2010 zatím ve 41 %. U společností s ručením omezeným za rok 2008 zveřejnilo účetní závěrku 44 % firem, za rok 2009 pak 47 % a za rok 2010 dokonce jen 33 %. Premianty v neplnění této povinnosti jsou ovšem státní podniky, kdy za rok 2008 uveřejnilo účetní závěrku jen 30 % z nich, v roce 2009 to bylo 37 %, ale za rok 2010 pouhých 28 %. Ke konci roku 2011 se na obdobnou analýzu zaměřila společnost Dun & Bradstreet, která zjistila, že více než 60 % českých firem nedodržuje zákony, z nichž plyne pro firmy povinnost ukládat účetní závěrku, výroční zprávu a další listiny do sbírky listin obchodního rejstříku. Za rok 2010 tuto povinnost podle ní nesplnilo dokonce přes 80 % společností.

Důvodem, proč se účetní jednotky brání zveřejňování účetních závěrek je skutečnost, že internetový portál www.justice.cz umožňuje u jednotlivých subjektů nahlížet do seznamu listin uložených ve Sbírce listin a prohlížet jednotlivé digitalizované dokumenty. Argumentací pro nezveřejnění povinných údajů jsou zejména obavy z odhalení citlivých údajů (např. výši ziskové marže, úvěrové zatížení, platy zaměstnanců) konkurenci, zvláště pokud tato sama informační povinnost neplní, a znevýhodnění českých firem oproti zahraniční konkurenci, kdy podobně podrobná data o zahraničních firmách volně dostupná nejsou.

³⁷ BOHUTÍNSKÁ, Jana. *Účetní závěrka patří do obchodního rejstříku. Firmy povinnost ignorují.* [online]. Podnikatel.cz, 20.2.2012 [cit. 2012-8-31]. Dostupné z www.podnikatel.cz/clanky/ucetni-zaverka-patri-do-obchodniho-rejstriku-firmy-povinnost-ignoruji/.

13.2 Ověřovací zakázky u neziskových organizací

Auditoři mohou poskytovat širokou škálu služeb. Jedná se například o tyto³⁸:

- povinné a nepovinné ověření účetní závěrky auditorem
- ověřování „konsolidačních balíčků“
- ověřování splnění podmínek dotačních smluv
- přezkoumávání hospodaření územních samosprávných celků
- ověřování souladu výroční zprávy s účetní závěrkou
- ověřování zprávy o vztazích mezi propojenými osobami
- forenzní šetření
- due diligence
- daňové a účetní poradenství, vedení účetnictví
- sestavení daňového přiznání
- potvrzení o existenci pohledávky započítávané na vklad společníka
- poradenství ekonomické, při přeměnách společnosti apod.
- ověření návrhu a/nebo funkčnosti vnitřního kontrolního systému
- ověřování dodržení předpisů regulujících odvětví (např. ustanovení zák. 256/2004 Sb. § 12e odst. 3)
- ověření (části) prospektu cenného papíru
- ověření splnění podmínek použití zisku u soukromých škol, které čerpají dotace a ověření dalších skutečností u těchto soukromých škol.

Služba je **ověřovací zakázkou**, pokud má náležitosti podle *Mezinárodního rámce pro ověřovací zakázky*, to znamená třístranný vztah, vhodný předmět zakázky, vhodná kritéria, dostatečné množství vhodných důkazů a písemná zpráva o ověření. Ověřovací zakázky mohou být audity a prověrky historických finančních informací a ověřovací zakázky, které nejsou auditem nebo prověrkou historických finančních informací.

Ověřovací zakázky pak mohou poskytovat *přiměřenou jistotu* (audity) nebo *omezenou jistotu* (prověrky) a může se jednat o *zakázku založenou na tvrzeních* nebo o *zakázku s přímým vykazováním*. U některých ověřovacích zakázek je zřejmá aplikace konkrétního standardu, u jiných zakázek je třeba výběr relevantního standardu zvážit nebo může dojít k nutnosti kombinace postupů požadovaných několika standardy.

Audity a prověrky historických finančních informací

Nejvíce regulovanou auditorskou službou je **povinné ověření účetní závěrky auditorem**, kdy se na ni vztahuje jak zákon o auditorech, tak etický kodex, standard pro řízení kvality ISQC 1 a příslušné Mezinárodní auditorské standardy ISA rozšířené o aplikační doložky AD, dále jde o zakázku, která musí poskytovat přiměřené ujištění.

Může být prováděno i **dobrovolné ověření účetní závěrky auditorem**, na tuto službu se zákon o auditorech vztahuje přiměřeně, např. pro uzavření smlouvy není nutné určení auditora nejvyšším orgánem. Míra ujištění se může lišit podle požadavků klienta, z tohoto důvodu může být dobrovolné ověření účetní závěrky auditem nebo prověrkou. Přiměřená aplikace zákona o auditorech se týká všech dalších ověřovacích zakázek stejně jako nutnost uplatnění pravidel etického kodexu a standardu pro řízení kvality ISQC 1.

³⁸ PELÁK, Jiří. *Auditorské zakázky a související předpisy*. In *AUDITOR*, číslo 3, 2011, ročník XVIII. Praha: Komora auditorů České republiky, 2011. ISSN 1210-9096.

V zásadě stejného charakteru jako dobrovolné ověření účetní závěrky auditorem je **ověření neúplné účetní závěrky, auditu jednotlivých účetních výkazů a specifických prvků, účtů nebo položek účetního výkazu** apod., kdy tato zakázka rovněž může být auditem a vztahují se na ni ISA standardy s tím, že některé zvláštnosti těchto zakázek upravují ISA standardy řady 8xx, nebo prověrkou a postupuje se dle ISRE standardů.

Ověření výkazu zisku a ztráty a způsobu vynaložení dosaženého výsledku hospodaření u vybraných právnických osob vykonávajících činnost škol a školských zařízení je prováděno dle Metodického pokynu MŠMT, kde základními standardy pro ověření jsou požadovány ISA 805 Zvláštní aspekty – auditu jednotlivých účetních výkazů a specifických prvků, účtů nebo položek účetního výkazu a ISAE 3000 Ověřovací zakázky, které nejsou auditem ani prověrkami historických finančních informací.

Ověření výroční zprávy je ověřovací zakázkou, ve které se auditor vyjadřuje k souladu výroční zprávy a účetní závěrky, jedná se tedy o typ auditu, tj. o poskytnutí přiměřené jistoty ohledně historických finančních informací.

Ověření zprávy o vztazích mezi propojenými osobami může být ověřovací zakázkou s omezeným ujištěním, profesním předpisem je Auditorský standard č. 56.

Ověřovací zakázky jiné než audit nebo prověrky historických finančních informací

Ověření předpokládaných finančních informací je ověřovací zakázkou s omezenou jistotou spočívající v posouzení předpokládaných finančních informací a vykazování těchto informací, včetně posouzení postupů pro stanovení předpokladů založených na co nejlepším možném odhadu a hypotetických předpokladů. Informace o budoucích událostech může mít formu prognózy, výhledu či kombinace obou, např. roční prognóza plus pětiletý výhled. Příslušným standardem je ISAE 3400.

Ověření kontrol v servisní organizaci je zakázkou, která neověřuje informace finančního charakteru, ale ověřuje návrh a/nebo funkčnost vnitřních kontrol v servisní organizaci, tj. třetí strany poskytující uživatelským účetním jednotkám služby, které mohou být relevantní pro vnitřní kontroly těchto jednotek v oblasti účetního výkaznictví. Smyslem zakázky je ujistit uživatelskou účetní jednotku a jejich auditora o tom, zda vlastnosti vnitřních kontrol odpovídají stanoveným požadavkům. Zpráva vypracovaná dle standardu ISAE 3402 může být využita jako důkazní informace při auditu účetní závěrky uživatelské účetní jednotky.

Přezkoumání hospodaření územních samosprávných celků je zakázka, která ověřuje jak finanční (např. údaje o ročním hospodaření), tak nefinanční (např. legálnost nakládání s majetkem) informace. Základním standardem aplikovaným při přezkoumání hospodaření je ISAE 3000 a Komorou auditorů ČR byl vydán Auditorský standard č. 52 Přezkoumání hospodaření územních samosprávných celků.

Ověřování projektů spolufinancovaných z fondů EU a státního rozpočtu je oblast, na kterou zatím nebyl vydán Komorou auditorů ČR žádný vlastní standard z důvodu existence různorodých požadavků na tento typ auditorské služby. V zásadě se jedná o kombinaci ověření finančních informací např. ověření vyúčtování a ověření legálnosti, tj. souladu s právními předpisy a smluvními ujednáními. Toto ověření se může řídit standardem ISAE 3000, někdy se však může také jednat o související službu – zakázku založenou na dohodnutých postupech.

Související služby

Mezinárodní standardy pro související služby (ISRS) jsou používány tehdy, když auditor neprovádí ověřovací zakázku, tedy zakázka nesplňuje jeden nebo více znaků ověřovací zakázky, zejména není vyjádřen závěr odborníka (auditora). Za související služby *standardy ISRS* považují pouze dva níže uvedené typy zakázek.

Cílem **zakázky založené na dohodnutých postupech** je, aby auditor provedl postupy auditní povahy, na nichž se dohodl s účetní jednotkou a případně s příslušnou třetí stranou, a aby podal *zprávu o věcných zjištěních*. Příslušným standardem je ISRS 4400. U této zakázky není vyžadováno žádné ujištění, příjemci této zprávy si postupy provedené auditorem i jím předložená zjištění vyhodnotí sami a z auditorovy práce si vyvodí své vlastní závěry. Zpráva je určena výhradně těm stranám, které se dohodly na provedených postupech, jelikož ostatní strany, jež neznají důvody pro volbu těchto postupů, mohou výsledky interpretovat nesprávně.

Příkladem zakázky založené na dohodnutých postupech může být tzv. zhodnocení rizik často nazývané **due diligence**, kdy se jedná se o službu pro investora při fúzích či akvizicích s cílem poskytnutí informací, které budou užitečným podkladem při investičním rozhodování. Struktura zprávy se liší v závislosti na konkrétním zadání klienta, zpravidla zahrnuje analýzu významných oblastí např. oprávněnost k podnikání, řídicí a organizační normy, účetnictví a finanční situace, majetek, závazky (dluhy), vlastní kapitál, daně a poplatky, technická zařízení a technologie, personalistika, ekologie, dodavatelsko-odběratelské vztahy, analýza nákladů a výnosů a reálnost budoucích plánů.

Sestavení účetní závěrky nebo obdobných výkazů je související službou, kdy auditor sestaví finanční informace (účetní závěrku), odpovědnost za tyto informace má však vedení (statutární orgán) účetní jednotky. Auditor nevyjádří žádnou jistotu ohledně sestavené účetní závěrky. Zakázky spočívající v sestavení účetní závěrky jsou v České republice prováděny zřídka. Požadavkem standardu ISRS 4410 je, aby auditor nevzbudit zdání, že za sestavenou účetní závěrku odpovídá nebo že při sestavení účetní závěrky docházelo k ověřování informací.

Ověření výkazu zisku a ztráty a způsobu vynaložení dosaženého výsledku hospodaření

Ustanovení § 6 odst. 5 zákona č. 306/1999 Sb., o poskytování dotací soukromým školám, předškolním a školským zařízením, ve znění pozdějších předpisů, ukládá právníkům osobám vykonávajícím činnost škol a školských zařízení (soukromá škola) s nimiž krajský úřad uzavřel smlouvu o zvýšení dotace, doložit nejpozději do 10. srpna následujícího kalendářního roku **vynaložení zisku na vzdělávání a školské služby**, popřípadě u škol a školských zařízení, které uskutečňují vzdělávací programy pro žáky se zdravotním postižením, i na rehabilitaci, **potvrzené auditorem**. K tomu vydává Ministerstvo školství, mládeže a tělovýchovy každoročně metodické doporučení, aktuálně Metodické doporučení MŠMT k provedení § 6 odst. 5 zákona č. 306/1999 Sb., o poskytování dotací soukromým školám, předškolním a školským zařízením, ve znění pozdějších předpisů, za kalendářní rok 2015 čj. MSMT- 36592/2015-1 s účinností ode dne 1. 2. 2016. Základními standardy pro ověření jsou požadovány ISA 805 Zvláštní aspekty – audity jednotlivých účetních výkazů a specifických prvků, účtů nebo položek účetního výkazu a ISAE 3000 Ověřovací zakázky, které nejsou auditem ani prověrkami historických finančních informací.

Požadavky na ověření jsou následující:

- ověření toho, že výkaz zisku a ztráty za rok končící 31. 12. 2015 je ve všech významných (materiálních) ohledech sestaven v souladu s metodami účtování a oceňování podle českých předpisů; výkaz zisku a ztráty bude přiložen ke zprávě auditora jakožto ověřovaný dokument
- ověření souladu rozhodnutí valné hromady nebo jiného oprávněného orgánu o rozdělení zisku za auditované období se zaúčtováním v následujícím období, nebo zaúčtování převodu podílů na výsledku hospodaření společníkům veřejných obchodních společností v běžném roce
- ověření splnění podmínek použití zisku, které jsou specifikovány v § 6 odst. 5 zákona č. 306/1999 Sb. ověřovaného účetního období
- ověření splnění podmínek použití zisku vytvořeného v dřívějších obdobích, kdy již soukromá škola podepsala smlouvu na zvýšení dotace podle zákona.

Příklad výroku auditora³⁹:

Výkaz zisku a ztráty za rok končící 31. 12. 2015 byl ve všech významných (materiálních) ohledech sestaven v souladu s metodami účtování a oceňování podle českých předpisů.

Rozdělení výsledku hospodaření za rok končící 31. 12. 2015 a použití zisku za rok končící 31. 12. 2015 (případně i zisku vytvořeného v dřívějším období, kdy soukromá škola podepsala smlouvu o zvýšení dotace) ve všech významných (materiálních) ohledech splňuje podmínky použití zisku podle zákona na vzdělávání a školské služby (popřípadě u škol a školských zařízení, které uskutečňují vzdělávací programy pro žáky se zdravotním postižením, i na rehabilitaci).

Klasifikace výsledku ověření auditorem pro potřeby MŠMT:

- *Výrok bez výhrad* - soukromá škola splnila podmínku, ke které se zavázala ve smlouvě o zvýšení dotace.
- *Výrok s výhradou* - může krajský úřad odstoupit od smlouvy o zvýšení dotace. Určující pro tento úkon je specifikace předmětu výhrad uvedených ve zprávě auditora.
- *Odmítnutí výroku nebo záporný výrok* - čerpání zvýšení dotace je hodnoceno jako neoprávněné použití či zadržení prostředků ze státního rozpočtu (tzn. porušení rozpočtové kázně) se všemi důsledky, které vyplývají z § 44 odst. 1 a § 44a zákona č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů (rozpočtová pravidla), ve znění pozdějších předpisů.

