Česká zemědělská univerzita v Praze

Provozně ekonomická fakulta

Katedra práva

Diplomová práce

Výkon veřejnosprávní finanční kontroly u příspěvkových organizací zřizovaných krajem

Bc. Václav Mikesch

© 2022 ČZU v Praze

ČESKÁ ZEMĚDĚLSKÁ UNIVERZITA V PRAZE

Provozně ekonomická fakulta

ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

Bc. Václav Mikesch

Veřejná správa a regionální rozvoj – k.s. Litoměřice

Název práce

Výkon veřejnosprávní finanční kontroly u příspěvkových organizací zřizovaných krajem

Název anglicky

Performance of public financial control for contributory organizations established by the Region

---

Cíle práce

Cílem práce je zhodnotit efektivitu kontrolních postupů a mechanizmů v rámci veřejnosprávní finanční kontroly a zjistit, který ze dvou využívaných kontrolních mechanismů je v rámci prováděných veřejnosprávních finančních kontrol efektivnější. Dílčím cílem práce, spadajícím pod hlavním cíl, bude zjištění nejvíce se opakujících nedostatků vycházejících ze závěrů kontrol a navrhnout pro tyto nedostatky vhodné řešení vedoucí k jejich snížení či plné eliminaci.

Metodika

V teoretické části práce bude využito především techniky studia a analýzy dokumentů odborné povahy a následné zpracování teoretických východisek především právních předpisů z příslušné oblasti. Na základě získaných teoretických poznatků bude zvolena vhodná metoda sběru a následného zpracování získaných dat, která jsou nutná pro sepsání praktické části diplomové práce. Předpokladem je, že se bude jednat o primární data získaná dotazníkovým šetřením. Tato data budou doplněna o data z dokumentace konkrétního zaměstnavatelského subjektu a následně budou analyzována, vyhodnocena a porovnána s teoretickými poznatky. V závěru práce budou navržena opatření ke zjištěným nedostatkům.

Doporučený rozsah práce

60 – 80 stran

Klíčová slova

Finanční kontrola, příspěvková organizace, krajský úřad, zřizovatel, právní úprava, nedostatky, průběžná kontrola, následná kontrola, opatření, protokol o kontrole

---

Doporučené zdroje informací

DVORSKÁ, Olga. Kontrolní řád : poznámkové vydání zákona s úryvky důvodové zprávy, vzory a vybranou judikaturou. Praha: Linde, 2013. 207 s. ;. ISBN 978-80-7201-902-1.

KADEŘÁBKOVÁ, Jaroslava; PEKOVÁ, Jitka. Územní samospráva-udržitelný rozvoj a finance. Wolters Kluwer Česká republika, 2012.

Kontrolní mechanismy fungování veřejné správy. V Olomouci: Periplum, 2009. 383 s. ;. ISBN 978-80-86624-50-1 (váz.).

MORÁVEK, Zdeněk. Příspěvkové organizace 2018-2019. 4. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2018. 301 stran ;. ISBN 978-80-7598-086-1.

NEMEC, Juraj, et al. Kontrola ve veřejné správě. 2010.

OTRUSINOVÁ, Milana. Finanční hospodaření municipálních jednotek po novele zákona o účetnictví. Nakladatelství CH Beck, 2011.

Předběžný termín obhajoby

2021/22 LS – PEF

Vedoucí práce

JUDr. Daniela Světlíková

Garantující pracoviště

Katedra práva

Elektronicky schváleno dne 10. 10. 2021

JUDr. Jana Borská, Ph.D.

Vedoucí katedry

Elektronicky schváleno dne 19. 10. 2021

Ing. Martin Pelikán, Ph.D.

Děkan

V Praze dne 26. 01. 2022

Čestné prohlášení

Prohlašuji, že svou diplomovou práci *"Výkon veřejnosprávní finanční kontroly u příspěvkových organizací zřizovaných krajem"* jsem vypracoval samostatně pod vedením vedoucího diplomové práce a s použitím odborné literatury a dalších informačních zdrojů, které jsou citovány v práci a uvedeny v seznamu použitých zdrojů na konci práce. Jako autor uvedené diplomové práce dále prohlašuji, že jsem v souvislosti s jejím vytvořením neporušil autorská práva třetích osob.

V Praze dne 18. 3. 2022 _____

Poděkování

Rád bych touto cestou poděkoval své vedoucí práce paní JUDr. Daniele Světlíkové, za vedení mé práce, užitečné rady a čas, který mi věnovala. Patří ji nejedno obrovské díky.

Výkon veřejnosprávní finanční kontroly u příspěvkových organizací zřizovaných krajem

Abstrakt

Diplomová práce se zabývá veřejnosprávní finanční kontrolou u příspěvkových organizací zřizovaných krajem. Jaký systém kontroly, zda následná (ukončené období) či průběžná kontrola (aktuální období) je z hlediska systému kontrol efektivnější a jaké nejčastější nedostatky se vyskytují u kontrolovaných subjektů – příspěvkových organizací zřizovaných krajem. Práce je rozdělena do dvou částí. V teoretické části jsou nejprve představeny základní pojmy, základní informace a legislativní ukotvení výkonu kontrolní činnosti. V praktické části diplomové práce jsou představeny dva systémy veřejnosprávní kontroly u příspěvkových organizací zřizovaných krajem. Hlavní částí diplomové práce je konkrétní výzkum, který je proveden mezi příspěvkovými organizacemi zřizovanými krajem, zařazené pod odbor školství, mládeže a tělovýchovy a také na základě zkušeností sekundárních (ústní sdělení účetní jednotky) a primárních dat (zkušeností), jehož výsledky slouží k posouzení efektivnosti jednotlivých systémů kontrol. Výsledkem je zjištění, jaký systém veřejnosprávních kontrol, zda následná nebo průběžná, je efektivnější z hlediska průběhu kontroly a metodické činnosti a jaké nedostatky se v nejvyšší míře objevují jako závěry z provedených finančních kontrol. Výsledky byly zpracovány a sumarizovány a na základě zjištěných dat byla navržena konkrétní opatření pro snížení chybovosti ve třech oblastech, které z dotazníkového šetření, vzešly jako neproblematičtější (z pohledu příspěvkových organizací).

Klíčová slova: krajský úřad, kraj, zřizovatel, kontrola, finanční kontrola, příspěvková organizace

Performance of public financial control for contributory organizations established by the Region

Abstract

The diploma thesis deals with public financial control for contributory organizations established by the region. What control system, whether the subsequent (completed period) or continuous control (current period) is more effective in terms of the control system and what the most common shortcomings occur in the audited entities - contributory organizations established by the region. The work is divided into two parts. The theoretical part first introduces the basic concepts, basic information and legislative anchoring of the performance of control activities. The practical part of the diploma thesis presents two systems of public administration control at contributory organizations established by the region. The main part of the thesis is a specific research, which is conducted among contributory organizations established by the region, included in the Department of Education, Youth and Sports and also on the basis of secondary experience (oral statement of the entity) and primary data (experience), the results of which serve to assess effectiveness. individual control systems. The result is to find out which system of public administration controls, whether follow-up or ongoing, is more effective in terms of the course of control and methodological activities, and what shortcomings appear to the greatest extent as conclusions from the performed financial controls. The results were processed and summarized and on the basis of the obtained data, specific measures were proposed to reduce the error rate in the three areas that emerged from the questionnaire survey as more problematic (from the point of view of contributory organizations).

Keywords: regional office, Region, founder, control, financial control, contributory organization

Obsah

1 Úvod ... 10

2 Cíl práce a metodika ... 11

2.1 Cíl práce ... 11

2.2 Metodika ... 11

3 Teoretická východiska ... 16

3.1.1 Územní samosprávný celek ... 16

3.1.2 Příspěvková organizace ... 18

3.1.3 Zřizovací listina ... 23

3.1.4 Kontrola ... 24

3.2 Právní úprava výkonu veřejnosprávní finanční kontroly ... 31

3.2.1 Zákon č. 255/2012 Sb., kontrolní řád ... 32

3.2.2 Zákon č. 320/2001 Sb., zákon o finanční kontrole ... 32

3.2.3 Vyhláška č. 416/2004 Sb., vyhláška, kterou se provádí zákon č. 320/2001 Sb., zákon o finanční kontrole ve veřejné správě ... 33

3.2.4 Zákon č. 250/2000 Sb., zákon o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů 34

3.2.5 Zákon č. 563/1991 Sb., zákon o účetnictví ... 35

3.2.6 Vyhláška č. 410/2009 Sb., vyhláška, kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro některé vybrané účetní jednotky ... 36

3.2.7 České účetní standardy č. 701 – č. 710 ... 37

3.2.8 Vyhláška č. 114/2002 Sb., vyhláška o fondu kulturních a sociálních potřeb38

3.2.9 Vyhláška č. 84/2005 Sb., vyhláška o nákladech na závodní stravování a jejich úhradě v příspěvkových organizacích zřizovaných územními samosprávnými celky39

3.2.10 Zákon č. 262/2006 Sb., zákoník práce ... 39

3.2.11 Vyhlášky o změně sazby základní náhrady za používání silničních motorových vozidel a stravného a o stanovení průměrné ceny pohonných hmot pro účely poskytování cestovních náhrad ... 39

3.2.12 Zákon č. 134/2016 Sb., zákon o zadávání veřejných zakázek ... 40

3.2.13 Zákon č. 340/2015 Sb., zákon o registru smluv ... 40

4 Vlastní práce ... 42

4.1 Polostrukturovaný rozhovor ... 42

4.2 Shrnutí rozhovoru ... 43

4.2.1 Následná kontrola ... 45

4.2.2 Průběžná kontrola ... 48

4.3 Výsledek kontroly ... 50

4.4 Dotazníkové šetření ... 51

4.4.1 Vyhodnocení dotazníkového šetření ... 53

4.4.2 Vyhodnocení prvního stupně ... 63

4.4.3 Testování hypotéz ... 66
4.4.4 Nejčastější nedostatky ... 71

5 Shrnutí získaných dat ... 75
5.1 Opatření proti nedostatkům ... 78

6 Závěr ... 81

7 Seznam použitých zdrojů ... 83

8 Přílohy ... 86

Příloha 1 Vzor zřizovací listiny příspěvkové organizace zřizované krajem ... 86

Příloha 2 Vzor Pověření ke kontrole ... 94

Příloha 3 Vzor Protokol o kontrole ... 95

Příloha 4 Vzor dotazníku pro příspěvkové organizace zřizované krajem ... 100

Příloha 5 Protokol o kontrole ... 102
Nastavení vnitřního kontrolního systému ... 102
Majetek a zásoby ... 102
Inventarizace majetku a závazků ... 103
Fondy ... 103
Veřejné zakázky ... 106
Doplňková činnost ... 106
Časové rozlišení ... 106
Pohledávky ... 107
Pokladna ... 107
Autoprovoz a cestovní náhrady ... 108
Náležitosti účetních dokladů a správnost účtování ... 108

Seznam použitých zkratek

Zkratka	Definice
KÚ	krajský úřad
PO	příspěvková organizace
FKSP	Fond kulturních a sociálních potřeb

1 Úvod

Pojem kontrola je mezi lidmi znám již dlouho. V dnešní době se stává, že v mnoha případech se nechápe pravý význam slova kontroly. Mnoha lidem toto slovo evokuje příchod kontrolora a jeho připomínky k jejich práci. To ale není pravý význam kontrolní činnosti. Kontrola jako taková by měla být brána spíše pozitivně, v dnešní době je tomu spíše naopak. Kontrola, je vykonávána kontrolory, kteří musí umět jednat s kontrolovanými subjekty, díky čemuž by se mohl navracet pravý význam slova. Kontrola by měla být brána především jako metodická pomoc, kdy je kontrolovaná osoba upozorněna – formou nedostatku či formou porušení , že nepostupuje v souladu s právními předpisy nebo nastavenými postupy. Díky těmto zjištěním by mělo následně dojít k upravení metodik, směrnic či jiných dokumentů a následkem toho by mělo být snížení nedostatků na minimum.

Kontrola je v podstatě porovnání skutečného stavu se stavem vedeným v účetnictví společně s porovnáním s legislativními předpisy a také pokyny a postupy nadřazenými – směrnice, metodiky a další dokumenty vytvořené zřizovatelem. Jedná se o metodickou a konzultační činnost, která je nápomocná pro odstranění vzniklých nedostatků. V žádném případě se nejedná o činnost, kdy by si kontrolor užíval hledání chyb a vyloženě potřeboval něco najít. Základem tohoto jsou především znalosti z účetnictví a z dalších oblastí. Nesmírně důležitou součástí kontrolní činnosti je i samotný přístup ke kontrole, a to jak kontrolované osoby – příspěvkových organizací, tak kontrolora samotného. Právě uvedení významu kontroly na pravou míru a rozšíření povědomí o kontrolní činnosti jako o metodické pomoci mě vedlo k tomu, abych se na toto téma zaměřil v diplomové práci. Náplní práce je výkon veřejnosprávní finanční kontroly prováděné u příspěvkových organizací zřizovaných krajem a zjišťování, který systém kontroly je efektivnější a který je pro příspěvkové organizace brán více jako metodická pomoc.

2 Cíl práce a metodika

2.1 Cíl práce

Hlavním cílem práce je stanovení, který ze dvou možných kontrolních postupů je efektivnější pro výkon kontroly. Dále je to pak vyhledání a zaevidování nejvíce se objevujících nedostatků v jednotlivých částech protokolu a na základě těchto nedostatků navržení opatření, díky kterému by k těmto nedostatkům nedocházelo.

Pro upevnění hlavního cíle práce jsou stanoveny dílčí cíle práce, které z hlavního cíle vycházejí.

Jedním z dílčích cílů práce je zjistit, které nedostatky, zjištěné v rámci provedené veřejnosprávní finanční kontroly, se objevují u příspěvkových organizací nejčastěji. Jelikož systém kontrol je určitým způsobem nastaven legislativně a také pokyny zřizovatele, je nutné se zaměřit na oblasti kontroly, které jsou nejvíce problémové a kde se nachází největší množství nedostatků. Z hlediska metodické pomoci příspěvkovým organizacím je toto velmi nápomocné, protože by se k těmto nedostatkům dala, díky určitému přehledu či sumarizaci zjištěných nedostatků, zapracovat určitá opatření do směrnic a předcházet jim tak přímo, nikoli až na upozornění kontrolního orgánu.

Další dílčí cíle práce vychází jak z hlavního cíle práce, tak z prvního dílčího cíle. Pojednávají o spojitosti porušení rozpočtové kázně a poskytovaných metodik od zřizovatele a vypracování směrnice k finanční kontrole.

Veškeré dílčí cíle práce přidávají na síle hlavního cíle práce, který je spojený s výzkumnou otázkou: *Efektivnost veřejnosprávní finanční kontroly příspěvkové organizace závisí na systému kontroly a přístupu kontrolorů.*

2.2 Metodika

Tato diplomová práce bude rozdělena do dvou základních částí a to teoretické a empirické části. Teoretická část bude vypracována na základě sekundární analýzy dat, a to především studia odborné literatury a veškerých podpůrných materiálů zabývající se oblastí veřejnosprávní finanční kontroly, případně konkrétněji veřejnosprávní finanční kontroly u příspěvkových organizací. Dále zde bude využito studia a podrobné analýzy legislativy a legislativního rámce, který určuje pravidla pro veřejnosprávní finanční kontroly, tedy studia příslušných zákonů a dalších právních předpisů, které jsou úzce spjaty s kontrolovanými oblastmi.

Empirická část práce se dá také rozdělit na dvě části. V první části se bude jednat o porovnání a zhodnocení obou systémů veřejnosprávní finanční kontroly (následná kontrola, průběžná kontrola). Na základě primárních dat získaných ústně polostrukturovaným rozhovorem od účetní jednotky, které vychází z metodiky sepsané oddělením finanční kontroly odboru kontroly Ústeckého kraje a následné komparaci získaných dat společně s informacemi získanými studiem doprovodné odborné literatury, bude možno analyzovat kontrolní postupy v jednotlivých systémech kontroly a následně zhodnotit, který z těchto systémů/přístupů je efektivnější z hlediska metodické pomoci příspěvkovým organizacím. Výsledkem porovnání obou systémů bude určení, který je více efektivní a více naplňuje metodickou podstatu pro příspěvkové organizace. Díky tomu bude možné potvrdit či vyvrátit stanovenou výzkumnou otázku. Polostrukturovaný rozhovor proběhne se samostatným referentem účetní jednotky (zřizovatelem) na základě předem stanovených otázek. Délka rozhovoru je plánována na 40 minut. Během rozhovoru budou zjištěna data ze strany kontrolního subjektu, tj. zřizovatele příspěvkových organizací. Data se budou týkat průběhu kontroly, administrativy kontrolní činnosti, popsání činnosti následné a průběžné kontroly a také postřehů z kontrolní činnosti. Výsledná data budou použita k vyhodnocení výzkumné otázky diplomové práce společně s daty, která budou získána dotazníkovým šetřením. Primární data budou analyzována a následně komparována s výsledky dotazníkového šetření o ověření relevantnosti dat získaných empirickým šetřením. Ústně sdělené informace účetní jednotkou budou dokreslovat výsledky, a tedy pomohou k potvrzení či vyvrácení stanovených hypotéz. Seznam otázek polostrukturovaného rozhovoru bude k dispozici v příloze této diplomové práce.

Druhou částí empirického šetření diplomové práce bude samotný výzkum, tedy provedení dotazníkového šetření, které je určené pro příspěvkové organizace a dokreslí tak situaci ohledně prováděných kontrol kontrolním subjektem. Dotazníkové šetření bude zcela anonymní a určené pro jeden typ příspěvkových organizací, kde je svodným odborem odbor školství, mládeže a tělovýchovy. Sem se řadí především střední školy, které jsou zřizované krajem, dále také speciální základní školy, školní jídelny a domovy dětí a mládeže. Dotazníkové šetření bude provedeno formou elektronického dotazníku, který bude rozeslán příspěvkovým organizacím zřizovaným krajem z dané oblasti. První oslovení respondentů bude provedeno prostřednictvím e-mailu a následně bude odeslán dotazník s potřebnými informacemi. Snahou bude oslovit všechny příspěvkové organizace, které vyhovují stanoveným podmínkám, tzn. spadají pod odbor školství, mládeže a tělovýchovy. Výsledky se následně budou moci zobecnit na nejpočetnější odbor. Celkový počet oslovených příspěvkových organizací je 100. Otázky

v dotazníku se dají rozdělit na dvě části, a to na otázky týkající se následné kontroly a otázky týkající se průběžné kontroly. V první části budou respondenti vybírat z uvedených/nabízených odpovědí, kdy jsou otázky koncipovány do obecného směru kontrolní činnosti. V dotazníku se nachází 12 otázek tohoto typu. Ve druhé části budou respondenti hodnotit uvedené výroky na Likertově škále v rozmezí 1-5, kdy 1 vyjadřuje silný nesouhlas a naopak 5 vyjadřuje silný souhlas. Respondenti budou hodnotit 13 výroků, které se týkají jejich vnímání kontroly. Doba trvání dotazníkového šetření bude stanovena na jeden měsíc. Poté následuje vyhodnocení. Získaná data z dotazníkového šetření budou zpracována statistickými metodami a postupy. Při zpracování těchto dat bude využito popisné statistiky, která bude vyobrazena v přehledných tabulkách pro lepší orientaci. Dále také bude využito grafického vyhodnocení, které bude vycházet z vyhodnocení dat popisné statistiky. V neposlední řadě budou hodnoceny stanovené výroky v dotazníku metodou nejvyššího průměrného skóre a nejvyššího skóre. Díky vyhodnocení získaných primárních dat metodou nejvyššího skóre bude potvrzena nebo vyvrácena hypotéza vycházející z výzkumné otázky práce, což, jak už bylo řečeno výše, je hlavním zjištěním této práce. Následně budou pomocí Fisherova exaktního testu vyhodnoceny. Dále bude závěr práce obsahovat popisnou statistiku, aby bylo možné popsat základní soubor respondentů. Následně bude posouzena druhá část – výroková část – dotazníku, a to na základě vypočteného průměrného skóre. Poté bude vyhodnocena stanovená hypotéza, a to pomocí Fisherova exaktního testu.

Fisherův exaktní test

Tento test vychází z čtyřpolní kontingenční tabulky, tj. nejjednodušší formy kontingenční tabulky, kdy obě kategoriální proměnné mají pouze dvě možné alternativy odpovědí (tzn. alternativní proměnné), viz tabulka níže.

Tabulka č. 1: Vzorová čtyřpolní kontingenční tabulka

Náhodná veličina X	Náhodná veličina Y		
	Y1	Y2	Celkem
X1	a	b	a+b
X2	c	d	d+d
Celkem	a+c	b+d	a+b+c+d

Zdroj: vlastní zpracování (2021)

Stejně jako v případě obecné kontingenční tabulky můžeme pomocí statistických metod rozhodovat o statistické závislosti dvou sledovaných veličin, v případě čtyřpolní tabulky můžeme navíc velmi jednoduše rozhodovat i o míře této závislosti (o těsnosti statistické vazby).

Při rozhodování o nezávislosti ve čtyřpolní tabulce můžeme samozřejmě použít Pearsonův chí-kvadrát test, neboť jej lze použít na jakoukoliv kontingenční tabulku, nicméně je u něj nutné hlídat jeho předpoklady: 80 % očekávaných četností, e_{ij}, větších než 5 totiž v případě čtyřpolní tabulky znamená 100 % očekávaných četností, které mají být větší než 5. Nedodržení předpokladů pro Pearsonův chí-kvadrát test může stejně jako u t-testu a analýzy rozptylu vést k nesmyslným závěrům. Tento problém v případě čtyřpolních tabulek řeší **Fisherův exaktní test** (*Fisher exact test*).

Nulovou hypotézou je v případě Fisherova testu nezávislost sledovaných veličin X a Y, což znamená, že pokud H0 platí, měly by pozorované četnosti odpovídat těm očekávaným. Hlavní myšlenkou Fisherova exaktního testu je výpočet pravděpodobnosti, se kterou bychom získali čtyřpolní tabulky stejně nebo více vzdálené od nulové hypotézy při zachování pozorovaných marginálních četností. Zachování marginálních četností znamená, že se soustředíme pouze na situace, které odpovídají stejným četnostem jednotlivých variant náhodných veličin, jako jsme pozorovali v našem experimentu.

Pravděpodobnost získání konkrétního výsledku čtyřpolní tabulky s danými marginálními četnostmi lze vypočítat pomocí vzorce:

$$p = \frac{\binom{a+c}{a} * \binom{b+d}{b}}{\binom{n}{a+b}} = \frac{(a+b)! * (a+c)! * (c+d)! * (b+d)!}{n! * a! * b! * c! * d!}$$

Výpočet testové statistiky potom probíhá následovně: spočítáme pravděpodobnosti p*, příslušné všem možným tabulkám, které lze získat při zachování marginálních četností. Výsledná testová statistika, respektive p-hodnota, Fisherova exaktního testu je součtem pravděpodobností p* menších nebo stejných jako hodnota p, která přísluší čtyřpolní tabulce sestrojené na základě pozorovaných hodnot. Sčítáme tak pravděpodobnosti možností, které jsou více nebo stejně vzdáleny od nulové hypotézy, jinými slovy tedy představují extrémnější nebo stejně extrémní variantu výsledku. Z výpočetního postupu je vidět, že Fisherův exaktní test není úplně standardním testem, neboť roli testové statistiky zde, na rozdíl od všech předchozích testů, hraje přímo p-hodnota. Tu potom pro rozhodnutí o platnosti nulové hypotézy srovnáme se zvolenou hladinou významnosti testu a, je-li p-hodnota testu menší než zvolené a, zamítáme nulovou hypotézu o nezávislosti veličin X a Y.

Na základě testování hypotézy budeme moci stanovenou hypotézu, která odráží hlavní cíl této práce, potvrdit či zamítnout.

H1: Průběžná finanční kontrola příspěvkových organizací je efektivnější než následná finanční kontrola.

Dále bude možné vyhodnotit, potvrdit nebo také zamítnout jednotlivé dílčí stanovené hypotézy.

H2.0: Porušování rozpočtové kázně nezávisí na tom, zda má organizace vypracovanou směrnici k finanční kontrole.

H2.1: Porušování rozpočtové kázně závisí na tom, zda má organizace vypracovanou směrnici k finanční kontrole.

H3.0: Porušování rozpočtové kázně nezávisí na tom, zda organizaci zřizovatel poskytuje dostatek materiálů – metodik či směrnic k činnosti příspěvkové organizace.

H3.1: Porušování rozpočtové kázně závisí na tom, zda organizaci zřizovatel poskytuje dostatek materiálů – metodik či směrnic k činnosti příspěvkové organizace.

Pro naplnění dílčího cíle, tedy zjištění nejvíce se objevujících nedostatků, budou použita data primární z dotazníkového šetření, a také data sekundární. Díky vyhodnocení získaných dat především od kontrolované osoby a také dat sekundárních od kontrolního subjektu bude možné stanovit nejčastěji se opakující nedostatky u příspěvkových organizací. Konkrétně se jedná o sepsání přehledu oblastí, kde se nejvíce objevují nedostatky v rámci veřejnosprávní finanční kontroly. Na základě těchto nedostatků budou navržena opatření, díky nimž by se dalo těmto nedostatků zamezit, nebo by se snížila celková chybovost v dané oblasti.

3 Teoretická východiska

Tato diplomová práce se zabývá problematikou a porovnáním kontrolních mechanismů u výkonu veřejnosprávní finanční kontroly u příspěvkových organizací zřizovaných územními samosprávními celky, tedy krajem. Pro přesnější specifikaci si tyto jednotlivé termíny definujeme a vymezíme jejich znění, se kterými následně bude v rámci metodiky a celého obsahu diplomové práce disponováno.

3.1.1 Územní samosprávný celek

Územní samosprávní celky můžeme rozdělit na dva druhy. Prvním z nich je základní územní samosprávný celek – obec. Druhý je vyšší územní samosprávný celek, který je na vyšší úrovní než základní územní samosprávný celek – obec, ale na nižší úrovni než stát. Jedná se tedy o kraj. Z tohoto rozdělení je patrné, že *„v České republice existuje dvoustupňový systém územní veřejné správy.“*[12]

Dle Ministerstva vnitra České republiky[3] byly stanoveny konkrétní vyšší územní samosprávné celky ústavním zákonem č. 347/1997 Sb. Z toho plyne, že v dnešní podobě České republiky existuje členění na 14 samosprávných celků, které jsou brány jako vyšší územní samosprávné celky, tedy kraje. Krajské zřízení je upraveno v zákoně č. 129/2000 Sb., zákon o krajích. Výjimkou z tohoto zařazení je hlavní město Praha, které má funkci kraje, obce a zároveň hlavního města České republiky. Územní samosprávné celky jsou veřejnoprávními korporacemi.

Kraj i obec mají právní subjektivitu, to znamená, že v právních vztazích vystupují svým jménem a nesou veškerou odpovědnost vyplývající z účasti v těchto vztazích. Obec i kraj disponují vlastním majetkem a díky vlastnímu sestavenému rozpočtu, který se skládá z příjmů a výdajů (s použitím vlastních peněžních fondů), s tímto majetkem můžou hospodařit.

Krajský úřad disponuje samostatnou působností a přenesenou působností. V rámci samostatné působnosti může kraj předkládat návrhy zákonů Poslanecké sněmovně. Samozřejmě do samostatné působnosti kraje spadá nejzákladnější činnost, a to vydávání obecně závazných vyhlášek kraje. Dále do samostatné působnosti spadá spravování záležitostí, které jsou v zájmu kraje a občanů kraje, tzn. že kraj *„vytváří podmínky pro rozvoj sociální péče, pro uspokojování potřeb bydlení, ochrany a rozvoje zdraví, dopravy a spojů, výchovy a vzdělávání*

[1] Ministerstvo vnitra České republiky. *Přehledy změn v územní organizaci, v názvech obcí a jejich částí. 2021.*
[2] Ústava České republiky, Hlava sedmá: Územní samospráva, ČL 99 a následující.
[3] Ministerstvo vnitra České republiky. *Přehledy změn v územní organizaci, v názvech obcí a jejich částí. 2021.*

apod.“[4] V neposlední řadě do samostatné působnosti kraje můžeme zařadit zřizování a rušení organizačních složek kraje a příspěvkových organizací. Zřizování organizací využívají nejen k plnění svých úkolů, k hospodárnému využívání majetku, ale především k zabezpečení veřejně prospěšných činností.[5]

Prostřednictvím výdajů z rozpočtu územních samosprávných celků jsou financovány veřejné statky a služby. Tyto statky a služby můžeme rozdělit do dvou skupin, a to na čisté veřejné statky a smíšené veřejné statky. Do první skupiny – čistých veřejných statků – patří výdaje spojené například na municipální správu, výdaje na veřejné osvětlení, výdaje na udržení veřejného pořádku a bezpečnosti – na místní hasiče či obecní policii, výdaje na veřejného kominíka – silniční povrch v ulicích, chodníky, výdaje na veřejnou zeleň a úpravy parků, aj. Tyto výdaje jsou hodnoceny jako ztrátové. Cena užití je pro obyvatele v nulové hodnotě. Tím nastává problém, kterým určit a případně vyčíslit podíl jednotlivce na spotřebě těchto veřejných statků. Druhou skupinou veřejných statků jsou statky smíšené. Do této skupiny spadají výdaje na základní, ale i střední vzdělání a zabezpečování takové služby, u které dochází k selhání trhu. Sem spadá především poskytování městské hromadné dopravy. Dále sem můžeme zařadit financování různých programů s různými kontexty – sociální, zdravotní, aj. Pokud tyto poznatky od Pekové[6] přeneseme do kontextu této diplomové práce, dostáváme se k tomu, že vyšší územní samosprávné celky zřizují jako své příspěvkové organizace střední školy, a tím tak zajišťují smíšený veřejný statek v podobě středního vzdělání. Příspěvkové organizace – střední školy – dostávají z rozpočtu svého zřizovatele příspěvek na provoz, který organizace používá ke krytí provozních nákladů. Zde se projevuje psaná forma, která se vyobrazuje do reálné podoby, reálného fungování.

Dříve než dojde k řešení otázky financování veřejných statků a služeb, nastává otázka, kdo a prostřednictvím čeho má zajistit poskytování veřejných statků. Veřejné statky mohou být zajišťovány soukromými firmami, které ovšem fungují za účelem zisku. Mnohdy je náročné stanovit podíl obyvatele na čerpání veřejných statků a služeb, a proto se jedná o bezplatné služby, které jsou ztrátové, což je v rozporu s hlavním cílem soukromých firem. Druhou možností je právě zřízení municipálních podniků, jako jsou například střední školy při zabezpečování vzdělávání, dopravního podniku města při zajištění hromadné dopravy nebo

[4] OTRUSINOVÁ, Milana, KUBÍČKOVÁ, Dana, 2011, str. 5. *Finanční hospodaření municipálních jednotek po novele zákona o účetnictví*.
[5] OTRUSINOVÁ, Milana, KUBÍČKOVÁ, Dana, 2011. *Finanční hospodaření municipálních jednotek po novele zákona o účetnictví*..
[6] PEKOVÁ, Jitka, 2011. *Finance územní samosprávy: teorie a praxe v ČR.*

technických služeb města, které zajišťují čisté veřejné statky. Dle Pekové[7] je příznivé prostřednictvím zřizovaných podniků zajišťovat veřejné statky pro obyvatele, a to v případě, že jde o nutné služby, u kterých je důležité zajistit jejich absolutní spolehlivost. To znamená, že je na zřizovateli, kraji, aby převzal odpovědnost za zajištění takové veřejné služby. S tím se pojí i financování této služby. Je nutné hradit nejenom náklady, ale i případnou ztrátu. Do této kategorie spadají právě veřejné statky, které zajišťují vzdělání, lékařské služby apod. Druhým případem, kdy je vhodné ze strany municipality zřídit podnik, je případné ovládnutí trhu skrze monopol. Lehce by došlo ke zneužití monopolu v rámci určitého trhu, a to při zajišťování a poskytování veřejných statků a služeb, které mají být dostupné všem obyvatelům.

3.1.2 Příspěvková organizace

Do oblasti veřejného sektoru spadá i příspěvková organizace. Příspěvkové organizace mají svou působnost v různých odvětvích. Může se jednat o zdravotnictví, školství, kulturu, sociální péči, obranu a bezpečnost, nebo správu majetku. [8] Účetnictví veřejného sektoru se liší od účetnictví soukromého (podnikatelského) sektoru. Základní odlišnost, které si můžeme všimnout, je již sestavení jednotné účetní osnovy pro jednotlivé sektory. Zřizovatel příspěvkové organizace každoročně aktualizuje vydanou jednotnou účetní osnovu, kterou jsou povinni se řídit příspěvkové organizace. Každoročně dochází i k doplňování komentářů jednotlivých syntetických účtů, upravování číselných řad analytických účtů, či třeba doplnění vymezení účtů tak, aby byl postup účtování pro všechny stejný.

