

MASARYKOVA UNIVERZITA

Ekonomicko – správní fakulta



AUDIT VE VEŘEJNÉM SEKTORU

Disertační práce

Školitel:
Doc. PhDr. Jan ŠELEŠOVSKÝ, CSc.

Řešitel:
Ing. Hana JURAJDOVÁ

Brno, květen 2007

Čestně prohlašuji, že jsem tuto disertační práci vypracovala samostatně, s využitím uvedených literárních pramenů.

.....
Podpis

Děkuji svému školiteli Doc. PhDr. Janu Šelešovskému, CSc. za odbornou pomoc při zpracovávání práce. Poděkování patří také mé rodině za trpělivost a podporu.

OBSAH

<u>OBSAH</u>	4
<u>ÚVOD</u>	7
<u>VYMEZENÍ HYPOTÉZ A CÍLŮ DISERTAČNÍ PRÁCE</u>	9
<u>1 ZÁKLADNÍ TEORETICKÁ VÝCHODISKA</u>	12
<u>1.1 Vymezení referenčního rámce (problémové oblasti)</u>	12
<u>1.2 Neziskový sektor</u>	12
<u>1.2.1 Explikace pojmů</u>	12
<u>1.2.2 Typologie organizací neziskového sektoru</u>	17
<u>1.3 Kontrola</u>	23
<u>1.3.1 Vymezení pojmu</u>	23
<u>1.3.2 Druhy kontroly (klasifikace)</u>	25
<u>1.3.3 Veřejná kontrola</u>	28
<u>1.3.4 Instituce veřejné kontroly v ČR</u>	30
<u>1.3.4.1 Nejvyšší kontrolní úřad</u>	31
<u>1.3.4.2 Centrální harmonizační jednotka pro finanční kontrolu</u>	33
<u>1.4 Audit</u>	35
<u>1.4.1 Podstata auditu (vymezení pojmu)</u>	35
<u>1.4.2 Druhy auditu (Typologie auditu)</u>	36
<u>1.4.3 Interní audit</u>	39
<u>1.4.4 Finanční externí audit</u>	41
<u>1.4.5 Audit versus Přezkoumání</u>	46
<u>1.5 Shrnutí</u>	47
<u>2 VEŘEJNÁ KONTROLA VE VEŘEJNÉ SPRÁVĚ</u>	49
<u>2.1 Základní problémy veřejné kontroly v ČR před vstupem do EU</u>	49
<u>2.2 Doporučení EU v oblasti veřejné kontroly ve veřejné správě</u>	50
<u>2.2.1 SIGMA</u>	50
<u>2.2.2 Evropská dohoda</u>	51
<u>2.2.3 Světová banka</u>	52
<u>2.2.4 Evropská komise</u>	53
<u>2.2.5 Národní program přípravy ČR na členství v EU 2000</u>	54

<u>2.3</u>	<u>Koncepce zvýšení účinnosti veřejné kontroly</u>	54
2.3.1	<u>Varianty řešení odstranění nedostatků ve veřejné kontrole</u>	55
2.3.1.1	<u>Vnitřní kontrola</u>	55
2.3.1.2	<u>Vnější kontrola</u>	55
2.3.2	<u>Oblast formalizovaného sebehodnocení</u>	57
2.3.3	<u>Audit výkonnosti</u>	59
2.3.4	<u>Realizace navrhované Koncepce</u>	61
<u>2.4</u>	<u>Koncepce kontrolního systému v České republice se zaměřením na finanční kontrolu</u>	63
<u>2.5</u>	<u>Shrnutí</u>	65
<u>3</u>	<u>MOŽNOSTI VYUŽITÍ FINANČNÍHO EXTERNÍHO AUDITU PRO OVĚŘOVÁNÍ HOSPODAŘENÍ ORGANIZACÍ VE VEŘEJNÉM NEZISKOVÉM SEKTORU</u> ..	67
<u>3.1</u>	<u>Kontrola hospodaření ve veřejném neziskovém sektoru – obecné vymezení</u>	67
<u>3.2</u>	<u>Přezkoumání hospodaření ÚSC</u>	70
3.2.1	<u>Historický vývoj vnější kontroly ÚSC v ČR</u>	70
3.2.2	<u>Současnost</u>	71
3.2.3	<u>Krajský úředník versus auditor</u>	75
<u>3.3</u>	<u>Audit ve veřejném sektoru</u>	80
3.3.1	<u>Finanční audit</u>	81
3.3.2	<u>Výkonnostní audit</u>	83
3.3.3	<u>Komplexní audit</u>	85
3.3.4	<u>Styčné body auditu a přezkoumání hospodaření (vypovídací schopnost)</u>	87
<u>3.4</u>	<u>Alternativní právní úprava přezkoumání hospodaření</u>	87
3.4.1	<u>Veřejný audit</u>	88
3.4.2	<u>Návrh zákona o přezkoumání hospodaření</u>	89
3.4.3	<u>Aplikace auditu ziskového sektoru na veřejný sektor</u>	92
<u>3.5</u>	<u>Metodika přezkoumání / auditu</u>	95
3.5.1	<u>Metodický pokyn</u>	95
3.5.2	<u>Manuál pro audit ve veřejném sektoru</u>	98
3.5.3	<u>Směrnice KA ČR</u>	100
3.5.4	<u>Mezinárodní auditorské standardy</u>	104
<u>3.6</u>	<u>Mezinárodní harmonizace auditu a účetnictví ve veřejném sektoru</u>	106
<u>3.7</u>	<u>Diskuse</u>	108
<u>3.8</u>	<u>Shrnutí</u>	115

<u>4</u>	<u>FINANČNÍ EXTERNÍ AUDIT</u>	116
<u>4.1</u>	<u>Auditor</u>	116
<u>4.2</u>	<u>Komora auditorů v ČR</u>	119
<u>4.3</u>	<u>Výbor pro veřejný sektor</u>	123
<u>4.4</u>	<u>Auditorské směrnice</u>	124
<u>4.5</u>	<u>Klasifikace organizací z hlediska auditu v ČR</u>	125
<u>4.6</u>	<u>Zveřejňování výsledků auditu</u>	131
<u>4.7</u>	<u>Význam externího finančního auditu pro organizace s nepovinným auditem</u>	134
4.7.1	<u>Dotazníkové šetření u občanských sdružení</u>	134
4.7.2	<u>Dotazníkové šetření u úředníků územních samosprávných celků</u>	135
4.7.3	<u>Dotazníkové šetření u auditorů</u>	135
4.7.4	<u>Závěry vyplývající z dotazníkového šetření</u>	136
<u>4.8</u>	<u>Shrnutí</u>	137
<u>ZÁVĚR</u>		139
<u>SEZNAM PŘÍLOH</u>		146
<u>SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY</u>		195
<u>SEZNAM OBRÁZKŮ A TABULEK</u>		201
<u>SEZNAM ZKRATEK</u>		203

ÚVOD

Audit jako forma nezávislého ověřování prezentované skutečnosti je nástrojem, který společnost dlouhou dobu využívá ke kontrole v soukromém, převážně ziskovém, sektoru. Audit je třeba chápat i v širších souvislostech - účetních, ekonomických, politických a sociálních, protože tyto souvislosti podmiňují podobu auditu i jeho budoucí vývoj.

Když je audit úspěšně využíván v ziskovém sektoru, měli bychom se ptát, jaké možnosti nabízí i pro sektor neziskový, jak ho můžeme využít například v rámci veřejného sektoru?

Veřejný sektor, jakožto významná součást národního hospodářství, je tvořen množstvím organizací, které se svým posláním, právními formami, způsobem financování svých činností a dalšími specifickými znaky vzájemně odlišují a vytvářejí složitou a v mnoha případech i nepřehlednou oblast, vyžadující specifický přístup k jejich vlastní kontrole. Přitom jejich kontrolní systémy (včetně auditu), jsou značně diverzifikované a nejsou vždy kompatibilní, respektive nemají komplexní charakter. Ze samotné podstaty fungování veřejného sektoru vyplývá, že tyto organizace mají tendenci k neefektivnímu využívání prostředků, netransparentnosti a byrokratizaci. V zájmu veřejnosti je třeba vytvořit takové ekonomické, právní a organizační podmínky, které budou působit na minimalizaci negativních tendencí ve veřejném sektoru.

Nabízí se tedy, aby jedním z nástrojů veřejné kontroly a regulátorem alokace veřejných prostředků, byl audit? Problémovou oblastí, kterou tato disertační práce řeší, jsou proto možnosti a limity využití auditu ve veřejném sektoru, jako jedné z forem veřejné kontroly. V tomto smyslu se práce soustřeďuje na organizace zřizované veřejnou správou, tj. organizace veřejnoprávního charakteru, případně organizace hraničního typu, pohybující se na pomezí veřejného a soukromého sektoru. Protože veřejná správa rozsáhle financuje formou grantů široké spektrum nestátních neziskových organizací, které často substituuji veřejné složky, zabývá se disertační práce v nezbytné míře i těmito typy organizací. Kromě toho stát i územní samosprávné celky mohou přímo nestátní neziskové organizace zakládat nebo participovat na jejich založení.

„Široký záběr“ práce z hlediska počtu posuzovaných subjektů je determinován bohatstvím a diverzifikovanou strukturou organizací veřejného sektoru a sektoru nestátních neziskových organizací, jejich vzájemnými interakcemi a mnohdy i nezřetelnými hranicemi mezi nimi, kdy tudíž právní typ organizace může zřídit či založit jak stát (ministerstvo) a územní samosprávný celek, tak i soukromá právnická a fyzická osoba.

Vzhledem ke specifičnosti hospodaření s finančními prostředky ve veřejném sektoru a ke snaze zefektivnit toto hospodaření, fungují kromě státní kontroly a kontroly prostřednictvím Nejvyššího kontrolního úřadu i další formy kontroly, jako je např. veřejnosprávní kontrola, řídicí kontrola, interní audit, přezkoumání hospodaření.

Z důvodu existence poměrně velkého množství kontrolujících subjektů, se pak nabízí další otázka, zda je nutné, aby do kontrolního prostředí ve veřejném sektoru vstupoval ještě auditor?

Jestliže vnímáme audit jako nezávislou formu ověřování prezentovaných údajů, je možné ptát se, zda má v sobě potenciál poskytnout podklady, které by umožnily zainteresovaným osobám hodnotit efektivnost a účelnost vynakládaných prostředků veřejných rozpočtů? Pokud tento potenciál má, pak dostupné informace o něm veřejnost nedokáže využít tak, aby její informační potřeby byly naplněny. Důvodem je nedostatečné zakotvení auditu v systému veřejné kontroly, včetně kvalitního informačního systému dostupného široké veřejnosti.

Z výše uvedeného vyplývají následující **problémové oblasti**, které předkládaná disertační práce řeší:

- a) zjistit, jak se finanční externí audit v organizacích neziskového sektoru využívá
- b) tam, kde se finanční externí audit nevyužívá, zda by o něho byl zájem, tzn. přinesl by nějaký efekt
- c) možnost nahradit finančním externím auditem přezkoumání hospodaření územních samosprávných celků
- d) zda externí audit skrývá ještě další možná uplatnění v oblasti veřejného sektoru.

VYMEZENÍ HYPOTÉZ A CÍLŮ DISERTAČNÍ PRÁCE

Hypotéza práce je formulována následovně:

Externí finanční audit lze považovat za formu veřejné kontroly ve veřejné správě a měl by být povinný nebo povinný za určitých podmínek pro organizace působící ve veřejné správě, respektive veřejném sektoru.

Cíl

Na základě analýzy dosavadních empirických přístupů a teoretické reflexe auditu ve veřejném sektoru a s využitím mezinárodních standardů, *redefinovat koncepci auditu* ve veřejném sektoru v ČR, včetně klasifikace subjektů zahrnutých v tomto systému. Navrhnout tak, na základě objektivních kritérií, kategorie organizací neziskového sektoru s povinným auditem, s povinným za určitých podmínek a s nepovinným auditem. Dále pak vymezit subjekty oprávněné k provádění tohoto auditu.

Metody

Disertační práci lze rozdělit na část teoretickou a část praktickou, což znamená, že má povahu základního teoretického výzkumu i výzkumu aplikovaného. Tomuto dělení odpovídají také použité metody.

Jako základní teoreticko-metodologické východisko zpracování disertace bylo využito *vědního systému* veřejné ekonomie a veřejných financí s akcentem na teorii veřejné kontroly. V rámci tohoto bazického metodologického přístupu byly uplatněny standardní metody vědecké práce.

V **části teoretické**, kde je popsána práce s literaturou, se jedná především o metodu *historickou* a metodu *deskriptivní*. Jde zejména o popis daného jevu, kdy se poprvé v historii vyskytl, a také postihnoutí možného budoucího vývoje. Dále je využito metod *analýzy* (myšlenkové rozkládání zkoumaného objektu na části) a *syntézy* (opětovné spojování částí

v celek, s cílem zjistit stavbu, strukturu, rozlišit, co je v něm podstatné a nepodstatné, nahodilé a nutné).

V části **empirické** se při ověření hypotéz vychází z metody *induktivně deduktivní*, kdy z jednotlivých poznatků vyvozujeme obecné poznatky a naopak jednotlivé poznatky vyvozujeme úsudkem z obecného poznatku. V disertační práci nejsou také opomenuty metody zásadní pro každý výzkum, a to metoda *komparace* (podstatou této metody je zjišťování shod, rozdílů a podobností mezi subjekty), *analogie* (jedná se o přímé porovnávání podobných faktů nebo situací), *experimentování* (pro ověření vytvořené metodiky v praxi) a také metoda *dotazníková*.

Vlastní práce je rozdělena do **čtyř relativně samostatných kapitol**. *První kapitola* si klade za cíl definovat základní pojmy a východiska, která jsou pro splnění vlastního cíle práce nezbytná. Tzn., že je nejprve definován neziskový a v rámci něho i veřejný sektor, dále je věnována pozornost pojmu kontrola z hlediska jejího působení na veřejný sektor a nakonec je vymezen pojem audit a jeho možné odlišení od jiných pojmů.

Aby bylo možno posoudit audit jako nástroj veřejné kontroly, je v práci zařazena **druhá kapitola**, která vymezuje veřejnou kontrolu ve veřejné správě jednak z historického hlediska a jednak z pohledu různých předkládaných koncepcí v rámci České republiky. A to z toho důvodu, že historicky i koncepčně se s využitím finančního externího auditu ve veřejném sektoru počítá.

Jedním z úkolů, který si také práce klade, je působení auditora v oblasti přezkoumání hospodaření územních samosprávných celků. Pokud se díváme na přezkoumání hospodaření jako na modifikovanou podobu finančního auditu, neboli jako na „specifický audit“ u územních samosprávných celků, je nutné vymezit přezkoumání hospodaření z historického, současného a budoucího pohledu. Důvodem je i otázka stále nedořešené kompetence – kdo má tento přezkum zajišťovat. To je cílem **třetí kapitoly**. Autorka si klade otázku, zda by bylo možné, a pokud ano, tak za jakých podmínek, tento přezkum hospodaření zcela nahradit finančním auditem.

Úkolem *čtvrté*, závěrečné, *kapitoly* je nejprve popsat system finančního externího auditu v České republice a dále prostřednictvím dotazníkového šetření zjistit možnosti a zájem o finanční externí audit u organizací, které ho nemají povinný.

1 Základní teoretická východiska

1.1 Vymezení referenčního rámce (problémové oblasti)

Vzhledem k tomu, že terminologie, která je v práci používána, se mnohdy obsahově liší – dle různých zdrojů či autorů, považuje autorka za potřebné vymezit základní pojmy (oblasti) a vyjádřit také názor, ke které definici se v této práci přiklání.

1.2 Neziskový sektor

1.2.1 Explikace pojmů

Pojmy používané v oblasti neziskového sektoru jsou v teorii i v praxi velmi nejednotné. Neexistují obecně platné definice užívaných pojmů. Pro porozumění auditu jako možného nástroje kontroly hospodaření ve veřejném neziskovém sektoru je nutné nejprve vymezit základní pojmy jako: veřejný sektor, kontrola, audit a přezkoumání.

Existence **veřejného sektoru** je podmíněna nutností zajistit uspokojení specifických potřeb člověka, vyplývajících z jeho postavení člena společnosti. Slouží také k poskytování ochrany člověku před jeho možným nežádoucím vyčleněním ze společenského života.

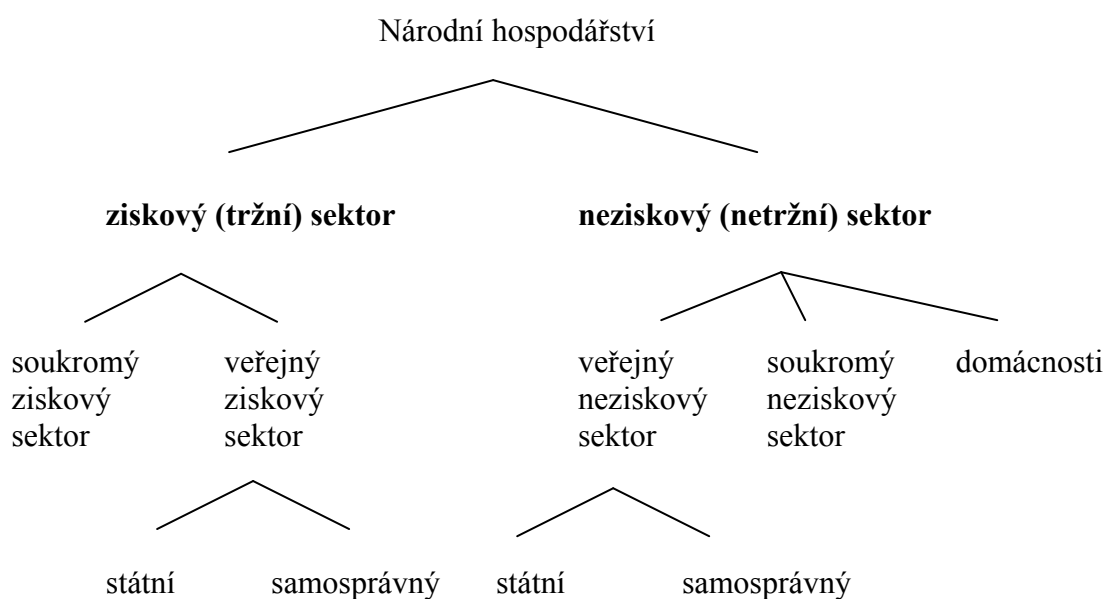
V demokratické společnosti se veřejný sektor prosadil v podobě sítě institucí, které jsou koordinovány státní správou a samosprávou, jejichž primární činností je naplňovat veřejný zájem (produkovat co nejvýše dosažitelný užitek) s hospodárným užitím prostředků vyčleněných pro tyto účely společnosti (veřejné finance). Společnost má právo být z titulu poskytovatelů a konečného uživatele služeb a produktů veřejného sektoru dostatečně informována a podílet se na kontrole a hodnocení efektivnosti vynaložených prostředků.

Jak ale veřejný sektor definovat? Vzhledem k tomu, že se disertační práce zabývá auditem ve veřejném sektoru, autorka hledala definici nejprve ve sféře auditu. Komora auditorů České republiky však tento pojem vymezen nemá, i když ve své organizační struktuře má Výbor pro veřejný sektor (viz podkapitola 4.3).

Možnou definici veřejného sektoru lze najít v Mezinárodních účetních standardech pro veřejný sektor (dále jen IPSAS): „IPSAS jsou určeny k aplikaci na účetní závěrky pro všeobecné použití ve všech účetních jednotkách veřejného sektoru. Účetní jednotky veřejného sektoru zahrnují ústřední vlády, regionální (tj. vnitrostátní, krajské, okresní) správy, místní (tj. městské, obecní) samosprávy a jednotky, které jsou jejich součástí (například útvary, agentury, komise a výbory), pokud není stanoveno jinak. Tyto standardy se nevztahují na podniky veřejné správy¹, které používají Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (dále jen IFRS).“²

Autorka se kloní k vymezení veřejného sektoru tak, jak bylo provedeno Y. Streckovou a I. Malým, tj. pomocí rozčlenění systému národního hospodářství podle kritéria vlastnictví a kritéria financování na subsystémy tak, jak jsou uvedeny v následujícím obrázku³.

Obrázek 1 **Veřejný neziskový sektor v soustavě národního hospodářství**



Pramen: Dle Strecková, Y., Malý, I. a kol.: *Veřejná ekonomie pro školu i praxi*. Computer Press, Praha 1998. (upraveno autorkou).

¹ Podnik veřejné správy je účetní jednotkou, která splňuje všechny následující charakteristiky: jedná se o účetní jednotku s právem uzavírat smlouvy svým vlastním jménem; byla jí postoupena finanční a provozní pravomoc podnikat; v běžném podnikání prodává zboží, výrobky a služby jiným jednotkám se ziskem nebo s úplným pokrytím nákladů; není závislá na trvalém vládním financování pro dodržení předpokladu trvání (s výjimkou nákupů jejich výkonů za tržních podmínek); a je ovládána účetní jednotkou veřejného sektoru.

² Příručka dokumentů Rady pro mezinárodní účetní standardy pro veřejný sektor, str. 14

³ Můžeme říci, že se jedná o veřejný sektor v užším pojetí.

Národní hospodářství „je jeden ze subsystémů, který definujeme na systému společnost. Jak ukazuje teorie i praxe, je to subsystém, který má pro fungování společnosti rozhodující význam, neboť má rozhodující význam pro uspokojování materiálních potřeb a vytváření podmínek pro uspokojování nemateriálních potřeb“.⁴

Ziskový (tržní) sektor je ta část národního hospodářství, která je financována z prostředků získaných subjekty ziskového sektoru z prodeje statků a služeb, které buď produkují nebo distribuují, a to za tržní cenu, vzniklou na trhu na základě nabídky a poptávky. Cílovou funkcí ziskového sektoru a tudíž i organizací, které v jeho rámci fungují (podnikají) je dosažení zisku. Jde o organizace soukromého charakteru (**soukromý ziskový sektor**), ale v tomto sektoru mohou působit také organizace zřizované (zakládáné) státem na centrální úrovni nebo organizace zřizované (zakládáné) územními samosprávnými celky (**veřejný ziskový sektor**).

Neziskový (netržní) sektor (dále jen neziskový sektor) je ta část národního hospodářství, ve které subjekty v ní fungující a produkující statky a služby, získávají prostředky pro svoji činnost mimo jiné cestou tak zvaných přerozdělovacích procesů. Cílovou funkcí neziskového sektoru není zisk ve finančním vyjádření, ale přímé dosažení užítku, který má zpravidla podobu veřejného statku či služby.

Veřejný neziskový sektor (dále jen veřejný sektor) je ta část neziskového sektoru, která je financována z veřejných financí, je řízena a spravována veřejnou správou, rozhoduje se v ní veřejnou volbou a podléhá veřejné kontrole. Cílová funkce je dosahována tzv. poskytováním veřejné služby.

Soukromý (nestátní) neziskový sektor je ta část národního hospodářství, jejíž cílovou funkcí není zisk, ale přímý užitek. Je financována převážně ze soukromých financí fyzických a právnických osob, které se rozhodly vložit své soukromé finance do konkrétní, předem vymezené produkce nebo distribuce statků, aniž by očekávaly, že jim tento vklad přinese finančně vyjádřený zisk. Možné a obvyklé je také financování z prostředků veřejných rozpočtů.

⁴ Strecková, Y., Malý, I.: Veřejná ekonomie pro školu i praxi. Computer Press, Praha 1998

Sektor domácností má v rámci národního hospodářství významnou roli svým začleněním do koloběhu finančních toků a vstupem na trh produktů, faktorů a kapitálu. Z pohledu teorie a praxe ekonomiky a řízení neziskových organizací má tento sektor význam pro formování občanské společnosti, jejíž kvalita je určující zpětně pro kvalitu těchto organizací.

V rámci veřejného sektoru je používán pojem **veřejná správa**. Veřejná správa je v demokratické společnosti považována za nejpřijatelnějšího zástupce veřejných zájmů (zájmů celé společnosti), z tohoto důvodu byla určena ke koordinaci hospodaření s veřejnými prostředky a pověřena řízením jejich vynakládání. Veřejná správa může být definována jako správa veřejných záležitostí ve veřejném zájmu. Od soukromé správy se odlišuje jednak subjekty, jednak vztahy k právu. Veřejnou správu vykonávají (až na výjimky) orgány státu a orgány územní samosprávy.

Veřejnou správu lze dělit na dvě části⁵:

- a) **státní správa** – Jejím podstatným charakteristickým rysem je jednotná úprava výkonu po celém území státu daná zákonem. Má za úkol reprezentovat bezprostředně zájmy celé společnosti a podílet se na zajištění rovného přístupu všech členů společnosti k možnosti uspokojovat pocíťované nebo zcela neuvědomělé potřeby. Nositelem správy je stát a vykonavateli jsou orgány státu. V případě, že státní správu vykonávají orgány samosprávy, hovoříme o přenesené státní správě⁶. Pro státní správu je charakteristická omezená autonomie rozhodování, vertikální hierarchická struktura s podřízeností nižších orgánů státní správy vyšším orgánům, převažuje monokratický způsob rozhodování, ustavování orgánů státní správy se děje zpravidla jmenováním. Státní správu je možné členit podle řady kritérií, základním členěním podstatným pro pochopení uplatňovaného modelu v České republice je členění na ústřední státní správu (ministerstva a ústřední správní úřady) a státní správu v území (speciální správní úřady s krajskou nebo okresní působností). Konkrétními představiteli státní správy jsou organizační složky státu (jednotliví správci kapitol státního rozpočtu) a jimi zřizované organizační složky.

⁵ Rektořík, J., Šelešovský J. a kol.: Kontrolní systémy veřejné správy a veřejného sektoru. EKOPRESS, Praha 2003

⁶ dle Ústavy a kompetenčního zákona

b) **samospráva** – kterou lze dále členit

b1) **územní samospráva** – Zastupuje menší skupiny lidí, které spojuje vztah k určitému regionu, obci a místu, odvozený ve většině případů od místa jejich bydliště (obce, kraje). Vyjadřuje právo občanů žijících na určitém území samostatně spravovat své záležitosti v rozsahu vymezeném ústavou a zákony. Na rozdíl od jiných druhů samosprávy je výkon veřejné správy pro územní samosprávu charakteristickou činností a patří mezi její základní funkce. V samosprávě neplatí vertikální hierarchie, orgány samosprávy nejsou podřízeny, ani orgánům státu, ani orgánům vyšší samosprávy. V organizaci samosprávy převládá kolegiální rozhodování. Základní samosprávný orgán je vždy ustanovován volbou, ostatní orgány samosprávy se od něj odvozují. Uvedené charakteristiky se plně vztahují k výkonu vlastní samosprávy, čili k tzv. samostatné působnosti. Pokud vykonává samospráva státní správu v rámci tzv. přenesené působnosti, uplatňují se odlišná pravidla.

Státní správu v území mohou vykonávat rovněž orgány územní samosprávy. V tomto případě jde o tzv. přenesenou působnost. Při výkonu přenesené působnosti platí i pro orgány samosprávy omezená autonomie rozhodování a podřízenost orgánů na vyšším stupni z věcného hlediska. Organizační a personální vztahy v územní samosprávě se však nemění ani při výkonu přenesené působnosti.

b2) **neúzemní (zájmová) samospráva**⁷ – vytvářejí ji členové společnosti s obdobnými hodnotami, názory a cíli za účelem získání podpory a snadnějšího prosazení vlastních zájmů (občanská sdružení, odbory, politické strany a hnutí, církve a náboženské společnosti, veřejné vysoké školy, ale i nadace a nadační fondy, obecně prospěšné společnosti, školské právnické osoby, profesní komory). Také na struktury neúzemní (zájmové) samosprávy může stát delegovat některé úkoly v přenesené působnosti.

Neziskový sektor (veřejný a soukromý) v České republice obsahuje pestrou škálu organizací jak z hlediska jejich poslání, které spočívá v zabezpečování bohatého portfolia veřejných a smíšených statků, tak z hlediska jejich majetkové podstaty (veřejný, soukromý majetek), způsobu financování (veřejné rozpočty, soukromé zdroje) a s tím souvisejícího způsobu

⁷ Někteří autoři vymezují samosprávu v širším pojetí, tzn. včetně nestátních neziskových organizací.

vedení účetnictví a zdanění. Tyto jednotlivé organizace přitom využívají různých *právních forem existence*, jimiž disponuje náš právní řád.

1.2.2 Typologie organizací neziskového sektoru

Jednotlivé právní formy neziskových organizací mají specifické znaky, ale lze nalézt shodná kritéria pro jejich kategorizaci⁸. Kritérií, jak členit neziskové organizace, existuje velké množství⁹.

Podle kritéria financování je možné organizace rozdělit na:

- organizace financované zcela z *veřejných prostředků* (např. organizační složky státu)
- organizace financované *zčásti z veřejných prostředků* (např. příspěvkové organizace, vysoké školy, politické strany a hnutí). Tyto organizace mají na příspěvek zákonný nárok. Mimo to mohou být subjektům neziskového sektoru poskytnuty dotace nebo granty z veřejných rozpočtů, ty ale nejsou pravidelným příjmem organizací.
- organizace financované *z vlastní činnosti* (a to buď z výsledků realizace svého poslání, nebo z vedlejší hospodářské činnosti)
- organizace financované *z ostatních zdrojů* – poplatky, členské příspěvky, dary, sbírky, granty, apod.

Podle kritéria globálního poslání organizace:

- Neziskové soukromoprávní organizace *vzájemně prospěšné*. Globálním posláním těchto organizací je vzájemně prospěšná činnost a můžeme mezi ně řadit mnohá občanská sdružení, zájmová sdružení právnických osob, profesní komory.
- Neziskové soukromoprávní organizace *veřejně prospěšné*, jejichž globálním posláním je veřejně prospěšná činnost. Pak mluvíme o obecně prospěšných společnostech, nadacích, nadačních fondech, politických stranách a hnutích, církvích a náboženských společnostech a jejich organizacích¹⁰.

⁸ Disertační práce chce poukázat jen na některé, nejde o vyčerpávající výčet.

⁹ Viz například Rejzler, J.: Organizace neziskového sektoru: základy ekonomiky, teorie a řízení. Ekopress, Praha 2004.

¹⁰ Uvedená klasifikace na vzájemně prospěšné a veřejně prospěšné organizace má teoretický význam. V praxi toto členění není vždy tak zřetelné.

- Neziskové veřejnoprávní organizace *rozpočtového a příspěvkového typu*. Tyto organizace vznikly s globálním posláním výkonu veřejné správy a veřejně prospěšné činnosti. Jedná se o organizační složky státu, příspěvkové organizace, kraje, obce, dobrovolné svazky obcí.
- Neziskové *ostatní veřejnoprávní organizace* s globálním posláním veřejně prospěšné činnosti. Sem patří Česká televize, Český rozhlas, státní podnik, Nejvyšší kontrolní úřad, Česká národní banka, Všeobecná zdravotní pojišťovna, státní fondy.
- Neziskové *soukromoprávní organizace* typu obchodní společnosti. U těchto subjektů jde většinou o výjimky v neziskovém sektoru, jejich globálním posláním je veřejně i vzájemně prospěšná činnost. Jsou to akciové společnosti, společnosti s ručením omezeným, družstva.

Kritérium poplatníka daně z příjmů právnických osob

Právní úprava v České republice nepracuje s pojmem nezisková organizace. Např. v zákoně o daních z příjmů¹¹ jsou mezi poplatníky daně z příjmů právnických osob vyjmenováni **poplatníci, „kteří nejsou založeni nebo zřízeni za účelem podnikání“**. Za tyto poplatníky se považují zejména zájmová sdružení právnických osob, pokud mají tato sdružení právní subjektivitu a nejsou zřízena za účelem výdělečné činnosti, občanská sdružení včetně odborových organizací, politické strany a politická hnutí, registrované církve a náboženské společnosti, nadace, nadační fondy, obecně prospěšné společnosti, veřejné vysoké školy, školské právnické osoby, obce, organizační složky státu, kraje, příspěvkové organizace, státní fondy a subjekty, o nichž tak stanoví zvláštní zákon. Za tyto poplatníky se nepovažují obchodní společnosti a družstva, i když nebyly založeny za účelem podnikání“.

Z pohledu daně z příjmů má pak také specifické postavení Fond národního majetku České republiky¹², Pozemkový fond České republiky, zdravotní pojišťovny a poplatníci zřízení zvláštním právním předpisem k poskytování veřejných služeb v televizním nebo rozhlasovém vysílání.

¹¹ Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů v platném znění.

¹² Zrušen k 1. 1. 2006.

Kritérium vedení účetnictví

Jelikož se práce věnuje auditu, je třeba veřejný sektor hledat i v právní úpravě upravující účetnictví. Základní právní normou pro regulaci finančního účetnictví je **zákon o účetnictví**¹³, který vymezuje obecná pravidla pro vedení účetnictví společná pro všechny typy účetních jednotek, vymezuje účetní jednotky, stanoví účetní zásady, účetní dokumentaci, obsah účetních zápisů a účetních knih, vymezuje obsah účetní závěrky, určuje způsob oceňování, provádění inventarizace majetku a závazků, úschovu účetních písemností, použití výpočetní techniky.

Účetními jednotkami dle tohoto zákona jsou:

- právnické osoby, které mají sídlo na území České republiky,
- zahraniční osoby, pokud na území České republiky podnikají nebo provozují jinou činnost dle zvláštních právních předpisů,
- organizační složky státu dle zvláštních právních předpisů,
- fyzické osoby, které vykonávají podnikatelskou nebo jinou výdělečnou činnost podle zvláštních právních předpisů a vykazují pro daňové účely výdaje na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů.

Zákon umožňuje Ministerstvu financí ČR vydávat prováděcí předpisy k účetnictví formou **vyhlášek**. Vyhlášky upravují následující oblasti: rozsah a způsob sestavování účetní závěrky, uspořádání, označení a obsahové vymezení položek majetku a jiných aktiv, závazků a jiných pasiv v účetní závěrce, uspořádání, označení a obsahové vymezení nákladů a výnosů a výsledků hospodaření v účetní závěrce, uspořádání a obsahové vymezení vysvětlujících a doplňujících informací v příloze v účetní závěrce, směrnou účtovou osnovu, účetní metody, apod.

K jednotlivým vyhláškám vydalo Ministerstvo financí ČR **České účetní standardy**, které obsahují metodické pokyny k jejich používání. Vymezují obecné zásady, charakterizují jednotlivé účtové třídy, definují pojmy, oceňování, obsahují vybrané souvztažnosti a stanoví náplň účtů a hlediska pro vytváření analytické evidence.

¹³ Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví v platném znění.

V současné době jsou v České republice platné pro neziskový sektor¹⁴ následující vyhlášky pro vedení účetnictví¹⁵ a navazující české účetní standardy:

- Vyhláška č. 503/2002 Sb., pro *zdravotní pojišťovny*,
- Vyhláška č. 504/2002 Sb., pro *účetní jednotky, u kterých hlavním předmětem činnosti není podnikání*,
- Vyhláška č. 505/2002 Sb., pro účetní jednotky, které jsou *územními samosprávnými celky, příspěvkovými organizacemi, státními fondy a organizačními složkami státu*,
- Vyhláška č. 506/2002 Sb., pro účetní jednotky *Fond národního majetku České republiky a Pozemkový fond České republiky*.

Kritérium hospodaření

Hospodaření veřejných financí se v souladu s věcnými předpisy řídí rozpočtem příjmů a výdajů (odtud dříve jejich organizačně – právní forma „rozpočtové organizace“). Dříve měly rozpočtové organizace právní subjektivitu, dnes ji mají pouze územní samosprávné celky, organizační složky státu ji nemají. **System hospodaření ale zůstal pro oba typy zachován.** Účetnictví tak musí vycházet z několika základních předpokladů, které zajistí návaznost na **rozpočtovou skladbu**, fondové hospodaření, věcné příslušné platné právní předpisy a rozpočtové hospodaření.

Potřeba určitého propojení účetnictví a rozpočtové skladby vyvolává nutnost dvojího pohledu na výsledek hospodaření vykazovaný ve výkazu o plnění rozpočtu a změnu finanční pozice, která je obsahem rozvahy. Některá hodnocení provázená snahou o potlačení účetních dat a prosazování dat vytěžených z rozpočtové skladby, mohou mít za následek nesprávné vyhodnocení dané majetkové a finanční situace zejména vzhledem k budoucnosti. Podobný přístup k vyhodnocení může vyplývat i z určité neznalosti daných principů.

U uživatelů dochází k logickému upřednostňování rozpočtové skladby před účetnictvím. Platná rozpočtová skladba objektivizuje pohled na celkovou výši příjmů a výdajů a způsoby

¹⁴ Pro ziskový sektor platí:

- a) Vyhláška č. 500/2002 Sb., pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtující v soustavě podvojného účetnictví,
- b) Vyhláška č. 501/2002 Sb., pro účetní jednotky, které jsou bankami a jinými finančními institucemi,
- c) Vyhláška č. 502/2002 Sb., pro účetní jednotky, které jsou pojišťovnami.

¹⁵ Kterých organizací se jednotlivé vyhlášky týkají, včetně relevantní právní úpravy, je uvedeno v Příloze 1.

financování organizací rozpočtového typu během hodnoceného roku. To je důvod pro tak rozšířené uživatelské pojetí daného nástroje.

Na druhou stranu je třeba tento nástroj chápat jako dokonalé statistické třídění a zároveň jako analytiku bankovních účtů. Takový nástroj nelze od účetnictví oddělit, ale je nutné oba výstupy hodnotit ve vzájemné souvislosti. I když současná rozpočtová skladba zajišťuje snadnou převoditelnost údajů na mezinárodní standard COFOG, užívaný mimo jiné i ve funkční klasifikaci Mezinárodního měnového fondu, OSN, OECD a akceptovaný i Evropskou unií, je to *pouze jeden z pohledů na úroveň finančního hospodaření* organizací rozpočtového typu.

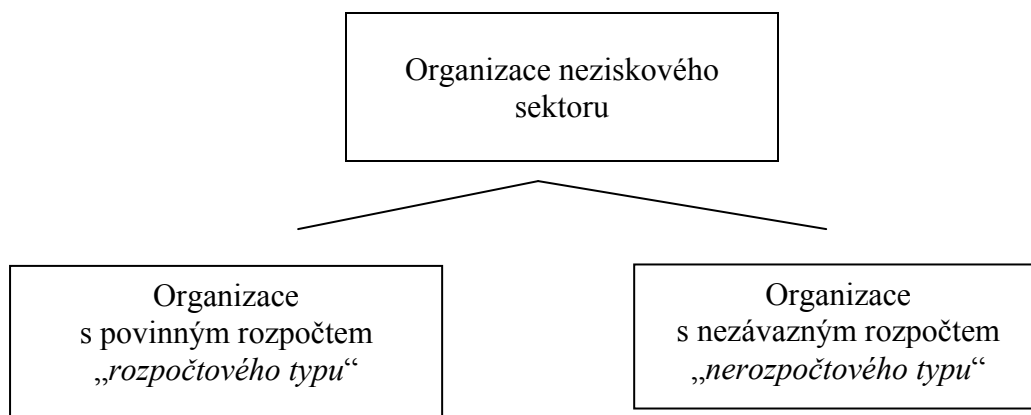
S majetkovou strukturou se setkáváme u všech typů organizací, tedy i u organizací rozpočtového typu, bez ohledu na druh činnosti, čas, ekonomické a jiné podmínky, způsoby hospodaření, právní formu, vlastnický charakter apod. Tyto okolnosti však její charakter utváří, silně podmiňují a ovlivňují. Jedná se o ekonomický jev, nikoliv o pouhou technicko administrativní záležitost.

Na základě příslušné analýzy vstupů lze posuzovat finanční stabilitu organizace. Proto je vždy třeba pracovat s majetkovou a zdrojovou strukturou a posuzovat hospodaření v celkové šíři. Zdrojem jsou data a výstupy účetnictví a sestavené **účetní výkazy**.

Znatelné potíže při hodnocení způsobuje dále i ta skutečnost, že při analýze výsledku hospodaření nám poskytuje finanční **výkaz o plnění rozpočtu** odlišný pohled na jeho tvorbu než bilance. Mezi oběma výsledky existují rozdíly, a to z důvodů odlišného systémového rozvržení. Při analýze obou výstupů je nutno respektovat právě tyto skutečnosti a zajistit, aby nedocházelo k nedorozumění při interpretaci obou dat či dokonce k úmyslné manipulaci s výsledky hospodaření.

Z uvedeného lze dovodit, že předpoklady pro finanční hospodaření všech veřejných rozpočtů zakládají zásadní odlišnost v celkové regulaci účetního systému těchto celků. Jsou to legitimní důvody, jejichž respektování vede i k odlišné aplikaci některých ustanovení zákona o účetnictví, a realizovaných postupů účtování.

Obrázek 2 Členění organizací neziskového sektoru dle způsobu hospodaření



charakteristické rysy

- | | |
|--|--|
| <ul style="list-style-type: none"> • sestavování rozpočtu v členění na Příjmy a Výdaje • závazné členění rozpočtu dle rozpočtové skladby • účetnictví respektuje rozpočtové hospodaření | <ul style="list-style-type: none"> • rozpočet je „dobrovolný“ v členění na Výnosy a Náklady • neexistuje předepsaná forma, vychází se z členění dle účetnictví • účetnictví respektuje akruální princip |
|--|--|

zařazení organizací dle existující právní formy

kraje
 obce
 hlavní město Praha
 dobrovolné svazky obcí
 organizační složky státu
 státní fondy a jiné fondy
 Regionální rada regionu soudržnosti

zdravotní pojišťovny
 politické strany a politická hnutí
 nadace a nadační fondy
 obecně prospěšné společnosti
 občanská sdružení
 církve a náboženské společnosti
 zájmová sdružení právnických osob
 společenství vlastníků bytových jednotek
 veřejné vysoké školy
 školské právnické osoby
 Česká televize
 Český rozhlas
 komory
 příspěvkové organizace
 honební společenstva
 veřejné výzkumné instituce
 veřejné neziskové organizace

Pramen: Autorka.

Zásady, na kterých je postaven zákon o účetnictví a z toho odvozené účetní metody, se v účetnictví veřejných financí (krajů a obcí, organizačních složek státu) uplatňují nutně v **modifikované podobě**. Pro hodnocení věrného a pravdivého obrazu podle zákona o účetnictví znamená přijmout, jak již bylo shora uvedeno, určitou modifikaci zásad, na kterých jsou rozvíjeny další metody a principy obsažené v právních normách (vyhláškách, účetních standardech).

Úkolem účetnictví je sledovat stav a pohyb majetku, jeho zdrojů a zjišťovat, jak organizace s tímto majetkem nakládá (jaký dosahuje výsledek hospodaření). Z toho vyplývá základní funkce účetnictví, a tou je věrně zobrazovat skutečnost. Jak moc je tato funkce účetnictvím zajištěna, záleží i na prostoru, který je mu určen. Jsou totiž organizace, pro které je věrný obraz až na druhém místě. Priorita je dávana přehledu toku peněz. Proto můžeme dovodit další kritérium, kterým je způsob hospodaření. Dle této „zásady“ pak lze organizace členit tak jak ukazuje obrázek 2.

Nejednotnost definování pojmů není jen v rámci vymezování neziskového sektoru, ale i v jiných oblastech, např. v oblasti veřejné kontroly. Dále je nutné také pochopit a zařadit pojmy audit a přezkoumání.

Dnes používané pojmy jako kontrola, prověrka, dohlídka, revize, inspekce či audit bez hlubšího zkoumání, zavádějí mnohdy již od počátku nesprávným směrem. Charakteristická činnost, která se pod těmito pojmy rozumí, je různými subjekty odlišně chápána a tudíž i různě vysvětlována a konečně i prováděna. Toto odlišné chápání pojmů pak znemožňuje mj. tolik potřebnou koordinaci kontrolní činnosti a její metodické i institucionální zastřešení.

1.3 Kontrola

1.3.1 Vymezení pojmu

Stručná charakteristika obsahu a pojmu „kontrola“ je problematická¹⁶. Kontrola je nejčastěji chápána jako činitel rovnováhy mezi jakýmkoli žádoucím (nutným) a skutečným stavem. Každý cílový proces je podmíněn kontrolou směřující ke zjištění a odstranění rozdílů mezi

libovolně vyjádřeným žádoucím (nutným) stavem a skutečností. Kontrola je uplatňována v soustavách neživých, biologických, společenských i kombinovaných mezi těmito soustavami i mezi soustavami a prostředím.

Kontrola – z angličtiny „control“ – ovládat, řídit, regulovat, dohlížet. Jedná se o pojem teorie řízení, tzn., že je nedílnou součástí řídicího procesu a zjišťuje, zda dosahované výsledky odpovídají výsledkům plánovaným.

Rozhodující význam má kontrola v procesu společenského řízení, kde plní nejen obecnou **funkci noetickou** (poznávací), ale zejména přechází jako součást rozhodovacího procesu do začátku řídicího cyklu ve své **funkci volní** (ovlivňovací). Můžeme také říci, že kontrola v konečném důsledku plní i **funkci výchovnou**.

Kontrola jako součást společenského řízení je poznáním o míře souladu záměrů řídicího subjektu a jednání řízených subjektů. Funkce kontroly je nejčastěji spatřována v úkolu, který plní jako nástroj poznávací a ovlivňovací za účelem dosažení žádoucího stavu (ekonomické pojetí), nástroj donucení (represivní nebo negační pojetí), nástroj ovládnutí (mocenské pojetí). Definice kontroly nebyla dosud jednoznačně vymezena. Autoři odborných publikací většinou vysvětlují kontrolu různými (díličními) funkcemi v procesu řízení, metodou jejího provádění nebo hledají jen ekvivalent pro pojem kontrola.

Kontrola může být definována jako zkoumání, dozor, dohled prováděné za tím účelem, aby určitá činnost byla vykonávána podle předem stanovených předpokladů a kritérií. Potřeba koordinované kontrolní činnosti, jejího metodického vedení a institucionálního zastřešení je kategorickým požadavkem pro cílevědomé chování jakkoli organizované soustavy.¹⁷

Součástí systémů řízení každé instituce, tedy i organizace veřejného sektoru má být permanentně prováděný kontrolní proces řídicích operací, tvořící zpětnou vazbu mezi skutečností a plánovaným cílem řídicího procesu. V případě nepřítomnosti kontrolního cyklu se stává proces fakticky neřiditelný. V tomto případě hovoříme o **vnitřním kontrolním systému** organizace a společně s controllingem se stává součástí vyšších řídicích systémů.

¹⁶ Audit versus kontrola hospodaření obcí. Prokúpková, D. In Účetnictví 6/1999 str. 37 – 40

¹⁷ Prokúpková, D., Steidllová, J., Kotrba, R.: Přebádání hospodaření obcí. E.I.A. Ekonomická a informační agentura, Hradec Králové 1999, str. 9

Controlling znamená propojený systém plánování, řízení a kontroly. Stejně jako vnitřní kontrolní systém sbírá informace, kterými se snaží reagovat na změny mezi stanoveným plánem a skutečností.

1.3.2 Druhy kontroly (klasifikace)

Existují různá třídící kritéria pro klasifikaci kontroly, např.:

- a) podle toho, ve které fázi řídicího procesu je vykonávána
 - předběžná
 - průběžná
 - následná
- b) podle toho, kým je vykonávána
 - vnitřní – (uvnitř organizace) - která je v praxi zajišťována převážně dle zákona č. 320/2001 Sb., o finanční kontrole ve veřejné správě a jedná se o vnitřní kontrolní systém (řídicí kontrola a interní audit)
 - vnější – (prováděna zvenčí) - mezi nástroje vnější kontroly řadí
 - veřejnosprávní kontrola
 - přezkoumání hospodaření
 - finanční audit
 - kontrola Nejvyšším kontrolním úřadem.

Autorka si záměrně vybrala kritérium „kým je vykonávána“ a „v jaké fázi řídicího procesu je vykonávána“, neboť se domnívá, že jak *kontrola vnitřní, tak i vnější by měly být prováděny předběžně, průběžně a následně*.

Velká část zdrojů, které neziskové organizace v České republice získávají (a to i organizace nestátního neziskového sektoru¹⁸) pro svoji činnost a plnění svého poslání, pramení

¹⁸ Kozáková, S.: Analýza vývoje transformace neziskového sektoru v ČR. Disertační práce, MU ESF, Brno 2001, str. 39

Obecně přijímaná teze, že u nestátních neziskových organizací obecně platí, že kontrolní mechanismy ztrácejí částečně na důležitosti, neboť jejich potlačení je založeno na vyšší vzájemné důvěře mezi jednotlivými stranami, i když to samozřejmě neznamená rezignaci na kontrolu vynakládaných veřejných prostředků. Neziskové organizace mají jiný statut „důvěryhodnosti“, neboť spotřebitelé jejich služeb ví, že jejich motivy jsou jiné, než je dosahování zisku.

z veřejných financí. To vyvolává tlak na to, aby byla veřejnost, jako poskytovatel těchto prostředků, informována jakým způsobem jsou alokovány a zda v souladu s platnými předpisy. Tuto funkci informátora by měla splňovat **veřejná kontrola**.

Kontrola provází každou lidskou činnost. Zvláště se to týká činnosti řídicí a usměrňující. Spjatost řízení a kontroly postihuje obecně kybernetika tzv. zpětnou vazbou, jejíž jednou z forem je právě kontrola jako možnost získávat informace o průběhu nějaké činnosti a srovnávat tak dosahovaný, resp. dosažený stav se stavem zamýšleným. Kontrola uskutečňuje základní myšlenku, danou v podstatě dělbou moci, totiž zabránit degeneraci moci jejím zneužitím. Proto **ke kontrole nutně patří nezávislost kontrolujícího vůči kontrolovanému**. Tam, kde předmětem kontroly je veřejná správa, by nemělo jít jen o kontrolu výkonné činnosti správních orgánů, ale také o činnost programovou (plánovací) a projekční. Kontrola je předpokladem realizace odpovědnosti ve veřejné správě. Bez kontrolní činnosti by nebylo možné ve sféře veřejné správy zjistit skutečnosti zakládající konkrétní důvody pro realizaci odpovědnosti. Z výše uvedených důvodů, jakož i z hlediska objektivit a ochrany občanů a institucí se v moderních demokratických státech klade **důraz na vnější kontrolu** úřadů uskutečňovanou volenými orgány a podle právních předpisů. Právě taková kontrola se považuje za dostatečnou záruku proti svévoli státu a jeho zaměstnanců a proti porušování etických pravidel v úředním styku. Neměla by však přehlížet nebo vylučovat kontrolu prováděnou jako hierarchickou v rámci soustavy veřejné správy¹⁹. Kontrola v oblasti veřejné správy je charakteristická tím, že veřejná správa může vystupovat v procesu kontroly ve dvojím postavení: jako objekt kontroly nebo prostřednictvím svých oprávněných nositelů jako subjekt (vykonavatel) kontroly.

S přihlédnutím k uvedené distinkci rozlišujeme při členění kontroly²⁰:

A) z hlediska systému veřejné správy

- a) **interní (vnitřní) kontrolu**, která zahrnuje všechny formy kontrolní činnosti vztahující se k výkonu veřejné správy a k činnosti podřízených organizací; interní kontrola může být uskutečňována jako: hierarchická (služební), odborná, státní

¹⁹ Návrh souboru Koncepcí k reformě veřejné správy, bod VII Koncepce zvýšení účinnosti veřejné kontroly, listopad 2000)

²⁰ Uvedená klasifikace kontroly na vnitřní a vnější má do jisté míry relativní charakter. Tentýž kontrolní nástroj může být z jednoho pohledu pojat jako součást vnitřního kontrolního systému, z jiného aspektu může být považován za vnější kontrolu.

dozor nad samosprávnými svazky²¹ a nad ostatními veřejnoprávními subjekty (jde o zvláštní případ interní správní kontroly, tzn. zvláštní druh kontroly).

b) **externí (vnější) kontrolu**, která se uskutečňuje jako:

- kontrola veřejné správy: soudní, parlamentní, rozpočtová a účetní, veřejností a občany (přímo či zprostředkovaně), ombudsmanem,
- prostřednictvím veřejné správy (speciální správní dozor, administrativní dozor): vlastní dozor, kontrolní aktivity veřejné správy v oblasti hospodářské činnosti nad podnikáním, dozor nad jinými subjekty.

Do kontrolního systému veřejné správy je možné přiřadit i kontrolu vykonávanou mezinárodními a nadnárodními orgány na základě mezinárodních dohod, kterými je Česká republika vázána.

B) z hlediska zaměření kontroly (předmětu)²²

- a) kontrola **právní** – při, které se zkoumá především dodržování právních předpisů, zejména zákonů. Předmětem právní kontroly je nejen výsledek kontrolované činnosti, ale také, a především, respektování procesních postupů.
- b) kontrola **hospodářská** - zkoumá zejména účelnost vynakládaných prostředků a hospodárnost jejich použití.

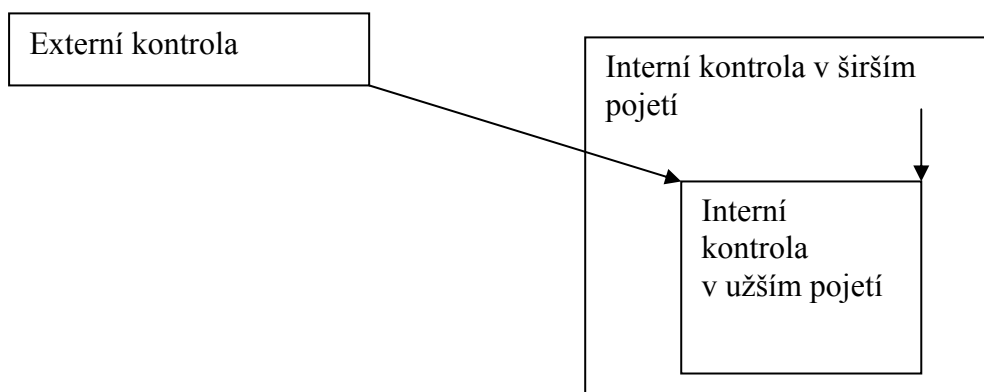
Hospodářská a právní kontrola spolu souvisí, pokud jde o dodržování práva ve sféře finančních a hospodářských poměrů kontrolovaných objektů.

Obecně se vychází ze skutečnosti, že v rámci **interní kontroly** (finanční kontroly) a v rámci **externí kontroly** (rozpočtová a účetní kontrola) tvoří při zabezpečování úkolů veřejné správy podstatnou část kontrolních aktivit, a proto je třeba zabývat se komplexním řešením těchto kontrol z pohledu hospodářské a právní kontroly (v jejich základním i nadstavbové úrovni) a to v jejich nutné vzájemné propojenosti. Současně s ohledem na skutečnost, že **externí i interní kontrola v širším pojetí svoji pozornost zaměřují na interní kontrolu v užším pojetí (interní regulaci).**

²¹ Z užšího definičního pohledu je samozřejmě rozdíl mezi kategoriemi kontrola a dozor. Uvedená problematika však není předmětem práce.

