

Ověření účetní závěrky a návrh na zlepšení kontrolních procesů v příspěvkové organizaci

Bc. Michaela Hurtová

Diplomová práce
2024



Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně
Fakulta managementu a ekonomiky

Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně
Fakulta managementu a ekonomiky
Ústav financí a účetnictví

Akademický rok: 2023/2024

ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

(projektu, uměleckého díla, uměleckého výkonu)

Jméno a příjmení: **Bc. Michaela Hurtová**
Osobní číslo: **M22037**
Studijní program: **N0412A050011 Finance**
Specializace: **Finanční kontrola**
Forma studia: **Prezenční**
Téma práce: **Ověření účetní závěrky a návrh na zlepšení kontrolních procesů v příspěvkové organizaci**

Zásady pro vypracování

Úvod

Definujte cíle práce a použité metody zpracování práce.

I. Teoretická část

- Zpracujte literární rešerši týkající se ověření účetní závěrky příspěvkových organizací.

II. Praktická část

- Charakterizujte příspěvkovou organizaci.
- Analyzujte účetní závěrku, vybrané účetní položky a kontrolní procesy.
- Stanovte metodický postup pro kontrolní procesy při ověření účetní závěrky příspěvkové organizace.
- Zhodnoťte možné přínosy a rizika navrhovaných řešení.

Závěr

Rozsah diplomové práce: **cca 70 stran**
Forma zpracování diplomové práce: **tištěná/elektronická**

Seznam doporučené literatury:

- LARKIN, Richard F. a DITOMMASO, Marie. *Wiley not-for-profit GAAP 2020: interpretation and application of generally accepted accounting principles*. Hoboken, New Jersey: John Wiley, 2020. ISBN 978-1-119-59595-3.
- PROKŮPKOVÁ, Danuše a BARTOŠ, Tomáš. *Ověření účetní závěrky vybraných organizací veřejného sektoru*. Vyd. 1. Praha: Český institut interních auditorů, 2014. ISBN 978-80-8668-953-1.
- SVOBODOVÁ, Jaroslava. *Hospodaření a vedení účetnictví příspěvkových organizací v ukázkách a příkladech*. Praha: Anag, 2021. ISBN 978-80-7554-313-4.
- ŠTEKER, Karel a OTRUSINOVÁ, Milana. *Jak číst účetní výkazy: Základy českého účetnictví a výkaznictví*. 3. aktualizované vydání. Praha: Grada, 2021. ISBN 978-80-271-3184-6.
- WHITTINGTON, Ray a PANY, Kurt. *Principles of auditing & other assurance services*. Twentieth edition. McGraw-Hill international edition. New York, NY: McGraw-Hill Education, 2016. ISBN 978-1-259-25277-8.

Vedoucí diplomové práce: **Ing. Milana Otrusinová, Ph.D.**
Ústav financí a účetnictví

Datum zadání diplomové práce: **5. února 2024**
Termín odevzdání diplomové práce: **19. dubna 2024**

L.S.

prof. Ing. David Tuček, Ph.D.
děkan

prof. Dr. Ing. Drahomíra Pavelková
garant studijního programu

PROHLÁŠENÍ AUTORA DIPLOMOVÉ PRÁCE

Prohlašuji, že

- beru na vědomí, že odevzdáním diplomové/bakalářské práce souhlasím se zveřejněním své práce podle zákona č. 111/1998 Sb. o vysokých školách a o změně a doplnění dalších zákonů (zákon o vysokých školách), ve znění pozdějších právních předpisů, bez ohledu na výsledek obhajoby;
- beru na vědomí, že diplomová/bakalářská práce bude uložena v elektronické podobě v univerzitním informačním systému dostupná k prezenčnímu nahlédnutí, že jeden výtisk diplomové/bakalářské práce bude uložen na elektronickém nosiči v příruční knihovně Fakulty managementu a ekonomiky Univerzity Tomáše Bati ve Zlíně;
- byl/a jsem seznámen/a s tím, že na moji diplomovou/bakalářskou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. o právu autorském, o právech souvisejících s právem autorským a o změně některých zákonů (autorský zákon) ve znění pozdějších právních předpisů, zejm. § 35 odst. 3;
- beru na vědomí, že podle § 60 odst. 1 autorského zákona má UTB ve Zlíně právo na uzavření licenční smlouvy o užití školního díla v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;
- beru na vědomí, že podle § 60 odst. 2 a 3 autorského zákona mohu užít své dílo – diplomovou/bakalářskou práci nebo poskytnout licenci k jejímu využití jen připouští-li tak licenční smlouva uzavřená mezi mnou a Univerzitou Tomáše Bati ve Zlíně s tím, že vyrovnání případného přiměřeného příspěvku na úhradu nákladů, které byly Univerzitou Tomáše Bati ve Zlíně na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše) bude rovněž předmětem této licenční smlouvy;
- beru na vědomí, že pokud bylo k vypracování diplomové/bakalářské práce využito softwaru poskytnutého Univerzitou Tomáše Bati ve Zlíně nebo jinými subjekty pouze ke studijním a výzkumným účelům (tedy pouze k nekomerčnímu využití), nelze výsledky diplomové/bakalářské práce využít ke komerčním účelům;
- beru na vědomí, že pokud je výstupem diplomové/bakalářské práce jakýkoliv softwarový produkt, považují se za součást práce rovněž i zdrojové kódy, popř. soubory, ze kterých se projekt skládá. Neodevzdání této součásti může být důvodem k neobhájení práce.

Prohlašuji,

1. že jsem na diplomové/bakalářské práci pracoval samostatně a použitou literaturu jsem citoval. V případě publikace výsledků budu uveden jako spoluautor.
2. že odevzdaná verze diplomové/bakalářské práce a verze elektronická nahraná do IS/STAG jsou totožné.

Ve Zlíně

Jméno a příjmení: Michaela Hurtová

.....
podpis diplomanta

ABSTRAKT

Diplomová práce se zabývá ověřením účetní závěrky příspěvkové organizace a návrhem na zlepšení kontrolních procesů uvnitř organizace. Práce je zpracovávána v příspěvkové organizaci, která je střední školou a nachází se ve Zlínském kraji. Teoretická část obsahuje literární rešerši zaměřenou na danou problematiku, která se týká zejména příspěvkových organizací a provedení auditu u neziskových organizací se zaměřením na ověření účetní závěrky. V praktické části je provedena analýza vnitřního prostředí organizace a následně analýza vybraných účetních položek účetní závěrky. Audit neboli ověření účetní závěrky je provedeno na základě testů spolehlivosti, testů věcné správnosti a detailních testů. Na základě zjištěných poznatků z analýz a výsledků auditu je stanoven metodický postup pro kontrolní procesy při ověření účetní závěrky příspěvkové organizace. Pro minimalizaci chyb a zajištění správnosti vyhotovení účetní závěrky je v praktické části na základě zjištěných nedostatků vytvořena pro příspěvkovou organizaci taky navíc nová účetní osnova, která je přizpůsobená pro chod vybrané organizaci.

Klíčová slova: příspěvková organizace, audit, účetní závěrka, kontrolní procesy, účtová osnova

ABSTRACT

The diploma thesis deals with verifications of financial statements and proposal for improvement of control processes in a nonprofit organization. The thesis is prepared in a contributory organization, which is a high school located in the Zlín region. The theoretical part includes a literature search focused on the issue, which concerns mainly contributory organizations and the audit of non-profit organizations with a focus on the verification of financial statements. The practical part analyses the internal environment of the organization and then analyses selected accounting items in the financial statements. The audit of verification of the financial statements is carried out on the basis of reliability tests, substantive tests and detailed tests. On the basis of the findings of the analyses and the results of the audit is created a methodological procedure for the control processes in the verification of the financial statements of the contributory organization. In order to minimise errors and to ensure the accuracy of the financial statements is also created a new chart of accounts which is basis of the identified weaknesses and is adapted for the chosen organization.

Keywords: contributory organization, audit, financial statements, control processes, chart of accounts

Zde bych ráda poděkovala především vedoucí mé diplomové práce paní Ing. Milaně Otrusínové Ph.D. za velmi vstřícný přístup, poskytnutou pomoc a odborné rady při zpracování této diplomové práce. Další velké poděkování patří vybrané příspěvkové organizaci, a to zejména paní Ing. Andrei Dobiášové, která mi ochotně věnovala její čas a poskytla spoustu potřebných informací a rad pro zpracování této diplomové práce. Poděkování patří také mojí mamince za to, že mi byla oporou a kdykoliv to bylo třeba mě podpořila. Jsem vděčná za tento lidský a vřelý přístup od všech zmiňovaných osob.



Prohlašuji, že odevzdaná verze bakalářské/diplomové práce a verze elektronická nahraná do IS/STAG jsou totožné.

OBSAH

ÚVOD	10
CÍLE A METODY ZPRACOVÁNÍ PRÁCE	12
I TEORETICKÁ ČÁST	13
1 PŘÍSPĚVKOVÉ ORGANIZACE	14
1.1 ZŘÍZENÍ PŘÍSPĚVKOVÉ ORGANIZACE	14
1.2 HOSPODAŘENÍ PŘÍSPĚVKOVÝCH ORGANIZACÍ ZŘÍZENÝCH ÚSC	15
2 ÚČETNICTVÍ PŘÍSPĚVKOVÝCH ORGANIZACÍ A JEJICH SPECIFIKACE	17
2.1 PRÁVNÍ PŘEDPISY	17
2.2 VEDENÍ ÚČETNICTVÍ.....	18
2.3 STRUKTURA ÚČETNÍCH VÝKAZŮ	19
2.3.1 Rozvaha.....	19
2.3.2 Výkaz zisku a ztrát	20
2.3.3 Příloha	20
2.4 VYPOVÍDACÍ SCHOPNOST ÚČETNÍ ZÁVĚRKY	20
2.5 PENĚŽNÍ FONDY PŘÍSPĚVKOVÝCH ORGANIZACÍ	21
2.5.1 Fond kulturních a sociálních potřeb	21
2.5.2 Investiční fond.....	24
2.5.3 Rezervní fond	25
2.5.4 Fond odměn.....	26
3 AUDIT NEZISKOVÝCH ORGANIZACÍ	27
3.1 AUDIT ÚČETNÍ ZÁVĚRKY	28
3.2 PŘÍPRAVNÁ FÁZE.....	29
3.2.1 První krok přípravné fáze.....	30
3.2.2 Druhý krok přípravné fáze	32
3.3 REALIZAČNÍ FÁZE.....	35
3.3.1 Testy spolehlivosti	35
3.3.2 Analytické testy věcné správnosti.....	36
3.3.3 Detailní testy věcné správnosti.....	37
3.4 ZÁVĚREČNÁ FÁZE	37
3.4.1 Posouzení následných událostí.....	38
3.4.2 Písemné prohlášení organizace k auditu	38
3.4.3 Vyhodnocení důkazních informací	39
3.4.4 Zpráva auditora	39
3.4.5 Výrok auditora	40
4 ČÁSTÉ CHYBY PŘÍSPĚVKOVÝCH ORGANIZACÍ A RIZIKA	42
II PRAKTICKÁ ČÁST	45

5	CHARAKTERISTIKA PŘÍSPĚVKOVÉ ORGANIZACE.....	46
5.1	ZÁKLADNÍ INFORMACE O PŘÍSPĚVKOVÉ ORGANIZACI.....	46
5.2	ÚČETNICTVÍ	47
5.2.1	Účetní metody	48
5.2.2	Financování	48
5.3	STRUKTURA ORGANIZACE	48
5.4	VNITŘNÍ KONTROLNÍ SYSTÉM.....	49
5.4.1	Předběžná řídicí kontrola	50
5.4.2	Průběžná a následná řídicí kontrola	50
5.5	FINANČNÍ ANALÝZA	50
5.5.1	Celková likvidita	51
5.5.2	Obrat kapitálu.....	51
5.5.3	Podíl cizích zdrojů k celkovým aktivům.....	52
5.5.4	Ukazatel autarkie hlavní činnosti na bázi nákladů a výnosů.....	52
5.5.5	Ukazatel rentability nákladů doplňkové činnosti.....	53
6	PROVEDENÍ ANALÝZY VYBRANÝCH ÚČETNÍCH POLOŽEK ÚČETNÍ ZÁVĚRKY PŘÍSPĚVKOVÉ ORGANIZACE	54
6.1	RIZIKOVÁ ANALÝZA	54
6.1.1	Vyhodnocení analýzy rizik	56
6.1.2	Stanovení hladiny významnosti	56
6.2	OVĚŘENÍ VÝKAZŮ	57
6.2.1	Rozvaha.....	57
6.2.2	Výkaz zisku a ztrát	59
6.2.3	Příloha	60
6.3	FONDY.....	61
6.3.1	Fond kulturních a sociálních potřeb	62
6.3.2	Rezervní fond	63
6.3.3	Fond investic	64
6.3.4	Fond odměn.....	65
6.4	TRANSFERY	65
6.5	INVENTARIZACE	67
6.5.1	Příkaz ředitele.....	67
6.5.2	Inventarizační zpráva	69
6.6	DOPLŇKOVÁ ČINNOST	70
6.7	ROZPOČET	73
6.8	VYHODNOCENÍ ANALÝZY VYBRANÝCH ÚČETNÍCH POLOŽEK ÚČETNÍ ZÁVĚRKY.....	74
7	STANOVENÍ METODICKÉHO POSTUPU PRO KONTROLNÍ PROCESY PŘI OVĚŘENÍ ÚČETNÍ ZÁVĚRKY.....	75
7.1	TESTY SPOLEHLIVOSTI	75

7.2	TESTY VĚCNÉ SPRÁVNOSTI.....	75
7.2.1	Testy věcné správnosti v oblasti aktiv	76
7.2.2	Testy věcné správnosti v oblasti pasiv	80
7.2.3	Detailní analytické testy	88
7.3	VYHODNOCENÍ PROVEDENÝCH TESTŮ V RÁMCI OVĚŘENÍ ÚČETNÍ ZÁVĚRKY	91
7.4	NÁVRH METODICKÉHO POSTUPU	92
7.5	VYTVOŘENÍ ÚČTOVÉ OSNOVY	98
8	ZHODNOCENÍ MOŽNÝCH PŘÍNOSŮ A RIZIK NAVRHOVANÝCH ŘEŠENÍ	99
	ZÁVĚR	101
	SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY.....	103
	SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK.....	107
	SEZNAM OBRÁZKŮ	108
	SEZNAM TABULEK.....	109
	SEZNAM PŘÍLOH.....	111

ÚVOD

Neziskový sektor hraje v naší ekonomice velmi významnou roli, ale i přesto je jeho fungování široké veřejnosti ne příliš známo. Na rozdíl od sektoru soukromého jeho hlavním cílem není vytvářet zisk a funguje na principu neziskovosti. Princip neziskovosti znamená, že primárním posláním těchto organizací není vytvářet zisk, ale poskytovat veřejné služby a zaplnit tak mezeru na trhu, kterou soukromý sektor nedokáže pokrýt. Existence neziskového sektoru je tak bezesporu nezbytná.

Mezi takovéto neziskové organizace patří také příspěvkové organizace, které fungují na základě takzvaných příspěvků na provoz, které příspěvkovým organizacím poskytuje jejich zřizovatel. Jedná se o takzvané vícezdrojové financování, kdy nedochází pouze k financování z vlastních zdrojů. To znamená, že příspěvkové organizace hospodaří také s veřejnými financemi a pro zajištění přehledu o hospodaření a jeho správnosti je nutné, aby tyto organizaci podléhaly finanční kontrole hospodaření ze strany svého zřizovatele. To, že jsou příspěvkové organizace podrobeny finanční kontrole, ještě ale neznamená, že podléhají také auditu a musí mít ověřenou účetní závěrku auditorem. Z tohoto důvodu vznikl námět této práce, a to provést ověření účetní závěrky u vybrané příspěvkové organizace, která je střední školou ve Zlínském kraji a jejím zřizovatelem je právě Zlínský kraj.

Cílem této diplomové práce je tedy ověřit účetní závěrku vybrané příspěvkové organizace a vytvořit návrh na zlepšení kontrolních procesů při ověřování účetní závěrky. V rámci diplomové práce není možné ověřit celou účetní závěrku, ale pro účely této práce budou ověřeny vybrané účetní položky účetní závěrky, které se určí na základě úsudku autora práce.

Teoretická část je zpracována formou literární rešerše týkající se zejména oblastí příspěvkových organizací, jejich specifikací a samotným auditem neziskových organizací. Zjištěné poznatky jsou pak dále uplatněny v praktické části diplomové práce.

V analytické části je nejprve provedena analýza vnitřního prostředí organizace pro lepší pochopení vybrané příspěvkové organizace. Dále je provedena riziková analýza formou dotazování a pozorování zaměstnanců a řízeným rozhovorem s hlavní účetní. Po vyhodnocení rizik je analyzována účetní závěrka a její vybrané účetní položky příspěvkové organizace. Všechny informace získané z provedeného šetření a analýz vedou nakonec k provedení samotného auditu, který je proveden formou testů spolehlivosti, testů věcné správnosti v oblasti aktiv a pasiv se zaměřením na rizikové účetní položky a analytickými testy v oblasti nákladů vybrané příspěvkové organizace. Po provedení auditu je dále

v praktické části vypracován návrh metodického postupu pro kontrolní procesy při ověření účetní závěrky a na základě zjištěných nedostatků je také vypracována nová účtová osnova, která odpovídá požadavkům vybrané příspěvkové organizace.

CÍLE A METODY ZPRACOVÁNÍ PRÁCE

Cílem diplomové práce je ověření účetní závěrky organizace, která se řadí do neziskového sektoru. Jedná se o příspěvkovou organizaci, která je střední školou ve Zlínském kraji s poměrně dlouholetou tradicí. Vedle ověření účetní závěrky je dílčím cílem také vytvoření návrhu na zlepšení kontrolních procesů uvnitř vybrané organizace.

Teoretická část zpracovaná formou literární rešerše pojednává zejména o samotných příspěvkových organizacích, jejich hospodaření a specifikací. Další oblastí je problematika auditu neziskových organizací a nejčastější chyby a rizika se kterými se příspěvkové organizace potýkají. Všechny informace a znalosti uvedené v teoretické části jsou následně využity k vypracování části praktické.

Praktická část obsahuje provedení auditu účetní závěrky vybrané organizace. Jelikož tato činnost představuje poměrně rozsáhlou oblast, která je prováděna v praxi odborníky na danou problematiku v podobě auditorů anebo auditorských týmů, tak v rámci této diplomové práce není v silách autora provést audit celé účetní závěrky. Z tohoto důvodu budou ověřeny pouze vybrané účetní položky účetní závěrky, které budou spatřovány jako rizikové. Pro ověření účetní závěrky vybrané organizace jsou v práci použity standardní auditorské postupy jako je analýza vnitřního prostředí organizace, riziková analýza, analýza účetní závěrky, pozorování provozu vybrané příspěvkové organizace, dotazování zaměstnanců a osobní návštěva organizace. Osobní návštěva vybrané příspěvkové organizace proběhla několikrát a při poslední návštěvě byly ověřeny vybrané rizikové účetní položky skrze náhodný výběr dokladů u kterých se kontrolovala jejich správnost a další potřebné informace společně s hlavní účetní, která byla podrobena dotazům k případným nejasnostem.

Výstupem diplomové práce je kromě ověření účetní závěrky dále návrh na zlepšení kontrolních procesů uvnitř organizace pomocí vytvořeného metodického postupu, který obsahuje kontrolní činnosti, které se musí provést, datum provedení a kdo nese za provedení dané činnosti odpovědnost. Tento metodický postup by měl zajistit hladký průběh kontrolních procesů a zajistit jejich správnost a úplnost. Společně s metodickým postupem na zlepšení kontrolních procesů je pro vybranou příspěvkovou vytvořena také nová účtová osnova, která má být pro hlavní účetní uživatelsky přívětivější než účtová osnova stávající.

I. TEORETICKÁ ČÁST

1 PŘÍSPĚVKOVÉ ORGANIZACE

Vedle soukromého sektoru hraje v ekonomice velmi důležitou roli také sektor veřejný, který pomáhá zaplnit mezeru, kterou nedokáže pokrýt sektor soukromý. Do veřejného sektoru spadají i příspěvkové organizace, které se dále řadí mezi takzvané neziskové organizace.

Hlavním rozdílem mezi neziskovými a ziskovými organizacemi je jejich rozdílný důvod vzniku. Zatímco ziskové organizace vznikají za účelem tvorby zisku pro své vlastníky, tak neziskové organizace jsou zakládány za účelem uspokojení společenských a sociálních potřeb občanů. (Larkin, DiTommaso, 2020)

Podle Lajtepkové (2021) samotné příspěvkové organizace v České republice působí zejména v oblasti školství, zdravotnictví a kultury. Každá příspěvková organizace je právnickou osobou a je jednou z forem vybraných účetních jednotek. (Svobodová, 2021)

1.1 Zřízení příspěvkové organizace

Každá příspěvková organizace má také svého zřizovatele a podle něj lze rozlišit příspěvkové organizace do dvou hlavních skupin, a to právě dle toho kým jsou zřizované. Rozdělení je následující:

- **státní příspěvkové organizace** – jedná se o organizace zřízené státem a organizačními složky státu, které se řídí zákonem č. 218/2000 Sb. o rozpočtových pravidlech, ve znění pozdějších předpisů, konkrétně § 53 až § 63,
- **příspěvkové organizace zřizované územními samosprávnými celky a dobrovolnými svazky obcí** – tyto organizace jsou zřízeny kraji nebo obcemi, které se řídí zákonem č. 250/2000 Sb. o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů, ve znění pozdějších předpisů, konkrétně § 27 až § 37b. (Svobodová, 2021)

Příspěvkové organizace tedy vznikají na základě zřizovací listiny, kterou vydává zřizovatel. Podrobné náležitosti zřizovací listiny jsou k nalezení v § 27 odstavce 2 zákona č. 250/2000 Sb. na který se odkazuje také Peková a kol. (2012, str. 46), která ve své knize uvádí, že zřizovací listina musí obsahovat:

- *„úplný název zřizovatele,*
- *název, sídlo a identifikační číslo PO,*
- *vymezení hlavní činnosti a účelu pro který je zřízena,*

- *označení statutárních orgánů,*
- *vymezení majetku ve vlastnictví zřizovatele,*
- *vymezení majetkových práv,*
- *vymezení pravidel pro výrobu a prodej zboží, tehdy pokud jsou předmětem činnosti PO,*
- *druhy zřizovatelem povolené doplňkové činnosti, které nesmí narušovat plnění činnosti hlavní a musí se sledovat odděleně,*
- *vymezení doby, na kterou je příspěvková organizace zřízena. “*

Po vydání zřizovací listiny zřizovatelem je následně vydáno oznámení o zřízení v Ústředním věstníku. Příspěvkové organizace, které zřizuje kraj anebo obec jsou z důvodu vlastní právní subjektivity zapisovány ještě do obchodního rejstříku, a to ve lhůtě do 15 dnů od jejich vzniku. (Merlíčková Růžičková, 2013)

1.2 Hospodaření příspěvkových organizací zřízených ÚSC

Jak bylo v této kapitole již zmíněno, tak příspěvkové organizace nejsou založeny za účelem dosažení zisku. To znamená, že jejich hospodaření probíhá na základě rozpočtu, u kterého je nutností, aby byl sestaven jako vyrovnaný, tudíž všechny příjmy by měly být rovny výdajům a na konci roku by měla příspěvková organizace vykazovat zisk roven nule v případě činnosti hlavní. Příjmy, které příspěvková organizace získá ze svojí hlavní činnosti použije na financování svých výdajů a v případě, kdy příjmy nejsou dostatečné, dostává organizace od svého zřizovatele na tuto činnost takzvané příspěvky, díky kterým se rozpočet vyrovná. (Lajtkepová, 2021)

V případě činnosti doplňkové je možné, aby příspěvková organizace vytvářela zisk, ale jeho použití je možné pouze pro potřeby své činnosti hlavní. V případě, kdy plánované výnosy příspěvkové organizace jsou vyšší než plánované náklady, může zřizovatel nařídít odvod přebytečných prostředků do svého rozpočtu. Dalším takovým případem může být porušení rozpočtové kázně nebo vyšší hodnota investičních zdrojů, než jaká je potřebná. (Otrusínová, Kubíčková, 2011)

Finanční hospodaření příspěvkových organizací zřízených ÚSC a pravomoci zřizovatele jsou upraveny zákonem č. 250/2000 Sb. o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů, ve

znění pozdějších předpisů. Dle § 27 tohoto zákona, příspěvkové organizace hospodaří s majetkem:

- svěřeným od zřizovatele,
- pronajatým,
- vypůjčeným a
- vlastním (zejména oběžný majetek a drobný dlouhodobý majetek). (Otrusinová, Kubíčková, 2011)

Dále kromě majetku dle § 28 tohoto zákona, příspěvkové organizace hospodaří také s následujícími peněžními prostředky:

- peněžní prostředky získané vlastní činností,
- peněžní prostředky přijaté ve formě příspěvku od zřizovatele,
- peněžní prostředky ze svých fondů,
- peněžité dary od FO a PO,
- dotace na úhradu provozních výdajů kryté EU. (Otrusinová, Kubíčková, 2011)

2 ÚČETNICTVÍ PŘÍSPĚVKOVÝCH ORGANIZACÍ A JEJICH SPECIFIKACE

Příspěvkové organizace mají povinnost vést podvojně účetnictví. Účetnictví jsou povinny vést tak, aby na jeho základě, jejich účetní závěrka byla sestavena srozumitelně a podávala věrný a poctivý obraz. Účetní závěrka podává věrné zobrazení tehdy, kdy obsah účetní závěrky je odrazem skutečnosti a je v souladu s účetními metodami dle příslušného zákona o účetnictví. Poctivý obraz potom podává účetní závěrka tehdy, kdy jsou použité účetní metody takovým způsobem, který vede právě k dosažení věrného zobrazení. (Svobodová 2021)

2.1 Právní předpisy

Nejdříve je nezbytné vymezit právní úpravu vedení účetnictví příspěvkových organizací. Základní právní rámec účetnictví příspěvkových organizací zřizovaných ÚSC je tedy tvořen následujícími právními předpisy:

- zákon č.563/1991 Sb. o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů,
- vyhláška č. 410/2009 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení ZoÚ,
- vyhláška č. 383/2009 Sb., o účetních záznamech v technické formě vybraných účetních jednotek a jejich předávání do centrálního systému účetních informací státu a o požadavcích na technické a smíšené formy účetních záznamů, ve znění pozdějších předpisů,
- vyhláška č. 270/2010 Sb., o inventarizaci majetku a závazků, ve znění pozdějších předpisů,
- vyhláška č. 220/2013 Sb., o požadavcích na schvalování účetních závěrek některých vybraných účetních jednotek. (Svobodová, 2021)

Ministerstvo financí České republiky vydává také ještě České účetní standardy č. 701 až č. 710 pro některé vybrané účetní jednotky, které účtují právě podle zmíněné vyhlášky č. 410/2009 Sb., a mají za úkol detailněji popsat základní účetní metody a postupy účtování za účelem souladu při používání účetních metod účetními jednotkami. Účetní jednotky se mohou od standardů odchýlit, ale pouze tehdy pokud by to vedlo k lepšímu zachycení skutečnosti a účetní závěrka by tak podávala věrnější a poctivější obraz o organizaci. Tuto odchylku je potom nutné uvést v příloze.