„Jako příklad organizací je možno uvést:

Domovy dětí a mládeže, domovy důchodců, ústavy sociální péče,

Divadla, kulturní domy,

Mateřské školy, základní školy, zvláštní školy, gymnázia, učňovské školy.“ [9]

Dle Morávka[10]je zřejmé, že účetnictví a účetní postupy jako takové se mění, a to i v oblasti veřejných financí, kam právě spadají ony příspěvkové organizace. *„Znamená to, že systémové změny by se neměly finančního účetnictví sice dotknout, ale systém by se dal zajistit např. zavedením potřebné analytiky.“* [11] Z toho plyne, že i když se hospodaření (účetnictví) v oblasti veřejných financí zdá stálé, není tomu tak. Je nutné, aby vždy docházelo k pružným reakcím, a to buď v podobě sledování platné legislativy a dokumentů upravující postup

[7] PEKOVÁ, Jitka, 2018. *Finance územní samosprávy: teorie a praxe v ČR.*
[8] OTRUSINOVÁ, Milana, KUBÍČKOVÁ, Dana, 2011. *Finanční hospodaření municipálních jednotek po novele zákona o účetnictví.*
[9] ŠEBESTOVÁ a kol., 2008, str. 21. *Kontrolní systém veřejné správy a veřejného sektoru.*
[10] MORÁVEK, Zdeněk, PROKŮPKOVÁ, Danuše 2018. *Příspěvkové organizace 2018-2019.*
[11] MORÁVEK, Zdeněk, PROKŮPKOVÁ, Danuše 2018, str. 19. *Příspěvkové organizace 2018-2019.*

hospodaření s veřejnými finančními prostředky, nebo sledování pokynů a požadavků zřizovatele. V dnešní době, kdy již přes rok Česká republika bojuje s pandemií COVID-19, tak je velmi důležité flexibilně reagovat i na nepředvídatelné situace, které se přímo netýkají hospodaření organizace, ale mají na ni určitý vliv. Vždy je nutné, aby se všichni dále vzdělávali. Tím se zvýší schopnost reagovat pružněji a rychleji na případnou změnu, která může být klidná a kontrolovaná jako transformace nebo šoková a nečekaná stejně jako tranzice. [12]

Zřízení příspěvkové organizace spadá do vyhrazených pravomocí zastupitelstva, je tedy součástí samostatné působnosti vyššího územního samosprávného celku. Příspěvkovou organizaci může zřídit nejen kraj, ale i obec, stejně tak i hlavní město Praha jako celek i jako jednotlivé městské části. Příspěvková organizace plní veřejné činnosti, je právní subjektivitou, což znamená, že ve vztazích vystupuje jako účastník vztahu, tedy svým jménem. Právní subjektivita je hlavní prvek, který odlišuje příspěvkovou organizaci od organizační složky. Obě jsou zřizovány krajem jako neziskové organizace, ale každá z nich je vhodnější v jiných situacích. *„Formu organizační složky volí pro takové činnosti, které:*

a) nevyžadují velký počet zaměstnanců,

b) nepotřebují složité a rozsáhlé strojní nebo jiné technické vybavení,

c) nejsou vnitřně odvětvově či jinak organizačně členěné,

d) nevstupují do složitých ekonomických nebo právních vztahů. "[13]

Z toho plyne, že pokud je potřeba většího počtu zaměstnanců, je nutné vytvořit rozvětvené organizační struktury a je zřejmé, že organizace bude vstupovat do právních vztahů, založí se příspěvková organizace. Pokud se podíváme na organizace zřizované krajem, v největší míře se jedná o střední školy, které spadají pod odbor školství, mládeže a tělovýchovy. Pod tento odbor také spadají speciální základní školy, dětské domovy a školní jídelny nebo základní umělecké školy. Kraj je také zřizovatelem příspěvkových organizací v sociální oblasti, kde se jedná především o domovy důchodců nebo o pečovatelské služby. Dále jsou zde zastoupeny organizace spadající pod odbor kultury, kdy jde o muzea a galerie, nebo také organizace z oblasti dopravy, zdravotnictví či oblasti majetku. [14]

Co se týče hospodaření, finančního řízení a také kontroly, která je velmi podstatnou částí hospodaření s veřejnými prostředky, je třeba dle Morávka a Prokůpkové[15] především zlepšit

[12] HUDEČKOVÁ, Helena, LOŠŤÁK Michal, ŠEVČÍKOVÁ Adéla, 2015. *Regionalistika, regionální rozvoj a rozvoj venkova.*

[13] KOPECKÝ, Pavel, 2020. s. 220. K povaze příspěvkové organizace územního samosprávného celku. *Správní právo.*

[14] KOPECKÝ, Pavel, 2020. K povaze příspěvkové organizace územního samosprávného celku. *Správní právo.*

[15] MORÁVEK, Zdeněk, PROKŮPKOVÁ, Danuše 2018. *Příspěvkové organizace 2018-2019.*

monitorovací činnosti a kontrolu účetnictví. Především to napomáhá k dodržování účetních metod a kontrolních úrovní, ale také k dodržování morálních zásad účetní profese. Ne nadarmo se říká, že peníze ukazují charakter člověka. Účetnictví příspěvkové organizace je svým způsobem specifické. *„I když základní principy, racionální jádro, se v účetnictví uchovávají, dochází na druhé straně zákonitě k četným změnám jak v obsahu účetnictví, tak v metodách, formách, organizaci a technice vyjadřování o daných hospodářských operacích.“*[16] Cílem účetnictví je tedy zachycovat ekonomickou situaci v realitě. Pro vysvětlení jde o to, aby byly zachyceny veškeré účetní operace, které ukazují její skutečnou majetkovou a finanční situaci. Tyto informace jsou důležité především pro další řízení organizace, pro kontrolu, ale také jsou to cenné informace pro zřizovatele. [17] Pro věrný obraz reality v účetnictví se používá syntetická, analytická a podrozvahová evidence. *„Syntetická evidence jsou účty hlavní knihy, na které se zpracují zápisy podle věcné podstaty.“* [18] Syntetické účty následně dělíme na jednotlivé účetní třídy, ty na účetní skupiny a ty na jednotlivé účty. Jako ukázku si můžeme vybrat z jednotné účetní osnovy Krajského úřadu Ústeckého kraje, například zboží. Zboží se řadí do účtové třídy 1 – Zásoby a opravné položky, účtové skupiny 13 – Zboží a ostatní zásoby, účet 131 – Pořízení zboží, účet 132 – Zboží na skladě, účet 138 – Zboží na cestě, účet 139 – Ostatní zásoby. [19]

Následuje analytická evidence, která rozšiřuje informace jednotlivých syntetických účtů. Jako ukázku si můžeme vybrat z jednotné účetní osnovy Krajského úřadu Ústeckého kraje například zboží. Zboží se řadí do účtové třídy 1 – Zásoby a opravné položky, účtové skupiny 13 – Zboží a ostatní zásoby, účet 139 – Ostatní zásoby, kde jsou obsaženy následující analytické účty 139 0000–139 0499 Zvířata (pes), 139 0500–139 0899 Ostatní zásoby, 139 0900–139 0999 Bezúplatně přešlé nebo předané zásoby. [20]

Jako poslední je zde podrozvahová evidence, která je vedena na podrozvahových účtech účtové třídy 9. *„V knihách podrozvahových účtů se účtuje o skutečnostech, které jsou předmětem účetnictví, avšak nejsou splněny všechny podmínky pro provedení účetního zápisu na účty rozvahové v hlavní knize, a to jak v průběhu účetního období, tak ke konci rozvahového dne.“*[21]

---

[16] MORÁVEK, Zdeněk, PROKŮPKOVÁ, Danuše 2018, str. 165. *Příspěvkové organizace 2018-2019.*
[17] MORÁVEK, Zdeněk, PROKŮPKOVÁ, Danuše 2018. *Příspěvkové organizace 2018-2019.*
[18] MORÁVEK, Zdeněk, PROKŮPKOVÁ, Danuše 2018, str. 172. *Příspěvkové organizace 2018-2019.*
[19] Jednotná účetní osnova verze sedmimístná platná od 1. 1. 2015 pro oblast školství, mládeže a tělovýchovy, aktualizace č. 8 pro rok 2021, 2021
[20] Jednotná účetní osnova verze sedmimístná platná od 1. 1. 2015 pro oblast školství, mládeže a tělovýchovy, aktualizace č. 8 pro rok 2021, 2021.
[21] MORÁVEK, Zdeněk, PROKŮPKOVÁ, Danuše 2018, str. 173. *Příspěvkové organizace 2018-2019.*

V České republice jsou statky i služby pro obyvatele ČR zajišťovány převážně díky veřejnému sektoru. Zajištění těchto statků i služeb je prostřednictvím institucí – veřejnoprávních neziskových institucí. Mezi veřejnoprávní neziskové instituce řadíme organizační složky, obecně prospěšné společnosti. [22] Příspěvkové organizace jsou zakládány na účelu neziskovosti. Je to z toho důvodu, že své služby poskytují bezplatně nebo za cenu nižší, než jsou skutečné ceny. V tomto případě se neziskovostí myslí *„ta skutečnost, že jakýkoliv dosažený zisk neboli přebytek hospodaření musí být použit pro další rozvoj organizace.“*[23]

Příspěvková organizace je zřízena za určitým cílem naplňovaným v rámci hlavní činnosti, kterými jsou veškeré činnosti, kvůli kterým byla tato organizace zřízena. V případě školského zařízení je to výchova a vzdělávání, v případě sociálních služeb je to poskytování sociálních služeb v domově důchodců, v domově se zvláštním režimem aj. V určitých případech může příspěvková organizace vykonávat i takzvanou doplňkovou činnost, která musí být zřizovatelem schválena ve zřizovací listině. Následně musí mít organizace odpovídající živnostenské oprávnění, aby mohla povolenou doplňkovou činnost provozovat. Doplňková činnost se dá pojmenovat jako zisková činnost, kdy například střední škola se zaměřením na automechanika může provozovat třeba servis a účtovat si dle předem sestavených kalkulací. Tyto výnosy jsou opravdu ziskem školy. O doplňkové činnosti je organizace povinna účtovat odděleně. Zisk, který je nutný zdanit, může organizace použít pouze pro podporu a rozvoj své hlavní činnosti. Jednou z podmínek provozování doplňkové činnosti je právě kladný hospodářský výsledek, proto je nutné vést doplňkovou činnost odděleně, aby se mohly sledovat jednotlivé informace. [24]

Dle Pekové, Pilného a Jetmara[25] jsou příspěvkové organizace úzce spjaté se svými finančními vztahy na rozpočet svého zřizovatele, ze kterého mohou dostávat nebo čerpat veřejné finanční prostředky, jako jsou dotace, případné zálohy, příspěvek na činnost z rozpočtu zřizovatele. Veřejné finance netečou jen jedním směrem, ze stran příspěvkových organizací také dochází k odvodům do rozpočtu zřizovatele. Nejčastějším případem je odvod z odpisů. V případě, že se příspěvková organizace dopustí pochybení, které je kontrolním orgánem posouzeno jako porušení rozpočtové kázně (špatné zacházení s veřejnými finančními

[22] PEKOVÁ, Jitka, PILNÝ, Jaroslav, JETMAR, Marek, 2012. *Veřejný sektor – řízení a financování.*
[23] OTRUSINOVÁ, Milana, KUBÍČKOVÁ, Dana, 2011, str. 7. *Finanční hospodaření municipálních jednotek po novele zákona o účetnictví.*
[24] OTRUSINOVÁ, Milana, KUBÍČKOVÁ, Dana, 2011. *Finanční hospodaření municipálních jednotek po novele zákona o účetnictví.*
[25] PEKOVÁ, Jitka, PILNÝ, Jaroslav, JETMAR, Marek, 2012. *Veřejný sektor – řízení a financování.*

prostředky), může zřizovatel nařídit mimořádný odvod ve výši porušení rozpočtové kázně, jako úhradu tohoto pochybení.

Porušení rozpočtové kázně je závažné pochybení příspěvkové organizace, která nakládala nehospodárně s veřejnými finančními prostředky. *„Příspěvková organizace se dopustí porušení rozpočtové kázně tím, že použije finanční prostředky, které jsou veřejnými finančními prostředky z rozpočtu zřizovatele v rozporu se stanoveným účelem, nebo převede do svého peněžního fondu více finančních prostředků, než stanoví zákon č. 250/2000 Sb., zákon o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů, ve znění pozdějších předpisů, nebo použije prostředky fondu na jiný účel než stanoví předpisy, použije své provozní prostředky na účel, na který měly být použity prostředky jejích peněžního fondu podle zákona, nebo překročí stanovený nebo přípustný objem prostředků na platy, pokud toto překročení do 31. 12. nekryla ze svého fondu odměn.“* [26]

Příspěvkové organizace hospodaří na základě svého sestaveného a zřizovatelem schváleného rozpočtu na rozpočtové období, které je shodné s kalendářním rokem. Rozpočty se sestavují jako vyrovnané, to znamená, že příjmy se rovnají výdajům. Rozpočet zahrnuje pouze položky nákladů a položky výnosů, které souvisí s hlavní činností. *„Příjmy – které ze své činnosti dosahují – tržby, zejména z uživatelských poplatků, si nechávají pro financování svých nákladů.“*[27] Z toho je patrné, že příspěvkové organizace nejsou finančně soběstačné. Dokonce jsou závislé na příspěvku na činnost z rozpočtu zřizovatele. Pokud je tento příspěvek z nějaké důvodu pokrácen, organizace mají strach, že nebudou schopny ufinancovat veškeré vzniklé náklady. Příspěvková organizace je účetní jednotkou, která má povinnost zachycovat toky veřejných finančních prostředků prostřednictvím účetnictví. Díky těmto záznamům má zřizovatel zpětnou vazbu o tom, jak si po ekonomické stránce ona organizace vede. Veškeré své příjmy organizace využije na pokrytí výdajů při zabezpečování veřejných statků nebo veřejných služeb. Jakož i jiné účetní jednotky, tak i příspěvkové organizace tvoří hospodářský výsledek. Pokud v daném účetním období, které je shodné s kalendářním rokem, výnosy převyšují náklady, jedná se o zlepšený hospodářský výsledek a pro příspěvkovou organizaci to znamená, že tvoří zisk, který je následně použit pro další rozvoj a zkvalitnění poskytovaných veřejných statků či služeb. V opačném případě, kdy jsou náklady vyšší než výnosy, se jedná o tzv. ztrátu – zhoršený hospodářský výsledek. V těchto případech se začne zřizovatel zajímat o celkové hospodaření příspěvkové organizace a bude nutné projednání toho, jak příspěvková organizace pokryje úhradu této ztráty do konce následujícího rozpočtového roku. *„Úhradu*

[26] PEKOVÁ, Jitka, PILNÝ, Jaroslav, JETMAR, Marek, 2012, str. 233. *Veřejný sektor – řízení a financování.*
[27] PEKOVÁ, Jitka, PILNÝ, Jaroslav, JETMAR, Marek, 2012, str. 227. *Veřejný sektor – řízení a financování.*

zhoršeného hospodářského výsledku musí PO zajistit v běžném rozpočtovém roce z rezervního fondu PO, není-li to možné, například není-li dostatek finančních prostředků v rezervním fondu PO, tak případně z rozpočtové kapitoly zřizovatele, pokud má zřizovatel dostatek finančních prostředků ve své kapitole a může je pro další příděl PO využít. "[28]

3.1.3 Zřizovací listina

Zřizovací listina je zakládající dokument, kterým vzniká příspěvková organizace. Zakládání, změnu či rušení příspěvkových organizací je v pravomoci zastupitelstva. Tato práce se zabývá příspěvkovými organizacemi, které jsou zřizované územními samosprávními celky, tedy kraji. Dle zákona o krajích má zastupitelstvo kraje na svém jednání pravomoc schválit založení příspěvkové organizace a také schvaluje znění konkrétní zřizovací listiny. [29]

Zřizovací listina má povinné náležitosti dle zákona č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech.

„2) Zřizovatel vydá o vzniku příspěvkové organizace zřizovací listinu, která musí obsahovat

a) úplný název zřizovatele, je-li jím obec, uvede se také její zařazení do okresu,

b) název, sídlo příspěvkové organizace a identifikační číslo osoby poskytnuté správcem základního registru právnických osob, podnikajících fyzických osob a orgánů veřejné moci osoby poskytnuté správcem základního registru osob; název musí vylučovat možnost záměny s názvy jiných příspěvkových organizací,

c) vymezení hlavního účelu a tomu odpovídajícího předmětu činnosti,

d) označení statutárních orgánů a způsob, jakým vystupují jménem organizace,

e) vymezení majetku ve vlastnictví zřizovatele, který se příspěvkové organizaci předává k hospodaření (dále jen „svěřený majetek"),

f) vymezení práv, která organizaci umožní, aby se svěřeným majetkem mohla plnit hlavní účel, k němuž byla zřízena; zejména se uvedou práva a povinnosti spojené s jeho plným efektivním a ekonomicky účelným využitím, s péčí o jeho ochranu, rozvoj a zvelebení, podmínky pro jeho případnou další investiční výstavbu, dále pravidla pro výrobu a prodej zboží, pokud jsou předmětem činnosti organizace, práva a povinnosti spojená s případným pronajímáním svěřeného majetku jiným subjektům a podobně,

g) okruhy doplňkové činnosti navazující na hlavní účel příspěvkové organizace, kterou jí zřizovatel povolí k tomu, aby mohla lépe využívat všechny své hospodářské možnosti

[28] PEKOVÁ, Jitka, PILNÝ, Jaroslav, JETMAR, Marek, 2012, str. 229. *Veřejný sektor – řízení a financování.*
[29] Zákon č. 129/2000 Sb., zákon o krajích, § 35 odst. 2 písm. j), k). in.: Sbírka zákonů ČR, částka: 38/2000

a odbornost svých zaměstnanců; tato činnost nesmí narušovat plnění hlavního účelu organizace a sleduje se odděleně,

h) *vymezení doby, na kterou je organizace zřízena.“* [30]

Ve zřizovací listině jakékoliv veřejnoprávní neziskové organizace, v tomto případě příspěvkové organizace, musí být jasně definován cíl, pro který je organizace zřizována. Musí být přesně vymezen státu organizace, náplň její činnost (hlavní činnost, doplňková činnost) a druh či více druhů poskytovaných/zabezpečovaných veřejných statků. Je nutné, aby ve zřizovací listině byl přesně vymezen majetek, který je příspěvkové organizace svěřen pro účely poskytování veřejné služby či poskytování veřejných statků. K tomu se váže nutnost jasné definice majetkových i dispozičních práv organizace k vymezenému majetku. Zřizovací listina obsahuje i vymezenou formu organizace – příspěvková organizace, organizační složka. V neposlední řadě je nutné uvést, kým je organizace zřizována. [31]

Pro ucelení představy o vzhledu a náležitostech zřizovací listiny příspěvkové organizace zřizované krajem je příloha č. 1, kde se nachází volně dostupný vzor zřizovací listiny.

3.1.4 Kontrola

Kontrola je jedním ze základních prvků řízení a managementu řízení. Kvalitní řízení poté vede ke splnění stanovených cílů. Je zapotřebí udržovat všech pět částí řízení na vysoké úrovni, protože každá jedna část je v celkovém podílu velmi důležitá. V tomto směru je velice zásadní komunikace. Díky komunikaci dochází k předávání a využívání získaných informací, dále k určitému vývoji chování člověka, nebo stmelování zaměstnance organizace s vidinou společného dosažení cíle. [32]

Kontrolu můžeme rozdělit do šesti základních skupin. Dle Rektoříka[33] se jedná o kontrolu informační, která má za úkol zjistit skutečnosti a informace o kontrolovaném objektu, porovnání skutečnosti s očekáváním a objevit případné odchylky. Jako příklad je udáván audit hospodaření obce, což je činnost velmi blízká veřejnosprávním kontrolám u příspěvkových organizací. Druhou skupinou je kontrola regulační, kdy jde o kontrolu se zpětnou vazbou. Jako příklad uvádí hospodaření s dotačními prostředky získaných od obcí. Pokud tuto kontrolu vztáhneme na veřejnosprávní kontrolu u příspěvkových organizací, je zde také shoda. Jsou kontrolovány i finanční prostředky, které poskytuje zřizovatel ze svého

[30] Zákon č. 250/2000 Sb., zákon o rozpočtových pravidlech, § 27, odst. 2. in.: Sbírka zákonů ČR, částka: 73/2000.
[31] PEKOVÁ, Jitka, PILNÝ, Jaroslav, JETMAR, Marek, 2012. *Veřejný sektor – řízení a financování.*
[32] REKTOŘÍK, Jaroslav a kol., 2003. *Kontrolní systémy veřejné správy a veřejného sektoru.*
[33] REKTOŘÍK, Jaroslav a kol., 2003. *Kontrolní systémy veřejné správy a veřejného sektoru.*

rozpočtu. Následně po provedení kontroly je od příspěvkové organizace vyžadován příkaz k odstranění nedostatků a také zpráva o odstranění nedostatků, aby jak kontrolní orgán, tak zřizovatel měl zpětnou vazbu. Třetím typem kontrol je kontrola institucionální, která má stejný základ jako kontrola regulační, ale na rozdíl od ní je prováděna jen u některé instituce. Dalším typem je kontrola represivní (negační), její náplň je stejná jako u té regulační, ale jsou z ní vyvozeny nějaké důsledky. Předposledním druhem je kontrola motivační, jež je opakem negační, avšak má stejnou náplň jako kontrola regulační. V rámci této kontroly je důležité vypíchnout i dobře odvedenou práci jednotlivých pracovníků ekonomického úseku a ředitele organizace. Opět ve vztahu k tématu diplomové práci je dobré zařadit i pochvalu či kladné hodnocení určitých věcí. Příspěvková organizace to vnímá a poté má celkově jinačí (lepší, klidnější) pocit z kontroly. Tento bod je především součástí lidského jednání a je to jednou z pomůcek, jak ukázat, že kontrola je pouze metodická pomoc, nikoli něco negativního. Posledním typem kontroly je kontrola výchovná, kdy je subjekt vychováván v rámci legislativy k přesnosti a odpovědnosti při výkonu své činnosti. Kontroly lze rozlišovat podle různých kritérií na další druhy podle subjektu kontroly, objektu kontroly, nebo kontrolního systému.

Územní samosprávné celky, tj. kraje a obce, mohou provádět kontrolu samostatné i přenesené působnosti. Kontrola samostatné působnosti je právě veřejnosprávní finanční kontroly vykonávaná u zřízených příspěvkových organizací. Kontrola přenesené působnosti je v podobě přezkumu hospodaření obcí, který se řídí samostatným zákonem. [34]

Systém finanční kontroly v České republice obsahuje tři kategorie. První z nich je právě veřejnosprávní finanční kontrola, kam spadá i kontrola hospodaření příspěvkových organizací. Jedná se o systém finanční kontroly vykonávané kontrolními orgány. Jedná se o kontrolu nejen hospodaření, ale také skutečností spojených s hospodařením příspěvkové organizace. Příspěvková organizace hospodaří se svými finančními prostředky, které jsou označovány jako veřejné a přicházejí z rozpočtu zřizovatele. Tam se dostanou skrze se dostanou skrze rozpočtové určení daní, které platí daňoví poplatníci. Druhou kategorií je kontrola mezinárodních smluv. Poslední kategorií je vnitřní kontrolní systém, který obsahuje řídící kontrolu a interní audit. Pro účely veřejnosprávní finanční kontroly je důležitá řídící kontrola, která zahrnuje předběžnou, průběžnou a následnou kontrolu od vedoucích pracovníků na takové úrovni, aby byly dodržovány veškeré právní předpisy a byla dodržena výše provedeného nákladu či výdaje. [35]

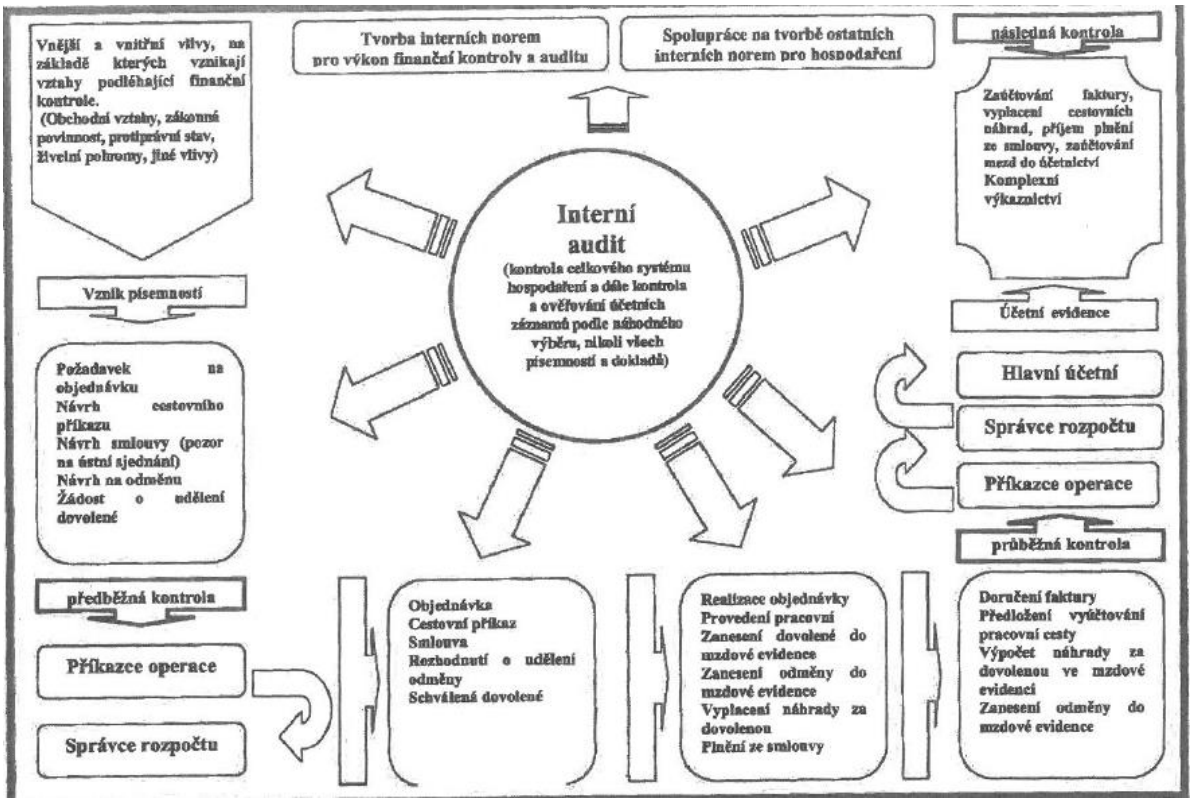
[34] REKTOŘÍK, Jaroslav a kol., 2003. *Kontrolní systémy veřejné správy a veřejného sektoru.*
[35] REKTOŘÍK, Jaroslav a kol., 2003. *Kontrolní systémy veřejné správy a veřejného sektoru.*

Dle výše uvedeného je pro účely této diplomové práce stěžejní právě první kategorie kontroly, a to veřejnosprávní finanční kontrola, již metodicky řídí, upravuje a koordinuje Ministerstvo financí České republiky. Kraje si vytvořily svůj systém kontroly, který samozřejmě vychází z legislativní úpravy a pokynů Ministerstva financí ČR. V rámci tohoto kontrolního systému zabezpečují finanční kontrolu nejen u svého hospodaření (samostatná působnost), ale i u svých zřízených příspěvkových organizací a také organizačních složek státu. Je logické, že když jeden celek – kraj – vytvoří další články organizační soustavy, myšleno příspěvkové organizace, které podle své hlavní činnosti poskytují veřejné statky nebo služby obyvatelům kraje a následně spadají pod stanovený odbor krajského úřadu, tak je nutné sledovat hospodaření i těchto zřízených organizací. [36]

V rámci fungování organizace a také v rámci fungování vnitřního kontrolního systému jsou důležité tři pojmy neboli tři funkce – příkazce operace, správce rozpočtu a hlavní účetní. Co se týče funkce příkazce operace, jedná se o vedoucího pracovníka, který má pověření nakládat s veřejnými financemi. Následuje správce rozpočtu, který je odpovědný za správu rozpočtu. Jako poslední je to hlavní účetní, tedy zaměstnanec, který je odpovědný za vedení účetnictví v organizaci.

[36] REKTOŘÍK, Jaroslav a kol., 2003. *Kontrolní systémy veřejné správy a veřejného sektoru.*

Obrázek č. 1 Vnitřní kontrolní systém



Zdroj (převzato): Rektořík, 2003, str. 44

U příspěvkové organizace se kontroluje účetnictví v rámci finančního hospodaření. V rámci finančního hospodaření *„si lze představit převážně bezchybné dodržování právních předpisů a metodických pokynů.“* [37] Pokud bychom toto měli převést do srozumitelné řeči, pak je kontrola hospodaření příspěvkových organizací založena především na kontrole finančního hospodaření, tedy kontrole dodržování právních předpisů, metodických pokynů a nastavení systému uvnitř příspěvkové organizace společně s kontrolou účetnictví, která v podstatě ukazuje obraz toho, jak postupuje příspěvková organizace při hospodaření s veřejnými prostředky a jak dodržuje finanční hospodaření. Pokud bude špatně nastavený systém, který vyplývá z finančního hospodaření, tak bude v účetnictví mnoho chyb, které na nedostatek ve finančním hospodaření bude ukazovat. V opačném případě bude prokázán soulad. [38]

[37] OTRUSINOVÁ, Milana, KUBÍČKOVÁ, Dana, 2011, str. 10. *Finanční hospodaření municipálních jednotek po novele zákona o účetnictví.*
[38] OTRUSINOVÁ, Milana, KUBÍČKOVÁ, Dana, 2011. *Finanční hospodaření municipálních jednotek po novele zákona o účetnictví.*

Kontrolu nelze chápat jen a pouze jako porovnávaní skutečnosti s očekáváním. Pokud chceme, aby kontrola byla brána jako metodická pomoc, je nutné brát kontrolu jako komplexní činnost neboli jako propojení jednotlivých pojetí kontrol dohromady.

Stejně jako v soukromém sektoru, tak i ve veřejném sektoru se sleduje kvalita. Tento pojem prošel určitým vývojem a vychází z poznatků vypozorovaných ze soukromého sektoru. Dle Pomahače[39] je možné rozdělit kvalitu na tři fáze. První z nich je respektování norem a postupů, druhou fází je kvalita ve smyslu účinnosti. Poslední fází je ve smyslu spokojenosti zákazníka. Pokud se blíže podíváme na první fázi, kde se kvalita určuje ve smyslu respektování norem a postupů, můžeme to považovat za smysl finančního hospodaření.

Hospodaření příspěvkových organizací je závislé na ekonomickém rozhodnutí zřizovatele – kraje. Zřizovatel má silný vliv, jelikož poskytuje finanční prostředky svým příspěvkovým organizacím prostřednictvím příspěvku zřizovatele, nebo investičního transferu ze svého rozpočtu. Pokud je zřizovatel v dobré ekonomické a finanční kondici, je velká pravděpodobnost, že příspěvkové organizace mohou dostat stejný, nebo dokonce vyšší příspěvek na svou činnost z rozpočtu zřizovatele. V opačném případě může dojít k případnému krácení tohoto příspěvku.

Příspěvková organizace hospodaří s majetkem a peněžními prostředky. Co se týče majetku, organizace hospodaří s majetkem:

a) *„svěřeným – tj. majetek předaný příspěvkové organizaci zřizovatelem k hospodaření nebo do správy,*
b) *pronajatým či vypůjčeným – tj. majetek, který je organizaci pronajat nebo vypůjčen,*
   a je řešen samostatnými smlouvami,
c) *vypůjčeným – tj. majetek, který je řešen samostatnými smlouvami o výpůjčce,*
d) *vlastním.“*[40]

Dále hospodaří organizace s peněžními prostředky, které jsou veřejnými finančními prostředky.

V případě, že příspěvková organizace hospodaří s majetkem, nerozlišujeme mezi jednotlivými druhy. Majetek je souhrnný pojem, kam spadají i pohledávky. Veškerá specifika jsou upravena ve zřizovací listině, kde jsou popsány jednotlivé skupiny majetku. Zřizovatel, ve

[39] POMAHAČ, Richard, 2013. *Veřejná správa.*
[40] OTRUSINOVÁ, Milana, KUBÍČKOVÁ, Dana, 2011. str. 19. *Finanční hospodaření municipálních jednotek po novele zákona o účetnictví.*

zřizovací listině, musí jasně definovat, který majetek zůstane v jeho vlastnictví a příspěvkové organizaci je jen svěřený/předaný k hospodaření, a který majetek je zcela ve vlastnictví příspěvkové organizace. S tímto majetkem může organizace následně hospodařit.[41]

Příspěvková organizace kromě majetku také hospodaří s prostředky, které jsou součástí peněžních fondů dané organizace. Tyto peněžní prostředky musí tvořit, ale také čerpat v souladu se zákony. Neméně důležité je také to, aby tyto peněžní fondy byly kryté, to znamená, aby pohyby (příjmy a výdaje) u jednotlivých peněžních fondů odpovídaly pohybům na bankovním účtu. Zde existuje kontrolní vazba, kdy musí souhlasit zůstatek fondu odměn se zůstatkem na bankovním účtu příslušné analytiky k fondu odměn, rezervní fond se zůstatkem na bankovním účtu příslušné analytiky k rezervnímu fondu a investiční fond se zůstatkem na bankovním účtu příslušné analytiky k investičnímu fondu. Jedinou výjimkou je fond kulturních a sociálních potřeb. Zde může dojít k rozdílu, ale je nutné, aby se tento rozdíl rozklíčoval a zjistil, zda souhlasí s platbami, které ještě neproběhly. K fondu kulturních a sociálních potřeb je nutné, aby příspěvková organizace měla zřízený zvláštní bankovní účet, kde budou vedeny jen finanční prostředky tohoto fondu. Příspěvková organizace zřizovaná krajem tvoří své peněžní fondy. Jedná se o fond odměn, fond kulturních a sociálních potřeb, investiční fond a rezervní fond. [42]

„Hospodaření příspěvkové organizace podléhá finanční kontrole ze strany zřizovatele.“[43] Z toho můžeme usoudit dvě věci. První z nich je, aby zřizovatel měl informace o hospodaření organizace. Druhým poznatkem je, že kontrola by měla být brána jako metodická pomoc, a ne jako výrazně stresový faktor. Zde je důležitý lidský přístup a jednání kontrolorů s organizací, ale také komunikace.

Podstatou a posláním kontroly není záměrně někoho shazovat a výrazně upozorňovat na vzniklé chyby. Podstatou kontroly je *„včasné zjištění odchylek od původního záměru, jejich rozbor a přijetí závěrů k nim.“*[44] U každé věci, projevu aj. registruje pozitivní a negativní stránku. Stejně tomu je i v případě zjištění, které také můžeme rozdělit na pozitivní a negativní. Jako pozitivní odchylku můžeme brát dosahování lepších výsledků, než bylo očekáváno. V opačném případě se jedná o negativní odchylku, která poukazuje na nedodržení stanovených postupů, nenaplnění norem apod. Dle mého názoru za pozitivní odchylku lze brát každá odchylka, která samozřejmě eviduje plusové hodnoty, ale také každá odchylka,

[41] SCHNEIDEROVÁ, Ivana, 2010. *Majetek krajů, měst, obcí, DSO a příspěvkových organizací.*
[42] PEKOVÁ, Jitka, PILNÝ, Jaroslav, JETMAR, Marek, 2012. *Veřejný sektor – řízení a financování.*
[43] PEKOVÁ, Jitka, PILNÝ, Jaroslav, JETMAR, Marek, 2012, str. 238. *Veřejný sektor – řízení a financování.*
[44] ŠEBESTOVÁ, Jarmila, a kol., 2008, str. 26. *Kontrolní systém veřejné správy a veřejného sektoru.*

u které nedošlo k poručení rozpočtové kázně. Za pozitivní odchylku můžeme tedy považovat i to, že organizace vyplatila zaměstnanci nárok na stravné v nesprávné výši, a to v případě, kdy bylo zaměstnanci vyplaceno méně, než mělo býti vyplaceno, což nijak nepostihne veřejné finance, pouze se doplatí rozdíl. Negativní odchylka je v tomto duchu chápání každá, u které došlo k porušení rozpočtové kázně, to znamená, že organizace vyplatila více z veřejných finančních prostředků, než měla. Dle Šebestové a kol.[45] tomu tak možná není, ale dle mého pohledu beru odchylku podle závažnosti. Odchylky můžeme rozdělit i podle významnosti na významné, kdy je potřeba změna účetních postupů a nastavení nového systému v organizaci, nebo nevýznamné, kdy se jedná o zanedbatelnou odchylku, například v rámci chybného postupu u oprav.

Dle Sokola a Škáchy[46] je kontrolní řád stanovený postup, jak mají postupovat úřady během kontroly. V kontrolním řádu je upraven začátek kontroly, práva a povinnosti kontrolujícího, práva a povinnosti kontrolovaného a závěr kontroly. Kontroloři by si měli z kontrolního řádu odnést především to, jaké možnosti zahájení kontroly mají a jaká mají svá práva a povinnosti. Mezi práva kontrolujícího patří *„vstupovat do všech prostor souvisejících s výkonem činnosti, může pořizovat záznam kontroly a také smí požadovat předložení všech potřebných dokumentů.“*[47] Kromě práv má kontrolující i své povinnosti, a to například předložit pověření ke kontrole. Dále jsou kontrolující povinni zachovat mlčenlivost a vždy jako výsledek kontroly vyhotovit protokol o kontrole. Bývá zvykem, že před ukončením kontroly na místě a před sepsáním protokolu, jsou projednávány jednotlivé zjištěné nedostatky s ředitelem organizace. Kontrolní řád ukládá povinnosti i kontrolovanému, a to především poskytnutí součinnosti při kontrole, tedy vytvoření podmínek vhodných ke kontrole a poskytnutí požadovaných potřebných dokladů ke kontrole. Kontrolovaná organizace má i svá práva, která vycházejí z povinností kontrolního orgánu.

U kontrolního řádu můžeme nalézt nejen pozitiva, ale dle Dvorské[48] existuje i negativní vymezení působnosti kontrolního řádu. Podle obecné roviny se kontrolní řád neaplikuje na kontrolní postupy v případech těchto kontrolních činností – časově přesně neohraničená monitorovací činnost, vnitřní kontrola v rámci jednoho subjektu, existence speciální úpravy nebo realizace kontrolních oprávnění v rámci soukromoprávních vztahů. V detailním pohledu jsou to kontroly spadající pod úpravu předpisy Evropské unie.

