

## Obsah

### AKTUALITY

Ze zasedání Výkonného výboru KA ČR.....	2
Návrh rozpočtu KA ČR na rok 2014.....	3
Možnost prezentace auditorských firem v příloze Hospodářských novin.....	3
Senát schválil zákonné opatření v souvislosti s rekodifikací.....	3
Kontrola kvality auditorské činnosti v první polovině roku 2013.....	4

### TÉMA ČÍSLA – VEŘEJNÝ SEKTOR

Auditorské služby pro veřejný sektor (Michal Štěpán).....	6
Role auditora ve veřejném sektoru (Jiří Pelák)..	6
Revidované znění Mezinárodního standardu "pro prověrky ISRE 2400 (Hana Mužátková) ...	9
Portál Ministerstva financí „Monitor“ (Michal Svoboda, Nikola Kortanová) .....	11
Vybrané účetní problémy u vybraných účetních jednotek (Hana Březinová).....	13
K metodice přezkoumání hospodaření v oblasti plnění příjmů a výdajů rozpočtu (Martina Smetanová).....	17
Účetnictví státu – vyhláška o schvalování účetních závěrek některých vybraných účetních jednotek (Martina Smetanová) .....	21
Rozhovor s Janem Málkem Ministerstvo financí jako přezkoumávající a kontrolní orgán .....	24
Rozhovor s Davidem Bauerem Reforma veřejných financí a schvalování účetních závěrek.....	28

### NA POMOC AUDITORŮM

Co vás čeká, když přijdeme na kontrolu kvality (malý průvodce kontrolou kvality auditorské činnosti) (Daniel Štirský).....	31
Proč legitimovat klienta? Otázkový průvodce auditora k identifikaci pro nejjisté (Stanislav Staněk) .....	34



e-příloha Auditor 8/2013

### OBSAH

- Právo
- Zaznamenali jsme

Toto číslo vyšlo **1. 11. 2013**  
Uzávěrka pro příjem podkladů  
pro další číslo je **4. 11. 2013**

## Otazníky nad evropskou standardizací účetnictví jednotek veřejného sektoru



Vladimír Zelenka

Po poměrně dlouhou dobu jsou odbornou veřejností za jedině standardy vysoce odborně fundované a zároveň konsistentní

s vývojem požadavků na informace poskytované veřejným sektorem považovány Mezinárodní účetní standardy pro veřejný sektor (IPSAS).

V poslední době ze strany Evropské unie sílí tlak na to, aby byla vytvořena sada evropských standardů pro účetní výkaznictví ve veřejném sektoru. Objevují se úvahy o vytvoření tzv. EPSAS (European Public Sector Accounting Standards), tedy Evropských účetních standardů pro veřejný sektor. Snaha po vytvoření zvláštní sady evropských standardů vedle respektovaných a většinou vysoce hodnocených IPSAS vyvolává v odborné veřejnosti poměrně značné rozpaky. Evropské instituce (Evropská komise, EUROSTAT) deklarují, že standardy IPSAS jsou vhodným východiskem pro evropskou standardizaci účetnictví veřejného sektoru na akruální bázi.

Vedle toho však jedním dechem dodávají, že implementace IPSAS v rámci evropské harmonizace účetnictví ve veřejném sektoru není možná z několika, ne příliš přesvědčivých, důvodů (viz např. *Zpráva Komise Radě a Evropskému parlamentu – Zavádění harmonizovaných účetních standardů pro veřejný sektor v členských státech. Vhodnost IPSAS pro členské státy*). Následují hlavní námítky a náměty evropských úředníků a protiargumenty:

- *Standardy IPSAS nejsou kompletní co do pokrytí problematiky účetního výkaznictví veřejného sektoru a jsou málo stabilní, protože se předpokládá, že poté, co bude dokončena práce*

*na koncepčním rámci, bude třeba stávající standardy novelizovat. Tato výtka je poněkud zvláštní. Žádná sada standardů ze své podstaty ani nemůže být nikdy kompletní a absolutně stabilní, protože reálný svět se neustále vyvíjí. To se bude případně týkat i standardů EPSAS, ať si to evropské úřednické uvědomují či nikoli.*

- *Standardy EPSAS by měly být konsistentní se statistickými standardy ESA (European System of Accounts).*

Na tomto místě je třeba zdůraznit, že cíle požadované statistickými standardy nejsou s cíli účetního výkaznictví natolik konsistentní, jak by se mohlo zdát, i když i ESA jsou založené na akruálním principu. Požadavek na konsistenci s požadavky statistiky může vést ve svém důsledku k tomu, že bude ohrožen princip věrného a poctivého obrazu založený na všeobecně uznávaných účetních zásadách.

- *IPSAS nepopisují dostatečně přesně účetní postupy, které mají být uplatňovány, přičemž některé z nich nabízejí možnost volby mezi různými alternativními účetními řešeními.*

IPSAS je systém založený spíše na principech než na pravidlech. To však nebrání tomu, aby byl vzat jako základ pro evropskou harmonizaci účetního výkaznictví. Problém striktně daných pravidel a výběr alternativy by mohly právě zabezpečovat EPSAS, jako svého druhu interpretační platforma pro vykazování v EU.

- *V současné době řízení IPSAS trpí nedostatečnou účastí účetních orgánů veřejného sektoru EU... Reforma by měla zajistit, že bude posílena nezávislost procesu stanovování standardů, přičemž budou účinně řešeny zvláštní potřeby veřejného sektoru... IPSASB (Rada pro IPSAS) v současné*

*době nemá dostatek prostředků, aby reagovala s nezbytnou rychlostí a pružností na poptávku po nových standardech a pokynech (SIC!), co se týče otázek měnění se fiskálního prostředí, zejména v důsledku krize.*

Je až směšné, že by posílení nezávislosti procesu standardizace mělo vzejít z politického ovládní tohoto procesu ze strany EU, ať už zjevného nebo zákulisního. Zkušenosti s implementací IFRS do legislativy EU nám jasně napovídají. Schvalovací procedury uplatňované IPSASB garantují nezávislost na rozdíl od standardizace pod politickým vlivem. Nezávislost a excelentní odborná zdatnost by měly být prvořadé. To jsou však atributy, kterými se v oblasti standardizace účetnictví může pyšnit IPSASB, nikoli EU, natož pak jakýsi EPSASB, o němž doposud nikdo neví, jak by měl fungovat, kdo by měl garantovat

odbornost a nezávislost atd. Poslední připomínka evropských úředníků je rovněž neopodstatněná. Kapacity IPSASB doposud postačovaly a postačují k efektivnímu procesu přijímání standardů a nelze předpokládat, že by tomu mělo být do budoucna jinak, a to bez ohledu na měnění se ekonomické podmínky, krize apod.

Představa evropských úředních struktur, že specifické parametry veřejného sektoru států EU mohou v oblasti účetního výkaznictví úspěšně pokrýt specifické evropské standardy EPSAS, protože mezinárodně respektované standardy IPSAS nelze z výše uvedených důvodů plně implementovat, má ještě jednu vadu. V současnosti, kdy je celá řada států EU obrovsky zadlužena, budou světové trhy velmi citlivě hledět na finanční informace o veřejném sektoru těchto zemí. Domnívám se, že by pro účely

investování do nástrojů emitovaných zeměmi EU investoři spíše přivítali již dnes uznávané a ceněné, opravdu mezinárodní IPSAS, než lokálně orientované evropské či spíše eurounijní EPSAS, u nichž nelze vyloučit, že budou vytvářeny pod vlivem evropských a bruselských politiků. EPSAS by se však mohly stát vhodným nástrojem účetního výkaznictví v EU tehdy, pokud by nebyly znehodnocovány kontraproduktivními politickými střety a pokud by nedocházelo k neopodstatněné divergenci mezi nimi a IFRS, které jsou významným zdrojem inspirace pro IPSAS). Především však proces vytváření standardů nutně vyžaduje nezávislost a musí se odehrávat pod odborně a organizačně silným vedením.

**Vladimír Zelenka**

předseda Výboru pro veřejný sektor KA ČR

## Ze zasedání Výkonného výboru KA ČR

Výkonný výbor se na svém zasedání, které se uskutečnilo 7. a 8. října 2013 ve Špindlerově Mlýně, zabýval jak standardní agendou, tak aktuálními novinkami a činnostmi jednotlivých odborných výborů. Význačným bodem jednání bylo projednání odhadu plnění rozpočtu do konce roku 2013 a návrh rozpočtu na rok 2014, včetně schválení uveřejnění materiálu na webu KA ČR k připomínkám. Část jednání Výkonného výboru byla společná s Kárnou komisí a Dozorčí komisí, kde byly projednány aktuální informace z agendy obou komisí, vnitřních předpisů a návrhy na zpřesnění interních procesů.

Výkonný výbor schválil:

- žádost auditora o dočasný zákaz výkonu auditorské činnosti,
- návrh Výboru pro auditorské zkoušky na osvobození žadatelů od dílčí části auditorské zkoušky ve smyslu § 8 odst. 3 zákona o auditorech,
- návrh Výboru pro auditorské zkoušky na neosvobození žadatelů od dílčí části auditorské zkoušky ve smyslu § 8 odst. 3 zákona o auditorech,
- žádost auditora o splátkový kalendář k úhradě pokuty,
- schválil po zapracování navržených úprav směrnici „Čestné členství v KA ČR“,

- technické úpravy ve směrnici B18 „Zásady organizace přípravy a oprav auditorské a rozdílové auditorské zkoušky“,
- návrh upravené směrnice „Zásady postupu při organizaci vzdělávacích akcí“,
- uveřejnění materiálů na téma „Role auditora ve veřejném sektoru“ v časopise Auditor,
- návrh odpovědi IAASB k návrhu vylepšené zprávy auditora,
- podmínky pro plnění prioritního vzdělávacího tématu v roce 2014 na školeních realizovaných mimo KA ČR,
- jako školitele na nový občanský zákoník a rekodifikaci AK Havel, Holásek & Partners,
- návrh odpovědi na konzultaci ESMA ke směrnici k prosazování finančních informací,
- uveřejnit na webu, k připomínkovaní auditory, materiály týkající se odhadu plnění rozpočtu roku 2013 a návrhu rozpočtu na rok 2014,
- účetní závěrku roku 2012 a převod zisku za rok 2012 na účet nerozděleného zisku minulých let.

Výkonný výbor dále projednal:

- odhad plnění rozpočtu do konce roku 2013 a návrh druhé verze rozpočtu na rok 2014,

- návrhy témat týkajících se rekodifikace pro školicí akce pořádané KA ČR v prvním pololetí roku 2014

a vzal na vědomí:

- informace z Rady pro veřejný dohled nad auditem,
- přehled a vyjádření odborných výborů KA ČR k připomínkovému řízením,
- stanoviska oddělení metodiky k dotazům auditorů,
- memorandum FEE k volbám do Rady FEE,
- zprávu Dozorčí komise o kontrolní činnosti za I. pol. roku 2013,
- plnění rozpočtu KA ČR za leden až srpen roku 2013,
- reference o školitelích z AK Havel, Holásek & Partners,
- vyhodnocení dotazníku z oddělení vzdělávání,
- personální informace z úřadu KA ČR,
- zápisy ze zasedání prezidia, výborů a komisí,
- zprávy ze zahraničních služebních cest,
- legislativní monitoring,
- informace z Kárné komise.

**Jiří Mikyňa**

ředitel úřadu Komory auditorů ČR

## Návrh rozpočtu KA ČR na rok 2014

Mimořádný sněm Komory auditorů ČR, který se konal 22. dubna 2013, uložil Výkonnému výboru sestavit do konce listopadu 2013 rozpočet na rok 2014 a tento rozpočet zveřejnit prostřednictvím webových stránek komory.

Výkonný výbor na svém zasedání 7.-8. října připravil návrh rozpočtu na rok 2014, který posléze předložil auditorům na webu KA ČR k připomínkám. Zároveň Výkonný výbor schválil účetní závěrku za rok 2012 a převedení zisku na účet nerozděleného zisku minulých let.

Návrh rozpočtu s důvodovou zprávou, průběžné výsledky hospodaření v roce 2013 s důvodovou zprávou, účetní závěrka za rok 2012 (výkaz zisku a ztráty, rozvaha/bilance a příloha), jakož i zpráva auditora o ověření účetní závěrky byly zveřejněny na [www.kacr.cz](http://www.kacr.cz) v části „Pro členy“.

Všechny uvedené dokumenty budou po zapracování připomínek, které auditoři mohli zasílat e-mailem do 1. listopadu, uveřejněny v časopisu Auditor č. 9/2013.

**Athina Lérová**

oddělení vnějších vztahů KA ČR

## Možnost prezentace auditorských firem v příloze Hospodářských novin

Komora auditorů ČR připravuje jako každý rok vydání komerční přílohy deníku Hospodářské noviny na téma Auditorské služby. Cílem přílohy, která vyjde ve čtvrtek 14. listopadu, je přiblížit veřejnosti problematiku auditorské profese a informovat o poslání a smyslu auditu. Auditorské společnosti se mohou finančně podílet na vydání přílohy a využít tak možnost

prezentace své firmy formou zveřejnění loga a kontaktů. Zájem o tuto prezentaci, prosíme, sdělte na e-mail: [kacr@kacr.cz](mailto:kacr@kacr.cz) a v kopii na [kolouchova@kacr.cz](mailto:kolouchova@kacr.cz), tel. 221 602 273, a to do úterý 5. listopadu 2013.

**Jana Kolouchová**

oddělení vnějších vztahů KA ČR

**Na vydání přílohy se finančně podílely tyto firmy:**

- edelus
- Audit Business Services
- SP Audit
- TPA Horwath
- N
- AV
- WU PROXY
- BVM
- BDO
- PKP
- MOORE STEPHENS
- HAYEK
- NDA AP
- Rödl & Partner

## Senát schválil zákonné opatření v souvislosti s rekodifikací

Senát schválil 10. října zákonné opatření, které mění daňové zákony v souvislosti s účinností nového občanského zákoníku. Toto zákonné opatření dosud nebylo zveřejněno ve Sbírce zákonů. Z vládní předlohy senátoři vypustili možnost mimořádných odpisů firemního majetku a navržené osvobození fyzických osob od zdanění dividend.

Vypuštění zrychlených odpisů firemního majetku kritizují ekonomové a zástupci firem, neboť tím podle nich podniková sféra přišla o proinvestiční opatření, které by bylo poměrně rychle účinné. Analytici nevítají ani zrušení navrženého osvobození fyzických osob od zdanění dividend, které bude znamenat zhoršení podmínek pro fyzické osoby investující do cenných papírů. Časový test držení cenných papírů pro osvobození výnosů od daně se prodloužil na tři roky, ale úleva ve formě osvobození od zdanění dividend, která měla tuto nevýhodu kompenzovat, byla zamítnuta. Výsledkem by podle některých analytiků mohlo být

to, že fyzické osoby budou motivovány buď ponechat své úspory v bankách, nebo investovat v neregulovaných daňových rájích. Pro investory do podílových fondů se výjimkou prodloužení časového testu ze šesti měsíců na tři roky zdanění nemění.

Protože Poslanecká sněmovna je nyní rozpuštěná, musela vláda předložit Senátu zákonné opatření a v něm kritizované pasáže upravila. Změny je nutné přijmout kvůli účinnosti nového občanského zákoníku od 1. ledna příštího roku. Balík daňových změn má za cíl hlavně sladit daňovou terminologií s novým občanským kodexem. Zákonné opatření kromě toho ruší dosavadní zákon o dani dědické a darovací a včleňuje je do zákona o daních z příjmů.

Zákonné opatření Senátu musí být schváleno Poslaneckou sněmovnou na její první schůzi, jinak pozbude platnosti.

-av-

## Kontrola kvality auditorské činnosti v první polovině roku 2013

Dozorčí komise KA ČR nedávno vypracovala pololetní zprávu o své činnosti, která obsahuje statistiky a další informace z provedených kontrol kvality. Cílem tohoto článku je seznámit čtenáře s aktuálními trendy kontrolní činnosti a podstatnými zjištěními, ale i upozornit na nejčastěji se opakující nedostatky ve spisech auditorů.

*Pololetní zpráva o činnosti Dozorčí komise KA ČR za 1. pol. 2013* byla vypracována v souladu s § 35 odst. 3 zákona č. 93/2009 Sb., o auditorech. Dozorčí komise vyhotovuje tuto zprávu vždy za každé kalendářní pololetí a je povinna ji předložit jak komoře, resp. jejímú výkonnému výboru, tak Radě pro veřejný dohled nad auditem (RVDA).

Dozorčí komise sestává z 11 členů a pro plnění svého poslání podle § 35 odst. 1 zákona o auditorech měla v prvním pololetí 2013 k dispozici pracovníky oddělení kontroly kvality auditorské činnosti (OKK) v přepočteném počtu 8,75 osoby (ve druhém pololetí 2012 přepočtený počet 7,5 osoby). Od 1. března 2013 nastoupil do oddělení kontroly kvality nový kontrolor Luboš Kašpárek.

### Jednání Dozorčí komise

Dozorčí komise v prvním pololetí 2013 zasedala každý měsíc a na programu měla vždy následující body:

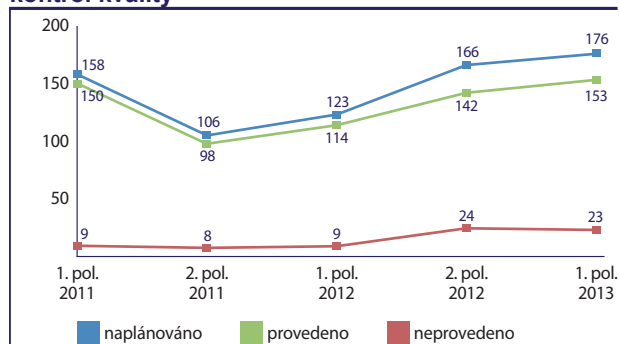
- kontrola zápisu z předchozího jednání a kontrola úkolů,
- projednání výsledků a závěrů z kontrol kvality,
- informace k uskutečněným a do té doby rozpracovaným kontrolám kvality,
- mimořádné kontroly a podněty, monitoring tisku,
- informace z průběhu zasedání Kárné komise,
- informace z RVDA,
- projednání rámcového plánu kontrol kvality.

Dozorčí komise měla na uvedené období naplánováno 176 kontrol kvality, přičemž provedeno bylo 153 kontrol kvality, viz graf 1.

Z naplánovaných, avšak neuskutečněných 23 kontrol kvality se tři kontroly neuskutečnily pro nesoučinnost ze strany kontrolovaného, 12 kontrol bylo přeřazeno na druhé pololetí 2013 z důvodu dlouhodobé nemoci či hospitalizace auditora a 8 kontrol bylo předčasně uzavřeno pro dočasný či trvalý zákaz činnosti auditora. V porovnání s prvním pololetím roku 2012 bylo provedeno o 39 kontrol kvality více, v porovnání s druhým pololetím roku 2012 pak o 11 kontrol více.

Z uvedeného počtu 176 naplánovaných kontrol kvality bylo 87 kontrol naplánováno v zákonné periodicitě (z toho v 51 případech šlo o první kontrolu), v 89 plánovaných případech šlo o kontroly v kratší než zákonné periodicitě, v souladu s požadavkem definovaným v § 24 odst. 4 zákona o auditorech.

**Graf 1: Počty naplánovaných a provedených kontrol kvality**



Kontroly kvality byly vykonávány ve většině případů ve dvoučlenném týmu sestávajícím z jednoho kontrolora kvality (zaměstnanec z OKK) a jednoho člena Dozorčí komise.

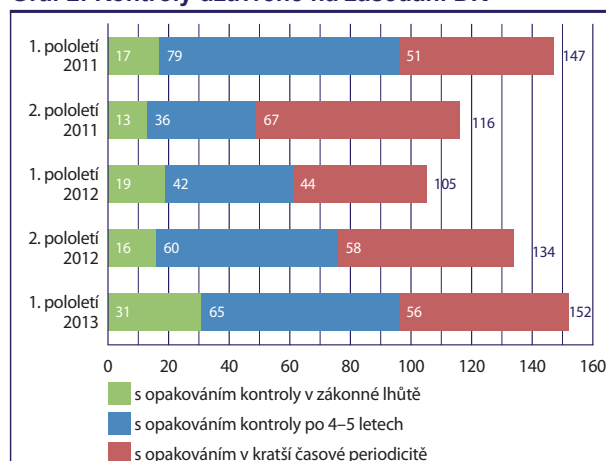
Na základě zpráv z kontroly kvality (kontrolovanými subjekty podepsaných a zpětně doručených komoře) bylo na zasedáních DK v období leden až červen 2013 v souladu s §13 odst. 8 Dozorčího řádu uzavřeno 152 kontrol kvality, viz graf 2.

Z toho u 31 zkontrolovaných subjektů se předpokládá opakování kontroly v zákonem stanovené lhůtě 6 let u 26 subjektů a tři roky u pěti auditorských společností, které auditují subjekty veřejného zájmu.

U 65 zkontrolovaných subjektů je provedení následné kontroly, pro nezávažné nedostatky, plánováno v mírně zkrácené lhůtě, a to po 4-5 letech.

Pro 56 zkontrolovaných subjektů je opakování kontroly, vzhledem ke zjištěným nedostatkům, plánováno v kratší časové periodicitě, z čehož v jednom případě je neprodleně nutné následné provedení kontroly kvality z důvodu neposkytnuté součinnosti a v osmi případech byl podán návrh na zahájení kárného řízení.

