

# Metodická pomůcka

pro přezkoumání hospodaření územních  
samosprávných celků a dobrovolných svazků obcí  
ve smyslu zákona č. 420/2004 Sb.



Na zpracování pomůcky se podíleli  
členové Výboru pro veřejný sektor Komory auditorů ČR.

## **Předmluva**

*Cílem této metodické pomůcky je poskytnout auditorům metodickou pomoc při provádění přezkoumání hospodaření územních samosprávných celků (včetně městských částí hlavního města Prahy) a dobrovolných svazků obcí ve smyslu zákona č. 420/2004 Sb., o přezkoumávání hospodaření územních samosprávných celků a dobrovolných svazků obcí, ve znění pozdějších předpisů.*

*Metodická pomůcka je pro auditory pouze doporučením. Auditři nejsou povinni se jí při provádění přezkoumání hospodaření územních samosprávných celků řídit. Neobsahuje také vyčerpávající přehledy všech situací a záležitostí, se kterými se auditor při přezkoumání hospodaření územních samosprávných celků může setkat. Je tedy třeba, aby vždy zvažoval konkrétní situaci a zvolil vhodné auditní postupy, které jí budou odpovídat.*

*Tato metodická pomůcka nemůže nahradit potřebné teoretické i praktické znalosti problematiky přezkoumání ani znalost relevantních předpisů týkajících se přezkoumání hospodaření územních samosprávných celků a příslušných auditorských standardů.*

*Komora auditorů České republiky žádným způsobem neodpovídá za jakoukoli škodu, která by vznikla v souvislosti s využíváním tohoto materiálu.*

**doc. Ing. Vladimír Zelenka, Ph.D.**

*předseda Výboru pro veřejný sektor Komory auditorů České republiky*

## Obsah

### ČÁST A – OBECNĚ K PŘEZKOUMÁNÍ HOSPODAŘENÍ

|    |  |    |
|----|--|----|
| 1. | Úvod.....  | 5  |
| 2. | Zdroje informací pro provádění přezkoumání hospodaření .....   | 6  |
| 3. | Aplikace Mezinárodních standardů auditu ISA .....  | 7  |
| 4. | Spis auditora k přezkoumání hospodaření ...  | 11 |
| 5. | Zpráva o výsledku přezkoumání hospodaření .....  | 13 |
| 6. | Přezkoumání hospodaření jednotlivých městských částí nebo obvodů a Magistrátu statutárního města (kromě městských částí hlavního města Prahy)..... | 13 |
| 7. | Zjištění z kontroly kvality .....  | 14 |

### ČÁST B – PŘEDMĚT PŘEZKOUMÁNÍ

|        |   |    |
|--------|---|----|
| 1.     | Úvod.....   | 19 |
| 2.     | Plnění příjmů a výdajů rozpočtu včetně peněžních operací týkajících se rozpočtových prostředků..... | 20 |
| 2.1.   | Cíle přezkoumání .....  | 20 |
| 2.2.   | Oblasti s pravděpodobným výskytem materiálních chyb a nedostatků.....                               | 20 |
| 2.2.1. | Střednědobý výhled rozpočtu .....   | 20 |
| 2.2.2. | Rozpočtové provizorium.....   | 20 |
| 2.2.3. | Schvalování rozpočtu .....  | 21 |
| 2.2.4. | Změny rozpočtu – rozpočtová opatření.....   | 21 |
| 2.2.5. | Plnění rozpočtu vč. předběžné řídicí kontroly.....  | 21 |
| 2.2.6. | Klasifikace příjmů a výdajů z hlediska vyhlášky č. 323/2002 Sb.....                                 | 21 |
| 2.2.7. | Závěrečný účet .....  | 22 |
| 2.3.   | Vhodné postupy přezkoumání.....   | 22 |
| 2.3.1. | Střednědobý výhled rozpočtu.....  | 22 |
| 2.3.2. | Rozpočtové provizorium.....   | 22 |
| 2.3.3. | Schvalování rozpočtu .....  | 23 |
| 2.3.4. | Změny rozpočtu – rozpočtová opatření.....   | 23 |
| 2.3.5. | Plnění rozpočtu vč. předběžné řídicí kontroly.....  | 23 |
| 2.3.6. | Klasifikace příjmů a výdajů.....  | 23 |
| 2.3.7. | Závěrečný účet .....  | 23 |
| 2.4.   | Podpůrné podklady.....  | 23 |
| 2.4.1. | Střednědobý výhled rozpočtu.....  | 23 |
| 2.4.2. | Rozpočtové provizorium.....   | 23 |
| 2.4.3. | Schvalování rozpočtu .....  | 23 |
| 2.4.4. | Změny rozpočtu – rozpočtová opatření.....   | 23 |
| 2.4.5. | Plnění rozpočtu vč. předběžné řídicí kontroly.....  | 23 |
| 2.4.6. | Klasifikace příjmů a výdajů z hlediska vyhlášky č. 323/2002 Sb.....                                 | 23 |
| 2.4.7. | Závěrečný účet .....  | 23 |
| 3.     | Finanční operace týkající se tvorby a použití peněžních fondů .....                                 | 23 |
| 3.1.   | Cíle přezkoumání .....  | 24 |

|      |  |    |
|------|--|----|
| 3.2. | Oblasti s pravděpodobným výskytem materiálních chyb a nedostatků .....   | 24 |
| 3.3. | Vhodné postupy přezkoumání .....   | 24 |
| 3.4. | Podpůrné podklady.....   | 24 |
| 4.   | Náklady a výnosy podnikatelské činnosti územního celku .....   | 24 |
| 4.1. | Cíle přezkoumání .....   | 24 |
| 4.2. | Oblasti s pravděpodobným výskytem materiálních chyb a nedostatků .....   | 24 |
| 4.3. | Vhodné postupy přezkoumání.....  | 25 |
| 4.4. | Podpůrné podklady.....   | 25 |
| 5.   | Peněžní operace týkající se sdružených prostředků vynakládaných na základě smlouvy mezi dvěma nebo více územními celky, anebo na základě smlouvy s jinými právníky nebo fyzickými osobami..... | 25 |
| 5.1. | Cíle přezkoumání .....   | 25 |
| 5.2. | Oblasti s pravděpodobným výskytem materiálních chyb a nedostatků .....   | 25 |
| 5.3. | Vhodné postupy přezkoumání.....  | 25 |
| 5.4. | Podpůrné podklady.....   | 25 |
| 6.   | Finanční operace týkající se cizích zdrojů ve smyslu právních předpisů o účetnictví .....  | 25 |
| 6.1. | Cíle přezkoumání .....   | 26 |
| 6.2. | Oblasti s pravděpodobným výskytem materiálních chyb a nedostatků .....   | 26 |
| 6.3. | Vhodné postupy přezkoumání.....  | 26 |
| 6.4. | Podpůrné podklady.....   | 26 |
| 7.   | Hospodaření a nakládání s prostředky poskytnutými z Národního fondu a s dalšími prostředky ze zahraničí poskytnutými na základě mezinárodních smluv .....                                      | 26 |
| 7.1. | Cíle přezkoumání .....   | 26 |
| 7.2. | Oblasti s pravděpodobným výskytem materiálních chyb a nedostatků .....   | 26 |
| 7.3. | Vhodné postupy přezkoumání.....  | 26 |
| 7.4. | Podpůrné podklady.....   | 27 |
| 8.   | Vyúčtování a vypořádání finančních vztahů ke státnímu rozpočtu, rozpočtům krajů, obcí, jiným rozpočtům, státním fondům a dalším osobám .....   | 27 |
| 8.1. | Cíle přezkoumání .....   | 27 |
| 8.2. | Oblasti s pravděpodobným výskytem materiálních chyb a nedostatků .....   | 27 |
| 8.3. | Vhodné postupy přezkoumání.....  | 27 |
| 8.4. | Podpůrné podklady.....   | 28 |
| 9.   | Nakládání a hospodaření s majetkem ve vlastnictví územního celku, nakládání a hospodaření s majetkem státu, s nímž hospodaří územní celek .....  | 28 |
| 9.1. | Cíle přezkoumání .....   | 28 |
| 9.2. | Oblasti s pravděpodobným výskytem materiálních chyb a nedostatků .....   | 28 |

|            |   |           |            |   |           |
|------------|---|-----------|------------|---|-----------|
| 9.3.       | Vhodné postupy přezkoumání .....  | 29        | 13.3.      | Vhodné postupy přezkoumání .....  | 33        |
| 9.4.       | Podpůrné podklady.....  | 30        | 13.4.      | Podpůrné podklady.....  | 33        |
| <b>10.</b> | <b>Zadávání a uskutečňování veřejných<br/>zakázek.....</b>                      | <b>30</b> | <b>14.</b> | <b>Zřizování věcných břemen k majetku<br/>územního celku .....</b>                | <b>33</b> |
| 10.1.      | Cíle přezkoumání .....  | 31        | 14.1.      | Cíle přezkoumání .....  | 33        |
| 10.2.      | Oblasti s pravděpodobným výskytem<br>materiálních chyb a nedostatků .....       | 31        | 14.2.      | Oblasti s pravděpodobným výskytem<br>materiálních chyb a nedostatků .....         | 34        |
| 10.3.      | Vhodné postupy přezkoumání .....  | 31        | 14.3.      | Vhodné postupy přezkoumání.....   | 34        |
| 10.4.      | Podpůrné podklady.....  | 32        | 14.4.      | Podpůrné podklady.....  | 34        |
| <b>11.</b> | <b>Stav pohledávek a závazků a nakládání<br/>s nimi .....</b>                   | <b>32</b> | <b>15.</b> | <b>Vedení účetnictví.....</b>   | <b>34</b> |
| 11.1.      | Cíle přezkoumání .....  | 32        | 15.1.      | Cíle přezkoumání .....  | 34        |
| 11.2.      | Oblasti s pravděpodobným výskytem<br>materiálních chyb a nedostatků .....       | 32        | 15.2.      | Oblasti s pravděpodobným výskytem<br>materiálních chyb a nedostatků .....         | 34        |
| 11.3.      | Vhodné postupy přezkoumání .....  | 33        | 15.3.      | Vhodné postupy přezkoumání.....   | 35        |
| 11.4.      | Podpůrné podklady.....  | 33        | 15.4.      | Podpůrné podklady.....  | 35        |
| <b>12.</b> | <b>Ručení za závazky fyzických a právnických<br/>osob .....</b>                 | <b>33</b> | <b>16.</b> | <b>Ověření poměru dluhu k průměru příjmů<br/>za poslední čtyři roky.....</b>      | <b>35</b> |
| 12.1.      | Cíle přezkoumání .....  | 33        | 16.1.      | Cíle přezkoumání .....  | 35        |
| 12.2.      | Oblasti s pravděpodobným výskytem<br>materiálních chyb a nedostatků .....       | 33        | 16.2.      | Oblasti s pravděpodobným výskytem<br>materiálních chyb a nedostatků .....         | 35        |
| 12.3.      | Vhodné postupy přezkoumání .....  | 33        | 16.3.      | Vhodné postupy přezkoumání.....   | 35        |
| 12.4.      | Podpůrné podklady.....  | 33        | 16.4.      | Podpůrné podklady.....  | 36        |
| <b>13.</b> | <b>Zastavování movitých a nemovitých věcí<br/>ve prospěch třetích osob.....</b> | <b>33</b> |            |   |           |
| 13.1.      | Cíle přezkoumání .....  | 33        |            | Příloha: Přehled právních předpisů týkajících<br>se přezkoumání hospodaření ..... | 38        |
| 13.2.      | Oblasti s pravděpodobným výskytem<br>materiálních chyb a nedostatků .....       | 33        |            |   |           |

## Část A – Obecně k přezkoumání hospodaření

### 1. Úvod

Při přezkoumání hospodaření jsou kontrolovány údaje o ročním hospodaření územního celku a další skutečnosti, z nichž některé jsou součástí závěrečného účtu § 17 odst. 2 a 3 zákona č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon č. 250/2000 Sb.“).

**Povinnost nechat si přezkoumat hospodaření vyplývá pro:**

- územně samosprávný celek (tzn. obec vč. hlavního města Prahy a městských částí hl. m. Prahy a kraje) z ustanovení § 17 odst. 4 zákona č. 250/2000 Sb. a
- dobrovolný svazek obcí z ustanovení § 17 odst. 4 zákona č. 250/2000 Sb.

Pro účely této pomůcky jsou tyto účetní jednotky nazvány „ÚSC“.

**Přezkoumání hospodaření může provést:**

- krajský úřad – obce nebo dobrovolné svazky obcí (§ 4 odst. 1 zákona č. 420/2004 Sb., o přezkoumávání hospodaření územních samosprávných celků a dobrovolných svazků obcí, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon č. 420/2004 Sb.“)),
- Ministerstvo financí – hlavní město Praha (§ 4 odst. 1 zákona č. 420/2004 Sb.),
- Magistrát hlavního města Prahy – městské části hlavního města Prahy (§ 38 odst. 1 zákona č. 131/2000 Sb., zákon o hlavním městě Praze, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon č. 131/2000 Sb.“)),
- auditor nebo auditorská společnost – obce, dobrovolné svazky obcí, hlavní město Praha, městské části hlavního města Prahy (§ 4 odst. 1 zákona č. 420/2004 Sb.)

**Rozhodnutí a oznámení o tom, jakým způsobem bude přezkoumání hospodaření zabezpečeno:**

- Obec, hlavní město Praha a dobrovolný svazek obcí  
Do **30. června kalendářního roku** jsou povinny oznámit (§ 4 odst. 1 zákona č. 420/2004 Sb.), **jakým způsobem se rozhodly zabezpečit přezkoumání svého hospodaření**. Mohou požádat o přezkoumání hospodaření příslušný přezkoumávající orgán nebo jej zadat auditorovi (auditorské společnosti).
- Městská část hlavního města Prahy  
Je povinna zpravidla **do 15. dubna** písemně oznámit Magistrátu hlavního města Prahy, zda bude požadovat přezkoumání svého hospodaření za příslušný kalendářní rok od Magistrátu hlavního města Prahy (§ 30 odst. 2 obecně závazné vyhlášky č. 55/2000 Sb. hlavního města Prahy) nebo zda jej zadá auditorovi (auditorské společnosti).

**Typ zakázky z pohledu auditora:**

Přezkoumání hospodaření představuje pro auditora ověřovací zakázku, která není auditem ani prověřkou historických finančních informací a auditor se při ní řídí primárně zákonem č. 93/2009 Sb., o auditorech a o změně některých zákonů (zákon o auditorech), ve znění pozdějších předpisů (dále jen zákon č. 93/2009 Sb.) a auditorským standardem vydaným KA ČR č. 52 – „Přezkoumání hospodaření územních samosprávných celků“ (dále jen „AS č. 52“), který vychází z mezinárodního standardu pro ověřovací zakázky ISAE 3000 – „Ověřovací zakázky, které nejsou auditem ani prověřkou historických finančních informací“. Jedná se o zakázku s omezenou mírou jistoty. Zmíněný AS č. 52 rovněž obsahuje jako přílohy příklad smlouvy o vykonání přezkoumání hospodaření, příklad písemného prohlášení vedení ÚSC a příklad zprávy o výsledku přezkoumání hospodaření.

**Cíl přezkoumání hospodaření:**

- Cílem přezkoumání je zkontrolovat hospodaření ÚSC v rozsahu předmětů a hledisek přezkoumání definovaných v zákoně č. 420/2004 Sb.
- Jednotlivé předměty přezkoumání jsou definovány následovně (§ 2 zákona č. 420/2004 Sb.):
  - plnění příjmů a výdajů rozpočtu včetně peněžních operací týkajících se rozpočtových prostředků,
  - finanční operace týkající se tvorby a použití peněžních fondů,
  - náklady a výnosy podnikatelské činnosti územního celku,
  - peněžní operace týkající se sdružených prostředků vynakládaných na základě smlouvy mezi dvěma nebo více územními celky, anebo na základě smlouvy s jinými právníckými nebo fyzickými osobami,
  - finanční operace týkající se cizích zdrojů ve smyslu právních předpisů o účetnictví,
  - hospodaření a nakládání s prostředky poskytnutými z Národního fondu a s dalšími prostředky ze zahraničí poskytnutými na základě mezinárodních smluv,
  - vyúčtování a vypořádání finančních vztahů ke státnímu rozpočtu, k rozpočtům krajů, k rozpočtům obcí, k jiným rozpočtům, ke státním fondům a k dalším osobám.
  - nakládání a hospodaření s majetkem ve vlastnictví územního celku,
  - nakládání a hospodaření s majetkem státu, s nímž hospodaří územní celek,
  - zadávaní a uskutečňování veřejných zakázek, s výjimkou úkonů a postupů přezkoumaných orgánem dohledu podle zvláštního právního předpisu,
  - stav pohledávek a závazků a nakládání s nimi,
  - ručení za závazky fyzických a právníckých osob,

- zastavování movitých a nemovitých věcí ve prospěch třetích osob,
  - zřizování věcných břemen k majetku územního celku,
  - účetnictví vedené územním celkem,
  - ověření poměru dluhu územního celku k průměru jeho příjmů za poslední čtyři rozpočtové roky podle právního předpisu upravujícího rozpočtovou odpovědnost.
- Hlediska pro ověřování výše uvedených předmětů přezkoumání (§ 3 zákona č. 420/2004 Sb.) jsou:
    - dodržování povinností stanovených zvláštními právními předpisy, zejména předpisy o finančním hospodaření územních celků, o hospodaření s jejich majetkem, o účetnictví a o odměňování,
    - soulad hospodaření s finančními prostředky ve srovnání s rozpočtem,
    - dodržení účelu poskytnuté dotace nebo návratné finanční výpomoci a podmínek jejich použití,
    - věcné a formální správnosti dokladů o přezkoumávaných operacích.

### Rozdíly mezi auditem účetní závěrky a přezkoumáním hospodaření

Provádění přezkoumání hospodaření je auditorskou činností, nejedná se však o audit účetní závěrky. Základní rozdíly mezi přezkoumáním hospodaření a auditem účetní závěrky znázorňuje následující tabulka.

| Přezkoumání hospodaření  | Audit účetní závěrky ÚSC   |
|--|--|
| Každý ÚSC je povinen nechat si své hospodaření za uplynulý kalendářní rok přezkoumat.  | Audit účetní závěrky není pro ÚSC povinný.   |
| Přezkoumání hospodaření provádí Ministerstvo financí, krajský úřad, Magistrát hlavního města Prahy nebo auditor.                     | Audit účetní závěrky provádí auditor.  |
| Výsledkem přezkoumání hospodaření je zpráva o výsledku přezkoumání hospodaření se závěrem.   | Na základě provedení auditu vydává auditor zprávu nezávislého auditora, která obsahuje výrok.  |
| Při přezkoumání hospodaření se auditor řídí primárně zákonem č. 420/2004 Sb., zákonem č. 93/2009 Sb., Etickým kodexem a AS č. 52.    | Při auditu účetní závěrky se auditor řídí zákonem č. 93/2009 Sb., mezinárodními auditorskými standardy přijatými Komorou auditorů České republiky a Etickým kodexem. |
| Přezkoumání hospodaření představuje zakázku s omezenou mírou jistoty (tedy nižší mírou jistoty než v případě auditu účetní závěrky). | Audit účetní závěrky představuje pro auditora zakázku s přiměřenou mírou jistoty (tedy s vyšší mírou jistoty).   |

V praxi není výjimečné, že zejména větší ÚSC provedení auditu účetní závěrky požadují a auditoři jej provádějí, a to často současně s přezkoumáním hospodaření. Takový postup je možný. Je ale třeba si uvědomit, že audit účetní závěrky a přezkoumání hospodaření jsou dvě různé ověřovací zakázky, mají jiné cíle, řídí se jinými pravidly a závěry se předkládají uživatelům, kteří nemusí být stejní, prostřednictvím samostatných zpráv. V případě souběhu obou těchto auditorských činností je nezbytné vést auditní dokumentaci způsobem, který umožní prokázat, jaké auditní postupy a s jakým závěrem byly pro každou ze zakázek provedeny, aby bylo dosaženo cíle každé z nich. Některými auditními postupy lze získat důkazní informace pro obě zakázky zároveň. Způsob organizace a vedení spisu pro souběžné zakázky je otázkou rozhodnutí každého auditora, žádný předepsaný způsob stanoven není, musí však splňovat požadavky § 20a zákona č. 93/2009 Sb.

## 2. Zdroje informací pro provádění přezkoumání hospodaření

### A) Předpisy, kterými se auditor při provádění přezkoumání řídí:

- zákon č. 93/2009 Sb. včetně uplatnění ISQC 1 a Etického kodexu
- podle § 12 zákona č. 420/2004 Sb. se auditor při přezkoumání řídí ustanoveními § 2, § 3, a § 10 tohoto zákona
- auditorský standard vydaný KAČR č. 52 – „Přezkoumání hospodaření územních samosprávných celků“ (AS č. 52)

### B) Právní předpisy vztahující se k předmětům přezkoumání – viz příloha

### C) Klíčové zdroje informací nezbytné pro provedení přezkoumání:

- FIN 2-12 M – „Výkaz pro hodnocení plnění rozpočtu územních samosprávných celků, dobrovolných svazků obcí a regionálních rad regionů soudržnosti“ (dále jen FIN 2-12 M),
- usnesení volených orgánů (případně zápisy z jednání), u dobrovolných svazků obcí jednání valné hromady, příp. dalších orgánů,
- usnesení (případně zápisy z jednání) finančního a kontrolního výboru,
- schválený rozpočet (pro určení nejvýznamnějších oblastí pro přezkoumání, nakládání s majetkem, výběrová řízení apod.),
- schválené rozpočtové provizorium včetně pravidel,
- účetní závěrka, účetní knihy, zápisy, účetní doklady a účetní záznamy ÚSC,
- účetní závěrky zřízených a založených právnických osob, zřizovací listiny apod. (toky provozních a investičních příspěvků, transferů, nakládání s majetkem apod.),
- centrální evidence smluv uzavřených územním celkem (zejména pro oblast přezkoumání nakládání

- s majetkem, pohledávkami, cizích zdrojů apod.),
- přehled veřejných zakázek,
- výstupy z interních kontrolních mechanismů (útvary interního auditu apod.),
- výstupy z provedených externích kontrol (NKÚ, ČSSZ apod.),
- systém interních směrnic a pravidel, nařízení tajemníka/ředitele úřadu,
- zpráva o inventarizaci,
- závěrečný účet za předchozí účetní období,
- výpočet podílu pohledávek a závazků na rozpočtu, podílů zastaveného majetku na celkovém majetku a ukazatel poměru dluhu ÚSC k průměru jeho příjmů,
- mediální obraz ÚSC a další významné informace z veřejně dostupných zdrojů.

Výše uvedený výčet nelze považovat za úplný a je vždy na úsudku auditora, jaké konkrétní zdroje informací v dané situaci využije.