Pro vybrané účetní jednotky jsou tedy závazné tyto standardy a jejich obsah je následující:

- ČÚS č. 701 – Účty a zásady účtování na účtech
- ČÚS č. 702 – Otevírání a uzavírání účetních knih
- ČÚS č. 703 – Transfery
- ČÚS č. 704 – Fondy účetní jednotky
- ČÚS č. 705 – Rezervy
- ČÚS č. 706 – Opravné položky a vyřazení pohledávek
- ČÚS č. 707 – Zásoby
- ČÚS č. 708 – Odpisování dlouhodobého majetku
- ČÚS č. 709 – Vlastní zdroje
- ČÚS č. 710 – Dlouhodobý nehmotný a dlouhodobý hmotný majetek (Svobodová, 2021)

2.2 Vedení účetnictví

Vzhledem ke zrušení jednoduchého účetnictví k 1.1. 2004 pro vybrané účetní jednotky, které se řídí vyhláškou č. 410/2009 Sb., je v zákoně od roku 2004 poprvé definován rozsah vedení účetnictví. (Merlíčková Růžičková, 2013)

Pro vybrané účetní jednotky tak vzniká jakási náhrada za jednoduché účetnictví a možnosti rozsahu vedení účetnictví jsou následující:

- **v plném rozsahu** – vést účetnictví v plném rozsahu mají účetní jednotky vždy, pokud dojde k nesplnění podmínek pro vedení účetnictví ve zjednodušeném rozsahu,
- **ve zjednodušeném rozsahu** – pouze v tom případě, kdy je příspěvková organizace zřízena ÚSC a rozhodl o tom sám zřizovatel.

Co přesně znamená a je obsahem vedení účetnictví ve zjednodušeném rozsahu je detailně uvedeno v §13a zákona o účetnictví. Zjednodušený rozsah vedení účetnictví tedy zejména znamená, že:

- ÚJ neoceňují a ani nepřeceňují majetek a závazky reálnou hodnotou,
- tvoří opravné položky a rezervy jen na základě zvláštních právních předpisů,

- sestavují účetní závěrku v rozsahu stanoveném pro určité skupiny účetních jednotek přílohami k vyhlášce č. 410/2009 Sb.,
- nepoužívají nařízení týkající se oceňovacích rozdílů. (Otrusinová, Kubíčková, 2011)

Pokud je zároveň zřizovatelem příspěvkové organizace územní samosprávný celek nebo svazek obcí, tak organizace nesestavuje přehled o peněžních tocích a přehled o změnách vlastního kapitálu. (Svobodová, 2021)

2.3 Struktura účetních výkazů

Účetní výkazy jsou důležitým aspektem každé organizace, ať už v sektoru soukromém anebo veřejném. Plní hlavní cíl účetnictví, a to podávat informace o dění a hospodaření ve společnosti, a to jak pro interní, tak i externí uživatele při jejich rozhodování. Soubor těchto účetních výkazů je nazýván jako účetní závěrka a dle § 18 ZoÚ je účetní závěrka tvořena těmito účetními výkazy:

- rozvaha,
- výkaz zisku a ztrát,
- přehled o peněžních tocích,
- přehled o změnách vlastního kapitálu,
- příloha. (Šteker, Otrusinová, 2021)

Prokūpková a Bartoš (2014) doplňují, že výkazy přehled o peněžních tocích a přehled o změnách vlastního kapitálu nesestavují všechny vybrané účetní jednotky, ale pouze ty, které splní kritéria pro povinnost jejich zpracování. Svobodová (2021) doplňuje a odkazuje se na § 20 odst. 1 písm. c) body 1 a 2 ZoÚ, kde jsou tyto kritéria vymezeny.

2.3.1 Rozvaha

Rozvaha je účetní výkaz, který podává přehled o současném stavu podniku tím, že obsahuje informace o majetku, který příspěvková organizace vlastní nebo s ním disponuje (aktiva) a informace o původu a zdroji financování daného majetku (pasiva). (Werner, Jones, 2004)

Celková podoba rozvahy je téměř stejná jako u podnikatelských subjektů. Každá položka se vykazuje ve formě konečného zůstatku jednotlivých syntetických účtů za minulé a běžné období. U běžného období jsou částky rozděleny na brutto, korekce a netto. Brutto hodnota představuje cenu, za který byl majetek pořízen v ocenění dle ZoÚ. Korekce vyjadřuje výši

oprávek a opravných položek k dané položce. Netto hodnota potom vyjadřuje hodnotu aktiva již sníženou o hodnotu oprávek a opravných položek, tj. brutto – korekce. (Šteker, Otrusinová, 2021)

V příloze č. 1 vyhlášky č. 410/2009 Sb., je blíže popsáno uspořádání a označování samostatných položek rozvahy a její závazný vzor.

2.3.2 Výkaz zisku a ztrát

Výkaz zisku a ztráty je účetní výkaz, který podává přehled o výkonnosti příspěvkové organizace, jejich hospodářských procesech a o tom, jak jsou efektivní. To znamená, že zobrazuje částky, které organizace během roku získala ze svých činností (výnosy) a částky, které byly nutné k získání těchto výnosů (náklady). (Werner, Jones, 2004)

Podoba tohoto výkazu se značně liší na rozdíl od podnikatelských subjektů. Stejně jako u podnikatelských subjektů i příspěvkové organizace vykazují konečné zůstatky syntetických účtů nákladů a výnosů za běžné a minulé období. Obě období, ale musí příspěvkové organizace rozdělit ještě na dva sloupce, tudíž celkem obsahuje VZZ sloupce 4, protože je nezbytné důkladné rozdělení nákladů a výnosů na činnost hlavní a doplňkovou. (Otrusinová, Kubíčková, 2011)

V příloze č. 2 vyhlášky č. 410/2009 Sb., je uveden závazný vzor pro sestavení výkazu zisku a ztrát.

2.3.3 Příloha

Příloha obsahuje doplňující informace k vysvětlení jednotlivých položek rozvahy a výkazu zisku a ztrát. V §45 vyhlášky č. 410/2009 Sb. je stanoveno uspořádání a označování položek přílohy. V příloze č. 5 této vyhlášky je uveden závazný vzor. (Svobodová, 2021)

2.4 Vypovídací schopnost účetní závěrky

Aby účetní výkazy podávaly relevantní informace a jejich vypovídací schopnost byla co nejvyšší je nutné, aby při jejich sestavování byly respektovány účetní zásady. Mezi ty nejvýznamnější a nejdůležitější patří:

- **zásada kontinuity** – znamená, že konečné a počáteční zůstatky rozvahových účtů na sebe musí mezi jednotlivými účetními období navazovat,

- **zásada srovnatelnosti** – spočívá v užívání účetních metod, které jsou stanoveny především v ZoÚ a jedná se především o možnosti odepisování a oceňování,
- **zásada významnosti** – znamená, že ve výkazech musí být uvedeny všechny informace a skutečnosti, které se staly předmětem účetnictví a jsou nezbytné pro zajištění věrného a poctivého obrazu o účetnictví v dané organizaci. (Prokúpková, Bartoš, 2024)

2.5 Peněžní fondy příspěvkových organizací

Příspěvkové organizace vedle peněžních prostředků získaných z hlavní a doplňkové činnosti, příspěvků od svého zřizovatele, darů od fyzických i právnických osob a dotací, také používají a hospodaří s peněžními prostředky svých fondů. (Merličková Růžičková, 2013) Dle §56 odst. 1 zákona č. 218/2000 Sb. tvoří příspěvkové organizace tyto fondy:

- fond kulturních a sociálních potřeb,
- fond reprodukce majetku (u PO zřizovaných ÚSC fond investiční),
- fond rezervní a
- fond odměn.

Otrusinová a Kubíčková (2011) uvádí, že tyto fondy se ještě dělí na takzvané peněžní fondy, kam spadá FKSP a investiční fond. Tyto peněžní fondy jsou vždy zastřešené fungujícím bankovním účtem. Fond rezervní a fond odměn jsou fondy výsledku hospodaření. Příspěvková organizace je tvoří tehdy, kdy rozděljuje zlepšený výsledek hospodaření za daný rok. Je to tedy taková situace kdy celkové výnosy převyšují celkové náklady a rozdělení do těchto fondů musí být schváleno zřizovatelem. Lajtkepová (2013) dodává, že zůstatky těchto fondů příspěvkové organizace se na konci roku převádí do dalšího rozpočtového roku.

2.5.1 Fond kulturních a sociálních potřeb

Na základě zákona o rozpočtových pravidlech tvoří příspěvkové organizace již zmíněné fondy. Jedním z nich je také fond kulturních a sociálních potřeb (dále jen „FKSP“) a jeho tvorba a hospodaření s ním se do 31. 12. 2023 řídilo vyhláškou MF ČR č.114/2002 Sb. o fondu kulturních a sociálních potřeb. Dle §60 zákona o rozpočtových pravidlech je účelem zřízení tohoto fondu: *„Zabezpečování kulturních, sociálních a dalších potřeb a je určen zaměstnancům v pracovním poměru k zaměstnavateli, státním zaměstnancům podle zákona*

o státní službě, příslušníkům ve služebním poměru, soudcům, žákům středních odborných učilišť a učilišť, důchodcům, kteří při prvním odchodu do starobního důchodu nebo invalidního důchodu pro invaliditu třetího stupně pracovali u zaměstnavatele, případně rodinným příslušníkům zaměstnanců a jiným právníckým nebo fyzickým osobám.“

Tvorba fondu

Podle dosavadní právní úpravy do 31. 12. 2023 v §2 vyhlášky č. 114/2002 Sb. byla dříve vymezena výše tvorby fondu. Celý fond je totiž tvořen základním přidělem do fondu a dalšími příjmy. Základní přiděl představuje aktuálně místo uvedených 2 % pouze 1 % z ročního objemu nákladů zúčtovaných na platy a jejich náhradu, na mzdy a jejich náhradu a na odměny. Dalšími zdroji tohoto fondu jsou příjmy za náhrady škod, pojistná plnění od pojišťoven, která se vztahují k majetku pořízenému z fondu a dále také peněžní a ostatní dary určené do fondu ať už od FO nebo PO. Příspěvkové organizace mohou do příjmů tohoto fondu zahrnout také ještě příjmy z pronájmu rekreačních a sportovních zařízení, které jsou částečně financovány z fondu. (Krbečková, Plesníková, 2023) Juráňová a Juhászová (2017) doplňují, že realizace tohoto sociálního fondu je prováděna zálohově z roční plánované výše v souladu s jeho schváleným rozpočtem. Peková a kol. (2012) udávají, že to jaká bude skutečná výše základního přidělu do FKSP se určí na základě účetní závěrky dle skutečného ročního objemu nákladů spojených s vyplácením platů, mezd a odměn.

Tento jediný fond nelze tvořit ze zlepšeného výsledku hospodaření příspěvkové organizace, protože samotný fond je součástí nákladů a jeho tvorba tak ovlivňuje výši zisku již v průběhu hospodářského roku. Účetní jednotky musí dbát na důsledné oddělení peněžních prostředků tohoto fondu a mít zřízen zvláštní bankovní účet. (Otrusínová, Kubíčková, 2011)

Hospodaření fondu

Dle dosavadní právní úpravy do 31. 12. 2023 v §3 vyhlášky č. 114/2002 Sb. bylo upraveno hospodaření s fondem a konkrétně v odst. 1 je uvedeno, že každá příspěvková organizace musí sestavit rozpočet fondu a stanovit způsob jakým ho bude čerpat. Podle těchto zásad a schváleného rozpočtu pak příspěvková organizace postupuje při používání tohoto fondu. Z tohoto fondu lze čerpat pouze výdaje, které jsou uvedené v §4 až §14a této vyhlášky. Ve shrnutí se jedná o:

- §4 – příspěvek na provozní náklady, které slouží ke kulturnímu a sociálnímu rozvoji zaměstnanců a jejich rodinných příslušníků (např. příspěvek na vitamíny, koupi dioptrických brýlí, dentální hygienu, očkování atd.)

- §4a – příspěvek na použití zařízení péče o děti,
- §5 – pořízení hmotného majetku,
- §5a – příspěvek na dopravu do zaměstnání,
- §6 – zápůjčky na bytové účely,
- §7 – stravování,
- §8 – rekreace,
- §9 – kultura, vzdělávání, tělovýchova a sport,
- §10 – výměnné akce,
- §11 – sociální výpomoci a zápůjčky,
- §12 – penzijní připojištění, doplňkové penzijní spoření a účet dlouhodobých investic,
- §12a – pojistné na soukromé životní pojištění
- §13 – příspěvek odborové organizaci,
- §14 – dary,
- §14a – jiné úhrady z fondu. (Krbečková, Plesníková, 2023)

Dle Otrusinové a Kubíčkové (2011) lze čerpání výdajů z FKSP ještě rozdělit na čerpání:

- **nepeněžní** – jedná se o příspěvky, které mají hmotnou podobu a nejčastěji to jsou např. vstupenky na kulturní představení, předplatné na sportovní aktivity, nákup DHM pro vylepšení pracovního zázemí (kávovar) a další,
- **peněžní** – formou peněžních darů, půjček a příspěvků na penzijní připojištění (např. poděkování při odchodu do důchodu, dosažení významného věku, půjčka na bydlení atd.)

Nová právní úprava

Od 1. 1. 2024 avšak dochází ke zrušení stávající vyhlášky č. 114/2002 Sb., která upravovala tvorbu a hospodaření fondu kulturních a sociálních potřeb. K jejímu zrušení dochází na základě zákona č. 349/2023 Sb., kterým se mění některé zákony v souvislosti s konsolidací veřejných rozpočtů. Ministerstvo financí České republiky vydává k úpravě tohoto fondu

metodické doporučení k zajištění jednotného postupu při tvorbě a hospodaření s fondem kulturních a sociálních potřeb s účinností od ledna roku 2024.

Mezi nejvýznamnější změny v oblasti FKSP se řadí:

- zrušení vyhlášky č. 114/2002 Sb.,
- snížení základního přídělu do fondu z 2 % na 1 %,
- povinnost použít nejméně 50 % základního přídělu do fondu na produkty spoření na stáří zaměstnanců, které jsou osvobozeny od daně z příjmů fyzických osob, zbývající část přídělu je volná a záleží pouze na organizaci, jak s ní naloží.

Dle zákona č. 586/1992 Sb. české národní rady o daních z příjmů je uvedeno v §15a vymezení produktů na stáří, které patří mezi osvobozené položky od daně z příjmů FO a jedná se zejména o:

- penzijní připojištění se státním příspěvkem,
- doplňkové penzijní spoření,
- penzijní pojištění,
- soukromé životní pojištění a
- dlouhodobý investiční produkt.

Celkově lze konstatovat, že úprava a hospodaření s fondem je díky nové právní úpravě poměrně volnější a záleží na organizaci, jak si nastaví nový vnitřní předpis týkající se právě tohoto fondu.

2.5.2 Investiční fond

Dalším fondem je fond investiční a jeho úprava je vymezena v §31 zákona č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů. Tento fond slouží zejména k financování vlastních investičních potřeb. Fond je tvořen následujícími zdroji:

- odpisy ve formě peněžních prostředků z hmotného a nehmotného dlouhodobého majetku dle odpisového plánu, který schválil zřizovatel,
- investiční příspěvek z rozpočtu zřizovatele,
- investiční dotace ze státních fondů a jiných veřejných rozpočtů,

- příjmy z prodeje DHM ve vlastnictví PO a příjmy z prodeje svěřeného DHM, pokud to schválí zřizovatel,
- dary v peněžní formě a příspěvky od jiných subjektů, které jsou určené nebo použitelné k investičním účelům,
- převody z fondu rezervního ve výši schválené zřizovatelem. (Maderová, Voltnerová, 2018)

Príspevková organizace může do tohoto fondu také rozdělovat zlepšený hospodářský výsledek, pokud ho vykazuje, ale to jen v tom případě, že nemá neuhrazený zhoršený výsledek hospodaření z předchozího roku. Tehdy je možné do investičního fondu přidělit až 25 % zlepšeného hospodářského výsledku. (Juráňová, Juhászová, 2017)

Príspevkové organizace používají investiční fond následně na:

- pořízení dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku s výjimkou drobného dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku,
- technické zhodnocení dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku s výjimkou DDM,
- financování oprav a údržby majetku, který PO používá ke své činnosti,
- splátku investičních úvěrů nebo půjček,
- odvod do rozpočtu zřizovatele, zda tak bylo zřizovatelem nařízeno. (Máče, 2012)

2.5.3 Rezervní fond

Maderová a Voltnerová (2018) uvádí, že úprava tvorby a čerpání rezervního fondu je k nalezení v §30 zákona č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů. Rezervní fond je tvořen ze zlepšeného výsledku hospodaření, který příspěvková organizace eviduje za daný rok. Peková a kol. (2012) doplňuje, že výše přidělu zlepšeného hospodářského výsledku do rezervního fondu je bez omezení.

Tento fond příspěvková organizace použije:

- *„k úhradě své ztráty za předchozí léta,*
- *k dalšímu rozvoji organizace,*
- *k úhradě sankcí za porušení rozpočtové kázně,*

- *k posílení investičního fondu.*“ (Otrusinová, Kubičková, 2011, str. 23)

2.5.4 Fond odměn

Posledním fondem je fond odměn, jehož vymezení je v §32 zákona č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů. Fond odměn je tvořen přídělem ze zlepšeného hospodářského výsledku. Morávek a Prokúpková (2018) uvádí, že výše tohoto přídělu je nejvýše 80 % ze zlepšeného výsledku hospodaření a současně maximálně 80 % stanoveného ročního objemu prostředků na platy a mzdy. Od 1.1. 2024 dochází ale k novelizaci tohoto ustanovení zákonem č. 349/2023 Sb., který snižuje výši přídělu do fondu. Nově je tedy stanoven příděl do výše 20 % zlepšeného hospodářského výsledku a současně maximálně 10 % stanoveného ročního objemu prostředků na platy a mzdy.

Lajtkepová (2021) uvádí, že fond odměn je v příspěvkové organizaci důležitý z hlediska motivace. Morávek a Prokúpková (2018) dodávají, že tvorba tohoto fondu není povinná a je tak pouze na zřizovateli příspěvkové organizace, jak rozhodne.

Fond odměn slouží tedy zejména k úhradě odměn zaměstnanců a přednostně se z něj hradí případné překročení prostředků na platy. Výše tohoto překročení se zjistí podle zvláštního právního předpisu. (Otrusinová, Kubičková, 2011) Morávek a Prokúpková (2018) ještě doplňují, že čerpat z fondu na jiné potřeby není možné a čerpání fondu se zachytí na výnosovém účtu 648 – čerpání fondů.

3 AUDIT NEZISKOVÝCH ORGANIZACÍ

Před samotnou definicí pojmu auditu je nezbytné si uvědomit, že v ekonomické sféře je každá organizace součástí daného prostředí. Toto prostředí ovlivňuje řízení a rozhodování vedení organizace a specificky se jedná o takzvané kontrolní prostředí. Kontrolní prostředí disponuje důležitým nástrojem, a to samotnou kontrolou, která má za úkol zjistit, zda se činnosti organizace shodují s předpokladem vedení. Jednoduše řečeno díky kontrole je vedení schopné najít odchylky neboli chyby a následně je odstranit. (Kupec, 2021)

Kontrolní činnost je doplněna o audit, ale je nezbytné rozlišení těchto dvou pojmů. Samotná kontrola by měla probíhat v každém podniku a organizaci bez ohledu na jeho velikost, ale audit je pouze doplnění této kontroly a není povinností každé organizace. (Kupec, 2021)

Závazná definice auditu jako takového neexistuje a mezinárodní standardy pro audit ji neuvádí, ale obecně by mohla znít následovně: „Audit je systematický proces objektivního získávání a vyhodnocování důkazů a tvrzení o ekonomických aktivitách a událostech pro zjištění shody mezi těmito tvrzeními a stanovenými kritérii, pro sdělování výsledků zainteresovaným uživatelům. (Hayes a kol., 2014)

Müllerová, Králíček a kol. (2014) doplňují, že audit sice splňuje všechny kritéria pro považování za vědeckou disciplínu, ale jako vědní obor ji v oficiálním seznamu těchto disciplín nenajdeme, protože ji pokrývá celkový obor ekonomie. Celý proces auditu neboli ověřování může být zaměřen na různé oblasti podle konečného cíle, předmětu nebo uživatele. Jelikož jedním z cílů této práce je ověření účetní závěrky, tak pro potřeby práce bude výklad zaměřen pouze na audit účetní závěrky.

Základní rozdělení auditu a jejich rozdíly jsou následující:

- **externí audit** – může být také nazýván jako audit účetní závěrky a je prováděn externím auditorem (FO nebo auditorskou společností),
- **interní audit** – je činnost, která probíhá uvnitř organizace a provádí ji specializovaní zaměstnanci, aby zajistili vnitřní kontrolu a podklady pro řízení a rozhodování. (Kupec, 2021)

Právní rámec auditu neziskových organizací, v případě práce konkrétně příspěvkových organizací, je legislativně upraven zejména dle zákona č. 320/2001 Sb. o finanční kontrole ve veřejné správě a o změně některých zákonů (zákon o finanční kontrole). Tento zákon dle §9 udává povinnost územním samosprávným celkům kontrolovat u svých zřízených

příspěvkových organizací, jak hospodaří s veřejnými prostředky. Komora auditorů České republiky dodává, že povinnost provádět kontrolu, ale neznamená povinnost ověřovat účetní závěrku dle §20 odst. 1 ZoÚ. Je na samotném zřizovateli, jestli se rozhodne nepovinný audit provést.

3.1 Audit účetní závěrky

Účetní závěrka je uzavřením celého účetního období organizace a je nezbytně nutné, aby podávala věrný a poctivý obraz o hospodaření účetní jednotky a její majtkové a finanční struktuře k danému datu, ke kterému se účetní závěrka sestavuje. Tohoto je dosaženo skrze audit účetní závěrky, protože slovem audit je myšleno její ověření neboli analyzování. Audit účetní závěrky je prováděn nezávislou osobou (auditorem) a jeho cílem je zajistit, že účetní závěrka podává věrný a poctivý obraz na základě provedeného zkoumání a vydání výroku auditora. Jedná se o zprávu, která obsahuje provedená zkoumání, jejich zjištění a následné zhodnocení. Na základě tohoto by následně ověřená účetní závěrka měla být důvěryhodným zdrojem informací pro rozhodování všech, kteří jsou uživatelé těchto účetních informací. Je důležité si tedy uvědomit, že auditor nenes zodpovědnost za účetní závěrku, ale za vydání zprávy o ní ve formě výroku auditora. (Müllerová, Králíček, 2020)

Aby bylo jasné, jaké funkce audit má anebo nemá, je nezbytné vymezit o jaké činnosti se jedná. V praxi je totiž běžné, že auditoři poskytují i takzvané neauditní služby, protože pro ně mají potřebnou odbornou způsobilosti. Mezi hlavní funkce auditu tedy lze zařadit především tyto činnosti:

- prozkoumat a potvrdit správnost účetnictví,
- zkontrolovat, zda účetní jednotka dodržuje a řídí se příslušnými právními normami,
- zjistit a odhalit případné chyby a podvody,
- potvrdit správnost vyhotovení daňového přiznání. (Müllerová, Králíček, 2014)

Celý proces ověřování účetní závěrky je složen ze 3 hlavních fází. Jedná se o fázi přípravnou, realizační a závěrečnou. Cílem rozdělení tohoto procesu do uvedených fází je usnadnit osobě, která ověřuje účetní závěrku, aby dokázala posoudit a vyhodnotit, zda je ÚZ vyhotovena v souladu s právními předpisy ČR. V případě, že není, tak by měl ověřovatel posoudit, zda jsou tyto skutečnosti zveřejněny a vysvětleny v příloze a jaký je dopad těchto změn. (Prokúpková, Bartoš, 2014)

Přípravná fáze	Činnost před uzavřením smlouvy	1. Posouzení rizika zakázky a reakce na něj 2. Stanovení podmínek zakázky			
	Předběžné plánovací procedury	3. Porozumění činnosti a oblasti podnikání klienta 4. Porozumění kontrolnímu prostředí 5. Porozumění účetnímu systému 6. Provádění předběžných analytických procedur 7. Stanovení významnosti			
		Vytvoření strategie a plánu auditu	8. Posouzení rizika na úrovni účetních zůstatků a potenciálních nesprávností 9. Strategie a plán auditu 10. Plán testů a kontrol 11. Plán testů věcné správnosti 12. Shrnutí a projednání plánu auditu		
			Realizační fáze	13. Provádění testů kontrol 14. Provádění testů věcné správnosti 15. Vyhodnocení výsledků testů věcné správnosti 16. Posouzení účetní závěrky 17. Posouzení výroční zprávy	
				Závěrečná fáze	18. Posouzení následných událostí 19. Získání prohlášení vedení společnosti 20. Příprava shrnutí závěrů auditu 21. Revize a kontrola spisu auditora 22. Dopis vedení společnosti 23. Zpráva auditora

Obrázek 1: Schéma auditorského přístupu

Zdroj: Vlastní zpracování dle Müllerové a Králíčka (2020, str. 79)

3.2 Přípravná fáze

Každý proces auditu se neobejde bez jeho plánování. Plánování je podstatnou částí a začíná stanovením požadavků na zakázku, stanovením časového plánu zakázky a během procesu plánování se auditori s klientem domlouvají na způsobu spolupráce a na povaze služeb, které auditor může nabídnout. Výsledkem procesu plánování je vypracování celkové strategie plánu auditu. (Whittington, Pany, 2015)

Müllerová a Králíček (2020) dodávají, že auditor by měl provést ještě takzvané činnosti před uzavřením smlouvy. Jedná se o posouzení rizika zakázky a na základě jeho posouzení se auditor rozhoduje, zda zakázku přijme anebo nepřijme. Není povinností auditora přijmout zakázku u které spatřuje riziko zakázky vyšší než obvyklé, pokud zakázku i tak přijme musí brát na vědomí tuto skutečnosti již při uvedeném plánování auditu. Další činností před uzavřením smlouvy je po případném přijetí zakázky stanovení podmínek zakázky a uzavření smlouvy. Tato smlouva by měla obsahovat jasně vymezené cíle, rozsah prací, podmínky provedení auditu a míra odpovědnosti, kterou nese společnost a auditor.

Podle Prokúpkové a Bartoše (2014) je přípravná fáze velmi rozsáhlou činností, a proto se provádí formou několika postupů, které lze rozdělit do dvou hlavních významných kroků, které obsahují spoustu dílčích činností.

První krok přípravné fáze obsahuje:

- bližší poznání činnosti ÚJ, organizační struktury a právních předpisů, které upravují dané odvětví,
- seznámení se s vnitřním kontrolním systémem,
- poznání způsobu aplikace účetních metod v ÚJ a seznámení se s využívaným účetním systémem.