[45] ŠEBESTOVÁ, Jarmila, a kol., 2008. *Kontrolní systém veřejné správy a veřejného sektoru.*
[46] SOKOLA, Roman, ŠKÁCHA, Daniel, 2020. *Jak se připravit na kontroly z úřadů.*
[47] SOKOLA, Roman, ŠKÁCHA, Daniel, 2020, str. 24. *Jak se připravit na kontroly z úřadů.*
[48] DVORSKÁ Olga, 2013. *Kontrolní řád: poznámkové vydání zákona s úryvky důvodové zprávy, vzory a vybranou judikaturou.*

Veřejnosprávní kontrola se provádí ověřováním, studiem a analýzou poskytnutých materiálů (směrnic a účetních sestav) kontrolovanou osobou, ale také může být provedena kontrola na místě. Vhodným způsobem je kombinace obou metod. Studium a následná analýza je prováděna před kontrolou na místě, v rámci přípravy na kontrolu. Následuje kontrola na místě, kde dochází v rámci účetních sestav a originálů dokumentů k ověřování skutečnosti. Veřejnosprávní kontrola, která probíhá na místě, je nejčastěji zahájena na místě a to předložením pověření ke kontrole kontrolované osobě. Na základě tohoto pověření se aktivují práva a povinnosti nejen kontrolního orgánu, ale také kontrolované osoby. Po provedení kontroly na místě je nutné sepsat protokol o kontrole (výstup z kontroly). Kontrola je brána za ukončenou 15 dní po doručení protokolu datovou schránkou. Lhůta 15 dní je stanovena zákonem a jedná se o lhůtu, kdy může kontrolovaná osoba – příspěvková organizace podat námitky proti kontrolním zjištěním u vedoucí kontrolní skupiny. [49]

Ke kontrole a kontrolní činnosti je zapotřebí postupovat jednotně. Není možné, aby jedna kontrolní skupina našla nějaké porušení a při další kontrole tato porušení jiná kontrolní skupina popřela. Je tedy důležité držet se pevného základu. Tento základ poskytuje kontrolní řád, který provádí kontrolní činnost, práva a povinnosti jednotlivých účastníků kontroly. Jak ve své knize uvádí Sokola a Škácha[50], každá kontrola je jiná a každá instituce se zaměřuje na jinou agendu. Jinak tomu není ani u veřejnosprávní finanční kontroly. Příspěvkové organizace už vědí, co po nich kontrolní orgán bude chtít a jak kontrola bude probíhat. Jsou tedy klidnější a mohou se více soustředit na případná zjištění.

Výstupem kontroly pro kontrolní orgán je sepsání podrobného protokolu o kontrole, kde jsou uvedena odůvodněná zjištěná porušení. Výstupem pro kontrolovanou osobu by mělo být informování o zjištěných nedostatcích, případné vymezení pozitivních a kladných zjištění ale především metodická pomoc jako taková. *„Každá kontrola by měla být hospodárná, ale také dostatečně kvalitní.“*[51]

3.2 Právní úprava výkonu veřejnosprávní finanční kontroly

Veškeré činnosti jsou upraveny určitými pravidly. Pracovní vztah je upraven zákoníkem práce. Naše jednání je ovlivňováno naším podvědomím, svědomím a vědomím, ale také i obyčejná dětská hra má nějaká svá pravidla. Je to logické a přirozené. Je tomu tak

[49] ŠEBESTOVÁ, Jarmila, a kol., 2008. *Kontrolní systém veřejné správy a veřejného sektoru.*
[50] SOKOLA, Roman, ŠKÁCHA, Daniel, 2020. *Jak se připravit na kontroly z úřadů.*
[51] ŠEBESTOVÁ, Jarmila, a kol., 2008, str. 26. *Kontrolní systém veřejné správy a veřejného sektoru.*

i v kontrolní činnosti. Kontrolní činnost je také upravována a jsou zde nastavena jasná pravidla – práva, povinnosti, postupy a jiné, které musí kontrolor ale i kontrolovaná osoba dodržovat.

Kontrolní činnost je upravována legislativou jako celek – jak má kontrolující a kontrolovaný postupovat v rámci kontroly, jaká práva a povinnosti mají jednotlivé strany. Jednotlivé kontrolované oblasti mají ještě svou právní úpravu, kterou musí kontrolovaný dodržovat, podle které musí postupovat a podle které kontrolor kontroluje vykázané údaje se skutečností.

3.2.1 Zákon č. 255/2012 Sb., kontrolní řád

Tento zákon je pro kontrolní činnost stěžejní. Jedná se zde o obecný postup, jak probíhá kontrolní činnost. Kontrolní řád je platný od 19. 7. 2012 a účinný od 1. 1. 2014. Tento zákon je rozdělený do celkem jedenácti částí. Pro postupy kontrolní činnosti je nejdůležitější část první – kontrolní řád, kde jsou popsány základní pojmy a také základní kroky kontrolní činnosti jako například úkony předcházející kontrole, průběh kontroly (zahájení kontroly, pověření ke kontrole, práva a povinnosti kontrolujícího, práva a povinnosti kontrolované osoby), ale také zde upravuje výsledek kontrolní činnosti, a tedy protokol o kontrole. V neposlední řadě je zde upravena možnost vznesení námitek vůči jakémukoli kontrolnímu zjištění. [52]

Jedná se o primární dokument, kde je popsán průběh kontroly a také jsou definovány základní pojmy užívané v této oblasti. Jde opravdu o prostý a velmi strohý dokument, kde je obecně upravena kontrolní činnost. Co se týče kontrol prováděných samosprávnými celky, ve většině případů má krajský úřad ještě svou směrnici o kontrolní činnosti, kterou se musí řídit jako kontrolor, tak kontrolovaná osoba. Krajská směrnice více konkretizuje postupy z kontrolního řádu. Většinou zde bývá popsán i postup plánování kontrol, a tedy vytváření kontrolního plánu na pololetí roku následujícího. Jedná se o takový doplněk obecného, strohého, kontrolního řádu.

3.2.2 Zákon č. 320/2001 Sb., zákon o finanční kontrole

Dalším velmi důležitým zákonem, který upravuje kontrolu jako celek, je právě zákon č. 320/2002 Sb., zákon o finanční kontrole, kde jsou upraveny základní pojmy z oblasti kontroly, ale také veřejnosprávní finanční kontrola jako taková. Tento zákon je platný od 7. 9. 2001 a účinný od 1. 1. 2002. Je rozdělen do celkem čtrnácti částí, kdy pro veřejnosprávní finanční kontrolu je nejdůležitější část druhá – veřejnosprávní kontrola. V této části je

[52] Zákon č. 255/2012 Sb., kontrolní řád. in.: Sbírka zákonů ČR, částka: 86/2012.

stanovena působnost a určitá procesní pravidla, která je nutná během kontrolní činnosti dodržovat. Mimo jiné jsou zde upraveny následující kroky po ukončení kontroly, a to zpráva o odstranění nedostatků a opatření k nápravě. Tyto dva dokumenty jsou kontrolované osoby povinny vyhotovit – v případě kontrolních zjištění uvedených v protokolu o kontrole (pokud nebyl zjištěn žádný nedostatek, kontrolovaná osoba tyto dokumenty nevyhotovuje). V dokumentech jsou popsány zjištěné nedostatky, odpovědnost v organizaci za nápravu, termín nápravy a jak jsou tyto nedostatky ošetřeny, případně opraveny. [53]

Z tohoto zákona je dále důležitá část věnující se vnitřnímu kontrolnímu systému, tj. část čtvrtá. Každá příspěvková organizace si musí sama uvnitř organizace nastavit vlastní kontrolní systém. V jednoduchosti řečeno, v organizaci musí být rozdělené odpovědnosti v jednotlivých krocích a na jednotlivých úrovních. Z hlediska kontrolní činnosti uvnitř organizace musí být nastavené procesy v rámci předběžné, průběžné a následné kontroly, které organizace musí dodržovat. Jedná se o jednu z jejich povinností. Tato povinnost je spojena s ustanovením třech funkcí, a to příkazce operace, správce rozpočtu a hlavní účetní. Příkazce operace je vedoucí orgánu, ředitel nebo ředitelka organizace a jedná se o funkci, která ověřuje nakládání s veřejnými prostředky. Správce rozpočtu je zaměstnanec organizace, nejčastěji se jedná o ekonomku nebo účetní organizace, která je odpovědná za správu rozpočtu s veřejnými prostředky. Hlavní účetní je zaměstnanec, nejčastěji se jedná o ekonomku nebo účetní organizace, kdy je zaměstnanec odpovědný za vedení účetnictví. Pokud se zde objeví nějaké porušení nebo pochybení, je za ni zodpovědný hlavní účetní. V nutném případě z něj mohou plynout i určité následky. Je zde také popsáno, že je nutné stanovit zastupitelnost jednotlivých funkcí a také, že se všechny tři funkce nemohou slučovat. To znamená, že v jeden okamžik nemůže jeden člověk vystupovat jako příkazce operace, správce rozpočtu a hlavní účetní. Povolené sloučení funkcí je u hlavní účetní. Tato funkce může být sloučena s pravomocemi správce rozpočtu. [54]

3.2.3 Vyhláška č. 416/2004 Sb., vyhláška, kterou se provádí zákon č. 320/2001 Sb., zákon o finanční kontrole ve veřejné správě

Doplňkovým materiálem k zákonu o finanční kontrole ve veřejné správě je právě vyhláška č. 416/2004 Sb., která konkretizuje určité postupy a podrobnosti. Tato vyhláška je platná od 16. 7. 2004 a účinná od 1. 8. 2004. V úvodu této vyhlášky jsou uvedeny bližší podrobnosti o kontrolních metodách a o kontrolních postupech. Jedná se o jakési rozšíření,

[53] Zákon č. 320/2001 Sb., zákon o finanční kontrole. in.: Sbírka zákonů ČR, částka: 122/2001.
[54] Zákon č. 320/2001 Sb., zákon o finanční kontrole. in.: Sbírka zákonů ČR, částka: 122/2001.

podle které postupují kontroloři a musí podle ní postupovat i samotná organizace. Oproti zákonu č. 320/2001 Sb., jsou v této vyhlášce přímo vymezené pravomoci jednotlivých funkcí – příkazce operace, správce rozpočtu i hlavní účetní. Také je zde popsán proces předběžné, průběžné a následné kontroly, co je potřeba si hlídat, zkontrolovat a čí je odpovědnost za jednotlivé kroky. [55]

Z pohledu kontrolní činnosti je zásadní oblast schvalovací postupy. Pokud je shledán nedostatek týkající se vnitřního kontrolního systému nebo nedostatek, který pramení v neschválení postupů nebo neprovedení předběžné kontroly, je kontrolní orgán nucen napsat zjištěné porušení, a to právě s doložením paragrafu z této vyhlášky. Nejčastěji se objevuje, že příkazce operace neprověřil správnou výši vzniklého závazku – při vyplacení nesprávné výše cestovních náhrad, nebo uskutečnění výdaje z pokladny, který je v nesprávné výši (např. součtová chyba). [56]

3.2.4 Zákon č. 250/2000 Sb., zákon o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů

Zákon č. 250/2000 Sb., je členěn do šesti částí. Platný je od 9. 8. 2000 a účinný od 1. 1. 2001. V tomto zákoně je legislativně vymezeno, že ve své pravomoci může územní samosprávní celek – kraj, zřizovat nebo zakládat jednotky k plnění svých úkolů nebo správě svého majetku. „***(1)*** *Územní samosprávný celek může ve své pravomoci k plnění svých úkolů, zejména k hospodářskému využívání svého majetku a k zabezpečení veřejně prospěšných činností*

a) *zřizovat vlastní organizační složky jako svá zařízení bez právní subjektivity,*
b) *zřizovat příspěvkové organizace jako právnické osoby, které zpravidla ve své činnosti nevytvářejí zisk,*
c) *zakládat obchodní společnosti,* ***15)*** *a to akciové společnosti a společnosti s ručením omezeným,*
d) *zakládat ústavy podle zvláštního zákona* ***16)****,*
e) *zřizovat školské právnické osoby podle zvláštního právního předpisu,* ***16 a)***
f) *zřizovat veřejné výzkumné instituce podle zvláštního zákona* ***16 b)****.* “[57]

Z výše uvedeného je jasně patrné, že územní samosprávní celek může zakládat příspěvkové organizace. Následná úprava vzniku, změny a případného zániku či zrušení

[55] Vyhláška č. 416/2004 Sb., vyhláška, kterou se provádí zákon č. 320/2001 Sb., zákon o finanční kontrole ve veřejné správě. in.: Sbírka zákonů ČR, částka: 136/2004.
[56] Vyhláška č. 416/2004 Sb., vyhláška, kterou se provádí zákon č. 320/2001 Sb., zákon o finanční kontrole ve veřejné správě. in.: Sbírka zákonů ČR, částka: 136/2004.
[57] Zákon č. 250/2000 Sb., zákon o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů, § 23. in.: Sbírka zákonů ČR, částka: 73/2000.

v tomto případě je upravena v následujících paragrafech tohoto zákona. Výsledkem založení – zřízení – příspěvkové organizace je samostatná organizace, která je brána za samostatnou účetní jednotku, která má povinnost vést své účetnictví. Nadřazený orgán neboli zřizovatel, může prostřednictvím svých směrnic upravovat jednotlivé oblasti hospodaření příspěvkových organizací. Je nutné, aby o jakékoliv změně rozhodlo zastupitelstvo kraje nebo případně Rada kraje. Dále je zde potřebný souhlas zřizovatele, a to právě zastupitelstva kraje, Rady kraje, svodného odboru nebo vedoucího odboru, pod který daná příspěvková organizace spadá. [58]

V tomto zákoně jsou také stanovena základní pravidla pro finanční hospodaření příspěvkových organizací. Jedná se o § 28, kde jsou uvedeny povinnosti, které musí plnit příspěvkové organizace. V následujících řádcích zákona č, 250/2000 Sb., jsou uvedeny peněžní fondy, které příspěvková organizace musí zřizovat. Jedná se o tyto čtyři peněžní fondy:

1. rezervní fond,
2. fond investic,
3. fond odměn,
4. fond kulturních a sociálních potřeb. [59]

Fond kulturních a sociálních potřeb je detailněji upraven samostatnou vyhláškou. Zbylé fondy – rezervní fond (§ 30), fond investic (§ 31) a fond odměn (§ 32) jsou upraveny zákonem č. 250/2000 Sb. V paragrafech 30 až 32 je uvedena základní identifikace jednotlivých fondů – tvorba jednotlivých fondů a jejich využití. Paragraf 33 se věnuje základní identifikaci fondu kulturních a sociálních potřeb. Detailnější popis tvorby a čerpání je uveden ve vyhlášce, která právně vymezuje fond kulturních a sociálních potřeb. [60]

Společně s kontrolním řádem a zákonem o finanční kontrole se tento zákon řadí mezi stěžejní dokumenty pro kontrolní činnost.

3.2.5 Zákon č. 563/1991 Sb., zákon o účetnictví

Zákon o účetnictví je nejdůležitější zákon týkající se oblasti účetnictví. Právě zde je legislativně ukotvena určitá struktura a podoba účetnictví. Také se zde vymezuje rozdělení účetních jednotek na kategorie. V tomto zákoně jsou uvedeny základy, tedy předmět účetnictví, vedení účetnictví, rozsah účetnictví, ale také náležitosti účetních dokladů, náležitosti týkající se

[58] Zákon č. 250/2000 Sb., zákon o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů. in.: Sbírka zákonů ČR, částka: 73/2000.
[59] Zákon č. 250/2000 Sb., zákon o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů. in.: Sbírka zákonů ČR, částka: 73/2000.
[60] Zákon č. 250/2000 Sb., zákon o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů. in.: Sbírka zákonů ČR, částka: 73/2000.

výročních zpráv nebo účetní závěrky vytvářené ke konci účetního období. Zpravidla to bývá ke 31.12.daného roku. Jednou z důležitých kapitol zákona o účetnictví je i inventarizace majetku a závazků, nebo způsoby oceňování.

V tomto zákoně jsou jasně stanovená pravidla, která musí účetní jednotka, v našem případě příspěvková organizace, dodržovat. Předmětem kontroly jsou právě i náležitosti uložené zákonem o účetnictví, jako třeba vystavení faktur organizací, jestliže splňuje veškeré požadavky a náležitosti, může být faktura předána odběrateli, což funguje i naopak. Toto ovšem funguje i naopak. Pokud přišla organizaci faktura nebo byl předložen daňový doklad, který se v konečném výsledku nemůže počítat za daňový doklad, protože zde chybí předepsané náležitosti, nemělo by dojít k proplacení výdaje či nákladu. Z pohledu kontrolního orgánu je velmi důležitý § 8 odst. 1 zákona o účetnictví, kde je psáno *„Účetní jednotky jsou povinny vést účetnictví správné, úplné, průkazné, srozumitelné, přehledné a způsobem zaručujícím trvalost účetních záznamů.“*[61] Pokud se v rámci provedené kontroly objeví nějaké porušení, je to právě odstavec, který kontrolní orgán použije. Organizace musí vést účetnictví správné a úplné.

Dále je zde upraven způsob oprav v účetnictví. Mnohdy kontrolní skupinou vidí přelepování pomocí různých pásek či přepisování stávajícího. V zákoně o účetnictví je ovšem stanoven přesný postup, jak provést opravu v účetním záznamu.

Zákon o účetnictví je komplexní právní předpis, bez kterého by nedocházelo ke sjednocení postupů, metod a způsobu vedení účetnictví.

3.2.6 Vyhláška č. 410/2009 Sb., vyhláška, kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro některé vybrané účetní jednotky

Kromě samotného zákona o účetnictví je nutné také sjednotit účetní zápisy a souvztažnosti. K tomu slouží prováděcí vyhláška č. 410/2009 Sb., kterou se řídí příspěvkové organizace při vedení účetnictví. Jedná se o doprovodný legislativní rámec, kde jsou detailněji popsány určité případy s jasně definovaným postupem, jak o nich účtovat. Kromě toho jsou zde upraveny i základní výkazy pro organizace, jako je rozvaha a výkaz zisku a ztráty. Právě ve vyhlášce je upravena i podoba těchto výkazů, aby docházelo ke shodě. Díky tomu dochází ke sjednocení postupů.

Nejsou zde stanoveny pouze účetní zápisy, ale také vymezují některé položky právě zmiňované rozvahy. U dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku jsou stanoveny hranice ocenění – výše pořizovací ceny v určité výši, aby mohlo dojít k zařazení majetku na příslušný

[61] Zákon č. 563/1991 Sb., zákon o účetnictví, § 8, odst. 1. in.: Sbírka zákonů ČR, částka: 107/1991.

analytický účet. Pro představu si můžeme ukázat výše uvedené na § 11 vyhlášky č. 410/2009 Sb. V tomto paragrafu je upravený dlouhodobý nehmotný majetek, který můžeme rozdělit dle hranic ocenění na dlouhodobý drobný nehmotný majetek – v částce 7 000,00 Kč a vyšší a nepřesáhne částku 60 000,00 Kč (samozřejmě s dobou použitelnosti delší jak jeden rok). V případě, že by tuto částku přesáhl, zařadil by se do dlouhodobého nehmotného majetku. [62]

Dále se jasně definují souvztažnosti, které je potřeba vždy dodržovat. Kromě souvztažností jsou ve vyhlášce vymezeny některé účty rozvahy, ale také výkazy zisku a ztrát. Vymezují se vždy náplně účtu, aby bylo přehledné a na první pohled/přečtení jasné, co se na tento analytický účet má účtovat. Pro představu nákladový analytický účet 558* - Náklady z drobného dlouhodobého majetku, kdy vymezení tohoto účtu je obsaženo v §33 odst. 6 písm. e) *„A.I.35. Náklady z drobného dlouhodobého majetku obsahuje náklady ve výši ocenění drobného dlouhodobého nehmotného majetku a drobného dlouhodobého hmotného majetku nakoupeného, vytvořeného vlastní činností nebo bezúplatně nabytého od subjektů, které nejsou vybranými účetními jednotkami.“*[63] To samé platí pro vymezení výnosových analytických účtů.

Ve vyhlášce je také upravena podrozvaha, což je evidence, která se vede mimo hlavní účetní knihu. V hlavní účetní knize jsou aktiva i pasiva vedena jako klasické transakce, za které je organizace odpovědná. Podrozvahová evidence je evidence, která zobrazuje aktiva nebo pasiva bez přímého vlastnictví peněz. [64] Příkladem evidence na podrozvaze je právě u příspěvkových organizací – středních škol – vedení digitálního datového terminálu na základě smlouvy o výpůjčce se společností Cermat.

3.2.7 České účetní standardy č. 701 – č. 710

České účetní standardy jsou pravidla doplňující zákonitosti dané zákonem o účetnictví a také prováděcí vyhláškou č. 410/2009 Sb. Pravidla upravují finanční účetnictví. Jedná se v podstatě o metody, které sjednocují postupy při používání účetních metod, ale také sjednocení účtování v účetních případech. České účetní standardy jsou děleny do deseti kapitol.

[62] Vyhláška č. 410/2009 Sb., vyhláška, kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro některé vybrané účetní jednotky. in.: Sbírka zákonů ČR, částka: 133/2009.
[63] Vyhláška č. 410/2009 Sb., vyhláška, kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro některé vybrané účetní jednotky, §33, odst. 6, písm. e). in.: Sbírka zákonů ČR, částka: 133/2009.
[64] Netinbag.com. *Co je to podrozvaha?* 2021. [online]. Dostupné z: https://www.netinbag.com/cs/finance/what-is-an-off-balance-sheet.html.

Každá kapitola je zaměřena na určitou oblast v účetnictví. Podle sektoru, kde účetní jednotka působí, se řídí ČÚS pro oblast. ČÚS jsou pro podnikatele, pojišťovny, finanční instituce nebo právě pro územní samosprávné celky, příspěvkové organizace. Účetní jednotka se řídí takovými účetními standardy, které odpovídají jejímu působišti. To je stanoveno dle prováděcích vyhlášek. Dle rozdělení se příspěvkové organizace řadí do prováděcí vyhlášky č. 410/2009 Sb., to znamená, že příspěvkové organizace se řídí Českými účetními standardy pro územní samosprávné celky, příspěvkové organizace, státní fondy a organizační složky státu. Dle Ministerstva financí České republiky[65] jsou České účetní standardy rozděleny následovně:

„č. 701 – Účty a zásady účtování na účtech, č. 702 – Otevírání a uzavírání účetních knih, č. 703 – Transfery, č. 704 – Fondy účetní jednotky, č. 705 – Rezervy, č. 706 – Opravné položky a vyřazení pohledávek, č. 707 – Zásoby, č. 708 – Odpisování dlouhodobého majetku, č. 709 – Vlastní zdroje, č. 710 – Dlouhodobý nehmotný majetek a dlouhodobý hmotný majetek.“[66]

3.2.8 Vyhláška č. 114/2002 Sb., vyhláška o fondu kulturních a sociálních potřeb

Příspěvkové organizace zřizované vyššími samosprávnými územními celky – kraji tvoří své peněžní fondy. Tyto fondy jsou upraveny a popsány již výše. Specifickým fondem je právě fond kulturních a sociálních potřeb, který je upraven samostatnou vyhláškou. Tato vyhláška se vztahuje pouze na příspěvkové organizace zřizované krajem.

Ve vyhlášce je popsána tvorba FKSP a následně se v jednotlivých paragrafech vymezují a upravují možnosti čerpání finančních prostředků z FKSP organizace. Jedná se o velmi specifický fond, který je tvořen z ročního objemu nákladů na mzdy a čerpá se na uspokojení kulturních a sociálních potřeb. Je důležité, aby bylo dohlíženo na rovnost, protože každý má stejný nárok na čerpání. Sama organizace si pak stanoví, na jaké účely bude zaměstnancům přispívat. Mezi nejčastější použití tohoto fondu patří příspěvek na stravné formou finančního příspěvku nebo formou stravenky, příspěvek na rekreace nebo pořízení určitého majetku, ke kterému budou mít přístup všichni zaměstnanci organizace. Také pod FKSP spadají dary za životní či pracovní výročí. Dále sem patří příspěvek na penzijní připojištění, který některé organizace také poskytují.

V roce 2021 je nově možnost v rámci příspěvku na stravování poskytovat tzv. stravenkový paušál. Je to novinka, kterou mnoho organizací zatím nevyužívá. [67]

---

[65] Ministerstvo financí České republiky. *České účetní standardy č. 701 až č. 710 pro některé vybrané účetní jednotky, které vedou účetnictví podle vyhlášky č. 410/2009 Sb., ke dni 1. ledna 2016.*
[66] Ministerstvo financí České republiky. *České účetní standardy č. 701 až č. 710 pro některé vybrané účetní jednotky, které vedou účetnictví podle vyhlášky č. 410/2009 Sb., ke dni 1. ledna 2016.*
[67] Vyhláška č. 114/2002 Sb., vyhláška o fondu kulturních a sociálních potřeb. in.: Sbírka zákonů ČR, částka: 51/2002.

3.2.9 Vyhláška č. 84/2005 Sb., vyhláška o nákladech na závodní stravování a jejich úhradě v příspěvkových organizacích zřizovaných územními samosprávnými celky

K fondu kulturních a sociálních potřeb neodmyslitelně patří právě příspěvek na stravování. Vyhláška č. 84/2005 Sb., upravuje postupy v rámci úhrady příspěvku na stravování, a to z prostého důvodu. Organizace může mít vlastní závodní stravování nebo mohou zaměstnanci organizace docházet k nasmlouvané jídelně na obědy. Laik, který se na tuto situaci podívá běžným pohledem, nevidí rozdíl. Bohužel to tak není. V rámci úhrad nákladů na stravování je rozdíl. Veškeré postupy, kdy může organizace hradit tyto náklady z provozních peněz aj., jsou popsány právě v této vyhlášce. Jedná se o doplněk právní úpravy k vyhlášce o FKSP a také o doplněk při kontrole tvorby a čerpání FKSP a stravování. [68]

3.2.10 Zákon č. 262/2006 Sb., zákoník práce

Zákoník práce upravuje nejen veškeré pracovní vztahy, ale také náhrady výdajů, které jsou spojené s výkonem práce. Právě v zákoníku práce jsou upraveny pravidla a postupy týkající se vyslání pracovníka na pracovní cestu. V zákoně je obsažena přesná definice pracovní cesty a také postupy týkající se výpočtu cestovních náhrad v tuzemsku i v zahraničí. Tento zákon je důležitým právním předpisem pro oblast cestovních náhrad. [69]

3.2.11 Vyhlášky o změně sazby základní náhrady za používání silničních motorových vozidel a stravného a o stanovení průměrné ceny pohonných hmot pro účely poskytování cestovních náhrad

Každý rok dochází k aktualizaci vyhlášek, které určují výši sazby za náhrady při používání soukromého silničního vozidla, a také se aktualizuje rozmezí stanovení sazeb stravného. Jednou z velmi často opakujících se chyb je špatný odkaz na novou vyhlášku – každý rok je nová. Organizace si ve své vnitřní směrnici, která upravuje oblast cestovních náhrad, zadá špatný odkaz na neaktuální verzi vyhlášky nebo dodatkem neaktualizuje sazbu stravného pro zaměstnance na služební cestě. Pro rok 2021 se jedná o vyhlášku č. 589/2020 Sb., o změně sazby základní náhrady za používání silničních motorových vozidel a stravného a o stanovení průměrné ceny pohonných hmot pro účely poskytování cestovních náhrad, kde jsou uvedeny aktualizované sazby stravného pro rok 2021. Dále jsou zde uvedené

[68] Vyhláška č. 84/2005 Sb., vyhláška o nákladech na závodní stravování a jejich úhradě v příspěvkových organizacích zřizovaných územními samosprávnými celky. in.: Sbírka zákonů ČR, částka: 24/2005.
[69] Zákon č. 262/2006 Sb., zákoník práce. in: Sbírka zákonů ČR, částka: 84/2006.

sazby, které se používají při výpočtu náhrady při použití soukromého vozidla. Tato vyhláška je platná od 31. 12. 2020 a účinná od 1. 1. 2021. [70]

Tato vyhláška se využívá jako základní dokument při stanovování sazeb u stravného a cestovních náhrad při vyslání zaměstnance na pracovní cestu. Dokument slouží jako hlavní vodítko pro vytvoření směrnice v organizaci, která bude upravovat celou oblast cestovních náhrad. V této směrnici, kterou si sepisuje organizace sama, musí být uvedené aktuální informace právě z této vyhlášky. Tato vyhláška se týká výpočtu cestovních náhrad na cestovním příkazu a jedná se tedy o dokument určující pravidla v oblasti cestovních náhrad. [71]

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

Zákon o zadávání veřejných zakázek zahrnuje postupy při zadávání a zveřejňování a vymezuje základní druhy. Jedná se o nástroj upravující a stanovující jednotné postupy v oblasti investic a veřejných zakázek. Tento zákon byl navržen a schválen kvůli tomu, aby Česká republika mohla čerpat peníze z fondů Evropské unie, což byl její požadavek, a proto je v platnosti tato verze zákona, která je velmi obecná. Co se týče úpravy veřejných zakázek, je zde nutné, aby zřizovatel více konkretizoval a specifikoval postupy a povinnosti příspěvkové organizace tím, že vydá vlastní směrnici. Směrnice samozřejmě musí vycházet z legislativní úpravy. Zřizovatel ve své směrnici může určit příspěvkovým organizacím přesný postup při zadávání veřejných zakázek, který je rozepsaný v jednotlivých krocích a také přesné informace týkající se evidence a zveřejňování veřejných zakázek a výběrových řízení. [72]

3.2.13 Zákon č. 340/2015 Sb., zákon o registru smluv

Společně se zákonem o zadávání veřejných zakázek, který upravuje postup v případě výběrového řízení a transparentnosti v rámci evidence Tender Areny, což *„je komplexní elektronický nástroj pro zadávání veřejných zakázek, který vás překvapí svou jednoduchostí, rychlostí a profesionalitou a ulehčí vám spoustu práce.“*[73], je upraveno i zveřejňování smluv. Tento zákon pojednává o tom, že v rámci Registru smluv musí být zveřejněna každá smlouva s předpokládaným plněným nad 50 000,00 Kč bez DPH, a to ve lhůtě

[70] Vyhláška č. 589/2020 Sb. o změně sazby základní náhrady za používání silničních motorových vozidel a stravného a o stanovení průměrné ceny pohonných hmot pro účely poskytování cestovních náhrad. in: Sbírka zákonů ČR, částka: 240/2020.
[71] Vyhláška č. 589/2020 Sb. o změně sazby základní náhrady za používání silničních motorových vozidel a stravného a o stanovení průměrné ceny pohonných hmot pro účely poskytování cestovních náhrad. in: Sbírka zákonů ČR, částka: 240/2020.
[72] Zákon č. 134/2016 Sb., zákon o zadávání veřejných zakázek in.: Sbírka zákonů ČR, částka: 51/2016.
[73] *TenderArena Zadavatel,* 2021. [online]. Dostupné z: www.tenderarena.cz.

do 30 dní od uzavření této smlouvy. Toto se ovšem týká smluv až po roce 2016, kdy tento zákon vešel v platnosti a účinnosti. Do Registru smluv jsou organizace povinny evidovat i případné dodatky ke smlouvám před rokem 2016, a to i s původní verzí smlouvy.

Jedná se o další krok ze strany České republiky, jak zvýšit transparentnost v rámci veřejných zakázek. [74]

[74] Zákon č. 134/2016 Sb., o registru smluv, ve znění pozdějších předpisů. in.: Sbírka zákonů ČR, částka: 51/2016.

4 Vlastní práce

4.1 Polostrukturovaný rozhovor

Jako doplněk dotazníkového šetření, který tvoří hlavní část výzkumu diplomové práce, bylo využito polostrukturovaného rozhovoru s pracovníkem účetní jednotky. Rozhovor byl proveden za osobní přítomnosti samostatného referenta zařazeného pod odbor kontroly krajského úřadu – zřizovatele příspěvkových organizací. První kontakt byl proveden e-mailem. Následně byly respondentovi zaslány otázky polostrukturovaného rozhovoru se základními informacemi o průběhu. Otázky se týkaly kontrolní činnosti z pohledu zřizovatele příspěvkových organizací. Hlavním cílem bylo zjistit informace, které se týkají právě jednotlivých systémů kontrol a pocit kontrolora při provádění kontrol, jednání s kontrolovanými subjekty a samostatný názor na přechod z následných kontrol na průběžné. S tím se pojí otázky, které byly předloženy, a které se poté staly hlavními body rozhovoru. Bylo připraveno celkem deset otázek, které vyobrazují problematiku této diplomové práce – systém kontrol, výhody a nevýhody následné a průběžné kontroly nebo otázky týkající se nedostatků. Seznam položených otázek:

1. Jaký je princip následné kontroly?
2. Jaký je princip průběžné kontroly?
3. Využíváte při své činnosti oba druhy kontrol, nebo je kontrola zaměřena pouze na aktuální období?
4. Jaké administrativní kroky předchází provedení kontroly? Jaké kroky naopak následují po provedení veřejnosprávní finanční kontroly?
5. Z pohledu kontrolního orgánu, který typ kontrol je přínosnější?
6. Jaké oblasti jsou předmětem kontroly? Z čeho se skládá protokol o kontrole?
7. Zmínila jste se, že aktuálně jsou prováděny kontroly průběžné (aktuální období), zaznamenali jste jako kontrolní orgán nějaká pozitiva, myšleno třeba snížení chybovosti, zlepšení komunikace, poskytování součinnosti aj.?
8. Jaké oblasti se dají hodnotit jako velmi obtížné a v jakých oblastech je nejvíce chybováno?
9. Probíhá ze strany zřizovatele nějaký druh zpětné vazby o tom, jaká pochybení se nejčastěji vyskytují? V případě kladné odpovědi, jak je s těmito daty nakládáno?

10. V případě často opakujícího se nedostatku, dochází ze strany zřizovatele k úpravě vnitřních předpisů, konkretizace metodických postupů či jiných postupů vedoucích ke sjednocení činnosti a zároveň snížení chybovosti?

Rozhovor se konal osobně. Celková délka činila 50 minut, což je více oproti plánovanému času. Průběh rozhovoru byl plynulý. Respondent odpovídal na pokládané otázky a pružně reagoval na doplňující otázky. Na rozhovor byl respondent připravený a ze stylu komunikace bylo citelné, že snahou je pomoci nastínit a pochopit chod kontrolní činnosti. Neodpovídal stručně a byl vidět zájem o tuto oblast a práci. Výsledky, a tedy i základní pohled na kontrolní činnost z pohledu zřizovatele příspěvkových organizací, jsou podrobněji popsány v následující kapitole.

4.2 Shrnutí rozhovoru

Systém veřejnosprávních finančních kontrol se řídí především podle kontrolního řádu – zákona č. 255/2012 Sb., kontrolní řád, kde jsou jasně vymezená práva a povinnosti jak kontrolujícího, tak kontrolovaného. Dále je zde vymezen postup provádění kontroly zřizovatelem – krajským úřadem u svých příspěvkových organizací.

Dalším důležitým zákonem je zákon č. 320/2001 Sb., o finanční kontrole ve veřejné správě a o změně některých zákonů. Tento zákon funguje ve spojení s kontrolním řádem a nastavuje základní podmínky a principy pro stanovení vnitřního kontrolního systému v organizaci. V části druhé je specifikována veřejnosprávní finanční kontrola, kde jsou stanovené působnosti a pravidla, která musí být během celého procesu kontroly dodržována. V části čtvrté je definován vnitřní kontrolní systém, který musí mít každá příspěvková organizace nastavený právě dle tohoto zákona. Jsou zde vymezené základní fáze kontroly – předběžná, průběžná a následná kontrola a odpovědnosti spojené s jednotlivými fázemi kontroly. Dále jsou zde vymezené základní funkce jako příkazce operace, správce rozpočtu a hlavní účetní. Co se týče kontrolní činnosti u příspěvkových organizací zřizovaných krajem, zde jsou základní postupy všude stejné. Musí se řídit platnými právními předpisy, případně doplňujícími předpisy (směrnice, opatření) vydanými krajským úřadem. Nejdůležitějším dokumentem pro odbor kontroly – útvar, který provádí kontrolní činnost jak u přenesené, tak u samostatné působnosti, je plán kontrol na daný rok. Oddělení veřejnosprávní finanční kontroly, odboru kontroly, má ve svém vymezení práce provádění veřejnosprávních finančních kontrol u příspěvkových organizací zřizovaných krajem. Doplňkovou činností pro toto oddělení je kontrola čerpání a vyúčtování dotací poskytovaných z rozpočtu krajského úřadu, ale také malých dotačních titulů na financování sociálních služeb. Ve výjimečných případech také

pracovníci provádí kontroly na požadavek Ministerstva školství nebo jiného odboru krajského úřadu.

