





**400 – Základní principy kontroly legality**

ÚVOD	2
ÚČEL A VÝZNAM ZÁKLADNÍCH PRINCIPŮ KONTROLY LEGALITY	2
RÁMEC PRO KONTROLU LEGALITY	2
Cíle kontroly legality	2
Charakteristické znaky kontroly legality	2
Různé možnosti kontroly legality	3
Kontrola legality prováděná odděleně	3
Kontrola legality prováděná spolu s finančním auditem	3
Kontrola legality prováděná spolu s auditem výkonnosti	4
PRVKY KONTROLY LEGALITY	4
Normy a kritéria	4
Předmět kontroly	5
Tři strany při kontrole legality	5
Spolehlivost při kontrole legality	5
PRINCIPY KONTROLY LEGALITY	5
Všeobecné principy	6
Odborný úsudek a profesní skepticismus	6
Řízení kvality	6
Řízení a dovednosti skupiny kontrolujících	6
Riziko kontroly	6
Významnost	6
Dokumentace	7
Komunikace	7
Principy týkající se kontrolního procesu	7
Plánování a příprava kontroly legality	7
Důkazní informace a doklady	8
Hodnocení důkazních informací a dokladů a formulování závěrů	9
Vypracování kontrolního protokolu a kontrolního závěru	9
Následná kontrola	9

## ÚVOD

1. Kontrolní standardy NKÚ 400 – Základní principy kontroly legality vycházejí z principů Kontrolních standardů NKÚ 100 a dále je rozvíjejí, aby odpovídaly kontrole legality. Kontrolní standardy NKÚ 400 je třeba interpretovat a chápat společně s Kontrolními standardy NKÚ 100.
2. Kontrolní standardy NKÚ 400 představují základ pro standardy kontroly legality a poskytují podrobné informace o:
  - účelu a významu Kontrolních standardů NKÚ pro kontrolu legality;
  - rámci pro kontrolu legality a způsobech jejího provádění;
  - prvcích kontroly legality;
  - principech kontroly legality.

## ÚČEL A VÝZNAM ZÁKLADNÍCH PRINCIPŮ KONTROLY LEGALITY

3. Účelem kontrolních standardů pro kontrolu legality je poskytnout soubor principů pro kontrolu legality týkajících se rozsahu kontroly a jejích kvalitativních a kvantitativních aspektů. Kontrola legality může být prováděna na základě různých přístupů.
4. NKÚ může v souladu se svou působností provádět kombinované kontroly, které zahrnují část finančního auditu, část kontroly legality nebo část auditu výkonnosti. V takových případech budou dodržovány standardy relevantní pro příslušné typy kontrol.

## RÁMEC PRO KONTROLU LEGALITY

### *Cíle kontroly legality*

5. Kontrola legality znamená nezávislé hodnocení, zda je předmět kontroly v souladu s platnými normami identifikovanými jako kritéria. Smyslem kontroly legality je hodnotit, zda činnosti, finanční transakce a informace jsou ve všech významných ohledech v souladu s normami, kterými se kontrolovaná osoba řídí.
6. Kontrola legality posuzuje zákonnost (dodržování oficiálních kritérií stanovených zejména příslušnými zákony, předpisy a smlouvami) nebo správnost (dodržování obecných principů vymezujících řádnou správu veřejných prostředků). Hlavním předmětem kontroly legality je sice zákonnost, ale ve veřejném sektoru to může být i správnost (řádná správa veřejných prostředků) a komplexnost právní úpravy umožňující efektivní a účelnou správu veřejných prostředků.

### *Charakteristické znaky kontroly legality*

7. Při kontrole legality může být využíváno několik typů kritérií, postupů shromažďování důkazních informací a dokladů a forem výstupů.

8. Kontrola legality je nedílnou součástí působnosti NKÚ. Normy jsou hlavními nástroji, jejichž pomocí jsou kontrolovány příjmy, výdaje a postupy orgánů veřejné správy. Tyto orgány mají povinnost postupovat při výkonu svých činností transparentně. Kontrolované osoby musí veřejné prostředky spravovat řádně. Odpovídají občanům za svěřené prostředky a uplatňují zásady řádné správy.
9. Kontrola legality podporuje transparentnost tím, že poskytuje spolehlivé informace, zda byly veřejné prostředky náležitě spravovány a zda orgány veřejné správy postupují v souladu s platným právním řádem.

