

Česká zemědělská univerzita v Praze

Provozně ekonomická fakulta

Katedra práva



Diplomová práce

**„PRÁVNÍ A EKONOMICKÉ ASPEKTY PŘEZKOUMÁNÍ
HOSPODAŘENÍ OBCÍ“**

Radka Dušková – obor VSRR – HK

© 2015 ČZU v Praze

ČESKÁ ZEMĚDĚLSKÁ UNIVERZITA V PRAZE

Katedra práva

Provozně ekonomická fakulta

ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

Radka Dušková

Veřejná správa a regionální rozvoj

Název práce

Právní a ekonomické aspekty přezkoumání hospodaření obcí

Název anglicky

Legal and economic aspects of municipality management examination

Cíle práce

Hlavním cílem diplomové práce je shrnout a přiblížit postup při přezkoumávání hospodaření obcí dle zákona č. 420/2004 Sb., o přezkoumávání hospodaření územně samosprávných celků a dobrovolných svazků obcí a dle auditorské Směrnice č. 52. V diplomové práci jsou přiblíženy postupy dle výše zmiňovaných právních norem. Dále se zde specifikuje terminologie ohledně auditů a přezkoumávání hospodaření a porovnání systému hodnocení obcí provedené krajským úřadem a soukromými auditory v Královéhradeckém kraji. Jsou zde porovnány poměry obcí, kde přezkoumání hospodaření provádí Krajský úřad královéhradeckého kraje a kde auditor. Dalším cílem této práce je zjistit, co starosty vede k tomu, zadat přezkoumání hospodaření kraji, nebo auditorovi. K této problematice byl využit kvalitativní výzkum. Závěrem je navrženo řešení, jak tyto rozdílné přístupy jednotlivých kontrolujících orgánů eliminovat.

Metodika

Zpracování diplomové práce je doloženo odbornou literaturou, internetovými zdroji a daty zpracovány v programu Ministerstva financí IS MPP Modul plánování. Zpracováním a prostudováním těchto zdrojů je vysvětlena terminologie klíčových názvů, zpracována analýza počtu přezkumů obcí provedených krajským úřadem a soukromým auditorem. Pomocí kvalitativního zkoumání je doloženo, z jakého důvodu si za kontrolní orgán starostové volí krajský úřad, nebo placený audit od soukromého auditora. V závěru práce jsou tyto výstupy vyhodnoceny a na základě analýz je navrhováno řešení, jak předejít rozdílnosti přístupů jednotlivých kontrolních orgánů. Jako vhodné řešení se nabízí sjednocení v postupech při přezkoumávání hospodaření obcí dle jedné právní normy.

Doporučený rozsah práce

60 – 80 stran

Klíčová slova

Královéhradecký kraj, obec, přezkoumání hospodaření, územně samosprávné celky, zastupitelstvo obce, dobrovolné svazky obcí, krajský úřad, zákon.

Doporučené zdroje informací

Auditorská směrnice č. 52.

DISMAN, Miroslav. Jak se vyrábí sociologická znalost. Příručka pro uživatele. ISBN 80-246-0139-7.

KALA, Tomáš. Management malé obce: Rozvoj a fungování místních a regionálních správ a samospráv. ISBN 978-80-7041-921-2.

KOTRBA, Rudolf a Anna VELÍŠKOVÁ. Zákon o přezkoumání hospodaření územních samosprávných celků: s komentářem ISBN 80-85490-85-4.

MAXMILIAN, Samospráva obce v království Českém: praktické navedení pro pány představené, radní a výbory obecní, jakož i pro každého, jemuž vůbec nějaký úřad v obci svěřen jest, o tom, jak se záležitosti, novým obecním zákonem v oboru činnosti obce odvozené, v souladu se zákonem a blahobytem obce spravovati mají.

PEKOVÁ, Jitka. Hospodaření obcí a rozpočet. ISBN 80-85963-34-5.

PROKŮPKOVÁ, Danuše, Rudolf KOTRBA a Jaromíra STEIDLOVÁ. Přezkoumání hospodaření obcí. ISBN 80-85490-77-3

Veřejná správa v České republice ISBN 80-239-4709-5.

Zákon č. 254/2000 S., o auditorech, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 420/2004 Sb., o přezkoumání hospodaření územně samosprávných celků, ve znění pozdějších předpisů.

Předběžný termín obhajoby

2015/06 (červen)

Vedoucí práce

JUDr. Ing. Renata Korcová

Elektronicky schváleno dne 10. 9. 2014

JUDr. Jana Borská

Vedoucí katedry

Elektronicky schváleno dne 11. 11. 2014

Ing. Martin Pelikán, Ph.D.

Děkan

V Praze dne 16. 03. 2015

Čestné prohlášení

Prohlašuji, že svou diplomovou práci "PRÁVNÍ A EKONOMICKÉ ASPETKY PŘEZKOUMÁNÍ HOSPODAŘENÍ OBCÍ" jsem vypracovala samostatně pod vedením vedoucího diplomové práce, s použitím odborné literatury a dalších informačních zdrojů, které jsou citovány v práci a uvedeny v seznamu literatury na konci práce. Jako autorka uvedené diplomové práce dále prohlašuji, že jsem v souvislosti s jejím vytvořením neporušila autorská práva třetích osob.

V Praze dne 20.03.2015

Poděkování

Ráda bych touto cestou poděkovala paní JUDr. Ing. Renatě Korcové za odbornou pomoc, cenné rady, trpělivost a vlídný přístup při zpracování této diplomové práce. Mé poděkování patří také kolegům z Krajského úřadu Královéhradeckého kraje oddělení kontroly obcí a analýz.

Právní a ekonomické aspekty přezkoumání hospodaření obcí.

Legal and economic aspects of municipality management examination

Souhrn

Diplomová práce se zabývá komparací zpráv z přezkoumávání hospodaření obcí Královéhradeckého kraje provedené krajským úřadem a soukromým auditorem. Specifikují se zde pojmy audit, přezkoumávání, kontrola a povinné náležitosti zprávy u jednotlivých kontrolujících subjektů. Otázkou je, proč obce volí k přezkoumání hospodaření krajský úřad, nebo placeného soukromého auditora. Tato volba je v diplomové práci doplněna kvalitativním polostandardizovaným rozhovorem. Dále se diplomová práce zabývá komparací náležitostí zpráv z přezkoumání hospodaření provedené krajským úřadem a soukromým auditorem. Zde se využil výzkum kvantitativní obsahové analýzy. Závěrem je navrženo doporučení pro sjednocení postupů těchto kontrolujících subjektů především po stránce financování této služby.

Klíčová slova: audit, dobrovolné svazky obcí, Královéhradecký kraj, krajský úřad, obce, přezkoumání hospodaření, ÚSC, zastupitelstvo obce, zákon.

Summary

This diploma work deals with comparison of reports from management examination of municipalities in the region of Hradec Kralove executed by the county council and private auditor. It specifies notions such as audit, examination, inspection and mandatory requisites of reports by individual controlling subject. The question lies in why municipalities opt for management examination county council or paid private auditor. In this diploma work is the option supplemented by qualitative semi-standardized interview. Furthermore this work concerns with comparison of reports requisites from management examination executed by the county council and private auditor. Here it utilized research of quantitative content analysis. In conclusion it proposes recommendation for unification of procedures of controlling subjects primarily in respect to financing this service.

Keywords: audit, volunteer municipality alliances, the region of Hradec Králové, the regional authority, municipality, economics assessment, territorially autonomous, the municipal council, law.

1	ÚVOD.....	11
2	CÍLE PRÁCE A METODIKA.....	12
2.1	CÍLE PRÁCE	12
2.2	METODIKA.....	13
3	LITERÁRNÍ REŠERŠE	15
3.1	ZÁKLADNÍ POJMY	15
3.1.1	<i>Audit</i>	15
3.1.2	<i>Obec</i>	21
3.1.3	<i>Analýza</i>	27
3.1.4	<i>Kvalitativní výzkum</i>	27
3.1.5	<i>Kvantitativní výzkum</i>	28
3.1.6	<i>Validita a reliabilita</i>	31
3.2	PŘEZKOUMÁNÍ HOSPODAŘENÍ KRAJSKÝM ÚŘADEM.....	32
3.2.1	<i>Hlediska přezkoumání hospodaření dle zákona č. 420/2000 Sb.</i>	36
3.2.2	<i>Informační software IS MPP</i>	39
3.3	PŘEZKOUMÁNÍ HOSPODAŘENÍ SOUKROMÝM EXTERNÍM AUDITOREM	41
3.3.1	<i>Hlediska přezkoumání hospodaření dle Směrnice č. 52</i>	42
3.4	INTERNÍ AUDIT.....	43
4	PRAKTICKÁ ČÁST	46
4.1	ANALÝZA VÝSLEDKŮ ZPRÁV Z PŘEZKOUMÁNÍ HOSPODAŘENÍ ZPRACOVANÝCH PRACOVNÍKY KRAJSKÉHO ÚŘADU KRÁLOVÉHRADECKÉHO KRAJE	46
4.2	ANALÝZA VÝSLEDKŮ ZPRÁV Z PŘEZKOUMÁNÍ HOSPODAŘENÍ ZPRACOVANÉ SOUKROMÝM AUDITOREM	49
4.3	ANALÝZA POČTŮ KONTROL DLE JEDNOTLIVÝCH SUBJEKTŮ A JEJICH HODNOCENÍ	52
5	PRAKTICKÉ ASPEKTY VÝZKUMU	54
5.1	KVALITATIVNÍ VÝZKUM Z HLEDISKA VOLBY PŘEZKOUMÁVÁJÍCÍHO ORGÁNU	54
5.2	EKONOMICKÁ ANALÝZA	61
5.3	KVANTITATIVNÍ PŘÍSTUP K VÝZKUMU - OBSAHOVÁ ANALÝZA.....	63
5.3.1	<i>Stanovení předpokladů</i>	63
5.3.2	<i>Výzkumný vzorek</i>	65
6	ZHODNOCENÍ VÝSLEDKŮ	66
6.1	VYHODNOCENÍ POLOSTANDARDIZOVANÉHO ROZHOVORU.....	66
6.2	VYHODNOCENÍ OBSAHOVÉ ANALÝZY.....	66
7	ZÁVĚR	70

SEZNAM POUŽITÝCH ZDROJŮ	73
SEZNAM TABULEK	77
SEZNAM GRAFŮ	77
SEZNAM OBRÁZKŮ	77
PŘÍLOHY	78

Seznam zkratk:

ČSÚ – Český statistický úřad

DSO – dobrovolný svazek obcí

IS MPP – informační systém plánování a přezkoumávání

KHK – Královéhradecký kraj

KOA – kontrola obcí a analýz

KÚ- Krajský úřad

MF – Ministerstvo financí

Sb. – Sbírka zákonů

ÚSC – územně samosprávný celek

Viz. – vizualizace

KAČR – komora auditorů České republiky

1 Úvod

Diplomová práce se zabývá aktuálním tématem, jakým je zákon č. 420/2004 Sb., o přezkoumávání hospodaření územně samosprávných celků a auditorská Směrnice č. 52.

Obec dle zákona č. 128/2000 Sb., o obcích, hospodaří se svým majetkem a veřejnými prostředky. Jak obec tuto funkci plní, podléhá veřejné kontrole. Každá obec má dle zákona povinnost nechat si každoročně přezkoumat hospodaření. Forma této kontroly může být různá. V zákoně č. 420/2004 Sb. je též zakotveno, že obci je dána možnost zvolit si provedení tohoto přezkoumání hospodaření buď příslušným krajským úřadem, nebo uzavřít smlouvu se soukromým auditorem. Krajský úřad toto přezkoumání provádí na základě žádosti starosty obce zcela zdarma. Naproti tomu soukromý auditor tuto službu poskytuje za úplatu.

Diplomová práce definuje různé formy kontroly obcí, porovnává výsledky z přezkoumání hospodaření a auditů obcí a hodnotí jednotlivé přístupy kontrolujících subjektů. Je zde zachyceno porovnání, např. kolik obcí v Královéhradeckém kraji v letech 2010 – 2013 uzavřelo smlouvu se soukromým auditorem a kolik přezkumů prováděl krajský úřad. Dále je využito kvantitativní obsahové analýzy při porovnání povinných náležitostí u zpráv z přezkoumání hospodaření. Při zpracování těchto dat bylo také vycházeno z programu IS MPP Ministerstva financí.

Diplomová práce se také věnuje vyjádření starostů (nebo pověřených osob) a jejich rozhodnutí zadat přezkoumání hospodaření krajskému úřadu, nebo soukromému auditorovi. Tato analýza je podložena kvalitativním polostandardizovaným rozhovorem.

2 Cíle práce a metodika

V následujících podkapitolách se specifikují cíle, kterými se diplomové práce zabývá. Dále se zde podrobně definuje metodika práce.

2.1 Cíle práce

Diplomová práce přibližuje postup při přezkoumání hospodaření obcí dle zákona č. 420/2004 Sb., o přezkoumávání hospodaření územních samosprávných celků a dobrovolných svazků obcí a dle auditorské Směrnice č. 52.

Cílem diplomové práce je komparace postupů dle výše zmiňovaných právních norem. Posuzují se i povinné náležitosti uvedené ve zprávách z přezkoumání hospodaření pomocí kvantitativní obsahové analýzy.

Dílčím cílem diplomové práce je zjistit, co starosty vede k rozhodnutí, zadat přezkoumání hospodaření krajskému úřadu, nebo soukromému auditorovi. K této problematice byl využit kvalitativní polostandardizovaný rozhovor.

Specifikují se zde také základní pojmy ohledně auditů a přezkoumání hospodaření. Dalším dílčím cílem je analýza hodnocení obcí provedené krajským úřadem a soukromými auditory v Královéhradeckém kraji. Jsou zde porovnány poměry obcí, kde přezkoumání hospodaření u obcí Královéhradeckého kraje provádí krajský úřad a auditor. Data byla získána z odborné literatury a internetových stránek Ministerstva financí IS MPP.

Závěrem je navrženo řešení, jak rozdílné přístupy jednotlivých kontrolujících orgánů eliminovat. Jako vhodné řešení by bylo sjednocení právní úpravy provádění přezkoumávání hospodaření u obcí jak pro krajské úřady, tak pro soukromé auditory, což je však z hlediska právní úpravy velice složité. Rozdílnost v postupech jednotlivých kontrolních orgánů by eliminovalo především sjednocení v oblasti financování provádění této služby a jednotný software pro vypracování závěrečných zpráv z přezkoumání hospodaření.

2.2 Metodika

Tato diplomová práce je rozdělena na dvě části. Část teoretickou a část praktickou. V teoretické části jsou pomocí analýzy odborné literatury, internetových zdrojů, dat zpracovaných z programu Ministerstva financí IS MPP Modul plánování vysvětleny klíčové názvy např. audit, kontrola, obec, kvalitativní a kvantitativní výzkum a v neposlední řadě i informační systém pro přezkoumání hospodaření. Blíže se zde diplomová práce věnuje zákonu č. 420/2004 Sb., o přezkoumávání hospodaření územních samosprávných celků a dobrovolných svazků obcí se zaměřením na výčet hledisek týkajících se kontroly. Ve stejném rozsahu je totéž zpracováno v návaznosti na auditorskou Směrnici č. 52.

V praktické části diplomové práce je zpracována analýza počtu přezkoumávaných obcí provedených krajským úřadem a soukromým auditorem a hodnocení těchto zpráv. Kvalitativním přístupem k výzkumu pomocí polostandardizovaného rozhovoru je doloženo, z jakého důvodu si za kontrolní orgán starostové volí krajský úřad, nebo placený audit od soukromého auditora. Tento rozhovor je rozdělen do čtyř částí. První oblast se týká otázky, proč daná obec zvolila za přezkoumávající orgán krajský úřad či soukromého auditora. V druhé části se rozhovor věnuje otázce, zda jsou starostové (či pověřené osoby poskytující rozhovor) spokojeni s volbou kontrolního orgánu. Třetí část popisuje poskytování metodiky kontrolními orgány. Závěr rozhovoru se věnuje spokojenosti či nespokojenosti s hodnocením a náležitostmi ve zprávě z přezkoumání hospodaření obce.

V diplomové práci je provedena ekonomická analýza, která porovnává platby za přezkoumání hospodaření soukromým auditorům v návaznosti na počet obyvatel dané obce.

Dále se diplomová práce zabývá porovnáním povinných náležitostí zpráv uvedených krajským úřadem a soukromým auditorem. K provedení této analýzy bylo využito kvantitativního přístupu k výzkumu pomocí obsahové analýzy se dvěma proměnnými. První proměnnou je soukromý auditor a druhou krajský úřad. Využilo se zde metody vícestupňového náhodného výběru, kde je v první řadě stanoven reprezentativní vzorek dle okresů Královéhradeckého kraje a následně z každého okresu jsou vybrány konkrétní obce. V případě soukromého auditora je výběr dán tím, že do výběru byly zahrnuty všechny obce a DSO, kde soukromý auditor prováděl přezkoumání. Následná komparace nám ukazuje případnou rozdílnost zpráv z hlediska povinných náležitostí.

V závěru práce jsou tyto výstupy vyhodnoceny. Důkladným prostudováním a snahou pochopit sdělení respondenta je vyhodnocen i polostandardizovaný rozhovor. Na základě analýz je zjištěn rozdíl v povinných náležitostech zpráv z přezkoumání hospodaření obcí uváděných soukromým auditorem a krajským úřadem.

Navrhuje se zde řešení, jak předejít případným rozdílům ve zpracování a hodnocení zpráv z přezkoumání hospodaření vypracovaných různými kontrolními orgány. Jako vhodné řešení se nabízí sjednocení financování přezkoumání hospodaření.

Jak pro krajské úřady, tak pro soukromé auditory při provádění auditů u územních celků a DSO, z hlediska eliminace rozdílů těchto postupů, by bylo dalším vhodným řešením sjednocení právních předpisů z hlediska náležitostí, které se uvádí do zprávy z přezkoumání hospodaření. Především zavedením závazného používání jednotného postupu při přezkoumání hospodaření i pro soukromé auditory dle software informačního systému pro plánování a přezkoumávání (dále jen „IS MPP“), který zřídilo Ministerstvo financí v celé České republice pro krajské úředníky. Závazné používání jednotného software pro všechny subjekty vykonávající přezkoumání hospodaření a on-line ukládání dat z těchto přezkoumání do datového úložiště Ministerstva financí by vedlo k jednodušší kontrole výkonu této činnosti ze strany ministerstva.

3 Literární rešerše

3.1 Základní pojmy

Z důvodu porozumění daného tématu se níže v podkapitolách uvádějí základní pojmy, kterými jsou např. audit, obec, analýza atd.

3.1.1 Audit

Z historického hlediska se má za to, že název „*audit*“ byl odvozen z praxe římských kvestorů pověřených senátem, aby ústně podávali zprávy o stavu pokladny. Těmto setkání se říkalo „*slyšení*“ (z latiny „*audio* = *slyšení*“). Postupným vývojem se pak došlo k názvosloví auditor.

Z hlediska historie audit vychází z účetnictví a jeho rozvoje. Audit včetně účetnictví vždy patřily k metodám, které zpočátku byly používány jednotlivými rody. Až později obchodníci a kupci tuto metodu začali používat pro evidenci jejich majetku. Dalším důvodem byla ochrana tohoto majetku před zcizením, především na základě omylů a podvodů v evidenci tohoto majetku.¹

Od 19. stolní nastal rozvoj auditu především z důvodu nárůstu účetních informací a potřebou zabezpečit rozvoj účetních systémů. Zde se vedle nezávislého externího auditu objevuje posuzování na základě interního auditu. Jedná se o zabezpečení správnosti účetnictví a prověřování další činnosti podniku. Velikost tohoto interního auditu záleží na velikosti organizace a dynamice jejího rozvoje.

Právním rámcem pro externí audit je zákon č. 93/2009 Sb.² Tento zákon v návaznosti na Evropské společenství upravuje postavení a činnosti auditorů a asistentů auditora a auditorských společností. Dále stanovuje podmínky, za nichž lze poskytovat auditorské služby a působnost Komory auditorů České republiky (dále jen „KAČR“).

Auditorská profese má v České republice velice krátké trvání ve srovnání s ostatními státy. Počátek jejího vzniku je datován rokem 1989 vydáním vyhlášky Ministerstva financí č. 63/1989 Sb., o ověřovateli (auditorech) a jejich činnosti.

¹ SCHRÁNIL, Pavel. *Kontrola a audit: (ve finančních institucích, pojišťovnách)*. Vyd. 1. Praha: Vysoká škola finanční a správní, 2010, s. 8. ISBN 9788074080272.

² Zákon č. 93/2009 Sb., o auditorech a o změně zákona č. 165/1998 Sb. ve znění pozdějších předpisů.

Tato vyhláška, určená především pro ověřování účetních závěrek firem se zahraniční majetkovou účastí, byla nahrazena zákonem č. 524/1992 Sb., o auditorech a Komoře auditorů České republiky.³ Tento zákon položil základy současné podobě auditu, kde jsou stanoveny základní pojmy a pravidla. Zároveň byla jako samosprávná profesní organizace sdružující auditory ustanovena KAČR, která reguluje jejich činnost např. povolováním vstupu do této profese a zároveň hájící jejich zájmy. Tímto zákonem byly vytvořeny předpoklady pro to, aby tato profese byla na obdobné úrovni, jako v zahraničí a výsledky této práce byly respektovány.⁴

Audit může být chápán dvojím způsobem. Buď v obecnější, nebo konkrétnější rovině. Po obecné stránce lze audit chápat i jako prostředek, kterým jedna osoba zaručuje druhé osobě kvalitu, podmínky, nebo stav určité věci, kterou první osoba ověřila.

