

## O KONTROLNÍCH ČINNOSTECH

Karel Marek, Přemysl Šrámek, Endre Tóth<sup>1</sup>

### ABSTRACT

*Management and control are an important factor in the prosperity of companies. The control is based on a comparison and evaluation of actual states and processes with the desired states. Based on the identified differences, corrections and other plans are accepted. The inspection process is now necessary to combine modern disciplines, especially controlling and auditing. Both of these disciplines have their own procedures and tools. The paper examines the connections between control activities and examines their functions in business management. It also deals with the contract on control activities.*

### KEYWORDS

*Control activity; management processes; controlling action; controlling; auditing; feedback; business law, civil law*

### ABSTRAKT

Řízení a kontrola jsou důležitým faktorem prosperity podnikatelských společností. Řízení je založeno na porovnání a vyhodnocení skutečných stavů a procesů se stavy požadovanými. Na základě zjištěných rozdílů jsou přijímány úpravy a další opatření. Proces kontroly je nezbytný pro spojení moderních disciplín, zejména controllingu a auditu. Obě tyto disciplíny mají své postupy a nástroje. Příspěvek zkoumá souvislosti mezi kontrolními činnostmi a zkoumá jejich funkce v řízení podniku. Věnuje se též smlouvě o kontrolní činnosti.

### KLÍČOVÁ SLOVA

Kontrolní činnost; řídicí procesy; kontrolní akce; ovládání; auditování; zpětná vazba; obchodní právo, občanské parvo

PRÁVNÍ PŘEDPISY: zák.č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník (v úplném znění), zák.č. 89/2012 Sb., občanský zákoník (v úplném znění)

### *1. Úvodem ke kontrolním procesům*

V blízké budoucnosti by bylo velmi žádoucí, aby došlo k dalšímu rozvoji investic, a to zejména též v oblasti dopravní infrastruktury (projektování a budování vysokorychlostních tratí, obnovy vozového parku, obnovy staničních budov, automatizaci dopravy, rozšiřování dálniční sítě), automatizaci výrobních procesů i v oblasti zajištění obranyschopnosti atd. To bude zajišťováno řadou podnikatelských subjektů.

---

<sup>1</sup> prof. JUDr. Karel Marek, CSc., UNOB Brno, Ing. Přemysl Šrámek, Ph.D., CISA, Správa železnic, státní organizace, doc. Ing. Endre Tóth, DrSc., VŠFS Praha

Přítom je klíčovým faktorem úspěšné činnosti a prosperity podnikatelských subjektů bezesporu jejich účinné řízení. Toto řízení je určující silou efektivity, dalšího růstu i fungování všech podnikatelských subjektů. Je specifickou „meta energií“ prosakující celou organizací, všemi jejími lidskými, informačními, sociálně ekonomickými i přírodně technickými jevy a ovlivňuje i vztahy k okolí. Nese sebou i chyby a nedostatky, které mnohdy vedou ke krizím až k úpadku, je však silou která napravuje pochybení. Jedinečnou součástí řídicího působení je pak naplňování kontrolní funkce.

Hospodářské procesy nesou v sobě mnoho činností. Ty se z pohledu řízení projevují jako neurčitosti, které lze, a v zájmu prosperity je nutné, nepřetržitě odstraňovat. Neurčitosti se v procesech vyskytují zákonitě, vyskytovaly již v minulosti a budou vyvstávat i v budoucnosti. Jsou eminentní součástí veškerého podnikatelského dění, zejména však lidského jednání a konání, a to na úrovni jednotlivců, skupin i celé dané organizace. Kontrola je pak aktivitou, která významně přispívá k posilování určitostí a to zmírňováním či odstraňováním neurčitostí a nastolováním normalit (organizovanosti).

Neurčitosti v podnikovém dění jsou přítomny ve zjevné ale i méně zjevné podobě. Jsou četné, mají různou věcnou podstatu, liší se co do významnosti, příčin i výskytu v čase. Zjevné neurčitosti mohou být spolehlivě rozpoznány a také uvědomovány. Méně zjevné neurčitosti jsou skryty ve spleťtých vztazích podnikových struktur i procesů i ve vztazích k okolí. Některé z nich jsou i cíleně utajované, záměrně zneužívané a případně mohou nést stigmata trestných činů. Společným jmenovatelem neurčitostí je, že jsou povětšinou anomálií a odchylkou od normativity a povětšinou tvoří nežádoucí jevy, neboť způsobují škody, ztráty, a to ekonomické, sociální i psychické. Mohou mít i rysy hlubokých krizí či úpadku. Ze širšího pohledu platí paradox: „Chyby způsobilo řízení, a odstraňovat je může opět řízení“. Kontrola je tak stěžejním instrumentem jejich možné i nutné nápravy.

Z manažerského aspektu se při odstraňování neurčitosti kontrolou vynořují dva póly problematiky. První, výchozí pól tvoří požadovaný, tj. chtěný, ideální a očekávaný, stav, tedy „jaký má být“. Je vždy předurčený minulými rozhodnutími. Je tak ztělesněn minulým jednáním řídicího subjektu, ale též zákonnými normami, interními předpisy či jinými instrumenty řízení závodu. Na jejich základu se odpovídají podnikatelské otázky: co, kdo, kolik, kdy, kde, jak, jaké, proč apod. V praxi jsou ztělesněny přijatým plánem, úkolem, zadáním, programem, normou, usnesením, příkazem apod. Tento pól v mechanismu kontroly tvoří primát – výchozí bod, jehož parametry se kontrolují. Druhý pól tvoří stavy „jaké jsou“ ve skutečnosti. Odráží vyvstalé hodnoty, skutečnosti a parametry podnikové objektivní reality v čase, prostoru, hodnotě i věcnosti.

Kontrolou je pak relační aktivita, jejíž prostřednictvím se identifikuje, měří, porovnává a hodnotí vztahy mezi tím „co má být“ a „co je“. Příkladem je kontrola relace mezi skutečností a naplánovaným ziskem, resp. zdrojů a struktury zisku, kontrola daňově uznatelných nákladů, posouzení regulérnosti rozhodnutí a manažerských postupů apod. Velmi často se zkoumá také dodržování či porušování zákonných norem a podnikových předpisů, zapříčinění pochybení, včetně případných trestněprávních deliktů.

Kontrolou se zpravidla zjišťuje i míra shody či neshody mezi polaritami. V popředí jsou neshody, které jsou primárně změřené, zhodnocené a popsány, a závěry jsou postoupeny odpovědným orgánům závodu. Kvalitní kontrolní aktivity pak konstruktivně přispívají k udržení dobrého a cíleného fungování. Nekvalitní kontrola pak posiluje a zatěžuje administrativu, vyvolává marné snažení, deprese a petrifikaci problémů.