### 3. Aplikace Mezinárodních standardů auditu ISA

Obecně lze říci, že postupy obsažené v mezinárodních standardech auditu použije auditor při přezkoumání hospodaření jako vodítko v takovém rozsahu, v jakém jsou příslušné postupy obecně aplikovatelné na přezkoumání hospodaření. AS č. 52 v části A2 uvádí, že v případě používání

určitých postupů obsažených v mezinárodních auditorských standardech je třeba mít na paměti skutečnost, že mezinárodní auditorské standardy jsou určeny pro zakázky poskytující přiměřené ujištění zaměřené na ověření účetní závěrky, zatímco přezkoumání hospodaření je zakázkou poskytující omezené ujištění a má odlišné cíle. Z těchto důvodů nemusí být řada postupů obsažených v mezinárodních auditorských standardech pro provádění přezkoumání hospodaření použitelná. Jinak řečeno, povinnosti auditora v případě přezkoumání hospodaření jsou stanoveny v AS č. 52, resp. ISAE 3000. Standardy ISA auditor využije pouze jako návod a zdroj informací zejména v případě ověřovacích technik. Bude se jednat například o aplikaci standardů, které se věnují dokumentaci, výběru vzorku, analytickým procedurám, přijetí a řízení kvality zakázky.

Níže jsou uvedeny vybrané mezinárodní auditorské standardy (ISA), ve kterých dle našeho názoru nalezneme auditor relevantní postupy vhodné pro aplikaci při přezkoumání hospodaření.

*Poznámka: Pokud by byl auditor pověřen auditem účetní závěrky ÚSC (zastupitelstvo požaduje audit účetní závěrky např. pro účely jejího schválení na zasedání zastupitelstva nebo si zprávu auditora o ověření účetní závěrky může vyžádat úvěřující banka), řídí se při této zakázce ISA. Některé postupy je možné použít pro obě zakázky, ale jejich vyhodnocení musí být provedeno vždy v kontextu konkrétní zakázky, a také řádně zdokumentováno.*

| AS 52       | ISA   | Komentář   |
|-------------|---|--|
| Odst. 60–64 | <b>ISA 230<br/>Dokumentace auditu</b>   | <p>Požadavek na vedení spisu auditora o průběhu auditorské činnosti je stanoven v § 20a ZoA. Požadavky na vedení spisu k přezkoumání uvedené v AS 52 se fakticky neliší od požadavků na vedení spisu k jiným ověřovacím zakázkám.</p> <p>Spis musí být tedy vedený tak, aby zkušený auditor pochopil, kdo, kdy, jaký auditorský postup, jak a s jakým výsledkem (závěrem) provedl včetně odkazů na podpůrnou dokumentaci, a kdo a kdy provedené auditorské práce (je-li to relevantní) zkontroloval.</p> <p>Pro dokumentaci provedených auditorských postupů je vhodné se inspirovat ISA 230 odst. 9.</p> <p>Při rozhodování o formě spisu a rozsahu informací, které jsou v něm zaznamenány, je vhodné vycházet z aplikační části ISA 230, zejména A8-A13.</p> <p>Jedním z klíčových dokumentů, které musí spis k přezkoumání hospodaření obsahovat, je plán přezkoumání hospodaření zaměřující se na jednotlivé dílčí předměty a hlediska přezkoumání uvedené v § 2 a 3 zákona č. 420/2004 Sb.</p>   |
| Odst. 3a    | <b>ISA 240<br/>Podvody<br/>Také<br/>ISAE 3000 A86<br/>Ověřovací<br/>zakázky, které<br/>nejsou auditem<br/>ani prověrkou<br/>historických<br/>finančních<br/>informací</b> | <p>Vzhledem k tomu, že u žádné účetní jednotky nelze vyloučit podvodné jednání (v případě ÚSC nejsou výjimečné např. zpronevěry majetku), je nezbytné, aby auditor při identifikaci a vyhodnocování rizik možné podvody zvažoval.</p> <p>Při provádění přezkoumání hospodaření je vhodné vycházet z požadavků ISA 240.12-14, 24.</p> <p>Je třeba si uvědomit, že ISA 240 je standardem určeným pro zakázky poskytující přiměřenou míru jistoty, a tedy je celá řada povinností uložených tímto standardem pro přezkoumání hospodaření (omezená míra jistoty) nerelevantní.</p> <p>Požadavkům AS č. 52 odpovídá ustanovení ISA 240 odst. 17-19.</p> <p>V této souvislosti lze auditorovi doporučit, aby u ÚSC posoudil aplikaci zákona č. 320/2001 Sb., o finanční kontrole ve veřejné správě, ve znění pozdějších předpisů, a jeho prováděcí vyhlášku č. 416/2004 Sb.</p> <p>Pokud v ÚSC existuje oddělení interního auditu, je vhodné, aby auditor kladl dotazy také příslušným pracovníkům tohoto oddělení, aby zjistil, zda vědí o skutečných nebo údajných podvodech nebo o podezřeních ze spáchání podvodu, a získal jejich názory na rizika výskytu podvodu.</p> |

|                  |  |   |
|------------------|--|---|
| odst. 17, 18, 27 | <b>ISA 300</b><br><b>Plánování auditu</b><br><br><b>ISA 220</b><br><b>Řízení kvality auditu účetní závěrky</b>   | <p>Přezkoumání hospodaření probíhá fakticky v obdobných krocích jako audit účetní závěrky. Posloupnost kroků je zhruba následující:</p> <p>Vyhodnocení rizika zakázky → uzavření smlouvy popř. odmítnutí zakázky → seznámení se s ÚSC, s jeho systémem vnitřních kontrol a s informačním systémem → zohlednění významnosti → identifikace oblastí, v nichž je u předmětu přezkoumání hospodaření pravděpodobný výskyt významných (materiálních) chyb a nedostatků → získání dostatečných a vhodných důkazních informací k jednotlivým dílčím předmětům přezkoumání → shromáždění a vyhodnocení zjištěných chyb a nedostatků → získání prohlášení → projednání a vydání a projednání zprávy auditora o výsledcích přezkoumání hospodaření → kompletace a uzavření spisu.</p> <p>Při řízení kvality zakázky a při stanovení postupů pro rozhodování o přijetí nebo pokračování v zakázce (včetně vyhodnocení nezávislosti) je vhodné postupovat dle ISA 220. Pro dokumentaci těchto postupů lze využít i příklady formulářů z Příručky pro provádění auditu vydané KA ČR (konkrétně formulář 100 a 110).</p> <p>Pro přípravu plánu přezkoumání hospodaření je vhodné vycházet z ISA 300 odst. 9–12.</p>   |
| odst. 32 a 33    | <b>ISA 315</b><br><b>Identifikace a vyhodnocení oblastí, v nichž je u předmětu přezkoumání hospodaření pravděpodobný výskyt významných (materiálních) chyb a nedostatků na základě znalosti ÚSC a jejího prostředí</b> | <p>Auditor má povinnost se s danou ÚSC seznámit, zvážit vnitřní kontrolní systém ÚSC včetně procesu zpracování údajů vztahujících se k předmětu přezkoumání, aby mohl identifikovat konkrétní oblasti (vycházející z dílčích předmětů přezkoumání, viz § 2 zákona č. 420/2004 Sb.), kde lze očekávat výskyt významných chyb a nedostatků.</p> <p>Pro dokumentaci seznámení se s ÚSC a jejím vnitřním kontrolním systémem je vhodné vycházet zejména z ISA 315.11–12.</p> <p>Při vyhodnocení oblastí, v nichž je u předmětu přezkoumání hospodaření pravděpodobný výskyt významných (materiálních) chyb a nedostatků je vhodné zvážit využití postupů definovaných v ISA 315. 6.</p> <p>Pro účely přezkoumání hospodaření jsou oblasti, v nichž je u předmětu přezkoumání hospodaření pravděpodobný výskyt významných (materiálních) chyb a nedostatků, identifikovány na úrovni dílčích předmětů přezkoumání, a nikoliv na úrovni tvrzení, popsanych v ISA 315.</p> <p>V příloze č. 1 ISA 315 jsou vysvětleny složky vnitřního kontrolního systému. Posouzení jeho nastavení pomáhá auditorovi při přezkoumání hospodaření identifikovat oblasti, v nichž je u předmětu přezkoumání hospodaření pravděpodobný výskyt významných (materiálních) chyb a nedostatků. Nedílnou součástí vnitřního kontrolního systému je i IT prostředí a dle AS č. 52.32 je auditor povinen seznámit se s procesem zpracování údajů a zvážit jeho dopad na identifikaci a vyhodnocení oblastí, v nichž je u předmětu přezkoumání hospodaření pravděpodobný výskyt významných (materiálních) chyb a nedostatků.</p> <p>Aplikace rizikového přístupu auditorovi mimo jiné umožní provést přezkoumání hospodaření efektivně, tj. se zaměřením především na ty dílčí předměty přezkoumání, u kterých identifikoval oblasti, v nichž je u předmětu přezkoumání hospodaření pravděpodobný výskyt významných (materiálních) chyb a nedostatků. (Dílčí předměty přezkoumání, kde auditoři často identifikují oblasti, v nichž je u předmětu přezkoumání hospodaření pravděpodobný výskyt významných (materiálních) chyb a nedostatků, bývají např. příjmy a výdaje rozpočtu, zadávání a uskutečňování veřejných zakázek, hospodaření s majetkem ÚSC a účetnictví).</p> |
| odst. 30         | <b>ISA 320</b><br><b>Významnost (materialita)</b>  | <p>ISA 320 obsahuje definici významné (materiální) položky a také uvádí postup, jak by měl auditor materialitu stanovit a dále s ní pracovat. Při přezkoumání hospodaření je vhodné zohlednit ISA 320.2-6.</p> <p>Stanovenou významnost (materialitu) lze využít např. při výběru položek k testování nebo při vyhodnocení zjištěných chyb a nedostatků.</p> <p>Obvyklým kritériem pro stanovení materiality bývají příjmy nebo výdaje uvedené ve „Výkazu pro hodnocení plnění rozpočtu FIN 2-1 2 M“ (rozpočtované nebo skutečné), případně jejich průměr za několik období. Jako doplňkové kritérium je možné použít například netto výši aktiv pro posuzování zůstatků uvedených v rozvaze ve vztahu k některému předmětu přezkoumání hospodaření.</p> <p>Rovněž lze stanovit specifickou významnost pro určité oblasti (transfery, veřejné zakázky apod.).</p>   |



|               |   |  |
|---------------|---|--|
| odst. 33 a 34 | <b>ISA 330</b><br><b>Reakce auditora na vyhodnocení oblastí, v nichž je u předmětu přezkoumání hospodaření pravděpodobný výskyt významných (materiálních) chyb a nedostatků</b> | <p>ISA 330 představuje možné auditorské postupy, jak získat dostatečné a vhodné důkazní informace (ISA 330.4). Pro přezkoumání hospodaření se aplikují stejné postupy.</p> <p>Auditor by tedy měl využívat zejména ustanovení týkající se testů věcné správnosti, popřípadě testů kontrol, a výsledného posouzení dostatečnosti získaných vhodných důkazních informací (ISA 320,25.-27).</p> <p>Ustanovení ISA 320. 28-29 týkající se dokumentace je také vhodné aplikovat.</p> <p>Při přezkoumání hospodaření budou převažovat testy věcné správnosti včetně analytických testů, testy kontrol budou spíše výjimečné.</p>   |
| odst. 31      | <b>ISA 402</b><br><b>Zvažované skutečnosti týkající se účetní jednotky využívající služeb servisní organizace</b>   | <p>Využití postupů definovaných v ISA 402 je relevantní například v případech, kdy ÚSC využívá pro vedení účetnictví či pro přípravu a vyhodnocování výběrových řízení externí dodavatele.</p>   |
| odst. 36, 47  | <b>ISA 450</b><br><b>Vyhodnocení nesprávnosti zjištěných během přezkoumání</b>  | <p>Vzhledem k požadavkům na identifikaci a vyhodnocení oblastí, v nichž je u předmětu přezkoumání hospodaření pravděpodobný výskyt významných (materiálních) chyb a nedostatků, je vhodné ve spisu uvést seznam veškerých zjištěných nesprávností a chyb, nejen těch neopravených. Na základě tohoto seznamu vyhodnotit dopad těchto zjištěných nesprávností na strategii a plán přezkoumání hospodaření (ISA 450.6 a 7) a dopad neopravených nesprávností na závěr z přezkoumání hospodaření.</p> <p>Zjištěné chyby a nedostatky je nutné vyhodnotit s přihlédnutím k § 10 zákona č. 420/2004 Sb., zda jsou významné (materiální), a to buď jednotlivě, nebo v úhrnu pro účely jejich uvedení ve zprávě o výsledku přezkoumání hospodaření.</p> <p>Dopad zjištěných chyb a nedostatků z pohledu dopadu na vyjádření auditora k souladu hospodaření s hledisky přezkoumání hospodaření je nutné posuzovat v kontextu stanovené materiality.</p>  |
| odst. 35 a 39 | <b>ISA 500</b><br><b>Důkazní informace</b>  | <p>Auditor by měl navrhnout a provést auditorské postupy takovým způsobem, aby získal dostatečné a vhodné důkazní informace, které mu umožní dospět k přiměřeným závěrům u jednotlivých dílčích předmětů přezkoumání hospodaření, na jejichž základě bude možné vydat zprávu o výsledku přezkoumání hospodaření.</p> <p>ISA 500 je standardem zabývajícím se definicí důkazních informací, zdroji důkazních informací a auditorskými postupy k získání důkazních informací včetně popisu výběru vzorků. Postupy při získávání důkazů jsou při přezkoumání hospodaření totožné, jako při auditu účetní závěrky (inspekce, pozorování, externí konfirmace, opakované provedení, analytické postupy, dotazování), a proto se domníváme, že postupy popsané v ISA 500 jsou relevantní i pro přezkoumání hospodaření, a auditor by se tak měl ISA 500 řídit v celém jeho rozsahu i při přezkoumání hospodaření.</p> <p>ISA 500 odst. 8 a související odstavce v aplikační části stanovují povinné postupy, které umožní auditorovi spolehnout se na výstupy experta ÚSC a použít je jako důkazní informace.</p> <p>Standard ISA 500 je dále doplněn níže uvedenými standardy ISA 501, 505, 520 a 530.</p> |
| odst. 35      | <b>ISA 501</b><br><b>Důkazní informace – specifické aspekty vybraných položek</b>   | <p>Povinnosti uložené ISA 501 s ohledem na účast auditora na fyzické inventuře zásob nejsou pro přezkoumání hospodaření relevantní. Vzhledem k povinnosti vybraných účetních jednotek řídit se vyhláškou č. 270/2010 Sb., o inventarizaci majetku a závazů, ve znění pozdějších předpisů, by se auditor měl při přezkoumání hospodaření procesem inventarizace zabývat. Pokud v něm auditor shledá nedostatky, má povinnost na ně upozornit.</p> <p>Postupy související s vyhodnocením rizika plynoucího ze soudních sporů a nároků definované v ISA 501.9 jsou vhodné i pro přezkoumání hospodaření. Rozhodnutí, zda je nutné získat konfirmaci od právních zástupců ÚSC, závisí na vyhodnocení možného dopadu soudního sporu na hospodaření ÚSC v budoucnosti.</p>   |

|                  |   |   |
|------------------|---|---|
| odst. 23, 30, 35 | <b>ISA 505</b><br><b>Externí confirmace</b>               | Externí confirmace není povinným auditorským postupem při přezkoumání hospodaření. Její případné použití závisí na odborném úsudku auditora.<br><br>V případě, že auditor externí confirmaci použije jako zdroj důkazní informace, měl by postupovat dle ISA 501.<br><br>Bankovní confirmace mohou být vhodnou důkazní informací v případě existence významných úvěrových závazků ÚSC. Confirmace lze také využít při přezkoumání vyúčtování a vypořádání finančních vztahů k veřejným rozpočtům a při přezkoumání stavu pohledávek, závazků a finančních operací týkající se cizích zdrojů.  |
| odst. 23, 30, 35 | <b>ISA 520</b><br><b>Analytické postupy</b>               | Pokud auditor využije analytických postupů jako důkazní informace, měl by postupovat podle ISA 520. Při přezkoumání hospodaření není povinnost provádět předběžné či závěrečné analytické postupy, ale předběžné analytické postupy mohou být vhodným nástrojem k identifikaci oblastí, v nichž je u předmětu přezkoumání hospodaření pravděpodobný výskyt významných (materiálních) chyb a nedostatků.<br><br>Analytické postupy jako testy věcné správnosti v rámci přezkoumání hospodaření je možné naplánovat a provést např. při přezkoumání osobních nákladů, výnosů z nájemného v rámci podnikatelské činnosti ÚSC, při přezkoumání úrokových nákladů nebo odpisů. Při hodnocení míry ujištění získané z analytických postupů je třeba zohlednit stanovenou materialitu. |
| odst. 23,30,35   | <b>ISA 530</b><br><b>Výběr vzorků</b>                     | Pokud auditor aplikuje výběr vzorků jako postup pro získání důkazních informací o celé populaci, měl by postupovat podle ISA 530. Při stanovení velikosti vzorků pracuje mimo jiné i se stanovenou materialitou.<br><br>Populace, způsob stanovení velikosti vzorku a metoda výběru jednotlivých položek zahrnutých do vzorku by měly být ve spisu řádně zdokumentovány u každého jednotlivého testu.   |
| odst. 21, 32     | <b>ISA 550</b><br><b>Spřízněné strany</b>                 | Ačkoliv AS č. 52 neukládá auditorovi přímou povinnost specificky se zabývat transakcemi se spřízněnými stranami, je vhodné tyto vazby pochopit a popsat, protože neobvyklé transakce mohou indikovat oblasti, v nichž je u předmětu přezkoumání hospodaření pravděpodobný výskyt významných (materiálních) chyb a nedostatků.<br><br>Spřízněnou stranou ÚSC jsou veškeré vybrané účetní jednotky, nicméně pro přezkoumání hospodaření je klíčové se zabývat zejména vazbami mezi ÚSC a jejími příspěvkovými organizacemi nebo obchodními korporacemi, ve kterých má účast. Zvýšené riziko podvodu také mohou indikovat transakce se společnostmi, které jsou majetkově spojené s vedením ÚSC.   |
| odst. 45         | <b>ISA 560</b><br><b>Následné události</b>                | Při provádění přezkoumání hospodaření je auditor povinen zohlednit vliv, který na předmět přezkoumání hospodaření a na zprávu o výsledku přezkoumání hospodaření mají události, k nimž došlo do data vyhotovení zprávy o výsledku přezkoumání hospodaření, a náležitě reagovat na skutečnosti, o kterých se dozví po datu zprávy o výsledku přezkoumání hospodaření a které, kdyby mu byly k tomuto datu známy, by mohly vést ke změně zprávy o výsledku přezkoumání hospodaření a správnosti závěru auditora.<br><br>ISA 540.7 uvádí vhodné auditorské postupy pro zkoumání následných událostí.<br><br>Základním postupem mimo dotazování bude např. pročení zápisů za zasedání zastupitelstva z měsíců ledna, února atd. následujícího roku.                                 |
| Odst. 40         | <b>ISA 610</b><br><b>Využití práce interních auditorů</b> | Požadavky na interní audit ÚSC jsou upraveny v §§28-31 zákona č. 320/2001 Sb.<br><br>Jedním z podkladů, se kterým by se měl auditor seznámit již při plánování a identifikaci oblastí, v nichž je u předmětu přezkoumání hospodaření pravděpodobný výskyt významných (materiálních) chyb a nedostatků, jsou výstupy (zprávy) interního auditu (zvláště pak roční zpráva).<br><br>Povinnosti a postupy uvedené v ISA 610 jsou vhodným vodítkem pro konkrétní aplikaci požadavků AS č. 52 na situaci, kdy se auditor rozhodl využít práce interního auditu.   |

|                      |   |  |
|----------------------|---|--|
| <b>Odst. 41 – 44</b> | <b>ISA 580<br/>Písemná prohlášení</b>               | <p>Při přezkoumání hospodaření je auditor povinen získat písemné prohlášení orgánu, který je oprávněn jednat jménem ÚSC.</p> <p>AS č. 52 obsahuje příklad takového prohlášení, který je koncipován pro tento typ zakázky a který vznikl jako reakce na požadavky praxe.</p> <p>Datum prohlášení musí být co nejbližší datu zprávy o výsledku přezkoumání hospodaření, nikoli však pozdější.</p> <p>Přestože písemná prohlášení poskytují nezbytné důkazní informace, sama o sobě neposkytují dostatečné a vhodné důkazní informace pro jakoukoli záležitost, o které pojednávají.</p> <p>ISA 580 poskytuje detailnější návod, jak reagovat v situaci, kdy existují pochybnosti o spolehlivosti písemných prohlášení (ISA 580.16-18 a A23-A25).</p> |
| <b>Odst. 37, 38</b>  | <b>ISA 620<br/>Využití práce auditorova experta</b> | <p>AS č. 52 se pracím prováděným expertem auditora věnuje v odstavcích 37-38. Povinnosti a postupy uvedené v ISA 620 jsou vhodným vodítkem pro konkrétní aplikaci požadavků AS č. 52 na situaci, kdy se auditor rozhodl využít práce auditorova experta.</p> <p>Využití práce auditorova experta nesnižuje auditorovu odpovědnost za závěr uvedený ve zprávě o výsledku přezkoumání hospodaření.</p>   |

#### 4. Spis auditora k přezkoumání hospodaření

Vedení spisu auditora o průběhu auditorské činnosti je povinností vyplývající z ustanovení § 20a zákona č. 93/2009 Sb. Auditorskou činností se v souladu s ustanovením § 2 písm. c) zákona č. 93/2009 Sb. rozumí také přezkoumání hospodaření podle zákona č. 420/2004 Sb., pokud je prováděno auditorem. Spis vedený k zakázce přezkoumání hospodaření musí obsahovat alespoň informace požadované relevantními auditorskými standardy, dále záznamy a dokumenty podle § 14a odst. 5, § 14b odst. 2, § 20.

Zákon č. 93/2009 Sb. však mimo § 20a další náležitosti spisu auditora neřeší. Z toho důvodu je povinnost vypracovat k přezkoumání hospodaření příslušnou dokumentaci vtělena přímo do AS č. 52. odst. 60 a 61. Auditor je tak povinen včas vypracovat dokumentaci k přezkoumání hospodaření, která dostatečným a vhodným způsobem zdokumentuje východiska, na jejichž základě byla zpráva o výsledku přezkoumání hospodaření zpracována, a to tak, aby jiný zkušený auditor, který neměl se zakázkou v minulosti žádnou spojitost, pochopil:

- charakter, načasování a rozsah postupů provedených s cílem dosáhnout souladu s tímto standardem, zákonem o auditorech a zákonem č. 420/2004 Sb.,
- výsledky provedených postupů a získané důkazní informace,
- významné záležitosti, které z přezkoumání hospodaření vplynuly, závěry, k nimž auditor dospěl, a významné odborné úsudky učiněné při formulování těchto závěrů.

Pokud auditor zjistil nějaké informace, které jsou v rozporu s jeho konečnými závěry týkajícími se významné záležitosti, je povinen zdokumentovat, jak tyto rozpory vyřešil.

Při rozhodování o formě spisu a rozsahu informací, které jsou v něm zaznamenány, je vhodné vycházet z mezinárodního auditorského standardu ISA 230 – „Dokumentace auditu“. Ten uvádí, že spisem auditora je jeden nebo více svazků nebo úložných médií v papírové nebo elektronické formě obsahující záznamy, které tvoří dokumentaci auditu pro určitou

zakázku. Dokumentace auditu jsou záznamy o provedených auditorských postupech, získaných relevantních důkazních informacích a závěrech, k nimž auditor dospěl.