*„Potřeba takového auditu vyplývá z nejistoty či pochybností druhé osoby o kvalitě, podmínkách nebo stavu předmětné skutečnosti či pochybností druhé osoby o kvalitě, podmínkách nebo stavu předmětné skutečnosti a z nemožnosti tuto nejistotu či pochybnost odstranit vlastními silami. Jedná se tedy o ověření určité skutečnosti jinou na ni nezávislou osobou, která má k této činnosti určité předpoklady. V konkrétnějším pojetí auditu, které převládá v obecném povědomí, se předmětnou skutečností rozumí účetní závěrka (jako základní výstup z účetnictví), účetnictví (jako materiální základ účetní závěrky) a výroční zpráva (jako derivát účetní závěrky)“.*⁵

Vychází to z toho, že účetnictví poskytuje základní informace o hospodaření daného subjektu. Výsledek pak v první řadě sleduje vedení tohoto subjektu. Zároveň se vedení zajímá o to, zda účetnictví je vedeno správně a pravdivě.

Dle předmětu ověřování lze definovat další členění. Odborná literatura uvádí škálu různých forem auditů např. energetický audit, finanční audit, ekologický audit, atd. Níže jsou uvedeny různé definice auditů např. audit inspekční (kontrola především finančních výkazů), organizační audit (zaměřen na organizační strukturu), právní audit (prověřuje legislativní stránky), provozní audit (zaměřen na efektivní hospodaření), daňový audit

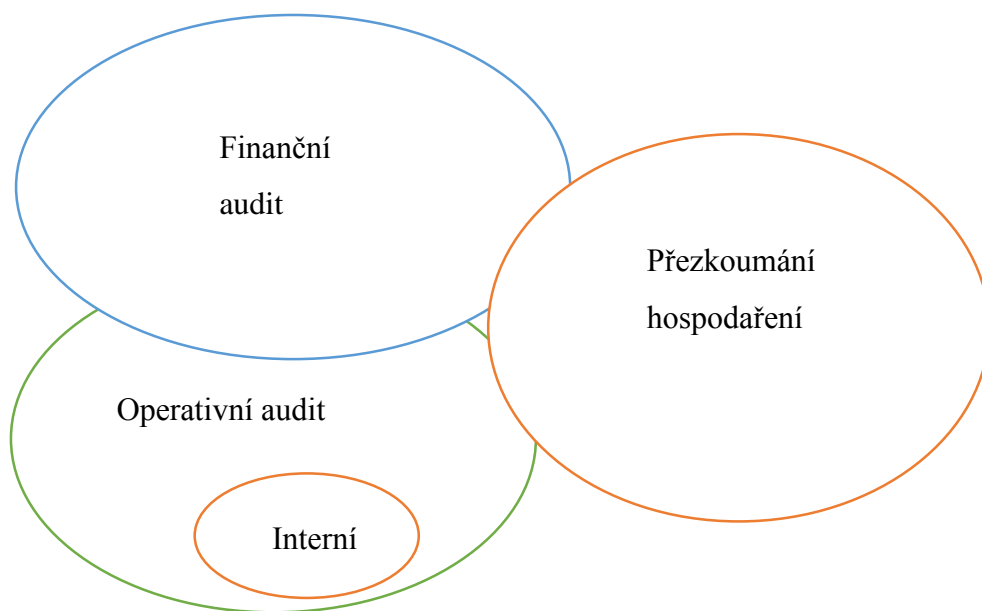
³ nyní zákon č. 93/2009 Sb., o auditorech a o změně zákona č. 165/1998 Sb. ve znění pozdějších předpisů.

⁴ Příručka pro provádění auditu u podnikatelů, 2006 str. 6.

⁵ SEDLÁČEK. Základy auditu: pokyny pro certifikace podle VDA 6.1, VDA 6.2 a VDA 6.4 na základě ISO. 9001. 5. přeprac. vyd. Praha: Česká společnost pro jakost, 2006, s. 16. ISBN 978-80-02-02163-6.

(sleduje např. správnost uplatňování daňových úlev), strategický audit (ověření organizační strategie), výkonnostní audit (porovnání ukazatelů v návaznosti na účetnictví).⁶

Obrázek č. 1: Vztah mezi jednotlivými formami auditů



Zdroj: vlastní zpracování

Během let byl široký pojem audit definován velkou spoustou institucí i různými jednotlivci. Jedním z nich je i Výbor americké účetní asociace pro základní pojmy. Zpráva výboru, s názvem „Stanovení základních principů auditu“ přišla s definicí, která je stručná, nedvojsmyslná a v neposlední řadě i dostatečně výstižná.

*„Audit je systematický proces získávání a hodnocení důkazů, vztahujících se k informacím o ekonomických událostech a činnostech. Cílem je zjistit míru souladu mezi danými informacemi a kritérii a vyjádřit výsledky zainteresovaným osobám“.*⁷

Dle zákona č. 93/2009 Sb., o auditorech je audit účetní závěrky zaměřen na prověření, zda údaje uvedené v účetní závěrce podávají ve smyslu platných právních

⁶ REKTOŘÍK, Jaroslav. Kontrolní systémy veřejné správy a veřejného sektoru. Vyd. 1. Praha: Ekopress, 2003, s. 127-128. ISBN 80-86119-72-6.

⁷ RICCHIUTE, David N. Auditing and assurance services. 6th ed. Cincinnati: South-Western College Pub., Thomson Learning, c2001, s. 18. ISBN 0324024029.

předpisů poctivý a věrný obraz účetnictví a finanční situace účetní jednotky. Výsledkem tohoto ověření je zpráva auditora. V auditorské Směrnici č. 52 je dále uvedeno, že ÚSC ze zákona nemají povinnost nechat si ověřit účetní závěrku. V praxi se lze s tímto požadavkem setkat např. u bank, nebo ostatních finančních institucí, jako podkladem pro posouzení, zda je ÚSC schopen dostát svým závazkům vůči věřiteli. Pokud se územní samosprávný celek rozhodne zadat přezkoumání auditorovi, musí počítat s náklady za tuto službu, které bude hradit ze svých rozpočtových prostředků.

Audit představuje i určitou míru rizika. Je zde nebezpečí nařčení vedením kontrolovaného subjektu, nebo třetí osobou, že audit je proveden neprofesionálně nekvalitně apod. Auditor je ovšem na kvalitně provedeném auditu závislý, jelikož je jeho vizitkou. V případě, že by bylo prokázáno, že audit nebyl proveden kvalitně, hrozí i odebrání licence. Především dobrá pověst auditora pak přináší úspěch mezi konkurenty.

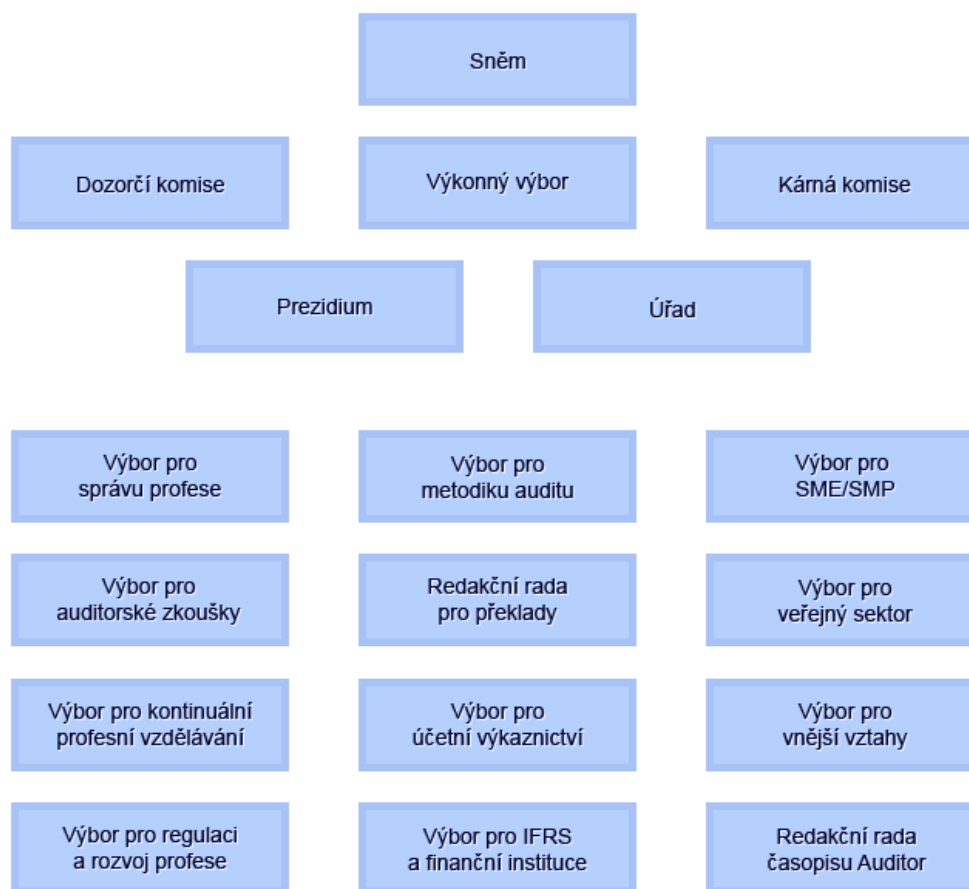
Toto riziko lze u nového subjektu eliminovat pomocí informací od předchozího auditora, pokud byl u tohoto subjektu audit vykonán. Nemalou roli tu hraje i znalost oblasti, v které se daný subjekt realizuje, zkušenosti a znalosti auditora a samozřejmě i intuice.

První specifikací nové zakázky se zabývá také auditorská Směrnice č. 19. Zde je nutno věnovat pozornost počátečním zůstatkům, konkrétně položce: „Audit v prvním účetním období zakázky – počáteční zůstatky“. Ty je nutné vyplnit v případě, že je zde audit prováděl poprvé, nebo když nebyl audit proveden za předchozí účetní období. Pokud by daný subjekt uzavřel s auditorem smlouvu i na nadcházející rok, může využít svých poznatků z předchozího auditu včetně konečných zůstatků. I zde musí opět posoudit míru rizika.

V průběhu auditu by auditor měl ověřovat a získávat stále nové informace o subjektu, kde kontrolu vykonává. Tyto informace si auditor získává jednáním s vedením daného subjektu, případně i třetími stranami např. bankami, pojišťovny apod. Informace jsou získávány za účelem relevantních údajů v co nejkratším časovém úseku. Zároveň se z těchto jednání dozvídá, jaké jsou vztahy uvnitř kontrolovaného subjektu.

V případě, že audit vykonával jiný auditor, je také zapotřebí zjistit důvody, které vedly přezkoumávaný subjekt ke změně dřívějšího auditora.

Obrázek č. 2: Organizační schéma Komory auditorů ČR



Zdroj: Komora auditorů, dostupné na: <http://www.kacr.cz/organizacni-struktura> (cit.16. 7. 2014)

Výše je uvedeno organizační schéma KAČR. Každý soukromý auditor se při přezkoumání hospodaření musí řídit zákonem č. 93/2009 Sb., o auditorech.⁸ Dle tohoto zákona auditorskou činnost může vykonávat pouze osoba, která je způsobilá k právním úkonům, získala vysokoškolské vzdělání v rámci akreditovaného bakalářského nebo magisterského studijního programu, je bezúhonná, složila auditorskou zkoušku, absolvovala po dobu alespoň tří let odbornou praxi v pracovním poměru jako asistent auditora, nebo odbornou praxi v odborné pracovní pozici v jiném členském státě minimálně 35 hodin týdně, nebo po dobu odpovídající době tří let, pokud byla praxe v rámci týdne kratší, uhradila poplatky KAČR, nebyla v posledních deseti letech vyškrtuta ze seznamu auditorů, nebo jí

⁸ Zákon č. 93/2009 Sb., o auditorech a o změně některých zákonů.

nebylo odebráno osvědčení, nemá nedoplatek v evidenci daní u Finanční správy České republiky ani u orgánů Celní správy České republiky, složila slib auditora aj.

Auditor se dále musí při přezkoumání hospodaření řídit zákonem o přezkoumání hospodaření č. 420/2004 Sb. zákonem o auditorech č. 93/2009 Sb., o auditorech a auditorskou Směrnicí č. 52. Hlavním cílem této směrnice je stanovení norem pro provádění přezkoumání hospodaření u ÚSC.

Oproti tomu kontrola je nepřetržité hodnocení skutečností a procesů stávajících nebo budoucích se záměrem přispět k rovnováze prověřovaného systému, nebo jeho částí. Tato činnost je úzce spojena také s plánováním a tvorbou plánu. S pojmem „kontrola“ se setkáváme také na stupni řízení u manažerských činností. Hlavním úkolem kontroly je kriticky posoudit vzniklé skutečnosti v návaznosti na záměry dané řídicí jednotkou. Důležitou součástí je i plán kontroly, který by měl být závazným dokumentem.

„Plnění plánu se zpětně vyhodnocuje z hlediska možných odchylek od programu včetně jejich zdůvodnění v rámci závěrečného hodnocení kontroly. Odhad poměru jednotlivých fází u nás a ve světě vyjadřuje následující tabulka.“⁹

Tabulka č. 1: Odhad poměrů jednotlivých fází kontroly

	příprava a plán kontrol	vlastní realizace kontroly	tvorba závěrů a vyhodnocení
ČR	20%	60%	20%
EU	40%	30%	30%

Zdroj: Vlastní zpracování dle DVOŘÁK, Bohdan a Jana DVOŘÁKOVÁ. Pracovní postupy a dokumentace při realizaci veřejnosprávních kontrol a interního auditu. Pardubice: Nakladatelství Český a moravský účetní dvůr, 2004, s. 16. ISBN 8090324614.

Jedním z tipů kontrol je kontrola preventivní. Ta spočívá především v prověřování kvality pracovníků. Platí zde, že čím jsou manažeři a jejich podřízení na vyšší profesionální úrovni, tím méně je zapotřebí provádět přímou kontrolu.

⁹ DVOŘÁK, Bohdan a Jana DVOŘÁKOVÁ. Pracovní postupy a dokumentace při realizaci veřejnosprávních kontrol a interního auditu. Pardubice: Nakladatelství Český a moravský účetní dvůr, 2004, s. 16. ISBN 8090324614.

„Teorie managementu rozeznává pět funkcí kontrolních systémů, které se v podniku vyskytují. Všechny tyto funkce jsou ve vzájemném vztahu a znázorňují součásti efektivního kontrolního systému. Jedná se o stanovení standardů, dozor (bezprostřední dohlížení na probíhající činnosti tak, aby bylo dosaženo stanovené úrovně výsledků podniku), měření a porovnávání skutečných výkonů s požadovanými výkony, zjištění a úprava odchylek a ovlivňování budoucího rozhodnutí nebo budoucích plánů po uskutečněné akci.“¹⁰

Proces kontroly je řazen do několika etap např. získávání informací a následné ověřování věrohodnosti těchto informací. Dále hodnocení procesů, závěry a zpětná kontrola.

Dle § 12 zákona č. 420/2004 Sb.¹¹ provádí-li přezkoumání hospodaření auditor či auditorská společnost, řídí se ustanoveními, která jsou uvedena v § 2, 3, 10 a §17 výše zmiňovaného zákona. Primárně se řídí zákonem č. 93/2009 Sb., o auditorech.

Jak již bylo uvedeno, postup u obou kontrolujících subjektů se liší, ačkoliv se kontrola provádí u stejně hospodařících účetních celků, které jsou povinny řídit se stejnými právními normami. Je tomu proto, že auditor přezkoumání provádí především dle zákona o auditorech. Tento zákon zároveň ukládá povinnost auditorovi řídit se i vybranými paragrafy zákona o přezkoumávání hospodaření.¹²

3.1.2 Obec

Obec je základní jednotkou našeho státu. Je to veřejnoprávní korporace, právnická osoba a zároveň je to základní jednotka veřejné správy. Územní samosprávu obce blíže specifikuje zákon č. 128/2000 Sb., o obcích (dále jen „zákon o obcích“).¹³ Mezi základní rozlišení obcí dále patří:

- Městys – obce tento status mohou opět používat po schválení novely zákona o obcích z roku 2006. Musí ovšem splnit podmínku, že tento status používali před

¹⁰ Ing., KAISER, Význam kontroly a etapy kontrolního procesu. [online]. 2003 [cit. 2014-07-15]. Dostupné z: <http://www.unium.cz/materialy/0/0/vyznam-kontroly-a-etapy-kontrolniho-procesu-m29900-p1.html>.

¹¹ Zákon č. 420/2004 Sb., o přezkoumávání hospodaření územně samosprávných celků a dobrovolných svazků obcí.

¹² Kotrba, R., Velišková, A., Zákon o přezkoumání hospodaření územních samosprávných celků (s komentářem), 2004, s. 95.

¹³ Zákon č. 128/2000 Sb., o obcích (obecní zřízení) ze dne 12. dubna 2000.

17. květnem 1954 a musí o obnovení používání názvu požádat předsedu Poslanecké sněmovny Parlamentu České republiky.

- Města – jedná se o obce s velkou hustotou obyvatel, koncentrací sociálních služeb a rozsáhlou výstavbou.
- Statutární města – jsou města, která jsou organizována dle městské vyhlášky tzv. statutu. Na základě tohoto dokumentu se mohou dále členit na dílčí samosprávné části. Poslední novelou č. 80/2011 Sb. se počet statutárních měst ustálil na čísle 24. Jsou jimi: Brno, České Budějovice, Děčín, Frýdek-Místek, Havířov, Hradec Králové, Chomutov, Jihlava, Karlovy Vary, Liberec, Kladno, Karviná, Mladá Boleslav, Most, Olomouc, Opava, Ostrava, Pardubice, Plzeň, Prostějov, Přerov, Teplice, Ústí nad Labem a Zlín.
- Hlavní město Praha – jedná se o jediný případ, kdy je město zároveň i krajem.

Dále lze obce rozdělit na obec se základním rozsahem přenesené působnosti (týká se všech obcí) a obce s širším rozsahem přenesené působnosti (obce, které vykonávají ve spádové oblasti přenesenou působnost i na území druhých obcí). Dle zákona č. 314/2002 Sb., o stanovení obcí s pověřeným obecním úřadem a stanovení obcí s rozšířenou působností se tyto obce dělí na obce s pověřeným obecním úřadem a obce s rozšířenou působností. V tomto zákoně je stanoveno 205 obcí s rozšířenou působností a dále 388 obcí s pověřeným obecním úřadem.

Dle statistické ročenky Královéhradeckého kraje pro rok 2014 bylo v Královéhradeckém kraji k 31. 12. 2013 celkem 448 obcí, z nichž 48 mělo statut města a 10 statut městyse.¹⁴ Tyto obce jsou rozděleny do pěti okresů: Hradec Králové, Náchod, Jičín, Trutnov a Rychnov nad Kněžnou. Z uvedených 448 obcí je 35 obcí s pověřeným obecním úřadem. Pověřený úřad má pravomoc vykonávat v určitém, ve zvláštním právním předpise svěřeném rozsahu, přenesenou působnost ve správním obvodu určeném prováděcím právním předpisem.

¹⁴ Statistická ročenka Královéhradeckého kraje. Český statistický úřad [online]. Praha: Český statistický úřad, 2014 [cit. 2015-02-06]. Dostupné z: http://www.hradeckralove.czso.cz/xh/redakce.nsf/i/strucna_charakteristika_kraje.

„Přenesená působnost zahrnuje státní správu, u které stát sice vychází z toho, že patří jemu, ale jejíž bezprostřední výkon považuje za vhodné svěřit obcím jako představitelům místní samosprávy“¹⁵.

V Královéhradeckém kraji se jedná o města Broumov, Červený Kostelec, Česká Skalice, Dobruška, Dvůr Králové nad Labem, Hořice, Hostinné, Hradec Králové, Hronov, Chlumeck nad Cidlinou, Jaroměř, Jičín, Kopidlno, Kostelec nad Orlicí, Lázně Bělohrad, Náchod, Nechanice, Nová Paka, Nové Město nad Metují, Nový Bydžov, Opočno, Police nad Metují, Rokytnice v Orlických horách, Rychnov nad Kněžnou, Smiřice, Sobotka, Svoboda nad Úpou, Teplice nad Metují, Trutnov, Třebechovice pod Orebem, Týniště nad Orlicí, Úpice, Vamberk, Vrchlábí a Žacléř.¹⁶ Pověřené obecní úřady jsou zakotveny také v zákoně o obcích v § 64. O stupeň výše, co se rozsahu pravomocí týká, stojí obce s rozšířenou pravomocí. *„Obecní úřady obcí s rozšířenou působností vykonávají vedle základní přenesené působnosti také v rozsahu jim svěřeném zvláštními zákony státní správu ve stanoveném územním obvodu.“¹⁷*

V Královéhradeckém kraji se jedná o města: Broumov, Dobruška, Dvůr Králové nad Labem, Hořice, Hradec Králové, Jaroměř, Jičín, Kostelec nad Orlicí, Náchod, Nová Paka, Nové Město nad Metují, Nový Bydžov, Rychnov nad Kněžnou, Trutnov, Vrchlábí.¹⁸ Těmto obcím se také říká obce III. stupně. Jsou spojovacím článkem mezi krajskými úřady a úřady obecními. Nahrazují částečně zrušené okresní úřady, které k 1. lednu 2003 zanikly na základě zákona č. 314/2002 Sb., o stanovení obcí s pověřeným obecním úřadem a stanovení obcí s rozšířenou působností.

Dle Deníku veřejné správy byla v souvislosti se zrušením okresních úřadů zpracována anketa. Její výsledky ukázaly, že oslovení respondenti v 51% zánik okresních úřadů nechtěli, a pouze 24,1% se zrušením souhlasilo. Zbylí respondenti se vyslovili v tom

¹⁵ SVOBODA, Ivo a Karel SCHELLE. Základy organizace veřejné správy. Vyd. 1. Ostrava: Key Publishing, 2006, s. 31, Právo (Key Publishing). ISBN 80-239-8011-4.