Mechanismus kontrolního procesu je ze systémového hlediska rozložen na logickou triádu: požadovaný stav – skutečný stav – zjištění neshody (shody). Participují se na něm kontrolující subjekt a kontrolovaný objekt. Kontrolující subjekt ve svém působení využívá řadu metod kontroly, postupy, uplatňuje styl, má mít náležité zmocnění i odborné způsobilosti i zkušenosti. Lze tak hovořit o technologii kontrolního procesu. V každém z kontrolním procesů se

prostřednictvím aktérů prosazují i subjektivní aspekty, především zájmy, motivy, stimuly, pravomoc, formální i neformální autority a jiné momenty jednání a chování lidí.

## 2. *Kontrola v procesech řízení*

Kontrola se v teoretických ani praktických konceptech procesu řízení nevyskytuje jako izolovaná aktivita, ale vždy ve spojitosti s ostatními procesními veličinami, ať jsou popisovány jako fáze, etapy, kroky řízení či jinak. Takto byla interpretována již ve slovním Fayolově cyklu<sup>2</sup> řídicího procesu, kde kontrola uzavírá pětici hlavních funkcí řízení. Kontrolu vzhledem k jejím funkcím nalézáme i ve všech „post fayolovských“, ale i soudobých interpretacích procesu řízení (Toth, 2014).

Rozpoznávání hlubších sociologických, psychologických i ekonomických souvislostí řízení, ale i nástup informačních a komunikačních a marketingových technologií diversifikuje i samotný proces kontroly. Kontrolní aktivity tak prorůstají s funkčně blízkými obory, především s vnitropodnikovým účetnictvím, s podnikovou ekonomikou, rozpočtnictvím, krizovým řízením, propojují se i s právními a sociologickými disciplínami. Výsledkem tohoto pohybu je krystalizace dnes již relativně samostatných disciplín, jako je controlling, audit, monitoring, compliance a další. Hranice těchto disciplín jsou spíše volnější než rigidní, a každá z nich preferuje svůj vlastní metodický aparát. Přirozená složitost procesu řízení i kontroly od počátků vědeckého řízení přináší různé výklady, existují pak i výklady tendenční.

Ze systémového nadhledu je nutné si uvědomovat, že samotná kontrola i všechny blízké disciplíny mají společného jmenovatele ve „zpětné vazbě“. Ta byla explicitně formulována „kybernetikou“<sup>3</sup>, a má neopomenutelná stigmata i v dnešních procesech. Zpětnovazební smyčku Wiener trefně přirovnal ke slepecké holi, která nevidoucímu dává zpětnou informaci o jeho stavu a pohybu a ovlivňuje tak jeho následující pohyby.

Funkční logika zpětné vazby vychází z „premisy“, že řídicí prvek svým řídicím působením na řízený prvek iniciuje jeho žádoucí stavy a chování. Od řízeného prvku pak řídicí prvek zpětně získává informace o jeho skutečném chování i reálných stavech. Tyto informace pak zpracovává a vyhodnocuje, a podle výsledku rozhoduje a opětovně ovlivňuje jednání řízeného prvku. Zpětná vazba v řízení je tedy založena na informační smyčce a je jádrem každého řídicího působení. Přinesla a přináší nejen nové impulzy do řízení osob včetně dodržování zákonnosti, ale patří mezi nové poznatky moderní doby. Má klíčové postavení ve více směrech, např. v hardwarové i softwarové výbavě počítačů, v automatizaci a průmyslové regulaci, elektroakustice, ekologii, biologii, zdravotnictví a jinde.

V řídicích procesech se zpětnovazební smyčky využívá ve formě kladné a záporné vazby. Záporná vazba signalizuje odklon od žádoucích stavů, což umožňuje řídicímu prvku reagenčními zásahy udržet žádoucí stavy, ale také odstranit odklony od normativů a nastolit žádoucí rovnovážný a funkční stav. Kladná zpětná vazba zase iniciuje pozitivní síly a pohyby dopředu k vyšší prosperitě. Zpětné vazby v polaritě působení kontrolujícího na kontrolovaného jsou převážně regulační povahy a umožňují využít i prvky sebeřízení a sebekontroly. Sebekontrola každého jednotlivce, zejména i manažerů, ale i podniku jako podnikatelského celku je v moderní složité ekonomice ještě nedostatečně využitým zdrojem prosperity. Zpětné vazby se kontrolou na podnikové platformě se objevují níže uvedených případech:

---

<sup>2</sup> Henri Fayol je s Frederickem Winslowem Taylorem pokládán za otce moderního managementu (Karlöf a Lövingston, 2000).

<sup>3</sup> Princip zpětné vazby se přisuzuje Norbertu Wienerovi zakladateli kybernetiky, i když byla objevena a využívána dávno před ním v mnoha oborech (např. u parního stroje).

- vlastnickou kontrolou – uplatňuje se ve společnostech působností valné hromady a dozorčí rady, a to v intencích zákona i podnikatelských zájmů;
- kontrolním útvarem podniku – každý podnik si jej zřizuje dle vlastních potřeb, kdy útvar je zpravidla podřízen vrcholovým vedoucím a je relativně nezávislou jednotkou s profesionálními kontrolory;
- specifickými oborovými kontrolními aktivitami – mají mnoho podob a jsou situačně rozptýleny v každém podniku, zpravidla zahrnují vstupní a výstupní kontrolu, cenovou kontrolu, kontrolu bezpečnosti práce a další;
- manažerskou řídicí kontrolou a sebekontrolou – je součástí každé manažerské činnosti a může být vymezena např. pracovní náplní nebo jinou organizační normou, přičemž její skutečný výkon je výrazně ovlivněn osobností, profesionalitou, zkušenostmi i morální výbavou každého manažera;
- externě zajišťovanou kontrolní činností.

### *3. Právní zakotvení kontrolní činnosti*

Situační a věcná různorodost činností a situací přináší i různé možnosti pro realizaci Smlouvy o kontrolní činnosti dle zákona č. 89/2012 Sb., občanského zákoníku (ve znění pozdějších předpisů). Účastníci tohoto smluvního vztahu jsou: podnikatelský subjekt, který kontrolní činnost objednává a kontrolor, který jí vykoná. Kontrolor se touto smlouvou zavazuje zjistit nestranně stav určité věci nebo ověřit výsledek určité činnosti a vydat o tom kontrolní osvědčení. Objednatel určí předmět, způsob a čas kontroly a zavazuje se zaplatit kontrolorovi odměnu. K ujednání, jímž se kontrolorovi ukládá povinnost, jež by mohla ovlivnit nestrannost kontroly nebo správnost kontrolního osvědčení, se nepřihlíží.

