

# **MINISTERSTVO FINANCÍ**

Studijní text ke zvláštní části úřednické zkoušky pro obor  
státní služby

## **OBOR 3 - AUDIT**

# 1 Obsah

1	Interní audit .....	4
1.1	Úvod k internímu auditu .....	4
1.2	Interní auditor .....	7
1.3	Plánování interního auditu .....	10
1.4	Program auditu .....	11
1.5	Postup při výkonu interního auditu .....	14
1.6	Auditní zpráva .....	16
1.7	Monitoring výsledků interních auditů .....	18
1.8	Auditorský spis .....	19
1.9	Mezinárodní standardy .....	22
2	Audit podle přímo použitelných předpisů Evropské unie .....	29
2.1	Úvod k auditu prostředků z EU .....	29
2.2	Auditní orgán v České republice .....	30
2.3	Hmotněprávní úprava auditu Auditního orgánu .....	31
2.4	Proces provádění auditu .....	32
2.4.1	Fáze „Příprava“ .....	32
2.4.2	Fáze „Výkon“ .....	33
2.4.3	Fáze „Výsledek“ .....	34
2.4.4	Fáze „Reporting“ .....	34
2.4.5	Fáze „Monitoring“ .....	34
2.5	Audit systému .....	35
2.6	Audit operace .....	36
2.6.1	Metodika pro výběr vzorku operací .....	37
2.7	Audit účetních závěrek .....	39
2.8	Vybrané předpisy Evropské Unie a České republiky .....	39
3	Přezkum hospodaření územních samosprávných celků .....	41
3.1	Povinnost přezkoumání hospodaření .....	41
3.2	Zabezpečení přezkoumání hospodaření .....	44
3.3	Předmět přezkoumání .....	45
3.4	Hlediska přezkoumání .....	46

3.5	Práva a povinnosti kontrolorů při přezkumu hospodaření .....	47
3.6	Práva a povinnosti územních celků .....	48
3.7	Přezkoumání auditorem.....	48
3.8	Zpráva o výsledku přezkoumání hospodaření .....	49
4	Veřejnosprávní kontrola .....	52
4.1	Hmotněprávní úprava veřejnosprávní kontroly.....	52
4.2	Působnost Ministerstva financí .....	52
4.3	Působnost správců kapitol státního rozpočtu .....	53
4.4	Působnost řídicího orgánu a platební agentury.....	54
4.5	Působnost územních samosprávných celků.....	54
4.6	Působnost dobrovolných svazků obcí.....	55
4.7	Proces veřejnosprávní kontroly .....	55
4.7.1	Zahájení a ukončení kontroly .....	56
4.7.2	Protokol o kontrole.....	57
4.7.3	Podání a vyřizování námitek .....	59
4.7.4	Opatření k nápravě .....	59
5	Příloha – Prameny .....	61

# 1 Interní audit

## 1.1 Úvod k internímu auditu

Interní audit pro orgány veřejné správy v České republice je upraven zákonem č. 320/2001 Sb., o finanční kontrole ve veřejné správě a o změně některých zákonů (dále „zákon o finanční kontrole“) a prováděcí vyhláškou k tomuto zákonu č. 416/2004 Sb. (dále „prováděcí vyhláška“). Zákon o finanční kontrole vymezuje v § 28 interní audit jako **nezávislé a objektivní přezkoumávání a vyhodnocování vybraných operací a systému finanční kontroly**, které je zajišťováno odpovědnými zaměstnanci jako součást vnitřního řízení a které zjišťuje, zda:

- a) právní předpisy, přijatá opatření a stanovené postupy jsou v činnosti orgánu veřejné správy dodržovány,
- b) rizika vztahující se k činnosti orgánu veřejné správy jsou včas rozpoznávána, a zda jsou přijímána odpovídající opatření k jejich vyloučení nebo zmírnění,
- c) řídicí kontrola poskytuje vedoucímu orgánu veřejné správy spolehlivé a včasné provozní, finanční a jiné informace,
- d) provozní a finanční kritéria podle § 4 zákona o finanční kontrole<sup>1</sup> jsou plněna,
- e) zavedený vnitřní kontrolní systém je dostatečně účinný, reaguje včas na změny ekonomických, právních a jiných podmínek,
- f) dosažené výsledky při plnění rozhodujících úkolů orgánu veřejné správy poskytují dostatečné ujištění, že schválené záměry a cíle tohoto orgánu jsou plněny.

Povinnost zavést interní audit je zavedena plošně pro všechny orgány veřejné správy, které jsou definovány v ustanovení § 2 písm. a) zákona o finanční kontrole<sup>2</sup>. V zákoně o finanční kontrole jsou vymezeny dvě výjimky, kdy orgán veřejné správy není povinen útvar interního auditu zřizovat. Tyto výjimky nalezneme v ustanoveních:

- a) § 29 odst. 5 – v případech s malou pravděpodobností výskytu nepřiměřených rizik při hospodaření s veřejnými prostředky může být u příspěvkové organizace funkce interního auditu nahrazena výkonem veřejnosprávní kontroly vykonávané organizací, která vůči příspěvkové organizaci plní funkci zřizovatele;

---

1) Pokud kritéria pro hospodárný, efektivní a účelný výkon veřejné správy nejsou stanovena právními předpisy, technickými nebo jinými normami, musí být stanovena vedoucímu orgánu veřejné správy, a to na základě objektivně zjištěných skutečností.

2) Orgány veřejné správy zákon o finanční kontrole rozumí: organizační složky státu (které jsou účetními jednotkami podle zákona o účetnictví), státní příspěvkové organizace, státní fondy, územní samosprávné celek, městské části hlavního města Prahy, dobrovolné svazky obcí, příspěvkové organizace (státní, územního samosprávného celku, městské části hlavního města Prahy nebo dobrovolného svazku obcí), státní organizaci Správa železniční a jiné právnické osoby zřízené k plnění úkolů veřejné správy zvláštním právním předpisem nebo právnické osoby zřízené na základě zvláštního právního předpisu, které hospodaří s veřejnými prostředky.

- b) § 29 odst. 6 – obce a městské části hlavního města Prahy, které mají méně jak 15 000 obyvatel, a dobrovolné svazky obcí, mohou nahradit funkci útvaru interního auditu přijetím jiných dostatečných opatření.

V praxi podle těchto výjimek postupuje převážná většina orgánů veřejné správy (přes 90 %), což má své opodstatnění především u rozpočtově a kapacitně menších orgánů veřejné správy, jako jsou například menší příspěvkové organizace (např. školská zařízení), či menší obecní úřady. U takových orgánů by zpravidla (s ohledem na nižší významnost rizik) nebylo zavedení funkce útvaru interního auditu efektivní.

Interní audit je definován také v Mezinárodním rámci profesní praxe interního auditu (dále „Mezinárodní standardy“) jako nezávislá, objektivně **ujišťovací a konzultační činnost** zaměřená na přidávání hodnoty a zdokonalování procesů v organizaci. Interní audit pomáhá organizaci dosahovat jejích cílů tím, že přináší systematický metodický přístup k hodnocení a zlepšování účinnosti systému řízení rizik, řídicích a kontrolních procesů a správy a řízení organizace. O Mezinárodních standardech detailněji pojednává kapitola 1.9.

**Ujišťovací činnost** znamená objektivní prověření a hodnocení průkazného materiálu, jehož účelem je poskytnout organizaci nezávislé hodnocení řízení rizik, řídicích a kontrolních systémů a mechanismů nebo řízení a správy organizace. Zákon o finanční kontrole v § 28 odst. 4 definuje tři základní typy auditů, které interní audit v rámci své ujišťovací činnosti vykonává, jedná se o:

- **finanční audit** – který ověřuje, zda údaje vykázané ve finančních, účetních a jiných výkazech věrně zobrazují majetek, zdroje jeho financování a hospodaření s ním;
- **audit systémů** – který prověřuje a hodnotí systémy zajištění příjmů orgánu veřejné správy, včetně vymáhání pohledávek, financování jeho činnosti a zajištění správy veřejných prostředků<sup>3</sup>;
- **audit výkonu** – který zkoumá výběrovým způsobem hospodárnost, efektivnost a účelnost operací i přiměřenost a účinnost vnitřního kontrolního systému.

Výčet auditních činností v zákoně o finanční kontrole je pouze příkladný, na rámec výše uvedených typů auditů může interní audit vykonávat například:

- **audit funkcí** (postupů) - zkoumá specifické postupy, které probíhají v rámci nebo napříč jednotlivými útvary dané organizace;

---

3) Šířeji, nad rámec zákonné definice lze audit systému definovat jako audit, který analyzuje, ověřuje a vyhodnocuje účinnost vnitřního kontrolního systému v jednotlivých systémech (procesech) dané organizace. Ověřuje a hodnotí rozhraní systémů, vstupy a výstupy jednotlivých systémů a definování pravomocí a odpovědností, zastupitelnost, stanovení dílčích činností, řízení rizik, zajištění příjmů dané organizace, včetně vymáhání pohledávek, financování jeho činnosti a zajištění správy (veřejných) prostředků.

- **audit podvodů** (forenzní) – napomáhá odhalování a potvrzování výskytu podvodu a jeho rozsahu. Audit identifikuje a rozpoznává možné nezákonné činnosti, při kterých dochází nebo by mohlo docházet k podvodnému jednání, zatajování informací a porušení důvěry;
- **audit shody** (compliance) – ověřuje soulad vybraných postupů, činností, kontrolních mechanismů v jednotlivých systémech společnosti se zásadami, plány, postupy, zákony, regulačními normami, smlouvami a dalšími požadavky;
- **audit programů** – získává informace o nákladech, výstupech, přínosech a dopadech zvoleného programu, usiluje o změření dosažených cílů a o posouzení relativního úspěchu programu;
- **audit informačních systému** – ověřuje činnosti v oblasti informačních a komunikačních systémů zaměřené zejména na bezpečnostní politiku, shodu s právními a vnitřními předpisy a kontrolu hospodaření s prostředky státního rozpočtu v této oblasti;
- **personální audit** – ověřuje využívání lidských zdrojů v dané organizaci a zaměřuje se na posouzení profesní způsobilosti (celkové nebo dílčí) stávajících zaměstnanců v organizaci jako celku či v jeho vybraných organizačních útvarech se současným zhodnocením jeho stávající úrovně vzhledem k cílům a úkolům, které před organizací, příp. jejím útvarem stojí, a o posouzení možností jejich dosažení;
- **jejich kombinace** – kombinace jednotlivých výše uvedených specializovaných auditů s přesně definovaným cílem a zaměřením auditu.

Uvedený výčet konkrétních typů auditů uplatňovaných zejména v podnikatelských subjektech je širší než výčet těchto auditů v § 28 odst. 4 zákona o finanční kontrole pro orgány veřejné správy. V obou případech se však jedná pouze o demonstrativní přehled konkrétních typů auditů, které mohou být prováděny.

Interní audit provádí kromě činnosti ujišťovací také **konzultační činnost**. Konzultační činnost má charakter poradenství a je obvykle prováděna na základě specifického požadavku vedoucího orgánu veřejné správy. Charakter a rozsah konzultační činnosti je vhodné v rámci organizace specifikovat ve vnitřních předpisech, které upravují zásady a postupy útvaru interního auditu, popř. samostatně pověřeného interního auditora. Že má interní audit vykonávat také ujišťovací činnost, nevyplývá pouze z Mezinárodních standardů, ale rovněž přímo ze zákona o finanční kontrole, konkrétně z § 28 odst. 3.

Interní audit zajišťuje poradenskou činnost, která je zaměřena na přidávání hodnoty tím, že přináší systematický metodický přístup k hodnocení a zlepšování efektivnosti řízení rizik, řídicích a kontrolních procesů a správy a řízení procesů. Poskytování poradenské činnosti interním auditem nemůže nahrazovat činnost vedoucích zaměstnanců, nebo je zbavovat jejich řídicí odpovědnosti. Interní auditor, stejně jako při ujišťovací činnosti,

pouze předkládá svá doporučení podložená jeho zjištěními a analýzami, ale o jejich přijmutí a realizaci rozhoduje vždy management.

**Přidávání hodnoty** interního auditu (ať už při ujišťovací či konzultační činnosti) v rámci veřejné správy lze chápat jako vytváření hodnoty nebo prospěchu státu nebo jiné veřejnoprávní korporace a v širším smyslu i zájmu veřejnosti. Prospěch zainteresovaných subjektů v podmínkách veřejné správy vzniká za předpokladu rozvoje služeb s hospodárným, efektivním a účelným využitím veřejných zdrojů. Výhodou interního auditu, která mu umožňuje navrhnout efektivní zlepšení činnosti orgánu veřejné správy, je znalost vnitřního prostředí organizace a porozumění jejímu chodu. Tím zajišťuje přidanou hodnotu ve prospěch zainteresovaných subjektů formou účinné podpory vedoucích orgánů veřejné správy při řízení a správě těchto orgánů (řízení rizik, řídicí a kontrolní procesy, správa a řízení orgánu veřejné správy).

## 1.2 Interní auditor

Interním auditorem se rozumí pracovník, který poskytuje činnost interního auditu v souladu s definicí interního auditu vycházející ze zákona o finanční kontrole a z Mezinárodních standardů. Účel interního auditu, pravomoci, povinnosti a odpovědnost osob vykonávajících interní audit a osob/útvárů auditovaných by měly být v rámci orgánu veřejné správy upraveny **Statutem interního auditu**, který je vnitřním předpisem. Bez dostatečného vymezení odpovědností, povinností a oprávnění interních auditorů (útvary interního auditu) Statutem interního auditu (případně dalšími vnitřními předpisy) nelze efektivně naplňovat cíle interního auditu. V případech, kdy je v orgánu veřejné správy interní audit v souladu s § 28 odst. 1 vykonáván nikoliv útvarem interního auditu, ale samostatně pověřeným zaměstnancem, je třeba z hlediska povinností a odpovědností na tohoto zaměstnance pohlížet jako na vedoucího útvaru interního auditu.

Interní auditoři **odpovídají**:

- a) za kvalifikovaný a profesionální výkon interního auditu v souladu s právními předpisy a vnitřními předpisy orgánu veřejné správy; vycházejí přitom z Mezinárodních standardů a z doporučení poskytovaných v rámci harmonizace a koordinace metodiky pro zajištění jednotného výkonu interního auditu ve veřejné správě;
- b) za objektivní informování odpovědných vedoucích zaměstnanců o výsledcích auditní činnosti (zjištění, doporučení, závěry), ale také o kvalitě a výsledcích činnosti útvaru interního auditu.

Interní auditoři neodpovídají za jimi auditovanou činnost orgánu veřejné správy vykonávanou útvary, která je v řídicí odpovědnosti příslušných vedoucích zaměstnanců.

Interní auditoři jsou **povinni**:

- a) poskytovat pouze takové služby, pro které mají nezbytné znalosti, zkušenosti a schopnosti;
- b) zachovávat obezřetnost a diskrétnost při používání a ochraně informací získaných v průběhu výkonu interního auditu a mlčenlivost o všech skutečnostech zjištěných v průběhu výkonu interního auditu;
- c) postupovat při výkonu interního auditu produktivně, systematicky a s jasnou představou, čeho je třeba dosáhnout pro objektivní a úplné prověření a vyhodnocení vybraného vzorku uskutečňovaných operací a fungování řídicí kontroly, a to při dodržení největší možné míry respektu k zájmům auditovaných útvarů na plynulém a bezporuchovém zajišťování činnosti orgánu veřejné správy;
- d) zabezpečit veškeré potřebné podklady pro zprávu o zjištěních z vykonaného auditu (dále také jako „auditní zpráva“), dokladování zjištění a z nich vyplývající závěry a navazující doporučení, jakož i veškerou vlastní dokumentaci a učinit všechna nezbytná opatření proti jejich jakémukoliv zneužití nepovolanou osobou. Závěry musí interní auditoři doložit dostatečnými důkazy a odůvodněním;
- e) postupovat při své činnosti a ve vztazích uvnitř orgánu veřejné správy tak, aby nebyla narušena jejich nezávislost a objektivita;
- f) archivovat veškerou dokumentaci a pracovní materiály z jimi vykonaných interních auditů v souladu s archivním řádem;
- g) upozorňovat na nežádoucí skutečnosti a rizika, která ovlivňují nebo v budoucnosti mohou ovlivňovat činnost orgánu veřejné správy;
- h) udržovat a rozšiřovat svou odbornou kvalifikaci účastí na všech formách vzdělávání organizovaných orgánem veřejné správy a rozvíjet znalosti a dovednosti v oborech nezbytných pro vykonávání interních auditů;
- i) vykonávat auditorské práce s náležitou profesionální péčí a přitom dodržovat vysokou úroveň chování a jednání v souladu s Etickým kodexem interního auditora orgánu veřejné správy;
- j) v zájmu objektivity výkonu interního auditu a právní jistoty vedoucích a ostatních zaměstnanců útvarů, které zajišťují auditovanou činnost orgánu veřejné správy, oznámit vedoucímu útvaru interního auditu (v případech zaměstnance pověřeného k výkonu interního auditu vedoucímu orgánu veřejné správy) jim známé skutečnosti, které nasvědčují o jejich podjatosti vzhledem k jejich vztahu k předmětu interního auditu nebo k zaměstnancům útvaru zajišťujícího auditovanou činnost orgánu veřejné správy, a to bezprostředně po tom, co se o nich dozví, nebo skutečnosti, pro které u nich v souvislosti s výkonem interního auditu hrozí střet zájmů ve smyslu ustanovení hlavy II. části třinácté zákoníku práce ve spojitosti s příslušnými ustanoveními zákona č. 159/2008 Sb., o střetu zájmů, ve znění pozdějších předpisů.



O vyloučení interního auditora z vykonávání interního auditu z důvodu rizika podjatosti nebo hrozícího střetu zájmu rozhodne vedoucí útvaru interního auditu, resp. vedoucí orgánu veřejné správy bez zbytečného odkladu.

Interní auditoři jsou **oprávněni**:

- a) vyžadovat informace o veškerých skutečnostech souvisejících se zkoumanou činností (seznamovat se s utajovanými skutečnostmi jsou interní auditoři oprávněni pouze v případě, prokáží-li se osvědčením pro příslušný stupeň utajení podle zákona č. 412/2005 Sb., o ochraně utajovaných informací a o bezpečnostní způsobilosti, ve znění pozdějších předpisů) od útvaru orgánu veřejné správy, v němž je vykonáván interní audit a dalších útvarů orgánu veřejné správy, které disponují nebo mohou disponovat informacemi týkajícími se předmětu interního auditu, procesu jeho přípravy nebo okolností spojených s vykonáváním tohoto auditu;
- b) vstupovat při výkonu interního auditu na jednotlivá pracoviště orgánu veřejné správy a zde nahlížet do písemných podkladů, písemné dokumentace, databází automatizovaných informačních systémů, které obsahují informace týkající se předmětu interního auditu, účetnictví orgánu veřejné správy nebo jeho vedení a ostatních agend vedených pomocí prostředků výpočetní techniky v příslušném režimu logické ochrany;
- c) vyžadovat v souvislosti s vykonávaným interním auditem ústní nebo písemná vysvětlení vedoucích a ostatních zaměstnanců orgánu veřejné správy ke zkoumané činnosti a ke zjištěným skutečnostem;
- d) jednat se všemi vedoucími a ostatními zaměstnanci orgánu veřejné správy bez ohledu na jejich postavení v hierarchii řízení orgánu veřejné správy;
- e) vyhotovovat fotodokumentaci, videozáznamy, opisy, popřípadě výpisy z originálních dokladů a získávat nezbytná data z automatizovaných informačních systémů v tištěné podobě popř. kopie databází případně dalších souborů v elektronické podobě (pokud to nevyklučuje zvláštní právní předpis, například zákon č. 101/2000 Sb., o ochraně osobních údajů a o změně některých zákonů, ve znění pozdějších předpisů);
- f) odebrat v odůvodněných případech originály dokladů, u kterých hrozí nebezpečí jejich ztráty nebo zneužití; převzetím dokladů proti potvrzení o převzetí originálů dokladů vzniká útvaru interního auditu povinnost tyto doklady řádně ochraňovat a zabránit přístupu nepovolaných osob k nim;
- g) vstupovat v příslušném režimu logické ochrany do všech automatizovaných informačních systémů orgánu veřejné správy při výkonu monitorovací funkce útvaru interního auditu;

- h) vyžadovat od vedoucího zaměstnance odpovědného za řízení činnosti auditovaného útvaru zajištění součinnosti a vytvoření podmínek pro řádné vykonání interního auditu;
- i) obdržet kopie zpráv a informací předávaných externím auditorem a jiným kontrolním orgánem vedoucímu orgánu veřejné správy.

