

Metodický pokyn CHJ č. 19



Centrální harmonizační jednotka
Ministerstvo financí ČR

Řídící kontrola

Praktická příručka

Verze 1.0

Vydáno dne 15. 02. 2021

Obsah

1	Úvod	3
2	Řídící kontrola	4
3	Personální zajištění řídicí kontroly	5
3.1	Personální zajištění předběžné řídicí kontroly	6
3.1.1	Příkazce operace	6
3.1.2	Správce rozpočtu a hlavní účetní	7
3.1.3	Oddělení výkonu funkcí a kontrola čtyř očí	8
3.2	Personální zajištění průběžné a následné řídicí kontroly	9
3.3	Pověření	9
3.4	Zastupitelnost	10
4	Příjmové operace	11
4.1	Předběžná řídicí kontrola před vznikem nároku na příjem	11
4.2	Předběžná řídicí kontrola po vzniku nároku na příjem	12
4.3	Příjmy, u nichž nelze předběžnou řídicí kontrolu provést	13
4.4	Průběžná řídicí kontrola u příjmových operací	14
4.5	Následná řídicí kontrola u příjmových operací	14
5	Výdajové operace	15
5.1	Předběžná řídicí kontrola před vznikem závazku	15
5.1.1	Veřejné zakázky	16
5.1.2	Víceleté závazky	17
5.2	Operace související s pracovněprávními vztahy	17
5.3	Předběžná řídicí kontrola po vzniku závazku	18
5.4	Výdaje, u nichž nelze předběžnou řídicí kontrolu provést	19
5.5	Průběžná řídicí kontrola u výdajových operací	19
5.6	Následná řídicí kontrola u výdajových operací	20
6	Auditní stopa	20
6.1	Záznam z provedení předběžné řídicí kontroly	20
6.2	Řídící kontrola v elektronické podobě	21

1 Úvod

Hlavním cílem této metodické příručky je pomoci orgánům veřejné správy orientovat se v základních legislativních požadavcích při nastavení systému řídicí kontroly.

Příručka je určena zejména vedoucímu orgánu veřejné správy a zaměstnancům, kteří se přímo podílejí na nastavení řídicí kontroly a jejím provádění. Své využití najde také u kontrolorů a interních auditorů, kteří naopak ověřují nastavení řídicí kontroly a plnění legislativních požadavků například v rámci ověřování funkčnosti a přiměřenosti vnitřního kontrolního systému. Jejím účelem je seznámit zainteresované osoby se smyslem řídicí kontroly a objasnit její logické zařazení do běžných činností orgánu veřejné správy. Součástí příručky je proto i řada praktických příkladů. I když v ní nenaleznete všechny situace, se kterými se zaměstnanci orgánu veřejné správy mohou setkat, věříme, že příručka poskytne vhodný návod jak při jejich řešení postupovat.

Je možné, že pro některé se může zdát provádění řídicí kontroly jako administrativní zátěž. Na druhou stranu vedoucí orgánu veřejné správy nebo zaměstnanci běžně provádí kontrolní úkony, aniž by si uvědomovali, že jde o výkon řídicí kontroly. Správné pochopení účelu řídicí kontroly, přístup zaměstnanců a definování jejich odpovědností a pravomocí jsou základním předpokladem pro správné fungování řídicí kontroly a naplňování jejich hlavních cílů.

Tato metodická příručka má doporučující charakter. Další metodické pokyny vztahující se k systému finanční kontroly jsou přístupné na stránkách Ministerstva financí v sekci [Kontrola veřejných financí](#). Pokud by po přečtení této metodické pomůcky stále trvaly nejasnosti ohledně nastavení a výkonu řídicí kontroly, neváhejte se na nás obrátit s dotazem na email chj@mfc.cz.

2 Řídící kontrola

Základní legislativní rámec nastavení řídicí kontroly tvoří zákon č. 320/2001 Sb., o finanční kontrole ve veřejné správě a o změně některých zákonů (zákon o finanční kontrole), ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o finanční kontrole“) a vyhláška č. 416/2004 Sb., kterou se provádí zákon č. 320/2001 Sb., o finanční kontrole ve veřejné správě a o změně některých zákonů (zákon o finanční kontrole), ve znění zákona č. 309/2002 Sb., zákona č. 320/2002 Sb. a zákona č. 123/2003 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „prováděcí vyhláška“).

Řídící kontrola je v ustanovení § 3 odst. 4 písm. a) zákona o finanční kontrole definovaná jako *finanční kontrola zajišťovaná odpovědnými vedoucími zaměstnanci jako součást vnitřního řízení orgánu veřejné správy při přípravě operací před jejich schválením, při průběžném sledování uskutečňovaných operací až do jejich konečného vypořádání a vyúčtování a následném prověření vybraných operací v rámci hodnocení dosažených výsledků a správnosti hospodaření*. V systému finanční kontroly je řídicí kontrola zařazena do vnitřního kontrolního systému. Řídící kontrola je řídicí a kontrolní mechanismus, tzn., mechanismus, jehož cílem je snížení nebo případné vyloučení rizik, která ohrožují plnění úkolů orgánu veřejné správy a účelné, hospodárné a efektivní nakládání s veřejnými prostředky.

Správné nastavení řídicí kontroly je základním předpokladem pro naplnění hlavních cílů finanční kontroly, které jsou vymezeny v ustanovení § 4 zákona o finanční kontrole. Z tohoto ustanovení vyplývá, že řídicí kontrola, jako součást systému finanční kontroly, slouží k ověření a tudíž zajištění:

- a) *dodržování právních předpisů a opatření přijatých orgány veřejné správy v mezích těchto předpisů při hospodaření s veřejnými prostředky k zajištění stanovených úkolů těmito orgány,*
- b) *ochrany veřejných prostředků proti rizikům, nesrovnalostem nebo jiným nedostatkům způsobeným zejména porušením právních předpisů, nehospodárným, neúčelným a neefektivním nakládáním s veřejnými prostředky nebo trestnou činností,*
- c) *včasného a spolehlivého informování vedoucích orgánů veřejné správy o nakládání s veřejnými prostředky, o prováděných operacích, o jejich průkazném účetním zpracování za účelem účinného usměrňování činnosti orgánů veřejné správy v souladu se stanovenými úkoly,*
- d) *hospodárného, efektivního a účelného výkonu veřejné správy.*

Z hlavních cílů řídicí kontroly vyplývá její věcné zaměření a rozsah. Konkrétní požadavky na rozsah ověření je upraven v ustanovení § 10 a násl. prováděcí vyhlášky. Společným jmenovatelem je požadavek na naplnění principů účelnosti, hospodárnosti a efektivnosti (dále také „principy 3E“), které jsou definovány v ustanovení § 2 písm. m) až o) zákona o finanční kontrole. Podrobněji o těchto principech pojednává metodický pokyn vydaný Ministerstvem financí - Metodický pokyn CHJ č. 3 – Metodika veřejného nakupování a naplňování principů 3E v praxi veřejného zadávání, který je přístupný na [webových stránkách Ministerstva financí](#).

Řídící kontrola probíhá od přípravy realizace finanční (peněžní) operace až po konečné prověření po jejím uskutečnění. Podle fáze realizace dané finanční operace se rozlišuje předběžná, průběžná a následná řídicí kontrola. Předběžná řídicí kontrola probíhá v rámci přípravy finanční operace, tj. před uskutečněním příjmu nebo výdaje (viz ustanovení § 26 zákona o finanční kontrole). Průběžná řídicí kontrola je zaměřena na kontrolu průběžného plnění podmínek, za nichž byla finanční operace schválena, tzn., že jde o kontrolu, která probíhá v průběhu finanční operace. Následná řídicí kontrola probíhá následně po realizaci příjmů nebo výdaje. Jejím cílem je zpětné ověření, zda byla finanční operace realizována v souladu s právními předpisy a stanovenými podmínkami (viz ustanovení § 27 zákona o finanční kontrole).

Zákon o finanční kontrole a jeho prováděcí vyhláška stanoví jen minimální požadavky na nastavení systému řídicí kontroly, zejména ve vztahu k personálnímu zajištění (viz ustanovení § 5, § 26 a § 27 zákona o finanční kontrole). Nastavení procesu výkonu řídicí kontroly je v odpovědnosti vedoucího orgánu veřejné správy, resp. zaměstnanců orgánu veřejné správy, které tím pověří. Při nastavení procesu výkonu řídicí kontroly je nutné zohlednit zejména velikost a organizační strukturu orgánu veřejné správy,

úkoly a cíle, které jsou v působnosti orgánu veřejné správy, včetně k tomu určenému rozpočtu, a s tím související rizika.

Schvalování majetkových operací, tj. operací jejichž podstatou je dispozice s majetkem, při níž nedochází k příjmu ani výdaji z veřejného rozpočtu, není součástí výkonu řídicí kontroly. To ovšem neznamená, že tyto operace nejsou kontrolovány. Majetkové operace podléhají předběžné, průběžné a následné kontrole, i když zákon o finanční kontrole neupravuje podrobnosti schvalovacího a kontrolního procesu. Konkrétní nastavení je ponecháno na jednotlivých orgánech veřejné správy. Podrobnosti ke schvalování majetkových operací z pohledu zákona o finanční kontrole jsou k dispozici na [webových stránkách Ministerstva financí](#).

3 Personální zajištění řídicí kontroly

Dle ustanovení § 25 zákona o finanční kontrole je povinností vedoucího orgánu veřejné správy zajistit, že vnitřní kontrolní systém bude vytvářet podmínky pro hospodaření s veřejnými prostředky v souladu s principy 3E, bude předcházet možným rizikům a bude zahrnovat procesy, které zajistí včasné informování o případných nedostacích a jejich nápravě. Vedoucí orgánu veřejné správy dále pravidelně vyhodnocuje výsledky kontrol a při zjištění nedostatků neprodleně přijímá opatření k jejich nápravě. K povinnostem vedoucího orgánu veřejné správy patří i organizační zajištění řídicí kontroly a stanovení rozsahu pravomocí a odpovědností jednotlivých zaměstnanců podílejících se na řídicí kontrole při hospodaření s veřejnými prostředky.