Druhý krok přípravné fáze obsahuje:

- provedení rizikové analýzy a její výstupy
- stanovení hladiny významnosti.

Na základě předchozích dvou kroků následně auditor stanoví testovací strategie pro testy spolehlivosti a testy věcné správnosti. (Prokúpková, Bartoš, 2014)

3.2.1 První krok přípravné fáze

První krok přípravné fáze má poměrně široký záběr oblastí a informací, které auditor musí získat. Oblasti, jejich obsahy a postupy jsou detailněji rozebrány v této podpodkapitole.

Vnější prostředí organizace

K lepšímu porozumění činnosti klienta napomáhá i znalost vnějšího prostředí. Proto by prvním krokem auditora mělo být seznámení se s vnějším prostředím a zjistit jaké jsou vnější faktory ovlivňující danou organizaci. Mezi tyto vnější faktory lze zařadit celkové odvětví ve kterém se organizace nachází a ve kterém funguje, dále obecné podnikatelské prostředí, ve kterém organizace podniká nebo provádí ekonomickou činnost, a především právní rámec a příslušná legislativa, která upravuje existenci a hospodaření dané ÚJ u které je audit prováděn. Nedodržení platné legislativy by mohlo mít totiž významný dopad nejen na ověření účetní závěrky, ale také na celou existenci dané organizace. (Müllerová, Králíček, 2020)

Prokúpková a Bartoš (2014, str. 76) uvádí, že je důležité uvědomit si také rizika, která jsou spojena s právním rámcem. Mezi nejčastější rizika patří:

- „jistá koncepční nevyváženost a z toho vyplývající částečná novelizace právních (účetních) předpisů,
- určitá neprovázanost předpisů tvořící právní rámec veřejných financí s ostatními jako např. daňovými, rozpočtovými atd.,
- chybějící charakteristika obsahu odborných používaných výrazů a jejich použití v různých předpisech různé právní síly,
- riziko spolehlivého zjištění, kdy a které pravidlo se na účetní jednotku vztahuje, ke kterému okamžiku vznikají konkrétní povinnosti aplikace v dané účetní jednotce.“

Tyto a další rizika v oblasti vnějšího prostředí organizace mohou mít dopad na kontinuitu a srovnatelnost dat, které ovlivňují účetní položky vykazované v účetní závěrce. Může se jednat například o změnu definice obsahu majetku a nové vymezení pro majetek hmotný a nehmotný. (Prokúpková, Bartoš, 2014)

Vnitřní prostředí organizace

Vedle zkoumání vnějšího prostředí je velmi významné také poznání vnitřního prostředí organizace a pochopit jaké jsou vnitřní podmínky. Auditor neboli ověřovatel by se měl snažit co nejdetailněji poznat fungování uvnitř organizace a zjistit jaká je organizační struktura. Organizační struktura je pro ověřovatele klíčová z hlediska stanovených kompetencí a odpovědností zaměstnanců. K tomu se pojí také seznámení se s vnitřními předpisy ÚJ, které upravují organizační strukturu, jednotlivé útvary a jejich náplň práce a další věci, které by v tomto ohledu mohly mít dopad na účetnictví organizace. Zjišťují se také návaznosti mezi útvary v ohledu zpracování účetních dat od jejich prvotního zaznamenání v organizaci až po jejich transformaci do účetního programu a následné vykázání v účetní závěrce. (Prokúpková, Bartoš, 2014)

Vnitřní kontrolní systém

Samotné auditorské standardy vyžadují, aby auditoři ověřili a získali znalosti také v oblasti vnitřního kontrolního systému dané organizace. Ověření vnitřního kontrolního systému zahrnuje vedle jeho poznání také zvážení, zda celkový vnitřní kontrolní systém anebo jednotlivé kontroly jsou vůbec účinné v případě prevence a při odhalování významných nesprávností a chyb. Kromě porozumění vnitřního kontrolního systému by ověřovatel měl také vyhodnotit, zda byly kontroly vůbec implementovány a pokud ano, tak jestli implementace proběhla správně a podle vnitřních předpisů. (Elder a kol., 2020)

Müllerová a Králíček (2020) uvádí, že porozumění vnitřnímu kontrolnímu systému a tomu, jak funguje je pro ověřovatele důležité, proto aby dokázal odhadnout do jaké míry se při provádění auditu může na vnitřní kontrolní systém spolehnout.

Prokúpková a Bartoš (2014) kladou důraz ve své knize na to, že vyhodnocení kontrolního prostředí by mělo být kritické a mělo by spočívat zejména ve zhodnocení aktuální řídicí kontroly, jaké je její úroveň a jak je aplikována, dále zjistit jaký je obsah a rozsah vnitřních směrnic, které se zaměřují na účetnictví a seznámit se s účetním systémem organizace a používanými účetními metodami.

Auditor by měl být tedy schopen v přípravné fázi po procesu poznání vnitřního kontrolního systému posoudit, zda se jeví jako dostatečně spolehlivý a jeho fungování je účinné. Kontrolní riziko se tedy odvíjí od účinnosti vnitřních kontrolních postupů a čím jsou tyto postupy účinnější, tím je kontrolní riziko menší. Ověřovatel by ale nikdy neměl odhadnout stupeň kontrolního rizika jako nulový, protože vnitřní kontrolní systém nedokáže zamezit vzniku všech významných chyb. Proto je nutné vedle testu spolehlivosti provést také alespoň základní formu testů věcné správnosti. (Prokúpková, Bartoš, 2014)

3.2.2 Druhý krok přípravné fáze

Druhý krok v přípravné fázi se zaměřuje na rizikovou analýzu a její výsledky společně se stanovením hladiny významnosti

Riziková analýza

Prokúpková a Bartoš (2014) uvádí, že riziková analýza se provádí ve vztahu k riziku, které představuje v procesu auditu riziko nesprávného vyhodnocení auditorem vzhledem k získaným poznatkům. Kupec (2021) dodává, že riziková analýza je součástí procesu plánování a slouží k určení významných rizik podniku a k nalezení kritických míst. Proces auditu by měl vycházet z provedené rizikové analýzy a na základě jejich výsledků se stanoví oblasti v organizaci, které by měly být podrobeny bližšímu ověření.

V rámci procesu ověřování auditor pracuje s následujícími druhy rizik:

- **Přirozené riziko (PR)** neboli inherentní riziko je takové riziko, které vychází z prostředí organizace a je to riziko, že dojde k významné nesprávnosti kvůli náchylnosti k nesprávnostem. Toto riziko je na straně organizace.

- **Kontrolní riziko (KR)** je riziko, že i přes zavedené kontroly a vnitřní kontrolní systém se chyba neodhalí. Toto riziko je na straně organizace.
- **Zjišťovací riziko (ZR)** neboli detekční riziko je riziko, že auditor chybu neodhalí a je na straně ověřovatele.
- **Auditorské riziko (AR)** je riziko, že auditor vydá špatný výrok a je tedy na straně ověřovatele. Auditorské riziko v sobě obsahuje všechny 3 výše uvedené rizika a mezi riziky tak existují společné vazby ($AR = PR * KR * ZR$). (Prokúpková, Bartoš, 2014)

		Kontrolní riziko		
		x	Vysoké	Střední
Přirozené riziko	Vysoké	Nízké	Nízké	Střední
	Střední	Nízké	Střední	Vysoké
	Nízké	Střední	Vysoké	Vysoké

Obrázek 2: Matice určení přípustného zjišťovacího rizika

Zdroj: Vlastní zpracování dle Prokúpkové a Bartoše (2014, str. 107)

Mezi přirozeným, kontrolním a zjišťovacím rizikem je vztah nepřímý úměrný. Nepřímý úměrný vztah také existuje mezi auditorským rizikem a množstvím získaných poznatků, které jsou důležité pro utvoření názoru na účetní závěrku. To znamená, že čím více informací dokáže auditor získat, tím menší je auditorské riziko. (Prokúpková, Bartoš, 2014)

Z matice tedy lze odvodit, že pokud je zjišťovací riziko:

- nízké, tak je nezbytné provést kontrolu v rozsahu 100–70 % hodnot ÚZ;
 - střední, tak je nezbytné provést kontrolu v rozsahu 70–40 % hodnot ÚZ,
 - vysoké, tak je nezbytné provést kontrolu v rozsahu 40–10 % hodnot ÚZ.
- (Prokúpková, Bartoš, 2014)

Riziková analýza může nabývat různých forem. Při závěrečném vyhodnocení rizik auditor získává klíčové podklady a důkazní informace pro zjištění kritických míst při ověření účetní závěrky. Postup vyhodnocení rizik by měl auditor provést tak, aby dokázal identifikovat nejen rizika v organizaci, ale i případná rizika podvodu. Postupy vyhodnocení rizik jsou následující:

- dotazování vedení organizace a zaměstnanců (může probíhat po celou dobu auditu),
- analytické postupy (zaměřené na jednotlivé transakce a oblasti),
- pozorování a inspekce (pomáhají doplnit získané informace). (Müllerová, Králíček a kol., 2014)

Stanovení hladiny významnosti

Je důležité si uvědomit, že v případě větších organizací není možné, aby auditor zvládl prověřit všechny účetní doklady a provedené hospodářské operace za uplynulé účetní období. Auditor by měl ale ověřením účetní závěrky poskytnout aspoň nějakou formu záruky, že účetní závěrka neobsahuje žádnou chybu, která by byla významná pro potřeby rozhodování. A přesně to je důvod, proč je nezbytné stanovení hladiny významnosti. Mezi hladinou významnosti a auditorským rizikem existuje vztah ve formě nepřímé úměry. (Müllerová, Králíček, 2020)

Prokūpková a Bartoš (2014, str. 110) uvádí, že: „*informace se považuje za významnou, pokud její opomenutí nebo zkreslení může ovlivnit ekonomické rozhodování uživatelů účetních dat a účetní závěrky*“.

Samotné stanovení hladiny významnosti je otázkou odborného úsudku daného auditora. Nejedná se o pouhý matematický výpočet, ale auditor by měl zohlednit všechny okolnosti, které zjistil během přípravné fáze procesu auditu. (Müllerová, Králíček a kol., 2014)

Müllerová a Králíček (2020) uvádí ve své knize, že nejběžnější forma stanovení hladiny významnosti je skrze základnu. Základnou se rozumí účetní položka, o které se auditor domnívá, že je pro klienta neboli organizaci nejdůležitější. Ve finále základnou může být jakákoliv veličina, kterou si dokáže auditor rozumně vyargumentovat. V praxi se nejčastěji jedná o výnosy, aktiva, vlastní kapitál a další. Jakmile ověřovatel tuto základnu stanoví, tak už jen vybere přiměřenou procentní sazbu nebo procentní rozpětí, které uvádí v knize Müllerová s Králíčkem (2020, str. 87) následně:

- „1–3 % celkových aktiv,
- 3–7 % zisku před zdaněním z běžné činnosti,
- 1–3 % z výnosů nebo
- 3–5 % z vlastního kapitálu.“

Prokúpková a Bartoš (2014, str. 110) naopak uvádí pouze, že „*obecně se stanoví jako 0,5 – 2 % měřeného údaje, což je číslo pouze orientační*“.

Pro srovnání se zahraniční literaturou uvádí například Hayes a kol. (2014, str. 205) ve své anglické knize, že optimální hodnoty jsou následující:

- „*5–10 % ze zisku před zdaněním,*
- *5–10 % z oběžných aktiv,*
- *5–10 % z krátkodobých závazků,*
- *0,5–2 % z celkových aktiv,*
- *0,5–2 % z celkových příjmů,*
- *1–5 % z vlastního kapitálu*“.

3.3 Realizační fáze

Jak již název napovídá, tak druhá fáze auditu je realizační, kde auditor zužitkuje všechny informace, data a poznatky, které získal činnostmi ve fázi přípravné. Realizační fáze zahrnuje už samotná šetření, která jsou prováděna na základě předem určeného postupu a strategie. Postup a samotnou strategii si zvolí auditor libovolně na základě svého úsudku dle zjištěných poznatků z přípravné fáze. (Prokúpková, Bartoš, 2014)

Obsahem realizační fáze neboli samotného provedení auditu jsou pracovní postupy auditora, které podle Müllerové a Králíčka (2020, str. 96) zahrnují:

- „*provádění testů kontrol,*
- *provádění testů věcné správnosti,*
- *vyhodnocení výsledků testů věcné správnosti,*
- *posouzení účetní závěrky,*
- *posouzení výroční zprávy včetně zprávy o vztazích.*“

3.3.1 Testy spolehlivosti

Testy spolehlivosti se provádí proto, aby si auditor ověřil, jak moc se může spolehnout na zavedený vnitřní kontrolní systém. Zjišťuje se, zda jsou vnitřní kontroly prováděny, tak aby jejich použití bylo efektivní a účinné. Důležitým prvkem je zvolená testovací strategie a jak

dokáže výsledky testů a svých tvrzeních auditor podložit získanými informacemi. (Prokúpková, Bartoš, 2014)

Prokúpková a Bartoš (2014) uvádí, že testy spolehlivosti můžeme rozdělit do dvou základních oblastí, a to na testy provádění dohledu a na testy kontrolních postupů. Při realizaci testů provádění dohledu by se měl auditor zaměřit na to, jak zaměstnanci zajišťují průběh vnitřních kontrol a jak poznají, že jsou prováděny správně. Zatímco při realizaci testů kontrolních postupů se auditor zaměřuje na to, jakým způsobem jsou globálně v organizaci vnitřní kontroly prováděny. To zjistí ze záznamů již provedených vnitřních kontrol, ze zápisu zjištěných chyb a jak byly odstraněny anebo třeba kontrolou toho kdo dohlíží na provádění vnitřních kontrol.

Müllerová a Králíček (2020) navíc dodávají, že test kontrol je možné provádět buď formou přímého testování anebo nepřímého testování. Přímé testování je v praxi prováděno pozorováním což nemusí být vždy relevantním zdrojem informací, protože pokud by se například prováděla inventura skladu při účasti auditora, tak by mohla být prováděna mnohem důkladněji než za běžného provozu. Nepřímé testování je založeno na zjišťování informací skrze komunikaci se zaměstnanci. V dnešní době už má také každá organizace nějaký účetní nebo ekonomický systém v počítači, a i tyto systémy v sobě obsahují jisté kontroly, a tak je nezbytné poznat i toto prostředí a fungování daných programů. Po vyhodnocení výsledků těchto testů, pak auditor na základě získaného přehledu o spolehlivosti vnitřních kontrol provádí další druhy testů

3.3.2 Analytické testy věcné správnosti

Testy věcné správnosti lze rozdělit na analytické testy věcné správnosti a detailní testy věcné správnosti. Obě skupiny, ale sledují stejný cíl, kterým je „*získat informace o úplnosti, správnosti a průkaznosti údajů zpracovaných v účetnictví a obsažených v účetní závěrce.*“ (Prokúpková, Bartoš, 2014, str. 123)

Analytické testy věcné správnosti spočívají ve stanovení očekávané hodnoty zůstatku u vybraných účetních položek a následně ve srovnání se skutečně zaúčtovanou částkou za sledované období. Přitom musí být stanovena mezní hodnota tolerance rozdílu a pokud vznikne rozdíl, který překračuje stanovenou mezní hodnotu, tak ověřovatel by měl vznik tohoto rozdílu vysvětlit. (Müllerová, Králíček, 2020)

Prokúpková a Bartoš (2014) tedy uvádí klíčové kroky pro postup provádění analytických testů věcné správnosti následovně:

1. krok = stanovit očekávané hodnoty
2. krok = stanovit mezní hodnoty tolerance
3. krok = srovnat zaúčtovanou částku se stanovenou očekávanou hodnotou vybrané účetní položky
4. krok = případná identifikace rozdílů přesahující mezní hodnotu tolerance, jejich vysvětlení a ověření

3.3.3 Detailní testy věcné správnosti

Druhou skupinou testů věcné správnosti jsou detailní testy věcné správnosti. Rozdíl mezi analytickými a detailními testy věcné správnosti spočívá v tom, že detailní testy věcné správnost vyžadují navíc ještě provést prověření informací, které dokládají částky u vybraných položek podléhající těmto testům. Protože u větších organizací není v silách ověřovatele, aby provedl detailní testy věcné správnosti u všech položek, tak je v praxi většinou pro tyto testy vybraná jen část položek neboli vzorků. V praxi se tyto testy provádí zejména u položek součástí souboru výkazů tvořící účetní závěrku. (Prokúpková, Bartoš, 2014)

Posledním krokem je vyhodnocení výsledků testů věcné správnosti. Po provedení všech testů, které si auditor dopředu určil by měl být schopný rozhodnout se zda byl rozsah auditu dostatečný k tomu aby došel k vytvoření názoru na účetní závěrku. Pokud by si ani po provedení testů nebyl jistý, zda účetní závěrka podává anebo nepodává věrný a poctivý obraz, tak v tom případě by měl zvážit provedení dodatečných auditorských prací. (Müllerová, Králíček, 2020)

3.4 Závěrečná fáze

V poslední fázi auditu, která se nazývá jako fáze závěrečná, provádí auditor pracovní postupy, mezi které patří posouzení následných událostí, získání písemného prohlášení od vedení společnosti o odpovědnosti za vyhotovení účetní závěrky, posouzení získaných poznatků a informací z provedených šetření, vyhotovení dopisu vedení a vypracování zprávy auditora, která bude obsahovat výrok auditora. (Müllerová, Králíček, 2020)

3.4.1 Posouzení následných událostí

Kvůli časovému nesouladu mezi sestavením a následným ověřením účetní závěrky a rozvahovým dnem, ke kterému jsou uvedeny informace o účetních položkách v účetních výkazech, dochází v praxi v tomto mezi období často ke vzniku významných událostí. Čím je toto období delší, tím je větší šance vzniku významné události, která by mohla ovlivnit údaje uvedené v účetní závěrce. (Müllerová, Králíček, 2020)

Jedná se buď o události, které ovlivní položky v účetní závěrce anebo události, které neovlivní položky v účetní závěrce. Ty události, které ovlivní položky v účetní závěrce jsou takové události, které se staly ve sledovaném období, ale účetní jednotka se o nich dozvěděla až po datu účetní závěrky. Události, které neovlivní položky v účetní závěrce se staly sice až po datu účetní závěrky a zároveň věcně nepřísluší do daného účetního období, ale jsou pro organizaci a její okolí tak moc významné, že se musí uvést alespoň v příloze. (Müllerová, Králíček, 2020)

3.4.2 Písemné prohlášení organizace k auditu

Jedním z důkazních prostředků auditora je také písemné prohlášení, které auditor získává od organizace, ve které je audit prováděn. Toto prohlášení potvrzuje odpovědnost vedení dané organizace za účetní závěrku. Obsahem tohoto prohlášení jsou většinou následující tvrzení, ve kterých organizace prohlašuje, že:

- má plnou odpovědnost za vyhotovení účetní závěrky,
- účetní závěrka obsahuje všechny provedené transakce za sledované období včetně významných událostí,
- je odpovědná za funkci a účinnost vnitřního kontrolního systému,
- nezatajila žádné skutečnosti a informace, které by ovlivňovaly účetní závěrku,
- auditorovi bylo umožněno získat co nejvíce důkazních prostředků a nahlédnout do interních dokumentů,
- si není vědoma podvodů a chyb jak na straně zaměstnanců, tak i na straně vedení a další. (Müllerová, Králíček a kol., 2014)

3.4.3 Vyhodnocení důkazních informací

V závěrečné fázi auditor dokončuje všechny svá šetření a měl by na základě důkazních informací, které během celého procesu auditu nashromáždil být schopný vyhotovit zprávu auditora. Pokud auditor během procesu auditu zjistil nějaké nedostatky nebo objevil případné chyby, tak i tyto nesprávnosti jsou uvedeny v dokumentaci ověřovatele a jsou podloženy důkazy a popisem postupu, které auditor prováděl. (Prokúpková, Bartoš, 2014)

Hakalová (2010, str. 106) uvádí, že tyto důkazní informace jsou součástí spisu auditora o průběhu auditu, který vede auditor v písemné anebo elektronické podobě. Součástí spisu je kromě důkazních informací například „*smlouva o provedení auditu, plán a program auditu, zpráva o auditu, účetní závěrka, výroční zpráva, smlouvy, výpisy z obchodního rejstříku, zápisy z valných hromad a další důležité dokumenty a podklady, dokumentující celý průběh auditu a jeho jednotlivé fáze.*“

Podle Prokúpkové a Bartoše (2014) by měl ověřovatel vyhodnotit výchozí data a informace z předběžných procedur z přípravné fáze. Měl by zhodnotit strategii ověřování, zvolené metody a nástroje a také finální výstupy z provedených testů a posoudit, zda jsou důkazní informace dostatečné a vhodné. Pokud ne, měl by auditor zvážit provedení dodatečných auditorských prací. Pokud se jeví důkazní informace a proces auditu jako dostatečný, tak dochází k vyhodnocení závěru a následnému zpracování zprávy auditora.

3.4.4 Zpráva auditora

Finálním výstupem celého procesu auditu je vydání zprávy auditora, která je veřejným dokumentem. Tato zpráva je zásadní nejen pro vedení organizace, ale i pro vnější subjekty, které budou chtít využít informace obsažené v účetní závěrce, protože je ujištěním, že účetní závěrka podává věrný a poctivý obraz o finanční a majetkové situaci společnosti. (Hakalová, 2010)

Müllerová a Králíček (2020, str. 111) uvádí, že „*obsah a strukturu zprávy upravuje mezinárodní auditorský standard ISA 700 Utvoření názoru na účetní závěrku a sestavení zprávy nezávislého auditora*“. Pro splnění požadavků českých právních předpisů potom vydává komora auditorů České republiky k tomuto standardu navíc aplikační doložku, která pomáhá k snadnější aplikaci tohoto standardu v podmínkách České republiky.

Zpráva auditora obsahuje podle Müllerové, Králíčka a kol. (2014) následující náležitosti:

- název zprávy,

- název auditované organizace,
- úvodní odstavec, kde je identifikována účetní jednotka, složení účetní závěrky, používané účetní metody, auditované období a další,
- uvedení odpovědnosti za účetní závěrku organizací, v podstatě jde o písemné prohlášení organizace blíže rozebráno v kapitole 3.4.2.,
- uvedení odpovědnosti auditora, vydat výrok k ověřené účetní závěrce,
- výrok auditora,
- podpis auditora,
- datum zprávy a
- adresa auditora.

3.4.5 Výrok auditora

Výrok auditora je součástí zprávy auditora a je v podstatě nejdůležitějším výstupem celého procesu ověřování. Hakalová (2010, str. 117) uvádí, že „*výrok auditora představuje názor na to, zda účetní závěrka ve všech významných bodech věrně zobrazuje stav majetku a závazků, rozdíl majetku a závazků, finanční situaci a výsledek hospodaření účetní jednotky v souladu s platnými zákony a účetními předpisy*“.

Müllerová a Králíček (2020) uvádí 5 následujících podob výroků, které může auditor vydat a jedná se o:

- **Výrok bez výhrad** – auditor vydá tehdy kdy nezjistil žádné významné nesprávnosti a chyby a účetní závěrka zároveň odráží skutečný stav společnosti.
- **Výrok bez výhrad se zdůrazněním skutečnosti** – auditor vydá v tom případě, kdy nezjistil žádné významné nesprávnosti, ale zároveň chce upozornit na nějakou skutečnost. Většinou se jedná o situaci, kdy je riziko nedodržení zásady trvání účetní jednotky v blízké době.
- **Výrok s výhradou** – auditor vydává v případě, kdy sice zjistil nějaké nesprávnosti, ale usoudil, že nebude ohrožena vypovídací schopnost účetní závěrky. Tuto výhradu by měl auditor podložit důvodem proč tak učinil a vysvětlit jeho rozhodnutí.
- **Záporný výrok** – auditor musí vydat záporný výrok v případě, kdy rozsah nedostatků je v takové míře, že výrok s výhradou už není možné použít a účetní

závěrka tak nepodává věrný a poctivý obraz o své činnosti. Auditor opět musí uvést důvod svého rozhodnutí.

- **Odmítnutí výroku** – pokud se auditor rozhodne odmítnout vydat výrok, tak se také jedná o výrok. Proveďte tak v případě, kdy byl proces auditu značně omezen účetní jednotkou a auditor není schopen vyjádřit svůj názor na účetní závěrku a zda podává věrný a poctivý obraz.

4 ČASTÉ CHYBY PŘÍSPĚVKOVÝCH ORGANIZACÍ A RIZIKA

Poslední kapitola v první části práce se zabývá tím, jaké jsou nejčastější zjišťované nedostatky po provedení auditu. V rámci provedení auditu totiž ověřovatelé po provedení testů věcné správnosti nachází jisté nesprávnosti, které mohou vést k nadhodnocení nebo podhodnocení položek aktiv, pasiv, nákladů a výnosů. Proto jsou v této kapitole uvedeny nejčastější zjištění a oblasti u kterých je riziko vzniku chyb. (Müllerová, Králíček, 2020)

Prokúpková a Bartoš (2014, str. 139) uvádí, že ve vybraných organizacích veřejného sektoru dochází například k těmto nejčastějším zjišťovaným nedostatkům:

- *„nesprávné použití účetních postupů,*
- *nedodržení akruálního principu,*
- *neuplatnění předepsaných účetních metod,*
- *nesprávné použití předepsaných účetních metod,*
- *nesprávné oceňovací principy,*
- *chybné zařazení aktiv a pasiv, nákladů a výnosů, resp. Příjmů a výdajů,*
- *nezaznamenání účetních případů,*
- *zaznamenání případů na nesprávné účty,*
- *nedodržení předepsaných souvztažností,*
- *zaznamenání účetních případů v nesprávných částkách,*
- *neprovedení inventarizace podle požadavků právních předpisů.“*

Hubíková (2017) ve své diplomové práci provádí analýzu výsledků auditů ve veřejném sektoru pro zjištění nejčastějších chyb a mezi jejími zjištěními se nachází následující poznatky. Nejčastějšími chybami v řídicí kontrole jsou realizace výdajů bez schválení, finanční operace podepsané neoprávněnou osobou, nesprávné údaje uvedené v příkazu k platbě, nedostatečné provádění následné kontroly a další. V rámci přezkoumání hospodaření jsou nejčastější chyby spatřovány například v nezjištění skutečných stavů majetků a závazků a nedodržení postupu účtování transferů. Oblasti, které se jeví jako rizikové v účetnictví jsou zejména investice, inventarizace majetku a časové rozlišení společně s dohadnými položky.

Müllerová a Králíček (2020) uvádí, že mezi oblasti, kde se vyskytují nejčastější auditorská zjištění patří:

Inventarizace majetku a závazků

Dle ZoÚ je povinností účetní jednotky provést alespoň jednou za účetní období inventarizaci. Inventarizací se rozumí zjištění skutečného stavu majetku a závazků v organizaci a zda tento stav odpovídá stavu evidovanému v účetnictví. Mezi nejčastější chyby při provádění inventarizace patří následující skutečnosti:

- nepřítomnost auditora na fyzické inventarizaci majetku z důvodu neuvedení datumu konání,
- nerozeslání konfirmačních dopisů, kvůli inventarizaci bankovních účtů,
- nevymezení pravomocí a povinností v rámci inventarizace,
- nezaúčtování inventarizačních rozdílů do příslušného období a další.