**Graf 2: Kontroly uzavřené na zasedání DK**



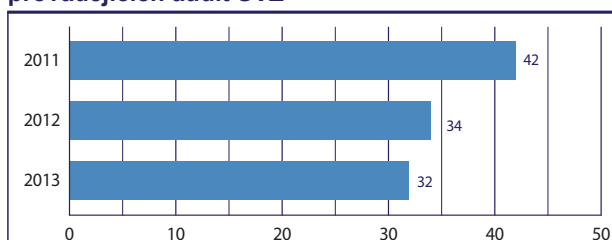


### Subjekty veřejného zájmu

K 29. srpnu 2013 bylo v evidenci oddělení kontroly kvality auditorské činnosti KA ČR evidováno 22 auditorů OSVČ a 55 auditorských společností, které podléhají tříleté periodicitě kontroly podle § 24 odst. 7 zákona o auditorech.

Počty provedených kontrol u auditorů, kteří provádějí audit subjektů veřejného zájmu (SVZ), ilustruje graf 3.

**Graf 3: Počet provedených kontrol u auditorů provádějících audit SVZ**



### Obvyklé nedostatky zjišťované při kontrole

Při kontrole kvality auditorské činnosti obvykle dochází ke zjištění s vysokou četností opakování, tzn. různí auditori se často dopouštějí stejných nebo podobných chyb.

Dále uvedený přehled obvyklých nedostatků zjišťovaných při kontrole kvality vychází z posouzení Dozorčí komise a může být nesporně ovlivněn i subjektivním vyhodnocením závažnosti nedostatku. V této souvislosti je potřebné uvést, že Dozorčí komise ve své práci uplatňuje velmi přísná kritéria s cílem zajistit komplexní zvýšení kvality práce všech auditorských subjektů. To je také hlavním důvodem dřívějšího opakování kontroly, které bylo v prvním pololetí roku 2013 provedeno u 51 zkontrolovaných subjektů. K opakované kontrole je přístupováno tehdy, pokud je shledána nekvalita či zjištěna významná chyba, a to alespoň v jedné z prověřovaných oblastí (ISA, Etický kodex a ISQC 1).

### Smlouvy

Smlouvy o provedení auditu většinou nedostatečně definují prováděné služby (nedefinují, které dokumenty budou ověřovány). V některých případech se smlouvy stále odvolávají na již neplatné předpisy (např. zákon o auditorech č. 254/2000 Sb., popř. č. 524/1992 Sb.) nebo neobsahují odkazy na relevantní předpisy (ISA).

### Podvody

Není dokumentováno posuzování rizik podvodů a související komunikace s vedením klienta, jeho statutárními orgány a osobami pověřenými řízením v této oblasti, pokud jsou tyto procedury vůbec provedeny. Nejsou tak naplánovány a provedeny auditorské postupy, které na tato rizika reagují. Tento nedostatek se objevuje téměř při všech kontrolách.

### Plán versus provedené procedury

Dokumentace provedených postupů neobsahuje vysvětlivky a popis, co a proč bylo provedeno a s jakým výsledkem. Použité programy procedur na druhou stranu neodkazují na dokumentaci provedených procedur a chybí tak provázanost plánu a vlastní dokumentace provedených procedur. Často také chybí doložení práce se stanovenou hladinou významnosti.

### Testy věcné správnosti

Nejsou nebo jsou nedostatečně dokumentovány testy věcné správnosti tak, aby dokumentace umožnila kontrolorovi kvality, resp. jinému auditorovi posoudit, jaký cíl daný test sledoval, jak byla oblast testována a zda závěr z testu vyplývající je adekvátní. Nebývá doložen ani výběr vzorků.

### Vyhodnocení nesprávnosti

Nesprávnosti zjištěné na vzorku transakcí nebo zůstatků nejsou posouzeny z hlediska možného vlivu na účetní zůstatky. Po opravení jednotlivých zjištěných nesprávností je učiněn závěr o správnosti celkového zůstatku bez rozšíření testu. V některých případech chybí celkové vyhodnocení nesprávností a závěry auditora.

### Sestavení závěrky

Není dokumentován proces posouzení sestavení účetní závěrky z ověřené předvahy (hlavní knihy). Spis auditora obsahuje konečnou podobu účetní závěrky, ale není zřejmé, jak byla ověřena návaznost údajů ve výkazech a příloze na ověřenou hlavní knihu a správnost a úplnost údajů v příloze.

### Prohlášení vedení

Prohlášení vedení k auditu často neobsahuje body vztahující se k vnitřnímu kontrolnímu systému a dalším skutečnostem v souvislosti s podvody.

Kontrolou kvality auditorské činnosti z jiného pohledu se zabývá také článek Daniela Stírského na str. 31.

**Veronika Kurtanská**

oddělení kontroly kvality auditorské činnosti KA ČR



## Auditorské služby pro veřejný sektor

Veřejný sektor představuje zajímavou příležitostí pro rozšíření auditorských služeb i do oblastí jiných, než je běžná podnikatelská sféra. Existuje řada služeb, o které by subjekty veřejného sektoru mohly mít zájem (pokud si daných možností jsou vědomy) a které auditoři mohou poskytnout (pokud disponují patřičnými znalostmi). Toto číslo Auditora obsahuje dva dokumenty, které mohou auditorům napomoci v rozšíření služeb poskytovaných veřejnému sektoru:

- Dokument nazvaný „Auditorské služby ve veřejném sektoru“, vložený jako příloha tohoto čísla, je primárně určený osobám ve veřejném sektoru, které by mohly být příjemci příslušných služeb. Jedná se v zásadě o materiál poskytující přehled služeb, o které by subjekty ve veřejném sektoru mohly mít zájem. Tento dokument by mohl napomoci auditorovi při jednání

s odpovědnými osobami ve veřejném sektoru (např. členy zastupitelstva apod.) o možných službách, které auditor je schopen poskytnout.

- Dokument nazvaný „Role auditora ve veřejném sektoru“, obsažený v tomto čísle formou následujícího článku, je primárně určený auditorovi, pokud by se určité služby rozhodl poskytovat. Jedná se v zásadě o materiál vysvětlující, jakými standardy či jinými pravidly se příslušná služba řídí. Tento dokument by měl napomoci auditorovi při provádění příslušných služeb, aby zajistil jejich potřebnou kvalitu a soulad s relevantními předpisy.

**Michal Štěpán**  
předseda Výboru  
pro metodiku auditu KA ČR

## Role auditora ve veřejném sektoru



Jiří Pelák

### Rozdílné potřeby v soukromém a veřejném sektoru

Role auditora ve veřejném a soukromém sektoru se zpravidla liší. Typickou zakázkou prováděnou auditorem v **soukromém sektoru** je ověření účetní závěrky. Účetní závěrka prezentuje hospodaření účetní jednotky, a je zásadní, aby osoby, které toto hospodaření budou posuzovat,

obdržely nezkreslené informace. Úkolem auditora je soustředit se na „pravdomluvnost“ účetní jednotky a naopak, auditorovi nijak nepřísluší hodnotit její činnost, úspěšnost či efektivitu (až na výjimku hodnocení platnosti předpokladu going concern – viz ISA 570). Auditor dokonce ani primárně nezkontroluje, zda účetní jednotka dodržuje různé obecně závazné právní předpisy (jako např. předpisy bezpečnosti práce), pokud to není nezbytné k posouzení dopadů porušení požadavků těchto předpisů na účetní závěrku (viz ISA 250, příp. ISA 240).

Ve **veřejném sektoru** je situace jiná. Mnoho veřejnoprávních institucí (např. obce) postrádá kvalifikované „investory“, kteří by byli schopni a/nebo oprávněni na základě údajů z účetní závěrky posuzovat jejich hospodaření a ovlivňovat jejich činnost (i při stávajících demokratických principech). Proto nejčastěji auditor ve veřejném sektoru neprovádí audit účetní závěrky, ale vyjadřuje se spíše k hospodaření jako takovému, tj. do určité míry doplňuje chybějícího vrchního posuzovatele, investora, vlastníka. Častou zakázkou je právě přezkoumání hospodaření obce.

Obecně řečeno, v soukromém sektoru role auditora tradičně spočívá v **ověřování kvality informací** o hospodaření, ve veřejném sektoru se tato činnost s různou intenzitou bude prolínat s **ověřením kvality nebo legality činností samotných**. I v těchto případech bude však nezbytné se nejprve ujistit o kvalitě (důvěryhodnosti, správnosti) informací o těchto činnostech. Rozdíl je však v primárním cíli auditora a tedy i způsobu jeho přemýšlení o zakázce včetně analýzy rizik a stanovení toho, co je a co není významné.

Má-li se auditor vyjadřovat k činnostem veřejnoprávního subjektu, bude k tomu potřeba systematického přístupu. Nástrojem, který se používá po celém světě, ČR nevyjímaje, k hodnocení hospodaření ve veřejném sektoru, je tzv. koncept 3E (economy, efficiency, effectiveness). Koncept 3E není omezen na veřejný sektor, avšak v soukromém sektoru nikdo neočekává, že by se jím auditor zabýval (je to úloha managementu a investorů).

Podle konceptu 3E je na činnosti ve veřejném sektoru nutno nahlížet ze 3 kritérií:

- Effectiveness (účelnost) spočívá v tom, že veřejné prostředky se vynakládají na smysluplné (tj. v souladu s posláním účetní jednotky) projekty. Bezplatný pronájem kulturního domu pro účely školních besídek je nepochybně v souladu s cíli jakékoli obce (podpora vzdělání a aktivity občanů), bezplatný pronájem stejného prostoru prodejcem hrnců a kuchyňských potřeb rozhodně není. Stejně lze nahlížet na investici do obyčejného dětského hřiště vs. nákup obřích květináčů.

- Economy (úspornost) spočívá v tom, že veřejné prostředky nesmí být použity na předražené nákupy. Funkčně stejná hřiště lze pořídit za různou cenu.
- Efficiency (efektivita) znamená, že se neplýtvá.

Má-li se auditor zabývat legalitou operací veřejnoprávního subjektu, bude se v podstatě zabývat dodržováním jak obecně závazných předpisů, tak uzavřených smluv, přijatých usnesení apod.

### Auditorské zakázky ve veřejném sektoru a související předpisy

I přes výše uvedené lze očekávat, že s probíhající reformou účetnictví státu (lépe řečeno podstatné části veřejného sektoru) poroste potřeba „prostého“ ověření účetních závěrek auditorem.

Důvody jsou v zásadě dva:

- Účetní závěrky se ve veřejném sektoru budou konsolidovat za celou Českou republiku. Důvěryhodnost účetních závěrek České republiky se bude odvíjet od důvěryhodnosti účetních závěrek, ze kterých bude tato konsolidovaná účetní závěrka vycházet.
- Nově se budou schvalovat účetní závěrky některých vybraných účetních jednotek. Vzhledem k tomu, že úkolem schvalujícího orgánu (např. u obce se jedná o zastupitelstvo) bude posoudit úplnost a průkaznost účetnictví a mj. vyhodnotit ohrožení věrnosti a poctivosti zobrazení předmětu účetnictví, schvalující orgán se v řadě případů neobejde bez ověření účetní závěrky auditorem, aby vůbec měl možnost opřít se o nějaký expertní názor při schvalování účetní závěrky (obdobně jako je tomu v soukromém sektoru).

Ověření účetní závěrky může, stejně jako v soukromém sektoru, nabýt dvou podob: auditu nebo prověrky. **Audit účetní závěrky** spočívá v ujištění auditorem, že účetní závěrka věrně a poctivě, resp. v souladu s účetními předpisy, podává věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky.

Audit účetní závěrky ve veřejném sektoru musí být prováděn s souladu s ISA a v zásadě se neliší od auditu účetní závěrky v soukromém sektoru (viz Předmluva k mezinárodním auditorským standardům, odst. 19). V řadě případů však ISA obsahují stručná zvláštní ustanovení týkající se auditu ve veřejném sektoru (viz přehled na konci článku).

Dalším významným vodítkem (nezávazným, pokud není ve smlouvě o auditu specifikováno jinak), jsou ISSAI (*International Standards of Supreme Audit Institutions*), které vydává INTOSAI (The International Organisation of Supreme Audit Institutions, Mezinárodní organizace nejvyšších auditních institucí). Soubor těchto standardů primárně vychází z ISA, avšak každý z původních ISA je doplněn o úvodní část, která se věnuje praktickým specifikům auditu ve veřejném sektoru. Uvedené standardy jsou

bohužel dostupné pouze v angličtině, a to na stránkách [www.issai.org](http://www.issai.org).

Konečně, na rozdíl od účetních předpisů pro soukromý sektor, které vyžadují, aby účetní závěrka podávala věrný a poctivý obraz (ve smyslu ISA 200), účetní předpisy pro veřejný sektor mohou trvat na dodržení explicitních požadavků. Vodítka k tomuto problému obsahují zejména následující ustanovení: ISA 200.13(a), A7, A13; ISA 550.9, 25, A3; ISA 570.17, ISA 700.7(b), 19, 36, A12 a ISA 705.23, 24.

**Prověrka účetní závěrky** spočívá v ujištění auditorem o tom, že si není vědom významných (materiálních) nesprávností poté, co provedl postupy vyžadované po něm příslušnými auditorskými předpisy. Cíl prověrky účetní závěrky je tentýž jako cíl auditu účetní závěrky (tj. v ujištění o informacích obsažených v účetní závěrce), s tím rozdílem, že rozsah prací provedených auditorem je v porovnání s auditem omezený, jeho ujištění je méně silné a zakázka je v důsledku toho levnější, než kdyby prováděl audit účetní závěrky.

Postup auditora je upraven v ISRE 2400, který je společný pro prověrky účetních závěrek v soukromém i ve veřejném sektoru. ISRE 2400 neobsahuje žádné zvláštní ustanovení pro prověrky ve veřejném sektoru.

Audit ani prověrka účetní závěrky nenahrazují přezkoumání hospodaření, které je popsáno dále.

**Ověřování plnění dotačních podmínek** spočívá nejčastěji v tom, že auditor ověřuje přehled způsobilých výdajů, tj. vyjadřuje se k tomu, zda příjemce dotace užil obdržené prostředky v souladu s dotační smlouvou a dalšími právními předpisy.

Neexistují jednotné požadavky na rozsah a způsob ověřování plnění dotačních podmínek. Poskytovatelé dotací často stanovují vlastní požadavky na rozsah ověření a na zprávu auditora. Tyto požadavky jsou pro auditora důležitým vodítkem, závaznými se však pro



*Letos jsme na přezkum hospodaření připraveni. Prostě jsme nezaseli.*

*Kresba: Ivan Svoboda*

něj stávají až momentem, kdy jsou požadavky poskytovatele zpracovány do smlouvy o ověření. Auditor nejčastěji postupuje podle standardu ISAE 3000 (v oblasti ověření dodržení podmínek dotační smlouvy a právních předpisů) a ISA (v oblasti ověřování finančních informací).

Některé dotační programy (např. EUROPEAID) mají však tak sofistikované příručky s metodikou ověřování způsobilých výdajů, že se postupuje výhradně podle těchto příruček, tj. dle „dohodnutých postupů“. Z obecných profesních předpisů se auditor pak řídí jen ISRS 4400 a dále Etickým kodexem a ISQC1, pokud tyto standardy nestanoví jinak.

**Přezkoumávání hospodaření** je vyžadováno zvláštním zákonem a je pro územní samosprávné celky povinné. Cílem zakázky je ověření a posouzení jak vykazovaných finančních údajů, tak i toho, zda územní samosprávný celek dodržuje ustavení příslušných právních předpisů, smluv a usnesení.

Přezkoumávání hospodaření je komplexně upraveno auditorským standardem AS 52.

Auditor může též provést **ověření jiných skutečností** než pouze finančních informací. Příkladem může být ověřování dodržování vnitřních postupů (například výběrových řízení) nebo objemových ukazatelů plnění (například údaje o vytíženosti zařízení sloužících veřejnosti) apod.

Při těchto zakázkách bude auditor nejčastěji postupovat dle ISAE 3000. Tento standard ve svém závěru obsahuje krátkou poznámku týkající se práce auditora ve veřejném sektoru.

Vedle ověřovacích služeb auditoři poskytují celou škálu poradenských služeb. Základní poradenskou službou může být **účetní či ekonomické** poradenství. Auditoři často poskytují též **školení** v oblasti účetnictví, účetních závěrek, případně i daní či právních předpisů.

Pokud auditoři sestavují účetní závěrky, musí se řídit ustanovením ISRS 4410.

Auditoři též mohou poskytovat **poradenství v dalších oblastech** nesouvisejících s účetnictvím, například v oblasti nastavení a účinnosti vnitřních kontrol apod. Speciální službou, kterou někteří auditoři také poskytují, je tzv. **forenzní šetření**, tj. vyhledávání důkazů pro stanovení odpovědnosti za protiprávní jednání a vyčíslení škod.

V těchto případech postup auditora často nepodléhá profesním předpisům specifickým pro danou zakázku.

### Praktické příklady využití práce auditora

**Schvalování účetní závěrky obce.** Zastupitelstvo obce je povinno schvalovat účetní závěrku obce v souladu s § 84 odst. 2 zákona č. 128/2000 Sb. (zákonem o obcích) a vyhláškou č. 220/2013 Sb. Cílem schvalování

je posoudit úplnost a průkaznost účetnictví a posoudit rizika ohrožující věrnost a poctivost obrazu předmětu účetnictví prezentovaného v účetní závěrce. Pokud zastupitelstvo nedisponuje vlastními odborníky v oblasti účetnictví, může uvedenými zjištěními pověřit auditora. V uvedeném případě připadá v úvahu zejména audit nebo prověrka účetní závěrky. Dále auditor může být pověřen zodpovězením jen vybraných otázek (tj. provede zakázku spočívající v dohodnutých postupech) nebo se zastupitelstvo opře při schvalování o zprávu z přezkoumání hospodaření.

**Zpronevěra obecních prostředků.** Při onemocnění účetní obce bylo zjištěno, že byly mzdy vypláceny i bývalým zaměstnancům. I když je případ ohlášen policii, může být pro účely vymáhání škod účelné najmout auditora, který by pomohl objasnit, zda k vyplacení uvedených mezd došlo omylem, či úmyslně, jak dlouho uvedený stav trval a k jakým došlo škodám.

### Ustanovení ISA určená pro veřejný sektor

- ISA 210: A27, A37
- ISA 220: A7, A9, A12, A30-A31
- ISA 240: A6, A57, A67
- ISA 250: A6, A20
- ISA 265: A27
- ISA 315: A21, A35, A65, A113
- ISA 320: A2, A9
- ISA 330: A17
- ISA 402: A10-A11
- ISA 450: A19-A20
- ISA 510: A1-A2
- ISA 520: A11
- ISA 540: A11
- ISA 550: A8
- ISA 560: A5, A10, A14, A17
- ISA 570: A1
- ISA 580: A9
- ISA 720: A7

Jiří Pelák

*Ing. Jiří Pelák, Ph.D. absolvoval obor účetnictví a finanční řízení podniku na Fakultě financí a účetnictví VŠE v Praze, kde také na katedře finančního účetnictví a auditingu obhájil doktorskou práci a pracuje zde jako odborný asistent. Je zkušebním komisařem Komory auditorů ČR pro zkoušku z podnikových kombinací a částečně působí také v oddělení metodiky účetnictví a auditu KA ČR. Odborně se zaměřuje na účetní řešení fúzí a akvizic, IFRS, prevenci a odhalování defraudací v účetnictví a na auditing.*



## Revidované znění Mezinárodního standardu pro prověrky ISRE 2400



Hana Mužátková

Cílem revidovaného standardu, který je účinný pro prověrky účetních závěrek sestavených za období končící 31. prosince 2013 nebo po tomto datu, je zvýšení kvality a konsistence zakázek týkajících se prověrky historických účetních výkazů.

Zakázka prováděná v souladu s revidovaným zněním by měla:

- zvýšit míru důvěry uživatelů v účetní závěrky sestavené účetními jednotkami,
- přispět k nákladové efektivnosti,
- být jasně odlišena od auditu účetní závěrky.

Toto revidované znění obsahuje mnohem detailnější informace týkající se provádění prověrek historických účetních závěrek v porovnání s původním zněním. Součástí jsou revidované vzory smluvních dopisů k prověrce historické účetní závěrky a příklady zpráv odborníka o prověrce účetní závěrky pokrývající různé scénáře, které detailněji rozeberu, a dále například popis náležitostí písemných prohlášení.

Tento standard platí, v podobě upravené dle potřeby, rovněž pro prověrky jiných historických finančních informací. Zakázky poskytující omezenou jistotu, u nichž se nejedná o prověrku historických finančních informací, se provádějí v souladu s ISAE 3000.

Odborník na základě prověrky účetní závěrky vyjádří závěr, jehož smyslem je posílit důvěru předpokládaných uživatelů v to, že účetní závěrka byla účetní jednotkou sestavena v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví. Tento závěr se opírá o omezenou jistotu získanou při provádění prověrky. Zpráva, kterou odborník vydá, popisuje charakter prověrky a poskytuje uživatelům širší kontext, který jim umožní závěr pochopit.

Toto revidované znění upravuje náležitosti zprávy, kterou odborník vydá, a struktura této zprávy se blíží struktuře zprávy dle ISA 700. Zpráva odborníka o prověrce musí mít písemnou podobu a musí obsahovat následující části:

- Název, z něhož jednoznačně vyplývá, že se jedná o zprávu nezávislého odborníka k prověrce.
- Názyv/jména příjemce(ů) zprávy podle konkrétních okolností zakázky.
- Úvodní odstavec, který vymezuje účetní závěrku, jež je předmětem prověrky včetně názvů všech účetních výkazů, které jsou součástí účetní závěrky, a data, ke kterému, nebo období, za které byly jednotlivé účetní výkazy sestaveny. Dále odkazuje na souhrn podstatných účetních pravidel a dalších

vysvětlujících informací a uvádí, že účetní závěrka byla předmětem prověrky.