Plán kontrol je vyhotovován na I. a II. pololetí následujícího roku a obsahuje veškeré kontrolní akce, které by se měly během následujícího roku uskutečnit. Největší část tvoří především kontrola hospodaření s finančními prostředky u příspěvkových organizací, poté kontrola dotací. Plán kontrol může být také doplněn o mimořádné kontrolní akce, které se musí stihnout nad rámec kontrolního cyklu. Plán kontrol je tvořen na konci aktuálního roku vedoucím oddělení. Tento návrh plánu kontrol na další rok musí projít schválením, a to v prvním stupni u vedoucího odboru kontroly. Následně je postoupen zastupitelstvu kraje ke schválení. Jedná se vždy o samostatný bod zařazený na jednání zastupitelstva kraje, kdy zastupitelé svým hlasováním tento plán kontrol schvalují.

Plán kontrol se tvoří podle zaběhlých cyklů a každý krajský úřad to má stanovené jinak. Plánování kontrol u krajského úřadu Ústeckého kraje je nastaveno do 2,5letého cyklu. To znamená, že pokud u příspěvkové organizace A proběhne kontrola v prvním pololetí roku, tak další plánovaná kontrola bude za dva roky a směřovaná do druhého pololetí roku. Po schválení tohoto plánu kontrol nastává chvíle zveřejnění, aby ostatní odbory, a i zaměstnanci odboru kontroly, věděli, u jakých organizací se budou provádět kontroly. Následně jsou jednotlivým kontrolním akcím přiřazena čísla kontrolních akcí – např. kontrolní akce č. 72/KON/2021 (zde je číslování v gesci jednotlivých krajských úřadů, a proto může dojít k odlišnostem), pod kterými jsou poté vedeny jednotlivé spisy z kontrol.

V tomto bodě začíná kontrolní činnost, kdy vedoucí oddělení přidělí jednotlivé kontrolní akce kontrolním skupinám, na něž je poté přenesena veškerá činnost a odpovědnost. To přináší velké plus a je tedy lehčí si vše rozplánovat a zajistit. Kontrolní skupina musí být minimálně dvoučlenná. Jedná se vždy o jednoho vedoucího kontrolní skupiny a dále jen kontrolující. Dle nepsaných pravidel je stanoveno, že vedoucí kontrolní skupiny vždy zařizuje celou kontrolní akci i s následnou archivací spisu.

Nejdříve se kontrolní skupina domluví, kterou kontrolní akci otevřou, kde bude provedena kontrola. Dále se dohodne termín realizace kontroly, vedoucí kontrolní skupiny kontaktuje příspěvkovou organizaci, s jejímž ředitelem si potvrdí tento termín konání kontroly a případně s ním vyřeší další požadavky.

Následně vedoucí kontrolní skupiny žádá ředitele organizace, aby poskytoval součinnost během kontroly a poskytl tak veškeré materiály, které jsou potřebné ke kontrole. Ve většině případů si kontrolní skupina nechá zaslat veškeré směrnice, které má organizace v elektronické podobě, následně hlavní knihu účetnictví a další potřebné podklady pro kontrolu dle zaslaného

seznamu požadavků. Vedoucí kontrolní skupiny jedná tedy za celou kontrolní skupinu a zařizuje celý průběh kontroly. Distribuuje případné poskytnuté materiály dalším členům kontrolní skupiny, aby se mohli připravit na kontrolní akci. Po potvrzení termínu kontroly a informování kontrolovaného o tom, že bude provedena kontrola hospodaření s veřejnými financemi, je nutné, aby si vedoucí kontrolní skupiny zažádal o pověření ke kontrole, které podepisuje ředitel krajského úřadu, nikoliv hejtman. Pověření ke kontrole (příloha č. 2) musí obsahovat předepsané náležitosti jako je identifikace kontrolujícího subjektu, identifikace kontrolované osoby, předmět kontroly, složení kontrolní skupiny a podpis. Pověření ke kontrole je v podstatě takový startovní výstřel. Od okamžiku předložení pověření ke kontrole kontrolované osobě se aktivují práva a povinnosti kontrolujícího, ale také práva a povinnosti kontrolovaného podle kontrolního řádu a kontrola tak může být považována za zahájenou. Podle kontrolního řádu se jedná o jeden ze tří možných způsobů, jak kontrolní akci zahájit.

Dle dostupných informací byl používán systém následných kontrol u veřejnosprávních finančních kontrol příspěvkových organizací zřizovaných Ústeckým krajem. V následujících kapitolách budou popsané jednotlivé systémy kontrol.

4.2.1 Následná kontrola

Hlavním smyslem následných kontrol je především kontrola uzavřeného období. To znamená, že se jedná o kontroly za uplynulý rok, tedy kontroly zpětně. Výhodou této následné kontroly je nepochybně ucelený pohled na souvztažnosti, principy a účetní operace.

Následná kontrola probíhala tak, že kontrolní skupina jela na příspěvkovou organizaci zahájit kontrolu skrze pověření ke kontrole. Kontrola byla tedy zahájena v místě působnosti organizace tím, že bylo řediteli organizace (osobě pověřené jednat jménem organizace) předloženo pověření ke kontrole. Následně bylo na kontrolní skupině, aby si řekla, co vše potřebuje ke kontrole. Na základě předávacího protokolu si kontrolní skupina převzala účetní doklady, směrnice a jiné materiály nutné pro kontrolu. Samotná kontrolní činnost probíhala vzdáleně. Kontrolní skupina si na základě předávacího protokolu odvezla potřebné doklady a prováděla kontrolu. Během této kontroly mohla kontrolní skupina jet na místo organizace, kde vrátila zapůjčené doklady a řešila případné dotazy, které vznikly v průběhu kontroly.

Na závěr kontroly si kontrolní skupina pozvala ředitele příspěvkové organizace na krajský úřad, kde proběhlo projednání zjištěných nedostatků, které bylo doplněno o případnou diskuzi o porušení. Závěrem byl ředitel organizace poučen o možnosti podat do patnácti dní námitky proti jakémukoliv kontrolnímu zjištění.

Již na začátku kapitoly byla zmíněna výhoda následné kontroly, a to ucelený pohled na souvztažnosti, principy a účetní operace. Uzavřený rok je sice na objem kontrolovaných finančních prostředků velmi náročný, ale jedná se o uzavřené období, a tak kontrolor nemusí moc odhadovat, co a jak během roku probíhalo. Také je zde ucelený obrázek o nastavení kontrolního systému v jednotlivých organizacích. Naopak nevýhodou následných kontrol je právě to, že se jedná o kontrolu uzavřeného období, a tak není možné případná kontrolní zjištění opravovat. Díky tomu bylo časté porušení rozpočtové kázně podle zákona č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a změně některých souvisejících zákonů. Porušením rozpočtové kázně se podle § 44 zákona č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech rozumí:

„Porušením rozpočtové kázně je:

a) *neoprávněné použití peněžních prostředků státního rozpočtu a jiných peněžních prostředků státu,*
b) *neoprávněné použití nebo zadržení peněžních prostředků poskytnutých ze státního rozpočtu, státního fondu, Národního fondu nebo státních finančních aktiv jejich příjemcem,*
c) *neprovedení odvodu příspěvkovou organizací podle § 53 odst. 6,*
d) *neuložení odvodu zřizovatelem podle § 54 odst. 3,*
e) *neprovedení odvodu stanoveného zřizovatelem příspěvkové organizaci podle § 54 odst. 3,*
f) *porušení ustanovení § 45 odst. 2 organizační složkou státu,*
g) *neprovedení odvodu podle § 45 odst. 10 a § 52 odst. 4,*
h) *nepřevedení prostředků, které byly soustředěny na účtu cizích prostředků v rámci finančního vypořádání na účet státního rozpočtu v termínech stanovených pro finanční vypořádání vztahů se státním rozpočtem vyhláškou vydanou podle § 75 tohoto zákona,*
i) *nevrácení prostředků podle § 14 odst. 7 v termínu stanoveném v rozhodnutí o poskytnutí dotace poskytovatelem do státního rozpočtu nebo Národního fondu,*
j) *porušení povinnosti stanovené právním předpisem, rozhodnutím nebo dohodou o poskytnutí dotace nebo návratné finanční výpomoci, které přímo souvisí s účelem, na který byla dotace nebo návratná finanční výpomoc poskytnuta a ke kterému došlo před přijetím peněžních prostředků poskytnutých ze státního rozpočtu, státního fondu, Národního fondu nebo státních finančních aktiv a které trvá v okamžiku přijetí prostředků na účet příjemce; prvním dnem porušení rozpočtové kázně je den jejich přijetí příjemcem; penále za porušení rozpočtové*

kázně se počítá ode dne následujícího po dni, do kterého měl příjemce na základě platebního výměru odvod uhradit.“ [75]

Vždy je tomu tak, že jakákoliv věc má dvě strany, dva názory, jež jsou většinou protichůdné. Je nutné si z toho odnést především to dobré, ale i to špatné, co může způsobit, že v dané problematice se budeme více orientovat, nebudeme tolik chybovat. Vždy záleží na úhlu pohledu. Ovšem nikdy u následných kontrol nedošlo k tomu, že by kontrolní skupina hrubě vytýkala případná kontrolní zjištění či dokonce porušení rozpočtové kázně. Vždy se kontrolující snažili organizaci vysvětlit, na základě, čeho došlo k porušení, a jak se k tomu staví oni jako kontrolující strana. Zde je vidět, že kontrolní činnost nelze brát jako hrubé vytýkání chyb, ale opravdu jako metodická pomoc.

Výhody následné kontroly

Následně prováděné kontroly působí samozřejmě komplexněji. Účetnictví za uzavřený rok tvoří ucelený obraz o všech proběhlých účetních operacích a jsou na první pohled zřejmé a jasné souvztažnosti v účetnictví. Pokud se na výhody následné kontroly podíváme celkově, tak lze konstatovat, že jedinou výhodou je právě úplný pohled na účetnictví – uzavřené účetní období.

Nevýhody následné kontroly

Co se týče systému následné kontroly, je patrné, že převažují spíše nevýhody. Hlavní a tou nejvíce diskutovanou nevýhodou je, že odhalení jsou pouze zjištění, která se stala v průběhu kalendářního roku, který je shodný s účetním obdobím, ale většinou je nelze bezprostředně odstranit. Zjednodušeně řečeno šlo o systém kontrol, který upozorňoval či vytýkal situace a porušení vzniklé v průběhu účetního roku, ale příspěvková organizace na tyto situace nemohla pružně a efektivně reagovat. Pokud se u příspěvkové organizace v roce 2017 konala veřejnosprávní finanční kontrola, tak předmětem této kontroly bylo hospodaření s veřejnými prostředky za kontrolované období leden až prosinec roku 2016. Pokud bylo kontrolou zjištěno nějaké pochybení, ať už ve vnitřních směrnicích nebo porušení vzniklé nesprávným účtováním nebo jinou situací, je na tuto skutečnost organizace upozorněna. Ovšem organizace již v dalších účetních obdobích tento nedostatek mohla odstranit. Dochází tedy k vytýkání porušení, které již nemusí být aktuální. Jednoduše řečeno, tyto nedostatky nejsou odhaleny včas.

S tímto se velmi úzce pojí, že v případech neoprávněného a nehospodárného využití veřejných prostředků se příspěvková organizace mohla dopustit porušení rozpočtové kázně.

[75] Zákon č. 218/2000 Sb., zákon o rozpočtových pravidlech, § 44 in.: Sbírka zákonů ČR, částka: 65/2000.

Především u následných kontrol se porušení rozpočtové kázně objevovalo ve vyšší míře. Poté se musí toto zjištění také administrativně zpracovat, a to nejen do protokolu o kontrole. Následně je skutečnost porušení rozpočtové kázně oznámena i příslušnému svodnému odboru a ten tuto skutečnost administruje a řeší dále. Závěrem může být, že daná příspěvková organizace je nucena vrátit určitou část veřejných financí, ale vždy záleží na úhlu pohledu svodného odboru a zřizovatele.

Další nevýhodou může být velmi dlouhý cyklus, než bude provedena další kontrola u jedné příspěvkové organizace. Délka cyklu se může pohybovat až okolo čtyř let. Důvodem dlouhé prodlevy je především vysoká časová náročnost následných kontrol, kdy je nutné zkontrolovat veškeré účetní operace a kontrolované oblasti za celý rok. V tomto případě je opravdu možné, že kontrolní činnost ze stran příspěvkových organizací není brána jako metodická pomoc.

4.2.2 Průběžná kontrola

Hlavním smyslem průběžných kontrol je především kontrola aktuálního období. To znamená, že se jedná o kontroly za průběžné, aktuální období, tedy za aktuální účetní období. Pokud se bude realizovat v současné chvíli průběžná kontrola u příspěvkové organizace, ke dni 30. 4. 202X, tak bude prováděna kontrola účetnictví za období leden až únor, ve výjimečných případech až březen (dle schopnosti a rychlosti účetních) roku 202X.

Zde se dostáváme k prvnímu rozdílu oproti následné kontrole. Průběžná kontrola probíhá po celou dobu na místě, tedy v sídle příspěvkové organizace. Je to především kvůli snazší komunikaci s ekonomickým úsekem příspěvkové organizace. Pokud dojde ke zjištění nedostatku, kontrolor může ihned komunikovat zjištění na místě a může dojít k opravě právě již během probíhající kontroly. Dalším důvodem, proč průběžná kontrola probíhá na místě, je potřeba účetních dokladů. Může nastat situace, že kontrolní skupina má u sebe zrovna účetní doklady, které v danou chvíli potřebuje účetní, ekonom nebo hospodář školy. Pokud by byla kontrola prováděna vzdáleně, je nutná komunikace s příspěvkovou organizací, případné zasílání si doplňujících materiálů na obě strany. Při kontrole na místě jsou účetní doklady dostupné pro obě strany.

Na závěr kontroly kontrolní skupina na místě seznámí ředitele příspěvkové organizace, ekonomku či ekonoma, účetní a případně i hospodářku příspěvkové organizace s výsledky provedené veřejnosprávní finanční kontroly. Kontrolní skupina oznámí, jaké nedostatky byly během kontroly zjištěny a zda došlo k nápravě. Na konci tohoto sezení vedoucí kontrolní skupiny seznámí ředitele organizace s dalším postupem – sepsání protokolu o kontrole ze strany

kontrolovaného subjektu, následné zaslání tohoto protokolu datovou zprávou. Ode dne doručení datové zprávy začíná běžet patnáctidenní lhůta, kdy je možné ze strany kontrolované osoby – příspěvkové organizace – podat námitky proti zjištění v doručeném protokolu o kontrole. Po uplynutí patnáctidenní lhůty je kontrola brána za ukončenou. Povinností kontrolované osoby je poté zřizovateli zaslat do stanovených termínů v protokolu o kontrole dva dokumenty – opatření k odstranění nedostatků a zprávu o odstranění nedostatků.

Výhody průběžné kontroly

Co se týče průběžné kontroly, která je prováděna u příspěvkových organizací, tak zde převažují výhody, a to jak ze stran zřizovatele, tak i příspěvkové organizace. První z výhod je zkrácení cyklu provádění kontrol. Kontroly jsou především v prvním pololetí roku méně časově náročné z důvodu průběžných kontrol prováděných na místě. Je to logické, protože se dělají za aktuální období, a proto je v prvním pololetí roku vždy menší kontrolní vzorek.

Systém průběžných kontrol se řádně, a především včas, ověřují nastavené postupy, kdy je cílem minimalizovat případy neoprávněného a nehospodárného použití veřejných prostředků. Díky tomu se u průběžných kontrol snížil výskyt porušení rozpočtové kázně. Jelikož se kontroluje průběžné, neuzavřené období, je tedy možné ze strany příspěvkové organizace zasahovat v případě zjištění nedostatků. Pokud je zjištěno porušení nebo nedostatek v rámci průběžné kontroly, je možné jej na podnět kontrolní skupiny v rámci účetnictví organizace opravit. Následně je kontrolní skupině předán opravný doklad se správným účetním zápisem nebo upravená, aktualizovaná směrnice či jiný doklad. Kontrolní skupina do protokolu o kontrole sice porušení uvede, ale je zde doplněno, že bylo v průběhu kontroly opraveno dokladem č. XX. Tím se v podstatě porušení opraví.

Proto, že je možné konzultovat a poukazovat na porušení, která jsou aktuální a souvisejí s aktuálním časovým obdobím, může být kontrolní činnost více vykreslena v podobě metodické pomoci. Příspěvkové organizace jsou propojeny i vzájemnými vztahy, proto tu funguje i přenos informací z proběhlé finanční kontroly u jedné příspěvkové organizace mezi ostatní. I tento proces ukazuje na utužení pojetí kontrolní činnosti především jako metodické pomoci.

Nevýhody průběžné kontroly

Samozřejmě existují i nevýhody. První, a také hlavní nevýhodou je to, že kontrolor nemá ucelený pohled na účetnictví, jelikož nahlíží pouze do určité části. Někdy se může jednat například o půl roku, ale také o jeden měsíc.

Pokud se jedná pouze o malý kontrolovaný vzorek, v rozmezí 1-3 měsíců, je obtížné objektivně kontrolovat celkový stav účetnictví, jelikož na začátku roku není mnoho

provedených účetních operací. Samozřejmě, pokud si příspěvková organizace nastaví špatně nějaký systém, tak se pochybení bude opakovat, a tak ho kontrolní skupina odhalí. Zároveň co se týče pouze chybného účtování, je zde menší pravděpodobnost, že ho kontrolní skupina zachytí.

Tím, že se jedná o průběžnou kontrolu, není možné vidět veškeré úplné souvztažnosti účetnictví. S tím souvisí i ucelený obraz a náhled do účetnictví aktuálního roku. To je velká nevýhoda především u oblasti tvorby, čerpání fondů a následného krytí jednotlivých fondů, a to především u FKSP.

Mezi nevýhody jde zařadit i současnou situaci ohledně celosvětové pandemie onemocnění COVID-19. Takže pokud je provedena veřejnosprávní finanční kontrola u střední školy, tak jsou zde minimální pohyby. Tím se logicky snižuje riziko vzniku jakéhokoliv pochybení.

4.3 Výsledek kontroly

„Výsledkem procesu kontroly v pravém (tj. procesně-právním) slova smyslu je protokol o kontrole.“[76]

Protokol o kontrole

Protokol o kontrole je výsledkem z proběhlé kontroly vykonané u příspěvkové organizace. V případě této diplomové práce u příspěvkové organizace zřizované krajem, která spadá pod odbor školství. Povinností kontrolního orgánu je vyhotovit protokol o kontrole podle zákona č. 255/2012.

Protokol o kontrole je soupis výsledků proběhlé kontroly, který je rozdělený do jednotlivých kontrolovaných oblastí. V úvodu dokumentu jsou základní údaje kontrolované osoby (příspěvkové organizace), kdo jedná jménem kontrolované osoby. Dále je zde složení kontrolní skupiny, tedy zaměstnanců kraje, kteří jsou zařazeni do krajské úřadu odboru kontroly. Uvádí se kompletní jména kontrolorů společně s funkcí v kontrolní skupině. Také zde mohou být uvedena osobní nebo identifikační čísla jednotlivých zaměstnanců. Následuje vymezení předmětu kontroly. V případě veřejnosprávní finanční kontroly je předmětem kontroly hospodaření s veřejnými prostředky ve smyslu ustanovení § 9 odst. 1 a § 11 odst. 4 písm. a) zákona o finanční kontrole za období daného roku. Na to navazuje první kontrolní úkon, a tedy zahájení kontroly, které může podle kontrolního řádu proběhnout třemi různými

[76] SVOBODA, Petr, 2011, str. 324. *K právní povaze protokolu o kontrole a rozhodování o námitkách proti němu.*

způsoby. V protokolu o kontrole je uveden ten způsob, který byl zvolen pro zahájení kontroly. Ruku v ruce s prvním kontrolním úkonem je definice posledního kontrolního úkonu, který bývá většinou distribuce předběžných informací o kontrolních zjištěních kontrolované osobě. Také ale může být ještě vyhodnocení zaslaného doplňujícího materiálu kontrolovanou osobou nebo telefonický kontakt s touto osobou. Od data posledního kontrolního úkonu má kontrolní skupina 30 dní na vyhotovení protokolu o kontrole. Poslední úvodní informací je cíl kontroly, který je jasně stanoven. Jedná se o ověření hospodaření organizace a současně ověření dodržování obecně závazných právních norem, pokynů zřizovatele a vnitřních předpisů organizace a také vymezení kontrolovaného období.

Následují jednotlivé části protokolu, které jsou shodné s jednotlivými kontrolovanými oblastmi. Struktura protokolu může být různá podle kontrolovaných oblastí. Pro účely této práce je protokol o kontrole rozdělen do následujících kontrolovaných oblastí – nastavení vnitřního kontrolního systému, hospodaření s majetkem, odpisy, zásoby, tvorba a čerpání fondů, oblast veřejných zakázek, doplňková činnost příspěvkové organizace, oblast pohledávek, oblast časového rozlišení, oblast pokladny, autoprovozu a cestovních náhrad. V příloze č. 3 je pro představu uvedený vzor protokolu o kontrole z pověření ministerstva vnitra. Jedná se o protokol o kontrole obce.

Pro představení jednotlivých částí – oblastí – bylo využito sekundární analýzy dat z poskytnutého materiálu, který vytvořilo oddělení veřejnosprávní finanční kontroly na základě jejich poznatků z provedených kontrol a také bylo vycházeno z informací, které byly poskytnuty ústně účetní jednotkou, které vycházely z již zmiňovaného sepsaného dokumentu oddělení veřejnosprávní finanční kontroly. Jedná se o dokument s názvem Stručný popis kontrolních postupů, jehož autorem je oddělení veřejnosprávní finanční kontroly, spadající pod odbor kontroly na krajském úřadě. Dokument je z roku 2019, takže je velmi čerstvý a je plný informací s připomínkami kontrolorů z již proběhlých kontrol. Na základě studia tohoto materiálu, sepsaných poznatků a zkušeností, jsou nastíněny jednotlivé kontrolované oblasti, a také to, jak příspěvková organizace postupuje dle zákonů, které jsou v dané oblasti stěžejní. Jednotlivé části protokolu o kontrole, kde jsou podrobnější informace, jsou přiloženy v příloze č. 5.

4.4 Dotazníkové šetření

Praktická část vychází ze sběru primárních dat prostřednictvím dotazníkového šetření, které bylo určeno příspěvkovým organizacím zřizovaných krajem s podmínkou, že spadají pod odbor školství, mládeže a tělovýchovy. Dotazníkové šetření bylo zahájeno

7. 7. 2021 a ukončeno 9. 8. 2021. Šetření probíhalo tedy jeden měsíc. Dotazník můžeme rozdělit na dvě části. V první části dotazníku, který obsahuje celkem 11 otázek – 10 uzavřených, kde respondent vybíral z předepsaných možností, a jednu otevřenou, ve které měl respondent možnost popsat, zda někdy příspěvková organizace měla porušení rozpočtové kázně a v případě, že ano, tak mohl upřesnit, jaké oblasti se toto porušení týkalo. Na tuto část navazuje druhá část dotazníku, která obsahuje výroky, které respondenti hodnotili na Likertově škále po pěti bodech (1-5). Dotazník je uveden v příloze č. 4. Dotazník byl rozesílán elektronicky na e-mailové schránky ředitelů příspěvkových organizací s průvodním e-mailem, kde byli ředitelé požádáni o zapojení se do dobrovolného a anonymního dotazníkového šetření, které bylo spuštěno pro získání primárních dat pro dosažení cíle této diplomové práce. Na základě popsaných poznatků získaných studiem literatury a také poznatků z proběhlých finančních kontrol u příspěvkových organizací byla stanovena hypotéza v takové formě, aby ji bylo možné na základě primárních dat otestovat a následně potvrdit či vyvrátit. Hypotéza je stanovena v takové formě, aby bylo možné na základě získaných primárních dat ji otestovat a následně ji potvrdit či vyvrátit. Výzkumná otázka: *Efektivnost veřejnosprávní finanční kontroly příspěvkové organizace závisí na systému kontroly a přístupu kontrolorů.*

H1: Průběžná finanční kontrola příspěvkových organizací je efektivnější než následná finanční kontrola.

Díky studiu doprovodných dokumentů, a tedy sekundární analýze dostupných dat, byl stanoven dílčí cíl práce. Dílčím cílem práce je zjistit, které nedostatky se v rámci finančního hospodaření, a právě kontroly finančního hospodaření příspěvkové organizace nejvíce opakují. Během sepisování této závěrečné práce došlo ke stanovení dalšího dílčího cíle, který úzce souvisí s tématem a hlavním cílem práce, ale zaměřuje se spíše na lidskou stránku jednání a chování kontrolního orgánu, ale také příspěvkové organizace. Dalším dílčím cílem práce je ukázat, že kontrolní činnost má být brána jako metodická pomoc, nikoli jako něco negativního. Kontrola je metodická pomoc, která jako první odhalí případné nedostatky či porušení. Je důležité jednání kontrolního orgánu, v tomto případě kontrolorů, kteří jednají s organizací, kvůli tomu, jak lidsky i profesně se k této práci kontrolor postaví.

V rámci vyhodnocení testů byl použit Fisherův exaktní test pro čtyřpolní tabulku.

4.4.1 Vyhodnocení dotazníkového šetření

Dotazníkového šetření na téma „Výkon veřejnosprávní finanční kontroly u příspěvkových organizací zřizovaných krajem“ se zúčastnilo 35 respondentů z původních 100 oslovených organizací. Rozdělení podle jednotlivých okresů vidíme v tabulce č. 2 a na grafu č. 1.

Tabulka č. 2: Okres sídla příspěvkové organizace

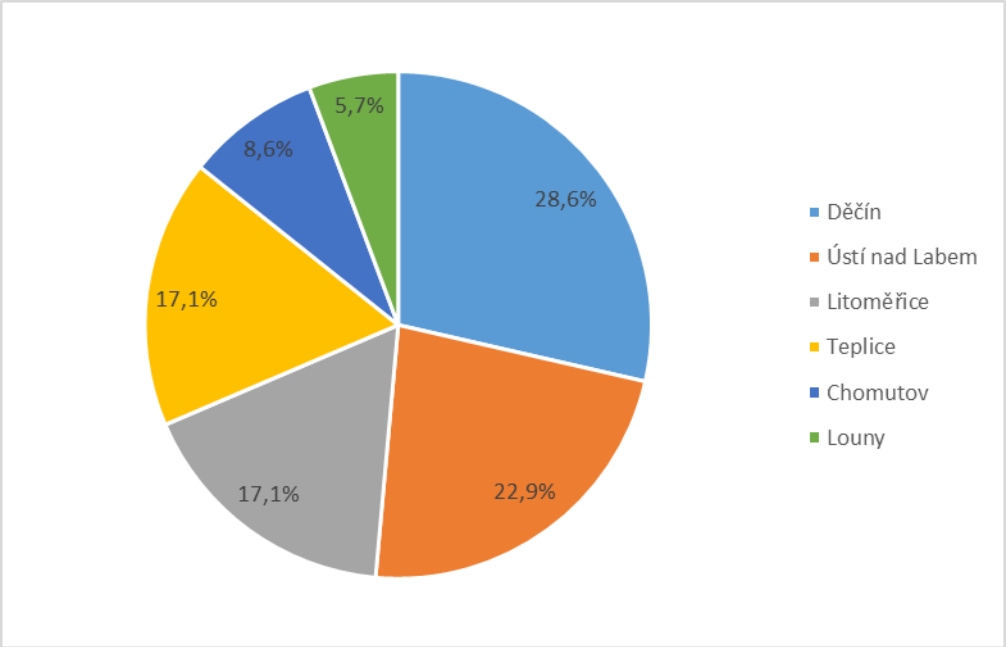
26. V jakém okrese sídlí vaše příspěvková organizace?	Četnost	Relativní četnost (%)
Děčín	10	28,6
Ústí nad Labem	8	22,9
Litoměřice	6	17,1
Teplice	6	17,1
Chomutov	3	8,6
Louny	2	5,7
Celkem	35	100,0

Zdroj: vlastní šetření, vlastní zpracování (2021)

Z výše uvedené tabulky lze vyčíst rozdělení příspěvkových organizací, které se zapojily do dotazníkového šetření. Celkem se zapojilo 35 příspěvkových organizací. Ústecký kraj se dělí celkem do sedmi dílčích okresů. Dle získaných primárních dat lze konstatovat, že do dotazníkového šetření se zapojilo celkem šest okresů. Jediný nezastoupený okres je okres Most. Tabulka č. 1 zobrazuje celkovou četnost (absolutní i relativní, která je udávána v procentech). Pro úplné dokreslení situace je nutné zmínit, kolik příspěvkových organizací, spadajících pod odbor školství, mládeže a tělovýchovy, provozuje svou činnost v jednotlivých okresech. Celkový počet příspěvkových organizací, v tomto případě středních škol, dětských domovů aj., je v okresech Ústeckého kraje následující:

- Děčín – 24,
- Chomutov – 9,
- Litoměřice – 14,
- Louny – 11,
- Most – 9,
- Teplice – 18,
- Ústí nad Labem – 15.

Graf č. 1 – Okres sídla příspěvkové organizace



Zdroj: vlastní šetření, vlastní zpracování (2021)

Graf č. 1 graficky znázorňuje zastoupení jednotlivých respondentů – příspěvkových organizací a místní příslušnosti, tedy oblasti, kde provozují svou hlavní činnost. V návaznosti na tabulku č. 1 a graf č. 1 lze stanovit i celková účast jednotlivých okresů v tomto dotazníkovém šetření. Celkový počet příspěvkových organizací zařazených do odboru školství, mládeže a tělovýchovy je sto. Jednotlivé rozdělení po okresech – kolik organizací se zúčastnilo dotazníkového šetření a kolik jich je v daném okrese celkem, je následující:

- Děčín – zúčastnilo se 10, celkový počet PO v daném okrese 24,
- Chomutov – zúčastnilo se 3, celkový počet PO v daném okrese 9,
- Litoměřice – zúčastnilo se 6, celkový počet PO v daném okrese 14,
- Louny – zúčastnilo se 2, celkový počet PO v daném okrese 11,
- Most – zúčastnilo se 0, celkový počet PO v daném okrese 9,
- Teplice – zúčastnilo se 6, celkový počet PO v daném okrese 18,
- Ústí nad Labem – zúčastnilo se 8, celkový počet PO v daném okrese 15.

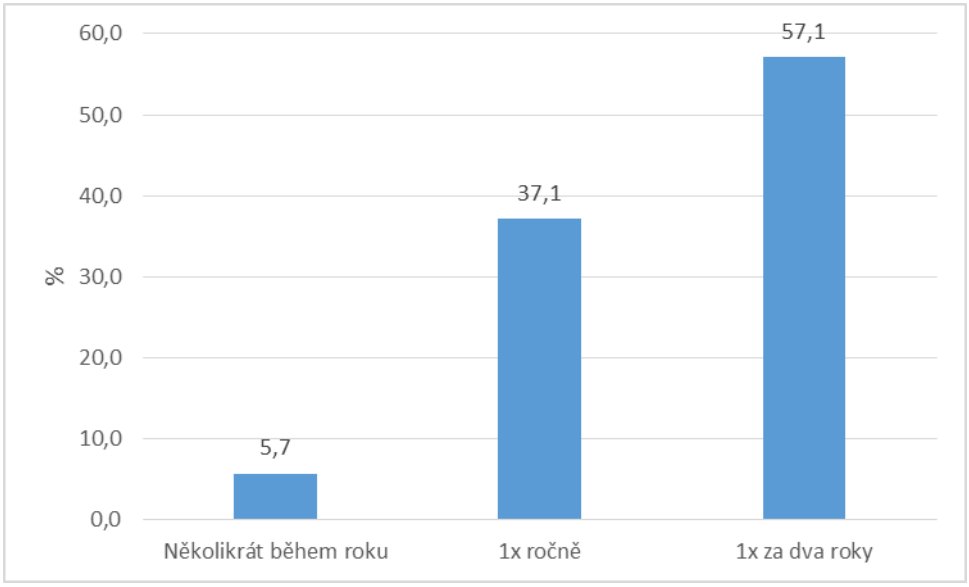
Další zajímavý ukazatel je odpověď na otázku č. 3 obsaženou v dotazníkovém šetření určeném pro příspěvkové organizace zřizované krajem. Otázka č. 3 je ve tvaru: „Jak často je u vaší organizace prováděna veřejnosprávní finanční kontrola zřizovatelem?“. Rozdělení odpovědí na tuto otázku vidíme v tabulce 4 a také na grafu 4.

Tabulka 3 – Otázka č. 3 – „Jak často je u vaší organizace prováděna veřejnosprávní finanční kontrola zřizovatelem?“

3. Jak často je u vaší organizace prováděna veřejnosprávní finanční kontrola zřizovatelem?	Četnost	Relativní četnost (%)
Několikrát během roku	2	5,7
1x ročně	13	37,1
1x za dva roky	20	57,1
Celkem	35	100,0

Zdroj: vlastní šetření, vlastní zpracování (2021)

Graf 2 – Otázka č. 3 – „Jak často je u vaší organizace prováděna veřejnosprávní finanční kontrola zřizovatelem?“



Zdroj: vlastní šetření, vlastní zpracování (2021)

Jak je možné z výše uvedené tabulky a grafu vidět, nejčastěji je u respondentů prováděna kontrola 1x za 2 roky. Tuto odpověď uvedlo 57,1 % dotázaných (20 odpovědí). Pokud rozebereme jednotlivé odpovědi, tak se kontrola nejvíce provádí u příspěvkových organizací 1x za dva roky. To je v souladu s nastaveným kontrolním plánem, který zřizovatel – odbor kontroly, sestaví a následně zastupitelstvo kraje tento plán schválí. Zřizovatel poté, v novém období, kdy je platný plán kontrol na I. pololetí, na poradách ředitele tento plán kontrol představí. Naopak dvě organizace uvedly, že kontrolu zažívají několikrát během roku. I to je samozřejmě možné. Nejen odbor kontroly, ale také svodný odbor může jet na

příspěvkovou organizaci na následnou kontrolu. Také se může jednat o kontrolu poskytnuté dotace, nemusí se jednat o celkovou kontrolu finančního hospodaření.