Dlouhodobé a krátkodobé pohledávky

Pohledávky tvoří velmi rozsáhlou oblast, kam můžeme zařadit zejména pohledávky z obchodních vztahů, poskytnuté provozní zálohy, pohledávky za institucemi sociálního a zdravotního pojištění, pohledávky za zaměstnanci atd. U pohledávek se auditor snaží zjistit hlavně zda nedošlo k jejich nadhodnocení. Případné chyby v oblasti pohledávek jsou:

- neexistence vnitřního předpisu upravující oblast pohledávek,
- neevidování rizikových pohledávek a nečinnost účetní jednotky ve vymáhání,
- postoupení pohledávek bez upozornění dlužníka,
- absence analytických účtů pro rozlišení dlouhodobých a krátkodobých pohledávek a další.

Dlouhodobé a krátkodobé závazky

Závazky tvoří také velmi rozmanitou oblast, ve které jsou k nalezení závazky z obchodních vztahů, závazky k zaměstnancům, závazky k institucím sociálního a zdravotního pojištění, závazky vůči státu, přijaté zálohy atd. Nesprávnostmi v oblasti závazků jsou:

- nehlídání závazků po lhůtě splatnosti a s tím spojené pokuty a penalizace,
- nepřepočítání závazků v cizí měně dle kursu ČNB k rozvahovému dni,

- nedodržení časového rozlišení (platby nájemného),
- špatné vykazování dlouhodobých úvěrů v rozvaze skrze nerozdělení částky na krátkodobou a dlouhodobou část.

Rozvaha

V rámci rozvahy se jedná o:

- nedodržení vazeb mezi rozvahou a výkazem zisku a ztrát,
- nedodržení základního bilančního principu,
- další nesprávnosti v rámci jednotlivých položek.

Výkaz zisku a ztrát

V rámci výkazu zisku a ztrát se jedná o:

- nedodržení vazeb mezi rozvahou a výkazem zisku a ztrát,
- nedodržení srovnatelnosti nákladů a výnosů v různých částech výkazu,
- další nesprávnosti v rámci jednotlivých položek.

Příloha

V rámci přílohy se jedná o:

- neaktuálnost přílohy a absence důležitých doplňujících informací k účetní závěrce,
- absence údajů, které nelze vyčíst z výkazů (drobný majetek atd.),
- absence významných událostí po datu účetní závěrky.

II. PRAKTICKÁ ČÁST

5 CHARAKTERISTIKA PŘÍSPĚVKOVÉ ORGANIZACE

Pro samotný audit a provedení ověření účetní závěrky je nutností nejdříve zjistit jaké je vnější a vnitřní prostředí organizace a tato část auditu se nazývá přípravnou fází. Prvním krokem přípravné fáze je tedy seznámení se s vnitřním a vnějším prostředím účetní jednotky. Vnější prostředí organizace bylo blíže rozebráno v kapitole č. 2, kde byl představen právní rámec příspěvkových organizací. Jelikož je nezbytné také zjistit jaké jsou vnitřní podmínky, tak obsahem této kapitoly je seznámení se zejména s vnitřním prostředím organizace a jejím fungováním pro pochopení a možnosti nastavení dalšího postupu spolupráce s vybranou organizací.

Po společné konzultaci je z důvodu nesouhlasu s uvedením přesného názvu příspěvkové organizace v práci používáno označení „organizace“, „vybraná organizace“ nebo „vybraná příspěvková organizace“.

5.1 Základní informace o příspěvkové organizaci

Vybraná příspěvková organizace je střední školou a nachází ve Zlínském kraji již s dlouholetou tradicí. Hlavní činností organizace je poskytování vzdělávání a výchovy, zajištění stravování a ubytování. Předmět činnosti organizace je podrobněji stanovený příslušnými ustanoveními zákona č. 561/2004 Sb., o předškolním, základním, středním, vyšším odborném a jiném vzdělávání (školský zákon) a dále zákona č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů, v platném znění a prováděcími předpisy, v platném znění.

Vedle činnosti hlavní disponuje organizace taky poměrně rozsáhlou činností doplňkovou. Zejména se jedná o následující doplňkové činnosti:

- pronájem nemovitostí, bytů a nebytových prostor,
- výroba, obchod a služby neuvedené v přílohách 1 až 3 živnostenského zákona,
- hostinská činnost,
- kosmetické služby,
- holičství, kadeřnictví,
- pedikúra, manikúra.

5.2 Účetnictví

Vybraná příspěvková organizace vede podvojně účetnictví a k evidenci používá program od společnosti GORDIC. Evidence mezd probíhá odděleně a probíhá pomocí programu společnosti KVASAR. Dle rozhodnutí zřizovatele je účetnictví vedeno ve zjednodušeném rozsahu. Všechny důležité informace týkající se účetnictví jsou uvedeny ve vnitřní směrnici o vedení účetnictví. Tato vnitřní směrnice o vedení účetnictví upravuje následující oblasti:

- použití prostředků výpočetní techniky,
- forma vedení účetnictví,
- harmonogram závěrek,
- vnitropodnikové účetnictví,
- účtový rozvrh,
- zápis a oběh účetních dokladů,
- účetní knihy,
- nakládání s majetkem,
- oceňování, účtování a evidence zásob
- inventarizace majetku a závazků,
- časové rozlišování nákladů a výnosů včetně dohadných položek,
- účtování kurzových rozdílů a zahraničních cest
- dohody o hmotné odpovědnosti,
- archivace,
- podpisová oprávnění osob a
- ostatní ustanovení.

Tato směrnice je poměrně rozsáhlá a je závazná pro všechny zaměstnance školy. V průběhu účetního období ji nelze měnit, změny mohou být provedeny jen v účetním období bezprostředně následujícím v souladu s příslušnými zákony.

5.2.1 Účetní metody

Ve vnitřní směrnici o vedení účetnictví je také uvedeno, jakým způsobem jsou aplikovány účetní metody v účetní jednotce. Účetními metodami je myšleno zejména jaké jsou způsoby oceňování, postupy u odepisování, časové rozlišení a použití dohadných účtů.

Majetek a závazky se v souladu se zákonem o účetnictví a prováděcí vyhláškou oceňují pořizovací cenou, reprodukční pořizovací cenou a jmenovitou hodnotou. V průběhu účetního období se způsob oceňování nemění, případná změna je možná pouze na základě pokynu od zřizovatele. Odepisování majetku probíhá skrze účetní a daňové odpisy, odepisování je lineární a je v souladu s metodickým pokynem zřizovatele pro odepisování majetku v příspěvkových organizacích Zlínského kraje.

V rámci zásob je škola vybavena 3 sklady a oceňování zásob při pořízení je prováděno skrze pořizovací cenu nebo vlastními náklady u zásob vytvořených vlastní činností. Ocenění zásob stejného druhu je při výdeji ze skladu provedeno metodou FIFO (First In First Out). V účetnictví jsou zásoby evidovány způsobem A.

Pro časové rozlišování nákladů a výnosů včetně dohadných položek jsou ve směrnici stanoveny konkrétní účty, dále je uvedena, jak probíhá jejich tvorba a použití.

5.2.2 Financování

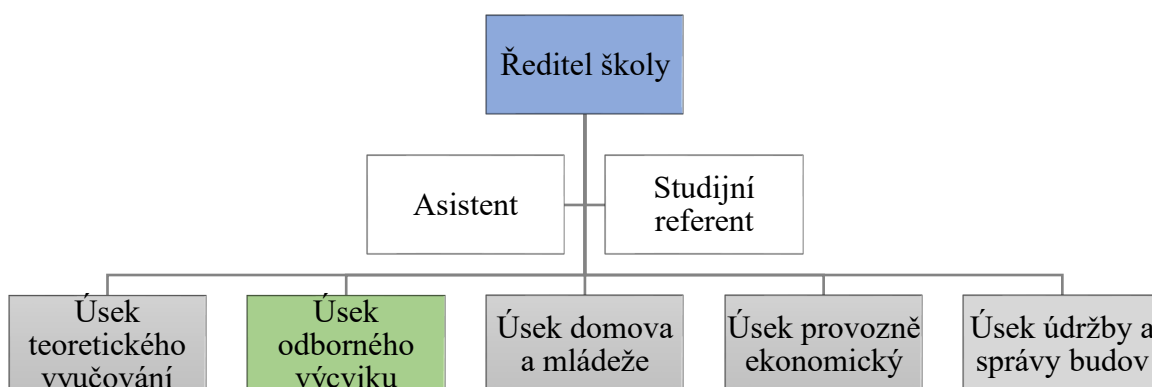
Financování vybrané příspěvkové organizace probíhá zejména z následujících zdrojů:

- dotace od ministerstva školství, mládeže a tělovýchovy (mzdy, ostatní neinvestiční výdaje, účelové dotace),
- příspěvky na provoz od zřizovatele, kterým je Zlínský kraj,
- fondy vytvářené školou,
- dary,
- vlastní zdroje.

5.3 Struktura organizace

Vybraná příspěvková organizace má poměrně detailně vytvořenou organizační strukturu, ve které je jasně dáno, kdo za co zodpovídá a o jaký stupeň řízení se u daného úseku jedná. Pro potřeby práce byla pro vytvoření představy o fungování sestavena zjednodušená forma

organizační struktury vybrané organizace na obrázku níže. Šedě označené úseky se nachází na 1. stupni řízení, zeleně označený úsek se nachází na 2. stupni řízení a modře označené pole označuje 3. a nejvyšší stupeň řízení. Bílé pole potom nemají samozřejmě žádné pravomoci, co se řízení týká.



Obrázek 3: Organizační schéma příspěvkové organizace

Zdroj: Vlastní zpracování dle interních dokumentů

5.4 Vnitřní kontrolní systém

Vnitřní kontrolní systém je upraven ve vnitřní směrnici o finanční kontrole, kterou vydává ředitel školy a je zodpovědný za zavedení a fungování vnitřního kontrolního systému v příspěvkové organizaci. Ve vybrané organizaci probíhá vnitřní kontrola formou řídicí kontroly neboli kontrolou po linii řízení, která se dělí na předběžnou, průběžnou a následnou. Interní audit v organizaci neprobíhá a je nahrazen veřejnosprávní kontrolou prováděnou zřizovatelem. Řídicí kontrolu provádí pověřeni zaměstnanci a při provádění se řídí následujícími právními a vnitřními předpisy:

- zákon č. 320/2001 Sb. o finanční kontrole ve veřejné správě a o změně některých zákonů (zákon o finanční kontrole, ve znění pozdějších předpisů,
- vyhláška č. 416/2004 Sb., kterou se provádí zákon o finanční kontrole,
- závazný oběh účetních dokladů,

- vnitřní směrnice o účetnictví (včetně inventarizace),
- další vnitřní směrnice, které souvisí s prováděním kontrolní činnosti.

5.4.1 Předběžná řídicí kontrola

Predběžná kontrola plánovaných a připravovaných operací provádí ve vybrané organizaci zaměstnanci v následujícím složení. Příkazce operace (ředitel, statutární zástupce), správce rozpočtu (pověřený zaměstnanec, který spravuje rozpočet PO), hlavní účetní (pověřený zaměstnanec, který zodpovídá za účetnictví PO). Každá z těchto tří osob má ve směrnici určený přesný výčet toho, co všechno má za úkol prověřit a na základě zjištění je potom popsán další postup v každé z možných situací. Předběžná kontrola probíhá zejména v rámci veřejných příjmů, řízení veřejných výdajů a dále je ve směrnici upraveno také řízení rizik a zadávání veřejných zakázek.

5.4.2 Průběžná a následná řídicí kontrola

Průběžnou a následnou kontrolu zajišťuje ředitel organizace skrze vedoucí pracovníky, kteří jsou zejména povinni:

- zajistit fungování vnitřního kontrolního systému v souladu se zákonem o finanční kontrole v rámci vymezených povinností, pravomocí a odpovědností,
- vést záznam a příslušnou dokumentaci o všech kontrolách,
- prověřovat, zda všechny příkazy ředitele a ostatních vedoucích pracovníků byly včas a řádně realizovány,
- podávat návrhy opatření k eliminaci výskytu zjištěných nedostatků.

Ve vnitřní směrnici o finanční kontrole jsou k nalezení v přílohách také podpisové vzory, které slouží jako komentář k výsledkům finanční kontroly, vzory a šablony pro stvrzení o průběhu finanční kontrole a další.

5.5 Finanční analýza

K vytvoření souhrnnému přehledu o organizaci je použita také finanční analýza, na základě, které je možné zhodnotit finanční kondici organizace. Pro zhodnocení finanční situace v organizaci je použito 5 vybraných finančních ukazatelů, které pokrývají oblast likvidity, aktivity, ziskovosti a zadluženosti.

5.5.1 Celková likvidita

Celková likvidita poskytne pohled na schopnost organizace dostát svým krátkodobým závazkům ze svých likvidních zdrojů.

Výpočet: *Oběžná aktiva/Krátkodobé závazky*

Tabulka 1: Finanční ukazatel – Celková likvidita

Rok	Celková likvidita
2023	1,6
2022	1,6
2021	1,7

Zdroj: Vlastní zpracování – údaje převzaty z rozvahy

Doporučená hodnota tohoto ukazatele by neměla být nižší než 1. Celková likvidita vybrané organizace dosahuje příznivých hodnot, avšak s klesající tendencí mezi lety 2021 a 2022. Hodnota se potom, ale ustálí a zdá se jako stabilní.

5.5.2 Obrat kapitálu

Ukazatel obrat kapitálu zachycuje rychlost obratu celkového kapitálu a podává informaci o tom, kolikrát za rok se vložený kapitál obrátí ve výnosech organizace.

Výpočet: *Výnosy celkem/Pasiva celkem*

Tabulka 2: Finanční ukazatel – Obrat kapitálu

Rok	Obrat kapitálu
2023	1,11
2022	0,98
2021	0,80

Zdroj: Vlastní zpracování – údaje převzaty z rozvahy a výkazu zisku a ztrát

Doporučená hodnota je taková, která meziročně stoupá a cílem je její maximalizace. Obrat kapitálu příspěvkové organizace dosahuje poměrně vysokých hodnot s rostoucí tendencí s výjimkou roku 2023, kdy dochází k poklesu hodnoty. Nejvyšší hodnoty je dosaženo v roce 2023 a tato hodnota znamená, že v daném roce se vložený kapitál navrátí do provozu organizace zhruba 1,11krát.

5.5.3 Podíl cizích zdrojů k celkovým aktivům

Podíl cizích zdrojů k celkovým aktivům zachycuje míru zadlužení majetku dané organizace. To znamená, že vyjadřuje, jaký podíl aktiv je kryt cizími zdroji.

Výpočet: $(\text{Cizí zdroje} / \text{Aktiva celkem}) * 100$

Tabulka 3: Finanční ukazatel – Podíl cizích zdrojů k celkovým aktivům

Rok	Podíl CZ k A
2023	15 %
2022	13 %
2021	13 %

Zdroj: Vlastní zpracování – údaje převzaty z rozvahy

Hodnota tohoto ukazatele by neměla překročit 25 %, protože kdyby organizace kryla svůj majetek z více než jedné čtvrtiny cizími zdroji, tak je větší pravděpodobnost rizika, že by mohlo dojít k problémům s jejich splácením. Vybraná organizace dosahuje ve vybraných letech uspokojivých hodnot s rostoucí tendencí v roce 2023, kdy je zvýšení hodnoty způsobeno položkou cizích zdrojů – krátkodobé přijaté zálohy na transfery. Což naznačuje budoucí přijetí dotace a tím pádem zde riziko spojené se splácením nepřipadá v úvahu.

5.5.4 Ukazatel autarkie hlavní činnosti na bázi nákladů a výnosů

Ukazatel autarkie vyjadřuje míru, v níž je organizace soběstačná z hlediska pokrytí nákladů hlavní činnosti z dosažených výnosů hlavní činnosti.

Výpočet: $(\text{Výnosy z hlavní činnosti} / \text{Náklady z hlavní činnosti}) * 100$

Tabulka 4: Finanční ukazatel – Autarkie hlavní činnosti

Rok	Autarkie
2023	100 %
2022	100 %
2021	100 %

Zdroj: Vlastní zpracování – údaje převzaty z výkazu zisku a ztrát

Ukazatel by měl dosahovat hodnoty rovno nebo vyšší než 1 neboli 100 % (výnosy => náklady). V případě neziskových organizací a principu přiřazování nákladů a výnosů, by se

správně náklady a výnosy měly rovnat a zisk v hlavní činnosti by měl být 0. Vybraná organizace na základě ukazatele autarkie toto splňuje.

5.5.5 Ukazatel rentability nákladů doplňkové činnosti

Protože vybraná organizace realizuje také činnost doplňkovou, tak je pro zhodnocení ziskovosti vedle ukazatele autarkie pro hlavní činnost použit také ukazatel rentability pro činnost vedlejší.

Výpočet: $(\text{Hospodářský výsledek z doplňkové činnosti} / \text{Náklady z doplňkové činnosti}) * 100$

Tabulka 5: Finanční ukazatel – Rentabilita doplňková činnost

Rok	Rentabilita DČ
2023	110 %
2022	79 %
2021	61 %

Zdroj: Vlastní zpracování – údaje převzaty z výkazu zisku a ztrát

Rentabilita neboli výnosnost doplňkové činnosti dosahuje v uvedených letech kladných a vysokých hodnot a velmi důležitým faktorem je, že ve vývojové řadě vykazuje tento ukazatel stoupající tendenci.

Celkově po provedení malé finanční analýzy lze zhodnotit, že organizace je na tom po finanční stránce velmi dobře a dosahuje ve všech oblastech provedené finanční analýzy pozitivních hodnot a neprojevalo se žádné hrozící závažné riziko pro budoucí chod příspěvkové organizace.

6 PROVEDENÍ ANALÝZY VYBRANÝCH ÚČETNÍCH POLOŽEK ÚČETNÍ ZÁVĚRKY PŘÍSPĚVKOVÉ ORGANIZACE

Vybraná příspěvková organizace je velmi velkou organizací, která disponuje velkým množstvím dokladů a v rámci diplomové práce není možné zkontrolovat a provést analýzu všech dokladů, které se týkají fungování organizace. Práce je tedy zaměřena na vybrané účetní položky účetní závěrky a ověření s následným testováním bude probíhat na základě provedené rizikové analýzy, která odhalí potenciální rizika a kritická místa náchylnější ke vzniku chyb.

6.1 Riziková analýza

Druhým krokem přípravné fáze je riziková analýza, která je klíčová pro určení účetních položek účetní závěrky, které budou podrobeny bližší analýze nebo následnému testování. Výstupem této analýzy jsou potenciální rizika a zjištění úzkých míst, které by mohly mít zásadní vliv na vznik případných chyb v účetní závěrce. Riziková analýza byla provedena v organizaci formou pozorování a provedeního dotazování zaměstnanců. Nejvýznamnějším bodem rizikové analýzy je provedení rozhovor, který vedl autor práce se zaměstnancem příspěvkové organizace. Tento rozhovor je uveden ve zkrácené verzi níže, rozhovor v plném rozsahu je k nalezení v příloze (viz Příloha I).

Řízený rozhovor se zaměstnancem na pozici hlavní účetní příspěvkové organizace

- Jaké interní kontroly u vás fungují pro sledování a zajištění přesnosti účetních záznamů?

„Interní kontroly máme upraveny ve vnitřní směrnici o finanční kontrole, kde je uvedeno, že interní kontroly probíhají formou předběžné, průběžné a následné kontroly. Co se týká kontroly pro sledování a zajištění přesnosti účetních záznamů, tak tento postup je blíže popsán ve vnitřní směrnici o účetnictví a týká se oběhu účetních dokladů. Upravený postup oběhu účetních dokladů pro nás v praxi funguje jako předběžná kontrola.

Vše začíná při vystavování takzvaných objednávek. Objednávky vystavuje ředitel školy na nějaký výdaj (např. na dodávka majetku, provedení prací, provedení služeb, školení). Tato objednávka musí obsahovat o co se jedná a pro koho je určena, předpokládanou výši výdajů (cena) a číslo objednávky. Ředitel školy jako příkazce operace provede 1. fázi předběžné

řídící kontroly budoucího nákladu a stvrdí tuto kontrolu svým podpisem. Další kontroly provádí zaměstnanci, kteří s doklady následně pracují.

- Existují nějaké nedávné změny nebo významné činnosti, které by mohly ovlivnit kvalitu interních kontrol a následně i účetní závěrku?

„Jediná změna, která nastala v roce 2023 je, že jsme přestali být plátcí DPH. Byli jsme čtvrtletní plátcí DPH s tím, že kontrolní hlášení jsem musela posílat každý měsíc. Protože k 31. 12. 2023 jsme už nesplňovali ten zákonný limit 2 milionů, tak jsme si zažádali o zrušení. Dne 18. 12. 2023 nám přišel dopis s rozhodnutím o zrušení registrace plátce daně z přidané hodnoty.

- Které položky v rozvaze jsou dle Vás nejvíce náchylné k možným nesrovnalostem a chybám?

„Rozhodně účet 321 – dodavatelé, 314 – poskytnuté zálohy, 324 – přijaté provozní zálohy. Co je pro mě nutností je rozhodně provádění salda na konci každého měsíce, protože bez inventury účtů se na ty chyby jinak nepříjde.“

- Které položky ve výkazu zisku a ztrát jsou dle Vás nejvíce náchylné k možným nesrovnalostem a chybám?

„Co se týká nákladů tak bych řekla služby, protože se často stává, že nejsou vyfakturované, chybí faktura, nejsou zaplacené a podobně. Ve výnosech asi obecně to riziko toho, že se zapomene něco vyfakturovat je také. Ale snažíme se tomu opět předejít vyhotovením inventury účtů.“

- Jaké další rizika spatřujete v celkovém vyhotovení účetní závěrky?

„Přemýšlím nad přílohou, ale příloha je u nás na škole během let konzistentní a nijak se nemění. Pokud mě něco napadá, tak je to absence harmonogramu účetní závěrky a taky už dlouho přemýšlím nad tím, že bych potřebovala vytvořit novou účtovou osnovu, protože ta kterou momentálně používám nevyhovuje informacemi tomu, co bych potřebovala mít na jednom místě.“

- Jako příspěvková organizace spatřujete nějaká rizika spojená se svými specifiky, co se hospodaření týče?

„Jednoznačně se jedná o fondy, které příspěvkové organizace musí vytvářet. K 1. 1. 2024 byla úplně zrušena vyhláška k FKSP a prakticky nikdo o tom nic nevěděl. Podstoupila jsem

už školení na toto téma, ale je to celé nějaké zmatené. Je tam spousta změn, které změní naše fungování. Dřív například mohli zaměstnanci, kteří odešli z dané organizace do důchodu dál čerpat zvýhodněnou stravu, ale teď už se to nesmí. Teď by se to muselo zdanit, ale jak je zavedu do mzdového programu abychom jim zdaňovali stravu? To prostě nejde, takže teď přestali chodit a čeká se, jak to bude probíhat.“

- V jakých dalších oblastech je dle Vás kritické místo a je zde největší riziko vzniku chyb?

„Myslím si, že kritické místo je určitě u transferů, doplňkové činnosti a u provádění inventarizace, na tyto oblasti by bylo dobré se zaměřit. U doplňkové činnosti se musí hlídat hospodářský výsledek, kalkulace a další. U inventarizace zase naopak vidím problém v tom, že zaměstnanci nechápu její podstatu a mají tendenci ji provádět špatně.“

6.1.1 Vyhodnocení analýzy rizik

Na základě provedené rizikové analýzy byly zjištěny úzká místa organizace, na které budou zaměřeny další podkapitoly a tyto vybrané účetní položky s dalšími budou podrobeny analýze.

V rámci rizikové analýzy bylo zjištěno, že interní kontroly jsou v organizaci přítomné a jejich fungování působí jako dostačující. Pro sledování a zajištění přesnosti účetních záznamů se používá takzvaná objednávka (viz Příloha II). Dále byla zjištěna absence harmonogramu účetní závěrky a nevyhovující forma účtové osnovy.

Ve sledovaném roce 2023 došlo u příspěvkové organizace k významné změně a přestala být v daném roce plátcem DPH na základě rozhodnutí finančního úřadu o zrušení registrace plátce daně z přidané hodnoty (viz Příloha III).

Rizikovými položkami v rozvaze jsou zejména dodavatelé, poskytnuté zálohy a přijaté provozní zálohy. Ve výkazu zisku a ztrát se jedná primárně o nákladovou položku služby a obecně výnosy organizace. Dalšími oblastmi, které se jeví jako rizikové a budou podrobeny bližší analýze jsou všechny fondy, které příspěvková organizace vytváří a eviduje, dále transfery, samotná inventarizace, doplňková činnost a čerpání rozpočtu.

6.1.2 Stanovení hladiny významnosti

Protože se jedná o příspěvkovou organizaci, pro kterou není prioritou tvořit zisk, tak není možné při stanovení hladiny významnosti vycházet ze zisku organizace. Proto bylo

rozhodnuto dle osobního úsudku, že jako základna pro výpočet hladiny významnosti je zvolena položka vlastní kapitál. Jeho zastoupení je v rozvaze největší a nejvíce stabilní. Hodnota vlastního kapitálu ve sledovaném období 2023 je ve výši 54 655 502,08 Kč. Hladina významnosti je stanovena ve výši 1 639 665,06 Kč a jedná se o 3 % z hodnoty vlastního kapitálu.

6.2 Ověření výkazů

Tato podkapitola se zabývá ověřením účetních výkazů neboli provedením analýzy účetních výkazů, a to za sledované období roku 2023. Vybraná organizace vyhotovuje účetní závěrku v podobě tří výkazů a konkrétně se jedná o rozvahu, výkaz zisku a ztrát a přílohu. Přehled o peněžních tocích a přehled o změnách vlastního kapitálu účetní jednotka sestavuje.

6.2.1 Rozvaha

V tabulce níže je vytvořená zjednodušená rozvaha organizace za rok 2023. Jsou uvedeny pouze základní skupiny rozdělení aktiv, kterými účetní jednotka disponuje a jejich podrobnější rozdělení bude popsáno v tomto komentáři k tabulce.

Z rozvahy je zřejmé, že v oblasti aktiv jsou významnou položkou stálá aktiva, protože tvoří zhruba 90 % celkových aktiv, zbylých 10 % zastávají oběžná aktiva. Stálá aktiva tvoří dlouhodobý nehmotný majetek (dále jen „DNM“) a dlouhodobý hmotný majetek (dále jen „DHM“). DNM je tvořen softwarem a drobným DNM a je v tomto roce zcela odepsán. DHM se skládá z pozemků, kulturních předmětů, staveb, samostatných hmotných movitých věcí a jejich souborů a drobného DHM. Oběžná aktiva jsou z cca 2 % tvořena zásobami, 15 % zaujímají krátkodobé pohledávky a největší část 83 % tvoří krátkodobý finanční majetek. Zásoby jsou v organizaci pouze ve formě materiálu na skladě. U krátkodobých pohledávek jsou nejvýznamněji zastoupeny dohadné účty aktivní, krátkodobé poskytnuté zálohy, krátkodobé poskytnuté zálohy na transfery, náklady příštích období, poskytnuté návratné finanční výpomoci krátkodobé, odběratelé a ostatní krátkodobé pohledávky. Krátkodobý finanční majetek je tvořen z 97 % peněžními prostředky na běžném účtu, 2 % tvoří peněžní prostředky na běžném účtu FKSP a zbylé 1 % tvoří peněžní prostředky v pokladně.