Kontrola legality podporuje odpovědnost, neboť vyhodnocuje porušování norem, čímž napomáhá přijímání nápravných opatření ze strany subjektů, které za zjištěné nedostatky nesou odpovědnost.

Kontrola legality podporuje řádnou správu tím, že odhaluje slabé stránky a porušení zákonů a předpisů a upozorňuje na nedostatečnou právní úpravu. Tento typ kontroly zároveň podporuje řádnou správu ve veřejném sektoru mj. tím, že z pohledu legality hodnotí riziko spáchání trestného činu.

10. V závislosti na struktuře veřejného sektoru a působnosti NKÚ může kontrola legality pokrývat příslušné úrovně veřejného sektoru. Kontrola legality může být rovněž prováděna při kontrolách soukromých subjektů (např. při poskytování veřejných služeb, příp. u příjemců veřejných grantů nebo dotací).

#### *Různé možnosti kontroly legality*

##### Kontrola legality prováděná odděleně

11. Kontrolu legality lze plánovat, provádět a podávat o ní zprávy odděleně od finančního auditu a auditu výkonnosti. Samostatně prováděná kontrola legality je identifikovatelná a zaměřená na specifický předmět kontroly. Kontrola legality znamená nezávislé hodnocení, zda kontrolovaná osoba postupuje v souladu s platnými normami identifikovanými jako kritéria pro kontrolu; zaměřuje se na získání dostatečných a přiměřených důkazních informací a dokladů o souladu s těmito kritérii.

##### Kontrola legality prováděná spolu s finančním auditem

12. Legality spolu s finančním auditem představuje širší přístup ke kontrole plnění veřejných rozpočtů. Zákony a předpisy jsou důležité jak pro kontrolu legality, tak pro finanční audit. To, které zákony a předpisy budou brány v úvahu, závisí na cílech kontroly. Finanční audit se navíc snaží zjistit, zda byla účetní závěrka předmětné kontrolované osoby sestavena v souladu s rámcem účetního výkaznictví. Při finančním auditu jsou relevantní především ty zákony a předpisy, které mají přímý a významný vliv na účetní závěrku, kdežto při kontrole legality mohou být relevantní jakékoli zákony a předpisy, které jsou relevantní z hlediska předmětu kontroly.

### Kontrola legality prováděná spolu s auditem výkonnosti

13. Když je kontrola legality prováděna jako součást auditu výkonnosti, stává se legalita jedním z mnoha aspektů hospodárnosti, efektivnosti a účelnosti. Při zjištění nesouladu s právními předpisy je třeba vysvětlit jeho vliv na oblasti, které jsou předmětem kontroly při auditu výkonnosti. Při provádění kombinovaných kontrol tohoto typu kontrolující uplatňují svůj odborný úsudek, aby určili, zda je primárním účelem kontroly výkonnost, nebo legalita, a zda a v jakém rozsahu aplikovat Kontrolní standardy NKÚ pro audit výkonnosti a v jakém rozsahu standardy pro kontrolu legality.

### **PRVKY KONTROLY LEGALITY**

14. Prvky kontroly jsou popsány v Kontrolních standardech NKÚ 100. Tato část vysvětluje další aspekty prvků, které jsou relevantní pro kontrolu legality, a které by měl kontrolující identifikovat před zahájením kontroly.

#### *Normy a kritéria*

15. Normy jsou tím nejdůležitějším prvkem kontroly legality, protože struktura a obsah norem skýtají kontrolní kritéria a tvoří proto základ toho, jak bude kontrola postupovat.

16. Normy mohou zahrnovat zákony a další právní a jiné předpisy, akty orgánů Evropské unie, usnesení vlády, rozpočtovou politiku, pravidla, rozhodnutí, stanovené podmínky či všeobecné principy řádné finanční správy veřejného sektoru. Většina norem má svůj původ v rozhodnutích zákonodárného sboru, mohou být ale vydávány i na nižší úrovni organizační struktury veřejného sektoru.