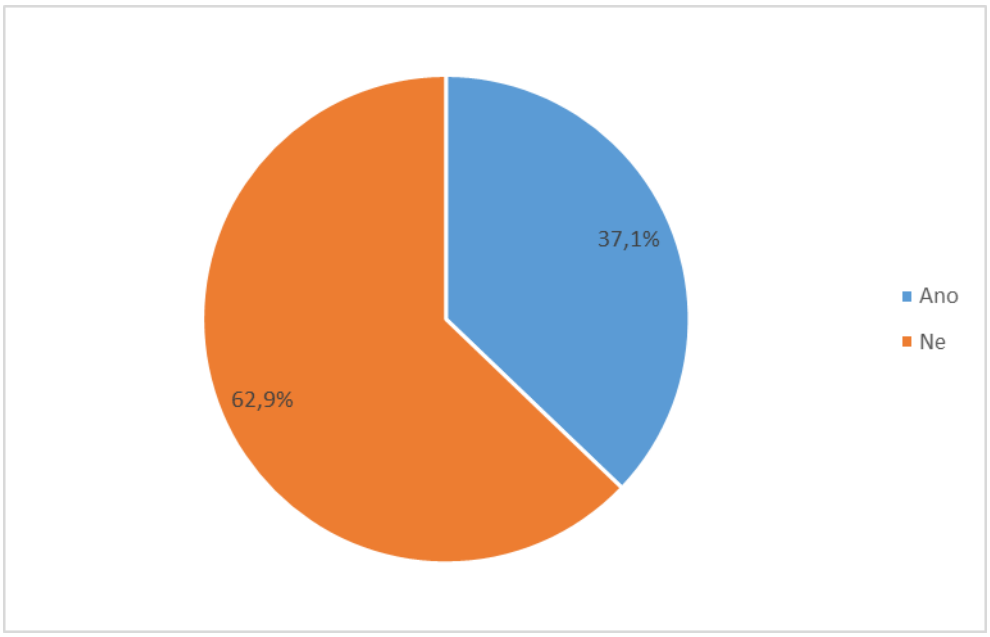
Další otázka, která byla velmi zajímavá a pro naplnění cíle práce stěžejní, byla otázka č. 8.: „Bylo u vás kontrolou někdy zjištěno porušení rozpočtové kázně?“.

Tabulka 4 - Otázka č. 8 – „Bylo u vás kontrolou někdy zjištěno porušení rozpočtové kázně?“

8. Bylo u vás kontrolou někdy zjištěno porušení rozpočtové kázně?	Četnost	Relativní četnost (%)
Ano	13	37,1
Ne	22	62,9
Celkem	35	100,0

Zdroj: vlastní šetření, vlastní zpracování (2021)

Graf 3 - Otázka č. 8 – „Bylo u vás kontrolou někdy zjištěno porušení rozpočtové kázně?“



Zdroj: vlastní šetření, vlastní zpracování (2021)

Jak je možné zjistit z výše uvedených vyhodnocení (tabulka, graf) celkově 37,1 %, tedy 13 dotázaných organizací, uvedlo, že ano, že kontrolou hospodaření u jejich organizace bylo kontrolou shledáno porušení rozpočtové kázně. Dotazníkové šetření u této otázky umožňovalo specifikovat, čeho se toto porušení rozpočtové kázně týkalo. Respondenti mohli napsat konkrétní příklad či jen uvést oblast, ve které toto porušení vzniklo. Mezi odpověďmi nejvíce rezonovala oblast FKSP a s tím související účetní případy. Blíže specifikovaná porušení se opět týkala nejčastěji oblasti FKSP, kdy se jednalo o pochybení např. u nákupu vody, vyúčtování

cestovních příkazů a s tím související nárok na stravné nebo celkově čerpání příspěvku na stravování pro zaměstnance organizace, které je hrazené jako příspěvek z FKSP.

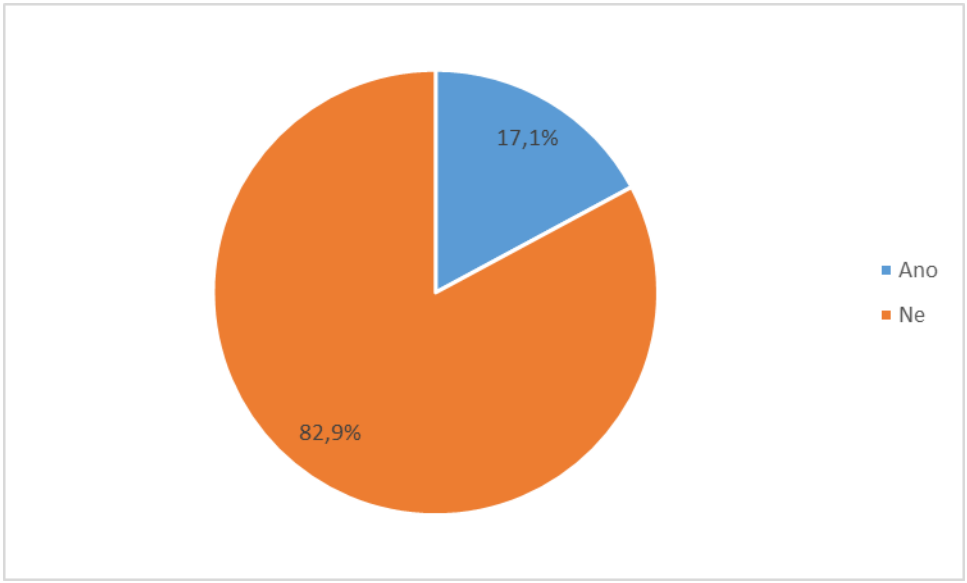
Na tuto otázku navazuje otázka č. 10 ve tvaru: „Jsou ve vaší organizaci v rámci kontrolní činnosti zjištěna některá pochybení, která se opakují?“.

Tabulka 5 – Otázka č. 10 – „Jsou ve vaší organizaci v rámci kontrolní činnosti zjištěna některá pochybení, která se opakují?“

10. Jsou ve vaší organizaci v rámci kontrolní činnosti zjištěna některá pochybení, která se opakují?	Četnost	Relativní četnost (%)
Ano	6	17,1
Ne	29	82,9
Celkem	35	100,0

Zdroj: vlastní šetření, vlastní zpracování (2021)

Graf 4 – Otázka č. 10 – „Jsou ve vaší organizaci v rámci kontrolní činnosti zjištěna některá pochybení, která se opakují?“



Zdroj: vlastní šetření, vlastní zpracování (2021)

Výše uvedená tabulka č. 5 a následně graf č. 4 vyobrazují data týkající se opakujících se zjištěných nedostatků u příspěvkových organizací. Velice zajímavé je, že 17,1 % respondentů

uvedlo, že jsou zjištěna opakující se pochybení. Na jedné straně to může značit případnou nesrozumitelnost prováděcího předpisu, metodiky či jiných podpůrných dokumentů, ale také to může značit určité chování příspěvkové organizace. Jsou dvě možnosti. První z nich je laxní přístup ředitele, který si z pochybení nic nedělá, a proto nedošlo k žádné nápravě. Jedná se o negativní variantu. Na druhou stranu se mohlo v období mezi jednotlivými kontrolami změnit vedení organizace, a tak nové vedení nestihlo zareagovat na nedostatek. Jedním z důvodů může být i to, že je nalezený nedostatek komplexní a zasahuje do různých oblastí. Proto je nutné správně nastavit postup, což vyžaduje čas.

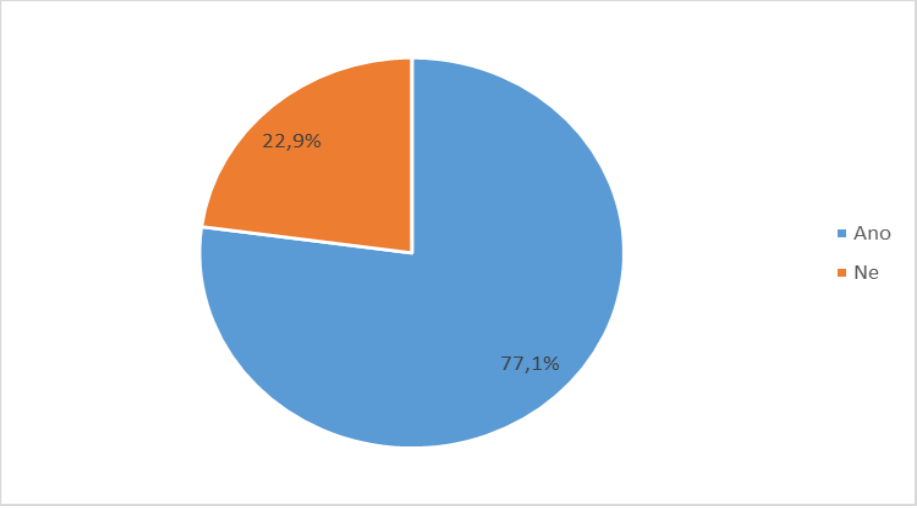
Určitá pochybení zjištěná v průběhu kontroly se dají případně opravit opravným účetním dokladem. Vždy záleží na chování, jednání a benevolenci kontrolní skupiny. S tím se pojí i otázka č. 2, která je ve tvaru: „Zaznamenali jste přechod z následných kontrol na průběžné?“.

Tabulka 6 – Otázka č. 2: „Zaznamenali jste přechod z následných kontrol na průběžné?

2. Zaznamenali jste přechod z následných kontrol na průběžné?	Četnost	Relativní četnost (%)
Ano	27	77,1
Ne	8	22,9
Celkem	35	100,0

Zdroj: vlastní šetření, vlastní zpracování (2021)

Graf 5 – Otázka č. 2: „Zaznamenali jste přechod z následných kontrol na průběžné?



Zdroj: vlastní šetření, vlastní zpracování (2021)

Výsledky vidíme v tabulce č. 6 a na grafu č. 5. Celkem 77,1 % dotázaných zaznamenalo přechod z následné na průběžné kontroly (27 odpovědí) oproti 22,9 % dotázaných (8 odpovědí), který tento přechod nezaznamenalo. Mohou to být takové organizace, které ještě nebyly zařazeny do plánu kontrol v období provádění průběžných kontrol. Odlišnosti v kontrolní činnosti jsou minimální, administrativní činnost se týká kontrolního orgánu. Velkými výhodami provádění průběžných kontrol je možnost oprav, ale také provádění kontroly na místě, tedy v sídle příspěvkové organizace, kdy je možné v případě nedorozumění konzultovat a klást dotazy přímo odpovědným pracovníkům.

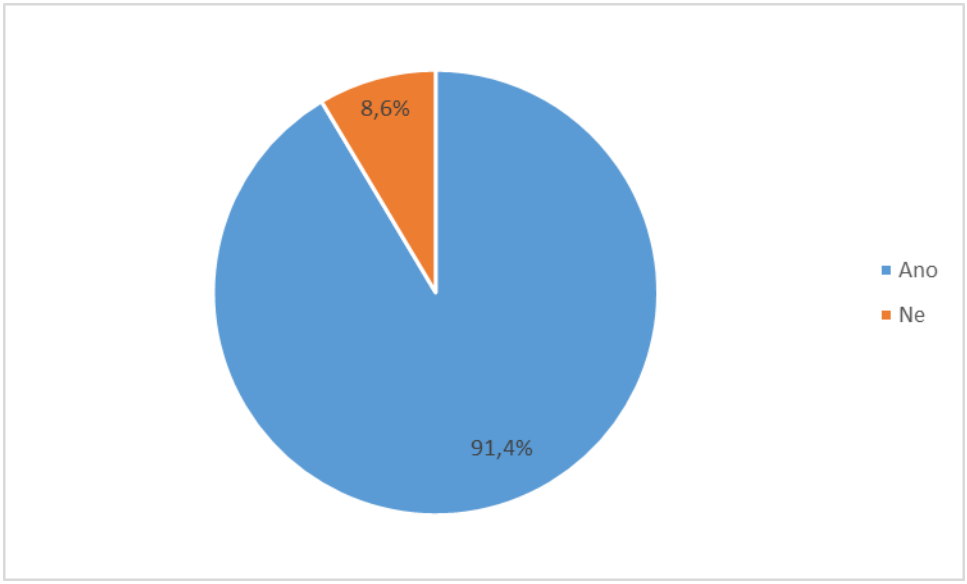
Kromě následné a průběžné kontroly byly otázky v dotazníkovém šetření také zaměřeny na vnitřní kontrolní systém příspěvkových organizací a také na otázku doplňkové činnosti. Doplňková činnost organizace musí být povolena zřizovatelem ve zřizovací listině. Organizace na činnosti musí být živnostenské oprávnění a činnost musí být výdělečná. Dále je nutné vést náklady a výnosy na doplňkovou činnost, a to jak na případný materiál, výrobky a jiné věci týkající se přímo činnosti, tak ale také musí organizace rozpočítat určitou výši nákladů na energie a mzdy pracovníků.

Tabulka 7 - Otázka č. 4: „Má vaše organizace vypracovanou směrnici k finanční kontrole?“

4. Má vaše organizace vypracovanou směrnici k finanční kontrole?	Četnost	Relativní četnost (%)
Ano	32	91,4
Ne	3	8,6
Celkem	35	100,0

Zdroj: vlastní šetření, vlastní zpracování (2021)

Graf 6 - Otázka č. 4: „Má vaše organizace vypracovanou směrnici k finanční kontrole?“



Zdroj: vlastní šetření, vlastní zpracování (2021)

Otázka č. 4 je ve tvaru: „Má vaše organizace vypracovanou směrnici k finanční kontrole?“. 91,4 % dotázaných (32 odpovědí) uvádí, že jejich organizace má vypracovanou směrnici k finanční kontrole. Jedná se o důležitý dokument, kde jsou stanoveny jednotlivé kontroly (předběžná, řídící, průběžná, následná) v rámci schvalovacích procesů organizace. V této směrnici se nutně stanovují základní funkce příkazce operace, správce rozpočtu a hlavní účetní, kteří odpovídají za správnost, úplnost a plynulost chodu organizace z ekonomického hlediska. Pokud organizace má vypracovanou směrnici o finanční kontrole, pak je velmi pravděpodobné, že její chybovost bude nižší než u organizace, která tuto směrnici nemá vyhotovenou.

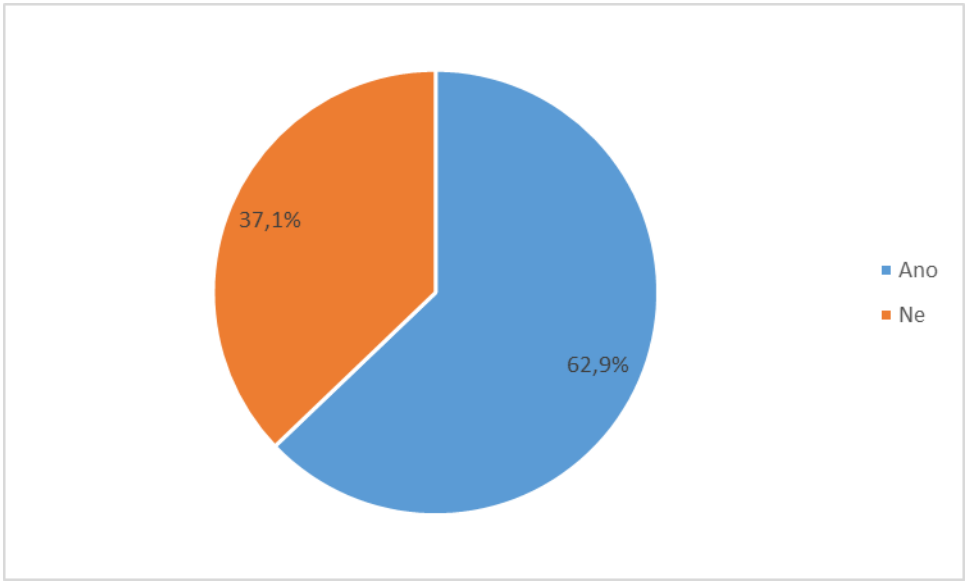
V rámci této směrnice se dále stanovují jednotlivé funkce. Pokud se jedná o menší účetní jednotku, je možné spojit funkci hlavního účetního a správce rozpočtu, kterou bude poté vykonávat pouze jeden člověk. O to se zajímá otázka č. 5, která zní: „Je ve vaší organizaci sloučena funkce hlavní účetní a správce rozpočtu?“.

Tabulka 8 – Otázka č. 5 – „Je ve vaší organizaci sloučena funkce hlavní účetní a správce rozpočtu?“

5. Je ve vaší organizaci sloučena funkce hlavní účetní a správce rozpočtu?	Četnost	Relativní četnost (%)
Ano	22	62,9
Ne	13	37,1
Celkem	35	100,0

Zdroj: vlastní šetření, vlastní zpracování (2021)

Graf 7 – Otázka č. 5 – „Je ve vaší organizaci sloučena funkce hlavní účetní a správce rozpočtu?“



Zdroj: vlastní šetření, vlastní zpracování (2021)

Z výše uvedené tabulky č. 8 a grafu č. 7 je zřejmé, že 62,9 % dotazovaných má tyto dvě funkce sloučené. Lze tedy odvodit, že se jedná o menší příspěvkové organizace, kde nemusí být tolik zaměstnanců, a proto je na rozhodnutí ředitele organizace, že tuto zodpovědnost dá jednomu člověku.

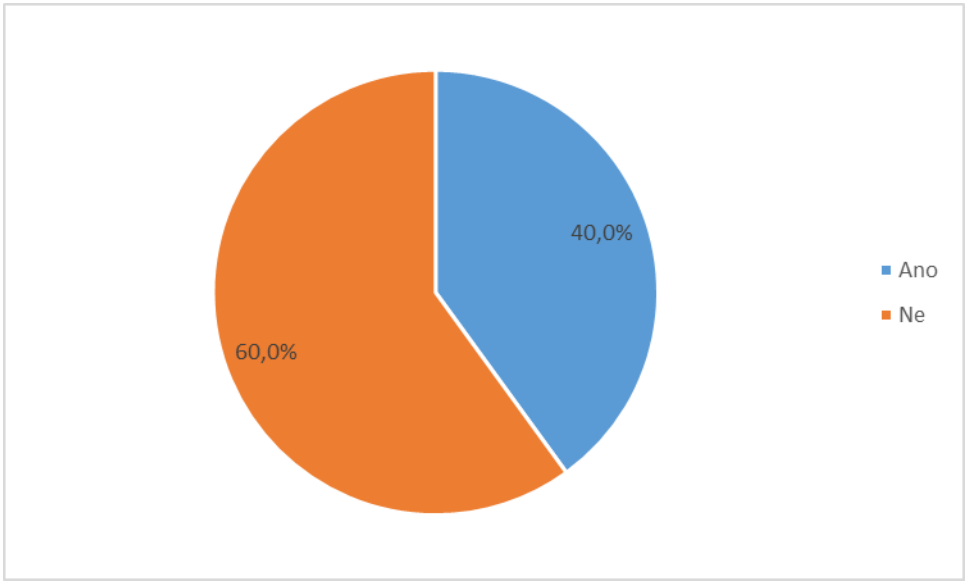
Co se týče doplňkové činnosti, na tu se zaměřila otázka v dotazníkovém šetření č. 6, která je ve znění „Máte povolenou doplňkovou činnost?“.

Tabulka 9 - Otázka č. 6 – „Máte povolenou doplňkovou činnost?“

6. Máte povolenou doplňkovou činnost?	Četnost	Relativní četnost (%)
Ano	14	40,0
Ne	21	60,0
Celkem	35	100,0

Zdroj: vlastní šetření, vlastní zpracování (2021)

Graf 8 - Otázka č. 6 – „Máte povolenou doplňkovou činnost?“



Zdroj: vlastní šetření, vlastní zpracování (2021)

Z výše uvedené tabulky č. 9 a grafu č. 8 je patrné, že 60 % dotazovaných nemá povolenou doplňkovou činnost. Doplňková činnost je činnost na profitování zisku pro příspěvkovou organizaci, která ale zároveň velmi zvyšuje administrativu. Nutnost pečlivosti a svědomitosti účetních je zde na místě, a to z několika důvodů. Veškeré náklady a výnosy této činnosti se musí vést odděleně, což může být náročné, a to především u organizací, které jsou velmi velké a jejich objem finančních prostředků za rok je velmi vysoký.

4.4.2 Vyhodnocení prvního stupně

Tabulka 10 – Hodnocení výroků 13–25

Výroky	1 - Silně nesouhlasím	2 - Nesouhlasím	3 - Nevím	4 - Souhlasím	5 - Silně souhlasím	Celkem	Průměr
13. Vyhovoval mi systém následných kontrol.	2 (5,7 %)	13 (37,1 %)	5 (14,3 %)	12 (34,3 %)	3 (8,6 %)	35 (100 %)	3,0
14. Vyhovuje mi systém průběžných kontrol.	2 (5,7 %)	0 (0 %)	8 (22,9 %)	11 (31,4 %)	14 (40 %)	35 (100 %)	4,0
15. Motivuje mě pochvala od kontrolní skupiny za dobře vedenou či odvedenou práci.	0 (0 %)	0 (0 %)	8 (22,9 %)	3 (8,6 %)	24 (68,6 %)	35 (100 %)	4,5
16. Kvituji možnost případných oprav na místě v rámci průběžné kontroly.	0 (0 %)	0 (0 %)	3 (8,6 %)	2 (5,7 %)	30 (85,7 %)	35 (100 %)	4,8
17. Případná porušení beru striktně jako moje pochybení.	2 (5,7 %)	6 (17,1 %)	16 (45,7 %)	6 (17,1 %)	5 (14,3 %)	35 (100 %)	3,2
18. Kontrola je brána jako metodická pomoc, nikoli jako rázné vytýkání chyb.	2 (5,7 %)	0 (0 %)	9 (25,7 %)	17 (48,6 %)	7 (20 %)	35 (100 %)	3,8
19. Výsledek kontroly je pouze informativní.	5 (14,3 %)	10 (28,6 %)	9 (25,7 %)	9 (25,7 %)	2 (5,7 %)	35 (100 %)	2,8
20. Vždy se snažím ponaučit ze zjištěných nedostatků.	0 (0 %)	0 (0 %)	2 (5,7 %)	9 (25,7 %)	24 (68,6 %)	35 (100 %)	4,6
21. Každé pochybení má stejnou váhu.	7 (20 %)	19 (54,3 %)	9 (25,7 %)	(0 %)	(0 %)	35 (100 %)	2,1
22. Při oznámení zahájení kontroly se stresuji, jaký bude výsledek.	6 (17,1 %)	3 (8,6 %)	2 (5,7 %)	15 (42,9 %)	9 (25,7 %)	35 (100 %)	3,5
23. Věřím, že správně nastavený kontrolní systém odhalí pochybení ještě před tím, než se stane.	0 (0 %)	3 (8,6 %)	5 (14,3 %)	17 (48,6 %)	10 (28,6 %)	35 (100 %)	4,0
24. Jsem spokojený/á s přístupem kontrolorů.	0 (0 %)	2 (5,7 %)	8 (22,9 %)	20 (57,1 %)	5 (14,3 %)	35 (100 %)	3,8
25. Jsem spokojený/á s komunikací s pracovníky svodného odboru.	0 (0 %)	0 (0 %)	2 (5,7 %)	25 (71,4 %)	8 (22,9 %)	35 (100 %)	4,2

Zdroj: vlastní šetření, vlastní zpracování (2021)

Dotazník bylo možné rozdělit do dvou částí. V první části respondenti vybírali ze předem stanovených odpovědí. Ve druhé části dotazníku byly uvedené výroky, které respondenti hodnotili na škále 1–5, kdy 1 představuje silný nesouhlas a 5 představuje silný souhlas. Pokud

je průměrná hodnota vyšší, znamená to, že respondenti s daným výrokem více souhlasí. Výroky se týkaly kontroly jako takové, ale také pocitů vznikajících před, v průběhu a po kontrole.

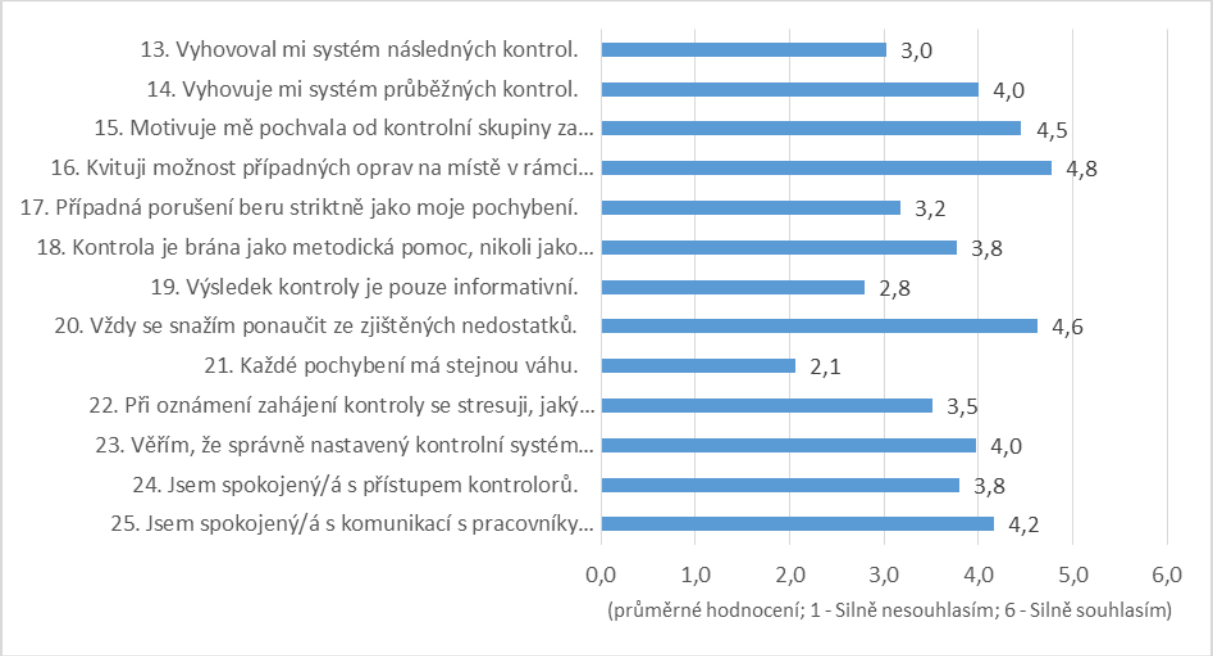
Díky těmto otázkám bylo možné ověřit přístup příspěvkové organizace ke kontrole a zároveň bylo možné sledovat, jak celkově kontrola na kontrolovaný subjekt působí. Díky tomu dojde k naplnění dílčího cíle práce, kterým je ukázat, že kontrola má být brána jako metodická pomoc, kdy kontrolní orgán poukáže na případné zjištěné nedostatky, a nikoliv jako negativní věc. V posledních letech je tento jev velmi často prezentován kontrolovanou osobou. Tato tvrzení jsou podložená výroky č. 15: „Motivuje mě pochvala od kontrolní skupiny za dobře vedenou či odvedenou práci.“, č. 18: „Kontrola je brána jako metodická pomoc, nikoli jako rázné vytýkání chyb.“ nebo výrokem č. 22: „Při oznámení zahájení kontroly se stresuji, jaký bude výsledek.“

Průměrné skóre u výše uvedených výroků je 4,5; 3,8 a 3,5. Nejvyšší hodnotu má výrok č. 15, z toho plyne, že nejvíce dotazovaných souhlasí s tím, že je motivuje pochvala od kontrolní skupiny. V tuto chvíli se ukáže správná strana kontroly – metodická pomoc, dále také nejen profesionální, ale především lidské chování kontrolorů, které v rámci kontrolní činnosti navodí pocit důvěry. Pokud dojde na pochvalu vedení příspěvkové organizace, kontrolor tím může ukázat, že si váží jejich práce, že je dobře nastavený systém v příspěvkové organizaci, že odvádí svou práci dobře. Může se jednat o pár vět nebo o komplexnější zhodnocení, kdy v obou případech pozitivní slova od kontrolního orgánu potěší kontrolované osoby a dodá jim případnou energii do další práce, aby si udrželi pozitivní myšlení, a především zájem o to, dělat tu práci tak, jako do teď a ještě lépe. Další hodnocený výrok je hodnocen méně, a proto je souhlas s ním nižší než s výrokem č. 15. Dle respondentů je kontrola spíše brána jako metodická pomoc, ale není to úplně přesvědčivé. Dva respondenti dokonce uvedli, že s tímto výrokem absolutně nesouhlasí. Jak je výše uvedeno, důležitou roli hraje právě přístup a jednání kontrolorů nebo právě i zmíněná pochvala od kontrolního orgánu. Je nutné se podívat na tuto situaci i z pohledu kontrolního orgánu. V jeho zájmu není určitě přijít na určitá pochybení. Pokud vznikne porušení, musí na něj upozornit a je pouze na profesionalitě a lidském přístupu kontrolora, jak to udělá. Posledním z vybraných výroků, který se vztahuje k celkovému chápání kontroly, byl výrok č. 22: „Při oznámení zahájení kontroly se stresuji, jaký bude výsledek.“ Samozřejmě, je to přirozené, někdo přijde kontrolovat mou práci, ale pokud dělám svou práci svědomitě, není důvod se zbytečně stresovat. Průměrné hodnocení tohoto výroku je výrazně nižší (3,5) než u výroku č. 15. Z průměrné hodnoty hodnocení výroku č. 22 je možné určit, že je zde takové neutrální stanovisko. Celkově 42,9 % dotázaných (15 odpovědí) uvedlo, že s tímto výrokem souhlasí, ovšem tuto skutečnost

negují či vyvažují odpovědi ostatních. Šest příspěvkových organizací uvedlo, že s tím výrokem silně nesouhlasí a tři respondenti uvedli, že nesouhlasí. Opět jsme u otázky celkového přístupu kontrolora ke kontrole a jeho celkovému jednání během kontrolní akce.

Pokud se na výše uvedené informace podíváme celkově, je vidět, že mínění o kontrolní činnosti, pocity před zahájením kontroly i během kontroly jsou závislé na jednání kontrolního orgánu. Je to přirozená reakce. Pokud se člověk cítí příjemně, tak se tolik nestresuje a navodí se celkově příjemná atmosféra. Díky tomu vznikne mezi kontrolní skupinou a kontrolním orgánem důvěra, kterou kontrolní orgán podpoří svým jednáním a chováním. Dá se říci, že chování kontrolora je základní stavební kámen kontrolní činnosti. Toto tvrzení potvrzuje i hodnocení výroku č. 24 ve znění „Jsem spokojený s přístupem kontrolorů." Celkové průměrné hodnocení tohoto výroku je 3,8. Hodnota 3, 8 vypovídá o tom, že respondenti spíše souhlasí s uvedeným výrokem. Zajímavé je, že dva respondenti, tj. 5,7 %, uvedli, že s tímto výrokem nesouhlasí. Důvody mohou být různé, ale nejvíce pravděpodobný důvod je právě nevhodné chování kontrolora. Komunikace je důležitá, a to na každé úrovni. Společně s nevhodným chováním může být negativní odpověď způsobena dalšími vlivy, například neochota konzultovat případná zjištění, celkově nevhodný přístup ke kontrole. Veškeré tyto domněnky ovšem opět vychází z jednání kontrolora a také z jeho chování vůči ostatním.

Graf 9 – Vyhodnocení hodnocených výroků



Zdroj: vlastní šetření, vlastní zpracování (2021)

Pro lepší přehlednost jsou data z výše uvedené tabulky vyobrazena i v grafické podobě. Vidíme hodnocení jednotlivých výroků z otázek č. 13–25. Jelikož je hodnocení výroků

ordinálního charakteru na pětibodové Likertově škále (1–5), pro každý výrok bylo spočítáno i průměrné hodnocení, které uvádím i na grafu 13. Podle daných průměrů můžeme určit, se kterým výrokem respondenti nejvíce souhlasí a se kterým nejméně. Jelikož hodnocení 1 představuje silný nesouhlas a 5 silný souhlas, s vyšší průměrnou hodnotou roste souhlas s daným výrokem.

Z tohoto grafu lze vidět, že nejvíce negativně (nesouhlasně) je z pohledu příspěvkových organizací hodnocen výrok č. 21 „Každé pochybení má stejnou váhu.“ Díky nízkému hodnocení 2,1 bodu lze říci, že s tímto výrokem se příspěvkové organizace neztotožňují. Pokud dojde k logické vazbě mezi jednotlivými porušeními a tímto výrokem, je to samozřejmě v souladu. Následující příklad to potvrzuje. Dvě příspěvkové organizace se dopustí porušení, každá jiného. Pokud jedna bude mít v protokolu o kontrole uvedeno porušení vnitřního kontrolního systému kvůli chybějícímu podpisu na pokladním dokladu, cestovním příkazu aj. a druhá organizace bude mít porušení typu vyplacení pokladní hotovosti zaměstnanci v částce vyšší, než je nárok zaměstnance – jedná se tedy o porušení rozpočtové kázně, nelze tato dvě porušení brát za stejně závažné. První organizace musí lépe dodržovat systém vnitřní kontroly a schvalování a druhá organizace musí řešit případný odvod za porušení rozpočtové kázně.

Na druhou stranu je z grafu lehce čitelné, že příspěvkové organizace velmi kladně hodnotí možnost případných oprav v průběhu probíhající kontroly na místě. Jedná se o jedno velké pozitivum, které je realizovatelné v případě průběžných kontrol.

4.4.3 Testování hypotéz

Na základě sestaveného dotazníkového šetření, skrze kterého byla získána primární data, došlo k úpravě výzkumné otázky, a tedy i změně stanovených hypotéz. Výzkumná otázka je stanovena v následujícím znění – *Efektivnost veřejnosprávní finanční kontroly příspěvkové organizace závisí na systému kontroly a přístupu kontrolorů.* Výzkumná otázka obsahuje dílčí hypotézy:

H2.0: Porušování rozpočtové kázně nezávisí na tom, zda má organizace vypracovanou směrnici k finanční kontrole.

H2.1: Porušování rozpočtové kázně závisí na tom, zda má organizace vypracovanou směrnici k finanční kontrole.

H3.0: Porušování rozpočtové kázně nezávisí na tom, zda organizaci zřizovatel poskytuje dostatek materiálů – metodik či směrnic k činnosti příspěvkové organizace.

H3.1: Porušování rozpočtové kázně závisí na tom, zda organizaci zřizovatel poskytuje dostatek materiálů – metodik či směrnic k činnosti příspěvkové organizace.

Výše bylo zmíněno, že výzkumná otázka obsahuje dílčí hypotézy, ale pokud zapojíme logické uvažování společně se získanými daty z provedeného dotazníkové šetření, zjistíme, že hypotézu označenou jako H4.1 nemusíme vyhodnocovat. Hypotéza H4.1 je ve znění *Porušování rozpočtové kázně nezávisí na tom, zda organizace má možnost konzultovat své dotazy se zřizovatelem.* Vyhodnocení této hypotézy lze provést na základě otázky č. 7 z dotazníkového šetření, která zní „Máte možnost konzultovat případné dotazy s krajským úřadem?“. Jelikož však všichni zúčastnění respondenti právě u otázky č. 7 zvolili možnost „Ano“, nemá smysl tuto hypotézu vyhodnocovat, resp. ani by vyhodnotit nešla.

Hypotéza 1

H1: Průběžná finanční kontrola příspěvkových organizací je efektivnější než následná finanční kontrola.

Na základě, čeho je možné vyhodnotit stanovenou hypotézu? Prvním důvodem je již povaha dvou různých typů kontrol. V rámci následné kontroly docházelo k častějším porušením rozpočtové kázně, a tedy k častějším sankcím ve formě nařízeného odvodu zřizovatelem. Kontrola následná probíhá za uzavřené období, a tak tedy kontrolní skupina informuje vedení příspěvkové organizace o porušeních, pochybeních, které se již nedají upravit. Organizace tyto chyby mohla vytvořit nevědomky a v podstatě v nich nevědomky pokračovat. Na základě těchto zjištění je více výhodná kontrola průběžná, která je prováděna za aktuální období. Pokud nastane porušení, kontrolní skupina na něj upozorní a organizace může flexibilně reagovat na jeho odstranění, např. změnou systému, aktualizací vnitřního předpisu nebo klasickou opravou. Pokud nastane případné porušení rozpočtové kázně, dají se uskutečnit kroky, které tomuto porušení mohou zabránit, a proto jsou tyto kontroly brány jak z hlediska kontrolora, tak z hlediska příspěvkové organizace, jako efektivnější. Na toto ukazuje i otázka č. 14 „Vyhovuje nám systém průběžných kontrol.“, a také otázka č. 16 „Kvituji možnost případných oprav na místě v rámci průběžné kontroly.“ Obě tyto otázky byly od respondentů hodnoceny na Likertově škále v rozmezí 1 (silně nesouhlasím) – 5 (silně souhlasím) a obě získaly velmi vysoké hodnocení, z čehož plyne, že respondenti s danými výroky souhlasí. Získané skóre u otázky č. 14 je 140 bodů a u otázky č. 16 je 167 bodů. Maximální možný počet získaných bodů u otázky je 175, aby bylo 100% patrné, že všichni souhlasí, je 5 (absolutně souhlasím) * 35 respondentů = 175 bodů. U otázky č. 16 bylo dosaženo 167 bodů z celkových 175 možných bodů. To znamená, že respondenti velmi kvitují

možnost oprav u průběžných kontrol. Pokud porovnáme otázky č. 13 („Vyhovoval mi systém následných kontrol“) a č. 14 („Vyhovuje nám systém průběžných kontrol“) mezi sebou, zjistíme, že u otázky č. 13 je celkové skóre ve výši 106 bodů a u otázky č. 14 ve výši 140 bodů. Z toho je patrné, že i příspěvkovým organizacím vyhovuje spíše systém průběžných kontrol.