Dle ustanovení § 5 odst. 1 písm. b) zákona o finanční kontrole mohou řídicí kontrolu vykonávat jen **zaměstnanci orgánu veřejné správy** s kvalifikačními předpoklady (tzn., že jsou po věcné stránce schopni provést ověření), kteří jsou zároveň bezúhonní a u nichž nehrozí střet zájmů. Za zaměstnance se mimo jiné považuje i osoba, která vykonává činnost na základě dohody o provedení práce nebo dohody o pracovní činnosti.

► Otázky a odpovědi

Kdo je považován za zaměstnance orgánu veřejné správy pro účely pověření funkcí v systému řídicí kontroly?

Výklad pojmu zaměstnanec se řídí ustanovením § 3 zákona č. 262/2006 Sb., **zákoníku práce**, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákoník práce“), které stanoví, že **zaměstnancem je fyzická osoba, která se zavázala k výkonu závislé práce v základním pracovněprávním vztahu**. Dále dle **ustanovení § 3** téhož zákona **jsou základními pracovněprávními vztahy pracovní poměr a právní vztahy založené dohodami o pracích konaných mimo pracovní poměr**. Funkce příkazce operace, správce rozpočtu a hlavní účetní, resp. kontrolujícího vykonávajícího průběžnou a následnou kontrolu je možné pověřit státního zaměstnance, zaměstnance územního samosprávného celku nebo jinou fyzickou osobu v pracovněprávním vztahu (tj. zaměstnanec v pracovním poměru, zaměstnanec vykonávající práci na základě dohody o provedení práce nebo dohody o pracovní činnosti).

Zákon o finanční kontrole konkrétní kvalifikační předpoklady nestanoví. Tím však nejsou dotčena ustanovení jiných právních předpisů, které stanoví konkrétní požadavky na zaměstnance příslušného orgánu veřejné správy (např. zákon č. 234/2014 Sb., o státní službě, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o státní službě“) nebo zákon č. 312/2002 Sb., o úřednících územních samosprávných celků a o změně některých zákonů, ve znění pozdějších předpisů).

Obecná **výjimka z pravidla, že řídicí kontrolu mohou vykonávat jen zaměstnanci, platí pro dobrovolné svazky obcí** dle ustanovení § 5 odst. 2 zákona o finanční kontrole. V tomto případě mohou řídicí kontrolu vykonávat jakékoliv pověřené fyzické osoby (např. účetní, která za své služby dobrovolnému svazku fakturuje). Další výjimky z tohoto pravidla platí pro výkon předběžné řídicí kontroly dle ustanovení § 26 odst. 6 až 8 zákona o finanční kontrole.

S ohledem na požadavky stanovené v ustanovení § 5 odst. 1 a § 25 odst. 1 a 2 zákona o finanční kontrole, má být výkonem řídicí kontroly pověřen zaměstnanec, který má relevantní kvalifikační předpoklady (odbornost) a zároveň disponuje relevantními informacemi, na jejichž základě je schopen objektivně posoudit příslušnou finanční operaci. Z hlediska hlavních cílů finanční kontroly (§ 4 zákona o finanční kontrole) je žádoucí, aby funkci příkazce operace vykonával vedoucí zaměstnanec, který má dostatečné množství informací o připravované operaci, protože jiná osoba by nemohla objektivně posoudit, zda je připravovaná operace nezbytná, účelná, hospodárná, efektivní a v souladu s právními předpisy a že jsou řízena související rizika (toto by mohlo nastat například v případě, že by příkazcem operace byl určen vedoucí jiného útvaru, než je útvar věcně příslušný ke schvalovanému výdaji).

3.1 Personální zajištění předběžné řídicí kontroly

V případě předběžné řídicí kontroly stanoví zákon o finanční kontrole konkrétní požadavky na osoby, které mohou vykonávat funkci příkazce operace, správce rozpočtu a hlavní účetní v ustanovení § 26 zákona o finanční kontrole).

3.1.1 Příkazce operace

Funkci příkazce operace vykonává ze zákona vedoucí orgánu veřejné správy. Výkonem této funkce může pověřit **vedoucího zaměstnance** orgánu veřejné správy. Požadavek na to, aby funkci příkazce operace vykonával vedoucí zaměstnanec, vychází z odpovědnosti, se kterou se výkon této funkce váže. Zákon o finanční kontrole nedefinuje pojem „vedoucí zaměstnanec“. Podle ustanovení § 11 zákoníku práce se vedoucími zaměstnanci rozumějí zaměstnanci, kteří jsou na jednotlivých stupních řízení zaměstnavatele oprávněni stanovit a ukládat podřízeným zaměstnancům pracovní úkoly, organizovat, řídit a kontrolovat jejich práci a dávat jim k tomu účelu závazné pokyny. Za vedoucího zaměstnance se považuje i představený dle ustanovení § 9 odst. 1 zákona o státní službě.

V případě obcí, krajů hlavního města Prahy, městských částí hlavního města Prahy, městských obvodů a částí statutárního města může být funkcí příkazce operace pověřen **člen zastupitelstva**. Tato možnost byla do ustanovení zákona o finanční kontrole doplněna novelou provedenou zákonem č. 126/2020 Sb. Dle doplněného ustanovení § 26 odst. 7 zákona o finanční kontrole může funkci příkazce operace vykonávat například místostarosta obce, který z povahy své funkce není zaměstnancem obce, ale často kontrolu, která věcně odpovídá odpovědnosti příkazce operace, vykonává a finanční operace reálně schvaluje. Samozřejmě není vyloučeno, aby i u krajů člen zastupitelstva převzal funkci příkazce operace a to například v případě, že je předkladatelem materiálu do rady nebo zastupitelstva, se kterým jsou spojeny budoucí výdaje z krajského rozpočtu. O tom, kdo bude vykonávat funkci příkazce operace, rozhoduje vedoucí orgánu veřejné správy. V této souvislosti upozorňujeme, že i v případě, že funkci příkazce operace bude vykonávat člen zastupitelstva, platí pro pověření k výkonu funkce příkazce operace stejná pravidla, jako pro zaměstnance orgánu veřejné správy, tj. je nezbytné písemné pověření podepsané vedoucím orgánu veřejné správy.

► Otázky a odpovědi

Musí smlouvu podepsat příkazce operace, který provedl předběžnou řídicí kontrolu?

Podepisování smluv není součástí řídicí kontroly a není předmětem zákona o finanční kontrole. Vyplývá z ustanovení příslušných právních předpisů, které upravují jednání za orgán veřejné správy a z navazujících vnitřních pravidel např. podpisového rádu. Zákon o finanční kontrole nestanoví podmínku, že příkazce operace, který je pověřen výkonem předběžné řídicí kontroly musí zároveň vystupovat jménem orgánu veřejné správy a podepisovat dokumenty vztahující se k jeho právnímu jednání.

3.1.2 Správce rozpočtu a hlavní účetní

Dle ustanovení § 26 odst. 1 písm. b) zákona o finanční kontrole může být funkcí správce rozpočtu pověřen vedoucí nebo i řadový zaměstnanec orgánu veřejné správy, který je odpovědný za správu rozpočtu orgánu veřejné správy.

Dle ustanovení § 26 odst. 1 písm. c) zákona o finanční kontrole může být funkcí hlavní účetní pověřen vedoucí nebo i řadový zaměstnanec orgánu veřejné správy, který je odpovědný za vedení účetnictví orgánu veřejné správy.

Zákon o finanční kontrole umožňuje sloučit výkon funkce správce rozpočtu a hlavní účetní, tj. pověřit jediného zaměstnance výkonem obou funkcí v případě, kdy je to odůvodněno malou pravděpodobností výskytu nepřiměřených rizik pro hospodaření s veřejnými prostředky, zejména v návaznosti na povahu činnosti orgánu veřejné správy, stanovené úkoly, stupeň obtížnosti finančního řízení, strukturu a počet zaměstnanců (viz ustanovení § 26 odst. 3 zákona o finanční kontrole). Výjimka je určena zejména pro nejmenší orgány veřejné správy, které nemají dostatečné personální kapacity a u nichž za správu rozpočtu i vedení účetnictví odpovídá jediný zaměstnanec.

Tyto případy je nutné odlišovat od případů, kdy velké orgány veřejné správy s rozvětvenou organizační strukturou a regionálními pracovišti nastaví systém řídicí kontroly tak, že schvalování a realizace operací nad určitý stanovený objem je centralizováno na ústředí tohoto orgánu veřejné správy. Na ústředí je zajištěno oddělení funkce správce rozpočtu a hlavní účetní, schvalování a realizace běžných operací pod tento limit je zajišťováno decentralizovaně prostřednictvím jednotlivých regionálních pracovišť (poboček), kde je jediný zaměstnanec pověřen výkonem funkce správce rozpočtu i hlavní účetní. V tomto případě nejde o využití výjimky podle ustanovení § 26 odst. 3 zákona o finanční kontrole, protože je zajištěno oddělení funkce správce rozpočtu a hlavní účetní, byť ne v celém objemu finančních operací. Před tím, než dojde k nastavení procesu předběžné řídicí kontroly výše popsáním způsobem, je nutné zvážit související rizika vyplývající ze samotné decentralizace odpovědnosti i ze sloučení výkonu funkcí.

V případě, že orgán veřejné správy nemá víc než 5 zaměstnanců, zákon o finanční kontrole umožňuje, aby funkci správce rozpočtu a hlavní účetní (pravděpodobně sloučená funkce), vykonávala jakákoliv pověřená fyzická osoba. Tzn., že se nevyžaduje, aby se jednalo o zaměstnance orgánu veřejné správy, ale může jít například o účetní, která orgánu veřejné správy své služby fakturuje.

► Otázky a odpovědi

Může být funkcí správce rozpočtu nebo hlavního účetního pověřeno více zaměstnanců?