Za účelem zajištění jednotného postupu interních auditorů při výkonu interního auditu je vhodné, aby měl útvar interního auditu vypracován **Manuál interního auditu**. Manuál interního auditu popisuje zásady a postupy interních auditorů, které jsou zpracovány a schvalovány na úrovni vedoucího útvaru interního auditu. Nejedná se o povinnost vysloveně uvedenou v zákoně o finanční kontrole, ale vychází z Mezinárodních standardů interního auditu.

### 1.3 Plánování interního auditu

Oblast plánování interního auditu je pro veřejnou správu specificky upravena v ustanovení § 30 zákona o finanční kontrole. Na základě vyhodnocení rizik zajišťuje vedoucí útvaru interního auditu tvorbu plánu interního auditu v souladu s cíli orgánu veřejné správy a jeho potřebami a stanoví priority činnosti interního auditu.

Vedoucí útvaru interního auditu musí audity plánovat způsobem, který zaručí, že budou provedeny hospodárně, efektivně a účelně a v předepsanou dobu. Plnění úkolů útvaru interního auditu je organizováno na základě těchto plánovacích dokumentů:

- a) střednědobého plánu, který ve smyslu § 30 odst. 2 zákona o finanční kontrole stanoví priority a odráží potřeby orgánu veřejné správy z hlediska dosavadních výsledků jeho činnosti a předpokládaných záměrů a cílů na víceleté období;
- b) ročního plánu, který ve smyslu § 30 odst. 3 zákona o finanční kontrole 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 a úkoly v metodické a konzultační činnosti.

Metodickou činností se rozumí metodika vykonávání auditorské činnosti, nikoliv metodika k zajištění jednotlivých činností vykonávaných organizačními útvary orgánu veřejné správy, například rozpočtové, účetní nebo jiné provozní postupy.

Vedoucí útvaru interního auditu v procesu plánování interního auditu:

- a) projednává přípravu střednědobých a ročních plánů s vedoucím orgánu veřejné správy, který tento plán schvaluje ve smyslu § 30 odst. 5 zákona o finanční kontrole, a se schváleným plánem seznamuje všechny vedoucí zaměstnance orgánu veřejné správy na pracovní poradě nebo elektronicky prostřednictvím intranetu;

- b) ve zvláště odůvodněných případech může na vyžádání, případně se souhlasem, vedoucího orgánu veřejné správy operativně zařadit ve smyslu § 30 odst. 6 zákona o finanční kontrole vykonávání interního auditu mimo schválený roční plán,
- c) předkládá roční zprávy vedoucímu orgánu veřejné správy, které obsahují informace uvedené v § 31 odst. 3 písm. a) až c) zákona o finanční kontrole.

Při sestavování plánu vychází vedoucí útvaru interního auditu zejména z:

- a) hodnocení rizik prováděného manažery v rámci jednotlivých činností zajišťovaných orgánem veřejné správy (srov. § 25 odst. 1 písm. b) zákona o finanční kontrole);
- b) vlastního hodnocení rizik s využitím znalosti prostředí, výsledků předchozích interních auditů a zjištění vnitřního kontrolního systému;
- c) skutečností zjištěných v rámci externích a interních kontrol;
- d) doporučení vedoucího orgánu veřejné správy, návrhů ostatních vedoucích zaměstnanců a potřeby koordinace s kontrolními aktivitami externích orgánů;
- e) významných událostí při správě a řízení orgánu veřejné správy, jeho řídicích a kontrolních systémů například důsledků organizačních změn, povinnosti zajištění nových činností, zavádění nových informačních systémů a informačních technologií;
- f) informací z externích zdrojů.

V návaznosti na měnící se vnitřní a vnější prostředí a rizika je nezbytné plány systematicky průběžně vyhodnocovat a aktualizovat, a to minimálně jednou ročně.

## 1.4 Program auditu

Před vlastním výkonem konkrétního interního auditu musí být vypracován program tohoto interního auditu. Sestavení programu je završením přípravné fáze interního auditu. Povinnost vypracovat program konkrétního interního auditu vyplývá z § 28 prováděcí vyhlášky.

Proces přípravy interního auditu zahrnuje především:

- a) určování cílů a předmětu plánovaného (operativně zařazeného) vykonání auditu na základě hodnocení rizik a prvků správy a řízení orgánu veřejné správy, týkajících se prověřovaných činností včetně příslušných řídicích a kontrolních mechanismů, přičemž se bere v úvahu pravděpodobnost existence zejména významných chyb, nesrovnalostí, odchylek a dalších rizik;
- b) stanovení rozsahu auditu a výběru interních auditorů na základě jejich odbornosti a specializace ve vztahu k auditované oblasti;
- c) jmenování vedoucího týmu pro vykonání auditu, který koordinuje činnosti vybraných interních auditorů v další fázi procesu přípravy;

- d) informování vedoucího příslušného útvaru, v jehož řídicí působnosti je zajišťování auditované činnosti, o připravovaném auditu (cíle, účel, rozsah, požadavky); vedoucí útvaru interního auditu může zaslat vedoucímu auditovaného útvaru oznamovací dopis před zahájením interního auditu;
- e) shromáždění a vyhodnocení informací vztahujících se k předmětu auditu, zejména:
- právního rámce a vnitřní normativní a organizační úpravy auditovaných činností a konkretizací prvků jejich řídicích a kontrolních mechanismů (struktura, odpovědnosti);
  - formy a obsahu vstupů, které útvar zajišťující auditovanou činnost orgánu veřejné správy využívá k realizaci svých výstupů, včetně formy a obsahu těchto výstupů a jejich uživatelů;
  - finančních a materiálových zdrojů k zajištění auditované činnosti příslušným útvarem a jejich místa v procesu rozhodování o operacích (schvalování), jejich vykonávání a evidování;
  - personálního zabezpečení (kvantitativní a kvalitativní údaje, týkající se například početního a kvalifikačního složení, naplněnosti stavů systemizovaných míst a funkční vymezení odpovědností a povinností ve vztahu k auditovaným činnostem orgánu veřejné správy zajišťované příslušným útvarem, četnost a povaha organizačních a personálních změn);
  - možnosti vnitrostátního nebo mezinárodního porovnání věcných a finančních parametrů obdobných činností jako je auditovaná činnost;
  - dokladů potřebných k dosažení určených cílů auditu a rozpracování auditních postupů včetně stanovení metod a postupů k výběru operací souvisejících s auditovanou činností, kvantitativních a kvalitativních charakteristik přezkoumávaných a vyhodnocovaných operací, potřebných k získání informací o stavu fungování řídicích a kontrolních mechanismů, respektive o úrovni chybovosti v auditovaných činnostech orgánu veřejné správy ve vztahu k informacím obsaženým v záznamech, účetních, finančních a statistických výkazech, hlášeních a zprávách nebo datech uložených v informačních systémech.
- f) posouzení potřeby provedení odborných posudků přizvanými osobami;
- g) zhodnocení plnění opatření stanovených předcházejícím auditem, zejména v návaznosti na dříve zjištěné nedostatky v dané oblasti;
- h) shrnutí informací získaných analýzou podkladů uvedených pod písmenem „e“ výše a zpracování programu auditu (pracovního postupu), v němž jsou z časových a věcných hledisek specifikovány jednotlivé úkony, postupy a metody, kterými bude příslušná auditovaná oblast zkoumána a výsledky provedeného auditu vyhodnoceny a zpracovány;
- i) schválení programu auditu vedoucím útvaru interního auditu.

Interní auditoři vypracují program auditu:

- a) na základě ročního plánu interního auditu;

- b) při operativním zařazení auditu do činnosti útvaru interního auditu mimo roční plán interního auditu z důvodu podezření na možný výskyt nepředpokládaných rizik, která by mohla negativně ovlivnit činnost orgánu veřejné správy, nebo při bezprostředním zjištění takových rizik.

Při vypracování programu auditu se interní auditoři zaměří na:

- a) cíle, které mají být dosahovány auditovanou činností orgánu veřejné správy zajišťovanou útvarem a systémy, kterými jsou tyto činnosti řízeny a kontrolovány včetně postupů k zajištění ochrany veřejných prostředků v podmínkách tohoto útvaru;
- b) prověření účinnosti vnitřního systému řízení a kontroly auditované činnosti orgánu veřejné správy;
- c) zhodnocení rizik spojených s prověřovanou činností, prostředky a postupy k jejich odstranění nebo zmírnění a zvládání těchto rizik při plnění stanovených úkolů orgánu veřejné správy;
- d) zdokonalení systému řízení rizik v dané činnosti orgánu veřejné správy a příslušného kontrolního systému.

Zvláštní pozornost při vypracování programu auditu věnují interní auditoři auditním postupům k prověřování a vyhodnocování specifických cílů auditu zejména, zda:

- a) jsou vytvořeny při řízení a kontrole auditované činnosti orgánu veřejné správy, zajišťované příslušným útvarem odpovídající podmínky pro zamezení vzniku trestných činů nebo přestupků, souvisejících s výkonem veřejné správy;
- b) je ve vnitřním provozním a finančním řízení orgánu veřejné správy zaveden odpovídající systém shromažďování a vyhodnocování informací o výskytu jednání uvedeného pod písmenem (a);
- c) byla v případě výskytu jednání podle odstavce (a) přijata přiměřená a účinná opatření.

Interní auditoři vypracují program auditu, který v souladu s ustanovením § 28 odst. 3 písm. e) prováděcí vyhlášky obsahuje vždy údaje o:

- a) auditovaném subjektu;
- b) zaměření interního auditu na finanční audit, audit systému, audit výkonu nebo jinak zaměřený audit;
- c) datu zahájení auditu a předpokládané době jeho trvání;
- d) složení auditorského týmu se jmenovitým uvedením vedoucího týmu;
- e) cílech, kterých má být auditem dosaženo;
- f) prověření účinnosti vnitřního kontrolního systému orgánu veřejné správy;
- g) vymezení případných rizik spojených s auditovanou činností;
- h) schválení vedoucím útvarem interního auditu;

- i) upozornění, že případné změny v programu auditu neprodleně schvaluje vedoucí útvaru interního auditu.

Vedoucí útvaru interního auditu schvaluje program auditu před výkonem auditu a případné změny v programu tohoto auditu neprodleně v průběhu jeho vykonávání. Vykonává-li v organizaci interní audit pouze samostatný auditor, měl by program interního auditu schvalovat vedoucí orgánu veřejné správy.

## 1.5 Postup při výkonu interního auditu

Vlastní postup při výkonu interního auditu se může lišit podle konkrétních podmínek a nastavení ve vnitřních předpisech (Statutu a Manuálu interního auditu) v rámci dané organizace. Realizovaný postup ale musí být vždy v souladu příslušnými právními předpisy a pokud možno i s Mezinárodními standardy.

Audit je vykonáván na základě schváleného plánu interního auditu, písemného pověření auditního týmu vedoucím útvaru interního auditu a podle schváleného programu. Operativně zařazený (mimořádný) interní audit, který není zahrnut v ročním plánu, může být vykonán na vyžádání, případně se souhlasem, vedoucího orgánu veřejné správy.

Audit zahajuje zpravidla vedoucí útvaru interního auditu (popř. vedoucí auditorského týmu) na úvodní schůzi s vedoucím zaměstnancem útvaru odpovědného za auditovanou činnost orgánu veřejné správy. Cílem této schůzky je seznámení auditovaného útvaru s cílem a předmětem interního auditu a nastavení komunikace v rámci výkonu interního auditu. Vedoucí zaměstnanec útvaru odpovědný za auditovanou činnost může např. určit kontaktní osobu pro interní auditory apod.

Auditní postupy jsou systematicky uspořádané úkony interních auditorů, které vedou k nezávislému a objektivnímu přezkoumávání a vyhodnocování operací nebo vnitřního kontrolního systému.

Interní auditoři používají především auditní metody<sup>4)</sup> analýzy, dotazování, zjišťování, rozhovoru, sledování, kontrolních výpočtů, vývojových diagramů a analýz rizik podle zvoleného typu auditu. Podle zákona o finanční kontrole použije interní auditor kontrolní metody a auditní postupy.

**Kontrolní metody** dle § 6 zákona o finanční kontrole jsou:

- **porovnání** – použije k poznání míry souladu schválených záměrů a cílů, se skutečným stavem jejich plnění ve vztahu k prověřované činnosti a dodržení právních předpisů a opatření přijatých orgány veřejné správy v mezích těchto

---

4) § 6 zákona o finanční kontrole a § 1 až 6 prováděcí vyhlášky

právních předpisů. Kontrolní metodou porovnání se prověří, zda se vyskytují odchylky mezi zjištěnými informacemi o hospodaření orgánu veřejné správy s veřejnými prostředky a údaji o plánování, přípravě a uskutečňování finančních nebo majetkových operací obsaženými v jejich podkladech, zavedených evidencích a automatizovaných informačních systémech, stanovených finančních, statistických a jiných výkazech, hlášeních, zprávách a jiné dokumentaci orgánu veřejné správy;

- **sledování** – zjišťuje, zda jsou vytvořeny podmínky a stanoveny postupy pro hospodárný, efektivní a účelný výkon prověřované činnosti; zda orgán veřejné správy, jeho vedoucí a ostatní zaměstnanci tyto podmínky a stanovené postupy dodržují;
- **šetření a ověřování** – zjišťuje, zda prověřované operace, které mají za následek dosažení veřejných příjmů, vynaložení veřejných výdajů nebo jiná plnění, jsou uskutečňovány v souladu se stanovenými úkoly a schválenými záměry a cíli orgánu veřejné správy, a zda kontrolované osoby stanovené podmínky a postupy dodržují;
- **kontrolní výpočty** – matematickými úkony přezkoumávají a vyhodnocují zjištěné informace o prověřované činnosti orgánu veřejné správy, právnické nebo fyzické osoby;
- **analýza** – zkoumají a vyhodnocují odchylky v hodnotách, například o četnosti nebo výdajové či časové náročnosti operací, anebo ve zvýšeném riziku vzniku nesrovnalostí v hospodaření s veřejnými prostředky, od hodnot, které jsou obvyklé pro obdobné operace nebo jejich soubory, není-li rozdíl porovnávaných hodnot uspokojivě doložen. Vyhodnocuje se i případný vzájemný nesoulad hodnot obsažených v záznamech různých druhů dokumentace.

**Auditními postupy** dle § 27 až 31 prováděcí vyhlášky se zajistí:

- a) nezávislé a objektivní prověřování, zda jsou:
  - provozní, finanční, právní a jiná rizika vztahující se k činnosti orgánu veřejné správy zjišťována a vyhodnocována;
  - přijímána a dodržována odpovídající opatření k jejich vyloučení nebo zmírnění;
- b) informování vedoucího orgánu veřejné správy o výsledcích tohoto prověřování.

Auditní postupy dle § 31 prováděcí vyhlášky zahrnují úkony, kterými se zajistí:

- a) pořizování pracovní dokumentace, jejímž účelem je doložit průběh vykonaného auditu, zjištěné informace a pořízené doklady, které dostatečně přesvědčivě potvrzují závěry a případná doporučení navrhovaná interními auditory ke zjištění pro každý definovaný cíl vykonaného auditu;
- b) vypracování auditní zprávy a doporučení ke zdokonalování kvality vnitřního kontrolního systému, k předcházení nebo ke zmírnění rizik a k přijetí opatření k nápravě zjištěných nedostatků (§ 28 odst. 3 zákona o finanční kontrole);

v případě podezření ze spáchání trestného činu, přestupku nebo jiného správního deliktu útvar interního auditu informuje písemně bez zbytečného odkladu vedoucího orgánu veřejné správy a současně zajistí příslušné doklady;

- c) projednání auditní zprávy a navrhovaných doporučení ke zdokonalování kvality vnitřního kontrolního systému, k předcházení nebo ke zmírnění rizik a k přijetí opatření k nápravě zjištěných nedostatků s vedoucím zaměstnancem odpovědným za řízení a kontrolu auditované činnosti, včetně připojení jeho stanoviska, a to před předáním auditní zprávy vedoucímu orgánu veřejné správy;
- d) vedení auditorského spisu, do kterého se zakládají:
- pracovní dokumentace, auditní zpráva a doporučení ke zdokonalování kvality vnitřního kontrolního systému, k předcházení nebo ke zmírnění rizik a k přijetí opatření k nápravě zjištěných nedostatků, včetně připojených stanovisek vedoucích zaměstnanců odpovědných za řízení a kontrolu auditované činnosti;
  - všechny pořízené doklady, které jsou významné pro přesné doložení přípravy, průběhu a výsledku vykonaného auditu, zejména harmonogram auditu, jeho změny a důvody těchto změn, pověření k výkonu auditu, účast přizvaných osob, například znalců a tlumočnicků nebo odborníků, postupové diagramy, grafy, dotazníky, provedené testy souboru operací nebo vybraného vzorku operací, srovnávací tabulky věcných, časových a finančních ukazatelů, odborné posudky, které přímo souvisejí s auditovanou činností a odkazy na jiné doklady, které obsahují informace související s výsledky vykonaného auditu, například na zprávy o výsledcích kontrol jiných kontrolních orgánů.

## 1.6 Auditní zpráva

Vypracování auditní zprávy, její náležitosti a další postupy vycházejí z ustanovení § 31 zákona o finanční kontrole, z § 31 prováděcí vyhlášky a z Mezinárodních standardů interního auditu. Konkrétní náležitosti a postupy ve vztahu k auditní zprávě by měly být jasně specifikovány ve Statutu a Manuálu interního auditu tak, aby reflektovaly konkrétní potřeby a podmínky daného orgánu veřejné správy.

Auditní zpráva nebo návrh auditní zprávy z provedeného interního auditu musí obsahovat vždy alespoň:

- a) auditní zjištění (pozitivní i negativní) obsahující popis zjištěného stavu věci s uvedením nedostatků, včetně dokladů, ze kterých tato auditní zjištění vycházejí, a příčin jejich vzniku;
- b) rizika definovaná interním auditorem v souvislosti se zjištěními a ohodnocení jejich významnosti (závažnosti);
- c) doporučení k nápravě zjištěných nedostatků, ke zlepšení vnitřního kontrolního systému, nebo k předcházení či zmírnění rizik a



d) závěry.

Kromě těchto náležitostí by auditní zpráva také měla obsahovat standardní formální náležitosti, jako je auditovaný subjekt, auditorský tým, přizvané osoby, název, cíle, rozsah, podpisy apod. Auditní zpráva je zásadním a nejdůležitějším výstupem z interního auditu, a je proto důležité, aby měla vysokou kvalitu a vypovídací schopnost. Auditní zpráva by tedy měla být **přesná, objektivní, jasná, stručná, konstruktivní, úplná a včasná**. K tomu interpretace standardu 2420 Mezinárodních standardů:

*„Přesné zprávy neobsahují chyby a zkreslení a věrným způsobem odpovídají zjištěným skutečnostem. Objektivní zprávy jsou nestranné, nezáužaté a nezkrácené a jsou výsledkem spravedlivého a vyváženého ohodnocení všech souvisejících skutečností a okolností. Jasně zprávy jsou snadno pochopitelné a logické, neobsahují nepotřebné technické výrazy a poskytují všechny významné a relevantní informace. Stručné zprávy jdou k podstatě věci a vyhýbají se nepotřebným podrobným popisům, přemíře detailů, nadbytečnosti informací a rozvlácnosti. Konstruktivní zprávy přináší klientovi a společnosti prospěch a zdokonalení tam, kde je to potřebné. Úplné zprávy nepostrádají nic, co by bylo nezbytné z hlediska cílové skupiny uživatelů a obsahují všechny významné a související informace a pozorování nezbytná pro zdůvodnění doporučení a závěrů. Včasné zprávy jsou dobře načasované, odpovídajícím způsobem reagující na vznik nenadálých situací a to vzhledem k důležitosti zjištěného problému. Včasné zprávy umožňují vedení přijmout odpovídající nápravné opatření.“*

Obsahem auditní zprávy má být také informace o případném narušení nebo podezření narušení objektivnosti nebo nezávislosti interního auditora a skutečné nebo potenciální dopady tohoto stavu.