Výše uvedené tvrzení je podpořeno i vyhodnocením otázky z dotazníkového šetření č. 2. Otázka č. 2 je ve tvaru: „Zaznamenali jste přechod z následných kontrol na průběžné?“.

Tabulka 11 – Otázka č. 2: „Zaznamenali jste přechod z následných kontrol na průběžné?

2. Zaznamenali jste přechod z následných kontrol na průběžné?	Četnost	Relativní četnost (%)
Ano	27	77,1
Ne	8	22,9
Celkem	35	100,0

Zdroj: vlastní šetření, vlastní zpracování (2021)

Výsledky vidíme v tabulce 11. Celkově 77,1 % dotázaných (tedy 27 dotázaných subjektů) zaznamenalo přechod z následné na průběžné kontroly. Pouze 22,9 % dotázaných (8 odpovědí) tento přechod nezaznamenalo. Možným důvodem nezaznamenání tohoto přechodu může být tzv. provozní slepota, kdy ekonom organizace pracuje dle zajetého stereotypu a případné nedostatky vzniklé z této každodenní, stejné, opakující se činnosti již nemusí zaznamenat. Další možností, proč osm organizací odpovědělo v negaci, může být také to, že u dané organizace ještě nemusela proběhnout kontrola, která byla již v režimu průběžné kontroly, nikoli následné. Situace, kdy u organizace ještě nebyla provedena průběžná kontrola a vedení organizace si tak pamatuje pouze systém následné kontroly, je zapříčiněna tím, že se tato organizace nedostala do plánu kontroly v rámci stanoveného 2,5letého cyklu.

Hypotéza 2

H2.0: Porušování rozpočtové kázně nezávisí na tom, zda má organizace vypracovanou směrnici k finanční kontrole

H2.1: Porušování rozpočtové kázně závisí na tom, zda má organizace vypracovanou směrnici k finanční kontrole

Vyhodnocení této hypotézy bude provedeno pomocí otázky č. 8 – „Bylo u vás kontrolou někdy zjištěno porušení rozpočtové kázně?“ a otázkou č. 4 – „Má Vaše organizace vypracovanou směrnici k finanční kontrole?“. Výslednou kontingenční tabulku vidíme

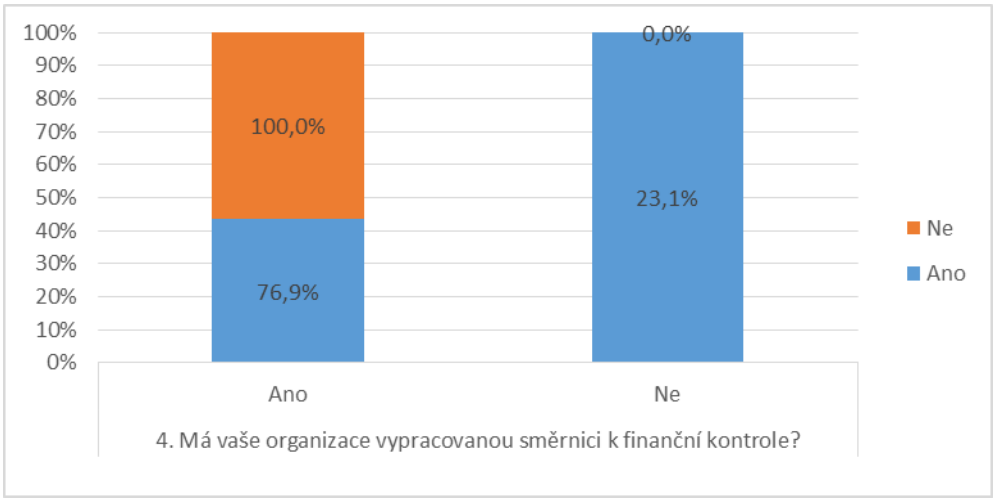
v tabulce 12, z níž je patrné, že u organizací, kde nikdy nedošlo k porušení rozpočtové kázně má 100 % těchto organizací vypracovanou směrnici k finanční kontrole. U organizací, kde k porušení došlo, má tuto směrnici pouze 76,9 % organizací.

Tabulka č. 12: Porušení rozpočtové kázně podle vypracované směrnice

		4. Má vaše organizace vypracovanou směrnici k finanční kontrole?		Celkem
		Ano	Ne	
8. Bylo u vás kontrolou někdy zjištěno porušení rozpočtové kázně?	Ano	10 (76,9 %)	3 (23,1 %)	13 (100 %)
	Ne	22 (100 %)	0 (0 %)	22 (100 %)
Celkem		32 (91,4 %)	3 (8,6 %)	35 (100 %)

Zdroj: vlastní šetření, vlastní zpracování (2021)

Graf č. 10: Porušení rozpočtové kázně podle vypracované směrnice



Zdroj: vlastní šetření, vlastní zpracování (2021)

Jelikož se jedná o dvě kategoriální proměnné, je obvyklé použít pro vyhodnocení hypotézy $\chi 2$ test nezávislosti v kontingenční tabulce. Jelikož však nejsou splněny předpoklady pro tuto metodu, pro vyhodnocení hypotézy použijeme Fisherův exaktní test pro čtyřpolní tabulku. Výsledná p-hodnota je 0,044. Jelikož je p-hodnota menší než hladina významnosti $\alpha = 5$ %, testovanou hypotézu H1.0 na této hladině významnosti zamítáme. *Porušování rozpočtové kázně statisticky významně závisí na tom, zda má organizace vypracovanou směrnici k finanční kontrole.*

Hypotéza 3

H3.0: Porušování rozpočtové kázně nezávisí na tom, zda organizaci zřizovatel poskytuje dostatek materiálů – metodik či směrnic k činnosti příspěvkové organizace

H3.1: Porušování rozpočtové kázně závisí na tom, zda organizaci zřizovatel poskytuje dostatek materiálů – metodik či směrnic k činnosti příspěvkové organizace

Vyhodnocení této hypotézy bude opět provedeno pomocí otázky č. 8 „Bylo u vás kontrolou někdy zjištěno porušení rozpočtové kázně?“ a otázkou č. 11 – „Poskytuje vám zřizovatel dostatek materiálů – metodik či směrnic k činnosti příspěvkové organizace?“.

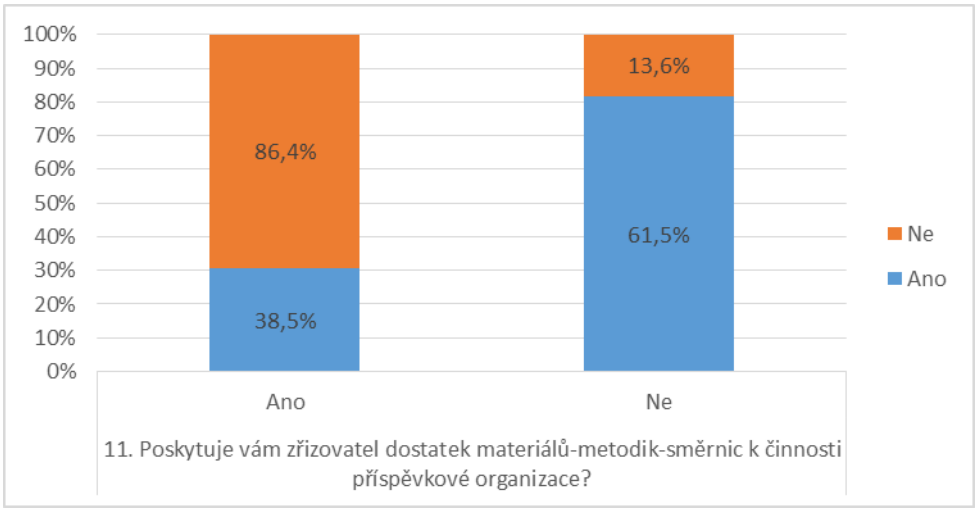
Výslednou kontingenční tabulku vidíme níže. Z tabulky je patrné, že 61,5 % organizací, které někdy měly porušení rozpočtové kázně, nejsou dostatečně zásobovány materiály od zřizovatele. Zatímco u organizací, které nikdy chybu neudělaly, je tento podíl pouze 13,6 %. Celkem 86,4 % organizací se cítí dostatečně zásobována materiály k činnosti.

Tabulka č. 13: Porušování rozpočtové kázně podle otázky 11

		11. Poskytuje vám zřizovatel dostatek materiálů-metodik-směrnic k činnosti příspěvkové organizace?		Celkem
		Ano	Ne	
8. Bylo u vás kontrolou někdy zjištěno porušení rozpočtové kázně?	Ano	5 (38,5 %)	8 (61,5 %)	13 (100 %)
	Ne	19 (86,4 %)	3 (13,6 %)	22 (100 %)
Celkem		24 (68,6 %)	11 (31,4 %)	35 (100 %)

Zdroj: vlastní šetření, vlastní zpracování (2021)

Graf č. 11: Porušování rozpočtové kázně podle otázky 11



Zdroj: vlastní šetření, vlastní zpracování (2021)

Stejně jako u první hypotézy i zde použijeme pro vyhodnocení hypotézy Fisherův exaktní test pro čtyřpolní tabulku. Jelikož výsledná p-hodnota (0,007) je opět menší než hladina významnosti $\alpha = 5$ %, testovanou hypotézu H2.0 na této hladině významnosti také zamítáme. *Porušování rozpočtové kázně závisí na tom, zda organizaci zřizovatel poskytuje dostatek materiálů – metodik či směrnic k činnosti příspěvkové organizace.*

4.4.4 Nejčastější nedostatky

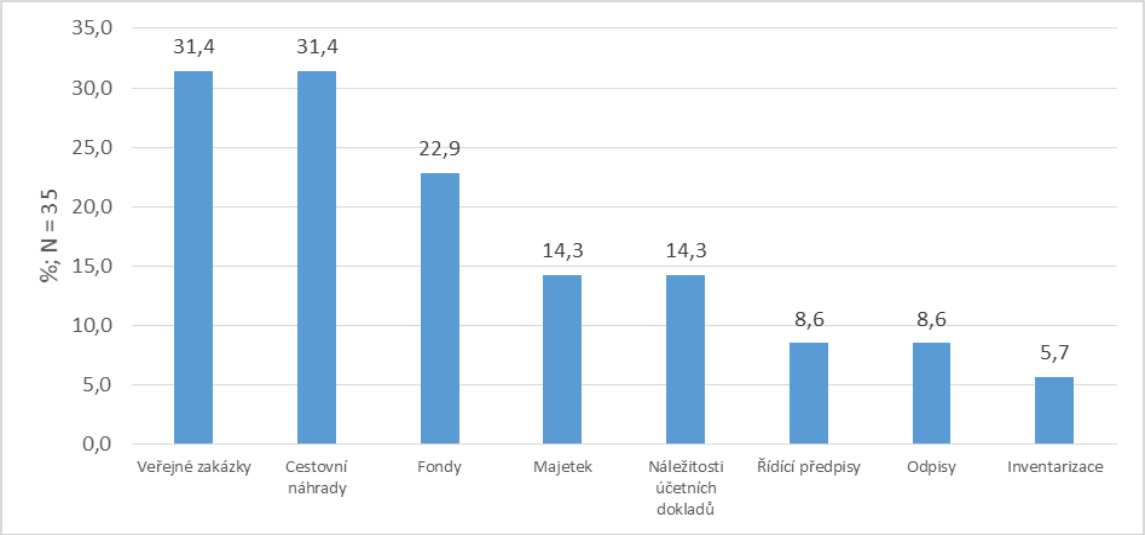
Na problematiku chyb a chybování už bylo jednou poukázáno, a to při vyhodnocení porušení rozpočtové kázně, což je nejzávažnější porušení, které může být kontrolním orgánem v rámci kontroly hospodaření shledáno. Co se týče běžných pochybení, nedostatků a porušení, zde je to velmi různorodé, stejně jako je ukázáno v tabulce č. 14 a následně v grafu č. 12.

Tabulka 14 – Otázka č. 9 – „V jaké oblasti nejvíce chybujete?“

9. V jaké oblasti nejvíce chybujete?	Četnost	Relativní četnost (%; N = 35)
Veřejné zakázky	11	31,4
Cestovní náhrady	11	31,4
Fondy	8	22,9
Majetek	5	14,3
Náležitosti účetních dokladů	5	14,3
Řídicí předpisy	3	8,6
Odpisy	3	8,6
Inventarizace	2	5,7

Zdroj: vlastní šetření, vlastní zpracování (2021)

Graf 12 - Otázka č. 9 – „V jaké oblasti nejvíce chybujete?“



Zdroj: vlastní šetření, vlastní zpracování (2021)

Jak je možné vidět ve výše uvedené tabulce č. 14 a grafu č. 12, největší míra chybovosti je v oblasti veřejných zakázek. Druhou oblastí, kde se nejvíce chybuje, jsou cestovní náhrady, které jsou následovány oblastí fondů.

Oblast veřejných zakázek v sobě skrývá nejen výběrová řízení, veřejné zakázky na 50 000,00 Kč nebo nad 250 000,00 Kč, ale také jednotlivé nákupy v rámci provozu organizace. Tyto jednotlivé nákupy musí být také evidovány. Nejčastější chyba v rámci této oblasti je chybná neboli pozdní evidence. Z názvu věci se jedná o to, že organizace neeviduje jednotlivé nákupy tak, jak mu zřizovatel nařizuje. Pochybení v této oblasti může být způsobeno především tím, že nejsou ze strany příspěvkové organizace sledovány aktualizace, které zřizovatel provede ve své směrnici, a poté se neřídí v souladu s touto směrnicí.

Další oblastí, kde dochází k častému pochybení, je oblast cestovních náhrad. Co se týče této oblasti, je zde velmi náročná oblast především zahraničních cestovních příkazů, které jsou velmi obtížné na vypočtení správné výše nároku zaměstnance. V rámci sledovaných příspěvkových organizací – středních škol, samozřejmě musí dojít k výpočtu a následnému proúčtování těchto cestovních příkazů, a to z jednoho důvodu. Střední školy pořádají například cesty do zahraničí, jako jsou třeba lyžařské výcviky v Alpách – cesta do zahraničí, výlety do Drážďan – cesta do zahraničí a další akce. Jiným možným nedostatkem je nesprávně nebo neúplně vyplněný cestovní příkaz. Jedná se o formální chybu, ale i tak je to pochybení. Pokud zaměstnanec odevzdá neúplný cestovní příkaz, nemělo by dojít k jeho proplacení. Další možné pochybení je obyčejná početní chyba. Upsat, špatně sečíst nebo přehlédnout se může každý. Právě proto mohou vznikat následně pochybení, a to dvojího typu. Buď organizace vyplatí

méně, než byl celkový nárok zaměstnance. V tom případě je to snadné a organizace doplatí rozdíl zaměstnanci. Problém nastává tehdy, pokud organizace vyplatila zaměstnanci více, než na kolik měl nárok. Právě díky těmto pochybením vzniká porušení rozpočtové kázně, protože bylo vyplaceno více z veřejných financí, než mělo býti. Pokud by stále fungoval režim následných kontrol, jednalo by se o porušení rozpočtové kázně a organizaci by mohla hrozit i sankce. V systému průběžných kontrol, když toto pochybení kontrolor objeví, je možné udělat opravu. V rámci opravy dojde k vrácení vyplacené částky navíc zaměstnanci do pokladny organizace. Díky tomu nedojde právě ke zmiňovanému porušení rozpočtové kázně.

Třetí oblastí, kde dochází k nejvíce pochybení, je oblast fondů. Příspěvková organizace je povinna mít zřízené čtyři fondy. Jedná se o fond odměn, fond kulturních a sociálních potřeb, rezervní fond, fond investic. Nejvíce se chybuje právě ve fondu kulturních a sociálních potřeb neboli FKSP. V rámci příspěvku z FKSP pro zaměstnance organizace může dojít i k diskriminaci. Na tento příspěvek má nárok každý zaměstnanec organizace, ovšem někdy může dojít k mylné informaci, že na tento příspěvek není nárok, když je zaměstnanec ve zkušební době. Přesné podmínky a možnosti čerpání FKSP jsou stanoveny ve vyhlášce k FKSP. Pokud se nad tímto fondem zamyslíme, může dojít k pochybení například při čerpání na stravné. Pokud zaměstnanec jede na služební cestu, kdy cesta trvala déle než pět hodin, má nárok na cestovní náhrady. Pokud ale na pracovišti v ten samý den odpracuje stanovený počet hodin, tak má nárok i na stravné od zaměstnavatele. Jelikož je to složitější situace, velmi často může dojít k pochybení.

Z výše uvedené tabulky je patrné, že pět organizací uvedlo, že chybují v oblasti náležitosti účetních dokladů. V této oblasti se jedná o čistě formální pochybení typu chybné účtování nebo nedodržení postupu oprav, který stanovuje zákon o účetnictví.

Oslovené příspěvkové organizace v této otázce mohly zvolit více možností z celkem čtrnácti nabízených odpovědí. V rámci tohoto dotazníkového šetření bylo za chybovanou oblast označeno celkem sedm oblastí, zbylých sedm oblastí – kontrolní systém, zásoby, pohledávky, pokladna, autoprovoz, časové rozlišení a doplňková činnost, nebyly označeny za oblasti, ve kterých vznikají pochybení.

Není pochybení jako pochybení. V případě, že jde o závažné pochybení vyšší částky než nárokovaná částka, použití finančních prostředků na jiný účel, než měly být použity, nesprávné čerpání finančních prostředků z fondů příspěvkové organizace, tak se jedná

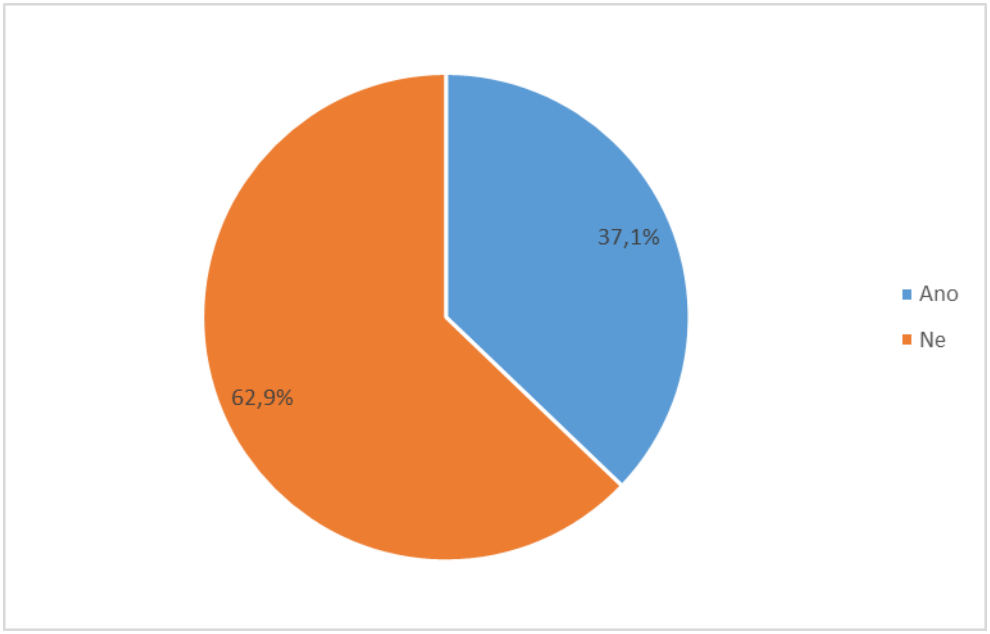
o porušení rozpočtové kázně. V dotazníkovém šetření byla otázka č. 8 zaměřena právě na porušení rozpočtové kázně.

Tabulka 15 – Otázka č. 8 – „Bylo u vás kontrolou někdy zjištěno porušení rozpočtové kázně?“

8. Bylo u vás kontrolou někdy zjištěno porušení rozpočtové kázně?	Četnost	Relativní četnost (%)
Ano	13	37,1
Ne	22	62,9
Celkem	35	100,0

Zdroj: vlastní šetření, vlastní zpracování (2021)

Graf 13 – Otázka č. 8 – „Bylo u vás kontrolou někdy zjištěno porušení rozpočtové kázně?“



Zdroj: vlastní šetření, vlastní zpracování (2021)

Osmá otázka byla ve tvaru: „Bylo u vás kontrolou někdy zjištěno porušení rozpočtové kázně?“. 37,1 % dotázaných uvedlo, že ano (13 odpovědí). Mezi odpověďmi, co bylo za problém, nejčastěji uváděli FKSP a s tím související např. nákup vody, vyúčtování cestovních příkazů, čerpání příspěvku z FKSP na stravenky pro zaměstnance na dohodu za 2 měsíce.

5 Shrnutí získaných dat

V rámci vyhodnocení položené výzkumné otázky, která hodnotí efektivitu prováděných veřejnosprávních finančních kontrol, ve znění – *„Efektivnost veřejnosprávní finanční kontroly příspěvkové organizace závisí na systému kontroly a přístupu kontrolorů“,* došlo k vyhodnocení stanovených hypotéz vycházejících z této výzkumné otázky. Pokud hypotézu Průběžná finanční kontrola příspěvkových organizací je efektivnější, než následná finanční kontrola porovnáme s celkovým dojmem ze získaných odpovědí od příspěvkových organizací a v souvislosti s některými položenými otázkami v dotazníkovém šetření, lze v rámci logického uvážení tuto hypotézu potvrdit.

V rámci stanovené hypotézy, která kopíruje hlavní cíl práce, je možné konstatovat, že na základě získaných dat a poznatků se potvrzuje. Vyplývá to z dat, která byla získána díky dotazníkovému šetření. Tato hypotéza lze přímo vyhodnotit na základě položené otázky v dotazníkovém šetření, která svým smyslem kopíruje podstatu výzkumné otázky této diplomové práce. Vyhodnocení bylo provedeno metodou nejvyššího skóre, to znamená, že se posuzuje získaný počet bodů z Likertovy hodnotící škály s maximálním možným získaným počtem bodů. Jelikož je skóre respondentů velmi vysoké, dá se hypotéza H1 potvrdit. Z toho plyne, že průběžná kontrola je efektivnější než následná kontrola.

Co se týče stanovených dílčích hypotéz ve znění:

H2.0: Porušování rozpočtové kázně nezávisí na tom, zda má organizace vypracovanou směrnici k finanční kontrole

H2.1: Porušování rozpočtové kázně závisí na tom, zda má organizace vypracovanou směrnici k finanční kontrole

H3.0: Porušování rozpočtové kázně nezávisí na tom, zda organizaci zřizovatel poskytuje dostatek materiálů – metodik či směrnic k činnosti příspěvkové organizace

H3.1: Porušování rozpočtové kázně závisí na tom, zda organizaci zřizovatel poskytuje dostatek materiálů – metodik či směrnic k činnosti příspěvkové organizace.

Díky využití Fisherova testu byly tyto hypotézy otestovány, a to s výsledkem takovým, že u hypotézy H2 je přijata H2.1. To znamená, že porušování rozpočtové kázně statisticky významně závisí na tom, zda má organizace vypracovanou směrnici k finanční kontrole. Co se týče testované hypotézy H3, tak zde je potvrzena H3.1 ve znění porušování rozpočtové kázně závisí na tom, zda organizaci zřizovatel poskytuje dostatek materiálů – metodik či směrnic k činnosti příspěvkové organizace. Tyto dvě hypotézy ukazují na to, že pokud má příspěvková

organizace správně nastavený vnitřní systém, který je obsažený právě ve směrnici o finanční kontrole a tento systém řádně dodržuje, je menší pravděpodobnost, že nastane situace, kdy vznikne porušení. Pokud je řádně nastavený vnitřní kontrolní systém, který je samozřejmě plně dodržován, tak v rámci předběžné, průběžné nebo následné kontroly správnosti operací, prověření výše závazků a jiných podstatných činností, může dojít příkazcem operace, správcem rozpočtu nebo hlavní účetní k odhalení nedostatku, který samozřejmě napraví. Druhá hypotéza se týkala porušení rozpočtové kázně v závislosti na poskytování metodik, směrnic, informací či jiných podkladů ze strany zřizovatele směrem k příspěvkovým organizacím. Jedná se o logický řetězec přesunu informací. Zřizovatel vydá metodiku, či nové informace nebo provede aktualizaci nějaké směrnice. Na základě těchto materiálů si příspěvková organizace má nastavit správný systém, který bude fungovat a bude v souladu s platnou legislativou, ale také bude v souladu s platnými předpisy zřizovatele. Pokud zřizovatel vyžaduje nastavení systému u zřizovaných příspěvkových organizací, který vychází z jeho směrnic nebo jiných právních předpisů, je nutné, aby tyto předpisy poskytoval svým příspěvkovým organizacím. Zřizovatel chce, aby organizace postupovaly v souladu se stanovenými podmínky či předpisy a následně toto kontroluje v rámci veřejnosprávní finanční kontroly. Pokud jim tyto materiály neposkytne, tak pak nemůže očekávat, že se jimi příspěvkové organizace budou řídit. Samozřejmě, toto je i náplní práce ekonomky nebo ekonoma organizace, zjistit si, zda jsou veškeré zákony, vyhlášky, směrnice, nařízení aj., podle kterých postupují v rámci hospodaření s veřejnými finančními prostředky, v platném znění nebo aktuální. Nejčastěji dochází k aktualizacím na začátku nového roku, ale není to pravidlo a nemůže se na to ekonom organizace spoléhat. Neznalost zákona neomlouvá, a proto je vhodné si pravidelně dělat průzkum, zda nedošlo ke změnám v právních předpisech, které upravují jednotlivé části hospodaření příspěvkové organizace.

Dále byla zkoumána otázka chybovosti u příspěvkových organizací. V rámci dotazníkového šetření byli respondenti vyzváni, aby uvedli, ve kterých částech hospodaření příspěvkové organizace nejvíce nebo nejčastěji chybují. Celkem je kontrolováno čtrnáct oblastí, z nichž se u sedmi oblastí projevilo, že jsou téměř bez problému a nebyly respondenty označeny jako problémové. Jedná se o polovinu oblastí, což je velmi dobrý výsledek. Dalších sedm oblastí byly označeny za problémové, což ještě můžeme rozdělit na dvě skupiny – velmi problémová a problémová. Do problémové oblasti patří inventarizace, oblast majetku a odpisů nebo oblast chybného účtování. Jako nejvíce problémové oblasti byly označeny oblasti veřejných zakázek. První místo s celkovým počtem jedenáct odpovědí získala tato oblast oprávněně. Jedná se o náročnou oblast, do které spadají nejen veřejné zakázky, ale také s tím spojená evidence těchto

veřejných zakázek v Tender areně, řádný průběh zadávacího nebo výběrového řízení aj. Jedná se o oblast, která je náročná a pokud se této oblasti nevěnuje dostatek pozornosti, dochází k pochybení. Společné první místo si rozdělila oblast veřejných zakázek a oblast cestovních náhrad. 31,4 % uvedlo cestovní náhrady jako oblast, kde se často objevují nedostatky. Cestovní náhrady jsou velmi obsáhlou oblastí, která v sobě může skrývat jak formální, tak početní chyby. Cestovní náhrady, jak už vyplývá z názvu, jsou náhrady pro zaměstnance za stravné, jízdné, nocležné či jiné výdaje v rámci vyslání na pracovní cestu. Do cestovních náhrad se také počítá náhrada za použití vlastního vozidla v rámci pracovní cesty. Jelikož se musí tento nárok nejprve spočítat, je nutné počítat opravdu pečlivě. Nejvíce chyb je totiž početního charakteru. Jak mohou tyto nedostatky vzniknout? Jednoduše, stačí se přehlédnout, špatně opsat číslo, nečitelně vyplnit políčko nebo si nárokovat částku stravného z jiné kategorie na základě délky pracovní cesty. Objevují se tu ale nejen početní chyby, ale také formální. V cestovním příkaze uvádíme pouze reálná, pravdivá data, která vypisujeme čitelně. Podepisujeme se na místech tomu určených, řádně vypisujeme požadované náležitosti. Speciální částí jsou zahraniční cestovní příkazy, které jsou velmi náročné na výpočet nároku zaměstnance na cestovní náhrady za uskutečněnou pracovní cestu. Jedná se o specifickou oblast, ve které je často chybováno.

Další, v pořadí třetí oblastí, ve které se nejvíce chybuje, uvedli respondenti oblast fondů. Zde mohou být nedostatky velmi různorodé. Příspěvková organizace má povinnost mít zřízené čtyři fondy. Pokud se vrátíme zpět k dotazníkovému šetření a k otázce, která se týkala porušení rozpočtové kázně, tak zde mohli respondenti případně konkretizovat, jaké oblasti se porušení rozpočtové kázně týkalo. Nejčastějšími odpověďmi byly cestovní náhrady, které jsou uvedeny o odstavec výše, a také právě fond kulturních a sociálních potřeb, známý jako FKSP. Tvorba FKSP je jasně stanovená ve vyhlášce k FKSP, postup účtování tvorby FKSP je stanoven v Českém účetním standardu č. 704. Zde by nemělo docházet k nesrovnalostem. Co se týče čerpání, zde je to docela rozmanité. Pokud se přihlásíte na dvě různá školení k FKSP, tak každý školitel či lektor vám bude vyprávět o možnosti čerpání FKSP tak, jak to pochopil on. Ze dvou různých školení si odnesete v součtu stejné informace, které se mohou lišit jen v maličkostech. Oblast FKSP je velmi specifická, a proto je nutné ověřit si, zda lze finanční prostředky na požadované akce – rekreace, stravování, vitaminové doplňky, sport, kultura, čerpat. To je na příspěvkové organizaci, na co všechno dovolí svým zaměstnancům čerpat. Důležité je, aby veškerý postup, veškeré náležitosti, veškeré požadavky byly upraveny ve vnitřní směrnici k FKSP, kterou si organizace sestaví samy. Oblast FKSP se nemění často, ale je nutné se v této oblasti stále vzdělávat a v případě dotazu se opravdu obrátit na odpovědnou osobu. Je lepší se

dotázat a následně postupovat v souladu s nastavenými podmínkami, v souladu s platnou legislativou než pochybit z nevědomosti. Nedostatky, které se objevují v oblasti FSKP, mohou být také formální nebo početní. Pokud se jedná o početní chybu, je nutné shledat nápravu a správnými výpočty přeúčtovat chybnou operaci a pohlídat si, zda nebylo z finančních prostředků organizace vyplaceno více, než mělo být. Pokud ano, jedná se o porušení rozpočtové kázně. Co se týče formálních chyb, je nutné dbát na přesné znění a čitelnost. Každé pochybení má řešení, a proto je lepší na něj přijít dříve, než dojde ke zkreslení účetních sestav, tedy i výkazu zisku a ztráty a následně je tím ovlivněn výsledek hospodaření. (Účetní jednotka, ústní sdělení)

Co se týče naplnění dílčího cíle, který se zabývá otázkou chápání kontroly jako metodické pomoci a nikoli jako něco negativního, je zde velmi nutný celkový vzájemný respekt a vzájemná důvěra mezi stranami. Tohoto prostředí lze dosáhnout samozřejmě oboustrannou součinností, ale především pak profesionálním přístupem a lidským jednání kontrolora.

5.1 Opatření proti nedostatkům

Aby došlo k úplnému naplnění cíle práce, je nutné stanovit opatření, díky kterému by se ideálně úplně odstranila chybovost, což samozřejmě není možné. Co se týče opatření proti nedostatkům v tomto případě, jedná se o snížení chybovosti. Jelikož je každá kontrolní akce komplexní a kontroluje se několik oblastí účetnictví naráz, je nutné se v rámci opatření zaměřit na jednotlivé oblasti samostatně.

Na základě získaných dat, která uvádějí oblasti, ve kterých se nejvíce chybuje, se v rámci navržení opatření proti nedostatkům v této práci zaměříme právě na ty oblasti, které respondenti označili jako nejvíce problematické, s nejvíce se vyskytujícím pochybením.

První oblastí, kde se nejvíce chybovalo, je oblast veřejných zakázek. Zde je nutné, aby docházelo k pravidelné kontrole, zda se organizace řídí platnými právními předpisy a také aktuální směrnicí zřizovatele. Dále je zde nutné, aby byly dodržovány lhůty a termíny, ve kterých má dojít k evidenci veřejných zakázek.

Jelikož se jedná o velice obsáhlou oblast, *navržené opatření je takové, že by se tato oblast měla svěřit jednomu odpovědnému pracovníkovi, který se této oblasti bude věnovat na 100 %, tedy že půjde o jeho hlavní pracovní náplň*. Bude pravidelně kontrolovat, zda nedošlo ke změně směrnice zřizovatele novým opatření a flexibilně bude nastavovat systém, případně upravovat, dle změněných požadavků zřizovatele či dle platné legislativy. Zároveň by tento pracovník měl na starosti výběrové řízení – úkony před zahájením, průběh výběrového řízení až po sepsání smlouvy. S tím souvisí včasné zveřejnění veřejné zakázky v Tender areně, popřípadě uzavřené

smlouvy s předpokládaným plněním nad 50 000,00 Kč bez DPH do 30 dnů. Díky převedení kompetencí na jednoho pracovníka dojde ke sjednocení postupu v rámci celé organizace. Tento pracovník si může zavést vlastní postupy, které samozřejmě budou v souladu s platnou legislativou a v rámci směrnice zřizovatele a jelikož se bude starat pouze o veřejné zakázky, bude mít o všem přehled, dojde ke snížení výskytu nedostatků v této oblasti. Taková změna by mohla vyvolat celkovou změnu organizační struktury organizace. V případě malé organizace by veškeré kompetence v rámci veřejných řízení byly převedeny na jednoho pověřeného pracovníka. Ve větších organizacích by bylo vhodné zřídit úsek na stejné bázi jako ekonomický úsek, aj. Zde by práci vykonával pracovník, který by byl přijatý s pracovní náplní týkající se agendy veřejných zakázek a v případě potřeby by měl možnost postupně tento úsek rozšiřovat.