Zákon o finanční kontrole nevyklučuje, aby funkcí správce rozpočtu nebo hlavní účetní bylo pověřeno více osob. I když je v ustanovení § 26 odst. 1 písm. b) a c) tohoto zákona použito jednotné číslo, nejde o podmínku, že se musí jednat jen o jednoho zaměstnance. Ustanovení čl. 40 odst. 5 Legislativních pravidel vlády stanoví, že se v zákonech pro vyjádření povinnosti používá jednotného čísla a oznamovacího způsobu. Použití množného čísla je možné jen ve výjimečných případech. V případě orgánů veřejné správy, které například mají více odborů, více poboček nebo spravují veřejné prostředky ve značném objemu, není možné objektivně zajistit, aby jediný zaměstnanec v roli správce rozpočtu prověřil všechny operace daného **orgánu veřejné správy**, a to zejména s ohledem na hlavní cíle finanční kontroly vyjádřené v ustanovení § 4 zákona o finanční kontrole. Taková kontrola by byla jen formální.

Nastavení vnitřního kontrolního systému je v odpovědnosti vedoucího orgánu veřejné správy. Základní předpoklady tohoto nastavení stanoví § 25 odst. 1 a 2 zákona o finanční kontrole. V souladu s těmito předpoklady je na uvážení vedoucího orgánu veřejné správy, který se na základě zhodnocení všech okolností (např. počtu a objemu prováděných operací, složitosti organizační struktury a počtu zaměstnanců) rozhodne, že funkci správce rozpočtu nebo hlavní účetní bude vykonávat více zaměstnanců. V tomto případě je nezbytně nutné, aby byl dodržen požadavek, že bude přesně stanovena odpovědnost konkrétních zaměstnanců, kteří budou vykonávat funkci správce rozpočtu nebo hlavní účetní (viz § 25 odst. 2 písm. a) a b) zákona o finanční kontrole), tedy aby bylo možné určit, který konkrétní zaměstnanec

je odpovědný za výkon funkce správce rozpočtu nebo hlavní účetní u konkrétní operace. K tomuto lze využít případně i vnitřní předpisy.

3.1.3 Oddělení výkonu funkcí a kontrola čtyř očí

Základním předpokladem pro správné provádění řídicí kontroly je zajištění oddělení pravomocí a odpovědností za připravovanou operaci, tzn. zajištění tzv. kontroly čtyř očí. Z tohoto důvodu ustanovení § 26 odst. 2 zákona o finanční kontrole stanoví, že při výkonu řídicí kontroly nelze sloučit funkci příkazce operace s funkcí správce rozpočtu nebo hlavní účetní.

► Otázky a odpovědi

Je možné, aby byl zaměstnanec, který běžně vykonává funkci správce rozpočtu, pověřen k výkonu funkce příkazce operace v případě finančních operací útvaru, který řídí?

Neslučitelnost funkcí příkazce operace a správce rozpočtu podle ustanovení § 26 odst. 2 zákona o finanční kontrole se vztahuje k výkonu předběžné řídicí kontroly u konkrétní operace. Tzn., že zákon o finanční kontrole nepřipouští, aby u konkrétní operace byla sloučena funkce příkazce operace a správce rozpočtu, tedy aby operace byla pod kontrolou jediné osoby. Zákon o finanční kontrole nicméně na druhou stranu nezakazuje, aby v případě, kdy konkrétní osoba, která běžně vykonává funkci správce rozpočtu, zastávala funkci příkazce operace. V tomto případě ale musí být zabezpečeno, že funkci správce rozpočtu pro danou konkrétní operaci bude vykonávat jiný zaměstnanec orgánu veřejné správy. K tomu lze přistoupit například v případě, že jde o schvalování operací útvaru, jehož vedoucí běžně vykonává funkci správce rozpočtu. Z hlediska hlavních cílů finanční kontroly je naopak žádoucí, aby funkci příkazce operace vykonával vedoucí zaměstnanec, který má dostatečné množství informací o připravované operaci, protože jiná osoba by nemohla objektivně posoudit, zda je připravovaná operace nezbytná, účelná, hospodárná, efektivní a v souladu s právními předpisy a že jsou řízena související rizika (toto by mohl nastat například v případě, že by příkazcem operace byl určen vedoucí jiného útvaru, než je útvar věcně příslušný ke schvalovanému výdaji). V každém případě je nutné zohlednit všechny související okolnosti. Nicméně lze na závěr shrnout, že není v rozporu se zákonem o finanční kontrole, pokud by pro některé operace byla osoba, která běžně vykonává funkci správce rozpočtu pověřena výkonem funkce příkazce operace, za předpokladu, že pro tyto případy bude určena jiná osoba, která bude funkci správce rozpočtu vykonávat.

Obdobné platí pro funkci hlavní účetní.

V rámci výkonu předběžné řídicí kontroly se odpovědnost jednotlivých osob vykonávajících funkci příkazce operace, správce rozpočtu a hlavní účetní liší. Příkazce operace je primárně odpovědný za věcnou stránku a dodržení principů 3E, správce rozpočtu odpovídá za dodržení rozpočtových pravidel a hlavní účetní je odpovědný za dodržování pravidel vyplývajících z právních a vnitřních předpisů v oblasti účetnictví. Princip kontroly čtyř očí zavedený zákonem o finanční kontrole a jeho prováděcí vyhláškou tak není absolutní, ale má svá omezení, která vyplývají právě z rozdílné odpovědnosti jednotlivých pověřených osob.

► Příklad dobré praxe

Posílení principu kontroly 4 očí

Pro posílení principu kontroly čtyř očí v praxi, lze u větších orgánů veřejné správy, které mají složitější organizační strukturu do procesu řídicí kontroly nad rámec zákonem stanovených rolí, doporučit zavedení funkce ověřovatele. Tuto funkci lze nazvat i jinak. Termín „ověřovatel“ byl zvolen s ohledem na podstatu jeho odpovědnosti. Jedná se o osobu, která je pověřena k tomu, aby v rámci přípravy podkladů pro zákonem stanovené funkce, provedla konkrétní ověření, tj. kontrolu vybraných aspektů připravované

► Příklad dobré praxe

operace. Jelikož se nejedná o zákonem upravenou funkci, pověření k výkonu této funkce nemusí nutně vydávat vedoucí orgánu veřejné správy. Funkci ověřovatele lze například doplnit do procesu předběžné řídicí kontroly před vznikem závazku, a to konkrétně před schvalováním, které je v odpovědnosti příkazce operace. Zřízení funkce ověřovatele nezbavuje orgán veřejné správy povinnosti pověřit výkonem předběžné řídicí kontroly příkazce operace, správce rozpočtu a hlavní účetní, ani tyto osoby nezbavuje odpovědnosti za výkon kontroly.

Možnosti zapojení funkce ověřovatele do procesu předběžné řídicí kontroly jsou blíže popsány v [Metodickém pokynu CHJ č. 10 – Vzorová směrnice o finanční kontrole pro obce](#), případně v [Metodickém pokynu CHJ č. 12 – Vzorová směrnice o finanční kontrole pro příspěvkové organizace](#) nebo v [Metodickém pokynu CHJ č. 9 – Vzorová směrnice o finanční kontrole pro dobrovolné svazky obcí](#).

3.2 Personální zajištění průběžné a následné řídicí kontroly

Dle ustanovení § 27 odst. 1 zákona o finanční kontrole zajišťují průběžnou a následnou řídicí kontrolu vedoucí zaměstnanci nebo pověření zaměstnanci. Zákon nestanoví striktní podmínku, že průběžnou a následnou kontrolu musí vykonávat příkazce operace, správce rozpočtu a hlavní účetní. Kdo bude průběžnou a následnou kontrolu vykonávat závisí na rozhodnutí vedoucího orgánu veřejné správy. Termín „přímé uskutečňování operací“ se vztahuje k pověřeným zaměstnancům. Tzn., že průběžnou a následnou kontrolu vykonávají pověření

- vedoucí zaměstnanci,
- (řadoví) zaměstnanci, pokud zajišťují přímé uskutečňování operací.

V případě vedoucích zaměstnanců půjde zejména o případy, kdy vedoucí orgánu veřejné správy rozhodne, že např. útvar kontroly bude vykonávat průběžnou a zejména následnou kontrolu (tzv. centralizace). V případě řadových zaměstnanců jde naopak o případy, kdy průběžnou a následnou kontrolu budou vykonávat osoby, které vykonávají funkci příkazce operace, správce rozpočtu, hlavní účetní nebo zaměstnanci, kteří se podílí na rozhodování, přípravě podkladů, vyplacení, zaúčtování, atd. (tzv. decentralizace). S ohledem na různorodost rizik, které ohrožují hospodaření s veřejnými prostředky, doporučujeme kombinaci centralizovaného a decentralizovaného přístupu.

Upozorňujeme, že zákon o finanční kontrole neumožňuje pověření interního auditu prováděním následné řídicí kontroly. Pokud by interní audit prováděl následnou řídicí kontrolu, bylo by to v rozporu s ustanovením § 28 odst. 1 a § 29 odst. zákona o finanční kontrole, které stanoví, že interní audit musí být oddělen od řídicích výkonných struktur a dále v rozporu s ustanovením § 29 odst. 4 zákona o finanční kontrole, které stanoví, že interní audit nelze pověřovat úkoly, které jsou v rozporu s nezávislým plněním jemu stanovených úkolů.

3.3 Pověření

Osoby vykonávající řídicí kontrolu k tomu musí být pověřeny vedoucím orgánu veřejné správy. Pověření může mít formu tzv. individuálního pověření nebo může vyplývat z vnitřních předpisů, případně může být součástí pracovní náplně nebo charakteristiky služebního nebo pracovního místa.

Individuální pověření je dokument, kterým vedoucí orgánu veřejné správy pověřuje výkonem konkrétní funkce konkrétního zaměstnance orgánu veřejné správy.

Z pověření musí být jednoznačně patrné, že pověřující osobou je příslušný vedoucí orgánu veřejné správy a dále musí pověření obsahovat informaci o tom, kdo, od kdy a do jaké funkce je pověřen a jaké operace je oprávněn schvalovat resp. ověřovat. Dále doporučujeme, aby v případě využití individuálního pověření byla jeho součástí i informace o tom, že pověřená osoba pověření převzala a datum převzetí.

Zaměstnanci, kteří zastupují primárně pověřeného příkazce operace, správce rozpočtu nebo hlavní účetní musí být pověřeni přímo vedoucím orgánem veřejné správy, a to i v případě, že vykonávají funkci zástupce vedoucího zaměstnance nebo představeného. V případě pověření zástupců je nezbytně nutné vymezit, jaký je rozsah zastupování a případně i uvést, zda se zastupování vztahuje jen na dobu nepřítomnosti.