¹⁶ viz příloha č. 1 k zákonu č. 314/2002 Sb., o stanovení obcí s pověřeným úřadem a stanovení obcí s rozšířenou působností.

¹⁷ HORZINKOVÁ, Eva a Vladimír NOVOTNÝ. Základy organizace veřejné správy v ČR. 2. upr. vyd. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2010, s. 58, ISBN 978-807-3802-639.

¹⁸ viz příloha č. 2 k zákonu č. 314/2002 Sb., o stanovení obcí s pověřeným úřadem a stanovení obce s rozšířenou působností.

smyslu, že by zrušení buď odložili, nebo že k tomuto kroku mělo být přistoupeno již v minulosti.¹⁹

Z výše uvedených výsledků ankety lze dovodit, že okresní úřady měly ve struktuře orgánů veřejné moci své pevné místo. Jednalo se orgány veřejné moci s výkonem výlučně přenesené působnosti, do kterého nezasahovaly politické či osobní vlivy.

S tímto jevem je bohužel spojeno přenesení pravomocí zaniklých okresních úřadů na krajské úřady nebo obce s rozšířenou působností v duchu modelu spojeného výkonu státní správa a samosprávy po roce 2003. Už jen skutečnost, že jak starosta, coby zástupce přezkoumávaného subjektu, tak představitel kraje, tedy zástupci kontrolujícího orgánu, jsou voleni do svých funkcí za politické subjekty, které spolu na politickém kolbišti buď soupeří, nebo spolupracují, budí rozpaky.

Obrázek č. 3: Mapa obcí s rozšířenou působností v KHK



Zdroj: Královéhradecký kraj, dostupné na: <http://mapy.kr-kralovehradecky.cz/prumzony/cz/zakladni-charakteristika.htm> (cit. 27. 1. 2015)

Zákon o obcích v § 18 pojednává o tom, že území obce je tvořeno jedním nebo více katastrálními územími. Dále je zde zakotvena možnost členění obce na další části. Uvádí se

¹⁹ POLACH, Josef. Anketa uživatelů TeXu. Zpravodaj Československého sdružení uživatelů TeXu [online]. 2003 [cit. 2015-01-30]. Dostupné z: <http://denik.obce.cz/anketa.asp?id=31>.

zde také, že každá část území České republiky náleží k nějaké obci, pokud toto neupravuje zvláštní zákon.²⁰

V Českých zemích je vznik obecní samosprávy spojen s tzv. Stadionovou²¹ prozatímní ústavou z března roku 1849. Ta jako první zakotvila obecní samosprávu. Jednalo se o nahrazení dosavadního vrchnostenského modelu. Pro účely diplomové práce je jistě zajímavé, že Stadionova ústava počítala s povinností obcí uveřejňovat výsledky svého hospodaření. Již v té době se obecní působnost dělila na přenesenou a samostatnou²². Stadionová ústava přesto, že nikdy nenabyla účinnosti a byla zrušena císařskými dekrety ze Silvestra roku 1851, znamenala přelom v postavení obcí jako nositelů obecní samosprávy. Po vzniku samostatné Československé republiky v roce 1918 byl, co se obecního zřízení týče v podstatě převzat model z Rakouska-Uherska.

První faktická likvidace obecní samosprávy nastala za druhé světové války v době Protektorátu Čechy a Morava. V té době byli starostové jmenováni německými okupačními orgány a v roce 1944 obecní pravomoci větších obcí dokonce převzali tzv. úřednickí vedoucí. Zdůvodnění tohoto kroku bylo uvedeno v preambuli nařízení:

„Správa větších obcí vyžadovala již v posledním desetiletí namnoze celé pracovní síly vedoucích obce (starostů, příp. vládních komisařů), aniž byla jejich existence zajištěna. V nynější válečné době musejí vedoucí obce teprve své síly úplně věnovati obci. Jest proto zvláště po dobu války nutné, postaviti takové vedoucí obce právně a hospodářsky přibližně na roveň obecním zaměstnancům z povolání.“²³

Po osvobození v roce 1945 následovaly politické změny, které opět výrazně zasáhly do samosprávy obcí. Místo očekávaného obnovení stavu před vznikem Protektorátu v roce 1939, byly vládním nařízením č. 4/1945 Sb. zřízeny místní, okresní

²⁰ Zákon č. 222/1999 Sb., o zajišťování obrany České republiky, ve znění zákona č. 320/2002 Sb., o změně a zrušení některých zákonů v souvislosti s ukončením činnosti okresních úřadů.

²¹ Franz Seraph von Stadion-Warthausen (27. července 1806 Vídeň – 8. června 1853 Vídeň) byl rakouský státní úředník a politik německé národnosti z šlechtického rodu Stadionů, během revolučního roku 1848 poslanec Říšského sněmu a ministr vnitra Rakouského císařství a spoluvůrce oktrojované tzv. březnové ústavy z roku 1849.

²² *Epravo.cz: Historie územní samosprávy* [online]. Praha: epravo.cz a.s., 2001, 9.11.2001 [cit. 2015-02-03]. ISSN 1213-189X. Dostupné z: <http://www.epravo.cz/top/clanky/historie-uzemni-samosp%20ravy-15359.html?mail>.

²³ Vládní nařízení č. 51/1944 Sb., o úřednické správě obcí.

a zemské národní výbory.²⁴ „Národní výbory se staly prakticky jedinými místními orgány státní moci a správy. Na místní národní výbory přešla pravomoc a úkoly obecních samospráv.“²⁵

Přes určitou snahu o směřování k obnovení samosprávy obcí setrval tento stav až do roku 1990. V roce 1967 vyšel ve Sbírce zákonů ČSSR zákon č. 69/1967 Sb., o národních výborech. Ten ve všeobecném demokratizačním směru tehdejší společnosti v sobě obsahoval určité možnosti obrody samosprávné funkce obcí, ale následný politický vývoj po srpnu 1968 tento potenciál udusil.

Změna nastala až po změně společenských poměrů v roce 1989. Ústavním zákonem č. 294/1990 Sb.²⁶, došlo k obnovení postavení obcí na samosprávných základech. Vstupem České republiky do Evropské unie dne 1. května 2004 význam obcí nabyl nového rozměru. Ten spočívá ve skutečnosti, že obce jsou konečným subjektem, kde jsou realizovány záměry regionální politiky, krajské záměry, státních, národních i nadnárodních orgánů.

„V období před vstupem do EU, tj. v letech 1997 až 2004 vzniklo mnoho iniciativ a programů, které vedly k harmonizaci zákonů a dalších právních norem s normami platnými v EU, včetně těch, které se týkaly strukturalizace územního členění České republiky dle v EU přijatého členění na teritoriální politicko-statistické jednotky NUTS (Nomenclature des unités territoriales pour les statistiques).“²⁷

V demokratických zemích se na municipální úrovni uplatňují volené orgány, jejichž členy jsou zástupci z řad občanů. Dále jsou doplňovány o tzv. dobrovolné orgány složené z dobrovolných členů (občanů) a orgánů výkonných složených ze zaměstnanců.²⁸

²⁴ Vládní nařízení č. 4/1945 Sb., o volbě a pravomoci národních výborů.

²⁵ HLEDÍKOVÁ, Zdeňka, Jan JANÁK a Jan DOBEŠ. Dějiny správy v českých zemích: od počátků státu po současnost. Praha: Nakladatelství Lidové noviny, 2007, s. 443, ISBN 978-807-1069-065.

²⁶ Ústavním zákon č. 294/1990 Sb., Ústavní zákon, kterým se mění a doplňuje ústavní zákon č. 100/1960 Sb., Ústava Československé socialistické republiky, a ústavní zákon č. 143/1968 Sb., o československé federaci, a kterým se zkracuje volební období národních výborů.

²⁷ KALA, Tomáš. Management malé obce: Rozvoj a fungování místních a regionálních správ a samospráv. Vyd. 1. Hradec Králové: Gaudeamus, 2007, s. 6. ISBN 978-80-7041-921-2.

²⁸ PEKOVÁ, Jitka. Hospodaření obcí a rozpočet. Vyd. 1. Praha: Codex Bohemia, 1997, s. 43. ISBN 80-85963-34-5.

3.1.3 Analýza

Tento pojem pochází z řečtiny, kde „ana-lyó“ znamená rozebírat, rozvazovat. Tím je naznačen hlavní princip této metody. Spočívá v rozdělení celku na jednotlivé části, které jsou zkoumány. Výzkum je zaměřen na samostatnou funkčnost jednotlivých částí a na vztahy, které mezi těmito částmi jsou. U analýzy je prováděna průzkumová a objevující aktivita. To znamená, že se každá analýza vyznačuje určitým stupněm explorační. K tomu slouží různé postupy a metody, které se nazývají analytické. Osoba provádějící analýzu je analytik. Protikladem analýzy je tzv. syntéza (z řeckého „syn-hesis“, tedy skládání). Spolu tvoří základní vědecké metody. Při výzkumné činnosti se zpravidla používá analýza dat. Je to krok následující po sběru dat a je nejběžnější technikou jejich zpracování. Důležité je nejprve si zvolit kategorie, podle kterých budou následně data tříděna.

„Při analýze dat se používají matematické a statistické metody, korelace, vícerozměrné analýzy, modelování či typologie. Běžným postupem je zpracování základních četností, tedy odpovědi na jednotlivé otázky a jejich následné třídění, vyhodnocování jejich významu, váhy, rozložení apod.“²⁹

Analýza nám tedy umožňuje dobrat se podstaty a vlastností různých jevů, separovat nepodstatné od toho, co má pro zkoumaný jev velkou váhu, oddělit nahodilosti od trvalých hodnot.

3.1.4 Kvalitativní výzkum

Tento pojem zastřešuje zpracování dat prostřednictvím kvalitativního výzkumu. Obecně neexistuje uznávaný způsob vymezení, nebo provádění kvalitativního výzkumu. Dle metodologů Glasera a Corbinové je kvalitativní výzkum vše, jehož výsledků není dosahováno pomocí statistických metod. Účelem je hledání odpovědi na klíčovou otázku. U kvalitativního výzkumu je hlavním cílem vytváření nových hypotéz.

Hlavní podmínkou při testování hypotéz je především získání relevantní informace reprezentované pro celou cílovou skupinu. U kvalitativního výzkumu jde však především o

²⁹ MAJEROVÁ, Věra a Emerich MAJER. Empirický výzkum v sociologii venkova a zemědělství. Vyd. 2. V Praze: Česká zemědělská univerzita, 2007, s. 12, ISBN 978-802-1316-980.

porozumění. Hlavními zásadami tu je zaměření na případ, reflexivitu a otevřenost.³⁰

Celkový výzkum lze definovat jako: „*Systematické nenumerné organizování dat s cílem odhalit témata, pravidelnosti, kvality a vztahy*“. ³¹

Někdy je kvalitativní výzkum chápán pouze jako doplněk případně jako protipól kvantitativních strategií.

Hlavním rozdílem, ve kterém se kvalitativní metodologie liší od kvantitativních postupů, je v prostředníku sběru dat. U kvalitativní metodologie je jím sám výzkumník včetně zpracování analýz. Tato skutečnost však může negativně ovlivnit výsledky. Mezi subjektivní rizika zkrácení patří např. i nadměrná sebedůvěra.

Předcházet těmto rizikům lze správným porozuměním podstaty tohoto výzkumu. Nemalou měrou se zde projeví i zkušenosti s prováděním takového výzkumu. Data, s kterými je v tomto typu výzkumu pracováno, jsou zpravidla ve formě přepisů nahrávek, rozhovorů, textu či záznamů z pozorování. V diplomové práci bude použita první jmenovaná forma – přepis nahrávek.

Kvalitativní výzkum se vyznačuje především velkým množstvím informací o velmi malém počtu jedinců, silnou redukcí počtu sledovaných jedinců. Generalizace na populaci je problematická a někdy i nemožná.³²

3.1.5 Kvantitativní výzkum

Jedná se o výzkum, jehož cílem je testování hypotéz. Na počátku je definován teoretický nebo reálný „problém“, který se převede do hypotézy. Následně je proveden sběr dat, který se v těchto hypotézách využije. Závěrem je pak přijetí, nebo vyvrácení dané hypotézy.

Kvantitativní výzkum se naopak od kvalitativního výzkumu vyznačuje omezeným rozsahem informací a velice mnoha jedinci, je zde silná redukce počtu pozorovaných

³⁰ DISMAN, Miroslav. Jak se vyrábí sociologická znalost: Příručka pro uživatele. 3.vyd. Praha: Karolinum, 2000, s. 284-286. ISBN 80-246-0139-7.

³¹ HENDL, Jan. Kvalitativní výzkum: základní teorie, metody a aplikace. 2., aktualiz. vyd. Praha: Portál, 2008, s. 224. ISBN 978-80-7367-485-4.

³² DISMAN, Miroslav, Jak se vyrábí sociologická znalost. Příručka pro uživatele. s. 284-286 ISBN 978-80246-0139-7.

proměnných a silná redukce počtu sledovaných vztahů mezi těmito proměnnými. Zde je generalizace na populaci většinou snadná a validita této generalizace je zde měřitelná.³³

S kvantitativním výzkumem se váže hypoteticko-deduktivní model vědy. Tento model obsahuje tyto základní komponenty:

- „Formálně se vyjádří určité obecné tvrzení, které má potenciál vysvětlit vztahy v reálném světě – teorie.
- Provede se dedukce. Za předpokladu, že teorie platí, budeme očekávat, že nalezneme vztah mezi minimálně dvěma proměnnými X a Y – hypotéza.
- Uvažujeme definici, co potřebujeme zjistit, abychom pozorovali X a Y – operační definice.
- Provedeme pozorování – měření.
- Provedeme závěry o platnosti hypotézy - testování hypotézy.
- Vztáhneme výsledek testování zpět k teorii – verifikace.“³⁴

Jako výzkumnou metodu lze využít analýzu dokumentů provedenou ve standardizované formě. Lze zde využít jakýchkoliv dokumentů, které jsme vytvořili za účelem našeho výzkumu. Mohou jimi být dokumenty psané, nebo jakékoliv materiály mající stopy lidského chování. V diplomové práci je využita obsahová analýza. Je definována jako objektivní, kvantitativní analýza.

Obsahová analýza se zabývá jak obsahovým sdělením, tak jeho formou, autorem i adresátem takových sdělení.³⁵

Tato technika určuje výskyt jednotlivých informací a vztahy mezi nimi. Dále může zkoumat vztah mezi proměnnými zachycenými analýzou a externími proměnnými. Obsahovou analýzu lze využít jak v kvantitativním, tak kvalitativním zkoumání. Liší se však v několika směrech. Kvantitativní obsahová analýza žádá před zahájením analýzy přesné

³³ DISMAN, Miroslav. Jak se vyrábí sociologická znalost: Příručka pro uživatele. 3.vyd. Praha: Karolinum, 2000, s. 284-286. ISBN 80-246-0139-7.

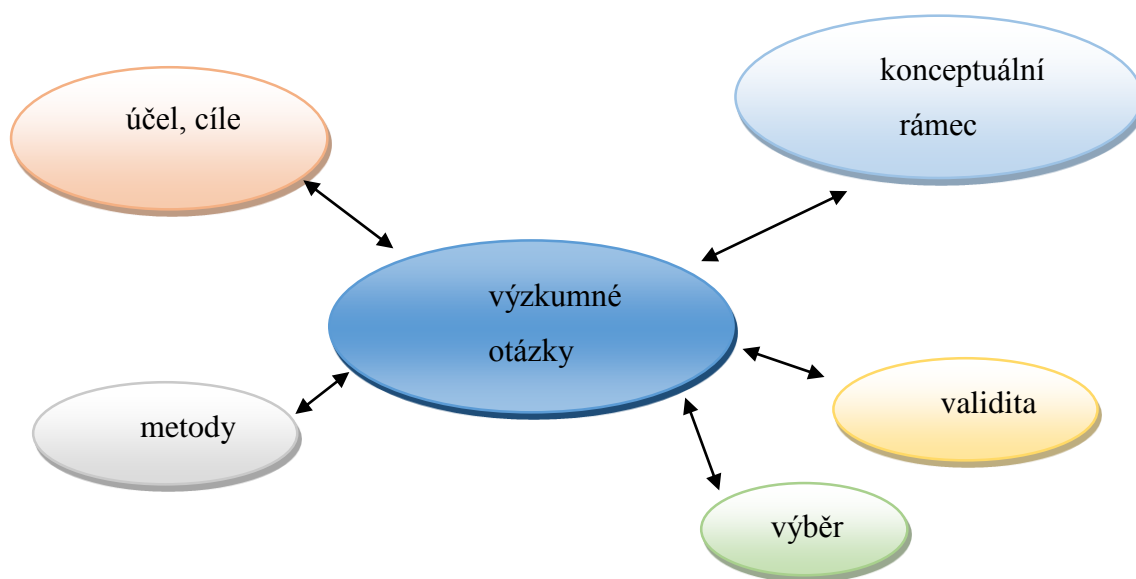
³⁴ HENDL, Jan. Kvalitativní výzkum: základní teorie, metody a aplikace. 3. vyd. Praha: Portál, 2012, s. 44. ISBN 9788026202196.

³⁵ DISMAN, Miroslav. Jak se vyrábí sociologická znalost: Příručka pro uživatele. 3.vyd. Praha: Karolinum, 2000, s. 168. ISBN 978-80-246-0139-7.

definování kategorií. Je zde vycházeno z pohledů pozitivistické vědy. Zároveň je kladen důraz na validitu a spolehlivost celého procesu.³⁶

Neopomenutelnou součástí kvantitativního výzkumu je návrh plánu výzkumu. Nejprve se stanovují prvky, dle kterých se vymezení plán výzkumu. Těmito prvky je např. účel, konceptuální rámec, výzkumná otázka, metody, strategie výběru a validita. U stanovení účelu rozhodujeme, čeho chceme dosáhnout. Konceptuální rámec stanovuje, o jaký typ poznatků se budeme opírat. Jsou zde zohledněny i vlastní zkušenosti. V oblasti výzkumné otázky je třeba taková formulace, abychom dosáhli cíle. Bere se zde v potaz i přístup k informacím, aby stanovený cíl nebyl příliš vzdálený vzhledem k dostupnosti informací. Metodu volíme takovou, která bude odpovídat našemu shromažďování dat a následnému zpracování.³⁷

Obrázek č. 4: Model prvků výzkumného projektu



Zdroj: Vlastní zpracování dle HENDL, Jan. Kvalitativní výzkum: základní teorie, metody a aplikace. 2., aktualiz. vyd. Praha: Portál, 2008, s. 144. ISBN 978-80-7367-485-4.

³⁶ DISMAN, Miroslav. Jak se vyrábí sociologická znalost: Příručka pro uživatele. 3.vyd. Praha: Karolinum, 2000, s. 284-286. ISBN 80-246-0139-7.

³⁷ HENDL, Jan. Kvalitativní výzkum: základní teorie, metody a aplikace. 3. vyd. Praha: Portál, 2012, s. 44. ISBN 9788026202196.

V případě diplomové práce je využita již zmiňovaná obsahová analýza vzhledem ke sběru a způsobu získávání dat. U strategie výběru můžeme využít u kvantitativního výzkumu náhodného výběru. Této metody využijeme při výběru zpráv, které prováděl Krajský úřad Královéhradeckého kraje.

3.1.6 Validita a reliabilita

Kvalitu měření především určují tři základní charakteristiky. Jsou jimi validita, reliabilita (spolehlivost) a praktičnost. Kvantitativní výzkum závisí na kvalitě dat. Tato kvalita je posuzována právě pomocí validity a reliability. První zmiňovanou je validita. Pojem validita je obecně chápán jako platnost.

Pokud se pomocí jiného postupu dopracujeme ke shodnému či podobnému závěru, můžeme hovořit o tom, že naše zkoumání bylo validní. Validita patří k základním pojmům v testování. Lze ji posuzovat z více hledisek. Z hlediska posudku kompetentních osob vychází validita obsahová (kurikulární). Posuzuje, do jaké míry je test v souladu s tím, co je ve skutečnosti požadováno testovat. Dále rozlišujeme validitu konstruktovou. Ta nám udává, nakolik test měří danou charakteristiku u testovaného subjektu. Kriteriaální validita posuzuje výsledek měření s jinými uznávanými údaji o účastnících testování, které sledují stejné hodnoty. Posuzuje především vztah mezi výsledky testu a kritériem, které chceme na základě testu předpovídat, případně posuzovat.

Všechny druhy validity ovšem nepoužijeme u všech typů testů. Záleží na charakteru testování. Jedním z nejznámějších nástrojů validity je metoda zjevné validizace. Nicméně se jedná o nejsnazší a nejméně uspokojivou metodu, jelikož je založen na intuitivním předpokladu našeho výsledku. Naproti tomu kriteriaální validita je měřitelná objektivněji porovnáváním s objektivním a již validizovaným kritériem. To lze provádět buď souběžně, nebo prospektivně. Kriteriaální validitu je vhodné použít např. u prognóz volebních výsledků, které jsou následně porovnány se skutečností. Dalším přístupem k prokázání validity lze využít také konstruktové validity. Tato validita je doložena, pokud v našich výsledcích ze zkoumání je zjištěn takový vztah, který bychom očekávali na základě naší teorie mezi indikátorem a dalšími proměnnými.