Ověřování projektů spolufinancovaných z fondů EU a státního rozpočtu

Pro programové období 2014-2020 byly vymezeny nové programy, které jsou spolufinancovány z Evropských strukturálních a investičních fondů (ESIF)⁴⁰:

- *národní operační programy* - OP Podnikání a inovace pro konkurenceschopnost (řízený MPO), OP Výzkum, vývoj a vzdělávání (MŠMT), OP Zaměstnanost (MPSV), OP Doprava (MD), OP Životní prostředí (MŽP), Integrovaný regionální operační program

³⁹ Metodické doporučení MŠMT k provedení § 6 odst. 5 zákona č. 306/1999 Sb., o poskytování dotací soukromým školám, předškolním a školským zařízením, ve znění pozdějších předpisů, za kalendářní rok 2015 čj. MSMT- 36592/2015-1 s účinností ode dne 1.2.2016

⁴⁰ *DotaceEU.cz – Programy*. [online]. 2016 [cit. 2016-9-24]. Dostupné z www: <<http://www.strukturalni-fondy.cz/cs/Fondy-EU/2014-2020/Operacni-programy>>

- (MMR), OP Praha - pól růstu ČR (Magistrát hl. města Prahy), OP Technická pomoc (MMR), OP Rybnářství 2014-2020 (MZe) a Program rozvoje venkova (MZe)
- *programy přeshraniční spolupráce* - Interreg V-A Česká republika – Polsko, Interreg V-A Slovenská republika - Česká republika, Interreg V-A Rakousko - Česká republika, Program přeshraniční spolupráce Česká republika - Svobodný stát Bavorsko Cíl EÚS 2014-2020 a Program spolupráce Svobodný stát Sasko - Česká republika 2014-2020
 - *programy nadnárodní a meziregionální spolupráce* - Program nadnárodní spolupráce Interreg CENTRAL EUROPE, Program nadnárodní spolupráce Interreg DANUBE, Program meziregionální spolupráce INTERREG EUROPE, Program meziregionální spolupráce ESPON 2020, Program meziregionální spolupráce INTERACT III a Program URBACT III.

Pro účely programů spolufinancovaných z Evropských strukturálních a investičních fondů bylo Ministerstvem pro místní rozvoj a Ministerstvem financí **vytvořeno jednotné metodické prostředí**, které by mělo přispět k vyšší efektivitě a hospodárnějšímu nakládání s finančními prostředky, zvýšení transparentnosti procesů a přehlednosti pravidel poskytování podpory a snížení administrativní zátěže kladené na subjekty implementační struktury, zejména pak na žadatele a příjemce podpory.

Podle Metodického pokynu pro auditní činnosti Auditního orgánu pro programové období 2014 – 2020⁴¹ veškeré činnosti vyplývající pro ČR ze zajištění sdílené odpovědnosti za správu fondů EU a za zavedení řídicích a kontrolních systémů podléhají nezávislému a objektivnímu auditu v souladu s právními předpisy EU a ČR. Zajištěním výkonu funkce Auditního orgánu bylo pověřeno Ministerstvo financí.

V metodickém pokynu není zmíněno ověřování projektů externími auditory, tedy není řídicím orgánům uložena povinnost vyžadovat u vybraných druhů projektů ověření externím auditorem. Otázkou tak je, nakolik jednotlivé řídicí orgány stanoví povinnost externího auditu projektu příp. závěrečných zpráv o realizaci projektu v rámci pravidel dotačních programů.

Předmět a cíl ověření dotace je zpravidla stanoven obecně v **pravidlech daného dotačního programu**, případně je povinnost a podmínky provedení ověření uvedena v právním aktu o poskytnutí dotace. Základním **předmětem ověření jsou vždy výdaje, na které má být nebo již byla poskytnuta dotace**. Ověření je prováděno z hlediska toho, zda je o výdajích účtováno v souladu se zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví, a zda tyto výdaje splňují pravidla způsobilosti daná příslušným dotačním programem. Mimo výdajů projektu může být ověření dotace zaměřeno i na plnění dalších podmínek použití dotace souvisejících se **způsobilostí výdajů**. Těmito podmínkami mohou být:

- správný způsob vedení evidence příjmů projektu
- veřejné zakázky byly zadány v souladu se zákonem o veřejných zakázkách a pravidly dotačního programu
- ověření předmětu dotace z hlediska jeho souladu se schváleným plněním
- dodržování pravidel pro poskytování veřejné podpory
- plnění monitorovacích indikátorů projektu⁴².

⁴¹ *DotaceEU.cz – Metodika řízení programů*. [online]. 2016 [cit. 2016-9-24]. Dostupné z [www: <http://www.strukturalni-fondy.cz/cs/Fondy-EU/2014-2020/Metodicke-pokyny/Metodika-rizeni-programu>](http://www.strukturalni-fondy.cz/cs/Fondy-EU/2014-2020/Metodicke-pokyny/Metodika-rizeni-programu)

⁴² *Příručka k ověřování dotací*. Praha: Komora auditorů České republiky, 2014. 80 s. Dostupné z [www: <http://www.kacr.cz/file/2128/prirucka-final-final-final.pdf >](http://www.kacr.cz/file/2128/prirucka-final-final-final.pdf)

Při provádění ověřování projektů spolufinancovaných z fondů EU a státního rozpočtu mohou být předmětem ověření tyto dále oblasti:

- ověření čerpání prostředků projektu v souladu s jeho záměrem
- vedení oddělené analytické evidence v souvislosti s projektem
- správnost a úplnost zaúčtování všech výdajů vykázaných za auditované období
- ověření úhrad provedených z projektového účtu
- způsobilost všech vykázaných výdajů v souladu s rozhodnutím a pokyny řídicího orgánu
- ověření souladu výdajů s platným rozpočtem projektu
- úhrada způsobilých výdajů v souladu s podmínkami smlouvy
- zaúčtování případných příjmů projektu
- zhodnocení postupu při zadávání veřejných zakázek
- dodržení smluvního podílu spolufinancování
- dodržení dalších relevantních podmínek.

Při ověřování projektů je možno postupovat podle standardu ISAE 3000 Ověřovací zakázky, které nejsou auditem ani prověrkou historických finančních informací nebo lze provést tzv. dohodnuté postupy v souladu se standardem ISRS 4400 Dohodnuté postupy v souvislosti s finančními informacemi, kdy se nejedná o ověřovací zakázku a zpráva o věcných zjištěních nevyjadřuje žádný závěr, jen konstatuje výsledky provedených prací.

Při ověřování projektů se v programovém období 2007 - 2013 vycházelo z pravidel stanovených poskytovatelem finančních zdrojů, která byla uvedena zpravidla v jednotlivých *Příručkách pro příjemce prostředků čerpaných z veřejných zdrojů*.

*Příklad požadavků na zprávu auditora dle Příručky pro příjemce finanční podpory z Operačního programu Rozvoj lidských zdrojů a zaměstnanost období 2007 - 2013:*⁴³

Předmětem ověření je dodržení konkrétních podmínek stanovených v příslušném právním aktu o poskytnutí podpory. Prováděné ověření tudíž obvykle zahrne (dle podmínek právního aktu) ověření toho, že:

- v souvislosti s projektem byla vedena oddělená analytická evidence
- byly zaúčtovány pouze způsobilé výdaje
- vykázané způsobilé výdaje byly ve stanoveném období uhrazeny v souladu s podmínkami právního aktu
- případné příjmy projektu byly zaúčtovány v souladu s českými účetními předpisy a vykázány v oddělené analytické evidenci
- veřejné zakázky byly zadány v souladu s právním aktem a se zákonem č. 137/2006 Sb., o veřejných zakázkách, je-li příjemce veřejným zadavatelem
- předmět dotace odpovídal schválenému plnění
- byly dodrženy ostatní relevantní podmínky právního aktu.

⁴³ *Příručka pro příjemce finanční podpory z Operačního programu Rozvoj lidských zdrojů a zaměstnanost. Číslo vydání 1.6 [online]. Ministerstvo práce a sociálních věcí ČR, 15.3.2012, 78 s. [cit. 2012-8-31]. Dostupné z www: < <http://www.esfcr.cz/file/8254/> >.*

Příklad požadavků na zprávu auditora dle Metodického pokynu č. 11 k Příručce pro příjemce Operačního programu Výzkum a vývoj pro inovace období 2007 - 2013⁴⁴:

Zpráva vypracovaná externím auditorem musí poskytnout ujištění a informaci alespoň o následujících skutečnostech:

- o správnosti a úplnosti zaúčtování výdajů vykázaných za auditované období
- o tom, že vykázané výdaje jsou způsobilé v souladu s Rozhodnutím a dalšími pokyny řídicího orgánu OP Výzkum a vývoj pro inovace (zejm. Příručkou pro příjemce)
- že způsobilé výdaje vykázané za auditované období byly skutečně uhrazeny
- zhodnocení správnosti postupu při zadávání veřejných zakázek
- ověření souladu výdajů s platným rozpočtem projektu
- osvědčení skutečných a plánovaných výdajů projektu dle struktury odsouhlaseného rozpočtu
- zjištěné nesrovnalosti a vyčíslení nezpůsobilých výdajů včetně zdůvodnění
- zhodnocení souladu metodiky full cost příjemce dotace s definovanými požadavky Řídicího orgánu OP Výzkum a vývoj pro inovace
- ověření, že výše vykázaných nepřímých nákladů odráží metodiku full cost příjemce dotace
- další důležité skutečnosti zjištěné při auditorském šetření.

Na základě dosavadních zkušeností s ověřováním rozličných dotačních titulů a snaze Komory auditorů České republiky o sjednocení postupů a nastavení dobré praxe při ověřování dotací napříč všemi dotačními programy byla pro Komoru byla v roce 2014 zpracována společností **Ernst & Young, s.r.o. Příručka k ověřování dotací⁴⁵**, kdy tuto Příručku lze doporučit jako doplňující literaturu ke studiu.

Forenzní šetření

Forenzní šetření není upraveno zákonnými předpisy, provádí se v případě podezření na protiprávní jednání, a to zejména v oblasti financí a účetnictví. Tento pojem zdomácněl v případě forenzního šetření v oblasti financování jedné z předních politických stran. Forenzní šetření se týká například zpronevěr, účetních podvodů a podobných protizákonných stavů jednání. Velká část významných podvodů v současnosti probíhá v oblasti manipulace účetních výkazů, poškozování společnosti vyváděním aktiv v různých formách formou nevýhodných nákupů, prodejů a dalších obchodních transakcí, méně časté je zcizení peněz a majetku.

Daniel Bican, výkonný ředitel skupiny pro vyšetřování podvodů a řešení sporů Ernst & Young, definuje podstatu forenzních služeb takto⁴⁶: „*Služby forenzních auditorů jsou zaměřené na odhalování, reakci na a prevenci podvodů ve všech jejich formách. Jsou to*

⁴⁴ Metodický pokyn č. 11 k Příručce pro příjemce Operačního programu Výzkum a vývoj pro inovace 2007 – 2013, verze 4.0 [online]. Ministerstvo školství, mládeže a tělovýchovy ČR, 4.4.2012, 3 s. [cit. 2012-8-31]. Dostupné z www: < <http://www.msmt.cz/strukturalni-fondy/metodicky-pokyn-c-11-k-prirucce-pro-prijemce-op-vavpi-2007>>.

⁴⁵ *Příručka k ověřování dotací*. Praha: Komora auditorů České republiky, 2014. 80 s. Dostupné z www: <<http://www.kacr.cz/file/2128/prirucka-final-final-final.pdf>>.

⁴⁶ *Specifika forenzních služeb. Rozhovor s Danielem Bicanem, výkonným ředitelem skupiny pro vyšetřování podvodů a řešení sporů Ernst & Young*. In *AUDITOR*, číslo 5, 2012, ročník XIX. Praha: Komora auditorů České republiky, 2012. ISSN 1210-9096.

komerční služby, jež ve své primární podobě zahrnují různorodé procedury na prověření obdržných podezření s cílem detailně zdokumentovat, jak k podvodu došlo, kdo je jeho pachatelem, jakou škodu klient utrpěl, případně jak dále využít jeho výsledky vzhledem k postižení pachatelů a zabránění dalším škodám. Reakční aktivity zahrnují mimo jiné asistenci klientovi s komunikací v pro něj složité situaci navenek i uvnitř i s případným krizovým managementem. V preventivní rovině jde samozřejmě o nastavení mechanismů zabraňujících samotnému vzniku podvodu.“

Často požívaný pojem *forenzní audit* může být vnímán jako „speciální audit“ nicméně, pokud je prováděn auditorem, zpravidla se nejedná se o ověřovací zakázku, ale související službu - zakázku založenou na dohodnutých postupech auditní povahy, na nichž se auditor dohodl s účetní jednotkou a případně s příslušnou třetí stranou, a výstupem je *zpráva o věcných zjištěních*. Postup je dán standardem je *ISRS 4400 Dohodnuté postupy v souvislosti s finančními informacemi*.

Příklad zadání otázek v rámci forezního šetření financování:

- | |
|--|
| <ul style="list-style-type: none">- Bylo sponzorování xxx prováděno v souladu s příslušnými zákony a vnitřními směrnici?- Existují dárce xxxx či dary poskytnuté ve prospěch xxx, které nebyly zaúčtovány v účetnictví xxx?- Jaké zdroje financování byly v účetnictví xxx zaúčtovány a jak byly tyto zdroje použity?- Existují takové finanční prostředky použité k financování činnosti xxx, které nebyly zaneseny v účetních záznamech xxx, a pokud ano, jaký je vztah mezi xxx nebo jejími členy a takovýmito prostředky? |
|--|

Tyto služby nemusí poskytovat jen auditoři. Profesionální organizace sdružující forenzní vyšetřovatele, která je zastoupena také v České republice, je Asociace certifikovaných vyšetřovatelů podvodů (Association of Certified Fraud Examiners, ACFE). Posláním ACFE je snižovat výskyt podvodů a ekonomické trestné činnosti a pomáhat svým členům při odhalování podvodů a obraně proti nim. Po splnění řady odborných a kvalifikačních předpokladů mají forenzní vyšetřovatelé možnost získat prostřednictvím ACFE odbornou certifikaci a stát se „certifikovaným vyšetřovatelem podvodů“ (Certified Fraud Examiner, CFE).

Povinnosti auditora ve vztahu k podvodům při auditu účetní závěrky upravuje standard *ISA 240 Postupy auditorů související s podvody při auditu účetní závěrky*. Nesprávnosti v účetní závěrce mohou vyplynout buď z podvodu, nebo z chyby. Rozhodujícím faktorem pro odlišení podvodu od chyby je, zda byla činnost, v jejímž důsledku došlo k nesprávnosti v účetní závěrce, úmyslná, či neúmyslná. Podvod je standardem definován jako úmyslný čin, jehož se dopustí jeden nebo více členů vedení, osob pověřených správou a řízením účetní jednotky nebo jedna či více osob z řad zaměstnanců nebo třetích stran a při němž se použije klamání nebo klamavého jednání za účelem získání neoprávněné nebo protiprávní výhody.