3.4 Zastupitelnost

Vedoucí orgánu veřejné správy je dle ustanovení § 5 a § 25 zákona o finanční kontrole odpovědný za organizaci a výkon řídicí kontroly. V souvislosti s touto odpovědností je povinen nastavit systém organizace řídicí kontroly tak, aby bylo zajištěno její plynulé vykonávání i v případech nepřítomnosti pověřeného zaměstnance ve funkci příkazce operace, správce rozpočtu a hlavní účetní. Pravidla pro zastupování musí být přesně vymezena, aby bylo zřejmé, který konkrétní zaměstnanec je v případě konkrétní operace odpovědný za kontrolu podle zákona finanční kontrole.

Zastupováním příkazce operace může být pověřen jiný vedoucí zaměstnanec nebo jiný zaměstnanec, který vedoucího zaměstnance zastupuje při výkonu činností vedoucího zaměstnance dle ustanovení § 302 písm. a) až g) zákoníku práce. Na tohoto zaměstnance je pro tento případ z pohledu zákona o finanční kontrole nahlíženo jako na vedoucího zaměstnance.

Státní zaměstnanec, který dle ustanovení § 66 odst. 1 zákona o státní službě, zastupuje představeného v souladu s tímto zákonem, může v době zastupování zajišťovat předběžnou kontrolu plánovaných a připravovaných operací podle zákona o finanční kontrole. Z hlediska zákona o finanční kontrole se na takového zaměstnance nahlíží jako na vedoucího zaměstnance a může být pověřen výkonem funkce příkazce operace v čase dočasné nepřítomnosti vedoucího zaměstnance.

V případě nutnosti zastupování vedoucího zaměstnance – příkazce operace, je pro naplnění smyslu řídicí kontroly účelné, aby funkci příkazce operace vykonávala osoba schopná co nejlépe posoudit nezbytnost operace, soulad operace s principy účelnosti, hospodárnosti a efektivity, soulad operace s právními předpisy, řízení rizik souvisejících s operací a doložení připravované operace věcně správnými a úplnými podklady. Zákon o finanční kontrole umožňuje, aby pro tento případ byl funkcí příkazce operace pověřen jiný vedoucí zaměstnanec, např. vedoucí jiného odboru (oddělení). V praxi tato osoba ale zpravidla nezná potřeby příslušného odboru (oddělení) a objektivně tudíž nemůže posoudit nezbytnost dané operace, naplnění principů účelnosti, hospodárnosti a efektivnosti a jiné náležitosti v odpovědnosti příkazce operace. Pro naplnění účelu řídicí kontroly může být v některých případech účelnější, aby funkci příkazce operace vykonávala osoba obecně pověřená k zastupování vedoucího pracovníka a přebírající jeho činnost v čase jeho nepřítomnosti. V praxi se může jednat i o řadového podřízeného zaměstnance. Ve vnitřních předpisech nebo v pověření k výkonu funkce příkazce operace je pak nezbytně nutné výslovně uvést, že řadový zaměstnanec bude funkci příkazce operace vykonávat výhradně po dobu zastupování svého nadřízeného v době jeho nepřítomnosti.

Ustanovení § 26 odst. 1 písm. a) zákona o finanční kontrole stanoví, že funkcí příkazce operace lze pověřit jen vedoucí zaměstnance. Tento požadavek platí i pro zastupování ve výkonu funkce příkazce operace. V případě, že funkci zástupce vedoucího zaměstnance vykonává řadový zaměstnanec, po dobu výkonu funkce zástupce vedoucího zaměstnance se na tohoto zaměstnance hledí jako na vedoucího zaměstnance, a proto po tuto omezenou dobu může být pověřen výkonem funkce příkazce operace.

Zástupce příkazce operace musí být k výkonu funkce příkazce operace pověřen vedoucím orgánem veřejné správy, individuálním pověřením, nebo vnitřním předpisem. Ve vnitřním předpise a případně i v individuálním pověření může být specifikován rozsah zastupování příkazce operace, například omezením schvalovacích pravomocí pouze na určitý typ nebo objem výdajů a příjmů, nebo může být například stanoveno, že v nepřítomnosti vedoucího pracovníka může jeho zástupce jako příkazce operace schvalovat jen operace do výše 50 000 Kč, jen operace, které nesnesou odkladu, jen operace provozního charakteru, apod.

4 Příjmové operace

Předběžnou řídicí kontrolu u příjmových operací upravuje ustanovení § 11 a § 12 prováděcí vyhlášky. Předběžná řídicí kontrola se vykonává před vznikem nároku na příjem a po vzniku nároku na příjem – tj. před přijetím platby. Cílem předběžné řídicí kontroly je především ošetřit rizika, která jsou s operací spojena, posoudit naplnění principů účelnosti, hospodárnosti a efektivity a ověřit, zda je připravovaná operace doložena věcně správnými a úplnými podklady. V rámci předběžné řídicí kontroly před vznikem nároku na příjem má příkazce operace na základě provedené kontroly možnost ovlivnit uskutečnění operace nebo ovlivnit podmínky provedení operace. Proto má schvalování příjmových operací v rámci předběžné řídicí kontroly před vznikem nároku na příjem význam zejména u dotací a smluv, na základě kterých vzniká orgánu veřejné správy nárok na příjem (například nájemní smlouvy, smlouvy na prodej majetku apod.). Příjmové operace představují pro veřejný rozpočet nejen příjem, ale také různé typy rizik spojených například s možným porušením rozpočtové kázně při čerpání dotace nebo uzavřením smlouvy v rozporu s péčí řádného hospodáře.

4.1 Předběžná řídicí kontrola před vznikem nároku na příjem

Předběžná řídicí kontrola před vznikem nároku na příjem je v odpovědnosti příkazce operace. Provádí se v rámci přípravy příjmové operace. Musí být provedena v době, kdy lze ovlivnit vznik nároku na příjem a podmínky, za nichž vzniká (např. před podpisem smlouvy, na jejímž základě vzniká nárok na příjem do rozpočtu orgánu veřejné správy nebo před podáním žádosti o dotaci).

► Otázky a odpovědi

Kdy provádět předběžnou řídicí kontrolu před vznikem nároku na příjem u dotací?

Nárok na příjem u dotací vzniká až rozhodnutím o udělení dotace nebo podepsáním veřejnoprávní smlouvy o poskytnutí dotace, které je závislé na vůli poskytovatele dotace, ne orgánu veřejné správy, který o dotaci žádá. Příkazce operace může v tomto případě ovlivnit pouze rozhodnutí, zda bude podána žádost o dotaci. Před podáním žádosti o dotaci příkazce operace provede předběžnou řídicí kontrolu před vznikem nároku na příjem. Touto kontrolou bude zejména ověřeno, zda existuje prokázaná potřeba o dotaci žádat, zda orgán veřejné správy bude schopen plnit podmínky dotace a zda jsou řízena všechna rizika, která jsou s dotací spojena. Ověření příkazce operace a další dokumenty, které se žádostí o dotaci souvisí, jsou podkladem pro osobu nebo orgán rozhodující o tom, zda bude žádost o dotaci podána.

Kdy provádět předběžnou řídicí kontrolu před vznikem nároku na příjem u příjmů, které vznikají na základě rozhodnutí soudu?

V případě, že příjem orgánu veřejné správy vzniká na základě rozhodnutí soudu, je nutné provést předběžnou řídicí kontrolu před vznikem nároku na příjem před předáním věci k rozhodnutí soudu. Soudní řízení je svázáno často s nemalými náklady a může mít dopad do hospodaření orgánu veřejné správy. Úkolem příkazce operace je posoudit zejména hospodárnost, účelnost a efektivnost, tedy zda je vymáhání prostřednictvím soudu přiměřené. V případě rozhodnutí o využití opravných prostředků je řídicí kontrola před vznikem nároku na příjem součástí rozhodnutí, zda bude podáno odvolání, případně využít jiný opravný prostředek.

Příjem, který může orgánu veřejné správy vzniknout na základě přiznání nákladů v soudním řízení, nepodléhá předběžné řídicí kontrole před vznikem nároku na příjem. Tuto příjmovou operaci nelze objektivně ovlivnit.

Příkazce operace, dle ustanovení § 11 odst. 2 prováděcí vyhlášky, v rámci schvalovacích postupů ověří:

- a) soulad připravované operace se stanovenými úkoly a schválenými záměry a cíli orgánu veřejné správy,
- b) správnost operace [§ 2 písm. l) zákona] zejména ve vztahu k
 1. dodržení právních předpisů a opatření přijatých orgány veřejné správy v mezích těchto právních předpisů,
 2. dodržení kritérií stanovených pro hospodárný, efektivní a účelný výkon veřejné správy,
- c) přijetí opatření k vyloučení nebo zmírnění provozních, finančních, právních a jiných rizik, která se při uskutečňování připravované operace mohou vyskytnout,
- d) doložení připravované operace věcně správnými a úplnými podklady.

V případě, že příkazce operace operaci schválí, potvrdí to na záznamu o provedení předběžné řídicí kontroly. Shledá-li příkazce operace nedostatky, vrátí připravené podklady zaměstnancům, kteří operaci připravovali s návrhem k odstranění nedostatků nebo dalšího postupu, případně rozhodne, že připravovaná operace nebude realizována.

Podle zákona o finanční kontrole a jeho prováděcí vyhlášky v rámci výkonu předběžné řídicí kontroly před vznikem nároku na příjem není definována kontrola prováděna správcem rozpočtu. Orgán veřejné správy může v rámci vnitřních předpisů stanovit, že po schválení příjmové operace příkazcem operace, provede kontrolu nad rámcem zákona i správce rozpočtu. V tomto případě musí vnitřní předpisy stanovit rozsah ověřování, které správce rozpočtu provádí, s ohledem na skutečnost, že zákon o finanční kontrole ani prováděcí vyhláška toto neupravují a ani nestanoví povinnost v rámci předběžné řídicí kontroly u příjmových operací ověřovat soulad s rozpočtem.