Před předáním auditní zprávy vedoucímu orgánu veřejné správy zajistí vedoucí útvaru interního auditu projednání zjištění z vykonaného auditu a doporučení ke zdokonalení kvality vnitřního kontrolního systému, k předcházení nebo zmírnění rizik a k přijetí opatření k nápravě zjištěných nedostatků s příslušným vedoucím auditovaného útvaru. To se zpravidla realizuje tak, že je vypracován písemný návrh auditní zprávy, který se předloží (projedná) vedoucímu auditovaného útvaru. Vedoucí auditovaného útvaru je oprávněn vyjádřit se k závěrům, zjištěním a doporučením interního auditu a zaslat k nim ve lhůtě stanovené vedoucím auditorského týmu své stanovisko se zdůvodněním svého nesouhlasu. Interní auditor (vedoucí auditního týmu) stanovisko posoudí a zohlední je ve zprávě. Stanovisko interní auditor zpravidla vypořádá přímo ve finální zprávě nebo v samostatném vyjádření, které se k finální zprávě přiloží. Konečná auditní zpráva, schválená vedoucím útvaru interního auditu, jejíž součástí je stanovisko vedoucího auditovaného útvaru a vyjádření interního auditora ke stanovisku, se předkládá vedoucímu orgánu veřejné správy a doručuje se vedoucímu auditovaného útvaru.

Standardním postupem je, že vedoucí auditovaného útvaru na základě zjištění, doporučení a závěrů v auditní zprávě navrhne opatření k nápravě zjištěných nedostatků, termíny jejich realizace a osoby odpovědné za tuto realizaci, tedy akční plán. Akční plán se jako příloha auditní zprávy, případně samostatně, předkládá vedoucímu orgánu veřejné správy. Konkrétní postup a odpovědnost při navrhování a schvalování akčního plánu by měl být stanoven ve Statutu interního auditu tak, aby reflektoval konkrétní podmínky a zvyklosti dané organizace. Obecně platí, že o tom, jaká budou přijata opatření, rozhoduje vedoucí orgánu veřejné správy (popřípadě jiný jím pověřený vedoucí pracovník na odpovídající úrovni řízení), **není to odpovědnost interního auditu.**

Pokud nabyl vedoucí útvaru interního auditu přesvědčení, že vedoucí auditovaného útvaru ve vztahu k jím navrženému nebo přijatému akčnímu plánu přijal takový stupeň rizika, který je pro zajištění činnosti orgánem veřejné správy z hlediska závažnosti neúměrný, především ve vztahu k bezprostředně hrozícímu nebo reálně ovlivňujícímu snížení provozní a finanční výkonnosti tohoto orgánu nebo jiným nehmotným škodám, projedná s ním tuto skutečnost. Trvá-li vedoucí auditovaného útvaru na tom, že relevantní doporučení interního auditu nebude akceptovat a převezme na sebe odpovědnost za riziko vyplývající ze zjištění, předá vedoucí útvaru interního auditu informaci o přijetí nepřijatelného rizika vedoucímu orgánu veřejné správy k případným dalším opatřením.

Auditní zpráva je v zásadě důvěrná a není tedy určena ke zveřejnění ani v rámci orgánu veřejné správy. Pokud ale bude Statutem interního auditu schváleným vedoucímu orgánu veřejné správy nastaveno, že dalšími příjemci auditní zprávy budou např. další členové nejvyššího vedení, rada obce, výbor pro audit apod., nejedná se o porušení zásady důvěrnosti. Auditní zpráva může být zveřejněna také na základě požadavku podle zákona o svobodném přístupu k informacím, v tomto případě bez informací, jejichž zveřejnění by bylo v rozporu s jinými právními předpisy (např. osobní údaje, utajené informace, obchodní tajemství apod.). Zároveň auditní zpráva je na vyžádání předána externím kontrolním orgánům oprávněným ke kontrole příslušného orgánu veřejné správy (např. Nejvyšší kontrolní orgán). Může také dojít k situaci, že se nějaké závažné zjištění bude týkat jiného, než auditovaného útvaru. Pak je v závislosti na nastavení těchto postupů v rámci daného orgánu veřejné správy možné, např. adresovat vedoucímu jiného útvaru pouze výpis z auditní zprávy, kde budou uvedeny pouze skutečnosti, zjištění a doporučení, které jsou relevantní.

Stane-li se, že již doručená auditní zpráva obsahuje závažné chyby nebo opomenutí, zajistí vedoucí útvaru interního auditu opravu a doručí písemné opravy nebo opravenou auditní zprávu všem jejím původním adresátům.

## 1.7 Monitoring výsledků interních auditů

Vedoucí útvaru interního auditu vytvoří a udržuje systém následné kontroly, který umožní sledovat a prověřovat, zda jsou přijatá opatření k odstranění zjištěných nedostatků plněna a zda jsou účinná. Tento systému a související práva a povinnosti

útvary interního auditu a dotčených osob by měly být rovněž nastaveny ve Statutu, případně Manuálu, interního auditu daného orgánu veřejné správy, aby odpovídal jejich specifickým podmínkám. Specificky by měl být nastaven zejména:

- a) způsob, jakým jsou opatření schvalována nebo přijímána. Akční plán může být přijat a realizován auditovaným útvarem bez dalšího postupu nebo může být předkládán vedoucímu orgánu veřejné správy (nadřízenému vedoucímu pracovníkovi) ke schválení;
- b) způsob, jakým bude útvar interního auditu zjišťovat informace o plnění opatření. Ideálním řešením je, že auditovaný útvar bude průběžně nebo jiným způsobem informovat a dokládat splnění opatření. V praxi je často na útvaru interního auditu, aby si aktivně informace zjišťoval nebo o ně odpovědné osoby žádal. Lze řešit např. i samostatnými následnými interními audity apod.;
- c) způsob, jakým bude zjišťována účinnost realizovaných opatření. Účinnost opatření není třeba zjišťovat ve všech případech, u některých je to zřejmé, případně ji lze jednoduše ověřit z dostupných informací. Tam, kde je třeba účinnost ověřit, lze postupovat buď samostatným následným auditem, nebo ověřovat v rámci plánovaného interního auditu se stejným či obdobným zaměřením;
- d) způsob, jakým bude eskalováno neplnění opatření ze strany auditovaného útvaru a informováno vedení. Záleží samozřejmě na nastavení prostředí v dané organizaci. Důležité je, aby bylo rozlišováno, jakou to přináší úroveň rizika. Jedná-li se o významné riziko s možným závažným dopadem, je nezbytné o neplnění opatření informovat vedoucího orgánu veřejné správy neprodleně. U méně závažných rizik by o neplnění opatření měl být vedoucí orgánu veřejné správy informován např. ve zprávě z následného interního auditu nebo nejpozději v roční zprávě o výsledcích interního auditu;
- e) způsob, jakým řešit změny akčního plánu. Kdo rozhoduje, jak se interní audit o změnách dozví apod.;
- f) způsob, jakým bude vedena evidence. Existuje k tomu informační systém, nebo to bude nutno řešit tabulkovým nástrojem (např. Excel), kdo bude mít k čemu přístup nebo práva, co je třeba dokládat apod.

Sebelépe nastavený systém nikdy nevyřeší všechny situace, které mohou nastat při monitorování výsledků interních auditů. Vždy je třeba postupovat věcně, zohledňovat rizika a především správně a včasné komunikovat.

## 1.8 Auditorský spis

Auditorský spis (srov. § 31 prováděcí vyhlášky) obsahuje pracovní dokumentaci a všechny pořízené podklady při výkonu interního auditu. Účelem pracovní dokumentace je doložit průběh procesu a výsledek vykonaného auditu. Pracovní dokumentace interního auditu je využívána pro dokumentování informací získaných a vytvořených v průběhu jeho procesu, včetně plánování, testování, analýzy a hodnocení dat

a odvozování výsledků a závěrů. Pracovní dokumentace může být udržována v papírové, elektronické podobě nebo oběma způsoby, může být vedena i s využitím softwaru pro interní audit.

Pro účely pracovní dokumentace je možno použít záznam interního auditora (pracovní list), který tvoří součást auditorského spisu. Uvedený auditní doklad slouží k přípravě auditní zprávy a ke zdůvodnění zjištění z vykonaného auditu. Záznam interního auditora vedou samostatně jednotliví interní auditoři zařazení do auditorského týmu. Interní auditoři do něho zaznamenávají jednotlivé procesní úkony a auditní zjištění v průběhu vykonávání interního auditu. Záznam interního auditu musí být veden srozumitelně a účelně ve vazbě na sledované cíle auditu. Pro přehlednost by jednotlivé listy záznamu auditora měly být číslovány a podepsány nebo označeny značkou interního auditora.

Pracovní dokumentace slouží jako podklad pro vypracování auditní zprávy. Dále může být pracovní dokumentace využita, jako zdroj poznatků v něm obsažených, nebo jako podklad k přípravě a vykonání dalších interních auditů a jako podklad pro hodnocení činnosti útvaru interního auditu. Základní požadavky na pracovní dokumentaci jsou především jasnost, čitelnost, úplnost, relevance, přesnost, stručnost, pečlivost a pochopitelnost. Pokud tvoří součást pracovní dokumentace doklady odkazující na záznamy v technické podobě, musí tyto doklady splňovat požadavky identifikace, která popisuje původ, obsah a umístění záznamů v technické podobě. Pro usnadnění vyhledávání a vyhodnocování dokladů pro audit, je vhodné vložit do pracovních dokumentů křížové odkazy směrem zpět i dopředu. Křížové odkazy musí ukazovat zdroj a směrování. Pokud auditor v auditorském spisu zavádí zkratky či symboly, musí být ve spisu jejich význam jasně uveden tak, aby bylo možné průběhu a výsledku interního auditu ze spisu porozumět i zpětně.

Auditorský spis se zakládá ke každému prováděnému internímu auditu. Pracovní dokumentace se liší podle povahy interního auditu, musí však být schopna doložit všechny činnosti v jednotlivých fázích auditu. Těmito fázemi jsou příprava, vykonávání, zpracování výsledků a jejich prezentace, přijetí a realizace opatření k nápravě zjištěných nedostatků a doporučení interního auditu a případně následný interní audit.

Na titulní straně auditorského spisu se doporučuje uvádět identifikační znaky spisu, které tvoří zejména následující údaje:

- a) předmět auditu,
- b) evidenční číslo auditu,
- c) auditovaný útvar nebo auditovaná činnost,
- d) termín vykonání auditu,
- e) auditované období,
- f) jména vedoucího auditorského týmu a interních auditorů zařazených do tohoto týmu, kteří vykonali audit,
- g) obsah auditorského spisu.

Ve fázi přípravy auditu se do auditorského spisu zakládají především:

- a) pověření vedoucího útvaru interního auditu k vykonání auditu;
- b) program auditu;
- c) ostatní auditní doklady, zejména:
  - informace získané z auditorských spisů z předchozích auditů, výsledků externích auditů a kontrol vykonaných jinými kontrolními orgány, které svou povahou mají vztah k připravovanému auditu;
  - seznam právních předpisů a vnitřních předpisů souvisejících s auditovanou činností orgánu veřejné správy;
  - vytipované priority auditu podle významnosti rizik uskutečňovaných operací, auditovaných činností, zásadních změn v činnosti nebo organizační struktuře řízení jednotlivých činností a postupů orgánu veřejné správy;
  - kontrolní kritéria (stanovená právními předpisy, technickými nebo jinými normami, nebo smlouvami pro auditovanou činnost, či vytvořená k získání vypovídací hodnoty pro přiměřené ujištění o stavu fungování řídicích a kontrolních mechanismů, respektive o úrovni chybovosti v auditovaných činnostech orgánu veřejné správy zajišťovaných příslušným útvarem ve vztahu k informacím obsaženým v záznamech, účetních, finančních a statistických výkazech, hlášeních a zprávách nebo datech uložených v informačních systémech);
  - postupy a rozsah testování (vypracované dotazníky);
  - odhad časových dispozic jednotlivých kroků připravovaného auditu (harmonogram auditních prací);
  - rozvrh odpovědnosti interních auditorů za jednotlivá témata auditu při prověřování auditované činnosti včetně eventuálního výběru přizvaných osob pro účely provedení odborných posudků.

Ve fázi výkonu a zpracování výsledků interního auditu se do auditorského spisu zakládají především:

- a) auditní zpráva včetně doporučení útvaru interního auditu;
- b) záznam z projednání auditní zprávy;
- c) stručné písemné připomínky, stanovisko nebo jiné vyjádření vedoucího auditovaného útvaru;
- d) záznam o ústním sdělení nebo písemné sdělení o závažných zjištěních učiněných interními auditory v průběhu vykonávání auditu vedoucím útvaru interního auditu, eventuálně písemné oznámení (kopie) vedoucího útvaru interního auditu o těchto skutečnostech vedoucímu orgánu veřejné správy;
- e) záznam z projednání zjištěných nedostatků s jiným vedoucím zaměstnancem orgánu veřejné správy a o předání části zprávy interního auditu, která se ho týká,
- f) záznam o předání auditní vedoucímu orgánu veřejné správy;

- g) samostatná auditní zpráva a záznam z projednání a předání této zprávy vedoucímu orgánu veřejné správy;
- h) pracovní dokumentace interních auditorů, jejíž obsah tvoří záznamy interního auditora nebo přílohy dokládající výsledky použitých auditorských technik (například vyhodnocení údajů v dotaznících, záznamy o uskutečněných rozhovorech, tabulky, stručné popisy informací s odkazy na údaje obsažené na technických nosičích, audiovizuální záznamy, fotodokumentace, dílčí zprávy jednotlivých interních auditorů zařazených v týmu, který vykonal audit, kopie dokladů ze zdrojů útvarů orgánu veřejné správy, dokladující svými údaji auditovanou činnost nebo operace tohoto orgánu, které jsou prověřovány a přezkoumávány).

Ve fázi realizace výsledků auditu se do auditorského spisu zakládají především:

- a) písemná informace vedoucího auditovaného útvaru o splnění opatření k nápravě zjištěných nedostatků a realizovaných doporučení útvaru interního auditu;
- b) zpráva o realizaci opatření přijatých k odstranění nedostatků a realizace doporučení útvaru interního auditu.

Legislativní vymezení, co se do auditorského spisu zakládá, lze nalézt v ustanovení § 31 odst. 1 písm. d) prováděcí vyhlášky. Dokumentaci řeší také Mezinárodní standardy interního auditu, jmenovitě Standard 2330 Dokumentace informací.

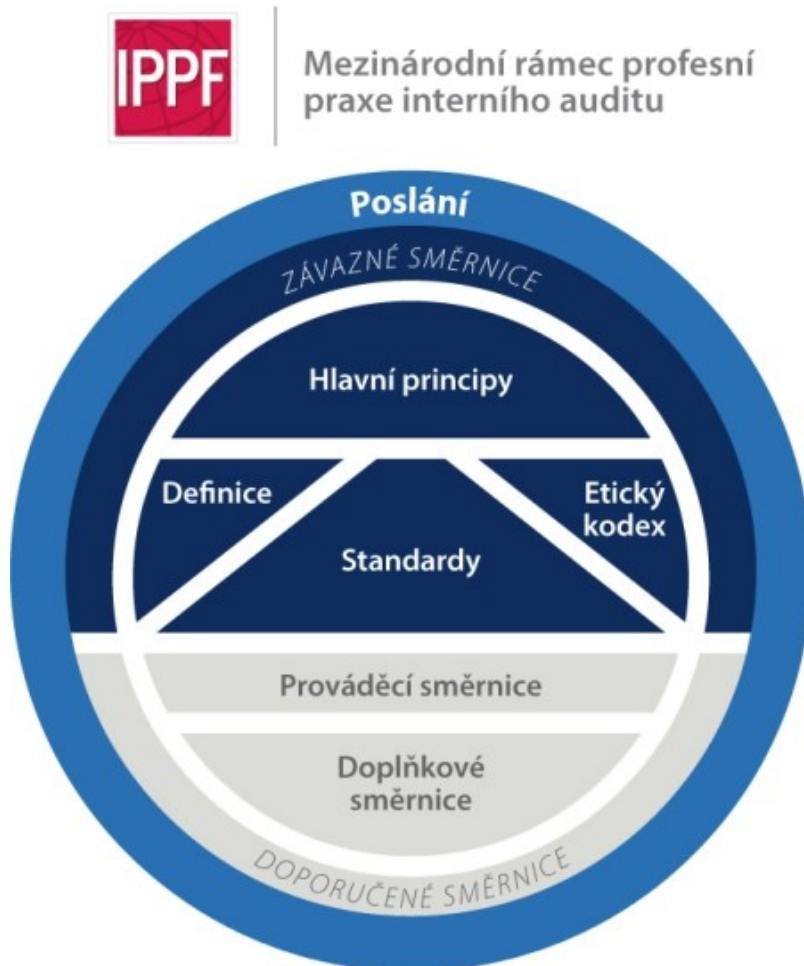
## 1.9 Mezinárodní standardy

Využití Mezinárodních standardů pro praxi interního auditu ve veřejné správě vychází z ustanovení § 5 odst. 1 zákona o finanční kontrole, kde je uvedeno, že „při zavádění a řízení finanční kontroly v orgánech veřejné správy jejich vedoucí vycházejí z mezinárodně uznávaných standardů“. Mezinárodně uznávanými standardy se přitom v praxi rozumí standardy vydávané mezinárodním Institut interních auditorů („*The Institut of Internal Auditors*“, neboli IIA), konkrétně tzv. Mezinárodní rámec profesní praxe interního auditu, v originálu „*International Professional Practices Framework*“ (neboli IPPF). Český překlad Mezinárodních standardů a jejich publikaci v České republice zajišťuje Český institut interních auditorů (ČIIA).

Mezinárodní standardy poskytují rámec pro výkon interního auditu a jeho podporu. Mezinárodní standardy nejsou ze zákona pro orgány veřejné správy závazné, ale (jak je uvedeno výše) měly by být při nastavování systému finanční kontroly zohledněny. Míru závaznosti Mezinárodních standardů pro konkrétní orgán veřejné správy tak stanovují vnitřní předpisy tohoto orgánu. Mezinárodní standardy tak vhodně doplňují ustanovení k internímu auditu v zákoně o finanční kontrole, která nejsou s Mezinárodními standardy v rozporu a která akcentují a pro podmínky veřejné správy specifikují zejména oblasti:

- a) nezávislosti a objektivitě této činnosti, například určením funkčně nezávislého útvaru, případně k tomu zvlášť pověřeného zaměstnance, organizačně odděleného od řídicích a výkonných struktur, dispozic v přímé podřízenosti interního auditu vedoucímu orgánu veřejné správy a zákazem pověřování útvaru interního auditu úkoly, které jsou v rozporu s nezávislým plněním jemu stanovených úkolů (zejména § 28 odst. 1 a 2 a § 29 odst. 1 a 3 zákona o finanční kontrole);
- b) ujišťovací a konzultační funkce této činnosti, která je svým systematickým, metodickým přístupem k hodnocení a zvyšování efektivnosti řízení rizik, řídicích a kontrolních procesů a správy a řízení orgánu veřejné správy zaměřena na přidávání hodnoty a zdokonalení (§ 28 odst. 2 a § 31 odst. 3 písm. a) zákona o finanční kontrole) je zaměřena například na:
- dodržování právních předpisů, přijatých opatření a stanovených postupů v činnosti orgánu veřejné správy;
  - včasné rozpoznávání rizik v činnosti orgánu veřejné správy a přijímání odpovídajících opatření k jejich vyloučení nebo zmírnění;
  - fungování řídicí kontroly se spolehlivými a včasnými provozními, finančními a jinými informačními funkcemi;
  - plnění stanovených kritérií hospodárnosti, efektivnosti a účelnosti;
  - účinnost a včasné reakce vnitřního kontrolního systému na změny ekonomických, právních, provozních a jiných podmínek;
  - hodnocení, zda dosahované výsledky při plnění rozhodujících úkolů orgánu veřejné správy poskytují dostatečné ujištění, že schválené záměry a cíle tohoto orgánu budou splněny;
  - analýzu výskytu závažných nedostatků, které nepříznivě ovlivnily činnost orgánu veřejné správy, včetně nedostatků ve fungování vnitřního kontrolního systému, které byly důvodem snížení finanční výkonnosti v činnosti tohoto orgánu, h. doporučení předávaných vedoucímu orgánu veřejné správy ke zdokonalování kvality vnitřního kontrolního systému, k předcházení nebo zmírnění rizik a zajišťování konzultační činnosti (§ 28 odst. 3 zákona o finanční kontrole).