Pro účely standardů ISA se auditor zabývá *podvodem, který způsobuje významnou (materiální) nesprávnost v účetní závěrce*, kdy pro auditora jsou relevantní dva typy záměrné nesprávnosti - *nesprávnost plynoucí z podvodného účetního výkaznictví a nesprávnost plynoucí ze zpronevěry majetku*. Ačkoli auditor může mít podezření na vznik podvodu nebo jej může v méně častých případech odhalit, *nezaujímá právní stanovisko k tomu, zda k podvodu skutečně došlo*. Primární odpovědnost za předcházení a odhalení podvodu nesou osoby pověřené správou a řízením účetní jednotky a vedení účetní jednotky. Auditor má v

takovýchto situacích jistou odbornou a právní odpovědnost, které se mohou v jednotlivých zemích lišit např. auditor je oprávněn nebo povinen předložit zprávu osobám, které požádaly o provedení auditu, případně regulačním orgánům. S ohledem na mimořádnou povahu takových situací a na potřebu přihlédnout k požadavkům právních předpisů zváží auditor při rozhodování se o odstoupení od zakázky a při stanovování dalšího postupu využití právní pomoci a možnost informování akcionářů, regulačních orgánů a dalších subjektů.

Ověření účetní závěrky a výroční zprávy vybraných neziskových organizací

Úloha výročních zpráv neziskových organizací je důležitá pro pochopení jejich významu. Centrum pro výzkum neziskového sektoru uvádí, že výroční zprávy hrají dvě základní role, což vyplývá z faktu, že jejich prostřednictvím lze naplnit dva základní principy: otevřenost a odpovědnost⁴⁷:

Otevřenost vychází ze svobodného rozhodnutí organizace zveřejňovat o sobě informace a jedním z nástrojů otevřenosti může být i výroční zpráva, která pak slouží především jako komunikační prostředek. V rámci principu otevřenosti slouží **výroční zpráva jako zprostředkovatel informací mezi neziskovou organizací a zainteresovanou veřejností**. Zainteresovanou veřejností mohou být dárci, členové, statutární orgány, vrcholový management, zaměstnanci, dobrovolníci, klienti, veřejná správa, veřejnost obecně.

Odpovědnost znamená závazek či povinnost zodpovídat se ze svých činů a ze svého chování, jedná se o odpovědnost např. vůči svým zakladatelům, správcům či členům za plnění účelu, k němuž byla založena; vůči veřejné správě nebo dárci za splnění cílů projektu, na něž jí byly poskytnuty finanční prostředky. Výroční zpráva je pak především nástrojem "skládání účtů", informuje o již učiněných rozhodnutích a vykonaných činech, a tak umožňuje jejich zpětnou kontrolu a hodnocení. V rámci principu odpovědnosti slouží **výroční zpráva jako nástroj veřejné kontroly**.

Povinnost ověření účetní závěrky a výroční zprávy auditorem ukládají neziskovým subjektům zvláštní právní předpisy, stejně jako specifické požadavky na obsah výročních zpráv. V dalším textu jsou uvedena *východiska k poskytování auditorských služeb u vybraných nevýdělečných organizací a základní orientace v právní úpravě a specifikách těchto subjektů*. Požadavky na účetní závěrku nevýdělečných organizací jsou upraveny zejména těmito předpisy:

- zákon č. 563/91 Sb., o účetnictví
- vyhláška č. 504/2002 Sb., pro účetní jednotky, u kterých hlavním předmětem činnosti není podnikání, pokud účtují v soustavě podvojného účetnictví
- České účetní standardy č. 401 až 414
- zvláštními právní předpisy pro jednotlivé typy těchto subjektů.

Vyhláška č. 504/2002 Sb. se vztahuje se zejména na tyto účetní jednotky:

- politické strany a politická hnutí
- spolky (dříve občanská sdružení)
- církve a náboženské společnosti

⁴⁷ Centrum pro výzkum neziskového sektoru: *Koncepce zveřejňování výročních zpráv neziskovými organizacemi* [online]. 2006 [cit. 2012-8-31]. Dostupné z [www: <http://www.e-cvns.cz/soubory/Koncepce_zverejnovani_VZ_NO.pdf>](http://www.e-cvns.cz/soubory/Koncepce_zverejnovani_VZ_NO.pdf).

- obecně prospěšné společnosti
- zájmová sdružení právnických osob
- nadace a nadační fondy
- společenství vlastníků jednotek
- veřejné vysoké školy
- jiné účetní jednotky, které nebyly založeny a zřízeny za účelem podnikání např. Česká televize, Český rozhlas, Komora daňových poradců ČR, Komora auditorů ČR, Česká advokátní komora, Komora veterinárních lékařů ČR, Česká lékařská komora, Česká stomatologická komora, Česká lékárnická komora.

Vyhláška č. 504/2002 Sb. stanovuje mj. rozsah a způsob sestavování účetní závěrky; uspořádání, označování a obsahové vymezení položek účetní závěrky; uspořádání a obsahové vymezení vysvětlujících a doplňujících informací v příloze účetní závěrky. Zvláštním požadavkem na výkaz zisků a ztráty je nutnost uvedení k rozvahovému dni konečných zůstatků syntetických účtů *nákladů a výnosů a výsledku hospodaření rozdělené na hlavní činnost a hospodářskou činnost*. Hlavní činností se rozumí veškeré činnosti, pro které byla účetní jednotka zřízena zvláštním právním předpisem, zřizovací listinou nebo jiným dokumentem; hospodářskou činností pak činnosti stanovené zvláštním právním předpisem, ve zřizovací, zakládací listině či statutu, např. činnost doplňková, vedlejší, podnikatelská nebo jiná činnost.

Zvláštní požadavky jsou dle ČÚS 401 *Účty a zásady účtování na účtech* hlediska při vytváření analytických účtů, zejména nutnost **členění nákladů a výnosů** na činnosti, z nichž příjmy (výnosy) jsou předmětem daně z příjmů a v rámci tohoto členění na činnosti, z nichž příjmy jsou od daně osvobozeny a nutnost členění pro daňové účely tzn. pro transformaci účetního výsledku hospodaření ze zdaňované činnosti před zdaněním na daňový základ vymezený zákonem o daních z příjmů, zejména pokud jde o výdaje na dosažení, zajištění a udržení příjmů a zdaňované příjmy, pro potřeby daně z přidané hodnoty a členění podle druhu činnosti účetní jednotky.

Vyhláška č. 504/2002 Sb. stanovuje také požadavky na *přílohu k účetní závěrce*, která musí obsahovat mj. údaje o:

- výsledku hospodaření v členění podle hlavní a hospodářské činnosti a pro účely daně z příjmů
- způsobu zjištění základu daně z příjmů, použitých daňových úlevách a způsobech užití prostředků v běžném účetním období, získaných z daňových úlev v předcházejících zdaňovacích obdobích, v členění za jednotlivá zdaňovací období podle požadavku zvláštních právních předpisů
- poskytnutých dotací na provozní účely nebo na pořízení dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku, s uvedením výše dotací a jejich zdrojů
- přehled o přijatých a poskytnutých darech, dárcích a příjemcích těchto darů, jedná-li se o významné položky nebo pokud to vyžaduje zvláštní právní předpis
- přehled o veřejných sbírkách s uvedením účelu a výši vybraných částek
- způsobu vypořádání výsledku hospodaření z předcházejících účetních období, zejména rozdělení zisku
- informace podle zvláštních právních předpisů a podle rozhodnutí účetní jednotky.

V rámci rekonstrukce soukromého práva došlo od 1. 1. 2014 k významným změnám v souvislosti se zákonem č. 89/2012 Sb., **občanský zákoník (NOZ)** a zákonem č. 90/2012 Sb., o obchodních společnostech a družstvech (**zákon o obchodních korporacích; ZOK**).

Nový občanský zákoník upravuje souhrnně veškeré obecné instituty soukromého práva, obecnou úpravu právnických osob, rodinné právo a absolutní a relativní majetková práva. Zákon o obchodních korporacích navazuje na NOZ úpravou týkající se uspořádání vztahů v obchodních společnostech a družstvech.

Právnická osoba je organizovaný útvar, o kterém zákon stanoví, že má *právní osobnost* nebo jehož právní osobnost zákon uzná (§ 20 NOZ), právní osobností (*dříve tzv. právní způsobilost*) je způsobilost mít v mezích právního řádu práva a povinnosti. (§ 15 NOZ).

Obecná úprava právnických osob tj. veřejné rejstříky právnických osob, ustavení a vznik, název, sídlo, přemístění sídla, účel, veřejná prospěšnost, orgány, jednání, zrušení, přeměna, zánik, likvidace je obsažena v § 118 – 209 NOZ.

Nový občanský zákoník vymezuje tři základní skupiny právnických osob:

- **KORPORACE** (§ 210 – 302 NOZ)
- **FUNDACE** (§ 303 – 401 NOZ)
- **ÚSTAV** (§ 402 – 418 NOZ).

Korporaci vytváří jako právnickou osobu **společenství osob**. Připouští-li to zákon, může mít korporace jediného člena. Korporace se dělí na:

- **OBCHODNÍ KORPORACE** - zákon č. 90/2012 Sb., o obchodních společnostech a družstvech (ZOK)
- **SPOLKY** (§ 214 – 302 NOZ)
- **OSTATNÍ TYPY** - např. společenství vlastníků (§ 1194 – 1216 NOZ)

Obchodními korporacemi jsou obchodní společnosti a družstva:

- **Obchodními společnostmi** jsou veřejná obchodní společnost, komanditní společnost, společnost s ručením omezeným, akciová společnost, evropská společnost a evropské hospodářské zájmové sdružení.
- **Družstva** jsou družstvo a evropská družstevní společnost.

SPOLEK

mohou založit a spolčovat se v něm alespoň tři osoby vedené **společným zájmem k jeho naplňování**, a to jako samosprávný a dobrovolný svazek členů. Nikdo nesmí být nucen k účasti ve spolku a nikomu nesmí být bráněno vystoupit z něho. Název spolku musí obsahovat slova „spolek“ nebo „zapsaný spolek“, postačí však zkratka „z. s.“. K uplatňování společného zájmu mohou spolky vytvořit nový spolek jako svůj svaz. Hlavní činností spolku může být jen uspokojování a ochrana těch zájmů, k jejichž naplňování je spolek založen. Podnikání nebo jiná výdělečná činnost hlavní činností spolku být nemůže. Vedle hlavní činnosti může spolek vyvíjet též vedlejší hospodářskou činnost spočívající v podnikání nebo jiné výdělečné činnosti, je-li její účel v podpoře hlavní činnosti nebo v hospodárném využití spolkového majetku. Zisk z činnosti spolku lze použít pouze pro spolkovou činnost včetně správy spolku. Od 1. 1. 2014 se občanská sdružení dle zákona č. 83/1990 Sb., o sdružování občanů považují za spolky podle NOZ (§ 3045). Občanská sdružení mohou změnit svou právní formu na ústav (§ 402 – 418 NOZ) nebo sociální družstvo (§ 758 – 773 ZOK).

FUNDACE je právnická osoba **vytvořená majetkem vyčleněným k určitému účelu**. Její činnost se váže na účel, k němuž byla zřízena. Fundacemi mohou být **nadace nebo nadační fondy**. K 1. 1. 2014 došlo k „automatické transformaci“, kdy nadace i nadační fondy dle zákona č. 227/1997 Sb., o nadacích a nadačních fondech se považují za nadace a nadační fondy vzniklé podle NOZ (§ 3049 NOZ).

NADACE

Zakladatel zakládá nadaci k **trvalé službě společensky nebo hospodářsky užitečnému účelu**. Účel nadace může být **veřejně prospěšný**, spočívá-li v podpoře obecného blaha, i **dobročinný**, spočívá-li v podpoře určitého okruhu osob určených jednotlivě či jinak. Název nadace obsahuje slovo „nadace“. Pravidelnou součástí názvu nadace je označení poukazující na její účel.

Je zakázáno založení nadace za účelem podpory politických stran a hnutí nebo jiné účasti na jejich činnosti nebo založení nadace sloužící výlučně výdělečným cílům. Plní-li nadace zakázaný účel, soud ji i bez návrhu zruší a nařídí její likvidaci.

Nadace může podnikat, pokud podnikání představuje pouhou vedlejší činnost a výtěžky podnikání slouží jen k podpoře jejího účelu; nadace však podnikat nesmí, pokud to zakladatel v nadační listině vyloučil.

Statut nadace upraví alespoň způsob jednání orgánů nadace a podmínky pro poskytování nadačních příspěvků, případně též okruh osob, kterým je lze poskytovat. Nadace účtuje odděleně o nadačních příspěvcích, o ostatních činnostech k naplnění účelu nadace a o nákladech na její správu.

Majetek nadace tvoří nadační jistina a ostatní majetek. Nadační jistinu tvoří soubor předmětů vkladů do nadace, popřípadě i nadačních darů. Nadační jistina musí mít celkovou hodnotu odpovídající alespoň výši 500.000 Kč. Peněžní vyjádření nadační jistiny je nadační kapitál. Výše nadačního kapitálu se zapisuje do veřejného rejstříku. Nadace používá svůj majetek v souladu s účelem uvedeným v nadační listině i ve statutu a za podmínek tam určených k poskytování nadačních příspěvků, k zajištění vlastní činnosti k naplnění svého účelu a k úhradě nákladů na zhodnocení nadační jistiny i nákladů na vlastní správu.

Dosahuje-li nadační kapitál nebo obrát nadace v uplynulém účetním období výše alespoň 5 mil. Kč podléhají **řádná účetní závěrka, mimořádná účetní závěrka a konsolidovaná účetní závěrka ověření auditorem**. Ověření auditorem podléhá účetní závěrka i v případě, rozhoduje-li se podle ní o zvýšení nebo snížení nadačního kapitálu, nebo o přeměně nadace.

Nadace sestaví **výroční zprávu** do konce šestého měsíce od uplynutí předcházejícího účetního období. Výroční zpráva obsahuje účetní závěrku a přehled o veškeré činnosti nadace včetně zhodnocení této činnosti. Ve výroční zprávě nadace uvede alespoň:

- přehled o vlastním majetku a závazcích
- u jednotlivých nadačních darů přehled o osobách, které poskytly nadační dar v hodnotě vyšší než 10.000 Kč
- přehled o tom, jak byl majetek nadace použit
- přehled o osobách, kterým byl poskytnut nadační příspěvek v hodnotě vyšší než 10.000 Kč
- zhodnocení, zda nadace při svém hospodaření dodržela pravidla pro poskytování nadačních příspěvků a přehled nákladů na vlastní správu
- zhodnocení základních údajů roční účetní závěrky a zprávu auditora, je-li nadace povinna mít účetní závěrku ověřenou auditorem.

Požádá-li o to dárce, nadace údaje o dárci ve výroční zprávě neuvede. Stejně právo má i příjemce nadačního příspěvku. Při poskytnutí nadačního příspěvku v hodnotě vyšší než

10.000 Kč, může žádat o zachování anonymity jen člověk, jenž dostal nadační příspěvek z humanitárních důvodů, zejména z důvodů zdravotních.

Nadace výroční zprávu uveřejní do třiceti dnů od jejího schválení správní radou a zpřístupní ji také ve svém sídle. Není-li nadace zřízena jako veřejně prospěšná, postačí zpřístupnit výroční zprávu v jejím sídle. Každý může ve veřejném rejstříku do výroční zprávy nahlížet a činit si z ní výpisy, opisy nebo kopie. Stejně právo lze uplatnit také v sídle nadace.