Konkrétní obsah a organizace spisu auditora, resp. dokumentace, není uvedena v zákoně č. 93/2009 Sb., AS č. 52 ani v ISA. Záleží tedy na odborném úsudku auditora, jaké záznamy o provedených auditorských postupech, získaných relevantních důkazních informacích a závěrech, k nimž dospěl, do spisu uvede. Spis může být rovněž využit také pro řízení zakázky, rozdělení úkolů mezi jednotlivé členy týmu nebo pro řízení kontroly kvality auditorských postupů provedených v rámci přezkoumání hospodaření.

Vše výše uvedené se týká obecných principů vedení spisu auditora a je zřejmé, že obsah a organizace spisu by měl vždy být přizpůsoben konkrétní zakázce s ohledem na velikost a složitost ÚSC, komplexnost přezkoumávaných skutečností, prováděné postupy, velikost týmu provádějícího zakázku a další aspekty.

Ze spisu by také mělo být zřejmé, kdo provedl auditorské postupy, datum, kdy byly tyto práce dokončeny a kdo zkontroloval provedené auditorské práce a datum a rozsah této kontroly (pokud přezkoumání provádí tým). Požadavek na zdokumentování toho, kdo zkontroloval provedené auditorské práce, neznamená nutnost uvádět u každého konkrétního dokumentu potvrzení o jeho kontrole. Nutné je ale zdokumentovat, které auditorské práce byly zkontrolovány a kdo a kdy je zkontroloval. I pro přezkoumání hospodaření platí, že práce, která není zdokumentována, jako by nebyla provedena.

Pro úplnost ještě doplňujeme, že i spis k přezkoumání hospodaření je auditor povinen v souladu s požadavkem ustanovení § 20a odst. 2 zákona č. 93/2009 Sb. uchovávat nejméně po dobu 10 let ode dne vyhotovení zprávy o výsledku přezkoumání hospodaření. Takový spis musí být dle požadavku ustanovení § 20a odst. 3 zákona č. 93/2009 Sb. uzavřen nejpozději do 60 dní ode dne následujícího po dni vyhotovení zprávy auditora o výsledku přezkoumání hospodaření.

Jednou z možností, jak přistoupit ke spisu auditora u přezkoumání hospodaření, je zvolit následující strukturu spisu s rozdělením přezkoumání do fází/oblastí. U každé fáze/oblasti je stručně uvedený věcný obsah auditní dokumentace spolu s odkazy na formuláře z Příručky pro provádění

auditu KA ČR (přístupné na webových stránkách KA ČR), které lze po náležitých úpravách využít jako inspiraci pro dokumentaci ve spise auditora při provádění přezkoumání hospodaření.

| Fáze/oblast   | Auditní dokumentace ve spisu   |
|---|--|
| <b>Přijetí zakázky</b>  | <ul style="list-style-type: none"> <li>• Vyhodnocení rizika přijetí klienta/zakázky včetně posouzení nezávislosti (např. formulář 110) a posouzení klienta z hlediska rizik vyplývajících z AML,</li> <li>• Stanovení strategie přezkoumání hospodaření (tým provádějící zakázku, zapojení specialistů, popř. interní audit, harmonogram, oblasti, v nichž je u předmětu přezkoumání hospodaření pravděpodobný výskyt významných (materiálních) chyb a nedostatků, specifika zakázky či účetní jednotky atd.) (např. formulář 130),</li> <li>• Smlouva o vykonání přezkoumání hospodaření (příklad je uveden v příloze 1 AS č. 52).</li> </ul>   |
| <b>Plánování přezkoumání</b>                                      | <ul style="list-style-type: none"> <li>• Pro přezkoumání v případě menšího ÚSC je možné aplikovat jeden souhrnný dokument zahrnující níže uvedené kroky (např. formulář 100),</li> <li>• Porozumění ÚSC, jeho procesům a vnitřnímu kontrolnímu systému včetně IT (např. formuláře 140, 141, 150 a 151),</li> <li>• Stanovení významnosti (materiality) (např. formulář 170),</li> <li>• Shrnutí a vyhodnocení oblastí, v nichž je u předmětu přezkoumání hospodaření pravděpodobný výskyt významných (materiálních) chyb a nedostatků, dle jednotlivých předmětů přezkoumání, např. plnění příjmů a výdajů rozpočtu, nakládání s majetkem, transfery, veřejné zakázky,</li> <li>• Stanovení konkrétních postupů přezkoumání pro identifikované oblasti, v nichž je u předmětu přezkoumání hospodaření pravděpodobný výskyt významných (materiálních) chyb a nedostatků dle jednotlivých předmětů přezkoumání s přihlédnutím k reakci a přijatým opatřením ÚSC k chybám a nedostatkům zjištěným v předcházejícím období (kontrolní dotazníky, externí konfirmace, testy věcné správnosti včetně stanovení velikosti vzorku a způsobu výběru testovaných položek).</li> </ul>  |
| <b>Ověřované skutečnosti a další s nimi související dokumenty</b> | <ul style="list-style-type: none"> <li>• Schválený rozpočet, rozpočtové provizorium a rozpočtový výhled, Výkaz plnění rozpočtu FIN 2-12 M,</li> <li>• Účetní závěrka, obrátová předvaha, účetní deník,</li> <li>• Výpočet poměrových ukazatelů (podíl pohledávek a závazků na rozpočtu a podíl zastaveného majetku na celkovém majetku) připravený ÚSC,</li> <li>• Ověření dluhové služby (poměr dluhu územního celku k poměru jeho příjmů za poslední čtyři rozpočtové roky podle právního předpisu upravující rozpočtovou odpovědnost) připravené ÚSC.</li> </ul>  |
| <b>Provádění přezkoumání</b>                                      | <ul style="list-style-type: none"> <li>• Dokumentace provedených auditorských postupů ve vztahu k jednotlivým předmětům přezkoumání tak, jak byly stanoveny v plánu přezkoumání hospodaření, včetně výsledků těchto postupů.</li> </ul>  |
| <b>Dílčí přezkoumání – shrnutí výsledků</b>                       | <ul style="list-style-type: none"> <li>• Shrnutí výsledků provedených auditorských postupů včetně popsání zjištěných chyb, nedostatků a rizik pro uvedení ve zprávě o výsledku přezkoumání hospodaření, zápis z dílčího přezkoumání hospodaření (pokud je připravován, formát ani konkrétní náležitosti nejsou definovány) včetně jeho komunikace/projednání s ÚSC.</li> </ul>   |
| <b>Závěr přezkoumání – shrnutí výsledků</b>                       | <ul style="list-style-type: none"> <li>• Shrnutí výsledků provedených auditorských postupů, zjištěné nedostatky a rizika pro uvedení ve zprávě o výsledku přezkoumání hospodaření a také vyhodnocení významnosti neopravených chyb a nedostatků pro doložení závěru uvedeného ve zprávě o výsledku přezkoumání hospodaření (s odkazy na výsledky postupů přezkoumání),</li> <li>• Posouzení rizika podvodu (např. formulář 205),</li> <li>• Posouzení následných událostí (např. formulář 202),</li> <li>• Návrh zprávy o výsledku přezkoumání hospodaření (s odkazy na shrnutí výsledků provedených postupů přezkoumání), příklad zprávy o výsledku přezkoumání hospodaření je uveden v příloze 2 AS č. 52, tento příklad je nutné vždy upravit dle konkrétní zakázky, protože některé z informací uvedených v přílohách nemusí být relevantní,</li> <li>• Prohlášení vedení ÚSC (příklad je uveden v příloze 5 AS č. 52),</li> <li>• Projednání návrhu zprávy o výsledku přezkoumání,</li> <li>• Zpráva o výsledku přezkoumání hospodaření (příklad je uveden v příloze 2 AS č. 52),</li> <li>• Shrnutí závěrů přezkoumání hospodaření (kontrola návaznosti mezi strategií, plánem, výsledky provedených auditorských postupů) (např. formulář 290),</li> <li>• Další významné specifické skutečnosti (např. významná komunikace v rámci týmu provádějícího zakázku nebo s ÚSC, informace získané v rozporu se závěry, oblasti s nedostatečnými důkazními informacemi, vyhodnocení kompetencí expertů).</li> </ul> |

## 5. Zpráva o výsledku přezkoumání hospodaření

Zpráva o výsledku přezkoumání hospodaření musí mít písemnou formu a musí obsahovat jednoznačné vyjádření závěru. Obsah a náležitosti zprávy o výsledku přezkoumání hospodaření jsou uvedeny v § 10 zákona č. 420/2004 Sb. a v odstavcích 51–56 AS č. 52. Jednou z těchto náležitostí je i závěr o výsledku přezkoumání hospodaření ÚSC, který vychází ze zákona č. 420/2004 Sb., tj. auditor se v tomto závěru vyjadřuje ke zjištěným chybám a nedostatkům a další požadavky (upozornění na případná rizika, podíl pohledávek a závazků na rozpočtu ÚSC a podíl zastaveného majetku na celkovém majetku ÚSC, vyjádření k poměru dluhu ÚSC k poměru jeho příjmů za poslední čtyři rozpočtové roky pode právního předpisu upravujícího rozpočtovou odpovědnost), a z ISAE 3000, kde auditor vyjadřuje celkový závěr s omezeným ujištěním o předmětu přezkoumání hospodaření z hlediska významnosti (materiality) zjištěných chyb a nedostatků. Příklad zprávy o výsledku přezkoumání a příklady možných závěrů jsou uvedeny v přílohách k AS č. 52.

Jelikož se auditor v závěru musí rovněž vyjádřit, v čem spočívaly zjištěné chyby a nedostatky, uvádíme zde bližší vysvětlení k některým z uvedených pojmů (auditor nemůže konstatovat např. porušení rozpočtové kázně, ale může identifikovat jeho možné porušení, přičemž následně o tomto uvědomuje poskytovatele):

### Porušení rozpočtové kázně

Porušení rozpočtové kázně je vymezeno v § 22 zákona č. 250/2000 Sb. a rozumí se jím každé neoprávněné použití nebo zadržetí peněžních prostředků poskytnutých jako dotace nebo návratná finanční výpomoc z rozpočtu ÚSC. V praxi toto představuje například

- použití peněžních prostředků poskytnutých ze státního či jiného územního rozpočtu k jinému účelu, než bylo stanoveno,
- neoprávněné zadržetí státních prostředků, které měly být poskytnuty třetí osobě,
- použití peněžních prostředků poskytnutých podle zvláštních právních předpisů k jinému účelu, než bylo stanoveno.

### Přestupky

Přestupky jsou definovány explicitně v § 22a zákona č. 250/2000 Sb. a představují situace, kdy nejsou dodržována jednotlivá ustanovení tohoto zákona v oblasti zpracování rozpočtu, provádění jeho změn, dodržování pravidel rozpočtového provizoria, kontroly hospodaření a zejména v oblasti zveřejňování. Přestupky podle tohoto zákona projednává v přenesené působnosti krajský úřad a lze za ně uložit pokutu do 1 mil. Kč.

### Případná rizika

Jedná se o rizika, která lze dovodit ze zjištění podle § 10 odst. 2 písm. b) zákona č. 420/2004 Sb. a která mohou mít negativní dopad na hospodaření ÚSC. Pokud auditor zjistí při provádění přezkoumání hospodaření i jiné

skutečnosti, které mohou negativně ovlivnit hospodaření ÚSC, může na ně ve zprávě o výsledku přezkoumání rovněž upozornit, nicméně zákon č. 420/2004 Sb. mu neukládá povinnost je uvést. Může se jednat o nevyjasněné majetkoprávní vztahy (zejména pasivní soudní spory), dlouhodobý majetek, který není ve vlastnictví ÚSC, ukládání finančních prostředků do rizikových obchodů, případy směřující k možným sankcím či finančním ztrátám v případě pochybení v nakládání s majetkem (např. při nedodržování smluvních ujednání v oblasti nájemních vztahů), možné problémy s likviditou v případě enormního zadlužování, které nemá adekvátní krytí v podobě potenciálních příjmů, zejména pokud tato skutečnost není identifikována v rámci střednědobých výhledů rozpočtu, rizika potenciálního neinkasování pohledávek v případě nesprávného nakládání s pohledávkami, založené nebo zřízené obchodní společnosti a organizace vykazující dlouhodobé ztráty svého hospodaření a další.

## 6. Přezkoumání hospodaření jednotlivých městských částí nebo obvodů a Magistrátu statutárního města (kromě městských částí hlavního města Prahy)

Městské části, městské obvody či Magistrát statutárních měst (s výjimkou hlavního města Prahy) nemají postavení právnické osoby, a nejsou proto podle zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, účetními jednotkami a ani se na ně nevztahuje povinnost provést přezkoumání hospodaření. Pokud vedou účetnictví, tak jako součást účetnictví statutárního města.

Městské části, městské obvody i Magistráty statutárních měst mohou sestavit finanční výkaz, který svým obsahem a členěním odpovídá struktuře finančního výkazu definovaného vyhláškou č. 5/2014 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 (dále jen „vyhláška č. 5/2014 Sb.“), nicméně příloha č. 2 k této vyhlášce uvádí v odstavci 2, že „V případě statutárních měst a hlavního města Prahy se předkládá jeden výkaz, který obsahuje údaje za město jako celek. Tento výkaz v sobě zahrnuje údaje za hospodaření městských částí a městských obvodů“. Finanční výkaz sestavený městskou částí, městským obvodem či magistrátem statutárního města s výše uvedeným obsahem a členěním by tedy neměl být označován termínem „Výkaz pro hodnocení plnění rozpočtu územních samosprávných celků, dobrovolných svazků obcí a regionálních rad (FIN 2-12 M)“, který je vymezen vyhláškou č. 5/2014 Sb., a v jeho názvu by mělo být jednoznačně uvedeno, že se nejedná o Výkaz pro hodnocení plnění rozpočtu územních samosprávných celků, dobrovolných svazků obcí a regionálních rad (FIN 2–12 M), ale například o finanční výkaz.

Zákon č. 420/2004 Sb. stanoví definovaným subjektům povinnost, nicméně nezakazuje dobrovolnou aplikaci. V praxi se tedy lze setkat s požadavky, aby auditor, se souhlasem statutárního města, provedl přezkoumání hospodaření městských částí nebo obvodů. Auditor je oprávněn provádět ověřovací zakázky jakýchkoli historických finančních informací a vydat o takovém ověření zprávu. Vzhledem k výše uvedenému se u městských částí nebo obvodů a Magistrátu statutárního města nejedná o přezkoumání hospodaření podle zákona č. 420/2004 Sb., ale o jinou ověřovací zakázku. Ze zprávy auditora by mělo být patrné, že se nejedná o přezkoumání hospodaření podle zákona č. 420/2004 Sb., ale o specifickou zakázku, která nezahrnuje celý ÚSC, ale pouze jeho část, na kterou byla uplatněna pravidla stanovená zákonem č. 420/2004 Sb. V této souvislosti je vhodné uvést i omezení užití zprávy vzhledem k jejímu účelu.

Analogický postup se aplikuje i v situaci, kdy auditor provádí audit účetní závěrky městské části, městského obvodu nebo Magistrátu statutárního města.

## 7. Zjištění z kontroly kvality

Auditorskou činností se podle zákona č. 93/2009 Sb. rozumí provádění povinného auditu, přezkoumání hospodaření podle zákona č. 420/2004 Sb., pokud toto přezkoumání provádí auditor, ověřování účetních záznamů, ověřování jiných ekonomických informací auditorem nebo provádění dalších činností auditorem, pokud tak stanoví jiný právní předpis nebo přímo použitelný předpis Evropské unie, nebo jiné ověřování účetní závěrky, jiných účetních záznamů nebo jejich částí prováděné auditorem.

Kontrolou kvality se u auditora zjišťuje, zda auditor postupuje při provádění auditorické činnosti v souladu se zákonem č. 93/2009 Sb., auditorskými standardy, etickým kodexem, vnitřními předpisy Komory. Systému zajištění kvality podléhají všichni auditori.

Při kontrolách kvality byly u auditorů, kteří provádějí přezkoumání hospodaření, identifikovány nedostatky v oblasti nedodržení požadavků ISQC 1, zákona č. 93/2009 Sb., AS č. 52, etického kodexu, popř. mezinárodních auditorských standardů (ISA). Níže v přehledu uvádíme příklady chyb a nedostatků identifikovaných kontrolory při kontrolách kvality zakázek přezkoumání hospodaření.

| Oblast  | Zjištění   | AS č. 52  | Právní předpis | Relevantní ISA |
|---|--|---|----------------|----------------|
| <b>Etika a nezávislost</b>  | Vnitřní předpisy a metodiky auditora neobsahovaly zásady a postupy týkající se požadavků na nezávislost a její dodržování a informování o porušení požadavků nezávislosti podle ISQC 1.<br><br>Dodržování požadavků zákona o auditorech, etického kodexu a ISQC 1 se vztahuje i na zakázky přezkoumání hospodaření.  | <b>Požadavky právních předpisů</b><br>7. Při provádění přezkoumání hospodaření je auditor povinen řídit se:<br>a) příslušnými ustanoveními zákona č. 420/2004 Sb.,<br>b) zákonem o auditorech a dalšími právními předpisy platnými v České republice,<br>c) relevantními standardy Komory auditorů České republiky.<br><br><b>Etické požadavky a řízení kvality</b><br>17. Auditor je při přezkoumání hospodaření povinen dodržovat části A a B Etického kodexu přijatého Komorou auditorů České republiky, které se vztahují k ověřovacím zakázkám, a řídit se mezinárodním auditorským standardem ISQC 1 – Řízení kvality u společností provádějících audity a prověrky účetních závěrek, ostatní ověřovací zakázky a související služby. | –              | –              |
| <b>Přijetí klienta a zakázky; pokračování vztahů s klientem a v zakázce</b> | Vnitřní předpisy a metodiky auditora neobsahovaly zásady a postupy týkající se požadavků na přijetí a pokračování vztahů s klientem a konkrétních zakázek podle ISQC 1.<br><br>Auditor ani nikdo z týmu provádějícího zakázku neměl předchozí zkušenosti s přezkoumáním hospodaření ani znalost daného sektoru, jednalo se o první zakázku. Auditor nezdokumentoval, že se ujistil, že | <b>Přijetí a pokračování zakázky přezkoumání hospodaření</b><br>18. Auditor je oprávněn přijmout zakázku přezkoumání hospodaření (resp. pokračovat v jejím provádění) pouze tehdy, jestliže se ujistil, že osoby, které mají zakázku provádět, disponují jako celek náležitou odbornou způsobilostí.  | –              | –              |

|   |  |  |                                   |                                     |
|---|--|--|-----------------------------------|-------------------------------------|
|   | <p>osoby, které mají zakázku provádět disponují náležitou odbornou způsobilostí a splňují požadavky podle ISQC 1.</p> <p>Dodržování požadavků zákona o auditorech a ISQC 1 se vztahuje i na zakázky přezkoumání hospodaření.</p>   |  |                                   |                                     |
| <b>Uzavření spisu auditora a jeho archivace</b> | <p>Vnitřní předpisy a metodiky auditora neobsahovaly zásady a postupy týkající se kompletace spisu a upravující zachování důvěrnosti, bezpečné uložení, integritu, přístupnost a možnost získání dokumentace zakázky a uložení dokumentace zakázky po dobu nutnou ke splnění potřeb společnosti nebo požadavků příslušných právních předpisů.</p> <p>Auditor vede spis jak v elektronické, tak papírové formě. Spis auditora nebyl uzavřen tak, aby splňoval požadavky zákona o auditorech, AS č. 52 a ISQC 1.</p>   | <p><b>Dokumentace</b></p> <p>62. Auditor je povinen shromáždit dokumentaci k přezkoumání hospodaření ve spisu a dokončit administrativní proces kompletace finálního spisu v souladu s požadavky zákona o auditorech.</p> <p>63. Po dokončení kompletace finálního spisu nesmí auditor před uplynutím doby, po kterou musí spis zůstat uložen, žádnou dokumentaci k přezkoumání hospodaření vymazat ani vyřadit.</p> <p>64. Pokud auditor po kompletaci finálního spisu k přezkoumání hospodaření zjistí, že je nutné stávající dokumentaci změnit nebo doplnit novou dokumentací, je povinen bez ohledu na povahu změny nebo doplněných informací zdokumentovat</p> <p>(a) konkrétní důvody změny nebo doplnění nové dokumentace,</p> <p>(b) kdo a kdy tyto úpravy provedl a zkontroloval.</p>  | –                                 | –                                   |
| <b>Dokumentace</b>                              | <p>Ve spisu auditora byla nedostatečná nebo zcela chybějící dokumentace provedených auditorských postupů.</p> <p>Auditor nezaznamenal charakteristické identifikační znaky konkrétních testovaných položek nebo záležitostí.</p> <p>Auditor nezaznamenal osobu, která provedla auditorské práce, a datum, kdy byly tyto práce dokončeny.</p> <p>Auditor nezaznamenal osobu, která zkontrolovala provedené auditorské práce a datum a rozsah této kontroly.</p> <p>I u přezkoumání hospodaření platí, že:</p> <p>a) auditor vede spis auditora a dokumentuje provedené auditorské postupy, včetně zaznamenání toho, kdo dané práce provedl a datum, kdy byly práce dokončeny,</p> <p>b) kontroluje provedené práce prostřednictvím kontroly dokumentace ve spisu auditora, včetně uvedení osoby, která je zkontrolovala a datum a rozsah této kontroly. Tento požadavek na zdokumentování toho, kdo zkontroloval provedené auditorské práce, neznamená nutnost uvádět u každého</p> | <p><b>Požadavky právních předpisů</b></p> <p>7. Při provádění přezkoumání hospodaření je auditor povinen řídit se:</p> <p>a) příslušnými ustanoveními zákona č. 420/2004 Sb.,</p> <p>b) zákonem o auditorech a dalšími právními předpisy platnými v České republice,</p> <p>c) relevantními standardy Komory auditorů České republiky.</p> <p><b>Dokumentace</b></p> <p>60. Auditor je povinen včas vypracovat dokumentaci k přezkoumání hospodaření, která dostatečným a vhodným způsobem zdokumentuje východiska, na jejichž základě byla zpráva o výsledku přezkoumání hospodaření zpracována, a to tak, aby jiný zkušený auditor, který neměl se zakázkou v minulosti žádnou spojitost, pochopil:</p> <p>a) charakter, načasování a rozsah postupů provedených s cílem dosáhnout souladu s tímto standardem, zákonem o auditorech a zákonem č. 420/2004 Sb.,</p> <p>b) výsledky provedených postupů a získané důkazní informace,</p> <p>c) významné záležitosti, které z přezkoumání hospodaření</p> | <b>§ 18 zákona č. 93/2009 Sb.</b> | <b>ISA 230 – Dokumentace auditu</b> |