²² Mates, P., Matula, M.: Kapitoly z dějin a teorie veřejné správy, VŠE Praha 1998

Obrázek 3 **Externí a interní kontrola**



Pramen: Návrh souboru Konceptů k reformě veřejné správy, bod VII Konceptce zvýšení účinnosti veřejné kontroly, listopad 2000)

Externí kontrola (rozpočtová a účetní) při stanovování rozsahu a šíře kontroly má prozkoumat a vyhodnotit spolehlivost **vnitřní kontroly** (kontrolní standardy INTOSAI č. 4) proto, aby bylo možné provést počáteční odhad inherentních a kontrolních rizik spojených s kontrolovanou činností a efektivnosti tohoto systému, tzn. jeho spolehlivosti pro určení dalšího postupu. Navíc kontrola rozpočtová a účetní prováděná externím orgánem typu Nejvyššího kontrolního úřadu plní důležitou roli při reformování veřejné správy, a to zejména z hlediska jejího hospodárného výkonu a úspornosti čerpání prostředků.

1.3.3 Veřejná kontrola

Veřejná kontrola²³ je jedním z charakteristických znaků veřejné správy (státní správy a samosprávy) a svůj název má odvozen od skutečnosti, že je realizovaná ve veřejném zájmu. Jestliže se provádí nedostatečně, pak je na straně daňových poplatníků do značné míry omezena možnost ovlivnit způsob vynakládání peněžních prostředků pocházejících z jejich prostředků. Z hlediska věcného je problematika kontroly veřejné správy mnohem náročnější, než kontrola v podnikatelské sféře národního hospodářství a podléhá navíc zásadám publicity, zásadám souvisejícím s povinností podávat veřejnosti a žádajícím subjektům informaci.

²³ Rektořík, J., Šelešovský J. a kolektiv: Kontrolní systémy veřejné správy a veřejného sektoru. Ekopress, Praha 2003, str. 11-12

Veřejnou kontrolu je také třeba cílevědomě organizovat. Ti, kdo vykonávají činnost podléhající veřejné kontrole, jsou povinně (zákonem) zavázáni zajišťovat pro veřejnou kontrolu předpoklady, zvláště v podobě zpřístupnění informací na všech rozhodujících úrovních, obcí počínaje a např. parlamentem konče. Tato povinnost se netýká jen institucí veřejné správy, ale všech institucí, které působí ve veřejném sektoru a čerpají finanční prostředky z veřejných rozpočtů (tedy například i veřejné vysoké školy, zdravotnické, sociální a kulturní instituce zřizované státem, kraji či obcemi apod.).

Obecně lze rozdělit veřejnou kontrolu na:

- a) kontrolu laickou – představuje kontrolu ze strany široké veřejnosti. Občanská kontrola je prováděna občansky. Každý občan má právo a povinnost ji provádět buď svou účastí na zasedání zastupitelstva kraje či obce, nebo prostřednictvím svých zástupců ve volených orgánech. Může podávat interpelace, zúčastňovat se veřejně organizovaných anket a využívat především možnosti, které skýtá zákon č. 106/1999 Sb., o svobodném přístupu k informacím, ve kterém je uveden postup, jak může subjekt (občan, právnická osoba) postupovat při vyžádání informací od institucí veřejné správy a jimi zřizovaných institucí. Občanská kontrola je zaměřena na ty činnosti produkované ve veřejné správě, které občan – laik může posoudit. Jeho poznatky pak musí být předány orgánům, které jsou kontrolou ověřeny profesionálně. Ta může fungovat v podobě jednotlivých občanů (a jejich práva na veřejnou volbu) a dále pak logicky prostřednictvím jimi volených zástupců do jednotlivých úrovní státní správy – Parlament, zastupitelstvo kraje, obecní zastupitelstvo.
- b) kontrolu profesionální – pravomoc provádět tuto kontrolu v organizacích hospodařících s veřejnými prostředky mají instituce, z nichž některé plní tuto funkci jako primární náplň své činnosti (Nejvyšší kontrolní úřad, auditoři). Jiné instituce provádí kontrolní činnosti jako funkci odvozenou od své primární činnosti (zřizovatel, ministerstva). Jiný může být také charakter kontroly, kterou vykonávají, jak často ji provádí apod. Vedle občanské kontroly je ve veřejné správě organizována profesionální kontrola, kterou provádějí odborné kontrolní orgány (např. ve školství Česká školní inspekce, Nejvyšší kontrolní úřad, Veřejný ochránce práv apod.). Kontrolu provádějí jednak ze zákona, jednak z podnětů občanské kontroly a ze své vlastní iniciativy. Výsledky kontroly musí být zveřejňovány.

Obě formy kontroly mají svá úskalí. **Občanská kontrola** v neprofesionalitě, v nedostatku informací, v subjektivním přeceňování nebo podceňování významu kontrolovaných činností a způsobů jejich provádění. **Profesionální kontrola** se může snadněji stát objektem mocenských sporů, může přeceňovat některé problémy v důsledku skladby pracovníků kontrolních orgánů atd.

1.3.4 Instituce veřejné kontroly v ČR

V České republice působí v oblasti kontroly řada institucí. Pro potřeby této práce je důležité je porovnat z hlediska oblasti, kterou kontrolují.

Tabulka 1 **Charakteristika základních institucí kontrolního systému v ČR**

Instituce	Oblast kontroly
Parlament ČR (prostřednictvím svých výborů, případně účelově zřízené komise)	Dodržování ústavy, ústavních a ostatních zákonů, kontrolovat vládu, kontrola plnění státního rozpočtu a to formou plenárních zasedání, poslaneckých a senátních výborů, komisí, průzkumů, interpelací
Vláda ČR (prostřednictvím ministerstev, ale i jiných institucí, např. finanční úřady, celní úřady, úřady práce, živnostenské úřady, správa sociálního zabezpečení, Úřad pro zastupování státu ve věcech majetkových)	Plnění úkolů ve všech oblastech státní správy, které řídí, a to dle zákona č. 552/1991 Sb., o státní kontrole v platném znění, dle zákona č. 320/2001 Sb., o finanční kontrole ve veřejné správě a dílčích zákonů specifických pro kontrolní instituce státní správy
Další ústřední orgány státní správy ČR zřízené podle zákona č. 2/1969 Sb., o zřízení ministerstev a jiných ústředních orgánů státní správy v platném znění (dále jen "kompetenční zákon")	Vnější kontrolu v rozsahu působnosti instituce vymezenou zákony a vnitřní kontrolu jako součást řízení při plnění úkolů v příslušném odvětví v oblasti státní správy
Nejvyšší kontrolní úřad Dle zákona č. 166/1993 Sb., o Nejvyšším kontrolním úřadu ČR v platném znění	Kontrola hospodaření se státním majetkem a finančními prostředky vybíranými na základě zákona ve prospěch právnických osob, s výjimkou prostředků vybíraných obcemi nebo kraji v jejich samostatné působnosti a plnění státního rozpočtu.
Česká národní banka Dle zákona č. 6/1993 Sb., o České národní bance	Bankovní dohled, předchází systémovým krizím, posilování důvěryhodnosti bankovního systému a ochrana drobných klientů bank, dále devizový dohled, dohled nad finančními trhy a další.
Veřejný ochránce práv Dle zákona č. 249/1999 Sb., o veřejném ochránci práv v pl. znění	Působí k ochraně osob před jednáním úřadů a dalších institucí
Úřad pro ochranu hospodářské soutěže Dle zákona č. 273/1996 Sb., o působnosti Úřadu na ochranu hospodářské soutěže v platném znění	V oblasti boje proti kartelovým dohodám a v oblasti kontroly procesů týkajících se zadávání a realizace veřejných zakázek a dále působící v oblasti veřejné podpory
Státní úřad pro jadernou bezpečnost, Energetický regulační úřad	Vykonává státní správu a dozor při využívání jaderné energie a ionizujícího záření a v oblasti radiační ochrany. Podpora hospodářské soutěže a ochrana zájmů spotřebitelů v této oblasti, rozhoduje o udělení, změně nebo zrušení licencí a jejich kontrole

Ústavní soud, Nejvyšší správní soud, obecné soudy a státní zastupitelství	Řízení o zrušení zákonů a jiných právních předpisů, řízení o ústavních stížnostech, řízení o opatřeních nezbytných k provedení rozhodnutí mezinárodnímu soudu, řízení ve sporech o rozsah kompetencí státních orgánů a orgánů územních samospráv
Státní inspekce, dozor a zkušebnictví	Výkon státní správy, kontroly a inspekce v rozsahu daném zákony a dalšími právními předpisy v kompetenci jednotlivých ministerstev
Kraje a obce	Kontrola v oblasti samostatné i přenesené působnosti státní správy v rozsahu daném zákony
Neziskové nestátní organizace	Veřejná kontrola například prostřednictvím ekologických sdružení a hnutí, sdružení na ochranu spotřebitelů apod.
Občané	Prostřednictvím poslanců v zákonodárných orgánech a v orgánech krajské a místní samosprávy, dále prostřednictvím peticí, stížností apod.

Pramen: Autorka, čerpáno z Rektřík, J., Šelešovský, J. a kol. Kontrolní systémy veřejné správy a veřejného sektoru. Praha, 2003

Jak je vidět z přehledu institucí, které se zabývají veřejnou kontrolou, je jich celá řada, ale dle obsahu kontrol je patrné, že některé kontroly se mohou překrývat, tzn. jednu věc může kontrolovat více institucí (např. dotace ze státního rozpočtu), některé kontroly jsou velmi úzce zaměřeny, a může paradoxně nastat i situace, kdy nějaká oblast nebude kontrolována žádnou institucí.

Mezi institucemi je opomenut **auditor**, který dle názoru autorky patří také do institucí veřejné kontroly. Oblastí jeho „kontroly“ je přezkoumání hospodaření územních samosprávných celků, finanční audit a specifické audity (např. při čerpání finančních prostředků z fondů Evropské unie).

1.3.4.1 Nejvyšší kontrolní úřad

Z hlediska institucí zabývajících se veřejnou kontrolou, stojí na prvním místě **Nejvyšší kontrolní úřad** (dále jen NKÚ), a to z pozice své nezávislosti.

Na základě zákona NKÚ zejména kontroluje a posuzuje hospodaření se státním majetkem i s finančními prostředky vybíranými na základě zákona (např. na zdravotní a sociální pojištění) a také plnění příjmových a výdajových položek státního rozpočtu. Na základě novely zákona o České národní bance z roku 2002 provádí NKÚ kontrolu hospodaření ČNB v oblasti výdajů na pořízení majetku a na provoz ČNB.

Nejvíce kontrolních akcí je tedy zaměřeno na **výdaje státního rozpočtu a majetek státu**. Prověřovány jsou výdaje v oblasti obrany, dopravy, zdravotnictví, zemědělství a životního prostředí. Průměrně se jedná o 40 kontrolních akcí ročně, přičemž jsou zaměřeny na kapitoly státního rozpočtu, tj. kontrolní akce zaměřené na hospodaření s prostředky v jednotlivých kapitolách státního rozpočtu.

Dle názoru autorky práce se jedná pouze o kontrolu prováděnou ex-post, tedy kontrolu, která dodatečně zjistí nedostatky: např. typu „*Z výsledků kontrolní akce majetek státu a prostředky rozpočtu určené pro činnost Vězeňské služby České republiky vyplývá, že ovlivňování hospodaření VS ČR z úrovně Ministerstva spravedlnosti je systémově nedořešené, podmíněné nedostatečnou nebo zastaralou normativní úpravou a děje se v podstatě bez účinného vlivu odborných útvarů ministerstva. Ministerstvu spravedlnosti se dosud nepodařilo vytvořit optimální podmínky k řádnému výkonu činností VS ČR, zejména při hospodaření s majetkem státu, s rozpočtovými prostředky a v oblasti zaměstnávání vězňených osob.*“ **Pouze konstatuje, ale zjištěné nedostatky je třeba řešit metodicky²⁴, systematicky a soustavně – řešením není jednorázová kontrola, která po určitém časovém období zjistí stejný nedostatek.**

Do působnosti NKÚ spadá mimo výše uvedené i zhotovování stanovisek k návrhům právních předpisů v oblasti účetnictví. V návaznosti na členství NKÚ v Mezinárodní organizaci nejvyšších kontrolních institucí (INTOSAI) se zasazuje o podporu dobré účetní praxe. Například prostřednictvím svého **odboru finančního auditu** byl velmi aktivní v oblasti zavedení aktuálních prvků do účetnictví organizací veřejného sektoru (zejména územních samosprávných celků a organizačních složek státu) a v lednu 2005 zajistil vydání dokumentů Rady pro **Mezinárodní účetní standardy pro veřejný sektor**.

NKÚ sám podléhá nezávislému ověření. Zákonem o státním rozpočtu České republiky je NKÚ schválen rozpočet kapitoly. Podrobné údaje o rozpočtovém hospodaření NKÚ jsou uvedeny v závěrečném účtu kapitoly 381 – Nejvyšší kontrolní úřad za rok 2004, který

²⁴ Otázka metodiky je na místě. A to nejen v oblasti hospodaření s majetkem státu, rozpočtovými prostředky, ale i obecně v účetní problematice a vykazování. Kdo by měl být tímto metodikem není jasné, zůstává fakt, že zatím neexistuje.

obsahuje i výrok auditora, a to proto, že NKÚ má povinnost mít svoji účetní závěrku ověřenou auditorem. Auditor ve svém výroku uvádí:

„Na základě provedeného auditu konstatujeme, že roční účetní závěrka NKÚ byla sestavena podle našeho zjištění na základě účetnictví vedeného ve všech podstatných aspektech úplně, průkazně a správně v souladu se zákonem o účetnictví a dalšími příslušnými předpisy platnými v ČR. Podle našeho názoru roční účetní závěrka podává věrný a poctivý obraz aktiv, závazků, vlastních zdrojů a finanční situace účetní jednotky – NKÚ a výsledku hospodaření za rok 2004 v souladu se zákonem o účetnictví a příslušnými předpisy České republiky.“²⁵

Může být NKÚ nositelem vnější kontroly ve veřejném sektoru?

NKÚ nemůže být součástí systému kontroly ve státní (veřejné) správě. Je a měl by zůstat nezávislou kontrolní institucí v rámci parlamentní kontroly zajišťující dohled nad exekutivou. NKÚ má v rámci ústavních orgánů specifické a výlučné postavení (čl. 97 Ústavy ČR). Prezident a viceprezident úřadu jsou jmenováni prezidentem republiky na návrh PSP. Ústava prohlašuje úřad za nezávislý. Další podrobnosti svěčuje zákonná úprava, kterou je v současné době zákon č. 166/1993 Sb., o Nejvyšším kontrolním úřadu, ve znění pozdějších předpisů. Nezávislost NKÚ zakládá sama ústava zařazením úpravy jeho postavení jako jediného článku samostatné hlavy páté – má specifikovat jeho zvláštní postavení – není součástí orgánů moci zákonodárné, výkonné (exekutivní) nebo soudní. Po právní stránce z tohoto postavení vyplývá konkretizace ústavou dané základní pravomoci k výkonu nezávislé kontroly, do které není oprávněn zasahovat žádný jiný orgán státu.

1.3.4.2 Centrální harmonizační jednotka pro finanční kontrolu

Systém kontroly v ČR býval velmi nepřehledný. Snaha tento systém zdokonalit a přiblížit i kontrolnímu systému v Evropské unii, vedla k tomu, že v České republice byl přijat **zákon o finanční kontrole ve veřejné správě**. Zůstávají však nevyjasněné kompetence jednotlivých institucí, některé instituce mohou podléhat více různým kontrolám, jiné pouze jedné, další se

²⁵ Výroční zpráva za rok 2004, únor 2005, Nejvyšší kontrolní úřad, neprodejná publikace

kontrolují vzájemně, může vést ke vztahu nadřízenosti a podřízenosti. V prováděných kontrolách chybí systém, koordinace a metodické vedení.

Výsledkem snahy o organizaci a metodické vedení v rámci provádění finanční kontroly ve veřejném sektoru v České republice a také jako požadavek EU, vznikl na ministerstvu financí samostatný odbor pod názvem **Centrální harmonizační jednotka pro finanční kontrolu** (dále jen CHJ). Tento odbor

- vytváří koncepci systému veřejnosprávní kontroly, interního auditu a řídicí kontroly ve veřejné správě, včetně harmonizace legislativy v návaznosti na legislativu ES, a vystupuje v této oblasti jako koordinátor vztahů vůči orgánům EU,
- vypracovává návrhy zákonů a prováděcích předpisů v oblasti finanční kontroly, metodicky řídí a koordinuje výkon veřejnosprávní kontroly a interního auditu ve veřejné správě, vypracovává příslušné metodické dokumenty a zajišťuje odbornou přípravu zaměstnanců v oblasti finanční kontroly,
- zabezpečuje veškeré svodné, zpravodajské a analytické činnosti spojené s gescí ministerstva za jednotný výkon finanční kontroly ve veřejné správě,
- vykonává finanční kontrolu veřejných prostředků v souladu s platnými ustanoveními právních předpisů ČR a ES, plní úkoly v rámci pověření k vystavování prohlášení při ukončení pomoci nebo projektu pro finanční prostředky EU, plní roli Národního kontrolního orgánu pro PHARE, pro Transition Facility pro Finanční mechanismus EHP a Norský finanční mechanismus,
- přezkoumává hospodaření krajů a na vyžádání hlavního města Prahy a dobrovolných svazků obcí s účastí hlavního města Prahy, **vykonává dozor nad přezkoumáním**, které uskutečnily krajské úřady nebo Magistrát hl. m. Prahy v přenesené působnosti, anebo auditor, koordinuje výkon přezkoumání a metodicky jej řídí, vypracovává v uvedené oblasti návrhy zákonů a prováděcích právních předpisů s celostátní působností.

Centrální harmonizační jednotka (odbor 17) je členěna na čtyři oddělení, a to na oddělení:

- a) Harmonizace finanční kontroly ve veřejné správě (oddělení 171)
- b) Veřejnosprávní kontrola (oddělení 172)
- c) Přezkoumávání hospodaření územních samosprávných celků (oddělení 173)
- d) Audit fondů EU (oddělení 174).

CHJ má velký záběr své činnosti, věnuje se metodice vnitřní i vnější kontroly a nemůže proto sama tuto kontrolu zajišťovat. Zákon o finanční kontrole ve veřejné správě výslovně uvádí, že se nevztahuje na přezkoumání hospodaření. CHJ byla zřízena k technice zákona o finanční kontrole ve veřejné správě. Přitom součástí CHJ je útvar pro řešení otázek přezkoumávání hospodaření. Otázkou zůstává, proč tomu tak je. Před přijetím zákona o přezkoumávání hospodaření, existovala i varianta, že přezkoumání hospodaření naopak bude součástí zákona o finanční kontrole ve veřejné správě. Což může být odpověď na otázku. Jinou odpovědí může být, že by pro metodiku přezkoumání hospodaření musela vzniknout další jednotka na ministerstvu financí.

1.4 Audit

Posledním pojmem, který v rámci vymezení problémové oblasti chce autorka explikovat, je audit. Tento pojem je velmi často používán samostatně nebo mu jsou předřazovány různé přívlastky.

1.4.1 Podstata auditu (vymezení pojmu)

V latině: slyšení, poslouchání, dozvídání se (auditoři informovali ve starém Římě senát o výši státního majetku, ale také vojenští soudci, členové vyššího soudního dvora, tj. vyšetřování různých událostí). V moderní angličtině: revize, kontrola účtů. Pojem audit se stal synonymem pro objektivitu, účinnost a nástroj zkvalitňování řízení²⁶.

Většina definicí auditu se shoduje v tom, že audit představuje systematicky a metodicky uspořádaný postup osoby nezávislé na kontrolovaném subjektu. Jejím hlavním úkolem je na základě shromáždění a zpracování dostatečného množství relevantních a podložených informací objektivně posoudit, do jaké míry je prezentovaná skutečnost v souladu se zjištěným stavem. Míra nesouladu je pak posuzována z hlediska individuálních kritérií auditora a objektivních celospolečensky uznávaných norem a ukazatelů. **Výsledné zjištění má vést k vyjádření názoru (stanoviska) na důvěryhodnost a spolehlivost objektu**

²⁶ Raffegaue, J., Difils, P., Ménoville, D.: Finanční audit. HZ Praha, 1996

kontroly. Mělo by být řádným způsobem (tj. ve stanovené formě a přiměřené časové lhůtě) zveřejněno a prezentováno zainteresovaným osobám.

Tato definice je velmi obecná, absorbuje všechny možné přístupy k auditu a vystihuje jeho podstatu. Nespecializuje se pouze na jednu oblast, nerozlišuje, o jaký typ auditu se jedná, kdo ho provádí, jaká používá kritéria při ověřování skutečnosti a dokonce ani nedefinuje, komu všemu je názor auditora určen a jakou formou má být prezentován.

V tomto širším pojetí je „audit chápán jako prostředek, jímž jedna osoba ujišťuje druhou o kvalitě, podmínkách nebo stavu určité skutečnosti, kterou první osoba prozkoumala. Potřeba takového auditu vyplývá z nejistoty nebo pochybnosti druhé osoby o kvalitě, podmínkách či stavu předmětné skutečnosti a z nemožnosti tuto nejistotu nebo pochybnost odstranit vlastními silami“. (T. Lee: *Company Auditing*, Chapman & Hall, London 1986).

Tuto definici můžeme upřesnit další definicí:

„Audit je systematický proces objektivního získávání a vyhodnocování důkazů, týkajících se informací o ekonomických činnostech a událostech, s cílem zjistit míru souladu mezi těmito informacemi a stanovenými kritérii a sdělit výsledky zainteresovaným zájemcům“. (American Institute of Certified Public Accountants²⁷ – uvedeno v David N. Ricchiute: *Audit*, Victoria Publishing, Praha 1994).

1.4.2 Druhy auditu (Typologie auditu)

Audit je možné dělit dle mnoha kritérií. Dále uvedené třídění naznačuje, jak rozsáhlé a rozličné mohou být oblasti, kde může být audit prováděn. V tomto smyslu lze hovořit o velké podmnožině různých auditů odpovídajících pestrosti a škále různých činností a organizací. Neexistuje jednotný názor na počet těchto kategorií auditu, jejich terminologickou čistotu a obsahové vymezení²⁸. Mimo níže zmíněná kritéria by se určitě daly nalézt i další způsoby členění jednotlivých typů auditu a tento přehled nemůže být zcela vyčerpávající.

²⁷ Výbor americké účetní asociace

²⁸ Rektořík, J., Šelešovský, J. a kol.: *Audit obcí, ROPO a neziskových organizací*, MU Brno 1999, str. 29

Na audit lze nahlížet z několika různých pohledů a výčet zde uvedený jistě není úplný. Nejčastěji používaná kritéria třídění auditu např. dle určenosti auditu a míry nezávislosti auditora na kontrolovaném subjektu, období, kdy je audit prováděn, vztahu auditu k ověřovanému období, objektu auditu, sektoru národního hospodářství, charakteru auditovaného subjektu, charakteru auditujícího subjektu nebo míry zákonné povinnosti auditu.

Audit, neboli nezávislé ověření, může být pro interní účely prováděno vnitřním na objektu kontroly závislým útvarem nebo jinou institucí. V takovém případě jsou výsledky tohoto ověření k dispozici většinou zadavateli (nejčastěji vedení organizace) a nejsou mimo účetní jednotku prezentovány. Jedná se o **interní** audit. Jestliže je výsledek nezávislého ověření určen širší skupině uživatelů informací mimo účetní jednotku, nazývá se auditem **externím**. Nejenom dle toho kým je audit vykonáván, ale i pro koho slouží výsledné informace. Má-li dané přezkoumání sloužit vnitřním potřebám kontrolovaného subjektu, který je auditován (managementu) nebo získané informace jsou k dispozici širší skupině uživatelů (široké veřejnosti, vlastníkům, zřizovatelům, zastupitelským orgánům atd.).

Účetní jednotka může požádat o zahájení auditu již v průběhu období (**průběžný audit**), které má být auditováno. Auditor však může být vyzván k provádění auditu až po uzavření účetního období (**roční audit**) a vyhotovení účetní závěrky.

Samotný audit sestává z činností auditora, které probíhají ještě před řádným zahájením auditu ověřovaného období (**předběžný audit**), a činností orientovaných na poznání a ověření již uplynulého období (**následný audit**).

Audit v širším pojetí může zasahovat do rozmanité škály vědních disciplín a oborů. Předmětem jeho zájmu se může stát úzký okruh objektů kontroly (např. audit finanční, výkonnostní, dodržovací, audit jakosti a kvality, forenzní audit, programový, strategický, organizační, makretingový, personální, ekologický, energetický a další), jedná se o **audit selektivní** (dílčí), nebo třeba celý subjekt kontroly (audit obcí, podniků, bank apod.), tj. **audit komplexní**. Subjektem může být ale i celý sektor (soukromý ziskový sektor, soukromý neziskový sektor, veřejný ziskový sektor, veřejný neziskový sektor).

Audit mohou provádět subjekty různě organizované, jako třeba zaměstnanci státu (vládní audit), členové profesních sdružení, pracovníci vnitroorganizačních útvarů a registrované osoby.

Dále můžeme rozlišovat audit **povinný** (pravidelný), **mimořádný** (jednorázový), povinný za určitých podmínek nebo **nepovinný** (doporučený).

Obrázek 4 Členění auditu podle kriteria jeho předmětu



Pramen: Maršálek, L.: Specifika použití auditorských postupů v neziskových organizacích. Diplomová práce, MU ESF, Brno, 2001, str. 5.

S auditem je spojena potřeba kontroly, již lze jen velmi těžko oddělit od jiných ekonomických činností. Od vymezení pojmu se dostáváme v historickém vývoji k prohloubení oblastí aplikace:

- audit zaměřený na ověřování finančních výkazů (jemuž se dále říká finanční audit, obvykle externí, prováděný nezávislým znalcem),
- interní audit,
- operativní audit (nebo audit operací)²⁹.

²⁹ Raffegaue, J., Difils, P., Ménovlille, D.: Finanční audit. HZ Praha, 1996

1.4.3 Interní audit

Rozvoj některých podniků od poloviny 19. století a později všeobecné volání po úspornosti, krize zasahující západní svět a rozvoj metod řízení, to vše vyvolalo kvalitativní a kvantitativní nárůst v produkování informací podnikem. Tzn., že uplatňování interního auditu je výsledkem „nárůstu úkolů kontroly, jimž muselo čelit vedení v podnicích, kde jsou zaměstnány tisíce lidí, aby mohlo řídit činnost jednotlivých závodů, které jsou od sebe často vzdáleny. Zpronevěry a nedokonalé vedená účetní dokumentace představovaly značná rizika a nárůst objemu operací vyvolal potřebu značného rozšíření služeb nezávislých auditorů u podniků, které se pokoušely vyřešit problémy při současném dodržování tradičních forem finančního auditu. Řešením byl rozvoj služeb auditu uvnitř podniku. Šíře problematiky umožňovala jedné či více osobám specializovat se v tomto oboru a věnovat veškerý svůj čas potřebám jediného podniku“ (Raffegaue, J., Difils, P., Ménovlille, D.).

„Interní audit je pravidelná revize prostředků, jimiž disponuje vedení ke kontrole a řízení podniku. Tuto činnost zajišťuje oddělení spadající pod vedení podniku a nezávislé na jiných odděleních. Hlavním úkolem interních auditorů je tedy v rámci této pravidelné revize prověřovat, zda uplatňované postupy nepostrádají dostatečné bezpečnostní prostředky, zda informace jsou pravdivé, operace regulérní, účinné, struktury jasné a aktuální“. (Raffegaue, J., Difils, P., Ménovlille, D.)

Interní audit je orgán, který si vytváří sama firma. Zakládá se většinou ve velkých organizacích, kde jsou složité samotné účetní a kontrolní systémy a mnoho jednotlivců je zapojeno do specifických funkcí. Interní auditoři působí jako „**prodloužená ruka managementu**“. To poskytuje vedení společnosti jistotu, že používané informace jsou úplné a přesné podle potřeb řízení.

„Vnitřní audit představuje nezávislou hodnotící funkci, která je zavedena v organizacích k tomu účelu, aby byly prověřovány a hodnoceny její činnosti. Cílem vnitřního auditu je napomáhat pracovníkům organizace v efektivním provádění jejich povinností. K tomu účelu

jím vnitřní audit poskytuje analýzy, hodnocení, doporučení, rady a informace týkající se hodnocených činností.“ (Definice Institutu vnitřních auditorů – britská profesní organizace)³⁰

Interní audit je v ČR zakotven v **zákoně o finanční kontrole ve veřejné správě** a dle tohoto zákona je již zaveden do organizací, kterých se tato povinnost týká. Od poloviny roku 2002 se interní audit stal reálným přínosem pro posilování kontrolního prostředí v ČR, i když ho lze chápat jako zcela nový obor správní činnosti.

V rámci systému interního auditu mohou být předkládána doporučení ke zlepšení systému vnitřního řízení a kontroly v subjektech veřejného sektoru a při ustavování nových řídicích a kontrolních mechanismů i pro sdílenou správu prostředků poskytovaných z fondů EU a z jiných zahraničních zdrojů.

Z hlediska profesního vzdělávání interních auditorů je třeba zmínit se o **Českém institutu interních auditorů** (dále jen „ČIIA“), který se také věnuje metodickému vedení a snahou o postupnou implementaci mezinárodních standardů a norem pro systém vnitřního řízení a kontroly (INTOSAI, ISA) a účetnictví (IPSAS) do každodenní činnosti, aby se dosáhlo takové úrovně, která je v orgánech veřejné správy očekávána.

Vzhledem k tomu, že interní audit je velice rozsáhlou, a co se týče veřejného sektoru specifickou oblastí, nebude se jím tato práce do podrobnosti zabývat.

Operativní audit (audit operací)

Působnost interního auditora se postupně stále více rozšiřovala. Interní audit bdí nad všemi operacemi podniku, a odtud vznikl pojem operativní audit. Ten se váže k operacím spojeným s řízením. Jeho hlavním úkolem je prosazovat politiku vedení a účinnosti operací: „Souhrnným úkolem operativního auditu je pomáhat všem rozhodovacím úrovním v podniku a ulehčovat jim jejich odpovědné rozhodování dodáváním objektivních analýz, ocenění, doporučení a komentářů nezbytných pro posouzení podstaty hodnocených činností.“ (Definice Kanadského federálního institutu financí, 1967)³¹.

³⁰ Maršálek, L.: Specifika použití auditorských postupů v neziskových organizacích. Diplomová práce, MU ESF, Brno, 2001

³¹ Raffegaue, J., Difils, P., Ménoville, D.: Finanční audit. HZ Praha, 1996

Na jedné straně je interní audit nesprávně ztotožňován s vnitřní kontrolou či controllingem, na straně druhé jsou za interní audit považovány pouze některé z jeho oblastí, např. audit jakosti, audit životního prostředí, operativní audit. Nejasnost vzniká i při vymezení **vztahu interního auditu k auditu externímu**. Externí audit je zabezpečován kvalifikovanými profesionály stojícími mimo auditovanou organizaci a jeho cílem je poskytnutí informace vlastníkům, věřitelům a investorům, zda roční závěrka organizace objektivně odráží skutečně finanční situaci organizace v daném okamžiku, zda odráží hospodářské výsledky a změny ve finanční situaci v určitém období a zda to vše je v souladu s obecnými účetními zásadami. Cílem interního auditu je pomáhat vrcholovým vedoucím pracovníkům organizace v plnění jejich úkolů formou poskytování rozborů, hodnocení, doporučení, poradenství a informací o prověřovaných činnostech. **„Jestliže výsledkem externího auditu je fotografie finanční situace, interní audit předkládá film, z něhož lze zjistit, zda dosažené výsledky jsou v dané situaci optimální.“**³²

1.4.4 Finanční externí audit

Audit je určitá forma kontroly. A to taková, která se zaměřuje na oblast hospodaření. Tato hospodářská kontrola vznikla a existuje souběžně s hospodářskou činností lidské společnosti. Důvodem jejího vzniku byla velká koncentrace kapitálu prostřednictvím akciových společností ve druhé polovině 19. století. To je období, ze kterého pochází moderní pojetí auditu, jak ho známe dnes³³.

„Role auditu v řízení společnosti: Audit, který je jedním z článků systému řízení společnosti, nelze ze systému vyjmát a posuzovat jej zvlášť – vždy je třeba v žádoucí míře přihlížet k ostatním článkům, které mohou zvýraznit efektivnost auditu a naopak. Audit je neoddělitelnou součástí systému podnikového řízení.“³⁴

³² K čemu je dobrý interní audit? Ing. Ivo Středa, doc. Ing. Jiří Dvořáček, Ekonom 35/1994

³³ Ordeltová, E.: Komparace evropského a amerického pojetí auditu. Diplomová práce, MU ESF, Brno 2001

³⁴ Úloha, postavení a odpovědnost auditorů v Evropské unii. Publikace KA ČR, 1996

Audit je „analýza, k níž přistupuje nezávislý externí znalec v podniku s cílem vyjádřit svůj podložený názor na přesnost a pravdivost rozvahy a výsledovky. Z ní pak přirozeně vyplývá ověření účetních informací“³⁵.

„Audit je přezkoušení účetních výkazů, vlastního účetního systému a účetních zápisů oprávněných auditorem v míře dostatečné k vyslovení názoru, zda předložené účetní výkazy jsou pravdivé a věrné a zda jsou v souladu s odpovídajícími předpisy“. (Ekonomický slovník, Collins)

„Nezávislé ověření a vyjádření názoru na účetní závěrku podniku jmenovaným auditorem na základě tohoto jmenování a ve shodě s příslušnými zákonnými předpisy.“ (Britská definice dle Výboru pro auditorskou praxi Velké Británie)³⁶.

Posláním a smyslem auditu je vyjádřit názor nezávislé, kvalifikované osoby na věrohodnost účetních výkazů zveřejněných vedením účetní jednotky. Auditor ověřuje, zda údaje v účetních výkazech věrně zobrazují stav majetku a závazků, finanční situaci a výsledek hospodaření v souladu s pravidly předepsanými českými nebo jinými účetními předpisy, často s Mezinárodními účetními standardy. Názor auditora má dostatečnou vypovídací schopnost pouze a jenom ve spojení s určitou úplnou účetní závěrkou, ke které se auditor vyjadřuje. Názor auditora vytržený ze souvislostí s konkrétní účetní závěrkou je zmatečný. (Komora auditorů České republiky)

Posláním auditu je zvýšit věrohodnost účetních výkazů publikovaných vedením společnosti. (Auditing, ACCA)

Auditorská zpráva je vyjádření názoru nezávislé, kompetentní osoby, vycházející z přesvědčivých důkazů a týkající se všech materiálů, které mají vztah k účetním informacím sdělovaným právníkem osobou (jednotlivcem, firmou nebo vládní organizací), a v souladu těchto informací se stanovenými kritérii. (Výbor americké účetní asociace)

³⁵ Raffegaue, J., Dufils, P., Ménoville, D.: Finanční audit, HZ Praha, 1996

³⁶ Dunn, J., Gray, I., Walters, D.: Auditing, ACCA, Bilance, Praha 1993

Z výše uvedených definic pak jednoznačně vyplývá i základní cíl auditu, kterým je zvýšení věrohodnosti účetní závěrky účetní jednotky, která byla podrobena auditu.

Za druhotný (odvozený) cíl auditu lze považovat jeho morální a preventivní (někdy i odstrašující) působení proti vzniku chyb a podvodů, případně i poradenskou a výchovnou činnost. Odvozeným cílem auditu je rovněž posouzení budoucí životaschopnosti účetní jednotky.

Audit je možno považovat za součást společenské kontroly, zejména ve smyslu kontroly správců majetku, lze jej považovat za nástroj ochrany vlastníků a v případě auditu veřejného sektoru i daňových poplatníků.

Specifickým problémem je hodnocení, zda účetní jednotka je řízena řádným a efektivním způsobem. Ověření tohoto typu není součástí klasického finančního auditu a je plně pokryto pouze auditem výkonnostním.

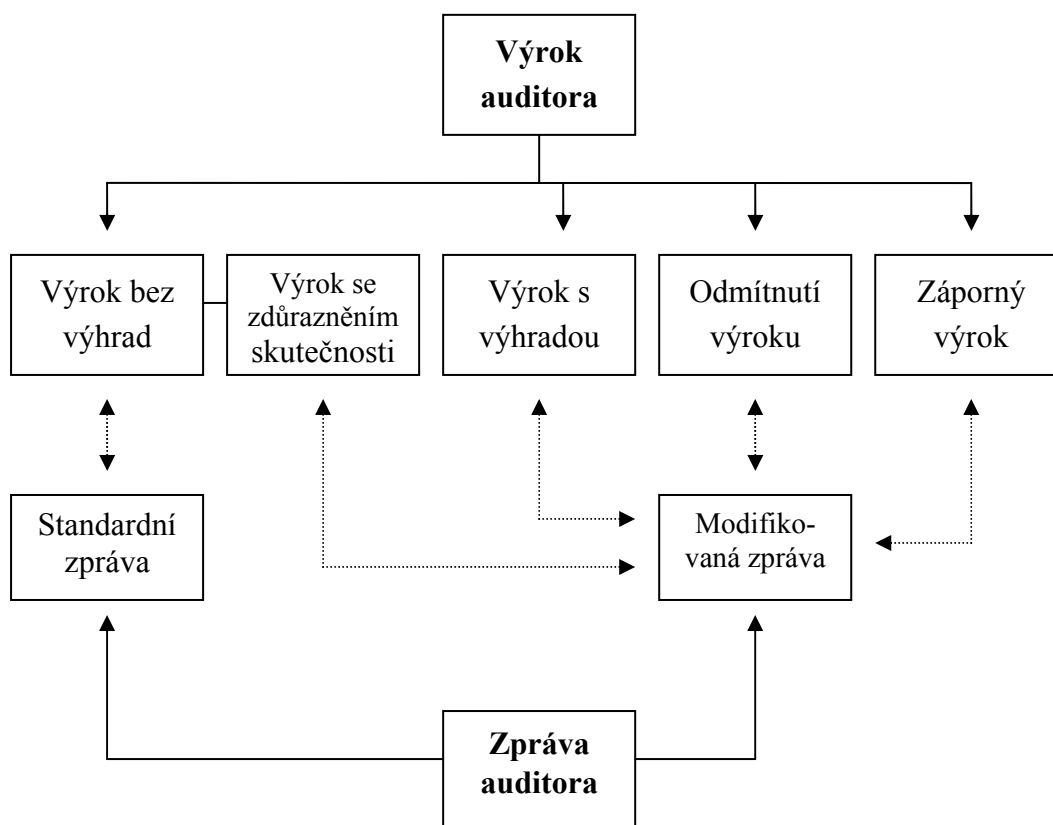
Při provádění auditu je auditor povinen ověřit³⁷, zda

- informace uvedené v **účetní závěrce** (nebo v konsolidované účetní závěrce) podávají věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky,
- **výroční zpráva** je v souladu s účetní závěrkou (nebo konsolidovaná výroční zpráva je v souladu s konsolidovanou účetní závěrkou).

Součástí zprávy o auditu je **výrok**, který vyjadřuje názor, ke kterému auditor dospěl při ověřování, včetně jeho odůvodnění, a názor na finanční situaci účetní jednotky.

³⁷ Zákon č. 254/2000 Sb., o auditorech

Obrázek 5 Jednotlivé druhy výroků a související forma zprávy auditora



Pramen: Antoš, J.: Analýza uplatnění auditorské směrnice KA ČR u územních samosprávných celků. Diplomová práce. MU ESF, Brno, 2004, str. 37.

Posláním auditu není potvrzovat správnost účetnictví, potvrzovat dodržování veškerých právních norem účetní jednotkou, zjišťovat podvody, potvrzovat správnost daňového přiznání.

Funkce finančního auditu

Z vymezení pojmu audit a cíle auditu je možné odvodit jeho funkce:

a) kontrolní

Aby auditor mohl plnit hlavní cíl své činnosti, to znamená vytvoření nezávislého názoru na účetní závěrku, musí nejprve ověřit podklady, které vedly k jejímu sestavení. Zkoumá tedy účetní zápisy, účetní knihy a ostatní dokumentaci, provádí různé testy způsoby a odpovědnosti za vedení účetních zápisů a jejich zapisování do účetních knih, jestli vše probíhá v souladu s platnými právními předpisy, zda účetní jednotka věrně a poctivě

zobrazuje stav majetku, závazků a celkovou finanční situaci. Posuzuje vliv případných zjištěných nesrovnalostí na obsah účetní závěrky a výroční zprávy.

b) informační funkce

Jakmile auditor prozkoumá a ověří účetní závěrku, vyjádří svůj vlastní názor, jestli splňuje stanovená kritéria. O svém zjištění pak informuje ve výroku zainteresované osoby. Jednou z důležitých otázek informační funkce auditu je způsob jejího naplňování, tedy jak by měly být zainteresované subjekty informovány. Tato věc je zvláště na pořadu, jedná-li se organizace, které jsou financovány z veřejných financí. Neboť u těchto subjektů je velkou skupinou uživatelů široká veřejnost, která by měla být informována, jak je s těmito prostředky nakládáno.

c) poradenská funkce

Auditor vstupuje do organizace z vnějšku a nezávislým pohledem, svou odborností a zkušenostmi může přispět k řešení různých otázek a problémů, které musí účetní jednotka řešit. V průběhu provádění ověřování pak může upozorňovat vedení organizace na některé skutečnosti a dávat mu doporučení. Jestli tato doporučení budou respektována, závisí jen na vedení organizace. Poradenství je jednou z činností, kterou může auditor nebo auditorská společnost provozovat. Tyto služby se samozřejmě nemusí týkat jen oblasti auditu a je otázkou, jestli pak není ohrožena auditorova nezávislost a objektivita vzhledem k auditovanému subjektu.

d) preventivní funkce

Audit má také preventivní funkci. Ta tkví v tom, že stejně jako každá jiná kontrola, o které se ví, že bude provedena, nutí kontrolované subjekty k tomu, aby při své činnosti postupovaly podle stanovených pravidel. Dá se říci, že „kontrola“ účetní závěrky nutí účetní jednotku postupovat při vedení účetnictví v rámci platných norem a předpisů, odrazuje od nedbalého přístupu, od různého zkreslování či falšování údajů.

Kdyby byl vyjádřen názor na účetní závěrku pojmem „pravdivý a bezchybný“, pak by musel auditor všechno v účetní jednotce zkontrolovat, aby se skutečně přesvědčil, že všechny chyby jsou odstraněny. Určitě byl přijat nový názor na finanční audit, kdy byla přijata definice

„pravdivého a věrného zobrazení“. V době obrovského rozvoje výroby, začátku obrovského rozvoje informací nebylo již myslitelné, aby auditor zkontroloval všechno, aby všechno mohlo být po provedeném auditu bez chyb. Auditor musí předpokládat, že mu určité neodhalené nesprávnosti uniknou. Tuto předpokládanou výši nesprávností si musí být schopen naplánovat. Auditor se musí po celý audit starat o to, aby nesprávnosti, které předpokládá v účetní závěrce, nepřekročily plánovanou hladinu významnosti. Samozřejmě je jeho cílem, aby těchto nesprávností bylo co nejméně a svými postupy se snaží, aby jich co nejvíce odstranil a tak splnil svůj cíl auditu „pravdivé a věrné zobrazení“.

1.4.5 Audit versus Přezkoumání

Podle encyklopedických slovníků se zdá, že rozdíl mezi auditem a přezkoumáním hospodaření není žádný. Audit mohou provádět podle auditorských směrnic buď auditoři, kteří mají platné certifikáty, nebo auditorské firmy. Tyto audity si obce nebo města musí hradit z vlastních finančních zdrojů.

Přezkoušení hospodaření je pro obec zcela bezplatné, provádí je pracovník veřejné správy. V praxi to znamená, že se provádí stejná kontrola, avšak odlišnými osobami (viz kapitola 3). Předmětem přezkoumání jsou údaje o ročním hospodaření organizace.

Mohlo by se zdát, že finanční kontrola, přezkoumání hospodaření a finanční audit se zabývají tím samým, a že tedy jsou některé činnosti vykonávány mnohonásobně. Pokud se však zaměříme na cíl a výstup jednotlivých činností, pochopíme³⁸:

- finanční kontrolu jako samozřejmou součást každého řídicího pracovníka,
- interní audit jako nástroj systematického vyhledávání neefektivností, porušování zákonů a předpisů v hospodaření s veřejnými prostředky,
- přezkoumání hospodaření jako periodickou kontrolu zajišťovanou nezávislým subjektem, jejímž výstupem je podklad pro rozhodnutí oprávněných orgánů o schválení závěrečného účtu,

³⁸ Drápalová, Z.: Finanční kontrola, přezkoumání hospodaření a finanční audit. In Auditor 6/2003, str. 23-25

- finanční externí audit jako činnost, jejímž cílem je posouzení hospodaření a finanční situace jednotky z hlediska obecných principů věrného zobrazení bez ohledu na určitá specifika systému účetnictví ve veřejném sektoru.

Pro tuto práci je směrodatný cíl, které tyto pojmy v sobě nesou takto:

Tabulka 2 Cíle kontroly z hlediska pojmového vymezení

Pojem	Cíl
kontrola	porovnání skutečného stavu se žádaným
finanční audit	zvýšení důvěryhodnosti auditovaného objektu
interní audit	efektivní organizace, vnitřní kontrolní systém
přezkoumání	ověření hospodaření (zjištění nedostatků v hospodaření)

Pramen: Autorka

1.5 Shrnutí

Škála organizací, které patří do veřejného sektoru je různorodá, neexistuje přesné vymezení a hranice. Kritéria, dle kterých se tyto organizace mohou členit, jsou také pojata dle toho, co subjekt, který toto členění provádí, očekává. Tato práce si neklade za cíl přesně vymezit veřejný sektor, proto se může stát, že v této práci bude splývat veřejný sektor s neziskovým sektorem. Pro autorku je totiž důležitá spíše právní forma organizace (tj. na základě jakého zákona je organizace založena / zřízena), chápání dle zákona o daních z příjmů a v rámci těchto kritérií potom to, jak tyto organizace hospodaří. Přičemž rozlišuje dva základní způsoby hospodaření:

- organizaci, která hospodaření dle schváleného a závazně položkově určeného rozpočtu, tzv. **organizace rozpočtového typu** nebo také jinak organizace účtující na bázi cash (pro tyto organizace se hodí také označení „veřejná správa“ tj. konkrétně se jedná o organizační složky státu a územní samosprávné celky v podobě obcí a krajů),
- organizace, které si mohou sestavovat rozpočet, ale není pro ně předem dána předepsaná forma tohoto rozpočtu, tzv. **nerozpočtové organizace** nebo i organizace, které ve svém účetnictví používají zásadu aktuálního účtování nákladů a výnosů

(jedná se o organizace, které jsou běžně nazývané jako nestátní neziskové organizace a autorka sem řadí i příspěvkové organizace).

Veřejný (neziskový) sektor je financován převážně z veřejných prostředků, domáhá se veřejnost kontroly hospodaření v těchto organizacích. Opět nejsou přesně ohraničeny obsahy pojmů: kontrola, audit (v rámci něho interní a externí finanční audit) a přezkoumání.

Z hlediska kontroly (auditu, přezkoumání) je pak rozhodující členění na vnitřní a vnější, přičemž autorka se domnívá, že jak vnitřní tak vnější kontrola by měla být prováděna nejen ex-post, ale i předběžně a průběžně.

Otázkou zůstává, kdo bude veřejnou vnější kontrolu zajišťovat. Nabízí se možnost využít Nejvyšší kontrolní úřad a auditor.

2 Veřejná kontrola ve veřejné správě

Pro zmapování potřeb veřejné kontroly ve veřejném sektoru bude učiněn nejprve **historický exkurz**, a to do doby, kdy Česká republika usilovala o přijetí do Evropské unie, a dále i do prvních roků členství ČR v EU.

Byla vypracována různá hodnocení a v návaznosti na ně pak Návrh souboru **konceptů** k reformě veřejné správy, Koncepce kontrolního systému v České republice se zaměřením na finanční kontrolu apod.

2.1 Základní problémy veřejné kontroly v ČR před vstupem do EU

Do značné míry rozpad **vnitřní kontroly** (interních struktur řízení a kontroly v širším slova smyslu) v důsledku organizačních a kompetenčních změn v souvislosti s celkovými společensko-ekonomickými změnami po roce 1989. Důsledkem toho bylo oslabení vnitřních kontrolních systémů, fungujících nadále pouze podle individuálních rozhodnutí řídicích pracovníků bez jednotného usměrňování. Navíc došlo ke snižování početních stavů specializovaných kontrolních útvarů. Neexistovala standardizace těchto systémů. To vše vedlo ke snížení účinnosti kontroly, která byla převážně orientovaná na ověřování vnějších podnětů na úkor systematické kontrolní činnosti. Přezkoumáním hospodaření obcí bylo delegováno na okresní úřady.

V této historické etapě se vyskytly následující závažné problémy při realizaci **vnější kontroly** formou přezkoumání hospodaření územních samospráv, a to zejména:

- mnohdy malá profesionalita při realizaci přezkoumání hospodaření obcí uplatňovaná některými okresními úřady, což je v přímé souvislosti se skutečností, že nešlo o činnosti, jejichž výkon podléhal povinnému ověřování odborné způsobilosti.
- otevřená diskuse o nutném zvýšení profesionalizace (specializované zkoušky pro oblast veřejné správy) a nezávislosti komerčních auditorů při zpracování auditu obcí, včetně nutnosti posílení pravomoci dozoru realizovaného dle zvláštních právních předpisů nad účetními jednotkami při výběru auditorů (signály od prezidenta Komory auditorů o tom, že Komora auditorů ČR nemá dostatek síly a právního základu ani zdrojů na to, aby mohla realizovat kontrolu jednotlivých auditorů).

- chybějící podmínky pro realizaci porovnatelnosti výkonu obcí (nejednotnost účetnictví a výkaznictví).
- na základě existence této nejednotnosti nemožnost porovnávat výkon obcí a využívat standardizovaných ukazatelů.

Z výše uvedených nedostatků se některé již vyřešily zákonem o finanční kontrole ve veřejné správě.³⁹

Obecně ale zůstává v platnosti požadavek na kontrolu ve veřejné správě:

Kontrola ve veřejné správě by měla být provázaným mechanismem všech typů kontrol, ale takovým způsobem, aby se tento systém stal přirozenou součástí – mechanismem práce. S tím, že každá oblast kontroly je svébytná a vyžaduje k zasazení do celého systému trochu jiné kroky – už vzhledem k rozdílné výchozí úrovni a rozdílné úloze.

2.2 Doporučení EU v oblasti veřejné kontroly ve veřejné správě

Stav veřejné kontroly, tak jak byl popsán výše, před vstupem ČR do EU vedl k některým doporučením:

2.2.1 SIGMA

V říjnu 1999 vypracovala SIGMA (SIGMA je iniciativní orgán OECD a EU financovaný z programu PHARE) doporučení – „Baselines“ pro oblast kontrolních a řídicích systémů ve veřejné správě pro budoucí členy EU. V těchto doporučeních jsou tři oblasti, které se v širším slova smyslu týkají oblasti kontroly s následujícími doporučeními, která jsou relevantní pro tuto koncepci:

a) finanční kontrola ve veřejném sektoru

- jednotné vedení účetnictví
- standardy pro poskytování informací

³⁹ I když v souvislosti s tímto zákonem přibýlo velké množství administrativy, a někdy velmi zbytečné.

- zavedení nezávislého interního regulačního mechanismu adekvátního rozsahu splňujícího mezinárodně uznávané standardy v této oblasti: funkční nezávislost útvaru na činnostech, jejichž audit provádí a objektivita, profesionální úroveň, rozsah působnosti (předmět práce), řízení útvaru interního auditu
- stanovení indikátorů efektivnosti, produktivity a kvality finanční kontroly.

b) řízení veřejných financí

- používání jednotné klasifikace rozpočtovými jednotkami napojenými na státní rozpočet
- založit postupy pro vyhodnocování efektivnosti a účinnosti výdajové politiky a programů (včetně programů financovaných z fondů EU)

c) externí kontrola

- v oblasti vnější kontroly ve veřejném sektoru doporučení SIGMY upozorňuje na závěry kodaňského summitu z hlediska požadavků kladených na kandidátské země, ze kterého se odvozuje požadavek na nutnost existence efektivně fungující „nejvyšší kontrolní (auditorské) instituce“ (SAI – Supreme Audit Institution) a to takové, která by byla schopna na poli své působnosti spolupracovat s „Evropským dvorem auditorů“. Obecné finanční kontrolní standardy EU pro řízení fondů a zdrojů vyžadují, aby v zemi každého člena EU probíhala efektivní externí kontrola všech organizací a prostředků napojených na státní rozpočet.

2.2.2 Evropská dohoda

V č. 84 Evropské dohody zakládající přidružení mezi Českou republikou na jedné straně a Evropskými společenstvími a jejich členskými státy na straně druhé (Sdělení Ministerstva zahraničních věcí č. 7/1995 Sb.) je uveden bod 2, který je také nutno vzít v úvahu, neboť se v něm praví:

„Strany budou spolupracovat s cílem rozvíjet účinné kontrolní systémy v ČR podle standardních metod a postupů Společenství.

a) spolupráce bude zaměřena na:

- zřízení nezávislého nejvyššího kontrolního úřadu v ČR
- zřízení vnitřních kontrolních útvarů ve státních orgánech

- výměnu příslušných kontrolních informací
 - sjednocení kontrolní dokumentace
 - školicí a poradenskou činnost
- b) k tomuto účelu bude Společenství poskytovat příslušnou technickou pomoc.“

2.2.3 Světová banka

Dle studie Světové banky zaměřující se na **hodnocení stavu hospodářství České republiky** z hlediska úsilí o členství v Evropské unii je obecně konstatováno, že územní samosprávné orgány získaly na významnosti a analýza jejich fiskálního hospodaření je klíčem k pochopení rozsahu změn fiskální politiky v celé zemi.

Po celkovém zhodnocení fiskální analýzy územních samosprávných celků je doporučováno:

- rozlišit běžný a kapitálový účet,
- zavést kontrolní a regulační rámec pro zadlužení obcí doplněný centrálními monitorovacími kapacitami, aby se omezily riskantní nebo nadměrné obecní výpůjčky,
- řešit transparentnost podmíněných závazků, které jsou v ČR větším problémem, než v jiných rozvinutých zemích, které rovněž usilují o členství v EU,
- zveřejňovat z úrovně územních samosprávných celků jejich zadlužení,
- standardizovat a posílit pravidla sdělování informací a auditu.

Současně je konstatován nedostatek auditorů, kteří se „specializují“ na obce.

Na základě Zprávy Světové banky o **održování standardů a souboru předpisů v České republice v oblasti účetnictví a auditu**, která byla experty Světové banky zpracována na základě zjištění z mise Světové banky z května 2003, byl vytvořen postup k odstranění nedostatků vyplývajících z této Zprávy. Jedná se o tzv. Akční plán pro ČR v oblasti účetnictví a auditu schválený usnesením vlády č. 1002 ze dne 20. října 2004. Akční plán obsahuje komplexní plán realizace postupných a na sebe navazujících kroků v oblasti účetnictví a auditu tak, aby Česká republika vytvořila optimální podmínky pro zvýšení důvěryhodnosti účetnictví a auditu⁴⁰.