NADAČNÍ FOND

Zakladatel zakládá nadační fond **k účelu užitečnému společensky nebo hospodářsky**. Nadační fond se zakládá zakládací listinou nebo pořízením pro případ smrti. Majetek nadačního fondu tvoří soubor vzniklý z vkladů a darů, jejichž předmět nemusí splňovat předpoklad trvalého výnosu. Majetek nadačního fondu lze zcizit, je-li to v souladu s účelem nadačního fondu. Lze jej též použít k investici považované za obezřetnou. Nadační fond nevytváří nadační jistinu ani nadační kapitál. Podrobnější úprava není v NOZ obsažena, dle ustanovení § 10 odst. 1 NOZ nelze-li právní případ rozhodnout na základě výslovného ustanovení, posoudí se podle ustanovení, které se týká právního případu co do obsahu a účelu posuzovanému právnímu případu nejbližšího.

Nástinem řešení některých výkladových problémů právní úpravy nadačních fondů v zákoně č. 89/2012 Sb. občanský zákoník se zabývala i Expertní skupina Komise pro aplikaci nové civilní legislativy (KANCL)⁴⁸, kdy dospěla ve věci povinnosti nadačních fondů sestavit výroční zprávu a zakládat ji do veřejného rejstříku k závěru, že je pouze na zakladateli, aby určil, zda bude nadační fond vypracovávat výroční zprávu, zda jí bude zveřejňovat či zda nechá hospodaření fondu podrobit kontrole formou auditu. Úprava nadačních fondů musí být na této úrovni obecná a zohledňovat skutečnost, že je lze založit jak k veřejnému, tak soukromému účelu. Další povinnosti nad rámec těch uvedených v NOZ mohou být stanoveny pro speciální situace zvláštními zákony (jako se například počítalo se zákonem o veřejné prospěšnosti, který měl podmiňovat splněním určitých podmínek přidělení statusu veřejné prospěšnosti). Ze stejného důvodu není nadačnímu fondu založena povinnost auditu nad stanovený obrát.

ÚSTAV

je právnická osoba ustavená **za účelem provozování činnosti užitečné společensky nebo hospodářsky s využitím své osobní a majetkové složky**. Ústav provozuje činnost, jejíž **výsledky jsou každému rovnocenně dostupné za podmínek předem stanovených**. Provozuje-li ústav obchodní závod nebo jinou vedlejší činnost, nesmí být provoz na újmu jakosti, rozsahu a dostupnosti služeb poskytovaných v rámci hlavní činnosti ústavu. Zisk může ústav použít jen k podpoře činnosti, pro niž byl založen, a k úhradě nákladů na vlastní správu. Název ústavu musí obsahovat slova „zapsaný ústav“, postačí však zkratka „z. ú.“

Ústav se zakládá zakládací listinou nebo pořízením pro případ smrti. Zakladatelské právní jednání obsahuje mimo jiné účel ústavu vymezením předmětu jeho činnosti, popřípadě i předmět jeho podnikání údaj o výši vkladu, popřípadě o jeho nepeněžitém předmětu. Určí-li to zakladatelské právní jednání nebo je-li to účelné, vydá správní rada statut ústavu a upraví v něm vnitřní organizaci ústavu a podrobnosti o jeho činnosti.

⁴⁸ občanskýzákoník.justice.cz. *Nástin řešení některých výkladových problémů právní úpravy nadačních fondů v zákoně č. 89/2012 Sb. občanský zákoník*. [online]. 2016 [cit. 2016-9-24]. Dostupné z [www: <http://obcanskyzakonik.justice.cz/images/pdf/Nastin_reseni_nekterych_vykladovych_problemu_pravni_upravy_nadacnich_fondu_k_10.1._2014.pdf>](http://obcanskyzakonik.justice.cz/images/pdf/Nastin_reseni_nekterych_vykladovych_problemu_pravni_upravy_nadacnich_fondu_k_10.1._2014.pdf)

Rozpočet, řádnou a mimořádnou účetní závěrku a výroční zprávu ústavu schvaluje správní rada. Ústav účtuje odděleně o nákladech a výnosech spojených s hlavním předmětem činnosti, s provozem obchodního závodu nebo jinou vedlejší činností a se správou ústavu.

Účetní závěrku ústavu ověřuje auditor, pokud mu to ukládá zakladatelské právní jednání nebo statut, anebo pokud výše čistého obrátu ústavu překročí deset milionů Kč. V těchto případech auditor ověřuje i výroční zprávu ústavu.

Výroční zpráva ústavu obsahuje kromě náležitostí stanovených jiným právním předpisem upravujícím účetnictví další významnější údaje o činnosti a hospodaření ústavu, včetně výše plnění poskytnutých členům orgánů ústavu, a o případných změnách zakladatelského právního jednání nebo změnách členství v orgánech ústavu. V ostatním se na právní poměry ústavu použijí obdobně ustanovení o nadaci; nepoužijí se však ustanovení o nadační jistině a nadačním kapitálu.

SOCIÁLNÍ DRUŽSTVO

Právní úprava je obsažena v ustanoveních §§ 758 – 773 zákona č. 90/2012 Sb., o obchodních společnostech a družstvech (ZOK). Sociálním družstvem je družstvo, které **soustavně vyvíjí obecně prospěšné činnosti směřující na podporu sociální soudržnosti za účelem pracovní a sociální integrace znevýhodněných osob do společnosti s přednostním uspokojováním místních potřeb a využíváním místních zdrojů** podle místa sídla a působnosti sociálního družstva, zejména v oblasti vytváření pracovních příležitostí, sociálních služeb a zdravotní péče, vzdělávání, bydlení a trvale udržitelného rozvoje. Firma obsahuje označení „sociální družstvo“.

Stanovy sociálního družstva obsahují také cíle a podmínky činnosti sociálního družstva v souladu s jeho sociálně začleňovací funkcí a podporou místního rozvoje a podrobnější podmínky nakládání se ziskem v souladu s účelem činnosti sociálního družstva.

Fyzická osoba může být členem sociálního družstva, jen vykonává-li pro sociální družstvo práci na základě pracovního poměru nebo bez nároku na odměnu mimo rámec pracovního poměru na základě dobrovolnosti nebo jsou-li jí poskytovány služby v rámci obecně prospěšné činnosti sociálního družstva. Převod a přechod družstevního podílu v sociálním družstvu je zakázán. Sociální družstvo může, připouští-li to stanovy, rozdělit nejvýše 33 % svého disponibilního zisku mezi své členy.

NICMÉNĚ dle ust. § 144 odst. 1 NOZ lze **právníckou osobu ustavit ve veřejném nebo v soukromém zájmu**. Tato její povaha se posuzuje podle hlavní činnosti právnické osoby.

Dle ustanovení § 146 NOZ je **VEŘEJNĚ PROSPĚŠNÁ PRÁVNICKÁ OSOBA, jejímž posláním je přispívat v souladu se zakladatelským právním jednáním vlastní činností k dosahování obecného blaha**, pokud na rozhodování právnické osoby mají podstatný vliv jen bezúhonné osoby, pokud nabyla majetek z poctivých zdrojů a pokud hospodárně využívá své jmění k veřejně prospěšnému účelu.

Dle ustanovení § 147 NOZ má veřejně prospěšná právnická osoba **právo na zápis statusu veřejné prospěšnosti do veřejného rejstříku**, pokud **splní podmínky stanovené jiným právním předpisem**. Jen právnická osoba, jejíž status veřejné prospěšnosti je ve veřejném rejstříku zapsán, má právo uvést ve svém názvu, že je veřejně prospěšná.

Návrh zákona o statusu veřejné prospěšnosti byl dne 12. 09. 2013 Senátem zamítnut⁴⁹, kdy zamítnutý návrh zákona již nemohla Poslanecká sněmovna projednat. Návrh zákona tak nebyl schválen. Podle návrhu zákona o statusu veřejné prospěšnosti bylo vymezeno, co se zejména rozumí veřejně prospěšnou činností. Podkladem pro zápis statusu do veřejného rejstříku mělo být rozhodnutí soudu o právu na zápis statusu právnické osobě do veřejného rejstříku, která doloží soudu splnění podmínek dle zákona. Podle návrhu zákona pokud by přesahovala výše obratu právnické osoby se statusem v uplynulém účetním období 5 milionů Kč, podléhala by účetní závěrka vždy ověření auditorem. Z rozpravy lze zmínit alespoň⁵⁰:

stanovisko senátorky Elišky Wagnerové:

„Jako zpravodaj bych snad ještě dodala, že tento zákon, resp. jeho obsah, se dojednával 11 let. Jedenáct let se vědělo, že má být přijat. Jedenáct let se nemohli shodnout zúčastnění na tom, jaký model bude vybrán pro danou materii. Dodávám, že byl vybrán patrně nejnákladnější model, tj. že o veřejné prospěšnosti rozhodují soudy. Ba dokonce mají stanovenou onu 15 denní lhůtu na to, aby rozhodly o veřejné prospěšnosti od chvíle, kdy jim budou doručeny všechny potřebné podklady atd. a musí rozhodovat. Přičemž podotýkám, že obsahem tohoto návrhu zákona je také demonstrativní výčet těch veřejně prospěšných účelů. Jinými slovy, mohou být samozřejmě ty účely ještě uznány jako veřejně prospěšné i jiné, ale soudy budou muset skutečně kus od kusu posuzovat, zda tedy zde veřejná prospěšnost je dána nebo dána není.“

stanovisko senátora Jiřího Dienstbiera:

„Bylo tady uvedeno, že se jedná o doprovodný zákon k občanskému zákoníku. Ano, samozřejmě nepochybně tady souvislost je, nicméně schválením či neschválením tohoto zákona nijak není podvázána účinnost občanského zákoníku, resp. možnost bezproblémově používat. Já si uvědomuji, že veřejná prospěšnost je věc, která se řeší už dlouhá léta a že asi je žádoucí, aby tato věc nějak byla dotažena do konce. To, co se mně ovšem příliš nezamlouvá, je opět to načasování i způsob zavedení. Teď to řešíme na poslední chvíli. Zákon má být účinný od 1. ledna 2014. Máme tady tedy i výzvu celé řady organizací, které si zřejmě činí nárok na to do budoucna být označen jako veřejně prospěšné, dokonce zřejmě bych řekl, že i právem, když se na ten seznam podívám, kteří nás žádají o to, abychom návrh zákona schválili.

Já si ovšem nejsem jist, jestli si sami dobře uvědomují to, jak je ten zákon nastaven, protože veřejná prospěšnost je přiznána až soudním rozhodnutím. Jestliže tady máme dneska řádově sta tisíce občanských sdružení, můžeme předpokládat, že o tento statut budou žádat řádově desetitisíce. Jinými slovy, někdy během ledna příštího roku po nabytí účinnosti zákona, dříve nemohou, tyto organizace, tato sdružení podají návrh k soudu, aby jim byl přiznán statut veřejné prospěšnosti. Podle mého názoru to soudy nemohou zvládnout, aby a to zejména ne v 15denní lhůtě. Jinými slovy budou to řešit zřejmě tak, jak už jsme v minulosti zažili v některých jiných případech. V těch návrzích budou automaticky hledat nějakou chybu, aby vyzvali toho žadatele o doplnění a tím se na čas zbavili neřešitelného úkolu. Jinými slovy může tady trvat stav možná i mnoha měsíců, kdy právnické osoby, které budou žádat o přiznání statutu veřejné prospěšnosti, budou v tomto směru trošku ve vzduchoprázdnu a nebudou vědět, jak soud jejich žádosti posoudí.“

⁴⁹ Senát. Návrh zákona o statusu veřejné prospěšnosti. [online]. 2016 [cit. 2016-9-24]. Dostupné z [www: <http://www.senat.cz/xqw/xervlet/pssenat/historie?action=detail&value=3405>](http://www.senat.cz/xqw/xervlet/pssenat/historie?action=detail&value=3405).

⁵⁰ Senát. Těsnopisecká zpráva z 13. schůze Senátu (1. den schůze – 12.09.2013). [online]. 2016 [cit. 2016-9-24]. Dostupné z [www: <http://www.senat.cz/xqw/xervlet/pssenat/hlasovani?action=steno&O=9&IS=5141&D=12.09.2013#b14392>](http://www.senat.cz/xqw/xervlet/pssenat/hlasovani?action=steno&O=9&IS=5141&D=12.09.2013#b14392).

V souladu s usnesením vlády ČR ze dne 12. března 2014 č. 165 vyhotovilo Ministerstvo spravedlnosti ČR nový **návrh zákona o statusu veřejné prospěšnosti** a o změně souvisejících zákonů (zákon o statusu veřejné prospěšnosti) ze dne 12. 5. 2016⁵¹, který se v současné době nachází ve stadiu **ukončeného připomínkového řízení**, předpokládaný datum nabytí účinnosti je leden 2018. Návrh zákona je předkládán v návaznosti na zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, jehož § 147 předpokládá, **že jiný právní předpis** podrobněji upraví podmínky, které musí veřejně prospěšná právnická osoba splnit, aby získala právo na zápis statusu veřejné prospěšnosti do veřejného rejstříku. Cílem návrhu zákona je skrze zavedení soukromoprávního institutu statusu veřejné prospěšnosti zvýšit transparentnost a důvěryhodnost neziskového sektoru, jakož i jeho větší atraktivnost a přístupnost. Účelem návrhu je též lepší a funkčnější provázání právních předpisů upravujících danou problematiku. Status veřejné prospěšnosti by měl sloužit jako veřejně seznatelná záruka, že příslušná právnická osoba splňuje dostatečné podmínky ohledně své činnosti, osob ji ovlivňujících a svého hospodaření, aby reálně sloužila veřejně prospěšnému účelu. Status by měl být zejména jakousi známkou kvality, stvrzením veřejně prospěšné právnické osoby pro potřeby soukromoprávního styku. Získání statusu je postaveno na principu dobrovolnosti ze strany jeho potenciálních nositelů. Zákon by měl přispět k možnostem zlepšení vnímání a zvýšení důvěry k neziskovému sektoru.

Dle Důvodové zprávy⁵² lze identifikovat regulatorní selhání současného právního stavu v absenci úpravy institutu statusu veřejné prospěšnosti. Byť existenci statusu předvídá ve svém ustanovení § 147 občanský zákoník, jeho získání, a tedy ani jeho využívání dnes možné není. Současný stav neumožňuje zřetelně, veřejně a jednoduše identifikovat veřejně prospěšné právnické osoby. Neexistují obecně závazné nástroje a postupy, které by deklarovaly a kontrolovaly transparentnost a kvalitu naplňování účelu právnických osob. Vzniká tak dluh na jedné straně vůči právnickým osobám s potenciálem zápisu statusu, na druhé straně vůči celé společnosti ve vztahu k transparentnosti neziskového sektoru. Veřejně prospěšné subjekty se totiž povětšinou kryjí s množinou neziskových právnických osob (nestátních neziskových organizací, též „NNO“).