V oblasti pasiv je významnou položkou vlastní kapitál, který zaujímá 85 % z celkových pasiv. Cizí zdroje zaujímají zbylých 15 %. Poměrně výraznou hodnotu vlastního kapitálu tvoří jmění účetní jednotky a upravující položky, a to je složeno z jmění účetní jednotky a transferu na pořízení dlouhodobého majetku. Další složkou vlastního kapitálu jsou fondy

účetní jednotky, mezi které patří fond odměn, FKSP, rezervní fond tvořený ze zlepšeného výsledku hospodaření a z ostatních titulů a fond reprodukce majetku neboli fond investic. Poslední složkou vlastního kapitálu je výsledek hospodaření. Cizí zdroje se skládají z dlouhodobých závazků a krátkodobých závazků, které tvoří cca 78 %.

V rozvaze je dodržen bilanční princip a suma aktiv se rovná sumě pasiv.

Tabulka 6: Zjednodušená rozvaha organizace za rok 2023

Rozvaha (v tis. Kč)				
Položka	Běžné období			Minulé období
	Brutto	Korekce	Netto	
Aktiva celkem	112 826,58	48 536,41	64 290,18	64 384,90
Stálá aktiva	100 716,05	48 536,41	52 179,64	53 753,66
DNM	603,81	603,81	0	0
DHM	100 112,24	47 932,60	52 179,64	53 753,66
Oběžná aktiva	12 110,53	x	12 110,53	10 631,24
Zásoby	279,45	x	279,45	237,64
Krát. pohled.	1 834,80	x	1 834,80	975,22
Krát. fin. maj.	9 996,28	x	9 996,28	9 418,37
Pasiva celkem	64 290,18	x	64 290,18	64 384,90
Vlastní kapitál	54 655,50	x	54 655,50	55 733,65
Jmění ÚJ	53 034,32	x	53 034,32	54 608,34
Fondy ÚJ	1 056,46	x	1 056,46	722,75
VH	564,72	x	564,72	402,56
Cizí zdroje	9 634,67	x	9 634,67	8 651,25
Dlouh. závazky	2 137,13	x	2 137,13	2 137,13
Krát. závazky	7 497,54	x	7 497,54	6 514,11

Zdroj: Vlastní zpracování dle účetní závěrky

6.2.2 Výkaz zisku a ztrát

V následující tabulce je vytvořen zjednodušený výkaz zisku a ztrát za rok 2023. Náklady organizace jsou tvořeny z nákladů z činnosti a finančních nákladů. Hodnota finančních nákladů je nepatrná, a to z toho důvodu, že se jedná pouze o kurzové ztráty. Náklady z činnosti tvoří téměř celou hodnotu celkových nákladů, jak u činnosti hlavní, tak u činnosti doplňkové. Náklady z činnosti se skládají především ze mzdových nákladů a s tím spojeným zákonným sociálním pojištěním, spotřeby materiálu a energie, oprav a udržování, odpisů a dalších nákladových položek, které spadají do této oblasti. Mzdové náklady, ale tvoří jednoznačně největší část všech nákladů z činnosti.

Výnosy tvoří položky výnosy z činnosti, finanční výnosy a výnosy z transferů. Výnosy z činnosti obsahují zejména položky jako výnosy z prodeje služeb, čerpání fondů, ostatní výnosy a u činnosti doplňkové ještě výnosy z pronájmu. Výnosy z činnosti tvoří u hlavní činnosti cca 10 % z celkových výnosů. U doplňkové činnosti tvoří výnosy z činnosti 100 % z celkových výnosů. Finanční výnosy jsou ve formě kurzových zisků a jedná se o nepatrnou částku. U činnosti hlavní je největší část celkových výnosů tvořena výnosy z transferů, a to z cca 90 %. U doplňkové činnosti se eviduje ještě výsledek hospodaření, který je ve sledovaném období kladný a dosahuje hodnoty 564 725 Kč.

Ve výkazu zisku a ztrát je u činnosti hlavní dodržen princip přiřazování nákladů výnosům a je tím tedy splněn princip neziskovosti organizace v hlavní činnosti. Organizace disponuje navíc také činností vedlejší neboli hospodářskou, ve které tvoří kladný výsledek hospodaření pro podporu své činnosti hlavní.

Tabulka 7: Zjednodušený výkaz zisku a ztrát za rok 2023

Výkaz zisku a ztrát (v tis. Kč)				
Položka	Běžné období		Minulé období	
	Hlavní činnost	Vedlejší činnost	Hlavní činnost	Vedlejší činnost
Náklady celk.	70 413,73	515,13	62 429,01	510,80
N. z činnosti	70 407,52	515,08	62 420,71	510,80
Fin. náklady	6,21	0,05	8,29	x
Výnosy celk.	70 413,73	1 079,85	62 429,01	913,37

V. z činnosti	6 801,35	1 079,85	6 291,50	913,37
Fin. výnosy	0,11	x	4,83	x
V. z transferů	63 612,37	x	56 132,67	x
VH	x	564,72	x	402,56

Zdroj: Vlastní zpracování dle účetní závěrky

6.2.3 Příloha

Příloha je vyhotovena podle předepsaných náležitostí a obsahuje informace o stavu účtů v knize podrozvahových účtů a doplňující informace k položkám rozvahy. Těmito položkami rozvahy jsou v oblasti aktiv pozemky a stavby a v oblasti pasiv se jedná o transfery na pořízení dlouhodobého majetku a fondy účetní jednotky. V níže uvedených tabulkách jsou uvedeny informace o podrozvahových účtech a doplňující informace k položkám rozvahy. Doplňující informace k fondům účetní jednotky budou rozebrány v samostatné podkapitole 6.3. Fondy.

Tabulka 8: Informace o stavu účtů v knize podrozvahových účtů (v celých Kč)

Položka	Běžné období	Minulé období
Drobný DHM	208 623,37	201 670,37
Dlouhodobé podmíněné závazky z důvodu užívání cizího majetku na základě smlouvy o výpůjčce	22 990,00	22 990,00
Vyrovňovací účet k podrozvahovým účtům	185 633,37	178 680,37

Zdroj: Vlastní zpracování dle účetní závěrky

Tabulka 9: Doplňující informace k položce rozvahy „Transfery na pořízení DM“ (v celých Kč)

Položka	Běžné období	Minulé období
Snížení stavu transferů na pořízení DM ve věcné a časové souvislosti	152 818,44	159 526,22

Zdroj: Vlastní zpracování dle účetní závěrky

Tabulka 10: Doplnující informace k položkám rozvahy „Stavby a Pozemky“ (v tis. Kč.)

Položka	Běžné období			Minulé období
	Brutto	Korekce	Netto	
Stavby	68 474,60	19 963,59	48 511,01	49 532,13
Budovy pro služby obyvatelstvu	68 072,21	19 815,72	48 256,49	49 268,36
Komunikace a veřejné osvětlení	106,19	85,44	20,75	21,84
Ostatní stavby	296,20	62,43	233,77	241,93
Pozemky	638,42	x	638,42	638,42
Stavební pozemky	52,56	x	52,56	52,56
Zahrady, pastviny, louky, rybníky	162,28	x	162,28	162,28
Zastavěná plocha	400,62	x	400,62	400,62
Ostatní pozemky	22,96	x	22,96	22,96

Zdroj: Vlastní zpracování dle účetní závěrky

6.3 Fondy

Příspěvkové organizace vytváří takzvané fondy účetní jednotky a jedná se o rozvahové položky, které se vyskytují v oblasti pasiv. Vybraná příspěvková organizace tvoří všechny 4 fondy a těmi jsou fond kulturních a sociálních potřeb, rezervní fond, fond investic a fond odměn. Dále budou tyto fondy blíže rozebrány, bude uvedena jejich hodnota za sledované období a doplňující informace z přílohy, která je součástí účetní závěrky.

V následující tabulce je uveden celkový přehled o fondech příspěvkové organizace z rozvahy za sledované období 2023.

Tabulka 11: Fondy účetní jednotky za sledované období 2023 (v celých Kč)

Položka	Běžné období	Minulé období
Fondy účetní jednotky celkem	1 056 457,58	722 748,85
Fond odměn	87 000,00	9 000,00
Fond kulturních a sociálních potřeb	333 614,18	372 466,37
Rezervní fond (ze zlepšeného VH)	387 330,46	206 970,09
Rezervní fond (z ostatních titulů)	23 811,00	0
Fond reprodukce majetku (investic)	224 701,94	134 312,39

Zdroj: Vlastní zpracování dle účetní závěrky

Celková hodnota fondů účetní jednotky meziročně vzrostla na základě zvýšení každého fondu oproti minulému období s výjimkou FKSP, u kterého došlo k meziročnímu snížení hodnoty. Ve sledovaném období největší část zaujímá fond rezervní, který se dělí podle jeho tvorby a v celkové hodnotě tvoří cca 39 % z celkové hodnoty fondů a FKSP cca 31 % z celkové hodnoty fondů. Podstatnou část zaujímá také fond investic a nejmenší podíl má fond odměn.

6.3.1 Fond kulturních a sociálních potřeb

V příloze, která je součástí účetní závěrky, jsou k nalezení doplňující informace o průběhu nakládání s vybraným fondem za sledované období 2023. Kromě počátečního stavu fondu k 1. 1. 2023 je ve výkaze uvedena také jeho tvorba, čerpání a konečný stav k 31. 12. 2023.

Tabulka 12: Fond kulturních a sociálních potřeb za sledované období 2023 (v celých Kč)

Položka	Běžné období
Počáteční stav k 1. 1. 2023	372 466,37
Tvorba fondu	774 648,36
Základní příděl	774 648,36
Čerpání fondu	813 500,55
Stravování	202 200,55
Rekreace	392 102,00

Kultura, tělovýchova a sport	103 742,00
Poskytnuté peněžní dary	15 000,00
Ostatní užití fondu	100 456,00
Konečný stav fondu k 31. 12. 2023	333 614,18

Zdroj: Vlastní zpracování dle účetní závěrky

Fond je tvořen základním přidělem ve výši 774 648,36 Kč. Fond byl použit v oblasti stravování, rekreace, kultury, tělovýchovy a sportu, dále formou poskytnutých peněžních darů a ostatním užitím fondu. Celková hodnota fondu se za sledované období snížila o 38 852,19 Kč a konečná hodnota fondu tak ke konci účetního období je 333 614,18 Kč.

6.3.2 Rezervní fond

V příloze jsou dále obsaženy také doplňující informace k rezervnímu fondu. Struktura je stejná jako u FKSP a je zde uveden počáteční stav k 1. 1. 2023, tvorba fondu, jeho čerpání a konečný stav fondu k 31. 12. 2023.

Tabulka 13: Rezervní fond za sledované období 2023 (v celých Kč)

Položka	Běžné období
Počáteční stav k 1. 1. 2023	206 970,09
Tvorba fondu	413 175,15
Zlepšený výsledek hospodaření	322 564,15
Peněžní dary – účelové	90 611,00
Čerpání fondu	209 003,78
Ostatní čerpání	209 003,78
Konečný stav fondu k 31. 12. 2023	411 141,46

Zdroj: Vlastní zpracování dle účetní závěrky

Rezervní fond byl vytvořen ze zlepšeného výsledku hospodaření a z peněžních darů, které byly účelové. V průběhu roku probíhalo čerpání fondu formou ostatního čerpání a celková hodnota fondu se zvýšila o 204 171,37 Kč na konečnou hodnotu 411 141,46 Kč.

6.3.3 Fond investic

Dalším obsahem přílohy jsou i doplňující informace k fondu investic a struktura je naprosto totožná jako u předešlých dvou fondů. Tudíž počáteční stav fondu k 1.1. 2023, tvorba fondu, čerpání fondu a konečný zůstatek fondu k 31. 12. 2023.

Tabulka 14: Fond investic za sledované období 2023 (v celých Kč)

Položka	Běžné období
Počáteční stav k 1. 1. 2023	134 312,39
Tvorba fondu	1 574 016,00
Peněžní prostředky ve výši odpisů DHM a DNM prováděné podle zřizovatelem schváleného odpisového plánu	1 574 016,00
Čerpání fondu	1 483 626,45
Pořízení a technické zhodnocení DHM a DNM, s výjimkou DDM	152 818,44
Odvod do rozpočtu zřizovatele	1 000 000,00
Navýšení peněžních prostředků určených na financování údržby a oprav majetku, který PO používá pro svou činnost	330 808,01
Konečný stav k 31. 12. 2023	224 701,94

Zdroj: Vlastní zpracování dle účetní závěrky

Fond investic je tvořen peněžními prostředky ve výši odpisů dlouhodobého majetku hmotného i nehmotného dle schváleného odpisového plánu zřizovatelem. Fond investic byl v účetním období použit na pořízení a technické zhodnocení dlouhodobého majetku kromě drobného dlouhodobého majetku, další čerpání bylo skrze odvod do rozpočtu zřizovatele a proběhlo navýšení peněžních prostředků, které jsou určeny pro financování údržby a oprav majetku, který příspěvková organizace používá pro svou činnost. V průběhu období došlo tedy k navýšení fondu o 90 389,55 Kč na celkovou hodnotu 224 701,94 Kč.

6.3.4 Fond odměn

Stav fondu odměn byl v minulém období ve výši 9 000 Kč. V běžném neboli ve sledovaném účetním období se konečný stav tohoto fondu zvýšil o 78 000 Kč na hodnotu 87 000 Kč. Použití fondu odměn probíhá vždy formou mimořádných odměn na konci roku a na nic jiného se nepoužívá. Tento fond je tvořen ze zlepšeného hospodářského výsledku.

6.4 Transfery

Vybraná příspěvková organizace také přijímá transfery a dotace, a to jak od kraje, tak i od státu skrze ministerstvo školství, mládeže a tělovýchovy (dále jen „MŠMT“). Transfery jsou značeny závaznými účelovými znaky pro sledování zdrojů financování. Transfery, které vybraná organizace přijímá a jsou od MŠMT jsou značeny jako UZ 33353 a ty, které jsou od kraje jsou značeny jako UZ 999XX, vlastní zdroje financování jsou značeny jako UZ 666XX.

Prvním krokem k získání transferu je podání žádosti o něj a vytyčení aktivit a cílů na které má být transfer určen. Jakmile se podá žádost, tak se čeká na rozhodnutí o poskytnutí dotace (viz. Příloha IV), ve kterém se uvede, zda se dotace poskytne anebo neposkytne a pokud ano, tak v jaké výši. Po přijetí rozhodnutí o poskytnutí dotace následně organizace přijme peníze na účet, které je nutné rozlišit od ostatních peněžních prostředků a celá částka se zaúčtuje na účet 472 – Dlouhodobé přijaté zálohy na transfery. V průběhu účetního období se potom měsíčně účtuje do výnosů proti nákladům, a to jenom tolik, kolik jsou reálné náklady na dotaci za ten rok. Neboli účetní zaúčtuje za ten měsíc do výnosů proti nákladům jen tolik, kolik je opravdu vyčerpáno z celkové hodnoty dotace. Účtování probíhá po částech z toho důvodu, aby nedošlo ke zkreslení výsledku hospodaření v účetní závěrce daného roku.

Nejvýznamnějším transferem, o kterém se ve sledovaném období účtovalo, byla dotace na „Operační program Jan Amos Komenský“. Žádost o tuto dotaci byla podána již v roce 2022 a dne 26. 6. 2022 bylo rozhodnuto o poskytnutí dotace ve výši 2 137 133,00 Kč pro vybranou příspěvkovou organizaci. Účelem dotace je zvyšování kvality, inkluзивity a účinnosti systémů vzdělávání, zajišťování rovného přístupu ke kvalitnímu a inkluзивnímu vzdělávání, včetně usnadňování vzdělávací mobility znevýhodněných skupin. Účelu dotace musí být dosaženo do data ukončení fyzické realizace projektu a termíny jsou následující:

- datum zahájení fyzické realizace projektu: 1. 9. 2022,
- datum ukončení fyzické realizace projektu: 31. 8. 2024.

Rozhodnutí o poskytnutí dotace dále kromě specifikace dotace, kde je uveden také finanční rámec projektu, obsahuje povinnosti příjemce, platební podmínky, porušení rozpočtové kázně a odvody za porušení rozpočtové kázně.

Na konci účetního období je nutné vypořádání transferů a provádí se skrze vnitřní účetní doklad poslední měsíc v účetním období. Tento vnitřní účetní doklad obsahuje číslo dokladu, datum, popis účetního dokladu a podpisy příkazce operace, správce rozpočtu, hlavní účetní a osoby odpovědné za zaúčtování. Samotné účtování je ukázáno v následující tabulce, která obsahuje vypořádání transferů za měsíc prosinec 2023 vybrané příspěvkové organizace.

Tabulka 15: Vnitřní účetní doklad – vypořádání transferů (v celých Kč)

Má dáti (MD)	Dal (D)	Částka
374/0100	388/0400	52 937,311
374/0101	388/0401	117 900
374/0102	388/0477	143 000
374/0103	388/0479	450 000
346/0400	346/0400	52 937,311
364/0401	346/0401	117 900
346/0402	346/0402	143 000
346/0403	346/0403	450 000

Zdroj: Vlastní zpracování dle vnitřního účetního dokladu

Dochází k proúčtování částek na účtu 374 – Krátkodobé přijaté zálohy na transfery s analytikou 0100 – Přímé dotace. Skrze účet 388 – Dohadné účty aktivní s analytikou 0400 přímé dotace (UZ 33353 = přímé náklady na vzdělávání). Poté jsou částky zaúčtovány na účtu 346 – Pohledávky za vybranými ústředními vládními institucemi (Dotace ze státního rozpočtu) s analytikou 0400 – přijaté transfery na provoz z rozpočtu MŠMT. Tato účetní operace na účtu 346 je sice nulová, ale takovéto účtování je nezbytné z důvodu pokynu zřizovatele, aby provedená operace byla zaznamenána a evidence byla úplná.

6.5 Inventarizace

Ve vybrané příspěvkové organizaci probíhá inventarizace na základě příkazu ředitele a provádí se jednou ročně k 31. 12. daného období. Z provedené inventarizace je následně výstupem inventarizační zpráva, kde jsou uvedeny výsledky a zjištění po provedení inventarizace.

6.5.1 Příkaz ředitele

Příkaz ředitele je dokument, který vydá ředitel školy k rozhodnému dni a tímto dokumentem vydá příkaz k provedení řádné roční inventarizace veškerého majetku a závazků v souladu s ustanovením § 29 a § 30 zákona č. 563/1991 Sb. o účetnictví.

Nariadení obsahuje příkaz provést řádnou fyzickou a dokladovou inventarizaci majetku a závazků ke dni 31. 12. daného období, v tomto rozsahu:

- dlouhodobého hmotného majetku,
- dlouhodobého nehmotného majetku,
- drobného dlouhodobého hmotného majetku,
- drobného dlouhodobého hmotného majetku – učebních pomůcek,
- cenin,
- pokladní hotovosti,
- finančních prostředků na bankovních účtech,
- pohledávek a závazků.

Vedle provedených úkonů je uveden také datum, od kterého budou započaty inventarizační práce. Ve vybrané organizaci se jedná vždy o období 2 měsíce před ukončením účetního období, tudíž 1. 11. daného roku. Konec inventarizačních prací je uveden k 31. 12. daného roku, aby bylo zajištěno zpracování výsledků v účetní závěrce.

Ředitel školy v příkazu ředitele dále sestaví inventarizační komisi, která se skládá z předsedy a členů komise. Tyto členy konkrétně vyjmenuje a společně s nimi jmenuje zodpovědné pracovníky za inventarizaci pro jednotlivé oblasti hospodaření.

Poslední částí, která je obsahem příkazu ředitele k provedení inventarizace jsou termíny k zajištění přípravných inventarizačních prací a termíny kdy bude provedena samotná inventarizace.

Ve sledovaném období 2023 se jednalo o termíny, které jsou uvedeny ve dvou následujících tabulkách.

Tabulka 16: Termíny k zajištění inventarizačních prací

Přípravné inventarizační práce	Termín	Odpovědnost
Vytištění inventurních seznamů dle hmotně odpovědných míst	19. 11. 2023	hlavní účetní
Předání seznamů hmotně odpovědným pracovníkům	20. 11. 2023	hlavní účetní
Kontrola inventárních seznamů hmotně odpovědných pracovníků + vrácení do účtárny včetně případných převodek	30. 11. 2023	odpovědní pracovníci
Provedení případných oprav a přesunů v účetní evidenci majetku a vytištění pokladů pro fyzickou inventarizaci majetku	08. 12. 2023	hlavní účetní

Zdroj: Vlastní zpracování dle interních dokumentů organizace

V následující tabulce jsou uvedeny termíny, kdy bude provedena inventarizace v různých oblastech hospodaření. I přesto, že jsou určeny následující termíny, tak v praxi je postup lehce rozdílný. Protože se jedná o střední školu a během svátků Vánočních a Silvestra ve škole nikdo není, je proto v praxi inventarizace v některých oblastech prováděna dřív, aby 31. 12. nemusel nikdo chodit do práce. Například u inventarizace skladů se ve vybrané organizace postupuje následovně, kdy 20. 12. 2023 se uzavře sklad, provede se inventarizace, vytiskne se inventurní seznam, který již souhlasí s fyzickým stavem na skladě. Během období od provedení inventarizace do 31. 12. 2023 je škola zavřená a není v ní žádný pohyb. Následně se v dalším roce nejpozději do 3. 1. 2024 vytiskne inventurní seznam k 31. 12. 2023 a uvede se, že v daném meziobdobí na skladě nebyl žádný pohyb a tyto dva inventurní soupisy z 20.12. 2023 a 31. 12. 2023 jsou stejné a navzájem souhlasí. Tento

postup se nazývá rozdílová inventura a vzhledem ke své povaze si ho účetní jednotka může dovolit aplikovat.

Tabulka 17: Termíny pro provedení inventarizace

Druh inventarizace/činnosti	Termín
Fyzická inventura místností	12. 12. 2023
Inventarizace materiálu na skladech	31. 12. 2023
Inventarizace cenin, finančních prostředků, závazků a pohledávek	31. 12. 2023
Kontrola se stavy v účetní evidenci, odsouhlasení skutečných stavů s účetními, proúčtování případných rozdílů	31. 12. 2023
Zpracování inventurních seznamů za účelem prokázání stavu majetku ke dni účetní závěrky (tj. 31. 12. 2023)	do 18. 1. 2024
Předložení souhrnného inventarizačního zápisu řediteli školy	do 18. 1. 2024

Zdroj: Vlastní zpracování dle interních dokumentů organizace

6.5.2 Inventarizační zpráva

Po provedení inventarizace je nezbytné vyhotovit inventarizační zprávu neboli závěrečný protokol roční inventarizace. Tato inventarizační zpráva se podává řediteli školy a ten ji musí následně podepsat.

Obsahem inventarizační zprávy je úvod, ve kterém je vymezeno, že inventarizace proběhla ve dvou fázích (fyzická inventura a dokladová inventura) a kdo se na ní podílel. Je zde uveden seznam členů inventarizační komise společně s jejím předsedou. První oddíl se věnuje časovému a věcnému průběhu inventarizace, kde se vymezuje forma provedení inventarizace, začátek a konec prováděných prací a povinnosti členů inventarizační komise provést inventuru za jednotlivé oblasti hospodaření a pořídít dílčí inventarizační zápisy.

Druhý oddíl pojednává o způsobu provedení inventur. Je zde vymezeno, jaké oblasti spadají do fyzické inventury a jaké oblasti se podrobí kontrole skrze dokladovou inventuru. Je zde zaznamenán průběh některých inventarizací a jejich případné zjištění a nedostatky.

Ve třetím oddíle se nachází doložení provedených inventur a seznam všech inventurních soupisů, které provedli členové inventarizační komise u jednotlivých druhů majetku a závazků. Tyto soupisy jsou doloženy přehledem přebývajícího majetku, přehledem chybějícího majetku a přehledem majetku k přesunutí.

Obsahem čtvrtého oddílu jsou případné zjištěné inventarizační rozdíly a zaúčtované rozdíly včetně návrhu na řešení. V pátém oddílu je doporučení pro příští inventarizaci, které může být a nemusí. Na konci zprávy je uveden datum a místo vyhotovení inventarizační zprávy, název příspěvkové organizace a podpis ředitele, který svým podpisem inventarizační zprávu schvaluje.

6.6 Doplnková činnost

Pro doplňkovou činnost je ve vybrané organizaci vyhotovena samostatná vnitřní směrnice, která upravuje celý chod a evidenci doplňkové činnosti. Doplňková činnost je v účetnictví sledována odděleně od běžného hospodaření. Doplňková činnost nemůže být financována z prostředků ze státního rozpočtu a z prostředků zřizovatele. V ročním úhrnu nesmí být doplňková činnost ztrátová, ztráta je přípustná pouze u jednotlivých druhů doplňkové činnosti, pokud ji škola uhradí v rámci celkového výsledku hospodaření doplňkové činnosti. Vybraná organizace musí v ročním výsledku hospodaření doložit efektivnost provozování doplňkové činnosti a pokud by zřizovatel usoudil, že doplňková činnost je dlouhodobě ztrátová, tak může organizaci nařídít zrušit veškerou doplňkovou činnost. Pokud by došlo k nemožnosti oddělit náklady hlavní a doplňkové činnosti například u nákladů jako je energie, vytápění, spotřeba vody atd., tak se použije pro zjištění podílu nákladů v doplňkové činnosti propočet procentem nebo vypočteným koeficientem.

Prostředky získané z doplňkové činnosti následně slouží také k pokrytí potřeb v hlavní činnosti, které zřizovatel finančně nepokryje. Doplňková činnost je evidovaná po celé účetní období odděleně od činností hlavní, a to formou analytických účtů, které jsou nižší než 300 a dále je doplňková činnost sledována na samostatných střediscích rozdělených podle jednotlivých druhů činností na základě živnostenského listu a oprávnění. V následující

tabulce jsou uvedeny jednotlivá střediska a jejich rozdělení pro dané druhy doplňkové činnosti.