Obrázek 1 – Struktura Mezinárodních standardů



Struktura Mezinárodních standardů zahrnuje závaznou část (závazné směrnice) a doporučenou část (doporučené směrnice). Závazné směrnice jsou pro interní auditory, kteří v souladu se standardy postupují, povinné a tvoří je:

- hlavní principy profesní praxe interního auditu,
- definice interního auditu,
- etický kodex a
- vlastní standardy.

Doporučené směrnice tvoří prováděcí a doplňkové směrnice, jejichž účelem je poskytnout širokou škálu použitelných řešení určených ke splnění požadavků stanovených Závaznými směrnicemi.

Pro správné pochopení a používání Mezinárodních standardů je nezbytné se řídit jak jednotlivými požadavky, tak i jejich interpretacemi. Mezinárodní standardy používají řadu pojmů, jimž byl přiřazen specifický význam, který je uveden ve výkladu pojmů.

Hlavní principy, jako celek, vyjadřují účinnost interního auditu. Aby bylo možné útvary interního auditu považovat za účinný, měly by být účinným způsobem zavedeny všechny hlavní principy, podle kterých interní audit:

- a) prokazuje integritu,
- b) prokazuje kompetentnost a náležitou profesní péči,
- c) je objektivní a oproštěný od nepatřičného ovlivňování (je nezávislý),
- d) je sladěn se strategií, cíli a riziky dané organizace,



- e) má patřičné postavení a disponuje odpovídajícími zdroji,
- f) prokazuje kvalitu a průběžné zlepšování,
- g) účinně komunikuje,
- h) poskytuje ujištění založené na vyhodnocení rizik,
- i) rozumí podstatě věci, je proaktivní a zaměřený směrem do budoucna,
- j) podporuje zlepšování organizace.

Interní audit je definován jako nezávislá, objektivně ujišťovací a poradenská činnost zaměřená na přidávání hodnoty a zdokonalování procesu v organizaci. Interní audit pomáhá organizaci dosahovat jejích cílů tím, že přináší systematický metodický přístup k hodnocení a zlepšování účinnosti systému řízení rizik, řídicích a kontrolních procesu a řízení a správy organizace.

Etický kodex je nezbytný a důležitý pro profesi interního auditu, neboť ta je založena na důvěře, která je součástí objektivního ujištění poskytovaného touto profesí v oblasti řízení a správy společnosti, řízení rizik a řídicího a kontrolního systému. Etický kodex vyjadřuje základní zásady a předpoklady chování jednotlivců nebo organizací při výkonu interního auditu. Popisuje minimální požadavky kladené na postoje a modely chování, nestanovuje však konkrétní požadované činnosti. Základními požadavky na jednání a chování interních auditorů **jsou integrita, objektivita, důvěrnost a kompetentnost.**

Vlastní standardy představují soubor závazných požadavků založených na základních principech, který se skládá z:

- a) hlavních požadavků kladených na profesní praxi interního auditu a na hodnocení účinnosti jeho výkonu. Tyto požadavky jsou aplikovatelné mezinárodně jak na fyzické, tak i na právnické osoby;
- b) interpretací, které vysvětlují pojmy nebo pojetí použité v jednotlivých standardech.

Mezinárodní standardy jsou členěny na základní standardy a standardy pro výkon interního auditu (viz Seznam standardů Mezinárodního rámce pro profesní praxi interního auditu na konci textu).

Smyslem závazných i doporučených směrnic je naplňování poslání interního auditu, což je zvyšovat a chránit hodnotu organizace tím, že poskytuje objektivně ujišťovací služby založené na vyhodnocení rizik, poskytuje poradenství a přináší porozumění podstatě věci.

Seznam standardů Mezinárodního rámce pro profesní praxi interního auditu:

## **1. Základní standardy**

- 1000 – Účel, pravomoci a odpovědnosti
- 1010 – Přijetí Definice interního auditu, Etického kodexu a Standardů ve statutu interního auditu
- 1100 – Nezávislost a objektivita
- 1110 – Organizační nezávislost
- 1111 – Přímá vzájemná součinnost s orgány společnosti
- 1120 – Objektivita jednotlivce
- 1130 – Narušení nezávislosti nebo objektivit
- 1200 – Odbornost a náležitá profesní péče
- 1210 – Odbornost
- 1220 – Náležitá profesní péče
- 1230 – Průběžný profesní rozvoj
- 1300 – Program pro zabezpečení a zvyšování kvality interního auditu
- 1310 – Požadavky kladené na Program pro zabezpečení a zvyšování kvality
- 1311 – Interní hodnocení
- 1312 – Externí hodnocení
- 1320 – Podávání zpráv o programu pro zabezpečení a zvyšování kvality interního auditu
- 1321 – Užívání výrazu „Je v souladu s Mezinárodními standardy pro profesní praxi interního auditu“
- 1322 – Informování týkající se nesouladu

## **2. Standardy pro výkon interního auditu**

- 2000 – Řízení interního auditu
- 2010 – Plánování
- 2020 – Komunikace a schvalování
- 2030 – Řízení zdrojů
- 2040 – Zásady a postupy
- 2050 – Koordinace
- 2060 – Předávání zpráv vedení a orgánům společnosti
- 2070 – Externí poskytovatel služeb a organizační odpovědnost za provádění interního auditu
- 2100 – Charakter práce
- 2110 – Řízení a správa společnosti
- 2120 – Řízení rizik

- 2130 – Řízení a kontrola
- 2200 – Plánování zakázky
- 2201 – Přístup k plánování
- 2210 – Cíle zakázky
- 2220 – Rozsah zakázky
- 2230 – Rozvržení zdrojů v rámci zakázky
- 2240 – Pracovní program zakázky
- 2300 – Realizace zakázky
- 2310 – Identifikace informací
- 2320 – Analýza a hodnocení
- 2330 – Dokumentace informací
- 2340 – Dohled (supervize) nad prováděním zakázky
- 2400 – Předávání výsledků
- 2410 – Kritéria komunikace
- 2420 – Kvalita zpráv
- 2421 – Chyby a opomenutí
- 2430 – Užívání výrazu „Provedeno v souladu s Mezinárodními standardy pro profesní praxi interního auditu“
- 2431 – Poskytnutí informací v případě nesouladu
- 2440 – Distribuce výsledků
- 2450 – Celkové názory
- 2500 – Monitorování

## **Aktualizace Mezinárodních standardů**

Mezinárodní Institut interních auditorů dne 9. 1. 2024 vydal aktualizované Mezinárodní standardy pod názvem Globální standardy interního auditu<sup>5</sup>. Tyto standardy s účinností od 9. 1. 2025 nahradí Mezinárodní standardy pro praxi interního auditu, Etický kodex, Hlavní principy profesní praxe interního auditu a definici interního auditu. Nové Globální standardy interního auditu jsou co do věcného obsahu spíše evoluční než revoluční změnou a nepředstavují zásadní změny oproti současnému stavu. Cílem nové úpravy je zejména zjednodušení struktury a aktuálnost standardů. Nově se zpřesňují některé pojmy, které jsou uváděny v kontextu s dalšími požadavky standardů. Kromě změny

---

5) Bližší informace ke Globálním standardům jsou uvedeny na internetových stránkách IIA:

<https://www.theiia.org/en/standards/2024-standards/global-internal-audit-standards/#newstandards>

názvu z Mezinárodní standardy pro praxi interního auditu na Globální standardy interního auditu mezi nejvýznamnější změny patří:

- **Změna struktury** – některé nynější povinné součásti Mezinárodního rámce (Poslání, Definice, Etický kodex, Principy, Standardy) jsou zahrnuty do jednoho celku Globálních standardů a jako samostatné součásti již dále nebudou existovat. Nově jsou standardy uspořádány do celkem 5 domén a 15 principů, přičemž jednotlivé domény upravují účel interního auditu, etiku a profesionalitu, vztah interního auditu ke správě a řízení organizace, řízení interního auditu a provádění interního auditu. Povinné budou také tzv. „*Topical Requirements*“ (tematické požadavky), které budou rozpracovávat specifické rizikové oblasti a jejich použití bude povinné v případě, že bude interní audit danou oblast zahrnovat. Tyto tematické požadavky zatím nebyly publikovány;
- **Změny výkladu pojmů** – integrální součástí Globálních standardů je glosář, který vysvětluje použité pojmy s návazností na jejich používání v konkrétních standardech. Oproti Mezinárodnímu rámci byla celá řada pojmů zpřesněna, některé byly vypuštěny a některé byly nově definovány. Jejich přehled je zpracován v materiálu „*Glossary Comparison*“, který naleznete rovněž pod výše uvedeným odkazem na webových stránkách IIA;
- **Důraz na specifika veřejného sektoru** – Globální standardy více akcentují specifika veřejného sektoru, která jsou popsána v samostatné části Globálních standardů „Aplikace Globálních standardů interního auditu ve veřejném sektoru“;
- **Zdůraznění role vedení organizace** – Tomuto tématu je věnována celá doména III Globálních standardů. Dochází zde nejen ke zdůraznění role vedení a orgánů organizace („*Board*“), ale je přímo stanoveno, jaké má mít vedení ve vztahu k internímu auditu pravomoci a odpovědnosti a jakým způsobem postupovat v případě, že tomu tak není.

## 2 Audit podle přímo použitelných předpisů Evropské unie

### 2.1 Úvod k auditu prostředků z EU

Veškeré činnosti, které vyplývají pro Českou republiku z povinnosti zajistit řádnou správu finančních prostředků Evropské unie (EU) poskytnutých v rámci nástrojů jednotlivých politik EU a řádné nastavení a účinné fungování jejich řídicích a kontrolních systémů zavedených v souladu s přímo použitelnými předpisy, dohodami, memorandy a všeobecně přijímanými zásadami k poskytnutí dostatečné záruky správnosti, řádnosti a způsobilosti žádostí o podporu z fondů, podléhají nezávislému a objektivnímu přezkoumání a hodnocení.

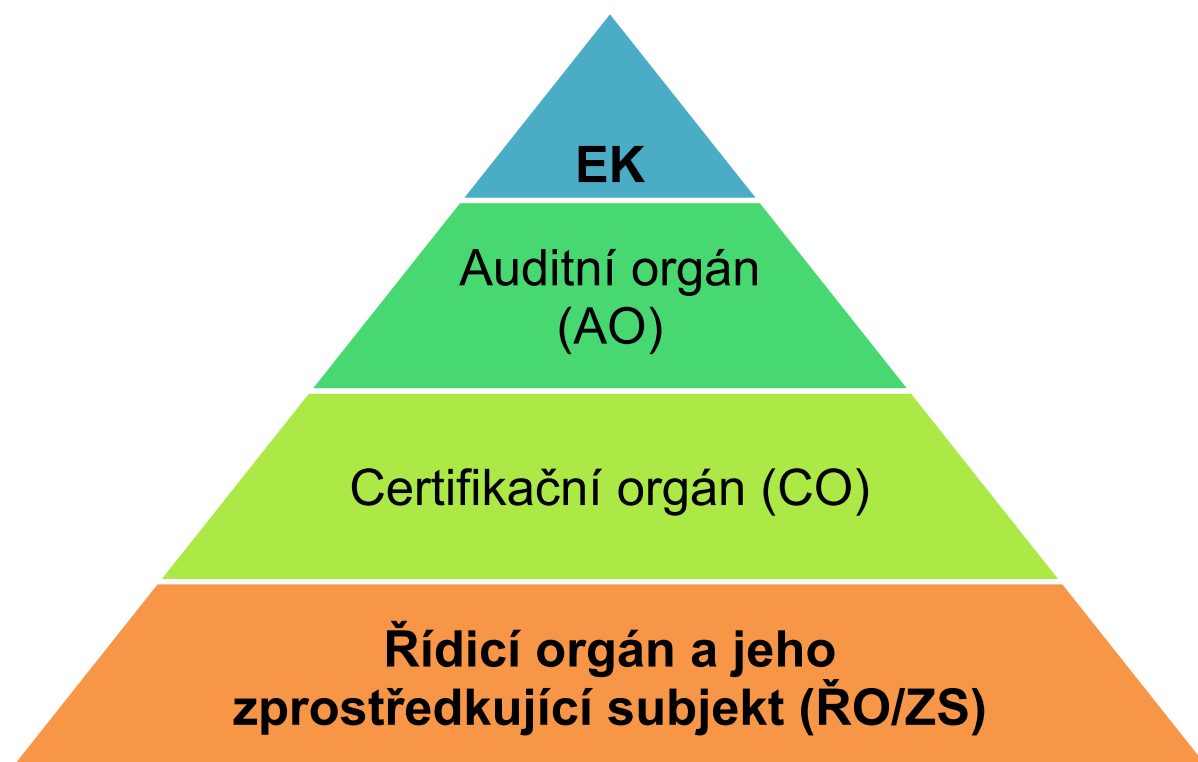
Fondy EU zahrnují širokou škálu nástrojů, které slouží k podpoře vyváženého rozvoje regionů EU s důrazem na snížení sociálních a ekonomických rozdílů. Česká republika z evropských fondů čerpá již od svého vstupu do EU v roce 2004. EU realizuje cíle regionální a strukturální politiky v rámci sedmiletých cyklů, tzv. programových období. Pro každý z těchto cyklů členské země zpracovávají nové programové dokumenty a rámcové strategie. Základním zastřešujícím dokumentem čerpání z evropských fondů v České republice je Dohoda o partnerství. V ní je stanoven rozpočet a definovány cíle a priority, jež se členské státy v daném období snaží dosahovat v souladu se základními strategickými dokumenty EU. Celkově měla Česká republika možnost čerpat v programových obdobích: 2004-2006, 2007-2013, 2014-2020 a 2021-2027. Do úplného uzavření příslušného programového období dochází zpravidla k překryvu stávajícího (ukončovaného) a nového, např. souběžně je finanční podpora poskytována v programovém období 2014-2020 a 2021-2027.

Každý členský stát určí pro každý program spolufinancovaný z fondů EU celostátní, regionální nebo místní veřejný či soukromý subjekt jako řídicí orgán, který odpovídá za řízení programu tak, aby bylo dosaženo jeho cílů. Řídicí orgán může určité činnosti delegovat na další subjekty, tzv. zprostředkující subjekty.

V programovém období 2014-2020 (PO 2014+) byl dalším subjektem implementační struktury certifikační orgán, který mj. vypracovával a předkládal žádosti o platbu za Českou republiku do Evropské komise (EK) a vypracovával účetní závěrky. V programovém období 2021-2027 (PO 2021+) byla role certifikačního orgánu nahrazena tzv. účetní funkcí.

Dalším subjektem implementační struktury je auditní orgán, který je odpovědný za provádění auditů systému, auditů operací a auditů účetní závěrky resp. účtů s cílem poskytnout EK nezávislé ujištění, pokud jde o účinné fungování systémů řízení a kontroly a legalitu a správnost výdajů zahrnutých do účtů předložených EK.

Obrázek 2 – Implementační struktura fondů EU



Činnost jednotlivých subjektů implementační struktury je ukotvena v přímo použitelných právních předpisech EU v tzv. obecném nařízení pro příslušné programové období. Pro PO 2014+ se jedná o nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) č. 1303/2013 a pro PO 2021+ se jedná o nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) 2021/1060. Audit podle přímo použitelných předpisů EU je též upraven v národních právních předpisech, konkrétně v zákonu o finanční kontrole.

## 2.2 Auditní orgán v České republice

Vláda České republiky svým usnesením pověřuje jednotlivé orgány výkonem funkce řídicího orgánu, certifikačního orgánu resp. účetní funkce a auditního orgánu. Funkci auditního orgánu plní na základě příslušného usnesení vlády Ministerstvo financí České republiky. Pro PO 2014+ se jedná o usnesení vlády č. 448 z 12. června 2013, pro PO 2021+ o usnesení vlády č. 667/2021. V rámci Ministerstva financí České republiky byl funkcí auditního orgánu konkrétně určen odbor Auditní orgán (AO).

AO audituje mj. finanční prostředky poskytnuté v rámci jednotlivých programů:

- a) v PO 2014+ z Evropských strukturálních a investičních fondů, tj. z Evropského fondu pro regionální rozvoj, Evropského sociálního fondu, Fondu soudržnosti a Evropského námořního a rybářského fondu;
- b) v PO 2021+ z fondů EU, kterými jsou Evropský fond pro regionální rozvoj, Evropský sociální fond plus, Fond soudržnosti, Fond pro spravedlivou transformaci, Evropský námořní, rybářský a akvakulturní fond, Azylový, migrační

a integrační fond, Fond pro vnitřní bezpečnost a Nástroj pro finanční podporu správy hranic a vízové politiky.

Předmětem auditu AO je jak činnost řídicích orgánů, zprostředkujících subjektů, certifikačního orgánu resp. subjektu plnící účetní funkci, tak i příjemců finanční podpory v rámci jednotlivých programů. AO je na těchto subjektech funkčně a organizačně nezávislý.

AO provádí audity systémů, audity operací a audity účetních závěrek resp. účtů, ročně jich provede přibližně 400. Výsledky těchto auditů uvádí AO pro každý jednotlivý program ve výroční kontrolní zprávě, kterou společně s výrokem auditora k tomu, zda účetní závěrka podává věrný a poctivý obraz (výsledky auditů účetních závěrek), zda jsou výdaje, o jejichž úhradu byla Evropská komise (EK) požádána a které jsou vykázány v účetní závěrce, legální a správné (výsledky auditů operací), a zda zavedený systém řízení a kontroly funguje řádně (výsledky auditů systémů), předává EK.

### 2.3 Hmotněprávní úprava auditu Auditního orgánu

Jak je uvedeno v úvodu této kapitoly (kapitola 2.1), činnost jednotlivých subjektů implementační struktury je ukotvena v tzv. obecném nařízení pro příslušné programové období, tedy v přímo použitelném právním předpisu EU.

Pro PO 2014+ se jedná o nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) č. 1303/2013, kde je funkce AO upravena v čl. 127. Detailněji je rozsah a obsah auditů operací a auditů účetních závěrek a metodika pro výběr vzorku operací upravena v čl. 27 až 29 nařízení Komise v přenesené pravomoci (EU) č. 480/2014. K upřesnění činností vybraných oblastí vydává EK dále své pokyny („*Guideline EGESIF*“), které však nemají povahu obecně závazného právního předpisu.

Pro PO 2021+ se jedná o nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) 2021/1060, kde je funkce AO upravena v čl. 77 až 80. Pro účely auditů operací jsou dále stanoveny standardizované metodiky a způsoby výběru vzorků k pokrytí jednoho nebo několika programových období nařízením Komise v přenesené pravomoci (EU) 2023/67. K upřesnění činností vybraných oblastí vydává EK dále své vysvětlivky („*Explanatory Note*“) nebo metodické poznámky („*Methodological Note*“), které však nemají povahu obecně závazného právního předpisu.

Audit podle přímo použitelných předpisů EU je též upraven v národních právních předpisech, konkrétně v § 13a zákona o finanční kontrole, který upravuje procesní pravidla pro výkon auditu. Základem těchto procesních pravidel je zákon č. 255/2012 Sb., o kontrole (kontrolní řád), ve znění pozdějších předpisů. Při uplatňování zákona o finanční kontrole a kontrolního řádu je třeba rozlišovat tři druhy procesních režimů:

- a) procesní pravidla pro výkon auditu (tzv. speciální ustanovení, použijí se pro výkon auditní práce v první řadě) - § 13a zákona o finanční kontrole;

- b) ostatní procesní pravidla obsažená v kontrolním řádu, která se použijí pro výkon auditu podpůrně;
- c) procesní pravidla, která jsou pro výkon auditu vyloučena - nepoužijí se § 9 písm. f), § 10 odst. 1 písm. c) a d), § 12 až 19, § 21, § 23 až 27 kontrolního řádu a § 18 až 21 zákona o finanční kontrole.