Absencí statusu veřejné prospěšnosti je taktéž znemožněno případné provázání s jinými zákony, respektive vznik různých výhod ať už pro právnické osoby samé či např. pro donátory těchto subjektů. Tím dochází sekundárně k poškozování neziskového sektoru jako takového, zvláště při srovnání se stavem v zahraničí. V současné době působí v České republice velké množství subjektů, jež lze počítat do neziskového sektoru. V roce 2015 bylo registrováno kolem 130 tisíc subjektů soukromého práva majících právní formy pro NNO typické. V tomto množství subjektů, při uvážení jejich různorodosti, není pro třetí strany snadné a často ani možné se mezi nimi orientovat a posuzovat jejich důvěryhodnost. Zvláště podstatná se jeví potřeba kvalitativního rozlišování mezi nestátními neziskovými organizacemi z pozice sponzorů a různých dárců. Nadto je třeba připočítat též různorodé právnické osoby veřejného práva (státní organizace), u nichž lze též případně uvažovat o možnosti a potřebě určité diferenciaci.

Vymezenými problémy současného stavu, při neexistenci úpravy statusu veřejné prospěšnosti, jsou v nejvyšší míře postiženy subjekty neziskového sektoru, jak ostatně plyne z výše uvedeného. Pozice NNO je ztížena, jelikož svou povahu a charakteristiky musí vůči třetím osobám neustále a opakovaně prokazovat. Právní formy, jejichž primární činností bude vždy činnost nezisková, jsou, k 31. 12. 2015 (přehled počtu předmětných právních forem

⁵¹Úřad vlády České republiky. *Portál Aplikace ODok. Materiál. Návrh zákona o statusu veřejné prospěšnosti a o změně souvisejících zákonů (zákon o statusu veřejné prospěšnosti)*. [online]. 2016 [cit. 2016-9-24]. Dostupné z [www: <https://apps.odok.cz/veklep-detail?pid=KORNA9VJRHB2>](https://apps.odok.cz/veklep-detail?pid=KORNA9VJRHB2).

⁵² tamtéž

zapsaných ve veřejných rejstřících podle zákona č. 304/2013 Sb., o veřejných rejstřících právnických a fyzických osob následující:

Právní forma	Počet zapsaných subjektů
Spolek	90 594
Pobočný spolek	27 957
Odborová organizace a organizace zaměstnavatelů	824
Nadace	587
Nadační fond	1 811
Ústav	421
Obecně prospěšná společnost	3 207
Celkem	125 401

K subjektům dalších právních forem s primárně neziskovou činností, které jsou zapsány v jiných veřejných rejstřících,⁵³ patří zejména následující.

Právní forma	Počet subjektů
Církev a náboženská společnost	36
Osoba založená církví a náboženskou společností ⁵⁴	4 118
Školská právnická osoba	239
Z toho: školská právnická osoba zřízená soukromým zřizovatelem	109

V kontextu problémem dotčených subjektů však nelze opomenout také jiné formy právnických osob, zejména obchodní korporace, nejsou-li založeny za účelem rozdělení zisku mezi své členy, popřípadě další osoby. Pro tyto právnické osoby je v současnosti participace na činnosti neziskového sektoru nejsložitější, a to především z důvodu neexistence diskutovaného statusu. Zprostředkovaně je definovanými problémy zasažena též sama činnost NNO. Veřejně prospěšné aktivity jsou pasivně utlumovány, stejně jako sledování a prosazování obecného blaha. Při uvážení důležitosti neziskového sektoru pro společnost je naopak třeba zmnožování nástrojů na jeho podporu. Zájmy nestátních neziskových organizací, jako podpora různým skupinám osob či jednotlivců, sociální věci, životní prostředí, kultura a mnoho dalších, je vždy nutno v rámci problematiky statusu veřejné prospěšnosti připomínat.

Návrh zákona o statusu veřejné prospěšnosti přiznává právo na zápis statusu do veřejného rejstříku veřejně prospěšné právnické osobě, která v souladu se svým posláním vykonává činnost, jež je podle tohoto zákona činností přispívající k dosahování obecného blaha, a která doloží, že na její rozhodování mají podstatný vliv jen bezúhonné osoby, nabyta majetek z poctivých zdrojů a hospodárně využívá své jmění k veřejně prospěšnému účelu. Návrh zákona dále vymezuje, co se zejména rozumí činností přispívající k dosahování obecného blaha. O právu na zápis statusu do veřejného rejstříku na návrh právnické osoby rozhoduje opět soud. Podle návrhu zákona o statusu veřejné prospěšnosti přesahuje-li roční úhrn čistého obrátu podle poslední účetní závěrky právnické osoby se statutem v uplynulém účetním období 5.000.000 Kč, podléhá účetní závěrka vždy ověření auditorem.

⁵³ Údaje o počtu subjektů, které jsou zapsány v jiných veřejných rejstřících, jsou platné ke dni 15. 9. 2014.

⁵⁴ Toto označení odpovídající legislativní zkratce zavedené v návrhu zákona o statusu veřejné prospěšnosti je v textu důvodové zprávy používáno pro právnické osoby založené církví nebo náboženskou společností a evidované podle zákona č. 3/2002 Sb., o svobodě náboženského vyznání a postavení církví a náboženských společností a o změně některých zákonů (zákon o církvích a náboženských společnostech).

Obecně prospěšné společnosti

Právní úprava je obsažena v zákoně č. 248/1995 Sb., o obecně prospěšných společnostech v platném znění. Obecně prospěšná společnost je právnickou osobou, která poskytuje veřejnosti *obecně prospěšné služby* za předem stanovených a pro všechny uživatele stejných podmínek a její hospodářský výsledek (zisk) nesmí být použit ve prospěch zakladatelů, členů jejích orgánů nebo zaměstnanců a musí být použit na poskytování obecně prospěšných služeb, pro které byla obecně prospěšná společnost založena.

Kromě obecně prospěšných služeb, k jejichž poskytování byla založena, může obecně prospěšná společnost vykonávat i jiné činnosti tzv. doplňková činnost za podmínky, že doplňkovou činností bude dosaženo účinnějšího využití prostředků obecně prospěšné společnosti a zároveň tím nebude ohrožena kvalita, rozsah a dostupnost obecně prospěšných služeb. Obecně prospěšná společnost se nesmí účastnit na podnikání jiných osob. Obecně prospěšná společnost, která je soukromou vysokou školou podle zákona č. 111/1998 Sb., o vysokých školách, se považuje pro účely zákona o daních z příjmů za veřejnou vysokou školu.

Správní rada vydává *předchozí souhlas písemnou formou k právnímu úkonu*, kterým obecně prospěšná společnost nabývá, zcizuje nebo zatěžuje nemovitou věc, nabývá nebo zcizuje movitou věc, zřizuje věcné břemeno nebo předkupní právo u movité věci, jejíž cena je vyšší než hodnota veřejné zakázky malého rozsahu podle zákona upravujícího veřejné zakázky, nabývá nebo zcizuje autorská práva nebo průmyslová práva nebo zakládá jinou právnickou osobu a vkládá peněžité nebo nepeněžité majetek do této právnické osoby. Uvedené právní úkony jsou bez předchozího souhlasu správní rady neplatné, za platné se tyto úkony se považují, pokud se zakladatel, správní rada nebo ten, kdo je takovým úkonem dotčen, neplatnosti právního úkonu nedovolá. Vydání předchozího souhlasu k právním úkonům je povinná správní rada oznámit do 7 dnů ode dne jeho vydání řediteli a dozorčí radě, případně je-li zakladatelem Česká republika nebo územní samosprávný celek rovněž zakladateli.

Obecně prospěšná společnost je povinná ve svém účetnictví důsledně *oddělit náklady a výnosy spojené s doplňkovými činnostmi*, náklady a výnosy spojené s *obecně prospěšnými službami* a náklady a výnosy nepatřící do předchozích skupin a *spojené se správou* obecně prospěšné společnosti. Účetní závěrku a výroční zprávu obecně prospěšné společnosti schvaluje správní rada a přezkoumává dozorčí rada.

Řádnou a mimořádnou účetní závěrku a výroční zprávu musí mít *ověřenu auditorem* obecně prospěšné společnosti, které jsou příjemci dotací nebo jiných příjmů ze státního rozpočtu, z rozpočtu obce, případně z rozpočtu jiného územního orgánu nebo od státního fondu, jejichž celkový objem přesáhne v účetním období, za něž je účetní závěrka sestavována, jeden milion Kč, nebo ve výši čistého obratu překročily deset milionů Kč.

Obecně prospěšná společnost vypracovává a zveřejňuje *výroční zprávu* v termínu, který stanoví správní rada, nejpozději však do šesti měsíců po skončení účetního období. Účelem výroční zprávy je informovat o činnosti a hospodaření obecně prospěšné společnosti.

Výroční zpráva musí obsahovat:

- náležitosti stanovené zákonem upravujícím účetnictví
- přehled o všech činnostech uskutečněných v účetním období v rámci obecně prospěšných služeb a doplňkové činnosti a jejich zhodnocení

- informace o lidských zdrojích
- přehled o výnosech v členění podle zdrojů
- vývoj a stavu fondů obecně prospěšné společnosti k rozvahovému dni
- přehled o stavu majetku a závazků k rozvahovému dni a o jejich struktuře
- přehled o celkovém objemu nákladů v členění na náklady vynaložené pro plnění obecně prospěšných služeb, pro plnění doplňkových činností a na vlastní činnost obecně prospěšné společnosti, včetně výše nákladů na mzdu ředitele a na odměny členů správní rady a členů dozorčí rady
- údaje o změně zakládací listiny a změně ve složení správní rady a dozorčí rady a o změně osoby ředitele, k nimž došlo v průběhu účetního období.

Obecně prospěšná společnost uloží do 30 dnů po schválení správní radou výroční zprávu do sbírky listin, v zakládací listině nebo ve statutu může být stanoven další způsob zveřejňování výroční zprávy.

Pokud obecně prospěšná společnost poruší ustanovení mj. o vypracování a zveřejnění výroční zprávy, *pozbývá* pro rok, v němž k porušení došlo, *daňová zvýhodnění* stanovená zákonem o daních z příjmů a zákonem o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí a pro následující zdaňovací období po roce, v němž k porušení došlo, daňová zvýhodnění stanovená zákonem o dani z nemovitostí.

Politické strany a politická hnutí

Právní úprava je obsažena v zákoně č. 424/1991 Sb. o sdružování v politických stranách a v politických hnutích v platném znění. Občané mají právo se sdružovat v politických stranách a v politických hnutích, výkon tohoto práva slouží občanům k jejich účasti na politickém životě společnosti, zejména na vytváření zákonodárných sborů a orgánů vyšších územních samosprávných celků a orgánů místní samosprávy. Členem strany a hnutí může být občan starší 18 let, může být však členem pouze jedné strany nebo hnutí. Strany a hnutí jsou právníckými osobami.

Ministerstvo vnitra vede rejstřík stran a hnutí, jde o veřejný seznam⁵⁵, do kterého se zapisují nebo vyznačují zákonem stanovené údaje týkající se stran a hnutí a jeho součástí je sbírka listin obsahující stanovy, usnesení o ustavení orgánů, usnesení o změně stanov a usnesení o zrušení strany a hnutí. Rejstřík stran a hnutí je každému přístupný.

Strana a hnutí odpovídají za své závazky celým svým majetkem. Strana a *hnutí nesmějí vlastním jménem podnikat*, mohou založit obchodní společnost nebo družstvo nebo se účastnit jako společník nebo člen na již založené obchodní společnosti nebo družstvu jen tehdy, je-li výlučným předmětem jejich činnosti:

- provozování vydavatelství, nakladatelství, tiskáren, rozhlasového nebo televizního vysílání
- publikační a propagační činnost
- pořádání kulturních, společenských, sportovních, rekreačních, vzdělávacích a politických akcí
- výroba a prodej předmětů propagujících program a činnost příslušné strany a hnutí.

Příjmem strany a hnutí mohou být:

- příspěvek ze státního rozpočtu České republiky na úhradu volebních nákladů

⁵⁵ Viz Seznam politických stran a hnutí – Ministerstvo vnitra České republiky. <<http://aplikace.mvcr.cz/seznam-politickyh-stran/>>

- příspěvek na činnost ze státního rozpočtu České republiky
- členské příspěvky
- dary a dědictví
- příjmy z pronájmu a prodeje movitého a nemovitého majetku
- úroky z vkladů
- příjmy vznikající z účasti na podnikání jiných právnických osob
- příjmy z pořádání tombol, kulturních, společenských, sportovních, rekreačních, vzdělávacích a politických akcí
- půjčky a úvěry.

Strana a hnutí mají nárok na státní příspěvek. *Příspěvek na činnost* zahrnuje stálý příspěvek a příspěvek na mandát. *Stálý příspěvek* činí ročně 6.000.000 Kč pro stranu a hnutí, které získaly v posledních volbách do Poslanecké sněmovny 3 % hlasů, za každých dalších i započatých 0,1 % hlasů obdrží strana a hnutí ročně 200.000 Kč, obdrží-li strana a hnutí více než 5 % hlasů, příspěvek se nezvyšuje. *Příspěvek na mandát* poslance nebo senátora činí ročně 855.000 Kč a na mandát člena zastupitelstva kraje a člena zastupitelstva hlavního města Prahy činí ročně 237 500 Kč. Ministerstvo financí dále vyplácí podle § 85 zákona č. 247/1995 Sb., o volbách do Parlamentu České republiky, ve znění pozdějších předpisů, *příspěvek na úhradu volebních nákladů*. Tento příspěvek se poskytuje pouze za výsledky voleb do Poslanecké sněmovny. Politické straně, politickému hnutí nebo koalici, která ve volbách získala nejméně 1,5 procenta z celkového počtu platných hlasů, bude za každý odevzdaný hlas ze státního rozpočtu uhrazeno 100 Kč.

Strana a hnutí nesmějí přijmout bezúplatná plnění a dary od státu, příspěvkových organizací, obcí, městských částí a městských obvodů a krajů s výjimkou pronájmu nebytových prostor, státních podniků a právnických osob s majetkovou účastí do 10 % státu, státního podniku, obcí, městských částí nebo městských obvodů; obecně prospěšných společností, zahraničních právnických osob s výjimkou politických stran a nadací; fyzických osob, které nejsou státními občany České republiky, kteří v ČR nemají trvalý pobyt, příp. od jiných právnických osob, stanoví-li tak zvláštní právní předpis. Získají-li strana a hnutí peněžitý dar v rozporu s tímto zákonem, jsou povinny vrátit jej dárci včetně jeho úrokového zhodnocení ve výši diskontní sazby České národní banky platné ke dni vrácení daru, a to nejpozději do 1. dubna roku následujícího po roce, ve kterém dar získaly. Není-li takový postup možný, odvedou příslušnou částku v téže lhůtě do státního rozpočtu. Nedošlo-li k vrácení daru nebo k jeho odvodu do státního rozpočtu ve stanovené lhůtě, uloží příslušný finanční úřad straně a hnutí pokutu ve výši rovnající se dvojnásobku hodnoty daru.