17. Kvůli různorodosti možných norem mohou být jejich ustanovení vzájemně rozporná a podléhat rozdílným interpretacím. Navíc podzákonné normy nemusí být konzistentní s požadavky nebo limity předepsanými právním řádem, ve kterém mohou být také mezery. Proto hodnocení shody s normami ve veřejném sektoru vyžaduje rozsáhlé a dostatečné znalosti o struktuře a obsahu samotných norem. Tento požadavek je zvláště důležitý při identifikaci kontrolních kritérií, protože samotné zdroje kritérií mohou být součástí kontroly jak při určování rozsahu kontroly, tak při koncipování zjištění.

18. Kritéria jsou měřítko využívaná k hodnocení předmětu kontroly. Kontrolující kritéria identifikují na základě relevantních norem. Vhodná kritéria musí být relevantní, spolehlivá, kompletní, objektivní, srozumitelná, srovnatelná, přijatelná a dostupná. Bez rámce tvořeného vhodnými kritérii, by byl každý závěr náchylný k subjektivním interpretacím a mohl by způsobovat nedorozumění.

19. Kontrola legality zpravidla znamená hodnocení podle formálních kritérií, jako jsou právní a další relevantní předpisy a dohody (zákonnost). Tam, kde formální kritéria chybí nebo jsou v právním řádu nedostatky co do jejich aplikace, může kontrola legality zahrnovat také shodu s všeobecnými principy řádné finanční správy veřejného sektoru (správnost). Vhodná kritéria jsou potřebná jak při kontrolách zaměřených na zákonost, tak při kontrolách zaměřených na správnost.

### *Předmět kontroly*

20. Předmět kontroly při kontrole legality je definován v cílech a v rozsahu kontroly. Mohou jím být činnosti, finanční transakce nebo informace.
21. Předmět kontroly legality závisí na působnosti NKÚ, relevantních normách a rozsahu kontroly. Proto platí, že obsah a rozsah předmětu kontroly legality se může značně lišit. Předmět kontroly legality může mít obecný nebo specifický charakter. Některý předmět má kvantitativní povahu a dá se vyčíslit, zatímco jiný je svou podstatou kvalitativní.

### *Tři strany při kontrole legality*

22. Kontrola legality je založena na třístranném vztahu, v němž je cílem kontrolujících získat dostatečné a přiměřené důkazní informace a doklady k formulaci vyhodnocení. Výstup z kontroly má zvýšit stupeň důvěry uživatelů ve vyhodnocení předmětu podle kritérií.
23. Při kontrole legality je povinností kontrolujících identifikovat prvky kontroly, a posoudit, zda je konkrétní předmět v souladu s danými kritérii, a vypracovat výstup z kontroly.
24. Kontrolovaná osoba je definována právními předpisy a předmětem kontroly jsou činnosti, za které zodpovídá.
25. Uživatelé výstupů z kontroly jsou jednotlivci, organizace nebo jejich skupiny, pro které kontrolující připravují výstup z kontroly. Při kontrole legality obvykle mezi uživatele patří zákonodárci jako zástupci občanů, kteří jsou konečnými uživateli zpráv. Vztah mezi těmito třemi stranami je třeba vidět v kontextu konkrétní kontroly.

### *Spolehlivost při kontrole legality*

26. Kontrolující provádějí postupy s cílem snížit nebo eliminovat riziko, že dospějí k nesprávným závěrům, a vzhledem k tomu, že všechny kontroly mají svá přirozená omezení, i s vědomím, že žádná kontrola nemůže poskytnout absolutní jistotu o stavu předmětu. O tom by měli být uživatelé transparentním způsobem informováni. V některých případech kontrola legality nepokryje všechny prvky předmětu kontroly a spoléhá se na výběr vzorku kvalitativní a/nebo kvantitativní povahy.
27. Kontrola legality zvyšuje důvěru uživatelů ve výstupy kontroly.