#### *3.1 Úvodní souvislosti*

Podle českého občanského zákoníku č. 89/2012 Sb., ve znění pozdějších předpisů, nemohou všechny osoby shodně postupovat. Při výkladu právních jednání (právní jednání nahrazuje dosud vžitý pojem právní úkon) se nově liší jednání v právním styku podnikatelů od jednání ostatních osob. V právním styku podnikatelů se totiž (kromě výkladu podle ustanovení § 555 až 558 odst. 1 občanského zákoníku, který vychází z dřívější obchodněprávní úpravy) přihlíží podle ustanovení § 558 odst. 2 občanského zákoníku k obchodním zvyklostem zachovávaným obecně, anebo v daném odvětví, ledaže to vyloučí ujednání stran nebo zákon.

Není-li jiné ujednání, platí, že obchodní zvyklost má přednost před ustanovením zákona, jenž nemá donucovací účinky (tedy před dispozitivními ustanoveními, která lze smluvním ujednáním změnit), jinak se může podnikatel zvyklosti dovolat, prokáže-li, že druhá strana musela určitou zvyklost znát a s postupem podle ní byla srozuměna.

Co se týká formy právních jednání, každý má právo zvolit si pro právní jednání libovolnou formu (písemnou, ústní či konkludentní), není-li ve volbě formy omezen ujednáním nebo zákonem.

Navazující ustanovení § 564 občanského zákoníku pak určuje, že vyžaduje-li zákon pro právní jednání určitou formu, lze obsah právního jednání změnit projevem vůle v téže nebo přísnější formě; vyžaduje-li tuto formu jen ujednání stran, lze obsah právního jednání změnit i v jiné formě, pokud to ujednání stran nevylučuje (tato úprava za středníkem je obsahově blízká dřívější úpravě v § 272 obchodního zákoníku).

Úpravě smluv se pak v občanský zákoník věnuje ustanovení § 1724 až 1784. V ustanovení § 1725 se obecně určuje, že je smlouva uzavřena, jakmile si strany sjednají její obsah. V mezích právního řádu je stranám ponecháno na vůli svobodně si smlouvu ujednat a její obsah určit. To se může jevit shodně s právní úpravou předchozí.

Jsou zde však i speciální ustanovení. Smlouvy, které se uzavírají s použitím úprav smluvních typů, by měly obsahovat tzv. podstatné náležitosti. Je však určeno v § 1726, že považují-li strany smlouvu za uzavřenou, ač si ve skutečnosti neujednaly náležitost, již měly ve smlouvě ujednat, hledí se na projev jejich vůle jako na uzavřenou smlouvu, lze-li zvláště s přihlédnutím k jejich následnému chování, rozumně předpokládat, že by smlouvu uzavřely i bez ujednání této náležitosti. Otázkou pak zůstává, zda to může být náležitost jakákoli, a to i ta, která by byla pro daný smluvní typ určující. Text zákona náležitosti nijak neomezuje, na otázku lze tedy zřejmě odpovědět kladně. Daná smlouva by se pak měla řídit právní úpravou příslušného smluvního typu.

Ustanovení § 1726 pak dále uvádí, že dala-li některá ze stran již při uzavírání smlouvy najevo, že dosažení shody o určité náležitosti je předpokladem k uzavření smlouvy, má se za to, že smlouva uzavřena nebyla, pokud nedošlo k dohodě o této náležitosti; tehdy ujednání o ostatních náležitostech strany nezavazuje, ani byl-li o nich vyhotoven zápis. Zde může jít o jakoukoli, byť obecně nepodstatnou náležitost, která se takto stává podstatnou.

### **3.2 Úprava smlouvy o kontrolní činnosti**

Smlouva o kontrolní činnosti byla dříve upravena v Zákoníku mezinárodního obchodu a posléze v obchodním zákoníku. Dnes je tato právní úprava v Česku obsažena v § 2652-2661 občanského zákoníku. Lze předpokládat, že kontrolorem (dříve definovaným jako vykonavatelem kontroly) bude začasť podnikatel s příslušným předmětem činnosti.

#### **3.2.1 Základní ustanovení**

Podle základního ustanovení se podle smlouvy o kontrolní činnosti kontrolor zavazuje zjistit nestranně stav určité věci nebo ověřit výsledek určité činnosti a vydat o tom kontrolní osvědčení a objednatel se zavazuje zaplatit mu odměnu. Podstatné náležitosti smlouvy tvoří:

- závazek kontrolora k nestrannému zjištění stavu určité věci nebo ověření výsledku určité činnosti,
- závazek kontrolora k vydání kontrolního osvědčení o tomto zjištění nebo ověření,
- závazek objednatele k zaplacení odměny kontrolorovi.

Nejde o subtyp smlouvy o příkazu ani smlouvy o dílo. Nejde o obstarání záležitosti ani o vytvoření díla. Jde o zvláštní smlouvu, která slouží ke zjištění objektivního stavu.

Nejedná se přitom jen o případné ověření množství nebo jakosti zboží, může být sjednána jakákoliv kontrolní činnost (např. porovnávání výsledků s parametry plánovanými, kontrola vedení účetnictví nebo manažerského účetnictví, evidence majetku, hospodaření řízených organizací či jednotek, postupů při zadávání zakázek, provádění údržby, dodržování právních nebo interních předpisů při činnosti kontrolované osoby nebo organizační jednotky, správnosti nakládání se svěřenými hodnotami; může jít však také např. o provádění revizí elektroinstalací, zkoušek před převzetím stavebních objektů a technologických zařízení, pevnostní zkoušky konstrukcí, zkoušky výtahů a zvedacích zařízení, těsnostní zkoušky potrubí apod.). Předmětem této smlouvy může být kontrola různých činností při zajišťování controllingu a auditu. Přesné vymezení předmětu kontroly je věcí konkrétního ujednání ve smlouvě.

#### **3.2.2 Nestranný způsob kontroly**

K případnému ujednání, jímž se kontrolorovi ukládá povinnost, jež by mohla ovlivnit nestrannost kontroly nebo správnost kontrolního osvědčení, se nepřihlíží. Kontrolor provede

kontrolu s odbornou péčí podle stanoveného způsobu kontroly, doby, místa a rozsahu kontroly, se zřetelem i ke stavu, v jakém se předmět kontroly nacházel v době jejího provádění. Zjištěný stav popíše v kontrolním osvědčení.

Kontrolní osvědčení může být různého dohodnutého druhu nebo druhu stanoveného zvláštními předpisy; může se např. jednat o osvědčení o jakosti a kompletnosti (potvrzující kvalitativní ukazatele zboží a osvědčující, že zboží obsahuje stanovená příslušenství), o atest (osvědčující zvláštní vlastnosti zboží), mj. i o revizní zprávy elektroinstalací (kterými se ve stanovených obdobích potvrzuje provozuschopnost zařízení odpovídající právním předpisům, závazným technickým předpisům a normám) apod. Kontrolní osvědčení může být mj. jedním z dokumentů při platbách s využitím dokumentárních akreditivů i při sjednání dokumentárních inkas. Může být též dohodnuto v kupní smlouvě, že toto osvědčení bude přílohou dodacího listu apod. Dále se v praxi může sjednávat mj. též kontrola vedení účetnictví či manažerského účetnictví a kontrola nejruznějších činností při realizaci controllingu a auditu.