Tabulka 18: Střediska organizace – doplňková činnost

Název střediska	Číslo střediska
Stravování	31
Nájmy	32
Ubytování	33
Kurz – pedikúra	34
Kurz – kadeřnice	35
Kurz – kosmetika	36
Kurz – krejčí	37
Kurz – fotograf	38
Ostatní	39

Zdroj: Vlastní zpracování dle interních zdrojů organizace

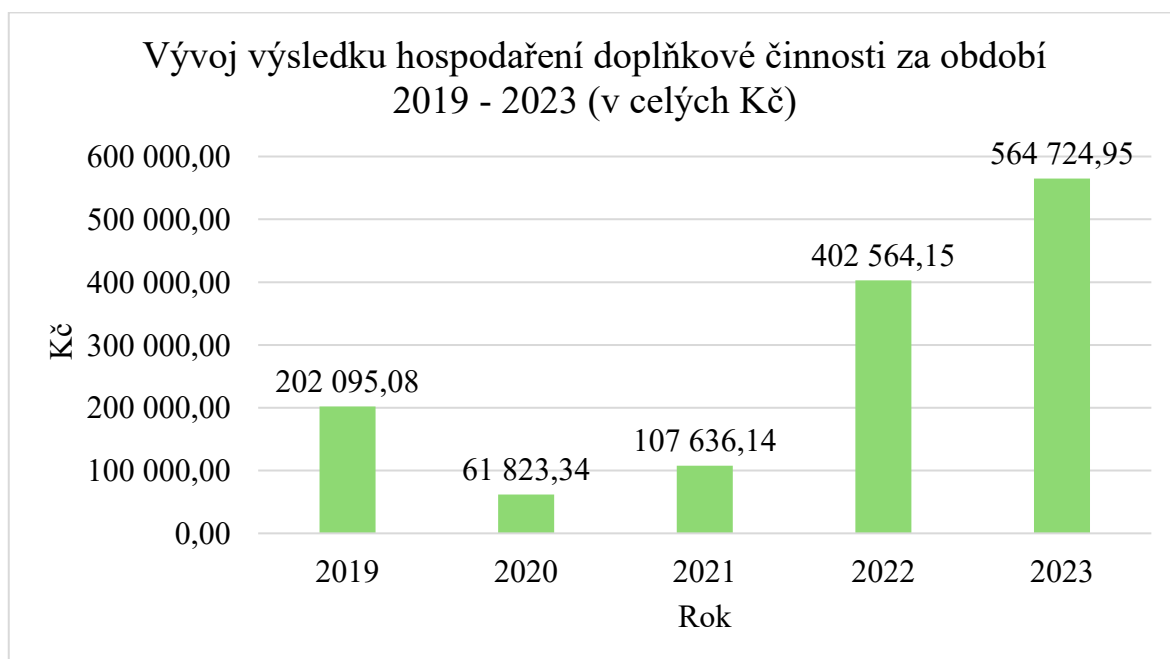
Doplňková činnost tedy zahrnuje koupi za účelem jejího dalšího prodeje a prodej v režimu živnosti volné, poradenskou činnost v oblasti společenských věd a rozvoje osobnosti, pořádání odborných kurzů, školení a jiných vzdělávacích akcí včetně lektorské činnosti, pedikúru, manikúru, hostinskou činnost, ubytovací služby, kosmetické služby a realitní činnost.

Pokud je tvořen v doplňkové činnosti zisk neboli kladný hospodářský výsledek, tak po jeho zdanění je dle platné legislativy a pokynů zřizovatele rozdělen do fondů školy. To znamená, že vybraná organizace nepoužívá prostředky z doplňkové činnosti pro zkvalitnění své činnosti hlavní přímo, ale až po přetransformování do svých fondů. Jedná se o fond rezervní, fond odměn a fond kulturních a sociálních potřeb (příděl do FKSP z prostředků doplňkové činnosti je nákladem doplňkové činnosti).

O celkovém provozu doplňkové činnosti a použití prostředků z doplňkové činnosti rozhoduje ředitel školy a uděluje kompetence mezi jednotlivé zaměstnance. Vytváří také vnitřní směrnici o doplňkové činnosti a provádí kontrolu této činnosti. Ve vybrané organizaci jsou vymezeny pravomoci následovně:

- **zástupce ředitele školy pro ekonomickou a personální oblast** – odpovídá za ekonomické a pracovně právní zabezpečení doplňkové činnosti,
- **vybraní pracovníci** – odpovídají za organizační zabezpečení doplňkové činnosti,
- **hlavní účetní** – odpovídá za vedení účetnictví,
- **mzdová účetní** – odpovídá za sepsání a evidenci smluv s pracovníky, kteří se podílejí na vedlejší činnosti a platy.

Velmi důležitým prvkem doplňkové činnosti je zejména správné nastavení kalkulací, které stanovuje ekonom. Pokud by byly kalkulace případně nastaveny špatně, tak by to byl problém a odpovědnost za to následně nese právě on. Je nezbytné také hlídat vývoj hospodářského výsledku a sledovat, zda jeho hodnota není záporná. V následujícím grafu je uveden výsledek hospodaření doplňkové činnosti a jeho vývoj v průběhu posledních 5 let. Z grafu lze vidět, že hospodářský výsledek dosahuje v každém roce kladných hodnot s poklesem hodnoty v letech 2020 a 2021 kvůli propuknutí epidemii Covid-19. Ale i přes pokles v těchto letech je výsledek hospodaření stále kladný a vybraná příspěvková organizace tak splňuje kritérium ziskovosti doplňkové činnosti.



Obrázek 4: Vývoj výsledku hospodaření doplňkové činnosti za období 2019–2023

Zdroj: Vlastní zpracování dle účetních závěrek

6.7 Rozpočet

V rámci čerpání rozpočtu vybraná příspěvková organizace posílá měsíčně svému zřizovateli takzvanou finanční rozvahu ke kontrole. Tato finanční rozvaha má formu tabulky v excelu a obsahuje všechny náklady a výnosy, které tato organizace eviduje. V tabulce je uvedena skutečnost čerpání rozpočtu za předešlé dvě období (roky) a dále rozpočet na aktuální období (rok) společně se skutečností k danému měsíci sledovaného období. V následujících tabulkách je uveden, jaký byl stanovený rozpočet na rok 2023 a jaká byla skutečnost ke konci dvanáctého měsíce roku 2023. Došlo k překročení stanoveného rozpočtu o 11,14 % kvůli přijatým účelovým dotacím a vyplácení mezd z dohod ke konci roku.

Tabulka 19: Rozpočet na rok 2023

Rozpočet na rok 2023 (v tis. Kč)			
	Hlavní činnost	Doplňková činnost	Celkem
Náklady	63 355,39	444,00	63 799,39
Výnosy	63 355,39	669,00	64 024,39
VH	0	225,00	225,00

Zdroj: Vlastní zpracování dle finanční rozvahy

Tabulka 20: Skutečnost čerpání rozpočtu k 12/2023

Skutečnost k 12/2023 (v tis. Kč)			
	Hlavní činnost	Doplňková činnost	Celkem
Náklady	70 413,73	515,13	70 928,86
Výnosy	70 413,73	1 079,85	71 493,58
VH	0	564,72	564,72

Zdroj: Vlastní zpracování dle finanční rozvahy

Tabulka 21: Procentní plnění čerpání rozpočtu v rámci hlavní činnosti

(v tis. Kč)	Hlavní činnost – rozpočet	Hlavní činnost – skutečnost	% plnění R/HČ
Náklady	63 355,39	70 413,73	111,14
Výnosy	63 355,39	70 413,73	111,14

Zdroj: Vlastní zpracování dle finanční rozvahy

6.8 Vyhodnocení analýzy vybraných účetních položek účetní závěrky

V rámci provedené analýzy vybraných účetních položek účetní závěrky byly ověřeny výkazy vybrané příspěvkové organizace a dále byly analýze podrobeny fondy příspěvkové organizace, transfery, inventarizace, doplňková činnost a čerpání rozpočtu.

Transfery, inventarizace, doplňková činnost a čerpání rozpočtu se jeví jako bezrizikové oblasti a nebyly zjištěny žádné skutečnosti, které by autora práce vedli k pochybám o jejich správnosti. Na základě provedené analýzy bylo ale také zjištěno a zhodnoceno, že existují i rizikové vybrané účetní položky, které budou vybrány jako vzorek pro testování.

V oblasti aktiv budou testování podrobeny následující vybrané položky jako pohledávky a v rámci nich poskytnuté zálohy a dále peněžní prostředky. V oblasti pasiv budou testovány vybrané účetní položky, jako závazky a v rámci nich zejména účty dodavatelé, přijaté provozní zálohy a dále fondy účetní jednotky. Oblast nákladů se zaměřením na nákladovou položku služby, spotřeba energie a opravy a udržování budou ověřeny skrze detailní analytické testy.

Vedle vybraných rizikových položek v oblasti aktiv, pasiv a nákladů bylo v průběhu analýzy vybraných účetních položek účetní závěrky také zjištěno, že aktuální forma účtové osnovy ve vybrané příspěvkové organizaci je nedostačující. Aktuální účtová osnova obsahuje spoustu analytických účtů, které se již nepoužívají, a tak orientace s účtovou osnovou pro někoho kdo ve vybrané příspěvkové organizaci nepracuje je velmi náročná. Vzhledem k tomu, že vybraná příspěvková organizace funguje na základě vícezdrojového financování, tak je toto sledování a přiřazení zdrojů financování opravdu velmi složité. Musí se sledovat a evidovat zvláště fondy příspěvkové organizace a je nezbytné sledovat zdroje financování skrze takzvané účelové znaky (ÚZ), které v aktuální účtové osnově chybí a tím pádem zde existuje riziko vzniku chyby přiřazením špatného zdroje financování. Pro zlepšení kontrolního systému vybrané příspěvkové organizace tak v rámci stanovení metodického postupu bude také vytvořena nová účtová osnova, která bude nově obsahovat i správné přiřazení ÚZ a tím by se měla zajistit správnost a lepší manipulace a orientace při používání účtové osnovy nejen pro hlavní účetní, ale taky pro kohokoliv, kdo bude muset s účtovou osnovou dané příspěvkové organizace pracovat.

7 STANOVENÍ METODICKÉHO POSTUPU PRO KONTROLNÍ PROCESY PŘI OVĚŘENÍ ÚČETNÍ ZÁVĚRKY

Obsahem této kapitoly je provedení testů spolehlivosti a testů věcné správnosti a na základě jejich výsledků vytvoření návrhu na zlepšení kontrolních procesů při ověření účetní jednotky formou metodického postupu, který bude účetní jednotce sloužit jako takový návod pro provádění kontrolních činností. Dále je vytvořena pro vybranou příspěvkovou organizaci nová účtová osnova, která by měla zefektivnit práci hlavní účetní. Tato nová účtová osnova by měla být pro účetní uživatelsky přívětivější a nově obsahuje všechny důležité informace na jednom místě a nepotřebné nebo neaktuální informace jsou odstraněny.

7.1 Testy spolehlivosti

První testování v rámci ověření účetní závěrky probíhalo formou testů spolehlivosti, kdy byl podrobně analyzován vnitřní kontrolní systém vybrané příspěvkové organizace pro zhodnocení, zda vůbec existuje, jak kvalitní je a jaké je jeho používání. Respektive zda je možné se na zavedený vnitřní kontrolní systém spolehnout.

Vybraná organizace disponuje poměrně rozsáhlým vnitřním kontrolním systémem pro všechny oblasti hospodaření a upravuje jej samostatná vnitřní směrnice o finanční kontrole, kterou vydává ředitel školy. Vnitřní kontrola probíhá v organizaci formou řídicí kontroly, která se dělí na předběžnou, průběžnou a následnou. Pověření zaměstnanci, kteří provádí tuto řídicí kontrolu provádí kontrolu svědomitě a na základě provedené analýzy, pozorování a dotazování pracovníků lze konstatovat, že zavedený vnitřní kontrolní systém je efektivní a pro účely této práce je možné se na něj spolehnout.

V následující kapitole budou provedeny testy věcné správnosti na základě vyhodnocení analýzy vybraných účetních položek účetní závěrky.

7.2 Testy věcné správnosti

Dalším krokem v realizační fázi auditu je provedení testů věcné správnosti v oblasti aktiv a pasiv. V oblasti nákladů jsou provedeny detailní analytické testy. Cílem provedení těchto testů je zjistit, zda existují nějaké významné nesprávnosti u vybraných účetních položek, které byly vyhodnoceny jako rizikové, a proto budou podrobeny tomuto testování.

7.2.1 Testy věcné správnosti v oblasti aktiv

V oblasti aktiv byly jako rizikové účetní položky vybrány zejména pohledávky, v rámci nich poskytnuté zálohy a dále peněžní prostředky v pokladně. U každé z vybraných oblastí byly provedeny testy věcné správnosti a byla provedena fyzická kontrola na místě u vybraných vzorků daných účetních položek.

Pohledávky

V rámci testování pohledávek bylo zjištěno, že vybraná příspěvková organizace za sledované období roku 2023 evidovala 89 faktur vydaných. Faktury se týkají nejčastěji pronájmů, poskytnutých kurzů v rámci vzdělávání a stravování. Tyto faktury jsou jak z činnosti hlavní, tak i z činnosti doplňkové. Číselná řada na vystavené faktury je stejná a nerozlišuje se pro činnost hlavní a doplňkovou. K rozlišení činnosti poté dojde na základě zaúčtování dle analytických účtů a na základě rozčlenění do středisek. Pro testování bylo vybráno 12 faktur vydaných, a to z každého měsíce sledovaného období roku 2023 jedna.

Před samotným testováním bylo ještě provedeno dotazování hlavní účetní pro ověření, zda je plnění pohledávek vymáháno a jakým způsobem se postupuje, zda jsou u vybraných plnění uzavírány smlouvy a společně s nimi ujednány i sankce. Poté následovala kontrola vybraných odběratelských faktur, u kterých se kontrolovaly následující skutečnosti:

- Byla faktura vystavená na základě existujícího podkladu?
- Byl tento podklad schválený?
- Souhlasí částka uvedená na faktuře s daným podkladem k faktuře?
- Obsahuje faktura všechny potřebné náležitosti? (razítko a podpisy)
- Obsahuje faktura záznam o zaúčtování odeslané faktury?
- Je zaúčtování faktury správné?

Tabulka 22: Testování věcné správnosti FAV

Doklad č.	Datum	Účetní případ	Částka (v Kč)	Správnost
219005	31.1.2023	Pronájem tělocvičny 1/2023	2 625	ANO
219014	10.2.2023	Zkouška k získání prof. kvalifik.	13 000	ANO
219019	24.3.2023	Kadeřnický kurz	3 400	NE
219033	30.4.2023	Pronájem tělocvičny 4/2023	3 750	ANO
219036	18.5.2023	Zajištění foto koutku	6 000	ANO
219043	30.6. 2023	Odběr el. energie 4-6/2023	420	ANO
219045	17.7.2023	Příprava občerstvení na akci	33 610	NE
219050	21.8.2023	Příprava občerstvení na festival	12 300	ANO
219060	25.9.2023	Kurz – základy krejčovství	5 100	NE
219074	31.10.2023	Pronájem nebytových prostorů	1 859	NE
219077	23.11.2023	Zhotovení těsta a polévky	8 800	ANO
219085	18.12.2023	Pronájem nebyt. prostorů – bufet	1 173	NE

Zdroj: Vlastní zpracování dle interních dokladů organizace

Po provedení testů věcné správnosti u 12 vybraných faktur vydaných bylo zjištěno, že 5 z nich nesplňují všechna kritéria, která se kontrolovala a byly naleznuty chyby. Ve všech případech se jednalo o stejnou chybu, a to absenci jednoho nebo dvou podpisů z celkových 3 podpisů, které jsou nutné pro správnost a potvrzení procesu schválení. Tyto podpisy musí být společně s razítkem příspěvkové organizace na samotné faktuře a dále jsou tyto podpisy i na příloženém záznamu o zaúčtování odeslané faktury. Jedná se o podpisy příkazce, správce rozpočtu a hlavní účetní. U vybraných faktur chybí vždy buď podpis správce rozpočtu, příkazce anebo obou uvedených osob. Jedná se o nesprávnost, která by v případě kontroly z finančního úřadu byla považována za chybu. Proto je nutné doplnění těchto podpisů a zajistit tak správnost schvalovacího řízení.

Poskytnuté zálohy

V rámci pohledávek byly testování podrobeny také poskytnuté zálohy (účet 314). V roce 2023 bylo evidováno ve vybrané příspěvkové organizaci 106 zálohových faktur. Poskytnuté zálohy jsou nejčastěji na školení, energie, nájmy a další. Zálohové faktury jsou evidovány v samostatném šanonu se svou vlastní číselnou řadou 910XXX. Pro testování byly vybrány 4 zálohové faktury. U zálohových faktur byly kontrolovány následující skutečnosti:

- Je zálohová faktura připnuta k odpovídajícímu daňovému dokladu?
- Je k zálohové faktuře připnut návrh na zaúčtování faktury?
- Je zálohová faktura uhrazena?

Tabulka 23: Testování věcné správnosti zálohových faktur

Doklad č.	Datum	Účetní případ	Částka (v Kč)	Správnost
910035	31.3.2023	Školení	890	ANO
910059	10.2.2023	Záloha služby Otrokovice 7/2023	6 000	ANO
910067	22.8.2023	Kávovar – zlepšení prac. prostř.	13 053	ANO
910106	6.12.2023	Záloha elektrická energie	2 320	ANO

Zdroj: Vlastní zpracování dle interních dokladů organizace

Všechny faktury, které byly podrobeny kontrole splňovaly kontrolované skutečnosti a požadavky určené vnitřním kontrolním systémem. Každá zálohová faktura je po přijetí daňového dokladu okopírovaná a přiložena k odpovídajícímu daňovému dokladu. Ke každé zálohové faktuře je připnut návrh na zaúčtování faktury, který obsahuje opět podpisy příkazce operace, správce rozpočtu, hlavní účetní, a navíc osoby odpovědné za účetní případ a osoby odpovědné za zaúčtování. Hlavní účetní zajišťuje kontrolu uhrazení zálohové faktury tak, že na tento návrh ještě dopisuje datum, kdy zálohovou fakturu uhradila z bankovního účtu.

Pokladna

Ve sledovaném roce vybraná příspěvková organizace evidovala 1184 pokladních dokladů. Peněžní prostředky organizace eviduje pouze v české měně, tudíž nebylo potřeba řešit zůstatky ke konci období kvůli kurzovým rozdílům. Hlavními transakcemi u pokladních

dokladů jsou tržby za stravování, převody hotovosti z pokladen do pokladny centrální, nákup materiálu, nákup služeb, poštovné a cestovní náhrady. Pokladní doklady příjmové a výdajové jsou evidovány dohromady pod stejnou číselnou řadou. Kontrole budou podrobeny jak příjmové pokladní doklady, tak i výdajové pokladní doklady a kontrolovány budou následující skutečnosti:

Příjmové pokladní doklady

- Existuje stvrzenka o přijetí hotovosti?
- Je u pokladního dokladu sestava denních tržeb nebo jiné důležité přílohy dokazující pohyb v pokladně?
- Obsahuje příjmový pokladní doklad razítko organizace a potřebné podpisy?

Výdajové pokladní doklady

- Existuje doklad, který svědčí o výdaji hotovosti?
- Má výdajový pokladní doklad předepsané náležitosti (do 10 000 Kč)?
- Obsahuje výdajový pokladní doklad razítko organizace a potřebné podpisy?

Tabulka 24: Testování věcné správnosti pokladních dokladů

Doklad č.	Datum	Účetní případ	Částka (v Kč)	Správnost
920050	17.1.2023	PPD – tržba knedlík	440	NE
920269	29.3.2023	VPD – cestovné	1 737	ANO
920389	28.4.2023	VPD – nákup auto dílů	9 607	ANO
920633	27.6.2023	PPD – tržby, převod z pokladny	5 807	ANO
920863	26.9.2023	VPD – žáci strava, vratka	500	ANO
921087	29.11.2023	VPD – cestovní příkaz	858	NE
921167	19.12.2023	PPD – tržby, převod z pokladny	7 145	NE
921174	20.12.2023	PPD – tržby, převod z pokladny	3 879	NE

Zdroj: Vlastní zpracování dle interních dokladů organizace

Pro kontrolu bylo za průběh roku 2023 vybráno celkem 8 pokladních dokladů. Z toho 4 příjmové pokladní doklady a 4 výdajové pokladní doklady. Všechny doklady byly seřazeny v šanonech rozděleny dle měsíců. Obsahem byly pokladní doklady, sestavy tržeb a pokladní deník za dané období. Všechny pokladní doklady byly v částce do 10 000 Kč a vybrané vzorky obsahovaly stvrzeny nebo proplacené doklady a další potřebné náležitosti. U pokladních dokladů, u kterých je uvedena chyba se jedná opět o absenci podpisu. U pokladního dokladu č. 920050 chybí podpis příkazce operace a u dokladů č. 921087, 921167, 921174 chybí podpis hlavní účetní. Díky této skutečnosti se tyto pokladní doklady nedají považovat za správné a bezchybné. Podpisy je nutné doplnit.

Konečný stav účtu 262 – peníze na cestě je ke konci roku 2023 nulový a převod peněz z pokladny na bankovní účet a obráceně je tak za sledované období bezchybný.

7.2.2 Testy věcné správnosti v oblasti pasiv

V oblasti pasiv byly jako rizikové účetní položky vybrány zejména závazky, v rámci nich přijaté provozní zálohy a dále fondy příspěvkové organizace. U každé z vybraných oblastí byly provedeny testy věcné správnosti a byla provedena fyzická kontrola na místě u vybraných vzorků daných účetních položek.

Závazky

Při testování závazků bylo zjištěno že ve sledovaném období roku 2023 vybraná příspěvková organizace evidovala 1 223 faktur přijatých. Jedná se zejména o faktury za materiál, potraviny, nájmy a učební pomůcky. Faktury přijaté se evidují pod vlastní číselnou řadou 900XXX, faktury přijaté, které jsou provázané s FKSP mají svoji samostatnou číselnou řadou 930XXX. U prvotní evidence faktur přijatých se nijak nerozděluje, zda se jedná o hlavní nebo doplňkovou činnost. K rozdělení dojde až následně na základě kalkulace, díky které se přeúčtovává na činnost doplňkovou. Pro testování bylo náhodně vybráno 12 faktur přijatých, a to z každého měsíce jedna za uplynulý rok.

Vedle komplexního ověření, zda je se závazky nakládáno v souladu se zákonem o majetku, který je ve vlastnictví státu a dalšími předpisy a zda závazky nejsou po lhůtě splatnosti se u vybraných dodavatelských faktur kontrolovaly následující skutečnosti:

- Existuje a je k faktuře přiložena potřebná objednávka, dodací list?
- Obsahují všechny sdružené dokumenty stejnou částku, která je uvedena na faktuře?

- Je na faktuře razítko data přijetí do organizace?
- Obsahuje faktura všechny potřebné náležitosti? (razítko a podpisy)
- Je u faktury přiložena průvodka k faktuře?
- Je zaúčtování faktury správné?

Tabulka 25: Testování věcné správnosti FAP

Doklad č.	Datum	Účetní případ	Částka (v Kč)	Správnost
900064	16.1.2023	Nájem nebytové jednotky 1/2023	27 888	ANO
900151	20.2.2023	Malířské a natěračské práce	83 625	NE
900297	17.3.2023	Kancelářské potřeby	11 859	ANO
900429	27.4.2023	Webinář	690	ANO
900535	30.5.2023	Opravy a servis šicích strojů	3 320	ANO
900615	20.6.2023	Školení	900	NE
900688	19.7.2023	Technická podpora	19 457	ANO
900752	31.8.2023	Tonery	1 803	ANO
900878	30.9.2023	Vyúčtování služeb 2022	103 901	ANO
900906	9.10.2023	Správní poplatky	7 092	ANO
901092	21.11.2023	Potraviny	3 376	ANO
901188	19.12.2023	Potraviny	6 229	ANO

Zdroj: Vlastní zpracování dle interních dokumentů organizace

Všechny zkontrolované faktury jsou spárovány s objednávkou a případné dodacím listem, obsahují razítko data přijetí do organizace. Ke každé faktuře je přiložena také průvodka faktury, na které je uvedeno zaúčtování, které bylo bezchybné. Tato průvodka je pro kontrolní systém v organizaci velmi důležitým prvkem, protože obsahuje vedle uvedeného zaúčtování také potřebné podpisy, které schvalují danou operaci nebo se zaručují za daný účetní případ a jeho zaúčtování. Hlavní účetní navíc opět na každé faktuře značí poznámkou datum úhrady faktury z bankovního účtu. Pouze u faktury číslo 900151 a faktury číslo

900615 se projevila neúplnost správnosti skrze chybějící podpis příkazce operace, kterým je ředitel školy.

Přijaté provozní zálohy

V rámci testování závazků byly podrobeny testování také přijaté provozní zálohy (účet 324), které byly označeny jako riziková účetní položka. Přijaté provozní zálohy se v organizaci vyskytují jako peněžní prostředky, které vybraná příspěvková organizace vybírá hlavně od svých vlastních žáků, zaměstnanců, cizích strážníků a dalších a jedná se zejména o zálohy na stravování a ubytování. Je nezbytné kontrolovat měsíčně zůstatky tohoto účtu dle vybrané analytiky. Pro provedení kontroly správnosti účtování byl vybrán účet 324/0400 – důchodci strava. Kdy proběhla kontrola, zda sedí částka uvedená na uzávěrce strážníků kategorie důchodci s částkou, která je uvedena jako zůstatek účtu 324/0400 k danému měsíci ve sledovaném období. Následně je provedena kontrola zaúčtování.

Tabulka 26: Zůstatek na účtu 324 za období 2/2023 (v celých Kč)

SU	AU	Stav k 31.1. 2023	Obrat účtu MD	Obrat účtu Dal	AS účtu
324	0400	7 976	3 276	2 600	7 300

Zdroj: Vlastní zpracování dle interních dokumentů organizace

Tabulka 27: Kontrola provázanosti účtu 324

Popis	Částka (v Kč)
Uzávěrka strážníků, kategorie důchodci	7 300
Zůstatek účtu 324/0400 – důchodci strava	7 300

Zdroj: Vlastní zpracování dle interních dokumentů organizace

Tabulka 28: Kontrola účtování účtu 324

Datum	Účetní případ	Částka (v Kč)	MD	D
29.2.2023	Přijetí zálohy	3 276	241	324/0400
29.2.2023	Proúčtování	3 276	324/0400	602/501

Zdroj: Vlastní zpracování dle interních dokumentů organizace

Po provedení kontroly nebyly u přijatých provozních záloh zjištěny žádné nedostatky v evidenci ani v účtování.

Fondy příspěvkové organizace

Vybraná příspěvková organizace vytváří všechny 4 fondy mezi které patří fond kulturních a sociálních potřeb, rezervní fond, fond investic a fond odměn. Tyto fondy jsou specifické právě pro příspěvkové organizace, a proto jsou rizikovou oblastí u které je také nutností provést kontrolu formou testů věcné správnosti. Při testování jednotlivých fondů se kontrolovaly následující skutečnosti:

- Jaký je účel čerpání fondů?
- Je zaúčtování fondů správné?
- Jak jsou fondy kryty peněžními prostředky?

Fond kulturních a sociálních potřeb – FKSP

O fondu kulturních a sociálních potřeb vybraná příspěvková organizace účtuje na účtu 412 a je tvořen formou měsíčního přídělu. Ve sledovaném období roku 2023 byl tento fond tvořen každý měsíc ještě přidělem 2 % z objemu mzdových prostředků. V dalším roce 2024 bude docházet ke změně a přiděl bude nově tvořit pouze 1 % z objemu mzdových prostředků. V průběhu roku 2023 byl tento fond použit zejména na kulturní akce (setkání s důchodci), nákup zařízení pro zlepšení pracovního prostředí a dále měli zaměstnanci na výběr, zda použijí prostředky z tohoto fondu na rekreaci nebo na nákup dioptrických brýlí anebo na dentální hygienu.