## **PRINCIPY KONTROLY LEGALITY**

28. Kontrola legality představuje systematický proces objektivního získávání a hodnocení důkazních informací a dokladů. Hodnotí, zda je daný předmět kontroly v souladu s platnými normami, identifikovanými jako vhodná kritéria. Níže popisované principy mají pro provádění kontroly legality zásadní význam. Kontrola má charakter opakujícího se a kumulativního procesu, ovšem pro účely formulace této části jsou principy rozděleny na ty, které by měl kontrolující zvažovat před zahájením kontroly a pak opakovaně v jejím

průběhu (všeobecné principy), a na ty, které jsou příslušné pro jednotlivé kroky kontrolního procesu.

### *Všeobecné principy*

#### Odborný úsudek a profesní skepticismus

29. Kontrolující kontrolu naplánují a provádějí s profesním skepticismem a ve všech fázích kontroly uplatňují odborný úsudek.

Výrazy „profesní skepticismus“ a „odborný úsudek“ vyjadřují postoj kontrolujících, který musí zahrnovat kritické myšlení.

Odborný úsudek souvisí s využíváním poznatků a zkušeností v kontextu s Kontrolními standardy NKÚ, aby mohla být přijímána rozhodnutí o vhodném postupu.

Kontrolující plánují a provádějí kontrolu s postojem profesního skepticismu, s vědomím, že mohou existovat okolnosti, které způsobí, že se předmět kontroly odchýlí od kritérií.

Odborný úsudek a profesní skepticismus jsou využívány v průběhu kontroly legality v reakci na zjištěná rizika.

Ke specifickým požadavkům na zachování odborného úsudku a profesního skepticismu při kontrole legality patří schopnost analyzovat strukturu a obsah norem platných pro veřejný sektor z důvodu identifikace vhodných kritérií nebo mezer v právním řádu.

#### Řízení kvality

30. Kontrolující mají odpovědnost za celkovou kvalitu kontroly legality. Jsou odpovědni za provedení kontroly legality a uplatnění postupů řízení kvality. Účelem takových postupů je ujistit se, že kontrola je prováděna v souladu s platnými normami a že kontrolní protokol a kontrolní závěr odpovídají okolnostem a skutečnostem.

#### Řízení a dovednosti skupiny kontrolujících

31. Skupina kontrolujících musí být dohromady vybavena znalostmi, dovednostmi a odborností nezbytnými pro úspěšné provedení kontroly legality.

#### Riziko kontroly

32. Kontrolující mají na paměti riziko kontroly, a to ve všech jejích fázích. Kontrola legality je prováděna s cílem snížit riziko kontroly na přijatelnou úroveň nebo jej zcela eliminovat. Rizikem kontroly se rozumí riziko, že výstup z kontroly bude za daných okolností nesprávný.

#### Významnost

33. Při kontrole legality má významnost jak kvantitativní, tak kvalitativní aspekty. Významnost je posuzována pro účely plánování kontroly, hodnocení získaných důkazních informací a dokladů i pro zpracování výstupů z kontroly. Podstatným faktorem při určování významnosti je posouzení, zda se může důvodně očekávat, že by výstupy z kontroly mohly ovlivnit rozhodnutí zamýšlených uživatelů. I záležitosti nižší hodnotové úrovně nebo menšího výskytu mohou být posouzeny jako významné.



### Dokumentace

34. Dokumentace musí být zpracovávána včas. Poskytuje jasné informace o použitých kritériích, rozsahu kontroly, úsudcích kontrolujících, získaných důkazních informacích a dokladech a vyhodnocených závěrech. Dokumentace musí mj. umožnit poznat následující: vztah mezi předmětem kontroly, kritérii, rozsahem kontroly, vyhodnocením rizik, strategií a plánem kontroly a také povahou, načasováním, rozsahem a výsledky provedených postupů; důkazní informace a doklady získané na podporu vyhodnocení; záznam odůvodnění všech významných záležitostí, které vyžadovaly uplatnění odborného úsudku, a související závěry.