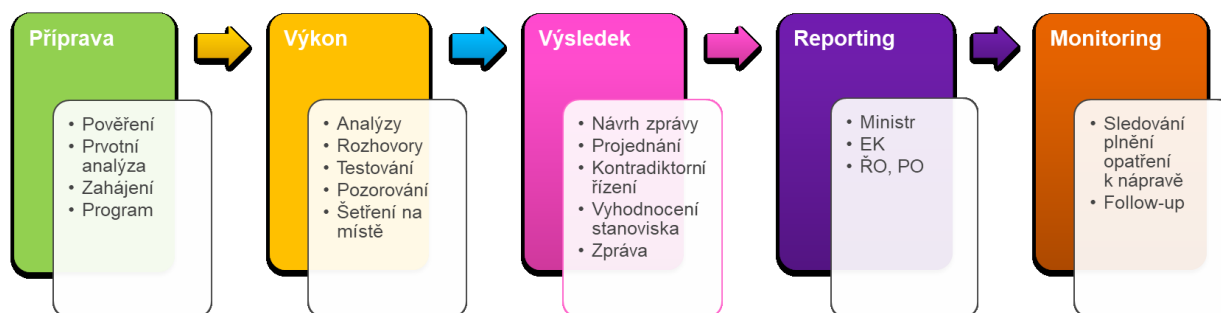
Jak obecná nařízení, tak i zákon o finanční kontrole stanovuje povinnost při auditní činnosti přihlídnout resp. aplikovat mezinárodně uznávané auditorské standardy bez bližší specifikace, o které auditorské standardy se jedná. AO tak aplikuje relevantní auditorské standardy ISA (Mezinárodní auditorské standardy), ISSAI (Mezinárodní standardy nejvyšších auditních institucí) a ISSPAI (Mezinárodní standardy profesní praxe interního auditu).

Procesy a jednotlivé realizované činnosti má AO detailně popsány v interních metodických postupech AO.

## 2.4 Proces provádění auditu

AO provádí audity systému, audity operací a audity účetních závěrek resp. účtů. Obecně platí, že každý typ auditu lze rozčlenit do 5 fází, uvedených na Obrázku 3 níže.

Obrázek 3 – Fáze provádění auditů



### 2.4.1 Fáze „Příprava“

V rámci přípravné fáze provede auditorský tým prvotní analýzu a zpracuje zahajovací dokumentaci, mezi kterou patří:

- a) Pověření k provedení auditu, kterým je pověřen vedoucí a členové auditorského týmu k provedení příslušného auditu. Pověření dále stanoví předmět a cíl auditu a auditovaný subjekt. Pověření podepisuje ředitel AO nebo jiná osoba, a to na základě písemného zmocnění ministra/ministryně financí;
- b) Oznámení o auditu, které je adresováno statutárnímu zástupci auditovaného subjektu a stanoví rozsah, metodu a hlavní termíny časového harmonogramu pro audit. Součástí Oznámení o auditu je Poučení auditovaného subjektu o právech a povinnostech a případně též seznam požadovaných dokladů. Doručením



Oznámení o auditu auditovanému subjektu je v souladu s § 5 odst. 2 písm. b) kontrolního řádu audit zahájen;

- c) Program auditu, který je podrobným pracovním plánem se stanovenými cíli a rozsahem auditu, požadavky na zdroje, výstupy auditu a termíny jeho dokončení. Součástí Programu auditu je analýza rizik pro detailní určení ověřovaných skutečností. Program auditu je zpracováván pouze pro audit systému, pro audit operace a auditu účetní závěrky zpracováván není, předmět a cíle těchto auditů jsou dány příslušným nařízením EU.

#### 2.4.2 Fáze „Výkon“

Není-li za účelem řádného naplnění cílů a rozsahu auditu nutné provést ověření skutečností na místě u auditovaného subjektu, a pokud to zároveň povaha auditované problematiky a dostupnost dokumentace umožňuje, je audit proveden distanční formou bez realizace na místě.

Je-li audit realizován na místě u auditovaného subjektu, pak na úvodní schůzce vedoucí auditorského týmu představí auditorský tým, popř. další zástupce AO, kteří jsou přítomni, seznámí auditovaný subjekt s účelem auditu, prodiskutuje časový harmonogram auditu, postup pro sjednávání schůzek, možnost přímého kontaktu s určenými zaměstnanci auditovaného subjektu, dostupnost relevantních informací a dokumentů, způsob prezentace případných zjištění auditu, vyjádření k těmto zjištěním auditovaným subjektem a zpracování a projednání návrhu zprávy o auditu včetně kontradiktorního řízení. Zároveň vedoucího auditorského týmu převezme případné požadované dokumenty, jež byly uvedeny v příloze Oznámení o auditu, jsou-li auditovaným subjektem připraveny.

Před ukončením šetření na místě proběhne závěrečné jednání se zástupci auditovaného subjektu, v rámci kterého seznámí vedoucí auditorského týmu auditovaný subjekt s prozatímními předběžnými závěry auditu s možností doložení důkazových materiálů a jejich následného zohlednění v návrhu zprávy o auditu. Zdůrazní, že se jedná o předběžné závěry, které mohou doznat změn.

Za účelem ověření skutečností používá v rámci auditu auditorský tým zejména následující auditní techniky:

- a) analýzy a výpočty,
- b) srovnání a identifikace podobností a rozdílů,
- c) fyzická zkoumání,
- d) testování konkrétních atributů, tj. odsouhlasení, sledování informací od dokumentu k dokumentu, doložení,
- e) rozhovory a písemné dotazování,
- f) kontrolní listy,
- g) pozorování.

Auditoři jsou povinni v průběhu auditu zaznamenávat informace a ukládat podklady, které zdůvodňují a dokumentují výsledky a závěry provedeného auditu.

### **2.4.3 Fáze „Výsledek“**

Auditorský tým je povinen seznámit auditovanou osobu, tedy osobu, u které je audit vykonáván, se získanými poznatky a s navrhovaným obsahem zprávy o auditu a poskytnout jí písemné vyhotovení návrhu této zprávy. Je nezbytné, aby auditní zjištění, závěry, názory a doporučení uvedené v návrhu zprávy byly podepřeny věcnými, spolehlivými a dostatečnými auditními důkazy.

Osoba, u které je audit vykonáván (auditovaná osoba), je oprávněna zaujmout k návrhu této zprávy v rámci tzv. kontradiktorního řízení písemné stanovisko, a to ve stanovené lhůtě. Lhůtu k zaujetí stanoviska stanoví zaměstnanec kontrolního orgánu, který audit vykonává. Tato lhůta nesmí být kratší než 5 dní, pokud nebyla dohodnuta lhůta jiná.

### **2.4.4 Fáze „Reporting“**

V návaznosti na ukončené kontradiktorní řízení zpracuje auditorský tým zprávu o auditu. Ve zprávě o auditu je uvedena reakce na stanovisko auditovaného subjektu, které je její přílohou, a to i v případě souhlasného stanoviska. Ke každému stanovisku je nezbytné zpracovat dostatečné zdůvodnění auditního názoru.

V případě, že dojde na základě stanoviska auditovaného subjektu nebo na základě nových skutečností k vypuštění zjištění uvedeného v návrhu zprávy o auditu, je tato skutečnost uvedena ve zprávě o auditu.

Součástí zprávy o auditu vykonaného u orgánu veřejné správy je v případě zjištěných nedostatků též doporučení ke zdokonalení systému finanční kontroly, k předcházení nebo zmírnění rizik a k nápravě těchto nedostatků. K těmto doporučením je orgán veřejné správy povinen přijmout opatření k nápravě, včetně termínů jejich implementace a určení individuálních odpovědností za jejich splnění, tzv. akční plán. Tento akční plán je přílohou zprávy o auditu. Finální zpráva o auditu je předána auditovanému subjektu, na vědomí též EK.

Audit podle přímo použitelných předpisů EU je ukončen dnem doručení zprávy o auditu příslušnému vedoucímu orgánu veřejné správy, který tento audit vykonal, tedy ministrowi/ministryni financí.

### **2.4.5 Fáze „Monitoring“**

Kontrolovaná osoba je povinna informovat orgán veřejné správy, jehož zaměstnanec audit vykonal, o přijetí a plnění opatření k nápravě zjištěných nedostatků, tedy o realizaci akčního plánu. Splnění opatření k nápravě auditovaným subjektem ověří AO v dalších příslušných auditech.

## 2.5 Audit systému

Účelem auditu systému je na všech úrovních příslušné implementační struktury ověřit účinné fungování řídicího a kontrolního systému programu a prověřit, zda jsou uspokojivě zohledněny minimální požadavky použitelného právního rámce pro dané programové období.

Auditovaným subjektem je v případě auditu systému poskytovatel dotace (řídící orgán), případné zprostředkující subjekty a platební orgán resp. orgán vykonávající účetní funkci.

Předmětem ověření jsou tzv. klíčové požadavky, které se dále rozpadají do kritérií pro hodnocení. Jak klíčové požadavky, tak kritéria pro hodnocení jsou definovány pro příslušné programové období obecným nařízením. V PO 2014+ bylo pro řídicí orgán definováno 8 klíčových požadavků a pro platební orgán 5 klíčových požadavků. V PO 2021+ je pro řídicí orgán definováno 9 klíčových požadavků a pro orgán vykonávající účetní funkci 1 klíčový požadavek. Klíčové požadavky se týkají například vhodného nastavení kritérií pro výběr projektů, oddělení funkcí řídicího a kontrolního systému, nastavení a využívání vhodných procesů pro řídicí kontrolu, efektivních opatření proti podvodům atp.

Celkový závěr za auditovaný řídicí a kontrolní systém je dán na základě ověření rizikovou analýzou výtípaných klíčových požadavků, dle schématu uvedeného na Obrázku 4.

Obrázek 4 – Schéma hodnocení řídicího a kontrolního systému



Pro posouzení účinnosti klíčových požadavků, orgánů a celého systému použije auditorský tým 4 kategorie uvedené v tabulce níže.

Celkový závěr	Popis
1 – Funguje dobře. Žádné, nebo jen drobné zlepšení nutné.	Nebyly zjištěny žádné nedostatky nebo pouze malé nedostatky. Tyto nedostatky nemají žádný významný dopad na fungování klíčových požadavků / orgánů / systému.
2 – Funguje. Jisté zlepšení nutné.	Byly zjištěny určité nedostatky. Tyto nedostatky mají mírný dopad na fungování klíčových požadavků / orgánů / systému. Byla formulována doporučení, která má provést subjekt, který je předmětem auditu.
3 – Částečně funguje. Podstatné zlepšení nutné.	Byly zjištěny nedostatky, které vedly nebo by mohly vést k nesrovnalostem. Dopad na účinné fungování klíčových požadavků / orgánů / systému je významný. Byla zavedena doporučení a/nebo akční plán. Členský stát / Evropská komise se může rozhodnout přijmout nápravné opatření (např. přerušení nebo pozastavení plateb), aby se zmírnilo riziko nesprávného využití fondů EU.
4 – V podstatě nefunguje.	Byly zjištěny četné nedostatky, které vedly nebo by mohly vést k nesrovnalostem. Dopad na účinné fungování klíčových požadavků / orgánů / systému je významný – funguje špatně nebo nefunguje vůbec. Nedostatky jsou systémové a širokého rozsahu. V důsledku toho nelze získat žádnou jistotu z posouzení klíčových požadavků / orgánů / systému. Měl by být vytvořen a proveden formální akční plán. Členský stát / Evropská komise přijímají nápravné opatření (např. pozastavení plateb) pro zmírnění rizika nesprávného využití fondů EU.

## 2.6 Audit operace

Audity operací se pokrývají výdaje vykázané EK za účetní rok na základě výběru vzorku. Vzorek musí být reprezentativní a zakládat se na statistických metodách výběru vzorků.

Audity operací se provádějí na základě podkladů, jež představují auditní stopu, a ověřuje se jimi legalita a správnost výdajů vykázaných EK, včetně toho, zda splňují veškeré podmínky vyplývající z přímo použitelných právních předpisů a právního aktu, na základě kterého příjemce finanční podporu obdržel (typicky rozhodnutí o poskytnutí dotace).

Auditovaným subjektem je v případě auditů operací příjemce finanční podpory.

Pro PO 2014+ bylo zaměření auditů operací stanoveno nařízením (EU) č. 480/2014, ověřováno je, zda byl příspěvek z veřejných zdrojů příjemci vyplacen v souladu s čl. 132 odst. 1 obecného nařízení, tj. v plné výši a do 90 dnů od data předložení žádosti o platbu, a dále zda:

- a) operace byla vybrána v souladu s kritérii výběru pro operační program, operace nebyla fyzicky dokončena nebo plně provedena před tím, než příjemce podal žádost o financování v rámci operačního programu, operace byla provedena

v souladu s rozhodnutím o schválení a splňovala v době auditu veškeré platné podmínky, pokud jde o funkčnost, použití a cíle, které mají být dosaženy;

- b) výdaje vykázané EK odpovídají účetním záznamům a požadované podklady dokládají adekvátní auditní stopu;
- c) u výdajů vykázaných EK stanovených v souladu s čl. 67 odst. 1 písm. b) a c), čl. 109 obecného nařízení a s čl. 14 odst. 1 nařízení ESF byly splněny výstupy a výsledky, na jejichž základě se příjemci vyplácejí platby, údaje o účastnících či jiné záznamy týkající se výstupů a výsledků jsou v souladu s informacemi předloženými Komisí a požadované podklady představují adekvátní auditní stopu;
- d) údaje týkající se ukazatelů a milníků jsou spolehlivé.

Pro PO 2021+ vyplývá zaměření auditů operací z obecného nařízení (EU) 2021/1060, ověřují se jimi skutečnosti, které musí posoudit poskytovatel dotace (řídící orgán) při posuzování žádostí o podporu, např. zda:

- a) operace byla vybrána v souladu s kritérii a postupy výběru pro program a s přihlédnutím k cíli maximalizovat přínos financování z prostředků Unie k dosažení cílů programu;
- b) operace je v souladu s programem a příslušnými strategiemi, z nichž program vychází, a rovněž účinně přispívá k dosažení specifických cílů programu;
- c) operace vytváří nejlepší vztah mezi výší podpory, realizovanými činnostmi a dosažením cílů;
- d) v případě, že operace začala před podáním žádosti o financování řídicímu orgánu, bylo dodrženo použitelné právo;
- e) operace spadá do působnosti daného fondu a byla přiřazena určitému typu intervence;
- f) operace nezahrnuje činnosti, které byly součástí operace podléhající přemístění v souladu s článkem 66, nebo které by představovaly převod výrobní činnosti v souladu s čl. 65 odst. 1 písm. a) nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) 2021/1060;
- g) operace není přímo dotčena odůvodněným stanoviskem Komise ohledně nesplnění povinnosti podle článku 258 Smlouvy o fungování EU, které stanoví, že je ohrožena legalita a správnost výdajů nebo výkonnost operací;
- h) byla posouzena klimatická odolnost investic do infrastruktury s očekávanou životností alespoň pět let.

Audity operací zahrnují kontroly na místě fyzického provádění operace, pouze pokud to typ dotčené operace vyžaduje.

### **2.6.1 Metodika pro výběr vzorku operací**

Metoda výběru vzorku pro audit operací se stanoví pro příslušné programové období v souladu s požadavky obecného nařízení (pro PO 2014+ nařízení (EU) č. 1303/2013 a pro PO 2021+ nařízení (EU) 2021/1060) a nařízení EK v přenesené pravomoci (pro PO

2014+ nařízení (EU) č. 480/2014 a pro PO 2021+ nařízení (EU) 2023/67) a rovněž s přihlédnutím k mezinárodně uznávaným auditorským standardům.

Vzorek musí být reprezentativní pro soubor, ze kterého je vybrán, a musí umožnit AO vypracovat platný výrok auditora. Souborem pro audit se rozumí výdaje zahrnuté v žádostech o platbu, které byly EK za dané účetní období předloženy. AO může rozdělit soubor pro audit za účetní období do dvou nebo více období výběru vzorků. AO může provést stratifikaci souboru programu nebo skupiny programů tak, že je rozdělí do dílčích souborů, kde jednotky vzorku mají podobné vlastnosti. AO může pro stratifikaci použít kritéria, jako jsou programy, fondy, regiony, zprostředkující subjekty, programová období, hodnoty operací, hodnoty jednotek vzorku, druhy operací a rizika operací.

Jsou dvě základní skupiny metod výběru vzorku, a to statistické metody a nestatistické metody. Za statistickou se považuje metoda, pokud zajišťuje náhodný výběr položek vzorku a uplatnění teorie pravděpodobnosti k vyhodnocení výsledků vzorku včetně měření a kontroly výběrového rizika a plánované a dosažené přesnosti.

AO ze statistických metod používá standardní přístup MUS („*Monetary Unit Sampling*“, neboli „výběr podle peněžních jednotek“) nebo prostý náhodný výběr vzorků. V případě MUS se jednotky nízké hodnoty vybírají na základě intervalu výběru vypočteného pomocí výdajů z vrstvy nízké hodnoty po stanovení vrstvy vysoké hodnoty s vyčerpávajícím výběrem vzorku. Auditují se všechny jednotky s vysokou hodnotou přesahující interval výběru. Pokud AO používá prostý náhodný výběr vzorků, vybere vzorek na základě výběru se stejnou pravděpodobností s možností použití vrstvy s vyčerpávajícím výběrem vzorku. Vzorek musí mít nejméně 30 jednotek a nejméně 3 jednotky v každé vrstvě s náhodným výběrem vzorku za období výběru vzorků.

Pro stanovení technických parametrů výběru vzorku AO vyhodnotí spolehlivost systému s přihlédnutím k výsledkům auditů systémů jako vysokou, průměrnou nebo nízkou tak, aby kombinovaný stupeň jistoty získaný z auditů systémů a auditů operací byl vysoký. U systému vyhodnoceného jako vysoce spolehlivý nesmí být úroveň spolehlivosti použitá pro výběr operací nižší než 60 %. U systému vyhodnoceného jako nízce spolehlivý nesmí být úroveň spolehlivosti použitá pro výběr operací nižší než 90 %.

Pokud nejsou splněny podmínky pro použití statistické metody výběru vzorku, lze na základě odborného úsudku použít výběr nestatistického vzorku. Jde o případy, kdy soubor (základní populace) sestává z méně než 300 jednotek vzorku. Platí, že vždy musí být zajištěn náhodný výběr. V těchto případech musí být velikost vzorku dostatečná k tomu, aby AO umožnila vypracovat platný výrok auditora. Pro PO 2021+ platí, že metoda nestatistického výběru vzorků musí zahrnovat minimálně 10 % náhodně vybraných jednotek vzorku v základním souboru za účetní rok. Pro PO 2014+ platí, že jiná než statistická metoda výběru vzorků se vztahuje alespoň na 5 % operací, jejichž výdaje byly vykázány EK v účetním roce, a na 10 % výdajů, které byly vykázány EK v účetním roce.

Všechny vybrané jednotky vzorku musí být auditovány vyčerpávajícím způsobem, nebo mohou být auditovány pomocí metodiky dílčího výběrového souboru. Metodika dílčího výběrového souboru je založena na náhodném výběru a může být kombinována se stratifikací. Jde o tzv. vzorek ze vzorku např. v případě, že vybrané jednotky hlavního vzorku zahrnují velký počet souvisejících žádostí o platbu či faktur. Pro PO 2014+ platí, že dílčí vzorek je vybrán pomocí stejných parametrů použitých pro vybírání jednotek hlavního vzorku. Pokud tedy byl hlavní vzorek vybrán statistickou metodou MUS, musí být též dílčí vzorek vybrán touto metodou. Pro PO 2021+ již tato podmínka neplatí a metoda dílčího výběrového souboru se může lišit od metody použité pro výběr hlavního vzorku.

## 2.7 Audit účetních závěrek

Audity účetních závěrek resp. účtů sestavených podle příslušného obecného nařízení provádí AO za každý účetní rok a jeho cílem je ověření, že veškeré prvky, jež jsou vyžadovány, jsou v účetní závěrce řádně uvedeny a jsou v souladu s podkladovými účetními záznamy, které vedou všechny příslušné orgány nebo subjekty a příjemci. Na základě účetní závěrky, kterou poskytl platební orgán resp. orgán vykonávající účetní funkci, auditní orgán ověří, že:

- a) celková výše vykázaných způsobilých výdajů souhlasí s výdaji a příslušným příspěvkem z veřejných zdrojů zahrnutým v žádosti o závěrečnou platbu za účetní rok předložené EK, a jsou-li nesrovnalosti, zda jsou v účetní závěrce uvedena adekvátní vysvětlení pro nesouhlasící částky;
- b) částky odejmuté a získané zpět v průběhu účetního roku, částky, které mají být získány zpět na konci účetního období, částky získané a částky, které zpět získat nelze, uvedené v účetní závěrce odpovídají částkám zaneseným v účetních systémech platebního orgánu a vycházejí z rozhodnutí odpovědného řídicího nebo platebního orgánu;
- c) byly neoprávněné výdaje v příslušných případech z účetní závěrky odečteny a byly v účetní závěrce pro daný účetní rok uplatněny všechny nutné opravy;
- d) výše příspěvků z veřejných zdrojů vyplacených do finančních nástrojů souhlasí s informacemi poskytnutými řídicím orgánem a platebním orgánem.