Počáteční stav fondu k 1.1.2023 byl v hodnotě 372 466,37 Kč a základní příděl byl v hodnotě 774 648,36 Kč. Čerpání fondu za rok 2023 bylo v hodnotě 813 500,55 Kč. Podrobnější informace o hodnotě čerpání fondu a jeho konečném stavu jsou již uvedeny v tabulce č. 12. v rámci provedení analýzy vybraných účetní položek.

Tabulka 29: Testování správnosti účtování FKSP

Datum	Účetní případ	Částka (v Kč)	MD	D
26.9.2023	Kávovar – zlepš. prac. pr.	13 284	558/0301	321/0800
26.9.2023	Zařazení majetku	13 284	028/0340	088/0340
30.9.2023	Čerpání FKSP	13 284	412/0290	648/0330
30.9.2023	Platba	13 284	321/0800	243

Zdroj: Vlastní zpracování dle interních dokladů organizace

Účtování u FKSP lze považovat za správné a jak lze z tabulky výše vidět, tak vybraná příspěvková organizace má vedle klasického běžného účtu (účet 241) ještě navíc samostatný účet (účet 243) na kterém eviduje pouze peněžní prostředky tohoto fondu. Což je pro zajištění průkaznosti a orientaci v evidenci nezbytné a vybraná příspěvková organizace tuto skutečnost splňuje.

Tabulka 30: Inventarizace účtů vztahujících se k FKSP

Účet	Konečný stav k 31.12.2023 (v celých Kč)
Účet 412 - FKSP	342 014,18
Účet 243 – Bankovní účet	270 898,69
Rozdíl	71 115,49

Zdroj: Vlastní zpracování dle interních dokumentů organizace

Po provedení inventarizace účtů 412 a 243 bylo zjištěno, že konečný stav k 31.12.2023 se nerovná a rozdíl je v hodnotě 71 115,49 Kč. Tento rozdíl je v pořádku, protože u tohoto fondu je na konci roku rozdíl vždy. Co je ale důležité, je tento rozdíl odůvodnit a uvést z čeho se rozdíl skládá.

Tabulka 31: Rozdíl konečného stavu mezi účty FKSP a BÚ

Rozdíl se skládá z:	Částka (v celých Kč)
ZP za 12/2023	78 223,36
Stravné 12/2023	- 13 507,87
Nepřevedené prostředky fondu	6 400
Celkem	71 115,49

Zdroj: Vlastní zpracování dle interních dokumentů organizace

Rozdíl konečného stavu účtů je tvořen zejména zdravotním pojištěním za prosinec roku 2023, stravným v záporné hodnotě za prosinec roku 2023 a nepřevedenými peněžními prostředky fondu z minulých let.

Rezervní fond – RF

Rezervní fond je v evidenci vybrané příspěvkové organizace rozdělen na rezervní fond tvořený z darů a účetní jednotka o něm účtuje na účtu 414. Na účtu 413 poté účetní jednotka účtuje o rezervním fondu tvořeném z ostatních titulů (ze zlepšeného výsledku hospodaření).

Tento fond je vytvářen tedy buď formou darů v momentě kdy se dar přijme anebo přidělem ze zlepšeného hospodářského výsledku po schválení účetní závěrky. V roce 2023 byl tento fond tvořen jak přidělem části zlepšeného výsledku hospodaření ve výši 322 564,15 Kč, tak i peněžními dary, které byly účelové, a to v hodnotě 90 611 Kč. Jednalo se o dary od sdružení rodičů a přátel školy, od soukromé fyzické osoby a od obecně prospěšné společnosti Život dětem.

Tabulka 32: Testování správnosti účtování RF - 414

Datum	Účetní případ	Částka (v Kč)	MD	D	ÚZ
14.11.2023	Nákup reproduktoru	9 500	558/0520	321/0010	414
14.11.2023	Nákup reproduktoru	220	558/0520	321/0010	666
14.11.2023	Zařazení majetku	9 720	028/0340	088/0340	
30.11.2023	Čerpání RF	9 500	414/0670	648/0315	
30.11.2023	Proúčtování BÚ	9 500	241/0100	241/0220	

Zdroj: Vlastní zpracování dle interních dokladů organizace

Při účtování nákupu reproduktoru formou daru od SRPŠ na účtu 414 bylo účtování vyhodnoceno jako správné. Dar byl v hodnotě 9 500 Kč a hodnota reproduktoru činila 9 720 Kč. Vybraná příspěvková organizace tak zbylých 220 Kč doplatila z vlastních zdrojů. Pro lepší orientaci skrze financování, slouží účetní jednotce takzvané účelové znaky (ÚZ) dle kterých si účetní jednotka rozliší zdroj financování. ÚZ 414 označuje financování z rezervního fondu a ÚZ 666 označuje financování z vlastních zdrojů.

Tabulka 33: Testování správnosti účtování RF - 413

Datum	Účetní případ	Částka (v Kč)	MD	D
31.12.2023	Nákup majetku	142 203,78	558/0301	321/0010
31.12.2023	Zařazení do majetku	142 203,78	028/0350	088/0350
31.12.2023	Zaplacení faktury	142 203,78	321/0010	241/0100
31.12.2023	Čerpání RF	142 203,78	413/0680	648/0306
31.12.2023	Proúčtování BÚ	142 203,78	241/0100	241/0210

Zdroj: Vlastní zpracování dle interních dokladů organizace

Účtování na účtu 413 bylo také vyhodnoceno jako správné a nebyly naleznuty žádné nesrovnalosti. V roce 2023 byly peněžní prostředky tohoto fondu použity zejména k nákupu reproduktorů a mycích boxů. V následující tabulce je provedena inventarizace účtů rezervního fondů s účty, které je kryjí skrze peněžní prostředky. Stavů těchto účtů souhlasí.

Tabulka 34: Inventarizace účtů vztahujících se k RF

Účet	Konečný stav k 31.12.2023 (v celých Kč)
Účet 413 – RF z ostatních titulů	23 811
Účet 414 – RF z darů	224 701,94
Účet 241/0220 – Bankovní účet (413)	23 811
Účet 241/0400 – Bankovní účet (414)	224 701,94
Rozdíl	0

Zdroj: Vlastní zpracování dle interních dokumentů organizace

Fond investic – FI

O fondu investic vybraná příspěvková organizace účtuje na účtu 416. Tento fond je tvořen měsíčně z veškerých odpisů, které organizace eviduje. V roce 2023 byl tento fond čerpán zejména na opravy. Probíhala oprava střechy, oprava garáže, oprava odpadu u tělocvičny a také se malovalo. Ve sledovaném období došlo také k nařízenému odvodu do rozpočtu zřizovatele v hodnotě 1 milionu Kč.

Tabulka 35: Testování správnosti účtování FI

Datum	Účetní případ	Částka (v Kč)	MD	D
26.7.2023.	Malířské práce	157 315,05	511/0502	321/0010
26.7.2023	DPH – přenesená daň.p.	33 036,16	511/0502	343/0025
26.7.2023	Čerpání fondu	190 351,21	416/0471	648/0401
26.7.2023	Převod BÚ	190 351,21	241/0100	241/0400

Zdroj: Vlastní zpracování dle interních dokladů organizace

Účtování při čerpání fondu investic na malířské práce je správné. Protože organizace v roce 2023 ještě byla plátcem DPH, tak je v účtování promítnuto i DPH. Fond investic je kryt

úctem 241/0900 a v následující tabulce je provedena inventarizace těchto účtů. Konečné stavy k 31.12.2023 souhlasí.

Tabulka 36: Inventarizace účtů vztahujících se k FI

Účet	Konečný stav k 31.12.2023 (v celých Kč)
Účet 416 – Investiční fond	564 724,95
Účet 241/0900 – Bankovní účet	564 724,95
Rozdíl	0

Zdroj: Vlastní zpracování dle interních dokumentů organizace

Fond odměn – FO

O fondu odměn účtuje vybraná příspěvková organizace na účtu 411. Jeho počáteční stav k 1.1. 2023 byl v hodnotě 9 000 tisíc korun. Účetní jednotka tvoří tento fond ze zlepšeného výsledku hospodaření a v roce 2023 to bylo 80 000 Kč. Čerpání fondu probíhá vždy ke konci účetního období a účelem čerpání jsou vždy pouze odměny pro zaměstnance, stejně jako tomu bylo v roce 2023. Účtování i inventarizace účtů jsou bez chyb a nesrovnalostí.

Tabulka 37: Testování správnosti účtování FO

Datum	Účetní případ	Částka (v Kč)	MD	D
31.12.2023	Odměny zaměstnanci	2 000	521/0500	331
31.12.2023	Čerpání FO	2 000	411/0411	648/0501
31.12.2023	Převod BÚ	2 000	241/0100	241/0300

Zdroj: Vlastní zpracování dle interních dokladů organizace

Tabulka 38: Inventarizace účtů vztahujících se k FO

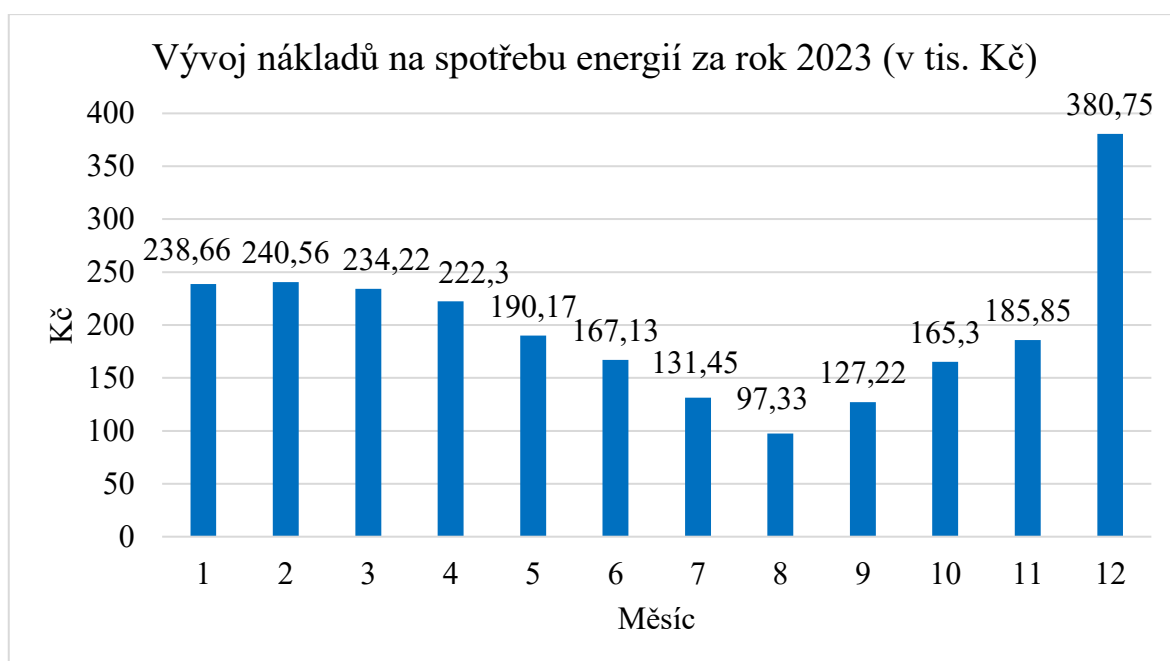
Účet	Konečný stav k 31.12.2023 (v celých Kč)
Účet 411 – Fond odměn	87 000
Účet 241/0300 – Bankovní účet	87 000
Rozdíl	0

Zdroj: Vlastní zpracování dle interních dokumentů organizace

7.2.3 Detailní analytické testy

Skrze detailní analytické testy věcné správnosti budou podrobeny kontrole vybrané nákladové položky, které byly určeny jako nejrizikovější a jsou pro vybranou příspěvkovou organizaci zásadní. Jedná se o náklady na spotřebu energie, ostatní služby a opravy a udržování. Testování proběhne tak, že se zjistí, jaký byl vývoj jednotlivých nákladů v průběhu celého roku 2023 a pokud budou zjištěny nějaké neobvyklé výkyvy bude probíhat dotazování hlavní účetní pro doplnění informací ke kompletnímu přehledu. Nakonec je provedeno meziroční srovnání nákladových účtů se sledovaným obdobím roku 2023 a minulým obdobím roku 2022.

Spotřeba energie a jiných neskladovatelných dodávek – účet 502, 503



Obrázek 5: Vývoj nákladů na spotřebu energie za rok 2023 (v tis. Kč)

Zdroj: Vlastní zpracování dle interních dokumentů organizace

Tabulka 39: Srovnání běžného a minulého období nákladových účtů 502+503

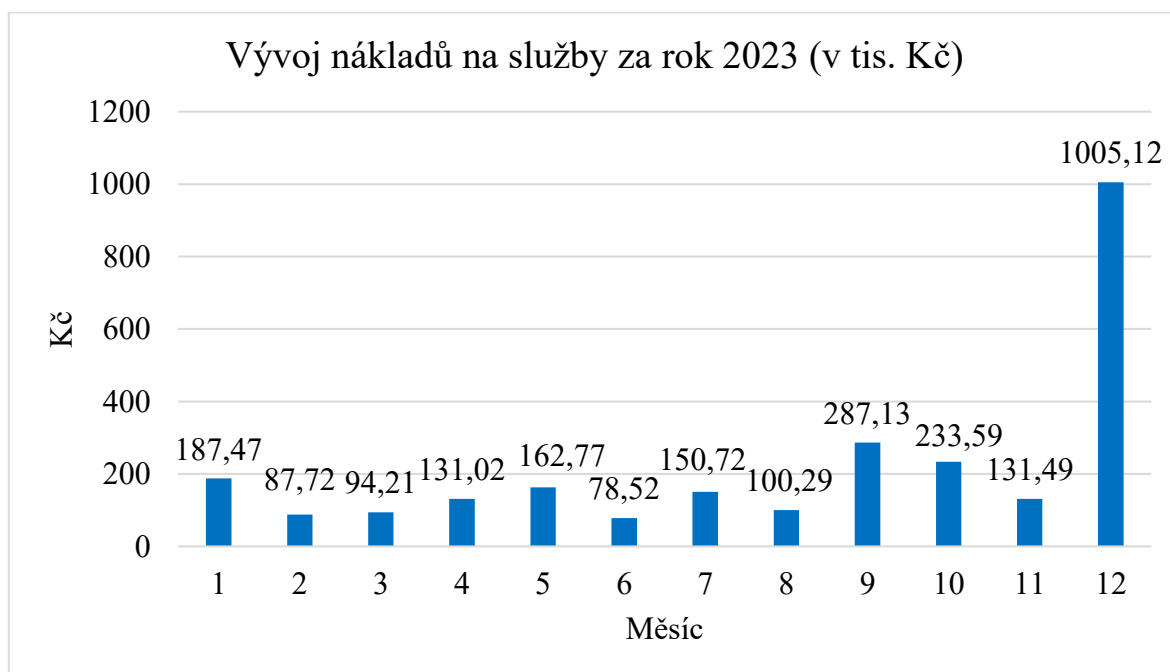
Nákladový účet	2022	2023	Rozdíl
502 + 503	2 118 954,54	2 380 939,40	Nárůst o 12,4 %

Zdroj: Vlastní zpracování dle účetní závěrky

Jelikož testování sledovaného období roku 2023 probíhá až v roce následujícím, tak získat podklady o měsíčních zůstatcích účtů z účetního programu vybrané příspěvkové organizace není možné, protože hlavní účetní již uzavřela rok a k detailnějším informacím se již

nedostane. Proto bylo čerpáno z finanční rozvahy, kterou vybraná příspěvková organizace posílá měsíčně ke kontrole účetnictví na krajský úřad. Účty 502 a 503 jsou zde sledovány dohromady, a i to je důvod, proč jsou zahrnuty v testování společně. Vybraná příspěvková organizace eviduje na těchto účtech spotřebu vody, tepla, plynu a energie. V grafu jde vidět, že v měsících červenec a srpen dochází k poklesu hodnoty nákladů. V měsíci červenci je hodnota i přesto, že jsou letní prázdniny ještě o něco vyšší než v srpnu. To z toho důvodu, že organizace v červenci ještě provozuje svou doplňkovou činnost formou zajištění občerstvení na akce a festivaly. V srpnu je hodnota nákladů nejnižší v hodnotě cca 97 000 Kč a v dalších měsících náklady opět rostou se zahájením nového školního roku. V prosinci dochází k největšímu nárůstu nákladů a nejvyšší hodnotě nákladů za celý rok 2023 a je to z důvodu zvýšení nákladů na topení. Na konci roku se také vyrovnávají dohadné účty a vyúčtovávají se zálohové faktury. Meziroční nárůst nákladů je o 12,4 % a nedošlo tak k žádným výrazným změnám, tento mírný nárůst je způsoben zdražením energií.

Ostatní služby – účet 518



Obrázek 6: Vývoj nákladů na služby za rok 2023 (v tis. Kč)

Zdroj: Vlastní zpracování dle interních dokumentů organizace

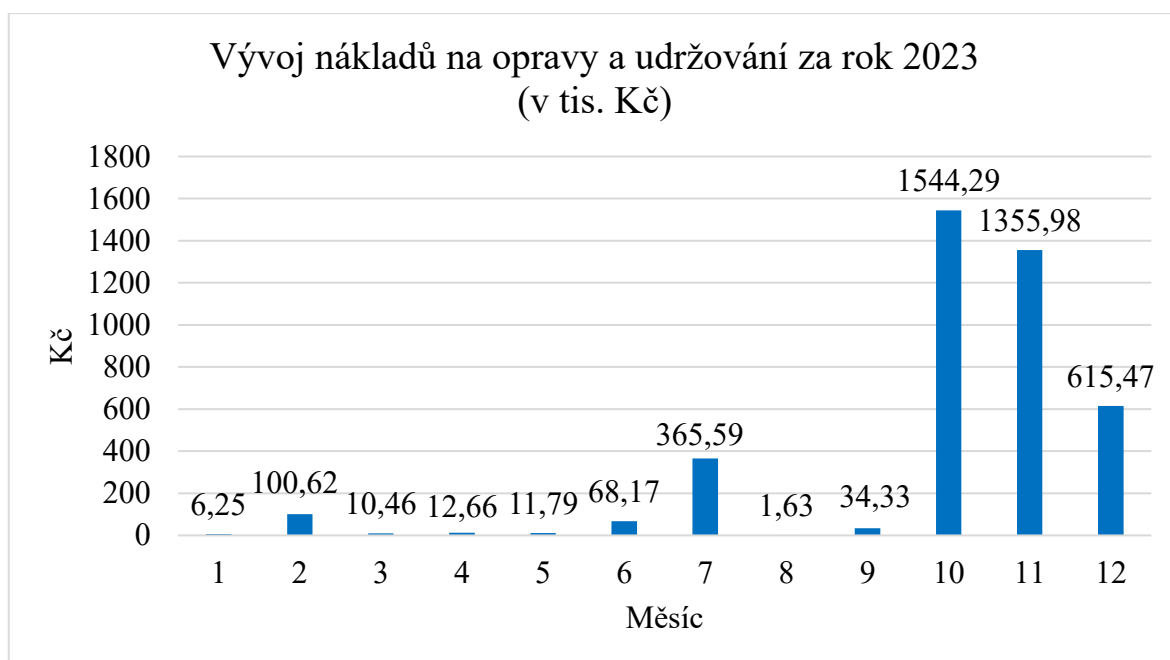
Tabulka 40: Srovnání běžného a minulého období nákladového účtu 518

Nákladový účet	2022	2023	Rozdíl
518	2 459 550,96	2 650 054,50	Nárůst o 7,7 %

Zdroj: Vlastní zpracování dle účetní závěrky

Vývoj nákladů na ostatní služby v průběhu roku 2023 mají opět poměrně lineární vývoj kdy ke konci roku v posledním měsíci došlo k velkému nárůstu těchto nákladů na hodnotu cca 1 milionu Kč. Toto zvýšení je způsobeno dotací na operační program Jan Amos Komenský. Dále jsou s koncem roku spojeny události, kdy organizace platí většinu nájmů nebytových prostor, které využívají ke své doplňkové činnosti. Vybraná příspěvková organizace eviduje na tomto účtu kromě nájmů také revize, úklid a údržbu, údržbu SW a příspěvky na stravování žáků. Podstatnou část těchto nákladů ale také tvoří zejména náklady na školení. Při meziročním srovnání nedochází k žádným výrazným změnám a dochází k nárůstu o 7,7 % v důsledku získání dotace.

Opravy a udržování – účet 511



Obrázek 7: Vývoj nákladů na opravy a udržování za rok 2023 (v tis. Kč)

Zdroj: Vlastní zpracování dle interních dokumentů organizace

Tabulka 41: Srovnání běžného a minulého období nákladového účtu 511

Nákladový účet	2022	2023	Rozdíl
511	1 435 374,36	4 127 243,99	Nárůst o 187,5 %

Zdroj: Vlastní zpracování dle účetní závěrky

Na nákladovém účtu 511 se evidují veškeré opravy a udržování, které vybraná příspěvková organizace za rok provede. V grafu lze vidět nárůst v sedmém měsíci roku 2023. V tomto měsíci probíhala oprava střechy, oprava garáže a oprava odpadu u tělocvičny. Větší opravy

probíhají vždy v měsících letních prázdnin, kdy školu nenavštěvují žáci a pro opravy je tak prostor. Další výrazný nárůst je v desátém a jedenáctém měsíci kdy došlo k vyúčtování opravy podlah a podlahových krytin ve třídách a na chodbách školy. Vybraná příspěvková organizace dostala na tuto opravu účelovou provozní dotaci od svého zřizovatele, a protože dané peněžní prostředky bylo nutné vyčerpat do 31.12.2023 proběhlo vyúčtování již zejména v říjnu a listopadu. Díky této dotaci došlo také k meziročnímu nárůstu o 187,5 %.

7.3 Vyhodnocení provedených testů v rámci ověření účetní závěrky

Pro ověření účetní závěrky byly provedeny testy spolehlivosti a testy věcné správnosti. Testy spolehlivosti odhalily, že zavedený vnitřní kontrolní systém je efektivní a lze se na něj v rámci této diplomové práce spolehnout.

Testy věcné správnosti byly provedeny jak v oblasti aktiv, tak i v oblasti pasiv a skrze detailní analytické testy byly kontrole podrobeny vybrané nákladové položky. V oblasti aktiv kontrole podlely pohledávky, poskytnuté zálohy a pokladní doklady. Všechny tyto vybrané účetní položky byly označeny za rizikové, a proto proběhla jejich kontrola. Za rizikové položky v oblasti pasiv byly označeny závazky, přijaté provozní zálohy a fondy příspěvkové organizace. Testování bylo provedeno formou osobní návštěvy vybrané příspěvkové organizace a kontrola proběhla fyzicky na místě. Během kontroly byly prováděny poznámky na základě, kterých se potom zpracoval zápis do analytické části této práce. Po provedení testů lze konstatovat, že na základě úsudku autora práce účetní závěrka podává věrný a poctivý obraz o hospodaření. Jediné nedostatky, které byly zjištěny během testování je absence schvalovacích podpisů u faktur vydaných, faktur přijatých a také u pokladních dokladů. V případě jakékoliv veřejnosprávní kontroly by tato skutečnost byla spatřována jako chyba a je nutné tuto chybu napravit.

V následující tabulce je uvedeno vyhodnocení chyb za vybrané oblasti kontrol na základě provedených testů. Z tabulky je zřejmé, že jediné pochybení nastalo opravdu pouze v oblasti schvalovacích procesů vybrané příspěvkové organizace formou chybějících podpisů hlavní účetní nebo příkazce operace.

Tabulka 42: Vyhodnocení chyb u kontrolovaných oblastí na základě provedených testů

Kontrola:	Zjištění:
Správnosti zaúčtování	Bez nedostatků
Správného převedení na střediska	Bez nedostatků
Formální správnosti dokladů	Bez nedostatků
Inventarizace účtů	Bez nedostatků
Schvalování finančních operací v rámci řídicí kontroly	S nedostatky

Zdroj: Vlastní zpracování

7.4 Návrh metodického postupu

Pro zlepšení vnitřních kontrolních procesů vybrané příspěvkové organizace byl vytvořen metodický postup, který by měl sloužit pro kontrolní procesy při ověřování účetní závěrky. Před vytvořením tohoto metodického postupu byl proveden rozhovor s hlavní účetní v rámci, něhož byly zjištěny skutečnosti potřebné k vytvoření tohoto metodického postupu. Jelikož ročnímu ověření účetní závěrky předchází celý rok, v jehož průběhu může nastat spousta chyb a nesrovnalostí, tak právě proto bylo rozhodnuto, že tento metodický postup se nezaměří na finální kontrolní procesy ověření účetní závěrky ke konci roku, ale na měsíční kontrolní procesy v průběhu roku. To by mělo zajistit předcházení vzniku chyb a různých nesrovnalostí, které by se již v průběhu roku řešili se značnými obtížemi. Metodický postup má tedy formu tabulky, ve které se nachází kontrolní činnost, termín, v jakém by tato kontrolní činnost měla být provedena, a nakonec kdo za provedení této kontrolní činnosti nese zodpovědnost. Většina kontrolních činností by měla být provedena vždy v 1. týdnu měsíce, který následuje po měsíci předešlém. V druhém týdnu měsíce po měsíci uplynulém by se měla provést finální inventarizace účtů a zpracovat měsíční účetní závěrka, která se následně musí v termínu od 13. do 20. dne v měsíci odeslat zřizovateli ke schválení. Odesílání účetní závěrky poté probíhá ještě do centrálního systému účetních informací státu (CSÚIS) a tam vybraná příspěvková organizace posílá účetní závěrku čtvrtletně vždy do 25. dne následujícího měsíce po skončení čtvrtletí. Vybraná příspěvková organizace posílá svému zřizovateli, kterým je Zlínský kraj ještě pololetní závěrku, která obsahuje všechny měsíční účetní závěrky za uplynulý rok v tištěné podobě. Tento metodický postup by měl tedy sloužit ekonomickému oddělení každý měsíc jako taková pomůcka díky, které budou

vědět kdy a co je potřeba provést a kdo nese za provedení dané kontrolní činnosti ve vymezeném termínu odpovědnost.