- Vymezení odpovědnosti vedení za sestavení účetní závěrky, včetně toho, že vedení je odpovědné za sestavení účetní závěrky v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví a případně za její věrné zobrazení. Dále vymezuje, že vedení je odpovědné za vnitřní kontrolní systém, který je nezbytný pro sestavení účetní závěrky neobsahující významnou (materiální) nesprávnost způsobenou podvodem nebo chybou.
- Jde-li o účetní závěrku pro zvláštní účely, pak obsahuje vymezení účelu, k němuž je účetní závěrka sestavena, a pokud je to nutné, i uživatelů, jimž je určena, případně odkaz na bod přílohy, kde jsou tyto informace uvedeny. Pokud má vedení při sestavování účetní závěrky pro zvláštní účely možnost volby z více účetních rámců, je nutné ve vymezení jeho odpovědnosti za sestavení účetní závěrky uvést i jeho povinnost posoudit, zda je příslušný rámec účetního výkaznictví za daných okolností přijatelný.
- Vymezení odpovědnosti odborníka za vyjádření závěru o účetní závěrce včetně odkazu na tento standard, případně na příslušné právní předpisy.
- Popis prověrky účetní závěrky a jejich omezení včetně skutečnosti, že prověrka provedená podle tohoto standardu je zakázkou v omezeném rozsahu. Dále uvede, že odborník provádí postupy, které zahrnují především dotazování managementu a dalších pracovníků účetní jednotky a provádění analytických postupů, na jejichž základě vyhodnocuje shromážděné důkazní informace. Postupy prováděné v rámci prověrky mají podstatně menší rozsah než postupy při auditu prováděném v souladu s Mezinárodními auditorskými standardy (ISA), a odborník tudíž nevydává výrok auditora k účetní závěrce.
- Odstavec opatřený nadpisem „Závěr“, který obsahuje závěr odborníka o účetní závěrce jako celku.
- V případě, že je závěr odborníka o účetní závěrce modifikovaný, je odstavec opatřený náležitým nadpisem, který obsahuje příslušný modifikovaný závěr, a dále je připojen odstavec opatřený náležitým nadpisem popisujícím skutečnosti vedoucí k modifikaci.
- Odkaz na povinnost odborníka dodržovat příslušné etické požadavky, kterou stanoví tento standard.
- Datum zprávy odborníka.
- Podpis odborníka.

Příklady závěrů jsou uvedeny na následující straně.

## Nemodifikovaný závěr

„Na základě naší prověrky jsme nezjistili žádné skutečnosti svědčící o tom, že tato účetní závěrka ve všech významných (materiálních) ohledech věrně nezobrazuje finanční situaci (nebo nepodává věrný a poctivý obraz finanční situace) společnosti ABC k 31. 12. 20X1 a její finanční výkonnost a peněžní toky (nebo její finanční výkonnosti a peněžních toků) za rok končící 31. 12. 20X1 dle příslušného rámce účetního výkaznictví (zákon XYZ) jurisdikce X.“

## Modifikovaný závěr

*Výhrada v důsledku významné (materiální) nesprávnosti v účetní závěrce, která ovšem nemá rozsáhlý vliv*

„Na základě naší prověrky jsme, s výhradou dopadů skutečností popsaných v odstavci obsahujícím základ pro závěr s výhradou, nezjistili žádné skutečnosti svědčící o tom, že tato účetní závěrka ve všech významných (materiálních) ohledech věrně nezobrazuje finanční situaci (nebo nepodává věrný a poctivý obraz finanční situace) společnosti ABC k 31. 12. 20X1 a její finanční výkonnost a peněžní toky (nebo její finanční výkonnosti a peněžních toků) za rok končící 31. 12. 20X1 dle příslušného rámce účetního výkaznictví (zákon XYZ) jurisdikce X.“

*Výhrada v důsledku nemožnosti shromáždit dostatečné a vhodné důkazní informace*

„Na základě naší prověrky jsme, s výhradou možných dopadů skutečností popsaných v odstavci obsahujícím základ pro závěr s výhradou, nezjistili žádné skutečnosti svědčící o tom, že tato účetní závěrka ve všech významných (materiálních) ohledech věrně nezobrazuje finanční situaci (nebo nepodává věrný a poctivý obraz finanční situace) společnosti ABC k 31. 12. 20X1 a její finanční výkonnost a peněžní toky (nebo její finanční výkonnosti a peněžních toků) za rok končící 31. 12. 20X1 dle příslušného rámce účetního výkaznictví (zákon XYZ) jurisdikce X.“

*Záporný závěr v důsledku významné (materiální) nesprávnosti v účetní závěrce, která má rozsáhlý vliv*

„Vzhledem k významnosti skutečností zjištěných na základě naší prověrky a popsaných v odstavci obsahujícím základ pro záporný závěr účetní závěrka věrně nezobrazuje finanční situaci (nebo nepodává věrný a poctivý obraz finanční situace) společnosti ABC k 31. 12. 20X1 a ani jejich finanční výkonnost a peněžní toky (nebo jejich finanční výkonnosti a peněžních toků) za rok končící 31. 12. 20X1 dle příslušného rámce účetního výkaznictví (zákon XYZ) jurisdikce X.“

*Odmítnutí závěru v důsledku nemožnosti shromáždit dostatečné a vhodné důkazní informace o několika prvcích účetní závěrky, takže odborník nemohl prověrku dokončit*

„Vzhledem k významnosti skutečností popsaných v odstavci obsahujícím základ pro odmítnutí závěru jsme nebyli schopni získat dostatečné a vhodné důkazní informace, na jejichž základě bychom vyjádřili závěr o přiložené účetní závěrce, a tudíž tento závěr nevyjadřujeme.“

Revidované znění se též zabývá specifiky zpráv o prověrkách účetních závěrek ke zvláštním účelům. Tato zpráva by měla též obsahovat odstavec – Báze účetnictví a šíření a užívání zprávy v následujícím znění:

„Aniž bychom vyjadřovali výhradu, upozorňujeme na bod X přílohy účetní závěrky vymezující bázi účetnictví použitou pro její sestavení. Účetní závěrka byla sestavena v souvislosti s plněním požadavků na účetní výkaznictví stanovených výše uvedenou smlouvou, a nemusí být tudíž vhodná k jinému účelu. Naše zpráva je určena výhradně společností ABC a DEF a neměla by být zpřístupněna jiným subjektům ani jimi používána.“

Překlad tohoto revidovaného znění ještě nebyl uveřejněn, nicméně se očekává jeho zveřejnění do konce roku 2013.

## Závěrem

Revidované znění Mezinárodního standardu pro prověrky ISRE 2400 – Prověrky historických účetních závěrek obsahuje mnohem detailnější informace pro provádění prověrek a mělo by tedy přispět ke zvýšení kvality a konsistence zakázek týkajících se prověrky historických účetních výkazů a tím i ke zvýšení míry důvěry uživatelů v účetní závěrky stejně jako na nákladové efektivnosti prováděných zakázek a jejich jasného odlišení od auditu účetní závěrky.

**Hana Mužátková**

*Ing. Hana Mužátková je senior manažerkou ve společnosti EY a zaměřuje se na maloobchod a podnikání v oblasti nemovitostí. Vystudovala VŠE v Praze a získala další certifikaci při Association of Certified Chartered Accountants (ACCA). Je statutární auditorkou.*



## Portál Ministerstva financí „Monitor“



Michal Svoboda

Ministerstvo financí spustilo dne 30. dubna 2013 základní verzi online informačního portálu Státní pokladny s názvem Monitor, dostupného na webové adrese <http://monitor.statnipokladna.cz>.

Cílem portálu je zvýšit transparentnost a dostupnost veřejných rozpočtů a průběžně poskytnout odborné i laické veřejnosti rozpočtové a účetní informace (ekonomické informace) o účetních jednotkách na všech úrovních státní správy a samosprávy – o všech vybraných účetních jednotkách, a to na jednom jediném místě. Stručně by se hlavní cíle tohoto portálu daly charakterizovat dvěma slovy: dostupnost a srozumitelnost.



Nikola Kortanová

Samotná existence kvalitních a podrobných ekonomických informací o účetních jednotkách veřejného sektoru ještě nemusí znamenat, že budou tyto informace využívány jejich (klíčovými) uživateli při jejich ekonomickém rozhodování. Považujeme-li za primární (či přinejmenším významnou) skupinu uživatelů ekonomických informací účetních jednotek veřejného sektoru širokou veřejnost, je problematika dostupnosti a srozumitelnosti zcela zásadní. Významným přínosem portálu Monitor je paralelní prezentace rozpočtových i účetních informací „vedle sebe“. Jde o optimální vzájemné doplnění pro komplexní informaci o finanční situaci a finanční výkonnosti všech vybraných účetních jednotek. Portál tedy obsahuje komplexní ekonomické informace o cca 17 500 účetních jednotkách, mezi které patří jednotlivá ministerstva a další organizační složky státu, státní fondy, územní samosprávné celky, regionální rady regionů soudržnosti, dobrovolné svazky obcí a příspěvkové organizace.

Portál Monitor prezentuje data jednak z **Rozpočtového informačního systému (RIS)**, jednak z **Centrálního systému účetních informací státu (CSÚIS)**. Do RIS předávají všechny organizační složky státu průběžné údaje o plnění státního rozpočtu. Data z CSÚIS jsou aktualizována jednou za čtvrtletí, data z RIS jednou za měsíc. Do CSÚIS předávají vybrané účetní jednotky dle zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, finanční výkazy, účetní výkazy, operativní účetní záznamy a pomocný analytický přehled. Termíny předávání jsou stanoveny vyhláškou č. 383/2009 Sb., o účetních záznamech v technické formě vybraných účetních jednotek a jejich předávání do centrálního systému účetních informací státu a o požadavcích na technické a smíšené formy účetních záznamů (technická vyhláška o účetních

záznamech), ve znění pozdějších předpisů, a vyhláškou č. 449/2009 Sb., o způsobu, termínech a rozsahu údajů předkládaných pro hodnocení plnění státního rozpočtu, rozpočtů státních fondů, rozpočtů územních samosprávných celků, rozpočtů dobrovolných svazků obcí a rozpočtů regionálních rad regionů soudržnosti, ve znění pozdějších předpisů. Portál Monitor tedy prezentuje komplexní informace z rozpočtových (finančních) i účetních výkazů všech vybraných účetních jednotek.

Uživatelé dat mají přístup ke statickým informacím v již připravených sestavách nebo k informacím z dynamického reportingu, který umožňuje multidimenzionální analýzu dat. Dále si mohou vybrat z dílčích aplikací Státní monitor, Územní monitor, Obecní monitor a Rozklikávací rozpočty. Státní monitor obsahuje přehled státního rozpočtu (viz Obrázek 1) a přehled rozpočtů kapitol státního rozpočtu. Přehledně zobrazuje příjmy a výdaje státu podle hierarchie jednotlivých kapitol státního rozpočtu a organizačních složek státu, a dále dle druhů výdajů. Pro každou úroveň jsou k dispozici následující rozpočtové informace: schválený rozpočet, rozpočet po změnách, konečný rozpočet a skutečnost. Dílčí aplikace Státní monitor poskytuje také informace o pokladním plnění státního rozpočtu, včetně všech podřízených organizací.

Pod názvem Územní monitor se skrývá aplikace, která se zaměřuje na prezentaci ekonomických informací jednotlivých krajů a regionálních rad regionů soudržnosti. Vyhledávání je přehledné pomocí mapy ČR. Uživatelé zde naleznou hlavně účetní závěrky krajských úřadů, srozumitelné grafy výdajů, příjmů, meziročních vývoje rozpočtů a hospodaření zmíněných vybraných účetních jednotek. Nechybí ani informace z účetních závěrek jimi zřizovaných příspěvkových organizací, stručné profily příslušných účetních jednotek a základní účetní a finanční ukazatele, tedy konsolidované příjmy a výdaje

Obrázek 1 Státní rozpočet



Zdroj: <http://monitor.statnipokladna.cz>



a jejich saldo, dluhová služba, majetek, závazky, náklady, výnosy a výsledek hospodaření.

Obecní monitor navazuje na Územní monitor.

Zobrazuje obdobné informace o všech jednotlivých obcích i dobrovolných svazcích obcí. Velmi zajímavá je možnost srovnání dvou libovolných obcí z hlediska některých významných položek z jejich rozpočtových a účetních výkazů. Vedle základních údajů o příjmech a výdajích účetní jednotky jsou k dispozici i informace o počtu obyvatel. Je tedy možné zobrazit finanční a účetní informace přepočtené na jednoho obyvatele, což podstatně zvyšuje jejich informační hodnotu.

V rámci Státního, Územního i Obecního monitoru jsou dostupné kompletní účetní závěrky všech vybraných účetních jednotek, včetně přílohy, obsahující mnohdy velmi významné informace o konkrétních organizacích.

Další zajímavou aplikací jsou Rozklikávací rozpočty (viz Obrázek 2). Na výběr je rozpočet odvětvový pro výdaje, druhový pro výdaje, druhový pro příjmy, financování a souhrnný rozpočet. Při výběru konkrétní účetní jednotky si uživatelé mohou v souhrnném rozpočtu „rozbalit“ jednotlivé druhy příjmů a výdajů podle tříd, seskupení, položek a paragrafů.

Celý portál klade důraz na uživatelskou ergonomii a srozumitelnost i pro laické uživatele. Jednotlivé odborné termíny jsou proto doplňovány kontextovou nápovědou a pro přesnější informaci je možné využít samostatné části „Metodika“, která se snaží co nejsrozumitelnějším způsobem interpretovat odborné účetní a rozpočtové termíny.

Přístup k portálu Monitor je prostřednictvím internetu a bez jakékoli autorizace. Web je kompatibilní se všemi rozšířenými internetovými prohlížeči. Aktuální verzi portálu doplní v dohledné době také další uživatelské nástroje. Připravovány jsou zejména dynamické analýzy dat pomocí pokročilého nástroje pro reporting, automatické exporty pro systémy třetích stran ve formátu otevřených dat (možnost exportu do MS Excel a PDF), detailnější duel obcí a další. Uživatelé budou mít možnost vytvářet různé časové

řady a vybírat si pouze ty atributy, které je zajímají.

Jak již bylo několikrát zdůrazněno, aplikace Monitor klade v prvé řadě důraz na srozumitelnost prezentovaných informací. Aspekt srozumitelnosti je poněkud menší v případě rozpočtových dat, tedy dat na peněžní bázi, neboť pojmy „příjmy“ a „výdaje“ jsou srozumitelné samy o sobě i laickým uživatelům. Klíčové je však zajištění srozumitelnosti v případě účetní závěrky sestavované na akruální bázi. Vysvětlení a obhájení využitelnosti informace o odpisech či opravných položkách, ale také o výši majetku vybraných účetních jednotek oceněném různými způsoby laickým uživatelům není jednoduchým úkolem. V prostředí ČR byla interpretace účetních informací směřovaná ke klíčovým uživatelům prováděna z oficiálních míst spíše výjimečně. Za předpokladu, že jsou tyto informace připraveny samotnými vybranými účetními jednotkami v souladu s pravidly stanovenými příslušnou legislativou, jsou zcela unikátním zdrojem ekonomických informací, které pouze z rozpočtových výkazů získat nelze. Aplikace Monitor se pokouší laikům méně srozumitelné informace z účetních závěrek sestavených na akruální bázi interpretovat srozumitelně. Pokud by tento způsob prezentace dat z účetních závěrek vybraných účetních jednotek byl používán intenzivněji, mohlo by to znamenat podstatné zvýšení povědomí uživatelů o ekonomické situaci vybraných účetních jednotek.

**Michal Svoboda  
Nikola Kortanová**

**Ing. Michal Svoboda, Ph.D.** vystudoval na VŠE v Praze v roce 2008 navazující magisterský obor Účetnictví a finanční řízení podniku. V roce 2013 úspěšně dokončil studium doktorského oboru téhož zaměření závěrečnou obhajobou doktorské disertační práce na téma „Reforma účetnictví státu jako předpoklad ekonomického rozhodování externích uživatelů účetních výkazů obcí“. Na VŠE v Praze nyní působí jako odborný asistent na Katedře finančního účetnictví a auditingu. Od roku 2006 pracuje na Ministerstvu financí ČR v odboru Účetnictví a audit, od roku 2011 je vedoucím oddělení Metodická podpora účetnictví státu. Od roku 2010 působí příležitostně jako lektor odborných vzdělávacích akcí v oblasti účetnictví veřejného sektoru.

**Bc. Nikola Kortanová** pracuje na odboru Účetnictví a audit Ministerstva financí ČR v oddělení Metodická podpora účetnictví státu. V roce 2012 úspěšně absolvovala bakalářský studijní obor Účetnictví a finanční řízení podniku na Fakultě financí a účetnictví Vysoké školy ekonomické v Praze, kdy obhájila bakalářskou práci na téma „Centrální systém účetních informací státu“. V současné době pokračuje ve studiu navazujícího magisterského programu.

Použité zdroje:

- <http://monitor.statnipokladna.cz>
- Svoboda, Michal. *Reforma účetnictví státu jako předpoklad ekonomického rozhodování externích uživatelů účetních výkazů obcí*. Doktorská disertační práce. Vysoká škola ekonomická v Praze. Praha, 2013. Školitel doc. Ing. Ladislav Mejzlík, Ph.D.
- Kortanová, Nikola. *Centrální systém účetních informací státu*. Bakalářská práce. Vysoká škola ekonomická v Praze. Praha, 2012. Vedoucí práce Ing. Michal Svoboda.

Obrázek 2 Rozklikávací rozpočet - Středočeský kraj

MONITOR   O APLIKACI   METODIKA   MAPA WEBU			
		ROK: 2012	ČASŤKY V: Měsíc
ROZKLIKÁVACÍ ROZPOČTY			
ODVĚTVOVÝ PRO VÝDAJE   DRUHOVÝ PRO VÝDAJE   DRUHOVÝ PRO PŘÍJMY   FINANCOVÁNÍ   SOUHRNNÝ			
SOUHRNNÝ ROZKLIKÁVACÍ ROZPOČET			
Příjmy / Výdaje / Třída / Seskupení / Položka / Paragraf	Schválený rozpočet (v tis. Kč)	Rozpočet po změnách (v tis. Kč)	Skutečnost (v tis. Kč)
<b>Příjmy</b>	15 626 836	17 907 996	17 781 484
• Daňové příjmy	6 350 000	6 371 507	6 461 302
• Kapitálové příjmy	10 000	10 000	6 784
• Nedaňové příjmy	381 277	526 220	338 546
• Přijaté transfery	8 885 559	11 000 269	10 974 853
<b>Výdaje</b>	16 329 790	19 405 698	18 402 032
• Běžné výdaje	14 716 882	16 068 756	15 626 395
• Kapitálové výdaje	1 612 908	3 336 942	2 775 637

Zdroj: <http://monitor.statnipokladna.cz>



# Vybrané účetní problémy u vybraných účetních jednotek



Hana Březinová

## Vypovídací schopnost reálné hodnoty při prodeji majetku

Vybrané účetní jednotky oceňují majetek určený k prodeji s výjimkou zásob reálnou hodnotou<sup>1</sup>. Pro účely zákona o účetnictví se jako reálná hodnota (RH) použije tržní hodnota nebo ocenění kvalifikovaným odhadem nebo posudkem znalce. Tento

způsob se pro stanovení reálné hodnoty zvolí v případě, není-li tržní hodnota k dispozici nebo tato nedostatečně představuje reálnou hodnotu, přičemž metody ocenění použité při kvalifikovaném odhadu nebo v posudku znalce musí zajistit přiměřené přiblížení se k tržní hodnotě. V praxi nastávají dva okruhy otázek:

- 1) jak stanovit reálnou hodnotu, aby se co nejvíce blížila tržní hodnotě,
- 2) jakou vypovídací schopnost mají účetní záznamy při realizaci uvedené účetní metody.

### Ad 1) Stanovení reálné hodnoty

U majetku, který účetní jednotka určí k prodeji, bude dost obtížné najít trh, který by určoval vyšší jeho reálné hodnoty. Tato možnost přichází v úvahu maximálně u cenných papírů. U ostatních druhů majetku je tedy nezbytné se spolehnout na kvalifikovaný odhad nebo posudek znalce. To tedy znamená, že organizace musí pro každou položku prodávajícího majetku zajistit odborné posouzení reálné hodnoty, ať externí nebo interní. V případě použití interních kapacit ke stanovení reálné hodnoty lze doporučit, aby vybraní zaměstnanci byli náležitě proškoleni na oceňování majetku.

Postup vyjadřující pravidla pro stanovení reálné hodnoty, dokumenty požadované účtárnou před zaúčtováním přecenění na reálnou hodnotu a pravidla vyřazování takového majetku při prodeji účetní jednotka zapracuje do vnitřní směrnice.

### Ad 2) Vypovídací schopnost účetních záznamů

S výjimkou cenných papírů a podílů a derivátů se změna reálné hodnoty u majetku určeného k prodeji vykazuje v položce rozvahy „C.I.6. Jiné oceňovací rozdíly“, tj. na účtu 407. Postupy účtování stanoví Český účetní standard pro některé vybrané účetní jednotky č. 709 – Vlastní zdroje. Postup si ukažme na následujícím příkladu.