Auditovaným subjektem je v případě auditu účetní závěrek resp. účtů platební orgán resp. orgán vykonávající účetní funkci.

## 2.8 Vybrané předpisy Evropské Unie a České republiky

- Nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) č. 1303/2013 ze dne 17. prosince 2013 o společných ustanoveních o Evropském fondu pro regionální rozvoj, Evropském sociálním fondu, Fondu soudržnosti, Evropském zemědělském fondu pro rozvoj venkova a Evropském námořním a rybářském fondu a o obecných ustanoveních o Evropském fondu pro regionální rozvoj, Evropském sociálním

fondů, Fondu soudržnosti a Evropském námořním a rybářském fondu a o zrušení nařízení (ES) č. 1083/2006

- Nařízení Komise v přenesené pravomoci (EU) č. 480/2014 ze dne 3. března 2014, kterým se doplňuje nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) č. 1303/2013 o společných ustanoveních o Evropském fondu pro regionální rozvoj, Evropském sociálním fondu, Fondu soudržnosti, Evropském zemědělském fondu pro rozvoj venkova a Evropském námořním a rybářském fondu a o obecných ustanoveních o Evropském fondu pro regionální rozvoj, Evropském sociálním fondu, Fondu soudržnosti a Evropském námořním a rybářském fondu
- Nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) 2021/1060 ze dne 24. června 2021 o společných ustanoveních pro Evropský fond pro regionální rozvoj, Evropský sociální fond plus, Fond soudržnosti, Fond pro spravedlivou transformaci a Evropský námořní, rybářský a akvakulturní fond a o finančních pravidlech pro tyto fondy a pro Azylový, migrační a integrační fond, Fond pro vnitřní bezpečnost a Nástroj pro finanční podporu správy hranic a vízové politiky
- Nařízení Komise v přenesené pravomoci (EU) 2023/67 ze dne 20. října 2022, kterým se doplňuje nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) 2021/1060 zavedením standardizovaných metodik a způsobů výběru vzorků k pokrytí jednoho nebo několika programových období
- Nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU, Euratom) 2018/1046 ze dne 18. července 2018, kterým se stanoví finanční pravidla pro souhrnný rozpočet Unie, mění nařízení (EU) č. 1296/2013, (EU) č. 1301/2013, (EU) č. 1303/2013, (EU) č. 1304/2013, (EU) č. 1309/2013, (EU) č. 1316/2013, (EU) č. 223/2014 a (EU) č. 283/2014 a rozhodnutí č. 541/2014/EU a zrušuje nařízení (EU, Euratom) č. 966/2012
- Zákon č. 320/2001 Sb., o finanční kontrole ve veřejné správě a o změně některých zákonů (zákon o finanční kontrole)
- Zákon č. 255/2012 Sb., o kontrole (kontrolní řád)
- Vyhláška č. 416/2004 Sb., kterou se provádí zákon č. 320/2001 Sb., o finanční kontrole ve veřejné správě a o změně některých zákonů (zákon o finanční kontrole)



## 3 Přezkum hospodaření územních samosprávných celků

### 3.1 Povinnost přezkoumání hospodaření

Přezkoumání hospodaření územních samosprávných celků a dobrovolných svazků obcí (dále jen „územní celek“) upravují následující právní předpisy:

- a) **zákon č. 420/2004 Sb., o přezkoumávání hospodaření územních samosprávných celků a dobrovolných svazků obcí**, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o přezkoumání hospodaření“),
- b) **zákon č. 128/2000 Sb., o obcích** (obecní zřízení), ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o obcích“),
- c) **zákon č. 129/2000 Sb., o krajích** (krajské zřízení), ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o krajích“),
- d) **zákon č. 131/2000 Sb., o hlavním městě Praze**, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o hlavním městě Praze“),
- e) **zákon č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů**, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o územních rozpočtech“),
- f) **zákon č. 255/2012 Sb., o kontrole** (kontrolní řád), ve znění zákona č. 183/2017 Sb. (dále jen „kontrolní řád“).

Povinnost územního celku nechat si přezkoumat své hospodaření vyplývá ze zákona o územních rozpočtech a ze zákonů o územních samosprávních celcích (zákon o obcích, zákon o krajích a zákon o hlavním městě Praze), konkrétně:

- **zákon o územních rozpočtech** – podle § 17 odst. 4 jsou územní celky povinny dát si přezkoumat své hospodaření za uplynulý kalendářní rok;
- **zákon o obcích** – upravuje v § 42 povinnost obce (tj. obec, městys, město, statutární město) požádat o přezkoumání hospodaření za uplynulý kalendářní rok příslušný krajský úřad, nebo zadat přezkoumání auditorovi nebo auditorské společnosti, a to na své náklady. Nepožádá-li obec o přezkoumání hospodaření příslušný krajský úřad, ani nezadá přezkoumání hospodaření auditorovi/auditorské společnosti, přezkoumá hospodaření obce příslušný krajský úřad. Za včasné objednání přezkoumání hospodaření obce za uplynulý kalendářní rok odpovídá podle § 103 odst. 4 písm. a) starosta obce, resp. primátor statutárního města. Obdobně to platí pro dobrovolné svazky obcí (§ 53), jehož členem není hlavní město Praha;
- **zákon o krajích** – upravuje v § 20 povinnost Ministerstva financí přezkoumat hospodaření krajů za uplynulý kalendářní rok. Hospodaření kraje nemůže přezkoumávat auditor a za včasné přezkoumání je odpovědný hejtman. Kraje rovněž nezakládají a ani nemohou být členy dobrovolného svazku obcí;
- **zákon o hlavním městě Praze** upravuje v § 38 povinnost hlavního města Prahy požádat o přezkoumání hospodaření za uplynulý kalendářní rok Ministerstvo

financí, nebo zadat přezkoumání auditorovi nebo auditorské společnosti. Ustanovení § 38 odst. 2 zákona o hlavním městě Praze dále stanoví, že pokud hlavní město Praha nepožádá o přezkoumání svého hospodaření Ministerstvo financí a ani nezadá přezkoumání auditorovi, tak přezkoumání vykoná Ministerstvo financí. Městské části hlavního města Prahy mohou požádat o přezkoumání hospodaření Magistrát hlavního města Prahy nebo zadat přezkoumání auditorovi. Podle § 38 odst. 2 o hlavním městě Praze má Magistrát hlavního města Prahy povinnost vykonat u své městské části přezkoumání hospodaření v případě, že městská část o přezkoumání nepožádá nebo ho nezadá auditorovi. Za včasné objednání přezkoumání hospodaření odpovídá starosta městské části hlavního města Prahy (§ 97). Náklady na přezkoumání svého hospodaření auditorem nese hlavní město Praha, resp. jeho městská část.

Územní celky, které podléhají přezkoumání hospodaření, a přezkoumávající orgány (kontrolní orgány), které toto přezkoumání realizují, jsou uvedeny v následujícím přehledu.

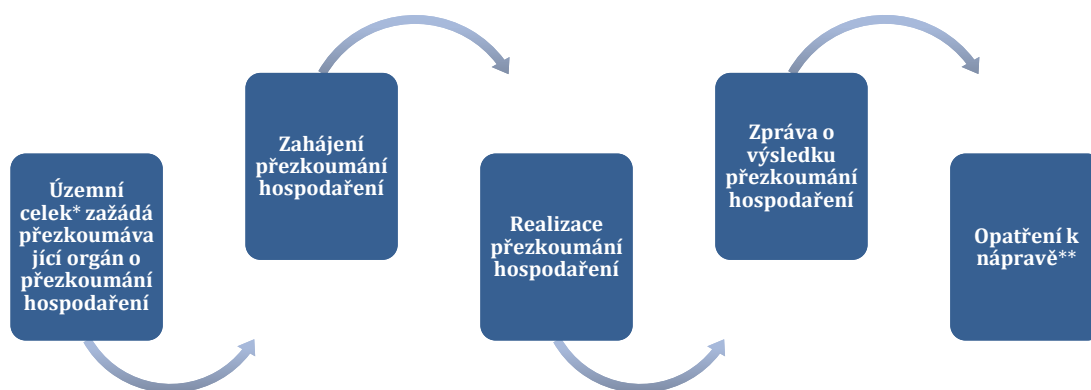
*Tabulka 1 - Přehled subjektů příslušných k realizaci přezkoumání hospodaření*

<b>Přezkoumávaný územní celek</b>	<b>Přezkoumávající orgán</b>
Kraj	Ministerstvo financí
Hlavní město Praha	Ministerstvo financí / auditor
Dobrovolný svazek obcí, jehož členem je hl. m. Praha	
Obec	Krajský úřad / auditor
Dobrovolný svazek obcí	
Městská část hl. m. Prahy	Magistrát hl. m. Prahy / auditor

Zdroj: zákon č. 420/2004 Sb. (vlastní zpracování Ministerstva financí)

**Procesní úprava přezkoumání hospodaření je upravena v zákoně o přezkoumání hospodaření a kontrolním řádem.** Kontrolní řád je pro přezkoumání hospodaření obecným procesním právním předpisem. Pokud však existuje speciální úprava v zákoně o přezkoumání hospodaření, má tato úprava přednost před kontrolním řádem. Průběh stěžejních procesních úkonů znázorňuje následující obrázek.

Obrázek 5 - Proces přezkoumání hospodaření



Zdroj: zákon č. 420/2004 Sb. (vlastní zpracování Ministerstva financí)

\* Poznámka: kromě krajů, které přezkoumává ze zákona o krajích pouze Ministerstvo financí.

\*\* Poznámka: opatření k nápravě zjištěných chyb a nedostatků uvedených ve zprávách o výsledku přezkoumání hospodaření je územní celek povinen přijmout a podat o tom písemnou informaci příslušnému přezkoumávajícímu orgánu do 15 dnů po projednání této zprávy spolu se závěrečným účtem v orgánech územního celku.

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 (kontrolní orgán), při kontrole činnosti orgánů moci výkonné, orgánů územních samosprávných celků, jiných orgánů, právnických a fyzických osob (kontrolovaná osoba).

Přezkoumávání hospodaření obcí vykonávají krajské úřady dle § 42 odst. 1 zákona o obcích a Magistrát hlavního města Prahy dle § 38 odst. 1 zákona o hlavním městě Praze v přenesené působnosti.

Ministerstvo financí je příslušným správním úřadem pro výkon kontroly výkonu této přenesené působnosti. Kontrolu vykonává Ministerstvo financí na základě Plánu kontrol výkonu přenesené působnosti krajů a hlavního města Prahy, který se zpracovává na tříleté období tak, aby každý kraj a hlavní město Praha byly v tomto období alespoň jednou zkontrolovány. Výsledky kontrolní činnosti a zkušenosti s prováděním přezkoumávání hospodaření, které jsou předmětem jednání Ministerstva financí se zástupci přezkoumávajících orgánů, jsou podkladem pro metodické řízení výkonu přezkoumání hospodaření.

Ministerstvo financí vykonává podle ustanovení § 20 zákona o přezkoumání hospodaření dozor nad přezkoumáním, které vykonali auditoři. Podle tohoto ustanovení se tento dozor vykonává u územního celku. Ministerstvo financí má dále povinnost o provedeném dozoru informovat Komoru auditorů České republiky (dále jen „KAČR“).

Podle ustanovení § 25a zákona č. 93/2009 Sb., o auditorech a o změně některých zákonů (zákon o auditorech), ve znění pozdějších předpisů se zaviněné porušení povinnosti stanovené zákonem o přezkoumání považuje za kárné provinění. Za kárné provinění lze uložit kárné opatření podle odst. 3 téhož ustanovení. Kárné opatření ukládá KAČR.

### 3.2 Zabezpečení přezkoumání hospodaření

Základní povinnosti předcházející samotnému vykonání přezkoumání upravuje § 4 zákona o přezkoumání hospodaření. **Územní celek do 30. 6. daného roku požádá příslušný úřad o přezkoumání nebo v téže lhůtě mu oznámí, že se rozhodl zadat přezkoumání auditorovi, je-li k tomu územní celek oprávněn** (viz kapitolu 3.1 Povinnost přezkoumání hospodaření).

V případě, že územní celek nepožádá o vykonání přezkoumání hospodaření příslušný úřad, ani přezkoumání hospodaření nezadá auditorovi, příslušný přezkoumávající orgán (tj. krajský úřad, Magistrát hlavního města Prahy nebo Ministerstvo financí) tuto skutečnost oznámí zastupitelstvu příslušného územního celku do 28. února následujícího roku a přezkoumání hospodaření vykoná (§ 4 odst. 9 zákona o přezkoumání hospodaření).

Územní celek bez zbytečného odkladu, nejpozději do 31. 1. následujícího roku, informuje příslušný úřad o uzavření smlouvy s auditorem (§ 4 odst. 8 zákona o přezkoumání hospodaření), je-li k uzavření smlouvy s auditorem oprávněn (kapitola 3.1 Povinnost přezkoumání hospodaření). Je-li přezkoumání hospodaření zadáno auditorovi, musí s ním být uzavřena písemná smlouva, která obsahuje alespoň následující náležitosti (§ 4 odst. 7 zákona o přezkoumání hospodaření):

- a) předmět přezkoumání,
- b) hlediska přezkoumání,
- c) obsah zprávy o výsledku přezkoumání hospodaření,
- d) lhůta předání zprávy o výsledku přezkoumání.

**Krajský úřad a Magistrát hlavního města Prahy vypracují časové plány přezkoumání a předají je společně s přehledem územních celků, které se rozhodly zadat přezkoumání auditorovi, Ministerstvu financí ve lhůtě do 21. 7. daného roku** (§ 4 odst. 2 a 3 zákona o přezkoumání hospodaření).

Dále ustanovení § 4 zákona o přezkoumání hospodaření upravuje základní podmínky pro výkon dílčích a jednorázových přezkoumání u obcí, městských částí hlavního města Prahy a dobrovolných svazků obcí:

- a) přezkoumání se vykonává podle časového plánu předaného Ministerstvu financí,
- b) krajský úřad je oprávněn u obcí, které nevykonávají hospodářskou činnost a mají počet obyvatel menší než 800 osob, vykonat jednorázové přezkoumání,

V ostatních případech se vykonávají dílčí přezkoumání, přičemž:

- a) do konce kalendářního roku se vykonává dílčí přezkoumání za předchozí část kalendářního roku;
- b) v následujícím kalendářním roce se vykonává dílčí přezkoumání za zbývající část předchozího kalendářního roku.

### 3.3 Předmět přezkoumání

**Předmětem přezkoumání jsou „údaje o ročním hospodaření územního celku, tvořící součást závěrečného účtu“.** Obsahové náležitosti závěrečného účtu územních celků jsou upraveny v § 17 odst. 2 a 3 zákona o územních rozpočtech. Závěrečný účet územních celků především poskytuje celkový pohled na hospodaření a musí obsahovat alespoň údaje o:

- a) plnění rozpočtu příjmů a výdajů v plném členění podle rozpočtové skladby<sup>6</sup>,
- b) hospodaření s majetkem,
- c) tvorbě a použití peněžních fondů,
- d) dalších finančních operacích,
- e) vyúčtování finančních vztahů ke státnímu rozpočtu, rozpočtům krajů, obcí, státním fondům, Národnímu fondu a jiným rozpočtům a k hospodaření dalších osob.

Zákon o územních rozpočtech dále upřesňuje, že údaje musí být v závěrečném účtu uvedeny *„v tak podrobném členění a obsahu, aby bylo možné zhodnotit finanční hospodaření územního samosprávného celku nebo svazku obcí a jimi zřízených nebo založených právnických osob“.*

Ustanovení § 2 zákona o přezkoumání hospodaření dále uvádí taxativní výčet 16 oblastí, které jsou předmětem každoročního přezkoumání hospodaření:

- a) plnění příjmů a výdajů rozpočtu včetně peněžních operací, týkajících se rozpočtových prostředků;
- b) finanční operace, týkající se tvorby a použití peněžních fondů;
- c) náklady a výnosy podnikatelské činnosti územního celku;
- d) peněžní operace, týkající se sdružených prostředků vynakládaných na základě smlouvy mezi dvěma nebo více územními celky, anebo na základě smlouvy s jinými právnickými nebo fyzickými osobami;
- e) finanční operace, týkající se cizích zdrojů ve smyslu právních předpisů o účetnictví,
- f) hospodaření a nakládání s prostředky poskytnutými z Národního fondu a s dalšími prostředky ze zahraničí poskytnutými na základě mezinárodních smluv;

---

<sup>6</sup> Rozpočtová skladba je jednotné třídění příjmů a výdajů a je upravena vyhláškou č. 412/2021 Sb., o rozpočtové skladbě.

- g) vyúčtování a vypořádání finančních vztahů ke státnímu rozpočtu, k rozpočtům krajů, k rozpočtům obcí, k jiným rozpočtům, ke státním fondům a k dalším osobám;
- h) nakládání a hospodaření s majetkem ve vlastnictví územního celku;
- i) nakládání a hospodaření s majetkem státu, s nímž hospodaří územní celek;
- j) zadávání a uskutečňování veřejných zakázek;
- k) stav pohledávek a závazků a nakládání s nimi;
- l) ručení za závazky fyzických a právnických osob;
- m) zastavování movitých a nemovitých věcí ve prospěch třetích osob;
- n) zřizování věcných břemen k majetku územního celku;
- o) účetnictví vedené územním celkem;
- p) ověření poměru dluhu územního celku k průměru jeho příjmů za poslední čtyři rozpočtové roky podle zákona upravující pravidla rozpočtové odpovědnosti.

Předmět přezkoumání je stejný, bez ohledu na to, zda přezkoumání vykonává Ministerstvo financí, krajský úřad, Magistrát hlavního města Prahy nebo auditor.

### 3.4 Hlediska přezkoumání

Předmět přezkoumání se ověřuje z hlediska (§ 3 zákona o přezkoumání hospodaření):

- a) dodržování povinností stanovených zvláštními právními předpisy, zejména předpisy o finančním hospodaření územních celků, o hospodaření s jejich majetkem, o účetnictví a o odměňování,
- b) souladu hospodaření s finančními prostředky ve srovnání s rozpočtem,
- c) dodržení účelu poskytnuté dotace nebo návratné finanční výpomoci a podmínek jejich použití,
- d) věcné a formální správnosti dokladů o přezkoumávaných operacích.

**Všechna uvedená hlediska přezkoumávání hospodaření lze podřadit pod hledisko legality neboli zákonnosti, které je vyjádřené v § 3 písm. a).** Toto hledisko přezkoumání hospodaření vychází již z definice přezkoumání jako kontroly podle § 2 kontrolního řádu, které stanoví, že primárním hlediskem jakékoliv kontrolní činnosti, kterou provádí zákonem stanovené kontrolní orgány je hledisko zákonnosti: „*Kontrolní orgán při kontrole zjišťuje, jak kontrolovaná osoba plní povinnosti, které jí vyplývají z jiných právních předpisů nebo které jí byly uloženy na základě těchto předpisů.*“.

**Hledisko zákonnosti zahrnuje i principy účelnosti, hospodárnosti a efektivnosti ve smyslu § 2 písm. m) až písm. o) zákona o finanční kontrole.** Územní celky mají ze zákona o finanční kontrole povinnost zavést vnitřní kontrolní systém, který vytváří podmínky pro hospodárný, efektivní a účelný výkon veřejné správy, zejména provádět schvalovací procesy řídicí kontroly a ověřovat účelnost, hospodárnost a efektivnost u výdajových a příjmových operací. Plnění této povinnosti je právě prověřováno v rámci kontroly zákonnosti.