Též může jít o vystavení osvědčení při zjišťování stavu zásilky či kvality provedeného díla. (Výčet příkladů jen naznačuje široké možnosti realizace smlouvy.)

Neplatnost ujednání smluvního vztahu není vázána až na přímé ovlivnění nestrannosti, ale stačí pouhá možnost takového ovlivnění. Charakteristickým rysem této smlouvy je totiž právě nestrannost.

### ***3.2.3 Kvalita, rozsah, způsob, doba a místo kontroly***

Kontrolor provede kontrolu v rozsahu a způsobem obvyklým při obdobných kontrolách. Má se za to, že kontrola má být provedena bez zbytečného odkladu v místě, kde se předmět kontroly nachází. Objednatel oznámí kontrolorovi včas, kde se má kontrola uskutečnit. Objednatel poskytne kontrolorovi součinnost nutnou k provedení kontroly, zejména mu umožní potřebný přístup k předmětu kontroly. Mezi ostatní části smlouvy bude tedy zpravidla patřit způsob kontroly (zajišťující nestrannost), doba, místo a rozsah, jakož i popsání stavu předmětu kontroly. Kontrolor musí kontrolní činnost nestranně provést; nestranné provedení však znamená, že výsledky kontroly také nesmí v kontrolním osvědčení nijak zkreslit, zatajit nebo jinak změnit. Podrobnosti týkající se způsobu a rozsahu kontroly by měly být sjednány ve smlouvě. Toto řešení lze jen doporučit. Avšak pokud by tomu tak nebylo, bude se provádět výše popsaným postupem - v rozsahu a způsobem obvyklým při obdobných kontrolách.

### ***3.2.4 Úplata a náklady***

Právo kontrolora na odměnu vzniká provedením kontroly a vydáním kontrolního osvědčení. Společně s právem na odměnu vzniká kontrolorovi i právo na náhradu nákladů, které při provedení kontroly účelně vynaložil, ledaže z povahy těchto nákladů vyplývá, že jsou v odměně již zahrnuty. Kontrolor má tedy nárok na úplatu po splnění povinnosti provést kontrolu a vydání kontrolního osvědčení. Není-li úplata smluvna, je objednatel povinen zaplatit úplatu obvyklou v době uzavření smlouvy se zřetelem k předmětu, rozsahu, způsobu a místu kontroly.

### ***3.2.5 Vztah ke třetím osobám, vady kontroly, náhrada škody***

Provedení kontroly se nedotýká právních poměrů mezi objednatelem a jinými osobami, zejména osobami, jimž je určen nebo od nichž pochází předmět kontroly. Provedení kontroly je vztahem mezi dvěma subjekty smlouvy a nedotýká se jiných právních vztahů. Kontrolní osvědčení vystavené kontrolorem vůči objednateli kontroly, jehož stejnopis může být předán např. prodávajícímu zboží, nemůže nahradit oznámení vad kupujícím, nemůže obecně nahradit ani prohlídky zboží kupujícím. Jestliže kontrolor neprovedl kontrolu řádně, nevznikají mu



nároky na odměnu, resp. na nutné a účelně vynaložené náklady, a objednatel může po uplynutí doby stanovené pro provedení kontroly od smlouvy odstoupit. Objednatel pak může postupovat podle ustanovení upravujících odpovědnost za škodu, případně uplatnit smluvní pokutu, byla-li sjednána.

Kontrolor je povinen nahradit škodu způsobenou porušením povinnosti provést řádně kontrolu, jen pokud tato škoda nemůže být nahrazena uplatněním nároku objednatele vůči osobě odpovědné za vadné plnění, jež je předmětem kontroly. Prvotní je vždy náhrada škody odpovědné osoby; odpovědnost kontrolora je až druhotná. Kontrolor nahradí škodu způsobenou porušením povinnosti provést kontrolu řádně v tom rozsahu, v jakém objednatel nemůže účinně dosáhnout náhrady uplatněním práva z vadného plnění vůči tomu, kdo plnil kontrolovaný předmět.

Kontrolor povinnost k náhradě škody nemá, opomenul-li objednatel vymáhat své právo vůči třetí osobě včas, nebo nemůže-li je vymáhat vzhledem k tomu, co s třetí osobou ujednal - viz ustanovení § 2660 odst. 1 občanského zákoníku. Omezení podle § 2660 odst. 1 neplatí, ujistil-li kontrolor objednatele, že bez ohledu na rozsah a způsob kontroly zjistí všechny vady, nebo ujistil-li objednatele, že kontrolní osvědčení je úplné a správné. Půjde-li o případy, kdy je vykonavatel-kontrolor povinen nahradit škodu způsobenou porušením povinnosti provést řádně kontrolu, přecházejí na něho zaplacením této náhrady nároky, které má objednatel vůči osobě odpovědné za vadné plnění předmětu kontroly tak, jako by mu byly tyto nároky postoupeny. Jedná se o případ zákonné cese (postoupení).

I při realizaci tohoto smluvního typu je třeba věnovat pozornost konkrétnímu smluvnímu ujednání.

Rovněž vzhledem ke stručnosti právní úpravy lze jen doporučit, tak jako i u jiných smluvních typů, vydání příslušných obchodních podmínek a usnadňovat kontraktaci smluvním odkazem na tyto podmínky (v obchodních podmínkách je možno také mj. stanovit i otázky placení, případně fakturování, splatnosti faktur, úroků atp.).

Význam smluvního jednání je zřejmý právě ze široké smluvní volnosti, kterou zákoník umožňuje, a ze skutečnosti, že dílčí okruhy problémů zákoník neřeší a ponechává je smluvním partnerům. Při kontraktaci je přitom možno vycházet z praktických poznatků. Příznivý průběh obchodních případů (bez nepříznivých důsledků), realizace, event. aplikace právních ustanovení je po našem soudu limitován zejména úrovní právních předpisů, úrovní smlouvy i kvalitním dokladováním průběhu plnění smlouvy a rychlostí a kvalitou rozhodování sporů.

Z těchto předpokladů k úspěšné realizaci a aplikaci práva přispívá tedy i kvalifikované uzavírání smluv (jasných, srozumitelných, určitých) a dokladování průběhu plnění smlouvy, které je v možnostech subjektů práva. Rozhodující význam přitom má výběr smluvního partnera a vhodná volba zajišťovacích prostředků.