#### Příklad<sup>2</sup>

Záchranná služba, příspěvková organizace, má nepotřebný zdravotnický přístroj, který se rozhodla prodat.

Původní pořizovací cena 120 000 Kč, dosavadní oprávky činí 80 000 Kč. Reálná hodnota určena ve výši 35 000 Kč. Přístroj bude prodán za prodejní cenu 42 000 Kč.

Řešení:

Pol.	Účetní operace	Kč	MD	Dal
	Počáteční stav: zdravotnické zařízení	120 000	022	
	Počáteční stav: dosavadní oprávky	80 000		082
	Počáteční stav: fond reprodukce majetku	80 000		416
1.	Zrušení opravek na základě rozhodnutí o prodeji	80 000	082	407
2.	Přecenění majetku na reálnou hodnotu 35 000 Kč	85 000	407	022
3.	Vyúčtování ceny při prodeji majetku v RH na vrub nákladů	35 000	553	022
4.	Zúčtování rozdílu z přecenění (ZC - RH) 40 000 - 35 000	5 000	564	407
5.	Vydaná faktura - tržba z prodeje DHM	42 000	311	646
6.	Zúčtování fondu reprodukce majetku/IF ve výši RH	35 000	401	416
7.	Zúčtování fondu reprodukce majetku/IF ve výši rozdílu mezi prodejní cenou a RH (42 000 - 35 000)	7 000	548	416
8.	Výpis z bankovního účtu - úhrada pohledávky	42 000	241	311

ZC – zůstatková cena, DHM – dlouhodobý hmotný majetek, IF – investiční fond

Poznámka:

Fond reprodukce majetku/Investiční fond bude celkově tvořen ve výši tržby z prodeje DHM, včetně počátečního stavu opravek pak docílí hodnoty na obnovu majetku ve výši získaných zdrojů (odpisy + prodejní cena majetku), tj. 122 000 Kč.

Výsledek hospodaření z prodeje:

$$42\,000 - (35\,000 + 5\,000 + 7\,000) = -5\,000 \text{ Kč.}$$

Od výnosů z prodeje dlouhodobého majetku (výnosy z činností) se odečítá náklad z činností (Prodávající dlouhodobý hmotný majetek); náklady se ještě zvyšují o finanční náklad (Náklady z přecenění reálnou hodnotou). Co to prakticky znamená? Kdyby se majetek určený k prodeji nepřeceňoval na reálnou

<sup>1</sup> § 27 odst. 1 písm. h) zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů.

<sup>2</sup> BŘEZINOVÁ H.: Účetnictví veřejného sektoru. SVŠE Znojmo. 2013. s. 52. ISBN

hodnotu, náklad prodaného majetku by činil 40 000 Kč (zůstatková hodnota majetku) a byl by vykázán v plné výši v nákladech z činností. Při přecenění na reálnou hodnotu je náklad rozštěpen na dvě části, na náklady z činností a na finanční náklady. Přičemž finanční náklady vyjadřují dopad z učiněného odhadu reálné hodnoty účetní jednotkou. O čem tato skutečnost vypovídá? Pokud by byla tato hodnota naprosto jistě a jednoznačně vyčíslitelná, dalo by se hodnotit, že daná účetní jednotka prodala majetek méně nebo více efektivně. Ale lze označit reálnou hodnotu (kvalifikovaný odhad, posudek znalce) za stoprocentně spolehlivý? Měl by být prodávající subjekt hodnocen nebo dokonce trestán za to, že se odchýlil při prodeji majetku od reálné hodnoty? A co když reálná hodnota nebyla stanovena správně? Vždyť podmínky trhu se neustále vyvíjejí a v okamžiku prodeje mohly být odchýlné od okamžiku, kdy byla stanovována reálná hodnota. Ovšem výsledek hospodaření ještě ovlivňuje tvorba fondu reprodukce majetku, který musí být celkově ve výši učiněných odpisů a získané prodejní ceny (80 000 + 35 000 + 7 000). Tvorba fondu reprodukce majetku tak zhorší výsledek hospodaření o 7 000 Kč.

Řešení:

Pol.	Účetní operace	Kč	MD	Dal
	Počáteční stav: zdravotnické zařízení	120 000	022	
	Počáteční stav: dosavadní oprávk	80 000		082
	Počáteční stav: fond reprodukce majetku	80 000		416
1.	Zrušení oprávek na základě rozhodnutí o prodeji	80 000	082	407
2.	Přecenění majetku na reálnou hodnotu 50 000 Kč	70 000	407	022
3.	Vyúčtování ceny při prodeji majetku v RH na vrub nákladů	50 000	553	022
4.	Zúčtování rozdílu z přecenění (ZC - RH) 40 000 - 50 000	10 000	407	664
5.	Vydaná faktura - tržba z prodeje DHM	42 000	311	646
6.	Zúčtování fondu reprodukce majetku/IF ve výši RH	50 000	401	416
7.	Zúčtování fondu reprodukce majetku/IF ve výši rozdílu mezi prodejní cenou a RH (42 000 - 50 000)	8 000	416	648
8.	Výpis z bankovního účtu - úhrada pohledávky	42 000	241	311

Výsledek hospodaření:  
 $42\,000 - (50\,000 - 10\,000 - 8\,000) = 10\,000$  Kč.

Odhad reálné hodnoty ovlivňuje výši výsledku hospodaření.

Fond reprodukce majetku bude celkově vytvořen v hodnotě 122 000 Kč, tj. úhrnu oprávek a prodejní ceny (reálná hodnota + prodejní cena - reálná hodnota).

### Závěr

Výsledek hospodaření účetní jednotky při prodeji majetku s výjimkou zásob je ovlivněn kvalitou stanovení reálné hodnoty. Její výše vstupuje do tohoto výsledku jako finanční náklad/výnos a dále jako výsledková položka korigující tvorbu fondu reprodukce majetku/investičního fondu na částku představující úhrn provedených odpisů a prodejní ceny.

### Drobný dlouhodobý hmotný majetek

Pokud se jedná o drobný dlouhodobý hmotný (totéž nehmotný) majetek (dále též DDHM), postupy účtování vyplynuly z

- **definování tohoto aktiva** (§ 14 odst. 4: „Položka A.II.6. Drobný dlouhodobý hmotný majetek obsahuje movité věci, popřípadě soubory majetku, které jsou charakterizovány samostatným technicko-ekonomickým určením, u kterých doba použitelnosti je delší než jeden rok a ocenění jedné položky je v částce 3 000 Kč a vyšší a nepřevyšuje částku 40 000 Kč. Účetní jednotka může rozhodnout vnitřním předpisem o snížení stanovené dolní hranice. Za drobný dlouhodobý hmotný majetek se považují vždy a) předměty z drahých kovů, pokud nejsou dlouhodobým majetkem podle odstavce 4, bez ohledu na výši pořizovací ceny a b) věci pořízené formou finančního leasingu, popřípadě bezúplatně převzaté, u kterých ocenění podle § 25 zákona nepřevyšuje částku 40 000 Kč.“ Při definování DDHM může nastat problém pouze s předměty z drahých kovů, neboť při definování DDHM se uvádí „bez ohledu na výši pořizovací ceny“, v případě vymezení „Samostatných movitých věcí a souboru movitých věcí“ obsahují tyto věci „předměty z drahých kovů, pokud se nejedná o předměty kulturní hodnoty nebo kulturní památky“, přičemž se testuje doba použitelnosti delší než jeden rok a ocenění převyšující částku 40 000 Kč;
- **rozhodnutí o použití účetní metody odpisování majetku** (§ 15 odst. 2 a § 15 odst. 3 písm. d/ vyhlášky), a to **nepřímým způsobem** za použití opravného účtu „Oprávk k drobnému dlouhodobému hmotnému majetku“.

Obecně existují v podstatě dvě metody účtování odpisů, a to:<sup>3</sup>

- a) **Přímé odpisy**, které se provádějí bezprostředně ve prospěch příslušného majetkového účtu a na vrub nákladového účtu.

<sup>3</sup> BŘEZINOVÁ Hana, MUNZAR, Vladimír. *Účetnictví I*. Praha: Institut Svazu účetních, 2006. s.227. ISBN 80-86716-00-7.

Dlouhodobý majetek			Odpisy (náklad)	
pořizovací	odpisy 10	→	10	
cena 100				
KZ 90				

- Při použití této metody obsahuje rozvaha v aktivech zůstatkové ceny dlouhodobého majetku, tj. po odečtení částek odpisů od pořizovací ceny.
  - Nevýhodou této metody je, že neumožňuje sledovat v účetnictví pořizovací cenu dlouhodobého majetku a neupozorňuje na problémy financování nového dlouhodobého majetku; na straně „Dal“ příslušného majetkového účtu se směšují částky týkající se likvidace, prodeje, škod na dlouhodobém majetku s částkami odpisů, což může vést k omylům a znesnadňovat analýzu hospodaření s dlouhodobým majetkem dané účetní jednotky. Z rozvahy není patrné, zda účetní jednotka využívá starý dlouhodobý majetek nebo dlouhodobý majetek, který byl při pořízení méně finančně náročný.
- b) **Nepřímé odpisy** – při této metodě, která odstraňuje nevýhody uvedené u přímých odpisů, se použije opravný účet, který v podstatě nahradí stranu „Dal“ příslušného majetkového účtu.

Dlouhodobý majetek (aktivní účet)			Oprávy (opravný účet)	Odpisy (náklad)
pořizovací			odpisy 10	10
cena 100				
	90			
	zůstatková cena			

- Při této metodě se nesnižuje přímo pořizovací cena dlouhodobého majetku, v níž majetek je veden na příslušném účtu a vykazován v aktivech v rozvaze až do jeho vyřazení z používání; v rozvaze je však pořizovací cena majetku opravkami korigována na jeho zůstatkovou cenu.
- **Oprávy** tedy představují celkovou výši zúčtovaného opotřebení majetku formou odpisů (celkovou korekci původní hodnoty dlouhodobého odpisovaného majetku).



Na základě uvedené obecně platné teorie se logicky stanoví postup při pořizování a odpisování DDHM (stejně u nehmotného majetku), jenž zobrazuje následující příklad.

Pol.	Účetní operace	Kč	MD	Dal
1.	Faktura od dodavatele DDHM			
	• celková částka	24 200		321
	• základ daně	20 000	028	
	• DPH	4 200	343	
2.	Výpis z bankovního účtu – úhrada závazku dodavateli	24 200	321	241
3.	Odpis DDHM ve výši ½ pořizovací ceny – vnitřní účetní doklad (dle odpisového plánu)	10 000	558	088

Za diskuzi rozhodně stojí skutečnost, že pokud je DDHM součástí dlouhodobého majetku s dobou použitelnosti delší než jeden rok a s povinností odpisovat, resp. vykazovat oprávy, což je kumulace odpisů, mělo by být postupně opotřebování DDHM rozloženo do více než dvanácti měsíců. Ovšem tomu odporuje použití účtu 558 – Náklady z drobného dlouhodobého majetku. Ustanovení § 33 odst. 6 písm. e) vyhlášky uvádí „A.I.35 Náklady z drobného dlouhodobého majetku obsahuje náklady ve výši ocenění drobného dlouhodobého nehmotného majetku a drobného dlouhodobého hmotného majetku nakoupeného, vytvořeného vlastní činností nebo bezúplatně nabytého od subjektů, které nejsou vybranými účetními jednotkami.“ Z uvedeného plyne, že na účtu 558 by mělo být účtováno o celé výši ocenění DDHM, nikoliv o výši nákladů podle odpisového plánu DDHM. Jako vhodnější pro vyjádření odpisů se tedy jeví účet 551 – Odpisy dlouhodobého majetku (§ 33 odst. 6 písm. a/ vyhlášky).

Příklad zachycující postup účtování uvádí také účetní doklady, na základě kterých lze jednotlivé účetní zápisy provést.

Český účetní standard č. 710 přinesl v bodě 6.3.1 postup účtování, který na stejných číslech jako výše uvádí následující příklad.

Pol.	Účetní operace	Kč	MD	Dal
1.	Faktura od dodavatele DDHM			
	• celková částka	24 200		321
	• základ daně	20 000	558	
	• DPH	4 200	343	
2.	Výpis z bankovního účtu – úhrada závazku dodavateli	24 200	321	241
3.	Aktivace DDHM – vnitřní účetní doklad	20 000	028	088

Faktura je dokladem, na jehož základě se zaúčtuje závazek vůči dodavateli, pohledávka z titulu odpočtu DPH a náklady z drobného dlouhodobého majetku ve výši ocenění DDHM, což je pořizovací cena (bez DPH). Aktivace drobného dlouhodobého hmotného



majetku na příslušný majetkový účet (028) ve prospěch oprávek (088) nemůže být logicky v jiné ceně než v pořizovací ceně DDHM (bez DPH). Ovšem účtování této celkové ceny ve prospěch oprávek bez jejich časového rozlišení do nákladů příslušných období je nelogické, popírá podstatu odpisování aktiv. Naopak vyjadřuje skutečnost, že jde o majetek, který odpisovat nelze (jeho hodnota je okamžitě plně korigována na zůstatkovou cenu 0).

### Závěr

Zvolený postup účtování v ČÚS č. 710 má sice výsledný efekt stejný, jako bylo zvoleno v první tabulce (odhlédneme od 1/2 odpisu), avšak popírá skutečnost, že:

- dlouhodobý majetek se postupně opotřebovává a jeho hodnota se postupně přenáší do ceny výkonů pomocí nákladového účtu,
- opravný účet „oprávky“ opravuje ocenění na rozvahovém (aktivním) účtu nepřímo a vyjadřuje kumulaci odpisů.

### Dotace (transfery) a jejich dopad na vstupní ceny

Jestliže zřizovatel poskytne dotaci příspěvkové organizaci a označí ji za investiční (nejedná se o transfer podle ČÚS č. 703), nebo poskytovatel poskytne investiční transfer, pak je účtováno ve prospěch vlastního kapitálu, a to buď

- na účet 401 – Jmění účetní jednotky (dotace příspěvkové organizaci, investiční transfer (příjemcem je organizační složka státu), nebo
- na účet 403 – Transfery na pořízení investičního majetku (investiční transfer s výjimkou organizační složky státu).

Nedochází tedy ke snižování hodnoty dlouhodobého majetku, jako je tomu v účetnictví podnikatelů. Je-li účtováno o odpisech majetku pořízeného z dotace na investice nebo investičního transferu (stejně tak úbytku příslušného dlouhodobého majetku), sníží se hodnota příslušného kapitálového účtu ve prospěch příslušných výnosů účtové skupiny 67 – Výnosy z transferů (671 – Výnosy vybraných ústředních vládních institucí z transferů, 672 – Výnosy vybraných místních vládních institucí z transferů).

### Závěr

V případě poskytnutí dotace na investice nebo investičního transferu účtují vybrané účetní jednotky

ve prospěch příslušného kapitálového účtu (401 – Jmění účetní jednotky nebo 403 – Transfery na pořízení investičního majetku) a nesnižují vstupní cenu dlouhodobého majetku. Ten je odpisován z plné výše hodnoty dlouhodobého majetku. Při odpisování (úbytku) dotovaného majetku je však snižován příslušný vlastní zdroj ve prospěch výnosů. Tím dojde k eliminaci dopadu na výsledek hospodaření.

### Převzetí majetku – pokračování v ocenění

V případě bezúplatné změny příslušnosti k hospodaření s majetkem státu nebo svěření majetku do správy podle zákona upravujícího rozpočtová pravidla územních samosprávných celků, výpůjčky nebo bezúplatného převodu či přechodu majetku mezi vybranými účetními jednotkami účetní jednotka při ocenění majetku navazuje na výši ocenění v účetnictví účetní jednotky, která o tom majetku naposledy účtovala. Znamená to převzít od poskytovatele majetku veškeré účetní podklady, aby bylo možno na oceňování, případně odpisování navázat.

Jiný je postup u účetních jednotek, které účtují podle účtové osnovy pro podnikatele. Tam se bezúplatně převzatý majetek oceňuje reprodukční pořizovací cenou. Jestliže předá státní podnik nebo státní akciová společnost bezúplatně majetek státní organizaci, pak tato účetní jednotka nenavazuje na oceňování u původní účetní jednotky (například Ředitelství silnic a dálnic ČR předá bezúplatně podjezd Správě železniční dopravní cesty s.o.).

### Závěr

V případě převzetí majetku je velmi zásadní, aby zúčastněné účetní jednotky neopomenuly dodržet podmínky, za nichž byla poskytnuta případná investiční dotace nebo transfer na pořízení investičního majetku; mohou obsahovat zákaz zcizování nebo předávání majetku. Navázat na oceňování předchozího subjektu mohou pouze vybrané účetní jednotky. Pokud je mezi zúčastněnými subjekty takový, který účtuje podle jiných účetních pravidel než podle vyhlášky č. 410/2009 Sb., podmínka navázat na předchozí oceňování pro ně neplatí.

Text byl zpracován jako součást řešení výzkumného projektu VGS 2013K02 Finanční a účetní studie a jejich praktické aplikace SVŠE Znojmo.

**Hana Březinová**

*Doc. Ing. Hana Březinová, CSc., působí jako vysokoškolský učitel (Soukromá vysoká škola ekonomická Znojmo s.r.o., Bankovní institut vysoká škola a.s.), metodik účetnictví a auditorka (AUDIT HABR s.r.o.). V současnosti je členkou Výkonného výboru KA ČR, Výboru pro účetní výkaznictví KA ČR, Výboru pro veřejný sektor KA ČR a Koordinačního výboru při MF ČR. Pracuje v řadě odborných komisí a v redakčních radách, je uznávanou autorkou mnoha publikací a článků a lektorkou.*



# K metodice přezkoumání hospodaření v oblasti plnění příjmů a výdajů rozpočtu



Martina Smetanová

Jednou z oblastí, která musí být podle zákona o přezkoumání povinně přezkoumána je plnění příjmů a výdajů rozpočtu včetně peněžních operací týkajících se rozpočtových prostředků.

O této oblasti se nejenom mezi samotnými auditory, ale i auditory a kontrolory vedou bouřlivé diskuse v tom smyslu, co všechno sem spadá a v jakém rozsahu či detailu by mělo anebo nemělo být přezkoumáno. Odbor kontroly Ministerstva financí ČR proto „nastínil“ zástupcům Výboru pro veřejný sektor KA ČR, se kterým dlouhodobě spolupracuje, kontrolní postupy, které při přezkoumání plnění příjmů a výdajů rozpočtu v praxi používá.

## Informační zdroje pro provádění přezkoumání

Při provádění přezkoumání hospodaření vychází odbor kontroly Ministerstva financí ČR zejména z těchto informačních zdrojů:

- usnesení zastupitelstva a rady, zápisy z jednání valné hromady u svazků obcí,
- usnesení a zápisy z jednání finančního a kontrolního výboru, inventarizační komise atd.,
- schválený rozpočtový výhled, schválený rozpočet, změny rozpočtu provedené rozpočtovými opatřeními,
- vnitřní směrnice, pokyny a nařízení,
- účetní závěrka,
- výkaz pro hodnocení plnění rozpočtu – FIN 2-12M,
- centrální evidence uzavřených hospodářských smluv (např. smlouvy kupní, nájemní, směnné, darovací apod.),
- evidence majetku, inventarizační soupisy majetku,
- výstupy z provedených interních kontrol (např. zprávy interního auditu),

- výstupy z externích kontrol (např. protokoly finančního úřadu, Nejvyššího kontrolního úřadu apod.).

## Metodika přezkoumání

Metodika přezkoumání hospodaření odboru kontroly Ministerstva financí ČR je rozdělena do několika částí, kterými jsou: základní oblasti přezkoumání, povinnosti územního celku s odkazy na příslušné paragrafy právního předpisu a kontrolní postupy přezkoumání.

Níže uvedené informace se vztahují na účetní jednotky podle zákona č. 128/2000 Sb., o obcích. Kontrolní postupy přezkoumání uvedené v tomto příspěvku nejsou zcela úplné, ale představují příklady kontrolních otázek k vybraným základním oblastem.

## Základní oblasti přezkoumání

- náležitosti závěrečného účtu – (jedná se o informace z předcházejícího rozpočtového roku),
- zveřejnění návrhu závěrečného účtu,
- projednání závěrečného účtu zastupitelstvem,
- projednání závěrečného účtu – výsledek s uzavřeným vyjádřením,
- rozpočtový výhled,
- rozpočtové provizorium,
- zpracování rozpočtu,
- zveřejnění návrhu rozpočtu,
- schvalování rozpočtu,
- rozpočet – vyrovnaný, přebytkový, schodkový,
- rozpis rozpočtu,
- hospodaření podle rozpočtu a kontrola,
- změny rozpočtu – rozpočtová opatření (číselné řady),
- účelovost rozpočtových prostředků,
- evidence, zřizování, změny a zrušení příspěvkových organizací.

## Povinnosti územního celku a kontrolní postupy přezkoumání

### Náležitosti závěrečného účtu

#### Povinnosti územního celku

- § 17 odst. 1 zákona č. 250/2000 Sb.
- § 17 odst. 2, 3, 5 zákona č. 250/2000 Sb.
- § 6 odst. 3 zákona č. 250/2000 Sb.

#### Kontrolní postupy přezkoumání

Byly údaje o ročním hospodaření souhrnně zpracovány do závěrečného účtu?

Obsahoval závěrečný účet všechny zákonem stanovené náležitosti?