### 3.5 Práva a povinnosti kontrolorů při přezkumu hospodaření

**Zákon o přezkoumání je speciálním právním předpisem ke kontrolnímu řádu, není tudíž vyloučeno, aby nad rámec obecné právní úpravy stanovil speciální požadavky.** Přezkoumání hospodaření je kontrolou podle § 2 kontrolního řádu a speciální úprava procesu, práv a povinností kontrolované osoby a kontrolujících (přezkoumávajících orgánů) by měla být stanovena pouze v případě řádně odůvodněné potřeby. Nad rámec práv a povinností kontrolorů uvedených v kontrolním řádu upravuje § 6 zákona o přezkoumání hospodaření několik specifických povinností souvisejících s realizací dílčích přezkoumání a konečných přezkoumání:

- a) pořízení zápisu z dílčího přezkoumání hospodaření,
- b) seznámení územního celku s obsahem zápisu z dílčího přezkoumání,
- c) pořízení a předání návrhu zprávy o výsledku přezkoumání územnímu celku,
- d) umožnit územnímu celku podat k návrhu zprávy o přezkoumání písemné stanovisko,
- e) vypořádání námitek uplatněných ve stanovisku kontrolorem pověřeným řízením přezkoumání nebo jeho nejbližším nadřízeným,
- f) projednání námitek s územním celkem,
- g) pořízení a předání územnímu celku konečné znění zprávy o přezkoumání,
- h) projednání konečné zprávy o přezkoumání.

Kontrolor po materiálním ukončení přezkoumání vypracuje návrh zprávy o výsledku přezkoumání, ke které má územní celek právo podat písemné stanovisko. Stanovisko může být přitom podáno k jakékoliv části návrhu zprávy, ne pouze ke zjištění. Stanovisko je dále podle § 10 odst. 5 zákona o přezkoumání hospodaření povinnou součástí zprávy o výsledku přezkoumání. Na základě výsledků prověření námitek je následně vypracována konečná zpráva. Z hlediska věcného se proces neliší od vyřizování námitek podle § 13 a 14 kontrolního řádu – územní celek je oprávněn podat námitky (formou stanoviska) a přezkoumávající orgán má povinnost tyto námitky vyřídit, liší se pouze formalizace těchto úkonů a výstupů. Nad rámec obecného kontrolního procesu musí v rámci přezkoumání hospodaření dojít k projednání námitek i konečného znění zprávy o výsledku přezkoumání hospodaření (§ 11 zákona o přezkoumání hospodaření).

Kontrolní/Přezkoumávající orgán může podle ustanovení § 6 kontrolního řádu v zájmu odborného posouzení věci přizvat k přezkoumání hospodaření další fyzické osoby, například znalce nebo jiné odborné experty. Tyto osoby se poté přezkoumání hospodaření účastní jako **přizvané osoby**, přičemž práva a povinnosti přizvané osoby vůči kontrolované či povinné osobě se řídí přiměřeně, jako jejich práva vůči kontrolujícímu.

### 3.6 Práva a povinnosti územních celků

Nad rámec práv a povinností kontrolovaných a povinných osob uvedených v kontrolního řádu upravuje ustanovení § 7 zákona o přezkoumání hospodaření další práva územního celku:

- a) právo seznámit se s obsahem zápisů z dílčích přezkoumání,
- b) právo seznámit se s návrhem zprávy o výsledku přezkoumání hospodaření a obdržet její stejnopis,
- c) právo podat písemné stanovisko k návrhu zprávy o výsledku přezkoumání,
- d) právo seznámit se se zprávou o výsledku přezkoumání hospodaření a obdržet její stejnopis.

Práva a povinnosti územního celku navazují na práva a povinnosti kontrolorů, konkrétně na procesní kroky v rámci předávání výsledků dílčího nebo konečného přezkoumání. Ustanovení § 7 zákona o přezkoumání hospodaření obsahuje pouze práva územního celku. Povinnosti územního celku jsou obsaženy v § 13 zákona o přezkoumání hospodaření.

V rámci přezkoumání hospodaření může vzniknout potřeba součinnosti příspěvkové organizace nebo založené právnické osoby daného územního celku. **Příspěvková organizace a založená právnická osoba spadá pod vymezení tzv. povinné osoby.** Povinnost poskytnutí součinnosti povinné osoby je stanovena v § 10 odst. 3 kontrolního řádu. Ustanovení § 9 zákona o přezkoumání hospodaření také upravuje povinnost právnických osob, které zřídil nebo založil územní celek, poskytnout součinnost přezkoumávajícímu orgánu. Kromě poskytování součinností musí příspěvková organizace strpět také výkon kontroly svého hospodaření a nakládání s majetkem a s příspěvků, které jí územní celek poskytl. V tomto případě má příspěvková organizace postavení kontrolované osoby. Přestože je zákon o přezkoumání hospodaření procesní právní předpis, obsahuje v tomto ustanovení kompetenci přezkoumávajícího orgánu provádět kontrolu u příspěvkové organizace územního celku, který přezkoumává. Kontrola příspěvkové organizace je podle § 9 odst. 1 resp. § 9a odst. 1 zákona o finanční kontrole svěřena územnímu celku.

### 3.7 Přezkoumání auditorem

Obce, dobrovolné svazky obcí, hlavní město Praha a městské části hlavního města Prahy mají možnost se rozhodnout, zda si nechají přezkoumat své hospodaření přezkoumávajícím orgánem (Ministerstvem financí, Magistrátem hlavního města Prahy, krajským úřadem), nebo zadají přezkoumání hospodaření auditorovi nebo auditorské společnosti s tím, že výdaje na přezkoumání hospodaření provedené auditorem nebo auditorskou společností hradí ze svého rozpočtu. **Kraje nemohou zadat přezkoumání hospodaření auditorovi či auditorské společnosti.** Ustanovení § 11 zákona o přezkoumání hospodaření upravuje postup pro výkon přezkoumání ze strany auditora



pouze stručně odkazem na povinnosti v zákoně o přezkoumání hospodaření, které se na auditora vztahují, a odkazem na zákon o auditorech. Auditor je povinen dodržet rozsah přezkoumání, tj. přezkoumat všech 16 předmětů upravených § 2 zákona o přezkoumání hospodaření a vycházet z hledisek přezkoumání uvedených v ustanovení § 3 zákona o přezkoumání hospodaření. Dále se na auditora vztahuje povinnost vypracovat z přezkoumání zprávu o výsledku přezkoumání, která bude obsahovat všechny náležitosti uvedené v ustanovení § 10 zákona o přezkoumání hospodaření a § 12 odst. 1 kontrolního řádu. Ustanovení § 12 zákona o přezkoumání hospodaření stanoví povinnost projednat zprávu o výsledku přezkoumání hospodaření auditorem podle zákona o auditorech a povinnost územního celku předat stejnopis zprávy o výsledku přezkoumání do 15 dnů od jejího projednání v orgánech územního celku přezkoumávajícímu orgánu.

Auditor se při přezkoumání hospodaření musí řídit nejen smlouvou s územním celkem a výše uvedenými ustanoveními zákona o přezkoumání hospodaření, ale také zákonem o auditorech.

Územní celek, který zadal přezkoumání hospodaření auditorovi, má povinnost informovat přezkoumávající orgán o přijatých opatřeních a jejich splnění. Z ustanovení vyplývá dále oprávnění přezkoumávajícího orgánu provádět kontrolu plnění přijatých opatření také u územních celků, u nichž přezkoumání hospodaření provedl auditor. Například krajskému úřadu je umožněno provádět navazující kontrolu plnění přijatých nápravných opatření u obcí, které zadaly přezkoumání hospodaření auditorovi. Zákon o přezkoumání zde opět stanovuje specifickou kontrolní pravomoc přezkoumávajícího orgánu.

### **3.8 Zpráva o výsledku přezkoumání hospodaření**

Výsledným dokumentem z přezkoumání hospodaření je zpráva o výsledku přezkoumání hospodaření, která se zpracovává na základě jednorázového přezkoumání nebo na základě zápisů z dílčích přezkoumání. Tato zpráva nahrazuje protokol o kontrole, ale zároveň musí obsahovat všechny náležitosti protokolu o kontrole uvedené v § 12 odst. 1 kontrolního řádu. Nad rámec náležitostí protokolu o kontrole § 10 zákona o přezkoumání hospodaření upravuje další povinné náležitosti zprávy:

- a) místo, kde se přezkoumání uskutečňovalo,
- b) období, v němž probíhalo,
- c) rok, za který bylo přezkoumání vykonáno,
- d) popis zjištěných chyb a nedostatků včetně uvedení povinností, stanovených právními předpisy, nebo jiných hledisek přezkoumání, které nebyly dodrženy,
- e) označení všech dokladů a jiných materiálů využitých při přezkoumání,
- f) závěr z přezkoumání.

Závěr zprávy o výsledku z přezkoumání dále musí obsahovat vyjádření, zda:

- a) nebyly zjištěny chyby a nedostatky,

- b) byly zjištěny chyby a nedostatky, které nemají závažnost nedostatků uvedených pod písm. c), a
- c) byly zjištěny nedostatky spočívající zejména v porušení rozpočtové kázně nebo spáchání přestupku podle zákona o územních rozpočtech, nebo v porušení povinností stanovených zvláštním právním předpisem (viz konkrétní výčet v § 10 odst. 3 písm. c) zákona o přezkoumání).

Kromě vyjádření musí závěr z přezkoumání dále obsahovat:

- a) upozornění na případná rizika, která lze dovodit ze zjištění a která mohou mít negativní dopad na hospodaření územního celku,
- b) uvedení podílu pohledávek a závazků na rozpočtu územního celku,
- c) uvedení podílu zastaveného majetku na celkovém majetku územního celku a
- d) výrok o dluhu územního celku podle zákona upravující pravidla rozpočtové odpovědnosti.

**Zpráva o výsledku přezkoumávání hospodaření je součástí závěrečného účtu územního samosprávného celku a jako taková je zveřejněna na úřední desce způsobem umožňujícím dálkový přístup a projednávána v orgánech územních samosprávných celků spolu se závěrečným účtem (§ 17 zákona o územních rozpočtech).**

#### **Přijetí a plnění opatření k nápravě**

Územní celek má povinnost vyplývající z ustanovení § 13 zákona o přezkoumání hospodaření přijímat opatření k nápravě zjištěných chyb a nedostatků:

- a) uvedených v zápisu z dílčího přezkoumání a
- b) uvedených ve zprávě o výsledku přezkoumání.

Ustanovení § 13 zákona o přezkoumání hospodaření dále stanoví povinnost územního celku:

- a) informovat přezkoumávající orgán o přijetí a splnění opatření k nápravě chyb a nedostatků z dílčího přezkoumání při konečném přezkoumání;
- b) informovat přezkoumávající orgán o přijetí opatření k nápravě do 15 dnů po projednání zprávy v orgánech územního celku a lhůtě, ve které bude podána zpráva o plnění přijatých opatření;
- c) zaslat přezkoumávajícímu orgánu informaci o plnění přijatých opatření ve stanovené lhůtě.

Přezkoumávající orgán má právo kontrolovat plnění přijatých opatření a řídí se přitom ustanoveními kontrolního řádu.

**Cílem přezkoumání hospodaření je ověřit údaje o ročním hospodaření územního celku tvořící součást závěrečného účtu za účelem získání informace, zda územní samosprávný celek nebo dobrovolný svazek obcí postupuje v souladu s právními předpisy, včetně ujištění, že s veřejnými prostředky je hospodařeno v souladu s principy hospodárnosti, účelnosti a efektivnosti.** A dále zajistit dosažení nápravy, odstranění nedostatků a zajištění lepšího nakládání s veřejnými prostředky. Odpovědnost za přijetí nápravných opatření nese vždy územní celek. Úkolem kontrolora je zjistit skutečný stav věci, zejména o finančním hospodaření, nakládání s majetkem územního celku, a ten formulovat do dílčích výstupů (zápisů) a zprávy o výsledku přezkoumání hospodaření tak, aby co nejlépe umožnil příslušným zodpovědným osobám pochopit, v čem nedostatky spočívají a v návaznosti na to formulovat a realizovat nápravná opatření. Na obdobném principu odpovědnosti za nápravná opatření je postaven také kontrolní řád a zákon o finanční kontrole. Přijetí konkrétních opatření je vždy věcí územního celku, jehož vedení odpovídá za hospodaření s veřejnými prostředky svým občanům.

## 4 Veřejnosprávní kontrola

### 4.1 Hmotněprávní úprava veřejnosprávní kontroly

**Veřejnosprávní kontrola** je definovaná podle zákona o finanční kontrole jako finanční kontrola skutečností rozhodných pro hospodaření s veřejnými prostředky zejména při vynakládání veřejných výdajů včetně veřejné finanční podpory u kontrolovaných osob, a to před jejich poskytnutím (předběžná veřejnosprávní kontrola), v průběhu jejich použití (průběžná veřejnosprávní kontrola) a následně po jejich použití (následná veřejnosprávní kontrola). **Veřejná finanční podpora** podle zákona o finanční kontrole zahrnuje dotace, návratné finanční výpomoci, investiční pobídky, příspěvky (například příspěvky na bydlení nebo příspěvky na péči dle zákona o sociálních službách) nebo státní záruky.

Působnost kontrolních orgánů (orgánů veřejné správy podle § 2 písm. a) zákona o finanční kontrole), které mohou vykonávat veřejnosprávní kontrolu a pravidla pro výkon veřejnosprávní kontroly jsou uvedena zejména v § 7 až 13 zákona o finanční kontrole. Procesně se při výkonu veřejnosprávní kontroly postupuje podle kontrolního řádu. V zákoně o finanční kontrole byla ponechána pouze ustanovení procesního charakteru, která nebylo možno považovat za plně duplicitní s ustanoveními v kontrolním řádu.

Při výkonu veřejnosprávní kontroly se aplikuje § 5 zákona o finanční kontrole, ze kterého vyplývá požadavek na její zajištění prostřednictvím zaměstnanců daného orgánů veřejné správy (kontrolního orgánu). Zapojení externích subjektů je možné jen formou přizvaných osob podle § 6 kontrolního řádu. Přizvané osoby nemohou vykonávat kontrolu samostatně, ale pouze ve spolupráci s kontrolory, kteří jsou zaměstnanci kontrolního orgánu. Požadavky na zaměstnance vykonávající finanční kontrolu jsou uvedeny také v § 5 zákona o finanční kontrole.

### 4.2 Působnost Ministerstva financí

Působnost Ministerstva financí vykonávat veřejnosprávní kontrolu je stanovena vůči taxativně vymezeným subjektům v § 7 písm. a) až c) zákona o finanční kontrole.

Jedná se o:

- a) **organizační složky státu** – správci kapitol státního rozpočtu;
- b) **organizační složky státu** – které nejsou správci kapitol státního rozpočtu;
- c) **státní fondy**;
- d) **státní organizace** (Správa železnic a státní příspěvkové organizace).

Právní formu státní organizace má Správa železnic. Pod pojmem státní organizace je ale nutno chápat organizace, které vykonávají státní správu a zároveň nespádají pod pojem

organizační složky státu nebo státní fondy. Jedná se tak například o státní příspěvkové organizace.

Ustanovení § 7 zákona o finanční kontrole výslovně nestanoví, že předmětem veřejnosprávní kontroly Ministerstva financí je celé hospodaření. Tato skutečnost vyplývá z § 39 zákona č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů (rozpočtová pravidla) ve znění pozdějších předpisů (dále jen „rozpočtová pravidla“), které stanoví, že *„Ministerstvo, finanční úřady, správci kapitol a kraje zajišťují kontrolu hospodaření s prostředky státního rozpočtu, prostředky poskytnutými ze státního rozpočtu, jinými peněžními prostředky státu, prostředky Národního fondu a prostředky poskytnutými z Národního fondu podle zvláštního právního předpisu upravujícího finanční kontrolu“* (tj. zákona o finanční kontrole).

Součástí pravomoci k výkonu veřejnosprávní kontroly Ministerstva financí u organizačních složek státu, státních fondů a státních organizací je i prověření přiměřenosti a účinnosti systému finanční kontroly. Vyjmenované subjekty spadají pod pojem orgán veřejné správy a vztahuje se na ně povinnost zavést přiměřený a účinný systém finanční kontroly.

**Ministerstvo financí může vykonávat veřejnosprávní kontrolu u poskytovatelů veřejné finanční podpory s výjimkou územních samosprávních celků a u žadatelů a příjemců této veřejné finanční podpory.**

Ministerstvo financí má také působnost k výkonu veřejnosprávní kontroly u ozbrojených sil, ozbrojených bezpečnostních sborů a u zpravodajských služeb.

### **4.3 Působnost správců kapitol státního rozpočtu**

Správce kapitoly státního rozpočtu má podle § 8 zákona o finanční kontrole povinnost **vytvořit systém finanční kontroly**, kterým zajistí finanční kontrolu jak svého hospodaření, tak i hospodaření organizačních složek státu a příspěvkových organizací ve své působnosti. Pod vytvořením systému finanční kontroly se rozumí zejména nastavení pravidel pro výkon veřejnosprávní kontroly, kterou vykonávají zaměstnanci správce kapitoly státního rozpočtu u podřízených organizací. Vedoucí (ředitelé) podřízených organizací mají povinnost nastavit svůj systém finanční kontroly, včetně vnitřního kontrolního systému. Správce kapitoly státního rozpočtu může 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, rozhodnout podle § 29 odst. 5 zákona o finanční kontrole, že u podřízených organizací bude funkce interního auditu nahrazena výkonem veřejnosprávní kontroly.

Povinnost správce kapitoly státního rozpočtu prověřovat přiměřenost a účinnost systému finanční kontroly u podřízených organizací a pravidelně, **nejméně jednou ročně zajistit**

**jeho hodnocení, nelze vykládat jako povinnost vykonávat u každé podřízené organizace minimálně jednou za rok veřejnosprávní kontrolu** (i když k tomu tak v praxi často dochází). Nicméně právě veřejnosprávní kontrola je hlavním nástrojem pro ověření přiměřenosti a účinnosti systému finanční kontroly. Vyplývá to z § 11 odst. 5 zákona o finanční kontrole, který stanoví, že výsledky přezkoumání a vyhodnocení operací z následné veřejnosprávní kontroly jsou podkladem k prověřování přiměřenosti a účinnosti systémů finanční kontroly.

Poskytovatelem veřejné finanční podpory je zpravidla také správce kapitoly státního rozpočtu, ale může se jednat i o jiný typ organizace (státní fond). Poskytovatel vykonává veřejnosprávní kontrolu u žadatelů o veřejnou finanční podporu a u příjemců této podpory. Předmětem veřejnosprávní kontroly může být pouze dodržování souvisejících právních předpisů, stanovených pravidel a účelu veřejné finanční podpory.

#### **4.4 Působnost řídicího orgánu a platební agentury**

Řídící orgán a platební agentura vykonávají veřejnosprávní kontrolu u kontrolovaných osob na všech úrovních realizace finančních prostředků z rozpočtu Evropské unie podle zákona o finanční kontrole a podle přímo použitelných předpisů Evropských společenství (blíže viz kapitolu 2).

#### **4.5 Působnost územních samosprávných celků**

Ustanovení § 9 zákona o finanční kontrole stanoví pravomoc k výkonu kontroly u zřízené příspěvkové organizace. Obdobně § 15 odst. 2 zákona o územních rozpočtech stanoví, že územní samosprávný celek a dobrovolný svazek obcí vykonává kontrolu hospodaření zřízených právnických osob. Dále pak § 27 odst. 11 zákona o územních rozpočtech stanoví, že zřizovatel provádí kontrolu hospodaření příspěvkové organizace. **Územní samosprávný celek kontroluje u příspěvkové organizace celé hospodaření.**

**Územní samosprávný celek dále vykonává veřejnosprávní kontrolu veřejné finanční podpory, kterou poskytuje.**

Ustanovení § 9 odst. 3 zákona o finanční kontrole stanoví povinnost územního samosprávného celku vytvořit systém finanční kontroly u svých organizačních složek a příspěvkových organizací ve své působnosti. Povinnost územního samosprávného celku prověřovat přiměřenost a účinnost systému finanční kontroly u podřízených organizací a pravidelně, **nejméně jednou ročně zajistit jeho hodnocení, nelze vykládat jako povinnost vykonávat u každé podřízené organizace minimálně jednou za rok veřejnosprávní kontrolu.** Veřejnosprávní kontrola je však hlavním nástrojem pro ověření přiměřenosti a účinnosti systému finanční kontroly

## 4.6 Působnost dobrovolných svazků obcí

Pro dobrovolné svazky obcí platí úprava § 9a zákona o finanční kontrole, která je obsahově obdobná jako úprava působnosti územních samosprávných celků v § 9 zákona o finanční kontrole.

## 4.7 Proces veřejnosprávní kontroly

Procesně se při výkonu veřejnosprávní kontroly postupuje podle kontrolního řádu. Zákon o finanční kontrole proces veřejnosprávní kontroly upravuje pouze v dílčích specifických oblastech, viz dále text této kapitoly.