### Komunikace

35. Komunikace s kontrolovanou osobou probíhá ve všech fázích kontroly vč. fáze před zahájením kontroly. Všechny významné potíže, které se vyskytly v průběhu kontroly, stejně jako případy významných neshod by měly být oznamovány příslušné úrovni vedení. Kontrolující informují kontrolovanou osobu také o kontrolních kritériích a zjištěných nedostatcích.

### *Principy týkající se kontrolního procesu*

#### Plánování a příprava kontroly legality

##### Rozsah kontroly

36. Kontrolující určí rozsah kontroly před zahájením kontroly. Rozsah kontroly vymezuje zaměření, šíři a hranice kontroly s ohledem na soulad předmětu kontroly s kritérii. Určení rozsahu kontroly je ovlivněno významností a rizikem a vede ke stanovení, které normy a jejich části budou využity. Všechny fáze kontroly mají být připraveny tak, aby pokrývaly kompletní rozsah kontroly.

##### Předmět a kritéria

37. Kontrolující identifikují předmět kontroly a vhodná kritéria. Jedním z prvních kroků při kontrole legality je určení předmětu kontroly a kritérií. Předmět kontroly může mít různou formu a řadu charakteristických znaků. Kontrolující při identifikaci předmětu kontroly uplatňují odborný úsudek a profesní skepticismus, zejména když přistupují k analýze kontrolované osoby a hodnotí významnost a riziko.

Předmět kontroly je identifikovatelný a lze jej posuzovat podle vhodných kritérií. Je vymezen tak, že umožňuje shromáždit na podporu kontrolního protokolu a kontrolního závěru dostatečné a přiměřené důkazní informace a doklady.

Kontrolující identifikují vhodná kritéria, která vytvoří základ pro hodnocení důkazních informací a dokladů a vypracování kontrolních protokolů a kontrolních závěrů. Kritéria by měla být pro kontrolovanou osobu a zamýšlené uživatele známa.

#### Poznání kontrolované osoby

38. Kontrolující by měli znát postavení kontrolované osoby a její práva a povinnosti stanovené příslušnými normami. Kontrola legality se vztahuje na všechny úrovně výkonné moci a zahrnuje různé správní úrovně. Kontrolující se seznámí se strukturou a činností kontrolované osoby. Tyto znalosti pak využijí pro stanovení významnosti a vyhodnocení rizika výskytu nedostatků.

#### Poznání vnitřní kontroly a kontrolního prostředí

39. Kontrolující se seznámí s kontrolním prostředím a relevantní vnitřní kontrolou a porozumí jim. Poznání kontrolované osoby a předmětu kontroly, který je relevantní pro rozsah kontroly, závisí na znalosti kontrolního prostředí.

Při hodnocení vnitřní kontroly posuzují kontrolující riziko, zda vnitřní kontrola dokáže odhalit významné případy nesouladu s normami a zda dokáže těmto případům zabránit.

#### Vyhodnocení rizik

40. Kontrolující provedou hodnocení rizik k identifikaci nesouladu s právními předpisy v souvislosti s kontrolními kritérii, rozsahem kontroly a charakteristickými znaky kontrolované osoby a určí povahu, načasování a rozsah kontrolních postupů, které mají být provedeny. K nesouladu s právními předpisy může dojít kvůli spáchání trestného činu, chybě, přirozené povaze předmětu nebo okolnostem kontroly. Identifikace rizik nesouladu s právními předpisy a jejich potenciální dopad na kontrolní postupy se zvažuje ve všech fázích kontroly.

#### Riziko spáchání trestného činu

41. Kontrolující zvažují i riziko spáchání trestného činu. Jestliže se kontrolující setkají s případy nesouladu, které mohou ukazovat na spáchání trestného činu, uplatní náležitou profesní péči a obezřetnost tak, aby nezasáhli do potenciálních budoucích soudních řízení nebo vyšetřování.

Odhalování trestné činnosti není hlavním cílem provádění kontroly legality, nicméně kontrolující do vyhodnocování rizik zařadí i faktory rizika spáchání trestného činu a dávají při své práci pozor na jeho náznaky.