- údaje o plnění rozpočtu příjmů a výdajů v plném členění podle rozpočtové skladby,
- údaje o hospodaření s majetkem a o dalších finančních operacích,
- tvorba a použití fondů,
- zhodnocení finančního hospodaření zřízených právnických osob,
- zhodnocení finančního hospodaření založených právnických osob,
- údaje, podle kterých bylo možné zhodnotit finanční hospodaření,
- vyúčtování finančních vztahů ke státnímu rozpočtu, rozpočtům krajů, obcí, státním fondům, Národnímu fondu a jiným rozpočtům a k hospodaření dalších osob,
- zprávu o výsledku přezkoumání hospodaření,
- výsledek podnikatelské činnosti.

**Zveřejnění návrhu závěrečného účtu**

## Povinnosti územního celku

§ 17 odst. 6 zákona č. 250/2000 Sb.

§ 22a odst. 2 písm. c) zákona č. 250/2000 Sb.

## Kontrolní postupy přezkoumání

Možnost vzniku správního deliktu dle § 22a odst. 2 písm. c) zákona č. 250/2000 Sb.

- nezveřejnění návrhu závěrečného účtu.

Byl návrh závěrečného účtu, včetně zprávy o výsledku přezkoumání hospodaření, zveřejněn vhodným způsobem a ve vhodném rozsahu

- nejméně po dobu 15 dní přede dnem jeho projednání v zastupitelstvu,
- na úřední desce a v elektronické podobě způsobem umožňujícím dálkový přístup?

Do 15denní lhůty pro zveřejnění se započítává den vyvěšení i den sejmutí, i když po tyto dny nebylo zveřejňováno po celých 24 hodin.

Do lhůty se započítávají všechny kalendářní dny, tj. soboty i neděle.

**Projednání závěrečného účtu zastupitelstvem**

## Povinnosti územního celku

§ 17 odst. 6 zákona č. 250/2000 Sb.

§ 43 zákona č. 250/2000 Sb.

§ 84 odst. 2, písm. b) zákona č. 128/2000 Sb.

§ 95 odst. 1 a 2 zákona č. 128/2000 Sb.

## Kontrolní postupy přezkoumání

Byl závěrečný účet projednán na zasedání zastupitelstva?

Byl závěrečný účet projednán spolu se zprávou o výsledcích přezkoumání hospodaření za uplynulý kalendářní rok do 30. června následujícího roku?

Obsahoval zápis o průběhu zasedání zastupitelstva, na kterém byl závěrečný účet projednáván, náležitosti podle ustanovení § 95?

**Projednání závěrečného účtu – výsledek s uzavřeným vyjádřením**

## Povinnosti územního celku

§ 17 odst. 4, 5, 7 zákona č. 250/2000 Sb.

§ 22a odst. 1 písm. g) zákona č. 250/2000 Sb.

## Kontrolní postupy přezkoumání

Možnost vzniku správního deliktu dle § 22a odst. 1 písm. g) zákona č. 250/2000 Sb.

- nezajištění přezkoumání svého hospodaření

Jakým vyjádřením bylo projednání závěrečného účtu uzavřeno?

Přijal územní celek opatření potřebná k nápravě zjištěných chyb a nedostatků?

Byla prokazatelně součástí závěrečného účtu při jeho projednání v zastupitelstvu územního celku i zpráva o výsledku přezkoumání hospodaření?

**Rozpočtový výhled**

## Povinnosti územního celku

§ 2 odst. 1 zákona č. 250/2000 Sb.

§ 3 odst. 1 a 2 zákona č. 250/2000 Sb.

§ 4 odst. 3 zákona č. 250/2000 Sb.

§ 11 odstavec 1 a 2 zákona č. 250/2000 Sb.

§ 22a odst. 1 písm. a) zákona č. 250/2000 Sb.

## Kontrolní postupy přezkoumání

Možnost vzniku správního deliktu podle § 22a odst. 1 písm. a) zákona č. 250/2000 Sb.

- nezpracování rozpočtového výhledu.

Byl předložen rozpočtový výhled?

Obsahoval rozpočtový výhled souhrnné základní údaje o příjmech a výdajích, zejména o dlouhodobých závazcích a pohledávkách, o finančních zdrojích a potřebách dlouhodobě realizovaných záměrů?

Byly, v případě dlouhodobých závazků, uvedeny v rozpočtovém výhledu jejich dopady na hospodaření po celou dobu trvání závazku?

**Rozpočtové provizorium**

## Povinnosti územního celku

§ 13 odstavec 1-3 zákona č. 250/2000 Sb.

§ 11 odst. 1 zákona č. 250/2000 Sb.

§ 15 odst. 1 zákona č. 250/2000 Sb.

§ 22a odst. 1 písm. b) zákona č. 250/2000 Sb.

## Kontrolní postupy přezkoumání

Možnost vzniku správního deliktu dle § 22a odst. 1 písm. b) zákona č. 250/2000 Sb.

- nehospořádání podle pravidel rozpočtového provizoria.

Byla stanovena zastupitelstvem územního celku pravidla rozpočtového provizoria v případě, že nebyl schválen rozpočet před 1. lednem rozpočtového roku?

Bylo hospodaření, do doby schválení rozpočtu na rozpočtový rok, uskutečňováno v souladu se stanovenými pravidly rozpočtového provizoria?

**Zpracování rozpočtu**

## Povinnosti územního celku

§ 12 odst. 1 zákona č. 250/2000 Sb.  
 Vyhláška č. 323/2002 Sb., o rozpočtové skladbě  
 § 22a odst. 1 písm. d) zákona č. 250/2000 Sb.

## Kontrolní postupy přezkoumání

Možnost vzniku správního deliktu podle § 22a odst. 1 písm. d) zákona č. 250/2000 Sb.  
 • zpracování rozpočtu v rozporu s vyhláškou o rozpočtové skladbě.

Byl rozpočet zpracován v třídění podle platné rozpočtové skladby?

**Zveřejnění návrhu rozpočtu**

## Povinnosti územního celku

§ 11 odst. 3 zákona č. 250/2000 Sb.  
 § 22a odst. 2 písm. b) zákona č. 250/2000 Sb.

## Kontrolní postupy přezkoumání

Možnost vzniku správního deliktu dle § 22a odst. 2 písm. b) zákona č. 250/2000 Sb.  
 • nezveřejnění návrhu rozpočtu.

Byl návrh rozpočtu zveřejněn vhodným způsobem a ve vhodném rozsahu nejméně po dobu 15 dní přede dnem jeho projednání v zastupitelstvu územního celku na úřední desce a v elektronické podobě způsobem umožňujícím dálkový přístup?

**Schvalování rozpočtu**

## Povinnosti územního celku

§ 11 odst. 1, 2 zákona č. 250/2000 Sb.  
 § 13 odst. 3 zákona č. 250/2000 Sb.

## Kontrolní postupy přezkoumání

Možnost vzniku správního deliktu podle § 22a odst. 2 písm. d) zákona č. 250/2000 Sb.  
 • rozpočet neobsahuje stanovený objem finančních prostředků určených na spolufinancování projektu EU.

Kdy byl rozpočet na rozpočtový rok projednán a schválen zastupitelstvem územního celku?

Byl rozpočet schválen včetně skutečných příjmů a výdajů uskutečněných v době rozpočtového provizoria?

Obsahoval rozpočet stanovený objem finančních prostředků účelově určených na spolufinancování programu nebo projektu Evropské unie v případě, že se územní celek podílí na této realizaci?

**Rozpočet – vyrovnaný, přebytkový, schodkový**

## Povinnosti územního celku

§ 4 odst. 1-7 zákona č. 250/2000 Sb.

## Kontrolní postupy přezkoumání

Jak byl zpracován a schválen rozpočet, vyrovnaný, schodkový nebo přebytkový?

V případě schválení schodkového rozpočtu, jakým způsobem je schodek krytý?

**Rozpis rozpočtu**

## Povinnosti územního celku

§ 14 odst. 1-3 zákona č. 250/2000 Sb.  
 § 22a odst. 1 písm. e) zákona č. 250/2000 Sb.

## Kontrolní postupy přezkoumání

Možnost vzniku správního deliktu podle § 22a odst. 1 písm. e) zákona č. 250/2000 Sb.  
 • neprovedení rozpisu schváleného rozpočtu.

Byl proveden rozpis rozpočtu neprodleně po schválení v zastupitelstvu územního podle podrobné rozpočtové skladby?

Byl rozpis rozpočtu proveden shodně se schváleným rozpočtem, zanesen do finančních výkazů ve schváleném znění (výkazy FIN 2-12M)?

Bylo součástí rozpisu rozpočtu prokazatelné (pisemné) sdělení závazných ukazatelů rozpočtu těm subjektům, které jsou povinny se jimi řídit?

**Hospodaření podle rozpočtu a kontrola**

## Povinnosti územního celku

§ 15 odst. 1 a 2 zákona č. 250/2000 Sb.  
 § 4 odst. 7 zákona č. 250/2000 Sb.  
 § 16 odst. 4 zákona č. 250/2000 Sb.  
 § 22a odst. 1 písm. f) zákona č. 250/2000 Sb.

## Kontrolní postupy přezkoumání

Možnost vzniku správního deliktu dle § 22a odst. 1 písm. f) zákona č. 250/2000 Sb.  
 • nevykonávání kontroly svého hospodaření.

Vykonává územní celek kontrolu svého hospodaření ve smyslu zákona č. 320/2001 Sb.?

Bylo plnění rozpočtu v souladu se schváleným – upraveným rozpočtem?

Nedocházelo v průběhu kontrolovaného období ke vzniku nekrytého rozpočtového schodku?

Vykonává územní celek kontrolu hospodaření zřízených nebo založených právnických osob ve smyslu zákona č. 320/2001?

**Změny rozpočtu – rozpočtová opatření****Povinnosti územního celku**

§ 16 odst. 1-4 zákona č. 250/2000 Sb.

§ 22a odst. 1 písm. c) zákona č. 250/2000 Sb.

§ 102 odst. 2 písm. a) zákona č. 128/2000 Sb.

**Kontrolní postupy přezkoumání**

Možnost vzniku správního deliktu podle § 22a odst. 1 písm. c) zákona č. 250/2000 Sb.

- neprovedení rozpočtových změn.

Byly změny rozpočtu prováděny rozpočtovými opatřeními, evidovanými podle časové posloupnosti?

Schvaloval rozpočtové změny příslušný orgán?

Byla zaevidována jednotlivá rozpočtová opatření v účetním systému, včetně jejich promítnutí v měsíčních finančních výkazech, a to v návaznosti na usnesení orgánů?

**Účelovost rozpočtových prostředků****Povinnosti územního celku**

§ 19 odst. 1-3 zákona č. 250/2000 Sb.

**Kontrolní postupy přezkoumání**

Respektoval územní celek účel použití rozpočtových prostředků, který vyplýval z:

- účelu přijatých dotací ze státního rozpočtu,
- státních fondů,
- Národního fondu anebo
- jiného územního rozpočtu, nebo
- uzavřených smluv, podle nichž přijímá účelové rozpočtové prostředky od jiných osob,
  - včetně účelových darů,
  - příspěvků či
  - půjček?

**Evidence, zřizování, změny a zrušení příspěvkových organizací****Povinnosti územního celku**

§ 27 odst. 1-4 zákona č. 250/2000 Sb.

**Kontrolní postupy přezkoumání**

Kolik příspěvkových organizací a organizačních složek v přezkoumávaném období územní celek měl?

Obsahují zřizovací listiny náležitosti dané zákonem?

**Martina Smetanová**

**Mgr. Martina Smetanová** pracuje od roku 2001 v oddělení auditu společnosti Deloitte. Specializuje se na poskytování služeb klientům z oblasti veřejného sektoru. Je členkou Výboru pro veřejný sektor KA ČR, který od roku 2008 spolupracuje s Ministerstvem financí ČR, zejména s odborem kontroly, oddělením Metodiky účetnictví veřejného sektoru a oddělením Metodické podpory účetnictví státu. Spolupráce je věnována standardizaci dokumentů určených pro obce, kraje a dobrovolné svazky obcí a postupů pro provádění přezkoumání hospodaření těchto účetních jednotek. Od roku 2009 je členkou metodického týmu Ministerstva financí ČR se zaměřením na reformu účetnictví státu. Věnuje se lektorské a publikační činnosti.



# Účetnictví státu – vyhláška o schvalování účetních závěrek některých vybraných účetních jednotek

Dne 30. července 2013 byla ve Sbírce zákonů v části č. 88 zveřejněna vyhláška č. 220/2013 ze dne 22. července 2013, o požadavcích na schvalování účetních závěrek některých vybraných účetních jednotek (dále jen vyhláška). Dále uvedený text neobsahuje veškeré informace ani přesná znění jednotlivých paragrafů vyhlášky, která nabyla účinnosti 1. srpna 2013.

Z důvodové zprávy vyplývá, že hlavním cílem návrhu vyhlášky bylo:

- sjednocení formálních postupů při zajištění jednoho ze stupňů validace účetních závěrek účetních jednotek veřejného sektoru, a to v případě vybraných účetních jednotek, s výjimkou zdravotních pojišťoven,
- zvýšení právní jistoty dotčených účetních jednotek, případně osob dotčených procesem schvalování účetní závěrky, ve věci organizace schvalování účetní závěrky a ve věci způsobu poskytování součinnosti při procesu schvalování.

Vyhláška se vztahuje na účetní jednotky, které jsou: organizačními složkami státu, státními fondy, územními samosprávnými celky, dobrovolnými svazky obcí, regionálními radami regionů soudržnosti nebo příspěvkovými organizacemi, a to jak státními, tak zřízenými územními samosprávnými celky (dále jen některé vybrané účetní jednotky).

Vyhláška stanoví požadavky na organizaci schvalování účetních závěrek některých vybraných účetních jednotek a způsob poskytování součinnosti osob zúčastněných na tomto schvalování.

## Základní pojmy

Základní pojem	Definice
Schvalovaná účetní závěrka	účetní závěrka sestavená k rozvahovému dni účetní jednotkou, jejíž účetní závěrka podléhá schvalování,
Dotčená účetní jednotka	organizační složka státu, státní fond, územní samosprávný celek, dobrovolný svazek obcí, Regionální rada regionů soudržnosti nebo příspěvková organizace, jejíž účetní závěrka je schvalována,
Schvalující orgán	orgán účetní jednotky oprávněný ke schválení účetní závěrky této účetní jednotky nebo osoby pověřené schválením účetní závěrky,
Schvalující účetní jednotka	účetní jednotka, která je vymezena ke schválení účetní závěrky nebo jejíž orgán je oprávněn ke schválení účetní závěrky některé z vybraných účetních jednotek,
Dotčená osoba účetní jednotky	její zaměstnanec nebo osoba pověřená touto účetní jednotkou, pokud má ve svém držení účetní záznamy a další dokumenty rozhodné pro činnost při procesu schvalování účetní závěrky, zejména pokud zajišťuje vznik, převzetí nebo úschovu účetních záznamů dotčené účetní jednotky nebo pokud při své činnosti provádí posouzení těchto účetních záznamů nebo posouzení procesů, postupů a vnitřních předpisů účetní jednotky v souvislosti se vznikem, převzetím nebo úschovou účetních záznamů.

## Přehled osob nebo orgánů, které mají oprávnění ke schválení účetní závěrky

Účetní jednotka	Kdo schvaluje
Fondy ČR	Rada, dozorčí rada nebo výbor fondu
Organizační složka státu (OSS) bez zřizovatele	Nejméně 3 osoby pověřené vedoucím OSS
OSS se zřizovatelem	Zřizovatel OSS (plnící funkci zřizovatele)
Nejvyšší kontrolní úřad (NKÚ)	Kolegium NKÚ
Státní příspěvková organizace (PO)	Zřizovatel PO (plnící funkci zřizovatele)
Územní samosprávný celek (obec, kraj)	Zastupitelstvo
Hlavní město Praha	Zastupitelstvo hlavního města Prahy
Dobrovolný svazek obcí	Nejméně tříčlenný orgán
Příspěvková organizace zřízená územním samosprávným celkem	Rada obce (zřizovatele), rada kraje (zřizovatele)
Regionální rada regionů soudržnosti (RRRS)	Výbor RRRS

Vyhláška se skládá ze dvou základních částí, a to: schvalování účetní závěrky schvalujícím orgánem a schvalování účetní závěrky schvalující účetní jednotkou. Vzhledem k tomu, že obě části obsahují podobné informace, je příspěvek zaměřen pouze na část, která se vztahuje ke schvalování účetní závěrky schvalujícím orgánem a na společná a přechodná ustanovení.



### Schvalování účetní závěrky schvalujícím orgánem

#### Zajištění a příprava podkladů pro schvalování

Dotčená účetní jednotka musí zajistit přípravu a předložení podkladů pro schvalování účetní závěrky schvalujícímu orgánu přehledným způsobem, který umožní efektivní posouzení úplnosti a průkaznosti účetnictví a vyhodnocení předvídatelných rizik a ztrát ve vztahu k věrnému a poctivému obrazu předmětu účetnictví a finanční situaci účetní jednotky.

#### Podklady pro schvalování a nahlížení do účetních záznamů

- a) schvalovaná účetní závěrka,
- b) zpráva auditora o ověření účetní závěrky, případně další informace a zprávy vypracované auditorem, zpráva o výsledku finanční kontroly, případně další informace o závažných zjištěních při výkonu veřejnosprávní kontroly a zpráva o výsledku přezkoumání hospodaření, jsou-li tyto dokumenty v souladu s jinými právními předpisy vypracovány,
- c) zprávy útvaru interního auditu o zjištěních z provedených auditů, v rámci nichž byly zjištěny skutečnosti, které mohou mít vliv na úplnost a průkaznost účetnictví, a roční zpráva interního auditu, a to v případě, že je útvar interního auditu u účetní jednotky zřízen,
- d) inventarizační zpráva a případně další účetní záznamy vztahující se k významným skutečnostem,
- e) účetní záznamy a doplňující informace vyžádané schvalujícím orgánem.

#### Schválení účetní závěrky

Pokud schvalující orgán na základě předložených nebo vyžádaných podkladů **nezjistí**, že schvalovaná účetní závěrka **neposkytuje** věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky, účetní závěrku **schválí**.

Schvalující orgán **schválí** účetní závěrku i v případě, že na základě předložených nebo vyžádaných podkladů

**zjistí**, že schvalovaná účetní závěrka **poskytuje** věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky v souvislosti se skutečnostmi obsaženými v **účetní závěrce následujícího účetního období**.

Souvislost se skutečnostmi obsaženými v účetní závěrce následujícího účetního období lze prokázat i tím, že existují průkazné účetní záznamy o opravě chyby účetního období schvalované účetní závěrky provedené v následujícím účetním období, a to včetně účetních zápisů v příslušných účetních knihách.

Schvalující orgán **nemůže schválit pouze část účetní závěrky**.

#### Neschválení účetní závěrky

Pokud schvalující orgán na základě předložených nebo vyžádaných podkladů zjistí, že schvalovaná účetní závěrka **neposkytuje** věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky, **a to ani v souvislosti se skutečnostmi obsaženými v účetní závěrce následujícího účetního období**, **neschválí** tuto účetní závěrku.

Schvalující orgán **neschválí** účetní závěrku i v případě, že mu nebyly předloženy veškeré významné podklady stanovené vyhláškou nebo podklady, které si vyžádal.

**Zápis** o neschválení účetní závěrky obsahuje popis skutečností, pro které nebyla účetní závěrka **schválena**, odůvodnění tohoto neschválení a lhůtu k odstranění zjištěných vad.

Schvalující orgán **nemůže neschválit pouze část účetní závěrky**.

#### Náprava nedostatků při neschválení z věcných důvodů

V případě neschválení účetní závěrky z důvodu, kdy schvalovaná účetní závěrka **neposkytuje** věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky, **a to ani v souvislosti se skutečnostmi obsaženými v účetní závěrce následujícího účetního období**, zajistí účetní jednotka **nápravu zjištěných skutečností**, včetně odstranění odstranitelných vad ve stanovené lhůtě.

Není-li možné nebo účelné zjištěné vady ve lhůtě stanovené schvalujícím orgánem odstranit, **a to zejména v běžném účetním období**, oznámí tuto skutečnost účetní jednotka **neprodleně schvalujícímu orgánu**.

#### Náprava nedostatků při neschválení z formálních důvodů

V případě neschválení účetní závěrky z důvodu, kdy schvalujícímu orgánu nebyly předloženy veškeré významné podklady stanovené vyhláškou nebo podklady, které si vyžádal, zajistí účetní jednotka **neprodleně předání příslušných podkladů schvalujícímu orgánu**.

Není-li možné příslušné podklady schvalujícímu orgánu předat, oznámí tuto skutečnost účetní jednotka **neprodleně schvalujícímu orgánu**.

### Protokol o schvalování účetní závěrky

O úkonu schválení nebo neschválení sepisuje schvalující orgán protokol, který obsahuje:

- identifikaci schvalované účetní závěrky,
- datum rozhodování o schválení nebo neschválení účetní závěrky,
- identifikaci osob rozhodujících o schválení nebo neschválení účetní závěrky,
- výrok o schválení nebo neschválení účetní závěrky,
- zápis o neschválení účetní závěrky,
- identifikaci průkazných účetních záznamů, případně popis dalších skutečností významných pro uživatele účetní závěrky,
- vyjádření účetní jednotky k výroku o schválení nebo neschválení účetní závěrky nebo k zápisu o neschválení účetní závěrky, případně k dalšímu skutečností souvisejícím se schvalováním účetní závěrky.

Jsou-li náležitosti protokolu obsaženy v jiném dokumentu vyhotoveném schvalujícím orgánem, může být protokol vytvořen pouze pro účely předání do centrálního systému účetních informací státu (dále jen CSÚIS).