⁴⁰ Trezziovová, D.: Rozhovor s náměstkyní ministra financí. In Bulletin Institutu Svazu účetních 2/2006

Priority Ministerstva financí vyplývající z Akčního plánu v oblasti **účetnictví**:

- příprava nového právního prostředí v oblasti účetnictví s akcentem na přesné vymezení požadavků na vedení účetnictví pro jednotlivé skupiny účetních jednotek,
- analýza stávajícího stavu používání IAS/IFRS s výhledem pro případné rozšiřování používání IAS/IFRS v ČR (zejména u subjektů, které budou zahrnuty do kategorie „subjektů veřejného zájmu“),
- postupné odstraňování úzké vazby mezi účetnictvím a daní z příjmů,
- monitoring práva ES a zabezpečení transpozice evropské legislativy v oblasti účetnictví do českého právního řádu.

Priority Ministerstva financí vyplývající z Akčního plánu v oblasti **auditů**:

- řádná transpozice novely Osmé směrnice o statutárním auditu ročních a konsolidovaných účetních závěrek do tuzemského právního řádu,
- definice kategorie „subjektů veřejného zájmu“ a stanovení zvláštních požadavků na audit těchto subjektů,
- zřízení efektivního systému veřejného dohledu nad auditem a spolupráce orgánů veřejného dohledu v rámci EU,
- zajištění maximální nezávislosti a objektivit auditorů,
- efektivní systém šetření a sankcí.

2.2.4 Evropská komise

Pravidelná zpráva Evropské komise o ČR za rok 1999 v části B 3. 9. zabývající se finanční kontrolou hovoří o tom, že nejdůležitějším nedostatkem v oblasti finanční kontroly je funkční nezávislost vnitřních kontrolních útvarů na úrovni jednotlivých ministerstev, nedostatek jednotlivých pokynů, pokud jde o rozsah a charakter kontrolních funkcí. Současně je konstatováno, že české účetní normy nejsou zcela kompatibilní se všeobecně přijímanými účetními zásadami. V části B 4.2. této zprávy je dále konstatováno, že vnitřní kontrolní útvary mají některé, nikoli však všechny charakteristiky vnitřního auditu. Jejich pravomoci se liší a nemají vždy finanční charakter.

2.2.5 Národní program přípravy ČR na členství v EU 2000

V rámci předvstupní strategie formulovala Evropská komise pro každý kandidátský stát dokument „Přístupové partnerství“, ve kterém jsou stanoveny hlavní priority pro přijímání *acquis communautaire* kandidátskými státy. Implementace těchto priorit by měla být prováděna prostřednictvím tzv. národních programů jednotlivých zemí. Národní program přípravy ČR v oblasti přípravy na vstup do EU. Tento dokument shrnuje úkoly, které musí Česká republika vykonat před vstupem do EU k dosažení kompatibility s právními normami Evropského společenství, ke splnění podmínek integrace do vnitřního trhu EU a k odpovídajícímu fungování příslušných orgánů a institucí nezbytných k vynucování práva, resp. k zapojení ČR do strukturálních politik a navazujících rozvojových programů EU. Národní program 3.10. Finance (3.10.1. Finanční kontrola) definuje mimo jiné:

- vytvořit podmínky pro realizaci plnění funkce Ministerstva financí jako centrální organizace odpovídající za harmonizaci finanční kontroly ve veřejné správě,
- v rámci resortů přijmout opatření k posílení jejich funkční nezávislosti,
- personálně zabezpečit funkci gestora vnitřní finanční kontroly, včetně kontroly zahraničních prostředků,

Nejvyšší kontrolní úřad – nadále bude pokračovat vzdělávání zaměstnanců NKÚ zaměřené jak na obecnou problematiku EU, tak speciálně na provádění atestačního auditu a auditu výkonnosti, a to zvláště ve spojitosti s kontrolními standardy INTOSAI a Evropskými směrnici pro implementaci kontrolních standardů INTOSAI.

2.3 Koncepce zvýšení účinnosti veřejné kontroly

Na základě kritického hodnocení kontrolního systému v České republice, byl v roce 2000 vypracován Návrh souboru Koncepcí k reformě veřejné správy. Jeho součástí byl i bod VII Koncepce zvýšení účinnosti veřejné kontroly, z něhož je pro účely této práce vybráno:

2.3.1 Varianty řešení odstranění nedostatků ve veřejné kontrole

2.3.1.1 Vnitřní kontrola

„Nejjednodušší řešení může být v oblasti vnitřní kontroly (interní regulace) v užším pojetí. Zde jde o stanovení určitých standardů interních struktur řízení a kontroly. Standardy by měly poskytovat celkový rámec pro zřízení a udržování systému vnitřního řízení a kontroly a rozpoznání a zaměření se na hlavní oblasti výkonů i řízení a na oblasti největšího rizika podvodů, plýtvání, zneužívání a chyb v řízení. Jedině touto cestou je možné posilovat celkově odpovědný přístup k plnění svěřených úkolů a prostředků. Účinný systém vnitřního řízení a kontroly musí napomáhat i řízení změn při měnícím se prostředí a posunech v požadavcích a prioritách a být jedním z důležitých faktorů permanentní modernizace veřejné správy v současnosti.“

Autorka si nemyslí, že návrh tohoto řešení se jeví až tak jednoduše zvládnutelný, vždyť jakákoli standardizace je „běh na dlouhou trať“ a v oblasti veřejné správy tomu není jinak.

2.3.1.2 Vnější kontrola

V oblasti vnější nezávislé kontroly byly spatřovány největší problémy ve vazbě na přezkoumání hospodaření územních samospráv, kde byla snaha dojít k zásadnímu rozhodnutí o institucionální řešení⁴¹.

Jako možné varianty k zajištění vnější nezávislé kontroly u územních samosprávných celků se tehdy nabízely:

1. **varianta** – „veřejný“ auditor s celostátní působností
Přezkoumání by prováděl Nejvyšší kontrolní úřad, problém v právní úpravě (zákon o NKÚ a potažmo i Ústavy)
2. **varianta** – „veřejný“ auditor s regionální působností podléhající Parlamentu

⁴¹ Je zarážející, že po šesti letech ještě k tomuto rozhodnutí ještě nedošlo.

Vytvoření samostatných nezávislých regionálních kontrolních institucí (v sídlech krajů), které jsou s NKÚ svázány jednotnými standardy pro kontrolní činnost a podléhají Parlamentu. Dojde k oddělenému systému kontroly pohybu finančních prostředků státu a územních samospráv (na rozdíl od varianty 1), a v celkovém pohledu jde o řešení v souladu s Lidskou deklarací.

3. **varianta** – „veřejný“ auditor s regionální působností podléhající předsedovi vlády prostřednictvím Ministerstva vnitra
4. **varianta** – kombinace výše uvedených variant 1 a 3
Nejvyšším kontrolním úřadem realizovat přezkoumání hospodaření krajů a pro realizaci přezkoumání hospodaření obcí vytvořit samostatné nezávislé regionální kontrolní instituce (v sídlech krajů), které jsou s NKÚ svázány jednotnými standardy pro kontrolní činnost a podléhají Parlamentu.
5. **varianta** – kombinace výše uvedených variant 1 a 3
Nejvyšším kontrolním úřadem realizovat přezkoumání hospodaření krajů a pro realizaci přezkoumání hospodaření obcí vytvořit samostatné nezávislé regionální kontrolní instituce (v sídlech krajů), které jsou s NKÚ svázány jednotnými standardy pro kontrolní činnost a podléhají předsedovi vlády prostřednictvím Ministerstva vnitra.

Varianty předpokládaly, že:

- auditoři budou mít speciální zkoušku pro veřejný sektor (zaměstnanecký poměr),
- auditoři se speciální zkouškou pro veřejný sektor na smlouvu o kontrolní činnosti
- nová právní úprava.

Přezkoumání hospodaření obcí ze strany krajů bylo ohodnoceno jako nevhodné vzhledem k tomu, že mezi samosprávami neexistuje vztah nadřízenosti a podřízenosti. Je sice možné, aby zákon svěřil krajům určité kompetence ve vztahu k obcím, tyto kompetence by však neměly mít charakter státního dozoru. V daném případě přitom jde o státní dozor nad hospodařením s veřejnými prostředky. Daleko vhodnější je proto uskutečňovat tento dozor přímo ze strany orgánů státu, nikoliv zprostředkovaně vyššími samosprávami. Takže by vlastně docházelo k výkonu státního dozoru prostřednictvím samosprávy stojící jinak na stejné úrovni jako je samospráva podrobená dozoru.

2.3.2 Oblast formalizovaného sebehodnocení

Aby mohlo dojít k realizacím jakýchkoli variant v oblasti veřejné kontroly, musely se řešit nejprve technické či praktické záležitosti, neboť formalizované a obsahově standardizované transparentní sebehodnocení by bylo využitelné z hlediska možnosti **vzájemného srovnávání**.

Výše uvedený problém je složen ze 3 okruhů:

a) vypovídací schopnost a porovnatelnost účetních údajů (tzv. účetní okruh)

Nejednotnost účtových osnov a postupů účtování uvnitř soustavy podvojného účetnictví dle zákona o účetnictví, a nejednotnost uspořádání položek účetní závěrky, určují faktory limitující obecně vypovídací schopnost účetních a finančních výkazů, diferencovanost vypovídací schopnosti při porovnání mezi jednotlivými účetními subjekty a v čase i u jedné účetní jednotky v případě systémových změn v této oblasti a na jejich základě obtížnou porovnatelnost hospodaření územních samospráv⁴².

b) struktura a obsah zveřejňování výsledků hospodaření (tzv. rozpočtový okruh)

Za běžnou praxí – standard – se ve státech Evropské unie považuje, aby každá veřejnoprávní korporace zpracovávala a zveřejňovala „Výroční zprávu o výsledcích činnosti“. Tato povinnost je obecně definována v návrhu zákona o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů jako zveřejňování závěrečného účtu. Pro nutnou základní formalizaci a standardizaci obsahu závěrečného účtu je však nutné právní normou nižší právní síly, k jejímuž vydání musí zmocnění v zákoně, zmíněné parametry definovat a to v rozsahu a obsahu návrhu v rámci této koncepce:

- saldo výsledku hospodaření,
- výsledek rozpočtového hospodaření (změna finanční pozice) po finančním vypořádání, a to v členění na: běžný závěrečný účet a kapitálový závěrečný účet (oba dle rozpočtové skladby),
- stav finančních prostředků na mimorozpočtových zdrojích,
- výkaz zisku a ztráty v plném znění,

⁴² Bylo částečně odstraněno zrušením účetnictví malých obcí.

- sumarizované údaje z rozvahy,
- celkový dluh (explicitní i implicitní) v rozdělení: v tuzemské měně a v zahraniční měně,
- příloha k účetní závěrce,
- zpráva o hospodaření s majetkem se specifikací hospodaření s majetkem získaným bezúplatným převodem či přechodem od státu a s majetkem pořízeným za finanční spoluúčasti státu.

Sestavování **závěrečného účtu** v členění na *běžný a kapitálový* (ve smyslu příslušných položek rozpočtové skladby) má za cíl stabilizovat financování a realizovat zásadu, že zásoba majetku územních samospráv by se neměla snižovat. Jde o zásadu „*zlatého pravidla financování*“, že krátkodobé potřeby se financují z krátkodobých zdrojů a dlouhodobé potřeby z dlouhodobých zdrojů. Tyto zásady jsou obecně v souladu s doporučeními pro oblast veřejných financí pro transparentnost a fiskální stabilitu.⁴³

Zveřejňování celkového **obecního dluhu** je součástí transparentnosti hospodaření. Za výši a strukturu obecního dluhu odpovídá zastupitelstvo územní samosprávy. V souladu s fiskální decentralizací při reformě veřejné správy je nutné relevantně řešit otázku odpovědnosti za hospodaření s těmito prostředky a případnou regulaci a to zvláště v případě, kdy zákon o konkursu a vyrovnání pro územní samosprávy neplatí a je bez jakéhokoliv legislativního omezení územním samosprávám povoleno čerpat úvěry v zahraniční měně, což s ohledem na podmínky získání a splácení takového úvěru často hraničí s podnikáním obce s rozpočtovými prostředky, které ve většině evropských zemí proto není povoleno. Příslušné regulační kroky je však nutné realizovat v návaznosti na znalost skutečné výše celkového dluhu územních samospráv.⁴⁴ Takto definovaná pevná struktura závěrečného účtu při jeho standardizovaném obsahu bude východiskem pro vzájemnou komparaci jednotlivých údajů.

⁴³ (viz § 38 odst. 1 zákona č. 128/2000 Sb., o obcích (obecní zřízení) a § 17 zákona č. 129/2000 Sb., o krajích (krajské zřízení))

⁴⁴ Současné pojetí regulace dluhu ÚSC je řešena Usnesením vlády č. 346 ze 14. 4. 2004.

Součástí obsahu povinně zveřejňovaných údajů by mělo být i **hodnocení efektivity vynakládaných prostředků**. Je nutné určit základní obecná kritéria, dle nich rozčlenit obce do homogenních skupin a v rámci skupiny definovat bazickou hodnotu (standardizované ukazatele). Tímto způsobem získat datovou základnu pro vlastní porovnání. Z výsledků porovnání by nebyly vyvozovány důsledky o oprávněnosti či neoprávněnosti vynaložených prostředků, ale o efektu pro občany získaném vynaložením prostředků v porovnání s jinými obcemi.

Uvedené principy způsobují základní změnu v přístupu ke klasické kontrole. Jako srovnávací kritérium se hledají a ukazují pozitiva a nejlepší výkony. Každý subjekt může být v některé oblasti dobrý a přinášet zkušenosti ke vzájemnému užitku, takže není „vítězů“ ani „poražených“ jako při tradičním porovnání.

Ve spojeném modelu územních samospráv jde o nepřímý způsob ovlivňování kvality veřejných služeb, kdy cílem je informační základna pro občana, jak územní samospráva naplňuje sledované ukazatele. Předpokladem využití této metody je jednotné účetnictví a podrobná znalost procesů, kterými se realizují veřejné služby.⁴⁵

c) dostupnost a porovnatelnost statistických údajů (tzv. okruh statistických údajů)

Obdobně jako u účetních údajů je vážným problémem získání porovnatelných statistických údajů. Na tomto místě je znovu nutné zopakovat, že samospráva není privátní subjekt, ale veřejnoprávní korporace. Tento problém začíná pociťovat i Svaz měst a obcí, který se obrátil na MV ČR se zájmem o vybudování svobodné statistické báze za všechny obce.

2.3.3 Audit výkonnosti

Veřejná správa jako složitý komplexní řídicí systém svým stálým působením výrazně ovlivňuje společnost a její jednotlivé složky. Dotýká se života každého občana. Zprostředkovává více či méně naplňování cílů a snah politických orgánů a politických sil.

⁴⁵ Návrh souboru Koncepcí k reformě veřejné správy, listopad 2000

Také průběžně vyžaduje a spotřebovává pro svou činnost (i pouhou existencí) značné prostředky. Z těchto a dalších důvodů je vystavena permanentnímu hodnocení, které je rovněž složitým, mnohvrstevným a vnitřně strukturovaným jevem.

Veřejný sektor obecně tenduje k neefektivnosti. Je to dáno specifiky veřejného sektoru, kterými se veřejný sektor liší od sektoru soukromého a z nichž některá (např. neexistující kategorie zisku, nejednoduché vyjádření nákladů a výnosů – užitků, nekonkurenční prostředí ve veřejné správě atd.) vedou k selhávání veřejného sektoru v podobě neefektivního výkonu jeho činnosti. Uvědomění si faktorů neefektivnosti je prvním a základním krokem pro zvýšení efektivnosti veřejného sektoru, jehož důsledkem i smyslem jsou spokojenější občané a optimalizace výdajové stránky veřejných rozpočtů (zamezení plýtvání veřejnými prostředky a naopak finanční podpora prioritních úkolů a činností).

Vycházíme-li v tomto směru z kontrolních standardů INTOSAI a z Evropské směrnice k implementaci kontrolních standardů INTOSAI, je zřejmé, že:

„Plný rozsah auditu státní správy zahrnuje audit regulérnosti a audit výkonnosti.“

„Audit výkonnosti se zabývá auditem hospodárnosti, účelnosti a efektivnosti a zahrnuje:

- a) audit **hospodárnosti** správních činností v souladu se zdravými správními zásadami a praktikami a politiky vedení;
- b) audit **účelnosti** využívání lidských, finančních a jiných zdrojů včetně zkoumání informačních systémů, výkonnosti a způsobu monitorování a postupů, které uplatňuje kontrolovaný subjekt při nápravě zjištěných nedostatků; a
- c) audit **efektivnosti** výkonu ve vztahu k dosahování cílů kontrolovaného subjektu a audit skutečného dopadu činnosti v porovnání se zamýšleným dopadem...“

Z výše uvedeného je zřejmé, že audit výkonnosti je jednou ze dvou hlavních metod kontroly. Hodnocení efektivnosti vynakládání prostředků by mělo být jedním z přístupů k této problematice v oblasti veřejné správy.

Současně je nutné řešit ve vztahu k Nejvyššímu kontrolnímu úřadu legislativní zajištění možnosti, aby podle svého uvážení, resp. na základě kvalifikovaného podnětu mohl provádět výkonnostní audit hospodaření s prostředky územních samosprávných celků. Do této sféry

bude v souladu s postupem reformy veřejné správy směřovat značná část veřejných prostředků a kontrola účelnosti, hospodárnosti a efektivnosti jejich použití v této sféře není dosud prakticky realizovatelná, pokud není umožněno v přiměřeném rozsahu kontrolovat i hospodaření územních samosprávných celků s jejich vlastními prostředky.

2.3.4 Realizace navrhované Koncepce

V roce 2003 bylo Ministerstvem vnitra reagováno na předkládanou koncepci v roce 2000 následujícím způsobem *„Koncepce zvýšení účinnosti veřejné kontroly (2000) je součástí strategie vlády ČR. V souvislosti s těmito reformními aktivitami byly zakotveny nové moderní principy jak v oblasti vnitřní finanční kontroly ve veřejné správě, tak v oblasti vnější kontroly hospodaření veřejnosprávních subjektů.“*⁴⁶

- a) **vnitřní finanční kontrola** ve veřejné správě – Významný pokrok oceněný Evropskou komisí byl v České republice učiněn **přijetím zákona 320/2001 Sb., o finanční kontrole ve veřejné správě** a o změně některých zákonů. Zákon zavádí do veřejného sektoru řadu nových prvků plně kompatibilních s doporučeními expertů EU a v širších souvislostech je tento zákon hodnocen jako progresivní příspěvek k řešení moderních přístupů k finančnímu řízení a kontrolám (auditům) ve veřejné správě v rámci zemí Organizace pro ekonomickou spolupráci a rozvoj (OECD). Tento zákon se netýká jen kontrolních nástrojů, ale upravuje i procesy finančního řízení (v tomto smyslu je název zákona nepřesný, přesněji zákon pojednává o finančním řízení a kontrole). K hlavním progresivním prvkům zákona, jeho vyhlášky a metodických pokynů patří vymezení finančního řízení a kontroly prostřednictvím: veřejnosprávní kontroly, řídicí kontroly, interního auditu. Zákon dále přispívá k uzavření cyklu odpovědnosti za veřejný sektor tím, že uvnitř orgánů veřejné správy specifikuje vedoucí pracovníky jako: příkazce operací, správce rozpočtu, hlavní účetní. Velká pozornost je věnována internímu auditu v územní samosprávě. Koncem roku 2002 byl předložen Delegaci Evropské komise projekt „Posilování vnitřního kontrolního systému krajské samosprávy“. V přímé vazbě na tyto aktivity je připravován program školení členů pracovní skupiny a následně program školení interních auditorů útvarů

⁴⁶ Reforma veřejné správy v České republice, MVČR, Praha 2003

interního auditu na krajských a obecních úřadech a v jejich organizačních složkách a příspěvkových organizacích. Program školení interních auditorů a vedoucích pracovníků územní samosprávy navazuje na program vzdělávání připravený a realizovaný Ministerstvem financí. Výsledkem je, že Česká republika má již sílicí základnu interních auditorů. Kvalita školicích programů je podporována účastí Českého institutu interních auditorů ČIIA).

I zákon o finanční kontrole ve veřejné správě si však žádá novelu. Vláda na svém zasedání 27. září 2006 přijala návrh novely tohoto zákona. Novela, kterou navrhlo Ministerstvo financí, spočívá v tom, že finanční řízení subjektů veřejné správy se bude prověřovat pomocí auditů, místo doposud veřejnosprávní kontroly. Podle zprávy ČTK souvisí úprava finanční kontroly s nařízením Evropské unie pro období 2007 až 2013. Z materiálu Ministerstva financí vyplývá, že **přechod od systému veřejnosprávní kontroly k auditům** je v souladu s praxí členských zemí EU a doporučením Evropského soudního dvora.

- b) **vnější kontrola** hospodaření ve veřejné správě – V oblasti vnější kontroly hospodaření orgánů státní správy (ministerstev, organizačních složek státu) posílil svoji pozici Nejvyšší kontrolní úřad. Hospodaření územních samosprávných celků (obcí, krajů, hlavního města Prahy a dobrovolných svazků obcí) je každoročně prověřováno prostřednictvím institutu přezkoumání hospodaření.“

Výše zmíněná Koncepce ale nepočítala s přezkoumáním hospodaření u organizačních složek státu, proto v dokumentu *Reforma veřejné správy v České republice*, vydaném Ministerstvem vnitra ČR, to odůvodnilo: „*V oblasti vnější kontroly hospodaření orgánů státní správy (ministerstev, organizačních složek státu) posílil svoji pozici Nejvyšší kontrolní úřad*^{A7}.“

Potřebu auditu, jako nástroje vnější kontroly, si ale postupně účetní uvědomují. Tak například, jak vyplývá z Informací o výsledcích činností daňové a celní správy České republiky za rok 2002, nechalo si MF GČ provést finanční externí audit. Citují: „*V souladu se „Zaměřením kontrolní činnosti MF na rok 2002“ byl proveden finanční audit a audit*

⁴⁷ Reforma veřejné správy v České republice, MV ČR, Praha, str. 34

výkonu na MF-GŘC. V rámci finančního auditu byly prověřeny vybrané údaje vykázané ve finančních, účetních a jiných výkazech. V rámci auditu výkonu byla výběrovým způsobem ověřena přiměřenost a účinnost vnitřního kontrolního systému se zaměřením na způsob a účinnost provádění kontrol na zajištění celního dluhu včetně vymáhání pohledávek a efektivní správu veřejných prostředků v rozsahu pravomocí daných zákonem o zadávání veřejných zakázek a v souladu s vnitřními předpisy“⁴⁸.

Ve zprávě z finančního auditu a auditu výkonu je mimo jiné konstatováno, že na MF-GŘC dochází k porušování závazných předpisů a do vnitřních norem nejsou zapracovány veškeré kontrolní mechanismy řídicí kontroly. K uvedeným negativním zjištěním bylo ředitelů dotčených útvarů na základě doporučení v auditorské zprávě uloženo GŘ MF-GŘC přijmout konkrétní opatření k nápravě stavu.

2.4 Koncepce kontrolního systému v České republice se zaměřením na finanční kontrolu

V souvislosti fungování zákona o finanční kontrole ve veřejné správě⁴⁹ a existencí Centrální harmonizační jednotky na Ministerstvu financí, byla rozvíjena předchozí koncepce, která se snaží propojit vnitřní a vnější kontrolu.

Tato koncepce je motivována potřebou vlády České republiky poskytnout záruku, že správa veřejných prostředků je důvěryhodná a řádná. Má posílit transparentnost, otevřenost, hospodárnost, efektivnost a účelnost využívání veřejných zdrojů při zajišťování veřejných služeb ČR s využitím mezinárodních standardů.⁵⁰

⁴⁸ Informace o výsledcích činnosti daňové a celní správy České republiky za rok 2002, Praha, květen 2003, str. 76

⁴⁹ I když zákon o finanční kontrole ve veřejné správě je dostatečně specifický a umožňuje v současné době pokračovat v práci na dalším zkvalitňování systému kontrol, je třeba v návaznosti na průběžné změny vnitřní a vnější prostředí ČR počítat s jeho revizí.

⁵⁰ Koncepce vyústila v Usnesení vlády ČR ze dne 12.7.2006 č. 852, kterým vláda ČR ukládá ministru vnitra zpracovat a předložit návrh věcného záměru o kontrole a zákon, kterým se mění některé zákony v souvislosti s přijetím uvedeného zákona.

Koncepce se zaměřuje na zavedení, udržování a další rozvoj efektivního a účinného systému vnitřního řízení a kontroly ve veřejné správě ČR (dále jen systém PIFC), který tvoří tři základní prvky:

- systém finančního řízení a kontroly,
- systém interního auditu,
- centrální harmonizace obou těchto systémů.

V současné době do řídicího a kontrolního systému spadají následující subsystémy kontrol:

- subsystém finančních kontrol zajišťovaný příslušnými útvary ministerstva financí u správců kapitol státního rozpočtu,
- subsystém finančních kontrol zajišťovaný odděleními finanční kontroly finančních ředitelství,
- subsystém finanční kontroly dotací zajišťovaný finančními úřady,
- **subsystém přezkoumání hospodaření ÚSC a dobrovolných svazků obcí,**
- subsystém auditů v rámci sdílené správy prostředků poskytovaných z fondů EU a z jiných zahraničních zdrojů.

V současné době jsou výše uvedené činnosti vykonávány převážně formou veřejnosprávních kontrol, což plně neodpovídá požadavkům k zabezpečení cílů systému PIFC.

Koncepce vychází z kritiky, že přezkoumání hospodaření prováděné auditorem nemůže být zcela objektivní, což je dáno existencí pochybností o míře přiměřených záruk dodavatele (auditora) při vydávání nezávislého a objektivního ujištění, je-li auditovaný subjekt veřejného sektoru zadavatelem těchto služeb a současně i jejich plátcem. Objektivně dané riziko zpochybnění výstupu auditování je určující a jeho vyloučení by mělo být jedním ze základních požadavků systému PIFC – podle mezinárodních standardů totiž zůstává vždy za konečný závěr výsledků a doporučení ze zadaného auditu odpovědný vedoucí orgánu veřejné správy, popř. vedoucí interního auditu.

Externí audit je zde sice zmíněn jako nezbytný prvek k zajištění řádné správy a řízení v subjektech veřejného sektoru, ale **s auditory se ve veřejné správě nepočítá.** Je zde uvedeno, že **funkci obdobnou externímu auditu zajišťuje v ČR Nejvyšší kontrolní úřad,**

jehož postavení vychází přímo z ústavy je upraveno zákonem o Nejvyšším kontrolním úřadu a není závislý ani na moci zákonodárné (Parlamentu), ani na moci exekutivní (vládě). Na druhé straně je zde opět zmíněna připomínka, že působnost NKÚ je v podstatě omezena na státní majetek, nikoli na majetek ÚSC.

Také je zde jednoznačně zmíněn fakt, že funkci interního auditu nemůže nahradit adekvátní zajištění funkcí externího auditu, neboť výsledky externího auditu slouží k poskytnutí nezávislého a objektivního ujištění o nakládání subjektů veřejného sektoru se svěřenými veřejnými zdroji především volených zástupců občanské společnosti. Přesto však zejména systém interního auditu⁵¹ může být výraznou pomocí externímu auditu.

2.5 Shrnutí

Veřejná správa představuje jeden z klíčových subjektů v rámci veřejného sektoru a veřejných financí. Jde zejména o rozhodovací, realizační, ale také kontrolní funkce této správy ve vztahu k veřejným institucím a organizacím, k veřejným výdajovým programům a k veřejným projektům. Kvalifikovanost a odborná způsobilost této správy se také stává problémem i z hlediska efektivnosti vynakládaných veřejných prostředků a účinnosti veřejného sektoru.

Na základě hodnocení České republiky před vstupem a po vstupu do Evropské unie v oblasti kontroly ve veřejné správě, vyplynulá různá doporučení. Nedostatky v této oblasti lze rozdělit do dvou oblastí:

- a) **vnitřní kontroly** – kde se podařilo díky zákonu o finanční kontrole ve veřejné správě již mnoho z výtek odstranit,
- b) **vnější kontroly** – která je zaměřena hlavně na přezkoumání hospodaření ve veřejné správě, kde se naskýtal různé varianty řešení. Obecně vzato se lze tento úkol svěřit buď Nejvyššímu kontrolnímu úřadu (po zásadních legislativních změnách) nebo nezávislému auditorovi.

⁵¹ Uvažuje se existenci samostatného zákona o interním auditu ve veřejné správě ČR.

Pokud by přezkoumání prováděl Nejvyšší kontrolní úřad, bylo by potřeba změnit jeho oblast kontroly, neboť jeho oblastí jsou pouze státní prostředky, nikoli prostředky územních samospráv.

Pokud by přezkoumání prováděl auditor, tak dle názoru autorky práce, je jedinou výtkou to, že si platí tuto službu ten, kdo si ji objednal a tím je ohrožena auditorova nezávislost. Tento nedostatek by šel odstranit např. přidělováním auditorů prostřednictvím losování.

Je zajímavé, že se v počátcích odmítalo nynější řešení, kdy přezkoumání hospodaření provádí převážně jiný územní samosprávný celek, a to kraj.

S přezkoumání hospodaření nebo jinou alternativou se obecně u organizačních složek státu vůbec nepočítá. I když ony samy to již vnímají jinak a začínají se objevovat případy, kdy si sama organizační složka státu nechá provést finanční externí audit (buď musí ze zákona jako NKÚ nebo dobrovolně, např. MF).

3 Možnosti využití finančního externího auditu pro ověřování hospodaření organizací ve veřejném neziskovém sektoru

Závěrem předchozí kapitoly byla zmíněna potřeba institucionálně řešit oblast přezkoumání hospodaření. Otázka tedy nestojí, zda přezkoumání provádět, ale kdo ho má provádět.

Hospodaření územních samosprávných celků (obcí, krajů, hlavního města Prahy a dobrovolných svazků obcí) je každoročně prověřováno prostřednictvím institutu přezkoumání hospodaření.⁵²

3.1 Kontrola hospodaření ve veřejném neziskovém sektoru – obecné vymezení

V rámci budování kontrolního systému je důležitá oblast hospodaření územních samosprávných celků. Z tohoto důvodu se používají dva výrazy: **přezkoumání** a **audit**.

Otázky, které z toho vyplývají:

- otázka formy, obsahu, rozsahu a úrovně prováděných šetření, s tím přímo souvisí otázka a vlastně povinnost vhodného obsahu a formy zveřejňování auditorského zjištění
- otázka týkající se rovnocennosti prováděného šetření kontrolními pracovníky úřadu (dříve okresních úřadů, nyní krajských úřadů) a profesionálními auditory; tj. správného přiřazení pojmu audit, který v případě kontroly prováděné pracovníky úřadu nelze použít
- otázka spojená s uváděnými stupni v šetření.

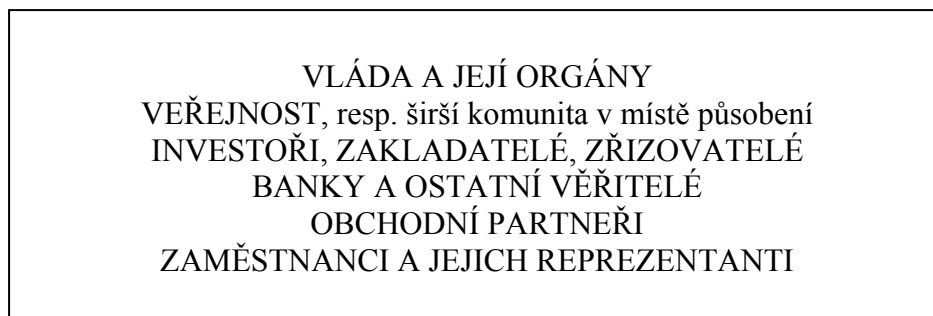
Do budoucna je třeba se zamýšlet nad dostatečností takového rozdělení a způsobem přiřazení věcné a obsahové náplně k jednotlivým stupňům⁵³ v rámci žádoucí koordinace a efektivity prováděných šetření nezávislým auditorem nebo naopak kontrolorem. Velmi zásadně je třeba řešit otázky kompetencí a odpovědností.

⁵² Legislativně je tato povinnost zakotvena v zákoně o obcích, zákoně o krajích a zákoně o hlavním městě Praze a dále v zákoně o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů a teď i zákonem o přezkoumávání hospodaření.

⁵³ a) přezkoumání hospodaření b) finanční audit c) výkonnostní audit

Ke zpracování postupů je třeba zasvěcených expertů, kteří se dostatečně orientují ve zvláštностech a odlišnostech hospodaření veřejného neziskového sektoru.

Obrázek 6 **Přehled uživatelů účetních výkazů u ÚSC**



Pramen: Prokúpková, D., Seidlová, J., Kotrba, R.: Přezkoumání hospodaření obcí. E.I.A. - Ekonomická a informační agentura, Hradec Králové, červenec 1999, str.10

Mezi nejdůležitější externí odběratele a uživatele účetních informací patří na prvním místě **vláda** a její orgány, které jsou příslušnými předpisy zmocněny požadovat specifické informace týkající se hospodaření subjektů užívajících prostředky veřejných rozpočtů, které následně považují za nutné pro výkon své funkce (např. při stanovení zásad přerozdělování daní plynoucích ze státního rozpočtu, poskytování systémových dotací apod.). Proto v mnoha zemích Evropské unie dochází k příkrému rozlišení různě organizovaných kontrolních systémů. V převážné většině jde o oddělený systém kontroly vládních a regionálních kontrolních úřadů a poukazuje se na nežádoucí zkušenosti ze zapojení soukromých firem do regionálního auditu.

Dalšími důležitými uživateli by měli být **investoři, zakladatelé a zřizovatelé, banky a ostatní věřitelé**, kteří požadují zejména vysokou míru likvidity pro zajištění plynulé platební schopnosti, růst majetku jako záruku budoucí návratnosti jimi zapůjčených prostředků. A v neposlední řadě to jsou a budou vzrůstající informační potřeby **veřejnosti**, resp. širší komunity v místě působení, zaměstnanců a jejich reprezentantů.

Na vrcholu pyramidy stojí pak vlastní podnik, resp. **obec**, jako přednostní a výjimečný uživatel dat předkládaných ve finančních a účetních výkazech u příležitosti účetní závěrky.

Mezi hlavní společné cíle uvedených uživatelů lze přes všechny rozdílnosti zahrnout potřebu informace o tom, že

- údaje v účetní závěrce a ve výroční zprávě věrně zobrazují stav majetku a závazků, finanční situaci a výsledek hospodaření,
- účetnictví je vedeno úplně, průkazným způsobem, správně a v souladu s platnými předpisy a doporučeními,
- závažné hospodářské operace uskutečněné účetní jednotkou v průběhu roku byly správně zachyceny a prezentovány,
- roční výkazy byly zpracovány podle platných pravidel se zaměřením na jejich kompletnost a správnost

a některé další specifické informace spočívající v

- posouzení celkového stavu a způsobu hospodaření,
- posouzení úrovně a způsobu rozpočtování a plnění rozpočtu obce,
- posouzení úrovně finančního řízení,
- posouzení následných událostí aj.

Hlavním smyslem celkového procesu předkládání a ověřování informací ve výkazech každé účetní jednotky, by pak měl být rozbor výsledků jako závěrečné vrcholící fáze celkového procesu a dospění k určitým závěrům o celkové finanční a hospodářské situaci obce, podle nichž by bylo možnou příjmu a formulovat další užitečná (strategická) rozhodnutí do budoucnosti. K tomu, aby rozborový proces probíhal na reálném základě, potřebují všichni zúčastnění získat jistotu o správnosti vykazovaných údajů.

3.2 Přezkoumání hospodaření ÚSC

3.2.1 Historický vývoj vnější kontroly ÚSC v ČR

Hospodaření ÚSC bylo kontrolováno už za minulého politického režimu, kdy byly prováděny tzv. komplexní revize hospodaření. Závazně se začaly provádět až počínaje rokem 1965. Původně se zkoumala jen správnost účetní uzávěrky a stav ochrany vlastnictví. Posléze se začala v rozpočtových organizacích zkoumat správnost použití prostředků podle schváleného rozpočtu. Zaměření převážně na rozpočet zůstalo u zákonem vyžadované vnější kontroly ÚSC až do současnosti.

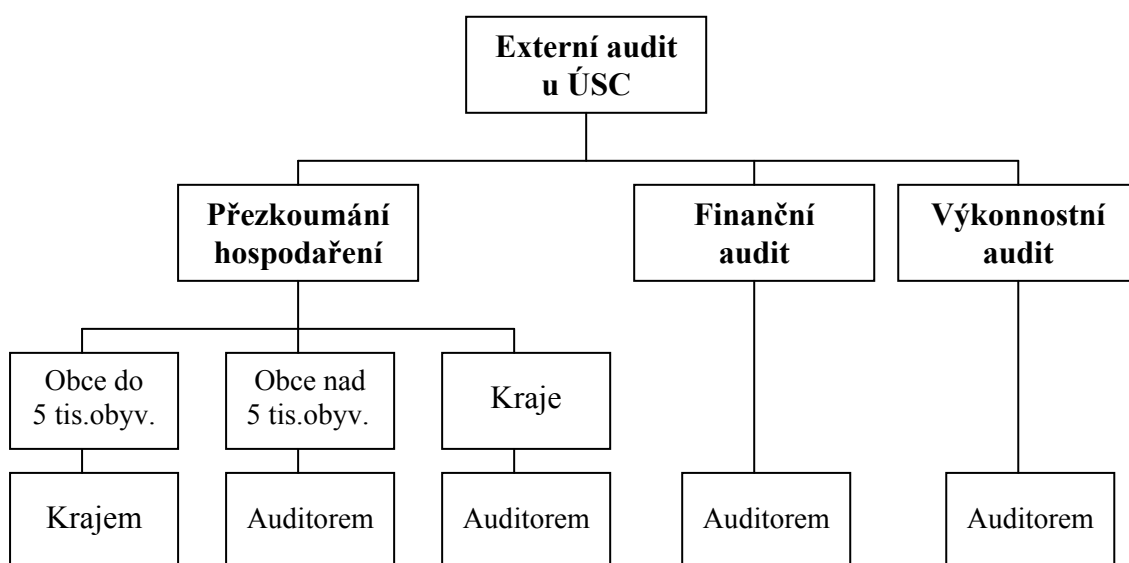
Po roce 1989 přišel se zákonem ČNR č. 367/1990 Sb., o obcích nový pojem, přezkoumání hospodaření obcí jako povinná forma vnější kontroly hospodaření s veřejnými prostředky. Prováděl jej na základě pověření obce příslušný okresní úřad nebo auditor. Auditorskou profesi upravovala v té době vyhláška FMF č. 63/89 Sb., o ověřovateli (auditorech) a jejich činnosti. Koncem roku 1992 byl zveřejněn Ministerstvem financí metodický návod vztahující se k přezkoumání hospodaření. Také byla nahrazena starší vyhláška o ověřovateli zákonem č. 524/92 sb., o auditorech a Komoře auditorů České republiky, KA ČR jako nově založená profesní organizace auditorů se v roce 1995 usnesla na vydání závazného etického kodexu pro auditorskou činnost. Z důvodů specifik neziskového sektoru dále KA ČR vydala v roce 1998 auditorskou směrnici č. 52, která upravovala podmínky auditu obcí a organizací veřejného sektoru. MF ČR v reakci na tuto směrnici vydalo ve stejném roce metodický pokyn pro sjednocení postupů auditorů a okresních úřadů při provádění přezkoumání hospodaření a nahradilo tak starší metodický návod.

Další výrazné změny nastaly až po reformě veřejné správy a s platností nových zákonů o obcích, krajích a „malých“ rozpočtových pravidlech v roce 2000. Bez bližší spojitosti s nimi začal ve stejném roce platit nový a až do současnosti platný zákon č. 254/2000 Sb., o auditorech. V roce následujícím byl vyhlášen i nový etický kodex. Předpisem již vynuceným reformou byla v roce 2002 vydaná vyhláška č. 41/2002 Sb., o přezkoumání hospodaření nahrazující metodický pokyn z roku 1998, a navazující na rozpočtová pravidla územních rozpočtů. Vzhledem k novým zákonům a také vyhlášce byla v roce 2002 vydána Komorou auditorů nová auditorská směrnice č. 52 zaměřená již pouze na audit ÚSC. Další změnou

bylo zrušení okresních úřadů k 1. 1. 2003, roli kontrolního orgánu po nich převzaly kraje, což bylo legislativně ošetřeno novelizací zákonů o obcích a krajích a vyhlášky o přezkoumání hospodaření.

Obce mající méně než 5 000 obyvatel si mohly vybrat, zda jim přezkoumání provede auditor či krajský úřad. Zbývající územně samosprávné celky tuto možnost neměly a přezkoumání prováděl auditor.

Obrázek 7 **Nástroje externího auditu u ÚSC (v letech 2003 – 2004)**



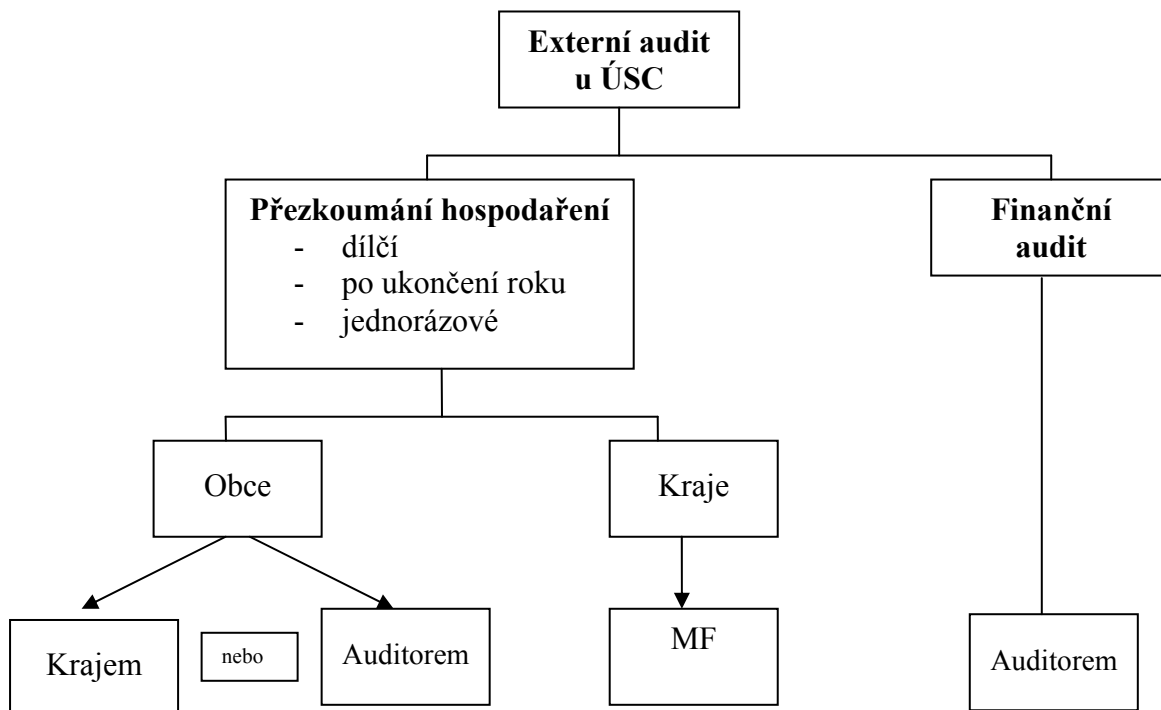
Pramen: Autorka

3.2.2 Současnost

Dne 1. 8. 2004 vstoupil v platnost zákon č. 420/2004 Sb., o přezkoumávání hospodaření územních samosprávných celků a dobrovolných svazků obcí.

Kraje se přezkoumání hospodaření dotýká hned dvakrát. Jednak jako kontrolovaný subjekt a jednak jako subjekt, který tuto kontrolu provádí. Přezkoumání hospodaření kraje provádí Ministerstvo financí ČR.

Obrázek 8 Nástroje externího auditu u ÚSC v současné⁵⁴ podobě (od roku 2004)



Pramen: Autorka

Obce a dobrovolné svazky obcí mají možnost požádat o přezkoumání krajský úřad nebo auditora. Jelikož je zrušena povinnost, aby obce nad 5 tisíc obyvatel měly auditora a přezkoumání krajem je bezplatné, dá se očekávat, že dojde k nárůstu počtu obcí, které bude kraj přezkoumávat.

Dále bude toto přezkoumávání probíhat ve dvou fázích⁵⁵, formou tzv. **dílčího přezkoumání**, a to za předchozí část roku a po skončení kalendářního roku za zbývající část předchozího kalendářního roku.

⁵⁴ Přezkoumání hospodaření obcí a městských obvodů a městských částí územně členěných statutárních měst budou provádět krajské úřady v přenesené působnosti nebo auditor, hospodaření městských částí hlavního města Prahy Magistrát hlavního města Prahy v přenesené působnosti nebo auditor, hospodaření hlavního města Prahy auditor nebo Ministerstvo financí a hospodaření krajů pouze Ministerstvo financí.

⁵⁵ Jednorázové přezkoumání může uskutečnit krajský úřad u obcí, které nevykonávají hospodářskou činnost a mají počet obyvatel menší než 800 osob. V ostatních územních celcích se uskutečňuje dílčí přezkoumání.

Výkonem přezkoumání pověří krajský úřad zaměstnance kraje. Tito zaměstnanci („**kontroloři**“) musí mít alespoň úplné střední vzdělání, musí splňovat požadavek praxe spočívající v činnosti, která souvisí odborně s předmětem přezkoumání, nejméně po dobu 3 let a musí být bezúhonní.

Předmětem přezkoumání dle tohoto zákona jsou údaje o ročním hospodaření územního celku, tvořící součást závěrečného účtu, a to

- plnění příjmů a výdajů rozpočtu,
- finanční operace, týkající se tvorby a použití peněžních fondů,
- náklady a výnosy podnikatelské činnosti územního celku,
- peněžní operace, týkající se sdružení prostředků, cizích prostředků,
- stav pohledávek a závazků a nakládání s nimi,
- zastavování movitých a nemovitých věcí,
- zřizování věcných břemen,
- účetnictví vedené územním celkem apod.

Z důvodu vzniku zákona o přezkoumání hospodaření územních samosprávných celků a dobrovolných svazků obcí, bude muset kraj posílit útvar, který se touto problematikou zabývá, o nové zaměstnance.

Už teď se ale můžeme setkat i s jiným řešením. Např. Kraj Vysočina chce snížit počet obcí, jež žádají o kontrolu svého hospodaření kraj⁵⁶. Každá samospráva, která prověrku zadá soukromému auditorovi, by od kraje mohla dostat příspěvek na pokrytí nákladů přezkoumání.⁵⁷

Jako žádoucí se jeví i vytvoření **jednotné metodiky** pro provádění přezkoumání u obcí.

⁵⁶ Vysočina podpoří obce, které kontrolu hospodaření svěří auditorům. In Auditor 9/2004, str. 24

⁵⁷ Zastupitelstvo kraje Vysočina opět schválilo zásady pro poskytování dotací obcím a dobrovolným svazkům obcí na úhradu nákladů účtovaných auditorem za provedení přezkoumání hospodaření. K poskytnutí možnosti požádat o příspěvek až do výše 5000 Kč v každém kalendářním roce zastupitele vedla snaha podpořit využívání služeb auditorů nebo auditorských společností v rámci rozhodování o tom, zda si nechat přezkoumávat své hospodaření krajským úřadem zdarma nebo zadat přezkoumání auditorovi za úplatu.

Jako nová oblast, která vstupuje do problematiky přezkoumání, jsou prostředky poskytnuté **z fondů EU**, kde bude předmětem ověření, zda produkty nebo služby byly skutečně realizovány a výdaje s nimi spojené byly uskutečněny ve vymezeném časovém období.

Zajímavá je i skutečnost, že zákonem je svěřen dozor nad výkonem přezkoumání i v případě, že je prováděno auditory, ministerstvu financí. Poprvé se tak auditoři při své práci dostávají pod dozor jiného orgánu než KA ČR⁵⁸.

Obce včetně hlavního města Prahy mají tedy podle zákona právo si způsob přezkumu hospodaření zvolit, kraje však zákonodárci takovou možnost pozměňovacím návrhem odebrali; zákon tak vytváří nerovnost nejen mezi kraji a obcemi, ale i mezi kraji navzájem (hlavní město Prahy je také krajem).

Přezkoumání hospodaření provedené krajským úřadem nebo Magistrátem hlavního města Prahy, tak i přezkoumání provedené auditorem podléhá dozoru ze strany Ministerstva financí, který ministerstvo jako ústřední orgán provádí po linii státní správy podle příslušných ustanovení zákona o krajích a zákona o hlavním městě Praze. Ministerstvo financí dále výkon přezkoumávání metodicky řídí, usměrňuje a koordinuje jej s finanční kontrolou podle zákona o finanční kontrole. Pokud byl přezkum hospodaření proveden auditorem, vykonává ministerstvo nad takovým přezkumem dozor jen u územního celku (ministerstvo nemůže dohlížet na činnost auditora přímo, neboť jde o kompetenci Komory auditorů) a postupuje přímo přiměřeně podle ustanovení o právech a povinnostech kontrolujících a kontrolovaných.⁵⁹

Nový zákon tedy zachovává možnost, aby obce nechaly přezkoumat své hospodaření auditorem. Evropské komisi (EK) se tato praxe nelíbí (**auditor je placený tým, kdo si kontrolu objednává, hrozí proto nebezpečí, že nebude zcela objektivní**), ale toleruje ji. Důvody, proč možnost volby auditora zůstává i v novém zákoně, jsou tytéž, jimiž je zdůvodnila česká strana EK: jde o určitý prvek demokracie a procento obcí, které nechávají

⁵⁸ Změny v postavení auditorů, které přinesl zákon o přezkoumávání hospodaření. Drápalová, Z. In Auditor 7/2004, str. 1

⁵⁹ Přezkoumávání hospodaření obcí, JUDr. Josef Vedral, Ph.D., odbor legislativy Ministerstva vnitra, <http://denik.obce.cz>, Deník veřejné správy 20.10.2004

kontrolovat své hospodaření tímto způsobem, je velmi nízké. Navíc je žádoucí v určitých případech vzít v úvahu i ekonomickou stránku. Obce totiž občas potřebují audit i pro jiné účely, například při podávání žádosti o půjčku v bance. Je proto logické, když zároveň využijí služeb auditora k přezkoumání hospodaření.⁶⁰

3.2.3 Krajský úředník versus auditor

Přezkoumání hospodaření mohou vykonávat dle zákona o přezkoumání hospodaření: auditoři, kontroloři krajského úřadu, Magistrátu hlavního města Prahy a ministerstva financí. I když hlavním úkolem zákona o přezkoumání hospodaření bylo sjednotit kontrolu, která je vykonávána těmito subjekty, existují rozdíly mezi přezkumem provedeným auditorem a přezkumem provedeným kontrolorem (úředníkem).⁶¹

Z následující tabulky vyplývá, že i když výsledkem přezkoumání je Zpráva o přezkoumání hospodaření (jednotný výstup), forma a metody přezkoumání jsou rozdílné dle toho, kdo toto přezkoumání provádí.

⁶⁰ Auditor 5/2005, str. 11

⁶¹ Při posuzování účetní závěrky je srovnávána vykazovaná realita se skutečností, zatímco při přezkoumání hospodaření je srovnávána především vykazovaná realita s právními normami.

Tabulka 3 **Rozdíly v provádění přezkoumání hospodaření obce kontrolorem a auditorem**

Hledisko	Auditor	Kontrolor
Právní úprava	Zákon o přezkoumání hosp., Zákon o auditorech, Auditorské směrnice KA ČR, Mezinárodní auditorské standardy, Etický kodex	Zákon o přezkoumání hosp., Zákon o úřednících ÚSC, Kodex etiky zaměstnanců ve VS, Zákon o odpovědnosti za škodu způsobenou při výkonu veřejné moci rozhodnutím nebo nesprávným úředním postupem, Vnitřní směrnice úřadů
Vstup do profese	Zápis do seznamu auditorů (tzn., že musí mít mimo jiné vysokoškolské vzdělání, 3 roky pracoval jako asistent auditora a složil auditorskou zkoušku)	Zaměstnanecký poměr s úřadem, alespoň úplné střední vzdělání, tři roky odborné praxe, např. účetní
Kvalifikační požadavky	Auditorská zkouška je skládána z oblastí – ekonomie a finanční řízení, účetnictví, občanské, obchodní, finanční a pracovní právo, konkurz a vyrovnání, informační systémy pro řízení a vnitřní kontrolu, systémy zpracování dat a matematické a statistické metody, auditorské postupy, metody a techniky, auditorské směrnice	Požadavky nastaví úřad, např. v JMK je vstupní test zaměřen na oblasti – přezkoumání hospodaření, účetnictví, rozpočet ÚSC. Také je potřeba ukončit vstupní vzdělání nejpozději do tří měsíců ode dne vzniku pracovního poměru. Vstupní vzdělání zahrnuje – znalosti základů veřejné správy, veřejného práva, veřejných financí, informačních technologií, komunikační a organizační dovednosti. Dále pak je nutná zkouška zvláštní odborné způsobilosti, která musí být vykonána nejpozději do 18 měsíců od vzniku pracovního poměru.
Pozastavení nebo zrušení výkonu povolání	KA ČR má právo v případě porušení podmínek auditora vyškrtnout ze seznamu auditorů nebo mu pozastavit oprávnění k poskytování auditorských služeb.	Vzhledem k tomu, že se jedná o pracovní poměr, řídí se i jeho ukončení zákoníkem práce.
Platba	Odměna za poskytnutou službu	Mzdu kontrolorovi hradí úřad (stát)
Odpovědnost za přezkum	Zákon o přezkoumání hospodaření Etický kodex	Zákon o přezkoumání hospodaření Kodex etiky zaměstnanců ve VS
Odpovědnost za škodu	Zákon o auditorech Je pojištěn	Zákon o odpovědnosti za škodu způsobenou při výkonu veřejné moci rozhodnutím nebo nesprávným úředním postupem (hradí stát), Zodpovídá za škodu dle zákoníku práce
Sankce	Zákon o auditorech: Napomenutí, Pokuta do výše 500.000 Kč, Pozastavení oprávnění nejdéle na 1 rok, Vyškrtnutí ze seznamu auditorů	Snížení nebo odebrání osobního ohodnocení apod., Zrušení pracovního poměru (zákoník práce)
Odpovědnost za zjišťování nezákonných aktů při provádění přezkoumání	Dle zákona o auditorech a AS 52 a zákona o přezkoumání hospodaření: Je povinen písemně informovat zastupitelstvo obce o skutkové podstatě hospodářského trestného činu, trestného činu úplatkářství nebo trestného činu proti majetku	Dle zákona o přezkoumání hospodaření je povinen informovat písemně zastupitelstvo obce o skutečnosti, které nasvědčují tomu, že byl spáchán trestný čin.
Střet zájmů	Zákon o auditorech, Etický kodex	Zákon o přezkoumání hospodaření, Etický kodex zaměstnanců ve VS

Pramen: Autorka.

Jelikož přezkoumání hospodaření v této podobě probíhá již za rok 2004, je možné porovnat výsledky, závěry z přezkoumání hospodaření a hlavně to, jak se rozhodovaly obce a dobrovolné svazky obcí – zda pro auditora nebo pro kontrolora z příslušného krajského úřadu.