Při uzavírání smluv bychom se měli snažit vyvarovat „klasických nedostatků“. Začasté zjistíme, že dohody učiněné mezi smluvními stranami nejsou v souladu se zákonem nebo nejsou voleny příliš vhodně. Přestože se může jednat o známé otázky, řada nedostatků se stále opakuje. Připomínáme, že značné procento smluv trpí nedostatkem již při určení subjektů. Další neméně důležitou otázkou je používání nevysvětlených pojmů a zkratk. Smluvním stranám lze jen doporučit, aby pojmy použité ve smlouvě (které nejsou pojmy právních předpisů a ani jejich obsah není dán obchodními zvyklostmi) v úvodu smlouvy definovaly; totéž platí o zkratkách.

#### ***4. Controlling, kontrola a řízení***

#### 4.1 Funkce a užitečnost controllingu

Složitější ekonomika i její komplikovanější řízení již dlouhou dobu vyžadovaly účinnější metody hodnocení, kontroly i regulaci hospodářských procesů. Významnou snahou v tomto směru byl rozmach manažerského účetnictví, které se od tradičního účetnictví orientovalo již i na plánování výnosů a nákladů, účinnější vyhodnocování podnikatelské prosperity ve vnitropodnikových souvislostech a s důrazem na reálný čas procesů. Z této orientace se ve XX. století pozvolna formoval i controlling, který časem přerostl v samostatnou disciplínu, a dnes se dále kultivuje.

Horváth (2004) – vůdčí průkopník controllingu v Evropě – již na počátku devadesátých let prosazoval, že „Controlling je koncepce řízení zaměřená na výsledek, která překračuje hranice funkcí a koordinuje plánování, kontrolu a informační toky“. Havlíček (2011) obdobně uvádí, že „Podstatou controllingu je proces porovnání skutečně dosažených výsledků s plánem, vyhledávání a následné řešení odchylek. Musí stanovit priority, abychom mohli vyřešit problém, který zatěžuje podnik a brání mu, aby dosáhl strategických nebo operativních cílů. Je orientován na budoucnost, o minulost se controlling zajímá zejména v případech, že mu poskytuje podněty pro budoucí řízení“.

Na počátku se controllingu přisuzovala detailnější registračně – evidenční funkce, čímž plnil pasivnější, ponejvíce zpravodajskou, signalizační úlohu. V pozdějších etapách se již zaměřil na hodnocení, kontrolu, verifikaci a signalizaci míry hospodárnosti a nehospodárnosti s těsnější vazbou na manažerské řízení. Rozvoj pak i vlivem komputelizace vyústil k přesnější monitorování a navigaci důležitých podnikových dějů v reálném čase, čímž se silně posílilo zpětné sepětí controllingových aktivit s operativním i taktickým řízením.

Funkční a věcný záběr controllingu je dnes široký. Z hlediska časového dosahu se nejčastěji hovoří o operativním, taktickém a strategickém controllingu. Z věcného hlediska se rozlišuje controlling finanční, nákladový, pracovního kapitálu, zásob, pohledávek, průběžné likvidity, nákupních činností, projektový, logistický, znalostní, inovační, investiční, organizační, personální a další. Z hlediska vztahu k okolí lze rozlišit controlling orientující se na vnitřní situaci podniku, vnější vztahy (věřitelé, konkurence ap.) Z dalšího hlediska lze rozlišit statutární a výkonný controlling. Ne zcela přesná definice controllingu jeho praktický přínos nesnižuje. Někdy si podniky svůj systém controllingu pokládají za know-how a náležitě jej utajují.

#### 4.2 Nástroje a metody controllingu

Nástroje controllingu dnes tvoří poměrně pestrou skupinu, a odráží interpretační různorodost (Koptik, 2019). Nástroje se nejčastěji člení na operativní, které jsou využívány pro operativní plánování a kontrolu, a strategické nástroje, které jsou nasměrovány především na vývoj, produkty, postupy, řízení či technologie. Mezi často uváděné metody se řadí např. „Analýza kritických bodů“, jehož pomocí se stanovuje kritický bod, kdy je nutné volit nové postupy, aby se generoval zisk. Jinými metodami jsou „optimalizace objemu zakázky a objednávky“, „analýza konkurence“, „portfoliová analýza“, „analýza ABC“ a další metody. Jindy se interpretuje controlling jako nástroj řízení nebo systém pravidel (Karlöf a Lövingston, 2000). Další významná autorka Gallová (2014) rozlišuje nástroje takto:

- strategické nástroje – analýza konkurence, portfoliová analýza, analýza životního cyklu výrobku, analýza silných a slabých stránek, řízení jakosti, strategická mezera, technika scénáře, potenciálová analýza;
- operativní nástroje – analýza ABC, analýza návratnosti investic, analýza kritických bodů, hodnotová analýza, analýza pracovního času, výpočet krátkodobého hospodářského výsledku, výpočet příspěvku na úhradu, analýza XYZ.



Někdy se za nástroje controllingu pokládají: analýza rabatu, optimalizace objemu zakázky, analýza konkurence, portfoliová analýza, odvětvová analýza a další.

Ať je náplň firemního controllingu definována jakkoliv, rozhodujícím společným jmenovatelem většiny definic, i praktických aplikací je, že controlling je disciplínou zpětnovazební, orientující se na zjišťování odchylek od požadovaného stavu a je organickou součástí systému řízení podniku.

### 4.3 Euforie a slabé stránky controllingu

Aplikační popularita controllingu a blízké vazby na příbuzné disciplíny přinášejí i nejistoty a slabiny. Níže poukážeme na typické problémy (Toth, 2014):

- konkurenční vztahy a duplicity v controllingu – existují názory, že controlling a manažerské účetnictví jsou pojmy pro to samé, nebo také že controlling je druhem cílově programového či procesního a je reprezentován metodami: (a) Balanced Score Card; (b) ABC; nebo (c) portfoliová analýza. Někdy se propaguje, že controlling je filosofií řízení;
- transfinite (překračující hranice, neohraničená, nekonečná) interpretace controllingu; controllingu jsou přisuzovány účinky mimo jeho funkční způsobilosti, např. když se controlling považuje za „prostředek obsluhy krize“, nebo za „jádro řízení rizik“, kdy funkční neohraničenost způsobuje i souběh činností (duplicity), nebo i potlačování jiných aktivit, např. operativního řízení; nedůsledné interpretace mohou způsobit i záměnu „prostředku“ za „cíle“;
- problémy reálného času a metriky v controllingu – hodnoty controllingových informací mimo reálný čas procesů klesá, opožděné signály mohou být irelevantní až dezorientační a posilovat byrokratické prvky v řízení, špatná metrika dostatečně nevypovídajících informace způsobují dezorientaci a škody.<sup>4</sup>