Reliabilita je chápána jako přesnost měření. Jedná se o schopnost docílit stejného výsledku měření i v případě, že se stav pozorovaného nezměnil. Ke zhodnocení reliability

patří např. metoda v čase opakovaného měření – Quasi-simplex model. Tato metoda je založena na předpokladu, že objekt je v krátkém časovém intervalu nezměněn a výsledku by mělo být dosaženo ve stejném znění. Další metodou měření reliability je tzv. mezi-položková reliability. Běžnější metodou se reliability zjišťuje pomocí alternativních forem jedné otázky lišící se např. formulací úvodního stimulu, řazením nabízených odpovědí apod. Poslední metodou zjišťování reliability se zde uvádí porovnání více pozorovatelů, kteří hodnotí stejnou věc.³⁸

3.2 Přezkoumání hospodaření krajským úřadem

Primárním právním předpisem v oblasti přezkoumávání hospodaření obcí je zákon č. 420/2004 Sb. Do jeho účinnosti od 1. 8. 2004 se přezkoumávání hospodaření obcí řídilo několika právními předpisy. Jednalo se např. o zákon č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů, ve znění pozdějších předpisů, a k němu vydanou prováděcí vyhlášku Ministerstva financí č. 41/2002 Sb., o přezkoumání hospodaření územních samosprávných celků a dobrovolných svazků obcí, ve znění vyhlášky č. 67/2003 Sb.

Povinnost nechat si každoročně přezkoumat své hospodaření, ukládal obcím a krajům také zákon č. 128/2000 Sb.³⁹, respektive zákon č. 129/2000 Sb.⁴⁰ Celková právní úprava však byla nejasná. Zákon č. 250/2000 Sb. v § 17 zákon sice pojednával o předmětu přezkoumání, ale obsahové vymezení ponechal na výše uvedené vyhlášce, jakožto prováděcím předpisu. V ní ale chyběly například procesní postupy přezkoumání. Zákon také nechával na uvážení představitelů územně samosprávných celků, zda si k přezkoumání zvolí soukromého auditora, nebo příslušný státní orgán. Tím byl v případě obcí a jejich dobrovolných svazků místně příslušný okresní úřad. Jak uvádí důvodová zpráva⁴¹ k zákonu č. 420/2004 Sb., na okresní úřady se žádostí o přezkoumání hospodaření

³⁸ KREIDL, Martin. Metody měření reliability a validity: teorie pro všechny. Socioweb: Sociologický webzin [online]. Praha: Sociologický ústav AV ČR [cit. 2015-02-06]. Dostupné z: <http://www.socioweb.cz/index.php?disp=teorie&shw=153&lst=103>.

³⁹ Zákon č. 128/2000 Sb., o obcích (obecní zřízení).

⁴⁰ Zákon č. 129/2000 Sb., o krajích (krajské zřízení).

⁴¹ Důvodová zpráva k zákonu č. 420/2004 Sb., o přezkoumávání hospodaření územních samosprávných celků a svazků obcí: ASPI pro Windows verze 8,0 [Program]. 2004, s. 1, [cit. 2.2015-02-06]. Dostupné z: <http://www.aspiwin.com>.

obrátilo přes 90 % obcí. Zrušení okresních úřadů a však do této oblasti přinesl podstatné změny.

Tou nejvýznamnější nastala u obcí s více než 5000 obyvateli a u krajů. Zde byl zákonem stanoven jako jediný přípustný subjekt vykonávající přezkoumání jejich hospodaření soukromý auditor. U obcí s počtem obyvatel pod touto hranicí, zůstala volba subjektu pro nezkoumání na představitelích samosprávy. Rozdíl byl ovšem ten, že si nevybírali mezi soukromým auditorem a státním orgánem. Alternativou auditora byl nově kraj, který tuto činnost vykonává jako přenesenou působnost prostřednictvím krajských úřadů.

Krajské úřady jsou podle zákona o krajích⁴² orgánem kraje. V ČR je 14 krajů: Hlavní město Praha, Jihočeský kraj (do 30. 5. 2001 Budějovický kraj), Jihomoravský kraj (do 30. 5. 2001 Brněnský kraj), Karlovarský kraj, Kraj Vysočina (do 30. 5. 2001 Jihlavský kraj), Královéhradecký kraj, Liberecký kraj, Moravskoslezský kraj (do 30. 5. 2001 Ostravský kraj), Olomoucký kraj, Pardubický kraj, Plzeňský kraj, Středočeský kraj, Ústecký kraj a Zlínský kraj.

Ještě jinou právní úpravou se řídilo přezkoumání hospodaření hlavního města Prahy. To si dle zákona mohlo vybrat mezi soukromým auditorem nebo Ministerstvem financí. Pražské městské části zase mohly volit mezi auditorem nebo Magistrátem hlavního města Prahy.

Právě tyto nerovnosti v přezkoumání hospodaření územně samosprávných celků a potřebě právní normy, která by přezkoumání hospodaření územních samosprávných celků a dobrovolných svazků obcí řešila uceleně, vedli k potřebě vydání úplně nového právního předpisu pro tuto oblast.

„Situací, která vznikla po zrušení okresních úřadů v oblasti přezkoumání hospodaření, se vláda zabývala již 4. prosince 2000 v souvislosti s projednáním koncepce zvýšení účinnosti kontroly a přijala usnesení č. 1217. Zprávou, kterou na základě tohoto usnesení předložilo Ministerstvo vnitra, se vláda opět zabývala na svém zasedání 13. června 2001 a přijala usnesení č. 587, v němž uložila ministru vnitra ve spolupráci

⁴² Zákon č. 129/2000 Sb., o krajích (krajské zřízení), ve znění pozdějších předpisů.

s ministrem financí a s prezidentem Nejvyššího kontrolního úřadu připravit a předložit vládě do 31. prosince 2001 věcný záměr zákona, jímž by se řešilo přezkoumání hospodaření územních samosprávných celků (ne zcela správně označované jako veřejný audit).“⁴³

Na základě uvedeného usnesení Vlády České republiky následně Ministerstvo financí společně s Ministerstvem vnitra vypracovalo návrh zákona přezkoumání hospodaření územních celků.

Smyslem směřujícím k přijetí zákona č. 420/2004 Sb., je snaha o určitou komplexnost v oblasti přezkoumání hospodaření. Jsou zde zakotvena práva a povinnosti kontrolorů, práva a povinnosti kontrolních orgánů, povinné náležitosti zpráv z přezkoumání hospodaření včetně oblastí, kterým by měla být věnována pozornost. V neposlední řadě se zde specifikuje závěr z přezkoumání hospodaření i případné sankce při nedodržení zákonných povinností.

Jak uvádí § 4 zákona č. 420/2000 Sb., má každá obec a dobrovolný svazek obcí (dále jen „DSO“) povinnost do 30. června každého kalendářního roku požádat o přezkoumání hospodaření příslušný krajský úřad, nebo ve stejné lhůtě oznámit, že přezkoumání hospodaření bude provádět soukromý auditor.

Následně příslušné krajské úřady, včetně Magistrátu hlavního města Prahy, mají povinnost předat Ministerstvu financí do 21. června časové harmonogramy, kdy bude přezkoumání hospodaření probíhat u jednotlivých ÚSC. Tato povinnost je zakotvena v § 4 odst. 3 zákona č. 420/2004 Sb., o přezkoumávání hospodaření územních samosprávných celků a dobrovolných svazků obcí.

Výstupem přezkoumání hospodaření dané obce je „Zpráva o výsledku přezkoumání hospodaření“. V této zprávě jsou uvedeny např. hlediska přezkoumání, předmět přezkoumání, subjekty, atd. Závěrem této zprávy je hodnocení, které upravuje §10 výše jmenovaného zákona. Zde se pod písmeny:

⁴³ Důvodová zpráva k zákonu č. 420/2004 Sb., o přezkoumávání hospodaření územních samosprávných celků a svazků obcí: ASPI pro Windows verze 8,0 [Program]. 2004, s. 2, [cit. 2015-02-06]. Dostupné z: <http://www.aspiwin.com> .

- a) uvádí, že provedením kontroly hospodaření nebyly zjištěny chyby a nedostatky
- b) byly zjištěny drobné chyby a nedostatky
- c) byly zjištěny vážné chyby a nedostatky

Chyby a nedostatky pod písmenem c) se dále dělí:

- c1 - chyby spočívající v porušení rozpočtové kázně
- c2 - chyby spočívající v neúplnosti, neprůkaznosti nebo nesprávnosti vedení účetnictví
- c3 - pozměňování dokladů nebo záznamů v rozporu se zvláštními právními předpisy
- c4 - v překročení nebo porušení působnosti ÚSC
- c5 - neodstraněním chyb a nedostatků z minulých let nebo dílčího přezkoumání hospodaření
- c6 - nevytvoření podmínek pro vykonání přezkoumání hospodaření dle § 7.

Po ukončení přezkoumání hospodaření je vyhotoven návrh zprávy z přezkoumání hospodaření. Jeho stejnopis následně předán kontrolovanému ÚSC. Pokud jsou zjištěny chyby a nedostatky při přezkoumání hospodaření, musí být v tomto návrhu přesně uvedeny a zdůvodněny.

Následně má kontrolovaný ÚSC právo se k těmto chybám a nedostatkům vyjádřit a kontrolnímu orgánu zaslat své písemné stanovisko. V něm může vytýkané nedostatky odůvodnit či vyvrátit. Na podání takového stanoviska má kontrolovaný ÚSC zákonem stanovenou lhůtu 30 pracovních dnů.

Kontrolní orgán se zaslánými námitkami seznámí, prověří je a s kontrolovaným ÚSC nejpozději do 15 dnů projedná jejich opodstatněnost. Poté je ze strany kontrolního orgánu vypracována závěrečná zpráva o výsledku hospodaření kontrolovaného ÚSC. Jeho přílohou je i písemné stanovisko ÚSC k návrhu zprávy.

Aby se předešlo nejasnostem a nedorozuměním, je zákonem o přezkoumávání hospodaření jasně dána struktura a náležitosti závěrečné zprávy. Vedle identifikačních údajů kontrolovaného ÚSC a kontrolního orgánu, musí být uvedeno zejména období, kterého se přezkoumávání týká, místo a datum vyhotovení zprávy. V další části zprávy jsou informace o případných zjištěných chybách či nedostatecích. Ty musí být přesně popsány včetně

vyjmenování ustanovení právních předpisů, k jejichž porušení podle názoru kontrolního orgánu došlo. Ke každé chybě také musí být označen důkazní materiál, zejména písemné doklady, ze kterých lze porušení právních předpisů odvodit.

Nejdůležitější částí zprávy je pak závěr přezkoumání. Ten musí obsahovat sdělení, jaký typ chyby kontrolní orgán při přezkoumávání našel a jaká je závažnost zjištěných nedostatků. Od toho se pak odvíjí hodnocení, které kontrolní pracovníci v závěrečné zprávě také uvedou. Nedostatky se označují písmeny a) až c), přičemž c) se dále dělí na škálu c1 až c6 (viz výše).

Hodnocení přezkoumávaných ÚSC v Královéhradeckém kraji za sledované období 2010 – 2013 je sumarizováno v tabulkách č. 3 – č. 6 pro ÚSC kontrolované krajským úřadem a v tabulkách č. 7 – 10 č. pro obce kontrolované soukromým auditorem. Komparace výstupů z těchto tabulek je předmětem praktické části diplomové práce.

3.2.1 Hlediska přezkoumání hospodaření dle zákona č. 420/2000 Sb.

V této kapitole se specifikují hlediska přezkoumání hospodaření dle zákona č. 420/2000 Sb., o přezkoumávání hospodaření územních samosprávných celků a dobrovolných svazků obcí. Tato hlediska vymezuje § 2 tohoto zákona. Mezi ně patří finanční operace, týkající se použití a tvorby peněžních fondů, peněžní operace, týkající se sdružených prostředků vynakládaných na základě smlouvy mezi dvěma nebo více územními celky, anebo na základě smlouvy s jinými fyzickými nebo právnickými osobami⁴⁴, nakládání a hospodaření s prostředky poskytnutými z Národního fondu a s dalšími prostředky ze zahraničí poskytnutými na základě mezinárodních smluv, výnosy a náklady podnikatelské činnosti územního celku, vypořádání a vyúčtování finančních vztahů ke státnímu rozpočtu, k rozpočtům obcí, k rozpočtům krajů, k jiným rozpočtům krajů, k jiným rozpočtům, ke státním fondům a k dalším osobám, finanční operace, týkající se cizích zdrojů ve vztahu k právním předpisům o účetnictví, plnění příjmů a výdajů rozpočtu včetně finančních operací, týkajících se rozpočtových prostředků.

⁴⁴ § 54 zákona č. 128/2000 Sb., o obcích ve znění zákona č. 313/2002 Sb., zákon kterým se mění zákon č. 128/2000 Sb., o obcích (obecní zřízení), ve znění pozdějších předpisů, § 27 zákona č. 129/2000 Sb., o krajích, § 28 zákona č. 131/2000 Sb., o hlavním městě Praze.

Další neopomenutelnou oblastí je předmět přezkoumání. Předmětem přezkoumání je především stav závazků a pohledávek, vedení účetnictví, hospodaření s majetkem ve vlastnictví územního samosprávného celku, ručení za závazky fyzických a právnických osob, zadávání a uskutečňování veřejných zakázek, s výjimkou úkonů a postupů přezkoumaných orgánem dohledu podle zákona č. 137/2006 Sb., o veřejných zakázkách, zástavy movitých a nemovitých věcí třetí osobě, zřizování věcných břemen, soulad finančních prostředků ve srovnání s hospodařením územního celku, dodržování povinností stanovených zvláštními právními předpisy, dodržování stanoveného účelu poskytnutých dotací nebo návratné finanční výpomoci, formální a věcné náležitosti a správnosti dokladů o přezkoumávaných operacích.⁴⁵

Níže se uvádí čtyři oblasti pro přezkoumání z činnosti obce:

- Hospodaření dle schváleného rozpočtu – ověřuje se zde postup schvalování rozpočtu, rozpočtových změn včetně plnění rozpočtu. Ověřuje se zde nakládání s movitým i nemovitým majetkem, dále s poskytnutými zárukami či zástavami.
- Účetní výkazy včetně účetnictví – jde zde především o ověřování účetních dokladů, včetně jejich náležitostí. Dále se ověřuje, zda je účetnictví vedeno správně a úplně včetně vedení pokladny a cenin.
- Vnitřní kontrola – zde se kontroluje dle ustanovení § 25 odst. 7 v rozpočtových pravidlech, zda obec provádí kontrolu svého hospodaření. Toto je v praxi velice důležité a nemělo by být toto ustanovení zákona podceňováno, jak tomu mnohdy bývá.
- Kontrola veřejných zakázek – jak již bylo zmíněno, dodržování ustanovení zákona č. 137/2006 Sb., o zadávání veřejných zakázek, je v dnešní době velice sledovaná oblast, proto by jí měla být věnována pečlivá příprava i vnitřní kontrola.

Samostatnou oblastí je hospodářská činnost obce. Touto oblastí je i z hlediska odděleného účtování ve vztahu s případnou daňovou povinností. Důležitou součástí je také

⁴⁵ § 2 a § 3 zákona č. 420/2004 Sb., o přezkoumávání hospodaření územních samosprávných celků a dobrovolných svazků obcí.

přezkoumání čerpání účelově vynaložených prostředků ze státního rozpočtu, státních fondů, případně i krajských rozpočtů včetně vypořádání těchto prostředků.⁴⁶

Z hlediska dodržování zákonných povinností je na obce kladen stále větší důraz. Oblast, která je zvláště pečlivě kontrolována, jsou veřejné zakázky. Jejich zadávání se řídí zákonem č. 137/2006 Sb., o veřejných zakázkách, ve znění pozdějších předpisů. Tento právní předpis má zajistit při zadávání zakázek veřejným sektorem zejména maximální úsporu veřejných prostředků. Jinými slovy jde o to, získat službu v co nejlepší kvalitě za co nejnižší cenu. Z těchto důvodů jsou zákonem o veřejných zakázkách prosazovány tři základní zásady zadávání zakázek:⁴⁷

- Zakaz diskriminace – v rámci zadávání veřejných zakázek nesmí být žádný z dodavatelů zvýhodňován
- Transparentnost – zajištění průhlednosti zadávacího řízení je základní podmínka snadné kontroly celého řízení.
- Rovné zacházení – rozumí se rovné zacházení s uchazeči o zakázku. Zadavatel je povinen přistupovat ke všem potencionálním dodavatelům stejně.

I když je zákon o veřejných zakázkách ze všech stran kritizován, není v právním řádu ČR zatím žádný lepší nástroj řešení této problematiky. Největším nedostatkem, na který si starostové obcí stěžují, je kritérium nejnižší ceny. Ne vždy se totiž soutěžitel s nejnižší nabídnutou cenou ukáže v průběhu realizace zakázky být tím nejsolidnějším. Pro srovnání, jak bylo k této problematice přistupováno před 150 lety, je níže uvedena citace z roku 1863 týkající se zadávání zakázky na dodávku ovocných stromů.

„Obecní výbor uzavřel na svém sedění ze dne 4. února 1863, číslo výpravní 14, aby obecní pastviště, číslo pozemkové 117, mající 214 čtverečních sáhů výměru, ovocnými stromy se vysázelo, a zplnomocnil obecního představeného k tomu, aby vysázení těchto stromů na ouhrnkovou úmluvu vykonati dal.

⁴⁶ PROKŮPKOVÁ, Danuše, Rudolf KOTRBA a Jaromíra STEIDLOVÁ. Přezkoumání hospodaření obcí. Hradec Králové: Ekonomická a informační agentura, 1999, 183 s. ISBN 80-85490-77-3.

⁴⁷ Viz ustanovení § 6 odst. 1 zákona č. 137/2006 Sb., o veřejných zakázkách.

Dle zprávy o této věci na obecní výbor došlé přihlásily se toliko dvě osoby, že výše zmíněné vysázení na smlouvu ouhrnkovou převzítí chtějí, a to sice předně Josef Skřivan pachtýř zdejšího dvora, který tučet švestkových sazenic po 1 zl. 52 kr. r.m. dodatí chce, a za druhé František Hlávka zahradník, který za tučet sazenic téhož druhu po 1 zl. 47 kr. r. m. takto žádá. Poněvadž však sazenice Josefa Skřivana mnohem pěknější a silnější, v poměru lacinější tudíž jsou než zahradníka Hlávky, a poněvadž správnost prvé jmenovaného vůbec známa jest, tento k vyjednání smlouvy ouhrnkové na dnešní den povolán byl. Na to byl protokol přečten, a když tu nebylo ničehož více poznamenati, uzavřen a poustán byl. Stalo se dne výše jmenovaného“.⁴⁸

Z uvedeného je patrné, že naši předkové se při výběru dodavatele řídili nejen cenou, ale na miskou vah dávali také kvalitu zboží a zejména dobrou pověst dodavatele. Jak z ukázky vyplývá, měly tyto těžko kvantifikovatelné ukazatele v tehdejší době nezanedbatelné váhu při rozhodování a udělení zakázky.

3.2.2 Informační software IS MPP

Tento informační systém plánování a přezkoumávání je systémem veřejné správy (dále jen IS MPP). Jeho využití má sloužit především jako systémová podpora při plánování a průběhu přezkoumání hospodaření. Dále má funkci dozorovou nad výkonem přezkoumání dle zákona č. 420/2004 Sb., o přezkoumávání hospodaření územních celků a DSO. Hlavním přínosem je poskytování maximální pomoci a podpory při průběhu přezkoumání dle výše uvedeného zákona. Tím je značně ulehčena činnost kontrolorům krajských úřadů. V tomto systému jsou naprogramovány různé funkce podporující sledování všech potřebných agend, kterými jsou např. agenda kontrol, agenda evidence subjektů a agenda správy písemností.

Agenda kontrol je jednou z klíčových pro kontrolory krajských úřadů. Zde se do systému zadávají přesné plány kontrol, včetně přípravy, schvalovacích procesů, změny těchto plánů apod. Přímo při průběhu přezkoumání hospodaření se vše vepisuje do tohoto IS MPP. Jednotlivá hlediska jsou v průběhu kontroly zapisována do systému, jako například

⁴⁸ MAXIMILIAN, . Samospráva obce v království Českém: praktické navedení pro pány představené, radní a výbory obecní, jakož i pro každého, jemuž vůbec nějaký úřad v obci svěřen jest, o tom, jak se záležitosti, novým obecním zákonem v obor činnosti obce odevzdané, v souhlasu se zákonem a blahobytem obce spravovati mají. Praha: Maximilian rytíř z Obentrautů, 1863, 3 sv., 118 s. il.

konkrétní účetní doklady, včetně označení dokladů, dat a v neposlední řadě i případných nedostatků. V případě, že je zjištěna chyba či nedostatek, je systémem dle dané oblasti nabídnut tzv. číselník, který nabízí konkrétní popsání chyby s odkazem na porušení konkrétního paragrafu daného zákona. Takto popsaná chyba (případně další chyby) se v průběhu celé kontroly nechává v systému. V závěru přezkoumání systém všechny tyto chyby vygeneruje a závěr zprávy z přezkoumání hospodaření naformuluje s výsledkem buď za a) nebyly zjištěny chyby a nedostatky, za b) byly zjištěny méně závažné chyby a nedostatky, nebo za c) byly zjištěny vážné chyby a nedostatky. Tento software také zaznamenává, zda vložené chyby a nedostatky již na následující kontrole byly, či nebyly odstraněny.

Tento systém ovšem nehlídá pouze obce a DSO, jak plní daná opatření či termíny stanovené zákonem. Zároveň hlídá, jak si své povinnosti plní i kontroloři krajských úřadů. Jde o dodržování termínu předání zpráv z přezkoumání hospodaření, či zadávání termínů do plánu kontrol. Tento plán je zasílán na Ministerstvo financí, jehož pracovníci mohou následně vykonat kontrolu i nad daným kontrolorem.