Na základě informací z kontrolních odborů krajských úřadů (pouze dva kraje neodpověděly, a to Královehradecký a Plzeňský) byla zpracována následující tabulka:

Tabulka 4 Přezkoumání hospodaření ÚSC za rok 2004

Kraj	Obec					Dobrovolné svazky obcí				
	Σ	KÚ	%	A	%	Σ	KÚ	%	A	%
Jihočeský	622	583	94	39	6	56	37	66	19	34
Jihomoravský	670	570	85	100	15	109	59	54	50	46
Karlovarský	131	113	86	18	14	17	12	71	5	29
Královehradecký										
Liberecký	216	193	89	23	11	29	24	83	5	17
Moravskoslezský	299	218	73	81	27	37	19	51	18	49
Pardubický	452	433	96	19	4	55	38	69	17	31
Plzeňský										
Středočeský	1146	1002	87	144	13	161	101	63	60	37
Ústecký	354	277	78	77	22	37	16	43	21	57
Vysočina	704	621	88	83	12	74	34	46	40	54
Zlínský	304	265	87	39	13	38	19	50	19	50

Pramen: Švejdvová, A.: Přezkoumání hospodaření územních samosprávných celků za rok 2004. Auditor 9/2005

Poznámka: KÚ... krajský úřad A... auditor

Z tabulky vyplývá, že převážná část obcí (průměrně asi 87 %) si nechává své hospodaření přezkoumávat krajem, jen 13 % auditorem. U dobrovolných svazků obcí je ale průměrné procento těch, kteří si nechávají kraj 59 %, auditora 41 %. Jistě jsou tyto výsledky do jisté míry ovlivněny „bezplatností“ přezkumu od kraje.

Také zajímavé porovnání výše zmíněných procent. Autorka se domnívá, že dobrovolné svazky obcí čerpají více finančních prostředků z Evropské unie, a v této souvislosti si musí mnohdy zajistit jejich audit. Současně si auditorem nechají provést i přezkoumání hospodaření.

Nejčastěji zjištěné nedostatky v rámci prováděného přezkoumávání:

- porušení rozpočtové kázně,
- nezpracování rozpočtového výhledu, nesprávný způsob schválení závěrečného účtu, nestanovení rozpočtového provizoria, nezveřejnění návrhu rozpočtu,
- neúplnost, nesprávnost nebo neprůkaznost vedení účetnictví (neprovedené nebo jen částečně provedené inventarizace, chybné účtování pořízení a vyřazení dlouhodobého majetku, neúčtování předpisů pohledávek a závazků, zastavený majetek je účtován společně s ostatním majetkem, obec nemá zahrnuty ve svém účetnictví všechny pozemky, které vlastní dle výpisu z katastru nemovitostí atd.),
- nedodržení třídění příjmů a výdajů dle platné rozpočtové skladby,
- chybí vnitřní směrnice, zejména pro oběh účetních dokladů,
- nedostatky ve vnitřním kontrolním systému,
- přetrvání nedostatků zjištěných při předchozích přezkoumání,
- neprovádění veřejnoprávní kontroly u zřízených příspěvkových organizací či žadatelů nebo příjemců dotací,
- nevyvěšování záměrů při prodeji, pronájmu, darování či směně nemovitého majetku,
- nesprávně čerpané účelové prostředky,
- neschválené odměny zastupitelů, odměny nad rámec nařízení vlády o odměnách za výkon funkce členům zastupitelstev,
- nedodržení předpisů pro vedení účetnictví, nevytvoření podmínek pro přezkoumání.

Vzhledem k tomu, že územní celky, jejichž hospodaření přezkoumal auditor či auditorská společnost, jsou povinny zaslat stejnopis zprávy o výsledku přezkoumání v dané lhůtě krajskému úřadu, hodnotili někteří zástupci krajských úřadů ve svých odpovědích práci auditorů. **Nejčastější nedostatky vyskytující se ve zprávách auditorů:**

- chybná formulace závěru zprávy,
- chyběl popis zjištěných chyb a nedostatků,

- zpráva neobsahovala identifikační údaje územního samosprávného celku, místo, kde se přezkoumání uskutečnilo, období,
- chybělo uvedení podílu pohledávek a závazků na rozpočtu územního celku a podíl zastaveného majetku na celkovém majetku územního celku,
- přezkoumání neproběhlo v rozsahu stanoveném zákonem.

Jelikož se auditoři ke zprávám krajských úředníků asi nedostanou, nebyla provedena opačná kritika. Naopak po letech, kdy přezkoumání provádí i auditoři, byly shledány určité pozitivní trendy, takže následuje **pochvala práce auditorů auditory**⁶²

- Přezkoumání hospodaření ze strany auditora jistě vedlo k zlepšení vypovídací schopností inventarizací, kde často chyběla dokladová inventarizace majetkových účtů. Zlepšila se úplnost zachycení majetku v účetnictví. Odstraňoval se problém respektování okamžiku uskutečnění účetního případu při převodu vlastnictví k nemovitostem podléhajícím vkladu do katastru nemovitostí. Po objasnění začala být věnována pozornost i přiznání k dani z příjmů právnických osob. Nejasná situace kolem DPH vedla k zahájení trvalé spolupráce s daňovými poradci.
- Více se dbá na rozlišování výdajů a technické zhodnocení, případně dlouhodobého majetku.
- Vyjádření reálné hodnoty u finančního majetku s příslušným fondovým účtem se pomalu stává samozřejmostí, stejně tak odsouhlasení na výpis z obchodního rejstříku společnosti, ve které má obec majetkový vklad apod.
- Po zavedení předběžné řídicí kontroly se výrazně zvýšila rozpočtová kázeň.

„Zákon a jejich novely reagují na vzniklý stav a vzniklé problémy. Ve snaze vymezit v zákonných normách dodržení nezbytného stavu vznikne na jedné straně balík předpisů a na straně druhé, zejména v případě malé obce, několik hrdinných zastupitelů a úředníků, kteří se zpovídají zástupcům kontrolorů. Jak jinak však situaci vyřešit, když případná díra v legislativě je často zneužívána a neustále se nacházejí nová a nová porušení stávajících předpisů?“

⁶² Poznatky z přezkoumání hospodaření územních samosprávných celků auditorem. Auditor 2/2006, str. 18-20

3.3 Audit ve veřejném sektoru

Obecně lze rozsah auditu organizací veřejného sektoru vymezit v rámci následujících oblastí:

1. právní
 - zhodnocení souladu činností účetní jednotky s právními předpisy a jinými závaznými normami,
 - zhodnocení plnění schváleného rozpočtu (případně závazných ukazatelů stanovených příspěvkové organizaci v rámci jejího finančního plánu) a dalších závazných pokynů zřizovatele,
2. finanční
 - ověření formální a věcné správnosti účetních výkazů,
 - dodržení všech finančních předpisů,
3. ochrana majetku
 - ověření úplnosti a správnosti účetních výkazů,
 - ověření schopnosti vnitřních kontrol odhalit nesprávnosti nebo jim zabránit a zajistit dostatečnou ochranu majetku účetní jednotky,
4. výkonnost (oblast je pokryta pouze výkonnostním auditem)
 - přezkoumání výstupů organizace z hlediska zajištění hospodárnosti, účinnosti a efektivity jejich zabezpečení.

V souladu s původními auditorskými směrnicemi (52 a 54) bylo možno realizovat tři základní typy ověřování:

- *přezkoumání hospodaření*⁶³ (prováděné v souladu se zákonem o obcích, dle auditorské směrnice zahrnuje minimálně ověření rozpočtu a závěrečného účtu obce),
- *finanční audit* (výsledkem je standardní, případně modifikovaný výrok auditora na účetní závěrku),
- *výkonnostní audit*.

⁶³ Podrobněji viz jiné kapitoly.

3.3.1 Finanční audit

Cílem finančního auditu je vyjádření názoru auditora, zda ověřovaná účetní závěrka věrně zobrazuje stav majetku, závazků, výsledek hospodaření a finanční situaci za dané období. Zpráva je pro veřejnost důležitou informací o způsobu, jakým jsou spravovány veřejné finance. Vyjádření vydává auditor na základě vhodných a dostatečných důkazních informací, které nashromáždil v průběhu auditu.

Vedle formálního zhodnocení účetních výkazů zahrnuje finanční audit také ověření

- funkčnosti finančních systémů a jejich kontroly,
- souladu aktiv účetní jednotky s platnými zákony a předpisy,
- ocenění aktiv a pasiv a finanční pozice,
- opatření, která účetní jednotka přijala za účelem předcházení a odhalování podvodů a korupce.

V současné době platná pravidla účtování pro územní samosprávné celky v některých ohledech plně nerespektují zásadu věrného zobrazení skutečnosti. Omezena je zejména tvorba rezerv a opravných položek, ÚSC navíc neodepisují dlouhodobý majetek a neprovádějí časové rozlišení nákladů a výnosů, mají pouze možnost provádět časové rozlišení a používat daňově účinné odpisy, rezervy a opravné položky v rámci hospodářské činnosti. Funkci závěrkových výkazů plní výkazy předkládané v pravidelných intervalech během roku ministerstvu financí (měsíčně, čtvrtletně, pololetně a ročně) sestavené k 31. 12. příslušného roku. Výsledek hospodaření obce se zjišťuje pouze porovnáním rozpočtových příjmů s rozpočtovými výdaji (s výjimkou hospodářské činnosti).

Současná praxe je obvykle taková, že auditor provede ověření a vyjádří svůj názor na poskytnuté výkazy. Zpráva auditora obsahuje výrok, že podle jeho názoru byly finanční výkazy sestaveny v souladu s platnými účetními směrnici. Aby byla příspěvková organizace, organizace rozpočtového typu schopna připravit výkazy, které by věrně zobrazovaly hodnotu majetku, hospodářský výsledek a finanční situaci, musela by svoji účetní závěrku upravit v souladu se všeobecně uznávanou mezinárodní praxí pro veřejný sektor a obce (Mezinárodní federace účetních expertů IFAC vydává mezinárodní standardy

pro vlády a veřejný sektor IPSAS). Doplňující informace, které nejsou uvedeny ve výkazech, nebo vyžadují bližší vysvětlení, by měly být uvedeny v příloze. V případě obce nebo jiné organizace, která zřizuje nebo vlastní další právnické osoby by klasické vyjádření o „věrném zobrazení“ vyžadovalo konsolidovat stav majetku, závazků, vlastního jmění a hospodářský výsledek všech těchto účetních jednotek nebo alespoň tyto údaje dodatečně popsat v příloze.

Základním dokumentem pro audit ve veřejném sektoru byla **auditorská směrnice č. 52 – Přezkoumání hospodaření a audit účetní závěrky ÚSC.**

Audit slouží k získání přiměřeného ujištění, že účetní výkazy jako celek neobsahují významné nesprávnosti. Ujištění vychází z důkazních informací získaných během auditorských prací. Je nutno počítat s určitými omezeními auditu, která jsou dána zejména použitím testů, případně spoléháním na systém vnitřních kontrol. Většina důkazních informací je založena na:

- porozumění fungování důležitých finančních systémů včetně jejich kontrol,
- analytickém přezkoumání částek uvedených ve výkazech tak, aby se daly porovnat s očekávanými výsledky,
- testech věcné správnosti informací uvedených ve výkazech včetně jejich ověření u třetích stran.

Obecně lze rozlišit následující základní fáze auditorských prací:

1. fáze plánování (auditor získá informace, na jejichž základě stanoví celkový přístup a program auditu,
2. fáze předběžného auditu (auditor přezkoumává a kontroluje finanční systémy),
3. fáze závěrečného auditu účetních výkazů a provedení testů věcné správnosti.

Specifika auditu účetních výkazů v organizacích veřejného sektoru:

Stejně jako u ostatních účetních jednotek je audit účetních výkazů zaměřen na:

- analytické postupy na zůstatcích účetních výkazů s cílem ubezpečit se, zda čísla dávají smysl z hlediska znalostí auditora a jeho předchozích zkušeností s auditovanou účetní jednotkou,
- testy věcné správnosti významných položek v rozvaze a ve výkazu o plnění rozpočtu.

Aby se auditor ujistil, že rozvaha neobsahuje žádné významné nesprávnosti, použije následující postupy:

- rozčlenění položek rozvahy na jednotlivé komponenty (syntetické, případně i analytické účty),
- porovnání zůstatků těchto účtů s předchozím rokem a objasnění významných změn,
- provedení testů věcné správnosti zůstatků účtů s cílem získat ujištění o správnosti rozvahy jako celku.

Při závěrečném auditu rozvahy může auditor vycházet z již provedeného popisu a testování finančních systémů a vybraných účetních operací. V tomto případě se ujistí, že finanční systémy a kontroly se od období, kdy prováděl předběžně ověření, nezměnily. Téměř vždycky je nutné ověřit účetní doklady ze závěrkových operací, protože některé úpravy mohly být provedeny mimo jinak spolehlivé systémy.

Obdobným způsobem postupuje auditor při ověřování příjmů a výdajů. Jednotlivé informace, uvedené ve výkazu o plnění rozpočtu, podrobí rozboru s cílem zjistit významné nadhodnocené nebo podhodnocené částky. Příjmové a výdajové položky ve výkazu porovná nejenom se schváleným rozpočtem, ale i se skutečností minulého roku, případně též s vlastními propočty předpokládané skutečnosti. U částek, které se významným způsobem odlišují, požaduje pomocnou nebo analytickou evidenci a odpovídající vysvětlení.

3.3.2 Výkonnostní audit

Výkonnostní audit můžeme chápat:

- v užším pojetí, kdy se zaměřujeme čistě na efektivnost
- v širším pojetí, kdy bereme v potaz i zákonnost a etiku v souvislosti s posláním organizace.

Jak ale stanovit ukazatele, pomocí kterých by se dalo zjistit, zda organizace opravdu prostředky daňových poplatníků spravované obcí používá co nejehospodárněji, nejúčelněji a

tím pádem i neefektivněji? Některé optimální hodnoty by bylo možno převzít ze sektoru soukromého (ziskového) jako je např. likvidita nebo zadluženost.

Jelikož zatím není stanovena žádná metodika při provádění výkonnostního auditu, mohou být i různé pohledy na to, co je jeho předmětem. Jedna z možností je vytýčení dvou základních oblastí (prostorů), ve kterých by se auditor pohyboval:

a) prostor ekonomický

jednalo by se o posouzení ekonomických veličin, kde lze stanovovat určité porovnatelné ukazatele, např. oblast finančního toku, hospodaření obce s majetkem, dotační problematika či zadluženost obce.

b) prostor překračující ekonomickou oblast

zde by se posuzovala témata širšího zaměření, jako např. vydávání obecně závazných vyhlášek, zadávání veřejných zakázek, vedení místní knihovny či středisek volného času, sociální otázky apod.

Při sestavování srovnatelných ukazatelů by bylo možné využít zkušeností firem, které provádějí ratingové analýzy měst a obcí. Rating je nezávislé komplexní hodnocení hospodářské bonity a stability subjektu, které charakterizují jeho schopnost dostát svým závazkům, a to nejen finančním. Rating mimo ověření ekonomického postavení hodnocení organizace postihuje rovněž rizika vycházející z minulého i budoucího vývoje.

Hodnocení takových veličin jako je efektivnost, účinnost a hospodárnost v neziskovém sektoru je otázkou velmi diskutovanou. Auditor by s těmito veličinami mohl pracovat v případě, že by existovaly obecně dané standardy a kritéria pro jejich měření. Jejich stanovení je však velmi těžké, ne-li nemožné.

Za těchto okolností je pro auditory velmi obtížné, aby hodnotili využívání veřejných prostředků, hledali příčiny takového jednání, zjišťovali, do jaké míry organizace dosahuje stanovených cílů a užitků, a ještě navrhovali možná řešení. Argumenty auditorů proti jejich vykonávání hodnocení:

- nemají právní ani morální mandát

- chybí jim k tomu kvalifikace
- nedisponují srovnávacími kritérii, podle nichž by mohli posuzovat hospodárnost a svoje výroky o ně opírat,
- nemají žádné nařizovací nebo jiné sankční pravomoci, které by mohli uplatnit při prosazení nápravy nehospodárnosti.

Auditorova funkce není v tom, aby stanovoval kritéria a hodnotil způsob, jak subjekty hospodaří se svými prostředky. Hodnocení je záležitostí subjektivního charakteru a v tomto okamžiku by vycházelo z auditorova subjektivního pohledu na danou problematiku, subjektivního stanovení kritérií a subjektivního hodnocení jejich naplňování.

Náplní auditorovy práce je ověřovat prezentované údaje a porovnávat je se skutečnou situací, tím zvýšit jejich důvěryhodnost a poskytnout kvalitní podklady pro potenciální uživatele, kteří je pak mohou využít při hodnocení a rozhodování. V současné době je oblast výkonnostního auditu přenechána samotné účetní jednotce.

3.3.3 Komplexní audit

Někteří autoři⁶⁴ by nezůstali jen u přezkoumání a finančního externího auditu, ale šli by ještě dál. Jednalo by se o tzv. **komplexní audit**, který je vymezen jako kvalifikované a nezávislé ověřování relevantních skutečností týkajících se činnosti a fungování daného subjektu. Domnívám se, že jistá forma komplexního auditu v každé organizaci netržního sektoru by mohla výrazně napomoci k objektivizaci výdajů. Inspirující je v tomto smyslu americká interpretace auditu v definici americké účetní asociace, která pojímá audit jako systematický proces objektivního získávání a vyhodnocování důkazů, týkajících se informací o ekonomických činnostech a událostech, s cílem zjistit míru souladu mezi těmito informacemi a stanovenými kritérii a sdělit výsledky zainteresovaným zájemcům. Pod dané pojetí se v USA zahrnuje audit finančních výkazů, operativní audit a audit inspekční. Jedná se o širší

⁶⁴ J., Šelešovský. Audit v netržním sektoru jako nástroj objektivizace výdajů. In sborník Objektivizace výdajů z veřejných rozpočtů, MU ESF Brno, 1997 str. 147-155

vymezení auditorských činností a těmto druhům auditu odpovídá i struktura profese amerických auditorů a jejich označování.

Rovněž v ČR by měl audit ve veřejném sektoru a nevládním neziskovém sektoru, kromě správnosti účetních postupů a údajů, ověřit i další souvislosti fungování a hospodaření dané organizace. Jde předně o ověření naplňování poslání organizace (audit poslání) dané zřizovací nebo zakladatelskou listinou, statutem organizace apod., přísné dodržování legislativního rámce (soustavy příslušných zákonů a vyhlášek), tj. **právní audit**.

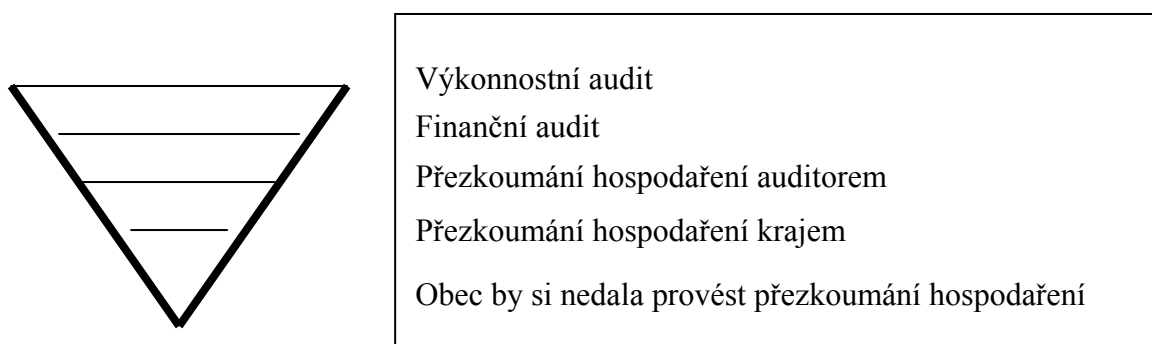
Neměl by být vynechán ani **daňový audit** ověřující správnost zdaňování či daňových úlev a osvobození. Dále **organizační audit** ověřující adekvátnost, racionálnost a adaptabilnost organizační struktury a organizačních principů a schémat společnosti. S organizačním auditem úzce souvisí tzv. **manažerský audit**, který hodnotí celkovou profesionální způsobilost řídicího týmu společnosti a to zpravidla na základě určitého mezinárodního standardu. Manažerský audit může formulovat doporučení týkající se eventuálních změn řídicích struktur či komunikačních a rozhodovacích procesů. Jistě půjde též o **provozní audit**, tj. o ověření efektivnosti fungování a hospodaření organizace včetně nakládání s majetkem a ověřování rozsahu a zákonnosti doplňkové či vedlejší hospodářské činnosti. Jde o známou a obtížnou aplikaci kategorií vstupů – výstupů, nákladů a užiteků, specifické vyjádření úspornosti a účinnosti v podmínkách netržního sektoru.

V relevantních organizacích by rovněž mohl být realizován tzv. **ekologický audit**, který spočívá v posouzení dopadů aktivit společnosti na životní prostředí. Je popsán také **energetický audit**, který vyhodnocuje účelnost spotřeby energie a paliv v organizaci. Nejsou vyloučeny případně další typy auditů dle charakteru dané organizace. Jde tedy o komplexně pojatý audit složený z dílčích segmentů. Problematika auditu organizací netržního sektoru není v ČR zatím dostatečně rozpracována. Proto jedním z teoretických i metodických úkolů veřejné ekonomie i veřejných financí v příštím období bude zaměřit se i na tento parciální problém, který by mohl napomoci zvýšení efektivnosti organizací veřejného sektoru i třetího sektoru včetně řešení otázek objektivizace výdajů.

3.3.4 Styčné body auditu a přezkoumání hospodaření (vypovídací schopnost)

Bylo by vhodné uvést, jakou vypovídací schopnost má výsledek přezkoumání hospodaření dle jednotlivých typů subjektů provádějících přezkoumání ve vztahu k možným typům ověření účetních závěrek obcí. Tato skutečnost je zobrazena v níže uvedeném diagramu v podobě pyramidy, vypovídací schopnost je uspořádána sestupně.

Obrázek 9 Typy ověřování a jejich vypovídací schopnost



Pramen: upraveno dle Prokúpková, D., Steidlová, J., Kotrba, R.: Přezkoumání hospodaření obcí. E. I. A., Hradec Králové 1999

Samozřejmě nejde přesně stanovit hranice mezi finančním auditem a přezkoumáním hospodaření, ale naopak přezkum hospodaření a audit se navzájem doplňují. I specifický problém hodnocení, zda účetní jednotka je řízena řádným a efektivním způsobem. Ověření tohoto typu není součástí klasického auditu a je plně pokryta pouze auditem výkonnostním. V praxi tedy velmi často dochází k nedorozumění, co je a co není předmětem auditu.

3.4 Alternativní právní úprava přezkoumání hospodaření

Vlivem měnící se legislativy, je problematika přezkoumání/auditů ve veřejném sektoru, stále zatížena dluhem v oblasti personálního zajištění, stanovení obsahu a rozsahu celé kontrolní či spíše auditorské činnosti právě ve veřejném sektoru. Inspirující v tomto smyslu (dle J.

Šelešovského⁶⁵) může být americká interpretace auditu, kdy je například audit organizací neziskového sektoru prováděn **vládními auditory**, což jsou auditoři zaměstnaní u vládních organizací. Možná na základě tohoto vzoru došlo i u nás k některým možným návrhům.

3.4.1 Veřejný audit

Návrh zákona o veřejném auditu – měl zkvalitnit provádění přezkoumání hospodaření ÚSC a vnést do něho základní principy nezávislé kontroly podle mezinárodních zvyklostí. Jako vhodné z hlediska návrhu byly přijaty dvě varianty. První počítala s převedením zaměstnanců okresních úřadů do organizační složky Ministerstva financí, druhá s vytvořením správního úřadu s celostátní působností. První měla být pouze krajní a přechodnou variantou na cestě ke druhé. Přesto se k ní vláda na začátku roku 2002 přiklonila s tím, že návrh konkrétní právní úpravy k této variantě bude předložen do 31. 12. 2002. Vláda si zřejmě neuvědomila, že pak již budou okresní úředníci převedeni pod kraje a bude problematické je využít. Od tohoto zákona se nakonec ustoupilo.

Veřejným auditem se v návrhu⁶⁶ rozuměla nezávislá kontrola hospodaření územních samosprávných celků s veřejnými prostředky prováděná kvalifikovanou nezávislou osobou.

Varianta vycházela ze tří principů:

- kontrolu provádí osoba s odpovídající kvalifikací,
- kontrolovaná osoba si nevybírá svého klienta,
- kontrolovaná osoba nestanovuje výši odměny svému kontrolorovi.

Veřejný audit byl koncipován jako širší pojem, než je v současné době pojímané přezkoumání hospodaření. Byl zaměřen také na kontrolu hospodaření všech zřízených a založených právnických osob, kontrolu programů, projektů a akcí s veřejnou finanční podporou a analýzu zadluženosti územního samosprávného celku. Organizačně měl být zajištěn Úřadem pro veřejný audit (dále jen Úřad) jako organizační složka státu, která měla mít samostatnou kapitolu ve státním rozpočtu.

⁶⁵ Rektořík, J., Šelešovský, J. a kol.: Audit obcí, ROPO a neziskových organizací, MU, Brno 1999

⁶⁶ Návrh věcného záměru zákona o veřejném auditu (on-line).

Mezi klíčové činnosti Úřadu bylo zařazeno:

- rozhodování o přidělení veřejného auditora jednotlivým ÚSC ve správním řízení,
- uplatňování kontroly a regulace cen služeb veřejných auditorů,
- vydávání ceníku služeb za výkon veřejného auditu.

Jako nezávislý dozorový orgán Úřadu byla zřízena Rada Úřadu pro veřejný audit (dále jen Rada). Samotný audit měl dle návrhu provádět veřejný auditor, jehož funkce byla koncipována jako svobodné povolání. Veřejným auditorem se mohla stát pouze fyzická osoba, která:

- složí zákonem předepsanou zkoušku,
- má vysokoškolské vzdělání,
- je plně způsobilá k právním úkonům,
- je bezúhonná,
- má minimálně 3 roky praxe v oboru.

Požadavky na zkoušku a způsob jejího vykonání mělo stanovit MF následně vyhláškou. Pro auditory se počítalo se složením rozdílové zkoušky. Autoři návrhu dále zamýšleli vydat prováděcí předpis týkající se metod a postupů při realizaci veřejného auditu. Úhradu za provedení veřejný audit měl platit ÚSC dle platného ceníku služeb za výkon veřejného auditu. Počítalo se s tím, že jak ÚSC, tak auditor by mohli v odůvodněných požádat Radu o stanovení ceny nižší respektive vyšší. Kromě toho veřejný auditor by jako výsledek své práce vypracoval Zprávu o veřejném auditu, jejíž obsah by stanovil podrobně další prováděcí předpis. Archivoval by se také spis obsahující informace o vykonaných činnostech. Zpráva by se předávala zastupitelstvu ÚSC, Úřadu a finančnímu úřadu. Zpráva a spis měly být zpracovány v písemné i elektronické podobě (pro účely zpřístupnění přes Internet).

3.4.2 Návrh zákona o přezkoumání hospodaření

Než byl zákon o přezkoumávání hospodaření schválen (vláda schválila 17. 9. 2003), prošel také určitými úpravami.

Varianta přezkoumání hospodaření Ministerstvem financí ČR, jak ji předpokládal návrh zákona o přezkoumání, spočíval v možnosti každého ÚSC vybrat si, zda přezkoumání provedou **úředníci MF nebo auditor**. V případě přezkoumání auditorem zůstala v návrhu povinnost jeho hrazení z vlastních rozpočtových prostředků. Přezkoumání vykonávané auditorem je dle návrhu auditorskou službou k ověřování dalších skutečností a auditor by při něm kromě ustanovení nového zákona měl jinak postupovat podle zákona č. 254/2000 Sb., o auditorech. Návrh požadoval, aby byl ve smlouvě uzavřené s auditorem, kromě již dnes požadovaného předmětu a obsahu přezkoumání, i obsah zprávy o výsledku přezkoumání hospodaření spolu s lhůtou pro její předání. Pokud by přezkoumání provádělo MF, pak dle návrhu by byla uskutečněna dvě dílčí přezkoumání nebo jednorázové u obcí do 800 obyvatel, jež nevykonávají hospodářskou činnost. Důvodová zpráva počítala pro účely přezkoumání MF se zaměstnáním 310 úředníků – kontrolorů.

Hlediska přezkoumání byla zhruba shodná se současným obsahem přezkoumání. Zdůrazňuje se v nich navíc jen ověření dodržení účelu poskytnuté dotace nebo návratné finanční výpomoci a podmínek jejich použití. Přibyl však nový odstavec, v němž se uvádí, že v souvislosti s přezkoumáním lze posuzovat rovněž **účelnost a hospodárnost nakládání s majetkem**, včetně finančních prostředků.

Dále návrh stanovoval **požadavky na zaměstnance MF** pověřené výkonem přezkoumání, a to úplné střední vzdělání, nejméně 3 roky praxe v činnostech souvisejících odborně s předmětem přezkoumání a bezúhonnost. Detailně se upravují práva a povinnosti kontrolorů a ÚSC. Kontroloři měli mít mimo jiné povinnost:

- vést spis o průběhu přezkoumání,
- poříditi zprávy z jednotlivých dílčích přezkoumání a o výsledku přezkoumání,
- umožnit ÚSC vyjádření se k návrhu zprávy o výsledku přezkoumání hospodaření.

Ve zprávě se oproti stávající situaci počítá se zařazením upozornění **na případná rizika, jež mohou mít dopad na hospodaření územního celku v budoucnosti**, s uvedením podílu pohledávek a závazků na rozpočtu územního celku a podílu zastaveného majetku na celkovém majetku územního celku. Součástí zprávy o výsledku přezkoumání hospodaření může být navíc i upozornění na případy, kdy územní celek se svým majetkem včetně

finančních prostředků nenakládal účelně a hospodárně a z jakých důvodů k takovému závěru přezkoumávající orgán dospěl. Zprávu je nutné dle návrhu předem projednat se starostou, primátorem nebo u kraje s hejtmanem. Návrh ještě upravuje povinnosti ohledně nápravy zjištěných chyb a nedostatků a stanovuje pořádkové pokuty.

Kladem varianty veřejného auditu byla rovnoprávnost v postavení ÚSC, neboť služby veřejného auditu dle ní mohli poskytovat pouze **veřejní auditoři** s obdobnou odbornou kvalifikací. Napomoci k rovnoprávnosti měl i jednotný ceník služeb veřejného auditora s následnou možností korekce konečné ceny za audit Radou. Na druhé straně byla výše cen za provedené úkony i zápor, protože ceny byly stanoveny velmi nízko vzhledem ke kvalifikačním požadavkům na vstup do profese. Pozitivem návrhu veřejného auditu bylo také vydání prováděcích předpisů k metodice, k obsahu Zprávy a ke zkoušce veřejného auditora. Dodatečně je nutné ocenit ve srovnání s návrhem zákona o přezkoumávání především zpracování požadavků na kvalifikaci do legislativy povinnost vykonání smysluplné odborné zkoušky (i rozdílové zkoušky pro auditory). Zajímavé je to, že veřejný auditor měl vykonávat svou funkci jako svobodné povolání, ale měl být přítom Úřadem při své činnosti velmi omezován.

Druhá z variant v podobě návrhu zákona o přezkoumávání v sobě nese taktéž výhodu rovnoprávnosti v postavení ÚSC, kdy je vždy možné k přezkoumání využít služeb úředníků MF, výhodné však je i rozložení přezkoumání do dvou dílčích částí. Negativní je, že tento návrh neuvažuje o prováděcích předpisech k metodice a k obsahu zprávy, což vůči ÚSC nevyznívá nejlépe. Doslova paradoxní se jeví možnost vykonávání přezkumu kontrolorem, který nemusí složit opravdovou „odbornou zkoušku“. Přezkoumání je natolik odbornou činností, že není možné, aby výkon funkce kontrolora dělali lidé bez prokázání patřičné kvalifikace. O to více podivné je, že důvodová zpráva k návrhu zákona o přezkoumávání přitom mluví o nutnosti zkvalitnit provádění přezkoumání hospodaření. Zajímavé je i **platové ohodnocení**, které by úředníkům MF náleželo. Svaz měst a obcí ČR na základě důvodové zprávy vyčíslil hrubou mzdu. Tato částka⁶⁷, pokud MF bude počítat s objemem finančních prostředků na přezkoumání tak, jak uvádí důvodová zpráva, nemůže zajistit jeho kvalitní a profesionální výkon. Navíc dává prostor pro korumpování kontrolorů.

⁶⁷ Jednalo se o částku 14 tisíc Kč měsíčně, a to včetně 13. a 14. platu.

V návrhu zákona o veřejném auditu se jako problematická jevila analýza vlivu zřízených a založených organizací na výsledky hospodaření ÚSC. Podobně vyznívá i v návrhu zákona o přezkoumávání o možném posuzování účelnosti a hospodárnosti nakládání s majetkem, včetně finančních prostředků. V obou případech by se jednalo o zásah do činnosti ÚSC. Jakákoliv kontrola ÚSC se má zabývat pouze dodržováním zákonných předpisů a ústavy. Pokud o to sám ÚSC nepožádá, je jakékoliv posuzování účelnosti či vhodnosti přijatých rozhodnutí ze strany státních orgánů nepřijatelné.

Pro ÚSC se jevil jako výhodnější veřejný audit. Každý ÚSC by měl tak zaručen přístup ke kvalitní a profesionální kontrole. Daleko jednodušeji vidí tuto oblast auditoři, kteří pochopitelně s názorem na ustavení vládního nebo státního auditora nesouhlasili.

3.4.3 Aplikace auditu ziskového sektoru na veřejný sektor

Dle A. Smutné⁶⁸, pokud bychom na ÚSC, a další organizace, nahlíželi, stejně jako se díváme např. na akciové společnosti (a další typy společností v tržním hospodářství), snadno si vytvoříme náhled na to, o čem by měl být audit těchto společností, a jaká je zde potřeba provádění auditu nezávislým auditorem. Na úrovni představenstva jsou občany volení zástupci (viz obrázek). Kontrolu nad nimi, tj. výkon dozorčí rady, lze charakterizovat tak, že je na úrovni „kontrolní komise různé úrovně“, která by si měla zřídit (pokud to rozsahově pro svoji práci potřebuje) tým „odborníků“ (viz vnitřní audit). Pro potvrzení funkčnosti a objektivitu takto vytvořeného prostředí (a často i kontroly správnosti začlenění a výkonu kontroly) je dobré mít externího auditora nebo auditory. Proč hledat nové členění a funkce, když máme KA ČR jako nezávislý orgán zastřešující činnost auditorů?

⁶⁸ Smutná, A.: Ad ověřování účetní závěrky a auditu ve veřejné správě. In Auditor 6/2000, str. 21

Obrázek 10 **Porovnání orgánů akciové společnosti a obce**

AKCIOVÁ SPOLEČNOST	OBEC
akcionáři	občané
valná hromada akcionářů	obecní zastupitelstvo
správní rada	obecní rada
dozorčí rada	kontrolní výbor
správní rady	
ředitelství a.s.	obecní úřad
ředitel	tajemník
úseky, odbory	úseky, odbory
referáty	referáty
provozy	org. jednotky
zaměstnanci	

Pramen: Rektořík, J. a kol.: Ekonomika a řízení odvětví veřejného sektoru. Ekopress. Praha 2002 str. 67, upraveno autorkou.

Auditor nejen, že napíše zprávu ve smyslu „závěrka je sestavena a odráží hospodaření“, ale auditor by měl navíc vypracovat **zprávu o zjištěných nedostatcích v metodice pro potřeby kontrolních mechanismů organizace** a především pro vedení. Měl by vyjádřit názor na výši položek při sestavování plánu, přesouvané položky v průběhu roku, plnění nebo překračování určitých položek a také na vedlejší nerozpočtové hospodaření společnosti.

Tato zpráva nemusí být veřejná – je to zpráva určená vedení (volným zástupcům i jmenovaným zástupcům v řízení). Jde o určitou informaci, ke které se již při jejím sestavování může vyjadřovat jedna i druhá strana, a mělo by dojít ke konsensu.

Výsledkem by mělo být posílení role vnitřního kontrolního mechanismu v organizaci, na čemž musí mít zájem především vedení. A vedení se může při rozhodování opřít také o návrhy a doporučení vyplývající ze zprávy podané externím auditorem. **Externí audit by neměl jen konstatovat, že vedení účetních dat, evidence dokladů apod. je v pořádku, ale měl by poskytnout námět pro zlepšení hospodaření, zvýšení jakosti a kontroly atd.** Tato teorie vede k tomu, že právě audit by přispěl k lepšímu hospodaření s prostředky nás všech, které investujeme přerozdělením našich daní do hospodaření státu.

Výsledkem kontroly externího auditora by měly být stejně jako u jiných organizací:

- výrok auditora k účetní závěrce (skutečný výrok) – jednak ve smyslu, že účetnictví je vedeno dle zákona a opatření (ve sféře rozpočtového hospodaření, mimorozpočtového hospodaření – na bázi určité konsolidace, pokud např. obec podniká v určitých společnostech) a jednak, že auditor vyjádří názor na skutečně reálné ohodnocení ceny společnosti a majetku,
- výrok auditora ke zprávě o hospodaření za uplynulý rok (tuto zprávu by každá organizace i obec měla v upravené podobě zveřejnit – veřejnosti, resp. akcionářům), kde auditor potvrzuje, že dochází k souladu mezi jeho názorem a názorem vedení organizace,
- zpráva pro vedení organizace o tom, co externí auditor navrhuje pro zlepšení kontrolních funkcí v organizaci a tím i pro zlepšení její funkčnosti (zlepšení evidencí, kontrol dat, zabezpečení úniku dat apod.).

Tento funkční mechanismus by určitě mohl poukázat i na chybně nebo nedostatečně vedená výběrová řízení, na potřebu větší bezpečnosti informací, na možnost snižování nákladovosti hospodaření – a to směrem k nadřazeným orgánům, ale i směrem k veřejnosti.

3.5 Metodika přezkoumání / auditu

Zda přezkum⁶⁹ prováděl auditor nebo pracovník okresního úřadu, dnes krajského úřadu (ministerstva) se nepoznává jen dle toho, jestli za něj ÚSC zaplatí či nikoliv, ale platí zde i jiné postupy dané jinou právní úpravou.

a) *přezkoumání hospodaření úředníkem / kontrolorem („bezplatná“ forma)*

Ve snaze sjednotit práci těmto pracovníkům, byl nejprve vydán metodický pokyn⁷⁰. Jelikož se tehdy nepočítalo ještě s tvorbou krajů, tento pokyn se nevztahoval k přezkumu hospodaření kraje, a navíc pro auditory není závazný, i když se jím mohou řídit.

b) *přezkoumání auditorem*

Základní právní úpravou pro auditora je zákon č. 254/2000 Sb., o auditorech a Komoře auditorů. Auditor musí navíc respektovat auditorské směrnice, profesní předpisy, a proto se dá hovořit o vysoce profesionálním přístupu s množstvím rizik.

3.5.1 Metodický pokyn

Metodický pokyn Ministerstva financí č. j.: 124/92 785/II/1998 k provedení přezkoumání hospodaření obcí okresními úřady a auditory byl vydán na konci roku 1998. Reagoval na požadavek zákona o obcích, který stanoví, že obec je povinna dát si přezkoumat svoje hospodaření okresním úřadem nebo auditorem. Tento pokyn nahrazoval metodický návod MF ČR z roku 1992 a vycházel z auditorské směrnice č. 52. Jeho cílem bylo sjednotit postup okresních úřadů a auditorů při provádění přezkoumání hospodaření.

„Cílem přezkoumání hospodaření obce je informovat obecní zastupitelstvo a jeho prostřednictvím občany obce o úrovni hospodaření s obecním majetkem, plnění rozpočtu a finanční situace obce.“

⁶⁹ Dle informací Ministerstva financí požádalo okresní úřady o revizi hospodaření za rok 1997 celkem 92 % obcí z celkového počtu obcí. Zbytek obcí se orientovalo na soukromé auditory a auditorské firmy. Oficiální počet přezkoumání prováděných auditory v dalších letech není dostupný. KA ČR však odhaduje, že za rok 2002 provedli auditoři přezkum alespoň u 292 obcí (Vojtěchová, A.: Audit ve veřejném sektoru. Auditor 7/2003, str. 1 – 2). Tzn. že některé obce přestože mohly využít možnosti přezkoumání hospodaření krajem, využily služeb auditorů.

⁷⁰ Metodický pokyn MF č.j. 124/92 785/1998

Uvedený základní cíl se realizoval zejména prostřednictvím **ověření**:

- údajů v ročních účetních výkazech a v závěrečném účtu obce (porovnáním se skutečným stavem majetku a závazků, majetkových a finančních fondů, finanční situací a výsledkem hospodaření obce podle schváleného rozpočtu, včetně hospodářské činnosti),
- ověření zda je účetnictví vedeno úplně, průkazným způsobem a správně,
- zda hospodaření obce odpovídá platným obecně závazným předpisům a schválenému rozpočtu včetně dodržení rozpočtových vztahů ke státnímu rozpočtu, k účetním jednotkám zřízeným nebo založeným obcí, k občanům obce.

Ve zprávě o výsledcích přezkoumání hospodaření obce mohl být uveden **závěr**:

- bez výhrad,
- s výhradou,
- s vážnou výhradou.

Závěr s vážnou výhradou obsahuje zpráva o výsledcích přezkoumání zejména pokud:

- došlo k porušení rozpočtové kázně, např. zadržené nebo nesprávně použité prostředky státního rozpočtu,
- došlo k porušení zásad finančního hospodaření dle zákona o obcích.

Metodický pokyn rovněž podrobněji vymezoval **okruhy** pro přezkoumání hospodaření obce:

1. Účetnictví a účetní výkazy

Zahrnuje především ověření účetních dokladů a jejich náležitostí, inventarizace majetku a závazků, kontrolu vedení účetnictví a archivaci účetních dokladů.

2. Vnitřní kontrola

Zahrnuje činnost finanční a kontrolní komise, případně ověření funkčnosti vnitřního kontrolního systému u většiny měst.

3. Rozpočtové hospodaření

V této oblasti se ověřuje postup schvalování rozpočtu a jeho změn, plnění podle finančního výkazu, dále pak nakládání s nemovitým majetkem, přijaté a poskytnuté půjčky a dary, majetkové účasti na podnikání jiných osob, poskytnuté záruky a zástavy, vyúčtování účelových prostředků státního rozpočtu. Samostatnou

problematiku tvoří hospodářská činnost obce (oddělené účtování, daňové povinnosti). Pozornost je nutno věnovat i vztahům ke zřízeným organizacím a sdružování finančních prostředků.

4. Veřejné zakázky

Dodržování zákona o zadávání veřejných zakázek.

Prvním nedostatkem byla snaha MF ČR sjednotit Metodickým pokynem k přezkoumání hospodaření postup auditorů a pracovníků okresních úřadů. O to stejné se snaží i Příručka pro audit ve veřejném sektoru (Manuál, str. 1 - 4), která ve svém textu uvádí: „Termín auditor používaný ve všech kapitolách zahrnuje auditory a kontrolory okresních úřadů“.

Tyto **subjekty nemohly být stavěny na stejnou úroveň**, a to z důvodů:

- obec za přezkoumání provedené okresním úřadem neplatila, kdežto při ověřování ze strany auditora musela vyčlenit na tuto činnost určitou sumu ze svého rozpočtu a auditora sama zaplatit (finanční hledisko).
- metodický pokyn byl vydán pro kontrolory okresních úřadů i pro auditory. Tak se dostaly oba „kontrolori“ na stejnou úroveň. Auditři, ale na rozdíl od pracovníků okresních úřadů, byli navíc při své práci vázáni auditorskými směrnici a další metodikou vydanou komorou a také zákonem o auditorech (hledisko postupu).
- otázka kvality výstupu. Na straně auditorů je prostřednictvím auditorských zkoušek zaručena jistá úroveň znalostí. Odbornost kontrolních odborů okresních úřadů však nikdo nezkoumal, a proto bylo velmi těžké ji posoudit. I kapacitně byl problém pokrýt během krátkého období (leden – březen) většinu obcí v rámci okresu a zároveň neohrozit kvalitu prováděné práce.
- odpovědnostní hledisko. Auditor odpovídá za případnou škodu, která byla způsobena v souvislosti s poskytováním auditorských služeb. Auditorům je dána povinnost nechat se pro tento případ pojistit. I míra nezávislosti je u auditorů vyšší, než byla u pracovníků okresních úřadů (dříve okresní úřady malým obcím samy účetnictví vedly).

Z těchto důvodů nebylo možné výstupy auditorů a okresních úřadů při přezkoumání hospodaření srovnávat, i když podle zákona šlo o stejný výkon a legislativní požadavek byl v obou případech naplněn.

Problém však vyvolal zákonodárce, který postavil auditora a okresní úřad na stejnou úroveň, a který dával obci možnost výběru ze dvou naprosto odlišných subjektů, jež by měly posoudit jeho hospodaření.

Docházelo tak k následujícímu paradoxu – MF se snažilo metodicky upravit činnost auditorů, což nenáleží do jeho kompetencí. Naopak Komora auditorů se snažila dávat návod na činnost pracovníkům okresních úřadů, pro něž však neexistovala žádná závaznost této její metodiky.

Vyhláška

Vyhláška č. 41/2002 Sb., o přezkoumání hospodaření, nahrazovala výše popsaný metodický pokyn a vycházela z něho i obsahově.

Zákon

Zákon č. 420/2004 Sb., o přezkoumání hospodaření územních samosprávných celků a dobrovolných svazů obcí, nahradil dosud platnou vyhlášku o přezkoumání hospodaření.

Rostoucí zájem státu o hospodaření s prostředky regionálních rozpočtů, jež se postupně s decentralizací práv a povinností územních samosprávných celků posilují, se projevil i v tom, že byl z hlediska legislativy vyjádřen formulací zákona č. 420/2004 Sb., o přezkoumávání hospodaření územních samosprávných celků a dobrovolných svazků obcí⁷¹.

3.5.2 Manuál pro audit ve veřejném sektoru

Příručka byla vydána v březnu 1999 Komorou auditorů a kladla si za cíl sjednotit přístup auditorů a pracovníků okresních úřadů při provádění přezkoumání hospodaření. Je rozdělena do pěti částí (Obecné zásady, Přezkoumání hospodaření, Finanční audit, Výkonnostní audit, Integrované audity) a navazuje na směrnici č. 52 a metodický pokyn MF ČR.

Úvodní část Příručky obsahuje přehled existující legislativy a metodiky provádění ověřování ve veřejném sektoru, jsou naznačeny hlavní rozdíly mezi auditem a přezkoumáním hospodaření, je uveden rozsah, připomenuty auditorské principy a techniky. Další části jsou věnovány přezkoumání hospodaření, finančnímu auditu a výkonnostnímu auditu. Je vymezen jejich předmět, účel, obsah zprávy, komu je určena a upozorňuje na specifika týkající se každého ověření.

Dále je nastíněno, jak by měl auditor postupovat a na jaké oblasti by se měl zaměřit při samotném ověřování. Manuál obsahuje i vzory kontrolních dotazníků, prostřednictvím kterých auditor může provádět ověření jednotlivých oblastí dle typu požadovaného ověření. Poslední kapitola se věnuje tomu, jak provádět komplexní ověření více skutečností najednou, což je dokumentováno na významných činnostech obce, a to na veřejných zakázkách a správě majetku.

Manuál pro audit veřejného sektoru vydaný KA ČR rozlišuje následující fáze přezkoumání hospodaření:

1. Příprava přezkoumání

- prostudování účetních výkazů, vyhledání neobvyklých položek,
- prostudování zprávy o přezkoumání hospodaření z minulého období,
- zaslání seznamu informací požadovaných k přezkoumání hospodaření aj.

2. Úvodní rozhovory

- rozhovory se zaměřují zejména na funkčnost vnitřních kontrol a existující problémy.

3. Pracovní program zaměřený na základní požadavky

- ověření formální správnosti významných položek účetních výkazů,
- ověření existence a funkčnosti vnitřních kontrol,
- ověření sestavení, změn a plnění rozpočtu.

4. Rozšířený program (dle potřeby)

- konkrétní forma může být realizována např. formou auditorských testů dodržování zákona o veřejných zakázkách nebo dalších testů.

⁷¹ Náhlovská, J.: Přezkum hospodaření a audit územních samosprávných celků. In Auditor 10/2004, str. 24 – 25

5. Shrnutí výsledků přezkoumání

- projednat s vedoucím finančního odboru, podle závažnosti i se starostou, dohodnout opatření vhodná k nápravě.

6. Podání zprávy o výsledku přezkoumání

- Zpráva je zpracována ve standardní formě, vedle dalších náležitostí uvedených v metodickém pokynu MF obsahuje sdělení, zda došlo ke zjištění vedoucím k závěru s výhradou (vážnou výhradou) nebo nikoliv. Přehled takovýchto zjištění je součástí zprávy.

3.5.3 Směrnice KA ČR

Na možnost ověření hospodaření auditorem musela reagovat i Komora auditorů ČR. V roce 1997 ustavila pracovní skupinu při výboru pro auditorské směrnice, která zpracovala po konzultacích s Ministerstvem vnitra ČR a Ministerstvem financí ČR projekt směrnice pro audit veřejného sektoru. Po připomínkách byl tento návrh schválen jako Auditorská směrnice č. 52 s názvem „Audit obcí a organizací veřejného sektoru“.

Směrnice vymezovala uživatele auditovaných finančních a nefinančních informací, mezi které náleží státní orgány, finanční instituce, investoři, veřejnost a ostatní uživatelé, a jejich specifické oblasti zájmu. Tak např. banky, finanční instituce a investoři mohou použít zprávu auditora podpůrně pro posouzení, jak a zda je obec schopna nést případné zatížení dluhem. Směrnice dále podrobně řešila problematiku odpovědnosti za účetní závěrku, rozsah přezkoumání hospodaření a auditu, vztah auditorských směrnic pro obce a pro podnikatelskou sféru, obecné standardy přezkoumání hospodaření a finančního auditu, auditorskou zprávu o provedení přezkoumání hospodaření a finančního auditu, auditorské postupy a zprávu o provedení výkonnostního auditu, apod.

Dále zde byly rozlišeny následující typy auditu obcí:

- přezkoumání hospodaření obcí - z hlediska požadavků zákona o obcích (a i zákona o krajích) je nejdůležitější právě zaměření se na přezkoumání hospodaření obcí v souladu s platnými zákony a předpisy, kdy se jedná o zejména o oblast rozpočtového hospodaření. Předmětem přezkumu je především rozpočet – jeho sestavení, schválení a

úpravy, správnost údajů ve výkazu o plnění rozpočtu, přidělování významných částek organizacím zřízených obcí či krajem, dále udělování veřejných zakázek v souladu se zákonem, a v neposlední řadě i ověření údajů v závěrečném účtu. Vzhledem ke svému obsahu není výsledkem přezkoumání auditorská zpráva, nýbrž zpráva o výsledních přezkoumání hospodaření.

- audit obcí (finanční audit) - finanční audit, jehož výsledkem je auditorská zpráva, je nad rámec požadavků zákona o obcích. Jedná se o prodloužení přezkoumání hospodaření v tom, že je navíc zaměřen na ověření věrného zobrazení stavu majetku a závazků, finanční situace, výsledku hospodaření a účetnictví.
- výkonnostní audit obcí - dle definice auditorské směrnice je „Výkonnostní audit, tj. audit peněžně vyjádřených hodnototvorných činností, cílem tohoto auditu je porovnání vybraných ukazatelů se standardy. Tento audit je nad rámec zákona o obcích a provádí se tehdy, přeje-li si obec demonstrovat občanům účelné hospodárné a efektivní využívání veřejných prostředků. Výkonnostní audit se provádí na základě existujících měřítek nebo kritérií výkonnosti nebo, ve výjimečných případech, auditor má dostatečné znalosti k provedení zadání“.

Směrnice požaduje, aby auditoři vycházeli i z ostatních směrnic vydaných KA ČR, zejména v oblasti finančního auditu.

Předmětem přezkoumání hospodaření by měly být minimálně

1. Rozpočet

- ověření, že rozpočet byl řádně sestaven a schválen, veškerá rozpočtová opatření jsou řádně zdokumentována a rozpočet upraven v souladu se schválenými opatřeními,
- ověření správnosti údajů ve výkazu o plnění rozpočtu obce v takovém rozsahu, který umožní dospět k názoru, zda tento výkaz neobsahuje významné nesprávnosti,
- posouzení důsledků poskytovaných dotací a příspěvků organizacím zřízených obcí. Auditor zváží, jaký důsledek na jeho činnost má omezení rozsahu auditu v případě, že významné organizace zřízené obcí nejsou podrobeny auditu. Pro účely přezkoumání hospodaření pouze ověřuje formální správnost vazeb mezi obcí a těmito organizacemi.

2. Závěrečný účet

- Auditor ověří, že údaje v závěrečném účtu odpovídají finančním informacím podrobeným přezkoumání.

Zejména u větších obcí je rozsah přezkoumání hospodaření nutno rozšiřovat tak, aby ověření pokrývalo všechny významné skutečnosti, např.:

- významná hospodářská činnost,
- významná aktiva nebo pasiva,
- rozsáhlý prodej majetku,
- významné změny v činnostech,
- zjištění významných nedostatků (odchylky od upraveného rozpočtu, nevysvětlitelné nesprávnosti aj.),
- selhání vnitřních kontrol atd.

V průběhu přezkoumání hospodaření auditor získá dostatečné a vhodné důkazní informace k závěru, zda hospodaření bylo ve všech významných ohledech v souladu s platnými předpisy. Množství a kvalita důkazních informací pro tento účel je nižší, než u finančního auditu. V souvislosti s přezkoumáním hospodaření se zpravidla neověřují finanční systémy a nezískávají informace od třetích stran. Výsledkem přezkoumání není výrok s názorem na věrné zobrazení, ale zpráva o výsledcích přezkoumání hospodaření.

Směrnice již byla třikrát novelizována, a to v roce 2002, 2004 a 2005. Důvodem novel této směrnice byl nesoulad některých bodů směrnice se současně platnou legislativou i praktické problémy při aplikaci některých ustanovení směrnice (zejména vazba mezi finančním auditem a přezkoumáním hospodaření). Reaguje se tak na změny věcně příslušné legislativy a vychází se i z praktických zkušeností při poskytování služeb územním samosprávným celkům.

Z textu směrnice (platné od 1. 7. 2004) byly vypuštěny pasáže vztahující se k provádění **výkonnostního auditu**. Členové výboru pro veřejný sektor a výboru pro auditorské směrnice argumentují tím, že služby tohoto typu poskytují auditoři i jiným subjektům v rámci další podnikatelské činnosti (slučitelné s výkonem profese auditora), aniž by byly upravovány auditorskými směrnicemi.

Dále je zde vymezeno

- c) **přezkoumání hospodaření ÚSC,**
- d) **audit účetní závěrky ÚSC.**

Od 1. 10. 2005 probíhalo připomínkové řízení k novele auditorské směrnice 52 – Přezkoumání hospodaření a audit účetní závěrky územních samosprávných celků. **Novela reaguje na novou zákonnou úpravu přezkoumání hospodaření zákonem č. 420/2004 Sb., a na závaznou aplikaci mezinárodních auditorských standardů při poskytování auditorských služeb** jiných než audit účetní závěrky, která se vztahuje na zakázky, jejichž zprávy budou datované 1. 1. 2006 a později. Připomínkové řízení bylo ukončeno 30. 11. 2005, 12. 12. 2005 směrnice vstoupila v platnost a její účinnost je od 1. ledna 2006.⁷² Směrnice byla zpracována s větší podrobností než předchozí směrnice a obsahuje odkazy na mezinárodní auditorské standardy.