|                                 |  |  |                                   |   |
|---------------------------------|--|--|-----------------------------------|---|
|                                 | konkrétního dokumentu potvrzení o kontrole. Nutné je ale zdokumentovat, které auditorské práce byly zkontrolovány a kdo a kdy je zkontroloval.   | vyplynuly, závěry, k nimž auditor dospěl, a významné odborné úsudky učiněné při formulování těchto závěrů. " 61. Pokud auditor zjistil nějaké informace, které jsou v rozporu s jeho konečnými závěry týkajícími se významné záležitosti, je povinen zdokumentovat, jak tyto rozpory vyřešil.  |                                   |   |
| <b>Podvody</b>                  | Ze spisu auditora nebylo přezkoumatelné, zda se auditor dotazoval „vedení“ a interního auditora.   | <b>Znalost předmětu a dalších okolností přezkoumání hospodaření</b><br>31. Auditor je povinen dotázat se orgánu územního celku oprávněného jednat jeho jménem, resp. statutárního orgánu dobrovolného svazku obcí, případně jiných kompetentních osob územního celku, jehož hospodaření je přezkoumáváno, na to:<br>a) zda mají nějaké poznatky o existujících, potenciálních nebo údajných záměrných chybách či nedostacích či o porušování právních předpisů, jež by měly dopad na předmět přezkoumání hospodaření,<br>b) zda má územní celek interní audit, a pokud ano, provést další dotazování s cílem získat poznatky o činnosti tohoto interního auditu a o jeho hlavních zjištěných relevantních pro předmět přezkoumání hospodaření, ... | <b>§ 21 zákona č. 93/2009 Sb.</b> | <b>ISA 240 – Postupy auditorů související s podvody při auditu účetní závěrky</b> |
| <b>Významnost (materialita)</b> | Významnost (materialita) nebyla zohledněna při plánování a provádění přezkoumání hospodaření.<br>Auditor zvolil nevhodnou veličinu pro určení významnosti (materiality).<br>Cílem přezkoumání hospodaření je provést přezkoumání údajů o ročním hospodaření územního celku, které jsou vyjmenovány v § 2 zákona č. 420/2004 Sb., a které tvoří součást závěrečného účtu.<br>Vhodné veličiny jsou zejména příjmy a výdaje.  | <b>Významnost (materialita)</b><br>30. Auditor je povinen zohlednit otázku významnosti (materiality) při plánování a provádění přezkoumání hospodaření (mimo jiné při určování povahy, načasování a rozsahu plánovaných postupů), a při posuzování existence významných (materiálních) chyb a nedostatků v předmětu přezkoumání hospodaření.   | <b>§ 18 zákona č. 93/2009 Sb.</b> | <b>ISA 320 – Významnost (materialita) při provádění auditu</b>                    |
| <b>Testy věcné správnosti</b>   | Auditor neprovedl testy věcné správnosti (testy detailních údajů, analytické testy věcné správnosti) u všech předmětů přezkoumání, i když byly pro danou účetní jednotku relevantní.<br>Auditor neposoudil, zda by měl v rámci testů věcné správnosti využít rovněž externí konfirmace. Účetní jednotka měla úvěry.<br>I v rámci přezkoumání hospodaření je možné použít, jako důkazní informace, externí konfirmace.<br>Bankovní konfirmace jsou zásadní zejména u těch účetních jednotek, které mají vydané dluhopisy, úvěry apod. | <b>Profesní skepticismus, odborný úsudek a ověřovací dovednosti a techniky</b><br>23. Auditor je povinen při provádění přezkoumání hospodaření uplatňovat ověřovací dovednosti a techniky jako součást opakovaného a systematického procesu.<br><b>Plánování a provádění přezkoumání hospodaření</b><br>27. Auditor je povinen naplánovat zakázku přezkoumání hospodaření tak, aby byla provedena účinným způsobem. Auditor je povinen mimo jiné stanovit rozsah, načasování a zaměření zakázky  | <b>§ 18 zákona č. 93/2009 Sb.</b> | <b>ISA 330 – Reakce auditora na vyhodnocená rizika</b>                            |



|   |  |   |                                   |                                    |
|---|--|---|-----------------------------------|------------------------------------|
|   |  | přezkoumání hospodaření a určit charakter, načasování a rozsah plánovaných postupů, které bude nutné provést v zájmu splnění cílů přezkoumání hospodaření.  |                                   |                                    |
| <b>Auditorské postupy a důkazní informace</b> | Ve spisu auditora nebyly žádné záznamy týkající se ověření poměrových ukazatelů, které jsou povinnou náležitostí zprávy auditora o výsledku přezkoumání hospodaření. Ve spisu auditora byla založena dokumentace k poměrovým ukazatelům, kterou auditor získal od účetní jednotky. | <p><b>Plánování a provádění přezkoumání hospodaření</b></p> <p>27. Auditor je povinen naplánovat zakázku přezkoumání hospodaření tak, aby byla provedena účinným způsobem. Auditor je povinen mimo jiné stanovit rozsah, načasování a zaměření zakázky přezkoumání hospodaření a určit charakter, načasování a rozsah plánovaných postupů, které bude nutné provést v zájmu splnění cílů přezkoumání hospodaření.</p> <p><b>Získávání důkazních informací</b></p> <p>32. Auditor je povinen seznámit se s předmětem a dalšími okolnostmi přezkoumání hospodaření, a to v míře, která mu umožní:</p> <p>a) identifikovat oblasti, v nichž je u předmětu přezkoumání hospodaření pravděpodobný výskyt významných (materiálních) chyb a nedostatků;</p> <p>b) na základě toho navrhnout a provést postupy, jimiž pokryje oblasti identifikované podle bodu (a) a získá omezenou jistotu pro účely vyjádření svého závěru. Při seznamování s předmětem a dalšími okolnostmi přezkoumání hospodaření je auditor povinen zvážit vnitřní kontrolní systém, včetně procesu zpracování údajů, vztahující se k předmětu přezkoumání.</p> <p>33. Na základě svých poznatků (viz odstavec 32) je auditor povinen:</p> <p>a) identifikovat oblasti, v nichž je u předmětu přezkoumání hospodaření pravděpodobný výskyt významných (materiálních) chyb a nedostatků;</p> <p>b) navrhnout a provést postupy, jimiž pokryje oblasti identifikované podle bodu (a) a získá omezenou jistotu pro účely vyjádření svého závěru.</p> <p>34. Pokud auditor zjistí nějakou skutečnost (skutečností) svědčící o tom, že v předmětu přezkoumání hospodaření by mohly existovat významné (materiální) chyby či nedostatky, je povinen navrhnout a provést další postupy, jejichž prostřednictvím získá nové důkazní informace, jež mu umožní buď:</p> <p>a) konstatovat v závěru zprávy o výsledku přezkoumání hospodaření v části týkající se vyjádření k souladu hospodaření</p> | <b>§ 18 zákona č. 93/2009 Sb.</b> | <b>ISA 500 – Důkazní informace</b> |

|  |  |  |   |                               |
|--|--|--|---|-------------------------------|
|  |  | <p>s hledisky přezkoumání hospodaření, že v předmětu přezkoumání hospodaření neexistují v důsledku dané záležitosti významné (materiální) chyby či nedostatky; nebo</p> <p>b) rozhodnout, že v předmětu přezkoumání hospodaření existují v důsledku dané záležitosti významné (materiální) chyby či nedostatky. Pro formulaci závěru zprávy o výsledku přezkoumání hospodaření v části týkající se vyjádření ohledně chyb a nedostatků jsou relevantní veškeré chyby či nedostatky identifikované při provádění přezkoumání hospodaření, bez ohledu na jejich významnost.</p> <p>35. Auditor je povinen při navrhování a provádění postupů zohlednit relevantnost a spolehlivost informací, které mají být použity jako důkazní informace. Pokud nejsou důkazní informace získané z jednoho zdroje v souladu s informacemi získanými z jiného zdroje nebo má auditor pochybnosti o spolehlivosti informací, které mají být použity jako důkazní informace, je povinen určit, jak je třeba postupy změnit nebo doplnit, aby byla daná záležitost vyřešena, a je povinen zvážit případný vliv dané záležitosti na další aspekty zakázky.</p> |   |                               |
| <b>Vzorky</b>                                    | Auditor vypočítal a do spisu auditora zaznamenal významnost (materialitu), ale při provádění přezkoumání hospodaření ji vůbec nepoužil.  | <b>Významnost (materialita)</b><br>30. Auditor je povinen zohlednit otázku významnosti (materiality) při plánování a provádění přezkoumání hospodaření (mimo jiné při určování povahy, načasování a rozsahu plánovaných postupů), a při posuzování existence významných (materiálních) chyb a nedostatků v předmětu přezkoumání hospodaření.   | <b>§ 18 zákona č. 93/2009 Sb.</b>             | <b>ISA 530 – Výběr vzorků</b> |
| <b>Zpráva o výsledku přezkoumání hospodaření</b> | V závěru zprávy nebylo uvedeno, v čem spočívaly zjištěné nedostatky.<br>Auditor neuvedl, zda se jednalo např. o nedostatek spočívající v neúplnosti, nesprávnosti nebo neprůkaznosti vedení účetnictví apod. | <b>Obsah zprávy o výsledku přezkoumání hospodaření</b><br>51. Zpráva o výsledku přezkoumání hospodaření musí obsahovat náležitosti vycházející z ISAE 3000 a náležitosti stanovené v ustanovení § 10 zákona o přezkoumávání  | <b>§ 10 odst. 3 c) zákona č. 420/2004 Sb.</b> | –                             |
| <b>Zpráva o výsledku přezkoumání hospodaření</b> | Zpráva auditora neobsahovala závěr podle ISAE 3000.  | <b>Obsah zprávy o výsledku přezkoumání hospodaření</b><br>52. Závěr zprávy o výsledku přezkoumání musí vždy obsahovat náležitosti podle ISAE 3000, který požaduje, aby auditor učinil celkový závěr vyjadřující omezené ujištění o předmětu přezkoumání hospodaření z hlediska významnosti (materiality)   | –   | –                             |

|  |  |   |  |  |
|--|--|---|--|--|
|  |  | zjištěných chyb a nedostatků formou sdělení, ve kterém se vyjádří k tomu, zda na základě provedeného přezkoumání hospodaření zjistil nějaké skutečnosti, které by ho vedly k domněnce, že přezkoumávané hospodaření není ve všech významných (materiálních) ohledech v souladu s hledisky přezkoumání hospodaření definovanými zákonem č. 420/2004 Sb. atd. |  |  |
|--|--|---|--|--|

## Část B – Předmět přezkoumání

### 1. Úvod

Ve druhé části této metodické pomůcky je každá kapitola věnována jednomu předmětu přezkoumání. Zabývá se tím, co je cílem přezkoumání daného předmětu a dále zmiňuje příklady relevantních oblastí, v nichž je u předmětu přezkoumání hospodaření pravděpodobný výskyt významných (materiálních) chyb a nedostatků s výskytem možných významných chyb a nedostatků, se kterými se lze v praxi setkat. Uvádí možné postupy přezkoumání a podklady od ÚSC, které s danou oblastí souvisí.

V každém případě je třeba uvedené informace považovat za základní a příkladný výčet možných situací, se kterými se lze při přezkoumání hospodaření ÚSC setkat, umožňující auditorům základní orientaci v problematice přezkoumání hospodaření. Vzhledem k velkým rozdílům mezi ÚSC, jenž jsou dány různou velikostí těchto účetních jednotek a mírou jejich složitosti, nemůže metodická pomůcka ani v této části poskytnout zcela vyčerpávající informace.

Při aplikaci této části v praxi bude auditor muset ve svém přístupu vždy uplatnit svůj profesní úsudek v závislosti na vyhodnocení konkrétní situace v konkrétní ÚSC.

#### Přehled používaných termínů a zkratk:

- zákon č. 420/2004 Sb. – zákon č. 420/2004 Sb., o přezkoumávání hospodaření územních samosprávných celků, ve znění pozdějších předpisů
- zákon č. 93/2009 Sb. – zákon č. 93/2009 Sb., o auditech, ve znění pozdějších předpisů
- zákon č. 128/2000 Sb. – zákon č. 128/2000 Sb., o obcích (obecní zřízení), ve znění pozdějších předpisů
- zákon č. 131/2000 Sb. – zákon č. 131/2000 Sb., o hlavním městě Praze, ve znění pozdějších předpisů
- zákon č. 563/1991 Sb. – zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů
- vyhláška č. 410/2009 Sb. – vyhláška č. 410/2009 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro některé vybrané účetní jednotky, ve znění pozdějších předpisů
- ČÚS – České účetní standardy pro některé vybrané účetní jednotky, které vedou účetnictví podle vyhlášky č. 410/2009 Sb.

- vyhláška č. 270/2010 Sb. – vyhláška č. 270/2010 Sb., o inventarizaci majetku a závazků, ve znění pozdějších předpisů
- vyhláška č. 416/2004 Sb. – kterou se provádí zákon č. 320/2001 Sb., o finanční kontrole ve veřejné správě a o změně některých zákonů (zákon o finanční kontrole), ve znění zákona č. 309/2002 Sb., zákona č. 320/2002 Sb. a zákona č. 123/2003 Sb.
- zákon č. 250/2000 Sb. – zákon č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů, ve znění pozdějších předpisů
- vyhláška č. 323/2002 Sb. – vyhláška č. 323/2002 Sb., o rozpočtové skladbě, ve znění pozdějších předpisů
- vyhláška č. 5/2014 Sb. – vyhláška č. 5/2014 Sb., o údajích předkládaných pro hodnocení plnění státního rozpočtu a dalších rozpočtů, ve znění pozdějších předpisů
- vyhláška č. 383/2009 Sb. – vyhláška č. 383/2009 Sb., technická vyhláška o účetních záznamech, ve znění pozdějších předpisů
- zákon č. 218/2000 Sb. – zákon č. 218/2000 Sb., o rozpočtové skladbě a o změně některých souvisejících zákonů, ve znění pozdějších předpisů
- zákon č. 23/2017 Sb. – zákon č. 23/2017 Sb., o pravidlech rozpočtové odpovědnosti, ve znění pozdějších předpisů
- nařízení vlády č. 341/2017 Sb. – nařízení vlády č. 341/2017 Sb., o platových poměrech zaměstnanců ve veřejných službách a správě, ve znění pozdějších předpisů
- nařízení vlády č. 318/2017 Sb. – nařízení vlády č. 318/2017 Sb., o výši odměn členů zastupitelstev územních samosprávných celků, ve znění pozdějších předpisů
- zákon č. 134/2016 Sb. – zákon č. 134/2016 Sb., o zadávání veřejných zakázek, ve znění pozdějších předpisů
- zákon č. 320/2001 Sb. – zákon č. 320/2001 Sb., o finanční kontrole ve veřejné správě a o změně některých zákonů, ve znění pozdějších předpisů
- NOZ – zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů
- zákon č. 219/2000 Sb. – zákon č. 219/2000 Sb., o majetku České republiky a jejím vystupování v právních vztazích, ve znění pozdějších předpisů
- plán přezkoumání – seznam kroků, které auditor plánuje provést při přezkoumání hospodaření, do kterého

auditor zaznamenává jejich provedení a odkazy na dokumentaci ve spisu sloužící ke kontrole kompletnosti provedení naplánovaných postupů, dokumentace ve spisu auditora apod.

- kontrolní dotazník – auditorem vypracovaný přehled relevantních ustanovení zákona (č. 250/2000 Sb., č. 134/2016 Sb. apod.), ve kterém auditor zaznamenává, zda ÚSC či vzorek ověřovaný v rámci testů věcné správnosti daná ustanovení zákona splňuje či nikoli, a využívá jej jako dokumentaci provedených postupů přezkoumání.
- externí konfirmace – důkazní informace získaná jaké přímá písemná odpověď auditorovi od třetí strany (potvrzující strana) v podobě listinné, elektronické nebo na jiném mediu (viz ISA 505 odst. 6), dokument, který tyto náležitosti nebude splňovat, nelze považovat za externí konfirmaci (např. prosté potvrzení adresované ÚSC od třetí strany pro její potřeby).
- riziko – oblast, v níž je u informací o ověřované skutečnosti pravděpodobný výskyt významných (materiálních) chyb a nedostatků
- ÚSC – přezkoumávaná účetní jednotka, tj. buď územně samosprávný celek, nebo dobrovolný svazek obcí
- TVS – testy věcné správnosti
- TDÚ – testy detailních údajů
- ATVS – analytické testy věcné správnosti
- výkaz FIN 2-12 M – výkaz pro hodnocení plnění rozpočtu územních samosprávných celků, dobrovolných svazků obcí a regionálních rad

## 2. Plnění příjmů a výdajů rozpočtu včetně peněžních operací týkajících se rozpočtových prostředků

### 2.1. Cíle přezkoumání

- soulad rozpočtového procesu s požadavky zákona č. 250/2000 Sb.,
- plnění rozpočtu (rozpočtového provizoria), dodržení pravidel schválených orgány ÚSC,
- klasifikace jednotlivých příjmů a výdajů v souladu s vyhláškou č. 323/2002 Sb.

### 2.2. Oblasti s pravděpodobným výskytem materiálních chyb a nedostatků

Nejčastější materiální chybou a nedostatkem je nesoulad s požadavky zákona č. 250/2000 Sb. Při přezkoumání plnění rozpočtu je nutné respektovat strukturu rozpočtu v podobě schválené zastupitelstvem (u dobrovolného svazku obce kompetentním orgánem) se zohledněním rozpočtových opatření. Je vhodné postupovat s ohledem na princip významnosti, zvláštní pozornost by měla být věnována obecně rizikovějším oblastem, jako jsou fakturační vztahy k založeným organizacím, významné případy oprav či investic. Z hlediska rozpočtového procesu se lze setkat s následujícími rizikovými situacemi:

#### 2.2.1. Střednědobý výhled rozpočtu

(vazba zejména na § 3 zákona č. 250/2000 Sb.)

- schvalování střednědobého výhledu rozpočtu pouze pro-forma, bez vazby na uzavřené smluvní vztahy a přijaté závazky apod. Rizikem může být významný a neopodstatněný rozdíl mezi schváleným rozpočtem a střednědobým výhledem rozpočtu, z kterého měl rozpočet vycházet,
- neúplnost střednědobého výhledu rozpočtu, pokud neobsahuje dopady po celou dobu trvání závazku apod. (typicky u přijatých dlouhodobých úvěrů),
- neprovádění aktualizace střednědobého výhledu rozpočtu v souvislosti s přijetím dlouhodobých závazků apod. (dlouhodobě realizovaných záměrů),
- střednědobý výhled rozpočtu obsahuje nereálné úspory na straně výdajů, případně nereálné (nadhodnocené) příjmy,
- střednědobý výhled rozpočtu obsahuje nereálné vysoké výdaje, které nejsou kryté odpovídajícími příjmy, popř. jinými zdroji (vlastními prostředky z minulých let apod.),
- nezveřejnění návrhu střednědobého výhledu rozpočtu anebo schváleného střednědobého výhledu rozpočtu dle požadavků zákona č. 250/2000 Sb.

#### *Ověření bankovních účtů a závazků k úvěrovým institucím bez využití externích konfirmací*

V případě vztahů s finančními institucemi je vhodné externí konfirmace využít vždy, protože je nelze nahradit žádnými jinými alternativními postupy ve věci získání ujištění o případných podrozvahových položkách (zástavách, poskytnutých zárukách apod.), resp. pro ověření tvrzení úplnosti podrozvahových položek. Pokud by auditor nevyužil bankovní konfirmace, pak nemusel získat dostatečné a vhodné důkazní informace. To, že klient odmítá zaplatit za bankovní konfirmaci, není samo o sobě relevantním důvodem pro její nepoužití. Podle § 21 odst. 2 zákona č. 93/2009 Sb. je auditor oprávněn vyžádat si písemné pověření k přístupu k informacím vedeným o účetní jednotce u bank, dlužníků a věřitelů. Účetní jednotka je povinna požadavkům auditora vyhovět.

#### 2.2.2. Rozpočtové provizorium

(vazba na § 13 zákona č. 250/2000 Sb.)

- pravidla rozpočtového provizoria nejsou schválena včas, tj. před 1. lednem rozpočtového roku, kdy se jimi rozpočtové hospodaření řídí (schválení „víceletých“ pravidel rozpočtového provizoria je přípustné),
- pravidla rozpočtového provizoria nebyla schválena zastupitelstvem ÚSC, v případě dobrovolného svazku obcí kompetentním orgánem,
- pravidla rozpočtového provizoria jsou nesrozumitelná, popř. nejednoznačná, což může vést k tomu, že nelze ověřit jejich plnění,
- pravidla rozpočtového provizoria jsou nastavena příliš podrobně, z čehož může vyplývat riziko jejich překročení,
- nezohlednění existujících závazků v pravidlech rozpočtového provizoria (již sjednané výdaje na základě

- smluv uzavřených v předchozích letech apod.),
- uskutečněné výdaje nejsou v souladu s pravidly rozpočtového provizoria (nákup dlouhodobého majetku či významné opravy apod.),
- územní celek se zavazuje k finančním plněním nad rámec rozpočtového provizoria (byť by vlastní plnění mělo proběhnout až v době po schválení rozpočtu),
- nezveřejnění pravidel rozpočtového provizoria dle požadavků zákona č. 250/2000 Sb.

### 2.2.3. Schvalování rozpočtu

(vazba zejména na § 11 a § 12 zákona č. 250/2000 Sb.)

- rozpočet není sestaven v třídění podle rozpočtové skladby,
- nezveřejnění návrhu rozpočtu anebo schváleného rozpočtu dle požadavků zákona č. 250/2000 Sb.,
- s návrhem rozpočtu nebyly zveřejněny informace o schváleném rozpočtu na přecházející rok, a o očekávaném, nebo skutečném plnění rozpočtu za předcházející rok (požadavek § 5 zákona č. 23/2017 Sb.),
- rozpočet nebyl schválen zastupitelstvem ÚSC (v případě dobrovolného svazku obce kompetentním orgánem),
- schválený schodkový rozpočet neobsahuje zdroje krytí schodku (požadavek § 4 odst. 5 zákona č. 250/2000 Sb.), případně zapojené zdroje krytí nejsou oprávněné,
- výdajové závazné ukazatele rozpočtu jsou schváleny příliš podrobně (na jednotlivé položky v rámci paragrafů apod.), což může vést ke zvýšenému riziku překročení rozpočtu. S tím související riziko je včasné neprovedení změny rozpočtu podle požadavku § 16 zákona č. 250/2000 Sb.,
- rozpočet obsahuje nereálně vysoké příjmy či nereálně nízké výdaje; v některých případech může obsahovat i nereálně nízké příjmy, kdy motivací k takovému jednání může být pozdější snaha příjmy navýšit, a proti nim zapojit i nové (dosud nerozpočtované) výdaje,
- nebyl proveden rozpis rozpočtu, příp. jako součást rozpisu rozpočtu nebyly sděleny příslušným subjektům (příspěvkovým organizacím apod.) závazné ukazatele (požadavek § 14 zákona č. 250/2000 Sb.),
- údaje v rozpisu rozpočtu anebo ve výkazu FIN 2-12 M neodpovídají údajům schváleného rozpočtu.

### 2.2.4. Změny rozpočtu – rozpočtová opatření

(vazba na § 16 zákona č. 250/2000 Sb.)