Systém dále nabízí různé zobrazování výstupů a sestav, včetně grafů, za celou ČR. Zde lze predikovat, jak se v systému kontrol vyskytuje určitá tématická oblast, v které se nejvíce chybuje. Jak již bylo zmíněno, systém nabízí informace o územních celcích včetně IČO, kontaktů, statutárních zástupců, informace o plánech kontrol, informace o výsledcích vykonaných kontrol, informace o plnění opatření z přezkoumání hospodaření a v neposlední řadě i informace o aktuálních právních předpisech a ustanoveních daných paragrafů. Centrální server má pro každého uživatele (pracovníka krajských úřadů) vlastní databázi. Centrální aplikace pak shromažďuje data pro centrální zpracování. K této komunikaci je využíváno protokolu https, tedy pomocí sítě internet. K provozu v terénu je zde k dispozici režim „aktovka“. Ten umožňuje mobilní řešení přímo na místě. Toto využívání komunikace je zajištěno zabezpečeným spojením.

Celý systém velice napomáhá a urychluje práci kontrolorům krajských úřadů. Je určen také pracovníkům finančních úřadů a pracovníkům Magistrátu hlavního města Praha.

3.3 Přezkoumání hospodaření soukromým externím auditorem

Vzhledem k předchozímu totalitnímu režimu, nemá „audit“ v pravém slova smyslu v ČR dlouhou historii. Jeho rozvoj začal až po roce 1989. Na základě zákona o účetnictví je stanovena daným společnostem povinnost nechat si ověřit účetní závěrku auditorem, byl v prvopočátku zaveden externí audit. V současnosti je problematika auditu v ČR upravována těmito právními předpisy:

- Zákon č. 93/2009 Sb., o auditorech
- Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví.

Dle § 20 zákona o účetnictví jsou povinny mít řádnou nebo mimořádnou účetní závěru ověřenou auditorem níže uvedené účetní jednotky akciové společností, které na konci rozvahového dne účetního období překročily či dosáhly minimálně jednoho ze tří uvedených kritérií. Mezi první kritérium patří, že účetní jednotka má aktiva v celkové výši větší než 40 mil. Kč. Druhým kritériem je, že subjekt má roční úhrn čistého obratu větší než 80 mil. Kč a posledním kritériem je průměrný přepočtený počet zaměstnanců musí být větší než 50. U ostatních obchodních korporací, nastává povinnost, jestliže ke konci rozvahového dne účetního období překročily nebo dosáhly alespoň dvou ze tří jmenovaných kritérií.

Výše jmenované účetní jednotky nemají povinnost ověřovat auditorem účetní závěrku v případě, že byla závěrka sestavena v průběhu konkursu, nebo že majetek dlužníka v průběhu konkursu není postačující, či tak stanoví zvláštní právní předpis.⁴⁹

Dále podrobněji definují tuto tematiku profesní předpisy např. Směrnice č. 52, standardy KAČR, nebo Etický kodex.

Auditorské společnosti a auditoři, kteří jsou zapsáni v seznamu KAČR mají postupovat při provádění auditu dle mezinárodních auditorských standardů. KAČR přijala tyto mezinárodní standardy s účinností od 1. 1. 2005. Tyto standardy byly vydány Mezinárodní federací účetních. Jejím členem je i Komora auditorů ČR. Jako nadřazenou normu vydal Výbor pro auditorské a ověřovací standardy Etický kodex.⁵⁰ Auditorská Směrnice č. 52 byla novelizována v roce 2009. Auditor zprávu z přezkoumání hospodaření zpracuje na základě buď jednorázového přezkoumání hospodaření, nebo vychází také

⁴⁹ § 20, zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví.

⁵⁰ SEDLÁČEK. Základy auditu: pokyny pro certifikace podle VDA 6.1, VDA 6.2 a VDA 6.4 na základě ISO 9001. 5. přeprac. vyd. Praha: Česká společnost pro jakost, 2006, s. 28. ISBN 978-80-02-02163-6.

z dílčích přezkoumání. Jak již bylo zmíněno, auditor se musí řídit zákonem č. 420/2004 Sb., ale zpráva z přezkoumání hospodaření musí dále obsahovat i náležitosti, které stanoví ISEA 3000.⁵¹

Auditorská Směrnice č. 52 týkající se především auditu obcí a organizací veřejného sektoru určuje následující základní principy:

- Audit finanční, který je zaměřen na ověřování účetní závěrky, stavy majetku, závazků a pohledávek a celou finanční situaci včetně výsledku hospodaření a věrného a správného vedení účetnictví.
- Výkonnostní audit, zaměřený na vystižení hodnototvorných činností. Cílem je porovnání různých ukazatelů se standardy. Veřejnosti má ukázat, že jsou prostředky jemu svěřené vynakládány účelně a hospodárně.
- Přezkoumání hospodaření obcí, které především spočívá v ověřování dodržování zákonných povinností a dalších právních předpisů v kontinuitě se stanoveným rozpočtem. Výsledkem není auditorská zpráva, ale zpráva z přezkoumání hospodaření daného ÚSC.

Zprávu z přezkoumání hospodaření mohou využít i banky a ostatní finanční instituce při posuzování schopnosti splácet případné závazky např. úvěry apod.

3.3.1 Hlediska přezkoumání hospodaření dle Směrnice č. 52

Jedním z cílů přezkoumání hospodaření je ověřování, jak jsou plněny příjmy a výdaje rozpočtu daného subjektu, operace týkající se finanční stránky včetně údajů o tvorbě a použití peněžních fondů, údaje o nákladech a výnosech podnikatelské činnosti, údaje o cizích zdrojích, smlouvy s fyzickými nebo právníckými osobami, prostředky z Národních fondů a další prostředky ze zahraničí poskytnuté na základě mezinárodních smluv.

Při přezkoumání hospodaření se ověřuje také vypořádání finančních vztahů ke státnímu rozpočtu, rozpočtům krajů, rozpočtům obcí, rozpočtům státních fondů a k dalším osobám. Předmětem přezkoumání je rovněž nakládání s majetkem ve vlastnictví obce

⁵¹ ISEA 3000, norma zabývající se ověřováním zakázky jiné než audit nebo prověrky historických finančních informací.

a hospodaření s majetkem státu, s nímž územní samosprávný celek hospodaří. Dalším předmětem přezkoumání je zadávání veřejných zakázek, stavy pohledávek a závazků, ručení za závazky fyzických a právnických osob, zastavování movitých a nemovitých věcí ve prospěch třetích osob a zřizování věcných břemen k majetku územního celku. Ověřuje se zde dále dodržování povinností dle zákona č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů. Dále je to dodržování vedení účetnictví dle zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví. Také se ověřuje dodržování účelu, dodržení stanovených podmínek a vyúčtování poskytnutých dotací, nebo návratných finančních výpomocí.

3.4 Interní audit

K rozvoji interního auditu došlo v ČR až později. Došlo k němu v polovině devadesátých let minulého století, kdy především v bankách došlo k velkému rozmachu této profese. V roce 1996 Česká bankovní asociace vydala první standard s názvem „Organizace a výkon interního auditu v bance“. Dalším velkým mezníkem v této profesi bylo vydání zákona 320/2001 Sb., o finanční kontrole ve veřejné správě. Jedná se o objektivní, nezávislou poradenskou činnost, která je zaměřena na zlepšení procesů uvnitř organizace tím, že metodicky a systematicky přistupuje k jejímu řízení. Zaměřuje se především na vnitřní kontrolní systém, na případná rizika, kterým je společnost vystavena a o zvládnání těchto rizik informuje orgány a vedení společnosti.

V případě interního auditu se jedná o poradní orgán vedení společnosti, ale nejsou zodpovědní za řízení společnosti. Vzhledem k takto důležité činnosti ve společnosti by interní auditoři měli mít velmi vysokou úroveň vzdělání a odborného přehledu.

Interní audit se začal vyvíjet po druhé světové válce v USA. Zde byl v roce 1941 založen Institut interních auditorů (The Institute of Internal Auditors Inc.). Za otce interního auditu je považován Lawrence Sawywe (1911-2002). V roce 2006 tento institut vydal Mezinárodní rámec profesní praxe interního auditu. Zde jsou vtěleny důležité dokumenty např. definice interního auditu, Etický kodex, postupy auditorské praxe a Mezinárodní standardy pro profesní praxi. Zde každé dva roky dochází k aktualizaci těchto předpisů.⁵²

⁵² CAMPBELL, Charles. Wikipedia: The Free Encyclopedia. [http. TDR/The Drama Review](http://TDR/The Drama Review) [online]. 2009 [cit. 2015-02-03]. Dostupné z: http://cs.wikipedia.org/wiki/Intern%C3%AD_audit

Podstatnou úlohu zahrálo také založení Českého institutu interních auditorů v roce 1982 (dále jen „ČIIA“). V současné době má 1000 členů. Tento institut byl v České republice založen za účelem podpory a prosazování rozvoje interního auditu. Je řízen Radou institutu v čele s prezidentem. Dnes je tato organizace národním institutem mezinárodní společnosti reprezentující devadesát tisíc odborníků ze 165 zemí světa. ČIIA má za cíl zejména sdružovat osoby pracující v oblasti interního auditu, poskytovat konzultace a profesionální výpomoc v této oblasti včetně překladů Mezinárodních standardů, organizovat vzdělávací akce apod. Mezi své činnosti je zahrnuto i vydávání časopisu pro své členy s názvem „Interní auditor“.

Cílem interního auditu je, aby organizaci přinášel nový pohled na organizaci procesů, pomáhal hledat nová řešení v případě vyskytnutí problémů a zvyšoval výkon zaměstnanců. Z pohledu veřejného sektoru by měl přispět k co nejehospodárnějšímu a nejefektivnějšímu řízení veřejné správy, aby nedocházelo k špatnému vynakládání veřejných finančních prostředků. Tento audit by se měl neustále přizpůsobovat a operativně a dynamicky reagovat na změny v organizační struktuře, v procesech organizace a případně i nových technologií. Tyto změny je zapotřebí sledovat i v okolí, zejména změny legislativní. Je to činnost dynamická, profesně náročná a nikdy nekončící, jelikož změny nás neustále obklopují.

Rozdílnost mezi interním a externím auditorem je především v cíli. Externí audit se soustředí na vypracování zprávy, zda výsledky věrně a pravdivě vypovídají o majetkové a finanční situaci daného subjektu za sledované období.

Zpráva z přezkoumání hospodaření se zveřejňuje i pro širokou veřejnost. Z pohledu finanční oblasti a vedení účetnictví jsou cíle jak interního, tak externího auditu, stejné. Přesto se cíle liší. V tabulce č. 3 je uvedena komparace těchto rozdílů. Avšak přes tyto rozdílnosti by měli auditoři navzájem spolupracovat, neboť touto spoluprací mohou získat cenné rady a informace. Externí auditor tak bude daleko lépe zasvěcen do systému organizace uvnitř daného subjektu a tím se i zrychlí a zjednoduší jeho posuzování.

Tabulka č. 2: Rozdíly mezi interním a externím auditem

Externí auditor	Interní auditor
<ul style="list-style-type: none"> - nezávislý smluvní partner. - poskytuje službu třetí straně, která potřebuje spolehlivé finanční informace. - zaměřuje se především na věrohodnost, správnost, přesnost, srozumitelnost minulých dějů vyjádřených ve formě finančních výsledků. 	<ul style="list-style-type: none"> - zaměstnanec organizace. - pracuje pro potřebu organizace. - zaměřuje se na současný a budoucí stav při naplňování záměrů a cílů organizace
<ul style="list-style-type: none"> - nezávislý věcně i materiálně na managementu a orgánech společnosti 	<ul style="list-style-type: none"> - nezávislý na činnostech, které audituje, avšak závislý na vedení společnosti
<ul style="list-style-type: none"> - okrajově se zajímá o prevenci a detekci podvodu obecně, ale podvodem se přímo zabývá jenom tehdy, jsou-li podvodem podstatně ovlivněny finanční výsledky. 	<ul style="list-style-type: none"> - zabývá se prevencí podvodu v každé formě a při každé posuzované činnosti.
<ul style="list-style-type: none"> - pravidelně posuzuje a hodnotí doklady sloužící jako podklad pro finanční sumarizaci. 	<ul style="list-style-type: none"> - nepřetržitě posuzuje činnosti

Zdroj: Vlastní zpracování dle DVOŘÁČEK, Jiří. Interní audit a kontrola. Vyd. 1. Praha: C. H. Beck, 2000. ISBN 80-7179-410-4.

Právě správné porozumění organizaci, vnitřní struktuře a procesům posuzovaného subjektu umožní externímu auditorovi přesné zacílení na problémová místa. Zároveň výměna informací mezi interním a externím auditorem snižuje transakční náklady auditu a v důsledku i cenu práce externího auditora. Naopak výsledek externího auditu a jeho doporučení by měly pomoci internímu auditorovi při nastavení nebo změnách pravidel a postupů uvnitř organizace. V tomto případě by měla být zachována profesionalita na obou stranách auditorů.

4 Praktická část

Tato kapitola diplomové práce se zabývá analýzou výsledků zpráv z přezkoumání. Jak již bylo dříve zmíněno, současná právní úprava umožňuje obcím a DSO požádat o přezkoumání hospodaření buď krajský úřad, nebo soukromého auditora.

Pro přehlednost jsou nejprve uvedeny v tabulkách po jednotlivých letech sledovaného období hodnocení provedená pracovníky krajského úřadu. Níže jsou pak zařazeny ve stejném časovém pořadí a uspořádání tabulky s hodnocením soukromých auditorů. Zde je na místě také uvést, že v Královéhradeckém kraji využívá dlouhodobě služeb pracovníků krajského úřadu pro přezkoumání hospodaření více obcí a DSO, než služeb soukromých auditorů. Možné důvody pro volbu jedné z těchto možností provedení přezkoumání hospodaření jsou rozebrány v kapitole 4.3.

4.1 Analýza výsledků zpráv z přezkoumání hospodaření zpracovaných pracovníky Krajského úřadu Královéhradeckého kraje

S ohledem na dostupné informace byla zpracována analýza týkající se výsledků zpráv z přezkoumání hospodaření obcí a DSO Královéhradeckého kraje vypracované pracovníky Krajského úřadu Královéhradeckého kraje. Analýza je zpracována za roky 2010 - 2013. Hodnocení je uzavřeno buď písmenem „a“ nebyly zjištěny chyby a nedostatky, nebo písmenem „b“ byly zjištěny drobné chyby a nedostatky, nebo pod písmenem „c“ byly zjištěny chyby a nedostatky, které nemají charakter nedostatků uvedených pod písmenem „b“. Pokud obec obdrží zprávu z přezkoumání hospodaření uzavřenou písmenem „c“, vystavuje se nebezpečí, že této obci nebude poskytnuta dotace z rozpočtu kraje či státního rozpočtu. Pokud obec toto hodnocení obdrží, je nabízena pracovníky krajského úřadu možnost mimořádné předběžné kontroly, kde se prověří, zda kontrolovaný subjekt provedl nápravu, aby mohlo být žádáno o dotace.

V porovnání s ostatními okresy Královéhradeckého kraje je určitě zajímavostí situace v okrese Trutnov. V něm počet obcí a DSO, kde přezkoumání provádí soukromý auditor, tvoří v každém roce sledovaného období polovinu všech subjektů v Královéhradeckém kraji, které přezkoumání svěřily soukromému auditorovi.

Tabulka č. 3: Hodnocení obcí KÚ KHK za rok 2010

2010	a	b	c1	c2	c3	c4	c5	c6
okres Hradec Králové	67	35	0	9	0	9	7	0
okres Rychnov n. Kněžnou	57	31	2	6	0	5	4	0
okres Náchod	43	32	0	4	0	5	4	0
okres Trutnov	27	26	1	5	0	4	5	0
okres Jičín	78	33	0	4	0	4	6	0
Celkem:	272	157	3	28	0	27	26	0

Zdroj: vlastní zpracování dle IS MPP

Tabulka č. 3 uvádí počty subjektů, jejichž hospodaření v roce 2010 přezkoumávali pracovníci krajského úřadu. Celkový počet kontrolovaných subjektů byl 442. Z uvedených údajů vyplývá, že nejlépe dopadl okres Jičín. Počet subjektů v okrese Jičín, které obdržely hodnocení „a“ byl 78, což je takřka o polovinu více než v okrese Náchod a skoro 2,5 krát více než v okrese Trutnov. Naproti tomu subjektů s hodnocením „b“ bylo v roce 2010 ve všech okresech KHK přibližně stejně.

Tabulka č. 4: Hodnocení obcí KÚ KHK za rok 2011

2011	a	b	c1	c2	c3	c4	c5	c6
okres Hradec Králové	66	18	0	5	0	6	6	0
okres Rychnov n. Kněžnou	40	21	0	5	0	10	6	0
okres Náchod	39	20	0	6	0	9	2	0
okres Trutnov	24	9	0	1	0	10	5	0
okres Jičín	55	17	0	5	0	18	11	0
Celkem:	224	85	0	22	0	53	30	0

Zdroj: vlastní zpracování dle IS MPP

V tabulce č. 4 se uvádí počty subjektů přezkoumaných krajským úřadem v roce 2011. Celkový počet byl 435 subjektů. V tomto roce nejlépe dopadl okres Hradec Králové. Z tabulky dále vyplývá, že se v celém KHK výrazně snížil počet subjektů s hodnocením „b“. V kategorii hodnocení „a“ si v porovnání s rokem 2010 udržely přibližně stejný počet

subjekty v okresech Hradec Králové, Náchod a Trutnov, naopak výrazný pokles zaznamenal okres Jičín.

Tabulka č. 5: Hodnocení obcí KHK za rok 2012

2012	a	b	c1	c2	c3	c4	c5	c6
okres Hradec Králové	67	16	0	2	0	6	4	0
okres Rychnov n. K.	46	22	0	2	0	7	4	0
okres Náchod	51	10	6	4	0	8	4	0
okres Trutnov	35	5	0	3	0	6	2	0
okres Jičín	71	17	0	4	0	8	7	0
Celkem:	270	70	0	15	0	35	21	0

Zdroj: vlastní zpracování dle IS MPP

Tabulka č. 5 udává počty subjektů přezkoumaných krajským úřadem v roce 2012. Celkový počet byl 437 subjektů. Zde si opět okres Jičín udržel první pozici v počtu obdržených zpráv s hodnocením bez chyb a nedostatků, jako tomu bylo v roce 2010.

Tabulka č. 6: Hodnocení obcí KHK za rok 2013

2013	a	b	c1	c2	c3	c4	c5	c6
okres Hradec Králové	59	21	0	3	0	11	4	1
okres Rychnov n. Kněžnou	41	18	0	5	0	11	6	0
okres Náchod	40	20	0	5	0	7	2	0
okres Trutnov	31	10	0	7	0	8	6	0
okres Jičín	57	20	1	8	0	21	10	0
Celkem:	228	89	1	28	0	58	28	1

Zdroj: vlastní zpracování dle IS MPP

Zde se pod tabulkou č. 9 uvádí počty subjektů přezkoumaných krajským úřadem v roce 2013. Celkový počet byl 434 subjektů. Prvenství mezi okresy za zprávy bez chyb a nedostatků vykazuje opět okres Hradec Králové.

Z údajů v tabulkách č. 3 – č. 6 lze vyčíst, že převážná část subjektů kontrolovaných pracovníky krajského úřadu obdrželo hodnocení „a“, tedy nebyly zjištěny chyby a

nedostatky, případně hodnocení „b“ - byly zjištěny drobné chyby a nedostatky. Autorka práce to přičítá dobré metodické práci Krajského úřadu Královéhradeckého kraje.

4.2 Analýza výsledků zpráv z přezkoumání hospodaření zpracované soukromým auditorem

Pro porovnání je níže uvedeno hodnocení obcí Královéhradeckého kraje od soukromých auditorů, kteří přezkoumání prováděli za období let 2010 -2013. Tabulky jsou v řádcích stejně jako v případě hodnocení obcí pracovníky krajského úřadu rozděleny po okresech Královéhradeckého kraje. Ve sloupcích jsou pak uvedeny počty hodnocení „a“ až „c“, přičemž hodnocení „c“ je dále specifikováno podle typu zjištěné chyby či nedostatku na kategorie „c1“ až „c6“ (viz kapitola 3.2).

Jak je z tabulek patrné, jedná se v případě obcí přezkoumávaných soukromým auditorem o řádově nižší počet, než tomu je u přezkoumání provedených krajským úřadem. Zatímco pracovníci krajského úřadu provádějí přezkoumání v průměru u 430 subjektů, počet obcí a DSO, které si k přezkumu hospodaření vybraly v posuzovaném období soukromého auditora, nepřekročil číslo 70.

Tabulka č. 7: Hodnocení obcí soukromým auditorem za rok 2010

2010	a	b	c1	c2	c3	c4	c5	c6
okres Hradec Králové	7	5	0	0	0	0	0	0
okres Rychnov n. Kněžnou	3	7	0	17	0	3	0	0
okres Náchod	6	8	0	2	0	0	0	0
okres Trutnov	20	7	0	0	0	0	0	0
okres Jičín	8	4	0	0	0	1	0	0
Celkem:	44	31	0	19	0	4	0	0

Zdroj: vlastní zpracování dle IS MPP

Celkový počet subjektů přezkoumaných soukromým auditorem v roce 2010 bylo 59. Z toho 9 z okresu Hradec Králové, 10 z okresu Jičín, 8 z okresu Náchod, 6 z okresu Rychnov nad Kněžnou a 26 z okresu Trutnov.