### 5. Audity versus řízení a kontrola

Auditování, audit, auditing jsou dnes frekventovanými termíny nejen manažerů, ale pronikly i do neekonomických oborů. Jejich interpretace je poměrně široká, pokud není konkrétní druh auditu upraven právním předpisem<sup>5</sup>. Výraz „audit“ se sémanticky nejvíce váže k českému ekvivalentu „přezkoumání“<sup>6</sup>. Běžně znamená přezkoumání určitých činností, stavů a situací, s cílem prověřit jejich validitu (platnost). Přezkoumání se pak děje podle určitých kritérií, a mělo by být objektivní, spolehlivé a užitečné. V manažerském auditu se zpravidla jedná o cílené získávání a vyhodnocování informačních faktografických podkladů pro potřeby řízení. Získané informace mají podobu ukazatelů, účelových šetření, cílených propočtů a analýz apod. Týkají se vždy konkrétních podnikatelských subjektů (podniku, závodu, jejich jiných složek, nebo jejich činností, stavů a událostí). Smyslem auditu je zjistit míru shody (neshody) mezi zjištěnými skutečnostmi a požadovanou realitou. Požadovaná realita je představována plánem, normami, předpisy, očekávaným jednáním či chováním. Výsledkem přezkoumání je pak auditorská zpráva, která vypovídá v o míře „shod“ či „neshod“ předmětu auditu.

V dané souvislosti je důležité konfrontovat dvě aktivity a to „kontrolu“ a „audit“. Jejich vztah bývá často předmětem teoretických sporů i praktických aplikací. Audit zkoumá především

---

<sup>4</sup> Pro controlling vícenásobně platí Druckerovo: „Pokud to nemůžete měřit, nemůžete to zvládnout“ (www.citaty.net).

<sup>5</sup> Interní audit ve státní správě je upraven zákonem o vnitřní kontrole organizace, statutární audit zákonem č. 254/2000 Sb. o auditorech, jiné předpisy platí pro oblast řízení kvality (Normy ISO).

<sup>6</sup> Je odvozen z latinského audiencia, což již ve středověku znamenalo prošetření, vyšetřování, vyšetření.

systemové souvislosti a validitu uskutečňovaných procesů a stavů, a kontrola se zaměřuje na ověření již konkrétní reálně nastalých (ex post) situací, stavů, postupů a jevů. Z manažerského nadhledu se v praxi audity vyskytují ve více aplikačních směrech.

- ***Audit jako zákonná povinnost***

Uplatňuje se z titulu konkrétního právního předpisu. Klasickým představitelem je statutární audit, kdy jsou ověřovány účetní výkazy „Rozvaha“, „Výkaz zisků a ztrát“, „Výkaz peněžních toků“ a „Výroční zpráva“. Těžištěm je ověření, zda vykázané informace podávají věrný a poctivý obraz o situaci účetní jednotky.<sup>7</sup>

- ***Situační (účelový) audit***

Může být nařízen vnějším oprávněným subjektem, např. ministrem, soudem, vyšetřujícím orgánem, insolvenčním správcem ap. Prošetřují se zpravidla mimořádné případy<sup>8</sup> související s dodržováním či porušováním zákonů či jiných právních předpisů. Příkladem je forenzní audit<sup>9</sup>, kontrolní audit, audit výběrového řízení, prověrka jednání statutárního orgánu, apod. Může jej provést registrovaný auditor, pokud je pověřen, také ale soudní znalec, odhadce, či jiná odborně způsobilá osoba.

- ***Audit jako iniciativa subjektu podnikání***

Uplatňuje se z rozhodnutí kompetentního orgánu, např. valné hromady, statutárního orgánu, vrcholového manažera apod. Má různorodou podobu, nejčastější případy jsou:

- audit jakosti – uplatňuje se při zkoumání kvality výrobků a často je spojována s tzv. ISO normami, audity nemají právní závaznost, získání certifikátu je prestižní záležitostí, posilují pozici a image firmy v konkurenčním i širším prostředí a může jej iniciovat i obchodní partner před uzavřením smlouvy;
- výrokový audit – orientuje se především na posouzení konformity výrobku s deklarovanými požadavky a parametry, má značný význam i pro snižování rizik a při reklamacích;
- ekologický audit – má poměrně široký věcný záběr a neustále se rozrůstá, auditují se např. „šetrné“ (přátelské) suroviny, materiály, technologie poškozující životní prostředí, taktéž obnovitelné energetické zdroje, vhodnost materiálu a obalů k recyklaci a může se uskutečnit dle nomy ISO 14000;
- systémový audit systému managementu – prověřuje systém managementu organizace, často s využitím standardů (např. ISO 14001, ISO 9001, ISO 15001 apod.) ale i jiných metodických postupů;
- audit personální a sociální – se zaměřuje na hodnocení efektivnosti řízení a využití lidských zdrojů s cílem zvýšit kvalitu a produktivitu živé práce, využívá se v přípravě na reorganizace, fúzi či jiné přeměny společností;
- audit webových stránek – zkoumá zpravidla vypovídací schopnost, reprezentativnost a technologickou vhodnost webových stránek, popř. webových aplikací;

---

<sup>7</sup> Ověření účetní závěrky ukládá ustanovení zákona o účetnictví a také zákona o auditorech.

<sup>8</sup> Často se pro tyto účely jmenuje externí auditor, soudní znalec či jiný znalostní aktér.

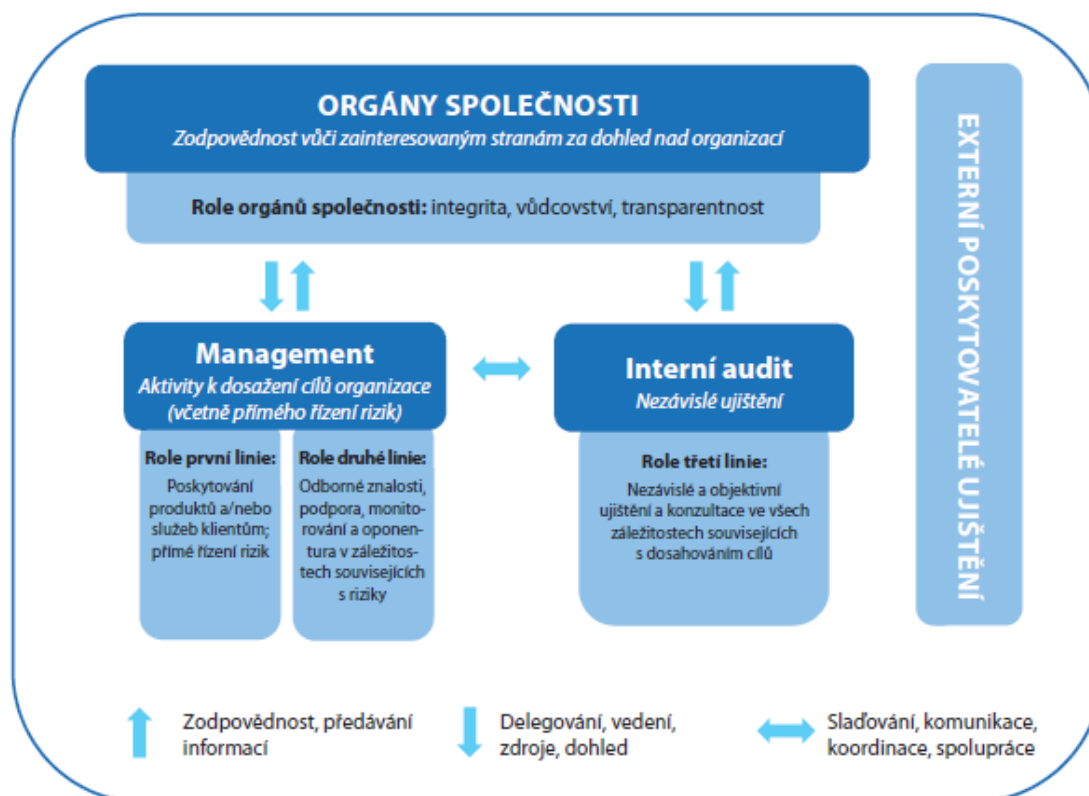
<sup>9</sup> Zvaná někdy jako forenzní analýza.