Směrnice, kterou dosud Komora auditorů vydala k provádění auditu neziskových organizací, nestanovuje žádné specifické postupy, jejím cílem je pouze upozornit na některé specifické oblasti, se kterými se auditor při ověřování neziskových organizací musí zabývat. Z toho vyplývá, že specifika auditu neziskových organizací nemůžeme hledat v používání speciálních auditorských postupů. **Specifikum auditu neziskových organizací je, že při jeho provádění musí auditor prozkoumat také určité oblasti, které se u podnikatelů nevyskytují.** Těmi jsou především rozpočtové hospodaření, zadávání veřejných zakázek u veřejných neziskových organizací a přijaté dotace u nevládních neziskových organizací.

Návrh metodické pomůcky přezkoumání hospodaření⁷³

Pomůcka by měla být auditorům doporučením, jak postupovat při přezkoumání, jaké podklady vyžadovat a jaké dokumenty zpracovávat. Její vydání bylo nejen reakcí na stručnost zákonných úprav, ale i na stížnosti doručené KA ČR týkající se provádění přezkoumání auditory. Obsahuje:

- návrh smlouvy o přezkoumání hospodaření,
- návrh osnovy provádění přezkoumání,
- návrh prohlášení k přezkoumání,
- návrh zprávy o výsledcích přezkoumání ve dvou variantách.

⁷² Auditor 7/2005, str. 2

⁷³ Přezkoumání hospodaření územních samosprávných celků: Návrh metodické pomůcky. Mimořádná příloha časopisu Auditor č. 7/2003, Výbor pro veřejný sektor Komory auditorů ČR.

3.5.4 Mezinárodní auditorské standardy

Jak již bylo uvedeno, Komora auditorů ČR vydává pro auditory auditorské směrnice. Auditorské směrnice jsou definovány v § 38 zákona o auditorech, který uvádí, že auditorské směrnice stanoví podrobnosti, postupy, metody a techniky pro poskytování auditorských služeb. Kromě těchto národních auditorských standardů existují i mezinárodní auditorské standardy, pro které platí, že za auditorskou směrnici je podle zákona o auditorech považován i každý **mezinárodní auditorský standard**, který byl přijat komorou.

Od 1. 1. 2006 se proto práce auditorů v tomto směru mění, neboť mají uloženo, že musí aplikovat mezinárodní auditorské standardy doplněné aplikačními doložkami KA ČR na všechny ověřovací zakázky.

Proto novela auditorské směrnice pro přezkoumání hospodaření a audit účetní závěrky územních samosprávných celků musela reagovat nejen na novou zákonnou úpravu tohoto přezkoumání, ale dále také na závaznou aplikaci mezinárodních auditorských standardů při poskytování auditorských služeb jiných než audit účetní závěrky, která se vztahuje na zakázky, jejichž zprávy budou datované 1. 1. 2006 a později.

Auditorská směrnice č. 52 Přezkoumání hospodaření a audit účetní závěrky územních samosprávných celků (Příloha 7), která měla účinnost od 1. ledna 2006, tedy vychází z mezinárodních auditorských standardů a obecně uznávaných mezinárodních auditorských postupů provádění auditu.

Účelem této směrnice je stanovit normy a poskytnout auditorovi vodítko pro provádění:

- a) **přezkoumání hospodaření územních samosprávných celků**, které je dle zákona č. 420/2004 Sb., o přezkoumávání hospodaření územních samosprávných celků a dobrovolných svazků obcí, auditorskou službou k ověřování dalších skutečností, je vykonávána na základě smlouvy o poskytování auditorských služeb a výsledkem přezkoumání hospodaření je zpráva o výsledku přezkoumání hospodaření.
- b) **audit účetní závěrky územních samosprávných celků**, je dle zákona č. 254/2000 Sb., o auditorech v platném znění, jehož výsledkem je zpráva auditora o ověření účetní

závěrky a je zaměřen na ověření, zda informace uvedené v účetní závěrce podávají ve smyslu platných předpisů věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky.

Zákonná úprava přezkoumání hospodaření definuje v § 12 odst. 3 přezkoumání vykonávané auditorem jako auditorskou službu k ověřování dalších skutečností a tato definice se tak stala základem celého pojetí novely směrnice.

Přezkoumání hospodaření je dle této směrnice ověřovací zakázkou v pojetí rámce **mezinárodních auditorských standardů**.

Základním standardem aplikovaným při přezkoumání je **ISAE 3000 „Ověřovací zakázky, které nejsou auditem ani prověrkami historických finančních informací“** (viz Příloha 8). Účelem tohoto mezinárodního standardu je definovat hlavní zásady a základní postupy týkající se ověřování zakázek, které nejsou auditem ani prověrkami historických finančních informací a poskytnout odborným účetním vykonávajícím veřejnou praxi vodítko jak tyto ověřovací zakázky provádět.

Novela směrnice si kladla za cíl upravit přezkoumání hospodaření takovým způsobem, aby z hlediska územního samosprávného celku nebylo rozdílu mezi přezkoumáním prováděným kontrolorem a přezkoumáním prováděným auditorem. Na druhé straně bylo z hlediska auditorů žádoucí upravit směrnici jejich postupy při provádění přezkoumání, neboť zákon o přezkoumání postupy auditorů při zajišťování přezkoumání neupravuje.

Přechodná ustanovení zákona o přezkoumávání hospodaření umožňovala v některých případech postupovat při přezkoumání za rok 2004 ještě dle vyhlášky o přezkoumání hospodaření územních samosprávných celků a dobrovolných svazků obcí ve znění pozdějších předpisů. Při přezkoumání hospodaření za rok 2005 bylo však u všech subjektů poprvé třeba postupovat důsledně dle zákona o přezkoumání a vydat zprávu o výsledku přezkoumání v souladu s tímto zákonem.

3.6 Mezinárodní harmonizace auditu a účetnictví ve veřejném sektoru

Přestože většina členských zemí OECD používá na úrovni státního rozpočtu pokladní účetní systémy (účetnictví na peněžní bázi), je **celosvětově zřejmá snaha přejít na systém akruálního účetnictví**. Souvisí to s omezenými možnostmi poskytování potřebných informací při použití pokladního účetního systému. Výhodami účetnictví na peněžní bázi jsou přehlednost peněžních toků a jednoduchost chápání širokou veřejností. Avšak ekonomové a účetní ze zemí, kde se již kompletně zavedlo akruální výkaznictví a rozpočtování, jsou přesvědčeni o nesmírných výhodách tohoto systému (např. při rozhodování o investicích a v lepším řízení hotovostních toků). Umožňuje bezprostředně porovnat celkové náklady, a tedy efektivitu soukromého sektoru a státního (veřejného) sektoru, a tak třeba i rozhodnout, které činnosti by měl vykonávat státní (veřejný) sektor a které raději přenechat soukromému.

Kromě toho se publikováním kvalitních akruálních účetních informací zlepšila důvěryhodnost státu např. na finančních trzích. Investoři jsou zvyklí standardně porovnávat akruální informace o subjektech, takže hospodaření státního (veřejného) sektoru je nyní pro ně transparentnější a srozumitelnější.

Velkou výhodou akruálního účetnictví je i to, že umožňuje lépe navázat jeden finanční rok na druhý, zabezpečuje kontinuitu účetních výkazů během delšího časového období, což pomáhá při dlouhodobém plánování státních (veřejných) výdajů a vypracovávání makroekonomických prognóz.⁷⁴

Z mezinárodního symposia na téma Akruální účetnictví a rozpočtování, které se uskutečnilo v roce 2000 v Paříži pod záštitou OECD, vplynuly určité závěry (doporučení):

1. Celosvětově se projevuje tendence ke sjednocování všeobecných účetních zásad a způsobů účtování. Je zřejmá snaha o vytvoření univerzálních principů použitelných ve všech zemích v soukromém i státním (veřejném) sektoru. Pro státní (veřejný) sektor to znamená právě přechod od pokladního (peněžního) k akruálnímu účetnímu systému.

⁷⁴ Doležalová, N., Červený, P.: Mezinárodní symposium Aktuální účetnictví a rozpočtování. In Účetnictví 5/2001, str. 49 -51

2. Projevuje se trend ke zjednodušení účetních výkazů, aby byly přehledné a srozumitelné pro konečného uživatele – nejen pro odbornou, ale i širší laickou veřejnost.
3. Snaha aplikovat Mezinárodní účetní standardy nejenom na podnikatelské subjekty, ale i na státní (veřejný) sektor s využitím národních účetních systému.

Účetnictví veřejného sektoru je v současné době – celosvětově – účetní soustavou se snad největším rozvojovým potenciálem. Zejména v posledních dvou desetiletích se od veřejného sektoru vyžaduje vykazovat finanční pozici a výkon na akruální bázi, a toto úsilí se stále více přesunuje z diskusí do skutečné implementace⁷⁵. Přesto je cash báze účetnictví ve světě stále velmi rozšířená. Zvláště od zemí OECD se však očekává, že ve veřejném sektoru bude používáno akruální účetnictví. V zahraničních publikacích se tento proces někdy nazývá „globální revolucí ve vládním účetnictví“. Přejít na akruální bázi účetnictví souvisí se snahou o připodobnění k podnikatelskému prostředí. I ve veřejném sektoru je stále více požadováno manažerské řízení jako v případě podnikatelů, tedy zejména snaha o naplňování efektivnosti a hospodárnosti – k příslušnému hodnocení je vhodné používat informace získané na akruální bázi namísto cash báze, protože akruální báze je považována za více transparentní způsob pro prezentaci naplnění odpovědnosti za nakládání se svěřenými prostředky. Tendence k přechodu z cash báze na bázi akruální tedy souvisí s tím, že se mění potřeby uživatelů účetních výkazů.

Informace získané na akruální bázi nejsou požadovány jen pro účetnictví. Akruální báze je požadována také pro statistické účely a stále více je akruální účetnictví vyžadováno i pro rozpočtové účely. Za akruální účetnictví sestaví také Mezinárodní organizace nejvyšších kontrolních institucí (INTOSAI). Jakýmsi uznávaným centrem pro zavádění akruálního účetnictví do veřejného sektoru se stal Výbor pro veřejný sektor (Public Sector Committee – PSC) Mezinárodní federace účetních (International Federation of Accountants – IFAC).

Mezinárodní federace účetních IFAC zahájila rozsáhlý externí průzkum činnosti svého Výboru pro veřejný sektor (PSC – Public Sector Committee), který se zaměřuje na potřeby

⁷⁵ Mezinárodní účetní standardy veřejného sektoru: současný stav a různé pohledy. In Auditor 6/2004, str. 17 – 22

účetnictví, auditu a finančního výkaznictví veřejného sektoru, to je národních, regionálních a místních vlád a příslušných vládních agentu⁷⁶.

Výbor pro veřejný sektor se od roku 1977 soustředil na stanovení mezinárodních standardů pro veřejný sektor, a to pomocí svého ambiciózního projektu Standard Project. V první etapě tohoto projektu PSC vypracoval 20 klíčových standardů založených na mezinárodních účetních standardech IAS, nyní známých jako Mezinárodní standardy finančního výkaznictví (IFRS). V současné době probíhá druhá etapa projektu, která zahrnuje specifickou účetní problematiku veřejného sektoru, jako jsou sociální politika vlád a nedevizové transakce, mezi nimi například daňová a rozpočtová problematika.

Snahou je zvýšit důvěru veřejnosti v účetní výkaznictví. Bude založena Rada pro dohled ve veřejném zájmu (Public Interest Oversight Board – PIOB), její úlohou bude dohlížet na tvorbu auditorských standardů a zajišťování kvality auditu, ale i na dodržování etiky a na vzdělávací činnost.

V současné době je Radou pro mezinárodní účetní standardy pro veřejný sektor vytvořeno **21 standardů (IPSAS)**, které jsou stejně jako v případě standardů IAS založeny na aktuálním přístupu, a to s nutnými úpravami zohledňujícími potřeby veřejného sektoru. Jelikož jsou standardy v anglickém jazyce, bylo nutné je přeložit. Přeložené standardy jsou publikovány v **Příručce dokumentů Rady pro mezinárodní účetní standardy pro veřejný sektor**, která je na základě dohody mezi NKÚ a IFAC zpřístupněna veřejnosti a nezůstává pouze interním materiálem NKÚ. Mezinárodní účetní standardy veřejného sektoru se tak stávají jakousi vlajkovou lodí pro zavádění aktuálního principu do účetnictví veřejného sektoru.

3.7 Diskuse

Audit ve veřejném sektoru je, byl a bude stále velmi diskutovanou oblastí. Vezmeme-li přezkoumání hospodaření územních samosprávných celků jako určitou formu auditu, tak můžeme sledovat spoustu názorů, někdy velmi kontroverzních. Tyto názory jsou dány jednak

⁷⁶ IFAC mapuje činnost výboru pro veřejný sektor. In Auditor 2/2004, str. 25

osobou, která se k této problematice vyjadřuje, tzn. auditor, zástupce samosprávy, státní úředník, a také stálými změnami, jež spočívají v nestálosti právní úpravy přezkoumání.

Přezkoumání/audit hospodaření územních samosprávných celků vychází z účetnictví těchto subjektů. Na rozdíl od auditovaných podnikatelských subjektů není stav účetnictví obcí na dobré úrovni⁷⁷. Je to dáno i tím, že obec je složitý subjekt s komplexem právních, účetních a daňových problémů. Přitom hospodaří s nezanedbatelnými veřejnými prostředky. Zlepšení úrovně účetnictví je tedy veřejným zájmem a je i nezanedbatelným měřítkem kvality informací o správě a použití významné části prostředků státního rozpočtu. Opakované provádění auditu při současném zkvalitňování metodických postupů k tomu určitě značnou měrou přispěje. Auditóři obcí vidí potřebu věnovat problematice měst a obcí stále větší pozornost a nutnost určité specializace.

I když se v praxi oba pojmy velmi často zaměňují – audit / přezkoumání, ve své podstatě jsou to samozřejmě dva odlišné pojmy (viz kapitola 1). Zatímco přezkoumávání hospodaření je pro územní samosprávné celky povinné, audit povinný není.

Obecná právní úprava povinnosti ověřit účetní závěrku auditorem v zákoně o účetnictví výslovně neuvádí územní samosprávné celky jako typ účetních jednotek, které mají povinnost nechat si ověřit účetní závěrku auditorem⁷⁸. Proto nezbyvá nic jiného, než zjistit, zda povinnost nechat si ověřit účetní závěrku auditorem nestanoví pro územní samosprávné celky jiný právní předpis. Výsledkem je, že žádný právní předpis takovou povinnost pro územní samosprávné celky nestanoví. Je povinen nechat si přezkoumat své hospodaření za uplynulý rok.

Takže audit ano nebo ne? U územních samosprávných celků není audit povinností, i když autorka chápe přezkoumávání jako určitou modifikovanou formu auditu. Co ale u organizací, které nemají žádnou povinnost ověření, tedy ani audit ani přezkoumání?

⁷⁷ Vojtěchová, A.: Větší pozornost veřejnému sektoru. In Moderní obec 12/2000, str. 16

⁷⁸ Audit a přezkoumání hospodaření územních samosprávných celků. Bytel, J. In Účetnictví nevýdělečných organizací a obcí 1/2004, str. 36 - 37

Příspěvkové organizaci, která podala na Ministerstvo financí ČR Žádost o posouzení možnosti provedení auditu, se dostalo následující odpovědi:

„Jelikož dle platné právní úpravy se uplatnění auditu u příspěvkových organizací nepředpokládá – neobsahují povinnost nebo závazek k ověření auditem. Naopak vyplývá určité upozornění na to, že by náklady vynaložené na provedení auditu mohly být považovány za nehospodárné a za porušení povinnosti při hospodaření s majetkem.“⁷⁹

To, co by mohlo být u jedné organizace považováno za nehospodárné, to je u jiné organizace zcela legitimně (dokonce ze zákona) požadováno. A důvod?

Vnímání veřejnosti je v otázkách filantropie a charity velmi citlivé. Obzvlášť na **nadace** jsou lidé zvyklí hledět s podezřením právě proto, že jejich hlavním smyslem je shromažďování peněz a jejich následné rozdělování třetím subjektům. Avšak chtějí-li být nadace užitečné, musejí především disponovat co nejsilnějším nadačním jměním. A má-li být veřejnost co nejméně podezíravá, musí jejich hospodaření podléhat přísné a veřejné kontrole.

Ale zpět k tomu, kdo by vlastně měl přezkoumání alias audit u územních samosprávných celků (a nejen u nich) vykonávat. Zda by to měl být státní úředník nebo nezávislý auditor?

Je třeba odlišit provádění státní kontroly a auditu neziskových organizací. Není proto možné provádět stejný typ ověřování oběma subjekty, jako je tomu doposud u přezkoumání hospodaření obcí.

Pokud by toto přezkoumání prováděli auditoři, pak lze audit ve veřejném sektoru považovat za jednu z činností rozšiřující možnosti současného působení auditorů v České republice. V současné době mohou obce volit mezi krajským úřadem a auditorem, nicméně v řadě případů, kdy auditor kvalitním způsobem již dříve působil v obci, je jeho služba nadále preferována před bezplatným přezkoumáním provedeným krajským úřadem.

Z dob, kdy přezkoušení hospodaření prováděly okresní úřady:

⁷⁹ Tento názor, který nemůže být považován za zásadní výklad, byl vysloven s odkazem na znění § 14 zákona č. 219/2000 Sb. a § 53 odst. 4 zákona č. 218/2000 Sb. a na postavení celého systému kontroly hospodaření s majetkem i peněžními prostředky státu. 6.12.2000 odpovídalo Ministerstvo financí ČR.

„Podle encyklopedických slovníků se zdá, že rozdíl mezi auditorem a přezkoumáním hospodaření není žádný. Audit mohou provádět podle auditorských směrnic buď auditoři, kteří mají platné certifikáty, nebo auditorské firmy. Tyto audity si obce nebo města musí hradit z vlastních finančních zdrojů. Náš okresní úřad provádí tzv. přezkoušení hospodaření, což je pro obec výhodné, neboť je zcela bezplatné. V praxi to znamená, že provádíme nebo bychom měli provádět stejné kontroly, avšak s jinými oficiálními názvy. Pokud má některý obecní úřad nebo městský úřad provedený audit, neexistuje nařízení, aby výsledek auditu byl postoupen okresnímu úřadu na vědomí. Závěry – zápisy z těchto kontrol bychom rozhodně měli mít k dispozici, což se stává jen v tom případě, provádíme-li kontrolu sami, nebo když nám starostové zápis sami ze své vůle pošlou. Zpráva o provedení auditu by měla být okresnímu úřadu zaslána kvůli každoročnímu vykazování výsledků kontrolní činnosti, které je požadováno Ministerstvem financí.“⁸⁰

Druhým významným trendem je čtenější využívání dotačních prostředků ze státního rozpočtu a z jednotlivých fondů Evropské unie neziskovými organizacemi různých právních forem, s čímž je spojeno ověřování splnění podmínek stanovených při poskytování dotace.

V závislosti na výše uvedeném je však nutno si uvědomit, že cíle a tím i charakter práce auditorů pohybujících se v oblasti auditu veřejného sektoru jsou do značné míry odlišné od cílů standardní auditorské činnosti v oblasti podnikatelského sektoru⁸¹. Z toho důvodu je třeba i zvážit, zda by Komora neměla uvádět samostatně seznam auditorů pro finanční audit ve veřejném sektoru?

Do popředí se totiž na místo požadavku na ověření věrného a poctivého obrazu v účetních výkazech dostává do značné míry přezkoumání způsobu hospodaření s finančními prostředky a účel jejich vynaložení. To si samozřejmě vyžaduje specifické znalosti, které jsou na auditory a jejich asistenty kladeny při provádění této auditorské činnosti.

Problémem je v případě územních samosprávných celků také významná odlišnost v používaném účetním systému v porovnání se systémem používaným u podnikatelů. Současný systém v ÚSC je zaměřen více na oblast sledování příjmů a výdajů, důraz na reálné vykazování finanční pozice územního samosprávného celku je do značné míry potlačen.

⁸⁰ Času už moc nezbyvá, Monika Kábová, Moderní obec, 12/2000

Dochází k potlačení některých úplně zásadních principů, na kterých je účetní systém postaven, tj. k potlačení principu opatrnosti, vzájemné souvztažnosti nákladů a výnosů a dalších.

Optimální variantou by byla taková, kdy by přezkoumání hospodaření prováděli pouze auditoři⁸². Každý auditor by složil určitou rozdílovou zkoušku, která by zaručovala jeho orientaci v právních předpisech týkajících se ÚSC a ve veřejném sektoru vůbec. Dohled nad přezkoumáním by měla KA ČR, čímž by nebylo potřeba dalšího státního orgánu dohledu. MF by pak na základě dohody s KA ČR mohlo stanovit ceníky auditorských služeb ve veřejném sektoru, tím by byla zaručena rovnoprávnost mezi ÚSC.

Posledním problémem, který souvisí s argumentem, aby přezkoumání dělal úředník nikoli auditor, je vysoká cena za audit. Ze zkušenosti auditorů ale vyplývá, že český auditor, který nepracuje pro velké firmy, se na současném českém trhu takřka nemá šanci uživit. Zahraniční nebo velké firmy, které musí zveřejňovat své audity, se obracejí na auditorské firmy se světově známými jmény. Pokud by byl větší sortiment zakázek, ceny by se určitě nepohybovaly tak vysoko, jak je dnes zvykem. Čím více zakázek, tím více šancí by měli dobří čeští auditoři.⁸³ (Smutná)

„Audit“ od státních úředníků je tedy „zadarmo“, zatímco auditora jako nezávislého odborníka registrovaného povinně v Komoře auditorů, musí zaplatit obec ze svého rozpočtu. To je ovšem velmi zjednodušená námitka. Tzv. audit od státních úředníků stojí zcela určitě z hlediska zatížení veřejných financí našeho státu mnohem více⁸⁴. Nezatěžuje sice přímo obecní rozpočet, ale určitě ovlivní rozpočtové určení příjmů obcí. Státní správa totiž musí zaplatit vše, čím jsou již auditoři registrovaní v Komoře auditorů dávno vybaveni (odborná způsobilost, průběžný vzdělávací systém, pracovní prostory a podmínky, výpočetní technika a jiné pomůcky).

⁸¹ Vojtěchová, A.: Audit ve veřejném sektoru. In Auditor 7/2003, str. 1

⁸² Antoš, J.: Analýza uplatnění auditorské směrnice KA ČR u územních samosprávných celků. Diplomová práce. MU ESF, Brno 2004, str. 50

⁸³ Smutná, A.: Ad ověřování účetní závěrky a auditu ve veřejné správě. In Auditor 6/2000, str. 21

⁸⁴ Vojtěchová, A.: Kvalitní audit hospodaření zvyšuje věrohodnost samospráv. In Moderní obec. IHNEP zpravodajství. 2002

Námítka na „bezplatnost přezkoumání krajem“ - audit od státních úředníků stojí zcela určitě z hlediska zatížení veřejných financí našeho státu mnohem více. Nezatěžuje sice přímo obecní rozpočet, ale určitě ovlivní rozpočtové určení příjmů obcí, např. procentní výši podílu obcí z jednotlivých daní. Státní správa totiž musí zaplatit vše, čím jsou již auditoři registrovaní v Komoře auditorů dávno vybaveni (odborná způsobilost, průběžný vzdělávací systém, pracovní prostory a podmínky, výpočetní technika a jiné pomůcky). Auditoři nabízí i mnohem širší služby ve finančním auditu, ale i ve výkonostním. Jsou schopni a povinni upozornit na negativní vlivy a tendence v hospodaření měst, podobně jako u podnikatelských subjektů. To by mělo být signálem pro státní správu, zastupitelstva, rady a komise měst a obcí a pro širší veřejnost (např. peněžní ústavy), zda se zvyšuje zadluženost, zda je správně vykázán majetek města, stav závazků a jiné závazky, případně záruky ve výkazech neuvedené.

Kvalitně zpracovaný audit upozorní včas na schopnost územních samosprávných celků dostát svým závazkům v budoucnu, zhodnotí možnost profinancovat budoucí nezbytné výdaje a upozorní i na rostoucí zadluženost. Auditoři odpovídají za kvalitu provedeného auditu, nad jejich činností je vykonáván dohled orgány Komory auditorů a pro případ způsobení škody musí být pojištěni. To vše v žádném případě nelze nahradit přezkoumáním hospodaření. Je třeba nastolit otázku, proč města od určitého počtu obyvatel nemají kromě přezkoumání hospodaření i povinnost finančního auditu podobně jako podnikatelé, když jsou dnes samostatnými právními subjekty s pestrými škálami činností různorodé problematiky. Přitom mají města možnost při výběru auditora vybírat si podle kritérií, která sama určí a mezi něž určitě patří i cena.

Ve velké konkurenci, jaká je mezi auditory, bývají málokdy vybráni ti, kdo navrhnou vyšší ceny. Pokud by se audit u obcí stal běžnou záležitostí jako u podnikatelského subjektu, mohly by se obce lépe v auditorské nabídce orientovat a více upřednostňovat kritérium kvality. Z ankety mezi auditory, kteří byli ochotni poskytnout informace, vyplynulo, že průměrný rozsah přezkoumání a auditu a průměrná cena za 1 rok v závislosti na počtu obyvatel bývají dosti rozdílné. U obcí do 1000 obyvatel byl uveden nejlevnější audit již za 10 tisíc Kč a nejmenší rozsah 10 hodin. S rostoucím počtem obyvatel rozsah a ceny stoupají až po rozsah 350 hodin u statutárního města a cenu 320 tisíc Kč (bez DPH). Jde však o nepatrný

zlomek prováděných auditů, ve vzorku není žádná ze zahraničních auditorských firem. Paradox: dle zákona o přezkoumávání hospodaření činnost auditorů, kteří musí mít vysokoškolské vzdělání, skládat náročné zkoušky před získáním auditorského osvědčení a kontinuálně se vzdělávat, nahradí státní úředníci. Počet měst a obcí, které během uplynulých deseti let přezkoumávali a ověřovali auditoři, je ve srovnání s počtem obcí přezkoumávaných státními úředníky vsutku zanedbatelný.

Stav zadluženosti a využití veřejných financí za tuto dobu je bezesporu i odrazem práce těch, kteří po tu dobu hospodaření přezkoumávali. Je jisté, že stát musí vykonávat dohled nad čerpáním zejména účelově poskytnutých prostředků formou dotací, případně v omezeném rozsahu sledovat nejvýznamnější toky prostředků státního rozpočtu. K tomu ovšem stačí, aby stát svým aparátem prováděl přezkoumání pouze v těchto vybraných částech a umožnil úpravu stávajících a připravovaných zákonů tak, aby audit prováděný registrovaným auditorem zahrnoval všechny ostatní procedury dnešního přezkoumání a přiměřeně ke specifické této sféry i další auditorské postupy obvyklé v podnikatelské sféře. Je to v globále nejlevnější a zároveň nejúčinnější možnost jak skloubit povinnosti a zájmy státních orgánů a profesní organizace, která byla zřízena zákonem a plní své zákonné povinnosti bez jakýchkoliv požadavků na státní finance.⁸⁵

Celou diskusi bych chtěla zakončit následující citací:

Externí audit je první externí linií obrany veřejného zájmu, který by měl ověřit především účetní závěrku a výroční zprávu. Úlohou auditorů není reprezentovat veřejný zájem, ale sloužit tomuto veřejnému zájmu⁸⁶.

Výhody a nevýhody obou subjektů, kteří přezkoumání mohou provádět, se dají shrnout následující tabulkou:

⁸⁵ Kvalitní audit hospodaření zvyšuje věrohodnost samospráv, Anežka Vojtěchová, auditor, předsedkyně Výboru pro audit veřejného sektoru Rady komory auditorů, www.moderniobec.ihned.cz, 5.12.2002

⁸⁶ Kříž, P.: Současný stav a vývoj auditu účetní závěrky v EU. In Perspektivy auditu a účetnictví v ČR po vstupu do EU, mimořádná příloha časopisu Auditor 3/2004, str. 16 – 17

Tabulka 5 **Přezkoumání prováděné auditorem nebo kontrolorem**

Auditor		Kontrolor	
pro	proti	pro	proti
nezávislost	placená služba	„bezplatně“	pracovník jiného ÚSC
průběžná spolupráce	platí kontrolovaný		
širší služby			pouze přezkum
znalost aktuálního účetnictví			neznalost účetní problematiky
odborná znalost			

Pramen: Autorka.

3.8 Shrnutí

Veřejná kontrola u územních samosprávných celků je řešena institutem přezkoumání hospodaření (u organizačních složek státu jako dalšího zástupce organizace rozpočtového typu se v současné době přezkoumání hospodaření nevyskytuje).

Přezkoumání hospodaření prošlo bohatou historií – od Metodického pokynu MF, přes vyhlášku až po zákon o přezkoumávání hospodaření, platný od srpna 2004. Zákon má sice některé nedostatky, ale mnoho problémů již odstranil.

V souvislosti s měnící se právní úpravou se mění i subjekt, který vlastní přezkoumání prováděl a provádí. V současné době je jedná převážně o „boj“ mezi úředníky krajských úřadů (kontrolory) a auditory.

Vzhledem k tomu, že auditor může vedle přezkoumání hospodaření uskutečnit i finanční audit, je dle názoru autorky i lépe metodicky připraven, ale hlavně je nezávislý, měl by mít větší šance jako realizátor tohoto typu ověření, a tím i zajištění veřejné kontroly u územních samosprávných celků. Jediným argumentem proti auditorům je, že jejich služba je placená objednavatelem přezkoumání.

4 Finanční externí audit

V tuto chvíli je třeba najít argumentaci, zda má auditor dostatek prostředků k tomu, aby mohl zabezpečit institut veřejné kontroly ve veřejném nebo v celém neziskovém sektoru.

Východiskem může být teorie auditu – vymezení základních charakteristik auditu, poslání, funkce (viz podkapitola 1.4.4) a dále také metodické vedení, vlastní kontrola auditorů ze strany Komory apod.

Cílem této kapitoly je charakterizovat finanční externí audit z pohledu jeho realizace v České republice. Dále pak zjistit, zda může být přínosný pro organizace, které tento audit povinný nemají. V této souvislosti bylo použito výsledků diplomové práce, jejíž vedoucí byla autorka této práce.

4.1 Auditor

Přístup auditora by měl především spočívat v celkovém porozumění vlastní činnosti účetní jednotky, v ocenění podnikatelských rizik, v ověření vnitřního kontrolního systému, rozhodnutí o auditorských postupech, uplatnění kontrol a testů věcné správnosti vykázaných zůstatků, ve vyhodnocování zjištěných poznatků, jejich dokumentování atd.⁸⁷

Audit může provádět jen **osoba nebo společnost, která je zapsaná v seznamu auditorů vedeném Komorou auditorů ČR** za podmínek stanovených zákonem o auditorech: bezúhonný vysokoškolák na úrovni magisterského stupně vysokoškolského studia, způsobilý k právním úkonům, který složil auditorskou zkoušku, složil profesní slib, nevykonává činnosti neslučitelnou s poskytováním auditorských služeb, a který pracoval alespoň tři roky jako asistent auditora. Auditor je povinen jednat ve své profesi nezávisle, objektivně, čestně a svědomitě, dodržovat auditorské směrnice a profesní předpisy, zejména pak Etický kodex a řídit se profesním slibem⁸⁸.

⁸⁷ Langr, L.: Audit domácí a mezinárodní. In Ekonom 3/1995, str. 24-25

⁸⁸ „Slibuji na svou čest a svědomí, že při poskytování auditorských služeb budu dodržovat právní řád, profesní předpisy a auditorské směrnice vydané Komorou, ctít etiku auditorské profese a dodržovat povinnost mlčenlivosti“.

Obecný rámec pro profesionální vystupování auditora je dán zejména **Etickým kodexem** vydaným KA ČR. K udržení důvěryhodnosti v očích veřejnosti je třeba dodržovat etický kodex i při výkonu dalších činností. Je pochopitelné, že v některých případech je nutno ustanovení etického kodexu aplikovat v souladu s obecně pojatými „dobrymi mravy“, nicméně každý auditor by si měl být vědom významu etiky pro postavení své vlastní i celé profese ve společnosti.

Obecně lze shrnout požadavky na výkon profese auditora následovně:

- odbornost – je třeba si uvědomit, že aby mohl auditor provést ověření s vysokou vypovídací schopností, vyžaduje tato činnost soubor specifických znalostí, které si musí auditor neustále prohlubovat. Auditor by měl poskytovat takové služby, na něž jeho kvalifikace a zkušenosti stačí,
- objektivita a nezávislost – auditor by měl být při své práci objektivní a nemělo by u něho dojít ke konfliktu zájmů. Předpokladem objektivity auditora je jeho nezávislost na auditovaném subjektu či jiných zainteresovaných osobách, protože bez nezávislosti na klientovi nemůže auditor nezkresleně posoudit a vyhodnotit předkládané informace a vyvodit z nich objektivní závěry.
- důvěryhodnost a zodpovědnost – názor auditora na ověřovanou skutečnost slouží širokému spektru uživatelů, proto je důležité, aby osoba auditora byla pro tyto uživatele dostatečně důvěryhodná. Určitou úroveň důvěryhodnosti by měla zaručit auditorova bezúhonnost, dodržování mlčenlivosti, ale i morální a profesionální znalost.
- časové, finanční, personální, informační, technické a prostorové vybavení, které jsou dalším nezbytným předpokladem pro kvalitní a úspěšné provedení auditu.

Odpovědnost auditora je chápána většinou jako právní odpovědnost, zanedbatelná však není ani odpovědnost morální. Je zákonité, že vzhledem k relativní „mladosti“ auditorské profese v naší zemi není z běžně dostupných materiálů znám příklad soudního procesu, v němž žalovanou stranou je auditor. Potencionálním žalobcem auditora může být především klient nebo třetí strany bezprostředně zainteresované (akcionáři), případně potenciaálně zainteresované (věřitelé, potenciaální investor aj.).

Riziko při poskytování auditorských služeb

Auditor podstupuje téměř při každé zakázce riziko soudního sporu. Měl by si být této skutečnosti vědom a měl by proto systematicky přijímat opatření, jimž se snaží minimalizovat riziko potencionálního obvinění. Tato opatření se promítají zejména do:

- smluv s klienty,
- auditorských směrnic (standardů),
- kontroly kvality,
- pojištění auditorů.

Velmi často diskutovaným problémem je zodpovědnost auditora za nezákonné aktivity klientů. Získá-li auditor informaci o nezákonném aktu, měl by posoudit zejména jeho vliv na účetní výkazy. Další kroky by měly být svěřeny právnímu poradci účetní jednotky. Nezákonné činy, jejichž dopad na účetní závěrku, nejsou bezvýznamné, by měly být uvedeny ve zprávě auditora. Zjistí-li auditor při poskytování auditorských služeb skutečnosti, o kterých se lze domnívat, že mohou naplnit skutkovou podstatu hospodářského trestního činu, trestního činu úplatkářství nebo trestného činu proti majetku, je povinen neprodleně písemně informovat statutární i dozorčí orgán účetní jednotky nebo zastupitelstvo.

Osoby, které mohou provádět audit, jsou organizovány:

- státem (popř. nadnárodními organizacemi) jako pracovníci nezávislé instituce zřízené ze zákona a financované ze státního či jiného veřejného rozpočtu nebo jako soukromé osoby a jejich sdružení, jež stát přezkušuje, vydává jim atestace a dohlíží na jejich činnost (u nás např. formou organizační složky státu),
- veřejnoprávním subjektem zřízeným ze zákona, financovaným převážně ze soukromých prostředků, kdy tento subjekt reguluje vstup do profese, činnost a výstup z profese auditorů (Komora auditorů ČR),
- jako soukromé osoby a jejich sdružení, které splňují základní požadavky na provedení auditu a není potřeba jejich registrace, jsou financovány ze soukromých zdrojů (např. Český institut interních auditorů),
- jako interní složky institucí soukromého a veřejného sektoru ustanovené organizačními řády, nezávislé na auditovaném objektu, podřízené vedení

organizace a financované z rozpočtu (finančních prostředků) organizace (útvary interního auditu).

4.2 Komora auditorů v ČR

Zákonná úprava podmínek pro výkon auditorské profese v České republice podle **zákona č. 254/2000 Sb., o auditorech**, vychází z tzv. 8. direktivy Evropské unie⁸⁹ č. 84/253/EEC vydané v dubnu 1984, kde se pojednává o provádění povinných auditů účetních výkazů a stanovení podmínky osobám, které audit provádějí.

Komora auditorů ČR byla založena podle zákona č. 524/1992 Sb. Ustavujícím sněmem na jaře roku 1992 a plnila svoji úlohu bez zásadních legislativních úprav do konce roku 2000. Podle nového zákona o auditorech č. 254/2000 Sb. Komora zanikla bez likvidace k 31. 12. 2000 a podle téhož zákona byla zřízena od 1. 1. 2001 komora nová, na kterou přešla všechna práva a povinnosti komory předešlé, Český statistický úřad přidělil komoře nové IČ. Mimořádný sněm komory v lednu 2001 pak přijal nové profesní předpisy, které vycházely z původních, nicméně řada věcí musela být uzpůsobena novému zákonu.

Komora auditorů České republiky je samosprávnou profesní organizací a plní zejména tyto funkce:

- vede seznamy auditorů a seznamy auditorských společností a eviduje asistenty auditora,
- dohlíží na řádné poskytování auditorských služeb,
- vydává národní auditorské směrnice v souladu s obecně závaznými právními předpisy a mezinárodními auditorskými standardy,
- vydává profesní předpisy Komory⁹⁰,
- organizuje auditorské zkoušky nebo rozdílové auditorské zkoušky a vydává osvědčení o jejich vykonání,

⁸⁹ V současné době je v přijímacím procesu nová 8. směrnice o statutárním auditu, která si patrně vyžádá i nový zákon o auditorech.

⁹⁰ Jedná se zejména o Statut, Jednací řád sněmu, Volební řád, Příspěvkový řád, Kárný řád, Etický kodex, Směrnici pro dohled, Směrnici pro řízenou praxi asistentů, Směrnici pro kontinuální profesní vzdělávání auditorů.

- navrhuje a jmenuje polovinu členů zkušební komise, přičemž druhou polovinu jmenuje Ministerstvo financí ČR,
- zveřejňuje seznamy auditorů a auditorských společností zapsaných v seznamech Komory,
- rozhoduje o pozastavení auditorské činnosti nebo o vyškrtnutí ze seznamu auditorů nebo auditorských společností,
- zjišťuje nabídku vzdělávání pro auditory, asistenty auditora a pro odbornou veřejnost,
- vydává časopis Auditor, odborné příručky pro auditory,
- zajišťuje prodej odborných zahraničních publikací,
- spolupracuje s tuzemskými i zahraničními profesními organizacemi a s institucemi státní správy,
- je aktivním členem mezinárodních profesních organizací IFAC, IASC a FEE.

Od samého počátku své existence Komora také spolupracuje s ministerstvem při výkladu platných postupů účtování, při zpracování návrhů nových účetních předpisů a na připomínkách k zákonu o účetnictví a jeho novelám. Řada auditorů je zastoupena v různých odborných komisích a pracovních skupinách ministerstva. Odborné aktivity Komory jsou koordinovány s dalšími profesními organizacemi, zejména Svazem účetních a Komorou daňových poradců a s Vysokou školou ekonomickou v rámci **Národní účetní rady**.

Z hlediska mezinárodní harmonizace účetnictví se Komora auditorů ČR zaměřuje jak na sledování vývoje evropské legislativy, tak **Mezinárodních účetních standardů** (IAS). V této oblasti probíhají v současné době některé zásadní změny, které ovlivní účetnictví a účetní výkaznictví, které ovlivní účetnictví a účetní výkaznictví v Evropské unii, a budou se tedy bezprostředně týkat i České republiky⁹¹.

⁹¹Evropský parlament a Rada Evropy schválily v červnu 2002 Nařízení o uplatňování Mezinárodních účetních standardů, na základě kterého musí společnosti kótované na regulovaných trzích (včetně bank a pojišťoven) sestavovat počínaje rokem 2005 konsolidované účetní závěrky v souladu s Mezinárodními účetními standardy (IAS, resp. IFRS – International Financial Reporting Standards). Členskými státy bude umožněno rozšířit tento požadavek i na nekótované společnosti a na individuální účetní závěrky. V rámci tohoto Nařízení je definován nový schvalovací mechanismus Evropské unie, jehož úlohou je posuzovat IFRS přijímané IASB (International Accounting Standards Board) a udělovat těmto standardům právní schválení z hlediska jejich uplatnění v rámci EU. Za účelem naplnění těchto požadavků byla zřízena Evropská poradní skupina pro finanční výkaznictví (EFRAG – European Financial Reporting Advisory Group), která má jako odborný orgán připravovat podklady pro rozhodování Výboru pro regulaci účetnictví, což je orgán exekutivy Evropské Komise.

Rada Komory rozhodla v květnu 2002 o zřízení Výboru pro IAS (IFRS), jehož úkolem má být především vyhodnocování názorů a postojů české účetní auditorské profese k nově vydávaným Mezinárodním účetním standardům a jejich novelám a interpretacím a příprava příslušných stanovisek předkládaných IASB.

Komora je nezávislá na státním rozpočtu i na veřejných financích. Aby si udržela svůj statut neziskové organizace, může použít svůj zisk pouze na financování svých aktivit. Její příjmy (výnosy) jsou: příspěvky členů, poplatky za registraci, poplatky za profesní zkoušky, peněžní pokuty, prodej vzdělávacích kurzů a seminářů, prodej odborných publikací a manuálů, prodej odborných konzultací, účastnické poplatky na konference a kongresy, atp.

Komora má přesně danou organizační strukturu s přesně definovaným rozsahem činnosti každého jejího orgánu⁹².

Komora auditorů je samosprávnou organizací. Každý auditor (celkem je u nás přes 2000 auditorů) musí být v současnosti členem Komory auditorů ČR. **I mezi auditory existují na povinné členství rozdílné názory.** Většina však uznává, že tento institut účinně pomáhá zajistit co nejvyšší kvalitu auditorské profese. Další velmi důležitou otázkou je regulace vstupu do profese. Dnešní systém auditorských zkoušek je velmi náročný a dlouhodobý, což vyžaduje značné úsilí zájemců. Přestože předsedou zkušební komise je vždy zástupce státních orgánů jmenovaných Ministerstvem financí, je úloha Komory značná. Objevily se argumenty, které odsuzovaly tuto praxi s tím, že současní auditoři brání vstupu do profese dalším uchazečům, budoucím konkurentům. To je ovšem účelový výklad snahy o to, aby auditoři byli skutečně na své náročné povolání velmi kvalitně připraveni.⁹³

Dohled na činnost auditorů patří ke stěžejním úkolům Komory jakožto nezastupitelný nástroj působnosti Komory směřující ke zvýšení kvality profese, prestiže Komory a k posílení důvěry české veřejnosti k auditorské profesi.

⁹² viz Organizační schéma Komory auditorů České republiky (Příloha 2)

⁹³ Heřmanský, R.: Výkazy chtějí větší volnost. In Ekonom 28/1999, str. 54

V souvislosti s novou **8. směrnicí EU** se vyskytuje požadavek zavést institut veřejného dohledu nad auditem, vymezení subjektů veřejného zájmu, nezávislost auditora a maximálně účinný systém šetření a sankcí. Směrnice nestanovuje konkrétní požadavky, nýbrž definuje pouze obecný rámec a konkretizace jednotlivých pravidel je ponechána na členských státech.

Veřejný dohled nad auditem

Jak již bylo zmíněno, v souvislosti s novou směrnicí o statutárním auditu je na základě čl. 31 nutno zřídit výbor pro veřejný dohled nad auditem, prozatím s pracovním názvem Rada veřejného dohledu nad auditem⁹⁴. Při tvorbě návrhu struktury, složení, pravomocí a způsobu rozhodování budoucí Rady se bude vycházet ze zkušeností a praxe jiných členských států, kde již orgán veřejného dohledu nad auditem v určité podobě existuje.

Cílem zákonodárce je, **aby auditorská profese v ČR podléhala nezávislému orgánu veřejného dohledu**, který za něj v souladu s textem směrnice ponese konečnou odpovědnost, přičemž tímto orgánem nesmí být Komora.

Autorka chápe, že veřejnost mohla prostřednictvím kauzám typu ENRON nabýt dojem určité nedůvěry v auditorskou profesi a snahou EU je ji obnovit, nicméně neměla by být zpochybňována nezávislost této profese. Tak jako NKÚ je zcela nezávislá instituce a jistě tomuto dohledu podléhat nebude, není třeba dle názoru autorky „nadřazovat“ další dohled na auditorskou profesi.

Subjekty veřejného zájmu

Další otázkou, kterou se budeme muset v souvislosti s novou směrnicí zabývat, je definice subjektů veřejného zájmu. Subjekty veřejného zájmu jsou rámcově vymezeny směrnicí, přičemž do této kategorie zahrnuje subjekty zřízené podle práva členského státu, které mají **obchodované cenné papíry** na regulovaném trhu v některých z členských států EU, **úvěrové instituce a pojišťovny**. Každý členský stát může následně dle svého uvážení tuto definici rozšířit. Na základě analýz vhodnosti zařazení dalších subjektů se může jednat především o jednotky, které nakládají s finančními prostředky veřejnosti a nejvýznamnější (největší)

⁹⁴ Dá se očekávat, že mezi institucemi, které budou nominovat své zástupce do Rady, budou Česká národní banka, Burza cenných papírů Praha, a.s., Komora auditorů a Ministerstvo financí.

podniky majícími zásadní vliv na českou ekonomiku nebo zaměstnanost daného regionu. Konkrétně by se mělo jednat o **penzijní fondy, investiční společnosti, obchodníky s cennými papíry a burzu** a dále o subjekty, které by splňovaly určitá kritéria (počet zaměstnanců).

Autorka si klade otázku, proč se neuvažuje i o organizacích veřejného sektoru jako o subjektech veřejného zájmu – nakládání s finančními prostředky veřejnosti je u nich dokonce charakteristickým znakem.

Dochází totiž k určitému paradoxu. Místo aby veřejná správa podléhala nezávislému ověření a byla subjektem veřejného zájmu z pohledu auditu a zvyšovala tak svoji důvěryhodnost u veřejnosti, objevila se opačná snaha – dostat pod veřejný dohled samotnou auditorskou profesi, kdy veřejný dohled bude provádět jakousi supervizi v Komoře auditorů.

4.3 Výbor pro veřejný sektor

V rámci Komory auditorů ČR byl v roce 2000 založen Výbor pro veřejný sektor⁹⁵. Výbor se začal zabývat především problematikou auditu měst a obcí, jimi zřízených organizací a také problematikou jiných neziskových subjektů (nadace, obecně prospěšné společnosti, vysoké školy a další). Založení výboru bylo vyvoláno auditory, kteří provádějí audit těchto subjektů a také jim v nezanedbatelné míře poskytují poradenské služby účetní, daňové i ekonomicko-organizační. Auditorské i poradenské služby jsou ovlivněny speciální problematikou této sféry. Obce jako samostatné účetní jednotky zde zaujímají významné místo. Výbor je složen z auditorů, kteří města, obce a další zmíněné subjekty auditují a z řad jiných odborníků včetně zástupců Ministerstva financí. Komora začala rovněž pořádat vzdělávací akce určené především auditorům měst, obcí a neziskové sféry.

Vlastní činnost výboru se soustředí na:

- metodickou pomoc členům Komory auditorů,
- zajištění speciálního vzdělávání členů, kteří tento sektor auditují,

⁹⁵ Vojtěchová, A.: Větší pozornost veřejnému sektoru. In Moderní obec 12/2000, str. 16

- předkládání návrhů na změny předpisů pro účetnictví této správy,
- spolupráci při tvorbě směrnic pro auditorské postupy,
- možnosti rozšíření povinnosti auditu.

Činnost výboru by měla vyústit ve zvýšení odborné úrovně auditorů neziskového sektoru, a tím i ke zvýšení úrovně odborných a účetních pracovníků v samotném sektoru. V neposlední řadě by měla přispět k vyrovnání úrovně účetnictví této sféry s úrovní účetnictví v podnikatelských subjektech.

Komora auditorů se zabývá metodikou auditu ve veřejném sektoru a metodikou účetnictví ve vazbě na právní a daňové předpisy, podílí se na změnách předpisů pro účetnictví veřejného sektoru, spolupracuje s příslušnými odbory Ministerstva financí na metodických výkladech k postupům účtování a pracuje s řadou zahraničních materiálů a směrnic (např. IPSAS – International Public Sector Accounting Standards) vydaných IFAC.

Komora auditorů navrhla z řad členů výboru i své zástupce do ustavené komise Ministerstva financí pro otázky regulace a dalšího rozvoje účetnictví a auditu, a to do pracovních skupin pro organizační složky státu a územní samosprávné celky a pro ostatní nevýdělečné organizace. Tím je umožněno zástupcům Komory auditorů podílet se přímo na tvorbě nových účetních postupů a dalších předpisů. Komplex problémů sahá od koncepčního rámce účetnictví a jeho eventuálnímu přiblížení mezinárodním účetním standardům pro veřejný sektor až po postup při zaúčtování jednotlivého účetního případu⁹⁶.

4.4 Auditorské směrnice

Auditorské směrnice (viz Příloha 3) jsou nezbytnou metodickou pomůckou pro zajištění srovnatelnosti a kvality poskytovaných auditorských služeb. Rada Komory zřídila **Výbor pro auditorské směrnice** za účelem přípravy národních auditorských směrnic a pro řešení problematiky metodiky auditu s cílem vydávat, aktualizovat, propagovat a poskytovat výklad směrnic pro potřeby auditorů, orgánů Komory, a požadavků externích institucí.

⁹⁶ Vojtěchová, A.: Větší pozornost veřejnému sektoru. In Moderní obec 12/2000, str. 16

Státní správa, potažmo Ministerstvo financí ČR, do tohoto procesu vůbec nevstupuje, skutečné řízení profese je zákonem delegováno právě na profesní organizaci. V auditu se však objevily názory, které by danou situaci mohly zhoršit. Aniž bychom zabíhali do podrobností, lze zmínit základní zásadu, kterou není možné porušit, a tou je **nezávislost auditora** a tudíž i nezávislost auditora na státu. Omezení nezávislosti auditora ze strany státních orgánů je pochopitelně nepřípustné i v rámci procesu přičleňování k Evropské unii⁹⁷.

4.5 Klasifikace organizací z hlediska auditu v ČR

Podle české legislativy je statutární (tj. povinný finanční externí audit) audit (ověření účetních závěrek a výročních zpráv) povinný pro všechny akciové společnosti, vybrané společnosti s ručením omezeným a další podnikatelské i nepodnikatelské subjekty, jako jsou nadace, politické strany a hnutí, statutární města a obce, zdravotní pojišťovny, zaměstnanecké pojišťovny, aj. Auditoři kromě statutárního auditu zajišťují za určitých podmínek i další služby. Může jít o mimořádné audity pro potřeby ocenění při prodeji podniku či o různá šetření dílčích aktivit v rámci firmy, o účetní, daňové a ekonomické poradenství, o činnost likvidátora, nuceného správce nebo správce konkurzní podstaty nebo o pedagogickou a publikační činnost.

Mezi hlavní normy, které upravují povinnost ověření účetní závěrky auditorem, patří zákon č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník a zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví. Tyto dva základní prameny upravují tuto oblast pro obchodní společnosti. Ostatní organizace tuto povinnost nebo „nepovinnost“ mají stanovenou specifickými zákony.

Z hlediska realizace finančního externího auditu můžeme rozdělit v současném období organizace neziskového sektoru do tří skupin:

⁹⁷ Heřmanský, R.: Výkazy chtějí větší volnost. In Ekonom 28/1999, str. 54

Obrázek 11 Povinnost auditu organizací neziskového sektoru

audit podle zákona povinný (v případě ÚSC přezkoumání hospodaření)	<ul style="list-style-type: none"> • obce, dobrovolné svazky obcí, kraje, Regionální rada regionu soudržnosti • nadace • státní podniky • zdravotní pojišťovny • organizace (subjekty) fondového typu a vládní agentury • politické strany a hnutí • veřejné výzkumné instituce • veřejné neziskové organizace • NKÚ a ČNB
audit povinný za určitých podmínek	<ul style="list-style-type: none"> • obecně prospěšné společnosti • nadační fondy • obchodní společnosti a družstva
audit zákonem nestanovený	<ul style="list-style-type: none"> • organizační složky státu • příspěvkové organizace • veřejné vysoké školy • občanská sdružení • profesní komory a další

Pramen: Autorka.

S auditem počítá zákon o nadacích a nadačních fondech. Roční uzávěrka **nadace**⁹⁸ musí být ověřena auditorem. Rovněž **zdravotní pojišťovny**⁹⁹, které reprezentují smíšený typ organizace veřejného sektoru, jsou povinny prostřednictvím auditora nebo právnické osoby zapsané v seznamu auditorů ověřit účetní závěrku a výroční zprávu za příslušný rok.

Povinnost ověřovat svoje hospodaření mají tak **politické strany a hnutí**¹⁰⁰, které musí předložit Poslanecké sněmovně výroční finanční zprávu. Ta obsahuje roční účetní výkazy, přehled příjmů a výdajů, ale také zprávu auditora o ověření výroční zprávy s výrokem bez výhrad.

Do této skupiny náleží též organizace (subjekty) **fondového typu**¹⁰¹ a vládní agentury. Patří sem státní účelové fondy¹⁰², které jsou zaměřeny na financování určitého segmentu veřejného

⁹⁸ Zákon č. 227/1997 Sb., o nadacích a nadačních fondech.

⁹⁹ Zákon č. 551/1991 Sb., o Všeobecné zdravotní pojišťovně a zákon č. 280/1992 Sb., o resortních, oborových, podnikových a dalších zdravotních pojišťovnách.

¹⁰⁰ Zákon č. 424/1991 Sb., o sdružování v politických stranách a politických hnutích

¹⁰¹ Některé fondy tuto povinnost nemají – Fond životního prostředí, Pozemkový fond, Fond národního majetku.

¹⁰² Zákon č. 239/1992 Sb., o Státním fondu kultury, zákon č. 211/2000 Sb., o Státním fondu rozvoje bydlení, zákon č. 256/2000 Sb., o Státním zemědělském intervenčním fondu, zákon č. 241/1992 Sb., Státním fondu pro podporu české kinematografie a zákon č. 104/2000 Sb., o Státním fondu dopravní infrastruktury.

sektoru, jako je např. kultura nebo na oblast ekonomiky, kde trvá zájem státu na ovlivňování výrobních resp. tržních podmínek jako je tomu např. v zemědělství.

Mezi subjekty s povinným auditem můžeme zařadit i **obce a kraje**. Musíme mít ale na mysli přezkoumání hospodaření, které může provádět i auditor. Obdobně jako obce¹⁰³ a kraje¹⁰⁴ se ověření prostřednictvím přezkoumání vztahuje i na dobrovolné svazky obcí. Zákon o obcích¹⁰⁵ umožňuje vytvářet dobrovolné svazky obcí, které mohou plnit zákonem stanovené (vybrané) úkoly a činnosti spadající do samostatné působnosti obcí resp. zabezpečovat některé typy veřejných statků. Hospodaření svazku probíhá ve stejném rozpočtovém, účetním a daňovém režimu jako je tomu u obcí.