Tabulka č. 8: Hodnocení obcí soukromým auditorem za rok 2011

2011	a	b	c1	c2	c3	c4	c5	c6
okres Hradec Králové	7	5	0	0	0	2	0	0
okres Rychnov n. Kněžnou	5	18	0	5	0	1	0	0
okres Náchod	4	12	0	0	0	0	0	0
okres Trutnov	31	0	0	0	0	0	0	0
okres Jičín	8	16	0	0	0	0	0	0
Celkem:	55	51	0	5	0	3	0	0

Zdroj: vlastní zpracování dle IS MPP

Celkový počet subjektů přezkoumaných soukromým auditorem v roce 2011 bylo 66. Z toho 10 z okresu Hradec Králové, 11 z okresu Jičín, 8 z okresu Náchod, 6 z okresu Rychnov nad Kněžnou a 31 z okresu Trutnov.

Tabulka č. 9: Hodnocení obcí soukromým auditorem za rok 2012

2012	a	b	c1	c2	c3	c4	c5	c6
okres Hradec Králové	8	3	0	0	0	0	0	0
okres Rychnov n. Kněžnou	5	6	0	4	0	1	0	0
okres Náchod	6	0	0	3	0	2	0	0
okres Trutnov	29	0	0	1	0	0	0	0
okres Jičín	8	3	0	1	0	0	0	0
Celkem:	56	12	0	9	0	3	0	0

Zdroj: vlastní zpracování dle IS MPP

Celkový počet subjektů přezkoumaných soukromým auditorem v roce 2012 bylo 64. Z toho 10 z okresu Hradec Králové, 10 z okresu Jičín, 8 z okresu Náchod, 6 z okresu Rychnov nad Kněžnou a 30 z okresu Trutnov.

Tabulka č. 10: Hodnocení obcí soukromým auditorem za rok 2013

2013	a	b	c1	c2	c3	c4	c5	c6
okres Hradec Králové	8	1	0	0	0	1	0	0
okres Rychnov n. Kněžnou	5	7	0	20	0	7	0	0
okres Náchod	8	1	0	0	0	0	0	0
okres Trutnov	25	6	0	0	0	0	0	0
okres Jičín	8	3	0	0	0	0	0	0
Celkem:	54	18	0	20	0	8	0	0

Zdroj: vlastní zpracování dle IS MPP

Celkový počet subjektů přezkoumaných soukromým auditorem v roce 2013 bylo 65. Z toho 10 z okresu Hradec Králové, 11 z okresu Jičín, 9 z okresu Náchod, 8 z okresu Rychnov nad Kněžnou a 27 z okresu Trutnov.

Z tabulek č. 7 – č. 10 vyplývá skutečnost, že nejvíce subjektů využívajících služeb soukromého auditora k přezkoumání hospodaření je dlouhodobě v okrese Trutnov. Byť jejich počet každý rok klesá, pořád je jejich počet v řádech několika desítek oproti řádu jednotek v ostatních okresech KHK. Jakým důvodům lze tento stav přičítat, by mohlo být předmětem samostatného šetření, které však přesahuje rámec této práce.

Stejně jako u subjektů kontrolovaných pracovníky krajského úřadu, tak u obcí a DSO kontrolovaných soukromým auditorem se vyskytují chyby vážnějšího charakteru. Výjimkou je hodnocení „c5“ - neodstraněním chyb a nedostatků z minulých let nebo dílčího přezkoumání hospodaření, případně hodnocení v kategorii „c6“ - nevytvoření podmínek pro vykonání přezkoumání hospodaření dle § 7 zákona č. 420/2004 Sb. V obecné rovině lze pochybení „c6“ považovat za víceméně procesní pochybení, ale lze za ním vidět i demonstraci neochoty podrobit se přezkoumání hospodaření. Absence výskytu této situace po dobu sledovaného období však svědčí o zodpovědném přístupu představitelů obcí a DSO k problematice hodnocení hospodaření jako takové.

4.3 Analýza počtů kontrol dle jednotlivých subjektů a jejich hodnocení

Diplomová práce se zde zabývá porovnáním, u kolika obcí a DSO prováděl přezkoumání hospodaření krajský úřad Královéhradeckého kraje a u kolika soukromý auditor. Dle grafu č. 1 je zřejmé, že většinu obcí a DSO přezkoumávají kontroloři KÚ Královéhradeckého kraje. Vzhledem k počtu zaměstnanců oddělení kontroly na KÚ Královéhradeckého kraje je splnění tohoto úkolu velice komplikované. Závěrečné přezkoumání hospodaření se začíná provádět v lednu daného roku a zároveň obce musí do 30. 6. téhož roku schválit závěrečný účet obce, jehož součástí je i zpráva z přezkoumání. Zároveň musí být závěrečný účet 15 dní před schválením zveřejněn. Dále má obec 30 dní na podání odvolání proti závěru uvedeném ve zprávě. Díky těmto zákonným lhůtám se pracovníci oddělení kontroly dostávají do časové tísně, ale přesto se tohoto úkolu vždy zhostí velice dobře.

Graf č. 1: Přezkoumání hospodaření KÚ KHK a soukromým auditorem



Zdroj: Vlastní zpracování dle http://app.mfcr.cz//CA_MF_aplikace.crl

Níže je v tabulkách č. 11 a č. 12 vyčísleno, u kolika obcí a DSO provedl v letech 2010 až 2013 přezkoumání Krajský úřad Královéhradeckého kraje a u kolika obcí přezkoumání vykonal soukromý auditor. V tabulkách jsou uvedeny jak absolutní počty přezkoumávaných obcí a DSO, tak i jejich procentuální zastoupení v celkovém těchto subjektů v daném roce.

Tabulka č. 11: Přezkoumání hospodaření obcí a DSO provedené KÚ KHK za roky 2010-2013

	2010	2011	2012	2013
obce	399	392	392	390
obce v %	89	87,5	87,5	87
DSO	43	43	45	44
DSO v %	81	81	83,3	83

Zdroj: Vlastní zpracování dle http://app.mfcr.cz//CA_MF_aplikace.crl

Z údajů v tabulce č. 11 lze dovodit, že celkový počet obcí, které přezkoumával KÚ Královéhradeckého kraje se pohyboval v letech 2010-2013 mezi 442 a 434 subjekty.

Tabulka č. 12: Přezkoumání hospodaření obcí a DSO provedené soukromým auditorem za roky 2010-2013

	2010	2011	2012	2013
obce	49	56	56	58
obce v %	10,9	12,5	12,5	12,7
DSO	10	10	9	8
DSO v %	18,8	18,8	16	15,4

Zdroj: Vlastní zpracování dle http://app.mfcr.cz//CA_MF_aplikace.crl

Zda je hodnocení ovlivněno tím, že krajský úřad poskytuje tuto službu zdarma, prokáže níže uvedený výčet. K prokázání tohoto předpokladu budou využita data za rok 2013. V roce 2013 Krajský úřad Královéhradeckého kraje přezkoumání hospodaření prováděl celkem u 434 obcí a DSO. Z toho bylo v závěru zprávy u 228 obcí a DSO uvedeno hodnocení „a“ – nebyly zjištěny chyby a nedostatky. Soukromý auditor v témže roce přezkoumával 65 obcí a DSO a hodnocení se závěrem „a“ obdrželo 54 subjektů. V procentech lze toto vyjádřit, že pouze necelých 53% obcí a DSO, které přezkoumával krajský úřad, obdrželo hodnocení bez chyb a nedostatků. Oproti tomu u soukromého auditora hodnocení bez chyb a nedostatků obdrželo 83% obcí a DSO.

5 Praktické aspekty výzkumu

Níže se diplomová práce zabývá problematikou, proč si určitý subjekt volí soukromého auditora a proč krajský úřad, a to kvalitativním přístupem k výzkumu pomocí polostandardizovaného rozhovoru.

5.1 Kvalitativní výzkum z hlediska volby přezkoumávajícího orgánu

Diplomová práce se zabývá komparací mezi různými kontrolními subjekty, a to buď pracovníky krajského úřadu, nebo soukromým auditorem.

Náhodně byla vybrána obec:

- přezkoumání hospodaření provádí soukromý auditor (A1)
- přezkoumání hospodaření provádí krajský úřad (A2)

Oslovený respondent, který odpovídá na otázky za obec označenou A1 je tajemníkem dané obce. Jedná se o muže (55 let), který tuto funkci zastává již více jak 10 let. Tato obec má přes 16 tisíc obyvatel. Druhým oslovený je respondent reprezentující obec A2. Zde se jedná o ženu ve věku 39 let, která zde vykonává funkci starostky. V roce 2014 obhájila ve volbách funkci starostky, a pokračuje tak v této funkci ve druhém volebním období. Jedná se o malou obec s počtem okolo 500 obyvatel.

K porovnání zvolené volby se zástupcům vybraných obcí položí níže uvedené otázky. Kvalitativním přístupem k výzkumu pomocí polostandardizovaného rozhovoru je provedena interakce mezi tazatelem a respondentem. Tazatel má připraveny otázky formou osnovy. Ta je v průběhu rozhovoru rozvedena podrobněji. Během rozhovoru je brán ohled na způsob uvažování dotazovaného (starosty, nebo pověřené osoby). Vzešlé informace se podrobí analýze. Polostandardizovaný rozhovor bude veden dle následující osnovy:

Oblast č. 1

- Jaké důvody Vás vedli k zadání přezkoumání hospodaření auditorovi (krajskému úřadu)?
- Volili jste vždy k přezkoumání hospodaření auditora (krajský úřad)?
- Jaké hodnocení měla Vaše obec v roce 2013?

V oblasti č. 1 je kladen důraz na základní otázku. Proč byl zvolen auditor nebo krajský úřad. Neboli, proč se obec rozhodla zadat přezkoumávání hospodaření auditorovi nebo krajskému úřadu.

Oblast č. 2

- Myslíte, že by postup u auditora/krajského úřadu, byl stejný?
- Definujte plusy a mínusy při přezkoumávání hospodaření Vámi vybraným subjektem?
- Kolik času přibližně věnujete přípravě před kontrolou?
- Definujte stručně průběh kontroly?
- Jak probíhá kontrola?
- Jak dlouho přibližně kontrola trvá?

Tato oblast se zabývá otázkou, zda jsou s volbou auditora/kraje oslovení respondenti spokojeni či nikoli – blíže je specifikováno, jaký je průběh přezkoumávání hospodaření.

Oblast č. 3

- Jak jste spokojen/a s poskytováním metodické pomoci
- V případě, že je Vám metodika poskytnuta, v jaké míře a jakou formou?

Třetí oblast se zaměřuje na poskytované služby – zda je v dostatečné míře poskytována metodika atd.

Oblast č. 4

- Je s Vámi dostatečně zpráva projednána?
- Vyhovují Vám informace uvedené ve zprávě? Případně doplňte, které informace by měli být ve zprávě doplněny.

Poslední oblast je zacílena na Závěr z přezkoumávání hospodaření – jak je starosta se zprávou seznámen, případně zda jsou probrána opatření k nápravě. Dostatek informací ve zprávě, případně návrhy na zlepšení v této oblasti.

Takto jsou otázky starostům, případně pověřeným osobám, položeny. V případě nutnosti jsou otázky modifikovány. Pro účely diplomové práce jsou náhodně vybráni dva ÚSC. Vzhledem k zaručení anonymity je označíme A1 a A2. U subjektu A1 přezkoumání hospodaření v roce 2013 prováděl soukromý auditor. U druhého jmenovaného bylo přezkoumání hospodaření provedeno Krajským úřadem Královéhradeckého kraje.

Polostandardizovaný rozhovor byl proveden v srpnu 2013. S oslovenými subjekty jsem vedla rozhovor osobně. Rozhovory probíhaly v časovém intervalu mezi 30 a 45 minutami. Odpovědi na dotazy byly nahrávány a posléze doslovně přepsány. Níže jsou uvedeny v posloupnosti jednotlivé oblasti. Je zde uváděna současně odpověď obou dotazovaných subjektů. Jak územního celku, kde přezkoumání vykonal soukromý auditor (A1), tak územní samosprávný celek, kde přezkoumání prováděl krajský úřad (A2).

Níže se diplomová práce bude věnovat rozboru oblasti č. 1. Zde jsou položeny otázky týkající se důvodů, proč si daná obec vybrala krajský úřad, či soukromého auditora. Oslovená obec „A1“ odpověděla následovně:

„Daná právní situace reagovala na celospolečenskou situaci, která byla nastavena v privátním sektoru a postupně se toto překlátilo i do sektoru veřejného. V té době jiný, než soukromý externí audit nebyl. Naše město začalo audit dělat ještě před vznikem krajských úřadů. Měli jsme již uzavřenou smlouvu se soukromým auditorem. Historicky to takto zůstalo. Na auditora bylo děláno výběrové řízení. Vždycky jsme měli soukromého auditora.“⁵³

Z této odpovědi lze vydedukovat, že se jedná o město, které mělo v minulosti nařízen audit od soukromého auditora. Přesto, že došlo ke změně a město si mohlo zvolit zdarma přezkoumání hospodaření od krajského úřadu, neučinilo tak. Jinak tomu bylo u obce „A2“. Ta se k položené otázce vyslovila následovně:

„Naše obec zvolila pro přezkoumání hospodaření Krajský úřad Královéhradeckého kraje. Hlavním důvodem byla skutečnost, že tuto službu kraj poskytuje zdarma a tím nezatěžuje obecní rozpočet. Jsme malá obec a i výdaj za přezkum zadaný soukromým auditorem by byl pro nás velkou finanční zátěží. Přesto, že právní úprava již delší dobu umožňuje výběr mezi soukromým auditorem a krajským úřadem, měla naše obec vždy přezkoumání hospodaření objednané u krajského úřadu.“⁵⁴

Zde je jasně řečeno, že se jedná o malou obec, která šetří své finanční prostředky, i po této stránce.

⁵³ odpověď obce „A1“ týkající se oblasti č. 1

⁵⁴ odpověď obce „A2“ týkající se oblasti č. 1

Další položenou otázkou byl obdržený výrok ve zprávě z přezkoumání za rok 2013. Obec „A1“ zodpověděla:

„Co se týče hodnocení za rok 2013, naše město obdrželo Zprávu z přezkoumání hospodaření uzavřenou výrokem bez výhrad.“⁵⁵

Tajemníkem města bylo k tomuto dotazu dále sděleno, že za tímto výrokem stojí celý tým lidí, kteří se celoročně podílí na tom, aby vše bylo dle platných předpisů. Vzhledem k tomu, že jsou větším městem, mají dostatek aparátu na to, aby případné změny v právních předpisech včas zaregistrovali a promítli do vnitřních předpisů a norem.

Druhá oslovená obec se vyjádřila následovně:

„Jak již bylo zmíněno, jsme malá obec. Tím pádem nemáme rozsáhlý aparát na vedení veškeré agendy a občas se chybička vloudí. Proto jsme v hodnocení za rok 2013 obdrželi zprávu s výrokem: „Byly zjištěny méně závažné chyby a nedostatky“. Tyto chyby jsme již odstranili a snažíme se, aby tento rok byla zpráva z přezkoumání bez nedostatků.“⁵⁶

Zde se již promítá skutečnost, že u většiny malých obcí je chod závislý na starostovi a účetní, který musí zachytit veškeré změny v právních předpisech oproti rozsáhlému aparátu na městech, kde je např. na oblast účetnictví a rozpočtu celé oddělení.

Dále se rozhovor zaměřil na oblast č. 2. Zde byly kladeny otázky směřující k postupu auditora či krajského úřadu při přezkoumání hospodaření. Oslovené obce jsou požádány o plusy a mínusy, které spatřují u subjektu, který přezkoumání hospodaření prováděl. Jako první se k položené otázce vyjádřil tajemník oslovené obce „A1“:

„Postup krajského úřadu by měl být stejný, jako je u soukromého auditora. Jestli by byl stejný, nemohu posoudit. My máme mezi městem a soukromým auditorem standardní vztah a jak jsem zmínil je tato spolupráce letitá.“⁵⁷

Zde se promítá dlouholetá zkušenost se zvoleným subjektem, tedy soukromým auditorem. Nikdy nebyl volen krajský úřad, jako přezkoumávající orgán.

„Ve srovnání s jinými městy je naše město řazeno k lepšímu průměru. Zatím jsme vždy absolvovali audit s výrokem „bez výhrad“. S účinností zákona o finanční kontrole má

⁵⁵ odpověď obce „A1“ týkající se oblasti č. 1 - výrok ve zprávě za rok 2013

⁵⁶ odpověď obce „A1“ týkající se oblasti č. 1 - výrok ve zprávě za rok 2013

⁵⁷ odpověď obce „A1“ oblast č. 2 – 1. díl

město interního auditora, který s naším externím auditorem navzájem spolupracuje. A plusy a mínusy bych nehodnotil. Jsou daná pravidla, ať pro soukromého auditora, tak pro krajské úřady, kteří musí postupovat, jak jim ukládá zákon pro vypracování auditu. Já si nedovolím toto hodnotit.“⁵⁸

Zde se nabízí otázka, zda by toto hodnocení, které je uvedeno výše, bylo i v případě, že by přezkoumávajícím orgánem byl krajský úřad.

„Z teoretického hlediska vidím za možný problém případ, že by soukromý auditor byl z privátní sféry a nepřišel by do styku historicky s veřejnou správou, celý život by dělal audity privátních firem a najednou by měl vstoupit do veřejného sektoru a tam dělat audit, tak by nastal určitě problém se zorientovat. V takovém to případě by měl krajský úřad výhodu, protože pracovníci kraje jsou velice dobře informovaní a znalí v tomto procesu. V tomto si myslím, že by mohl mít audit z krajského úřadu malou výhodu. Ale pokud jsou to lidé z privátního sektoru, kteří se specializují na audity, tak je to srovnatelné. Na kontrolu se chystáme celý rok průběžně. Není to, že se materiály chystají 5 minut před zahájením kontroly. Zástupce auditora avizuje, v jakém časovém horizontu bude kontrola probíhat a v průběhu roku se ozve, že si určitou oblast projde. Jedná se o průběžnou kontrolu. Speciálně se nepřipravujeme. Během roku je průběžná kontrola a pak zde auditor působí cca týden – 10 dní, prochází s ekonomickými pracovníky hospodaření města, výběrová řízení, směrnice atd. Následuje podrobná kontrola, kde si kontrolor vypíchne určité oblasti.“⁵⁹

Stejně byla otázka položena i obci A2. Jak již bylo řečeno, jedná se o obec, kde přezkoumání hospodaření vykonává krajský úřad.

„To, zda by postup auditora byl stejný, nemohu hodnotit, jelikož se soukromým auditorem nemám zkušenost. Z logiky věci ovšem usuzuji, že by se postup soukromého auditora neměl v zásadě od postupu krajských úředníků lišit. Největší kladnou stránkou hovořící ve prospěch krajského úřadu považuji již zmíněnou službu poskytovanou zdarma.“⁶⁰

⁵⁸ odpověď obce „A1“ oblast č. 2 – 2. díl

⁵⁹ odpověď obce „A1“ oblast č. 2 – 3. díl

⁶⁰ Odpověď obce „A2“ – oblast č. 2 – díl 1.

Zde je zřejmé, že pro malou obec má velkou váhu při rozhodování finanční stránka. V případě opravdu malých obcí, kde si zastupitelé vyplácejí minimální odměny za výkon funkce, ani jinou možnost nemají.

„Dále mohu z osobní zkušenosti kladně hodnotit, že případnou změnu termínu přezkoumání lze bez problému dohodnout. Pracovnice kraje nám vždy vyšly vstříc. Přípravě se věnujeme v průběhu celého roku tak, abychom měli vše v pořádku a připravené pro kontrolu. Závěrečná příprava před auditem nám tudíž zabere minimální čas a jsme připraveni na kontrolu průběžnou i následnou. V úvodu jsme seznámeni se zahájením kontroly. Kontrolorům předložíme požadované dokumenty a následně jsou nám poskytovány informace o průběhu kontroly. V závěru kontroly je starostovi naší obce předložena zpráva k vyjádření s případným sdělením doporučení kontrolorů, jak postupovat při opravě nedostatků. Vzhledem k velikosti obce u nás kontrola probíhá většinou jeden den. Přibližně od 7:30 hod. do 16:00 hod.“⁶¹

Rozhovor se v oblasti č. 3 zaměřil na poskytované služby a metodickou pomoc. Opět je nejdříve uvedeno vyjádření subjektu A1.

„Během roku je metodika poskytována pomocí emailové komunikace, v případě potřeby je soukromý auditor ochoten navštívit úřad osobně. V minulosti jsme řešili, zda by některá z příspěvkových organizací měla přejít na obchodní společnost. Řešili jsme, kdo by toto mohl posoudit a mimo jiné jsme o vyjádření požádali i soukromého auditora. Požádali jsme, aby nám prošel všech 16. příspěvkových organizací a zpracoval z hlediska ekonomického i právního posouzení, zdali některá z nich je vhodná na transformaci na jiný právní subjekt. Po této analýze jsme skutečně jednu příspěvkovou organizaci transformovali na akciovou společnost. U ostatních organizací, z hlediska nastavení pravidel v ČR, je výhodnější ponechat ve formě příspěvkových organizací např. školy, školky atd. U těchto organizací z cca 90% město financuje ztrátu těchto organizací.“⁶²

Jasně se zde ukazuje, že soukromý auditor pro obce vykonává i ostatní činnosti, které pracovník krajského úřadu vykonávat nemůže. Nemá toto v popisu práce uvedeno

⁶¹ odpověď obce „A2“ oblast č. 2 – díl 2.

⁶² Odpověď obce „A1“ – oblast č. 3 – díl. 1

a není to možné ani vzhledem k časové vytíženosti v souvislosti s počtem přezkoumávaných subjektů.