- finanční audit – se stává aktuálním při získávání úvěrů, finanční výpomoci a půjček, při dluhové analýze firmy, při zkoumání míry zadluženosti, při hrozbě předlužení, schopnosti plnění závazků;
- organizačně právní audit – prověřuje promítnutí obecných legislativních předpisů do interních směrnic a instrukcí a hodnotí dosažení shody (neshody) těchto norem v dané organizaci;
- audit bezpečnostních událostí – se zaměřuje na cílené sledování a kontrolu počítačů, serverů a domén.

Z hlediska výkonu a ofiiciality lze rozlišit: externí audit a interní audit. Externí je prováděn nezávislou pověřenou osobou – auditorem, popř. auditorskou společností, která je k výkonu daného auditu autorizována. Interní audit je prováděn interním auditorem dané osoby, popř. jinou (i externí) pověřenou osobou s náležitou kvalifikací. Ať už uplatněný audit má tu nebo onu formu, jeho výsledná účinnost je určena kvalitou jeho provedení a také manažerským využitím výsledků auditu.

## 6. Řídicí a kontrolní systém manažera železniční infrastruktury

Kontrolní činnosti manažera železniční infrastruktury v českém právním prostředí jsou implementovány v rámci modelu 3 linií obrany (7), který je zobrazen na Obr. 1.



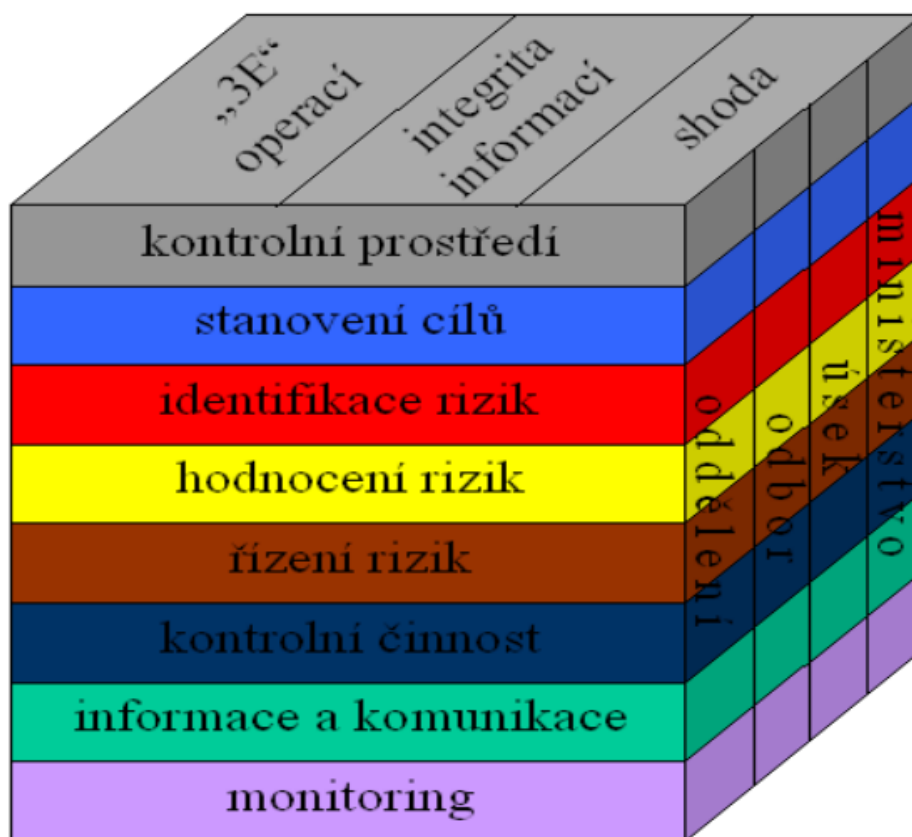
Obr. 1: Tři linie obrany (7)

Jedná se v podstatě o využití dvou složek řídicího a kontrolního systému dle zákona o finanční kontrole, kdy první složkou je řídicí kontrola (předběžná, průběžná, následná) v odpovědnosti příslušných vedoucích zaměstnanců v první linii s podporou druhé linie, druhou složkou poté interní audit jako organizačně oddělené, funkčně nezávislé přezkoumávání a vyhodnocování

přiměřenosti a účinnosti řídicí kontroly (třetí linie obrany). Nezbytným pro celkovou funkčnost vnitřního řídicího a kontrolního systému a dosažení přidané hodnoty je vysoká kooperace jednotlivých linií obrany tak, aby nepracovaly v oddělených vertikálách (tzv. sílech). Komplexnost ujištění orgánů společnosti o funkčnosti vnitřního řídicího a kontrolního systému je poté v rukou útvaru interního auditu. Funkčnost tohoto systému je poté verifikována mimo jiné i formou externích kontrol dohledových orgánů.

### 6.1 Vnitřní řídicí a kontrolní systém

Manažer železniční infrastruktury postupuje v českém, resp. mezinárodním právním prostředí dle metodiky COSO. Model COSO ERM je model, který definuje řídicí kontrolu jako proces, který je vykonáván vedoucími zaměstnanci orgánů státní správy tak, aby zajišťoval dosažení cílů ve třech kategoriích: a) účinnost, efektivnost a účelnost operací, b) spolehlivost vnitřního řízení a kontroly, včetně ochrany majetku, c) soulad s příslušnými zákony a nařízeními. Nastavení systému řízení rizik podle COSO ERM pomocí nástrojů jako jsou etika, efektivní řídicí a kontrolní mechanismy a "Corporate Governance" snižuje možnost výskytu rizik v orgánech státní správy. Systém COSO ERM je postaven na 8 základních prvcích, které je možné graficky vyjádřit pomocí následující krychle (8).