Podnikatelskou činnost s majetkem státu provozují **státní podniky**¹⁰⁶, které jsou zřizovány k uspokojování významných celospolečenských, strategických nebo veřejně prospěšných zájmů. Tento subjekt má legislativně stanovenou povinnost ověřovat svoji roční účetní závěrku auditorem.

Také účetní závěrka **Nejvyššího kontrolního úřadu**¹⁰⁷ musí být ověřena auditorem. Závěrečný účet rozpočtové kapitoly úřadu předkládá prezident Úřadu Poslanecké sněmovně současně se zprávou o ověření roční účetní závěrky auditorem.

Povinnost pravidelného auditu má stanovena také ústřední banka státu – **Česká národní banka**¹⁰⁸. Poté co je účetní závěrka ověřena auditorem, bankovní rada ji předá Poslanecké sněmovně a zveřejní ji.

Roční účetní závěrku musí mít za určitých podmínek ověřenou auditorem **obecně prospěšná společnost**¹⁰⁹. A to v případě, když je příjemcem dotace nebo jiných příjmů ze státního rozpočtu, z rozpočtu obce, případně z rozpočtu jiného územního orgánu nebo od státního

¹⁰³ Zákon č. 128/2000 Sb., o obcích

¹⁰⁴ Zákon č. 129/2000 Sb., o krajích

¹⁰⁵ Zákon č. 128/2000 Sb., o obcích

¹⁰⁶ Zákon č. 77/1997 Sb., o státním podniku

¹⁰⁷ Zákon č. 166/1993 Sb., o Nejvyšším kontrolním úřadu

¹⁰⁸ Zákon č. 6/1993 Sb., o České národní bance

¹⁰⁹ Zákon č. 248/1995 Sb., o obecně prospěšných společnostech

fondů, jejichž celkový objem přesáhne v roce, za nějž je účetní závěrka sestavována jeden milion korun. Dále se povinnost auditu týká obecně prospěšných společností, u kterých nebyla zřízena dozorčí rada, nebo ve výši čistého obrátu překročily deset milionů korun.

V případě **nadačního fondu**¹¹⁰ podléhá roční účetní závěrka ověření auditorem za kalendářní rok, v němž úhrn celkových nákladů, nebo výnosů vykazovaných nadačním fondem převyšší 3 miliony korun, nebo pokud majetek nadačního fondu je vyšší než 3 miliony Kč.

Obchodní společnosti mohou být založeny ve formě akciové společnosti a společnosti s ručením omezeným i za jiným účelem než podnikání. Obdobně i družstvo může být založeno k zajišťování sociálních nebo jiných potřeb svých členů, nejen k podnikání. Pokud fungují uvedené subjekty obchodního práva v neziskovém režimu, nic se nemění na jejich povinnosti vzhledem k ověření účetní závěrky. Tzn., že dle zákona o účetnictví je dáno ověřování účetní závěrky auditorem následovně:

- a) **akciové společnosti**, pokud překročily nebo již dosáhly alespoň jedno ze tří uvedených kritérií
 - aktiva¹¹¹ celkem více než 40 milionů korun
 - roční úhrn čistého obrátu¹¹² více než 80 milionů korun
 - průměrný přepočtený stav zaměstnanců v průběhu účetního období více než 50

- b) **ostatní obchodní společnosti a družstva**¹¹³, pokud překročily nebo již dosáhly alespoň dvou ze tří výše uvedených kritérií

Občanská sdružení, zájmová sdružení právnických osob, profesní komory, nemají legislativně určený audit. Mnohé finanční nejasnosti, které se u těchto subjektu objevují, ukazují, že zajištění určité formy auditu z hlediska důvěry veřejnosti by zde bylo na místě.

¹¹⁰ Zákon č. 227/1997 Sb., o nadacích a nadačních fondech

¹¹¹ Aktiva – úhrn majetku

¹¹² Čistý obrat je výše výnosů snižená o prodejní slevy a dělená počtem započatých měsíců, po které trvalo účetní období, a vynásobená dvanácti

¹¹³ (ale např. i zahraniční podnikatelské osoby a fyzické osoby definované jako účetní jednotky – mimo organizačních složek státu a právnických osob, které mají tuto povinnost definovanou zvláštními právními předpisy)

Kupodivu ani u **veřejných vysokých škol**¹¹⁴ není jednoznačně definována povinnost auditu. Zákon o vysokých školách pouze uvádí, že výroční zpráva o hospodaření veřejné vysoké školy obsahuje, mimo jiné, výrok auditora k roční účetní závěrce, pokud byla auditorem ověřena.

Stejně tak **Česká televize**¹¹⁵, ani **Český rozhlas**¹¹⁶, dvě významné veřejnosprávní instituce v oblasti médií, nemají legislativně vymezenou povinnost ověřovat účetní závěrku prostřednictvím auditora.

Nejrozsáhlejší podmnožina subjektů veřejného ziskového sektoru v České republice je tvořena **organizačními složkami státu a příspěvkovými organizacemi**. Ty v současnosti však nemají zákonem stanovený audit. Mnohé z nich o něj dobrovolně žádají nebo ho požaduje jejich zřizovatel.

V následující tabulce je zrekapitulováno, jak organizace neziskového sektoru podléhají externímu finančnímu auditu, popř. jeho modifikované podobě přezkoumání hospodaření.

¹¹⁴ Zákon č. 111/1998 Sb., o veřejných vysokých školách

¹¹⁵ Zákon č. 483/1991 Sb., o České televizi

¹¹⁶ Zákon č. 484/1991 sb., o Českém rozhlasu

Tabulka 6 **Organizace neziskového sektoru dle auditu**

Organizace	Povinný audit	Povinný za určitých podmínek	Nepovinný (dobrovolný) audit
obce	povinné přezkoumání hospodaření		
dobrovolné svazky obcí	přezkoumání		
kraje	přezkoumání		
Regionální rada regionu soudr.	přezkoumání		
nadace	X		
veřejné neziskové organizace	X		
politické strany hnutí	X		
zdravotní pojišťovny	X		
státní podniky	X		
Nejvyšší kontrolní úřad	X		
Česká národní banka	X		
organizace (subjekty) fondového typu a vládní agentury	X		
nadační fondy		X	
obecně prospěšné společnosti		X	
obchodní společnosti		X	
družstva		X	
občanská sdružení			X
veřejné vysoké školy			X
Česká televize			X
Český rozhlas			X
příspěvkové organizace			X
círky a náboženské společnosti			X
společenství vlastníků jednotek			X
honební společenstva			X
školské právnické osoby			X
veřejné výzkumné instituce	X		
komory			X
organizační složky státu			X

Pramen: Autorka.

Dle názoru autorky by bylo vhodné rozšířit povinnost finančního auditu na více organizací, tak jak ukazuje následující tabulka.

Tabulka 7 Navrhované vymezení povinností finančního externího auditu u organizací neziskového sektoru

Organizace	Povinný audit	Povinný za určitých podmínek	Nepovinný (dobrovolný) audit
obce	povinné přezkoumání hospodaření a finančního audit		
dobrovolné svazky obcí	přezkoumání a audit		
kraje	přezkoumání a audit		
Regionální rada regionu soudr	přezkoumání a audit		
nadace	X		
veřejné neziskové organizace	X		
politické strany hnutí	X		
zdravotní pojišťovny	X		
státní podniky	X		
Nejvyšší kontrolní úřad	X		
Česká národní banka	X		
organizace (subjekty) fondového typu a vládní agentury	X		
nadační fondy		X	
obecně prospěšné společnosti		X	
obchodní společnosti		X	
družstva		X	
občanská sdružení		X	
veřejné vysoké školy	X		
Česká televize	X		
Český rozhlas	X		
příspěvkové organizace		X	
círky a náboženské společnosti		X	
společenství vlastníků jednotek			X
honební společenstva			X
školské právnické osoby		X	
veřejné výzkumné instituce	X		
komory			X
organizační složky státu	X		

Pramen: Autorka

žlutá = změna

4.6 Zveřejňování výsledků auditu

Aby audit mohl plnit svoji funkci nezávislého ověření předkládaných informací, musí být jeho výsledky zveřejňovány takovým způsobem, aby osoby, které se o názor auditora zajímají, měly možnost tuto informaci bez nějakých výrazných překážek získat. Těchto osob

je však velké množství, a proto je velmi obtížné zvolit takový způsob, aby informace získali právě ti, kdo se o ně zajímají, a zároveň nebyli obtěžováni ostatní, kteří o ně nestojí.

V praxi je u vybraných účetních jednotek stanovena kromě povinnosti auditu také povinnost zveřejnění a povinnost uložení údajů z účetních závěrek. Z hlediska možné sankce se např. v zákoně o účetnictví dle ustanovení § 37 odst. 1 písm. f) za nezveřejnění účetní závěrky nebo výroční zprávy způsobem stanoveným tímto zákonem, ukládá pokuta do výše 6 % hodnoty aktiv celkem.

V současné době je komplexně upraveno zveřejňování výsledků auditu především u obchodních společností, kdy způsob zveřejnění a místo uložení stanovují obchodní zákoník a zákon o účetnictví.

U ostatních subjektů podléhajících povinnosti ověřování auditem není tato skutečnost jednotně upravena. Stejně jako požadavek na provedení auditu, tak i způsob jeho zveřejnění a uložení upravuje pro každou organizace zvláštní předpis. Některé organizace o provedeném auditu nemusí informovat vůbec, jiné zase musí informovat jen vymezené instituce. Taktéž časový horizont pro zveřejnění, místo uložení a obsah toho, co se má ukládat, jsou ne vždy jasně upraveny.

Nejjasněji a nejzřetelněji je zveřejňování a ukládání informací řešeno u nestátních neziskových organizací, a to především u **nadací a nadačních fondů**. Ty ukládají výroční zprávu u rejstříkového soudu, do kterého může každý nahlížet a pořizovat si opisy. Výroční zpráva nadace nebo nadačního fondu obsahuje výrok auditora, jenž je doplněn o závažné informace ze zprávy auditora, přehled o majetku nadace, přehled o osobách, které poskytly nadaci dar, nebo kterým nadace poskytla příspěvek, nad 10 000 Kč, účetní závěrku.

Obecně prospěšná společnost zveřejní výrok auditora ve výroční zprávě, a ta musí být veřejně přístupná. Obsah výroční zprávy není specifikován. Zákon dále stanovuje sankce za nesplnění tohoto požadavku, a to tím, že může pozbýt daňových výhod, které ji jednotlivé daňové předpisy umožňují.

U **politických stran a hnutí** je vznesen požadavek, aby jejich účetní závěrka byla ověřena auditorem s výrokem bez výhrad. Tyto informace jsou obsaženy ve výroční zprávě, která je veřejně přístupná v Poslanecké sněmovně.

Prostřednictvím zastupitelstva informují svoje občany o závěrečném účtu a zprávě o výsledcích hospodaření za uplynulý rok **obce a kraje**. Další zveřejnění nebo uložení těchto údajů nemají tyto instituce stanoveny.

Zdravotní pojišťovny a Státní zemědělský intervenční fond předkládají auditorem ověřenou účetní závěrku pouze Ministerstvu financí ČR.

Fond rozvoje bydlení a Fond dopravní infrastruktury předkládají ověřenou účetní závěrku prostřednictvím vlády Poslanecké sněmovně. Té musí předložit svůj závěrečný účet se zprávou auditora také **Nejvyšší kontrolní úřad** a ověřenou účetní závěrku **Česká národní banka**. Ta jako jediná má z těchto institucí navíc povinnost svoji zauditovanou účetní závěrku zveřejnit.

Žádnou povinnost informovat o výsledcích auditu nemá státní podnik, a rovněž tak i Fond kultury a Fond pro podporu a rozvoj české kinematografie.

Organizace, které nemají povinný audit, samozřejmě nemají ani stanoveny, kde zveřejňovat, když si audit nechají samy dobrovolně udělat.

Maršálek¹¹⁷ doporučuje zveřejňovat tak, aby potenciální uživatelé k nim měli snadný přístup. Tento informační systém by byl složen se zveřejňování informací k aktuálnímu datu po skončení hospodářského roku (k 31. 3. nebo 30. 6.) a poté by tyto údaje byly uloženy a každému zpětně přístupny pro nahlížení do nich a pro pořizování si opisů. Informační systém by měl tři výstupy:

- veřejně přístupný rejstřík neziskových organizací (obdoba obchodního rejstříku), který by vedl o neziskových organizacích základní dokumentaci. Zde by byly tyto údaje uchovávány a bylo by umožňováno každému do nich nahlížet a případně si pořizovat

¹¹⁷ Maršálek, L.: Specifika použití auditorských postupů v neziskových organizacích. Diplomová práce, MU ESF, Brno 2001

opisy. Současně by byl tento rejstřík uložen v elektronické podobě na internetu, kde by byl také veřejně přístupný,

- tato dokumentace by byla uložena a na požádání komukoli přístupná v sídle organizace,
- prezentace formou inzerátu v periodiku vydávaném Ministerstvem financí.

4.7 Význam externího finančního auditu pro organizace s nepovinným auditem

V letech 2005 – 2006, prostřednictvím diplomové práce¹¹⁸ vedené autorkou, probíhalo dotazníkové šetření u občanských sdružení (jako zástupce organizací s nepovinným auditem) v ČR, které mohlo potvrdit nebo vyvrátit hypotézu „legitimity zavedení systému finančního auditu jako nástroje veřejné kontroly občanských sdružení (s ohledem na jejich velikost a působnost) a regulátora alokace veřejných prostředků.“

Cílem diplomové práce byla analýza realizace finančního auditu a jeho významu pro občanská sdružení, jako reprezentanta organizací s nepovinným auditem. Tento cíl byl realizovaný prostřednictvím následujícího empirického výzkumu, konkrétně dotazníkovým šetřením v občanských sdruženích, auditorů či auditorských společností a u úředníků územních samosprávných celků. Dalším zdrojem informací byly řízené rozhovory s auditorem.

4.7.1 Dotazníkové šetření u občanských sdružení

V dotazníkovém šetření bylo oslovených 1137 občanských sdružení zapsaných v databázi neziskových organizací dostupné na www.icn.cz. V této databázi je registrovaných 2052 občanských sdružení, k aktuálnímu počtu oslovených občanských sdružení došlo vyloučením organizačních jednotek jednotlivých sdružení, v databázi se taktéž nacházela sdružení, která již ukončila svou činnost anebo od svého založení změnila právní formu.

Vzhledem k velkému počtu monitorovaných organizací byla jednotlivá občanská sdružení oslovena prostřednictvím e-mailu. Tato forma byla zvolena zároveň pro svou nízkou finanční

¹¹⁸ Dekkerová, D.: Význam finančního auditu pro organizace s nepovinným auditem. Diplomová práce ESF MU Brno 2006, vedoucí práce: Jurajdová H.

nákladnost a rychlost. Časová lhůta na vyplnění dotazníků občanskými sdruženími činila 14 dní, přičemž vyplněné dotazníky bylo možné zasílat zpět jednak v elektronické podobě (e-mailem), jednak v papírové podobě prostřednictvím české pošty.

Z důvodu zvýšení návratnosti dotazníků zůstala zachovaná anonymita odpovědí a dotazníky neobsahovaly otázky týkající se finančních údajů o hospodaření (např. výška obratu, příjmů, nákladů a pod.). Po vyloučení neúplně vyplněných dotazníků zkoumaný soubor představuje **127 občanských sdružení**.

V Příloze 4 je uvedeno vyhodnocení jednotlivých otázek¹¹⁹ včetně dotazníku. První část dotazníku se zaměřila na identifikační údaje jednotlivých občanských sdružení s cílem poskytnout dostatečné informace o organizacích v tomto empirickém šetření.

4.7.2 Dotazníkové šetření u úředníků územních samosprávných celků

Oslovení dotazovaných územních samosprávných celků (dále též ÚSC) proběhlo, podobně jako u občanských sdružení, elektronickou formou prostřednictvím e-mailu. Vyplněné dotazníky (viz Příloha 5) bylo možné zasílat zpět jednak v elektronické podobě e-mailem, jednak v papírové podobě prostřednictvím pošty. Časová lhůta na vyplnění dotazníků činila 14 dní. Všechny odpovědi byly anonymní. Dotazníkového šetření se zúčastnilo 19 územních samosprávných celků. V příloze jsou uvedena vyhodnocení otázek a komentář k těmto vyhodnocením.

4.7.3 Dotazníkové šetření u auditorů

Auditoři a auditorské firmy byli osloveni prostřednictvím e-mailu. Základní databázi tvořil seznam auditorů a auditorských společností Komory auditorů České republiky dostupný na www.kacr.cz. Do dotazníkového šetření se zapojilo 13 auditorů a auditorských společností.

¹¹⁹ Pro tuto práci jsou vybrány jen některé otázky a analýza odpovědí, a to z důvodu jen jako využití možné argumentace.

V příloze jsou uvedena vyhodnocení jednotlivých otázek (dotazník viz Příloha 6) a komentář k těmto vyhodnocením.

4.7.4 Závěry vyplývající z dotazníkového šetření

Občanská sdružení navrhuje autorka diplomové práce zařadit do skupiny organizací neziskového sektoru s podmíněčnou povinností ověření účetní závěrky nezávislým auditorem. Vzorem pro návrh systému finančního auditu u organizací s právní formou občanského sdružení byla úprava obecně prospěšných společností.

Povinnost výkonu finančního auditu by měla nastat při splnění aspoň jedné z následujících podmínek:

- občanské sdružení bylo příjemcem dotace anebo jiných příjmů ze státního rozpočtu, z rozpočtu obce, případně z rozpočtu jiného územního orgánu anebo od státního fondu, pokud jejich celkový objem přesáhne v roce, za který je účetní závěrka sestavovaná, 1.000.000,- Kč,
- výše čistého obrátu snížená o členské příspěvky překročila 5.000.000,- Kč.

Navrhovaný systém je ve srovnání s úpravou obecně prospěšných společností liberálnější z hlediska existence kontrolního orgánu. Argumentem je značná variabilita velikosti jednotlivých sdružení. Například v dotazníkovém šetření se vyskytlo 10 % sdružení, u kterých kontrolní funkci vykonávají jen členové organizace. Všechna zmíněná sdružení měla méně než čtyři zaměstnance. Zavedení kontrolního orgánu v takovýchto organizacích by mohlo být vnímané jako zbytečná byrokratizace. Proto se lze domnívat, že v případě občanských sdružení by povinnost auditu měla být ovlivňována hlavně velikostními kritérii.

Naopak, systém je přísnější, pokud jde o výšku čistého obrátu. Důvodem je fakt, že s rozpočtem překračujícím 5 milionů hospodaří jen 15 % nestátních neziskových organizací v České republice¹²⁰, přičemž se domnívám, že u občanských sdružení je toto procento ještě nižší.

¹²⁰ Židlická, M. *Současný stav fundraisingu v českých neziskových organizacích - výsledky celorepublikového výskumu*. Spiralis. Dostupné z WWW: http://www.fundraising.cz/inc/download/praxe_fund_spiralis.rtf

Počet zaměstnanců, vzdor zjištěné výrazné korelaci ve vztahu k realizaci finančního auditu mezi kritéria systému nezařazujeme. Předpokládáme, že takovéto kritérium by mohlo mít negativní vliv na profesionalizaci občanských sdružení.

Výhrady jsou spojené spíše se zajištěním finančních prostředků na audit. Problémem může být i riziko nižší kvality vykonaného auditu, pokud bude auditor vzhledem na nižší výnosy minimalizovat čas věnovaný ověření účetní závěrky.

4.8 Shrnutí

Je-li finanční audit definován jako prostředek ke zvýšení důvěryhodnosti auditovaného subjektu v očích veřejnosti a jeho předmětem je ověření věrného obrazu vykazování v účetních výkazech, a pokud je provozován nezávislým auditorem, pak jednoznačně může sloužit jako nástroj pro ověření hospodaření organizací ve veřejném sektoru.

Historicky je starý „jako lidstvo samo“ a paradoxně byl, dle dochovaných pramenů, nejprve použit právě jako nástroj kontroly hospodaření v určitých územních celcích (provinciích). V průběhu staletí dostal modernější pojetí a jeho snahou je poskytovat služby nejen samotnému auditovanému subjektu, ale hlavně poskytovat služby ve veřejném zájmu, tj. veřejnosti.

V České republice je institucionálně finanční externí audit zastřešen Komorou auditorů ČR, která má za sebou sice krátký, ale velmi intenzivní vývoj. Komora nejen metodicky vede auditory, kontroluje činnost auditorů, ale také spolupracuje s dalšími organizacemi, které se zabývají metodikou vykazování potažmo účetnictvím. Velmi aktivně se také zapojuje i do mezinárodní harmonizace nejen auditu, ale i účetnictví.

V souvislosti s novou 8. směrnicí EU se objevují i pojmy **jako veřejný dohled nad auditem a subjekty veřejného zájmu**.

Z hlediska organizací neziskového sektoru můžeme najít finanční audit, nebo jeho modifikovanou podobu v podobě přezkoumání hospodaření, buď jako zákonem povinný nebo jako povinný za určitých podmínek nebo zcela dobrovolný.

Jak vyplývá z výše uvedeného, finanční externí audit je v neziskovém sektoru řešen pouze v rámci soukromého neziskového sektoru, kdy jsou definovány organizace, které ho mají povinný, které ho mají povinný za určitých podmínek, ale i dán široký okruh organizací, v rámci kterého není požadován vůbec.

Naopak v neziskovém veřejném sektoru forma finančního externího auditu není požadována vůbec. Je zde jen jakási modifikovaná forma v podobě přezkoumání hospodaření územních samosprávných celků a dobrovolných svazků obcí, kterou mohou provádět i auditoři.

Z hlediska výzkumu, který byl prováděn u občanských sdružení a jehož cílem bylo zjistit význam finančního externího auditu u organizací s nepovinným auditem, vyplynulo, že hlavními důvody výkonu finančního auditu u občanských sdružení jsou: čerpání prostředků z fondů Evropské unie, dotací a zvýšení transparentnosti a důvěryhodnosti sdružení v očích veřejnosti, donátorů a věřitelů atd.

Z empirického výzkumu vyplývá, že občanská sdružení nepřikládají dostatečný význam finančnímu auditu jako nástroji zvýšení šance na získání finančních prostředků. Tento jev je výrazný zvláště u neauditovaných sdružení. Přitom v současné situaci zvyšování konkurence v neziskovém sektoru může zpráva auditora s výrokem bez výhrad působit jako konkurenční výhoda a zlepšit „image“ občanského sdružení. Svědčí o tom i poznatek z dotazníkového výzkumu, kdy výkon externího auditu má při rozhodování o poskytnutí dotace přinejmenším pozitivní vliv u 84 % oslovených územních samosprávných celků.

Hypotéza legitimacy zavedení systému finančního auditu jako nástroje veřejné kontroly občanských sdružení a regulátora alokace veřejných prostředků se v prováděném výzkumu potvrdila. Její míra positivity představuje konkrétně u občanských sdružení 76 %, u územních samosprávných celků 89 %, u auditorů a auditorských společností 100 %.

ZÁVĚR

Přesto, že se práce nazývá „Audit ve veřejném sektoru“, nepřímo se věnuje auditu v celém neziskovém sektoru, a to proto, že neexistuje přesná hranice mezi veřejným neziskovým sektorem a soukromým neziskovým sektorem. Ani Komora auditorů ČR nemá veřejný sektor definován.

Autorka si pro účely práce rozdělila organizace působící v neziskovém sektoru na organizace **rozpočtového typu** (územní samosprávné celky a organizační složky státu), pro které je prvořadé dodržování rozpočtové kázně, a na organizace **nerozpočtového typu**, u nichž lze v účetnictví najít aktuální princip.

Vzhledem k tomu, že je celosvětová snaha i u rozpočtových typů zavést aktuální přístup, je třeba začít řešit možné postupné kroky, případně dopady v oblasti vykazování.

Kritérium hospodaření pro rozdělení organizací v neziskovém sektoru se jeví jako optimální i pro oblast vnější nezávislé kontroly. Můžeme ji podle zaměření členit na:

- a) **přezkoumání hospodaření**, tj. oblast rozpočtu,
- b) ověření účetní závěrky prostřednictvím **finančního externího auditu**.

Oblast přezkoumání hospodaření připadá v úvahu u rozpočtových typů, přičemž zákonem je řešeno pouze u územních samosprávných celků. Z hlediska toho, kdo má přezkoumávání hospodaření u *územních samosprávných celků* provádět, se autorka přiklání k názoru, že by to měli být auditoři. V podstatě přicházejí do úvahy tři možné alternativy, přičemž každá z nich má své výhody a nevýhody:

- c) **krajský úřad** u obcí, **Ministerstvo financí** u krajů – pokud provádí přezkoumání hospodaření krajský úřad, který je sám územním samosprávným celkem a jako takový má stejné postavení jako obec, která je také územním samosprávným celkem, je to nerovné postavení dvou stejně postavených subjektů

- d) **Nejvyšší kontrolní úřad** – má v pravomoci kontrolu státního rozpočtu, nikoli hospodaření samosprávných celků (muselo by dojít k zásadní změně právních předpisů)
- e) **auditor** – je sice nezávislý, ale funguje na smluvním principu, tzn., ten kdo si přezkoumání objedná, tak ho zároveň platí.

Vzhledem k tomu, že toto přezkoumávání může v současnosti provádět nejen auditor, ale i pracovník krajského úřadu, neexistuje jednotný postup a způsob vykonávání tohoto ověření. Existují rozdíly mezi nezávislým auditorem a kontrolory úřadů. Jedná se především o nezávislost auditorského povolání, které je zastřešeno Komorou auditorů ČR a o závislost kontrolorů na svém zaměstnavateli. Rozdíly jsou i v právní úpravě a etice – auditor je povinen ze zákona Etický kodex dodržovat, neboť se jedná o profesní předpis, zatímco pro kontrolora je Kodex etiky zaměstnanců a ve veřejné správě pouze doporučením.

Pokud pomineme možnost zřízení nového Úřadu, z výše uvedených možností se autorka přiklání k auditorovi jako nositeli nezávislosti, objektivnosti a také tradice, navíc může zajistit i průběžnou kontrolu a předběžnou kontrolu, ne jen kontrolu následnou. Nedostatek při výběru auditorů lze odstranit např. losováním auditorů. Nejvyšší kontrolní úřad by měl být partnerem, nikoli konkurentem auditora a měl by si ponechat oblast kontroly finančních prostředků státního rozpočtu.

Přezkoumání hospodaření by mělo být rozšířeno i na *organizační složky státu* jako další rozpočtový typ, a zde je opět prostor pro Nejvyšší kontrolní úřad.

Z pohledu finančního externího auditu jako nástroje veřejné kontroly, je třeba vycházet z teorie auditu a možností, které tento institut nabízí. Audit a jeho výsledky zvyšují důvěryhodnost prezentovaných skutečností, které poté slouží osobám zainteresovaným na informacích o hospodářských subjektech jako podklady pro jejich rozhodování. Audit poskytuje takové ověřené informace, které může využít veřejnost, ale i ostatní uživatelé informací, jako podklad pro své vlastní hodnocení a rozhodování.

Audit v neziskovém sektoru v části *soukromého neziskového sektoru* je v podstatě vyřešen (spíše usazen), tzn., jsou definovány organizace, které mají finanční externí audit povinný (např. nadace), které ho mají povinný za určitých podmínek (např. obecně prospěšné společnosti, nadační fondy) a organizace, které ho mají zcela dobrovolný (např. občanská sdružení).

Autorka navrhuje zavést v neziskovém sektoru povinný audit u více organizací (např. u veřejné vysoké školy) a taktéž povinný audit za určitých podmínek by také rozšířila (např. u občanských sdružení) a vázat tuto povinnost (podobně jak je to v současné době např. u obecně prospěšných společností) na výši dotací či výši obrátu či výši majetku.

Problematika finančního externího auditu v rámci *neziskového veřejného sektoru* je složitější. Zde se nacházejí organizace, které nemají povinnou, ani povinnou za žádných podmínek, žádnou formu auditu (např. organizační složky státu) nebo jsou zde organizace, které nemají povinný finanční audit, ale mají povinné přezkoumání hospodaření.

Z hlediska finančního externího auditu si autorka myslí, že jednoznačně tento typ vnější kontroly v tomto sektoru chybí, a tak jako u neziskového soukromého sektoru se dnes nikdo nezamýšlí nad tím, proč nadace má tento audit povinný, nevidí důvod, proč by zrovna neziskový veřejný sektor, tomuto ověření neměl podléhat.

Vzhledem k tomu, že i u organizací rozpočtového typu se předpokládá, že se přejde na **akruální účetnictví**, vnímá to autorka jako další argument k tomu, aby přezkoumání hospodaření územních samosprávných celků prováděl pouze auditor a v budoucnu by toto přezkoumání bylo zcela nahrazeno finančním externím auditem.

Finanční externí audit je třeba podpořit i **z důvodu čerpání finančních prostředků z Evropské unie**, kdy je velmi často daná poskytovatelem podmínka zajištění auditu, a to nejen na čerpané prostředky z evropských strukturálních fondů, ale právě je žádán celkový finanční audit celé organizace.

Samotné postupy při provádění auditu v organizacích (můžeme sem zařadit všechny organizace tzv. nerozpočtového typu jako např. příspěvkové organizace) **se neliší od postupů uplatňovaných u obchodních společností.** Auditor posoudí riziko zakázky, získá informace o oblasti a činnostech, které klient uskutečňuje, sestaví plán auditu z věcného a časového hlediska. Poté provede kontrolu formální správnosti, testy spolehlivosti vnitřního kontrolního systému a testy věcné správnosti. Na závěr auditor vydá zprávu, která obsahuje jeho výrok.

Naproti tomu **u organizací rozpočtového charakteru** (územní samosprávné celky a organizační složky státu) je provedení auditu odlišné, a to z důvodu specifčnosti hospodaření a vykazování u těchto organizací. To ale nebrání tomu, aby klasický finanční audit zde nebyl prováděn. Což je podpořeno i změnou v oblasti účetnictví, kdy Mezinárodní účetní standardy pro veřejný sektor počítají s aktuálním principem.

Auditu by měly podléhat takové organizace, u kterých existují požadavky veřejnosti a ostatních uživatelů na zveřejňování určitých informací o jejich hospodaření. Součástí tohoto systému by měl být zaručený obsah i dostatečný způsob zveřejňování a ukládání informací o hospodaření.

Závěry a doporučení:

- definovat veřejný sektor jako objekt zájmu auditorů,
- audit ve veřejném sektoru má své místo, a to jako nezávislé ověření za účelem zvýšení důvěryhodnosti auditovaného subjektu v očích veřejnosti,
- je velmi žádoucí, aby audit zapadal do celého kontrolního systému ve veřejné správě, tzn. je potřeba jednotlivé kontroly (veřejnosprávní, vnitřní, státní, nezávislou) **propojit a zároveň oddělit**, aby tvořily ucelený a pokud možno jednotný do sebe zapadající komplex, tvořený relativně samostatnými částmi,
- modifikovanou formu auditu tzv. přezkoumávání hospodaření u územních samosprávných celků v současné době doplnit o finanční audit, aby i ten byl povinný pro obce a kraje, a v budoucnu přezkoumání hospodaření zcela tímto auditem nahradit,

- pokud má být přezkoumání hospodaření modifikovanou podobu auditu a navíc by byl prováděn i finanční audit, musí ho provádět pouze auditor jako nezávislá osoba s patřičným vzděláním,
- pro auditory vykonávající audit ve veřejném sektoru zavést specifické vzdělávání a zkoušky v rámci Komory auditorů ČR,
- přezkoumávání hospodaření zavést povinně i pro organizační složky státu, přičemž by si nechal tento objekt zájmu Nejvyšší kontrolní úřad,
- povinnost auditu rozšířit i u organizací nerozpočtového charakteru, tzn., aby nebyl povinný jen pro nadace, politické strany, ale zavést povinnost ověření účetní závěrky auditorem např. u veřejné vysoké školy, České televize, Českého rozhlasu apod.,
- podobně zvýšit počet organizací, které by měly audit povinný za určitých podmínek, např. u občanských sdružení, pokud bude objem dotací převyšovat určitou částku nebo u příspěvkových organizací stanovit audit za určité časové období, např. 1 x za tři roky.

Autorka se přiklání k možnosti, kdy by vedle sebe působily dvě nezávislé instituce pro ověřování hospodaření organizací neziskového sektoru. Jednalo by se o:

- a) Nejvyšší kontrolní úřad, kterému by nadále podléhaly organizační složky státu
- b) auditor, jehož objektem pro ověřování by byly ostatní organizace zmíněného sektoru (včetně územních samosprávných celků).

Dále by byly prováděny kontroly, které by se zaměřovaly na určitý segment, určitou část hospodaření kontrolovaného subjektu (např. i poskytnutou dotaci). Tuto kontrolu by prováděl nejlépe poskytovatel finančních prostředků, který si může pro zajištění této kontroly vyžádat jinou nezávislou osobu (např. auditora, NKÚ, správce daně, ale i interního auditora kontrolovaného subjektu).

Cílem předkládané práce bylo:

Na základě analýzy dosavadních empirických přístupů a teoretické reflexe auditu ve veřejném sektoru a s využitím mezinárodních standardů, *redefinovat koncepci auditu* ve veřejném sektoru v ČR, včetně klasifikace subjektů zahrnutých v tomto systému. Navrhnout tak kategorie organizací neziskového sektoru s povinným auditem, s povinným za určitých

podmínek a s nepovinným auditem. Dále pak vymezit subjekty oprávněné k provádění tohoto auditu.

Tak jak je řečeno v závěrech a doporučeních, kloní se autorka k rozšíření počtu organizací, které by měly povinný audit a rozšíření počtu organizací, které by měly povinný audit za určitých podmínek. Potřeba rozšíření externího finančního auditu, jako nástroje veřejné kontroly na více organizací neziskového sektoru, vychází hlavně z faktu, že organizace hospodaří stále s vyššími finančními prostředky pocházejícími z veřejných rozpočtů.

Hypotéza práce byla následující:

Externí finanční audit lze považovat za formu veřejné kontroly ve veřejné správě a jako takový by měl být povinný nebo povinný za určitých podmínek pro organizace působící ve veřejné správě, resp. veřejném sektoru.

Autorka na základě objektivního zkoumání došla k závěru, že externí finanční audit operuje dostatečným množstvím prostředků, aby byl schopen zajistit veřejnou kontrolu ve veřejné správě. Má dostatečný potenciál, aby mohl poskytnout potřebné informace veřejnosti k získání důvěryhodnosti organizací působících ve veřejném sektoru. Z toho vyplývá, že hypotéza této disertační práce **se potvrdila**.

A ještě jeden závěr na závěr:

Autorka si dovolila bez zjištění souhlasu autora následujícího obrázku, použít na závěr své disertační práce „shrnující“ obrázek:

Obrázek 12 **Věrný obraz účetnictví?**

Pramen: Jiránek, V. In Auditor speciál, ročník 2006, neprodejné. Komora auditorů České republiky, Praha 2006, ISBN 80-86679-06-3, titulní strana

SEZNAM PŘÍLOH

- Příloha 1 **Organizace neziskového sektoru a jejich právní úprava**
- Příloha 2 **Organizační schéma Komory auditorů ČR**
- Příloha 3 **Seznam auditorských směrnic vydaných KA ČR**
- Příloha 4 **Dotazník pro občanská sdružení**
- Příloha 5 **Dotazník pro územní samosprávné celky**
- Příloha 6 **Dotazník pro auditory a auditorské společnosti**
- Příloha 7 **Auditorská směrnice č. 52 Přezkoumání hospodaření a audit účetní závěrky územních samosprávných celků**
- Příloha 8 **Mezinárodní auditorský standard ISAE 3000 „Ověřovací zakázky, které nejsou auditem ani prověrkami historických finančních informací“**

Příloha 1 Organizace neziskového sektoru a jejich právní úprava

Zdravotní pojišťovny (postupuje dle vyhlášky č. 503/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů)

zdravotní pojišťovny, které provádějí veřejné zdravotní pojištění podle zvláštních právních předpisů (zákon č. 48/1997 Sb., o veřejném zdravotním pojištění, ve znění pozdějších předpisů; zákon č. 592/1992 Sb., o pojistném na všeobecné zdravotní pojištění, ve znění pozdějších předpisů)	zákon č. 551/1991 Sb., o Všeobecné zdravotní pojišťovně České republiky, ve znění pozdějších předpisů zákon č. 280/1992 Sb., o resortních, oborových, podnikových a dalších zdravotních pojišťovnách, ve znění pozdějších předpisů zákon č. 363/1999 Sb., o pojišťovnictví, ve znění pozdějších předpisů
---	--

Účetní jednotky, u kterých hlavním předmětem činnosti není podnikání (postupuje dle vyhlášky č. 504/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů)

politické strany a politická hnutí	zákon č. 424/1991 Sb., o sdružování v politických stranách a v politických hnutích, ve znění pozdějších předpisů
občanská sdružení	zákon č. 83/1990 Sb., o sdružování občanů, ve znění pozdějších předpisů
círky a náboženské společnosti	zákon č. 3/2002 Sb., o svobodě náboženského vyznání a postavení církví a náboženských společností a o změně některých zákonů (zákon o církvích a náboženských společnostech), ve znění pozdějších předpisů
obecně prospěšné společnosti	zákon č. 248/1995 Sb., o obecně prospěšných společnostech a o změně a doplnění některých zákonů, ve znění pozdějších předpisů
zájmová sdružení právnických osob	§ 20f a násl. zákona č. 40/1964 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů
organizace s mezinárodním prvkem	zákon č. 116/1985 Sb., o podmínkách činnosti organizace s mezinárodním prvkem v Československé socialistické republice, ve znění pozdějších předpisů
nadace a nadační fondy	zákon č. 227/1997 Sb., o nadacích a nadačních fondech a o změně a doplnění souvisejících zákonů (zákon o nadacích a nadačních fondech), ve znění pozdějších předpisů
společenství vlastníků jednotek	zákon č. 72/1994 Sb., kterým se upravují některé spoluvlastnické vztahy k budovám a některé vlastnické vztahy k bytům a nebytovým prostorům a doplňují některé zákony (zákon o vlastnictví bytů), ve znění pozdějších předpisů
honební společenstva	zákon č. 449/2001 Sb., o myslivosti, ve znění zákona č. 59/2003 Sb.
veřejné vysoké školy	zákon č. 111/1998 Sb., o vysokých školách a o změně a doplnění dalších zákonů (zákon o vysokých školách), ve znění pozdějších předpisů
jiné účetní jednotky, které nebyly založeny a zřízeny za účelem podnikání, s výjimkou obchodních společností:	
Česká televize	zákon č. 483/1991 Sb., o České televizi, ve znění pozdějších předpisů
Český rozhlas	zákon č. 484/1991 Sb., o Českém rozhlasu, ve znění pozdějších předpisů
Notářské komory a Notářská komora ČR	zákon č. 358/1992 Sb., o notářích a jejich činnosti (notářský řád), ve znění pozdějších předpisů
Komora daňových poradců ČR	zákon č. 523/1992 Sb., o daňovém poradenství a Komoře daňových poradců České republiky
Komora auditorů České republiky	zákon č. 254/2000 Sb., o auditorech a Komoře auditorů České republiky, ve znění pozdějších předpisů

Česká advokátní komora	zákon č. 85/1996 Sb., o advokacii, ve znění pozdějších předpisů
Česká komora architektů, Česká komora autorizovaných inženýrů a techniků činných ve výstavbě	zákon č. 360/1992 Sb., o výkonu povolání autorizovaných architektů a o výkonu povolání autorizovaných inženýrů a techniků činných ve výstavbě, ve znění pozdějších předpisů
Komora veterinárních lékařů České republiky	zákon č. 381/1991 Sb., o Komoře veterinárních lékařů České republiky
Česká lékařská komora, Česká stomatologická komora a Česká lékárnická komora	zákon č. 220/1991 Sb., o České lékařské komoře, České stomatologické komoře a České lékárnické komoře, ve znění pozdějších předpisů
veřejné výzkumné instituce	zákon č. 341/2005 Sb., o veřejných výzkumných institucích
školské právnické osoby	zákon č. 561/2004 Sb., o předškolním, základním, středním, vyšším odborném a jiném vzdělávání (školský zákon)
veřejné neziskové organizace	zákon č. 245/2006 Sb., o veřejných neziskových ústavních zařízeních

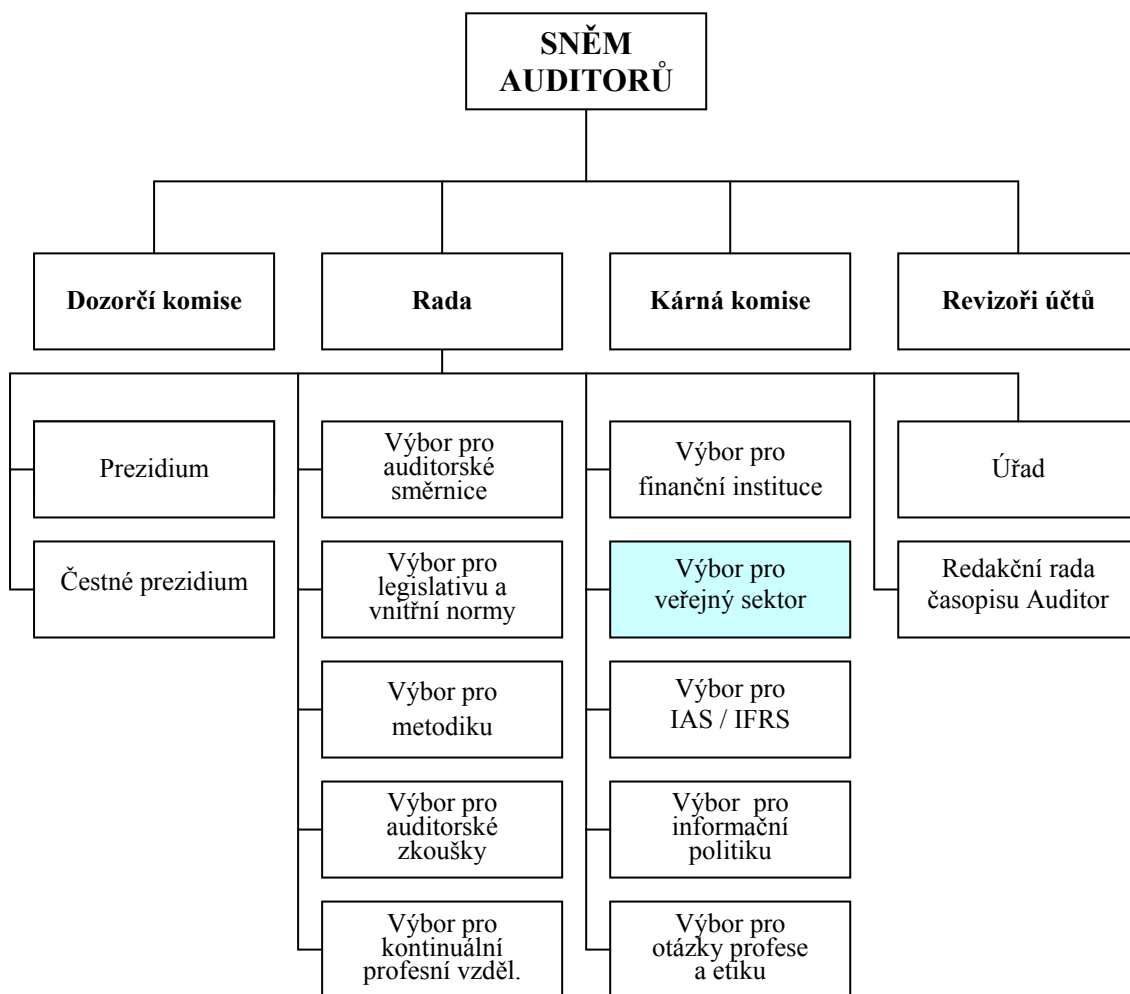
Územní samosprávné celky, příspěvkové organizace, státní fondy a organizační složky státu (postupuje dle vyhlášky č. 505/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů)

územní samosprávné celky:	Čl. 99 a násl. ústavního zákona č. 1/1993 Sb., Ústava České republiky, ve znění ústavního zákona č. 347/1997 Sb.
kraje	zákon č. 129/2000 Sb., o krajích (krajské zřízení), ve znění pozdějších předpisů
obce	zákon č. 128/2000 Sb., o obcích (obecní zřízení), ve znění pozdějších předpisů
hlavní město Praha	zákon č. 131/2000 Sb., o hlavním městě Praze, ve znění pozdějších předpisů
dobrovolné svazky obcí	§ 49 až 54 zákona č. 128/2000 Sb., o obcích (obecní zřízení), ve znění pozdějších předpisů
příspěvkové organizace	§ 54 až 56 zákona č. 219/2000 Sb., o majetku České republiky a jejím vystupování v právních vztazích, ve znění pozdějších předpisů § 5 zákona č. 129/2000 Sb., ve znění pozdějších předpisů § 9 zákona č. 128/2000 Sb., ve znění pozdějších předpisů
státní fondy podle zvláštních právních předpisů:	
Státní fond kultury České republiky	zákon č. 239/1992 Sb., o Státním fondu kultury České republiky
Státní fond České republiky pro podporu a rozvoj české kinematografie	zákon č. 241/1992 Sb., o Státním fondu České republiky pro podporu a rozvoj české kinematografie
Státní fond životního prostředí	zákon č. 388/1991 Sb., o Státním fondu životního prostředí
Státní zemědělský intervenční fond	zákon č. 256/2000 Sb., o Státním zemědělském intervenčním fondu a o změně některých dalších zákonů (zákon o Státním zemědělském intervenčním fondu)
Státní fond rozvoje bydlení	zákon č. 211/2000 Sb., o Státním fondu rozvoje bydlení, ve znění pozdějších předpisů
Státní fond dopravní infrastruktury	zákon č. 104/2000 Sb., o Státním fondu dopravní infrastruktury, ve znění pozdějších předpisů
organizační složky státu	§ 3 zákona č. 219/2000 Sb., ve znění pozdějších předpisů
Regionální rada regionu soudržnosti	Zákon č. 248/2000 Sb., o podpoře regionálního rozvoje

Fond národního majetku České republiky a Pozemkový fond České republiky (postupuje dle vyhlášky č. 506/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů)

Fond národního majetku České republiky	zákon č. 71/1991 Sb., o působnosti orgánů České republiky ve věcech převodů majetku státu na jiné osoby a o Fondu národního majetku České republiky, ve znění pozdějších předpisů
Pozemkový fond České republiky	zákon č. 569/1991 Sb., o Pozemkovém fondu České republiky, ve znění pozdějších předpisů

Komora auditorů ČR Organizační schéma



Pramen: <http://www.kacr.cz/schema.htm>

Příloha 3 **Seznam auditorských směrnic vydaných KA ČR**

Číslo	Název auditorské směrnice	Datum platnosti nebo aktualizace	Nahrazena
1	Cíle a principy auditu	1. 10. 1997	ISA 200
2	Postupy získávání důkazních informací při auditu	1. 10. 1997	ISA 500
3	Zpráva auditora o ověření účetní závěrky	1. 2. 2002	ISA 700 plus AD
4	Spis auditora	1. 1. 1994	ISA 230
5	Plánování auditu	1. 1. 1995	ISA 300
6	Významnost a auditorské riziko	1. 1. 1995	ISA 320
7	Hodnocení rizika a vnitřní kontrola	1. 1. 1995	ISA 400
8	Výběr vzorků	1. 1. 1995	ISA 530
9	Prohlášení vedení účetní jednotky k auditu	1. 4. 2003	ISA 580
10	Kontrola kvality auditu	1. 10. 1997	ISA 220
11	Audit v počítačovém prostředí	1. 1. 1995	ISA 401
12	Postup auditorů při posuzování možných podvodů a chyb při auditu účetní závěrky	1. 6. 2002	ISA 240
13	Využívání práce jiných auditorů	1. 10. 1997	ISA 600
14	Zpráva auditora pro zvláštní účely	1. 1. 1998	ISA 800
15	Datum vyhotovení zprávy auditora, následné události a skutečnosti zjištěné pro zveřejnění údajů z účetní závěrky	1. 7. 1996	ISA 560
16	Předpoklad časově neomezeného trvání účetní jednotky	1. 7. 1996	ISA 570
17	Analytické postupy	1. 7. 1996	ISA 520
18	Ostatní informace v dokumentech obsahujících auditovanou účetní závěrku	1. 1. 1998	ISA 720 plus AD
19	Audit v prvním účetním období zakázky - počáteční zůstatky	1. 1. 1998	ISA 510
20	Zvláštnosti při auditu malých účetních jednotek	1. 1. 1998	IAPS 1005
21	Audit účetních odhadů	1. 7. 1998	ISA 540
22	Srovnatelné informace	1. 12. 1998	ISA 710
23	Prověrka účetní závěrky nebo účetních výkazů	1. 1. 1999	ISRE 2400
24	Posuzování práce interního auditu	1. 1. 2000	ISA 610
25	Znalosti o oboru podnikání účetní jednotky	1. 3. 2000	ISA 310
26	Komunikace s vedením účetní jednotky	1. 9. 2000	IAPS 1007 zrušen 6/01
27	Přihlížení k zákonům a předpisům při auditu účetní závěrky	1. 5. 2001	ISA 250
	zvláštní řada:		
51	Vzájemné vztahy mezi bankovním dohledem a auditory	1. 1. 1995	IAPS 1004

52	Přezkoumání hospodaření a audit účetní závěrky územních samosprávných celků	1. 1. 2006	
	Pracovní pomůcka pro provádění přezkoumání hospodaření územních samosprávných celků	1. 7. 2004	
54	Ověření zprávy o vztazích mezi propojenými osobami	1. 6. 2002	ISRE 2400 plus AD
55	Audit nevýdělečných organizací	1. 1. 2003	
	Pracovní pomůcka k auditorské směrnici č. 55	1. 1. 2003	

Auditorské směrnice číslo 1 – 27 a číslo 54 jsou platné, avšak přestaly být účinné pro audity účetních závěrek účetních období počínajících 1. 1. 2005 a později, resp. Pro ověřování zpráv o propojených osobách za rok 2005. Z rozhodnutí Rady byly nahrazeny mezinárodními auditorskými standardy a jejich aplikačními doložkami.

Auditorské směrnice číslo 51 a 52 (novela k 1. 1. 2006) a 55 jsou platné i účinné.

Pramen: www.kacr.cz/dokumenty/smernice.htm

Příloha 4 **Dotazník pro občanská sdružení**

Dobrý den,
prosím Vás o vyplnění následujícího dotazníku, který je součástí empirického šetření diplomové práce na téma Význam finančního auditu pro organizace s nepovinným auditem. Všechny odpovědi jsou anonymní, nemusíte se proto obávat jakéhokoliv zneužití. Předem děkuji za Vaše odpovědi a čas.

V následujících otázkách, pokud není uvedeno jinak, označte vždy jednu odpověď.

1. Rok vzniku: _____
2. V jakém kraji sídlí vaše občanské sdružení? _____
3. Hlavní oblast vaší činnosti (*označte všechny oblasti, kterými se vaše sdružení zabývá*):
 - a) kultura
 - b) sport
 - c) volný čas
 - d) vzdělávání
 - e) výzkum
 - f) sociální práce
 - g) životné prostředí
 - h) ochrana práv
 - i) jiné _____ (*vypište*)
4. Územní působnost vašeho sdružení je v rámci:
 - a) obce
 - b) města
 - c) kraje
 - d) České republiky
5. Počet dobrovolníků, kteří se podílejí na činnosti vašeho sdružení:

6. Počet zaměstnanců (placených): _____
7. Je vaše sdružení součástí mezinárodní organizace?
 - a) ano
 - b) ne
8. Kontrolní funkci ve finančním řízení organizace má (*můžete označit více možností*):
 - a) správní rada
 - b) revizor nebo revizní komise
 - c) přímo členové organizace
 - d) externí (finanční) audit
 - e) donátor
 - f) jiné _____ (*vypište*)

9. Byl ve vašem občanském sdružení vykonaný finanční audit?
- ano
 - ne - pokračujte otázkou č. 12
10. Hlavní důvod výkonu finančního auditu ve vaší organizaci je:
- zvýšení transparentnosti a důvěryhodnosti organizace v očích veřejnosti, donátorů a věřitelů
 - čerpání finančních prostředků z fondů EU
 - výkon finančního auditu byl podmínkou získání bankovního úvěru
 - výkon finančního auditu byl podmínkou přidělení dotace
 - důvodem realizace externího finančního auditu je jeho kontrolní funkce
 - finanční audit je významný pro strategické řízení organizace
 - jiné _____ (vypište)
11. Znamenala realizace finančního (externího) auditu pro vaše sdružení i jiný přínos, než byl hlavní důvod jeho výkonu (otázka č. 10)?
- ano- jaký? _____ (vypište)
 - ne
12. Považujete finanční audit za významný nástroj zvyšování transparentnosti a důvěryhodnosti vaší organizace?
- ano
 - ne
13. Myslíte si, že finanční audit může zvýšit šance vaší organizace na získání dotace ať už ze státního nebo místního rozpočtu anebo na dar od fyzické případně právnické osoby?
- ano
 - ne
14. Souhlasíte s názorem, že finanční audit by se měl stát nástrojem veřejné kontroly neziskových organizací – tedy i občanských sdružení, samozřejmě s ohledem na jejich velikost a působnost – a regulátorem alokace veřejných prostředků?
- ano
 - ne - proč? _____ (vypište)

Děkuji za spolupráci a přeji pěkný den.

Odovědi na vybrané otázky a jejich vyhodnocení:

Jak je zajišťována kontrolní funkce ve vaší organizaci?

Tabulka 8 Kontrolní funkce ve finančním řízení občanského sdružení

	Správní rada	Revizor, revizní komise	Přímo členové sdružení	Externí (finanční) audit	Donátor	Jiné
Počet odpovědí	37	75	33	34	17	14

Pramen: Dotazníkové šetření u občanských sdružení. 2006.

V této otázce mohla oslovená občanská sdružení označit více odpovědí. Nejčastější je výkon kontroly ve finančním řízení realizovaný prostřednictvím revizora anebo revizní komise. Až u 10 % sdružení kontrolní funkci vykonávají jen členové organizace. Finanční audit jako jediný nástroj kontroly uvedla 2 % sdružení, v kombinaci s ostatními možnostmi ho využívá 16 % organizací. V položce „Jiné“ byla frekventovaná kontrolní funkce výkonné rady sdružení, valné hromady a výboru sdružení. V jednom případě kontrolní funkci plnilo ústředí organizace v zahraničí.

Byl ve vašem občanském sdružení provedený finanční audit?

Tabulka 9 Absolutní počet odpovědí na otázku

	Ano	Ne
Počet odpovědí	60	67

Pramen: Dotazníkové šetření u občanských sdružení. 2006.

Rozložení občanských sdružení s provedeným finančním auditem je z hlediska roku jejich vzniku rovnoměrné. Jiná situace je z hlediska jejich rozložení podle kraje, kdy jednoznačně dominuje hlavní město Praha. Sídlí zde až 45 % dotazovaných občanských sdružení s realizovaným finančním auditem. Při porovnání poměru počtu oslovených organizací a organizací s realizovaným finančním auditem v rámci jednotlivých krajů se Praha s poměrem 59 % nachází až na třetím místě za Jihomoravským krajem (63 %) a Plzeňským krajem, kde byl provedený audit u 83 % dotázaných sdružení.