Druhou oblastí, kde docházelo k velmi častým nedostatkům, je oblast cestovních náhrad. V tomto případě může být navrženo, aby byl veškerý postup stanovený ve vnitřní směrnici organizace, a to od čitelného a úplného vyplnění cestovního příkazu, přes schválení cesty odpovědným pracovníkem, až po úplné a pravdivé vyplnění zadní části cestovního příkazu, které je spojeno s výpočtem cestovních náhrad, a následném odevzdání takto vyplněného cestovního příkazu nadřízenému pracovníkovi k vyúčtování. V této části by bylo vhodné, *aby krajský úřad – zřizovatel, vypracoval jednotnou metodiku, která upraví a sjednotí postup při výpočtu zahraničního stravného, a zároveň bude upravený postup účtování.* Díky této metodice, která bude poskytnuta veškerým příspěvkovým organizacím, se sjednotí postup, bude přesně stanovené účtování v jednotlivých krocích, jež bude do detailu popsané a uvedené na konkrétním příkladu, aby bylo jasné, přesné, a především srozumitelné pro všechny. Kromě účtování zde bude uveden postup při výpočtu cestovních náhrad a následnému vyplacení nároku, protože zaměstnanec může chtít tento nárok vyplatit v cizí měně nebo v korunách českých. Díky této metodice by se nastavil u všech stejný systém a došlo by tak ke snížení chybovosti v části zahraničních cestovních náhrad. Co se týče tuzemských pracovních cest, zde je vhodné navrhnout, aby byl zaveden ještě jeden krok – formální kontrola. Cestovní příkaz vyplní zaměstnanec, který si vypíše údaje o pracovní cestě a případném jízdném či vedlejších nákladech. Následně dojde k předání cestovního příkazu s potřebnými dokumenty ekonomickému oddělení, které jej doplní o hodnotu stravného, na které má zaměstnanec podle délky pracovní cesty nárok, a vypočte celkové cestovní náhrady. Následně postupuje tento vypočtený cestovní příkaz pokladní, jenž jej přepočítá a zkontroluje u něj formální náležitosti. V případě správných údajů je cestovní příkaz z pokladny proplacen. Postup, který může snížit chybovost v rámci vyplácení a výpočtu cestovních náhrad

zaměstnanců, je třeba rozšířit o další krok kontroly. Účetní by předložený cestovní příkaz znovu přepočítala, aby byla ověřena správná výše nároku zaměstnance. Jedná se o krok navíc pro účetní, která by kromě zaúčtování účetní operace provedla rychlý přepočet – kontrolu správnosti. Dále by bylo povinností účetní zkontrolovat formální náležitosti cestovního příkazu, jelikož má stejnou hodnotu jako jakýkoli jiný dokument, a proto by nemělo dojít k proplacení cestovních náhrad na základě neúplného cestovního příkazu. Pro účetní to znamená podívat se, zda jsou správně uvedené podpisy, data, schválení pracovní cesty a také zda je řádně vyplněná zadní část formuláře.

Poslední oblastí, která byla označována jako ta, kde se často chybuje, je oblast fondů. Opět, v rámci otázky porušení rozpočtové kázně, se nejvíce uvádělo pochybení v souvislosti s fondem kulturních a sociálních potřeb**.** *V rámci navrhovaného opatření by byla vytvořena metodika, stejně jako u zahraničních cestovních příkazů, která by ovšem byla zaměřená na jednotlivé možnosti čerpání příspěvku z FKSP.* Metodika by byla rozdělena do jednotlivých kapitol a každá kapitola by byla věnována jedné možnosti, jednomu paragrafu vyhlášky o FKSP, kde jsou upraveny možnosti čerpání příspěvku z FKSP. Opět by se jednalo o modelový, konkrétní příklad, kde by byly popsány veškeré náležitosti a samozřejmě správné účtování. Metodika by tedy obsahovala následující kapitoly: příspěvek na pořízení hmotného majetku, kde by byly uvedeny veškeré podmínky, kdy je možné tento majetek pořídit z FKSP společně s účtováním, příspěvek na dopravu do zaměstnání, příspěvek na stravování, kde by v současné době bylo rozebráno stravování zajištěné vlastním subjektem a stravování zařízené cizím subjektem, stravenky a nyní nově i stravenkový paušál, příspěvek na rekreace aj. V rámci nastavení jednotného procesu, který vznikne rukama zřizovatele, dojde ke sjednocenému systému u FKSP, kdy sepsaná metodika jasně, přesně a úplně vymezí možnosti příspěvkových organizací při čerpání FKSP. Díky zavedení jednotného postupu a jednotného chápání by se v rámci této oblasti mohla výrazně snížit chybovost.

Veškerá navrhovaná opatření vyžadují určitou administrativu navíc, ovšem v průběhu několika let by mohlo dojít ke kompenzaci, a to díky snížení chybovosti v těchto problémových oblastech.

6 Závěr

Hlavním záměrem bylo porovnat výkon následné a průběžné veřejnosprávní finanční kontroly společně se stanovením nejvíce se vyskytujících nedostatků a navrhnout opatření, jak chybovost zmírnit. Dílčím cílem této práce bylo ukázat, nebo alespoň přiblížit, že kontrola je spíše jako metodická pomoc a nikoli určitý akt, určité jednání, které vyvolává velkou stresovou zátěž.

První část práce popisuje teoretické poznatky získané studiem sekundárních dat. Studiem odborné literatury a prováděcích zákonů upravujících kontrolní činnost a také kontrolované oblasti bylo možné si objasnit kontrolní proces. Následná praktická část byla založena na provedeném výzkumu. V rámci první části byl nastíněn výsledek kontrolní činnosti, a to protokol o kontrole, který je vypracován kontrolním orgánem a následně zaslán kontrolované osobě. Po analýze získaných sekundárních dat vycházejících z primárních dat (zkušenosti a informace přímo od kontrolního subjektu) bylo možné více pochopit kontrolní systém u příspěvkových organizací. Díky studiu a analýze těchto dat bylo možné načrtnout výsledný úkon veřejnosprávní finanční kontroly, a tedy protokol o kontrole. Z toho vyplývá, že se blíže nastínilo, z jakých částí se protokol o kontrole může skládat společně s menším úvodem do jednotlivých kapitol protokolu o kontrole. Na tuto část navazovalo dotazníkové šetření určené příspěvkovým organizacím zřizovaných krajem s jedním specifickým kritériem. Osloveny byly pouze takové příspěvkové organizace, které spadají pod odbor školství, mládeže a tělovýchovy. Pro základní popis získaných dat se využila popisná statistika a pro vyhodnocení stanovených hypotéz se použil Fisherův exaktní test. Díky získaným primárním datům bylo možné konstatovat, že průběžná kontrola je více efektivnější kontrolní metodou, v rámci finanční kontroly PO. Po provedení statistických výpočtů bylo možné ověřit stanovené hypotézy, které vycházely z výzkumné otázky. Výzkumná otázka se týkala porušení rozpočtové kázně ve spojení s vypracovanou směrnicí o finanční kontrole, ale také o porušení rozpočtové kázně ve spojení s poskytovanými metodikami a postupy ze strany zřizovatele. Výsledky mluví jasně a především logicky. Porušování rozpočtové kázně statisticky významně závisí na tom, zda má organizace vypracovanou směrnici k finanční kontrole. V této směrnici jsou nastaveny kontrolní systémy uvnitř organizace a jasně vymezeny pravomoci jednotlivých pracovníků. Pokud je tato směrnice vypracována a organizace je s ní v souladu, tak v rámci průběžné a následné kontroly v rámci kontrolního systému organizace dojde k odhalení případných nedostatků. Stejně tak jako porušení rozpočtové kázně závisí na tom, zda organizaci zřizovatel poskytuje dostatek materiálů –

metodik či směrnic k činnosti příspěvkové organizace, tak závisí i na dalších věcech. Pokud zřizovatel nepošle metodiky, směrnice a další postupy, tak organizace tyto novinky či aktualizace nezapracuje do svých směrnic a postupů, kvůli čemuž dojde k případnému porušení.

V této práci bylo celkově zajímavé sledovat chybovost, a to jak v uvozovkách obyčejná porušení a jejich výskyt, tedy v jaké oblasti se nejvíce chybuje, ale také porušení rozpočtové kázně. Celková míra chybovosti ve smyslu porušení rozpočtové kázně, a tedy případné následné sankce od zřizovatele, se velmi snížila, a to v závislosti na kontrolní metodě. V rámci průběžné kontroly se můžou opravovat zjištěné nedostatky, a tak nedojde k porušení rozpočtové kázně. Je možné konstatovat, že nejvyšší míra chybovosti se nachází v oblasti veřejných zakázek a cestovních náhrad. Hned za těmito oblastmi je oblast fondů.

Bylo by vhodné dodržovat nápravná opatření. Co se týče oblasti veřejných zakázek, je důležité a žádoucí, aby vedení organizace sledovalo aktualizace zákona, a především aktualizace směrnice zřizovatele, kterou jsou povinni se řídit. Nejvíce chyb vzniká z toho, že o úpravě této směrnice organizace neví. Co se týče oblasti cestovních náhrad, zde je na místě, aby vypočtené cestovní náhrady byly ještě jednou přepočítány. Poprvé, když zaměstnanec odevzdává řádně vyplněný cestovní příkaz, podruhé odpovědným zaměstnancem a naposledy, než dojde k vyplacení nárokované částky. Je to nejlepší způsob, jak zabránit případné chybě nejen početní, ale i formální.

7 Seznam použitých zdrojů

České účetní standardy č. 701 až č. 710 pro některé vybrané účetní jednotky, které vedou účetnictví podle vyhlášky č. 410/2009 Sb.

DVORSKÁ, Olga. Kontrolní řád: poznámkové vydání zákona s úryvky důvodové zprávy, vzory a vybranou judikaturou. Praha: Linde, 2013. 207 s. ;. ISBN 978-80-7201-902-1.

HUDEČKOVÁ, Helena, LOŠŤÁK Michal, ŠEVČÍKOVÁ Adéla. Regionalistika, regionální rozvoj a rozvoj venkova. Česká zemědělská univerzita v Praze, 2015. ISBN 978-80-213-1413-9.

Jednotná účetní osnova verze sedmimístná platná od 1. 1. 2015 pro oblast školství, mládeže a tělovýchovy, aktualizace č. 8 pro rok 2021. Ústecký kraj. 2021.

KADEŘÁBKOVÁ, Jaroslava; PEKOVÁ, Jitka. Územní samospráva-udržitelný rozvoj a finance. Wolters Kluwer Česká republika, 2012.

KOPECKÝ, Pavel. K povaze příspěvkové organizace územního samosprávného celku. *Správní právo.* Vydání č. 4. 2020. s. 219-236.

Ministerstvo financí České republiky. *České účetní standardy č. 701 až č. 710 pro některé vybrané účetní jednotky, které vedou účetnictví podle vyhlášky č. 410/2009 Sb., ke dni 1. ledna 2016.* Dostupné z: https://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/ucetnictvi-a-ucetnictvi-statu/ucetni-reforma-verejnych-financi-ucetnic/pravni-predpisy/ceske-ucetni-standardy-pro-ucetnictvi-st/2016/ceske-ucetni-standardy-c-701-az-c-710-pr-23618

Ministerstvo vnitra České republiky. *Přehledy změn v územní organizaci, v názvech obcí a jejich částí. 2021.* Dostupné z: https://www.mvcr.cz/clanek/prehledy-zmen-v-uzemni-organizaci-v-nazvech-obci-a-jejich-casti.aspx?q=Y2hudW09MTQ%3D.

MORÁVEK, Zdeněk. Příspěvkové organizace 2018-2019. 4. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2018. 301 stran ;. ISBN 978-80-7598-086-1.

NEMEC, Juraj, et al. Kontrola ve veřejné správě. 2010.

Netinbag.com. *Co je to podržovala?* Dostupné z: https://www.netinbag.com/cs/finance/what-is-an-off-balance-sheet.html

OTRUSINOVÁ, Milana. Finanční hospodaření municipálních jednotek po novele zákona o účetnictví. Nakladatelství CH Beck, 2011.

Oddělení finanční kontroly. *Stručný popis kontrolních postupů*. 2019.

PAŘÍZKOVÁ, Ivana, et al. Kontrola, kontrola ve veřejné správě, finanční kontrola-1. část. Časopis pro právní vědu a praxi, 2003, 11.3: 240-250.

PEKOVÁ, Jitka. Finance územní samosprávy: teorie a praxe v ČR. Wolters Kluwer Česká republika, 2011.

PEKOVÁ, Jitka; PILNÝ, Jaroslav; JETMAR, Marek. Veřejný sektor – řízení a financování. Wolters Kluwer Česká republika, 2012.

PLASGUROVÁ HOLÁ, K., Mgr., et. al. Metodické doporučení k činnosti územních samosprávných celků. *Doplněk č. 1 – Dotazy a odpovědi, vzory k zákonu č. 255/2012 Sb., o kontrole (kontrolní řád).* Vydává: Ministerstvo vnitra České republiky, odbor dozoru a kontroly veřejné správy. 2013. Praha. ISBN: 978-80-86466-38-5.

POMAHAČ, Richard. Veřejná správa. 1. vyd. V Praze: C.H. Beck, 2013. xx, 315 s. :. ISBN 978-80-7400-447-6 (brož.).

REKTOŘÍK, Jaroslav, et al. Kontrolní systémy veřejné správy a veřejného sektoru. Ekopress, 2003. ISBN 80-86119-72-6

SCHNEIDEROVÁ, Ivana. Majetek krajů, měst, obcí, DSO a příspěvkových organizací. Acha obec účtuje, 2010.

SOKOLA, Roman. Jak se připravit na kontroly z úřadů. Vydání první. Brno: Ofiguide, 2020. 186 stran:. ISBN 978-80-907672-2-5 ilustrace.

SVOBODA, Petr. K právní povaze protokolu o kontrole a rozhodování o námitkách proti němu. 2011.

ŠEBESTOVÁ, Jarmila. Kontrolní systém veřejné správy a veřejného sektoru. Vyd. 1. Karviná: Slezská univerzita v Opavě, Obchodně podnikatelská fakulta v Karviné, 2008. 180 s. ISBN 978-80-7248-460-7 (brož.).

TenderArena Zadavatel, 2021 [online]. Tender Arena. Dostupné z: https://tenderarena.cz/zadavatel

Ústecký kraj, Příloha č. 3 – Pravidla pro tvorbu a provádění změn zřizovacích listin Ústeckého kraje, 2010.

Ústava České republiky, 1/1993 Sb., v platném znění.

Vyhláška č. 114/2002 Sb., o fondu kulturních a sociálních potřeb.

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.

Vyhláška č. 84/2005 Sb., o nákladech na závodní stravování a jejich úhradě v příspěvkových organizacích zřízených územními správními celky.

Vyhláška č. 410/2009 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro některé vybrané účetní jednotky.

Vyhláška č. 589/2020 Sb., o změně sazby základní náhrady za používání silničních motorových vozidel a stravného a o stanovení průměrné ceny pohonných hmot pro účely poskytování cestovních náhrad.

Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví.

Zákon č. 129/2000 Sb., o krajích (krajské zřízení).

Zákon č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a změně některých souvisejících zákonů.

Zákon č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů.

Zákon č. 320/2001 Sb., o finanční kontrole ve veřejné správě a změně některých zákonů (zákon o finanční kontrole).

Zákon č. 262/2006 Sb., zákoník práce.

Zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník (nový).

Zákon č. 255/2012 Sb., kontrolní řád.

Zákon č. 340/2015 Sb., o registru smluv.

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

8 Přílohy

Příloha 1 Vzor zřizovací listiny příspěvkové organizace zřizované krajem

Příloha č. 1a)

Č.J. : . . /. .

ÚSTECKÝ KRAJ
ZASTUPITELSTVO KRAJE

SCHVALUJE

na základě svého usnesení č..... ze dne ....., dle ustanovení § 35 odst. 2 písm. j) zákona č. 129/2000 Sb., o krajích (krajské zřízení), ve znění pozdějších předpisů a § 27 odst. 1 a 2 zákona č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů, ve znění pozdějších předpisů.

ZŘIZOVACÍ LISTINU
příspěvkové organizace Ústeckého kraje

xxxxxxxxxxxxxx, příspěvková organizace
(dále jen organizace)

Článek I.
Úplný název zřizovatele

Zřizovatelem organizace je Ústecký kraj, Velká Hradební 3118/48, Ústí nad Labem, PSČ: 400 02, IČO: 70892156.

Článek II.
Název organizace

Název organizace zní :

xxxxxx, příspěvková organizace.

Článek III.
Sídlo organizace

Sídlem organizace je :

Článek IV.
Identifikační číslo organizace

Identifikační číslo organizace je :

Článek V.
Právní forma organizace

Právní formou organizace je : příspěvková organizace.

Článek VI.
Hlavní účel organizace

Hlavním účelem, pro který byla organizace zřízena, je :

Článek VII.
Předmět činnosti organizace

Předmětem činnosti organizace je :

1.
2.
3.

Článek VIII.
Doplňkové činnosti organizace

1. Doplňková činnost navazuje na hlavní činnost organizace dle článku VII. této zřizovací listiny.
2. Doplňková činnost je zřizovatelem povolena k tomu, aby organizace mohla lépe využívat všechny své hospodářské možnosti a odbornost svých zaměstnanců,
3. Doplňková činnost nesmí narušovat plnění hlavních účelů organizace uvedených v článku VI. této zřizovací listiny a sleduje se v účetnictví samostatně.
4. Zřizovatel povoluje organizaci tyto okruhy doplňkové činnosti: ..... / Zřizovatel nepovoluje organizaci žádnou doplňkovou činnost.

Článek IX.
Statutární orgán organizace

1. Statutárním orgánem organizace je : ředitel.
2. Ředitel je jmenovaný a odvolávaný Radou Ústeckého kraje.

Článek X.
Vystupování statutárního orgánu jménem organizace

1. Za organizaci vystupuje a jedná její statutární orgán – ředitel.
2. Ředitel jedná jménem organizace samostatně. Je odpovědný Radě Ústeckého kraje.
3. Podepisování za organizaci se děje tak, že k vytištěnému nebo napsanému názvu organizace (lze nahradit razítkem), jménu a funkci připojí ředitel svůj podpis.
4. Vnitřní předpis nebo jiná příslušná písemnost mohou určit další osoby oprávněné jednat jménem organizace, a to zejména pro případ nepřítomnosti ředitele.

Článek XI.
Vymezení majetku předávaného organizaci k hospodaření

1. Zřizovatel předává organizaci k hospodaření majetek (dále jen „svěřený majetek"), který je v jeho vlastnictví.
2. Svěřený majetek dle odstavce 1 je přesně vymezen v :
   Příloha č. 1. –
   Příloha č. 2. –
   Příloha č. 3. –

3. Přílohy uvedené v odstavci 2 jsou nedílnou součástí této zřizovací listiny. Zřizovatel přílohy jedenkrát za kalendářní rok aktualizuje, takže odráží stav svěřeného majetku vždy k 31. 12. předešlého kalendářního roku. Toto nevylučuje změnu příloh dle odstavce 5.
4. Vymezení svěřeného majetku nabývaného příspěvkovou organizací pro zřizovatele. Ohledně majetku, který organizace nabývá pro zřizovatele dle § 27 odst. 4 zákona č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů, ve znění pozdějších předpisů, zřizovatel prohlašuje, že se jedná o svěřený majetek.
5. Vymezení svěřeného majetku v návaznosti na konkrétní právní úkony zřizovatele. Předání majetku k hospodaření nebo odejmutí svěřeného majetku z hospodaření je zřizovatelem prováděno buď změnou příslušné přílohy zřizovací listiny, nebo rozhodnutím příslušného orgánu kraje (zřizovatele) ohledně konkrétního majetku.

Článek XII.
Nabývání majetku příspěvkovou organizací a vymezení práv organizace ke svěřenému majetku

1. Zřizovatel níže vymezuje organizaci majetková práva, která organizaci umožní, aby se svěřeným majetkem mohla plnit hlavní účel, k němuž byla zřízena a podmínky, za kterých organizace nabývá majetek do svého vlastnictví.
2. Organizace při hospodaření se svěřeným majetkem je povinna dodržovat veškeré obecně závazné právní předpisy, především zákon č. 129/2000 Sb., o krajích (krajské zřízení), ve znění pozdějších předpisů a usnesení či jiné výstupy orgánů Ústeckého kraje.
3. Organizace nabývá majetek pro svého zřizovatele, nestanoví-li tato zřizovací listina jinak. Organizace není oprávněna bez předchozího písemného souhlasu zřizovatele:
   a) uzavírat smlouvy o půjčce (s výjimkou smlouvy o půjčce z FKSP), smlouvy o úvěru, smlouvy o výpůjčce (s výjimkou sbírkových předmětů), smlouvy o postoupení pohledávky, smlouvy o převzetí dluhu, dohody o zápočtu pohledávek, dohody o zániku závazku,
   b) činit jednostranné projevy vůle způsobující zánik závazku, není-li v této zřizovací listině stanoveno jinak,
   c) přijímat jakékoli další cizí zdroje (např. finanční výpomoci) s výjimkou příspěvků, dotací, grantů apod. poskytovaných z veřejných rozpočtů.
4. Do svého vlastnictví může organizace nabýt pouze majetek potřebný k výkonu činnosti, pro kterou byla zřízena, a to:
   a) bezúplatným převodem od svého zřizovatele,
   b) darem s předchozím písemným souhlasem zřizovatele,
   c) děděním s předchozím písemným souhlasem zřizovatele,
   d) jiným způsobem na základě rozhodnutí zřizovatele.
5. Dary, přijaté bez předchozího písemného souhlasu zřizovatele, nabývá organizace pro svého zřizovatele. Zřizovatel je vázán účelem poskytnutého daru. Dary mohou být:
   a) peněžité účelově určené,
   b) peněžité účelově neurčené,
   c) ostatní (movité věci, věci jiné majetkové hodnoty apod.).
6. Zřizovatel uděluje organizaci předchozí souhlas k přijímání účelově neurčených peněžitých darů do vlastnictví organizace.
7. Pokud se stane majetek, který organizace nabyla bezúplatným převodem od zřizovatele, pro ni trvale nepotřebný, nabídne ho přednostně bezúplatně zřizovateli. Nepřijme-li zřizovatel písemnou nabídku, může organizace po jeho předchozím písemném souhlasu převést majetek do vlastnictví jiné osoby za podmínek stanovených zřizovatelem.
8. Vymezení práv a povinností k nemovitostem:
   a) pokud je dále pojednáváno o nemovitostech, jsou tím myšleny i jejich části, popř. spoluvlastnické podíly,

b) organizace není oprávněna jakkoliv nakládat s nemovitostmi bez předchozího písemného souhlasu zřizovatele, pokud tato zřizovací listina nestanoví jinak,
c) organizace není oprávněna nabývat nemovitosti do svého vlastnictví. K nabytí nemovitostí do vlastnictví zřizovatele je třeba jeho písemný souhlas; zřizovatel tuto skutečnost oznámí v Ústředním věstníku České republiky,
d) organizace je oprávněna bez předchozího souhlasu zřizovatele pronajímat nemovitosti na dobu neurčitou s maximální tříměsíční výpovědní lhůtou nebo na dobu určitou, nejvýše však na 1 rok za podmínky dodržení § 18 odst. 4 zákona o krajích,
e) výnosy z pronájmů nemovitostí jsou příjmem organizace, která je použije výhradně pro rozvoj a modernizaci ve své hlavní činnosti,

9. Vymezení práv a povinností k movitým věcem:
a) pokud je dále pojednáváno o movitých věcech, jsou tím myšleny i jejich části, spoluvlastnické podíly, soubory věcí,
b) veškeré movité věci pořízené organizací z jejích finančních prostředků, se stávají vlastnictvím organizace,
c) s movitými věcmi, které organizace nabude do vlastnictví zřizovatele, hospodaří organizace v rozsahu stanoveném v této zřizovací listině pro majetek svěřený,
d) organizace je oprávněna se souhlasem likvidační komise jmenované ředitelem organizace a na základě statutu komise schváleného ředitelem organizace:
- přebytečný movitý majetek do výše pořizovací ceny 20 000,- Kč za kus nabízet a převádět na jiné příspěvkové organizace Ústeckého kraje,
- neupotřebitelný movitý majetek do výše pořizovací ceny 20 000,– Kč za kus vyřadit z evidence a zajistit jeho likvidaci.,
e) o vyřazení majetku, který nesplňuje podmínky uvedené v písmenu d) podléhá předchozímu schválení zřizovatele,
f) výnosy z případného prodeje neupotřebitelného movitého majetku jsou příjmem organizace, která je použije výhradně pro rozvoj a modernizaci ve své hlavní činnosti,

10. Vymezení práv, povinností a kompetencí v oblasti nákupu věcí, služeb a stavebních prací organizací:
a) ředitel organizace je oprávněn rozhodovat o nákupu věcí, služeb a stavebních prací do částky, která nedosáhne 500.000,-- Kč bez DPH, za jednotlivý případ, včetně podepisování příslušných listin a dalších úkonů zadavatele, za podmínky dodržení schváleného rozpočtu organizace a zákona č. 137/2006 Sb., o veřejných zakázkách, ve znění pozdějších předpisů,
b) ředitel organizace je oprávněn rozhodovat o nákupu věcí a služeb od částky 500.000,-- Kč bez DPH do částky, která nedosáhne 1.000.000,-- Kč bez DPH, za jednotlivý případ, po předchozím souhlasu uvolněného člena Zastupitelstva Ústeckého kraje, jemuž byly svěřeny úkoly v příslušných oblastech, a po předchozím souhlasu uvolněného člena Zastupitelstva Ústeckého kraje pro oblast investic a veřejných zakázek (na základě doporučení vedoucího svodného odboru), včetně podepisování příslušných listin a dalších úkonů zadavatele, za podmínky dodržení schváleného rozpočtu organizace a zákona č. 137/2006 Sb., o veřejných zakázkách, ve znění pozdějších předpisů,
c) ředitel organizace je oprávněn rozhodovat o nákupu stavebních prací od částky 500.000,-- Kč bez DPH do částky, která nedosáhne 3.000.000,-- Kč bez DPH, za jednotlivý případ, po předchozím souhlasu uvolněného člena Zastupitelstva Ústeckého kraje, jemuž byly svěřeny úkoly v příslušných oblastech, a po předchozím souhlasu uvolněného člena Zastupitelstva Ústeckého kraje pro oblast investic a veřejných zakázek (na základě doporučení vedoucího svodného odboru), včetně podepisování příslušných listin a dalších úkonů zadavatele, za podmínky dodržení schváleného rozpočtu organizace a zákona č. 137/2006 Sb., o veřejných zakázkách, ve znění pozdějších předpisů,

d) ředitel organizace je oprávněn rozhodovat o nákupu věcí a služeb od částky 1.000.000,-- Kč bez DPH za jednotlivý případ, po předchozím souhlasu Rady Ústeckého kraje (na základě doporučení vedoucího svodného odboru), včetně podepisování příslušných listin a dalších úkonů zadavatele, za podmínky dodržení schváleného rozpočtu organizace a zákona č. 137/2006 Sb., o veřejných zakázkách, ve znění pozdějších předpisů,
e) ředitel organizace je oprávněn rozhodovat o nákupu stavebních prací od částky 3,000,000,-- Kč bez DPH za jednotlivý případ, po předchozím souhlasu Rady Ústeckého kraje (na základě doporučení vedoucího svodného odboru), včetně podepisování příslušných listin a dalších úkonů zadavatele, za podmínky dodržení schváleného rozpočtu organizace a zákona č. 137/2006 Sb., o veřejných zakázkách, ve znění pozdějších předpisů,
f) ředitel organizace je oprávněn rozhodovat o vyloučení dodavatelů, kteří nesplní kvalifikaci ve smyslu ustanovení § 60 zákona č. 137/2006 Sb., o veřejných zakázkách, ve znění pozdějších předpisů,

11. Organizace je dále mj. povinna:
    a) provádět zadávání veřejných zakázek dle zákona č. 137/2006 Sb., o veřejných zakázkách, ve znění pozdějších předpisů, příslušných „Pravidel pro zadávání veřejných zakázek Ústeckým krajem a jím zřizovanými příspěvkovými organizacemi" schválených zřizovatelem a dle vnitřního předpisu ředitele Krajského úřadu Ústeckého kraje, příslušné Směrnice „Pravidla pro zadávání veřejných zakázek Ústeckým krajem a jím zřizovanými příspěvkovými organizacemi,
    b) chránit majetek před poškozením, zničením, užíváním v rozporu s touto zřizovací listinou nebo obecně závaznými právními předpisy,
    c) vést účetnictví a výkaznictví včetně evidence majetku v analytické evidenci dle obecně závazných právních předpisů a rozhodnutí zřizovatele, od 1. 1. 2010 pak účetnictví ve zjednodušeném rozsahu ve smyslu § 9 odst. 3 písm. c) zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů,
    d) provádět pravidelnou inventarizaci majetku v souladu s pokyny zřizovatele k inventarizaci,
    e) svěřený majetek pojistit a dále zabezpečit požární ochranu,
    f) zajistit včasnou a řádnou údržbu a opravy majetku,
    g) využívat všechny právní prostředky proti tomu, kdo zasahuje neoprávněně do vlastnického práva zřizovatele nebo organizace; o této skutečnosti je povinna zřizovatele bezodkladně informovat,
    h) uplatnit nárok na náhradu škody jak proti těm, kteří škodu způsobili, tak proti těm, kteří úmyslně nebo z nedbalosti umožnili její vznik; při podezření z přestupku nebo trestného činu oznámit věc příslušným orgánům,
    i) předávat zřizovateli veškeré podklady, výkazy a hlášení, stanovené obecně závaznými právními předpisy, a další potřebné podklady, které si zřizovatel pro svoji potřebu vyžádá,
    j) provádět odpisy majetku v souladu s obecně závaznými právními předpisy a s odpisovým plánem schváleným zřizovatelem.
    k) plnit povinnosti vlastníka vyplývající mu ze zákona č. 406/2000 Sb., o hospodaření energií, ve znění pozdějších předpisů, zejména v oblasti zajištění snižování energetické náročnosti budov a zajištění průkazu energetické náročnosti.
12. Organizace je povinna vymáhat veškeré pohledávky po lhůtě splatnosti s cílem dosažení maximální efektivnosti,
13. Ředitel příspěvkové organizace je oprávněn rozhodnout:
    a) o vzdání se práva a prominutí pohledávky (úplný odpis pohledávky),
    b) o přeúčtování pohledávky na podrozvahové účty pro případ, že se pohledávka stane vymahatelnou,

a to u pohledávek, jejich finanční hodnota včetně příslušenství je nižší než 50.000,-- Kč. Pohledávka musí být po splatnosti více než 2 roky s tím, že musí být prokazatelně doloženo, že byly provedeny minimálně dvě výzvy dlužníkovi k úhradě předmětné pohledávky, že vymáhání tohoto dluhu by zřejmě nevedlo k výsledku nebo že u pohledávky je pravděpodobné, že náklady na vymáhání by přesáhly jeho výnos a tudíž vymáhání není efektivní, hospodárné a účelné.

14. Za ochranu majetku a výkon práv a povinností při hospodaření se svěřeným i vlastním majetkem organizace odpovídá ředitel. V rámci výkonu práv a povinností při hospodaření se svěřeným majetkem organizace zastupuje zřizovatele jako vlastníka svěřeného majetku a jedná jeho jménem ve správních řízeních týkajících se tohoto majetku, konaných před správními orgány, včetně řízení před stavebním úřadem. Ředitel stanoví úkoly, práva a povinnosti jednotlivých zaměstnanců při hospodaření se svěřeným i vlastním majetkem organizace, jakož i okruh funkcí, s jejichž výkonem je spojena hmotná odpovědnost, ve vnitřních organizačních předpisech.
15. Organizace je povinna předávat zřizovateli vždy do 15. dne následujícího roku seznam nově nabytého majetku k 31. 12. (bez uvedení spotřebovaného majetku) za účelem aktualizace dle čl. XI. odst. 3 této zřizovací listiny.

Článek XIII.
Hospodaření organizace
(některá vybraná ustanovení)

1. Organizace hospodaří s peněžními prostředky získanými vlastní činností a s peněžními prostředky přijatými z rozpočtu svého zřizovatele. Dále hospodaří s prostředky svých fondů, s peněžitými dary od fyzických a právnických osob včetně peněžních prostředků poskytnutých z Národního fondu a zahraničí.
2. Organizace je povinna hospodařit tak, aby plnila závazné ukazatele stanovené jí zřizovatelem. Pokud organizace dosáhne zlepšeného výsledku hospodaření, může jej použít k posílení fondu odměn v souladu s ustanovením zákona č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon") a tvorbě rezervního fondu, to vše po předchozím souhlasu zřizovatele.
3. Organizace je povinna vypracovat návrh finančního plánu s vyrovnanými náklady a výnosy se zohledněním plánovaného provozního příspěvku zřizovatele a finanční plán pro oblast příjmů a výdajů.
4. Zřizovatel provádí kontrolu hospodaření organizace. Organizace je povinna umožnit provádění kontroly v rozsahu a způsobem vymezeným pokyny zřizovatele pro organizaci a provádění kontrol.
5. Zřizovatel poskytuje příspěvek na provoz své organizaci zpravidla v návaznosti na výkony nebo jiná kritéria jejích potřeb.
6. Pokud organizace vytváří ve své doplňkové činnosti zisk, může jej použít jen ve prospěch své hlavní činnosti; zřizovatel může organizaci povolit jiné využití tohoto zdroje v souladu s obecně závaznými právními předpisy.
7. Organizaci může její zřizovatel uložit odvod do svého rozpočtu, jestliže:
   a) její plánované výnosy překračují její plánované náklady, a to jako závazný ukazatel rozpočtu,
   b) její investiční zdroje jsou větší, než je jejich potřeba užití podle rozhodnutí zřizovatele, nebo
   c) porušila rozpočtovou kázeň.
8. Organizace se dopustí porušení rozpočtové kázně tím, že:
   a) použije finanční prostředky, které obdrží z rozpočtu svého zřizovatele, v rozporu se stanoveným účelem,

b) převede do svého peněžního fondu více finančních prostředků než dovoluje zřizovatel,
c) použije prostředky svého peněžního fondu na jiný účel než stanoví zákon nebo zřizovatel,
d) použije své provozní prostředky na účel, na který měly být použity prostředky jejího peněžního fondu, nebo
e) překročí stanovený nebo přípustný objem prostředků na platy, pokud toto překročení nekryla ze svého fondu odměn do 31.12.

9. Za porušení rozpočtové kázně uloží zřizovatel organizaci odvod do svého rozpočtu ve výši neoprávněně použitých prostředků, a to nejpozději do 1 roku ode dne, kdy porušení rozpočtové kázně zjistil, nejdéle však do 3 let ode dne, kdy k porušení rozpočtové kázně došlo. Zřizovatel může z důvodu zamezení tvrdosti snížit nebo prominout odvod za porušení rozpočtové kázně na základě písemné žádosti Organizace.
10. Vztah rozpočtu organizace k rozpočtu zřizovatele lze během roku změnit v neprospěch organizace jen ze závažných, objektivně působících příčin.
11. Rozpočet zřizovatele zprostředkovává vztah organizace ke státnímu rozpočtu, k rozpočtu Regionální rady regionu soudržnosti a k Národnímu fondu.
12. Organizace vytváří své peněžní fondy:
    a) rezervní fond,
    b) investiční fond,
    c) fond odměn,
    d) fond kulturních a sociálních potřeb.
13. Zůstatky peněžních fondů se po skončení roku převádějí do následujícího roku.
14. K dočasnému krytí svých potřeb může organizace získat od svého zřizovatele návratnou finanční výpomoc, jestliže je její vrácení zabezpečeno jejími rozpočtovanými výnosy běžného roku, nejpozději však do 31. března následujícího roku.
15. Organizace není oprávněna zajišťovat závazky.
16. Organizace může pořizovat věci nákupem na splátky nebo smlouvou o nájmu s právem koupě jen po předchozím písemném souhlasu zřizovatele.
17. Organizace není oprávněna nakupovat akcie či jiné cenné papíry. Přijímat je jako protihodnotu za své pohledávky vůči jiným subjektům je oprávněna jen s předchozím písemným souhlasem zřizovatele. Organizace nesmí vystavovat nebo akceptovat směnky, ani být směnečným ručitelem.
18. Organizace není oprávněna poskytovat dary jiným subjektům, s výjimkou obvyklých peněžitých nebo věcných darů svým zaměstnancům a jiným osobám ze svého fondu kulturních a sociálních potřeb s výjimkou poskytnutí daru uvedenou v čl. XII odst. 7.
19. Organizace nesmí zřizovat nebo zakládat právnické osoby a nesmí mít účast v právnické osobě zřízené nebo založené za účelem podnikání

Článek XIV.
Přeměna nebo zánik organizace

K rozdělení, sloučení, splynutí nebo zrušení organizace dochází dnem určeným zřizovatelem v rozhodnutí, jímž též určí, v jakém rozsahu přecházejí práva a závazky na nové anebo přejímající organizace. Rozhodne-li zřizovatel o zrušení organizace, přecházejí uplynutím dne uvedeného v jeho rozhodnutí o zrušení její majetek, práva a závazky na zřizovatele. Ke sloučení nebo splynutí organizace může dojít pouze u organizací téhož zřizovatele.