Obr. 2: Osm základních prvků COCO ERM (8)

Ačkoliv existují již modernější implementace COSO ERM (např. šroubovice), jsou dále popsány procesy dle jednotlivých komponent tzv. COSO krychle, která je manažerem železniční infrastruktury prakticky využívána:

- kontrolní prostředí – je nastaveno prostřednictvím organizačních řádů jednotlivých organizačních složek s jasně definovanými povinnostmi a kompetencemi. Tyto povinnosti a kompetence se propisují jednotlivým zaměstnancům do pracovních náplní,
- stanovení cílů – probíhá na bázi každoročního stanovení klíčových ukazatelů vrcholového vedení (tzv. KPI), jejichž plnění je dohlíženo zřizovatelem (Ministerstvo dopravy České republiky),
- identifikace, hodnocení a řízení rizik – manažer železniční infrastruktury využívá v této oblasti SW nástroj, umožňující evidenci, pravidelné hodnocení a řízení rizik v rámci centralizovaného řízení rizik organizace. Probíhá pravidelná revize všech rizik s tím, že mohou být identifikována rizika nová (primárně jejich vlastníky a analytiky). Koordinace řízení rizik je v gesci oddělení rizik,
- kontrolní činnost – je jednak součástí manažerského řízení (manažerská kontrola – 1. linie obrany), jednak je vykonávána kontrolní činnost dle plánu kontrol na příslušný rok. Manažer železniční infrastruktury disponuje vnitřním předpisem, upravujícím tuto oblast, který obsahuje i vzory jednotlivých zpráv z kontroly,
- informace a komunikace – informovanost zaměstnanců o klíčových procesech manažera železniční infrastruktury je zajištěna formou zápisů z porad, kdy vrcholově je distribuován tzv. zápis z gremiální porady (porada vrcholového vedení). Obdobným způsobem je zajištěna informovanost v rámci projektových týmů a skupin,
- monitoring – je řešen prostřednictvím rozpadu sledování klíčových ukazatelů vrcholového vedení organizace (KPI) na jednotlivé dílčí činnosti, procesy a úkoly. Pro tento monitoring je využívána SW podpora, umožňující jeho centralizovanou správu a řízení.

## 6.2 Externí kontroly

Jelikož je manažer železniční infrastruktury v českém a evropském právním prostředí hospodářem s veřejnými prostředky, příjemcem dotací a současně také správcem kritické informační infrastruktury státu, je kontrolním subjektem celé řady pro tento účel zřízených orgánů. Kontrolní orgány ve věci provádění kontrol postupují především dle zákona č. 255/2012 Sb., o kontrole (kontrolní řád) a dle zákona č. 500/2004 Sb., správní řád. Manažer železniční infrastruktury využívá pro evidenci externích kontrol (zahájení, průběh, ukončení, nápravná opatření) SW nástroj, umožňující centralizovaný náhled na všechny kontroly, kde byl kontrolním subjektem. Tato centrální evidence je periodicky předkládána na vědomí orgánům organizace, stejně jako slouží k prevenci duplicit při provádění a plánování interních kontrol a auditů. Externí kontroly jsou u manažera železniční infrastruktury prováděny např. následujícími kontrolními orgány (výčet rozhodně není kompletní):

- Ministerstvo financí České republiky (na základě zákona č. 320/2001 Sb., o finanční kontrole),
- Finanční úřad,
- Celní úřad,
- Státní fond dopravní infrastruktury (financování),
- Ministerstvo dopravy České republiky (zřizovatel),
- Drážní úřad,
- Drážní inspekce,
- Úřad pro ochranu hospodářské soutěže,
- Nejvyšší kontrolní úřad,
- Národní bezpečnostní úřad,
- Národní úřad pro kybernetickou a informační bezpečnost,



- Úřad práce,
- Státní úřad inspekce práce,
- Evropská komise,
- Evropský účetní dvůr.

## 7. Poznámka závěrem

Kontrolní aktivity mají i v moderní tržní ekonomice nejen nezastupitelnou úlohu, ale jejich tradiční funkce se rozrůstají a čím dále tím více zasahují do procesů řízení. Tento trend však může s sebou přinášet i řadu věcných a metodologických problémů. Zvýšená pozornost věnovaná otázkám celého spektra kontrolních aktivit je výzvou doby, neboť tato kvalitní činnost je cestou ke zvyšování efektivity nejen řízení podnikatelských subjektů, ale i moderní ekonomiky.

Současně je možné také dosáhnout synergického efektu externích kontrol a vnitřního řídicího a kontrolního systému, např. u manažera železniční infrastruktury, a to díky zavedení centralizovaného přehledu externích kontrol, který poskytuje adekvátní ujištění a možnost spolehnout se (na závěry těchto kontrol) při plánování a realizaci interních kontrol a auditů.

## LITERATURA

- [1] GALLOVÁ, L.: *Nástroje a metody controllingu*, 2014. [online]. Dostupné z: <<http://se.arch.czu.cz/GallovaLudmila>>.
- [2] HAVLÍČEK, K.: *Management & controlling: malé a střední firmy*. Praha: Vysoká škola finanční a správní, 2011.
- [3] HORVÁTH, P.: *Nová koncepce controllingu: cesta k účinnému controllingu*. Praha: Profess Consulting, 2004.
- [4] KARLÖF, B., LÖVINGSTON, F. H.: *Management od A do Z*. Praha: Computer Press, 2000.
- [5] KOPTIK, Z.: *Moderní controlling*, 2019. [online]. Dostupné z: <<http://www.modernicontrolling.cz/13x%20-%20o%20controlling/>>
- [6] TÓTH, E.: Quo vadis Controlling? In *Controlling in SME's: Beyond Numbers*. Praha: Vysoká škola finanční a správní, 2014, s. 406-422.
- [7] IIA.: *Internal audit*, 2024. [online]. Dostupné z: <<https://internalauditor.theiia.org/en/>>, úprava autor.
- [8] MINISTERSTVO FINANCÍ, CENTRÁLNÍ HARMONIZAČNÍ JEDNOTKA PRO FINANČNÍ KONTROLU.: *Metodická pomůcka k nastavení řídicí kontroly podle COSO ERM se zaměřením na řízení rizik v orgánech státní správy*, 2007. [online]. Dostupné z: [https://www.mfcr.cz/assets/attachments/Metodika\\_2007-01-31\\_Metodika-Financni-kontroly-Rizeni-rizik-v-org-statni-spravy-2007-01-31.pdf](https://www.mfcr.cz/assets/attachments/Metodika_2007-01-31_Metodika-Financni-kontroly-Rizeni-rizik-v-org-statni-spravy-2007-01-31.pdf).