### Hlasování schvalujícího orgánu

O každém hlasování schvalujícího orgánu se pořizuje písemný záznam a každý z členů schvalujícího orgánu má právo, aby v písemném záznamu o hlasování bylo uvedeno, jak hlasoval. Své hlasování má právo písemně odůvodnit. Toto písemné odůvodnění se stává nedílnou součástí záznamu o hlasování, případně protokolu.

### Organizace činností

Dotčená účetní jednotka v průběhu účetního období organizuje činnosti související se schvalováním účetní závěrky dotčené účetní jednotky tak, aby docházelo k průběžnému posouzení úplnosti a průkaznosti účetnictví a vyhodnocení předvídatelných rizik a ztrát.

Činnosti, které dotčená účetní jednotka organizuje v rámci procesů interního auditu a finanční kontroly, směřují zejména k zajištění dokumentů uvedených v § 5 písm. b) a c) vyhlášky.

### Předávání podkladů a podněty schvalujícího orgánu

Dotčená účetní jednotka zajistí schvalujícímu orgánu v průběhu účetního období přístup k mezitímním účetním závěrkám nebo vyžádaným informacím z těchto mezitímních účetních závěrek, k podkladům určeným vnitřním předpisem a dalším významným nebo vyžádaným informacím.

Schvalující orgán může vůči dotčené účetní jednotce nebo vůči dotčeným osobám účetní jednotky:

- požadovat nahlédnutí do účetních knih a dalších účetních záznamů,

- požadovat předložení účetních záznamů, včetně předložení mezitímních účetních závěrek nebo vyžádaných informací z těchto mezitímních účetních závěrek, podkladů určených schvalujícím orgánem a dalších významných informací,
- činit podněty za účelem zlepšení skutečností zobrazovaných v účetní závěrce, zlepšení postupů při činnostech souvisejících se schvalováním účetní závěrky a za účelem úpravy vnitřních předpisů dotčené účetní jednotky,
- požadovat zveřejnění řádných informací o schvalování účetní závěrky v CSÚIS, pokud tak dotčená účetní jednotka neučinila včas a řádně.

### Dotčené osoby účetní jednotky

Dotčené osoby dotčené účetní jednotky spolupracují se schvalujícím orgánem tak, aby byly zajištěny podmínky pro schvalování účetní závěrky.

### Způsob stanovení termínů – společná ustanovení

Dotčená účetní jednotka a schvalující účetní jednotka organizují činnosti při procesu schvalování účetní závěrky tak, aby byla schvalovaná účetní závěrka schválena nejpozději do šesti měsíců ode dne, ke kterému se účetní závěrka sestavuje.

V případě mimořádné účetní závěrky se výše uvedená lhůta zkracuje na dva měsíce. Není-li účetní závěrka schválena v této lhůtě, platí, že schválena nebyla.

Schvalování účetní závěrky po uplynutí výše uvedené lhůty se neprovádí ani v případě, že byly dodatečně zjištěny skutečnosti rozhodné pro její schválení; v případě zjištění skutečností rozhodných pro neschválení účetní závěrky se postupuje obdobně.

Lhůtu pro odstranění zjištěných vad nejméně v délce 5 pracovních dnů stanoví schvalující orgán nebo



*Stanovisko výboru pro veřejný sektor bych zatím ponechal jako neveřejné.*

*Kresba: Ivan Svoboda*

schvalující účetní jednotka s přihlédnutím k závažnosti zjištěných skutečností a k možným způsobům odstranění zjištěných vad.

Termíny pro předávání podkladů dotčenou účetní jednotkou se stanoví s ohledem na vhodnost zajištění podkladů, jejich strukturu a významnost.

#### Další činnosti související se schvalováním účetní závěrky

Schválením účetní závěrky se rozumí také schválení výsledku hospodaření účetní jednotky včetně jeho rozdělení.

V případě, že složení členů schvalujícího orgánu není určeno právním předpisem nebo vnitřním předpisem účetní jednotky, určí dotčená účetní jednotka složení členů schvalujícího orgánu nejpozději do jednoho měsíce po začátku účetního období, za které má být účetní závěrka schvalována.

V případě, že není vymezen orgán schvalující účetní jednotky ke schválení účetní závěrky dotčené účetní

jednotky, zajišťuje schvalující účetní jednotka schvalovací činnosti zpravidla prostřednictvím nejméně tříčlenného orgánu.

Informaci o schválení nebo neschválení účetní závěrky, včetně souvisejících informací, předává dotčená účetní jednotka do CSÚIS podle vyhlášky č. 383/2009 Sb. (technická vyhláška o účetních záznamech).

#### Přechodná ustanovení

Účetní závěrky za účetní období roku 2012 schválené příslušným schvalujícím orgánem nebo příslušnou schvalující účetní jednotkou přede dnem účinnosti této vyhlášky se považují za schválené podle této vyhlášky, včetně schválení výsledku hospodaření účetní jednotky a jeho rozdělení.

Při schvalování účetních závěrek za účetní období roku 2012 se lhůta prodlužuje o 3 měsíce, tj. do 30. září 2013.

Martina Smetanová

## Rozhovor s Janem Málkem, ředitelem odboru kontroly Ministerstva financí ČR

### Ministerstvo financí jako přezkoumávající a kontrolní orgán

#### Jaké úkoly čekají na odbor kontroly MF ČR v nejbližší době?

V současné době se poněkud pozastavil legislativní proces. S ukončením činnosti Poslanecké sněmovny definitivně padla novela zákona č. 320/2001 Sb., o finanční kontrole. Technické novely zákona č. 320/2001 Sb., o finanční kontrole, a zákona č. 420/2004 Sb., které musí být upraveny v souvislosti s nabytím účinnosti nového zákona o kontrolním řádu, Poslanecká sněmovna ani nezačala projednávat.

Neschválení technických novel obou zákonů může vyvolat problémy zvláště v oblasti finanční kontroly, kde bude chybět zákonný kontrolní proces. Zákon o státní kontrole, který je profesní normou, od nového roku pozbývá účinnosti a zákon o finanční kontrole je na něj navázán. V současnosti tento problém řešíme s Ministerstvem vnitra ČR. Nový zákon o řídicím a kontrolním systému ve veřejné správě, který náš odbor připravoval v jarních měsících, je v Legislativní radě vlády a čeká na projednání novou vládou.

Mimo tyto legislativní úkoly byl zpracován Manuál pro výkon interního auditu pro orgány veřejné správy. Účelem Manuálu je poskytnout podrobnější praktický návod pro aplikaci zásad, metod a postupů,



**Ing. Jan Málek** byl od roku 2004 do roku 2010 náměstkem ministra financí a od roku 2011 je ředitelem odboru kontroly Ministerstva financí ČR. Předtím působil několik let na Ministerstvu zemědělství ČR jako poradce ministra zemědělství, tajemník kolegia ministra zemědělství a také jako tajemník sboru poradců ministra zemědělství. V roce 2001 byl poradcem předsedy Senátu Parlamentu ČR.

kteří používá současný interní audit při výkonu své činnosti.

Pracujeme na novém manuálu pro řídicí kontrolu a na Manuálu pro nastavení a zajištění výkonu kontrol v odpovědnosti managementu řídicích orgánů při implementaci strukturálních fondů (2014-2020).

V nejbližší době budeme novelizovat Národní strategii na ochranu finančních zájmů EU a ČR, a to v reakci na novou evropskou a národní legislativu upravující





danou oblast. Zásadní úpravu čeká i metodická pomůcka CHJ 1 – pro výkon veřejnosprávních kontrol na místě v návaznosti na nový kontrolní řád.

**Zákon č. 420/2004 Sb., o přezkoumávání hospodaření územních samosprávných celků a dobrovolných svazků obcí, je jedním ze základních „nástrojů“ pro provádění přezkoumání hospodaření těchto účetních jednotek. Plánuje odbor kontroly jeho novelizaci? Pokud ano, kterých oblastí se aktualizace bude zejména týkat?**

V květnu letošního roku byla Poslanecké sněmovně předložena novela zákona 420/2004 Sb. (zákon o přezkoumání), a to v souvislosti s přijetím nového zákona č. 255/2012 Sb., o kontrole (kontrolní řád), který nabývá účinnosti 1. ledna 2014.

Novela zákona o přezkoumání poměrně razantně zasahuje do stávajícího textu a odstraňuje terminologické a jiné disproporce a duplicitní ustanovení, která stejně nebo obdobně upravují obecné kontrolní postupy, upravené v novém kontrolním řádu. Týká se to zejména vytyčení práv a povinností kontrolních orgánů nebo kontrolujících osob a kontrolovaných subjektů.

Vzhledem k tomu, že před projednáním novely zákona o přezkoumání došlo k rozpuštění Poslanecké sněmovny, bude novela zákona o přezkoumání předložena jako součást zákona, kterým se mění některé zákony v souvislosti s přijetím kontrolního řádu. Tento

zákon předloží Ministerstvo vnitra ČR vládě v průběhu října 2013.

**V jakém poměru zabezpečili externí auditoři či auditorské firmy přezkoumání hospodaření obcí za rok 2012 v porovnání s krajskými úřady?**

Své rozhodnutí zadat přezkoumání hospodaření auditorovi či auditorské společnosti oznámilo přezkoumávacím orgánům celkem 1 072 územních celků. K těmto účetním jednotkám patřilo hlavní město Praha a jeho 15 městských částí, 873 obcí a 183 dobrovolných svazků.

Krajské úřady a Magistrát hlavního města Prahy, jakožto přezkoumávací orgány, požádalo o přezkoumání hospodaření 5 984 územních celků, z toho: 5 372 obcí, 42 městských částí hlavního města a 570 dobrovolných svazků obcí.

Auditoři, ve srovnání s kontrolory krajských úřadů a kontrolory hlavního města Prahy, častěji přezkoumávali územní celky s větším počtem obyvatel. Z celkového počtu obcí nad 20 000 obyvatel přezkoumávali auditoři 81 %. Oproti tomu krajské úřady a Magistrát hlavního města Prahy přezkoumávaly 95 % obcí a městských částí hlavního města Prahy s počtem obyvatel do 20 000.

**Do jakých oblastí je možné rozdělit jednotlivá zjištění z dozorové činnosti ministerstva? Která z nich považujete za nejzávažnější?**

V souladu s ustanovením § 20 zákona o přezkoumání přísluší dozor nad přezkoumáním hospodaření ministerstvu financí v případě, kdy bylo přezkoumání vykonáno krajským úřadem, Magistrátem hlavního města Prahy nebo auditorem či auditorskou společností.

Dozorová činnost nad přezkoumáním hospodaření je zcela specifickou následnou kontrolní činností, která probíhá po ukončení přezkoumání za předchozí kalendářní roky a která je zaměřena na posuzování věcné i formální správnosti uskutečněných přezkoumání. Uskutečňují ji kontrolní skupiny složené ze zaměstnanců ministerstva financí a zaměstnanců finančních úřadů.

Dozory jsou vykonávány výběrovým způsobem a jsou zaměřeny na všechny předměty přezkoumání včetně posouzení náležitostí smlouvy o vykonání přezkoumání, pokud bylo přezkoumání provedeno auditorem či auditorskou společností. Pokud přezkoumání hospodaření vykonal auditor nebo auditorská společnost, jsou dozory jednotně zaměřeny i na zhodnocení úrovně smluvního vztahu uzavřeného mezi konkrétním územním celkem a auditorem a na vyhodnocení souladu obsahu zprávy o výsledku přezkoumání hospodaření s podmínkami stanovenými zákonem o přezkoumávání a uzavřenou smlouvou. I nadále se setkáváme s tím, že někteří auditoři považují přezkoumání hospodaření spíše za „nutnou součást“ ověřování účetních

závěrek. K vlastnímu přezkoumání v některých případech nepřístupují komplexně z pohledu všech zákonem stanovených předmětů a hledisek přezkoumání.

Doporučujeme, aby při uzavírání smluv byla větší pozornost věnována veškerým potřebným náležitostem, tedy aby bylo přezkoumání hospodaření zabezpečeno v souladu se zákonem o přezkoumávání. To znamená, že smlouvy by měly obsahovat vymezení předmětu a hledisek, dále pak způsob, místo a čas výkonu přezkoumání hospodaření. Přitom v praxi je možné a vhodné využít vzorovou smlouvu o vykonání přezkoumání zveřejněnou v minulých letech jak v časopise Auditor, tak ve zprávách ministerstva financí pro finanční orgány obcí a krajů.

Výsledky přezkoumání, resp. zpráva o výsledku přezkoumání musí obsahovat veškeré náležitosti ve smyslu ustanovení § 10 zákona o přezkoumávání. Musí být uveden popis zjištěných chyb a nedostatků včetně uvedení povinností stanovených zvláštními právními předpisy. Ve zprávách musí být uvedeno i označení dokladů a jiných materiálů, ze kterých zjištění vychází. V neposlední řadě závěr zprávy o výsledku přezkoumání musí obsahovat vyjádření ve smyslu ustanovení § 10 odst. 3 zákona o přezkoumávání.

Není přípustné, aby zjištěné, zejména negativní výsledky, byly sdělovány vedení územních celků mimo zprávu o výsledku přezkoumání hospodaření. Veškeré zjištěné nedostatky při přezkoumání hospodaření

musí být uvedeny ve zprávě o výsledku přezkoumání hospodaření, a to bez ohledu na to, kdo přezkoumání vykonal, a to i v případech, kdy auditor či auditorská společnost zjištěné nedostatky uvádí v samostatném dopise vedení adresovaném statutárnímu zástupci územního celku.

Přezkoumání hospodaření není a nemůže být kvantitativním ani kvalitativním hodnocením dosažených výsledků, ani hodnocením efektivnosti a hospodárnosti, ale je především zhodnocením zákonnosti procesů ve veřejné správě.

Poznatky získané z jednotlivých dozorů jsou dalším cenným podkladem pro jednání odboru kontroly s výborem pro veřejný sektor Komory auditorů. Cílem je zejména sjednotit činnosti všech přezkoumávajících orgánů tak, aby byl zajištěn jednotný postup při přezkoumání hospodaření a srovnatelnost zjištěných chyb a nedostatků.

### **Jaké jsou podle Vás stěžejní oblasti spolupráce s výborem pro veřejný sektor KA ČR?**

Nesmírně si vážíme spolupráce s tímto výborem, která byla nastavena již v roce 2004, kdy vstoupil v platnost zákon o přezkoumání, a která trvá, k velké spokojenosti, dodnes. Od samého začátku si oboustranně klademe za cíl upravit přezkoumání hospodaření takovým způsobem, aby z hlediska územního celku nebyl významný rozdíl mezi přezkoumáním, které provedl kontrolor, a které auditor nebo auditorská společnost.

Ministerstvo financí je ze zákona odpovědné za metodické řízení přezkoumání hospodaření. Za stěžejní oblast spolupráce proto považujeme zdokonalování metodických pomůcek pro přezkoumávání hospodaření. Odbor kontroly a krajské úřady využívají informační systém veřejné správy (IS MPP), který slouží jako systémová podpora procesu plánování a přezkoumávání, výkonu přezkoumání a dozoru nad přezkoumáním. V uplynulém období byla do tohoto systému implementována řada nových funkcí (například typový program pro přezkoumání hospodaření), které umožňují metodicky řídit přezkoumávání hospodaření a dozor státu nad přezkoumáním. To může sloužit i jako inspirace pro výbor pro veřejný sektor KA ČR.

Společným úkolem je i nadále úzce spolupracovat na zdokonalování a zpřesňování veškerých metodických pomůcek souvisejících s přezkoumáním hospodaření. Při aktualizaci metodických dokumentů i kontrolních postupů se budeme zaměřovat především na oblasti, ve kterých jsou při doзору státu nad přezkoumáním zjišťována pochybení.

*Rozhovor vedla Martina Smetanová*



## Činnost odboru kontroly Ministerstva financí ČR

Odbor kontroly přezkoumává hospodaření krajů, regionálních rad regionů soudržnosti a hlavního města Prahy, dobrovolných svazků obcí s účastí hlavního města Prahy; vykonává dozor nad přezkoumáním, které uskutečnily krajské úřady nebo Magistrát hlavního města Prahy v přenesené působnosti, anebo auditor; koordinuje výkon přezkoumání a metodicky jej řídí; řídí a kontroluje výkon přenesené působnosti uskutečněné krajskými úřady a Magistrátem hlavního města Prahy na úseku přezkoumávání hospodaření.

Řídí a koordinuje přezkoumání hospodaření a dozor státu nad výkonem přezkoumání hospodaření v rámci působnosti zákona č. 420/2004 Sb., a jiných zvláštních právních předpisů. Vykonává dozor státu nad výkonem přezkoumání hospodaření u obcí, dobrovolných svazků obcí a městských částí hlavního města Prahy, které vykonávají krajské úřady, Magistrát hlavního města Prahy a auditoři či auditorské společnosti.

V souladu s plánem ministerstva vnitra ČR provádí kontrolu výkonu přenesené působnosti v oblasti přezkoumání hospodaření, kterou zabezpečují kraje a Magistrát hlavního města Prahy.

Metodicky usměrňuje a řídí přezkoumávání hospodaření vykonávané v přenesené působnosti krajskými úřady a Magistrátem hlavního města Prahy. Zpracovává metodické materiály pro přezkoumání hospodaření krajů, hlavního města Prahy, obcí, městských částí hlavního města Prahy, dobrovolných svazků obcí, dobrovolných svazků obcí s účastí hlavního města Prahy a regionálních rad a zpracovává materiály o poznatcích z dozoru státu nad výkonem přezkoumání hospodaření, které realizovaly krajské úřady a Magistrát hlavního města Prahy v přenesené působnosti, auditoři či auditorské společnosti, a z kontrol výkonu přenesené působnosti prováděné ministerstvem financí ČR u krajských úřadů a Magistrátu hlavního města Prahy.

Vypracovává plány přezkoumání hospodaření a celostátní plány dozoru nad výkonem přezkoumání hospodaření; koordinuje časové plány dílčích přezkoumání hospodaření krajských úřadů a Magistrátu hlavního města Prahy a celostátní plány dozoru státu nad výkonem přezkoumání hospodaření.

Zabezpečuje vzdělávání pro kontrolory vykonávající přezkoumání hospodaření a dozory státu nad výkonem přezkoumání hospodaření.

Spolupracuje s ministerstvem vnitra ČR při zajišťování kontroly výkonu přenesené působnosti v oblasti přezkoumávání hospodaření a při organizaci a hodnocení kontrol přenesené působnosti vykonávaných u krajských úřadů a u Magistrátu hlavního města Prahy.

Vytváří a spravuje celostátní informační systém (IS MPP) pro přezkoumávání hospodaření a pro dozory státu nad výkonem přezkoumání; přitom spolupracuje s Generálním finančním ředitelstvím, krajskými úřady a Magistrátem hlavního města Prahy na jeho aktualizaci.

Koordinuje činnost orgánů finanční správy v rámci výkonu působností podle zákona č. 420/2004 Sb., a souvisejících právních předpisů.

Předkládá souborné materiály o výsledcích přezkoumání hospodaření, o poznatcích z dozorové činnosti a z kontrol výkonu přenesené působnosti.

Spolupracuje na přípravě návrhů právních předpisů v oblasti přezkoumávání hospodaření, v oblasti dozorové činnosti státu nad přezkoumáním hospodaření; posuzuje v připomínkovém řízení návrhy právních předpisů v těchto oblastech a podává návrhy na změny příslušných právních předpisů.

Analyzuje příčiny zjištěných chyb a nedostatků při přezkoumání hospodaření vykonávaných přezkoumávacími orgány, auditory / auditorskými společnostmi a navrhuje opatření k jejich nápravě a využívá tyto poznatky při přípravě návrhu plánu dozorové činnosti. Zabezpečuje evidenci, monitorování a vyhodnocování přijatých a splněných opatření k nápravě zjištěných chyb a nedostatků a kontroluje jejich plnění.

Poskytuje kontrolorům vykonávajícím přezkoumání hospodaření a dozorovou činnost odbornou pomoc při zabezpečení správné praxe přezkoumání a dozorové činnosti.

Navrhuje opatření k racionalizaci postupů při zabezpečování přezkoumání hospodaření a postupů při realizaci dozoru státu nad výkonem přezkoumávání hospodaření.

Ukládá pořádkové pokuty vztahující se k přezkoumávání hospodaření krajů, hlavního města Prahy a regionálních rad regionů soudržnosti a vztahující se k uskutečnění dozoru státu nad výkonem přezkoumání hospodaření a vede k tomu odvolací řízení ve věcech obcí, městských částí hlavního města Prahy a dobrovolných svazků obcí, proti rozhodnutím přezkoumávacích orgánů o pořádkových pokutách.

-SmM-



## Rozhovor s Davidem Bauerem, vedoucím oddělení metodiky účetnictví veřejného sektoru Ministerstva financí ČR

# Reforma veřejných financí a schvalování účetních závěrek

Dne 14. června 2012 byla pod č. 239/2012 uveřejněna novela zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví. Jednou z významných změn, kterou tato novela přinesla, jsou i požadavky na organizaci schvalování účetních závěrek některých vybraných účetních jednotek a způsob poskytování součinnosti osob zúčastněných na tomto schvalování. Ve Sbírce zákonů byla dne 30. července 2013 v částce č. 88 zveřejněna vyhláška č. 220/2013 Sb. ze dne 22. července 2013, o požadavcích na schvalování účetních závěrek některých vybraných účetních jednotek.