Podle § 7 a § 8 kontrolního řádu v souvislosti s výkonem kontroly je **kontrolující oprávněn**:

- a) vstupovat do staveb, dopravních prostředků, na pozemky a do dalších prostor s výjimkou obydlí, jež vlastní nebo užívá kontrolovaná osoba anebo jinak přímo souvisí s výkonem a předmětem kontroly, je-li to nezbytné k výkonu kontroly;
- b) požadovat prokázání totožnosti fyzické osoby, jež je přítomna na místě kontroly, jde-li o osobu, která plní úkoly kontrolované osoby, nebo osobu, která může přispět ke splnění účelu kontroly;
- c) provádět kontrolní nákupy, odebírat vzorky, provádět potřebná měření, sledování, prohlídky a zkoušky;
- d) požadovat poskytnutí údajů, dokumentů a věcí vztahujících se k předmětu kontroly nebo k činnosti kontrolované osoby (dále jen „podklady“); v odůvodněných případech může kontrolující zajišťovat originální podklady;
- e) pořizovat obrazové nebo zvukové záznamy;
- f) v míře nezbytné pro průběh kontroly užívat technických prostředků kontrolované osoby, a to po předchozím projednání s kontrolovanou osobou;
- g) vyžadovat od kontrolované osoby a povinné osoby další součinnost potřebnou k výkonu kontroly.

Podle § 9 kontrolního řádu v souvislosti s výkonem kontroly je **kontrolující povinen**:

- a) zjistit stav věci v rozsahu nezbytném pro dosažení účelu kontroly a v závislosti na povaze kontroly doložit kontrolní zjištění potřebnými podklady;
- b) šetřit práva a oprávněné zájmy kontrolované osoby, povinné osoby a třetí osoby;
- c) předložit kontrolované osobě nebo povinné osobě pověření ke kontrole, a požádá-li o to kontrolovaná osoba nebo povinná osoba, též další dokument, který dokládá, že se jedná o osobu uvedenou v pověření ke kontrole;
- d) vydat potvrzení o zajištěných originálních podkladech, a pominou-li důvody jejich zajištění, neprodleně je vrátit;
- e) umožnit kontrolované osobě účastnit se kontrolních úkonů při výkonu kontroly na místě, nebrání-li to splnění účelu nebo provedení kontroly;

- f) vyhotovit protokol o kontrole a doručit jeho stejnopis kontrolované osobě.

Podle § 10 kontrolního řádu je **kontrolovaná osoba oprávněna**:

- a) požadovat po kontrolujícím předložení pověření ke kontrole a dalšího dokumentu, který dokládá, že se jedná o osobu uvedenou v pověření ke kontrole;
- b) namítat podjatost kontrolujícího nebo přizvané osoby;
- c) seznámit se s obsahem protokolu o kontrole;
- d) podávat námitky proti kontrolním zjištěním uvedeným v protokolu o kontrole,

Podle § 10 kontrolního řádu je **kontrolovaná osoba povinna**:

- e) vytvořit podmínky pro výkon kontroly;
- f) umožnit kontrolujícímu výkon jeho oprávnění stanovených tímto zákonem;
- g) poskytovat potřebnou součinnost;
- h) podat ve lhůtě určené kontrolujícím písemnou zprávu o odstranění nebo prevenci nedostatků zjištěných kontrolou, pokud o to kontrolující požádá.

Podle § 13 odst. 2 zákona o finanční kontrole mohou zaměstnanci kontrolního orgánu při veřejnosprávní kontrole vykonávané na místě u právnické nebo fyzické osoby, která je žadatelem o veřejnou finanční podporu nebo jejím příjemcem, používat kontrolní oprávnění podle zákona o finanční kontrole a podle kontrolního řádu pouze v rozsahu nezbytném ke splnění účelu této kontroly.

Ustanovení § 13 odst. 3 a 4 zákona o finanční kontrole upravuje oprávnění kontrolního orgánu vůči osobě povinné spolupůsobit při kontrole. **Osoba povinná spolupůsobit spadá pod pojem povinná osoba podle kontrolního řádu.** Povinná osoba je definována v ustanovení § 5 kontrolního řádu jako osoba „která kontrolované osobě dodává nebo dodala zboží nebo ho od ní odebrala či odebírá, koná nebo konala pro ni práce, anebo jí poskytuje nebo poskytovala služby nebo její služby využívala či využívá, případně se na této činnosti podílí nebo podílela“. Pojem osoba povinná spolupůsobit při výkonu finanční kontroly je pojem užší a vztahuje se pouze na dodavatele zboží a služeb. Zjistí-li kontrolní orgán u kontrolované osoby nesrovnalosti v dokladech o dodávkách zboží nebo služeb hrazených z veřejných výdajů nebo z veřejné finanční podpory, použije při kontrole u osoby povinné spolupůsobit při výkonu této kontroly přiměřeně postup podle kontrolního řádu.

#### 4.7.1 Zahájení a ukončení kontroly

Kontrolující oznámí podle § 5 kontrolního řádu **zahájení kontroly** kontrolované osobě. Forma oznámení není zákonem stanovena. Zejména z důvodu zajištění podmínek pro hospodárný, efektivní a účelný výkon kontroly se doporučuje oznámit zahájení kontroly předem, konkrétně oznamovacím dopisem.

**Vyžaduje-li to splnění účelu kontroly, může kontrolní orgán oznámit kontrolované osobě zahájení kontroly nejpozději v den jejího zahájení.**



Náležitosti písemného pověření nejsou v zákoně o finanční kontrole ani v kontrolním řádu výslovně upraveny. Proto se doporučuje zejména uvádět označení kontrolního orgánu, kontrolované osoby, předmětu kontroly, datum vystavení pověření, jména kontrolujících, čísla služebních průkazů k prokázání příslušnosti ke kontrolnímu orgánu, razítko kontrolního orgánu a podpis jeho vedoucího.

Výkonu některých kontrol totiž předchází tzv. **oznámení o zahájení kontroly**, které má jednak informativní charakter, avšak někdy současně kontrolní orgán již prostřednictvím takového oznámení po kontrolované osobě požaduje dílčí úkony (např. předložení určitých dokumentů či poskytnutí informací apod.).

Kontrola je podle § 5 kontrolního řádu zahájena prvním kontrolním úkonem, jímž je:

- a) předložení pověření ke kontrole kontrolované osobě nebo jiné osobě, která kontrolované osobě dodává nebo dodala zboží nebo ho od ní odebrala či odebírá, koná nebo konala pro ni práce, anebo jí poskytuje nebo poskytovala služby nebo její služby využívala či využívá, případně se na této činnosti podílí nebo podílela (dále jen „povinná osoba“), jež je přítomna na místě kontroly; je-li kontrola zahájena bez přítomnosti kontrolované osoby, informuje kontrolující kontrolovanou osobu o zahájení kontroly dodatečně;
- b) doručení oznámení o zahájení kontroly kontrolované osobě; součástí oznámení musí být pověření ke kontrole, anebo seznam kontrolujících, nebo
- c) první z kontrolních úkonů bezprostředně předcházejících předložení pověření ke kontrole kontrolované osobě nebo povinné osobě, jež je přítomna na místě kontroly, pokud je provedení takových kontrolních úkonů k výkonu kontroly třeba; je-li kontrola zahájena bez přítomnosti kontrolované osoby, informuje kontrolující kontrolovanou osobu o zahájení kontroly dodatečně.

Kontrola je podle § 18 kontrolního řádu ukončena:

- a) marným uplynutím lhůty pro podání námitek nebo vzdáním se práva podat námitky;
- b) dnem doručení vyřízení námitek kontrolované osobě; nebo
- c) dnem, ve kterém byly námitky předány k vyřízení správnímu orgánu (§ 14 odst. 3 kontrolního řádu).

Podobně jako v případě zahájení kontroly je také důležité přesné stanovení okamžiku ukončení kontroly, jelikož jsou na něj rovněž vázána výše rozvedená práva a povinnosti, a zároveň je jím důsledně oddělen průběh kontroly od navazujících řízení prováděných dle jiných právních předpisů.

#### 4.7.2 Protokol o kontrole

**Protokol o kontrole je výsledným dokumentem celého kontrolního procesu, který shrnuje celkový průběh kontroly, a především obsahuje zjištěný stav věci**

**a kontrolní zjištění.** Kontrolním řádem jsou taxativním výčtem stanoveny jeho nezbytné (povinné) obsahové náležitosti s tím, že podle povahy kontroly i situace je možné v protokolu o kontrole uvést též další, fakultativní skutečnosti. Protokol o kontrole obsahuje podle ustanovení § 12 kontrolního řádu:

- a) označení kontrolního orgánu a kontrolujícího;
- b) označení ustanovení právního předpisu vymezujícího pravomoc kontrolního orgánu k výkonu kontroly;
- c) označení přizvané osoby, včetně důvodu jejího přizvání;
- d) označení kontrolované osoby;
- e) označení předmětu kontroly;
- f) kontrolní úkon, jímž byla kontrola zahájena, a den, kdy byl tento kontrolní úkon proveden;
- g) poslední kontrolní úkon předcházející vyhotovení protokolu o kontrole a den, kdy byl tento kontrolní úkon proveden;
- h) kontrolní zjištění, obsahující zjištěný stav věci s uvedením nedostatků a označení právních předpisů, které byly porušeny, včetně uvedení podkladů, z kterých tato kontrolní zjištění vycházejí;
- i) poučení o možnosti podat proti kontrolním zjištěním uvedeným v protokolu o kontrole námitky s uvedením lhůty pro jejich podání a komu se podávají;
- j) datum vyhotovení;
- k) podpis kontrolujícího.

Protokol o kontrole podepisují všichni kontrolující, a to i v případě kontrolní skupiny. Podpis kontrolujícího totiž v podstatě dokládá jeho odpovědnost za obsah protokolu o kontrole.

Z důvodu efektivity a rychlosti kontroly a také z důvodu právní jistoty kontrolovaných osob je stanovena maximální lhůta pro vyhotovení protokolu o kontrole, a to 30 dnů ode dne provedení posledního kontrolního úkonu, ve zvláště složitých případech 60 dnů. Stejnopis protokolu o kontrole doručí kontrolní orgán kontrolované osobě.

Kontrolní řád nevyžaduje seznámení kontrolované osoby s protokolem o kontrole, které by kontrolovaná osoba stvrzovala svým podpisem, nýbrž se zde využívá obecné úpravy doručování v zákoně č. 500/2004 Sb., správní řád (§ 19 a násl. správního řádu, včetně doručování na místě – § 21 odst. 4, § 24 odst. 3 a 4 správního řádu, či doručování elektronického, včetně datových schránek). Okamžikem seznámení kontrolované osoby s protokolem o kontrole je den doručení protokolu o kontrole. Podpis kontrolované osoby na protokolu tak bude třeba pouze v případě tzv. osobního doručení formou předání s tím, že odmítne-li kontrolovaná osoba protokol převzít, měla by být poučena o právních následcích takového jednání, přičemž protokol se pak považuje za doručení okamžikem pokusu o předání – viz § 24 odst. 3 a 4 správního řádu.

### 4.7.3 Podání a vyřizování námitek

Námítky proti kontrolnímu zjištění uvedenému v protokolu o kontrole může kontrolovaná osoba podle § 13 kontrolního řádu podat kontrolnímu orgánu ve lhůtě 15 dnů ode dne doručení protokolu o kontrole, není-li stanovena v protokolu o kontrole lhůta delší. Námítky se podávají písemně, musí z nich být zřejmé, proti jakému kontrolnímu zjištění směřují, a musí obsahovat odůvodnění nesouhlasu s tímto kontrolním zjištěním.

Vyřizování námitek upravuje § 14 kontrolního řádu. Nevyhoví-li námitkám vedoucí kontrolní skupiny nebo kontrolující ve lhůtě 7 dnů ode dne jejich doručení, vyřídí je nadřízená osoba kontrolujícího ve lhůtě 30 dnů ode dne jejich doručení tak, že jim vyhoví, částečně vyhoví, nebo je zamítne.

Ve zvlášť složitém případě se lhůta pro vyřízení námitek nadřízenou osobou kontrolujícího prodlužuje o 30 dnů. O tomto prodloužení lhůty nadřízená osoba kontrolujícího kontrolovanou osobu předem vyrozumí.

Námítky, z nichž není zřejmé, proti jakému kontrolnímu zjištění směřují, nebo námítka, u nichž chybí odůvodnění, nadřízená osoba kontrolujícího zamítne jako nedůvodné. Nadřízená osoba kontrolujícího zamítne také námítka podaná opožděně nebo neoprávněnou osobou. Námítka musí být zdůvodněné, což znamená, že z nich musí být patrné, v čem jsou shledávány nedostatky kontrolních zjištění a proč. Obsahem námitek nicméně může být vedle jejich zdůvodnění také návrh na doplnění kontrolních zjištění, včetně podkladů, o něž se kontrolní zjištění opírají.

Jestliže je do vyřízení námitek zahájeno s kontrolovanou osobou správní řízení o uložení sankce nebo opatření k nápravě v přímé souvislosti se skutečností obsaženou v protokolu o kontrole, lze se souhlasem nadřízené osoby kontrolujícího námítka vyřídít v rámci tohoto správního řízení; je-li ke správnímu řízení příslušný jiný správní orgán než kontrolní orgán, který kontrolu vykonal, lze se souhlasem nadřízené osoby kontrolujícího námítka předat tomuto správnímu orgánu.

O předání námitek kontrolní orgán kontrolovanou osobu vyrozumí. Jestliže je však správní řízení zahájeno v přímé souvislosti pouze s některými skutečnostmi obsaženými v protokolu o kontrole, které lze od ostatních skutečností v daném protokolu o kontrole oddělit, postupuje se podle věty první pouze ohledně námitek, které se týkají skutečností, k nimž je správní řízení zahájeno. Vyřízení námitek se uvede v odůvodnění rozhodnutí vydaného v rámci tohoto správního řízení.

### 4.7.4 Opatření k nápravě

Ustanovení § 18 zákona o finanční kontrole upravuje povinnost kontrolované osoby přijmout bez zbytečného odkladu nebo ve lhůtě stanovené kontrolním orgánem opatření k odstranění nedostatků zjištěných při veřejnosprávní kontrole a povinnost kontrolního orgánu ukládat kontrolovaným osobám opatření k nápravě, stanoví-li tak zvláštní právní předpis, nebo předávat svá kontrolní zjištění orgánům veřejné správy, které jsou

oprávněny uložit kontrolovaným osobám opatření k nápravě. V takovém případě se na orgány veřejné správy a jejich zaměstnance vztahuje povinnost mlčenlivosti podle zákona o finanční kontrole nebo zvláštního právního předpisu.

Obecně platí, že kontrolní orgán neukládá opatření k odstranění nedostatků/opatření k nápravě kontrolované osobě, ale kontrolovaná osoba má povinnost opatření přijmout sama. Na vynucení konkrétního opatření nemá kontrolní orgán oprávnění, nicméně nic nebrání kontrolnímu orgánu k opakovanému prověření dotčené oblasti podle § 19 odst. 2 zákona o finanční kontrole a uvedení případných výtek formou zjištění v protokolu o kontrole.

Výjimku z výše uvedeného představují případy, kdy pravomoc k ukládání nápravného opatření umožňuje zvláštní zákon (například § 14f rozpočtových pravidel, který umožňuje poskytovateli ukládat kontrolované osobě nápravné opatření, jejich splnění není obligatorní, nicméně nesplnění může vést k porušení rozpočtové kázně). Za výjimku lze také považovat případy, kdy je kontrolní orgán v přímém řídicím postavení vůči kontrolované osobě a může ji ukládat konkrétní úkoly (například rada obce vůči příspěvkové organizaci).

Kontrolní orgán je oprávněn kontrolované osobě stanovit lhůtu k přijetí opatření k nápravě zjištěných nedostatků. V případě nesplnění této lhůty opět kontrolní orgán nedisponuje nástroji k vynucení splnění této povinnosti. Kontrolní řád v § 15 označuje za přestupek (s možností uložit pořádkovou pokutu) nesplnění povinnosti podat zprávu o odstranění nedostatku ve lhůtě stanovené kontrolním orgánem, pokud o podání takové zprávy kontrolní orgán požádá. Skutková podstata přestupku se ale vztahuje pouze k nepodání zprávy, ne k nepřijetí nápravného opatření.

Orgány veřejné správy, které jsou oprávněny uložit kontrolované osobě opatření k nápravě, jsou podle § 19 zákona o finanční kontrole povinny písemně informovat kontrolní orgán o jejich uložení a o jejich splnění, a to ve lhůtách do 3 měsíců od jejich uložení a splnění. Kontrolní orgány jsou oprávněny prověřit u kontrolovaných osob, které jsou povinny přijmout opatření k nápravě nedostatků, plnění těchto opatření.

## 5 Příloha – Prameny

1. Dvořáček, J. Audit podniku a jeho operací. C.H.BECK 2005
2. Dvořáček, J. Interní audit a kontrola. C.H.BECK 2003
3. Němec, J., Ochrana, F., Pavel, J., Šagát, V. Kontrola ve veřejné správě. Wolters Kluwer 2010
4. Czudek Kranecová J. a kol. Komentář k zákonu o finanční kontrole ve veřejné správě. Aleš Čeněk 2021
5. Zákon č. 255/2012 Sb., o kontrole (kontrolní řád), ve znění pozdějších předpisů
6. Zákon č. 320/2001 Sb., o finanční kontrole ve veřejné správě a o změně některých zákonů (zákon o finanční kontrole), ve znění pozdějších předpisů
7. Zákon č. 420/2004 Sb., o přezkoumání hospodaření územních samosprávných celků a dobrovolných svazků obcí, ve znění pozdějších předpisů
8. Vyhláška č. 416/2004 Sb., kterou se provádí zákon č. 320/2001 Sb., o finanční kontrole ve veřejné správě a o změně některých zákonů (zákon o finanční kontrole), ve znění zákona č. 309/2002 Sb., zákona č. 320/2002 Sb. a zákona č. 123/2003 Sb.
9. Nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) č. 1303/2013 ze dne 17. prosince 2013 o společných ustanoveních o Evropském fondu pro regionální rozvoj, Evropském sociálním fondu, Fondu soudržnosti, Evropském zemědělském fondu pro rozvoj venkova a Evropském námořním a rybářském fondu, o obecných ustanoveních o Evropském fondu pro regionální rozvoj, Evropském sociálním fondu, Fondu soudržnosti a Evropském námořním a rybářském fondu a o zrušení nařízení Rady (ES) č. 1083/2006
10. Nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) 2021/1060 o společných ustanoveních pro Evropský fond pro regionální rozvoj, Evropský sociální fond plus, Fond soudržnosti, Fond pro spravedlivou transformaci a Evropský námořní, rybářský a akvakulturní fond a o finančních pravidlech pro tyto fondy a pro Azylový migrační a integrační fond, Fond pro vnitřní bezpečnost a Nástroje pro finanční podporu správy hranic a vízové politiky
11. Nařízení Komise v přenesené pravomoci (EU) č. 480/2014 ze dne 3. března 2014, kterým se doplňuje nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) č. 1303/2013 o společných ustanoveních o Evropském fondu pro regionální rozvoj, Evropském sociálním fondu, Fondu soudržnosti, Evropském zemědělském fondu pro rozvoj venkova a Evropském námořním a rybářském fondu a o obecných ustanoveních o Evropském fondu pro regionální rozvoj, Evropském sociálním fondu, Fondu soudržnosti a Evropském námořním a rybářském fondu
12. Mezinárodní rámec profesní praxe interního auditu vydané Institutem interních auditorů (IIA) – [www.interniaudit.cz](http://www.interniaudit.cz)
13. Globální standardy interního auditu vydané Institutem interních auditorů (IIA) – [www.theiia.org](http://www.theiia.org)
14. Mezinárodní auditorské standardy (ISA) vydané Radou pro mezinárodní auditorské a ověřovací standardy (IAASB) – [www.kacr.cz](http://www.kacr.cz)

15. Metodický pokyn pro auditní činnost Auditního orgánu pro programové období 2014-2020, Ministerstvo financí, [www.mfcr.cz](http://www.mfcr.cz)
16. Metodický pokyn CHJ č. 18 Manuál pro začínajícího interního auditora, Ministerstvo financí, [www.mfcr.cz](http://www.mfcr.cz)
17. Metodické doporučení k činnosti územních samosprávných celků č. 10, Ministerstvo vnitra, 2013