- změna rozpočtu není provedena rozpočtovým opatřením; rozpočtová opatření nejsou evidována podle časové posloupnosti,
- rozpočtové opatření není schváleno oprávněným orgánem,
- rozpočtové opatření není „dvoustranné“; např.

dojde ke zvýšení výdajů, ale na druhé straně není stanoveno, z jakých zdrojů je toto zvýšení financováno (zvýšením příjmů, snížením jiných výdajů, zapojením vlastních prostředků z minulých let či zapojením smluvně zabezpečených návratných zdrojů), zastupitelstvo ÚSC vyhradí radě (v případě obce, kde se rada nevolí, starostovi) kompetenci k provádění rozpočtových opatření v určitém rozsahu, přičemž provedené rozpočtové opatření je mimo rozsah stanovený kompetencí (u dobrovolného svazku obce se týká kompetentních orgánů). Rizikem je rovněž situace, pokud je rozsah kompetence určen nejednoznačně,

- některé položky příjmů či výdajů nemusí mít reálný základ; pozornost je třeba věnovat možnému nadhodnocení příjmů a podhodnocení výdajů,
- v případě, že jsou výdaje financovány prostřednictvím návratných zdrojů, není ke dni schválení rozpočtového opatření zajištěno jejich smluvní zabezpečení,
- provedené změny rozpočtu nejsou správně rozepsány podle podrobné rozpočtové skladby, příp. nejsou správně pořízeny do výkazu FIN 2-12 M,
- nezveřejnění schválených rozpočtových opatření dle požadavků zákona č. 250/2000 Sb.

### 2.2.5. Plnění rozpočtu vč. předběžné řídicí kontroly

(vazba na § 15 zákona č. 250/2000 Sb., § 25 a 26 zákona č. 320/2001 Sb. a § 13 a 14 prováděcí vyhlášky č. 416/2004 Sb.)

- skutečné výdaje jsou vyšší než schválené závazné ukazatele rozpočtových výdajů,
- výdaj nad původní závazný ukazatel byl vynaložen před schválením změny rozpočtu,
- ÚSC nemá zaveden vnitřní kontrolní systém, ve vztahu k plnění výdajů rozpočtu se jedná především o zabezpečování předběžné kontroly před a po vzniku závazku (§ 26 zákona č. 320/2001 Sb., § 13 a 14 vyhlášky č. 416/2004 Sb.). Kontrolní postupy aplikované územními celky se mohou lišit a budou vycházet zejména z velikosti, struktury a rozsahu aktivit ÚSC při splnění podmínek dle § 25 zákona č. 320/2001 Sb.,
- určité významnější akce byly věcně zahájeny před jejich schválením v rozpočtu (případně schválením v rámci rozpočtového opatření). Jedná se o okolnost upozorňující na nedostatky v rámci vnitřního kontrolního systému (předběžná kontrola před vznikem závazku),
- ÚCS nemá zaveden vnitřní kontrolní systém, ve vztahu k plnění příjmů rozpočtu, jedná se především o zabezpečování předběžné kontroly před a po vzniku nároku (§ 26 zákona č. 320/2001 Sb., § 11 a 12 vyhlášky č. 416/2004 Sb.).

### 2.2.6. Klasifikace příjmů a výdajů z hlediska vyhlášky č. 323/2002 Sb.

- nesprávná klasifikace příjmů, výdajů nebo finan-

- cujících položek z hlediska vyhlášky č. 323/2002 Sb., byl porušen zákaz kompenzace příjmů a výdajů; platí, že součástí plnění rozpočtu je každý pohyb na „rozpočtovém“ bankovním účtu či pokladně,
- provozní výdaj je vykázán jako kapitálový či naopak.

### 2.2.7. Závěrečný účet

(vazba na § 17 zákona č. 250/2000 Sb. a v případě zjištěných nedostatků ve zprávě o výsledku přezkoumání hospodaření i na § 13 zákona č. 420/2004 Sb.)

- závěrečný účet neobsahuje požadavky vyjmenované v § 17 odst. 2, 3 a 5 zákona č. 250/2000 Sb.,
- nezveřejnění návrhu závěrečného účtu anebo schváleného závěrečného účtu dle požadavků zákona č. 250/2000 Sb.,
- závěrečný účet nebyl projednán nejpozději do 30. června následujícího roku,
- projednání závěrečného účtu nebylo uzavřeno s vyjádřením bez výhrad anebo s výhradami, na jejichž základě byla přijata opatření k nápravě,
- ÚSC nepřijal opatření k nápravě zjištěných chyb a nedostatků uvedených ve zprávě o výsledku přezkoumání hospodaření (požadavek § 13 zákona č. 420/2004 Sb.).

### 2.3. Vhodné postupy přezkoumání

Při přezkoumání plnění příjmů a výdajů rozpočtu je vhodné použít testy věcné správnosti (TVS), tedy testy detailních údajů (TDÚ) a analytické testy věcné správnosti (ATVS), výjimečně může být vhodné použít i testy kontrol. U TDÚ je nutné zvolit vhodný způsob výběru vzorku (cílený versus reprezentativní výběr). Výsledek testu na základě cíleného výběru vzorku neposkytuje žádnou důkazní informaci o netestované části populace. Oproti tomu při využití reprezentativního výběru lze výsledky testů zobecnit na celou populaci. Vhodným typem auditorského postupu je zejména dotazování, které však musí být podpořené dalším postupem, jako je inspekce relevantní podpůrné dokumentace apod., neboť dotazování není samostatně dostatečným postupem pro získání vhodné důkazní informace. Jedná se například o následující postupy:

- sestavení kontrolního dotazníku a inspekce relevantních podkladů pro posouzení souladu celého rozpočtového procesu s požadavky zákona č. 250/2000 Sb., zpracovaný auditorem,
- TDÚ vybraného vzorku výdajů či příjmů pro ověření plnění rozpočtu a správné klasifikace příjmů a výdajů (výdaje na platy, výdaje na pořízení dlouhodobého majetku, výdaje na opravy a údržbu, výdaje na materiál, ostatní služby, přijaté či poskytnuté půjčky/dary, přijaté či poskytnuté transfery apod.). Vzorek pro TDÚ je možné vybírat z různých zdrojů jako jsou usnesení volených orgánů, schválený rozpočtový výhled, pravidla rozpočtového provizoria, schválený rozpočet, schválená rozpočtová opatření, finanční výkaz

FIN 2-12 M. Při provádění TDÚ je vhodné vycházet z interních předpisů v rámci vnitřního kontrolního systému (metodika účtování, oběh účetních dokladů, podpisové vzory atd.) a vybrané položky ověřit na prvotní dokumenty jako jsou smlouvy, faktury, předávací protokoly, bankovní výpisy, pokladní doklady, platební výměry, rozhodnutí o poskytnutí dotací, protokoly o výsledcích výběrových řízení a další,

- externí confirmace pro ověření vybraných příjmů a výdajů a kontrola jejich správné klasifikace ve výkazu FIN 2-12 M (daňové příjmy přijaté od finančních úřadů, vybrané výdaje – neinvestiční a investiční transfery, úroky apod.), pokud je auditor vyhodnotí jako vhodný postup přezkoumání,
- ATVS pro ověření plnění rozpočtu a správné klasifikace příjmů a výdajů (ověření výše výdajů na platy na údaje ze mzdové rekapitulace apod.). Jako účinný analytický postup může sloužit i jednoduchý model odhadu. Jestliže má účetní jednotka např. v daném účetním období určitý počet zaměstnanců s fixní mzdovou sazbou, může auditor na základě tohoto údaje s vysokou přesností odhadnout celkové mzdové náklady za toto účetní období, čímž získá důkazní informace pro významnou položku účetní závěrky a současně sníží potřebu provádět na mzdové agendě TDÚ,
- testy kontrol pro ověření zavedení předběžné řídicí kontroly (úzká vazba na oblast plnění rozpočtu).

#### 2.3.1. Střednědobý výhled rozpočtu

- kontrolní dotazník a inspekce dokumentů, příp. dotazování k oblastem, které jsou popsány v kapitole 2.2.1.,
- k ověření, zda plánované výdaje v následujících letech na základě víceleté smlouvy uzavřené v přezkoumávaném roce byly podchyceny střednědobým výhledem rozpočtu, je vhodné vybrat vzorek z evidence smluv (příp. objednávek) a posoudit, zda se při přípravě, schvalování a uzavírání smluvního vztahu adekvátním způsobem pracovalo se střednědobým výhledem rozpočtu (v případě, že je ve smluvním vztahu sjednáno plnění ve více rozpočtových obdobích),
- k ověření, zda plánované příjmy v následujících letech byly adekvátním způsobem podchyceny střednědobým výhledem rozpočtu, je vhodné vybrat vzorek z přehledu přijatých rozhodnutí o poskytnutí finančních prostředků (příp. uzavřených smluv o poskytnutí finančních prostředků) a v případě, že se přijetí finančních prostředků, popř. jejich části, očekává až v následujících letech, posoudit, jak je tato skutečnost podchycena střednědobým výhledem rozpočtu.

#### 2.3.2. Rozpočtové provizorium

- kontrolní dotazník a inspekce dokumentů, příp. dotazování k oblastem, které jsou popsány v kapitole 2.2.2.

### 2.3.3. Schvalování rozpočtu

- kontrolní dotazník a inspekce dokumentů, příp. dotazování k oblastem, které jsou popsány v kapitole 2.2.3.

### 2.3.4. Změny rozpočtu – rozpočtová opatření

- kontrolní dotazník a inspekce dokumentů, příp. dotazování k oblastem, které jsou popsány v kapitole 2.2.4.

### 2.3.5. Plnění rozpočtu vč. předběžné řídicí kontroly

- kontrolní dotazník a inspekce dokumentů, příp. dotazování k oblastem, které jsou popsány v kapitole 2.2.5.,
- test kontrol, příp. v kombinaci s TDÚ vybraného vzorku smluv a objednávek, na kterých bude provedeno ověření, zda ÚSC vykonává předběžnou kontrolu před vznikem závazku,
- externí confirmace pro ověření plnění rozpočtu poskytnutých transferů apod., pokud je auditor vyhodnotí jako vhodný postup přezkoumání.

### 2.3.6. Klasifikace příjmů a výdajů

- kontrolní dotazník a inspekce dokumentů, příp. dotazování k oblastem, které jsou popsány v kapitole 2.2.6.,
- pro ověření správnosti klasifikace sdílených daňových příjmů je vhodné provést inspekci dokumentu, kterým finanční úřady potvrzují (mohou potvrdit) výši těchto příjmů,
- TDÚ vybraného vzorku výdajů či příjmů pro ověření plnění rozpočtu a správné klasifikace příjmů a výdajů,
- ATVS ve formě porovnání vykazovaných příjmů a výdajů s auditorem očekávanými hodnotami, kdy významný rozdíl v plnění položek druhového třídění může být způsoben například nesprávnou klasifikací příjmů a výdajů dle rozpočtové skladby zvolenou v přezkoumávaném roce,
- externí confirmace pro ověření správné klasifikace vybraných příjmů a výdajů, pokud je auditor vyhodnotí jako vhodný postup přezkoumání.

### 2.3.7. Závěrečný účet

- kontrolní dotazník a inspekce dokumentů, příp. dotazování k oblastem, které jsou popsány v kapitole 2.2.7.

## 2.4. Podpůrné podklady

### 2.4.1. Střednědobý výhled rozpočtu

- střednědobý výhled rozpočtu, z kterého vycházel rozpočet na přezkoumávaný rok,
- střednědobý/é výhled/y rozpočtu platný/é v přezkoumávaném roce (včetně návrhů) podpůrná dokumentace o jejich zveřejnění.

### 2.4.2. Rozpočtové provizorium

- pravidla rozpočtového provizoria stanovená zastupitelstvem ÚSC, u dobrovolného svazku obce kompetentním orgánem; podpůrná dokumentace o jejich zveřejnění,

- uskutečněné výdaje do data schválení rozpočtu (výkaz pro hodnocení plnění rozpočtu FIN 2-12 M za měsíc/e, kdy se hospodaření uskutečňovalo podle pravidel rozpočtového provizoria),
- uzavřené smlouvy či objednávky v době, kdy se hospodaření uskutečňovalo podle pravidel rozpočtového provizoria (na nákup dlouhodobého majetku či významné opravy apod.).

### 2.4.3. Schvalování rozpočtu

- návrh rozpočtu a schválený rozpočet na přezkoumávaný rok; podpůrná dokumentace o jejich zveřejnění,
- usnesení, kterým byl rozpočet schválen.

### 2.4.4. Změny rozpočtu – rozpočtová opatření

- schválená rozpočtová opatření; podpůrná dokumentace o jejich zveřejnění,
- podpůrná dokumentace k vybranému vzorku rozpočtových opatření.

### 2.4.5. Plnění rozpočtu vč. předběžné řídicí kontroly

- plnění rozpočtu ve struktuře schválených závazných ukazatelů (ÚSC nemají povinnost plnění v této struktuře zpracovávat, lze to ale významně doporučit),
- výkaz pro hodnocení plnění rozpočtu FIN 2-12 M za přezkoumávaný rok, příp. i za jeho část,
- podpůrná dokumentace k vybranému vzorku smluv, objednávek a přijatých faktur (ověření provádění předběžné kontroly),
- externí confirmace, pokud je auditor vyhodnotí jako vhodný postup přezkoumání.

### 2.4.6. Klasifikace příjmů a výdajů z hlediska vyhlášky č. 323/2002 Sb.

- potvrzení finančního úřadu o výši sdílených daňových příjmů ÚSC převedených v příslušném roce,
- smlouvy, faktury, bankovní výpisy, pokladní doklady, platební výměry, rozhodnutí o poskytnutí finančních prostředků apod. pro ověření plnění rozpočtu a správné klasifikace příjmů a výdajů,
- externí confirmace, pokud je auditor vyhodnotí jako vhodný postup přezkoumání.

### 2.4.7. Závěrečný účet

- závěrečný účet za předcházející rok (včetně návrhu), podpůrná dokumentace o jejich zveřejnění,
- usnesení, kterým byl závěrečný účet za předcházející rok schválen a s jakým výsledkem

## 3. Finanční operace týkající se tvorby a použití peněžních fondů

Zákon o rozpočtových pravidlech uvádí, že ÚSC může zřizovat peněžní fondy, a to pro konkrétní účely anebo bez účelového určení. ÚSC nemá ze zákona povinnost peněžní fondy zřizovat, má ale zákonnou možnost.

V zákoně o rozpočtových pravidlech není uvedeno, jaké peněžní fondy má ÚSC zřizovat, kolik jich má

být, popř. k jakému účelu mají sloužit. Zároveň není tímto zákonem stanovený ani taxativní výčet zdrojů zřízených peněžních fondů ani to, že prostředky peněžního fondu musí být vedeny na samostatném bankovním účtu.

Zřízení trvalých a dočasných peněžních fondů ÚSC je, podle zákona o obcích a zákona o hlavním městě Praze, vyhrazeno zastupitelstvu, které by mělo stanovit pravidla nebo zásady tvorby a čerpání peněžních fondů. Stanovená pravidla čerpání prostředků fondu by měla respektovat platnou právní úpravu.

Z hlediska hospodaření s prostředky vloženými do fondu je nutné postupovat v souladu se zastupitelstvem schváleným rozpočtem ÚSC a v souladu se stanovenými pravidly či zásadami.

Zdrojem peněžních fondů mohou být zejména přebytky hospodaření minulých let, příjmy běžného roku, které nejsou určeny k využití v běžném roce, a převody prostředků z rozpočtu během roku do účelových peněžních fondů. Kromě toho mohou být zdrojem příjmů i dary a příspěvky od jiných osob (právnícké a fyzické), popř. další jiné zdroje.

### 3.1. Cíle přezkoumání

- posouzení souladu tvorby zdrojů peněžních fondů a uskutečňovaných výdajů z peněžních fondů (čerpání) v souladu se stanovenými pravidly nebo zásadami,
- posouzení uskutečněných příjmů a výdajů z hlediska souladu s rozpočtem peněžních fondů na dané období,
- posouzení způsobu dodržení klasifikace příjmů a výdajů ve vazbě na vyhlášku č. 323/2002 Sb.

### 3.2. Oblasti s pravděpodobným výskytem materiálních chyb a nedostatků

- peněžní fondy nebyly zřízeny příslušným orgánem ÚSC,
- nejsou stanovena žádná pravidla nebo zásady pro tvorbu a čerpání peněžních fondů,
- tvorba a čerpání peněžních fondů není v souladu se stanovenými pravidly nebo zásadami, což vede například k tomu, že jsou realizovány výdaje, které nejsou v souladu se stanovenými pravidly,
- stanovená pravidla či zásady nerespektují platné právní předpisy,
- čerpání, které by mělo být výdajem peněžního fondu, je realizováno přímo v rámci rozpočtu.

### 3.3. Vhodné postupy přezkoumání

- odsouhlasení zůstatků peněžních fondů vykazovaných v účetnictví na inventurní soupisy,
- vytvoření pohybové tabulky peněžních fondů (počáteční stav, tvorba, čerpání a konečný stav),
- odsouhlasení zůstatků peněžních fondů na bankovní confirmace, pokud je auditor vyhodnotí jako vhodný postup přezkoumání, a případná rekoncele identifikovaných rozdílů,

- TDÚ vybraného vzorku položek týkajících se tvorby a čerpání peněžních fondů.

### 3.4. Podpůrné podklady

- rozvaha,
- obrátová předvaha,
- výkaz pro hodnocení plnění rozpočtu FIN 2-12 M,
- inventurní soupisy,
- pravidla/zásady tvorby a čerpání peněžních fondů,
- schválené rozpočty fondů,
- usnesení volených orgánů,
- externí confirmace, pokud je auditor vyhodnotí jako vhodný postup přezkoumání,
- podpůrná dokumentace k tvorbě a čerpání finančních prostředků peněžních fondů – smlouvy, dodavatelské faktury, bankovní výpisy, předávací protokoly apod.

## 4. Náklady a výnosy podnikatelské činnosti územního celku

Základním účelem odděleného vykazování podnikatelské činnosti mimo rozpočet je vyčlenění činností, které nejsou základním posláním ÚSC, do samostatného okruhu a oddělené sledování jejich přínosu pro finanční pozici ÚSC. Z tohoto důvodu by měla být prvotně věnována pozornost posuzování efektivity takových činností (a to i v případě, že tyto činnosti budou integrovány do činnosti hlavní). Je proto nutné upozornit i na případy, kdy určité činnosti mající jednoznačně charakter činnosti podnikatelské jsou zařazeny do činnosti hlavní a objevuje se u nich prokazatelná ekonomická neefektivita. Zde se může jednat i o problémy ve vztahu k pravidlům hospodářské soutěže.

Diskutabilní záležitostí je otázka klasifikace příjmů souvisejících s nakládáním s majetkem ÚSC (tj. oblast nebytového hospodářství, lesního hospodářství apod.). S ohledem na vazbu na § 7 odst. 1 písm. a) zákona č. 250/2000 Sb. se jeví klasifikace souvisejících příjmů a výdajů v rámci hlavní činnosti jako přiměřená (prvotně by mělo záležet na úmyslech ÚSC, tj. zda se jedná o příjmy související s historickým majetkem ÚSC či zda průběžně dochází k pořizování majetku za účelem dosahování příjmů. V tomto případě by již bylo zařazení do hlavní činnosti přinejmenším diskutabilní).

### 4.1. Cíle přezkoumání

- posouzení, zda podnikatelská činnost nepřináší ÚSC ztrátu,
- posouzení věcné souvislosti nákladů a výnosů souvisejících s podnikatelskou činností,
- posouzení časové souvislosti nákladů a výnosů souvisejících s podnikatelskou činností.

### 4.2. Oblasti s pravděpodobným výskytem materiálních chyb a nedostatků

- úhrada určitých přímých nákladů v rámci hlavní činnosti, byť věcně souvisí s činností podnikatelskou (případně naopak),



- nezahrnutí příslušných podílů režijních nákladů souvisejících s podnikatelskou činností (absence mechanismů pro rozdělení osobních nákladů, nákladů na opravy majetku nebo odpisů dlouhodobého majetku, který je využíván pro hlavní i pro podnikatelskou činnost apod.),
- neoddělené sledování nákladů a výnosů hlavní a podnikatelské činnosti,
- nesprávná aplikace akruálního principu, tj. časového rozlišení nákladů a výnosů do období, se kterým věcně a časově souvisí (tvorba dohadných položek, časové rozlišení výnosů z předplaceného nájemného apod.).

#### 4.3. Vhodné postupy přezkoumání

- vymezení aktivit, které spadají do podnikatelské činnosti včetně ověření, zda jsou takto vymezeny rovněž ve vnitřních předpisech účetní jednotky,
- externí confirmace pro ověření nákladů či výnosů z nájemného, prodeje dlouhodobého majetku apod., pokud je auditor vyhodnotí jako vhodný postup přezkoumání,
- TDÚ vybraného vzorku nákladů na školení, opravy a údržbu, spotřební materiál, ostatní služby, výnosy z nájemného, z prodeje zboží či služeb apod.,
- ATVS osobních nákladů, nákladů či výnosů z nájemného apod.,
- posouzení věcné a časové souvislosti nákladů a výnosů podnikatelské činnosti,
- posouzení správnosti klasifikace nákladů a výnosů podnikatelské činnosti.

*Poznámka: při posouzení věcné a časové souvislosti je vhodné přezkoumávat zároveň také související účty časového rozlišení v rozvaze, v rámci externích confirmací lze společně s potvrzením výše nákladů a výnosů ověřit nezaplacené částky k datu účetní závěrky, které by měly být vykazovány v závazcích či pohledávkách nebo na účtech časového rozlišení.*

#### 4.4. Podpůrné podklady

- interní směrnice,
- usnesení volených orgánů,
- mzdová evidence,
- externí confirmace, pokud je auditor vyhodnotí jako vhodný postup přezkoumání,
- kalkulace nákladů podnikatelské činnosti,
- závěrečný účet předchozího roku,
- smlouvy (nájemní, o koupi či prodeji), faktury, bankovní výpisy, pokladní doklady, platební výměry.

### 5. Peněžní operace týkající se sdružených prostředků vynakládaných na základě smlouvy mezi dvěma nebo více územními celky, anebo na základě smlouvy s jinými právníky nebo fyzickými osobami

#### 5.1. Cíle přezkoumání

- posouzení uzavřených smluv o sdružení, vazba na schvalovací procesy v rámci ÚSC, posouzení přiměřenosti práv a povinností účastníků sdružení,
- posouzení souladu souvisejících finančních toků

s uzavřenými dodavatelsko-odběratelskými smlouvami a dále soulad s uzavřenými smlouvami po sdružení,

- vazba na příjmy a výdaje v rozpočtu.

#### 5.2. Oblasti s pravděpodobným výskytem materiálních chyb a nedostatků

- při výstavbě bytových domů v rámci sdružení bez právní subjektivity nedostatečná smluvní ujednání o dalším fungování sdružení po skončení výstavby domu (inkaso nájemného, podíl na opravách apod.),
- neprovedení závěrečného majetkového a finančního vypořádání sdružení,
- přímé zapojení nevyčerpaných prostředků z určité sdružené akce na jinou sdruženou akci bez schválení takového přesunu v rámci rozpočtu.

#### 5.3. Vhodné postupy přezkoumání

- identifikace sdružených prostředků a porozumění smluvním ujednáním s následným posouzením zobrazení souvisejících transakcí v účetnictví ÚSC,
- bankovní confirmace pro ověření zůstatků peněžních prostředků,
- externí confirmace, pokud je auditor vyhodnotí jako vhodný postup přezkoumání,
- TDÚ vybraného vzorku přijatých a odeslaných plateb z bankovních účtů sdružených prostředků s posouzením, zda byla transakce provedena v souladu se smluvními ujednáními apod.,
- odsouhlasení zůstatků vykazovaných v účetnictví na relevantní dokumentaci.