Co se týká činnosti organizace, provedený audit měla nejčastěji a v nejvyšším poměru sdružení věnující se sociálním službám. Závislost mezi územní působností a realizací finančního auditu ve zkoumaném vzorku potvrzená nebyla. Stejně je to i v případě počtu dobrovolníků. Auditovaná sdružení využívají nejčastěji práci 1 až 10 dobrovolníků, ale tento

výsledek ovlivňuje jen četnost této skupiny ve sledovaném souboru. Naopak, výrazná korelace se potvrdila ve vztahu k počtu zaměstnanců. Účetní závěrka byla ověřena ve všech sdruženích s počtem zaměstnanců vyšším než 14.

Z občanských sdružení, která jsou členy mezinárodní organizace, podléhalo finančnímu auditu 61 %.

Následující dvě otázky z dotazníkového šetření jsou zaměřené na občanská sdružení, ve kterých byl realizovaný finanční audit.

Jaký byl hlavní důvod výkonu finančního auditu ve vaší organizaci?

Tabulka 10 Důvody výkonu finančního auditu v občanském sdružení

	Počet odpovědí
Zvýšení transparentnosti a důvěryhodnosti organizace v očích veřejnosti, donátorů a věřitelů	20
Čerpání prostředků z fondů EU	31
Podmínka získání bankovního úvěru	2
Podmínka přidělení dotace	27
Důvodem realizace je kontrolní funkce finančního auditu	16
Finanční audit je významný pro strategické řízení sdružení	8
Jiné	3

Pramen: Dotazníkové šetření u občanských sdružení. 2006.

Při této otázce měla dotazovaná sdružení možnost vyznačit více odpovědí. Výkon finančního auditu jako podmínky pro získání finančních prostředků (ať z fondů Evropské unie, dotací anebo bankovních úvěrů) uvedlo až 78 % občanských sdružení s ověřenou účetní závěrkou. Mezi jinými hlavními důvody byly uvedené: povinnost realizace finančního auditu zakotvená v stanovách sdružení a získání času pro podání daňového přiznání do konce června.

Znamenala realizace finančního auditu pro vaše sdružení i jiný přínos, než byl hlavní důvod jeho výkonu?

Tabulka 11 Absolutní počet odpovědí na otázku

	Ano	Ne
Počet odpovědí	15	45

Pramen: Dotazníkové šetření u občanských sdružení. 2006.

Vedlejší přínosy realizace finančního auditu u zkoumaných občanských sdružení představovaly: zvýšení důvěryhodnosti sdružení (5 výskytů), vyjasnění a upřesnění účetních

postupů (5), kontrolní funkce (4), porady a doporučení v některých sporných otázkách (2), přínos pro strategické řízení (1) a zlepšení vztahů se současnými sponzory a možnosti oslovení nových (1).

Následující otázky z empirického výzkumu se týkají všech dotazovaných občanských sdružení bez ohledu na realizaci finančního auditu.

Považujete finanční audit za významný nástroj zvyšování transparentnosti a důvěryhodnosti občanského sdružení?

Tabulka 12 **Absolutní počet odpovědí na otázku**

	Ano	Ne
Počet odpovědí	84	43

Pramen: Dotazníkové šetření u občanských sdružení. 2006.

S významností finančního auditu jako nástroje zvyšování transparentnosti a důvěryhodnosti organizace souhlasí 72 % sdružení, u kterých byl audit vykonaný, a 61 % občanských sdružení, kde audit realizovaný nebyl. Kladně se k této otázce vyjádřily všechny organizace s počtem zaměstnanců 11 až 15 a 88 % s více než 20 zaměstnanci. Ve vztahu k počtu dobrovolníků se vyskytla negativní korelace.

Myslíte si, že finanční audit může zvýšit šance vaší organizace na získání dotace ze státního nebo místního rozpočtu nebo na dar od fyzické případně právnické osoby?

Tabulka 13 **Absolutní počet odpovědí na otázku**

	Ano	Ne
Počet odpovědí	76	51

Pramen: Dotazníkové šetření u občanských sdružení. 2006.

Kladně se na tuto otázku vyjádřilo 75 % sdružení s provedeným finančním auditem a 46 % organizací, u kterých audit realizovaný nebyl. V porovnání s otázkou č. 12 se korelace ve vztahu k počtu dobrovolníků nevyskytla. S otázkou souhlasilo 90 % sdružení s více než 11 zaměstnanci.

Finanční audit za významný, ať už jako nástroj zvyšování důvěryhodnosti a transparentnosti občanského sdružení anebo jako prostředek zvyšující šance na získání finančních prostředků, považuje 73 % občanských sdružení.

Souhlasíte s názorem, že „finanční audit by se měl stát nástrojem veřejné kontroly neziskových organizací“ - tedy i občanských sdružení, samozřejmě s ohledem na jejich velikost a působnost - a regulátorem alokace veřejných prostředků?

Tabulka 14 **Absolutní počet odpovědí na otázku**

	Ano	Ne
Počet odpovědí	97	30

Pramen: Dotazníkové šetření u občanských sdružení. 2006.

Míra souhlasu se zavedením finančního auditu jako nástroje veřejné kontroly neziskových organizací (tedy i občanských sdružení, s ohledem na jejich velikost) a regulátorem alokace veřejných prostředků představuje u zkoumaných občanských sdružení 76 %.

Příloha 5 **Dotazník pro územní samosprávné celky**

Dobrý den,

prosím Vás o vyplnění následujícího dotazníku, který je součástí empirického šetření diplomové práce na téma Význam finančního auditu pro organizace s nepovinným auditem. Všechny odpovědi jsou anonymní, nemusíte se proto obávat jakéhokoliv zneužití. Předem děkuji za Vaše odpovědi a čas.

V následujících otázkách, pokud není uvedeno jinak, označte vždy jednu odpověď.

- 1) Máte přehled o občanských sdruženích ve vašem kraji/obci?
 - a) výborný
 - b) velmi dobrý
 - c) dobrý
 - d) ne moc dobrý
 - e) žádný

- 2) Jak byste hodnotili spolupráci s občanskými sdruženími ve vašem kraji/obci?
 - a) výborná
 - b) velmi dobrá
 - c) dobrá
 - d) ne moc dobrá
 - e) žádná

- 3) Zvyšuje výkon externího finančního auditu šance občanského sdružení na získání dotace z krajského/obecního úřadu?
 - a) ano, velmi. Svědčí o důvěryhodnosti a transparentnosti občanského sdružení.
 - b) provedení finančního auditu není moc významným kritériem pro poskytnutí dotace, působí však pozitivně.
 - c) ověření účetní závěrky externím auditorem nemá vliv na poskytnutí dotace.

- 4) Uvítali byste finanční (externí) audit v občanských sdruženích jako nástroj kontroly použití přidělených dotací?
 - a) ano
 - b) ne - proč? _____ (popište)

- 5) Souhlasíte s názorem, že finanční audit by se měl stát nástrojem veřejné kontroly neziskových organizací – tedy i občanských sdružení, samozřejmě s ohledem na jejich velikost a působnost – a regulátorem alokace veřejných prostředků?
 - a) no
 - b) ne - proč? _____ (popište)

Děkuji za Vaši spolupráci a přeji pěkný den.

Odovědi na vybrané otázky a jejich vyhodnocení:

Jaký máte přehled o občanských sdruženích ve vašem kraji/obci?

Tabulka 15 **Absolutní počet odpovědí na otázku**

	Výborný	Velmi dobrý	Dobrá	Ne moc dobrý	Žádný
Počet odpovědí	0	11	5	3	0

Pramen: Dotazníkové šetření u občanských sdružení. 2006.

Ani jeden z dotazovaných územních samosprávných celků neměl o občanských sdruženích výborný přehled, pozitivním faktem však je, že nikdo neoznačil přehled o občanských sdruženích za žádný.

Jak byste hodnotili spolupráci s občanskými sdruženími ve vašem kraji/obci?

Tabulka 16 **Absolutní počet odpovědí na otázku**

	Výborná	Velmi dobrá	Dobrá	Ne moc dobrá	Žádná
Počet odpovědí	0	9	8	1	1

Pramen: Dotazníkové šetření u občanských sdružení. 2006.

Dobrou až velmi dobrou spolupráci s občanskými sdruženími má až 90 % dotazovaných ÚSC. Všechny oslovené ÚSC s velmi dobrým přehledem o občanských sdruženích zhodnotily spolupráci s nimi jako dobrou až velmi dobrou.

Zvyšuje provedení externího finančního auditu šance občanského sdružení na získání dotace z krajského/obecního úřadu?

Tabulka 17 **Absolutní počet odpovědí na otázku**

	Počet odpovědí
Ano velmi. Svědčí o důvěryhodnosti a transparentnosti občanského sdružení	2
Vykonání finančního auditu není moc významným kritériem pro poskytnutí dotace, působí však pozitivně	14
Ověření účetní závěrky externím auditorem nemá vliv na poskytnutí dotace	3

Pramen: Dotazníkové šetření u občanských sdružení. 2006.

Z dotazníkového šetření u územních samosprávných celků vyplývá, že finanční audit při rozhodování o poskytnutí dotace působí pro většinu z nich jako pozitivní prvek. Naopak, ověření účetní závěrky auditorem nemá žádný vliv na poskytnutí dotace u tří z 19 oslovených ÚSC.

Uvítali byste finanční audit v občanských sdruženích jako nástroj kontroly použití přidělených dotací?

Tabulka 18 **Absolutní počet odpovědí na otázku**

	Ano	Ne
Počet odpovědí	13	6

Pramen: Dotazníkové šetření u občanských sdružení. 2006.

Nejčastějším argumentem územních samosprávných celků proti kontrole použití dotací prostřednictvím externího auditu v občanských sdruženích byla jednoznačně vysoká náročnost na finanční zdroje. Vyskytl se i názor, že „finanční audit nemůže nahradit výkon veřejnosprávní kontroly podle zákona č. 320/2001 Sb., o finanční kontrole“.

Souhlasíte s názorem, že „finanční audit by se měl stát nástrojem veřejné kontroly neziskových organizací“ - tedy i občanských sdružení, samozřejmě s ohledem na jejich velikost a působnost - a regulátorem alokace veřejných prostředků?

Tabulka 19 **Absolutní počet odpovědí na otázku**

	Ano	Ne
Počet odpovědí	17	2

Pramen: Dotazníkové šetření u občanských sdružení. 2006.

Míra souhlasu se zavedením finančního auditu jako nástroje veřejné kontroly neziskových organizací (tedy i občanských sdružení, s ohledem na jejich velikost) a regulátorem alokace veřejných prostředků představuje u zkoumaných územních samosprávných celků 89 %.

Příloha 6 **Dotazník pro auditory a auditorské společnosti**

Dobrý den,

prosím Vás o vyplnění následujícího dotazníku, který je součástí empirického šetření diplomové práce na téma Význam finančního auditu pro organizace s nepovinným auditem. Všechny odpovědi jsou anonymní, nemusíte se proto obávat jakéhokoliv zneužití. Předem děkuji za Vaše odpovědi a čas.

V následujících otázkách, pokud není uvedeno jinak, označte vždy jednu odpověď.

- 1) Vykonávali jste vy anebo vaše firma finanční audit pro neziskové organizace?
 - a) pokud ano, jaké procento vámi/vaší firmou vykonaných auditů tvoří audity pro tyto organizace (přibližně)? _____ (*vypište*)

příp. jaké procento vámi/vaší firmou vykonaných auditů tvoří audity pro organizace s nepovinným auditem (veřejné vysoké školy, občanská sdružení, příspěvkové organizace) - přibližně? _____ (*vypište*)
 - b) ne
- 2) Pokládáte finanční audit za významný nástroj zvyšování transparentnosti a důvěryhodnosti neziskové organizace?
 - a) ano
 - b) ne
- 3) Považujete finanční (externí) audit v občanských sdruženích za efektivní nástroj kontroly použití přidělených dotací, grantů nebo poskytnutých darů?
 - a) ano
 - b) ne - proč? _____ (*popište*)
- 4) Souhlasíte s názorem, že finanční audit by se měl stát nástrojem veřejné kontroly neziskových organizací – tedy i občanských sdružení, samozřejmě s ohledem na jejich velikost a působnost – a regulátorem alokace veřejných prostředků?
 - a) ano
 - b) ne - proč? _____ (*popište*)

Děkuji za Vaši spolupráci a přeji pěkný den.

Odovědi na vybrané otázky a jejich vyhodnocení:

Vykonávali jste vy anebo vaše firma finanční audit v neziskové organizaci?

Tabulka 20 Absolutní počet odpovědí na otázku

	Ano	Ne
Počet odpovědí	8	5

Pramen: Dotazníkové šetření u auditorů a auditorských společností. 2006.

Z komentářů k této otázce vyplývá, že audity vykonané oslovenými auditory a auditorskými společnostmi pro neziskové organizace tvořily maximálně 15 % celkového počtu vykonaných auditů, pro neziskové organizace s nepovinným auditem maximálně 5 % z celkového počtu a 3 % z finančního objemu vykonaných auditů.

V následujících otázkách odpovídali všichni respondenti dotazníkového šetření shodně kladně. Proto, na rozdíl od předcházejících otázek, nejsou graficky zpracované a připojují k nim případný komentář auditorů.

Pokládáte finanční audit za významný nástroj zvyšování transparentnosti a důvěryhodnosti neziskové organizace?

Tabulka 21 Absolutní počet odpovědí na otázku

	Ano	Ne
Počet odpovědí	13	0

Pramen: Dotazníkové šetření u auditorů a auditorských společností. 2006.

Považujete externí finanční audit v občanských sdruženích za efektivní nástroj kontroly použití přidělených dotací, grantů anebo poskytnutých darů?

Tabulka 22 Absolutní počet odpovědí na otázku

	Ano	Ne
Počet odpovědí	13	0

Pramen: Dotazníkové šetření u auditorů a auditorských společností. 2006.

Souhlasíte s názorem, že finanční audit by se měl stát nástrojem veřejné kontroly neziskových organizací – tedy i občanských sdružení, samozřejmě s ohledem na jejich velikost a působnost – a regulátorem alokace veřejných prostředků?

Tabulka 23 Absolutní počet odpovědí na otázku

	Ano	Ne
Počet odpovědí	13	0

Pramen: Dotazníkové šetření u auditorů a auditorských společností. 2006.

**PŘEZKOUMÁNÍ HOSPODAŘENÍ A AUDIT ÚČETNÍ ZÁVĚRKY ÚZEMNÍCH
SAMOSPRÁVNÝCH CELKŮ**

OBSAH

ÚVOD (1. - 3.)

PŘEZKOUMÁNÍ HOSPODAŘENÍ (4. - 37.)

AUDIT ÚČETNÍ ZÁVĚRKY (38. - 45.)

DALŠÍ POVINNOSTI AUDITORŮ PŘI POSKYTOVÁNÍ AUDITORSKÝCH SLUŽEB
ÚZEMNÍM SAMOSPRÁVNÝM CELKŮM (46.)

Příloha 1: Zpráva o výsledku přezkoumání hospodaření

Příloha 2: Zpráva auditora o ověření účetní závěrky

Příloha 3: Příklad zdůraznění skutečnosti

ÚVOD

1. Účelem této směrnice je stanovit normy a poskytnout auditorovi vodítka pro provádění:
 - a) přezkoumání hospodaření územních samosprávných celků (dále jen přezkoumání hospodaření),
 - b) auditu účetní závěrky územních samosprávných celků (dále jen audit účetní závěrky).

Obsah této směrnice se použije i pro dobrovolné svazky obcí a přiměřeně pro příspěvkové organizace zřizované územními samosprávnými celky.

2. **Přezkoumání hospodaření vykonávané auditorem** je dle zákona č.420/2004 Sb., o přezkoumávání hospodaření územních samosprávných celků a dobrovolných svazků obcí, auditorskou službou k ověřování dalších skutečností, která je vykonávána na základě smlouvy o poskytování auditorské služby. Výsledkem přezkoumání hospodaření je zpráva o výsledku přezkoumání hospodaření.

3. **Audit účetní závěrky** podle zákona č. 254/2000 Sb., o auditorech v platném znění, jehož výsledkem je zpráva auditora o ověření účetní závěrky, je zaměřen na ověření, zda informace uvedené v účetní závěrce podávají ve smyslu platných předpisů věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky.

PŘEZKOUMÁNÍ HOSPODAŘENÍ

Subjekty přezkoumání hospodaření

4. Obecně závazné předpisy obsahují požadavek, aby každý územní samosprávný celek a každý svazek obcí dal přezkoumat své hospodaření za uplynulý kalendářní rok.

Cíl přezkoumání hospodaření

5. Cílem přezkoumání hospodaření je umožnit auditorovi vyjádřit názor na předmět přezkoumání. Názor je formulovaný ve zprávě o výsledku přezkoumání hospodaření.

Předmět přezkoumání hospodaření

6. Předmětem přezkoumání hospodaření jsou údaje o ročním hospodaření územního celku, tvořící součást závěrečného účtu podle zvláštního právního předpisu, a to:
- plnění příjmů a výdajů rozpočtu včetně peněžních operací, týkajících se rozpočtových prostředků,
 - finanční operace, týkající se tvorby a použití peněžních fondů,
 - náklady a výnosy podnikatelské činnosti územního celku,
 - peněžní operace, týkající se sdružených prostředků vynakládaných na základě smlouvy mezi dvěma nebo více územními celky, anebo na základě smlouvy s jinými právnickými nebo fyzickými osobami,
 - finanční operace, týkající se cizích zdrojů ve smyslu právních předpisů o účetnictví,
 - hospodaření a nakládání s prostředky poskytnutými z Národního fondu a s dalšími prostředky ze zahraničí poskytnutými na základě mezinárodních smluv,
 - vyúčtování a vypořádání finančních vztahů ke státnímu rozpočtu, k rozpočtům krajů, k rozpočtům obcí, k jiným rozpočtům, ke státním fondům a k dalším osobám.

Předmětem přezkoumání hospodaření dále je

- nakládání a hospodaření s majetkem ve vlastnictví územního celku,
- nakládání a hospodaření s majetkem státu, s nímž hospodaří územní celek,

- c) zadávání a uskutečňování veřejných zakázek, s výjimkou úkonů a postupů přezkoumaných orgánem dohledu podle zvláštního právního předpisu,
- d) stav pohledávek a závazků a nakládání s nimi,
- e) ručení za závazky fyzických a právnických osob,
- f) zastavování movitých a nemovitých věcí ve prospěch třetích osob,
- g) zřizování věcných břemen k majetku územního celku,
- h) účetnictví vedené územním celkem.

Hlediska přezkoumání hospodaření

7. Předmět přezkoumání se ověřuje z hlediska
 - a) dodržování povinností stanovených zvláštními právními předpisy, zejména předpisy o finančním hospodaření územních celků, o hospodaření s jejich majetkem, o účetnictví a o odměňování,
 - b) souladu hospodaření s finančními prostředky ve srovnání s rozpočtem,
 - c) dodržení účelu poskytnuté dotace nebo návratné finanční výpomoci a podmínek jejich použití,
 - d) věcné a formální správnosti dokladů o přezkoumávaných operacích.
8. Předmětem přezkoumání hospodaření jsou podle obecně závazného právního předpisu údaje o ročním hospodaření územního celku, tvořící součást závěrečného účtu, nikoliv závěrečný účet.
9. Při přezkoumání hospodaření je rovněž zjišťováno, zda byly odstraněny nedostatky zjištěné při přezkoumání hospodaření za předcházející roky.
10. Přezkoumání hospodaření provádí auditor na základě písemné smlouvy, jejímiž náležitostmi jsou rovněž předmět a hlediska přezkoumání a obsah zprávy o výsledku přezkoumání.
11. Auditor může na základě požadavků klienta v souladu s uzavřenou smlouvou ověřit i závěrečný účet v rozsahu, aby se ujistil, že údaje uvedené v závěrečném účtu odpovídají finančním informacím podrobeným přezkoumání. Výsledek ověření závěrečného účtu uvede případně do samostatného stanoviska.
12. V případě, že se údaje v závěrečném účtu významně liší od finančních informací podrobených přezkoumání hospodaření, auditor zváží důsledek nesrovnalosti na zprávu o výsledku přezkoumání hospodaření. V případě, že zpráva již byla vydána, auditor zváží další postup.
13. Auditor může přezkoumání hospodaření provést jednorázově nebo jako dílčí. Z dílčích přezkoumání jsou pořizovány zápisy.

Přezkoumání hospodaření jako ověřovací zakázka

14. Přezkoumání hospodaření je ověřovací zakázkou v pojetí rámce mezinárodních auditorských standardů, neboť má základní náležitosti ověřovací zakázky stanovené odstavcem 20 tohoto rámce.

15. Základním standardem aplikovaným při přezkoumání hospodaření je ISAE 3000 „Ověřovací zakázky, které nejsou auditem ani prověrkami historických finančních informací“.

Komentář k uplatnění ISAE 3000 při přezkoumání hospodaření

16. Při přezkoumání hospodaření jsou uplatňovány veškeré zásady a postupy stanovené ISAE 3000. Zvláště na zřeteli je třeba mít ustanovení odstavce 4, 6, 9, 10, 33, 38, 48 a 49.

Komentář k uplatnění auditorských standardů při přezkoumání hospodaření

17. Ustanovení standardu ISAE 3000 konstatují, že standardy pro audit účetní závěrky mohou být pro auditory směrodatným vodítkem i při ověřovacích zakázkách, které nejsou auditem ani prověrkou historických účetních informací.

18. Při provádění přezkoumání hospodaření je třeba přiměřeně aplikovat i ustanovení těchto standardů:

ISA 220 Řízení kvality auditorské činnosti (resp. ISA 220R)

ISA 230 Dokumentace

ISA 240 Postup auditorů při posuzování možných podvodů při auditu účetní závěrky

ISA 250 Přihlížení k zákonům a nařízením při auditu účetní závěrky

ISA 260 Předávání informací o záležitostech auditu osobám pověřeným řízením účetní jednotky

ISA 300 Plánování auditu účetní závěrky

ISA 315 Znalost účetní jednotky a jejího prostředí a vyhodnocení rizik výskytu významné nesprávnosti

ISA 320 Významnost z hlediska auditu

ISA 330 Postupy prováděné auditorem v reakci na vyhodnocená rizika

ISA 402 Zvažované skutečnosti týkající se subjektů využívajících služeb servisních organizací

ISA 500 Důkazní informace

ISA 501 Důkazní informace – další aspekty týkající se specifických položek

ISA 505 Externí confirmace

- ISA 510 Audit v prvním účetním období zakázky – počáteční zůstatky
- ISA 520 Analytické postupy
- ISA 530 Výběr vzorků a další výběrové testy
- ISA 540 Audit účetních odhadů
- ISA 545 Audit ocenění reálnou hodnotou a jejího vykazování
- ISA 550 Propojené osoby
- ISA 560 Události po datu účetní závěrky
- ISA 600 Využití práce jiného auditora
- ISA 610 Posuzování práce interního auditu
- ISA 620 Využití práce experta

19. Jednotlivé auditorské standardy jsou při přezkoumání hospodaření využity na základě odborného úsudku auditora v závislosti na charakteristických rysech subjektu, jehož hospodaření je přezkoumáváno, zejména na jeho velikosti, struktuře, rozsahu a složitosti aktivit, fungování vnitřního kontrolního systému, složitosti systému vedení účetnictví a jiných.

Zpráva o výsledku přezkoumání hospodaření

20. Zpráva o výsledku přezkoumání hospodaření je zpracovávána na základě jednorázového přezkoumání, anebo na základě zápisů z dílčích přezkoumání.

21. Obsah zprávy o výsledku přezkoumání hospodaření se řídí obecně závazným předpisem a musí obsahovat i náležitosti vycházející z ISAE 3000.

22. Zpráva obsahuje:

- název zprávy,
- adresáta,
- název přezkoumávaného subjektu,
- označení osob provádějících přezkoumání,
- popis předmětu a hledisek přezkoumání (kriterií),
- místo přezkoumání,
- období, ve kterém přezkoumávání probíhalo,
- definování odpovědnosti auditora a účetní jednotky,
- odvolávky na použité auditorské směrnice,
- rok, za který bylo přezkoumání provedeno,
- přehled provedených prací,

- popis zjištěných chyb a nedostatků včetně uvedení povinností, stanovených zvláštními právními předpisy, nebo jiných hledisek přezkoumání, které nebyly dodrženy,
- označení dokladů a jiných materiálů, ze kterých případná zjištění vychází,
- závěr z přezkoumání,
- odstavec s prohlášením, že rozsah provedených prací nesplňuje požadavky pro vydání auditorského výroku, a proto tato zpráva není zprávou auditora o auditu účetní závěrky,
- datum vyhotovení zprávy,
- jméno a číslo osvědčení auditora odpovědného za předložení zprávy,
- podpis auditora,
- datum předání zprávy.

Ve zprávě se použijí především přesné formulace a pojmy uvedené v obecně závazném právním předpisu.

Závěr z přezkoumání hospodaření

23. Závěr z přezkoumání informuje předpokládané uživatele o výsledku přezkoumání hospodaření.

24. V případě, že při přezkoumání hospodaření nebyly zjištěny chyby a nedostatky uvede auditor tuto skutečnost ve svém závěru.

25. V případě, že byly zjištěny chyby a nedostatky, spočívající v

1. porušení rozpočtové kázně,
2. neúplnosti, nesprávnosti nebo neprůkaznosti vedení účetnictví,
3. pozměňování záznamů nebo dokladů v rozporu se zvláštními právními předpisy,
4. porušení povinností nebo překročení působnosti územního celku stanovených zvláštními právními předpisy,
5. neodstranění nedostatků zjištěných při dílčím přezkoumání nebo při přezkoumání za předcházející roky, nebo
6. nevytvoření podmínek pro přezkoumání stanovených zvláštním předpisem.

uvede auditor popis zjištěných chyb a nedostatků včetně uvedení povinností stanovených zvláštními předpisy nebo jiných hledisek přezkoumání, které nebyly dodrženy.

26. Povinnou náležitostí závěru zprávy o výsledku přezkoumání hospodaření je dále

- a) upozornění na případná rizika, která lze dovodit ze zjištění a která mohou mít negativní dopad na hospodaření územního celku v budoucnosti

- b) uvedení podílu pohledávek a závazků na rozpočtu územního celku a podílu zastaveného majetku na celkovém majetku územního celku. Auditor ve své zprávě uvede postup výpočtu ukazatele včetně údajů, které při výpočtu použil.

Postup při přípravě a projednání zprávy o výsledku přezkoumání hospodaření

27. Auditor nejprve zpracuje návrh zprávy o výsledku přezkoumání hospodaření a předá jej územnímu celku k vyjádření. Obdržené stanovisko je pak přílohou zprávy o výsledku přezkoumání hospodaření.
28. V případě, že byly ze strany územního celku vzneseny k návrhu zprávy námitky, auditor namítaná zjištění prověří, formou písemného závěru informuje územní celek o závěrech prověření a tyto závěry s územním celkem projedná.
29. Ke zprávě o výsledku přezkoumání hospodaření přiloží auditor dokumenty, které vhodným způsobem dokumentují přezkoumávané údaje.
30. Zprávu o výsledku přezkoumání hospodaření projedná auditor nebo auditorská společnost jde-li o:
- a) obec nebo městskou část hlavního města Prahy se starostou
 - b) statutární město a hlavní město Prahu s primátorem

a dále s finančním výborem zastupitelstva.

31. V případě svazku obcí projedná auditor zprávu s orgánem, který je k tomu určen stanovami svazku.
32. Příklad zprávy o výsledku přezkoumání hospodaření zahrnující výše uvedené základní prvky je uveden v Příloze 1 této směrnice.

Uživatelé

33. Zastupitelstva, další orgány územních samosprávných celků a státní orgány používají zprávu o výsledku přezkoumání hospodaření k účelům, které jim ukládají obecně závazné předpisy, zejména pro zjištění, zda územní samosprávný celek hospodařil v souladu s platnými zákony a schváleným, případně upraveným rozpočtem.

Obecné standardy přezkoumání hospodaření

34. Auditor provádějící přezkoumání hospodaření musí mít dostatečné profesní schopnosti k provedení požadovaných úkolů.
35. Provádění přezkoumání hospodaření vyžaduje doplnění odborné způsobilosti v oblastech, které vyplývají ze specifík přezkoumání hospodaření.
36. Auditorská firma a jednotliví auditoři musí ve všech záležitostech vztahujících se k přezkoumání hospodaření udržovat jak osobní, tak vnější nezávislost a dbají na udržování jak vnější nezávislosti, tak zdání nezávislosti.
37. Přezkoumání hospodaření se provádí a zpráva připravuje s náležitou odbornou péčí.

AUDIT ÚČETNÍ ZÁVĚRKY

Uživatelé

38. Územní samosprávné celky nemají ze zákona povinnost nechat si ověřit svou účetní závěrku. Banky, ostatní finanční instituce, investoři a další uživatelé mohou požadovat zprávu auditora o ověření účetní závěrky, např. jako jeden z podkladů pro posouzení, jak je územní samosprávný celek schopen nést případné zatížení dluhem.

Předmět auditu účetní závěrky

39. Audit účetní závěrky se zabývá posouzením věrného a poctivého obrazu předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky v účetní závěrce a posouzením, zda účetní závěrka je v souladu s právními předpisy.
40. Auditor při provádění auditu účetní závěrky postupuje podle platných auditorských standardů, není-li v této směrnici stanoveno jinak.
41. Audit účetní závěrky může být prováděn současně s přezkoumáním hospodaření.
42. V případě, že se informace získané během provádění přezkoumání hospodaření významně liší od informací získaných během provádění auditu účetní závěrky, auditor zváží důsledek nesrovnalosti na zprávu o výsledku přezkoumání hospodaření nebo auditorský výrok. V případě, že zpráva nebo výrok již byly vydány, auditor zváží další postup, včetně vyhledání právní pomoci.

Zpráva auditora o ověření účetní závěrky

43. Obsah zprávy auditora o ověření účetní závěrky je dán standardem ISA 700 „Zpráva auditora o ověření účetní závěrky“ a navazující aplikační doložkou, který se uplatní i při auditu účetní závěrky územních samosprávných celků s přiměřenými úpravami použité terminologie. Příklad výroku auditora je uveden v Příloze 2 této směrnice.
44. V některých případech auditor může dospět k závěru, že uživatelé by měli být upozorněni na významné skutečnosti mající vliv na podání věrného a poctivého obrazu ve smyslu věcně příslušných obecně závazných předpisů. Pokud jsou tyto skutečnosti pro uživatele účetní závěrky významné, uvede je auditor v závěru zprávy formou zdůrazňujícího odstavce. Příklad tohoto odstavce je uveden v Příloze 3 této směrnice.
45. Zprávu auditora projedná auditor nebo auditorská společnost jde – li o:
- a) obec nebo městskou část hlavního města Prahy se starostou
 - b) statutární město a hlavní město Prahu s primátorem
- a dále s finančním výborem zastupitelstva.

DALŠÍ POVINNOSTI AUDITORŮ PŘI POSKYTOVÁNÍ AUDITORSKÝCH SLUŽEB ÚZEMNÍM SAMOSPRÁVNÝM CELKŮM

46. Zjistí-li auditor nebo auditorská společnost při poskytování auditorských služeb územnímu samosprávnému celku skutečnosti, které
- a) nasvědčují tomu, že došlo k porušení zvláštních právních předpisů upravujících podmínky jeho činnosti,
 - b) mají zásadní negativní vliv na jeho hospodaření,
 - c) mohou ohrozit jeho časově neomezené trvání, nebo
 - d) mohou vést k odmítnutí výroku, zápornému výroku nebo vyslovení výhrad neprodleně písemně informuje zastupitelstvo. Obdobně postupuje auditor i v případě, že zjistí skutečnosti, o kterých se lze domnívat, že naplňují skutkovou podstatu hospodářského trestného činu, trestného činu úplatkářství nebo trestného činu proti majetku.

Platnost:

Tato směrnice vstupuje v platnost dnem 12. 12. 2005.

Účinnost:

Od 1. 1. 2006; dřívější aplikace doporučena pro přezkoumání za rok 2005.

Zpráva o výsledku přezkoumání hospodaření územního samosprávného celku

Identifikační údaje

Název ÚSC: Horní Ves

Jména osob provádějících přezkoumání:

Ing. René Novák, auditor

Ing. Jana Vojtíšková, asistent auditora

Přibrané osoby: Ing. Pavel Novotný, znalec v oboru oceňování nemovitostí

Místo přezkoumání: úřad obce Horní Ves

Přezkoumání proběhlo ve dnech: 12.1.200X až 31.1.200X

Přezkoumávaný rok: 200Y

Provedli jsme přezkoumání hospodaření obce Horní Ves za rok 200Y na základě údajů o ročním hospodaření obce. Za hospodaření, které bylo předmětem přezkoumání a za jeho zobrazení v účetních a finančních výkazech, je odpovědný statutární orgán obce. Naší úlohou je vyjádřit na základě provedeného přezkoumání závěr o výsledcích přezkoumání hospodaření. Přezkoumání hospodaření jsme provedli v souladu se zákonem č. 420/2004 Sb., o přezkoumání hospodaření územních samosprávných celků a dobrovolných svazků obcí a auditorskými směrnicemi Komory auditorů České republiky. Rozsah prací požadovaných pro přezkoumání hospodaření nesplňuje požadavky pro vydání auditorského výroku, a proto tato zpráva není zprávou o provedení auditu účetní závěrky.

Přezkoumání hospodaření bylo naplánováno a provedeno výběrovým způsobem s ohledem na významnost jednotlivých skutečností tak, aby auditor získal přiměřenou jistotu pro své vyjádření.

Přezkoumání hospodaření zahrnovalo ověření údajů o plnění příjmů a výdajů rozpočtu a o ostatních peněžních operacích včetně údajů o tvorbě a použití peněžních fondů, údajů o nákladech a výnosech podnikatelské činnosti, údajů o peněžních operacích týkajících se cizích a sdružených prostředků a prostředků poskytnutých z Národního fondu a s dalších prostředků ze zahraničí poskytnutých na základě mezinárodních smluv. Předmětem přezkoumání bylo rovněž nakládání s majetkem ve vlastnictví obce a nakládání a hospodaření s majetkem státu, s nímž hospodaří územní celek. Předmětem ověřování bylo rovněž zadávání a uskutečňování veřejných zakázek, s výjimkou úkonů a postupů přezkoumávaných orgánem dohledu podle zvláštního právního předpisu, stav pohledávek a nakládání s nimi, ručení za závazky fyzických a právnických osob, zastavování movitých a nemovitých věcí ve prospěch třetích osob, zřizování věcných břemen k majetku územního celku. Při přezkoumání bylo ověřeno dodržování povinností uložených zákonem č. 250/2000

Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů, a dalšími právními předpisy upravujícími finanční hospodaření územních samosprávných celků, soulad vedení účetnictví se zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví, a právními předpisy vydanými k jeho provedení, a souladu hospodaření s finančními prostředky ve srovnání s rozpočtem.

Při přezkoumání byly/nebyly zjištěny nedostatky.

Nedostatky zjištěné při dílčím přezkoumání/přezkoumání za minulý rok byly/nebyly odstraněny.

V případě zjištění chyb a nedostatků se uvede jejich výčet v závislosti na jejich povaze podle zákona 420/2004 Sb., §10 odst. 3 písm. b) nebo c).

V případě zjištění chyb a nedostatků označení dokladů nebo jiných materiálů, ze kterých zjištění popsána dle výše uvedeného odstavce vychází.

Upozornění na případná rizika, která lze dovodit ze zjištění dle zák. č. 420/2004 Sb., §10 odst. 2 písm. b), a která mohou mít negativní dopad na hospodaření ÚSC/DSO v budoucnosti.

Uvedení podílu pohledávek a závazků na rozpočtu územního samosprávného celku a podílu zastaveného majetku na celkovém majetku územního celku včetně popisu postupu výpočtu ukazatele a údajů, které byly při výpočtu použity.

Vyhotoveno dne:

Auditor

Číslo osvědčení:

Podpis:

(Auditorská společnost)

(Číslo osvědčení)

(Podpis osoby oprávněné podepisovat jménem auditorské společnosti)

Přílohy:

Stanovisko dle požadavku zákona č. 420/2004 Sb., §7 odst. 1 písm. f)

(v případě, že bylo auditorovi předáno písemné stanovisko k návrhu zprávy)

Příloha: výkazy

Příklad výroku auditora

o ověření účetní závěrky územního samosprávného celku

Podle našeho názoru účetní závěrka **podává ve všech významných ohledech věrný a poctivý obraz aktiv, závazků, vlastních zdrojů krytí stálých a oběžných aktiv, cizích zdrojů a finanční situace obce/města/kraje** k 31.prosinci 200X a výsledku hospodaření za rok 200X v souladu se zákonem o účetnictví a příslušnými předpisy České republiky.

Příklad zdůraznění skutečnosti

Aniž bychom modifikovali náš shora uvedený výrok, upozorňujeme, že účetní jednotka vykazuje ve své účetní závěrce závazky po lhůtě splatnosti ve výši 100 milionů Kč. Jelikož jí pro ni závazné účetní předpisy neumožňují vytvářet rezervu na nevyúčtované úroky z prodlení, které podle našeho odhadu představují částku přibližně 50 milionů Kč, je o tuto částku hospodářský výsledek k 31.12..... nadhodnocen.

**MEZINÁRODNÍ STANDARD PRO
OVĚŘOVACÍ ZAKÁZKY 3000**

**OVĚŘOVACÍ ZAKÁZKY, KTERÉ NEJSOU AUDITEM ANI PROVĚRKAMI
HISTORICKÝCH FINANČNÍCH INFORMACÍ**

(Platí pro ověřovací zprávy datované k 1. lednu 2005 nebo po tomto datu)

OBSAH

Úvod.....	1-3
Etické požadavky.....	4-5
Řízení kvality.....	6
Přijetí zakázky a pokračování smluvního vztahu.....	7-9
Dohodnutí podmínek zakázky.....	10-11
Plánování a provádění zakázky.....	12-25
Využívání práce experta.....	26-32
Získávání důkazních informací.....	33-40
Posuzování událostí po datu účetní závěrky.....	41
Dokumentace.....	42-44
Zpracování zprávy o ověření.....	45-53
Další povinnosti týkající se reportování.....	54-56
Datum účinnosti.....	57

Mezinárodní standard pro ověřovací zakázky ISAE 3000 „Ověřovací zakázky, které nejsou auditem ani prověrkami historických finančních informací“, je nutné chápat v kontextu Předmluvy k mezinárodním standardům pro řízení kvality, audit, prověrky a pro ostatní ověřovací a související služby, která stanoví pravidla a rozsah použití ISAE.

Úvod

1. Účelem tohoto mezinárodního standardu pro ověřovací zakázky (ISAE) je definovat hlavní zásady a základní postupy týkající se ověřovacích zakázek, které nejsou auditem ani prověrkami historických finančních informací, upravenými mezinárodními auditorskými standardy (ISA) nebo mezinárodními standardy pro prověrky (ISRE), a poskytnout odborným účetním vykonávajícím veřejnou praxi (pro účely tohoto standardu ISAE dále jen „odborníci“) vodítko jak tyto ověřovací zakázky provádět.
2. Pro rozlišení mezi dvěma typy ověřovacích zakázek, které je odborník oprávněn provádět, užívá tento standard termíny „zakázka poskytující přiměřenou jistotu“ a „zakázka poskytující omezenou jistotu“. Cílem zakázky poskytující přiměřenou jistotu je omezit, s ohledem na okolnosti dané ověřovací zakázky¹²¹, související riziko na přijatelně nízkou úroveň. Formulace závěru (výroku) odborníka u tohoto typu ověřovací zakázky má pozitivní formu. Cílem (zakázky poskytující omezenou jistotu je omezit riziko ověřovací zakázky na úroveň, která je s ohledem na okolnosti dané zakázky přijatelná, avšak vyšší, než je úroveň rizika v případě zakázky poskytující přiměřenou jistotu. Formulace závěru (výroku) odborníka u tohoto typu ověřovací zakázky má negativní formu.

Vztah vůči Rámci a ostatním standardům ISAE, ISA a ISRE

3. Pokud odborník provádí ověřovací zakázku, u níž se nejedná o audit ani o prověrky historických finančních informací, upravené standardy ISA nebo ISRE, musí jednat v souladu s tímto standardem a ostatními příslušnými standardy ISAE. Tento standard je třeba posuzovat v kontextu „Mezinárodního rámce pro ověřovací zakázky“ (dále jen Rámec), který definuje a popisuje prvky a cíle ověřovací zakázky a určuje ty zakázky, na které se vztahují standardy ISAE. Tento standard byl sestaven pro všeobecnou aplikaci na ověřovací zakázky, které nejsou auditem ani prověrkami historických finančních informací, upravenými standardy ISA nebo ISRE. Jiné standardy ISAE se mohou týkat témat, která se vztahují na veškeré předměty zakázky, nebo se mohou zabývat určitým specifickým předmětem. Standardy ISA a ISRE se sice na zakázky, které jsou upraveny standardy ISAE, nevztahují, mohou být přesto pro odborníky směrodatným vodítkem.

Etické požadavky

4. **Odborník jedná v souladu s požadavky uvedenými v Části A a B *Etického kodexu federace IFAC pro odborné účetní* (dále jen Kodex).**

¹²¹ Okolnosti zakázky jsou dány podmínkami zakázky, tedy tím, zda se jedná o zakázku poskytující přiměřenou jistotu nebo zakázku poskytující omezenou jistotu, dále charakterem předmětu zakázky, kritérii, která budou uplatněna, potřebami předpokládaných uživatelů, charakterem odpovědné strany a jejím prostředím a dalšími záležitostmi, například událostmi, transakcemi, podmínkami a postupy, které mohou mít na zakázku významný vliv.

5. Kodex vymezuje rámec zásad, které členové týmů provádějících ověření, firmy a mezinárodní firmy uplatňují při určování rizik ohrožujících nezávislost¹²², při vyhodnocování důležitosti těchto rizik, a pokud tato rizika nejsou evidentně nedůležitá, rovněž při identifikaci a aplikaci bezpečnostních opatření, jejichž cílem je daná rizika eliminovat nebo omezit na přijatelnou úroveň, tak aby nebyla narušena nezávislost postoje a nezávislost formální.

Řízení kvality

6. **Odborník zavede pro jednotlivé zakázky postupy řízení kvality.** Podle mezinárodního standardu pro řízení kvality (ISQC) 1, „Řízení kvality pro postupy auditu, ověření a souvisejících služeb,¹²³“ má odborná účetní firma povinnost zavést systém řízení kvality, jehož účelem je poskytnout jí přiměřenou jistotu, že firma a její zaměstnanci jednají v souladu s odbornými standardy a regulačními a právními požadavky a že zprávy o ověření, vydané firmou nebo partnery zakázky, jsou s ohledem na dané okolnosti vhodné. Prvky řízení kvality, které jsou relevantní z hlediska jednotlivé zakázky, dále zahrnují odpovědnost vedoucích složek za kvalitu zakázky, etické požadavky, přijetí a pokračování vztahů s klienty a konkrétních zakázek, jmenování týmů provádějících zakázku, provedení zakázky a monitorování.

Přijetí zakázky a pokračování smluvního vztahu

7. **Odborník přijme ověřovací zakázku (resp. pokračuje v jejím provádění) pouze v případě, že za předmět zakázky neodpovídají ani předpokládání uživatelé ani odborník sám.** Jak je uvedeno v odstavci 27 Rámce, jeden z předpokládaných uživatelů může být odpovědnou stranou, ale pouze v případě, je-li předpokládaných uživatelů více. Odpovědná strana poskytne potvrzení, které prokazuje, že příslušný vztah existuje, a které je základem pro jednotné chápání odpovědnosti každé ze stran. Nejvhodnější je, pokud má takové potvrzení písemnou formu. V případě, že potvrzení odpovědnosti neexistuje, odborník posuzuje:
- (a) Zda je vhodné zakázku přijmout. Přijetí může být vhodné, jestliže například jiné zdroje, jako například právní předpisy (legislativa) nebo smlouva tuto odpovědnost stanoví; a
 - (b) V případě, že je zakázka přijata, zda mají být tyto okolnosti zveřejněny ve zprávě o ověření.
8. **Odborník přijme ověřovací zakázku (resp. pokračuje v jejím provádění) pouze tehdy, jestliže na základě předběžné znalosti okolností zakázky nezjistí nic, z**

¹²² Jestliže standardy ISAE uplatňuje odborný účetní, který nevykonává veřejnou praxi, například interní auditor, a (a) v jeho zprávě se odkazuje na Rámec standardů ISAE a (b) odborný účetní nebo ostatní členové týmu provádějícího ověření, a pokud to připadá v úvahu, také zaměstnavatel odborného účetního nejsou nezávislí na účetní jednotce, jíž se týká prováděná ověřovací zakázka, tato absence nezávislosti a povaha vztahu (vztahů) s klientem ověřovací zakázky je ve zprávě odborného účetního výrazně zveřejněna. V názvu této zprávy také není uvedeno slovo „nezávislá“ a účel a uživatelé zprávy jsou omezeni.

¹²³ Standard ISQC 1 nebyl v době schválení tohoto standardu vydán, předpokládá se ovšem, že bude vydán před datem účinnosti tohoto standardu.

čeho by vyplývalo, že požadavky Kodexu nebo standardů ISAE nebudou splněny. Odborník posoudí záležitosti uvedené v odstavci 17 Rámce a nepřijme zakázku, pokud neodpovídá v plné míře charakteristice požadované v tomto odstavci. V případě, že strana najímající odborníka (dále jen „najímající strana“) není odpovědnou stranou, odborník posoudí vliv této skutečnosti na přístup k záznamům (výkazům), dokumentaci a ostatním informacím, které odborník patrně bude pro provedení zakázky potřebovat.

9. **Odborník přijme ověřovací zakázku (resp. pokračuje v jejím provádění) pouze tehdy, jestliže si ověří, že osoby, které mají provést zakázku, kolektivně disponují nezbytnou odbornou způsobilostí.** Odborník může být požádán, aby provedl ověřovací zakázky týkající se širokého rozsahu předmětů zakázky. Některé předměty zakázky mohou vyžadovat specializované dovednosti a znalosti nad rámec dovedností a znalostí, jimiž obvykle disponuje jednotlivý odborník (viz odstavec 26-32).

Dohodnutí podmínek zakázky

10. **Odborník dohodne podmínky zakázky s najímající stranou.** Aby se zamezilo případným nedorozuměním, dohodnuté podmínky jsou zaznamenány ve smluvním dopise nebo v jiné vhodné formě smlouvy. Jestliže najímající strana není odpovědnou stranou, povaha a obsah smluvního dopisu nebo smlouvy mohou mít jinou podobu. V případě, že existuje zmocnění na základě stávajících právních předpisů, není nutné podmínky zakázky sjednávat v písemné podobě, ale i v těchto situacích může být smluvní dopis pro odborníka i pro najímající stranu užitečný.
11. **Odborník posoudí vhodnost žádosti vznesené před dokončením ověřovací zakázky, aby změnil ověřovací zakázku na jinou než ověřovací zakázku nebo zakázku poskytující přiměřenou jistotu na zakázku poskytující omezenou jistotu, a nebude s provedením změny souhlasit bez přiměřeného zdůvodnění.** Změna v okolnostech, která ovlivní požadavky předpokládaných uživatelů, nebo nedorozumění v souvislosti s povahou zakázky je obvykle dostatečným opodstatněním žádosti o změnu typu zakázky. Pokud je taková změna provedena, odborník neopomíjí důkazní informace, které byly získány před touto změnou.

Plánování a provedení zakázky

12. **Odborník plánuje zakázku tak, aby byla provedena efektivně.** V rámci plánování odborník navrhuje celkovou strategii týkající se rozsahu, zaměření, časového průběhu a způsobu provedení zakázky a plán zakázky, jehož součástí je formulování detailního přístupu k povaze, časovému průběhu a rozsahu postupů shromažďování důkazních informací, jež je třeba provést, a důvody pro volbu těchto postupů. Adekvátní plánování přispívá k tomu, že je věnována přiměřená pozornost důležitým oblastem zakázky, potenciální problémy jsou zjištěny včas a zakázka je řádně organizována a řízena tak, aby mohla být provedena efektivním a účinným způsobem. Adekvátní plánování také pomáhá odborníkovi řádně zadávat práci členům týmu provádějícího zakázku a umožňuje jejich řízení, dohled nad nimi a kontrolu jejich práce. Dále také v případech, ve kterých to připadá v úvahu, pomáhá koordinovat

práci realizovanou ostatními odborníky a experty. Povaha a rozsah plánovacích činností se bude lišit podle okolností zakázky, například rozsahu a složitosti účetní jednotky a předcházející zkušenosti odborníka s touto jednotkou. V následujícím přehledu jsou uvedeny příklady hlavních záležitostí, které je třeba vzít v úvahu:

- Podmínky zakázky.
 - Rysy předmětu zakázky a identifikovaná kritéria.
 - Proces zakázky a možné zdroje důkazních informací.
 - Znalosti odborníka o dané účetní jednotce a jejím prostředí, včetně rizika, že předmětné informace mohou být významně zkresleny.
 - Určení předpokládaných uživatelů a jejich potřeb a posouzení významnosti a komponent rizik ověřovací zakázky.
 - Požadavky na pracovníky a na jejich odbornou kvalifikaci, včetně povahy a rozsahu zapojení expertů.
13. Plánování není izolovanou fází, ale kontinuálním a opakovaným procesem v celém průběhu realizace zakázky. V důsledku neočekávaných událostí, změn podmínek nebo důkazních informací získaných na základě výsledků postupů shromažďování důkazních informací může být odborník nucen revidovat celkovou strategii a plán zakázky, a tím i výslednou plánovanou povahu, časový průběh a rozsah dalších postupů.
14. **Odborník přistupuje k plánování a provádění zakázky s profesní skepsí, vycházející z toho, že mohou existovat okolnosti, které způsobí, že předmětné informace budou významně zkresleny.** Profesní skepsí se rozumí, že odborník provede kritické zhodnocení platnosti získaných důkazních informací a reaguje ostražitě vůči důkazním informacím, které jsou v rozporu s dokumentací nebo prohlášeními odpovědné strany nebo tuto dokumentaci či prohlášení odpovědné strany zpochybňují.
15. **Odborník získá takové znalosti o předmětu zakázky a dalších okolnostech týkajících se zakázky, aby byl schopen identifikovat a vyhodnotit riziko, že předmětné informace jsou významně zkresleny, a aby mohl navrhnout a provést další shromažďování důkazních informací.**
16. Získání znalostí o předmětu zakázky a dalších okolnostech zakázky představuje základní součást plánování a provádění ověřovací zakázky. Tyto znalosti poskytují odborníkovi základ pro uplatňování odborného úsudku v celém průběhu zakázky, například v případech, kdy:
- Posuzuje povahu předmětu zakázky;
 - Vyhodnocuje vhodnost kritérií;
 - Určuje, ve kterých případech může být nezbytné speciální posouzení, například faktorů svědčících o existenci podvodu, eventuálně kdy vzniká potřeba specializované odborné kvalifikace nebo práce experta;
 - Stanovuje kvantitativní úroveň významnosti nebo posuzuje, zda jsou již stanovené úrovně významnosti i nadále vhodné, a posuzuje kvalitativní faktory významnosti;
 - Formuluje předpoklady, které budou uplatněny při provádění analytických postupů;

- Navrhne a provádí další shromažďování důkazních informací s cílem snížit riziko ověřovací zakázky na vhodnou úroveň; a
- Vyhodnocuje důkazní informace, včetně přiměřenosti písemných a ústních prohlášení odpovědné strany.

17. Při určování rozsahu znalostí, které je o předmětu zakázky a dalších okolnostech zakázky nutné získat, uplatňuje odborník odborný úsudek. Odborník posuzuje, zda jsou tyto znalosti dostatečné pro vyhodnocení rizika, zda předmětné informace nejsou významně zkresleny. Znalosti odborníka obvykle nejsou tak hluboké jako znalosti odpovědné strany.

Vyhodnocení vhodnosti předmětu zakázky

18. **Odborník vyhodnotí vhodnost předmětu zakázky.** Popis vhodného předmětu zakázky je uveden v odstavci 33 Rámce. Odborník rovněž identifikuje ty rysy předmětu zakázky, které jsou relevantní speciálně pro předpokládané uživatele a které mají být popsány ve zprávě o ověření. Jak je uvedeno v odstavci 17 Rámce, odborník nepřijme ověřovací zakázku, pokud z předběžné znalosti okolností zakázky nevyplývá, že je její předmět vhodný. Pokud odborník dojde k závěru, že předmět zakázky není vhodný, až po přijetí zakázky, vyjádří závěr (výrok) s výhradou nebo záporný závěr (výrok) či odmítnutí závěru (výroku). V některých případech odborník zváží možnost od zakázky odstoupit.

Vyhodnocení přiměřenosti kritérií

19. **Odborník vyhodnotí přiměřenost kritérií používaných pro hodnocení nebo ocenění předmětu zakázky.** Popis přiměřených kritérií je uveden v odstavci 36 Rámce. Jak je uvedeno v odstavci 17 Rámce, odborník nepřijme ověřovací zakázku, pokud z předběžné znalosti okolností zakázky nevyplývá, že kritéria, která mají být použita, jsou přiměřená. Pokud odborník dojde k závěru, že daná kritéria nejsou přiměřená, až po přijetí zakázky, vyjádří závěr (výrok) s výhradou nebo záporný závěr (výrok) či odmítnutí závěru (výroku). V některých případech odborník zváží možnost od zakázky odstoupit.

20. V odstavci 37 Rámce je uvedeno, že uplatněná kritéria mohou být buď předem stanovená (zákonem či předpisy), nebo speciálně navržená. Předem stanovená kritéria jsou obvykle přiměřená, jestliže jsou relevantní z hlediska potřeb předpokládaných uživatelů. I když pro určitý předmět zakázky existují předem stanovená kritéria, uživatelé se mohou pro vlastní konkrétní účely dohodnout na jiných kritériích. Například různé rámce lze použít jako předem stanovená kritéria pro zhodnocení efektivity vnitřní kontroly. Konkrétní uživatelé si však mohou vytvořit podrobnější soubor kritérií, která splňují jejich konkrétní potřeby, například v souvislosti s obezřetným dohledem. V takových případech zpráva o ověření:

- (a) Uvede, jestliže to je relevantní z hlediska okolností zakázky, že příslušná kritéria nejsou zakotvena v zákonech ani předpisech ani vydána pověřenými nebo uznávanými orgány expertů, které se řídí náležitým transparentním procesem; a

- (b) Uvede, že příslušná kritéria jsou pouze pro použití konkrétními uživateli a pro jejich účely.
21. U některých předmětů zakázky patrně žádná předem stanovená kritéria existovat nebudou. V takových případech budou taková kritéria speciálně vytvořena. Odborník posoudí, zda na základě speciálně vytvořených kritérií nevznikne zpráva o ověření, která bude pro předpokládané uživatele zavádějící. Odborník usiluje o to, aby předpokládaní uživatelé nebo najímající strana potvrdili, že speciálně vytvořená kritéria jsou pro účely předpokládaných uživatelů vhodná. Pokud takové potvrzení nezíská, posoudí, jaký dopad to bude mít na kroky, které je třeba učinit pro vyhodnocení přiměřenosti určených kritérií, a na informace uvedené o kritériích ve zprávě o ověření.