Strana a hnutí jsou povinny předložit každoročně do 1. dubna Poslanecké sněmovně k informaci **výroční finanční zprávu**, která zahrnuje:

- roční účetní výkazy podle zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví
- **zprávu auditora o ověření roční účetní závěrky s výrokem bez výhrad**
- přehled o celkových příjmech v členění dle textu výše a o výdajích v členění na provozní a mzdové výdaje, výdaje na daně a poplatky a výdaje na volby
- přehled o darech a dárcích s uvedením výše peněžitého daru, jména, příjmení, data narození a adresy místa pobytu dárce; je-li dárce právnická osoba, uvede se její obchodní firma nebo název, sídlo a identifikační číslo osoby; přesahuje-li dar svou celkovou hodnotou od jednoho dárce za rok 50 000 Kč, doloží se ověřenými kopiemi darovacích smluv
- přehled o hodnotě majetku získaného dědictvím; pokud hodnota takto získaného majetku přesahuje 100 000 Kč, uvede se zůstavitel

- přehled o členech, jejichž celkový členský příspěvek za rok je vyšší než 50 000 Kč s uvedením výše tohoto příspěvku, jejich jména, příjmení, data narození a adresy místa pobytu.

Výroční finanční zprávu předkládá strana a hnutí na předepsaném formuláři s přílohami, vzor formuláře je stanoven *Vyhláškou č.273/2005 Sb., o vzoru formuláře pro předkládání výroční finanční zprávy politickými stranami a politickými hnutími Poslanecké sněmovně*, v platném znění. Výroční finanční zpráva strany a hnutí je veřejná, lze do ní nahlédnout a požít z ní výpis nebo její opis či kopii v Kanceláři Poslanecké sněmovny.

Veřejné výzkumné instituce

Právní úprava je obsažena v zákoně č. 341/2005 Sb., o veřejných výzkumných institucích v platném znění. Veřejná výzkumná instituce je právnickou osobou, jejímž hlavním předmětem činnosti je výzkum, včetně zajišťování infrastruktury výzkumu, vymezený zákonem o podpoře výzkumu, vývoje a inovací. Veřejná výzkumná instituce svou hlavní činností zajišťuje výzkum podporovaný zejména z veřejných prostředků v souladu s podmínkami pro poskytování veřejné podpory stanovenými právem Evropských společenství.

Veřejná výzkumná instituce může být zřízena Českou republikou nebo územním samosprávným celkem, jménem České republiky plní funkci zřizovatele veřejné výzkumné instituce ministerstvo, jiný ústřední orgán státní správy nebo Akademie věd České republiky v postavení organizačních složek České republiky.

Informace o výsledcích výzkumné činnosti veřejné výzkumné instituce musí být veřejně dostupné v informačním systému výzkumu, vývoje a inovací a ve **výroční zprávě o činnosti a hospodaření veřejné výzkumné instituce**, která je zveřejněna způsobem umožňujícím dálkový přístup nejpozději do 30 dnů po jejím schválení.

Rejstřík veřejných výzkumných institucí je veřejný seznam, vede jej Ministerstvo školství, mládeže a tělovýchovy a jeho součástí je sbírka listin obsahující mj. *výroční zprávy a účetní závěrky a zprávy auditora o jejich ověření*. Údaje rejstříku veřejných výzkumných institucí včetně sbírky listin jsou veřejně přístupné v listinné a elektronické podobě, a to i prostřednictvím veřejné informační sítě⁵⁶.

Statutárním orgánem veřejné výzkumné instituce je *ředitel*, který mj. zabezpečuje řádné vedení účetnictví, předkládá radě instituce a dozorčí radě po ověření účetní závěrky auditorem návrh výroční zprávy a předává zřizovateli účetní závěrku ověřenou auditorem a výroční zprávu schválenou radou instituce. *Rada instituce* mj. schvaluje rozpočet veřejné výzkumné instituce a jeho změny a střednědobý výhled jejího financování a schvaluje výroční zprávu a účetní závěrku a rozhoduje o rozdělení zisku nebo úhradě ztráty. *Dozorčí rada* se mj. vyjadřuje k návrhu rozpočtu veřejné výzkumné instituce a ke způsobu jejího hospodaření, vyjadřuje se k návrhu výroční zprávy a své vyjádření předkládá řediteli a radě instituce. *Stanoviska dozorčí rady se zveřejňují ve výroční zprávě*. Vybrané právní úkony např. nabytí nebo zcizení nemovitého majetku a movitého majetku nad určitou hodnotu, zřízení zástavního práva, nabytí účasti nebo vklad majetku do právnické osoby jsou bez předchozího písemného souhlasu dozorčí rady a zřizovatele.

⁵⁶ Viz Rejstřík veřejných výzkumných institucí - Ministerstvo školství, mládeže a tělovýchovy. <<http://rvvi.msmt.cz/>>

Veřejná výzkumná instituce je povinna majetek využívat k realizaci **hlavní činnosti**. K další nebo jiné činnosti může majetek využívat jen za podmínek stanovených zákonem, tyto činnosti nesmí být hrazeny z veřejných prostředků určených na podporu výzkumu. **Další činností** je činnost prováděná na základě požadavků příslušných organizačních složek státu nebo územních samosprávných celků ve veřejném zájmu a podporovaná z veřejných prostředků. **Jinou činností** je činnost hospodářská prováděná za účelem dosažení zisku. Další nebo jinou činnost může veřejná výzkumná instituce provádět pouze za podmínky, že:

- navazují na hlavní činnost veřejné výzkumné instituce
- jsou prováděny za účelem účinnějšího využití majetku a lidských zdrojů veřejné výzkumné instituce
- není ohrožena hlavní činnost veřejné výzkumné instituce
- *náklady a výnosy každé z uvedených činností jsou v účetnictví vedeny odděleně*
- jejich předmět a podmínky jejich provádění jsou stanoveny ve zřizovací listině veřejné výzkumné instituce a jsou v souladu s právními předpisy
- výnosy z těchto činností dosahují alespoň skutečně vynaložených nákladů.

Výsledek hospodaření veřejné výzkumné instituce je tvořen *výsledkem hospodaření v hlavní činnosti a výsledkem hospodaření v další a jiné činnosti po zdanění*. Zisk po zdanění veřejná výzkumná instituce využívá nejprve k úhradě případné ztráty z minulých období a dále prostřednictvím fondů k podpoře hlavní činnosti.

Veřejná výzkumná instituce sestavuje **vyrovnaný rozpočet** na kalendářní rok. Do rozpočtu jsou zahrnuty náklady a výnosy související s hlavní, další a jinou činností. **Výnosy** veřejné výzkumné instituce jsou zejména finanční prostředky z

- podpory výzkumné organizace na základě jí dosažených výsledků nebo projektů výzkumu, vývoje a inovací z veřejných prostředků podle zákona č. 130/2002 Sb., o podpoře výzkumu a vývoje z veřejných prostředků v platném znění
- podpory hlavní nebo další činnosti z jiných než veřejných prostředků
- majetku
- přijatých darů a dědictví
- dotací na další činnost z veřejných prostředků
- jiné činnosti.

Náklady veřejné výzkumné instituce jsou zejména náklady na hlavní činnost, náklady na další činnost a náklady na jinou činnost.

Veřejná výzkumná instituce tvoří tyto **fondy** - rezervní fond, fond reprodukce majetku, fond účelově určených prostředků a fond sociální. Zůstatky fondů k 31. prosinci běžného roku se převádějí do následujícího rozpočtového roku.

Zřizovatel vloží do veřejné výzkumné instituce na základě zřizovací listiny **majetek** potřebný k zajištění účelu, pro který je veřejná výzkumná instituce zřizována, popřípadě na ni převede závazky související s vkládaným majetkem, nejvýše však do výše 20 % hodnoty tohoto vkládaného majetku, k přechodu závazků se nevyžaduje souhlas věřitele, ale zřizovatel ručí za splnění závazků, které přešly na veřejnou výzkumnou instituci.

Veřejná výzkumná instituce vede **účetnictví** podle zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví a Vyhlášky č. 504/2002 Sb., pro účetní jednotky, u kterých hlavním předmětem činnosti není podnikání. O *způsobilých nákladech projektů výzkumu, vývoje a inovací* vede veřejná výzkumná instituce oddělenou evidenci a v rámci této evidence sleduje náklady hrazené z institucionální nebo účelové podpory výzkumu, vývoje a inovací z veřejných prostředků

podle zákona o podpoře výzkumu a vývoje. Veřejná výzkumná instituce je **povinna mít účetní závěrku ověřenou auditorem.**

Veřejná výzkumná instituce vypracovává a po schválení radou instituce zveřejňuje **výroční zprávu**, a to nejpozději do 6 měsíců po skončení hodnoceného období, kterým je kalendářní rok. Tato se **zveřejňuje** prostřednictvím jejího uložení ve sbírce listin rejstříku veřejných výzkumných institucí a zároveň prostřednictvím veřejné informační sítě. Výroční zpráva obsahuje:

- informace o složení orgánů veřejné výzkumné instituce a o jejich činnosti či o jejich změnách
- informace o změnách zřizovací listiny
- hodnocení hlavní činnosti
- hodnocení další a jiné činnosti
- informace o opatřeních k odstranění nedostatků v hospodaření a zprávu, jak byla splněna opatření k odstranění nedostatků uložená v předchozím roce
- stanoviska dozorčí rady
- další skutečnosti požadované zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví.

13.3 Přezkoumání hospodaření

Subjekty podléhající přezkoumání hospodaření jsou:

- územní samosprávné celky
- dobrovolné svazky obcí
- městské části hlavního města Prahy
- Regionální rady regionů soudružnosti.

Obce a dobrovolné svazky obcí dle § 42 a § 53 zákona č. 128/2000 Sb., o obcích požádají o přezkoumání hospodaření za uplynulý kalendářní rok příslušný krajský úřad, nebo zadají přezkoumání hospodaření auditorovi.

Hlavní město Praha dle § 38 zákona č. 131/2000 Sb., o hl. m. Praze požádá o přezkoumání hospodaření za uplynulý kalendářní rok Ministerstvo financí, nebo zadá přezkoumání auditorovi. Ministerstvo financí může pověřit tímto přezkoumáním Generální finanční ředitelství nebo finanční úřad.

Městská část hlavního města Prahy požádá o přezkoumání hospodaření za uplynulý kalendářní rok Magistrát hl. m. Prahy, nebo zadá přezkoumání auditorovi.

Kraje dle § 20 zákona č. 129/2000 Sb., o krajích přezkoumá hospodaření kraje za uplynulý kalendářní rok Ministerstvo financí. Ministerstvo financí může přezkoumáním hospodaření kraje pověřit Generální finanční ředitelství nebo finanční úřad.

Regionální rady regionů soudružnosti dle zákona č. 248/2000 Sb., o podpoře regionálního rozvoje hospodaření Regionální rady za uplynulý kalendářní rok přezkoumá Ministerstvo financí. Ministerstvo financí může přezkoumáním hospodaření Regionální rady pověřit Generální finanční ředitelství nebo finanční úřad.

Zákon č. 420/2004 Sb., o přezkoumávání hospodaření územních samosprávných celků a dobrovolných svazků obcí stanovuje předmět přezkoumání a hlediska, ze kterých se předmět přezkoumání ověřuje, postup při přezkoumání a procesní pravidla přezkoumání.

Předmětem přezkoumání jsou dle § 2 z. č. 420/2004 Sb.:

- údaje o **ročním hospodaření** územního celku, tvořící *součást závěrečného účtu* podle zvláštního právního předpisu⁵⁷, a to:
 - plnění příjmů a výdajů rozpočtu včetně peněžních operací, týkajících se rozpočtových prostředků
 - finanční operace, týkající se tvorby a použití peněžních fondů
 - náklady a výnosy podnikatelské činnosti územního celku
 - peněžní operace, týkající se sdružených prostředků vynakládaných na základě smlouvy mezi dvěma nebo více územními celky, anebo na základě smlouvy s jinými právníckými nebo fyzickými osobami
 - finanční operace, týkající se cizích zdrojů ve smyslu právních předpisů o účetnictví
 - hospodaření a nakládání s prostředky poskytnutými z Národního fondu a s dalšími prostředky ze zahraničí poskytnutými na základě mezinárodních smluv
 - vyúčtování a vypořádání finančních vztahů ke státnímu rozpočtu, k rozpočtům krajů, k rozpočtům obcí, k jiným rozpočtům, ke státním fondům a k dalším osobám
- nakládání a hospodaření s majetkem ve vlastnictví územního celku
- nakládání a hospodaření s majetkem státu, s nímž hospodaří územní celek
- zadávání a uskutečňování veřejných zakázek, s výjimkou úkonů a postupů přezkoumaných orgánem dohledu podle zvláštního právního předpisu
- stav pohledávek a závazků a nakládání s nimi
- ručení za závazky fyzických a právnických osob
- zastavování movitých a nemovitých věcí ve prospěch třetích osob
- zřizování věcných břemen k majetku územního celku
- účetnictví vedené územním celkem.

Výše uvedený *předmět přezkoumání* se ověřuje **z hlediska**:

- dodržování povinností stanovených zvláštními právními předpisy, zejména předpisy o finančním hospodaření územních celků, o hospodaření s jejich majetkem, o účetnictví a o odměňování
- souladu hospodaření s finančními prostředky ve srovnání s rozpočtem
- dodržení účelu poskytnuté dotace nebo návratné finanční výpomoci a podmínek jejich použití
- věcné a formální správnosti dokladů o přezkoumávaných operacích.

Obce, dobrovolné svazky obcí, hlavní město Praha a městské části hlavního města Prahy v termínu *do 30. června* každého kalendářního roku *požádají o přezkoumání* příslušný úřad nebo v téže lhůtě *oznámí*, že se rozhodly zadat přezkoumání auditorovi nebo auditorské společnosti.

Krajský úřad, Magistrát hlavního města Prahy a Ministerstvo financí vypracují **časové plány přezkoumání** na období od sestavení plánu do 30. června následujícího roku. Náklady na přezkoumání auditorem uhradí auditovaný subjekt ze svých rozpočtových prostředků.

Na základě plánů přezkoumání se vykonávají:

- **dílčí přezkoumání do konce kalendářního roku** za předchozí část kalendářního roku

⁵⁷ § 17 odst. 2 a 3 zákona č. 250/2000 Sb. o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů, ve znění pozdějších předpisů

- **dílčí přezkoumání po skončení kalendářního roku** za zbývající část předchozího kalendářního roku.

Jednorázové přezkoumání může provést krajský úřad u obcí, které nevykonávají hospodářskou činnost a mají počet obyvatel menší než 800 osob.

Výkonem přezkoumání pověří Ministerstvo financí státní zaměstnance zařazené v tomto ministerstvu, finanční úřad státní zaměstnance zařazené v těchto orgánech, krajský úřad zaměstnance kraje a Magistrát hlavního města Prahy zaměstnance hlavního města Prahy.

Kontrolor (zaměstnanec pověřený výkonem přezkoumání) musí mít alespoň úplné střední vzdělání, nejméně tříletou praxi v činnosti, která souvisí odborně s předmětem přezkoumání, a musí být bezúhonný. Přezkoumávající orgán zahajuje přezkoumání písemným oznámením doručeným územnímu celku nejpozději 5 dnů přede dnem realizace výkonu přezkoumání a obsahujícím jméno kontrolora pověřeného řízením přezkoumání.

Územní celek, u něhož se přezkoumání koná, **má právo**

- být seznámen s obsahem zápisů z dílčích přezkoumání
- být seznámen s návrhem zprávy o výsledku přezkoumání hospodaření a obdržet její stejnopis
- doručit kontrolorovi pověřenému řízením přezkoumání písemné stanovisko k návrhu zprávy o výsledku přezkoumání hospodaření a požadovat jeho přílohu ke zprávě o výsledku přezkoumání hospodaření
- být seznámen se zprávou o výsledku přezkoumání hospodaření a obdržet její stejnopis.