#### 5.2. Podpůrné podklady

- usnesení volených orgánů,
- výkaz pro hodnocení plnění rozpočtu FIN 2-12 M,
- inventarizace podrozvahových účtů,
- bankovní confirmace,
- externí confirmace, pokud je auditor vyhodnotí jako vhodný postup přezkoumání,
- smlouvy týkající se sdružených prostředků a s nimi související faktury, bankovní výpisy, pokladní doklady či platební výměry.

### 6. Finanční operace týkající se cizích zdrojů ve smyslu právních předpisů o účetnictví

Cizími zdroji se u ÚSC myslí peněžní prostředky zachycené na účtu 245 – jiné běžné účty, pokud se nejedná o sdružené prostředky a rovněž cizí zdroje vykázané v rozvaze. Obecně tato oblast zahrnuje následující kategorie:

- a) depozitní účet určený pro mzdy za prosinec běžného roku určené k výplatě v následujícím roce,
- b) ostatní případy jako jsou peníze přijaté do úschovy či garance apod.
- c) přijaté prostředky vykazované v rozvaze Pasiva písm. D.

Pro posouzení toho, zda se jedná o cizí prostředky či nikoliv, je vždy nutné věnovat pozornost konkrétnímu smluvnímu ujednání. Proto lze doporučit, aby byla

sledována zejména otázka oprávnění ÚSC disponovat s danými finančními prostředky a dále pravděpodobnost jejich vrácení (včetně výnosového úroku). Jako příklad peněžních prostředků, které by měly být posuzovány jako cizí peněžní prostředky, lze uvést peněžní prostředky přijaté do úschovy. Dále do této oblasti patří prostředky nabyté na základě úvěrových smluv, složených záloh od investorů spojených s budováním infrastruktury, plánovací smlouvy, nevyúčtované transfery.

### 6.1. Cíle přezkoumání

- posouzení souladu jednotlivých peněžních toků s uzavřenými smlouvami zejména s ohledem na sjednané podmínky dispozic s danými prostředky,
- prověření, že uzavřené právní akty o přijetí cizích zdrojů byly schváleny kompetentním orgánem ÚSC.

### 6.2 Oblasti s pravděpodobným výskytem materiálních chyb a nedostatků

- odeslání peněžních prostředků týkajících se mezd na depozitní účet bez přímé vazby na skutečně zúčtované mzdy s cílem vyčerpání rozpočtu (nebo naopak odesláním záměrně podhodnocené částky tak, aby ÚSC nepřekročil schválený rozpočet),
- nadhodnocení rozpočtových příjmů a celkového salda hospodaření v důsledku nezařazení určitých inkas do cizích prostředků, přičemž ÚSC je omezen v disponování s těmito prostředky a lze s největší pravděpodobností předpokládat jejich vrácení.
- uzavření smlouvy o přijetí úvěru, zápůjčky či o převzetí dluhu bez schválení zastupitelstva ÚSC

### 6.3. Vhodné postupy přezkoumání

- vymezení cizích zdrojů,
- nesprávné vykázání zůstatků bankovních úvěrů a zůstatků na bankovních účtech a dalších informací týkajících se dispozic s danými peněžními prostředky a účelu jejich použití,
- nedostatky ve schvalovacím procesu spojeným s přijetím cizích prostředků – dle § 85 zákon o obcích je ke schválení uzavření smlouvy o přijetí úvěru, zápůjčky či o převzetí dluhu kompetentní výhradně zastupitelstvo ÚSC,
- TDÚ vybraného vzorku přijatých a odeslaných plateb z bankovních účtů vztahujících se jak k cizím, tak k vlastním zdrojům s odsouhlasením platby na relevantní podpůrnou dokumentaci a s posouzením, zda byla transakce provedena na správný bankovní účet.

### 6.4. Podpůrné podklady

- interní směrnice pro zjištění definice cizích zdrojů,
- inventarizace cizích zdrojů,
- proces schválení přijetí prostředků z cizích zdrojů a s ním spojené zveřejnění,
- mzdová evidence,
- bankovní výpisy, pokladní doklady a platební výměry, relevantní podpůrná dokumentace k přijatým a odeslaným platbám,

- bankovní confirmace,
- úvěrové smlouvy,
- plánovací smlouvy a obdobné smlouvy uzavřené s investory,
- vyúčtování prostředků přijatých z transferů.

## 7. Hospodaření a nakládání s prostředky poskytnutými z Národního fondu a s dalšími prostředky ze zahraničí poskytnutými na základě mezinárodních smluv

Pro účely této pomůcky jsou jako prostředky poskytnuté z Národního fondu a další prostředky ze zahraničí poskytnuté na základě mezinárodních smluv chápány transfery vyjmenované v bodě 3 ČÚS č. 703 – „Transfery“ z výše uvedených zdrojů a návratné finanční výpomoci.

### 7.1. Cíle přezkoumání

- prověření dodržení podmínek pro čerpání prostředků – termín ukončení projektu a včasné podání jeho vyúčtování, čerpání prostředků – prostředků v rozpočtu v rozdělení dle zdrojů financování včetně dodržení stanovené spoluúčasti rozpočtu ÚSC, dodržení závazných účetních postupů včetně zobrazení nákladů, výnosů, pohledávek a závazků a dalších informací souvisejících s projektem v účetní závěrce, případně auditní zpráva o ověření prostředků / projektu,
- posouzení rizik vyplývajících z případného nedodržení pravidel pro poskytnutí těchto prostředků ve vazbě na další fungování ÚSC.

### 7.2. Oblasti s pravděpodobným výskytem materiálních chyb a nedostatků

- vrácení prostředků v důsledku neplnění podmínek vyplývajících ze smlouvy o jejich poskytnutí.

### 7.3. Vhodné postupy přezkoumání

- identifikace přijatých prostředků z Národního fondu a dalších prostředků poskytnutých ze zahraničí na základě mezinárodních smluv,
- TDÚ vybraného vzorku přijatých prostředků se zaměřením na:
- získání právních aktů (smluv, rozhodnutí apod.) o poskytnutí prostředků,
- posouzení plnění včasného podání vyúčtování prostředků,
- posouzení správnosti vykázaných příjmů a souvisejících výdajů projektu a správnosti rozdělení dle zdrojů financování včetně dodržení stanovené spoluúčasti rozpočtu ÚSC,
- posouzení dodržení závazných účetních postupů a zobrazení zůstatků v účetní závěrce, tj. posouzení správnosti vykázaných pohledávek (nárok na doplatek prostředků) a závazků (přijaté zálohy na dotaci před splněním povinnosti finančního vypořádání či závazek z titulu přeplatku prostředků po provedeném finančním vypořádání) včetně podmíněných (podrozvahové účty),
- posouzení vedení odděleného účetnictví dotačního

projektu (v návaznosti na podmínky dotace) pomocí analytických účtů, projektových středisek apod.,

- posouzení komunikace ze strany poskytovatele směrem k příjemci prostředků (reakce na předložené finanční vypořádání, monitorovací zprávy, závěrečné zprávy aj.),
- posouzení závěrů jiných kontrol (v případě, že byly za ověřované období provedeny),
- u finančních prostředků přijatých v cizí měně prověření správnosti přepočtu na Kč.

#### 7.4. *Podpůrné podklady*

- výkaz pro hodnocení plnění rozpočtu FIN 2-12 M,
- rozpočet,
- usnesení volených orgánů,
- vnitřní přehledy přijatých prostředků,
- právní akty o poskytnutí prostředků,
- smlouvy o poskytnutí prostředků,
- bankovní výpisy dokládající příjem prostředků,
- vyúčtování a finanční vypořádání přijatých prostředků,
- tabulky finančního vypořádání v návaznosti na vyhlášku č. 367/2015 Sb., o finančním vypořádání, ve znění pozdějších předpisů,
- podpůrná dokumentace k použití prostředků – dodavatelské smlouvy, faktury, bankovní výpisy, předávací protokoly apod.,
- inventarizace rozvahových a podrozvahových účtů,
- komunikace mezi poskytovatelem a příjemcem prostředků.

## 8. Vyúčtování a vypořádání finančních vztahů ke státnímu rozpočtu, rozpočtům krajů, obcí, jiným rozpočtům, státním fondům a dalším osobám

### 8.1. *Cíle přezkoumání*

- prověření dodržení podmínek pro čerpání prostředků – termín ukončení projektu a včasné podání jeho vyúčtování, čerpání prostředků v rozpočtu v rozdělení dle zdrojů financování včetně dodržení stanovené spoluúčasti rozpočtu ÚSC, dodržení závazných účetních postupů včetně zobrazení nákladů, výnosů, pohledávek a závazků a dalších informací souvisejících s projektem v účetní závěrce,
- posouzení rizik vyplývajících z případného nedodržení pravidel ve vazbě na další fungování ÚSC,
- posouzení dodržení požadavků zákona č. 250/2000 Sb. v oblasti poskytnutých prostředků včetně správnosti zaúčtování; vazba poskytnutých prostředků na výdaje rozpočtu, správnost zobrazení v účetní závěrce,
- prověření finančních vztahů se zřízenými příspěvkovými organizacemi.

### 8.2. *Oblasti s pravděpodobným výskytem materiálních chyb a nedostatků*

- vrácení prostředků v důsledku neplnění podmínek pro jejich poskytnutí,

- neplnění požadavků zákona č. 250/2000 Sb. v oblasti poskytnutých prostředků.

### 8.3. *Vhodné postupy přezkoumání*

- identifikace přijatých prostředků z jiných rozpočtů a od dalších osob,
- identifikace poskytnutých prostředků jiným rozpočtům a dalším osobám (neziskovému sektoru a obyvatelstvu apod.),
- TDÚ vybraného vzorku přijatých a poskytnutých prostředků se zaměřením na
  - získání právních aktů (smluv, rozhodnutí apod.) o poskytnutí prostředků,
  - posouzení plnění včasného podání vyúčtování finančních prostředků,
  - posouzení správnosti vykázaných příjmů a souvisejících výdajů projektu a správnosti rozdělení dle zdrojů financování včetně dodržení stanovené spoluúčasti rozpočtu ÚSC,
  - posouzení dodržení závazných účetních postupů a zobrazení zůstatků v účetní závěrce, tj. posouzení správnosti vykázaných pohledávek (nárok na doplatek prostředků) a závazků (přijaté zálohy na prostředky před splněním povinnosti finančního vypořádání či závazek z titulu přeplatku prostředků po provedeném finančním vypořádání) včetně podmíněných (podrozvahové účty),
  - posouzení vedení odděleného účetnictví dotačního projektu (v návaznosti na podmínky dotace) pomocí analytických účtů, projektových středisek apod.,
  - posouzení komunikace ze strany poskytovatele směrem k příjemci prostředků (reakce na předložené finanční vypořádání, monitorovací zprávy, závěrečné zprávy aj.),
  - posouzení závěrů jiných kontrol (v případě, že byly za přezkoumávané období provedeny).

V případě poskytnutých prostředků též

- posouzení splnění požadavků zákona č. 250/2000 Sb. ve vztahu k procesním pravidlům a pravidlům pro zveřejňování (žádost o poskytnutí ze strany žadatele, schválení kompetentním orgánem, uzavření smlouvy, její případné zveřejnění, předložení vyúčtování),
- posouzení rozpočtového krytí výdajových operací, tedy zda bylo poskytnutí prostředků schváleno v rámci výdajových závazných ukazatelů a jejich vyplacením nedošlo k překročení rozpočtu a porušení rozpočtových pravidel,
- kontrola převodu prostředků a zobrazení poskytnutých prostředků ve výkazu pro hodnocení plnění rozpočtu FIN 2-12 M,
- posouzení zobrazení v účetní závěrce, zejména správnosti vykázaných pohledávek (poskytnuté zálohy, nárok na vrácení přeplatku), závazků (povinnost doplatku) a nákladů.

V případě poskytnutých příspěvků příspěvkovým organizacím též

- ověření, že zřizovatel u těchto organizací vykonává veřejnosprávní kontrolu,
- kontrola převodu prostředků a zobrazení poskytnutých příspěvků ve výkazu pro hodnocení plnění rozpočtu FIN 2-12 M,
- posouzení zobrazení v účetní závěrce, zejména správnosti vykázaných pohledávek (poskytnuté zálohy, nárok na vrácení přeplatku), závazků (povinnost doplatku) a nákladů,
- prověření schválení případných odvodů z fondu investic.

#### 8.4. *Podpůrné podklady*

- výkaz pro hodnocení plnění rozpočtu FIN 2-12 M,
- rozpočet,
- usnesení volených orgánů,
- vnitřní přehledy přijatých i poskytnutých prostředků,
- právní akty o přijetí i poskytnutí prostředků,
- bankovní výpisy dokládající příjmy i výdaje finančních prostředků,
- vyúčtování a finanční vypořádání přijatých i poskytnutých prostředků,
- tabulky finančního vypořádání v návaznosti na vyhlášku č. 367/2015 Sb., o zásadách a lhůtách finančního vypořádání vztahů se státním rozpočtem, státními finančními aktivy a Národním fondem (vyhláška o finančním vypořádání), ve znění pozdějších předpisů,
- podpůrná dokumentace k použití prostředků – dodavatelské smlouvy, faktury, bankovní výpisy, předávací protokoly apod.,
- inventarizace rozvahových a podrozvahových účtů,
- komunikace mezi poskytovatelem a příjemcem prostředků,
- protokoly z veřejnosprávních kontrol příspěvkových organizací.

### 9. Nakládání a hospodaření s majetkem ve vlastnictví územního celku, nakládání a hospodaření s majetkem státu, s nímž hospodaří územní celek

Jedná se o dva různé předměty přezkoumání, které však mají velmi obdobné cíle i vhodné postupy přezkoumání. Tyto předměty přezkoumání se váží zejména na ustanovení § 38 – § 41, § 85 a § 102 zákona č. 128/2000 Sb. popřípadě na ustanovení § 34 – § 37, § 59 a § 68 zákona č. 131/2000 Sb. Další relevantní ustanovení pro tuto oblast lze najít v § 27 a § 38 zákona č. 250/2000 Sb. V neposlední řadě upozorňujeme na problematiku pravidel veřejné podpory (legislativa Evropské unie – nařízení Rady a Komise) a jako informační zdroj doporučujeme webové stránky Úřadu pro ochranu hospodářské soutěže, kde lze nalézt příslušnou legislativu i metodiku.

#### 9.1. *Cíle přezkoumání*

- posouzení způsobu dodržování zákonných ustanov-

vení týkajících se nakládání s majetkem (schvalovací procesy apod.), příp. zda s určitým majetkem není nakládáno v přímém rozporu s pravidly veřejné podpory či zda není majetek užíván na základě standardní smlouvy bez aplikací postupu podle zákona č. 134/2016 Sb.,

- posouzení, zda je s majetkem nakládáno s péčí řádného hospodáře, tedy zda je vytvořen systém vnitřní organizace pro řádné nakládání s majetkem (konkrétní stanovení povinností určitých pracovníků za správu určitého majetku, dohody o hmotné odpovědnosti za majetek uzavřené se zaměstnancem apod.), zda jsou při prodeji majetku vytvářeny podmínky pro získání maximálního efektu pro ÚSC (využití určitých forem „výběrových řízení“ při prodeji nemovitostí či cenných papírů apod.) nebo jakým způsobem je implementován mechanismus pro nakládání s nepotřebným majetkem (likvidace majetku, odprodeje majetku apod.),
- kontrola nastavení pravidel pro nakládání s majetkem ve vztahu ke zřízeným příspěvkovým organizacím (svěřený majetek ve vlastnictví ÚSC, bezúplatně předaný majetek),
- posouzení způsobu evidence majetku a splnění pravidel pro inventarizaci majetku stanovených v § 29 a § 30 zákona č. 563/1991 Sb. a vyhláškou č. 270/2010 Sb.,
- posouzení souladu odpisování dlouhodobého majetku s platnou legislativou – ČÚS č. 708 – „Odpisování dlouhodobého majetku“.

#### 9.2. *Oblasti s pravděpodobným výskytem materiálních chyb a nedostatků*

- nevhodné či nedostatečné nastavení procesů v případech pořízování, odepisování, prodeje a likvidace majetku,
- nakládání a hospodaření s majetkem státu v rozporu se smluvně definovaným účelem ve smlouvě uzavřené s úřadem pro zastupování státu ve věcech majetkových,
- nakládání a hospodaření s majetkem státu v rozporu se smluvně definovanými podmínkami spojenými s převodem tohoto majetku na třetí stranu a z toho vyplývajících sankcí,
- využívání určitého majetku třetím subjektem bez řádného právního titulu (mimo jiné se lze setkat s problémy v této oblasti u založených či zřízených právnických osob),
- nedostatečná úprava nakládání s určitým majetkem využívaným zřízenými příspěvkovými organizacemi ve zřizovacích listinách, příp. naprosto nedostatečné vymezení souvisejících práv a povinností,
- neplnění kontrolních povinností ve vztahu k majetku ve vlastnictví ÚSC svěřeného příspěvkovým organizací,
- případy zvýhodněného užívání určitého majetku ve vztahu k určitým subjektům (problematika sportovišť, ale i běžných komerčních prostor apod.),

- případné investice do cizího majetku (jiné obce apod.) bez příslušného smluvního ujednání,
- absolutní neplatnost právního úkonu ve vztahu k § 41 odst. 2 zákona č. 128/2000 Sb. a § 72 odst. 2 zákona č. 131/2000 Sb.,
- neoprávněné peněžité a nepeněžité vklady do právnických osob,
- nesprávnosti při nabytí či převodu nemovitého majetku nebo při zařazení majetku do evidence ÚSC,
- neoprávněné uzavření smluv týkajících se nemovitého majetku,
- provádění oprav, příp. technických zhodnocení, které by podle smluvního ujednání měl správně hradit nájemce,
- uzavírání prostých nájemních smluv v situacích, kdy by podle zákona o zadávání veřejných zakázek mělo dojít správně k vypsání výběrového řízení (může se jednat o případy rozsáhlých sportovišť apod.),
- nedořešené majetkoprávní vztahy k určitým majetkům (především nemovitého charakteru),
- nevytvoření opravných položek k dlouhodobému majetku,
- neplnění povinnosti inventarizace daného majetku zejména ve smyslu ustanovení § 29 a § 30 zákona č. 563/1991 Sb. a vyhlášky č. 270/2010 Sb.

### 9.3. *Vhodné postupy přezkoumání*

Při přezkoumání předmětu přezkoumání nakládání s majetkem ÚSC je vhodné použít TDÚ a ATVS doplněné o vhodně zaměřené testy kontrol. Jedná se například o následující postupy přezkoumání:

- sestavení kontrolního dotazníku pro pochopení a posouzení nastavení procesů včetně řídicí kontroly ÚSC v oblasti nakládání s majetkem v souladu s požadavky zákona č. 320/2000 Sb. a prováděcí vyhlášky č. 416/2004 Sb. auditorem,
- sestavení kontrolního dotazníku pro pochopení a posouzení nastavení rozpočtových a účetních postupů v oblasti nakládání s majetkem v souladu s požadavky vyhlášky 323/2002 Sb. a vyhlášky č. 410/2010 Sb. auditorem,
- TDÚ vybraného vzorku dokumentů s přihlédnutím k významnosti jejich hodnoty nebo věcné podstaty pro ověření správné hodnoty, období a klasifikace pořízeného, vyřazeného majetku či pronajatého majetku. Jako vhodný zdroj pro výběr vzorku pro TDÚ slouží deník rozpočtových pohybů, položky rozpočtové skladby, usnesení volených orgánů, schválený rozpočtový výhled, finanční výkaz FIN 2-12 M. Při provádění TDÚ je vhodné vycházet z interních předpisů ÚSC v rámci vnitřního kontrolního systému (metodika účtování, oběh účetních dokladů, řídicí kontrola apod.) a vybrané položky ověřit na prvotní dokumenty jako jsou smlouvy, faktury, předávací protokoly, bankovní výpisy, pokladní doklady, rozhodnutí o poskytnutí transferů, protokoly o výsledcích výběrových řízení a další,
- testy kontrol pro ověření zavedení předběžné řídicí

kontroly (úzká vazba na oblast plnění rozpočtu),  
 • inspekce dokumentů a dotazování.

Níže jsou uvedeny nejčastější příklady transakcí s majetkem a doporučené skutečnosti pro ověření:

- Pořízení majetku
  - výběrové řízení,
  - určení kupní ceny ( znalecký posudek, tabulková cena),
  - schválení investičního úvěru zastupitelstvem § 85 zákona č. 128/2002 Sb., příp. § 59 a § 68 zákona č. 131/2000 Sb.,
  - okamžik zařazení majetku do užívání,
  - určení pořizovací ceny (zohlednění relevantních pořizovacích nákladů a investičních transferů),
  - poskytnutí investičního příspěvku, ať své příspěvkové organizaci nebo třetí organizaci, a smluvní postavení k takto vytvořenému investičnímu majetku.
- Odpisový plán
  - zařazení do správné odpisové skupiny dle Přílohy č. 1 ČÚS č. 708 – „Odpisování dlouhodobého majetku“,
  - rozpouštění investičních transferů v souladu s ČÚS č. 703 – „Transfery“.
- Pronájem majetku
  - zveřejnění záměru pronajmout § 39 zákona č. 128/2002 Sb., příp. § 36 zákona č. 131/2000 Sb.,
  - schválení pronájmu majetku § 102 odst. 3 zákona č. 128/2002 Sb.,
  - uvedení doložky o splnění všech zákonných povinností do smlouvy § 41 zákona č. 128/2002 Sb., příp. § 72 zákona č. 131/2000 Sb.
- Prodej nemovitého majetku
  - zveřejnění záměru prodeje § 39 zákona č. 128/2002 Sb., příp. § 36 zákona č. 131/2000 Sb.,
  - schválení prodeje majetku § 85 zákona č. 128/2002 Sb., příp. § 59 a § 68 zákona č. 131/2000 Sb.,
  - uvedení doložky o splnění všech zákonných povinností do smlouvy § 41 zákona č. 128/2002 Sb., příp. § 72 zákona č. 131/2000 Sb.,
  - přecenění majetku na reálnou hodnotu § 64 vyhlášky č. 410/2009 Sb.
- Vyřazení majetku
  - důvody vedoucí k vyřazení a rozhodnutí likvidační komise (potvrzení o neopravitelnosti, zastaralost atd.).
- Proces inventarizace majetku
  - provedení inventarizace v souladu se zákonem č. 563/1991 Sb.,
  - náležitosti inventurních soupisů, inventarizační zprávy, plánu inventur podle vyhlášky č. 270/2010 Sb.,

- ověření existence a vlastnictví vybraného vzorku (účast při inventarizaci, nahlédnutí do katastru nemovitostí apod.).
- Nepeněžité vklady
  - provedení vkladu do příspěvkových organizací (předání do správy) v souladu s rozhodnutím volených orgánů a správné zachycení v účetnictví,
  - provedení vkladu do ostatních založených právnických osob v souladu s rozhodnutím volených orgánů a správné zachycení v účetnictví.
- Finanční investice
  - přecenění podle § 59 vyhlášky č. 410/2009 Sb.,
  - evidence a vykazování podle § 17 a § 18 vyhlášky č. 410/2009 Sb.
- Nakládání s majetkem státu
  - ověření dodržení účelu nakládání s majetkem,
  - ověření dodržení účelu převedeného majetku ze státu na ÚSC.