Článek XV.
Vymezení doby, na kterou je organizace zřízena

Organizace je zřízena na dobu neurčitou.

Článek XVI.
Závěrečná ustanovení

1. Organizace je právnickou osobou.
2. Tato zřizovací listina nabývá účinnosti . . . . . .
3. Tato zřizovací listina je vyhotovena v ….exemplářích, které mají stejnou platnost originálu.

Článek XVII.
Podpis zřizovatele

V Ústí nad Labem dne . . . . . .

.....
Ústecký kraj
hejtman

Přílohy:
příloha č. 1
příloha č. 2
příloha č. 3

8

Zdroj: Příloha č. 3 – Pravidla pro tvorbu a provádění změn zřizovacích listin Ústeckého kraje, (2010)

Příloha 2 Vzor Pověření ke kontrole

2. Pověření ke kontrole

Ministerstvo vnitra České republiky
odbor dozoru a kontroly veřejné správy
náměstí Hrdinů 1634/3
140 21 Praha 4

Č. j. MV-12345-2/ODK-2014

Praha 20. ledna 2014
Počet listů: 1

POVĚŘENÍ

V souladu s ustanovením § 4 odst. 2 zákona č. 255/2012, o kontrole (kontrolní řád), v platném znění a § 129 odst. 1 zákona č. 128/2000 Sb., o obcích (obecní zřízení), v platném znění (dále jen „zákon o obcích")

pověřuji

Mgr. Jana Nováka	osobní ev. číslo	468256	vedoucí kontrolní skupiny
Mgr. Františka Zelinku	osobní ev. číslo	863128	člen kontrolní skupiny
Ing. Annu Šikovnou	osobní ev. číslo	921765	členku kontrolní skupiny

provedením kontroly výkonu samostatné působnosti obce Prostřední Lhotka dne **15. února 2014 od 10:00 hod**.

Předmětem kontroly bude dodržování § 12, § 16, § 39, § 43, § 82 - 85, § 87, § 92 - § 97, § 99 - § 102a, § 103, § 117-119 zákona o obcích, § 5 a § 18 zákona č. 106/1999 Sb., o svobodném přístupu k informacím, ve znění pozdějších předpisů, a případně dalších oblastí samostatné působnosti obce.

(úřední razítko)

(podpis)
Mgr. Jiří Svoboda
ředitel odboru

Zdroj: Doplněk č. 1 – Dotazy a odpovědi, vzory k zákonu č, 255/2012 Sb., o kontrole (kontrolní řád), (2013, s. 48)

Příloha 3 Vzor Protokol o kontrole

10. Protokol o kontrole

Ministerstvo vnitra
odbor dozoru a kontroly veřejné správy
náměstí Hrdinů 1634/3
140 21 Praha 4

Výtisk č. 1

Praha 15. května 2014
Č. j. MV-54321-3/ODK-2014
Počet listů: 11

PROTOKOL

o kontrole výkonu samostatné působnosti provedené u obce Prostřední Lhotka

Kontrolní orgán:	Ministerstvo vnitra, odbor dozoru a kontroly veřejné správy	
Kontrolovaná osoba:	Prostřední Lhotka	
Kontrolující:	vedoucí kontrolní skupiny	**Mgr. Jan Novák**
	člen kontrolní skupiny	**Mgr. František Zelinka**
	členka kontrolní skupiny	**Ing. Anna Šikovná**
Přizvaná osoba:	**Ing. František Vomáčka,** znalec v oboru oceňování majetku; za účelem posouzení způsobu stanovení ceny v místě obvyklé při nakládání nemovitým majetkem obce, dle ustanovení § 39 odst. 2 zákona o obcích.	
Datum a čas kontroly:	25. dubna 2014 od 09:00 hod. do 16:30 hod.	
Kontrolované období:	leden 2012 – prosinec 2013	
Předmět kontroly:	Dodržování ustanovení § 12, § 16, § 39, § 43, § 84–85, § 92–97, § 103 a § 117-119 zákona č. 128/2000 Sb., o obcích (obecní zřízení), ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o obcích"), § 5 a § 18 zákona č. 106/1999 Sb., o svobodném přístupu k informacím, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „InfZ"), a případně dalších souvisejících oblastí samostatné působnosti svěřené orgánům obce.	

* * *

1. PRŮBĚH KONTROLY A KONTROLNÍ ZJIŠTĚNÍ

1.1 Zahájení kontroly

Kontrola výkonu samostatné působnosti svěřené orgánům obce Prostřední Lhotka (dále jen „kontrola") byla zahájena doručením oznámení o zahájení kontroly, č. j. MV-54321-1/ODK-2014, dne 26. března 2014 (eventuálně např. předáním pověření č. j.: MV-58954-1/ODK-2014, ze dne 20. dubna 2014, dne 25. dubna 2014), starostce obce Prostřední Lhotka, Anně Krátké.

1.2 Vyžádané podklady

(…)

2. KONTROLA FUNGOVÁNÍ ORGÁNŮ OBCE

2.1. Dodržování postupu při naplňování ustanovení § 92 až 96 zákona o obcích (pravidla pro svolávání a konání zasedání ZO), § 97 o zajištění informování občanů o činnosti orgánů obce, § 82 (práva člena zastupitelstva obce)

Kontrolní zjištění:

(…)

2.2 Zřízení a složení výborů zastupitelstva obce - § 117 odst. 2 a odst. 4, § 118 odst. 2 a odst. 3, § 119 odst. 1 zákona o obcích.

Kontrolní zjištění:

(…)

3. NAKLÁDÁNÍ S NEMOVITÝM MAJETKEM OBCE

Kontrolní zjištění:

(…)

4. VYTVÁŘENÍ PODMÍNEK PRO NAPLŇOVÁNÍ PRÁV OBČANŮ OBCE

Kontrolní zjištění:

(…)

5. OSTATNÍ POVINNOSTI NA ÚSEKU SAMOSTATNÉ PŮSOBNOSTI

5.1 Evidence právních předpisů obce a dostupnost dalších právních předpisů či jiných dokumentů

Kontrolní zjištění:

(…)

5. 2 Dodržování postupu při naplňování ustanovení § 43 zákona o obcích (projednání závěrečného účtu obce a zprávy o přezkoumání hospodaření)

Kontrolní zjištění:

(…)

6. ZVEŘEJŇOVÁNÍ INFORMACÍ PODLE USTANOVENÍ § 5 INFZ A ZVEŘEJŇOVÁNÍ VÝROČNÍCH ZPRÁV O ČINNOSTI V OBLASTI POSKYTOVÁNÍ INFORMACÍ DLE USTANOVENÍ § 18 INFZ

Kontrolní zjištění:

(…)

* * *

7. SHLEDANÁ PORUŠENÍ ZÁKONA

Při kontrole byla shledána následující porušení zákona:

1) **Obec porušila ustanovení § 92 odst. 1 věta první zákona o obcích** *(zastupitelstvo obce se schází podle potřeby, nejméně však jedenkrát za 3 měsíce)* **tím, že se zasedání zastupitelstva obce se dne 21. března 2013 konalo až po zákonem stanovené maximální lhůtě.**

2) **Obec porušila ustanovení § 95 odst. 2 věta první zákona o obcích** (*zápis, který je nutno pořídit do 10 dnů po skončení zasedání, musí být uložen na obecním úřadu k nahlédnutí)* **tím, že zápisy ze zasedání zastupitelstva obce ze dne 1. září 2012 a 13. prosince 2013 nebyly pořízeny do 10 dnů po skončení zasedání.**

3) **Obec porušila ustanovení § 16 odst. 2 písm. g) zákona o obcích** (*občan obce, který dosáhl věku 18 let, má právo podávat orgánům obce návrhy, připomínky a podněty; orgány obce je vyřizují bezodkladně, nejdéle však do 60 dnů, jde-li o působnost zastupitelstva obce, nejpozději do 90 dnů)* **tím, že podání vedené pod č. j. 674/2012 byla obcí vyřízena až po lhůtě stanovené zákonem o obcích**.

4) **Obec porušila ustanovení § 12 odst. 6 věta první zákona o obcích** *(obec zašle obecně závaznou vyhlášku obce neprodleně po dni jejího vyhlášení Ministerstvu vnitra)* **tím, že vydané obecně závazné vyhlášky Ministerstvu vnitra nezaslala.**

* * *

8. DOPORUČENÍ MOŽNÉHO ŘEŠENÍ ZJIŠTĚNÝCH NEDOSTATKŮ

(§ 129a odst. 1 zákona o obcích)

9. POUČENÍ

1. Starostka obce Prostřední Lhotka byla poučena o:
   a) možnosti podat ve smyslu ustanovení § 13 zákona č. 255/2012, o kontrole (kontrolní řád), v platném znění, tedy do 15 dnů ode dne doručení protokolu o kontrole, námitky proti kontrolním zjištěním uvedeným v protokolu o kontrole,
   b) povinnosti ve smyslu ustanovení § 129a odst. 8 zákona o obcích seznámit na nejbližším zasedání zastupitelstva obce s výsledky uskutečněné kontroly a s návrhem nápravných opatření nebo již přijatými opatřeními k odstranění zjištěných nedostatků a zamezení opakování takovéhoto nezákonného postupu orgánů obce. Současně byla upozorněna na povinnost zveřejnit neprodleně informace o jednání zastupitelstva obce v této věci včetně návrhu opatření, popřípadě sdělení o opatřeních přijatých k nápravě nezákonného postupu orgánů obce, na úřední desce obecního úřadu po dobu nejméně 15 dnů,
   c) dalším postupu Ministerstva vnitra, které bude i nadále sledovat plnění výše uvedených povinností, a též řádné plnění všech povinností plynoucích obci v oblasti výkonu samostatné působnosti z ustanovení zákona o obcích a jiných právních předpisů.
2. Starostka byla dále požádána, aby odboru dozoru a kontroly veřejné správy Ministerstva vnitra, na adresu Ministerstvo vnitra, odbor dozoru a kontroly veřejné správy, nám. Hrdinů 3, 140 21 Praha 4, poskytla kopie:
   a) informace o místě, době a navrženém programu připravovaného zasedání zastupitelstva obce, na němž budou výsledky kontroly projednány,
   b) zápisu ze zasedání zastupitelstva obce, včetně přijatých nápravných opatření, v jehož průběhu byly výsledky kontroly projednány a byla přijata odpovídající opatření spolu s termínem jejich realizace,
   c) dokumentu zveřejněného na úřední desce, dokládajícího řádné zveřejnění závěrů plynoucích z tohoto projednání výsledků kontroly spolu s přijatými opatřeními na úřední desce Obecního úřadu Prostřední Lhotka po dobu nejméně 15 dnů.

* * *

10. POSLEDNÍ KONTROLNÍ ÚKON

Všechny originály podkladů zapůjčených pro výkon kontroly byly vráceny.

Následně byla kontrola na místě ukončena dne 25. dubna 2014 v 16:30 hod. podáním předběžné informace o kontrolních zjištěních (poslední kontrolní úkon)

Protokol byl vyhotoven dne 15. května 2014.

(podpis)
Mgr. Jan Novák
vedoucí kontrolní skupiny

(podpis)
Mgr. František Zelinka
člen kontrolní skupiny

(podpis)
Ing. Anna Šikovná
členka kontrolní skupiny

Rozdělovník:

1. Odbor dozoru a kontroly veřejné správy Ministerstva vnitra
2. Obec Prostřední Lhotka

Zdroj: Doplněk č. 1 – Dotazy a odpovědi, vzory k zákonu č, 255/2012 Sb., o kontrole (kontrolní řád), (2013, s. 60-64)

Příloha 4 Vzor dotazníku pro příspěvkové organizace zřizované krajem

Dotazník pro příspěvkové organizace

Vážené respondentky, vážení respondenti,
obracím se na Vás s žádostí o vyplnění mého dotazníku, který je určen jako podklad pro mou Diplomovou práci na téma *„Výkon veřejnosprávní finanční kontroly u příspěvkových organizací zřizovaných krajem"*. Dotazník je určen příspěvkovým organizacím spadajícím pod odbor školství, mládeže a tělovýchovy. V tomto dotazníku je Vaším úkolem odpovědět na uvedené otázky a ohodnotit uvedené výroky, které se týkají průběhu a systému provádění veřejnosprávní finanční kontroly z pohledu příspěvkových organizací. Účast v tomto výzkumu je anonymní. Vyplnění dotazníku Vám zabere zhruba 10–15 minut. Tak pojďme na to!
Předem děkuji za Váš čas a spolupráci.

Václav Mikesch – student 2. ročníku Fakulty provozně ekonomické, České zemědělské univerzity v Praze.

1. Poskytuje vám krajský úřad součinnost v rámci jednotlivých oblastí? ANO NE
2. Zaznamenali jste přechod z následných kontrol na průběžné? ANO NE
3. Jak často je u vaší organizace prováděna veřejnosprávní finanční kontrola zřizovatelem?
1x ROČNĚ – 1X ZA 2 ROKY – NĚKOLIKRÁT BĚHEM ROKU
4. Má vaše organizace vypracovanou směrnici k finanční kontrole? ANO NE
5. Je ve vaší organizace sloučena funkce hlavní účetní a správce rozpočtu? ANO NE
6. Máte povolenou doplňkovou činnost? ANO NE
7. Máte možnost konzultovat případné dotazy s krajským úřadem? ANO NE
8. Máte zkušenost s porušením rozpočtové kázně? ANO NE
9. V jaké oblasti nejvíce chybujete (možno zaškrtnou více odpovědí)
VNITŘNÍ KONTROLNÍ SYSTÉM – ŘÍDÍCÍ PŘEDPISY – MAJETEK, ODPISY – ZÁSOBY – INVENTARIZACE – FONDY – VEŘEJNÉ ZAKÁZKY – DOPLŇKOVÁ ČINNOST – ČASOVÉ ROZLIŠENÍ – POHLEDÁVKY – POKLADNA – AUTOPROVOZ – CESTOVNÍ NÁHRADY – NÁLEŽITOSTI ÚČETNÍCH DOKLADŮ
10. Opakují se vám některá porušení v rámci prováděných kontrol? ANO NE

11. Poskytuje vám zřizovatel dostatek materiálů-metodik-směrnic k činnosti příspěvkové organizace? ANO NE

12. Podali jste někdy námitky proti kontrolnímu zjištění? ANO NE

Hodnotící škála

1	2	3	4	5
Silně nesouhlasím	Nesouhlasím	Nevím	Souhlasím	Silně souhlasím

13.	Vyhovoval nám systém následných kontrol.	
14.	Vyhovuje nám systém průběžných kontrol.	
15.	Motivuje mě pochvala od kontrolní skupiny za dobře vedenou či odvedenou práci.	
16.	Kvituji možnost případných oprav na místě v rámci průběžné kontroly.	
17.	Případná porušení beru striktně jako moje pochybení.	
18.	Kontrola je brána jako metodická pomoc, nikoli jako rázné vytýkání chyb.	
19.	Výsledek kontroly je pouze informativní.	
20.	Vždy se snažím ponaučit ze zjištěných nedostatků.	
21.	Každé pochybení má stejnou váhu.	
22.	Při oznámení zahájení kontroly se stresuji, jaký bude výsledek.	
23.	Věřím, že správně nastavený kontrolní systém odhalí pochybení ještě před tím, než se stane.	
24.	Jsem spokojený/á s přístupem kontrolorů.	
25.	Jsem spokojený/á s komunikací s pracovníky svodného odboru.	

26. V jakém okrese sídlí vaše příspěvková organizace?

OKRES DĚČÍN – OKRES CHOMUTOV – OKRES LITOMĚŘICE – OKRES LOUNY – OKRES MOST – OKRES TEPLICE – OKRES ÚSTÍ NAD LABEM

Příloha 5 Protokol o kontrole

Nastavení vnitřního kontrolního systému

Tato oblast je primárně upravena zákonem č. 320/2001 Sb. a také vyhláškou č. 416/2004 Sb. Oblast vnitřního kontrolního systému je možné rozdělit do dvou podoblastí. První z nich je řídící kontrola, kde je nutné, aby příspěvková organizace podle legislativní úpravy stanovila ze zákona povinné funkce – příkazce operace, správce rozpočtu a hlavní účetní. Společně s tím je nutné ustanovit zastupitelnost jednotlivých funkcí a stanovit proces předběžné, průběžné a následné řídící kontroly. Tyto požadavky si příspěvková organizace ukotví ve svém vnitřním předpise, který musí být v souladu s výše uvedenou legislativou. Z pohledu výkony veřejnosprávní finanční kontroly je nutné ověřit, zda v příspěvkové organizace fungoval vnitřní kontrolní systém, tedy zda docházelo k odhlasování případných chyb. Dále zda opravdu byly stanoveny zákonem požadované funkce společně s definováním jejich pravomocí. S tímto souvisí kontrola, zda nebyly vykonávány stanovené funkce zároveň. Posledním bodem nutným k ověření je kontrola vybraných účetních operací (dle předložených účetních dokladů) probíhala řídící kontrola.

Druhou podoblastí jsou řídící předpisy. Tedy veškeré směrnice, které vytvořila příspěvková organizace a které musí splňovat legislativní požadavky stanovené zákony, vyhlášky, ale také metodikami nebo směrnicemi krajského úřadu. Zde je nutné, aby příspěvková organizace postupovala vždy v souladu s platnou legislativou a také jednotnou účetní osovou, kterou každoročně krajský úřad aktualizuje. V této oblasti je důležité, aby příspěvková organizace kontrolovala aktuální právní předpisy a uváděla ve svých vnitřních směrnicích aktuální odkazy na příslušné zákony, vyhlášky, aj. (Účetní jednotka, ústní podání)

Majetek a zásoby

Oblast majetku a zásob v sobě také skrývá další dílčí oblasti. Co se týče majetku, je zde nutné kontrolovat evidenci – zařazení, vyřazení majetku společně s odpisy majetku. Oblast zásob je v podstatě samostatnou oblastí.

Tuto sekci upravují zákon č. 563/1991 Sb., vyhláška č. 410/2009 Sb. – zákon o účetnictví společně s prováděcí vyhláškou k zákonu o účetnictví. České účetní standardy č. 710 upravují oblast majetku a č. 707 oblast zásob. Tyto zmíněné dokumenty jsou vodítkem pro to, aby si příspěvková organizace ve svém vnitřním předpise upravující oblast majetku a zásob stanovila správné postupy – evidence majetku, hranice pro zařazení majetku na příslušné syntetické účtu, ale také jak bude rozpočítávat náklady na dopravu nebo jak bude

účtovat o případných zaokrouhlovacích rozdílech. V rámci výkonu veřejnosprávní finanční kontroly se kontroluje, zda organizace účtovala ve správné pořizovací ceně nově nakoupený majetek, správnost rozpočítání nákladů souvisejících s pořizovací cenou (poštovné, doprava, balné). Dále zda organizace účtovala nově pořízený majetek na správné syntetické účty z hlediska stanovených cenových hranic. Velmi důležité je, vyhotovovat ke každému nově pořízenému majetku inventární čísla, která následně budou viditelně umístěna na majetku. Ověřuje se i evidence cizího majetku – v případě středních škol je vypovídajícím příkladem vypůjčení datového terminálu, který se využívá u státních maturitních zkoušek. I tento cizí majetek je nutné, aby organizace evidovala, a to na podrozvahových účtech. S pořízením majetku úzce souvisí i odpisování majetku. Organizace musí mít vypracovaný a zřizovatelem schválený odpisový plán. V oblasti odpisů se kontrola zaměřuje na hodnotu odpisů, zda je dodržováno zaokrouhlování na celé koruny nahoru. Zda organizace začala nově pořízený majetek odepisovat až od následujícího měsíce po jeho zařazení.

Co se týče oblasti zásob, zde si organizace musí stanovit, jaké druhy zásob vůbec bude evidovat a jakou metodou o nich bude účtovat. Je možné stanovit metodu A, kdy je organizace povinna účtovat pořízení těchto zásob přes účty pořízení nebo periodickou metodou B, kdy se zásoby účtují do nákladů. Toto je nutné stanovit ve vnitřním předpise, který upravuje celou oblast zásob. V případě zásob musí příspěvková organizace vést jednotlivé skladové karty na jednotlivé druhy zásob. Příkladem jsou školní jídelny, které nakupují zásoby – potraviny – aby mohli plnit svůj účel a vařit. (Účetní jednotka, ústní podání)

Inventarizace majetku a závazků

Oblast inventarizace se řídí vyhláškou č. 270/2010 Sb., o inventarizaci majetku a závazků. V době, kdy se prováděly následní kontroly, byla tato oblast tou nejrozsáhlejší. Inventarizace se provádí jednou ročně, a to ke konci účetního období (k 31. 12.). V režimu průběžných kontrol se pouze kontroluje, zda organizace upravila tuto oblast svým vlastním vnitřním předpisem. (Účetní jednotka, ústí podání)

Fondy

Tvorba a použití jednotlivých fondů je upraveno v zákoně č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech, kde jsou jasně stanovená fakta, týkající se právě fondů. Co se týče účtování, zda je důležitý ČÚS č. 704, který se věnuje účtování u jednotlivých fondů. Obsahuje postup od tvorby až po čerpání.

V příspěvkových organizacích se povinně zřizují čtyři fondy. Jedná se o fond odměn, fond kulturních a sociálních potřeb (FKSP), rezervní fond a investiční fond.

Fond odměn

V posledních letech se fond odměn využívá minimálně. To ale neznamená, že organizace k tomuto fondu bude přistupovat nedbale. Nadále dodržuje zákonem stanovená pravidla a tento fond je i v případě nevyužívání či nulového zůstatku stále předmětem kontroly. Předmětem kontroly je tedy tvorba fondu, kdy je nutné ohlídat, zda se fond tvoří ze zlepšeného výsledku hospodaření PO schválení účetní závěrky zřizovatelem do maximální výše 80 %. Dále je nutné věnovat pozornost čerpání, které je zde jasně vymezeno pouze na odměny či případně pokrytí překročení prostředků na platy. Posledním bodem kontroly je kontrola zůstatku syntetického účtu fondu odměn s peněžními prostředky na bankovním účtu, které jsou na analytickém účtu odděleny.

Fond kulturních a sociálních potřeb

Fond kulturních a sociálních potřeb (FKSP) se mimo jiné řídí i vyhláškou č. 144/2002 Sb., o fondu kulturních a sociálních potřeb. V této vyhlášce jsou v jednotlivých paragrafech přímo popsané možnosti čerpání příspěvků z tohoto fondu. Příspěvky z tohoto fondu jsou zaměstnanci brány jako benefity. Z pohledu kontroly je nutné zkontrolovat směrnici, kterou vypracuje daná organizace. Podle této směrnice se organizace následně musí řídit. Směrnice musí vyházet z platných právních předpisů. Pro účely kontroly je nutné ve směrnici stanovit i rozpočet FKSP, tedy zhruba vyčíslit předběžné příjmy (tvorbu) a také přibližné výdaje. K tomu si kontrolní skupina vyžádá i kolektivní smlouvu, a to pouze v případě, že organizace má odbory. K výše uvedeným dokumentům, a i v průběhu poskytování příspěvků zaměstnancům je nutné dodržovat zásadu rovnosti a nediskriminovat. Ve vyhlášce o FKSP jsou jasně vymezeny cílové skupin, které mohou nárokovat příspěvek z tohoto fondu a zaměstnavatel je povinen nediskriminovat. Fond je zajištěn k zabezpečování kulturních, sociálních a dalších potřeb. Fond je určen zaměstnancům v pracovním poměru v příspěvkové organizaci se stejnými právy, neřešení plnění pracovních povinností. Jeho čerpání se neodvíjí od délky trvání pracovního poměru, výše platu zaměstnance ani od výše úvazku, ale od statutu zaměstnance. Předmětem kontroly je i tvorba fondu, která je ve výši 2 % celkového objemu nákladů zúčtovaných na platy. K tomuto se přičítá případná náhrada za pracovní neschopnost a refundace od úřadu práce. Naopak se očišťuje o odstupné, ostatní osobní náhrady a odměny z FKSP. Tvorba se může účtovat zálohově, to znamená měsíčně. Na konci roku ovšem musí dojít k případnému vyrovnání vzniklých rozdílů. Následuje kontrola čerpání fondu a účtování. Zde je mnoho bodů, které jsou nutné ověřit. Jedná se například o

čerpání uvedené v rámci vyhlášky o FKSP, čerpání příspěvku ve stanovené výši ve vnitřním předpisu. Čerpání fondu může být na stravné, příspěvek na rekreaci, příspěvek na kulturní akce, příspěvek na vitamínové doplňky, příspěvek na penzijní připojištění aj. Z této široké škály si konkrétní příspěvková organizace vybere, na co všechno bude zaměstnancům organizace v rámci svých možností, legislativy a svých stanovených pravidel přispívat. V neposlední řadě je nutné, aby peněžní prostředky FKSP organizace vedla na odděleném bankovním účtu, protože předmětem kontroly je právě i kontrola z hlediska finančních prostředků na odděleném bankovním účtu. Zda organizace do 30 dní převede příděl neboli tvorbu na účet FKSP, zda jsou faktury a jiné příspěvky hrazeny z tohoto účtu. Posledním krokem je ověření krytí – porovnání zůstatku na syntetickém účtu fondu FKSP se zůstatkem na odděleném bankovním účtu. V případě rozdílu je nutné rozklíčovat, z čeho se rozdíl skládá.

Rezervní fond

U rezervního fondu je předmětem kontroly také tvorba, čerpání a krytí. Co se týče tvorby, zde jsou dva možné způsoby. Prvním z nich je tvorba ze zlepšeného výsledku hospodaření příspěvkové organizace schváleného zřizovatelem. Druhý způsob se týká peněžních darů a jiných prostředků. Prostředky z tohoto fondu se používají na další rozvoj činnosti PO, k úhradě sankcí PO za porušení rozpočtové kázně, k úhradě ztráty z předchozích let. Předmětem kontroly jsou tedy smlouvy na účelové či neúčelové dary, které tvoří rezervní fond. Následně dokumenty k čerpání fondu, které musí být podloženy žádostí příspěvkové organizace a souhlasem zřizovatele použít finanční prostředky. Posledním bodem kontroly je kontrola zůstatku syntetického účtu fondu s peněžními prostředky na bankovním účtu, které jsou na analytickém účtu odděleny.

Investiční fond

I zde je předmětem kontroly tvorba, čerpání a krytí fondu. Co se týče tvorby, je nutné kontrolovat, v jaké výši organizace tvoří. Tvorba investičního fondu vychází z odpisů majetku organizace – tvorba je ve výši odpisů hmotného a nehmotného majetku (odpisový plán schválený zřizovatelem) případně investiční dotace z rozpočtu zřizovatele. Čerpání fondu je zde jasně vymezené – financování investičních výdajů. K tomu se ještě přidá odvod do rozpočtu zřizovatele. Opět je zde nutné se zaměřit na žádosti a souhlasy zřizovatele při čerpání investičního fondu. Posledním bodem kontroly je kontrola zůstatku syntetického účtu fondu s peněžními prostředky na bankovním účtu, které jsou na analytickém účtu odděleny. (Účetní jednotka, ústní podání)

Veřejné zakázky

Oblast veřejných zakázek je zřejmě nejméně oblíbená, a to jak u příspěvkové organizace, tak u kontrolní skupiny. Je nutné zde dodržovat a hlídat mnoho faktorů. Příspěvkové organizace jsou povinny se řídit zákonem o veřejných zakázkách, zákonem o registru smluv a také směrnicí, kterou vydal jejich zřizovatel. V mnoha případech se organizace řídí tímto. V ojedinělých případech si organizace vytvoří vlastní předpis, který ještě více konkretizuje postup v oblasti veřejných zakázek a jejich evidenci. Předmětem kontroly této oblast je především včasná evidence – buď vlastní, ale ve většině případech přetrvává evidence prostřednictvím Tender Areny. Zde je nutné kontrolovat datum, do kdy je nutné veřejnou zakázku v evidenci zveřejnit. Dále je předmětem kontroly přímo proces zadávání veřejných zakázek. Pokud se jedná o veřejnou zakázku s hodnotou nad 50 000,00 Kč bez DPH, je nutné kontrolovat i zveřejnění v registru smluv, které musí proběhnout v zákonné lhůtě. V poslední době se klade větší důraz na kontrolu dělení zakázek. Jedná se o obcházení zákona, které je nepřípustné a mnohdy se toho organizace dopustí nevědomky. Oblast veřejných zakázek je nejvíce náročnou oblastí, a to právě kvůli mnohým maličkostem, které je nutné v průběhu zadávání veřejných zakázek, výběrového řízení a následného plnění, nutné pohlídat. (Účetní jednotka, ústní podání)

Doplňková činnost

Doplňková činnost je speciální oblastí, kterou neprovozují všechny příspěvkové organizace. Je nutné zkontrolovat, zda organizace má ve své zřizovací listině od zřizovatele povolenou doplňkovou činnost. Následně hned, zda na povolené činnosti má živnostenské oprávnění. Poté už je předmětem kontroly samostatná činnost, která musí být v účetnictví vedena odděleně. Kontrolní skupině musí být předloženy kalkulace, aby bylo možné ověřit, zda i náklady na vodu, teplo, energii a jiné jsou rozpočítávány do této doplňkové činnosti. Následně je už jen na organizaci, aby si pohlídala účtování nákladů souvisejících s doplňkovou činností a výnosů z této činnosti na účtu doplňkové činnosti, nikoli do hlavní činnosti organizace. (Účetní jednotka, ústní podání)

Časové rozlišení

Oblast časového rozlišení je jednou z oblastí, kde se často nechybuje. Je nutné zkontrolovat, zda náklady a výnosy jsou účtovány do toho období, se kterým časově souvisí. Předmětem kontroly je i samostatný vnitřní předpis, kde si příspěvkoví organizace upraví, co bude a co nebude časově rozlišovat a také jakým způsobem bude rozlišovat. V souladu se

zákonem o účetnictví je nutné, aby organizace používala pouze jednu, stanovenou, metodu. V opačném případě by se jednalo o porušení zákona. Předmětem kontroly je tedy zda organizace nastavila pravidla pro časové rozlišení, zda vůbec časově rozlišovala, zda rozlišovala ve správné výši a také zda organizace účtovala o zálohových fakturách. (Účetní jednotka, ústní podání)

Pohledávky

Kontrola oblasti pohledávek je zaměřená na správný proces vystavování faktur, ale také na stanovený a dodržovaný postup v případě nesplacených pohledávek nad 1 rok. Kontrolní skupina ve velmi zaměřuje na účtování, ve kterém se v této oblasti chybuje. Příspěvková organizace je povinna se řídit směrnicí zřizovatele o vymáhání pohledávek nad 1 rok, kdy je v tomto dokumentu jasně stanovený postup. Do této oblasti patří i veškeré pohledávky za zaměstnanci (doplatky za rekreace, stravné, manko, aj,). Pokud organizace eviduje nesplacené pohledávky nad 1 rok, je nutné, aby toto okomentovala kontrolní skupina do protokolu o kontrole. Ředitel organizace může rozhodnout o prominutí pohledávky, kdy následuje úplný odpis pohledávky nebo postupuje takto – zasílá oznámení dlužníkům o trvající pohledávce (1. a 2. výzva). Následně, dle zřizovací listiny, přeúčtuje na podrozvahu. (Účetní jednotka, ústní podání)

Pokladna

Kontrolní skupina v této oblast ověřuje, zda jsou dodržovány pokladní limity, zda pracovníci organizace manipulující s finanční hotovostí mají podepsané dohody o hmotné odpovědnosti nebo zda pokladní doklady splňují náležitosti dle zákona o účetnictví. Předmětem kontroly je i zabezpečení pokladen, aby nedošlo k odcizení finanční hotovosti. Do evidence poklady spadají i ceniny, které musí být také evidovány ve vlastní evidenci organizace. Do této oblasti spadá i evidence a manipulace s valutovými pokladnami – poklady vedené v cizí měně. V neposlední řadě kontrolní skupina ověřuje, zda u pokladních dokladů probíhal vnitřní kontrolní systém – předběžná, průběžná i následná kontrola. Pokud ne, zvyšuje se riziko nehospodárného zacházení s veřejnými prostředky, kdy může dojít k úhradě nad rámec závazku. Do oblasti pokladny spadá i vyúčtování cestovních náhrad na základě správně a řádně vyplněného cestovního příkazu a s tím související zálohy poskytované zaměstnancům – drobné nákupy, tankování, záloha na pracovní cestu. (Účetní jednotka, ústní podání)

Autoprovoz a cestovní náhrady

Autoprovoz

Předmětem kontroly jsou služební vozidla organizace, pokud jimi disponuje. Kontrolní skupina vychází z vnitřního předpisu organizace, kde organizace popsala tuto oblast. Hlavním bodem této oblasti je kontrola referentských zkoušek zaměstnanců organizace, protože bez nich by nemohli zaměstnanci řídit služební vozidla. Důležitými dokumenty v rámci autoprovozu jsou technické průkazy jednotlivých služebních vozidel, žádanky o přepravu, kniha jízd a také cestovní příkaz. Zaměstnanec pověřený správou vozového parku musí evidovat i spotřebu jednotlivých automobilů a přehled tankování. Kontrolní skupina ověřuje vyhodnocování spotřeby pohonných hmot za každé vozidlo. Pokud kontrolní skupina shledá vyšší spotřebu, je nutné to odůvodnit. S tím se váže správné stanovení normované spotřeby, která je nutná pro výpočet spotřeby pohonných hmot. Poslední částí, kterou kontrolní skupina kontroluje je využívání soukromého vozidla pro služební účely. Toto je nutné upravit ve vnitřním předpise.

Cestovní náhrady

Na oblast autoprovozu přímo navazuje oblast cestovních náhrad. Kontrolní skupina je povinna ověřit, zda na každou cestu mimo pracoviště musí být vystaven cestovní příkaz, který také musí být schválen ředitelem organizace. Velmi nepřesnou oblastí, z hlediska četnosti porušení, je právě tato oblast, a to díky nedbalým a neúplným vyplňováním cestovních příkazů. Povinností kontrolní skupiny je ověřit postup vyplňování, schvalování cestovního příkazu s následným nárokem zaměstnance na cestovní náhrady. Kontrolní skupina ověřuje nejen výpočet cestovních náhrad, ale i formální požadavky (podpis, datum, čitelnost vyplnění) cestovního příkazu. K tomu se také váže odevzdávání cestovního příkazu v zákonem stanovených lhůtách, pokud si je příspěvková organizace nestanoví sama ve vnitřním předpise. Do cestovních náhrad se nejčastěji zahrnuje nárok na stravné společně s náklady na jízdné. Kontrolní skupina ověřuje, zda zaměstnanec nárokuje prokazatelné náklady, které souvisejí s pracovní cestou a na které má zaměstnanec nárok. Do této oblasti spadají i zahraniční cestovní příkazy, které jsou složitější na kontrolu, ale jednodušší na vytvoření nějaké chyby. (Účetní jednotka, ústní podání)

Náležitosti účetních dokladů a správnost účtování

Poslední, ale neméně důležitou oblastí jsou náležitosti účetních dokladu a správnost účtování. Toto je oblast, kam se píše porušení v rámci chybného účtování nebo formálních náležitostí, např. když organizace nepostupuje při opravě účetního dokladu v souladu se zákonem o účetnictví. Do této oblasti spadá i dodržování jednotné účetní osnovy i s komentáři

k vybraným účtům. Jednotnou účetní osnovu vydává zřizovatel příspěvkových organizací. Každý rok je účetní osnova aktualizována a jsou zde doplněny další komentáře k problematickým či nejasným oblastem, aby se dodržoval jednotný postup a snížila případná chybovost. (Účetní jednotka, ústní podání)