**Schvalování účetní závěrky je pro územní samosprávné celky naprostou novinkou. Většina z nich schválila účetní závěrky sestavené k 31.12.2012 před účinností schvalovací vyhlášky. Jaké jsou podle Vás základní kroky, které by účetní jednotka měla provést do konce tohoto roku, tj. před uzavřením účetnictví a sestavením závěrky k 31.12.2013?**

Schvalování účetních závěrek v kontextu shora zmíněné vyhlášky č. 220/2013 Sb. („vyhláška o schvalování“) je opravdu novým prvkem v činnosti vybraných účetních jednotek. Povinnost schvalování účetních závěrek u vybraných účetních jednotek však byla do právního řádu zavedena zákonem č. 239/2012 Sb., který kromě zákona o účetnictví novelizoval dalších patnáct zákonů. Těmito zvláštními zákony byla jednak stanovena povinnost schvalovat řádnou a mimořádnou účetní závěrku a současně byl určen i orgán, který schvalování účetní závěrky provádí.

S ohledem na dosavadní zkušenosti z terénu bych si proto dovolil doporučit, aby účetní jednotka nejdříve zkontrolovala, zda provedla schválení účetní závěrky za rok 2012 orgánem, který je určen zvláštním zákonem upravujícím činnost účetní jednotky. V případě obcí je tímto zákonem zákon č. 128/2000 Sb., u hlavního města Prahy zákon č. 131/2000 Sb. Je totiž rozdílné, zda je schvalována účetní závěrka samotné obce nebo účetní závěrka jí zřízené příspěvkové organizace anebo účetní závěrka dobrovolného svazku obcí. V každém z uvedených případů dochází ke schvalování jiným orgánem. Účetní závěrku obce schvaluje zastupitelstvo (u hlavního města Prahy zastupitelstvo hlavního města Prahy), účetní závěrku jí zřízené příspěvkové organizace schvaluje rada, příp. zastupitelstvo a účetní závěrku dobrovolného svazku obcí schvaluje nejméně tříčlenný orgán určený jeho stanovami. Největší komplikace v praxi tak zřejmě nastaly v případě dobrovolných svazků obcí, kde bylo nutné provést změnu stanov.



**JUDr. David Bauer**

je od roku 2007 zaměstnancem Ministerstva financí a v odboru Účetnictví a audit se jako vedoucí oddělení Metodiky účetnictví veřejného sektoru podílí na účetní reformě v oblasti veřejných financí. V letech 2000 až 2011

byl vědeckým pracovníkem Ústavu státu a práva Akademie věd České republiky.

Účetní jednotky, které provedly schválení účetní závěrky za rok 2012 do 31. července 2013, měly z formálního hlediska pouze již uvedenou povinnost provést schválení zákonem určeným orgánem. Pokud účetní jednotky provedly schválení či neschválení účetní závěrky za rok 2012 v období od 1. srpna do 30. září 2013, toto schvalování již podléhalo režimu vyhlášky o schvalování. Z konkrétních povinností je vhodné uvést zejména povinnost provést schválení účetní závěrky na základě předložených nebo vyžádaných podkladů, dodržet formální pravidla pro pořizování zápisů o neschválení účetní závěrky a zajistit podklady a náležitosti protokolu o schvalování účetní závěrky.

Vraťme se však k položené otázce, co by měla účetní jednotka provést ještě před sestavením účetní závěrky za rok 2013. Pokud účetní jednotka provedla schválení účetní závěrky za rok 2012 pouze formálním způsobem nebo pokud nestihla provést schválení účetní závěrky za rok 2012 do 30. září 2013, měla by učinit kroky k nastavení vnitřních pravidel účetní jednotky tak, aby se takováto situace již neopakovala. Současně lze účetní jednotce doporučit:

- shromáždění relevantních podkladů, zejména těch, které demonstrativně uvádí zmíněná vyhláška (§ 5 a § 17) a jejich předání schvalujícímu orgánu nebo zřizovateli; případně se lze dotázat schvalujícího orgánu nebo zřizovatele, zda nepožaduje předložení dalších relevantních podkladů,
- nastavení organizačních opatření uvnitř účetní jednotky tak, aby byl schvalující orgán informován o relevantních skutečnostech a podkladech průběžně; to umožňuje jednak reagovat včas na podněty



schvalujícího orgánu a současně dává prostor pro odstranění případných chyb a nesrovnalostí,

- zajistit organizaci schvalování, včetně předávání podkladů pro schvalování, z časového hlediska tak, aby bylo možné od okamžiku sestavení účetní závěrky do konce lhůty podle § 28 odst. 1 vyhlášky č. 220/2013 Sb. provést případnou nápravu nedostatků při neschválení účetní závěrky, jak je předpokládáno v § 8 až 10 a v § 20 až 21 vyhlášky,
- provedení úprav vnitřních předpisů tak, aby bylo možné naplnit výše uvedené postupy a došlo tak k včasnému schválení účetní závěrky.

Všechny tyto kroky by měly představovat funkční nastavení organizace schvalování účetní závěrky tak, aby se nejednalo pouze o formální úkon.

### **U územních samosprávných celků je zastupitelstvo schvalujícím orgánem. Měla by účetní jednotka stanovit jeho odpovědnosti a pravomoci v souvislosti se schvalováním účetní závěrky?**

Odpovědnosti a pravomoci zastupitelstva územního samosprávného celku jsou stanoveny příslušnými zákony, zejména zákonem č. 218/2000 Sb., č. 131/2000 Sb. a zákonem č. 250/2000 Sb.

V tomto smyslu je též nezbytné vykládat příslušná ustanovení vyhlášky o schvalování, která žádným způsobem nezasahuje do pravomocí a odpovědností zastupitelstva stanovených zákonem. Uvedená skutečnost je patrná například v případě tvorby protokolu o schvalování účetní závěrky podle § 11 citované vyhlášky. Předpokládá se, že v případě jednání zastupitelstva jsou standardně vyhotovovány dokumenty, jako jsou pozvánka, která může obsahovat přílohy, a zápis, který může obsahovat přílohy a usnesení.

Zmíněné dokumenty by většinou měly být schopny dohromady naplnit požadavky na náležitosti zmíněného protokolu o schvalování. Nebude proto nezbytné sepisovat pro účely naplnění § 11 citované vyhlášky samostatnou listinu.

Ve vztahu k zastupitelstvu má územní samosprávný celek, jako účetní jednotka, například možnost stanovit si vnitřním předpisem bližší pravidla komunikace se zastupitelstvem jako schvalujícím orgánem. Pro ilustraci lze uvést, že účetní jednotka může stanovit dobu, ve které se poskytuje možnost nahlédnutí do účetních knih a dalších účetních záznamů.

### **Schvalovací vyhláška připouští možnost neschválení účetní závěrky. K neschválení může dojít i pouhým uplynutím doby, ve které úkon schválení proveden nebyl. Je vůbec správné, že schvalovací vyhláška připouští možnost, že účetní závěrka může zůstat „navždy“ neschválená?**

V dané věci bylo nezbytné zajistit určitou neměnnost stavu schválení či neschválení účetní závěrky. Za neschválení účetní závěrky není konstruována

žádná přímá sankce. Je tomu tak proto, že proces schvalování účetních závěrek nesměřuje k potrestání účetní jednotky za to, že její účetní závěrka nebyla schválena. Proces schvalování účetních závěrek by vzhledem ke své kontinuitě a průběžnosti měl směřovat k odhalení případných nesrovnalostí a chyb v účetnictví účetní jednotky a k jejich napravení buď ještě v průběhu schvalovaného účetního období nebo v průběhu následujícího účetního období. Jinými slovy lze říct, že účetní jednotka by neměla být trestána za to, že odhalila nesrovnalost či chybu ve svém účetnictví (v daném případě ve schvalovaném účetním období) a případně v běžném účetním období tuto nesrovnalost nebo chybu odstranila. Při vedení účetnictví je tomu tak stejně jako u jiných činností ovlivňovaných lidským faktorem. Může docházet například k nesrovnalostem při výkladu některých ustanovení právních předpisů nebo k chybám.

Účetnictví jako systém s takovými skutečnostmi počítá (uvedme položku opravy chyb minulých období) a tudíž je vhodné účetní jednotku, která na takovou vlastní nesrovnalost či chybu upozorní a odstraní ji, spíše pochválit, než ji trestat. Význam schvalování účetních závěrek totiž nelze hledat pouze z mikropohledu jednotlivé účetní jednotky, ale též z makropohledu využití všech centralizovaných informací v Centrálním systému účetních informací státu. Následné využití těchto informací různými uživateli v České republice i mimo ni, jmenujme např. Eurostat, orgány EU a další mezinárodní instituce, je zjevně neméně významné.

Samotné schválení či neschválení účetní závěrky je tak důležitým indikátorem validity účetní závěrky, avšak





skutečnou míru narušení její validity je nezbytné posuzovat vždy individuálně.

**Pokud zůstane účetní závěrka neschválená, znamená to, že se účetní jednotka nedopustila správního deliktu podle § 37a zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví?**

Zvláštní zákony ani zákon o účetnictví nestanoví žádnou přímou sankci za porušení povinnosti schválit účetní závěrku ani za neschválení účetní závěrky. Deliktu podle § 37a zákona o účetnictví se účetní jednotka v případě neschválení účetní závěrky nedopouští. K výroku o naplnění skutkové podstaty porušení zákona o účetnictví podle jeho § 37a může dojít jedině na základě řádně provedeného správního řízení příslušným orgánem státní správy. V tomto řízení se prokazuje konkrétní skutečnost porušení zákona. Proces schvalování účetní závěrky a výrok o jejím neschválení žádným takovýmto řízením není a ani nemůže být.

**O úkonu schválení či neschválení účetní závěrky bude sepsán protokol. Bude tento protokol předáván do Centrálního systému účetních informací státu a k jakým účelům tuto informaci ministerstvo využije?**

Náležitosti protokolu jsou stanoveny v § 11 vyhlášky o schvalování. Současně se nepředpokládá, že by bylo nezbytné vytvářet samostatnou listinu. Zpravidla postačí dokumenty, které jsou běžně vyhotovovány v rámci jednání schvalujícího orgánu. Podstatný význam však bude mít převedení informací o schvalování účetní závěrky z protokolu o schvalování do elektronické podoby v okamžiku předávání do Centrálního systému účetních informací státu. Shromáždění těchto informací v elektronické podobě má více významů. Jednak bude tato informace dostupná veřejnosti prostřednictvím prezentační vrstvy Státní pokladny zajišťované MF ČR. Zároveň budou informace využity pro následnou analýzu, zda a jakým způsobem indikuje případné neschválení účetní závěrky další případná pochybení účetní jednotky, např. v oblasti hospodárnosti nakládání s veřejnými prostředky. Významné budou i důvody tohoto neschválení. Jedna jednotka může svojí nečinností ve věci schvalování zastírat nesrovnalosti či chyby v účetnictví,

včetně případných porušení jiných právních předpisů, u druhé účetní jednotky může dojít k neschválení účetní závěrky z důvodu, že zvýšenou průběžnou činností odhalila chybu či nesrovnalost, kterou nelze odstranit, avšak do budoucna učiní taková opatření, aby se situace již neopakovala. Nelze proto „házet do jednoho pytle“ všechny účetní jednotky, jejichž účetní závěrka nebude schválena. Bude ale nezbytné posoudit i další související skutečnosti.

**Schvalování účetních závěrek, výsledku hospodaření a jeho následné rozdělení by nemělo být pouze formální záležitostí. Myslíte si, že vybrané účetní jednotky budou k tomuto aktu přistupovat skutečně zodpovědně?**

Proces schvalování účetních závěrek je novým prvkem v činnosti vybraných účetních jednotek. Rozumné a vyvážené organizační nastavení celého tohoto procesu bude záviset na mnoha faktorech. Schvalování účetních závěrek by nemělo být formálním aktem, mělo by být věcně i formálně odděleno od schvalování závěrečného účtu a od případného „rozpočtového hospodaření“. Mělo by být průběžnou činností směřující k zajištění relevantních informací o „ekonomickém životě“ (předmětu účetnictví) účetní jednotky a o jeho zachycení v účetnictví a mělo by přispívat ke zvýšení validity informací obsažených v účetních závěrkách vybraných účetních jednotek, jichž je přibližně 18 000.

Naplnění těchto předpokladů nelze očekávat okamžitě a bez náležitých kroků. Jedním z nich může být včasná a cílená informovanost vedoucích pracovníků vybraných účetních jednotek o významnosti a vhodném způsobu naplnění cílů schvalování účetních závěrek, a to nejen prostřednictvím metodických nástrojů MF ČR, ale i prostřednictvím osob, příp. profesí, kterých se validity informací v účetnictví a účetní závěrce přímo či nepřímo dotýkají. Na tomto místě je proto vhodné zmínit i roli externích auditorů.

**Jak do této koncepce zapadá činnost externího auditora? Jak může k naplnění vyřčeného cíle přispět?**

Postavení auditora je v dané věci poměrně pestré. Auditor může být v procesu schvalování účastněn zejména tím, že:

- provádí ověření účetní závěrky z titulu povinnosti účetní jednotky ověřit účetní závěrku auditorem, kterou stanoví zvláštní zákon (např. v případě státních fondů),
- provádí ověření účetní závěrky na základě rozhodnutí účetní jednotky,
- provádí přezkoumání hospodaření územního samosprávného celku na základě zákona č. 420/2004 Sb.,
- provádí další auditorskou činnost na základě smluvního vztahu s účetní jednotkou.

Ve všech těchto případech je auditor, terminologičticky vyhláškou o schvalování, dotčenou osobou. Dotčené

osoby přicházejí do styku s účetními záznamy, resp. účetnictvím účetní jednotky na základě činnosti, která nemusí vůbec souviset s účtováním. Těmito osobami jsou i pracovníci provádějící řídicí kontrolu, veřejnosprávní kontrolu, interní auditoři nebo osoby provádějící přezkum hospodaření. Všichni jsou schopni zjistit případnou nesrovnalost či chybu v účetnictví účetní jednotky, příp. mohou posoudit, zda se jedná o chybu ad hoc nebo o systémovou chybu v nastavení procesů a postupů účetní jednotky. Obě tyto situace je vhodné, pokud to jde, napravit. Odstranění systémové chyby v nastavení procesů a postupů uvnitř účetní jednotky zpravidla povede ke zvýšení validity

následující účetní závěrky, což je jedním z cílů průběžného a kontinuálního procesu schvalování účetních závěrek vybraných účetních jednotek.

Ve všech uvedených případech je výstupem práce auditora „nějaký“ dokument. Ten se stává jedním z podkladů schvalujícího orgánu nebo zřizovatele pro schvalování účetní závěrky. Auditor je proto svojí činností, případně radou schopen nemalou měrou přispět k naplnění jednoho z cílů schvalování účetních závěrek vybraných účetních jednotek, kterým je zvýšení validity prezentovaných informací.

*Rozhovor vedla Martina Smetanová*

na pomoc auditorům

## Co vás čeká, když přijdeme na kontrolu kvality

### (malý průvodce kontrolou kvality auditorské činnosti)

Luka Lučič: *A pročpak tohle, Antone Antonoviči, proč a zač k nám revize?* Direktor: *Proč a zač? To už je takový osud! Do dneška, chvála Pánubohu, jezdili po jiných městech, teď přišla řada na nás.*

Místo úryvku z Gogolova Revizora bych mohl také začít příslovím *kdo čím zachází, tím také schází!* Neboť právě při kontrole kvality má auditor možnost na vlastní kůži prožít to, čemu vystavuje své klienty při auditech účetní závěrky. Účelem tohoto příspěvku je popsat, jak je organizován systém kontroly kvality v naší komoře a jak probíhá běžná kontrola u auditorů. Nemýlím-li se, podobný článek dosud nebyl v našem časopise publikován, a tak jím alespoň částečně splácím náš dluh. Budu se přitom snažit o styl nezaplevelený módními a příliš odbornými výrazy, neboť plně souhlasím s jedním známým fyzikem, který řekl, že neumí-li svoji novou teorii vysvětlit paní uklízečce, která ometá prach v jeho laboratoři, je ta teorie špatná a k ničemu. Používám-li v tomto článku výraz auditor, myslím tím, není-li uvedeno jinak, jak auditory – OSVČ tak auditorské společnosti.

Popis nejčastějších nedostatků v provádění auditorské činnosti účelem mého příspěvku není. Auditory s nimi pravidelně seznamujeme v samostatných článcích a na klubových večerech věnovaných přímo tomuto tématu. Informace lze čerpat rovněž z pololetních zpráv dozorčí komise (viz článek na str. 4) a ze souhrnné roční zprávy o kontrole kvality. Tyto zprávy komora zveřejňuje a předkládá je zároveň Radě pro veřejný dohled nad auditem (dále jen Rada či RVDA).

#### **Zákon o auditorech a kontrola kvality auditorské činnosti** (dále jen *kontrola kvality*)

Zákon o auditorech (ZoA) nám v § 24 říká o kontrole kvality přibližně toto:

- Účelem kontroly kvality je především kontrolovat, zda auditoři postupují při provádění auditorské činnosti podle mezinárodních auditorských standardů, standardů vydávaných komorou a etického kodexu.
- Systém kontroly kvality organizuje a řídí komora v souladu s dozorčím řádem (DŘ), který je vnitřním předpisem komory.
- Systém kontroly kvality podléhá veřejnému dohledu.
- Kontrolu kvality provádějí kontroloři kvality. Ti musí být nezávislí na kontrolovaném auditorovi a musí mít vzdělání a zkušenosti, pokud jde o auditorskou činnost a účetnictví.
- Kontrola kvality se u auditorů provádí nejméně jednou za šest let. U těch, kteří vykonávají auditorskou činnost pro subjekty veřejného zájmu, pak nejméně jednou za tři roky.
- O kontrole kvality vyhotoví kontrolor kvality písemnou zprávu o kontrole kvality.
- Neodstraní-li auditor nedostatky uvedené ve zprávě, zahájí s ním komora kárné řízení.

Z naší právní úpravy vyplývá, že kontrola kvality zůstává (zatím) v pravomoci komory. Rada pro veřejný dohled nad auditem pak nad systémem kontroly kvality dohlíží. Plánovaná (a v důsledku rozpuštění sněmovny neschválená) novela ZoA nepředpokládá, že by v tomto systému mělo dojít k zásadním změnám.





### Plánování kontrol kvality

Rámcový plán kontroly kvality (RPKK) sestavuje vedoucí *oddělení kontroly kvality auditorské činnosti* komory (dále OKK) a schvaluje ho dozorčí komise (DK). Jde o soubor, který obsahuje zejména příjmení a jméno auditora (resp. název auditorské společnosti), místo podnikání (resp. sídlo) auditora, plánované datum kontroly a jména kontrolorů kvality, kteří se kontroly zúčastní. Důležité je číslo kontroly, které vypadá takto: RP KK 2013/048. Znamená to, že jde o 48. kontrolu v roce 2013. Zatím nepřijatá novela ZoA stanoví, že plán kontroly kvality bude komora pololetně předkládat Radě.

### Zahájení kontroly kvality – oznámení dozorčí komise o zahájení kontrolní činnosti

ZoA nám ukládá, abychom auditorovi sdělili termín kontroly nejméně třicet dnů před jejím konáním. Dále platí, že od data oznámení termínu kontroly do doby, kdy je tato kontrola ukončena, auditor nemůže požádat o dočasný či trvalý zákaz výkonu auditorské činnosti. Má se za to, že kontrola u auditora je zahájena dnem, kdy mu bylo oznámení doručeno. Náležitosti oznámení blíže rozvádí § 8 DŘ, avšak pro auditora je nejdůležitější, že se dozví, kdy a kdo se k němu na kontrolu dostaví, jakého období se kontrola týká a co za podklady má připravit. Kontrolovaný auditor má pak právo do tří dnů po doručení oznámení vznést v písemné podobě:

- námitky ohledně možné podjatosti vůči členům kontrolní skupiny,
- námitky proti termínu kontroly.

U námitek proti termínu se postupuje takto: Vyhoví-li se námitce, určí se náhradní termín kontroly. Ten schválí na svém zasedání DK jako změnu plánu. DŘ v § 11 uvádí, že důvodem pro změnu termínu není pracovní zaneprázdněnost auditora. Snad nikdy jsem se neseťkal s tím (i jako pracovník správce daně), že by mně kontrolovaný řekl: *Ale jen přijďte, už se Vás nemůžeme dočkat*. Jinak řečeno: žádná kontrola není příjemná a proti oznámenému termínu najdeme námitku vždy. V zimě a na jaře jsou audity, v létě se kompletují spisy a máme dovolené, na podzim děláme předaudity a pak přicházejí Vánoce a klientské inventury. Proto je třeba, aby auditor svoji námitku řádně odůvodnil a přiložil k ní to, čemu my, ověřovatelé, říkáme podpůrná dokumentace. Může to být kopie neschopenky, cestovní smlouvy atp. Jde o uplatnění zásady profesní skepse v praxi. I pro kontroly kvality platí známé *důvěřuj, ale prověřuj*.

Dva základní důvody, kdy se žádost o změnu termínu akceptuje, tedy jsou nemoc auditora či jeho nepřítomnost kvůli plánované a zaplacené dovolené. Výjimečně lze uznat i závažné důvody rodinné či osobní. Pak je nejlépe kontaktovat vedoucího OKK a vše vysvětlit v e-mailu či dopisu.