#### 9.4. Podpůrné podklady

- Nastavení procesů včetně řídicí kontroly ÚSC v oblasti nakládání s majetkem
  - interní směrnice pro oblast majetku a provádění inventarizace,
  - závazné vyhlášky vydané ÚSC týkající se nakládání s majetkem, případně Statut hlavního města Prahy.
- Pořízení majetku
  - usnesení volených orgánů,
  - podpůrná dokumentace k výběrovému řízení,
  - znalecký posudek nebo jiný prostředek pro určení ceny,
  - smlouva o úvěru,
  - rozhodnutí o poskytnutí transferu,
  - smlouvy, faktury, předávací dokumenty a další relevantní podpůrná dokumentace k pořizovanému majetku,
  - zařazovací protokol.
- Odpisový plán
  - karty majetku,
  - odpisový plán,
  - přehled pohybů na účtu 403 pro ověření rozpuštění přijatých investičních transferů do výnosů v souladu s odpisovým plánem ÚSC (může se jednat o sestavy z evidence majetku).
- Pronájem majetku
  - zveřejněný záměr pronájmu,
  - usnesení volených orgánů o pronájmu,
  - podpůrná dokumentace k výběrovému řízení,
  - znalecký posudek nebo jiný prostředek pro určení ceny,
  - zřizovací listina příspěvkových organizací v části úpravy povolení úplatného užívání svěřeného majetku zřizovatelem svými příspěvkovými organizacemi,

- nájemní smlouva s uvedenou doložkou na základě § 41 zákona č. 128/2000 Sb., příp. § 72 zákona č. 131/2000 Sb.
- Prodej nemovitého majetku
  - zveřejněný záměr prodeje,
  - usnesení volených orgánů o prodeji,
  - podpůrná dokumentace k výběrovému řízení,
  - znalecký posudek nebo jiný prostředek pro určení ceny,
  - kupní smlouva s uvedenou doložkou na základě § 41 zákona č. 128/2000 Sb., příp. § 72 zákona č. 131/2000 Sb.
- Vyřazení majetku
  - protokol likvidační komise.
- Proces inventarizace majetku
  - interní směrnice o inventarizaci,
  - příkaz k inventarizaci, plán inventur,
  - inventarizační zpráva a inventurní soupisy,
  - výpis z katastru nemovitostí,
  - podpůrná dokumentace k provedenému ověření inventarizačního procesu u majetku svěřeného své příspěvkové organizaci.
- Nepeněžité vklady
  - usnesení volených orgánů o vkladu majetku do příspěvkové organizace nebo jiné právnické organizace.
- Finanční investice
  - inventurní soupisy,
  - smlouva o pořízení finanční investice,
  - účetní závěrka finanční investice k rozvahovému dni,
  - znalecký posudek nebo jiný prostředek pro určení hodnoty k rozvahovému dni.
- Nakládání s majetkem státu
  - smlouva uzavřená s Úřadem pro zastupování státu ve věcech majetkových podle zákona č. 219/2000 Sb.,
  - metodické materiály pro ÚSC v oblasti nakládání s majetkem státu uvedené na stránkách Úřadu pro zastupování státu ve věcech majetkových/Činnost Úřadu pro zastupování státu ve věcech majetkových/Informace Krajům a obcím.

#### 10. Zadávání a uskutečňování veřejných zakázek

Zákon č. 420/2004 Sb. v § 2 odst. 2 uvádí, že jedním z předmětů přezkoumání je „zadávání a uskutečňování veřejných zakázek, s výjimkou úkonů a postupů přezkoumaných orgánem dohledu podle zvláštního právního předpisu“. Zvláštním právním předpisem je zde zákon č. 134/2016 Sb. Zakázkami zadávanými dle zvláštního právního předpisu se pak rozumí zakázky, jejichž předpokládaná hodnota je vyšší než<sup>1</sup>:

- 2 000 000,- Kč bez DPH v případě zakázek na dodávky nebo služby,

<sup>1</sup> § 27 zákona č. 134/2016 Sb.

- 6 000 000,- Kč bez DPH v případě zakázek na stavební práce.

Auditor by se při přezkoumání měl tedy zabývat zejména zakázkami, jejichž předpokládaná hodnota je rovna nebo nižší než výše uvedené limity, tj. zakázkami malého rozsahu, neboť pro zakázky s vyšší hodnotou je proces upraven zákonem č. 134/2016 Sb.

Dle zákona č. 134/2016 Sb. není zadavatel povinen zadat tyto zakázky v zadávacím řízení<sup>2</sup>, nicméně při jejím zadávání je zadavatel stále povinen dodržet zásady pro zadávání zakázek dle § 6 zákona č. 134/2016 Sb., tj. transparentnost, přiměřenost, rovné zacházení a zákaz diskriminace a také zásady sociálně odpovědného zadávání, environmentálně odpovědného zadávání a inovací.

Detailní pravidla pro zadávání zakázek malého rozsahu by měla být rozpracována v interní směrnici každého zadavatele<sup>3</sup>. Auditor by tedy měl kromě vybraného vzorku zakázek zkoumat, zda je interní směrnice v souladu s výše uvedenými ustanoveními zákona č. 134/2016 Sb.

Zvláštní pozornost je pak třeba věnovat zakázkám financovaným z dotací, u kterých mají případná pochybení zásadní dopad na způsobilost souvisejících výdajů. U těchto zakázek je nezbytné, kromě výše uvedených pravidel, vzít v potaz také podmínky, za kterých byla dotace poskytnuta.

### 10.1. Cíle přezkoumání

- posouzení dodržování obecného požadavku na zásady u zadávání zakázek malého rozsahu uvedené v § 6, resp. § 31 zákona č. 134/2016 Sb. – tj. transparentnost, přiměřenost, rovné zacházení, zákaz diskriminace a také zásady sociálně odpovědného zadávání, environmentálně odpovědného zadávání a inovací v návaznosti na vnitřní směrnice,
- posouzení, zda určité plnění mělo být pořízeno prostřednictvím postupů vymezených v zákoně č. 134/2016 Sb. a navazujících interních předpisech (zejména pro zakázky malého rozsahu),
- posouzení souladu procesu výběru určitého dodavatele ve vazbě na podmínky zákona č. 134/2016 Sb. a navazující interní předpisy (zejména pro zakázky malého rozsahu),
- posouzení souladu následného plnění ze strany dodavatele s podmínkami podle nabídky předložené v rámci výběrového řízení,
- posouzení, zda při dodatečném zadávání prací byly splněny veškeré podmínky zákona č. 134/2016 Sb. a/nebo navazujících interních předpisů.

### 10.2 Oblasti s pravděpodobným výskytem materiálních chyb a nedostatků

- nesoulad interní směrnice pro zadávání zakázek malého rozsahu se zákonem č. 134/2016 Sb., případ-

ně podmínkami pro poskytnutí dotace,

- nedostatečná evidence realizovaných zadávacích řízení,
- nesprávné stanovení předpokládané hodnoty zakázky,
- dělení zakázek,
- nesprávně zvolený postup u zakázky malého rozsahu (tj. přímé zadání, uzavřená výzva, otevřená výzva),
- chybné zpracování výzvy pro podání nabídky/zadávací dokumentace nebo jejich zpřístupnění,
- nepřiměřená lhůta pro podání nabídek,
- nedostatečná evidence došlých nabídek,
- netransparentní proces posouzení kvalifikace dodavatelů, hodnocení nabídek a výběru nejvhodnější nabídky,
- střet zájmů,
- nesoulad podepsané smlouvy s výzvou pro podání nabídky/zadávací dokumentací a nabídkou vybraného dodavatele,
- nepovolené změny závazku v době realizace,
- nedostatky při zveřejňování smlouvy dle zákona č. 340/2015 Sb., o zvláštních podmínkách účinnosti některých smluv, uveřejňování těchto smluv a o registru smluv, ve znění pozdějších předpisů,
- chybné použití režimu zakázky u zakázek dle zákona č. 134/2016 Sb.,
- výsledná realizovaná cena u zakázek dle zákona č. 134/2016 Sb. překročila zákonem povolenou změnu závazku.

### 10.3. Vhodné postupy přezkoumání

- seznámení se s interními pravidly pro zadávání veřejných zakázek (příslušné limity pro využití daných postupů, procesní pravidla pro dané postupy zadání, nastavené schvalovací procedury atd.) a rámcově posouzení jejich souladu s pravidly zákona č. 134/2016 Sb.,
- posouzení seznamu veřejných zakázek realizovaných v příslušném roce a rámcové zhodnocení, zda neměly být některé zakázky zadány společně,
- sestavení kontrolního dotazníku pro posouzení souladu zadávání veřejných zakázek (zejména zakázek malého rozsahu) s požadavky zákona č. 134/2016 Sb. a interními pravidly, zpracovaný auditorem,
- TDÚ vybraného vzorku zakázek malého rozsahu (případně i zakázek dle zákona č. 134/2016 Sb.). Tento vzorek by měl zohlednit hodnotu smlouvy (především ty, které se blíží limitům), pokrýt různé postupy zadávání zakázek malého rozsahu využívané zadavatelem (tj. přímé zadání, uzavřenou výzvu nebo otevřenou výzvu), zahrnout různé předměty zadávaných zakázek a různé dodavatele, se kterými byla uzavřena smlouva. U každého vzorku je vhodné především ověřit, že:
  - zadavatel stanovil správně předpokládanou

<sup>2</sup> § 31 zákona 134/2016 Sb.

<sup>3</sup> Jako další vodítko pro postupy v zadávání zakázky malého rozsahu lze pak použít doporučující metodiky zpracované Ministerstvem pro místní rozvoj a Ministerstvem financí, dostupné např. na <http://portal-vz.cz/metodiky-stanoviska/metodiky-k-zakonu-c-134-2016-sb-o-zadavani-verejnych-zakazek/metodiky-specialni-k-zadavcim-rizenim/metodiky-obecne>.

hodnotu zakázky, a to zvláště u zakázek blízcím se limitům pro použití složitějšího režimu,

- zadavatel zvolil správný postup u zakázek malého rozsahu dle výše předpokládané hodnoty (tj. přímé zadání, uzavřená výzva, otevřená výzva),
- uchazeči byli osloveni vhodným způsobem, resp. výzva / zadávací dokumentace byla uveřejněna po celou dobu lhůty pro podání nabídek,
- zadávací podmínky jsou stanoveny jasně, požadavky na předmět veřejné zakázky nebo kvalifikaci dodavatelů nejsou diskriminační a způsob výběru nejvýhodnější nabídky je popsán jasně a jednoznačně,
- lhůta pro podání nabídek je stanovena přiměřeně, s ohledem na složitost předmětu zakázky a složitost zpracování nabídky,
- hodnocení nabídek proběhlo v souladu s výzvou / zadávací dokumentací a vítězná nabídka splňuje veškeré podmínky ve výzvě / zadávací dokumentaci (především pak požadavky na kvalifikaci dodavatele),
- osoby spojené s přípravou zakázek malého rozsahu, posouzením kvalifikace, hodnocením nabídek a podepisující rozhodnutí o výběru, resp. smlouvy na straně zadavatele nejsou ve střetu zájmů s vybraným dodavatelem,
- uzavřená smlouva je v souladu se zadávacími podmínkami a vítěznou nabídkou (předmět plnění, termín plnění/dodání, obchodní a platební podmínky apod.),
- nedošlo k podstatné změně závazku v rámci případných dodatků (překročení limitů pro zakázky malého rozsahu, změna předmětu zakázky, změna smluvních podmínek ve prospěch dodavatele apod.),
- plnění proběhlo v souladu s uzavřenou smlouvou,
- došlo k uveřejnění smlouvy a skutečně uhrazené ceny, resp. uveřejnění smlouvy dle zákona o registru smluv.

#### 10.4. Podpůrné podklady

- interní pravidla pro zadávání veřejných zakázek,
- seznam veřejných zakázek realizovaných v příslušném roce včetně názvu zakázky, druhu zadávacího řízení, názvu dodavatele, se kterým byla uzavřena smlouva a hodnotě uzavřené smlouvy,
- podpůrná dokumentace k vybranému vzorku veřejných zakázek

## 11. Stav pohledávek a závazků a nakládání s nimi

Pohledávky a závazky jsou jednou z klíčových oblastí, na kterou by se auditor měl při provádění přezkoumání hospodaření zaměřit. V zásadě se jedná o celkové posouzení celého procesu nakládání s pohledávkami a závazky od okamžiku jejich vzniku, přes nastavený postup jejich vymáhání (v případě pohledávek) až do jejich zániku. V praxi se lze často setkat s odlišným režimem správy pohledávek vznikajících při hlavní činnosti a správy pohledávek vznikajících při podnikatelské činnosti.

### 11.1. Cíle přezkoumání

- posouzení nastavení celého systému správy pohledávek a závazků včetně posouzení interních pravidel pro nakládání s nimi s ohledem na soulad s prováděcí vyhláškou k zákonu o účetnictví i na péči řádného hospodáře,
- posouzení ocenění pohledávek včetně tvorby účetních opravných položek,
- posouzení nakládání<sup>4</sup> s pohledávkami s péčí řádného hospodáře (tzn. dodržování stanovených interních pravidel obce),
- posouzení ocenění závazků a výše vytvořených účetních rezerv určených k pokrytí budoucích závazků nebo výdajů ÚSC, jejichž povaha je jasně definována a u nichž je k rozvahovému dni buď pravděpodobné, že nastanou, nebo jisté, že nastanou, ale není jisté jejich výše nebo okamžik jejich vzniku, a to zejména jejich úplnost, oprávněnost a adekvátní výše.

### 11.2. Oblasti s pravděpodobným výskytem materiálních chyb a nedostatků

- nejsou stanovena interní pravidla pro správu pohledávek a závazků,
- stanovená interní pravidla pro nakládání s pohledávkami a závazky nejsou v souladu s právními předpisy (vyhláška č. 410/2010 Sb., zákon č. 320/2001 Sb., vyhláška č. 270/2010 Sb. ustanovení §3 odst. 1 písm. j)),
- neúplné nebo nepřesné přehledy existujících pohledávek z různých druhů činností (poplatníci, nájemci apod. – je předpis proveden pro každého poplatníka, kdo má psa apod.),
- nedostatečné vyhodnocování bonity dlužníků a jejich špatná platební morálka,
- prominutí pohledávky bez zohlednění vzniklého penále při posouzení výše prominuté pohledávky,
- uzavření dohody o splátkovém kalendáři v případě dlužného nájemného (případně včetně podmíněného

<sup>4</sup> § 4 Stanovisko č. 8/2006 MV ČR uvádí:

...zastupitelstvo obce rozhoduje ve věcech patřících do samostatné působnosti obce. Výkonným orgánem obce v oblasti samostatné působnosti je rada obce, přičemž v oblasti přenesené působnosti přísluší radě rozhodovat jen, stanoví-li tak zákon. Přenesenou působnost podle § 61 odst. 1 písm. a) zákona o obcích vykonává s výjimkou věcí, které patří do působnosti jiného orgánu obce, obecní úřad...

...zastupitelstvo obce, a stejně tak i rada obce, rozhodují ve věcech patřících do přenesené působnosti, jen stanoví-li tak zákon. Jelikož rozhodování o promíjení pohledávek vzniklých z výkonu přenesené působnosti je stále rozhodováním v režimu přenesené působnosti (a to dle daňového řádu), nelze zde uplatňovat postup dle § 85 zákona o obcích, protože ten je výkonem samostatné působnosti. Stejně tak nelze z důvodu směřování přenesené a samostatné působnosti pohledávky vzniklé z výkonu přenesené působnosti ani postupovat...



prominutí penále) bez schválení příslušným voleným orgánem,

- nedodržení akruálního principu – nevytvoření dohadných položek z titulů investičních transferů, dodávek služeb, které nebyly fakturovány apod.,
- nesprávná klasifikace pohledávek dle činnosti, se kterou souvisí (vzniklé z hlavní nebo z podnikatelské činnosti ÚSC),
- nesprávné provedení inventarizace pohledávek a závazků vedoucí například k následujícím zjištěním:
  - nesprávná výše pohledávek či závazků (záporné položky, které snižují vykazovaný stav oproti skutečnému, chybějící pohledávky či závazky z důvodu nevytvoření dohadných položek apod.),
  - nesprávná výše opravné položky k pohledávkám (opravná položka není tvořena v souladu s prováděcí vyhláškou k zákonu o účetnictví),
  - nesprávná výše odepsaných pohledávek na podrozvahových účtech,
  - nesprávná výše účetní rezervy.

### 11.3. *Vhodné postupy přezkoumání*

- odsouhlasení zůstatků pohledávek a závazků vykazovaných v účetnictví na inventurní soupisy (včetně podrozvahových účtů),
- externí confirmace pohledávek a závazků, pokud je auditor vyhodnotí jako vhodný postup přezkoumání,
- TDÚ vybraného vzorku pohledávek a závazků,
- ATVS pro posouzení správnosti výše opravných položek či rezerv.

### 11.4. *Podpůrné podklady*

- rozvaha,
- obratová předvaha,
- inventurní soupisy,
- interní pravidla týkající se správy pohledávek a závazků,
- usnesení volených orgánů,
- externí confirmace, pokud je auditor vyhodnotí jako vhodný postup přezkoumání,
- smlouvy, faktury, bankovní výpisy, pokladní doklady, platební výměry apod.

## 12. Ručení za závazky fyzických a právnických osob

### 12.1. *Cíle přezkoumání*

- posouzení nastavení vnitřního systému procesů schvalování a kontrol v dané oblasti ve vazbě na ustanovení § 38 odst. 3 a § 85 písm. j) zákona č. 128/2000 Sb., popř. ustanovení § 35 odst. 6, § 59, odst. 3 písm. d) a § 68 odst. 2 písm. o) zákona č. 131/2000 Sb.,
- vazba výše uvedeného na zápis zástavního práva do příslušné evidence.

### 12.2. *Oblasti s pravděpodobným výskytem materiálních chyb a nedostatků*

- nedodržení příslušných ustanovení zákona č. 128/2000 Sb., popř. zákona č. 131/2000 Sb.,

- poskytnutí nepovolené veřejné podpory,
- nesprávnosti v evidenci poskytnutého ručení.

### 12.3. *Vhodné postupy přezkoumání*

- seznámení se se schvalovacími procesy pro případ poskytnutí ručení za závazky fyzických a právnických osob (i v rámci kupních či nájemních smluv, které obsahují ustanovení o přijetí ručitelského závazku) a následnými interními procesy s vazbou na zápisy do příslušné evidence,
- TDÚ vybraného vzorku poskytnutých ručení za závazky fyzických a právnických osob včetně posouzení důvodů pro poskytnutí ručení za závazky fyzických a právnických osob (např. obchodních společností), zda díky tomu není poskytována nepovolená veřejná podpora.

### 12.4. *Podpůrné podklady*

- interní směrnice,
- usnesení volených orgánů,
- inventurní soupisy podrozvahových účtů nebo jiné operativní evidence,
- smlouvy o poskytnutí ručení za závazky fyzických a právnických osob.

## 13. Zastavování movitých a nemovitých věcí ve prospěch třetích osob

### 13.1. *Cíle přezkoumání*

- posouzení nastavení vnitřního systému procesů schvalování a kontrol v dané oblasti ve vazbě na pravomoci zastupitelstva vymezené v § 85 písm. g) a písm. k) zákona č. 128/2000 Sb., popř. na pravomoci zastupitelstva a rady vymezené v § 59 odst. 3 písm. j) a o) a § 68 odst. 2 písm. s) zákona č. 131/2000 Sb.,
- vazba výše uvedeného na zápis zástavního práva do příslušné externí a interní evidence (katastr nemovitostí, podrozvaha),
- ověření poměrového ukazatele vypočteného ÚSC.

### 13.2. *Oblasti s pravděpodobným výskytem materiálních chyb a nedostatků*

- nedodržení příslušných ustanovení zákona č. 128/2000 Sb., popř. zákona č. 131/2000 Sb.,
- poskytnutí nepovolené veřejné podpory,
- nesprávnosti v evidenci zastaveného majetku,
- chybně vypočítaný poměrový ukazatel podílu zastaveného majetku na celkovém majetku ÚSC.

### 13.3. *Vhodné postupy přezkoumání*

- seznámení se se schvalovacími procesy pro případ zastavování movitých a nemovitých věcí ve prospěch třetích osob a následnými interními procesy s vazbou na zápisy do příslušné evidence (zejména katastru nemovitostí),
- posouzení důvodů pro zřízení zástavního práva ve prospěch třetích osob (obchodních společností apod.), zda díky tomu není poskytována nepovolená veřejná podpora,

- TDÚ vybraného vzorku zastaveného movitého či nemovitého majetku,
- přepočít poměrového ukazatele podílu zastaveného majetku na celkovém majetku ÚSC.

#### 13.4. Podpůrné podklady

- interní směrnice,
- usnesení volených orgánů,
- inventurní soupisy podrozvahových účtů nebo jiné operativní evidence,
- smlouvy o zřízení zástav,
- výpis z katastru nemovitostí,
- výpočet poměrového ukazatele, který provedl ÚSC.

### 14. Zřizování věcných břemen k majetku územního celku

#### 14.1. Cíle přezkoumání

- posouzení nastavení vnitřního systému procesů schvalování a kontrol v dané oblasti,
- vazba výše uvedeného na zápis věcných břemen do příslušné externí a interní evidence (katastr nemovitostí, podrozvaha či jiná operativní evidence).

#### 14.2. Oblasti s pravděpodobným výskytem materiálních chyb a nedostatků

- nedodržení pravidel vnitřního systému procesů schvalování a kontrol při zřizování věcných břemen k majetku ÚSC,
- nesprávnosti v evidenci věcných břemen.

#### 14.3. Vhodné postupy přezkoumání

- seznámení se se schvalovacími procesy pro případ zřizování věcných břemen k majetku ÚSC a následnými interními procesy s vazbou na zápisy do příslušné evidence (zejména katastru nemovitostí a interní evidence),
- posouzení důvodů pro zřízení věcných břemen,
- TDÚ vybraného vzorku zřízených věcných břemen.

#### 14.4. Podpůrné podklady

- interní směrnice,
- usnesení volených orgánů,
- zápisy z výborů,
- inventurní soupisy podrozvahových účtů nebo jiné operativní evidence,
- smlouvy o zřízení věcných břemen,
- výpis z katastru nemovitostí.

### 15. Vedení účetnictví

#### 15.1. Cíle přezkoumání

Základním cílem je posouzení způsobu vedení účetnictví v souladu s jednotlivými právními předpisy upravujícími oblast vedení účetnictví. Tento cíl lze blíže specifikovat jako

- posouzení formální správnosti vedení účetnictví a dodržování základních účetních principů (dodržení akruálního principu, tj. úplnost dohadných položek, správnost časového rozlišení nákladů příštích období, tvorba rezerv),

- posouzení použitých účetních metod (tvorba opravných položek v souladu s vyhláškou č. 410/2009 Sb. a jejich dostatečnost s ohledem na skutečnou hodnotu pohledávek, tvorba opravných položek k ostatním položkám majetku apod.) a způsobů oceňování (ocenění majetku určeného k prodeji reálnou hodnotou apod.),
- posouzení metodiky a postupů účtování,
- posouzení způsobu vykazování a prezentace účetních výsledků v účetní závěrce a ve finančním výkazu FIN 2-12M (správná klasifikace dlouhodobých pohledávek a závazků („s dobou splatnosti delší než jeden rok“),
- posouzení provádění inventarizace a dodržování ustanovení vyhlášky č. 270/2010 Sb. včetně průčtování zjištěných rozdílů.