Při přezkoumání je povinna poskytnout součinnost i územním celkem zřízená nebo založená právnická osoba. U příspěvkové organizace přezkoumávající orgán kontroluje hospodaření a nakládání s majetkem a s příspěvků, které jí územní celek poskytl.

Zpráva o výsledku přezkoumání hospodaření musí obsahovat mimo jiné následující náležitosti:

- identifikační údaje tj. název územního celku, jména a funkce kontrolorů, místo uskutečnění přezkoumání, období, v němž probíhalo, dále rok, za který bylo přezkoumání vykonáno
- *popis zjištěných chyb a nedostatků* včetně uvedení povinností, stanovených zvláštními právními předpisy, nebo jiných hledisek přezkoumání, které nebyly dodrženy
- *označení všech dokladů* a jiných materiálů využitých při přezkoumání
- **závěr z přezkoumání.**

Závěr zprávy o výsledku přezkoumání hospodaření musí obsahovat vyjádření, zda při přezkoumání:

- a) *nebyly zjištěny chyby a nedostatky*
- b) *byly zjištěny chyby a nedostatky, které nemají závažnost nedostatků uvedených pod písmenem c)*
- c) *byly zjištěny nedostatky, spočívající*
 1. v porušení rozpočtové kázně nebo ve vzniku správního deliktu podle zákona upravujícího rozpočtová pravidla územních rozpočtů
 2. v neúplnosti, nesprávnosti nebo neprůkaznosti vedení účetnictví
 3. v pozměňování záznamů nebo dokladů v rozporu s právními předpisy
 4. v porušení povinností nebo překročení působnosti územního celku stanovené právními předpisy

5. v neodstranění nedostatků zjištěných při dílčím přezkoumání nebo při přezkoumání za předcházející roky
6. v nevytvoření podmínek pro přezkoumání podle kontrolního řádu.

Klasifikace závažnosti nedostatků závisí na různých faktorech, zejména na četnosti jejich výskytu, dopadu na vykázaný výsledek hospodaření, podílu na objemu rozpočtu a rovněž na tom, zda územní celek pochybil při hospodaření s vlastními prostředky či s prostředky poskytnutými jako dotace nebo návratná finanční výpomoc.

Přehled možných nedostatků dle závažnosti⁵⁸:

hodnocení b)

- územní celek neúčtoval o nemovitém majetku ke dni doručení návrhu na vklad katastrálnímu úřadu
- územní celek nedodržel směrnou účtovou osnovu
- územní celek neprováděl účetní zápisy k okamžiku uskutečnění účetního případu
- územní celek nesprávně zatřídil příjmy a výdaje dle rozpočtové skladby

hodnocení b) nebo c)

- územní celek nevedl evidenci majetku nebo vedl neúplnou evidenci majetku
- územní celek nesledoval, zda dlužníci řádně a včas plnili své závazky a nezabezpečil, aby nedošlo k promlčení nebo zániku z nich vyplývajících práv
- územní celek neoceníl majetek dle zákona o účetnictví
- účetní doklady územního celku neobsahovaly náležitosti dle zákona o účetnictví
- územní celek neúčtoval o majetkové účasti u jiných subjektů
- územní celek neprovedl vůbec nebo řádně inventarizaci majetku a závazků
- územní celek nevedl účetnictví správně, úplně, průkazně, srozumitelně, přehledně a způsobem zaručujícím trvalost účetních záznamů

hodnocení c)

- územní celek nezpracoval rozpočtový výhled
- hospodaření územního celku se neřídilo stanovenými pravidly rozpočtového provizoria do doby schválení rozpočtu, pokud územní celek neschválil rozpočet do 1. 1. kalendářního roku
- zastupitelstvo obce (orgán DSO) neschválilo rozpočet obce, rozpočet nebyl zpracován v třídění podle platné rozpočtové skladby
- nebyla splněna povinnost provést rozpočtové opatření
- územní celek nezveřejnil návrh rozpočtu a návrh závěrečného účtu před jejich projednáním v zastupitelstvu obce (orgánu DSO)
- územní celek nezveřejnil záměr prodat, darovat, směnit nebo pronajmout nemovitý majetek
- územní celek při zadávání veřejných zakázek nepostupoval v souladu s platným právním předpisem

Povinnou náležitostí závěru zprávy o výsledku přezkoumání hospodaření je dále

- upozornění na případná rizika, která lze dovodit ze zjištění, že byly zjištěny chyby a nedostatky, které nemají závažnost nedostatků *uvedených pod písmenem c)*
- uvedení podílu pohledávek a závazků na rozpočtu územního celku a podílu zastaveného majetku na celkovém majetku územního celku.

Povinnou přílohou zprávy je i *stanovisko územního celku* k návrhu zprávy o výsledku přezkoumání hospodaření, pokud bylo příslušnému kontrolorovi doručeno.

⁵⁸ SAMKOVÁ, Pavla, et al. Poznámky k přezkoumávání hospodaření obcí. *e-příloha AUDITOR č. 2/2010* [online]. 2011. [cit. 2012-8-31]. Dostupný z [www: <http://www.kacr.cz/file/609/epriloha-auditor-02-10.pdf >](http://www.kacr.cz/file/609/epriloha-auditor-02-10.pdf)

Kontrolor pověřený řízením přezkoumání *projedná zprávu o výsledku přezkoumání hospodaření* se starostou, u statutárního města s primátorem, u hlavního města Prahy s primátorem hlavního města Prahy, u kraje s hejtnanem kraje, u dobrovolného svazku obcí s osobou určenou stanovami dobrovolného svazku obcí a u Regionální rady regionu soudržnosti s jejím předsedou a *předá jim její stejnopis*.

Územní celek je **povinen přijmout opatření k nápravě chyb a nedostatků** uvedených ve zprávě o výsledku přezkoumání hospodaření příp. v zápisu z dílčího přezkoumání a podat o tom písemnou informaci příslušnému přezkoumávajícímu orgánu, a to nejpozději do 15 dnů po **projednání této zprávy spolu se závěrečným účtem v orgánech územního celku**.

Rozhodne-li se obec, dobrovolný svazek obcí, hlavní město Praha nebo jeho městská část zadat přezkoumání **auditorovi**, uzavře s ním písemnou smlouvu o poskytnutí auditorské činnosti, jejímiž náležitostmi jsou rovněž předmět a hlediska přezkoumání a obsah zprávy o výsledku přezkoumání hospodaření a dále lhůta předání této zprávy.

O uzavření smlouvy s auditorem informuje obec a dobrovolný svazek obcí příslušný krajský úřad, městská část hlavního města Prahy Magistrát hlavního města Prahy a hlavní město Praha Ministerstvo financí. Tato informace se podává bez zbytečného odkladu, nejpozději však do 31. ledna následujícího roku.

Počet uskutečněných přezkoumání hospodaření provedených auditory např. za rok 2014 činil 1.081 subjektů z celkového počtu 7.049 uskutečněných přezkoumání hospodaření. Způsob zajištění přezkoumávání hospodaření za rok 2014 zachycuje následující tabulka:

Přezkoumání hospodaření za rok 2014		Kraje	Hl. m. Praha	Reg. rady	Obce	DSO	MČ hl. m. Prahy	Celkem
Celkem územních celků		13	1	7	6 247	724	57	7 049
Přezkoumávající orgán	KÚ a Magistrát hl. m. Prahy	-	-	-	5 341	563	44	5 948
	Ministerstvo financí	13	-	7	-	-	-	20
Auditři/Auditorské společnosti		-	1	-	906	161	13	1 081

Zdroj: *Ministerstvo financí České republiky: Výsledky přezkoumání hospodaření a dozorové činnosti za rok 2014*. [online]. 2016 [cit. 2016-9-23]. Dostupné z [www: <http://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/uzemni-rozpocty/prezkoumani-hospodareni-uzemnich-celku/vysledky-prezkoumani-hospodareni/2014/vysledky-prezkoumani-hospodareni-a-dozor-25686>](http://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/uzemni-rozpocty/prezkoumani-hospodareni-uzemnich-celku/vysledky-prezkoumani-hospodareni/2014/vysledky-prezkoumani-hospodareni-a-dozor-25686)

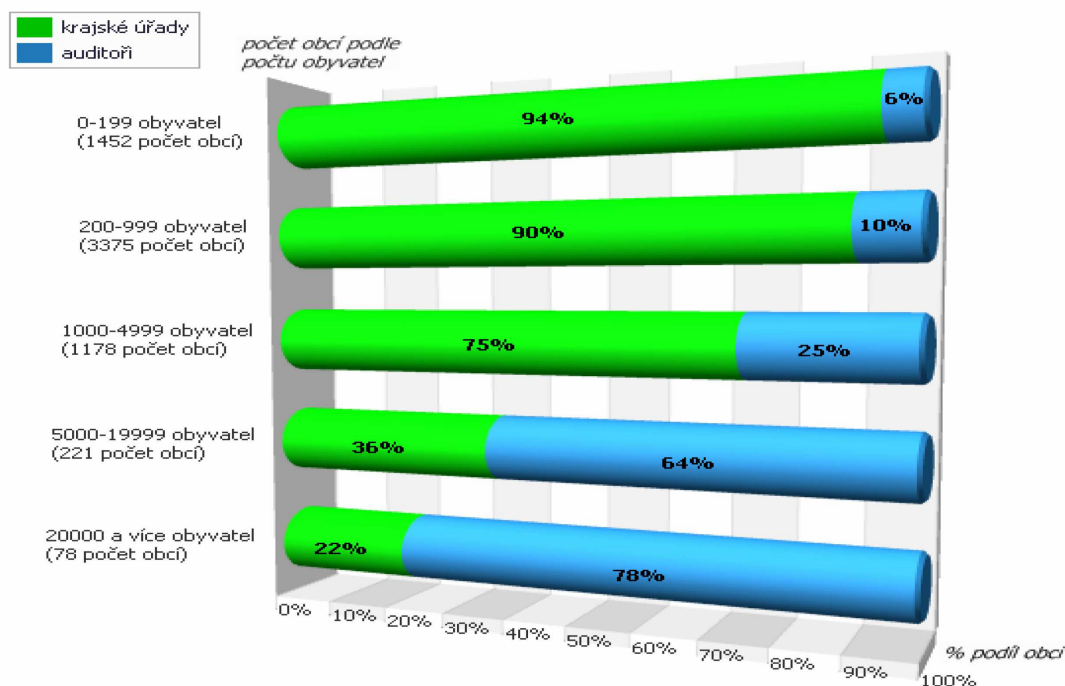
Závažnost chyb a nedostatků zjištěných při přezkoumávání hospodaření za rok 2014 vykonaném krajskými úřady a Magistrátem hl. m. Prahy jsou uvedeny v následující tabulce:

Závažnost	Název	Počet	%
B	nedostatky, které nemají závažnost závěru C	3 578	60,72
C1	porušení rozpočtové kázně	191	3,24
C2	neúplnost, nesprávnost a neprůkaznost vedení účetnictví	715	12,13
C4	porušení povinností nebo překročení působnosti územního celku stanovených zvláštními právními předpisy	933	15,83

C5	neodstranění nedostatků zjištěných při dílčím přezkoumání nebo při přezkoumání za předcházející roky	467	7,92
C6	nevytvoření podmínek pro přezkoumání	9	0,15

Zdroj: Ministerstvo financí České republiky: *Výsledky přezkoumání hospodaření a dozorové činnosti za rok 2014*. [online]. 2016 [cit. 2016-9-23]. Dostupné z www: <<http://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/uzemni-rozpocety/prezkoumani-hospodareni-uzemnich-celku/vysledky-prezkoumani-hospodareni/2014/vysledky-prezkoumani-hospodareni-a-dozor-25686>>

Územní celky s větším počtem obyvatel často využívají možnost zadat přezkoumání hospodaření auditorovi. Struktura obcí včetně městských částí hl. m. Prahy podle velikosti, které přezkoumávají krajské úřady, Magistrát hl. m. Prahy a auditoři, je uvedena v následujícím grafu. Z celkového počtu obcí nad 20 000 obyvatel auditoři přezkoumávali 78 %. Naopak územní celky s nižším počtem obyvatel žádají o přezkoumání hospodaření ve větší míře krajské úřady a Magistrát hl. m. Prahy. Krajské úřady např. přezkoumaly 94 % obcí s počtem obyvatel do 199. Tyto skutečnosti jsou přehledně znázorněny v grafu *Struktura obcí včetně městských částí hl. m. Prahy podle velikosti, které přezkoumávají krajské úřady, Magistrát hl. m. Prahy a auditoři*:



Zdroj: Ministerstvo financí České republiky: *Výsledky přezkoumání hospodaření a dozorové činnosti za rok 2014*. [online]. 2016 [cit. 2016-9-23]. Dostupné z www: <<http://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/uzemni-rozpocety/prezkoumani-hospodareni-uzemnich-celku/vysledky-prezkoumani-hospodareni/2014/vysledky-prezkoumani-hospodareni-a-dozor-25686>>

Při provádění přezkoumání hospodaření je auditor povinen se řídit příslušnými ustanoveními zákona o přezkoumávání hospodaření, standardy vydávanými Komorou auditorů České republiky, zákonem o auditorech a dalšími právními předpisy. Auditor je oprávněn přijmout zakázku na přezkoumání hospodaření pouze tehdy, jestliže se ujistí, že osoby, které mají provést zakázku, kolektivně disponují nezbytnou odbornou způsobilostí.

Přezkoumání hospodaření splňuje parametry **ověřovací zakázky** v pojetí Mezinárodního rámce pro ověřovací zakázky. Základním standardem aplikovaným při přezkoumání hospodaření je *ISAE 3000 Ověřovací zakázky, které nejsou auditem ani prověrkou historických finančních informací*. Jedná se o zakázku poskytující **omezenou jistotu** a formulace závěru má *negativní formu*.

Přezkoumání hospodaření **není** auditem (ověřením) účetní závěrky územního celku. Postupy obsažené v mezinárodních auditorských standardech a standardech pro prověrky auditor použije pouze jako vodítko a pouze v takovém rozsahu, v jakém jsou příslušné postupy obecně aplikovatelné na přezkoumání hospodaření (například postupy získávání důkazních informací, vedení spisu auditora). Za účelem stanovení základních zásad a postupů pro provádění zakázky byl Komorou auditorů ČR vydán *Auditorský standard č. 52 Přezkoumání hospodaření územních samosprávných celků*.

Další povinné náležitosti (nad rámec zákona o přezkoumávání) zprávy o výsledku přezkoumání hospodaření provedené auditorem vycházející profesních předpisů jsou:

- popis předmětu a popis hledisek přezkoumání hospodaření
- výčet právních předpisů použitých auditorem pro posouzení souladu hospodaření s těmito předpisy
- definování odpovědnosti územního celku *tj. odpovědnost za hospodaření, které bylo předmětem přezkoumání a za jeho zobrazení v účetních a finančních výkazech*
- definování odpovědnosti auditora *tj. na základě provedeného přezkoumání hospodaření, vydat zprávu o výsledku přezkoumání hospodaření*
- rámcový rozsah prací
- *závěr z přezkoumání hospodaření podle ISAE*
- jméno a číslo oprávnění auditora a jeho podpis
- datum projednání zprávy s odpovědnou stranou
- datum předání zprávy.