Pro úplnost dodáváme, že proces předběžné řídicí kontroly před vznikem nároku na příjem, lze nastavit tak, že proces kontroly zahajuje pověřený zaměstnanec, který předpřipraví všechny podklady nezbytné pro schvalování a až následně je přistupováno ke kontrole ze strany příkazce operace. V tomto případě, jelikož se jedná o nastavení nad rámec zákona o finanční kontrole, je nezbytné odpovědnost a s tím související povinnosti zaměstnance, který připravuje podklady a související proces upravit podrobně ve vnitřních předpisech.

► Příklad dobré praxe

Souhrnný záznam o provedení předběžné řídicí kontroly před vznikem nároku na příjem

Vysoká administrativní náročnost, v případě kdy orgán veřejné správy uzavírá velké množství nájemních smluv na stejný druh majetku (např. hrobová místa) byla odstraněna vytvořením souhrnného záznamu o provedení předběžné řídicí kontroly před vznikem nároku na příjem. Prostřednictvím jediného záznamu se tak dokládá ověření a schválení souhrnu věcně stejných operací. Využití souhrnného záznamu neznamena, že příkazce operace neprovádí kontrolu jednotlivých připravovaných smluv, ale že provedení této kontroly je stvrzeno jediným podpisem na jediném záznamu o provedení předběžné řídicí kontroly před vznikem závazku.

4.2 Předběžná řídicí kontrola po vzniku nároku na příjem

Předběžná řídicí kontrola po vzniku nároku na příjem je v odpovědnosti příkazce operace a hlavní účetní. Pořadí, ve kterém příkazce operace a hlavní účetní provádí ověřování, stanoví ustanovení § 12 prováděcí vyhlášky a je závazné.

Příkazce operace v rámci předběžné řídicí kontroly po vzniku nároku na příjem prověřuje:

- správnost určení dlužníka,
- výše a splatnosti vzniklého nároku orgánu veřejné správy.

V případě schválení operace podepíše příkazce operace záznam o provedení předběžné řídicí kontroly po vzniku nároku na příjem – pokyn k plnění příjmu a předá ho s podklady hlavní účetní. V případě,

že příkazce operace shledá na faktuře nedostatky, vrátí jí zaměstnanci, který fakturu připravoval s návrhem k odstranění nedostatků nebo dalšího postupu.

Dluh vzniká zejména z dvoustranných právních jednání v případě, že jedna smluvní strana již svoji povinnost splnila. Druhá smluvní strana, která povinnost ze smlouvy ještě nesplnila, je dlužníkem. V případě předběžné řídicí kontroly je tedy orgán veřejné správy v pozici věřitele, tzn., že svoji povinnost již splnil a čeká na zaplacení (splnění povinnosti druhou smluvní stranou, tedy dlužníkem). Proto má předběžná řídicí kontrola po vzniku nároku na příjem význam zejména u pohledávek orgánu veřejné správy, které ještě nebyly splněny. Tuto kontrolu de facto nelze provést v případě příjmu, který vzniká např. z poskytnutí služby orgánem veřejné správy, za kterou je poskytována úhrada ihned resp. bezprostředně po poskytnutí (např. tržby za služby hrazené v hotovosti). V těchto případech obě smluvní strany splní svoji povinnost najednou. Předběžná řídicí kontrola po vzniku nároku na příjem má význam zejména v případech, kdy orgán veřejné správy poskytne službu nebo splní jinou povinnost a úhrada ze strany druhé smluvní bude následovat později. Toto vychází i ze skutečnosti, že jedním z hlavních cílů finanční kontroly podle ustanovení § 4 zákona o finanční kontrole, a tedy i jedním z hlavních cílů finanční kontroly je zajištění ochrany veřejných prostředků. Proto provádění předběžné řídicí kontroly u příjmových operací má za cíl ochránit veřejné prostředky a to v případech, kdy hrozí, že pohledávky orgánu veřejné správy nebudou uhrazeny (případy, kdy dochází k prodlevě mezi uzavřením smlouvy nebo poskytnutím služby a úhradou) nebo v případech, kdy jsou příjmy vázány na splnění určitých podmínek (např. příjmy z dotací).

Hlavní účetní prověřuje:

- soulad podpisu příkazce operace s podpisovým vzorem,
- správnost určení dlužníka, výše a splatnosti vzniklého nároku orgánu veřejné správy (stejně jako příkazce operace),
- jiné skutečnosti týkající se uskutečnění operace jako účetního případu podle zvláštních právních předpisů pro vedení účetnictví, souvisejících účetních rizik, které se při jejím uskutečňování mohou vyskytnout včetně přijetí případných opatření k jejich vyloučení nebo zmírnění.

Shledá-li hlavní účetní při předběžné kontrole nedostatky, přeruší schvalovací postup a oznámí své zjištění písemně příkazci operace s uvedením důvodů. Neshledá-li hlavní účetní nedostatky, potvrdí příjmovou operaci po vzniku nároku na příjem. Následně je vydaná faktura odeslána dlužníkovi.

Na základně právního aktu, kterým vzniká nárok na příjem, může být dlužníkovi stanovena povinnost uhradit peněžní prostředky na účet orgánu veřejné správy bez vydání faktury. V tomto případě nelze řídicí kontrolu po vzniku nároku na příjem objektivně provést, protože do doby splatnosti pohledávky nejsou známy skutečnosti, které mají příkazce operace a hlavní účetní ověřit. K ověření správnosti určení dlužníka, výše a splatnosti vzniklého nároku, dojde po obdržení prostředků na účet. V tomto případě je nutné provést průběžnou nebo následnou kontrolu, která může být zajištěna pověřeným zaměstnancem (nemusí se jednat o příkazce operace a hlavního účetního). Nebude-li dodržena splatnost vzniklého nároku, je na příkazci operace, aby rozhodl o dalším postupu (zaslání upomínky, uplatnění úrok z prodlení, zajištění uznání dluhu apod.). Další postup může být upraven také ve vnitřním předpisu.

4.3 Příjmy, u nichž nelze předběžnou řídicí kontrolu provést

Předběžné řídicí kontrole podléhají všechny příjmové operace bez ohledu na jejich výši. Předběžná řídicí kontrola u příjmových operací se provádí jen v případě, že ji lze objektivně provést.

Část příjmových operací je nahodilého charakteru, to znamená, že vznik nároku na příjem nemůže orgán veřejné správy ovlivnit. Příkladem takové příjmové operace jsou úhrady blokových pokut, platba správního poplatku, platba místního poplatku apod. V tomto případě předběžnou řídicí kontrolu před vznikem nároku na příjem nelze objektivně provést.

Obdobně se postupuje u příjmů z pokuty ukládané v rámci správního řízení. Nárok na veřejný příjem vzniká v tomto případě v okamžiku zjištění porušení povinnosti, které zakládá následnou povinnost zaplatit pokutu. Předběžnou řídicí kontrolu před vznikem nároku na příjem nelze objektivně provést.

Po vydání rozhodnutí ve správném řízení o uložení pokuty lze následně provést předběžnou řídicí kontrolu po vzniku nároku na příjem, která je formálního charakteru a ověřuje správnost určení dlužníka, výše a splatnost vzniklého nároku.

Předběžná řídicí kontrola se neprovádí také u příjmových operací, které vyplývají ze zákona (například sdílené daně).

V případě, že splývá okamžik, kdy vzniká nárok nebo okamžik, kdy se o nároku dozví orgán veřejné správy a okamžik provedení platby, předběžnou řídicí kontrolu po vzniku nároku na příjem nelze objektivně provést. Jde typicky o příjmy orgánu veřejné správy za služby, u nichž je úhrada provedena najednou spolu s poskytnutím služby. Jestli je v kompetenci orgánu veřejné správy stanovit ceník za prodávané zboží nebo poskytované služby, provádí se kontrola při stanovení ceníku. Příkladem je stanovení ceníku za obědy ve školní jídelně nebo polygrafické služby.

V případech, kdy předběžnou řídicí kontrolu u příjmových operací nelze objektivně provést, musí být tato kontrola nahrazena jinými kontrolními mechanismy, zejména průběžnou a následnou řídicí kontrolou a doplněna kontrolními mechanismy souvisejícími s vedením pokladny nebo přístupem k bankovnímu účtu. Pravidla těchto kontrolních mechanismů nejsou zákonem o finanční kontrole ani jeho prováděcí vyhláškou stanovena, proto je v odpovědnosti každého orgánu veřejné správy jak si je nastaví ve svých vnitřních předpisech.

4.4 Průběžná řídicí kontrola u příjmových operací

Průběžná kontrola má být zavedena v případech, kdy je zapotřebí průběžně sledovat a vyhodnocovat danou operaci, tj. zejména u operací, které trvají delší dobu nebo u operací, kde je mezi vznikem nároku na příjem a uskutečněním příjmu delší časový úsek. Doporučujeme tuto dobu stanovit ve vnitřním předpisu (například 6 měsíců).

V rámci průběžné kontroly pověřený zaměstnanec ověřuje zejména, zda příjmy, na které má orgán veřejné správy nárok, jsou hrazeny včas, ve správné výši a od správného dlužníka. Pokud není některý z příjmů uhrazen včas, vyrozumí o tom daného příkazce operace, který rozhodne o dalším postupu. Další postup může být upraven také ve vnitřním předpisu. Dále se ověřuje zejména

- zda jsou vybrané operace v souladu s právními předpisy a principy účelnosti, hospodárnosti a efektivit,
- zda jsou vybrané operace v souladu s předpokládanými výsledky,
- zda jsou dodržovány stanovené podmínky a postupy při uskutečňování, vypořádávání a vyúčtování schválených operací a
- zda jsou včas a přesně prováděny zápisy o uskutečňovaných operacích v zavedených evidencích a automatizovaných informačních systémech a zda zajišťují včasnou přípravu stanovených finančních, účetních a jiných výkazů, hlášení a zpráv.

Pokud pověřený zaměstnanec zjistí při výkonu průběžné kontroly, že hospodaření s veřejnými prostředky není v souladu se zákonem nebo s principy účelnosti, hospodárnosti a efektivit, oznámí své zjištění vedoucímu orgánu veřejné správy.