#### Program kontroly

42. Zpracování programu zahrnuje diskusi vedenou s cílem vypracovat celkovou strategii a program kontroly. Účelem strategie kontroly je navrhnout účinný kontrolní postup. Měl by zahrnovat kontrolu specifických rizik v průběhu kontroly. Program kontroly je zdokumentován v písemné formě.

#### Důkazní informace a doklady

43. Kontrolující shromáždí dostatečné a přiměřené důkazní informace a doklady pokrývající rozsah kontroly, které slouží jako základ pro kontrolní protokol a kontrolní závěr. Dostatečnost je měřítkem množství důkazních informací a dokladů, zatímco přiměřenost se

týká kvality důkazních informací a dokladů, tedy jejich relevance, platnosti a spolehlivosti. Pojmy dostatečnost a přiměřenost spolu vzájemně souvisí. Získáním většího množství důkazních informací a dokladů však nelze nahradit jejich nízkou kvalitu. Spolehlivost důkazních informací a dokladů je ovlivněna jejich zdrojem a povahou. Kontrolující zvažují jak relevanci, tak spolehlivost informací, které mají být použity jako důkazní informace a doklady. Povaha a zdroj potřebných důkazních informací a dokladů jsou určeny kritérii, předmětem a rozsahem kontroly.

#### Hodnocení důkazních informací a dokladů a formulování závěrů

44. Kontrolující vyhodnotí, zda byly získány dostatečné a přiměřené důkazní informace a doklady, a zformulují relevantní vyhodnocení. Po provedení kontrolních postupů kontrolující přezkoumají důkazní informace a doklady s cílem zpracovat vyhodnocení. Proces vyhodnocování zahrnuje také posouzení významnosti. Po vyhodnocení dostatečnosti a přiměřenosti důkazních informací a dokladů s ohledem na danou úroveň jistoty kontroly kontrolující zváží, jak co nejlépe zformulovat vyhodnocení.

Po dokončení kontrolních postupů kontrolující přezkoumají dokumentaci kontroly s cílem určit, zda byl stanovený předmět kontroly podroben dostatečně a přiměřeně kontrolnímu zkoumání.

#### Vypracování kontrolního protokolu a kontrolního závěru

45. Kontrolující vypracují kontrolní protokoly a kontrolní závěry založené na principech úplnosti, objektivnosti, včasnosti a seznámení kontrolované osoby s informacemi.

Princip úplnosti vyžaduje, aby kontrolující vzal při vypracování kontrolního protokolu a kontrolního závěru v úvahu všechny relevantní důkazní informace a doklady. Princip objektivnosti vyžaduje, aby kontrolující uplatňoval odborný úsudek a profesní skepticismus kvůli záruce, že všechny kontrolní protokoly a kontrolní závěry budou věcně správné a že zjištěné skutečnosti a nedostatky budou prezentovány relevantním a vyváženým způsobem. Princip včasnosti znamená připravit kontrolní protokol a kontrolní závěr v patřičném čase. Princip seznámení kontrolované osoby s informacemi zahrnuje ověřování správnosti faktů s kontrolovanou osobou. Kontrolní protokoly i kontrolní závěry z kontroly legality musí svou formou i obsahem vyhovovat všem těmto principům. Kontrolní protokoly a kontrolní závěry obsahují vyhodnocení založená na provedených kontrolních postupech. Pokud je to vhodné, mohou obsahovat i konstruktivní a praktická doporučení ke zlepšení.

Kontrolní protokoly a kontrolní závěry musí být kompletní, přesné, objektivní, přesvědčivé, jasné a stručné. Každé omezení rozsahu kontroly i každé odůvodnění musí být popsáno.

#### Následná kontrola

46. Kontrolující v případě potřeby provádějí následnou kontrolu případů nesouladu s právními předpisy. Proces následné kontroly usnadňuje účinnou realizaci nápravných opatření a poskytuje kontrolované osobě, uživatelům kontrolních závěrů i kontrolujícím užitečnou zpětnou vazbu (pro plánování budoucích kontrol).