### Osoby provádějící kontrolu kvality auditorské činnosti – kontroloři kvality

Jde o fyzické osoby, které je možné rozdělit do dvou skupin. Do první patří auditoři – zvolení členové DK, ve skupině druhé jsou profesionální kontroloři kvality – zaměstnanci komory. Občas lze od některých kolegů zaslechnout, že profesionální kontroloři nejsou odborně zcela na výši a že o auditorské činnosti toho mnoho nevědí. Skutečnost je taková, že kontroloři, nejsou-li sami auditory, pracovali v auditorských společnostech jako asistenti, manažeři auditorských zakázek nebo jako účetní. Někteří z nich mají zkušenosti z interního auditu či z kontrol ve státní správě (NKÚ, finanční úřady, ověřování dotací). Zvláště pro profesionální kontrolory je samozřejmé, že se účastní řady odborných školení pořádaných komorou či hrazených z grantů. Mnozí také navštívili partnerské instituce v jiných zemích EU, jako jsou například ICAEW v Londýně či AFM a NBA v Amsterdamu. K právu nahlížet do kontrolovaných spisů pak musí mít pověření podepsané prezidentem RVDA. Jména všech kontrolorů kvality včetně členů DK jsou na webových stránkách KA ČR.

ICAEW – *Institute of Chartered Accountants in England and Wales* byl založen již v r. 1880 a má asi 140 tisíc členů. NBA – *Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants* a AFM – *Netherlands Authority for the Financial Markets* jsou zase subjekty nizozemské s tradicí, kterou lze vysledovat minimálně do 60. – 70. let minulého století.

### Příprava na kontrolu kvality

Lze ji přirovnat k plánování auditu. Kontrolor si zpracuje plán kontroly kvality, který obsahuje mj. údaje o tom, v jakých subjektech auditor působí, zda je s ním vedeno kárné řízení, jaké tržby za auditorskou činnost vykazuje, zda je daňovým poradcem apod. Kontrolor si také prostuduje zprávu z poslední kontroly kvality a u auditorské společnosti její účetní závěrku. Je-li to relevantní, seznámí se také se zprávou o průhlednosti a s výroční zprávou. Tím získá základní přehled o auditorovi a může identifikovat případná rizika (třeba to, že auditor poskytuje služby subjektu veřejného zájmu, že vykazuje „manko“ v průběžném vzdělávání, že ověřoval závěrku společensky „citlivého“ subjektu aj.)

### Průběh kontroly kvality u auditora

Vlastní kontrola kvality probíhá většinou v kancelářích auditorů, avšak lze ji provést i na komoře. I proto je



třeba, aby auditoři termín kontroly potvrdili (postačí e-mailem). Několik dní před kontrolou jim pracovník OKK zatelefonuje a sjedná s nimi podrobnosti, zvláště pokud jde o hodinu a přesné místo zahájení „terénních“ prací.

Stěžejní náplní kontroly je prověřování auditorových spisů vedených ke konkrétním ověřovacím zakázkám. Kontroloři si je vybírají ze soupisu, který jim auditor předloží. Je-li v auditorové společnosti více auditorů, kteří podepisují zprávy auditora, je snahou kontrolorů prověřit alespoň jeden spis u každého z nich. Při výběru spisů kontroloři uplatňují rizikový přístup, tj. vybírají si zvláště ty ověřovací zakázky, u kterých lze očekávat zvýšený veřejný zájem o výstupy auditora. Zaměřují se také na subjekty s rizikovým předmětem podnikání, kontrolují i méně obvyklé zakázky (např. přezkoumání hospodaření, audity závěrek účetních jednotek veřejného sektoru). Vodítkem pro výběr spisu může být i cena za ověřovací službu.

Kontrola trvá zpravidla jeden až dva dny. U velkých auditorových společnostech, které zaměstnávají řadu „podepisujících“ auditorů, pak trvá týden i déle. Vybraných kontrol se účastní zástupci RVDA, kteří tak v praxi uskutečňují to, co je jejich úkolem: dohlížejí na výkon auditorové činnosti, jejíž nedílnou součástí je i kontrola kvality.

A ještě důležitá poznámka: Přísná mlčenlivost je pro kontrolory samozřejmostí (je zmíněna i v jejich pracovních smlouvách a zdůrazňuje se na poradách OKK). Spisy, které se vedou ke každé kontrole, se na komoře archivují sedm let.

### Zpráva o výsledku kontrolní činnosti

Zprávu vyhotoví pracovník OKK a zašle ji členu DK, který se kontroly zúčastnil, k doplnění a případným úpravám. Poté kontrolor z OKK vypracuje konečnou verzi. Spolu s průvodním dopisem se pak zpráva odešle auditorovi. Zpráva obsahuje, vedle základních údajů (označení kontrolovaných auditorů, složení kontrolní skupiny, datum kontroly...) tři základní části. V části A jsou popsána zajištění týkající se konkrétních auditorových zakázek, jejichž spisy byly vybrány ke kontrole. Část B se týká kontroly plnění obecných povinností, jako je např. etika, vzdělávání, příspěvky a pojištění. V části C se zjištěné nedostatky sumarizují a je zde také uvedeno, že jejich odstranění se prověří při následné kontrole, jejíž časový interval (tj. rok další kontroly) určí dozorčí komise.

### Námítky auditorů proti zjištěním ve zprávě

Je-li kontrolovaný auditor přesvědčen, že některá zjištění ve zprávě jsou neopodstatněná či mylná, má právo v souladu s § 13 odst. 5 DŘ podat námítky. Je však třeba, aby respektoval tyto zásady:

- Námítky je třeba podat písemně nejpozději do 15 dnů od doručení zprávy.

- Zprávu musí auditor podepsat. Svým podpisem stvrzuje, že si ji řádně přečetl.
- Podávané námítky musí být konkrétní a adresné.

Písemné vypořádání námitek připraví OKK ve spolupráci se členem DK, který se kontroly zúčastnil, a je předloženo DK ke schválení. Vysloví-li DK s vypořádáním námitek souhlas, zašle se auditorovi. Podle § 14 odst. 2 DŘ je vypořádání námitek dozorčí komisí konečné a nelze se proti němu odvolat.

Protože většina auditorů má velmi dobré znalosti, pokud jde o daňové řízení, postačí, když si uvědomí, že své námítky musí formulovat obdobně, jako když klientovi pomáhají sestavit odvolání proti platebnímu výměru. Je sice zajímavé, když auditor ve svých námítkách poukazuje na finanční krizi v USA a na chyby tamních auditorů nebo popisuje obsáhle svůj nedobry zdravotní stav. Avšak nelze-li z jeho vyjádření vyčíst, proti jakému kontrolnímu zjištění jeho námítky směřují, proč pokládá nález kontrolorů za mylný, v čem shledává rozpor s platným předpisem a jaké důkazy pro svá tvrzení přikládá, nezbyvá než písemnost založit do spisu a auditorovi sdělit, že DK jeho vyjádření jako námítky nevyhodnotila.

### Ukončení kontroly kvality – projednání výsledků na zasedání dozorčí komise

Z diskuse na loňském sněmu jsem nabyt dojmu, že se někteří auditoři mohou domnívat, že zasedání dozorčí komise a vyhodnocování kontrol kvality je schůzí tajného bratrstva či že připomíná pověstné situační porady ve vůdcově hlavním stanu. Opak je pravdou. Kontroloři stručně sdělí, s jakými nedostatky se u auditora setkali a navrhnou hodnocení, o kterém poté přítomní členové DK hlasují. Auditoři si mohou na stránkách komory zjistit, kdy bude jejich zpráva projednávána (identifikátorem je číslo kontroly) a podle § 11 odst. 1 písm. e) DŘ se mohou projednání zprávy a případných námitek k ní zúčastnit. Poučení, jak přesně postupovat, naleznou v příloze č. 2, která je standardní součástí zprávy z kontroly.

Interní hodnocení auditorů, o kterém členové DK hlasují, může vypadat takto: Další kontrola u auditora se provede v zákonné lhůtě 6, resp. 3 let nebo další kontrola bude následovat v kratší lhůtě. U zvláště závažných a opakovaných nedostatků může DK odhlasovat, že je třeba podat návrh na zahájení kárného řízení. Důvod, proč se auditorům nesděljuje, v kterém roce mohou očekávat další kontrolu, je zřejmý. Auditoři musí pracovat kvalitně vždy a ne pouze v tom roce, kdy kontrolu očekávají.

### Návrh na zahájení kárného řízení

Opravdu jej nepíšeme rádi. Již při projednávání výsledků kontroly auditora upozorníme, že se tak s největší pravděpodobností stane. Jde o ty případy, kdy

spisy auditora jsou zcela nedostatečné, kdy z nich není vidět jeho vlastní práce nebo pokud auditor závažně porušil etický kodex. Od účinnosti nového ZoA pak platí, že komora je povinna zahájit kárné řízení také v případech opakujících se nedostatků, což velmi bedlivě sleduje Rada. Avšak stále platí, že o podání návrhu rozhoduje DK, která jej také schvaluje. A aby byli kontrolováni auditoři klidní: Novela ZoA počítá s tím, že kontrolorům kvality bude moci Rada ukládat sankce a jejich případné přestupky bude řešit nově zřízený disciplinární výbor RVDA.

### Závěr

Mám-li vysvětlit, proč je kvalita naší práce a její kontrola nezbytná, uvedu dva důvody. První je zcela pragmatický. Jeho základ tkví ve slavném výroku paní de Pompadour: *Po nás at přijde potopa*. Jinak řečeno, přejí si, aby audit a činnosti s ním spojené vydržely a rozvíjely se, a to bez přílišných zásahů a vměšování státu či Evropské unie, ještě alespoň 11 let. Což je doba, kdy mně vznikne nárok na přiznání starobního důchodu. Druhý důvod by měl být zvláště nám – těm služebně starším – bližší. Mnozí jsme pracovali jako účetní v dobách, kdy používání počítačů bylo spíše výjimkou. Nikdy jsme nemohli argumentovat slovy *to já nevím, to dělá počítač*. Dohledávali jsme haléře. Účetní zápis bez srozumitelného dokladu se všemi náležitostmi

jsme nepřipustili. Každý měsíc jsme kontrolovali vazby mezi různými výkazy (byla na to dokonce malá knížka). A tak bylo-li třeba někde pracovat pečlivě, spolehlivě a svědomitě, čili kvalitně, bylo to právě v účtárnách. Žádný etický kodex či standardy kvality jsme neměli a nepotřebovali. I audity jsme zažili! Byť jsme tomu tak neříkali. Avšak co jiného než audit (byť v poněkud jiné podobě) byly vzájemné kontroly účetnictví v rámci výrobně-hospodářských jednotek? Často tvrdíme a máme to i v našich předpisech, že naše činnost je činností ve veřejném zájmu. Máme Radu pro veřejný dohled. A tak musíme pracovat poctivě a kvalitně. Jinak nám veřejnost důvěřovat nebude a do naší činnosti, kterou si dosud z velké části regulujeme a řídíme sami, bude stále více a přísněji zasahovat stát a jeho úředníci. A to přece nechceme. Ať již jsme auditorem – OSVČ na malém městě či pracujeme ve velké nadnárodní auditorské společnosti nebo kontrolujeme práci svých kolegů.

Ale abych svůj příspěvek skončil s úsměvem, tak zvolím opět malý úryvek, tentokrát z písničky *Revizor* od skupiny Kryštof: *Nikdo z vás, neví, že jsem revize, jezdím tiše, čekám na žně. Můj hlas znáte z tras, jsem jeden z vás a svoji práci беру vážně.*

**Daniel Stirský**

nepraktikující auditor č. o. 1898  
oddělení kontroly kvality auditorské činnosti KA ČR

## Proč legitimovat klienta?

### Otázkový průvodce auditora k identifikaci pro nejjisté

**Chce se po mně, abych u nového klienta udělal nějakou kopii občanského průkazu ředitele. Co to znamená?**

Přesněji se to nazývá identifikace klienta a je to naší povinností u každého nového klienta. Tuto povinnost nám ukládá zákon s dlouhým jménem „Zákon o některých opatřeních proti legalizaci výnosů z trestné činnosti a financování terorismu“. Někdy se mluví o zákonu o boji s práním špinavých peněz. Lze jej najít pod číslem 253/2008 Sb.

**Aha, ale proč tuhle povinnost vlastně máme?**

Cílem toho zákona je bojovat s práním špinavých peněz a stanovuje proto nějaké povinnosti dvěma skupinám osob – těm, u nichž se může o takové prání někdo pokoušet, jako banky, směnárny, kasina či zastavárny, a těm, kteří se v rámci své profese mohou o něčem takovém dozvědět, tedy třeba auditorům, daňovým poradcům či advokátům. Kromě povinnosti hlásit případné podezřelé obchody mají všechny tyto povinné

osoby také za úkol ověřit, že jejich klient je opravdu tím, za koho se vydává. Ono to má smysl nejen pro potřeby případného hlášení podezřelého obchodu, ale i smysl obchodní. Jakou máme jistotu, že ten pán, s nímž podepisujeme smlouvu, je opravdu tím konkrétním člověkem, který tu smlouvu podepsat může?

**To by ale mohlo stačit podívat se do obchodního rejstříku, kdo je tam jako statutární ogán, a při podpisu smlouvy si to potvrdit.**

To by nám asi stačilo, pokud bychom chtěli řešit to zmíněné obchodní riziko. Zákon ale uvádí přesným výčtem údaje, které je nutno zaznamenat. Ten seznam je docela dlouhý:

- jméno a příjmení,
- rodné číslo, pokud ho člověk má,
- datum a místo narození,
- pohlaví,
- trvalý pobyt,
- státní občanství,

tohle všechno by se dalo z toho obchodního rejstříku zjistit, pokud pomineme, že rodná čísla tam už nějakou dobu nejsou;

- druh a číslo průkazu totožnosti, použitého při identifikaci,
- stát, který ho vydal,
- dobu jeho platnosti.

Tady už nám nic nepomůže a potřebujeme opravdu občanský průkaz nebo pas.

A celé by to mělo jít pohromadě s „ověřením shody podoby s vyobrazením v průkazu“.

### **Musím ten občanský průkaz tedy ofotit?**

To ne, není povinností jej ofotit, ale údaje zaznamenat. Takže stačí vzít kus papíru a opsat si ty povinné údaje. Ono je to skoro všechno, co v občance je, takže je možná jednodušší ofotit, ale k tomu nikoho nutit nemůžeme. Ať už je to kopie nebo soupis údajů, potřebujeme je mít, abychom splnili povinnost, kterou nám dává zákon.

### **Není to ilegální, takhle schraňovat osobní údaje?**

Zákon o boji s praním špinavých peněz nám ukládá archivovat tyto údaje po deset let. Samozřejmě jsou to citlivé údaje a je třeba s nimi zacházet opatrně. Proto by tyto údaje měly být uloženy bezpečně a přístupné jen omezenému okruhu osob. Viz také zákon o ochraně osobních údajů.

### **Co mám ale dělat, když klient občanku odmítne ukázat?**

Zatím se to všem podařilo vysvětlit, takže bych tu problém nečekal. Důležité je, že i klient má povinnost tyto informace poskytnout. Každopádně platí, že pokud klient tuto proceduru odmítne, nesmíme s ním uskutečnit žádnou transakci, tedy pro něj nemůžeme pracovat. Zároveň se taková transakce stává podezřelým obchodem, a ten již máme povinnost hlásit.

### **Koho mám takhle kontrolovat? Třeba celé představenstvo?**

Rozhodně není třeba legitimovat plošně. Musíme identifikovat osobu, která s námi za klienta jedná. To je už dříve zmíněný člověk, který podepisuje smlouvu. Pokud je to statutár, z představenstva či jednatel, tak není třeba nic dalšího, má-li plnou moc, tak potřebujeme vidět i tu plnou moc.

### **Takže na začátku legitimujeme ředitele, který podepisuje smlouvu, a pak máme navždy pokoj. Je to tak?**

Ano, v zásadě to tak je. Jen musíme dávat pozor, jestli pan ředitel od klienta neodejde. Pak je dobré na to pamatovat a nového ředitele také legitimovat.

### **Pořád mi to ale přijde trapné. Někdy nám smlouvy podepisují důležití lidé a tohle je musí obtěžovat.**

Obtíž to samozřejmě je. Na druhou stranu větší na lidí neprotestuje, když si někde na vrátnici údaje z jejich občanky opisuje černý šerif z prapodivné bezpečnostní agentury a ještě do sešitu, který tam leží a kdokoli do něj může nahlížet. Navíc důležití lidé bývají inteligentní a obvykle to snáze pochopí. Jednak nebudeme asi první, kdo je bude legitimovat, a potom budou mít jistě také zájem, abychom naši práci udělali podle všech předpisů a kvalitně a celému procesu se nedalo nic vytknout.

### **Vztahuje se to tedy na auditory a daňové poradce. Takže když radím při změnách organizační struktury, nemusím to dělat?**

Pokud se díváme jen na prováděnou činnost, mohlo by to tak být. Protože však tuto poradenskou činnost děláme ve firmě, která je registrována jako auditorská, resp. daňově poradenská společnost, kde se požadavek provádět identifikaci vztahuje na všechny jejich klienty, platí požadavek i v tomto případě.

### **Teď jste zmínil kontrolu. On to někdo kontroluje?**

Jistě. Celá tato agenda spadá do kompetence ministerstva financí a toho známého finančně analytického odboru. Ti mohou na kontrolu přijít. V případě auditorů, daňových poradců a advokátů je ta kontrolní pravomoc přenesena na profesní komoru. U auditorů je to například jedno z témat pravidelných kontrol ze strany komory.



## na pomoc auditorům

**A ještě, aktaři mi říkali, že oni ten problém nemají, že v pojišťovně se to nemusí...**

A to měli celkem pravdu. Zákon totiž poskytuje nějaké výjimky, které subjekty není třeba kontrolovat. Z praktického pohledu se jedná o úvěrové a finanční instituce, tedy pojišťovny a třeba banky, a potom o ministerstva a podobné orgány – označené jako „ústřední orgány státní správy“. Tady bych ale velmi doporučoval si ověřit, že konkrétní klient je tou výjimkou pokryt.

**Kde to tedy najdu?**

Výjimky z povinnosti identifikace jsou uvedeny v § 13 zmíněného zákona 253/2008 Sb. s tím, že

definice některých potřebných pojmů jsou v § 2 až 4. V zákoně najdeme další podstatné věci, například povinnost identifikace je popsána v § 8, odstavci 2, osoby, jimž zákon ukládá povinnosti, jsou uvedeny v § 2 a povinnost odmítnout transakci s neidentifikovaným klientem v § 15.

**Stanislav Staněk**

viceprezident a předseda Výboru pro regulaci a rozvoj profese KA ČR

Článek byl připraven s příspěvím Daniela Stírského.

## Co najdete v e-příloze č. 8/2013

**Přístup k e-příloze Auditor**

E-příloha Auditor vychází souběžně s tištěným časopisem Auditor v elektronické podobě. Pro auditory je ke stažení v uzavřené části webových stránek Komory auditorů [www.kacr.cz](http://www.kacr.cz), kam se lze dostat pod přihlašovací jménem a heslem.

Auditoři také mohou požádat o zaslání e-přílohy e-mailem na: [kolouchova@kacr.cz](mailto:kolouchova@kacr.cz). Předplatitelům je e-příloha zaslána e-mailem.

**Právo****Víte, co čeká Vaši společnost po 1. lednu 2014?**

Kvapem se blíží přelomové datum pro právní prostředí v České republice, které přinese nepřeberné množství změn, a to i ve vztahu k fungování obchodních korporací. Tyto změny dopadnou i na již existující společnosti, které vznikly za současného obchodního zákoníku, více k tomu naleznete v přetištěném článku z [www.epravo.cz](http://www.epravo.cz).

**Akciová společnost po rekonstrukci**

Obecně lze novou úpravu charakterizovat jako mnohem flexibilnější, tato volnost nicméně bude klást zvýšené

nároky na obezřetnost statutárních orgánů i akcionářů, uvádí článek v e-příloze.

**Společnosti mají na výběr**

Článek přetištěný z E15 se zabývá tím, co přinese nový zákon o obchodních korporacích akciovým společnostem v souvislosti s jejich stanovami.

Problematiky akciových společností se také týkají přetisky článků **Konec listinných akcií na majitele v Čechách?** a **Zákon o některých opatřeních ke zvýšení transparentnosti akciových společností.**

**Změny v právní úpravě týkající se společnosti s ručením omezeným od 1. 1. 2014**

Nová právní úprava společnosti s ručením omezeným dozná podstatných změn co do úpravy minimální výše základního kapitálu a úpravy institutu obchodního podílu. Přetisk článku z [www.epravo.cz](http://www.epravo.cz) si klade za cíl seznámit čtenáře se zásadními, koncepčními, změnami právní úpravy společnosti s ručením omezeným.

**Zákon o veřejných rejstřících právnických a fyzických osob**

Stranou nového občanského zákoníku a zákona o obchodních korporacích (ZOK), které by měly vstoupit v platnost 1. ledna 2014, zůstává otázka obchodního rejstříku. V původním návrhu ZOK úprava obchodního rejstříku zakotvena byla, nakonec však má být řešena samostatným zákonem. Více k tomu v e-příloze.

**Budou se zase „drobit“ stavební zakázky? Senát vrátil limit na šest milionů**

Senát schválil zvýšení limitu pro malou veřejnou zakázku u stavebních prací na šest milionů korun. Podle některých kritiků to povede k obnovení dřívější praxe, kdy se veřejné zakázky účelově rozdělovaly na menší části, uvedly [zpravy.e15.cz](http://zpravy.e15.cz).

**Zaznamenali jsme**

- V kampani chyboval dle senátního výboru každý prezidentský adept
- Transparency International kritizuje audit prezidentské kampaně
- ROP Severozápad dostal peníze na dotace, začne je rozesílat
- Datové schránky se odkládají, živnostníci prý nejsou připraveni

-VeL-