4.5 Následná řídicí kontrola u příjmových operací

Následná řídicí kontrola probíhá po ukončení operace. Následná řídicí kontrola se provádí pouze na vzorku operací, tzn., že není nutné jí provádět u všech operací. Toto neplatí, jedná-li se o příjmové operace, u nichž nebylo možné z objektivních důvodů provést předběžnou řídicí kontrolu nebo její část.

V rámci následné kontroly pověřený zaměstnanec ověřuje zejména, zda příjmy, na které má orgán veřejné správy nárok, jsou hrazeny včas, ve správné výši a od správného dlužníka. Pokud není některý z příjmů uhrazen včas, vyrozumí o tom daného příkazce operace, který rozhodne o dalším postupu. Další postup může být upraven také ve vnitřním předpisu. Dále se ověřuje zejména

- zda jsou vybrané operace v souladu s právními předpisy a principy účelnosti, hospodárnosti a efektivit,
- zda jsou vybrané operace v souladu s předpokládanými výsledky,
- zda údaje o hospodaření s veřejnými prostředky věrně zobrazují zdroje, stav a pohyb veřejných prostředků a zda tyto údaje odpovídají skutečnostem rozhodným pro uskutečnění veřejných příjmů, výdajů a nakládání s veřejnými prostředky, a
- zda jsou opatření přijatá příslušnými orgány veřejné správy, včetně opatření k odstranění, zmírnění nebo předcházení rizik kontrolovanými osobami, plněna.

Pokud pověřený zaměstnanec zjistí při výkonu následné kontroly, že hospodaření s veřejnými prostředky není v souladu se zákonem nebo s principy účelnosti, hospodárnosti a efektivit, oznámí své zjištění vedoucímu orgánu veřejné správy.

5 Výdajové operace

Předběžnou řídicí kontrolu u výdajových operací upravuje ustanovení § 13 a § 14 prováděcí vyhlášky. Předběžná řídicí kontrola se vykonává před vznikem závazku a po vzniku závazku, – tj. před provedením platby. Cílem předběžné řídicí kontroly je především ošetřit rizika, která jsou s operací spojena, posoudit naplnění principů účelnosti, hospodárnosti a efektivit a ověření, zda je připravovaná operace doložena věcně správnými a úplnými podklady a dalších aspektů stanovených v příslušných ustanoveních prováděcí vyhlášky. V rámci předběžné řídicí kontroly před vznikem závazku má příkazce operace na základě provedené kontroly možnost ovlivnit uskutečnění operace nebo ovlivnit podmínky provedení operace.

5.1 Předběžná řídicí kontrola před vznikem závazku

Předběžná řídicí kontrola před vznikem závazku je v odpovědnosti příkazce operace a správce rozpočtu. Pořadí, ve kterém příkazce operace a správce rozpočtu provádí ověřování, stanoví ustanovení § 13 prováděcí vyhlášky a je závazné.

Provádí se v rámci přípravy výdajové operace. Musí být provedena v době, kdy lze ovlivnit vznik závazku a podmínky, za nichž vzniká (např. před podpisem smlouvy, na jejímž základě vzniká závazek nebo před vydáním rozhodnutí o poskytnutí dotace).

Příkazce operace, dle ustanovení § 13 odst. 2 prováděcí vyhlášky, v rámci schvalovacích postupů ověří:

- a) nezbytnost připravované operace k zajištění stanovených úkolů a schválených záměrů a cílů orgánu veřejné správy,
- b) správnost operace [§ 2 písm. l) zákona] zejména ve vztahu k dodržení
 1. právních předpisů a opatření přijatých orgány veřejné správy v mezích těchto právních předpisů,
 2. kritérií stanovených pro hospodárný, efektivní a účelný výkon veřejné správy,
 3. postupu a podmínek stanovených pro zadávání veřejných zakázek,
- c) přijetí opatření k vyloučení nebo zmírnění provozních, finančních, právních a jiných rizik, která se při uskutečňování připravované operace mohou vyskytnout,
- d) doložení připravované operace věcně správnými a úplnými podklady.

Pro úplnost dodáváme, že proces předběžné řídicí kontroly před vznikem závazku, lze nastavit tak, že proces kontroly zahajuje pověřený zaměstnanec (např. ověřovatel – v podrobnostech viz podkapitola [3.1.3](#)), který předpřipraví všechny podklady nezbytné pro schvalování a až následně je přístupováno ke kontrole ze strany příkazce operace. V tomto případě, jelikož se jedná o nastavení nad rámec zákona o finanční kontrole, je nezbytné odpovědnost a s tím související povinnosti zaměstnance, který připravuje podklady a související proces upravit podrobně ve vnitřních předpisech.

V případě, že příkazce operace operaci schválí, potvrdí to na záznamu o provedení předběžné řídicí kontroly (individuální nebo limitovaný příslib) a předá podklady správci rozpočtu. Shledá-li příkazce operace nedostatky, vrátí připravené podklady zaměstnancům, kteří operaci připravovali s návrhem

k odstranění nedostatků nebo dalšího postupu, případně rozhodne, že připravovaná operace nebude realizována. Pokud příkazce operace neshledá nedostatky,

správce rozpočtu po předání podkladů příkazce operace ověří:

- a) zda byla připravovaná operace ověřena příkazcem operace v rozsahu jeho oprávnění k tomuto úkonu a zda jeho podpis na podkladu k připravované operaci souhlasí s podpisem uvedeným v podpisovém vzoru,
- b) soulad se schválenými veřejnými výdaji, programy, projekty, uzavřenými smlouvami nebo jinými rozhodnutími o nakládání s veřejnými prostředky a soulad s pravidly stanoveným zvláštními právními předpisy pro financování činnosti orgánu veřejné správy,
- c) zda byla připravovaná operace prověřena v souvislosti s rozpočtovými riziky, která se při jejím uskutečňování mohou vyskytnout, zejména v souvislosti s dopadem uskutečnění operace na zdroje financování činnosti orgánu veřejné správy použitelné v příslušném rozpočtovém období a s potřebou zajištění zdrojů pro financování činnosti tohoto orgánu v navazujícím rozpočtovém období, a zda byla stanovena opatření k vyloučení nebo zmírnění těchto rizik.

Shledá-li správce rozpočtu při předběžné kontrole připravované operace nedostatky, přeruší schvalovací postup a oznámí své zjištění písemně příkazci operace s uvedením důvodů a případně přiloží další doklady o oprávněnosti svého postupu. Neshledá-li správce rozpočtu nedostatky, vrátí svým podpisem potvrzený podklad k připravované operaci příkazci operace. V tomto okamžiku je připravovaná výdajová operace schválena v rámci předběžné řídicí kontroly před vznikem závazku.

Správce rozpočtu je oprávněn stanovit pro realizaci operace omezující podmínky, například vázat plnění smlouvy na rozhodnutí o poskytnutí dotace nebo na nezbytnost zajištění finančních prostředků v následujících letech v případě schvalování víceletých závazků. Podmínky musí být uvedeny písemně a správce rozpočtu je předává příkazci operace společně s ostatními podklady.

5.1.1 Veřejné zakázky

Veřejné zakázky jsou charakteristické svou dlouhou přípravnou fází, kdy podpisu finální smlouvy musí předcházet řada úkonů – definice stanovené a prokázané potřeby, příprava zadávací dokumentace, vyhlášení výběrového řízení a výběr vítězného uchazeče.

S ohledem na skutečnost, že v rámci řídicí kontroly by mělo proběhnout uvážení nad oprávněností výdaje, posouzení stanovené potřeby, zhodnocení možností uspokojení stanovené potřeby včetně zohlednění principů hospodárnosti, účelnosti a efektivnosti, musí předběžná řídicí kontrola před vznikem závazku proběhnout v momentě, kdy je možné tyto parametry ovlivnit, tj. před vyhlášením výběrového řízení (respektive před předložením materiálu kompetentnímu rozhodujícímu orgánu). Pokud by řídicí kontrola v případě veřejných zakázek měla proběhnout až před podpisem smlouvy, jednalo by se o čistě formalistický postup, kdy je možné odmítnout smlouvu pouze jako celek a v případě některých typů zadávacích řízení je možné odmítnout podepsat smlouvu pouze při splnění zákonem stanovených podmínek.

Veřejné zakázky podléhají výkonu předběžné řídicí kontroly před vznikem závazku, kterou provádí příkazce operace a správce rozpočtu. Skutečnost, že není znám konkrétní dodavatel nebo konkrétní výdaje, není důvodem pro neprovádění předběžné řídicí kontroly nebo pro využití tzv. limitovaného příslibu. Konkrétní věřitel však nemusí být identifikován pouze jménem nebo názvem fyzické nebo právnické osoby, ale může být identifikován na základě požadavků, které jsou na něj kladeny. V případě veřejné zakázky je zřejmé, že se bude jednat o vítěze výběrového řízení, který splňuje požadavky veřejné zakázky. Správce rozpočtu v rámci výkonu předběžné řídicí kontroly před vznikem závazku vychází ze stanovené předpokládané hodnoty veřejné zakázky. V rámci schválení výdajové operace může v souladu s ustanovením § 13 odst. 6 prováděcí vyhlášky písemně stanovit omezující podmínky pro realizaci připravované operace, tzn. např. vázat schválení veřejné zakázky na nezbytnost zajištění finančních prostředků v případě překročení předpokládané hodnoty.

Další informace k výkonu řídicí kontroly u veřejných zakázek jsou uvedeny ve [stanovisku Ministerstva financí č. 5/2018 k výkonu řídicí kontroly při realizaci veřejných zakázek](#).

5.1.2 Víceleté závazky

Víceletý závazek (například investiční akce) podléhá povinnosti provést předběžnou řídicí kontrolu před vznikem závazku v plném rozsahu podle ustanovení § 13 prováděcí vyhlášky.

Příkazce operace i správce rozpočtu schvalují celý víceletý závazek, tzn. celkový objem plnění, a to v rámci předběžné řídicí kontroly před vznikem závazku. V této souvislosti doporučujeme, aby součástí auditní stopy byla i informace, jaké částky budou v jednotlivých letech hrazeny.