„Zatím, co bylo od soukromého auditora požadováno, tak spolupráce probíhala. Ale poukazuji na to, že to může být subjekt od subjektu. Někdo může mít smůlu a narazí na auditora, který mu nesejde. My jsme zatím měli štěstí a jsme v celku spokojeni. Je to ale dáno i tím, že se jedná právě o soukromé auditory, kteří mají zkušenosti s veřejnou správou a v minulosti byli ve veřejné správě zaměstnání. Naši ekonomové dokonce navštěvují jejich školení. Já bych to nerozděloval, zda je lepší auditor, nebo krajský úřad. My měli štěstí, ale zkušenost s krajským úřadem nemám.“⁶³

K této oblasti se vyjádřila i obec A2.

„Mezi další pozitiva u přezkoumání hospodaření prováděné krajským úřadem osobně radím i úroveň poskytované metodiky. S touto službou jsem spokojena. V případě nutnosti konzultace určitých nejasností je tu možnost auditorky kontaktovat na mobilních telefonech, nebo nám dotazy zodpoví prostřednictvím emailové komunikace.“⁶⁴

V poslední části č. 4 se rozhovor zaměří na závěry z přezkoumání hospodaření. Především, jak je starosta (případně jím pověřená osoba) seznámena se závěry ve zprávě z přezkoumání hospodaření a zda je ve zprávě uvedeno vše podstatné, nebo by měla zpráva z přezkoumání obsahovat některé, pro ně podstatné, informace. Níže je uvedena odpověď obce A1.

„Zpráva je s panem starostou projednávána. V průběhu pobytu auditorky nás informuje a na konci podá ústní informace. Pak následuje forma procesní se starostou, kdy je domluven termín na seznámení a předání zprávy do jeho rukou. Je upozorněno verbálně na drobnosti, co je potřeba změnit, případně zapracovat do směrnic apod. Ve zprávě je z našeho hlediska dostatek informací. Se soukromým auditorem je to partnerský vztah. Neplatí ovšem, že když se za tuto službu platí, že se zavřou oči. Byť to tak někdy funguje. Naopak některé naše poznatky přebíral soukromý auditor od nás a předával je dále. Nám se podařilo najít společnou řeč a to je podstatné. Často je poukazováno na to, že není uveden ukazatel dluhové služby. Z naší pozice musím říci, že náš ekonomický odbor je silný. Je

⁶³ Odpověď obce „A1“ – oblast č. 3 – díl 2.

⁶⁴ Odpověď obce „A2“ – oblast č. 3.

složen z vysokoškoláků s ekonomickým vzděláním a není problém si tento ukazatel dopočítat. Pro nás toto není problém. Na malých obcích, kde má pan starosta k dispozici 2-3 lidi, mnohdy i jednoho, tak to vidím jako problém.“⁶⁵

Uvedený respondent tu zmiňuje rozsáhlost ekonomického odboru včetně vzdělaností kvality. To zajisté nemalou měrou přispívá i k výsledku auditu s hodnocením bez chyb a nedostatků.

„Pro tyto malé obce je příjemnější mít krajský úřad. Když přijde soukromý auditor, má určitý druh auditorského slangu, kterému nemusí vždy starosta na takto malé obci porozumět, pokud není znalý této oblasti. Kdežto lidé z krajského úřadu to podrobně proberou s ním, nebo s ekonomkou.“⁶⁶

K poslední oblasti se vyjádřil i zástupce obce A2, kde přezkoumání hospodaření provádí krajský úřad.

„Zpráva z auditu je se mnou vždy dostatečně projednána a jsou mi zodpovězeny případné dotazy. A co se týče uvedených informací, tak jsou pro mé potřeby zcela vyhovující. Pro občany jsou zde uvedené důležité informace, které mají dostatečnou vypovídající hodnotu o tom, jakým způsobem je obec vedena a jak se po finanční stránce obci daří.“⁶⁷

Z vyjádření respondenta za subjekt A2 je patrné, že je větší důraz kladen na srozumitelnost údajů pro občany, i vzhledem k tomu, že je povinností každoročně zveřejňovat hodnocení dané obce.

5.2 Ekonomická analýza

V této kapitole se porovnávají finanční náklady za audit u soukromého auditora. Náhodně je vybráno šest obcí, které poskytly podkladové materiály pro zpracování této analýzy. S každým soukromým auditorem obec sepisuje smlouvu o provedení přezkoumání hospodaření daného subjektu. V ní jsou specifikovány jak finanční částky za poskytnutí této služby, tak podrobná analýza provedení této služby. Jak již bylo výše zmíněno, pokud si obec zadá přezkoumání hospodaření příslušnému krajskému úřadu, je tato služba poskytnuta zdarma. Nejedná se tedy o placenou službu. Oproti tomu

⁶⁵ Odpověď obce „A1“ – oblast č. 4 – díl 1.

⁶⁶ Odpověď obce „A1“ – oblast č. 4 – díl 2.

⁶⁷ Odpověď obce „A2“ – oblast č. 4.

u soukromých auditorů se tato částka může v případě větších subjektů pohybovat okolo padesáti tisíc korun. Oslovené obce jsou seřazeny podle počtu obyvatel. Z grafu č. 2 je zřejmé, že výše ceny za audit má přímou úměru s počtem obyvatel dané obce.

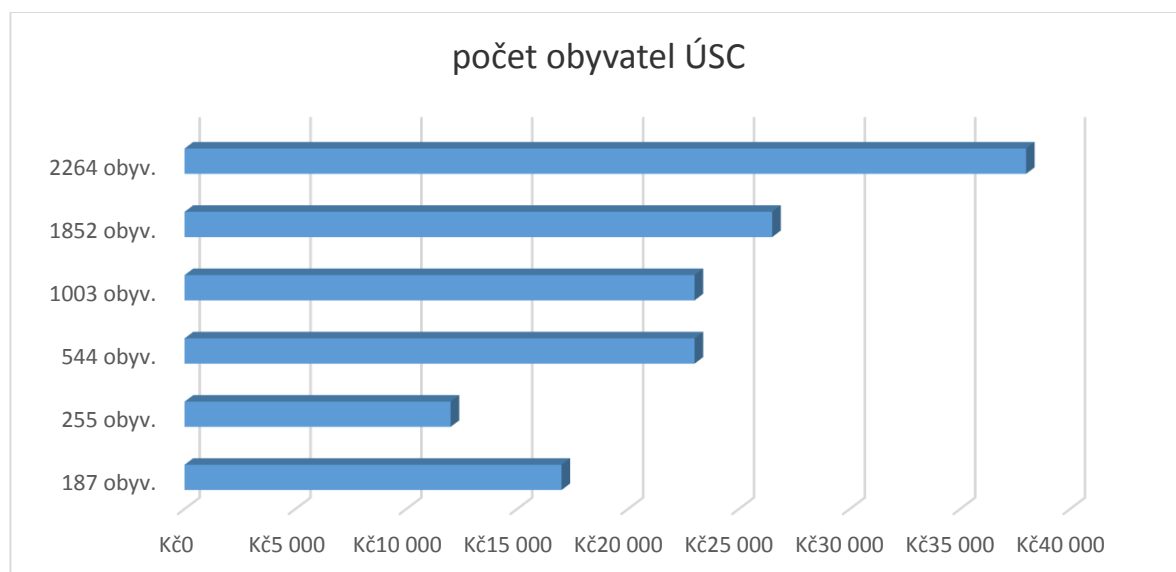
Nelze však posuzovat vždy náročnost auditu pouze podle počtu obyvatel v dané obci. Především záleží na aktivitě zastupitelstva, zejména starosty, zda se daná obec zapojuje do programových výzev dotačních programů apod. Dále se zde nezohledňuje, zdali částky zde uvedené, jsou částky konečné. V praxi se lze setkat i s tím, že soukromý auditor poskytuje subjektům další služby z oblasti hospodaření např. daňové poradenství, nebo zpracování různých náročných ekonomických analýz. Ty jsou však ve většině případů hrazeny jako další navazující individuální služba. Toto také velice ovlivňuje konečnou částku stanovenou za provedení přezkoumání.

Co se ekonomické náročnosti týká, je z pozice kraje poskytování této služby bezplatně také velice náročné. Nejen, že za tuto službu kraj od přezkoumávaných subjektů nemá žádné příjmy, ale krajští úředníci v pracovní dny prakticky od poloviny měsíce srpna daného roku do poloviny května roku následujícího navštěvují dané subjekty.

To představuje nemalou částku za pohonné hmoty, které za uplynulé roky značně podražily, ale také za amortizaci automobilů, vybavení pracovníků kontroly veškerou technikou a také samozřejmě platovými prostředky. Kraj dostává na výkon přenesené působnosti prostředky na pokrytí těchto nákladů, ale ty zdaleka nedosahují potřebné výše.

I když se nabízí možnost provést přezkoumání hospodaření na půdě krajského úřadu, v praxi se tato situace nevyužívá. Hlavní překážkou je objem podkladových materiálů, především účetních dokladů a smluv, které by zástupci obcí a DSO museli dopravit na krajský úřad. Zejména u větších obcí, nebo obcí s velkými investičními akcemi, je proto snazší provést kontrolu v jejich sídle. Další možnou překážkou uvedeného postupu je nutná přítomnost nejen zástupce obce, ale i osoby zodpovědné za vedení účetnictví.

Graf č. 2: Cena auditu dle počtu obyvatel



Zdroj: Vlastní zpracování

Z tohoto grafu lze na základě výše uvedených počtů obyvatel vyčíslit přibližnou částku za provedení přezkoumání hospodaření u subjektů A1 a A2.

5.3 Kvantitativní přístup k výzkumu - obsahová analýza

V této části se diplomová práce zabývá komparací formálních náležitostí zpráv z přezkoumávání hospodaření obcí v Královéhradeckém kraji za rok 2013. Tento rok je použit z důvodu nejaktuálnějších dostupných informací.

V diplomové práci je vybrán Královéhradecký kraj s pěti okresy, 448 obcemi a 53 dobrovolnými svazky. Z tohoto počtu je vybrán zkoumaný vzorek o velikosti 65 zpráv vypracovaných zaměstnanci KÚ Královéhradeckého kraje a 65 zpráv vypracovaných soukromým auditorem. Tento počet byl zvolen v návaznosti na to, že v roce 2013 bylo pouze 65 subjektů v Královéhradeckém kraji, které přezkoumával soukromý auditor, proto nebylo možno vzorek rozšířit.

5.3.1 Stanovení předpokladů

Současné právní předpisy umožňují, aby prováděl přezkoumání hospodaření obcí buď krajský úřad, nebo soukromý auditor. Každá kontrola je uzavřena zprávou o přezkoumávání hospodaření. Vzhledem k tomu, že tato diplomová práce má jeden z cílů posoudit výsledky rozdílných forem auditů, porovnávají se zde zprávy provedené

pracovníky krajského úřadu a soukromých auditorů. Tímto porovnáním se prokáže, zda existuje rozdílnost zpráv z hlediska náležitostí.

V diplomové práci jsou využity dvě proměnné dle subjektu, který kontrolu vykonal – auditor, krajský úřad. Ke zkoumání je využito vícestupňového náhodného výběru.⁶⁸

- 1) vybrán reprezentativní vzorek dle okresů
- 2) z každého okresu proveden výběr

Pro posouzení se využívá metody na základech kvantitativního přístupu k výzkumu a to obsahové analýzy.

„Kvantitativní výzkum je postaven na datech, která lze číselně vyjádřit, hypotéza musí být statisticky ověřitelná a její ověřování je realizováno na relativně velkém souboru, protože výsledek zkoumání má být zevšeobecněn.“⁶⁹

Vychází se zde z předpokladu, že se oba subjekty vykovávající přezkoumávání hospodaření řídí zákonem č. 420/2004 Sb., o přezkoumávání hospodaření územních samosprávných celků a dobrovolných svazků obcí. Soukromý auditor dále postupuje dle auditorské Směrnice č. 52. Náležitosti zde uvedené jsou povinné jen pro zprávy, které zpracoval soukromý auditor. Není však vyloučeno, že tyto náležitosti budou ve zprávách provedených pracovníky krajského úřadu obsaženy. Lze tedy předpokládat rozdílnost v povinných náležitostech.

Je zde vycházeno ze dvou následujících předpokladů:

- 1: Povinné náležitosti zpráv dle zákona č. 420/2004 Sb. zpracované auditorem a krajským úřadem se neliší.
- 2: Povinné náležitosti zpráv dle auditorské Směrnice č. 52 se neliší.

Do obou vzorků se zahrnují zprávy vypracované jak zaměstnanci kraje, tak soukromým auditorem. Dále zde nebyl brán ohled na to, jaký konkrétní kontrolor, či soukromý auditor zprávu vypracoval.

⁶⁸ DISMAN, Miroslav. Jak se vyrábí sociologická znalost: Příručka pro uživatele. 3.vyd. Praha: Karolinum, 2000, s. 106-110. ISBN 978-80-246-0139-7.

⁶⁹ RADVAN, Eduard a Michal VAVŘÍK. Metodika psaní odborného textu a výzkum v sociálních vědách. Brno, 2009, s. 24.

V případě zpráv z přezkoumání hospodaření vypracovaných pracovníky krajského úřadu jsou uvedené náležitosti v těchto zprávách stejné, jelikož pracovníci kraje mají povinnost k zajištění jednotného přístupu, používat software IS MPP zřízený Ministerstvem financí.

5.3.2 Výzkumný vzorek

Zvoleno je 65 obcí a DSO, které přezkoumává krajský úřad Královéhradeckého kraje a 65 obcí a DSO, které přezkoumává soukromý auditor. Královéhradecký kraj je volen především z důvodu přístupu k informacím.

- okres Rychnov nad Kněžnou – 13 obcí
- okres Náchod – 13 obcí
- okres Hradec Králové – 13 obcí
- okres Jičín – 13 obcí
- okres Trutnov – 13

Výše se uvádí počet obcí dle jednotlivých okresů. Zde mohl být zachován poměr mezi okresy ve stejné výši, jelikož subjektů, kde přezkoumání hospodaření provádí krajský úřad, je dostatek. Rozdělení dle okresů v případě obcí, které prováděl soukromý auditor, je dán předem, jelikož v Královéhradeckém kraji soukromý auditor přezkoumával právě 65 obcí a DSO v následujících okresech:

- okres Rychnov nad Kněžnou – 8
- okres Náchod – 9
- okres Hradec Králové – 10
- okres Jičín – 11
- okres Trutnov – 27

Ke zpracování obsahové analýzy jsou vypracovány standardizované formuláře s povinnými náležitostmi. Z těchto formulářů je proveden výstup a závěr, zda a případně jakým způsobem se zprávy liší. K předpokladu, který je uveden pod č. 1, je použit formulář (viz příloze č. 1), kde jsou uvedeny povinné náležitosti zpráv z přezkoumání hospodaření dle § 2 a § 4 zákona č. 420/2004 Sb., o přezkoumávání hospodaření ÚSC a DSO. Přehled povinných náležitostí dle předpokladu uvedeného pod č. 2, které musí uvádět soukromý auditor, je uveden v příloze č. 2. této diplomové práce.

6 Zhodnocení výsledků

6.1 Vyhodnocení polostandardizovaného rozhovoru

V diplomové práci se vychází z polostandardizovaného rozhovoru, který byl poskytnut buď starostou ÚSC, nebo pověřenou osobou. Z důvodu zachování anonymity jsou respondenti označeni A1 a A2. U obce A1 přezkoumání hospodaření prováděl soukromý auditor a u obce A2 krajský úřad. Rozhovor se vedl dle výše uvedené osnovy (str. 42-43) v časovém horizontu od 30 do 45 minut. V kapitole 5. 1. jsou podrobně přepsány rozhovory s těmito respondenty. Důkladným prostudováním těchto odpovědí lze konstatovat, že subjekt označen A1 (s počtem obyvatel 16 792) je městem disponující většími finančními prostředky a tudíž hlavním rozhodujícím kritériem nejsou finanční prostředky, zda zvolit krajský úřad, nebo soukromého auditora. U tohoto subjektu hrál velkou roli již v minulosti zvolený soukromý auditor, který dříve pracoval ve státní sféře a je proto znalý této problematiky. Naopak obec A2 (s počtem obyvatel 522) je obcí, která velice důkladně zvažuje, do kterých oblastí bude investovat, jelikož její finanční prostředky jsou značně omezené. To, že krajský úřad tuto službu poskytuje bezplatně, je pro tuto obec rozhodující. Opět je zde patrné, že v nemalé míře zde rozhoduje rozdílnost poskytované služby z hlediska financování této služby. Přesto, že je touto obcí volen krajský úřad z finančních důvodů, je s touto volbou spokojena.

6.2 Vyhodnocení obsahové analýzy

Zde jsou v tabulkách č. 13 a č. 14 zaznamenány uvedené náležitosti ve zprávách z přezkoumání hospodaření jednotlivých subjektů. V případě, že danou náležitost nemá krajský úřad, nebo soukromý auditor povinnost uvádět, je toto zaznamenáno v poli „NE“. Jak je z tabulek níže zřejmé, soukromý auditor má povinnost uvádět více náležitostí, než pracovníci krajského úřadu. V praxi se ukázalo, že ne vždy soukromý auditor tyto náležitosti uvádí. Na rozdíl od soukromého auditora má Krajský úřad Královéhradeckého kraje standardizovaný formulář z programu IS MPP Ministerstva financí, do kterého musí být všechny náležitosti vyplněny.

Tabulka č. 13: Zprávy z přezkoumání hospodaření – náležitosti dle zákona č. 420/2004 Sb. – vyhodnocení.

NÁZEV	Krajský úřad		Auditor	
	ANO	NE	ANO2	NE2
Dle §2 zákona č. 420/2004 Sb.				
Místo přezkoumání	65	-	60	5
Období, v němž kontrola probíhala	65	-	63	2
Rok, za který bylo přezk. vykonáno	65	-	65	-
Popis zjištěných chyb a nedost.	65	-	57	8
Povinnosti stanovené zvl. práv. předpisem	65	-	65	-
Datovaná doložka o převzetí zprávy	65	-	60	5
Označení všech dokladů a mater.	65	-	58	7
Závěr z přezkoumání	65	-	65	-
Dle §4 zákona č. 420/2004 Sb.				
Upozornění na případná rizika	65	-	55	9
Uvedení podílu pohledávek na rozp.	65	-	32	33
Uvedení podílu závazků na rozpočtu	65	-	32	33
Uvedení podílu zastavavěného majet.	65	-	60	5

Vysvětlivky:

ANO – ano, má náležitost

NE – ne, nemá náležitost, nemá povinnost tyto náležitosti uvádět

Zdroj: Vlastní zpracování dle zákona č. 420/2004 Sb. a dle IS MPP

Jak uvádí výše uvedená tabulka, povinné náležitosti, které uvádějí pracovníci krajského úřadu, jsou i díky software IS MPP ve zprávě o přezkoumání vždy kompletně uvedené. Oproti tomu soukromý auditor v devíti případech neuvádí hrozící případná rizika, což může vést např. k velké zadluženosti dané obce či DSO.

Dále je prokázáno, že zde v pěti případech soukromý auditor neuvádí podíl zastavěného majetku. To je také velice důležitý údaj v případě přijímání půjček, či úvěrů od bankovních ústavů.

Tabulka č. 14: Zprávy z přezkoumání hospodaření – náležitosti dle AS č. 52 – vyhodnocení.

NÁZEV	SOUKROMÝ AUDITOR		KRAJSKÝ ÚŘAD	
	ANO	NE	ANO2	NE2
Dle auditorské Směrnice č. 52				
Název zprávy	65	-	65	-
Adresát	65	-	65	-
Název přezkoumávaného subjektu	65	-	65	-
Rok za který se přezkoumání vykonává	65	-	65	-
Označ. osob provádějících přezkoumání	65	-	65	-
Místo přezkoumání	60	5	65	-
Období, za které přezk. probíhalo	63	2	65	-
Předmět přezkoumání	65	-	65	-
Hlediska přezkoumání	57	8	-	65
Ve zprávě vycházet z dílčí zprávy	62	3	65	-
Odpovědnost účetní jednotky	59	6	-	65
Číslo auditora odpověd. za audit	65	-	-	65
Přehled provedených prací	54	11	65	-
Popis zjištěných chyb a nedostatků	57	8	65	-
Povinnosti stanovené zvl. právními předp.	65	-	65	-
Hlediska, která nebyla dodržena	35	30	-	65
Označení použ. dokladů a materiálů	58	7	65	-
Závěr z přezkoumání	23	42	65	-
Odstavec s prohlášením o nesplnění požadavků	22	43	65	-
Datum projednání zprávy	52	13	65	-
Jméno odpovědného auditora	65	-	65	-
Podpis auditora	65	-	65	-
Datum předání zprávy	60	5	65	-

Vysvětlivky:

ANO – ano, má náležitost

NE – ne, nemá náležitost, nemá povinnost tyto náležitosti uvádět

Zdroj: Vlastní zpracování dle AS č. 52 a dle IS MPP.

V tabulce č. 14 se promítá standardizace formuláře určená krajským úředníkům. Oproti tomu nepovinné náležitosti zde uváděny nejsou, jelikož není tento údaj v software IS MPP uveden, jako např. odpovědnost za audit apod.

K tomuto kvantitativnímu přístupu zkoumání pomocí obsahové analýzy je použit vzorek o velikosti 65 subjektů. Jak již bylo výše zmíněno, tento vzorek je stanoven v tomto počtu s ohledem na to, že v roce 2013 bylo pouze 65 subjektů, které v Královéhradeckém kraji přezkoumával soukromý auditor.

Soukromý auditor musí postupovat dle auditorské Směrnice č. 52 vycházející z ISAE 3000⁷⁰. Dále v souladu s Etickým kodexem a mezinárodním auditorským standardem ISQC 1⁷¹. ISAE 3000 je norma zabývající se ověřováním zakázky jiné než audit nebo prověrky historických finančních informací. Z provedených analýz vyplývá, že zpráva z přezkoumání hospodaření zpracovaná soukromým auditorem by měla obsahovat více povinných náležitostí, než zpráva zpracovaná krajskými úředníky. Z toho plyne i fakt, že auditoři musí dodržovat více právních předpisů, z kterých plynou i povinné náležitosti zpráv.