#### 15.2. Oblasti s pravděpodobným výskytem materiálních chyb a nedostatků

Lze upozornit na některé typické příklady nesprávností:

- a) formální nesprávnosti ve vedení účetnictví
  - neexistence účetních dokladů pro vybrané typy účetních operací (zejména doklady interního charakteru),
  - neúplnost účetních dokladů z hlediska povinných náležitostí (zejména podpisy osoby odpovědné za účetní případ) a dále pak nedostatečná průkaznost účetních dokladů,
  - neprovedení časového rozlišení nákladů a výnosů,
  - nestanovení oprávnění, povinnosti a odpovědnosti osob ve vnitřním předpisu,
  - nevykázání rezerv.
- b) nesprávnosti v použitých účetních metodách
  - nezahrnutí souvisejících vedlejších nákladů do pořizovací ceny dlouhodobého majetku,
  - nesprávnosti při stanovení historických vstupních cen (zejména v oblasti pozemků, staveb a majetkových účastí),
  - nesprávnosti při účtování a oceňování prostředků investovaných do portfolií, cenných papírů, podílů a derivátů,
  - nesprávnosti ve výši opravných položek k dlouhodobému nehmotnému, hmotnému a finančnímu majetku, popř. k zásobám,
  - nesprávnosti při stanovování reálné hodnoty.
- c) metody a postupy účtování
  - neprovádění předpisu určitých typů pohledávek (situace obecně bývá zpravidla lepší v případě pohledávek v gesci finančního odboru, u agend vedených jinými odbory bývá situace často komplikovanější),
  - neoprávněné předpisování pohledávek před okamžikem uskutečnění účetního případu (pohledávky z úroků z půjček fondu rozvoje bydlení apod.),
  - nevykazování závazků jak z běžné činnosti, tak např. z přijatých vratných záloh apod.,

- nevykazování zásob obecně (propagačních materiálů apod., což je častý případ u svazků obcí),
  - pozdní zařazování majetku z nedokončených investic (a to jak nesprávná klasifikace aktiv, tak nesprávná hodnota aktiv díky nezohlednění opotřebení prostřednictvím odpisů),
  - pozdní vyřazování majetku z účetnictví vedoucí k nadhodnocení aktiv,
  - chybné zachycení majetku charakteru komunikací a sítí (veřejné osvětlení apod.),
  - nesprávnosti při účtování o majetku předaném do správy (možné duplicity v zachycení majetku s příspěvkovou organizací či naopak nevedení takového majetku v účetnictví žádného ze subjektů),
  - nesprávnosti při účtování pozastávek u pořizování dlouhodobého majetku,
  - nesprávné účtování při směnách majetku (zejména pozemky),
  - nesprávnosti v oblasti tvorby odpisových plánů a odpisování dlouhodobého majetku,
  - nesprávnosti účtování pohybů na účtech 401 – jmění účetní jednotky a 403 – dotace na pořízení dlouhodobého majetku,
  - chybějící podpůrná dokumentace k zajišťovacím derivátům,
  - nesprávné sledování a vykazování pohybů vztahujících se ke swapovým operacím.
- d) nesprávnosti ve způsobu vykazování a prezentace
- provedení výpočtu finančních ukazatelů („financial covenants“) v rozporu s příslušnými ustanoveními úvěrových smluv spolu s posouzením možných dopadů na další financování ÚSC při takovémto porušení úvěrových smluv,
  - nesprávnosti v oblasti časového rozlišování nákladů a výnosů (včetně tvorby dohadných účtů aktivních a pasivních),
  - nesprávnosti ve způsobu vykazování a prezentace účetních výsledků, kde se jedná zejména o oblast nedostatečného rozsahu přílohy k účetní závěrce, ať už číselných údajů, tak textové části.
- e) nedostatky při provádění inventarizace
- nesprávnosti v provedení inventarizace majetku a závazků (tj. veškerého majetku a závazků, včetně jiných aktiv, jiných pasiv a skutečností zaúčtovaných na podrozvahových účtech), a to jak formální nesprávnosti při zpracování inventurních soupisů a zprávy o provedené inventarizaci v souladu s vyhláškou č. 270/2010 Sb., tak provedení inventarizace pouze pro-forma.

*Poznámka: Povinnost inventarizace majetku a závazků je upravena v § 29 a § 30 zákona č. 563/1991 Sb. Prováděcím předpisem je pro ÚSC vyhláška č. 270/2010 Sb. Inventarizace se provádí vždy k okamžiku, ke kterému sestavuje účetní jednotka řádnou anebo mimořádnou účetní závěrku. Skutečné stavy majetku a závazků se zjišťují fyzickou inventurou u hmotného, popř. u nehmotného majetku, nebo dokladovou inventurou u závazků a pohledávek, popř.*

*u ostatních složek majetku, u kterých nelze provést inventuru fyzickou. Zjištěné stavy se zaznamenávají do inventurních soupisů. Tyto soupisy jsou průkaznými účetními záznamy. Jejich obsahová náplň je určena v § 30 odst. 2 zákona č. 563/1991 Sb. a § 8 vyhlášky č. 270/2010 Sb. Zjištěné inventarizační rozdíly, tj. rozdíly mezi skutečným stavem a stavem v účetnictví musejí být zaúčtovány do období, za které se inventarizací ověřuje stav majetku, závazků, jiných aktiv, jiných pasiv a podrozvahových účtů. U ÚSC je to v případě sestavení řádné účetní závěrky k datu 31. prosince. Účetní jednotka je povinna prokázat provedení inventarizace po dobu 5 let po jejím provedení.*

### 15.3. Vhodné postupy přezkoumání

- seznámení se s interními předpisy v oblasti účetnictví, a to zejména oběh účetních dokladů, účtování o dlouhodobém majetku, pohledávkách a závazcích, sestavování účetní závěrky, posouzení souladu provádění inventarizace s vyhláškou č. 270/2010 Sb.,
- posouzení interních procesů zajišťujících zaúčtování transakcí prováděných ÚSC a jejich následné vykazání ve finančním výkazu FIN 2-12 M a v účetní závěrce,
- posouzení sestavení jednotlivých částí účetní závěrky ÚSC (rozhoda, výkaz zisku a ztráty, příloha, přehled o peněžních tocích a přehled o změnách vlastního kapitálu) v souladu s vyhláškou č. 410/2009 Sb.,
- vyhodnocení poznatků získaných při provádění přezkoumání ostatních výše uvedených předmětů přezkoumání (z externích konfirmací právních či bankovních, provedených TDÚ nebo ATVS, kontrolních dotazníků apod.).

### 15.4. Podpůrné podklady

- interní směrnice pro oblast účetnictví,
- inventarizační zpráva včetně inventurních soupisů,
- účetní závěrka,
- podpůrné podklady uvedené v předchozích kapitolách u jednotlivých předmětů přezkoumání.

## 16. Ověření poměru dluhu k průměru příjmů za poslední čtyři roky

### 16.1. Cíle přezkoumání

- ověření výpočtu poměru dluhu ÚSC k průměru příjmů za poslední čtyři rozpočtové roky připraveného ÚSC,
- v závěru zprávy formulovat výrok o tom, že dluh ÚSC nepřekročil 60 % průměru jeho příjmů za poslední čtyři rozpočtové roky; v opačném případě uvést, o kolik dluh ÚSC překročil průměr jeho příjmů,
- v případě, že dluh ÚSC k předchozímu rozvahovému dni překročil 60 % průměru jeho příjmů za poslední čtyři rozpočtové roky, posoudit, zda ÚSC v předchozím rozvahovému dni alespoň o 5 % z rozdílu mezi vyšší svého dluhu a 60 % průměru svých příjmů za poslední čtyři rozpočtové roky,
- posouzení možných problémů s likviditou v případech enormního zadlužování ÚSC (může se jednat i o situace, kdy ÚSC požadavek na povinné snižování dluhu dle § 17 odst. 2 zákona č. 23/2017 Sb.

plní, avšak s ohledem na riziko budoucího vývoje se výše zadlužení jeví jako problematická),

- posouzení, zda je ÚSC schopen splácet své dluhy.

#### 16.2. Oblasti s pravděpodobným výskytem materiálních chyb a nedostatků

- neschopnost nebo snížená schopnost ÚSC hradit své dluhy, což může vést k omezení fungování ÚSC a plnění jeho povinností,
- nesprávný výpočet poměru dluhu ÚSC k průměru příjmů za poslední čtyři rozpočtové roky připravený ÚSC.

#### 16.3. Vhodné postupy přezkoumání

- přepočítání výpočtu ÚSC,
- posouzení, zda ÚSC v přezkoumávaném roce snížil svůj dluh (vzniklý k předchozímu rozvahovému dni) alespoň o 5 % z rozdílu mezi výší svého dluhu a 60 % průměru svých příjmů za poslední čtyři rozpočtové roky, pokud je relevantní,
- posouzení, zda jsou splátky dluhů a zdroje jejich krytí odpovídajícím způsobem zachyceny ve střednědobém výhledu rozpočtu.

#### 16.4. Podpůrné podklady

- výpočet dluhu, jeho vyhodnocení apod. připravené ÚSC
- střednědobý výhled rozpočtu,
- usnesení volených orgánů.

Pro snazší orientaci v předmětu přezkoumání předkládáme uživatelům této metodické pomůcky příklady výpočtů dle § 17 odst. 3 zákona č. 23/2017 Sb. a jejich vyhodnocení. Pro účely příkladů se rozumí:

Příjmy – celkové příjmy ÚSC po konsolidaci (lze zjistit z výkazů FIN 2-12 M za příslušné roky)

Dluh – součet stavů na účtech pasiv rozvahy: 281, 282, 283, 289, 322, 326, 362, 451, 452, 453, 456 a 457.

#### Příklad 1 – situace k 31. 12. 2019

|  |             |
|--|-------------|
| Průměr příjmů ÚSC za roky 2016, 2017, 2018, 2019                   | 100 mil. Kč |
| Výše dluhu ÚSC k 31. 12. 2019                                      | 14 mil. Kč  |
| Poměr dluhu k průměru příjmů za poslední čtyři roky                | 14 %        |
| Výše dluhu odpovídající 60 % průměru příjmů za poslední čtyři roky | –           |
| Rozdíl mezi skutečným dluhem a 60 % hranicí                        | –           |
| 5 % z rozdílu mezi skutečnou výší dluhu a 60 % hranicí             | –           |

#### Vyhodnocení:

ÚSC nepřekročil 60 % průměru příjmů za poslední čtyři roky (dosáhl podílu 14 %). Pravidlo pro povinné snížení dluhu podle zákona č. 23/2017 Sb. se neuplatní.

#### Příklad 2 – situace k 31. 12. 2019

|   |             |
|---|-------------|
| Průměr příjmů ÚSC za roky 2016, 2017, 2018, 2019                          | 100 mil. Kč |
| Výše dluhu ÚSC k 31. 12. 2019   | 80 mil. Kč  |
| Poměr dluhu k průměru příjmů za poslední čtyři roky                       | 80 %        |
| Výše dluhu odpovídající 60 % průměru příjmů za poslední čtyři roky        | 60 mil. Kč  |
| Rozdíl mezi skutečným dluhem a 60 % hranicí (80 – 60 mil. Kč)             | 20 mil. Kč  |
| 5 % z rozdílu mezi skutečnou výší dluhu a 60 % hranicí (5 % z 20 mil. Kč) | 1 mil. Kč   |

#### Vyhodnocení:

ÚSC překročil 60 % průměru příjmů za poslední čtyři roky (dosáhl podílu 80 %), ÚSC je povinen do 31. 12. 2020 snížit svůj dluh alespoň o 1 mil. Kč. Tato povinnost se týká dluhu vzniklého do 31. 12. 2019. Právo ÚSC zvýšit v roce 2020 svůj dluh (čerpat další úvěr apod.) není dotčeno.

#### Příklad 2.1 – pokračování příkladu 2, situace k 31. 12. 2020, varianta 1

|   |               |
|---|---------------|
| Průměr příjmů ÚSC za roky 2017, 2018, 2019, 2020                            | 102,5 mil. Kč |
| Výše dluhu ÚSC k 31. 12. 2020   | 77 mil. Kč    |
| Poměr dluhu k průměru příjmů za poslední čtyři roky                         | 75,1 %        |
| Výše dluhu odpovídající 60 % průměru příjmů za poslední čtyři roky          | 61,5 mil. Kč  |
| Rozdíl mezi skutečným dluhem a 60 % hranicí (77 – 61,5 mil. Kč)             | 15,5 mil. Kč  |
| 5 % z rozdílu mezi skutečnou výší dluhu a 60 % hranicí (5 % z 15,5 mil. Kč) | 0,775 mil. Kč |

#### Vyhodnocení:

ÚSC překročil 60 % průměru příjmů za poslední čtyři roky (dosáhl podílu 75,1 %). Dluh meziročně poklesl o 3 mil. Kč, došlo tedy ke splnění požadavku pro povinné snížení dluhu oproti 31. 12. 2019. Do 31. 12. 2021 je ÚSC povinen snížit svůj dluh vzniklý do 31. 12. 2020 alespoň o 0,775 mil. Kč. Právo ÚSC zvýšit v roce 2021 svůj dluh (čerpat další úvěr apod.) není dotčeno.

#### Příklad 2.2 – pokračování příkladu 2, situace k 31. 12. 2020, varianta 2

|   |               |
|---|---------------|
| Průměr příjmů ÚSC za roky 2017, 2018, 2019, 2020                            | 102,5 mil. Kč |
| Výše dluhu ÚSC k 31. 12. 2020   | 95 mil. Kč    |
| Poměr dluhu k průměru příjmů za poslední čtyři roky                         | 92,7 %        |
| Výše dluhu odpovídající 60 % průměru příjmů za poslední čtyři roky          | 61,5 mil. Kč  |
| Rozdíl mezi skutečným dluhem a 60 % hranicí (95 – 61,5 mil. Kč)             | 33,5 mil. Kč  |
| 5 % z rozdílu mezi skutečnou výší dluhu a 60 % hranicí (5 % z 33,5 mil. Kč) | 1,675 mil. Kč |

**Vyhodnocení:**

ÚSC překročil 60 % průměru příjmů za poslední čtyři roky (dosáhl podílu 92,7 %). Dluh se meziročně zvýšil z 80 mil. Kč na 95 mil. Kč.

Varianta a) dluh z 31. 12. 2019 byl snížen alespoň o 1 mil. Kč, v roce 2020 byl čerpán nový úvěr. Tato varianta není porušením zákona.

Varianta b) dluh z 31. 12. 2019 nesnížen nebo snížen o méně než 1 mil. Kč. Tato varianta je v rozporu s požadavkem zákona č. 23/2017 Sb. Vzhledem k tomu, že nebyl splněn požadavek na minimální snížení dluhu a tento dluh stále převyšuje hranici 60 %, dojde v následujícím roce ze strany státu k pozastavení převodu podílu na výnosu daní podle § 17 odst. 3 zákona č. 23/2017 Sb. Další podmínky (například pro zrušení pozastavení převodu podílu na výnosu daní) jsou upraveny zákonem č. 243/2000 Sb., o rozpočtovém určení výnosů některých daní územním samosprávným celkům některým státním fondům (zákon o rozpočtovém určení daní), ve znění pozdějších předpisů.

**Vyhodnocení:**

ÚSC nepřekročil 60 % průměru příjmů za poslední čtyři roky (dosáhl podílu 59,3 %). Výše dluhu se meziročně nezměnila.

Varianta a)

Dluh z 31. 12. 2019 byl snížen alespoň o 1 mil. Kč, v roce 2020 čerpán nový úvěr. Tato varianta není porušením zákona.

Varianta b)

Dluh z 31. 12. 2019 nesnížen nebo snížen o méně než 1 mil. Kč. Tato varianta je v rozporu s požadavkem zákona č. 23/2017 Sb. Přestože nebyl splněn požadavek na minimální snížení dluhu, nedojde v následujícím roce ze strany státu k pozastavení převodu podílu na výnosu daní podle § 17 odst. 3 zákona č. 23/2017 Sb., protože nebyla splněna druhá podmínka pro pozastavení – dluh k 31. 12. 2020 již nepřevyšuje 60 % průměru příjmů za poslední čtyři roky.

**Příklad 2.3 – pokračování příkladu 2, situace k 31. 12. 2020, varianta 3**

|   |             |
|---|-------------|
| Průměr příjmů ÚSC za roky 2017, 2018, 2019, 2020  | 135 mil. Kč |
| Výše dluhu ÚSC k 31. 12. 2020   | 80 mil. Kč  |
| Poměr dluhu k průměru příjmů za poslední čtyři roky                                       | 59,3 %      |
| Výše dluhu odpovídající 60 % průměru příjmů za poslední čtyři roky (60 % z 102,5 mil. Kč) | –           |
| Rozdíl mezi skutečným dluhem a 60 % hranicí (95 – 61,5 mil. Kč)                           | –           |
| 5 % z rozdílu mezi skutečnou výší dluhu a 60 % hranicí (5 % z 15,5 mil. Kč)               | –           |

**Příloha****Přehled právních předpisů týkajících se přezkoumání hospodaření**

## PŘEHLED KLÍČOVÝCH PRÁVNÍCH PŘEDPISY

| Předmět přezkoumání   | Provádění přezkoumání    |                                       | ÚSC                      |                          | Účetnictví               |                             |     |                             |
|---|--------------------------|---------------------------------------|--------------------------|--------------------------|--------------------------|-----------------------------|-----|-----------------------------|
|   | Zákon<br>č. 420/2004 Sb. | Auditorský<br>standard KA ČR<br>č. 52 | Zákon<br>č. 128/2000 Sb. | Zákon č.<br>131/2000 Sb. | Zákon<br>č. 563/1991 Sb. | Vyhláška<br>č. 410/2009 Sb. | ČÚS | Vyhláška<br>č. 270/2010 Sb. |
| plnění příjmů a výdajů rozpočtu včetně peněžních operací týkajících se rozpočtových prostředků  | X                        | X                                     | X                        | X                        | X                        | X                           | X   |                             |
| finanční operace týkající se tvorby a použití peněžních fondů   | X                        | X                                     | X                        | X                        | X                        | X                           | X   | X                           |
| náklady a výnosy podnikatelské činnosti územního celku  | X                        | X                                     | X                        | X                        | X                        | X                           | X   | X                           |
| peněžní operace týkající se sdružených prostředků vynakládaných na základě smlouvy mezi dvěma nebo více územními celky, anebo na základě smlouvy s jinými právníky nebo fyzickými osobami | X                        | X                                     | X                        | X                        | X                        | X                           | X   | X                           |
| finanční operace týkající se cizích zdrojů ve smyslu právních předpisů o účetnictví   | X                        | X                                     | X                        | X                        | X                        | X                           | X   | X                           |
| hospodaření a nakládání s prostředky poskytnutými z Národního fondu a s dalšími prostředky ze zahraničí poskytnutými na základě mezinárodních smluv                                       | X                        | X                                     | X                        | X                        | X                        | X                           | X   | X                           |
| vyúčtování a vypořádání finančních vztahů ke státnímu rozpočtu, k rozpočtům krajů, k rozpočtům obcí, k jiným rozpočtům, ke státním fondům a k dalším osobám                               | X                        | X                                     | X                        | X                        | X                        | X                           | X   | X                           |
| nakládání a hospodaření s majetkem ve vlastnictví územního celku  | X                        | X                                     | X                        | X                        | X                        | X                           | X   | X                           |
| nakládání a hospodaření s majetkem státu, s nímž hospodaří územní celek   | X                        | X                                     | X                        | X                        | X                        | X                           | X   | X                           |
| zadávání a uskutečňování veřejných zakázek, s výjimkou úkonů a postupů přezkoumaných orgánem dohledu podle zvláštního právního předpisu   | X                        | X                                     | X                        | X                        | X                        | X                           | X   |                             |
| stav pohledávek a závazků a nakládání s nimi  | X                        | X                                     | X                        | X                        | X                        | X                           | X   | X                           |
| ručení za závazky fyzických a právnických osob  | X                        | X                                     | X                        | X                        | X                        | X                           | X   |                             |
| zastavování movitých a nemovitých věcí ve prospěch třetích osob   | X                        | X                                     | X                        | X                        | X                        | X                           | X   | X                           |
| zřizování věcných břemen k majetku územního celku   | X                        | X                                     | X                        | X                        | X                        | X                           | X   | X                           |
| účetnictví vedené územním celkem  | X                        | X                                     | X                        | X                        | X                        | X                           | X   | X                           |
| ověření poměru dluhu územního celku k průměru jeho příjmů za poslední čtyři rozpočtové roky podle právního předpisu upravujícího rozpočtovou odpovědnost                                  | X                        | X                                     |                          |                          | X                        | X                           | X   | X                           |

## TÝKAJÍCÍCH SE PŘEZKOUMÁNÍ HOSPODAŘENÍ

| Rozpočet                 |                             |                           |                             |                          |                         |                                   |                                   | Veřejné zakázky          | Ostatní                  |                     |
|--------------------------|-----------------------------|---------------------------|-----------------------------|--------------------------|-------------------------|-----------------------------------|-----------------------------------|--------------------------|--------------------------|---------------------|
| Zákon<br>č. 250/2000 Sb. | Vyhláška<br>č. 323/2002 Sb. | Vyhláška<br>č. 5/2014 Sb. | Vyhláška<br>č. 383/2009 Sb. | Zákon<br>č. 218/2000 Sb. | Zákon č. 23/2007<br>Sb. | Narizení vlády<br>č. 341/2017 Sb. | Narizení vlády<br>č. 318/2017 Sb. | Zákon<br>č. 134/2016 Sb. | Zákon<br>č. 320/2001 Sb. | Zákon<br>č. 89/2012 |
| X                        | X                           | X                         | X                           | X                        |                         | X                                 | X                                 |                          | X                        |                     |
| X                        | X                           | X                         |                             | X                        |                         |                                   |                                   |                          | X                        |                     |
| X                        |                             |                           |                             |                          |                         |                                   |                                   |                          | X                        |                     |
| X                        | X                           |                           |                             | X                        |                         |                                   |                                   |                          | X                        |                     |
| X                        | X                           |                           |                             | X                        |                         |                                   |                                   |                          | X                        |                     |
| X                        | X                           |                           |                             | X                        |                         |                                   |                                   |                          | X                        |                     |
| X                        |                             |                           |                             |                          |                         |                                   |                                   |                          | X                        |                     |
|                          |                             |                           |                             |                          |                         |                                   |                                   |                          | X                        |                     |
|                          |                             |                           |                             |                          |                         |                                   |                                   | X                        |                          |                     |
|                          |                             |                           |                             |                          |                         |                                   |                                   |                          | X                        |                     |
|                          |                             |                           |                             |                          |                         |                                   |                                   |                          |                          |                     |
|                          |                             |                           |                             |                          |                         |                                   |                                   |                          |                          |                     |
|                          |                             |                           |                             |                          | X                       |                                   |                                   |                          |                          |                     |