Z hlediska rozpočtu je přitom stěžejní role správce rozpočtu, který (kromě dalších oblastí) ověří podle ustanovení § 13 odst. 4 prováděcí vyhlášky, zda je připravovaná výdajová operace *v souladu se schválenými veřejnými výdaji, programy, projekty, uzavřenými smlouvami nebo jinými rozhodnutími o nakládání s veřejnými prostředky*. Z tohoto ustanovení však nevyplývá povinnost plánovat všechny výdaje na celý víceletý závazek v rámci rozpočtu na rozpočtový rok, ve kterém dochází ke schválení víceletého závazku. Do rozpočtu se promítne pouze částka, u níž se předpokládá čerpání v daném rozpočtovém roce. Předpoklad čerpání na další roky se promítne do střednědobého výhledu dle pravidel příslušných právních předpisů.

Správce rozpočtu dále ověřuje rozpočtová rizika, která se při uskutečnění operace mohou vyskytnout, zejména a v souvislosti s dopadem uskutečnění operace na zdroje financování činnosti orgánu veřejné správy použitelné v příslušném rozpočtovém období a s potřebou zajištění zdrojů pro financování činnosti tohoto orgánu v navazujícím rozpočtovém období (viz ustanovení § 13 odst. 4 písm. d) prováděcí vyhlášky). V případě, že v čase schvalování operace nejsou zajištěny finanční prostředky ke krytí výdajové operace, může správce rozpočtu schválit operaci v souladu s ustanovením § 13 odst. 6 prováděcí vyhlášky, které umožňuje správci rozpočtu stanovit omezující podmínky provedení operace. Omezující podmínkou realizace výdajové operace v tomto případě bude podmínka zajištění finančních prostředků, kterou správce rozpočtu písemně uplatní při schválení operace.

5.2 Operace související s pracovněprávními vztahy

Předběžnou řídicí kontrolu před vznikem závazku podle ustanovení § 13 prováděcí vyhlášky vykonává příkazce operce a správce rozpočtu. Závazek v případě mezd, platů a služebních příjmů vzniká právním aktem, který zakládá služební poměr, pracovní poměr nebo pracovněprávní vztah na základě dohody o pracovní činnosti a provedení práce mimo pracovní poměr. Tímto aktem je rozhodnutí o přijetí do služebního poměru, pracovní smlouva a dohoda o pracovní činnosti nebo dohoda o provedení práce. Předběžnou řídicí kontrolu před vznikem závazku provádí orgán veřejné správy před vydáním nebo uzavřením těchto právních aktů. V případě již existujících pracovněprávních vztahů, u nichž předběžná řídicí kontrola nebyla provedena, se předběžná řídicí kontrola před vznikem závazku dodatečně neprovádí.

Schvalovací proces předběžné řídicí kontroly musí také proběhnout v případě změny platebního výměru a jakéhokoliv rozhodnutí, kterým dochází k výplatě prostředků zaměstnanci.

Předmět ověření v rámci schvalovacího procesu závisí na možnosti příkazce operace ovlivnit tuto operaci. V případě, že příkazce operace může operaci ovlivnit (například změna osobního příplatku, odměna), ověřuje operaci v plném rozsahu v souladu s ustanovení § 13 odst. 2 prováděcí vyhlášky.

Když dochází k plošné změně platebních výměrů na základě systemizace služebních nebo pracovních míst (změna tarifů, příplatků), je proveden schvalovací proces v omezené podobě. Příkazce operace ověřuje, zda je příslušná změna platové složky v souladu s rozhodnutím vlády nebo předpisem, na jehož základě je změna prováděna. V případě, že je příkazcem operace osoba, která podepisuje rozhodnutí, lze ve vnitřním předpise nastavit, že schválení rozhodnutí je současně potvrzením o provedení předběžné řídicí kontroly příkazcem operace.

Dále musí být zajištěno ověření, že jsou změny platové složky kryté rozpočtem (role správce rozpočtu). V případě plošných změn může správce rozpočtu záznam o provedení řídicí kontroly uvést v rámci

jednoho dokumentu spolu s výše uvedeným ověřením. V tomto případě platí, že rozhodnutí, k nimž se záznam o řídicí kontrole vztahuje, jsou součástí auditní stopy.

Předběžnou řídicí kontrolu po vzniku závazku (k zajištění vyplacení vypočtených mezd/platů a příslušenství) podle ustanovení § 14 prováděcí vyhlášky provádí příkazce operace a hlavní účetní. Ke kontrole po vzniku závazku dochází před provedením platby tj. zpravidla každý měsíc. Proces předběžné řídicí kontroly po vzniku závazku lze nastavit tak, že příkazcem operace je nadřízený pracovník zaměstnance, který provádí ověření na základě evidence docházky zaměstnance, kterou schvaluje a funkci hlavního účetního vykonává pracovník mzdové účtárny, který ověřuje údaje o věřiteli (zaměstnanci) a výši vzniklého závazku (výše mzdy nebo platu k vyplacení). V případě, že platba bude provedena elektronicky, předmětem ověření bude i správnost účtu věřitele - zaměstnance a výši finančních prostředků, které budou na tento účet zaslány.

5.3 Předběžná řídicí kontrola po vzniku závazku

Předběžná řídicí kontrola po vzniku závazku zahrnuje schvalovací postup příkazce operace a hlavní účetní. Pořadí, ve kterém příkazce operace a hlavní účetní provádí ověřování, stanoví ustanovení § 14 prováděcí vyhlášky a je závazné.

Příkazce operace v rámci předběžné řídicí kontroly po vzniku závazku prověřuje:

- a) správnost určení věřitele, výše a splatnosti vzniklého závazku orgánu veřejné správy,
- b) soulad výše závazku s individuálním příslibem nebo limitovaným příslibem (záznamem o provedení předběžné řídicí kontroly před vznikem závazku).

V případě schválení operace podepíše záznam o provedení předběžné řídicí kontroly po vzniku závazku – pokyn k plnění veřejných výdajů a předá ho s podklady hlavní účetní. V případě, že příkazce operace shledá nedostatky, vrátí jí zaměstnanci, který podklady připravoval s návrhem k odstranění nedostatků nebo stanovení dalšího postupu.

Po předání podkladů příkazcem operace hlavní účetní ověří

- a) soulad podpisu příkazce operace v pokynu k zajištění platby s podpisem uvedeným v podpisovém vzoru,
- b) soulad údajů o věřiteli, výši a splatnosti vzniklého závazku orgánu veřejné správy s údaji ve vydaném pokynu k zajištění platby, kterou je tento orgán povinen zaplatit věřiteli,
- c) podle označení na pokynu, zda se jedná o operaci s individuálním příslibem nebo limitovaným příslibem,
- d) soulad pokynu příkazce operace k zajištění platby s limitovaným příslibem pro určené a stanovené období,
- e) jiné skutečnosti týkající se uskutečnění operace jako účetního případu podle zvláštních právních předpisů pro vedení účetnictví orgánu veřejné správy, souvisejících účetních rizik, které se mohou vyskytnout zejména v souvislosti se zapojením cizích zdrojů, zálohami, hospodařením s fondy a přijetí případných opatření k jejich vyloučení nebo zmírnění.

Shledá-li hlavní účetní při předběžné kontrole nedostatky, přeruší schvalovací postup a oznámí své zjištění písemně příkazci operace, u operací v rámci limitovaného příslibu též správci rozpočtu, s uvedením důvodů a případně přiloží další doklady o oprávněnosti svého postupu. Neshledá-li hlavní účetní nedostatky, předá příkaz k platbě potvrzený svým podpisem k zajištění platby ve výši splatného závazku.

► Otázky a odpovědi

Může předběžnou řídicí kontrolu po vzniku závazku provádět jiný příkazce operace než příkazce operace, který provedl předběžnou řídicí kontrolu před vznikem závazku?

Zákon o finanční kontrole ani prováděcí vyhláška nestanoví povinnost, aby předběžnou kontrolu před vznikem závazku a po vzniku závazku vykonával stejný příkazce operace. Je třeba upozornit na to, že pro naplnění účelu řídicí kontroly je nevyhnutelné, aby kontrolu před vznikem závazku prováděl vždy příkazce operace, který výdajové operaci věcně rozumí a je kompetentní posoudit zejména soulad operace s principy účelnosti, hospodárnosti a efektivity a související rizika.

5.4 Výdaje, u nichž nelze předběžnou řídicí kontrolu provést

Předběžné řídicí kontrole podléhají všechny výdajové operace bez ohledu na jejich výši. Předběžná řídicí kontrola u výdajových operací se provádí jen v případě, že ji lze objektivně provést.

Předběžná řídicí kontrola se neprovádí například u bankovních poplatků za vedení účtů. Nárok na závazek vzniká uzavřením smlouvy s bankou (smlouva o vedení účtu podléhá předběžné řídicí kontrole před vznikem závazku). Předběžnou řídicí kontrolu po vzniku závazku objektivně nelze provést. Z pohledu řídicí kontroly provedení platby za bankovní poplatky nelze ovlivnit. K ověření správnosti výše a splatnosti závazku u těchto operací dojde až po jejich stržení z účtu, tzv. následnou kontrolou. Následnou kontrolu zajišťuje pověřený pracovník (nemusí se jednat o příkazce operace a hlavního účetního).

V případech, kdy předběžnou řídicí kontrolu u výdajových operací nelze objektivně provést, musí být tato kontrola nahrazena jinými kontrolními mechanismy, zejména průběžnou a následnou řídicí kontrolou.

Příkladem výdajů, které nelze ovlivnit je i například platební výměr, kterým byla uložena povinnost uhradit odvod za porušení rozpočtové kázně a související penále, stejně jako rozhodnutí o uložení pokuty. V těchto případech je zásadní nejen provedení následné kontroly ale i zavedení jiných řídicích a kontrolních mechanismů, jejichž smyslem je přijetí rozhodnutí o dalším postupu orgánu veřejné správy, např. rozhodnutí o využití resp. nevyužití opravných prostředků.

5.5 Průběžná řídicí kontrola u výdajových operací

Průběžná řídicí kontrola má být zavedena v případech, kdy je zapotřebí průběžně sledovat a vyhodnocovat danou operaci, tj. zejména u operací, které trvají delší dobu nebo u operací, kde je mezi vznikem závazku a platbou delší časový úsek. Doporučujeme tuto dobu stanovit ve vnitřním předpisu (například 6 měsíců).