Závěr zprávy o výsledku přezkoumání musí vždy obsahovat náležitosti podle:

- **ISAE 3000**, který požaduje, aby auditor učinil *celkový závěr vyjadřující omezené ujištění* o předmětu přezkoumání hospodaření z hlediska významnosti (materiality) zjištěných chyb a nedostatků formou negativního vyjádření
- **zákona o přezkoumávání**, který požaduje vyjádření, zda byly či nebyly zjištěny chyby a nedostatky klasifikované podle § 10 odst. 3 písm. b) a/nebo c), a další náležitosti uvedené viz výše.

Příklad příslušných odstavců závěru zprávy vydané auditorem⁵⁹:

ZÁVĚR ZPRÁVY O VÝSLEDKU PŘEZKOUMÁNÍ HOSPODAŘENÍ

A. VYJÁDŘENÍ K SOULADU HOSPODAŘENÍ S HLEDISKY PŘEZKOUMÁNÍ HOSPODAŘENÍ

Na základě námi provedeného přezkoumání hospodaření (územního celku) XY jsme nezjistili žádnou skutečnost, která by nás vedla k přesvědčení, že přezkoumávané hospodaření není ve

⁵⁹ Komora auditorů ČR: *Auditorské standardy: AS č. 52 Přezkoumání hospodaření územních samosprávných celků* [online]. 2016 [cit. 2016-9-24]. Dostupné z www: <<http://www.kacr.cz/auditorske-standardy>>

všech významných (materiálních) ohledech v souladu s hledisky přezkoumání hospodaření uvedenými v bodě III. této zprávy.

B. VYJÁDŘENÍ OHLEDNĚ CHYB A NEDOSTATKŮ

Zákon č. 420/2004 Sb., o přezkoumávání hospodaření územních samosprávných celků a dobrovolných svazků obcí, ve znění pozdějších předpisů, stanoví, abychom ve zprávě uvedli závěr podle ustanovení § 10 odst. 2 písm. d) a odst. 3 citovaného zákona. Toto ustanovení vyžaduje, abychom ve své zprávě o výsledku přezkoumání hospodaření uvedli, zda při přezkoumání hospodaření byly zjištěny chyby a nedostatky a v čem případně spočívaly, a to bez ohledu na jejich významnost (materialitu) a jejich vztah k hospodaření (územního celku) XY jako celku.

Při přezkoumání hospodaření územního celku XY za rok 20xx jsme nezjistili žádné chyby a nedostatky.

Příklady možných vyjádření k souladu hospodaření s hledisky přezkoumání hospodaření⁶⁰

Závěr s výhradou z důvodu nesouhlasu

V rámci přezkoumání hospodaření (územního celku) XY jsme zjistili, že veřejné výběrové řízení na projekt X v celkové předpokládané hodnotě X tisíc Kč neproběhlo v souladu se zákonem č. X.

S výhradou uvedenou v předchozím odstavci jsme na základě námi provedeného přezkoumání hospodaření (územního celku) XY nezjistili žádnou další skutečnost, která by nás vedla k přesvědčení, že přezkoumávané hospodaření není ve všech významných (materiálních) ohledech v souladu s hledisky přezkoumání hospodaření uvedenými v bodě III. této zprávy.

Závěr s výhradou z důvodu omezení rozsahu

V rámci přezkoumání hospodaření (územního celku) XY jsme neobdrželi dokumentaci k výběrovému řízení na dostavbu čističky odpadních vod. Z toho důvodu jsme nebyli schopni ověřit, zda výběrové řízení proběhlo v souladu s platnými právními předpisy.

S výhradou možných dopadů na hospodaření vyplývajících z nedoložené transakce uvedené v předchozím odstavci jsme na základě námi provedeného přezkoumání hospodaření (územního celku) XY nezjistili žádnou další skutečnost, která by nás vedla k přesvědčení, že přezkoumávané hospodaření není ve všech významných (materiálních) ohledech v souladu s hledisky přezkoumání hospodaření uvedenými v bodě III. této zprávy.

Záporný závěr

V rámci přezkoumání hospodaření (územního celku) XY jsme zjistili, že výdaje tvořící X % rozpočtu tohoto územního celku měla podléhat výběrovému řízení podle zákona č. X. Tato výběrová řízení se neuskutečnila.

Vzhledem k závažnosti dopadu skutečnosti, která je uvedena výše, na hospodaření (územního celku) XY, hospodaření (územního celku) XY není v souladu s hledisky přezkoumání hospodaření uvedenými v bodě III. této zprávy.

Odmítnutí závěru z důvodu omezení rozsahu činnosti

V rámci přezkoumání hospodaření (územního celku) XY jsme neobdrželi žádnou dokumentaci k výběrovým řízením (územního celku) XY za rok 20xx.

⁶⁰ Komora auditorů ČR: *Auditorské standardy: AS č. 52 Přezkoumání hospodaření územních samosprávných celků* [online]. 2016 [cit. 2016-9-24]. Dostupné z www: <<http://www.kacr.cz/auditorske-standardy>>

S ohledem na skutečnost uvedenou v předchozím odstavci jsme nebyli schopni získat dostatečné důkazní informace pro vyjádření našeho závěru, zdali přezkoumání hospodaření (územního celku) XY bylo provedeno ve všech významných (materiálních) ohledech v souladu s hledisky přezkoumání hospodaření uvedenými v bodě III. této zprávy. Proto žádný takový závěr nevyjadřujeme.

Zprávu o výsledku přezkoumání hospodaření je auditor povinen projednat, jde-li o obec nebo městskou část hlavního města Prahy se starostou, jde-li o statutární město a hlavní město Prahu s primátorem. Dále je auditor povinen zvážit, zda je vhodné zprávu o výsledku přezkoumání hospodaření projednat i s finančním výborem zastupitelstva územního celku. V případě svazku obcí auditor projedná zprávu s orgánem, který je k tomu určen stanovami svazku, u Regionální rady regionu soudržnosti s jejím předsedou.

Zpráva o výsledku přezkoumání hospodaření je součástí **závěrečného účtu**, který podle zákona č. 128/2000 Sb., o obcích, zákona č. 129/2000 Sb., o krajích a zákona č. 131/2000 Sb. o hlavním městě Praze, musí být projednán zastupitelstvem územního celku nejpozději do 30. června následujícího roku a musí být přijata opatření k nápravě nedostatků.

Po skončení kalendářního roku se údaje o ročním hospodaření územního samosprávného celku a svazku obcí souhrnně zpracovávají do **závěrečného účtu**, ve kterém jsou obsaženy údaje o plnění rozpočtu příjmů a výdajů, údaje o hospodaření s majetkem a o dalších finančních operacích tak, aby bylo možné zhodnotit finanční hospodaření územního samosprávného celku nebo svazku obcí a jimi zřízených nebo založených právnických osob.

Projednání závěrečného účtu se uzavírá vyjádřením souhlasu s celoročním hospodařením bez výhrad nebo souhlasu s výhradami, na základě nichž přijme územní celek opatření potřebná k nápravě zjištěných chyb a nedostatků, přitom vyvodí závěry vůči osobám, které svým jednáním způsobily územnímu samosprávnému celku nebo svazku obcí škodu. Občané obce a občané členských obcí sdružených do dobrovolného svazku obcí mají právo uplatnit své připomínky k závěrečnému účtu obce a k závěrečnému účtu dobrovolného svazku obcí, měli by tedy být seznámeni s celým závěrečným účtem, který bude předmětem projednávání zastupitelstva obce nebo orgánu dobrovolného svazku obcí. Z tohoto důvodu podle zákona o rozpočtových pravidlech musí být návrh závěrečného účtu obce/svazku obcí nejméně po dobu 15 dnů přede dnem jeho projednání v zastupitelstvu územního samosprávného celku/v orgánu svazku obcí *zveřejněn na úřední desce (lze v užším rozsahu) a způsobem umožňujícím dálkový přístup úplné znění návrhu závěrečného účtu včetně celé zprávy o výsledku přezkoumání hospodaření způsobem umožňujícím dálkový přístup.*

Ministerstvo financí v rámci dohledu vykonává dozory nad přezkoumáním hospodaření, které vykonali auditoři, a kontrolu výkonu přenesené působnosti.

Předmětem **dozorové činnosti** není hospodaření obcí, ale postup auditorů při výkonu přezkoumání hospodaření. Dozory se vykonávají pouze nad skončenými přezkoumáním hospodaření. Při dozorech se ověřuje, zda přezkoumání bylo vykonáno v souladu s příslušnými právními předpisy, zejména z hlediska rozsahu a předmětu přezkoumání a obsahu zprávy o výsledku přezkoumání hospodaření. Poznatky získané při dozorech nad přezkoumáním hospodaření územních celků vykonanými auditorem jsou Ministerstvem financí předávány Komoře auditorů České republiky k dalšímu postupu podle zákona upravujícího auditorskou činnost.

Předmětem **kontroly výkonu přenesené působnosti** je nastavení systému výkonu přezkoumání hospodaření, dodržování procesních, formálních zásad a věcných postupů při přezkoumávání hospodaření krajskými úřady a Magistrátem hl. m. Prahy.

Shrnutí kapitoly

Povinnost ověření účetní závěrky a výroční zprávy auditorem, stejně jako povinnost zveřejnění účetní závěrky a výroční zprávy, ukládá jednotlivým účetním jednotkám zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, a dále zvláštní právní předpisy. Účelem výroční zprávy je zejména uceleně, vyváženě a komplexně informovat o vývoji výkonnosti, činnosti a stávajícím hospodářském postavení účetní jednotky. Auditři mohou poskytovat širokou škálu služeb, které jsou ověřovací zakázkou, pokud mají náležitosti podle *Mezinárodního rámce pro ověřovací zakázky*. Nejvíce frekventovanou auditorskou službou u neziskových organizací je povinné nebo dobrovolné ověření účetní závěrky a výroční zprávy auditorem, ověření výkazu zisku a ztráty a způsobu vynaložení dosaženého výsledku hospodaření u soukromých škol, ověření projektů spolufinancovaných z fondů EU a státního rozpočtu. Forenzní šetření není upraveno zákonnými předpisy, provádí se v případě podezření na protiprávní jednání, a to zejména v oblasti financí a účetnictví. Přezkoumání hospodaření se provádí dle zákona č. 420/2004 Sb., který stanovuje předmět přezkoumání a hlediska, ze kterých se předmět přezkoumání ověřuje, postup a procesní pravidla přezkoumání. Subjekty podléhající přezkoumání hospodaření jsou územní samosprávné celky, dobrovolné svazky obcí, městské části hlavního města Prahy a Regionální rady regionů soudružnosti. *Auditorský standard č. 52 Přezkoumání hospodaření územních samosprávných celků* stanoví základní zásady a postupy pro provádění zakázky auditorem.

Kontrolní otázky

1. Vysvětlíte pojem účetní závěrka a výroční zpráva.
2. Vypracujte úplnou zprávu auditora dle Metodického pokynu MŠMT.
3. Na jakou oblast se zaměřuje ověřování projektů spolufinancovaných z fondů EU a státního rozpočtu.
4. Vypracujte zprávu auditora dle požadavků Příručky pro příjemce finanční podpory z OP Rozvoj lidských zdrojů a zaměstnanost.
5. Co se rozumí pod pojmem forenzní šetření.
6. Popište povinnosti auditora ve vztahu k podvodům při auditu účetní závěrky.
7. Uveďte specifické požadavky na vedení účetní evidence dle Vyhlášky č. 504/2002 Sb..
8. Uveďte náležitosti výroční zprávy nadací a povinnost zveřejnění údajů.
9. Uveďte náležitosti výroční zprávy obecně prospěšných společností a povinnost zveřejnění údajů.
10. Uveďte příjmy, které mohou mít politické strany a politická hnutí a požadavky na jejich zveřejnění ve výroční finanční zprávě.
11. Popište požadavky na účetní evidenci a výroční zprávu veřejných výzkumných institucí.
12. Uveďte subjekty podléhající přezkoumání hospodaření.
13. Vysvětlíte, co je předmětem přezkoumání hospodaření a dle jakých hledisek se ověřování provádí.
14. Popište náležitosti zprávy o výsledku přezkoumání hospodaření.
15. Jaké náležitosti má auditorova zpráva o výsledku přezkoumání hospodaření.

Základní literatura

Komora auditorů ČR: Auditorské standardy: AS č. 52 Přezkoumání hospodaření územních samosprávných celků [online]. 2016 [cit. 2016-9-24]. Dostupné z www: <<http://www.kacr.cz/auditorske-standardy>>

Doporučená literatura a zdroje

Metodická pomůcka pro přezkoumání hospodaření územních samosprávných celků a dobrovolných svazků obcí ve smyslu zákona č. 420/2004 Sb. In *Mimořádná příloha časopisu Auditor č. 4/2012* [online]. Praha: Komora auditorů České republiky, 2012. 12 s. [cit. 2012-8-31]. Dostupné z www: <<http://www.kacr.cz/metodicka-podpora>>

Příručka k ověřování dotací. Praha: Komora auditorů České republiky, 2014. 80 s. Dostupné z www: <<http://www.kacr.cz/file/2128/prirucka-final-final-final.pdf>>.

Časopis AUDITOR. Praha: Komora auditorů ČR. ISSN 1210-9096.

PELÁK, Jiří. *Auditorské zakázky a související předpisy.* In *AUDITOR, číslo 3, 2011, ročník XVIII.* Praha: Komora auditorů České republiky, 2011. ISSN 1210-9096.

SAMKOVÁ, Pavla, et al. *Poznámky k přezkoumávání hospodaření obcí. e-příloha AUDITOR č. 2/2010* [online]. 2011. [cit. 2012-8-31]. Dostupný z www: <<http://www.kacr.cz/file/609/epriloha-auditor-02-10.pdf>>

Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů

Vyhláška č. 504/2002 Sb., pro účetní jednotky, u kterých hlavním předmětem činnosti není podnikání, pokud účtují v soustavě podvojného účetnictví

Zákon č. 248/1995 Sb., o obecně prospěšných společnostech, ve znění pozdějších předpisů

Zákon č. 424/1991 Sb. o sdružování v politických stranách a v politických hnutích, ve znění pozdějších předpisů

Vyhláška č. 273/2005 Sb., o vzoru formuláře pro předkládání výroční finanční zprávy politickými stranami a politickými hnutími Poslanecké sněmovně

Zákon č. 341/2005 Sb., o veřejných výzkumných institucích, ve znění pozdějších předpisů

Zákon č. 420/2004 Sb., o přezkoumávání hospodaření územních samosprávných celků a dobrovolných svazků obcí, ve znění pozdějších předpisů

Metodické doporučení MŠMT k provedení § 6 odst. 5 zákona č. 306/1999 Sb., o poskytování dotací soukromým školám, předškolním a školským zařízením, ve znění pozdějších předpisů, za kalendářní rok 2015 čj. MSMT- 36592/2015-1 s účinností ode dne 1.2.2016