Významnost a riziko ověřovací zakázky

22. **Odborník při plánování a provádění ověřovací zakázky posoudí významnost a riziko ověřovací zakázky**
23. Při určování povahy, časového průběhu a rozsahu postupů shromažďování důkazních informací a při vyhodnocování toho, zda předmětné informace nejsou zkreslené, odborník posoudí hledisko významnosti. Posuzování významnosti vyžaduje, aby odborník pochopil a vyhodnotil, které faktory by mohly ovlivnit rozhodnutí předpokládaných uživatelů. Například jestliže určená kritéria umožňují různé varianty prezentace předmětných informací, odborník posuzuje, jakým způsobem by konkrétní přijatý způsob prezentace mohl ovlivnit rozhodnutí předpokládaných uživatelů. Významnost je posuzována v kontextu kvantitativních a kvalitativních faktorů, jako například relativní závažnosti, povahy a rozsahu vlivu těchto faktorů na vyhodnocení nebo ocenění předmětu zakázky a zájmů předpokládaných uživatelů. Vyhodnocení významnosti a relativního významu kvantitativních a kvalitativních faktorů v konkrétní zakázce závisí na úsudku odborníka.
24. **Odborník musí riziko ověřovací zakázky omezit na přijatelně nízkou úroveň s ohledem na dané okolnosti zakázky.** U zakázky poskytující přiměřenou jistotu odborník omezuje riziko ověřovací zakázky na přijatelně nízkou úroveň s ohledem na dané okolnosti zakázky s cílem získat přiměřenou jistotu a na základě toho formuluje svůj závěr (výrok) pozitivní formou. Úroveň rizika ověřovací zakázky je vyšší u zakázky poskytující omezenou jistotu než u zakázky poskytující přiměřenou jistotu, a to vzhledem k odlišné povaze, odlišnému časovému průběhu či rozsahu postupů shromažďování důkazních informací. U zakázky poskytující omezenou jistotu musí však být kombinace povahy, časového průběhu a rozsahu postupů shromažďování důkazních informací pro odborníka přinejmenším dostatečná, aby mohl získat relevantní úroveň jistoty a na základě toho formuloval svůj závěr (výrok) negativní formou. Úroveň jistoty je hodnocena jako relevantní, jestliže pravděpodobně zvýší důvěru uživatelů v předmětné informace v míře, která je jednoznačně více než nevýznamná.
25. V odstavci 49 Rámce je uvedeno, že riziko ověřovací zakázky obecně zahrnuje přirozené riziko, kontrolní riziko a zjišťovací riziko. Míra zvážení jednotlivých

komponentů odborníkem je ovlivněna okolnostmi zakázky, zejména povahou předmětu zakázky a tím, zda je prováděna zakázka poskytující přiměřenou jistotu, nebo zakázka poskytující omezenou jistotu.

Využívání práce experta

26. **V případě, že je při shromažďování a vyhodnocování důkazních informací využívána práce experta, odborník a expert musí společně disponovat odpovídající kvalifikací a znalostmi týkajícími se předmětu a kritérií zakázky tak, aby odborník mohl určit, že byly získány dostatečné a vhodné důkazní informace.**
27. Předmět a související kritéria některých ověřovacích zakázek mohou zahrnovat aspekty vyžadující specializované znalosti a kvalifikaci při shromažďování a vyhodnocování důkazních informací. V takových situacích se může odborník rozhodnout, že využije práce osob z jiných odborných disciplín, označovaných termínem expert, které disponují požadovanými znalostmi a kvalifikací. Tento standard neposkytuje vodítko jak využívat práci experta pro zakázky, za něž odborník a jeden nebo více expertů nesou společnou odpovědnost a zpracovávají společnou zprávu.
28. Náležitou péčí se rozumí odborná kvalita všech jednotlivců, včetně expertů, kteří se podílejí na ověřovací zakázce. Osoby podílející se na ověřovacích zakázkách mají různou odpovědnost a rozsah odborné způsobilosti požadované při provádění těchto zakázek se bude lišit podle povahy jejich odpovědnosti. U expertů se při provádění veškerých aspektů ověřovací zakázky nevyžaduje totéž odborná způsobilost jako u odborníka. Odborník rozhodne, zda experti v dostatečné míře porozuměli standardům ISAE, aby chápali vztah mezi prací, která jim byla zadána, a cíli zakázky.
29. Odborník uplatňuje postupy řízení kvality, které definují odpovědnost každé osoby provádějící ověřovací zakázku, včetně všech expertů, kteří nejsou odbornými účetními, s cílem zajistit dodržování tohoto standardu a ostatních příslušných standardů ISAE v kontextu jejich odpovědnosti.
30. **Odborník se podílí na zakázce a rozumí práci, pro kterou je využíván expert, v rozsahu, který je dostatečný pro to, aby umožnil odborníkovi přijmout odpovědnost za závěr (výrok) týkající se předmětných informací.** Odborník posoudí rozsah, v němž je přiměřené využívat práce experta při utváření závěru (výroku) odborníka.
31. U odborníka se nepředpokládá, že bude disponovat toutéž specializovanou znalostí a kvalifikací jako expert. Odborník má ovšem dostatečnou kvalifikaci a znalosti na to, aby:
 - (a) Definoval cíle zadané práce a způsob, jakým se tato práce vztahuje k cíli zakázky;

- (b) Posoudil přiměřenost předpokladů, metod a zdrojových dat užívaných expertem; a
 - (c) Posoudil přiměřenost zjištění experta ve vztahu k okolnostem zakázky a k závěru odborníka.
32. **Odborník získá dostatečné a vhodné důkazní informace o tom, že práce experta je pro účely ověřovací zakázky adekvátní.**
 Při vyhodnocování dostatečnosti a vhodnosti důkazních informací poskytovaných expertem odborník hodnotí:
- (a) Odbornou způsobilost, včetně zkušenosti a objektivitu experta;
 - (b) Přiměřenost předpokladů, metod a zdrojových dat užívaných expertem;
 - (c) Přiměřenost a význam zjištění experta ve vztahu k okolnostem zakázky a k závěru (výroku) odborníka.

Získávání důkazních informací

33. **Odborník musí získat dostatečné a vhodné důkazní informace, z nichž bude vycházet jeho závěr (výrok).** Dostatečnost je měřítkem kvantity důkazních informací. Vhodnost je měřítkem kvality důkazních informací, to znamená relevantnosti a spolehlivosti důkazních informací. Odborník posuzuje vztah mezi náklady na získání důkazních informací a užitečností získaných informací. Ovšem otázka obtížnosti nebo vzniklých nákladů není sama o sobě platným argumentem ve prospěch upuštění od konkrétního postupu shromažďování důkazních informací, pro který neexistuje žádná alternativa. Odborník uplatňuje odborný úsudek a profesní skepsi při vyhodnocování kvantity a kvality důkazních informací, a tudíž i dostatečnosti a vhodnosti důkazních informací, ze kterých vychází zpráva o ověření.
34. Součástí ověřovací zakázky obvykle nebývá ověřování dokumentace a odborník také nebývá školený v takovém ověřování a nepředpokládá se ani, že by byl v tomto oboru expertem. Odborník ovšem posuzuje spolehlivost informací, které mají být použity jako důkazní informace, například fotokopie, facsimile, dokumenty v podobě filmu, digitalizované nebo jiné elektronické dokumenty, a pokud je to relevantní, posuzuje také kontroly jejich zpracování a uchovávání.
35. V případě zakázky poskytující přiměřenou jistotu jsou dostatečné a vhodné důkazní informace získávány v rámci opakovaného, systematického procesu, jehož součástí je:
- (a) Získání znalostí o předmětu a ostatních okolnostech zakázky, které v závislosti na předmětu zakázky zahrnují také znalosti o procesu vnitřní kontroly;
 - (b) Na základě těchto znalostí vyhodnocení rizik spočívajících v možnosti významného zkreslení předmětných informací;

- (c) Reakce na vyhodnocená rizika, včetně navržení celkových reakcí a určení povahy, časového průběhu a rozsahu dalších postupů;
 - (d) Provedení dalších postupů, jasně souvisejících s identifikovanými riziky, a to na základě využití kombinace inspekce, pozorování, konfirmace, přepočítávání, opětovného provedení, analytických postupů a dotazování. Součástí takových dalších postupů jsou testy věcné správnosti, včetně získání potvrzujících informací ze zdrojů nezávislých na dané účetní jednotce, a v závislosti na povaze předmětu zakázky také testy provozní účinnosti kontrol (tj. testy spolehlivosti); a
 - (e) Vyhodnocení dostatečnosti a vhodnosti důkazních informací.
36. „Přiměřená jistota“ je méně než absolutní jistota. Omezení rizika ověřovací zakázky na nulu je dosažitelné či přínosné z hlediska nákladů velmi zřídka, a sice v důsledku následujících faktorů:
- Uplatňování výběrového testování.
 - Přirozená omezení vnitřní kontroly.
 - Skutečnost, že mnoho důkazních informací, které má odborník k dispozici, je přesvědčivých, nikoli však nezvratných.
 - Uplatňování úsudku při shromažďování a vyhodnocování důkazních informací a utváření závěrů na základě těchto důkazních informací.
 - V některých případech rysy předmětu zakázky.
37. Zakázky poskytující přiměřenou jistotu i zakázky poskytující omezenou jistotu vyžadují uplatnění ověřovací kvalifikace a technik a shromáždění dostatečných a vhodných důkazních informací, a to v rámci opakovaného, systematického procesu realizace zakázky, jehož součástí je získání znalostí o předmětu zakázky a ostatních okolnostech zakázky. Povaha, časový průběh a rozsah postupů shromažďování dostatečných a vhodných důkazních informací v případě zakázek poskytujících omezenou jistotu jsou ovšem oproti zakázkám poskytujícím přiměřenou jistotu úmyslně omezeny. Pro některé předměty zakázek mohou existovat specifické standardy ISAE poskytující návodné informace týkající se postupů shromažďování dostatečných a vhodných důkazních informací pro zakázky poskytující omezenou jistotu. V případě, že neexistuje specifický standard ISAE, postupy shromažďování dostatečných a vhodných důkazních informací se budou lišit podle okolností dané zakázky, zejména: předmětu zakázky a potřeb předpokládaných uživatelů a najímající strany, včetně příslušných časových a nákladových omezení. V případě zakázek poskytujících přiměřenou jistotu a zakázek poskytujících omezenou jistotu, jestliže se odborník dozví o záležitosti, která jej vede k otázce, zda má být provedena významná úprava předmětných informací, odborník tuto záležitost řeší tak, že provede další postupy dostatečné pro vydání zpráv.

Prohlášení odpovědné strany

38. **Odborník získá prohlášení odpovědné strany.** Písemné konfirmace ústních prohlášení omezují možnost vzniku nedorozumění mezi odborníkem a odpovědnou

stranou. Odborník si od odpovědné strany vyžádá především písemné prohlášení, které vyhodnocuje nebo oceňuje předmět zakázky na základě určených kritérií, bez ohledu na to, zda bude toto prohlášení dáno k dispozici jako tvrzení předpokládaným uživatelům. Situace, ve které odborník nemá k dispozici žádné písemné prohlášení, může mít za následek závěr (výrok) s výhradou nebo odmítnutí závěru (výroku) na základě omezení rozsahu zakázky. Odborník může také stanovit omezení týkající se použití zprávy o ověření.

39. V průběhu ověřovací zakázky může odpovědná strana odborníkovi poskytnout prohlášení, a to buď nevyžádané, nebo jako reakci na konkrétní dotazování. Pokud se taková prohlášení týkají záležitostí, které jsou významné pro vyhodnocení nebo ocenění předmětu zakázky, odborník:
- (a) Vyhodnotí jejich přiměřenost a soulad s ostatními získanými důkazními informacemi, včetně ostatních prohlášení;
 - (b) Posoudí, zda lze u osob, které tato prohlášení učiní, předpokládat, že jsou dobře informované o konkrétních záležitostech; a
 - (c) U zakázky poskytující přiměřenou jistotu získá potvrzující důkazní informace. Odborník může rovněž usilovat o získání potvrzujících důkazních informací v případě zakázky poskytující omezenou jistotu.
40. Prohlášení odpovědné strany nemůže nahrazovat ostatní důkazní informace, o kterých může odborník přiměřeně předpokládat, že budou k dispozici. Nemožnost získat dostatečné a vhodné důkazní informace týkající se záležitosti, která má nebo může mít významný vliv na vyhodnocení nebo ocenění předmětu zakázky, v případě, že takové důkazní informace by byly obvykle k dispozici, představuje omezení rozsahu zakázky, a to i v případě, že bylo v dané záležitosti získáno prohlášení odpovědné strany.

Posuzování událostí po datu účetní závěrky

41. **Odborník posoudí vliv událostí do data zprávy o ověření na předmětné informace a na zprávu o ověření.** Rozsah posouzení událostí po datu účetní závěrky závisí na potenciálu těchto událostí ovlivnit předmětné informace a vhodnost závěru odborníka. U některých ověřovacích zakázek nemusí být vzhledem k povaze předmětu zakázky posouzení událostí po datu účetní závěrky relevantní. Například jestliže zakázka vyžaduje závěr o přesnosti statistického výkazu k určitému bodu v čase, události, ke kterým dojde mezi tímto časovým bodem a datem zprávy o ověření, nemusejí mít na tento závěr vliv ani vyžadovat zveřejnění v tomto výkaze nebo ve zprávě o ověření.

Dokumentace

42. **Odborník zdokumentuje záležitosti, které jsou důležité pro poskytování důkazních informací, ze kterých vychází zpráva o ověření, a zdokumentuje také skutečnost, že zakázka byla provedena v souladu se standardy ISAE.**

43. Součástí dokumentace je záznam zdůvodnění odborníka ve věci všech důležitých záležitostí, které vyžadují uplatnění úsudku a souvisejících závěrů. Existence obtížných otázek týkajících se principů nebo úsudku vyžaduje, aby součástí dokumentace byly relevantní skutečnosti, které byly odborníkovi známy v době, kdy dospěl k závěru (výroku).
44. Není ani nutné, ani praktické dokumentovat každou záležitost, kterou odborník posuzuje. Při uplatňování odborného úsudku ve věci vyhodnocování rozsahu dokumentace, jež má být zpracována a uchována, odborník může posoudit, jaké kroky jsou nezbytné pro zprostředkování znalostí o provedené práci a výchozích předpokladech, na kterých jsou založena nejdůležitější učiněná rozhodnutí (nikoli ovšem podrobné aspekty zakázky), jinému odborníkovi, který nemá žádnou předcházející zkušenost s touto zakázkou. Tento druhý odborník může porozumět podrobným aspektům zakázky pouze tak, že je prodiskutuje s odborníkem, který dokumentaci sestavil.

Zpracování zprávy o ověření

45. **Odborník musí dojít k závěru ohledně toho, zda byly získány dostatečné a vhodné důkazní informace, které podporují závěr (výrok) vyjádřený ve zprávě o ověření.** Při formulaci závěru (výroku) odborník posuzuje veškeré relevantní získané důkazní informace, bez ohledu na to, zda podporují, nebo popírají předmětné informace.
46. **Zpráva o ověření musí mít písemnou formu a musí obsahovat jasné vyjádření závěru (výroku) odborníka o předmětných informacích.**
47. Ústním ani jiným formám vyjádření závěru (výroku) nemusí být porozuměno bez podkladu písemné zprávy. Z tohoto důvodu odborník nepodává zprávy ústně nebo prostřednictvím symbolů, aniž by poskytnul rovněž definitivní písemnou zprávu o ověření, která je okamžitě k dispozici, jakmile je poskytnuta ústní zpráva nebo použit symbol. Symbol může být například opatřený odkazem na příslušnou internetovou adresu.
48. Tento standard nevyžaduje standardizovaný formát podávání zpráv o ověřovacích zakázkách. Místo toho stanoví v odstavci 49 základní náležitosti, které má zpráva o ověření obsahovat. Zprávy o ověření jsou uzpůsobeny konkrétním okolnostem zakázky. Odborník zvolí buď zprávu „ve zkráceném rozsahu“ nebo „v plném rozsahu“ tak, aby umožňovala efektivní komunikaci s předpokládanými uživateli. Zprávy v omezeném rozsahu (short form) obvykle obsahují pouze základní náležitosti. Zprávy v plném rozsahu (long form) často popisují podrobně podmínky zakázky, uplatňovaná kritéria, zjištění týkající se konkrétních aspektů zakázky a v některých případech doporučení a také základní náležitosti. Jakákoli zjištění a doporučení jsou jasně oddělena od závěru (výroku) odborníka ve věci předmětných informací a formulace použité při jejich prezentaci vysvětluje, že jejich účelem není ovlivnit závěr odborníka. Odborník může používat záhlaví, číslování odstavců, typografické prostředky, například zvýraznění textu tučně, a jiné mechanismy, jimiž zvyšuje jasnost a srozumitelnost zprávy o ověření.

Obsah zprávy o ověření

49. Zpráva o ověření obsahuje následující základní náležitosti:

- (a) **Název, ze kterého jasně vyplývá, že se jedná o nezávislou zprávu o ověření:**¹²⁴ vhodný název pomáhá identifikovat povahu zprávy o ověření a odlišit ji od zpráv vydávaných jinými stranami, například těmi, které nemusejí splňovat tytéž etické požadavky, jimiž je vázán odborník.
- (b) **Adresáta:** adresát identifikuje stranu nebo strany, jimž je zpráva o ověření určena. Pokud je to prakticky možné, jsou jako adresáti zprávy o ověření uvedeni všichni

předpokládání uživatelé, v některých případech však mohou existovat i jiní předpokládání uživatelé, kteří nejsou ve zprávě jako adresáti uvedeni.

- (c) **Určení a popis předmětných informací a ve vhodných případech předmětu zakázky:** může se jednat například o:

- Bod v čase nebo časové období, ke kterému se vyhodnocení nebo ocenění předmětu zakázky vztahuje;
- Pokud to připadá v úvahu, jméno účetní jednotky nebo složku účetní jednotky, k níž se předmět zakázky vztahuje;
- Vysvětlení těch rysů předmětu zakázky nebo předmětných informací, kterých by si předpokládání uživatelé měli být vědomi, a jakým způsobem mohou takové rysy ovlivnit přesnost hodnocení nebo oceňování předmětu zakázky na základě určených kritérií nebo přesvědčivost dostupných důkazních informací. Například:
 - Míru, v níž jsou předmětné informace kvalitativní versus kvantitativní, objektivní versus subjektivní nebo historické versus budoucí.
 - Změny předmětu zakázky nebo jiných okolností zakázky, které mají vliv na srovnatelnost předmětných informací mezi jednotlivými obdobími.

V případě, že je závěr (výrok) odborníka formulován vůči tvrzení odpovědné strany, tvoří toto tvrzení přílohu zprávy o ověření, je v této zprávě přetištěno nebo je na ně ve zprávě odkazováno a toto tvrzení je uvedeno ve zdroji, který je předpokládaným uživatelům dostupný.

- (d) **Určení kritérií:** zpráva o ověření určuje kritéria, na jejichž základě byl předmět zakázky vyhodnocen nebo oceněn tak, aby předpokládání uživatelé mohli porozumět východiskům, na nichž je závěr (výrok) odborníka založený. Zpráva o ověření může tato kritéria obsahovat nebo na ně odkazovat, pokud jsou součástí tvrzení sestaveného odpovědnou stranou, které je k dispozici předpokládaným uživatelům, nebo tehdy, pokud jsou daná kritéria jinak

¹²⁴ Viz poznámka pod čarou číslo 2.

dostupná z okamžitě přístupného zdroje. Odborník posuzuje, zda je relevantní z hlediska okolností zveřejňovat:

- Zdroje kritérií a skutečnost, zda se jedná o kritéria zakotvená v zákonech nebo předpisech či vydaná oprávněnými nebo uznávanými orgány expertů, kteří se řídí transparentním náležitým postupem, to jest, zda se jedná o (zákonem a předpisy) předem stanovená kritéria v kontextu předmětu zakázky (a pokud tomu tak není, proč jsou tato kritéria považována za vhodná);
 - Použité metody oceňování, jestliže kritéria umožňují volbu mezi řadou metod;
 - Jakékoli významné interpretace kritérií použité při jejich uplatňování na danou zakázku; a
 - Zda došlo k nějakým změnám v použitých metodách oceňování.
- (e) **Ve vhodných případech popis jakéhokoli důležitého přirozeného omezení, souvisejícího s vyhodnocením nebo oceněním předmětu zakázky na základě daných kritérií:** zatímco v některých případech lze předpokládat, že čtenáři (uživatelé) zprávy o ověření porozumí přirozeným omezením dobře, v jiných případech může být vhodné uvést ve zprávě o ověření přímý odkaz na tato omezení. Například ve zprávě o ověření týkající se účinnosti vnitřní kontroly může být vhodné uvést, že historické vyhodnocení účinnosti není relevantní pro budoucí období, protože existuje riziko, že se vnitřní kontrola může stát nedostatečnou z důvodu změn podmínek nebo proto, že se míra dodržování zásad nebo postupů může zhoršit.
- (f) **Prohlášení omezující použití zprávy o ověření na určité předpokládané uživatele nebo účely, a to v případě, že kritéria používaná pro vyhodnocení nebo ocenění předmětu zakázky jsou k dispozici pouze konkrétním předpokládaným uživatelům nebo jsou relevantní pouze z hlediska konkrétního účelu:** ve veškerých případech, kdy je zpráva o ověření určena pouze konkrétním předpokládaným uživatelům nebo konkrétnímu účelu, odborník navíc posoudí možnost uvést tuto skutečnost ve zprávě o ověření.¹²⁵ Taková informace dává varovný signál čtenářům, že zpráva o ověření je omezená na konkrétní uživatele nebo pro konkrétní účely.
- (g) **Prohlášení identifikující odpovědnou stranu a popisující odpovědnosti odpovědné strany a odborníka:** to informuje předpokládané uživatele, že odpovědná strana odpovídá za předmět zakázky v případě zakázky s přímým vykazováním nebo za předmětné informace v případě zakázky poskytující

¹²⁵Zatímco zpráva o ověření může být omezena ve všech případech, kdy je určena pouze pro konkrétní předpokládané uživatele nebo pro konkrétní účel, ze skutečnosti, že omezení týkající se konkrétního čtenáře (uživatele) nebo účelu neexistuje, samo o sobě nevyplývá, že odborník je vázaný ve vztahu k tomuto čtenáři (uživateli) nebo k tomuto účelu právní odpovědností. Zda je právní odpovědností vázaný či ne, závisí na právních okolnostech každé konkrétní právní věci (případu) a příslušné jurisdikce.

ujištění¹²⁶ a že úlohou odborníka je vyjádřit nezávislý závěr (výrok) o předmětných informacích.

- (h) **Prohlášení, že zakázka byla provedena v souladu se standardy ISAE:** v případech, ve kterých existuje konkrétní standard ISAE, který upravuje daný předmět zakázky, může takový standard požadovat, aby zpráva o ověření na něj výslovně odkazovala.
- (i) **Přehled provedených prací:** přehled pomůže předpokládaným uživatelům porozumět povaze jistoty vyjádřené ve zprávě o ověření. Návodné informace o tom, jak by takový přehled měl vypadat, poskytuje standard ISA 700, „Zpráva auditora o ověření účetní závěrky“, a standard ISRE 2400, „Zakázky spočívající v prověrce účetní závěrky“.

V případech, ve kterých žádný konkrétní standard ISAE návodné informace ohledně postupů shromažďování důkazních informací týkajících se konkrétního předmětu zakázky neposkytuje, může tento přehled obsahovat podrobnější popis provedených prací.

Vzhledem k tomu, že v případě zakázek poskytujících omezenou jistotu je zhodnocení povahy, časového průběhu a rozsahu provedených postupů shromažďování důkazních informací zásadní pro porozumění jistotě (ověření) sdělované závěrem vyjádřeným negativní formou, přehled provedených prací:

- (i) bývá obvykle podrobnější než v případě zakázky poskytující přiměřenou jistotu a určuje omezení povahy, časového průběhu a rozsahu postupů shromažďování důkazních informací. Může být vhodné uvést postupy, které nebyly provedeny a jež by byly obvykle provedeny v případě zakázky poskytující přiměřenou jistotu; a
- (ii) konstatuje, že postupy shromažďování důkazních informací jsou omezenější než pro zakázky poskytující přiměřenou jistotu, a že je proto dosažena menší míra jistoty, než je tomu v případě zakázky poskytující přiměřenou jistotu.
- (j) **Závěr odborníka:** v případech, ve kterých tvoří předmětnou informaci řada aspektů, mohou být o každém aspektu poskytnuty samostatné závěry (výroky). Přestože ne všechny takové závěry se musejí nutně týkat téže úrovně postupů zjišťování důkazních informací, každý závěr je vyjádřený formou, která je vhodná buď pro zakázku poskytující přiměřenou jistotu, nebo pro zakázku poskytující omezenou jistotu.

V případech, ve kterých je to relevantní, informuje závěr (výrok) předpokládané uživatele o kontextu, v němž by závěr odborníka měl být chápán: závěr (výrok) odborníka může například obsahovat následující formulaci: „Tento závěr byl zformulován na základě přirozených omezení a podléhá přirozeným omezením uvedeným v jiných částech této nezávislé zprávy o ověření.“ Taková formulace by

¹²⁶Viz odstavec 10 Rámce, ve kterém je uvedeno vysvětlení rozdílu mezi zakázkou s přímým vykazováním a zakázkou poskytující ujištění

byla vhodná například tehdy, jestliže zpráva obsahuje vysvětlení konkrétních rysů předmětu zakázky, o nichž by předpokládání uživatelé měli být informováni.

V případě zakázky poskytující přiměřenou jistotu má formulace závěru (výroku) pozitivní formu: například „Podle našeho názoru vnitřní kontrola je na základě kritérií XYZ ve všech významných ohledech účinná“ nebo „Podle našeho názoru tvrzení *odpovědné strany*, že vnitřní kontrola je účinná, je na základě kritérií XYZ ve všech významných ohledech objektivní.“

V případě zakázky poskytující omezenou jistotu má formulace závěru (výroku) negativní formu: například takto: „Na základě naší práce popsané v této zprávě jsme nezjistili žádnou skutečnost, která by nás vedla k přesvědčení, že vnitřní kontrola není na základě kritérií XYZ ve všech významných ohledech účinná“ nebo „Na základě naší práce popsané v této zprávě jsme nezjistili žádnou skutečnost, která by nás vedla k přesvědčení, že tvrzení *odpovědné strany*, že vnitřní kontrola je účinná, není na základě kritérií XYZ ve všech významných ohledech objektivní.“

V případech, ve kterých odborník vyjádří závěr (výrok), který je jiný než bez výhrady, musí zpráva o ověření obsahovat jasný popis veškerých důvodů: (viz rovněž odstavce 51-53.)

- (k) **Datum zprávy o ověření:** informuje předpokládané uživatele, že odborník posoudil vliv, který na předmětné informace a na zprávu o ověření mají události, jež se vyskytly do tohoto data.
- (l) **Název firmy nebo jméno odborníka a konkrétní lokality, která obvykle bývá městem, v němž odborník vede svou kancelář, jež odpovídá za danou zakázku:** informuje předpokládané uživatele, že jednotlivec (fyzická osoba) nebo firma přejímají odpovědnost za danou zakázku.

50. Odborník může rozšířit zprávu o ověření rovněž o informace a vysvětlení, jejichž účelem není ovlivnit závěr (výrok) odborníka. Může se jednat například o následující údaje: podrobný popis kvalifikace a zkušeností odborníka a ostatních stran, které se podílejí na zakázce, zveřejňování úrovní významnosti, zjištění, týkající se konkrétních aspektů zakázky a doporučení. Skutečnost, zda bude jakákoli taková informace do zprávy zahrnuta, závisí na její důležitosti z hlediska potřeb předpokládaných uživatelů. Doplňující informace jsou jasně odděleny od závěru (výroku) odborníka a jsou formulovány způsobem, který tento závěr (výrok) neovlivní.

Závěry s výhradou, záporné závěry a odmítnutí závěru

51. **Odborník nevyjádří závěr (výrok) bez výhrady, jestliže existují následující okolnosti a pokud podle úsudku odborníka jejich vliv je nebo může být významný:**

- (a) **Existuje omezení rozsahu práce odborníka, to jest okolnosti mu brání získat důkazní informace potřebné pro snížení rizika ověřovací zakázky**

na přiměřenou úroveň, resp. odpovědná strana či najímající strana stanoví omezení, jež brání odborníkovi získat důkazní informace potřebné pro snížení rizika ověřovací zakázky na přiměřenou úroveň. Odborník vyjádří závěr (výrok) s výhradou nebo odmítnutí závěru (výroku);

(b) V těch případech, kdy:

(i) Je závěr (výrok) odborníka formulován vůči tvrzení odpovědné strany a toto tvrzení není ve všech významných ohledech objektivní; nebo

(ii) Závěr (výrok) odborníka je formulován přímo vůči danému předmětu zakázky a jeho kritériím a předmětná informace je významně zkreslena¹²⁷, odborník vyjádří závěr (výrok) s výhradou nebo záporný závěr (výrok);

nebo,

(c) Jestliže se poté, co byla zakázka přijata, zjistí, že kritéria jsou nevhodná nebo že předmět zakázky není vhodný pro ověřovací zakázku. Odborník vyjádří:

(i) Závěr (výrok) s výhradou nebo záporný závěr (výrok) v případě, že je pravděpodobné, že nevhodná kritéria nebo nevhodný předmět zakázky by mohly být zavádějící pro předpokládané uživatele; nebo

(ii) Závěr (výrok) s výhradou nebo odmítnutí závěru (výroku) v jiných případech.

52. Odborník vyjádří závěr (výrok) s výhradou v těch případech, ve kterých vliv příslušné záležitosti není natolik významný nebo přesvědčivý, aby vyžadoval vydání záporného závěru (výroku) nebo odmítnutí závěru (výroku). Závěr (výrok) s výhradou se vyjadřuje formulací „s výjimkou“ vlivů záležitosti, na kterou se výhrada vztahuje.

53. V případech, kdy je závěr (výrok) odborníka bez výhrady formulován vůči tvrzení odpovědné strany, v němž je uvedena a náležitě popsána skutečnost, že předmětné informace jsou významným způsobem zkreslené, odborník buď:

¹²⁷ V těch zakázkách s přímým vykazováním, u kterých je předmětná informace prezentovaná pouze v závěru (výroku) odborníka a odborník dojde k závěru, že předmět zakázky není, ve všech významných ohledech, v souladu s danými kritérii, například: „Podle našeho názoru, s výjimkou [...], vnitřní kontrola je na základě kritérií XYZ ve všech významných ohledech účinná, ” takový závěr (výrok) bude rovněž považovaný za závěr (výrok) s výhradou (nebo případně za záporný výrok).

- (a) vyjádří závěr (výrok) s výhradou nebo záporný závěr (výrok) formulovaný přímo vůči předmětu a kritériím zakázky; nebo
- (b) v případě, že podmínky zakázky výslovně vyžadují, aby závěr (výrok) byl formulován vůči tvrzení odpovědné strany, vyjádří závěr (výrok) bez výhrady, ale výše uvedenou skutečnost ve zprávě o ověření výslovně uvede.

Další povinnosti týkající se reportování

54. **Odborník posoudí, jaké další povinnosti mu plynou v oblasti reportování. Mimo jiné zváží, o kterých záležitostech relevantních pro řízení podniku, jež vyplynuly z ověřovací zakázky, je vhodné informovat osoby tímto řízením pověřené.**
55. V tomto standardu „řízení podniku“ popisuje úlohu osob, pověřených dohledem, kontrolou a řízením odpovědné strany¹²⁸. Osoby pověřené řízením jsou obvykle odpovědné za to, že účetní jednotka dosáhne svých cílů, a za podávání zpráv zainteresovaným stranám. V případě, že najímající strana není odpovědnou stranou, nemusí být vhodné komunikovat přímo s odpovědnou stranou nebo s osobami pověřenými řízením odpovědné strany.
56. V tomto standardu jsou „záležitosti relevantní pro řízení podniku“ ty, které vyplynou z ověřovací zakázky a podle názoru odborníka jsou důležité i relevantní pro osoby pověřené řízením podniku. Záležitosti relevantní pro řízení podniku zahrnují pouze záležitosti, které odborník zjistil v průběhu provádění ověřovací zakázky. Pokud to podmínky zakázky výslovně nepožadují, odborník není povinen navrhnout zvláštní postupy určené speciálně pro identifikaci záležitostí relevantních pro řízení podniku.

Datum účinnosti

57. Tento standard je účinný pro ověřovací zakázky, u kterých je zpráva o ověření datována k 1. lednu 2005 nebo po tomto datu. Dřívější aplikace standardu je přípustná.

Stanovisko k problematice veřejného sektoru

1. *Tento standard se vztahuje na všechny odborné účetní ve veřejném sektoru, kteří jsou nezávislí na účetní jednotce, pro kterou provádějí ověřovací zakázky. V případech, ve kterých odborní účetní ve veřejném sektoru nejsou nezávislí na účetní jednotce, pro kterou provádějí ověřovací zakázku, měl by být tento standard aplikován se speciálním zřetelem k návodným informacím uvedeným v poznámce pod čarou číslo 2 a 4.*

¹²⁸V mnoha zemích byly zásady řízení podniku zformulovány jako měřítko optimálního chování v oblasti řízení. Takové zásady se často zaměřují na veřejně obchodované společnosti; mohou ovšem sloužit také ke zlepšení řízení společností s jinou právní formou. Neexistuje žádný jednotný model kvalitního řízení. Konkrétní struktury a postupy řízení se v jednotlivých zemích liší.

„Tento mezinárodní standard pro ověřovací zakázky ISAE 3000 „Ověřovací zakázky jiné než audit nebo prověrky historických finančních informací“ zveřejněný Radou pro auditorské a ujišťovací standardy (IAASB) Mezinárodní federace účetních (IFAC) v anglickém jazyce a publikovaný v příručce Handbook of International Auditing, Assurance, and Ethics Pronouncement 2005 Edition, byl přeložen do českého jazyka Komorou auditorů České republiky v červnu 2005 a je reprodukován se souhlasem organizace IFAC v červenci 2005. S postupem překladu mezinárodních auditorských a ujišťovacích standardů byla organizace IFAC seznámena a překlad byl proveden v souladu s „Oznámením zásad překladu standardů a návodů vydaných organizací IFAC.“ Schválený text všech mezinárodních auditorských a ujišťovacích standardů je ten, který organizace IFAC publikovala v anglickém jazyce.“

Copyright © Mezinárodní federace účetních, leden 2005.
Všechna práva vyhrazena. Použití s povolením.

SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY

Monografie

1. ARENS, A. A.; LOEBBECKE, J. K. *Auditing - an integrated approach*. 4 th ed. New Jersey: Prentice Hall, 1988. xii, 832 s. ISBN 0-13-050915-9.
2. ANTOŠ, J. *Analýza uplatnění auditorské směrnice KA ČR u územních samosprávných celků*. Diplomová práce, MU ESF, Brno 2004, vedoucí práce: Jurajdová H.
3. BOBEK, V., ŠOUPAL, P. *Auditing*. 1. vyd. Brno: Mendelova zemědělská a lesnická univerzita, 1998. 113 s. ISBN 80-7157-328-0.
4. DEKKEROVÁ, D. *Význam finančního auditu pro organizace s nepovinným auditem*. Diplomová práce ESF MU Brno 2006, vedoucí práce: Jurajdová H.
5. DUNN, J., GRAY, I., WALTERS, D. *Auditing*. ACCA, Bilance, Praha 1993.
6. DVOŘÁČEK, J. *Interní audit a kontrola*. C.H.Beck, Praha 2000.
7. DVOŘÁČEK, J. *Interní audit a kontrola*. 2. přeprac. a dopl. vyd. Praha: C. H. Beck, 2003. 201 s. ISBN 80-7179-805-3.
8. FLORIÁN, Z. *Účetní auditing*. 1. vyd. České Budějovice: Jihočeská univerzita, 2001. 121 s. ISBN 80-7040-476-0.
9. FRIČ, P.; GOULLI, R. *Neziskový sektor v České republice: výsledky mezinárodního srovnávacího projektu Johns Hopkins University*. Praha: Eurolex Bohemia, 2001. 198 s. ISBN 80-86432-04-1.
10. HAMERNÍKOVÁ, B. *Financování ve veřejném a neziskovém nestátním sektoru*. Praha: Eurolex Bohemia, 2000. 196 s. ISBN 80-902752-3-0.
11. HENDRYCH, D. *Základy správní vědy*. Alek 1992.
12. HANZLOVÁ, O. a kol. *Aktuální příručka účetnictví pro nevýdělečné organizace*. Verlag Dashöfer, Praha 1997.
13. HUTTOVÁ, J. *Problematika auditu ve veřejném sektoru*. Diplomová práce. ESF MU, Brno 2000.
14. JURAJDOVÁ, H.; ŠELEŠOVSKÝ, J. A KOL. *Účetnictví, daně, audit a financování územních samosprávných celků a organizací neziskového sektoru*. 1. vyd. Brno: Masarykova univerzita, 2004. 132 s. ISBN 80-210-3583-8.
15. KRÁLÍČEK, V. *Auditing*. 1. vyd. Praha: Vysoká škola ekonomická, 1997. 138 s. ISBN 80-7079-812-2.

16. KRÁLÍČEK, V.; MÜLLEROVÁ, L. *Auditing*. 1. vyd. Praha: Bilance, 1998. 222 s.
17. KŘÍŽ, P.; MÜLLEROVÁ, L.; PILNÝ, V.; A KOL. *Komora auditorů 10 let (1993-2003)*. Praha: Komora auditorů České republiky, 2003. 32 s.
18. KOTRBA, R., VELÍŠKOVÁ, A.: *Zákon o přezkoumávání hospodaření územních samosprávných celků s komentářem*. Hradec Králové: Ekonomická a informační agentura, 2004. ISBN 80-85490-85-4.
19. LEE, T. *Company Auditing*. Chapman & Hall, London 1986.
20. MARŠÁLEK, L. *Specifika použití auditorských postupů v neziskových organizacích*. Diplomová práce, MU ESF, Brno 2001.
21. MATES, P., MATULA, M. *Kapitoly z dějin a teorie veřejné správy*. VŠE 1998.
22. ORDELTOVÁ, E. *Komparace evropského a amerického pojetí auditu*. Diplomová práce, MU ESF, Brno 2001.
23. PEKÁRKOVÁ, P. *Specifické způsoby kontroly nestátních neziskových organizací*. 2003. Vedoucí diplomové práce: Škarabelová Simona (Mgr., PhD.).
24. PEKOVÁ, J. *Hospodaření a finance územní samosprávy*. 1. vyd. Praha: Management press. 2004. 375 s. ISBN 80-7261-086-4.
25. PROKŮPKOVÁ, D. *Základy kontrolní činnosti*. Praha: Bilance, 1999. 118 s.
26. PROKŮPKOVÁ, D., STEIDLOVÁ, J., KOTRBA, R.: *Přezkoumání hospodaření obcí*. Hradec Králové: Ekonomická a informační agentura. 1999. 183 s. ISBN 80-85490-77-3.
27. RAFFEGEAU, J.; DUFILS, P.; MÉNONVILLE, D. *Finanční audit*. Přel. Buchlovská, Z. 1. vyd. Praha: HZ, 1996. 120 s. ISBN 80-86009-02-5.
28. REKTOŘÍK, J., ŠELEŠOVSKÝ, J. a kol. *Audit obcí, ROPO a neziskových organizací (aneb jak při auditu a kontrole s úspěchem obstát)*. 1. vyd. Brno: ESF MU. 1999. 151 s. ISBN 80-210-20630-6.
29. REKTOŘÍK, J., ŠELEŠOVSKÝ, J. a kol. *Kontrolní systémy veřejné správy a veřejného sektoru*. 1. vyd. Praha: Ekopress. 2003. 212 s. ISBN 80-86119-72-6.
30. REKTOŘÍK, J. *Příručka pro zastupitele měst a obcí*. ESF MU, Brno 1998.
31. REKTOŘÍK, J. a kol. *Specifika auditu veřejného sektoru a nevládních neziskových organizací – teoreticko-metodická východiska*. Závěrečná zpráva výzkumného úkolu, ESF MU, Brno 1997.

32. REKTOŘÍK, J. a kol. *Organizace neziskového sektoru: základy ekonomiky, teorie a řízení*. Ekopress, Praha 2004, doplněné vydání.
33. RICCHIUTE, D. N. *Audit*. Přel. Janečková, L.; Třaskalík, M. 1. vyd. Praha: Victoria Publishing, 1994. 792 s. ISBN 80-85605-86-4.
34. RŮŽIČKOVÁ, R. *Neziskové organizace: vznik, daně, účetnictví*. Anag, Olomouc 2005.
35. SEDLÁČEK, J. *Auditing*. 1. vyd. Brno: Masarykova univerzita, 2001. 176 s. ISBN 80-210-2527-1.
36. STRECKOVÁ, Y. A KOL. *Faktory efektivnosti fungování veřejného sektoru a obecné poznatky o vlivu řízení veřejného sektoru na rozvoj regionů*. 1. vyd. Brno: Masarykova univerzita, 2005. 243 s. ISBN 80-210-3623-0.
37. STRECKOVÁ, Y., MALÝ, I. a kol. *Veřejná ekonomie pro školu a praxi*. Computer Press, Praha 1998.
38. ŠELEŠOVSKÝ, J. *Audit jako nástroj veřejné kontroly v organizacích neziskového sektoru*. In Acta oeconomica pragensia: vědecký sborník Vysoké školy ekonomické v Praze. Praha: Vysoká škola ekonomická, 1998. Svazek 6/1. s. 447-462.
39. ŠELEŠOVSKÝ, J., A KOL. *Účetnictví, daně a financování organizací v neziskovém sektoru*. 1. vyd. Brno: Masarykova univerzita, 1999. 140 s. ISBN 80-210-2030-X.
40. VILAMOVÁ, Š. *Čerpáme finanční zdroje Evropské unie*. 1. vyd. Praha: Grada Publishing, 2005. 200 s. ISBN 80-247-1194-X.
41. ŽÁK, M. A KOL. *Velká ekonomická encyklopedie*. 2. rozšíř. vyd. Praha: Linde, 2002. 889 s. ISBN 80-7201-381-5.

Články, stati, referáty

42. ADLER, L. *Papírové drama*. In Ekonom 33/1999.
43. BURIANOVÁ, E., ŘEHÁK, J. *Obce se opakovaně dopouštějí chyb ve vedení účetnictví*. In Auditor 5/2000.
44. BRUMOVSKÝ, T. *K problematice cen auditu*. Auditor, 2006, roč. 13, č. 1, s. 7.
45. DOLEŽALOVÁ, N., ČERVENÝ, P. *Mezinárodní symposium Aktuální účetnictví a rozpočtování*. In Účetnictví 5/2001, str. 49 -51.
46. DRÁPALOVÁ, Z. *K obsahu zprávy auditora o auditu účetní závěrky*. Auditor, 2006, roč. 13, č. 3, s. 10 - 13.

47. DRÁPALOVÁ, Z. *Změny v postavení auditorů, které přinesl zákon o přezkoumání hospodaření*. In Auditor 7/2004, str. 1.
48. FOJTÍKOVÁ, J. *Specifika auditu neziskových organizací*. In Alternativne financovanie verejných potrieb a podnikateľskej sféry v transformujúcich sa ekonomikách. Ekonomická univerzita, Bratislava 1998.
49. HEŘMANSKÝ, R. *Výkazy chtějí větší volnost*. In Ekonom 28/1999, str. 54.
50. HORŇÁK, M. *Audit malých obcí*. In Auditor 2/2000, str. 22 – 23.
51. KÁBOVÁ, M. *Času už moc nezbyvá*. In Moderní obec 12/2000, str. 17.
52. KOČMANOVÁ, J. *Auditoři pod pokličkou*. In Ekonom 43/1999, str. 43 – 44.
53. LANGR, L. *Audit domácí a mezinárodní*. In Ekonom 3/1995, str. 24 – 25.
54. LANGR, L.: *Papírové drama*. In Ekonom 33/1999, str. 30- 31.
55. MOCKOVČIAKOVÁ, A. *Stanovy - základní dokument sdružení občanů*. Unes, 2006, roč. 4, č. 1, s. 19 - 21.
56. NÁDVORNÍKOVÁ, D. *Audit hospodaření obcí za rok 1998*. In Moderní obec č. 9/99, str. 8 – 9.
57. NÁDVORNÍKOVÁ, D. *Audit hospodaření obcí za rok 1999*. In Moderní obec č. 8/00.
58. PETRLÍKOVÁ, B. *Audit je za dveřmi: Jak se připravit na ověření účetní závěrky auditorem*. Grantis, 2004, roč. 12, č. 5, s. 15-16.
59. PROKŮPKOVÁ, D. *Audit versus kontrola hospodaření obcí*. In Účetnictví 6/99.
60. PROKŮPKOVÁ, D. *Audit ve veřejném sektoru*. In Moderní obec č. 12/2001, str. 14 – 15.
61. PROKŮPKOVÁ, D. *Audit ve veřejném sektoru*. In Moderní obec č. 1/2002, str. 8.
62. SMUTNÁ, A. *Ad ověřování účetní závěrky a auditu ve veřejné správě*. In Auditor 6/2000, str. 21.
63. STEJSKALOVÁ, I. *Některá specifika auditu neziskového sektoru*. In Účetnictví 10/99, str. 34 – 35, Svaz účetních.
64. ŠELEŠOVSKÝ, J. *Audit v netržním sektoru jako nástroj objektivizace výdajů*. In Objektivizace výdajů z veřejných rozpočtů, ESF MU, Brno 1997.
65. ŠELEŠOVSKÝ, J. *Audit jako nástroj veřejné kontroly v organizacích neziskového sektoru*. In Teoretické a praktické aspekty veřejných financí, VŠE, Praha 1998.

66. ŠVEJDOVÁ, A. *Přezkoumání hospodaření územních samosprávných celků za rok 2004*. In. Auditor 9/2005, str. 11-12. ISSSN 1210-9096.
67. TREZZIOVÁ, D. *Rozhovor s náměstkyní ministra financí*. In Bulletin Institutu Svazu účetních 2/2006, str. 4.
68. VOJTĚCHOVÁ, A. *Větší pozornost veřejnému sektoru*. In Moderní obec 12/2000, str. 16.
69. ZAVŘELOVÁ, Z. *Přezkoumání hospodaření územních celků za rok 2004*. In Veřejná správa 38/2005. Dostupné na www.mvcr.cz/casopisy/s/2005.

Periodické publikace

- *Auditor*. Komora auditorů České republiky. 1993 - 2007. Praha: Komora auditorů České republiky. ISSN 1210-9096.
- *Grantis*. Nadace rozvoje občanské společnosti. 1992 - 2006. Praha: Nadace rozvoje občanské společnosti. ISSN 1213-404X.
- *Unes - účetnictví neziskového sektoru*. 2002-. Praha: Aspi. ISSN 1214-181X.

Zákony, předpisy, pokyny

70. Auditorské směrnice Komory auditorů České republiky
71. Kontrolní standardy INTOSAI
72. Manuál pro audit ve veřejném sektoru. Komora auditorů ČR, 1999
73. Metodický pokyn MF č.j. 124/90 785/1998
74. Příručka dokumentů Rady pro Mezinárodní účetní standardy pro veřejný sektor. Mezinárodní federace účetních. Zajistil NKÚ. Česká republika 2005. ISBN 80-239-7238-3
75. Zákon č. 128/2000 Sb., o obcích
76. Zákon č. 129/2000 Sb., o krajích
77. Zákon č. 254/2000 Sb., o auditorech
78. Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví
79. Zákon č. 147/2000 Sb., o okresních úřadech
80. Zákon č. 320/2001 Sb., o finanční kontrole ve veřejné správě
81. Zákon č. 480/2004 Sb., o přezkoumávání hospodaření územních samosprávných celků a dobrovolných svazků obcí

Internetové odkazy

82. www.kacr.cz
83. www.mfcr.cz
84. www.mvcr.cz
85. www.neziskovky.cz

Publikace autorky

86. Jurajdová, H.: Finanční audit. In Audit obcí, ROPO a neziskové organizace. MU, Brno 1999
87. Jurajdová, H.: Ostatní neziskové organizace. In Účetnictví, daně a financování organizací v neziskovém sektoru. MU, Brno 1999
88. Jurajdová, H.: Aktuální problémy účetnictví v souvislosti s připravovanou novelou zákona o účetnictví v ČR. In Alternatívne financovanie verejných potrieb a podnikateľskej sféry v transformujúcich sa ekonomikách. Ekonomická univerzita, Bratislava 1998
89. Jurajdová, H.: Aktuální problémy účetnictví a auditu obcí. In URBIS 2000 Sborník přednášek doprovodného programu. Univerzita Pardubice, Pardubice 2000
90. Jurajdová, H.: Audit – nástroj měření efektivnosti veřejného sektoru. In Česká ekonomika na přelomu tisíciletí, MU, Brno 2001
91. Jurajdová, H.: Výkonnostní audit obcí v ČR. In Územní samospráva v ČR, Rakousku a SRN. MU, Brno 2001

Ostatní

92. 10 let – 1993 – 2003 Komora auditorů České republiky. Publikace k 10tému výročí Komory, Komora auditorů České republiky, Praha 2003
93. Národní program přípravy České republiky na členství v Evropské unii 2000
94. Harmonizace auditu a účetnictví v Evropské unii. Odborná konference, Praha 16.-17.10.2006

SEZNAM OBRÁZKŮ A TABULEK

- Obrázek 1 **Veřejný neziskový sektor v soustavě národního hospodářství**
- Obrázek 2 **Členění veřejného sektoru dle způsobu hospodaření**
- Obrázek 3 **Externí a interní kontrola**
- Obrázek 4 **Členění auditu podle kriteria jeho předmětu**
- Obrázek 5 **Jednotlivé druhy výroků a související forma zprávy auditora**
- Obrázek 6 **Přehled uživatelů účetních výkazů u ÚSC**
- Obrázek 7 **Nástroje externího auditu u ÚSC (v letech 2003 – 2004)**
- Obrázek 8 **Nástroje externího auditu u ÚSC v současné podobě (od roku 2004)**
- Obrázek 9 **Typy ověřování a jejich vypovídací schopnost**
- Obrázek 10 **Porovnání orgánů akciové společnosti a obce**
- Obrázek 11 **Povinnost auditu organizací neziskového sektoru**
- Obrázek 12 **Věrný obraz účetnictví?**
-
- Tabulka 1 **Charakteristika základních institucí kontrolního systému v ČR**
- Tabulka 2 **Cíle kontroly z hlediska pojmového vymezení**
- Tabulka 3 **Rozdíly v provádění přezkoumání hospodaření obce kontrolorem a auditorem**
- Tabulka 4 **Přezkoumání hospodaření ÚSC za rok 2004**
- Tabulka 5 **Přezkoumání prováděné auditorem nebo kontrolorem**
- Tabulka 6 **Organizace neziskového sektoru dle auditu**
- Tabulka 7 **Navrhované vymezení povinnosti finančního externího auditu u organizací neziskového sektoru**
- Tabulka 8 **Kontrolní funkce ve finančním řízení občanského sdružení**
- Tabulka 9 **Absolutní počet odpovědí na otázku Byl ve vašem občanském sdružení provedený finanční audit?**
- Tabulka 10 **Důvody výkonu finančního auditu v občanském sdružení**
- Tabulka 11 **Absolutní počet odpovědí na otázku Znamenala realizace finančního auditu pro vaše sdružení i jiný přínos, než byl hlavní důvod jeho výkonu?**

- Tabulka 12 **Absolutní počet odpovědí na otázku** Považujete finanční audit za významný nástroj zvyšování transparentnosti a důvěryhodnosti občanského sdružení?
- Tabulka 13 **Absolutní počet odpovědí na otázku** Myslíte si, že finanční audit může zvýšit šance vaší organizace na získání dotace ze státního nebo místního rozpočtu anebo na dar od fyzické případně právnické osoby?
- Tabulka 14 **Absolutní počet odpovědí na otázku** Souhlasíte s názorem, že finanční audit by se měl stát nástrojem veřejné kontroly neziskových organizací?
- Tabulka 15 **Absolutní počet odpovědí na otázku** Jaký máte přehled o občanských sdruženích ve vašem kraji/obci?
- Tabulka 16 **Absolutní počet odpovědí na otázku** Jak byste hodnotili spolupráci s občanskými sdruženími ve vašem kraji/obci?
- Tabulka 17 **Absolutní počet odpovědí na otázku** Zvyšuje provedení externího finančního auditu šance občanského sdružení na získání dotace z krajského/obecního úřadu?
- Tabulka 18 **Absolutní počet odpovědí na otázku** Uvítali byste finanční audit v občanských sdruženích jako nástroj kontroly použití přidělených dotací?
- Tabulka 19 **Absolutní počet odpovědí na otázku** Souhlasíte s názorem, že finanční audit by se měl stát nástrojem veřejné kontroly neziskových organizací?
- Tabulka 20 **Absolutní počet odpovědí na otázku** Vykonávali jste vy nebo vaše firma finanční audit v neziskové organizaci?
- Tabulka 21 **Absolutní počet odpovědí na otázku** Pokládáte finanční audit za významný nástroj zvyšování transparentnosti a důvěryhodnosti neziskové organizace?
- Tabulka 22 **Absolutní počet odpovědí na otázku** Považujete externí finanční audit v občanských sdruženích za efektivní nástroj kontroly použití přidělených dotací, grantů nebo poskytnutých darů?
- Tabulka 23 **Absolutní počet odpovědí na otázku** Souhlasíte s názorem, že finanční audit by se měl stát nástrojem veřejné kontroly neziskových organizací?

SEZNAM ZKRATEK

AICPA	Americký institut diplomovaných veřejných účetních znalců
APB	Výbor pro účetní principy
CHJ	Centrální harmonizační jednotka
CPA	diplomovaný veřejný účetní
ČIIA	Český institut interních auditorů
ČR	Česká republika
EFRAG	European Financial Reporting Advisory Group
EK	Evropská komise
EU	Evropská unie
FASB	Výbor pro vydávání účetních standardů
FEA	Finanční externí audit
FEE	Evropská federace účetních a auditorů
FMF	Federální ministerstvo financí
GAAP	všeobecně přijaté účetní zásady
GAAS	všeobecně přijaté auditorské standard
IA	Interní audit
IAS	Mezinárodní účetní standardy
IASB	International Accounting Standards Board
IASC	Výbor pro mezinárodní účetní standardy
IFAC	Mezinárodní federace účetních a auditorů
IPSAS	International Public Sector Accounting Standards
KA ČR	Komora auditorů České republiky
KR	koncepční rámec
MF ČR	Ministerstvo financí České republiky
NKÚ	Nejvyšší kontrolní úřad
NO	neziskové organizace
OECD	Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj
OLAF	Evropský úřad pro potírání podvodných jednání
OSN	Organizace spojených národů
OSS	organizační složka státu
PIFC	Public Internal Financial Kontrol (řídící a kontrolní systém veřejných financí na úrovni ústřední, krajské a místní správy)
SEC	Komise pro burzy cenných papírů
SIGMA	Support for Improvement In Governance and Management (organizace OECD, která v rámci společného programu EK a OECD zajišťuje podporu pro zdokonalení správy a řízení)
ÚIA	Ústřední interní auditor veřejné správy (stojí v čele CHJ pro systém IA)
US GAAP	americké všeobecně přijaté účetní zásady
ÚSC	Územně samosprávné celky
VIA	Vedoucí interní auditor subjektu veřejného sektoru