V rámci průběžné kontroly pověřený zaměstnanec ověřuje

- zda jsou vybrané operace v souladu s právními předpisy a principy účelnosti, hospodárnosti a efektivity,
- zda jsou vybrané operace v souladu s předpokládanými výsledky,
- zda jsou dodržovány stanovené podmínky a postupy při uskutečňování, vypořádávání a vyúčtování schválených operací a
- zda jsou včas a přesně prováděny zápisy o uskutečňovaných operacích v zavedených evidencích a automatizovaných informačních systémech a zda zajišťují včasnou přípravu stanovených finančních, účetních a jiných výkazů, hlášení a zpráv.

Pokud pověřený zaměstnanec zjistí při výkonu průběžné kontroly, že hospodaření s veřejnými prostředky není v souladu se zákonem nebo s principy účelnosti, hospodárnosti a efektivity, oznámí své zjištění vedoucímu orgánu veřejné správy.

► Příklad dobré praxe

Průběžná kontrola u víceletých závazků

V případě víceletých závazků doporučujeme provádět pravidelnou průběžnou řídicí kontrolu, např. na začátku rozpočtového roku, kdy dochází k promítnutí plánovaných výdajů do rozpočtového systému.

Pro rozpočtové účely často v orgánech veřejné správy dochází na začátku roku k odsouhlasení částek, které mají být v daném rozpočtovém roce hrazeny z příslušných rozpočtových položek. Pro provedení zápisu v rozpočtovém (ekonomickém) informačním systému se vyžaduje schválení věcně příslušného zaměstnance. Doporučujeme ve vnitřních předpisech toto schválení doplnit o povinnost věcně příslušného zaměstnance provést zároveň i průběžnou kontrolu příslušné operace.

5.6 Následná řídicí kontrola u výdajových operací

Následná řídicí kontrola probíhá po ukončení operace. Následná řídicí kontrola se provádí pouze na vzorku operací, tzn., že není nutné jí provádět u všech operací. Toto neplatí, jedná-li se o výdajové operace, u nichž nebylo možné z objektivních důvodů provést předběžnou řídicí kontrolu nebo její část.

V rámci následné kontroly pověřený zaměstnanec ověřuje

- zda jsou vybrané operace v souladu s právními předpisy a principy účelnosti, hospodárnosti a efektivity,
- zda jsou vybrané operace v souladu s předpokládanými výsledky,
- zda údaje o hospodaření s veřejnými prostředky věrně zobrazují zdroje, stav a pohyb veřejných prostředků a zda tyto údaje odpovídají skutečnostem rozhodným pro uskutečnění veřejných příjmů, výdajů a nakládání s veřejnými prostředky, a
- zda jsou opatření přijatá příslušnými orgány veřejné správy, včetně opatření k odstranění, zmírnění nebo předcházení rizik kontrolovanými osobami, plněna.

Pokud pověřený zaměstnanec zjistí při výkonu následné kontroly, že hospodaření s veřejnými prostředky není v souladu se zákonem nebo s principy účelnosti, hospodárnosti a efektivity, oznámí své zjištění vedoucímu orgánu veřejné správy.

6 Auditní stopa

Provedení řídicí kontroly, bez ohledu na to, zda se jedná o předběžnou, průběžnou nebo následnou řídicí kontrolu musí být zaznamenáno a to prostřednictvím záznamu o provedení řídicí kontroly. Záznam o provedení řídicí kontroly musí být vhodným způsobem doplněn všemi podklady, na jejichž základě došlo ke schválení operace v rámci předběžné řídicí kontroly nebo ověření operace v rámci průběžné nebo následné řídicí kontroly. Záznam o provedení řídicí kontroly společně se související podklady tvoří tzv. auditní stopu. Forma ani náležitosti záznamu o provedení řídicí kontroly nejsou zákonem o finanční kontrole ani prováděcí vyhláškou stanovena.

Vzory záznamů o provedení řídicí kontroly jsou uvedeny v [Metodickém pokynu CHJ č. 10 – Vzorová směrnice o finanční kontrole pro obce](#), případně v [Metodickém pokynu CHJ č. 12 – Vzorová směrnice o finanční kontrole pro příspěvkové organizace](#) nebo v [Metodickém pokynu CHJ č. 9 – Vzorová směrnice o finanční kontrole pro dobrovolné svazky obcí](#).

6.1 Záznam z provedení předběžné řídicí kontroly

Z provedení předběžné řídicí kontroly před vznikem závazku je pořizován záznam, který prováděcí vyhláška označuje jako příslib. Záznam z provedení předběžné řídicí kontroly před vznikem závazku může

mít formu individuálního nebo limitovaného příslibu. Příslib je podkladem pro rozhodnutí o operaci a pro další proces vedoucí k provedení platby.

Individuální příslib je záznam o schválení konkrétní připravované výdajové operace příkazcem operace a správcem rozpočtu. Dle ustanovení § 13 odst. 7 prováděcí vyhlášky je pro účely finančního řízení dokladem o kontrolním zajištění finančního krytí připravovaného závazku v navržené výši a o předpokládaném termínu jeho plnění konkrétnímu věřiteli.

Limitovaný příslib je záznam o schválení souhrnu výdajových operací příkazcem operace a správcem rozpočtu. Dle ustanovení § 13 odst. 9 prováděcí vyhlášky je pro účely finančního řízení dokladem o kontrolním zajištění finančního krytí předpokládaných závazků v jím stanoveném limitu veřejných výdajů a určeném období. Kopii limitovaného příslibu předává správce rozpočtu hlavní účetní k evidenci a následnému ověření jeho čerpání v rámci předběžné řídicí kontroly po vzniku závazku.

Výdajové operace lze souhrnně schválit prostřednictvím limitovaného příslibu, jen pokud jsou naplněny podmínky stanovené v ustanovení § 13 odst. 8 prováděcí vyhlášky: je-li to účelné k zajištění provozních potřeb vyplývajících z běžné, pravidelné činnosti orgánu veřejné správy, které je nutné zabezpečovat operativně a jde o výdaje, jejichž věřitel a výše není předem známa. Může se jednat například o drobné opravy interiéru úřadu, nákup občerstvení, poštovné, nákup pohonných hmot.

Limitovaný příslib je možné schválit jednorázově na začátku roku. Limitovaný příslib musí obsahovat:

- předmět, na který se vztahuje (např. kancelářské potřeby, občerstvení, náklady na drobné opravy),
- výši finančních prostředků,
- období, na které se vydává a
- jméno osoby, která odpovídá za to, že finanční prostředky budou použity v souladu s limitovaným příslibem.

V případě, že se jedná o výdaj, který je krytý limitovaným příslibem, schvalování každého konkrétního závazku v rámci předběžné řídicí kontroly před vznikem závazku již není nutné. Tímto není dotčena povinnost provést předběžnou řídicí kontrolu po vzniku závazku.

Čerpání finančních prostředků v rámci schváleného limitovaného příslibu může probíhat dvojím způsobem. Pověřený zaměstnanec nakupuje zboží za své peníze a částku si nechá zpětně proplatit. V tomto případě probíhá řídicí kontrola před proplacením zaměstnanci, kdy se posuzuje, zda byl nákup oprávněný a zda byl v souladu s limitovaným příslibem.

Druhá varianta nastává v momentě, kdy má zaměstnanec podepsanou dohodu o hmotné odpovědnosti a obdržel dopředu zálohu, platební nebo CCS kartu. V případě nákupu pak splývá moment vzniku závazku a samotná platba. Předběžnou řídicí kontrolu po vzniku závazku tedy nejde z objektivních důvodů provést. Pro tuto variantu doporučujeme doplnit další kontrolní mechanismus nad rámec zákona o finanční kontrole, např. dotaz na příkazce operace před samotným nákupem ohledně oprávněnosti výdaje.

V průběhu rozpočtového roku lze schválit více limitovaných příslibů, např. po vyčerpání schváleného limitovaného příslibu. Limitované přísliby musí být proto řádně číslovány, aby bylo u každého jednotlivého zřejmé, ke kterému limitovanému příslibu se vztahuje.

6.2 Řídicí kontrola v elektronické podobě

Schvalovací postupy předběžné řídicí kontroly mohou být prováděny v listinné (papírové) i elektronické podobě (§ 16 prováděcí vyhlášky). V případě využití elektronických prostředků zákon nevyžaduje použití kvalifikovaného, uznávaného nebo zaručeného elektronického podpisu. Pro účely řídicí kontroly, je dostatečný i nezměnitelný záznam v informačním systému. Povaha dokladů o provedení řídicí kontroly (záznam o provedení předběžné řídicí kontroly, pokyn k přijetí veřejných příjmu, pokyn k plnění veřejných výdajů) je interního charakteru. Při použití elektronických prostředků ve schvalovacích postupech řídicí kontroly nemusí podpis povinných osob splňovat podmínky stanovené zákonem č. 297/2016 Sb., o službách vytvářejících důvěru pro elektronické transakce, ve znění pozdějších předpisů.

Při použití informačního systému ve schvalovacích postupech řídicí kontroly může podpis povinných osob nahradit nezměnitelný záznam v informačním systému.

Při použití elektronického zařízení je ověřováno (elektronický podpis):

- zda elektronický podpis patří příslušné osobě pověřené výkonem funkce příkazce operace, správce rozpočtu nebo hlavní účetní,
- dodržení časové následnosti procesu řídicí kontroly.

Při použití informačního systému je ověřováno (záznam v informačním systému):

- zda záznam v informačním systému provedly příslušné osoby pověřené výkonem funkce příkazce operace, správce rozpočtu nebo hlavní účetní,
- dodržení časové následnosti procesu řídicí kontroly.

V případě, že orgán veřejné správy zavede elektronické schvalovací procesy řídicí kontroly, nemusí schvalovací proces vést duplicitně také v papírové podobě. Fungování schvalovacího postupu řídicí kontroly může kontrolní nebo přezkoumávající orgán ověřit i v elektronické podobě, například náhledem do informačního systému.

Ministerstvo financí ČR
Sekce 04 – Finanční řízení a audit
Odbor 47 – Centrální harmonizační jednotka