Zde je nutno upozornit, že na rozdíl od úředníků krajského úřadu je v obou výše uvedených tabulkách č. 13 i č. 14 patrné, že uvádění povinných náležitostí, není pro soukromé auditory tak jednoznačné, jako pro zmiňované krajské úředníky.

⁷⁰ ISAE 3000. Mezinárodní standard pro ověřovací zakázky: ověřovací zakázky, které nejsou audity ani prověrkami historických finančních informací. Praha, 2004. Dostupné z: <http://www.kacr.cz/data/Methodika/Auditing/Handbook%202010/2.%20%C4%8D%C3%A1st/ISAE3000.pdf>.

⁷¹ ISQC 1. Mezinárodní standard pro řízení kvality: Řízení kvality u společností provádějících audity a prověrky účetních uzávěrek, ostatní ověřovací zakázky a související služby. 2009. Dostupné z: http://www.kacr.cz/data/Methodika/Auditing/Handbook%202010/17_ISQC1.pd.

7 Závěr

Od roku 1991, kdy byl přijat zákon č. 552/1991 Sb., o státní kontrole⁷² došlo k mnoha jeho novelám a úpravám, ale stále jsou různé druhy kontrolních činností upravovány zvláštními zákony. Pojmy audit a kontrola jsou často zaměňovány. Cílem bylo sjednotit procesně právní úpravu ve veřejné správě.

I přesto, že zákon č. 420/2004 Sb. jasně vymezil hlediska přezkoumání, předmět přezkoumání a práva a povinnosti kontrolorů a kontrolovaných subjektů, stále dochází k rozdílným postupům soukromých kontrolorů a krajských úředníků.

Tyto rozdílné postupy jsou patrné již při porovnání zprávy o výsledku přezkoumání hospodaření zpracované pracovníky krajského úřadu, nebo soukromým auditorem. Vypovídající schopnost zprávy a dodržení základních náležitostí zprávy jsou ve většině případů na první pohled rozdílné. Tento rozdíl je dán i „diskriminací“ z hlediska právní úpravy, jelikož krajský úředník nemá např. oprávnění provádět kontrolu ve společnostech s ručením omezeným, akciových společnostech atd.

Na druhou stranu je krajský úředník osvobozen od atestací k výkonu auditorských činností, které musí soukromý auditor podstoupit každých pět let. Pokud porovnáme náležitosti zpráv z přezkoumání hospodaření jednotlivých subjektů, zjistíme, že se některé shodují. Naopak se vyskytují náležitosti, které by bylo vhodné používat jak soukromými auditory, tak krajskými úředníky, např. určení kritérií. Tato náležitost je zakotvena v mezinárodním standardu pro ověřovací zakázky ISAE 3000, čl. 49 písm. d), z něhož vychází auditorská Směrnice A 52. Jde především o určení váhy daných kritérií, na jejichž základě byl předmět zakázky vyhodnocen.

Zprávy o výsledku přezkoumání vypracované pracovníky krajského úřadu splňují zákonem stanovené náležitosti, z jejich obsahu je jednoznačně patrné, které doklady, písemnosti a období byly kontrolovány, nebo zda a jak byly chyby a nedostatky z předchozích přezkoumání napraveny.

⁷² S účinností od 01. 01. 2014 zákon č. 255/2012 Sb., kontrolní řád

Zprávy o výsledku přezkoumání vypracované soukromým auditorem ne vždy splňují zákonem stanovené náležitosti a obsah těchto zpráv je většinou pouze souhrnem obecných formulací a citací zákona.

Dalším významným rozdílem mezi zprávou od soukromého auditora a zprávou zpracovanou pracovníky krajského úřadu je ten, že všechny zprávy zpracované krajem mají stejnou strukturu, stejný styl a výsledkem všech takto provedených kontrol je zpráva s podobně vypovídající schopností. Toto ovšem neplatí u zpráv vypracovaných soukromým auditorem. I přesto, že všichni auditoři se mají řídit stejnými zákony, předpisy, apod., tak rozdíl ve vypovídající schopnosti a ve stylu jejich zpráv je velký.

Dílčím cílem diplomové práce je zjistit, co starosty vede k tomu, zadat přezkoumání hospodaření krajskému úřadu, nebo soukromému auditorovi. Po analyzování všech skutečností, jsem dospěla k závěru, že důvodů, proč si někteří zástupci obcí a DSO nechávají provádět přezkoumání hospodaření od krajského úřadu, nebo od soukromého auditora je několik.

U větších měst (nad 5000 obyvatel) je důvodem určitá zvyklost z minulosti, kdy bylo přezkoumávání větších subjektů svěřeno pouze soukromým auditorům. Později, kdy dostala i větší města možnost výběru, tak část měst požádala o přezkoumání krajský úřad, ale velká část si ponechala do té doby zavedený systém. Důvodů k požádání o provedení přezkoumání hospodaření krajský úřad je opět několik, a to úspora nemalých finančních prostředků (u větších měst se jedná o desetitisíce korun každý rok), nebo nespokojenost s dosavadním způsobem provádění přezkoumání.

Jedním z dalších důvodů ke změně přezkoumávajícího orgánu je ten, že přezkoumání hospodaření dané obce či města skončí se závěrem obsahujícím zjištění závažných chyb a nedostatků. Proto se obec rozhodne změnit přezkoumávající orgán s očekáváním, že příští přezkoumání dopadne lépe. Je zajímavé, že tato situace nastává vždy pouze „jedním směrem“. Pokud pracovníci krajského úřadu zjistí chyby a nedostatky, kontrolovaný subjekt příště již o přezkoumání kraj nepožádá a uzavře smlouvu o provedení přezkoumání hospodaření se soukromým auditorem za úplatu.

Pomocí polostandardizovaného rozhovoru, bylo podrobným prostudováním a vcítěním se do dané situace zjištěno, že u obcí s malým rozpočtem ovlivňuje tuto volbu především forma financování této služby.

Tedy, že soukromý auditor tuto službu vykonává za úplatu a krajský úřad bezúplatně. V případě obcí, kde finanční částka nehraje až tak velkou roli, je to odvislé od kvality poskytované služby. Zda rozhodování ovlivňuje i hodnocení soukromých auditorů vlivem toho, že se jedná o placenou službu, bylo popsáno v kapitole č. 4.1.3 diplomové práce. Prokázalo se, že u soukromého auditora je větší pravděpodobnost, že obec obdrží hodnocení pod písmenem „a“. Tedy, že nebyly zjištěny chyby a nedostatky.

Snahy o minimalizaci rozdílů mezi způsobem provádění přezkoumání hospodaření krajskými úřady a soukromými auditory probíhají již řadu let, ale bohužel s minimálním přínosem. Krajské úřady, které vykonávají přezkoumání hospodaření jako přenesenou působnost Ministerstva financí, jsou v této činnosti jím také metodicky vedené a úkolované. Stejně tak jsou pravidelně podrobované doзору ze strany ministerstva, zda je výkon přezkoumání hospodaření prováděn v souladu se zákonem. K zajištění jednotného výkonu přezkoumání hospodaření v celé České republice zřídilo Ministerstvo financí jednotný software IS MPP zajišťující provádění přezkoumání hospodaření ve všech krajích stejným způsobem.

Bohužel je postup při provádění přezkoumání hospodaření dle programu IS MPP závazný pouze pro krajské úřady, a nikoliv také pro auditory, kteří také provádějí přezkoumání hospodaření. Dozor na výkon přezkoumání provedeným soukromým auditorem může sice také provést MFČR, ale vymahatelnost nápravy je poměrně komplikovaná. Pokud je zjištěno nějaké pochybení auditora, tak je podán podnět Auditorské komoře k řešení. Orgány auditorské komory podnět prošetří a případně udělí postih. Je však otázkou, zda jsou stávající postupy a postihy auditorské komory nastaveny v dostatečné míře, když se letité problémy v této oblasti nedaří napravovat.

Autorka si je vědoma, že je velmi komplikované stanovit pravidla, která budou závazná jak pro pracovníky kraje a zároveň pro soukromé auditory. Pokud však nedojde k nastavení stejných závazných a hlavně vymahatelných pravidel pro všechny, tak i nadále bude stejná činnost vykonávána rozdílným způsobem. Věřím však, že se podaří celý systém zajištění provádění přezkoumání hospodaření v brzké době nastavit tak, aby byla zajištěna jistota, že přezkoumání hospodaření je u všech kontrolovaných prováděno stejným způsobem, za stejných podmínek, ve stejné kvalitě, a to bez ohledu, zda bylo přezkoumání provedeno krajským úřadem nebo soukromým auditorem.

Seznam použitých zdrojů

Odborná literatura

DISMAN, Miroslav. *Jak se vyrábí sociologická znalost: Příručka pro uživatele*. 3.vyd. Praha: Karolinum, 2000, 374 s. ISBN 80-246-0139-7.

DVOŘÁK, Bohdan a Jana DVOŘÁKOVÁ. *Pracovní postupy a dokumentace při realizaci veřejnosprávních kontrol a interního auditu*. Pardubice: Nakladatelství Český a moravský účetní dvůr, 2004, 189 s. ISBN 80-903-2461-4.

HENDL, Jan. *Kvalitativní výzkum: základní teorie, metody a aplikace*. 2., aktualiz. vyd. Praha: Portál, 2008, 407 s. ISBN 978-80-7367-485-4.

HLEDÍKOVÁ, Zdeňka, Jan JANÁK a Jan DOBEŠ. *Dějiny správy v českých zemích: od počátků státu po současnost*. Praha: Nakladatelství Lidové noviny, 2007, 570 s. ISBN 978-807-1069-065.

HORIZINKOVÁ, Eva a Vladimír NOVOTNÝ. *Základy organizace veřejné správy v ČR*. 2. upr. vyd. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2010, 233 s. ISBN 978-807-3802-639.

KALA, Tomáš. *Management malé obce. Rozvoj a fungování místních a regionálních správ a samospráv*. Vyd. 1. Hradec Králové: Gaudeamus, 2007. ISBN 978-807-0419-212.

KOTRBA, Rudolf a Anna VELÍŠKOVÁ. *Zákon o přezkoumávání hospodaření územních samosprávných celků: s komentářem*. Hradec Králové: E.I.A., 2004, 124 s. ISBN 8085490854.

MAJEROVÁ, Věra a Emerich MAJER. *Empirický výzkum v sociologii venkova a zemědělství*. Vyd. 2. V Praze: Česká zemědělská univerzita, 2007, 277 s. ISBN 978-802-1316-980.

MAXIMILIAN. *Samospráva obce v království Českém: praktické navedení pro pány představené, radní a výbory obecní, jakož i pro každého, jemuž vůbec nějaký úřad v obci svěřen jest, o tom, jak se záležitosti, novým obecním zákonem v obor činnosti obce odevzdané, v souhlasu se zákonem a blahobytem obce spravovati mají*. Praha: Maximilian rytíř z Obentrautů, 1863. 3 sv. (471, 452, 118 s.), il.

PEKOVÁ, Jitka. *Hospodaření obcí a rozpočet*. Vyd. 1. Praha: Codex Bohemia, 1997, 289 p. ISBN 80-859-6334-5.

PROKŮPKOVÁ, Danuše, Jaromíra STEIDLOVÁ a Rudolf KOTRBA. *Přezkoumání hospodaření obcí*. Hradec Králové: E.I.A. - Ekonomická a informační agentura, 1999, 183 s. ISBN 80-854-9077-3.

REKTOŘÍK, Jaroslav. *Kontrolní systémy veřejné správy a veřejného sektoru*. Vyd. 1. Praha: Ekopress, 2003, 212 s. ISBN 80-861-1972-6.

RICCHIUTE, David N. *Auditing and assurance services*. 6th ed. Cincinnati: South-Western College Pub., Thomson Learning, c2001, xxv, 790 p. ISBN 03-240-2402-9.

SEDLÁČEK, Jaroslav. *Základy auditů kvality: pokyny pro certifikace podle VDA 6.1, VDA 6.2 a VDA 6.4 na základě ISO 9001*. 5. přeprac. vyd. Praha: Česká společnost pro jakost, 2009, 50 s. ISBN 978-80-02-02163-6.

SCHRÁNIL, Pavel. *Kontrola a audit: (ve finančních institucích, pojišťovnách)*. Vyd. 1. Praha: Vysoká škola finanční a správní, 2010, 69 s. ISBN 978-807-4080-272.

SVOBODA, Ivo a Karel SCHELLE. *Základy organizace veřejné správy*. Vyd. 1. Ostrava: Key Publishing, 2006, 206 s. Právo (Key Publishing). ISBN 80-239-8011-4.

VAVŘÍK, Michal a Eduard RADVAN. *Metodika psaní odborného textu a výzkum v sociálních vědách*. Brno: Institut mezioborových studií Brno, 2012. ISBN 80-871-8225-1.

Internetové zdroje

KREIDL, Martin. *Metody měření reliability a validity: teorie pro všechny*. *Socioweb: Sociologický webzín* [online]. Praha: Sociologický ústav AV ČR [cit. 2015-02-06]. Dostupné z: <http://www.socioweb.cz/index.php?disp=teorie&shw=153&lst=103>

KAISER, ING. *Význam kontroly a etapy kontrolního procesu*. *Unium.cz: vše pro studium* [online]. 2011, 10.7.2011 [cit. 2014-07-15]. Dostupné z: <http://www.unium.cz/materialy/0/0/vyznam-kontroly-a-etapy-kontrolniho-procesu-m29900-p1.html>

Deník veřejné správy: Anketa: Okresní úřady [online]. Praha: Triada, spol. s r. o. [cit. 2015-01-30]. ISSN 1213-6336. Dostupné z: <http://denik.obce.cz/anketa.asp?id=31>

Epravo.cz: Historie územní samosprávy [online]. Praha: epravo.cz a.s., 2001, 9.11.2001 [cit. 2015-02-03]. ISSN 1213-189X. Dostupné z: <http://www.epravo.cz/top/clanky/historie-uzemni-samosp%20ravy-15359.html?mail>

Statistická ročenka Královéhradeckého kraje. *Český statistický úřad* [online]. Praha: Český statistický úřad, 2015 [cit. 2015-02-06]. Dostupné z: http://www.hradeckralove.czso.cz/xh/redakce.nsf/i/strucna_charakteristika_kraje

Právní předpisy

Protektorát Čechy a Morava. Vládní nařízení č. 51/1944 Sb. ze dne 26. února 1944 o úřednické správě obcí. In: *Sbírka zákonů a nařízení Protektorátu Čechy a Morava*. Praha, 1944, 25/1944.

Československá republika. Vládní nařízení č. 4/1945 ze dne 5. května 1945 o volbě a pravomoci národních výborů. In: *Sbírka zákonů a nařízení státu Československého*. Praha, 1945. Dostupné z: http://aplikace.mvcr.cz/sbirka-zakonu/SearchResult.aspx?q=4/1945&typeLaw=zakon&what=Cislo_zakona_smlouvy

Česká a Slovenská federativní republika. Ústavní zákon č. 294/1990 Sb., kterým se mění a doplňuje ústavní zákon č. 100/1960 Sb., Ústava Československé socialistické republiky, a ústavní zákon č. 143/1968 Sb., o československé federaci, a kterým se zkracuje volební období národních výborů. In: *Sbírka zákonů České a Slovenské federativní republiky 47*. Praha, 1990.

Česká a Slovenská federativní republika. Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví. In: *Sbírka zákonů České a Slovenské federativní republiky 107*. Praha, 1991.

Česko. Zákon č. 222/1999 Sb., o zajišťování obrany České republiky. In: *Sbírka zákonů České republiky 76*. Praha, 1999.

Česko. Zákon č. 128/2000 Sb., o obcích: (obecní zřízení). In: *Sbírka zákonů České republiky 38*. Praha, 2000.

Česko. Zákon č. 129/2000 Sb., o krajích: (krajské zřízení). In: *Sbírka zákonů České republiky 38*. Praha, 2000.

Česko. Zákon č. 314/2002 Sb., o stanovení obcí s pověřeným obecním úřadem a stanovení obcí s rozšířenou působností. In: *Sbírka zákonů České republiky 114*. Praha, 2002.

Česko. Zákon č. 420/2004 Sb., o přezkoumávání hospodaření územních samosprávných celků a dobrovolných svazků obcí. In: *Sbírka zákonů České republiky 138*. Praha, 2004.

Česko. Zákon č. 137/2006 Sb., o veřejných zakázkách. In: *Sbírka zákonů České republiky 47*. Praha, 2006.

Česko. Zákon č. 93/2009 Sb., o auditorech a o změně některých zákonů: (zákon o auditorech). In: *Sbírka zákonů České republiky 30*. Praha, 2009.

Česko. Zákon č. 255/2012 Sb., o kontrole: (kontrolní řád). In: *Sbírka zákonů České republiky 86*. Praha, 2012.

ISAE 3000. *Mezinárodní standard pro ověřovací zakázky: ověřovací zakázky, které nejsou auditu ani prověrkami historických finančních informací*. Praha, 2004.

ISQC 1. *Mezinárodní standard pro řízení kvality: Řízení kvality u společností provádějících auditu a prověrky účetních uzávěrek, ostatní ověřovací zakázky a související služby*. Praha, 2009.

Seznam tabulek

Tabulka č. 1: Odhad poměrů jednotlivých fází kontroly	20
Tabulka č. 2: Rozdíly mezi interním a externím auditem.....	45
Tabulka č. 3: Hodnocení obcí KÚ KHK za rok 2010.....	47
Tabulka č. 4: Hodnocení obcí KÚ KHK za rok 2011	47
Tabulka č. 5: Hodnocení obcí KHK za rok 2012	48
Tabulka č. 6: Hodnocení obcí KHK za rok 2013	48
Tabulka č. 7: Hodnocení obcí soukromým auditorem za rok 2010.....	49
Tabulka č. 8: Hodnocení obcí soukromým auditorem za rok 2011	50
Tabulka č. 9: Hodnocení obcí soukromým auditorem za rok 2012.....	50
Tabulka č. 10: Hodnocení obcí soukromým auditorem za rok 2013.....	51
Tabulka č. 11: Přezkoumání hospodaření obcí a DSO provedené KÚ KHK za roky ...	53
Tabulka č. 12: Přezkoumání hospodaření obcí a DSO provedené soukromým auditorem za roky 2010-2013	53
Tabulka č. 13: Zprávy z přezkoumání hospodaření – náležitosti dle zákona č. 420/2004 Sb. – vyhodnocení.....	67
Tabulka č. 14: Zprávy z přezkoumání hospodaření – náležitosti dle AS č. 52 – vyhodnocení.....	68

Seznam grafů

Graf č. 1: Přezkoumání hospodaření KÚ KHK a soukromým auditorem	52
Graf č. 2: Cena auditu dle počtu obyvatel	63

Seznam obrázků

Obrázek č. 1: Vztah mezi jednotlivými formami auditů	17
Obrázek č. 2: Organizační schéma Komory auditorů ČR.....	19
Obrázek č. 3: Mapa obcí s rozšířenou působností v KHK.....	24
Obrázek č. 4: Model prvků výzkumného projektu	30

Přílohy

Příloha 1: Zprávy z přezkoumání hospodaření – náležitosti dle zákona č. 420/2004 Sb.

Příloha 2: Zprávy z přezkoumání hospodaření – náležitosti dle AS č. 52 a ISAE 3000

Příloha 1: Zprávy z přezkoumání hospodaření – náležitosti dle zákona č. 420/2004 Sb.

NÁZEV	Krajský úřad		Auditor	
	ANO	NE	ANO2	NE2
Dle §2 zákona č. 420/2004 Sb.				
Místo přezkoumání				
Období, v němž kontrola probíhala				
Rok, za který bylo přezk. vykonáno				
Popis zjištěných chyb a nedost.				
Povinnosti stanovené zvl. práv. předpisem				
Datovaná doložka o převzetí zprávy				
Označení všech dokladů a mater.				
Závěr z přezkoumání				
Upozornění na případná rizika				
Uvedení podílu pohledávek na rozp.				
Uvedení podílu závazků na rozpočku				
Uvedení podílu zastavavěného majet.				

Vysvětlivky:

ANO – ano, má náležitost

NE – ne, nemá náležitost, nemá povinnost tyto náležitosti uvádět

Zdroj: Vlastní zpracování dle zákona č. 420/2004 Sb. a dle IS MPP

Příloha 2: Zprávy z přezkoumání hospodaření – náležitosti dle AS č. 52 a ISAE 3000

NÁZEV	SOUKROMÝ AUDITOR		KRAJSKÝ ÚŘAD	
	ANO	NE	ANO2	NE2
Dle auditorské Směrnice č. 52				
Název zprávy				
Adresát				
Název přezkoumávaného subjektu				
Rok za který se přezkoumání vykonává				
Označ. osob provádějících přezkoumání				
Místo přezkoumání				
Období, za které přezk. probíhalo				
Předmět přezkoumání				
Hlediska přezkoumání				
Ve zprávě vycházet z dílčí zprávy				
Odpovědnost účetní jednotky				
Číslo auditora odpověd. za audit				
Přehled provedených prací				
Popis zjištěných chyb a nedostatků				
Povinnosti stanovené zvl. právními předp.				
Hlediska, která nebyla dodržena				
Označení použ. dokladů a materiálů				
Závěr z přezkoumání				
Odstavec s prohlášením o nesplnění požadavků				
Datum projednání zprávy				
Jméno odpovědného auditora				
Podpis auditora				
Datum předání zprávy				

Vysvětlivky:

ANO – ano, má náležitost

NE – ne, nemá náležitost, nemá povinnost tyto náležitosti uvádět

Zdroj: Vlastní zpracování dle AS č. 52 a IS MPP