Tabulka 43: Návrh metodického postupu pro kontrolní procesy při ověření účetní závěrky

Činnost	Termín	Odpovědnost
Kontrola pokladny	1. týden v měsíci	Hlavní účetní
Kontrola banky	1. týden v měsíci	Hlavní účetní
Kontrola faktur	1. týden v měsíci	Hlavní účetní
Kontrola čerpání mezd	1. týden v měsíci	Hlavní účetní
Kontrola majetku (zaúčtování, zařazení)	1. týden v měsíci	Hlavní účetní
Kontrola formální náležitosti dokladů	1. týden v měsíci	Hlavní účetní
Kontrola fondů	1. týden v měsíci	Správce rozpočtu
Kontrola dotací	1. týden v měsíci	Správce rozpočtu
Kontrola rozpočtu	1. týden v měsíci	Správce rozpočtu
Inventarizace účtů	2. týden v měsíci	Hlavní účetní
Zpracování účetní závěrky	2. týden v měsíci	Hlavní účetní
Odeslání účetní závěrky zřizovateli	Od 13. do 20. dne v měsíci	Hlavní účetní
Odeslání účetní závěrky do CSÚIS	Čtvrtletně 25.3., 25.6, 25.9, 25.12.	Hlavní účetní

Zdroj: Vlastní zpracování

Kontrola pokladny

Tabulka 44: Kontrola pokladny

Doklad č.	Datum	Účetní případ	Částka (v Kč)	Správnost

Zdroj: Vlastní zpracování

Kontrola banky

Tabulka 45: Kontrola banky

Banka	Výpis č.	Počáteční zůstatek	Konečný zůstatek

Zdroj: Vlastní zpracování

Kontrola faktur

Tabulka 46: Kontrola faktur

Doklad č.	Datum	Účetní případ	Částka (v Kč)	Správnost

Zdroj: Vlastní zpracování

Kontrola čerpání mezd

Tabulka 47: Kontrola mezd

Mzdy	Hlavní činnost	Doplňková činnost	Zůstatek

Zdroj: Vlastní zpracování

Kontrola majetku

Tabulka 48: Kontrola zaúčtování majetku

Datum	Majetek	Částka (v Kč)	MD	D

Zdroj: Vlastní zpracování

Tabulka 49: Kontrola zařazení majetku

Majetek	Zařazení	Správnost

Zdroj: Vlastní zpracování

Kontrola formální náležitosti dokladů

Tabulka 50: Kontrola formálních náležitostí dokladů

Doklad č.	Datum	Účetní případ	Částka (v Kč)	Správnost

Zdroj: Vlastní zpracování

Kontrola fondů

Tabulka 51: Kontrola zaúčtování fondů

Datum	Účetní případ	Částka (v Kč)	MD	D

Zdroj: Vlastní zpracování

Tabulka 52: Kontrola konečných stavů fondů a vztahujících se účtů

Účet	Konečný stav k 31.12.202X (v celých Kč)
Rozdíl	

Zdroj: Vlastní zpracování

Kontrola rozpočtu

Tabulka 53: Kontrola nákladů v rámci rozpočtu

Náklady	Schválený rozpočet	Upravený rozpočet	Předpoklad čerpání	Čerpání	Popis

Zdroj: Vlastní zpracování

Tabulka 54: Kontrola výnosů v rámci rozpočtu

Výnosy	Schválený rozpočet	Upravený rozpočet	Předpoklad čerpání	Čerpání	Popis

Zdroj: Vlastní zpracování

Inventarizace účtů

Tabulka 55: Inventarizace účtů – saldo

Účet	202X	202X	Rozdíl

Zdroj: vlastní zpracování

Výše uvedené tabulky jsou součástí navrhnutého metodického postupu a vybrané příspěvkové organizaci by měly sloužit k provádění kontrolních činností u vybraných oblastí, které jsou uvedeny v rámci metodického postupu v tabulce č. 40. Tímto by se mělo zajistit zlepšení kontrolních procesů a předejít tak případným chybám.

7.5 Vytvoření účtové osnovy

Při provádění analýzy účetní závěrky a jejího následného ověření během zpracovávání této diplomové práce bylo zjištěno, že aktuální účtová osnova nevyhovuje požadavkům hlavní účetní vybrané příspěvkové organizace a z toho důvodu byla vytvořena pro organizaci nová účtová osnova. Nejenom, že stará účtová osnova obsahovala spoustu analytických účtů, které se již v organizaci nepoužívají, ale také pro potřeby účetní neobsahovala všechno potřebné na jednom místě. Nová účetní osnova obsahuje pouze informace, které jsou pro účetní důležité a relevantní, to znamená, že informace, které byly ve staré účtové osnově navíc nebo neaktuální byly odstraněny. Jedním z nedostatků také byla absence účelových znaků v účtové osnově. Účelové znaky slouží k tomu, aby bylo zřejmé, o jaké zdroje financování se jedná. Tato informace je pro hlavní účetní během účtování nezbytná a její hledání v jiných dokumentech ji při práci zbytečně zdržovalo. Nová účtová osnova tedy obsahuje pouze daný syntetický účet (SU), analytický účet (AU), položku, účelový znak (UZ) a popis neboli text o jaký účet se jedná. Celá účtová osnova je uvedena v příloze (viz Příloha V).

Stávající účtová osnova bude tedy změněna v těchto bodech:

- Odstranění přebytečných a již nepoužívaných analytických účtů.
- Vytvoření nové přehlednější účtové osnovy formou tabulky, která bude navíc obsahovat také kolonku pro přiřazení účelového znaku (ÚZ).

Tabulka 56: Záhloví nové účtové osnovy

SU	AU	Polož.	UZ	Popis

Zdroj: Vlastní zpracování

8 ZHODNOCENÍ MOŽNÝCH PŘÍNOSŮ A RIZIK NAVRHOVANÝCH ŘEŠENÍ

Navrhovaná řešení obsahují metodický postup pro kontrolní procesy při ověření účetní závěrky a návrh nové účtové osnovy. Návrh metodického postupu je vytvořen pro měsíční kontrolní činnosti v rámci měsíční účetní závěrky. Tento faktor by mohl být přínosem a zajistit tak menší riziko vzniku chyb díky tomu, že bude jasně stanovený plán, jakou kontrolní činnost je potřeba provést, v jakém termínu a kdo za tuto činnost odpovídá. Dalším přínosem je, že tento metodický postup by měl zajistit v organizaci jednotnost. To znamená, že pokud ho budou mít k dispozici všichni ekonomičtí pracovníci neměla by nastat situace, že zaměstnanci nebudou vědět do kdy budou muset mít nachystané poklady, jaké podklady a komu tyto podklady případně předat. Tento metodický postup by měl zajistit, aby hlavní účetní zastřešovala pouze vrchol účetnictví a ostatní dílčí účetní a ekonomičtí pracovníci byli schopni poskytnout vybrané doklady, v daný čas, dané osobě.

Rizikem by u metodického postupu mohla být skutečnost, že vybraná příspěvková organizace již v roce 2024 není plátcem DPH. To znamená, že se také mění termíny pro odeslání měsíční účetní závěrky zřizovateli. Proto by ze začátku roku mohlo dojít k nějakým nesrovnalostem kvůli novým změnám. Termín odevzdání se ale naopak prodloužil z 1.-9. dne v měsíci až na 13.-20. dne v měsíci. Dalším rizikem by mohlo být nezodpovědné nedodržení tohoto metodického postupu zaměstnanci, a to nejen z vlastní vůle, ale také v důsledku jiných vlivů. Toto riziko by ale mělo být pokryto hlavní účetní, která se snaží tomuto riziku předcházet osobní domluvou a pokud by mělo k takové situaci dojít, řeší to individuálně a popřípadě přebírá na starost část nějaké jiné práce. Hlavní účetní ve vybrané příspěvkové organizaci je velmi zodpovědná a riziko pochybení z její strany nepřipadá v úvahu.

V ohledu na vytvoření nové účtové osnovy převažují rozhodně přínosy nad možnými riziky. Přínosem vytvoření nové účtové osnovy bude zajištění zefektivnění práce hlavní účetní, a to z toho důvodu, že nová účtová osnova potřebuje vše potřebné na jednom místě. U účtové osnovy staré tomu tak nebylo a účetní se při většině účetních operací zdržovala dohledáváním informací, které stará účtová osnova neobsahovala. Nová účtová osnova proto obsahuje syntetický účet, analytický účet, položku, popis neboli text daného účtu a nově také účelový znak. Zároveň z účtové osnovy byly vymazány staré analytické účty, které se již nepoužívají a došlo k její aktualizaci. Tudiž dalším přínosem bude také rozhodně menší

riziko vzniku chyb při účtování účetních operací, protože nově vytvořená účetní osnova již obsahuje pouze potřebné a relevantní informace. Rizikem u vytvoření nové účtové osnovy může být její špatné vytvoření a následně špatná orientace hlavní účetní v nové účtové osnově. Tomuto riziku se autor práce snažil předejít tak, že před vytvořením nové účtové osnovy proběhla konzultace s hlavní účetní, která uvedla požadavky a potřeby na účtovou osnovu novou. Po vytvoření účtové osnovy proběhla konzultace znovu a účtová osnova byla následně doladěna tak, aby odpovídala požadavkům vybrané příspěvkové organizace a nenacházelo se v ní nic čemu by hlavní účetní nerozuměla a nedošlo tak k nedorozumění v případě použitých zkratk atd.

ZÁVĚR

Tématem diplomové práce je ověření účetní závěrky a návrh na zlepšení kontrolních procesů při ověření účetní závěrky. Cílem je tedy ověřit účetní závěrku vybrané příspěvkové organizace a vytvořit návrh pro zlepšení kontrolních procesů. V rámci diplomové práce není možné ověřit celou účetní závěrku, ale pro účely této práce budou ověřeny vybrané účetní položky, které se označí za rizikové dle úsudku autora práce.

Teoretická část je zpracována formou literární rešerše, která se zaměřuje na vybranou oblast neziskového sektoru. Jedná se zejména o příspěvkové organizace, jejich hospodaření a specifikace. Dále je provedena literární rešerše v oblasti auditu neziskových organizací a jaké jsou jejich nejčastější chyby a zjištění. Všechny poznatky uvedené v teoretické části jsou dále využity k práci v praktické části diplomové práce.

Analytická část práce je poměrně rozsáhlá a obsahuje charakteristiku vybrané příspěvkové organizace, která obsahuje analýzu vnitřního prostředí organizace společně s analýzou vnitřního kontrolního systému. Dále je v analytické části provedena riziková analýza, které má za cíl odhalit rizikové účetní položky. Tato riziková analýza je v práci provedena formou dotazování a pozorování zaměstnanců, nejdůležitějším prvkem je řízený rozhovor s hlavní účetní vybrané příspěvkové organizace. Následovala analýza účetní závěrky a vybraných účetních položek, které byly označeny za rizikové. Cílem těchto analýz a šetření bylo získat potřebné informace, které jsou nezbytné k provedení samotného auditu. Audit neboli ověření vybraných účetních položek proběhlo formou testů spolehlivosti, testů věcné správnosti a detailními testy věcné správnosti. Testy věcné správnosti byly provedeny v oblasti aktiv a pasiv se zaměřením na rizikové položky. V oblasti aktiv se jednalo o pohledávky, poskytnuté zálohy a peněžní prostředky v pokladně neboli pokladní doklady. U pasiv byly testovány podrobeny závazky, přijaté provozní zálohy a fondy vybrané příspěvkové organizace. Formou analytických testů věcné správnosti byly ověřeny nákladové položky. Jednalo se o náklady na spotřebu energie, náklady na ostatní služby a náklady na opravu a udržování. V rámci testování došlo k zjištění chyby v rámci absence schvalovacích podpisů jak u faktur vydaných, faktur přijatých i podkladních dokladů. Tato skutečnost je považována za chybu a v případě kontroly z finančního úřadu by to byl problém. Proto bylo příspěvkové organizaci namítnuto, aby tato skutečnost byla napravena a snažila se vzniku těchto chyb v budoucnu předcházet. Komplexně ale na základě úsudku autora práce bylo rozhodnuto, že i přesto účetní závěrka podává věrný a poctivý obraz. Po provedeném auditu je vypracován

metodický postup, který by měl zlepšit kontrolní procesy a jejich provedení v rámci ověření účetní závěrky. Byla vytvořena tabulka, která obsahuje soupis těchto kontrolních činností, termín nutného provedení těchto činností a dále jsou určeny odpovědnosti za dané kontrolní činnosti. Tento metodický postup je vytvořen k měsíčnímu použití a měl by sloužit jako plán pro zaměstnance dle kterého se budou každý měsíc řídit při vyhotovení měsíční účetní závěrky. K metodickému postupu je na základě zjištěných nedostatků vytvořena také nová účtová osnova, která by měla být aktualizovaná a pro hlavní účetní uživatelsky přístupnější. Na konci diplomové práce je zhodnoceno, jaké přínosy a rizika tato navrhovaná řešení přináší.

SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY

Literární zdroje:

ELDER, Randal J.; BEASLEY, Mark S.; HOGAN, Chris E. a ARENS, Alvin A. *Auditing and assurance services: international perspectives*. Seventeenth edition. Harlow, England: Pearson, 2020. ISBN 978-1-292-31198-2.

HAKALOVÁ, Jana. *Účetní závěrka a auditing*. Knihovnicka.cz. Brno: Tribun EU, 2010. ISBN 9788073991449.

HAYES, Rick Stephan; GORTEMAKER, J. C. A. a WALLAGE, Philip. *Principles of auditing: an introduction to international standards on auditing*. Third edition. Harlow: FT Prentice Hall, 2014. ISBN 978-0-273-76817-3.

JURÁŇOVÁ, Hana a JUHÁSZOVÁ, Karolína. *Účetnictví pro veřejnou správu v příkladech + CD. Účetnictví*. Olomouc: ANAG, 2017. ISBN 9788075540850.

KRBEČKOVÁ, Marie a PLESNÍKOVÁ, Jindřiška. *FKSP, sociální fondy, benefity a jiná plnění*. Práce, mzdy, pojištění. 8. vydání. Olomouc: ANAG, 2010. ISBN 978-80-7554-389-9.

KUPEC, Václav. *Audit*. 2. přepracované a doplněné vydání. Educopress. Praha: Vysoká škola finanční a správní, 2021. ISBN 978-80-7408-227-6.

KUPEC, Václav. *Audit essentials*. Educopress. Praha: Vysoká škola finanční a správní, 2021. ISBN 978-80-7408-210-8.

LAJTKEPOVÁ, Eva. *Veřejné finance v České republice: teorie a praxe*. Brno: Akademické nakladatelství CERM, 2013. ISBN 9788072048618.

LAJTKEPOVÁ, Eva. *Veřejné finance v praxi České republiky*. Brno: CERM, akademické nakladatelství, 2021. ISBN 978-80-7623-064-4.

LARKIN, Richard F. a DITOMMASO, Marie. *Wiley not-for-profit GAAP 2020: interpretation and application of generally accepted accounting principles*. Hoboken, New Jersey: John Wiley, 2020. ISBN 978-1-119-59595-3.

MÁČE, Miroslav. *Účetnictví pro územní samosprávné celky, příspěvkové organizace a organizační složky státu: aplikace v příkladech*. Účetnictví a daně. Praha: Grada, 2012. ISBN 9788024736372.

MADEROVÁ VOLTNEROVÁ, Karla. *Praktický průvodce účtováním příspěvkových organizací: sbírka souvztažností a praktické souvislé příklady*. Účetnictví. Olomouc: ANAG, 2013-. ISBN 9788072638109.

MERLÍČKOVÁ RŮŽIČKOVÁ, Růžena. *Neziskové organizace: vznik, účetnictví, daně*. 12. aktualizované vydání. Olomouc: ANAG, 2013. ISBN 978-80-7263-825-3.

MORÁVEK, Zdeněk a PROKŮPKOVÁ, Danuše. *Příspěvkové organizace 2018-2019*. 4. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2014. ISBN 978-80-7598-086-1.

MÜLLEROVÁ, Libuše a KRÁLÍČEK, Vladimír. *Auditing*. Vysokoškolská učebnice. Praha: Oeconomica, 2014. ISBN 9788024520186.

MÜLLEROVÁ, Libuše a KRÁLÍČEK, Vladimír. *Auditing pro manažery, aneb, Jak porozumět ověřování účetní závěrky statutárním auditorem*. 4. vydání. Účetnictví. Praha: Wolters Kluwer, 2020. ISBN 978-80-7598-907-9.

OTRUSINOVÁ, Milana a KUBÍČKOVÁ, Dana. *Finanční hospodaření municipálních účetních jednotek: po novele zákona o účetnictví*. C.H. Beck pro praxi. V Praze: C.H. Beck, 2011. ISBN 9788074003424.

PEKOVÁ, Jitka; PILNÝ, Jaroslav a JETMAR, Marek. *Veřejný sektor – řízení a financování*. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2012. ISBN 9788073579364.

PROKŮPKOVÁ, Danuše a BARTOŠ, Tomáš. *Ověření účetní závěrky vybraných organizací veřejného sektoru*. Vyd. 1. české. Veřejná správa. Praha: Český institut interních auditorů, 2014. ISBN 978-80-8668-953-1.

SVOBODOVÁ, Jaroslava. *Hospodaření a vedení účetnictví příspěvkových organizací v ukázkách a příkladech*. Účetnictví. Praha: Anag, 2021. ISBN 978-80-7554-313-4.

ŠTEKER, Karel a OTRUSINOVÁ, Milana. *Jak číst účetní výkazy: Základy českého účetnictví a výkaznictví*. 3. aktualizované vydání. Grada, 2021. ISBN 978-80-271-3184-6.

WERNER, Michael L. a JONES, Kumen H. *Introduction to financial accounting: a user perspective*. 3rd ed. Upper Saddle River, NJ: Prentice Hall, 2004. ISBN 013032759X.

WHITTINGTON, Ray a PANY, Kurt. *Principles of auditing & other assurance services*. Twentieth edition. McGraw-Hill international edition. New York, NY: McGraw-Hill Education, 2016. ISBN 978-1-259-25277-8.

Internetové zdroje:

ČESKO, 2009. Vyhláška č. 410 ze dne 11. listopadu 2009, kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro některé vybrané účetní jednotky. Online. In: *Zákony pro lidi – Sbírka zákonů ČR v aktuálním konsolidovaném znění*. Dostupné z: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/2009-410> [cit. 2024-03-18].

ČESKO, 2002. Vyhláška č. 114 ze dne 27. března 2002, o fondu kulturních a sociálních potřeb. Online. In: *Zákony pro lidi – Sbírka zákonů ČR v aktuálním konsolidovaném znění*. Dostupné z: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/2002-114> [cit. 2024-03-18].

ČESKO, 2000. Zákon č. 250 ze dne 7. července 2000, o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů. Online. In: *Zákony pro lidi – Sbírka zákonů ČR v aktuálním konsolidovaném znění*. Dostupné z: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/2000-250> [cit. 2024-03-18].

ČESKO, 2000. Zákon č. 218 ze dne 27. června 2000, o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů (rozpočtová pravidla). Online. In: *Zákony pro lidi – Sbírka zákonů ČR v aktuálním konsolidovaném znění*. Dostupné z: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/2000-218> [cit. 2024-03-18].

ČESKO, 1992. Zákon č. 586 ze dne 20. listopadu 1992, o daních z příjmů. Online. In: *Zákony pro lidi – Sbírka zákonů ČR v aktuálním konsolidovaném znění*. Dostupné z: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/1992-586> [cit. 2024-03-18].

ČESKO, 1991. Zákon č. 563 ze dne 12. prosince 1991, o účetnictví. Online. In: *Zákony pro lidi – Sbírka zákonů ČR v aktuálním konsolidovaném znění*. Dostupné z: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/1991-563> [cit. 2024-03-18].

HUBÍKOVÁ, Kateřina. *Návrh metodiky předcházení nejčastějším chybám při auditu ve veřejném sektoru*. Online, Diplomová práce. Zlín: Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně, Fakulta managementu a ekonomiky, 2017. Dostupné také z: <https://digilib.k.utb.cz/handle/10563/40444>.

KOMORA AUDITORŮ ČESKÉ REPUBLIKY. *Na pomoc auditorům – dotazy a odpovědi z oblasti metodiky auditu: Povinnost auditu u příspěvkových organizací*. Online. In: 2022. Dostupné z: <chrome-extension://efaidnbmnnnibpcajpcglclefindmkaj/https://www.kacr.cz/file/7038/dotaz-povinnost-audit-u-prispevkovych-organizaci.pdf>. [cit. 2024-03-18].

MINISTERSTVO FINANCÍ ČESKÉ REPUBLIKY. *Metodické doporučení k zajištění jednotného postupu při tvorbě a hospodaření s fondem kulturních a sociálních potřeb.* Online. In: 2024. Dostupné z: chrome-extension://efaidnbnmnnibpcajpcglclefindmkaj/https://www.mfcr.cz/assets/attachments/2024-01-01_Metodicky-pokyn-k-FKSP.pdf. [cit. 2024-03-18].

Monitor – kompletní přehled veřejných financí. Online. Monitor – informační portál Ministerstva financí. Dostupné z: <https://monitor.statnipokladna.cz/>. [cit. 2024-03-18].

SVOBODOVÁ, Jaroslava. *Účetní závěrka.* Online. In: ÚČETNICTVÍ Nevýdělečné Organizace profí. 2021. Dostupné z: <https://www.ucetnictvino.cz/33/ucetni-zaverka-uniqueidmRRWSbk196FNf8-jVUh4EgxXPDwdzVKWLHk1UVPuFBIhB0ms5jd7Lw/>. [cit. 2024-03-18].

SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK

ČÚS	České účetní standardy
DDM	Drobný dlouhodobý majetek
DHM	Dlouhodobý hmotný majetek
DNM	Dlouhodobý nehmotný majetek
FKSP	Fond kulturních a sociálních potřeb
FO	Fyzická osoba
PO	Právnícká osoba
PO	Příspěvková organizace
ÚJ	Účetní jednotka
ÚSC	Územní samosprávný celek
ÚZ	Účetní závěrka
ÚZ	Účelový znak
VZZ	Výkaz zisku a ztrát
ZoÚ	Zákon o účetnictví

SEZNAM OBRÁZKŮ

Obrázek 1: Schéma auditorského přístupu	29
Obrázek 2: Matice určení přípustného zjišťovacího rizika.....	33
Obrázek 3: Organizační schéma příspěvkové organizace	49
Obrázek 4: Vývoj výsledku hospodaření doplňkové činnosti za období 2019–2023.....	72
Obrázek 5: Vývoj nákladů na spotřebu energie za rok 2023 (v tis. Kč).....	88
Obrázek 6: Vývoj nákladů na služby za rok 2023 (v tis. Kč).....	89
Obrázek 7: Vývoj nákladů na opravy a udržování za rok 2023 (v tis. Kč)	90

SEZNAM TABULEK

Tabulka 1: Finanční ukazatel – Celková likvidita	51
Tabulka 2: Finanční ukazatel – Obrat kapitálu	51
Tabulka 3: Finanční ukazatel – Podíl cizích zdrojů k celkovým aktivům.....	52
Tabulka 4: Finanční ukazatel – Autarkie hlavní činnosti	52
Tabulka 5: Finanční ukazatel – Rentabilita doplňková činnost.....	53
Tabulka 6: Zjednodušená rozvaha organizace za rok 2023	58
Tabulka 7: Zjednodušený výkaz zisku a ztrát za rok 2023	59
Tabulka 8: Informace o stavu účtů v knize podrozvahových účtů (v celých Kč)	60
Tabulka 9: Doplnující informace k položce rozvahy „Transfery na pořízení DM“ (v celých Kč)	60
Tabulka 10: Doplnující informace k položkám rozvahy „Stavby a Pozemky“ (v tis. Kč). ..	61
Tabulka 11: Fondy účetní jednotky za sledované období 2023 (v celých Kč).....	62
Tabulka 12: Fond kulturních a sociálních potřeb za sledované období 2023 (v celých Kč)	62
Tabulka 13: Rezervní fond za sledované období 2023 (v celých Kč)	63
Tabulka 14: Fond investic za sledované období 2023 (v celých Kč)	64
Tabulka 15: Vnitřní účetní doklad – vypořádání transferů (v celých Kč)	66
Tabulka 16: Termíny k zajištění inventarizačních prací.....	68
Tabulka 17: Termíny pro provedení inventarizace	69
Tabulka 18: Střediska organizace – doplňková činnost.....	71
Tabulka 19: Rozpočet na rok 2023	73
Tabulka 20: Skutečnost čerpání rozpočtu k 12/2023	73
Tabulka 21: Procentní plnění čerpání rozpočtu v rámci hlavní činnosti	73
Tabulka 22: Testování věcné správnosti FAV	77
Tabulka 23: Testování věcné správnosti zálohových faktur.....	78
Tabulka 24: Testování věcné správnosti pokladních dokladů	79
Tabulka 25: Testování věcné správnosti FAP	81
Tabulka 26: Zůstatek na účtu 324 za období 2/2023 (v celých Kč)	82
Tabulka 27: Kontrola provázanosti účtu 324.....	82
Tabulka 28:Kontrola účtování účtu 324	82
Tabulka 29: Testování správnosti účtování FKSP.....	83
Tabulka 30: Inventarizace účtů vztahujících se k FKSP	84
Tabulka 31: Rozdíl konečného stavu mezi účty FKSP a BÚ	84
Tabulka 32: Testování správnosti účtování RF - 414.....	85

Tabulka 33: Testování správnosti účtování RF - 413	85
Tabulka 34: Inventarizace účtů vztahujících se k RF	86
Tabulka 35: Testování správnosti účtování FI.....	86
Tabulka 36: Inventarizace účtů vztahujících se k FI	87
Tabulka 37: Testování správnosti účtování FO	87
Tabulka 38: Inventarizace účtů vztahujících se k FO	87
Tabulka 39: Srovnání běžného a minulého období nákladových účtů 502+503	88
Tabulka 40: Srovnání běžného a minulého období nákladového účtu 518	89
Tabulka 41: Srovnání běžného a minulého období nákladového účtu 511	90
Tabulka 42: Vyhodnocení chyb u kontrolovaných oblastí na základě provedených testů ..	92
Tabulka 43: Návrh metodického postupu pro kontrolní procesy při ověření účetní závěrky	93
Tabulka 44: Kontrola pokladny	94
Tabulka 45: Kontrola banky	94
Tabulka 46: Kontrola faktur	94
Tabulka 47: Kontrola mezd	95
Tabulka 48: Kontrola zaúčtování majetku.....	95
Tabulka 49: Kontrola zařazení majetku.....	95
Tabulka 50: Kontrola formálních náležitostí dokladů	96
Tabulka 51: Kontrola zaúčtování fondů	96
Tabulka 52: Kontrola konečných stavů fondů a vztahujících se účtů	96
Tabulka 53: Kontrola nákladů v rámci rozpočtu	97
Tabulka 54: Kontrola výnosů v rámci rozpočtu	97
Tabulka 55: Inventarizace účtů – saldo	97
Tabulka 56: Záhlaví nové účtové osnovy	98

SEZNAM PŘÍLOH

Příloha P I: Řízený rozhovor s hlavní účetní příspěvkové organizace

Příloha P II: Objednávka

Příloha P III: Rozhodnutí o zrušení registrace plátce daně z přidané hodnoty

Příloha P IV: Rozhodnutí o poskytnutí dotace

Příloha P V: Účtová osnova

PŘÍLOHA P I: ŘÍZENÝ ROZHOVOR S HLAVNÍ ÚČETNÍ PŘÍSPĚVKOVÉ ORGANIZACE

Řízený rozhovor se zaměstnancem na pozici hlavní účetní příspěvkové organizace

- Jaké interní kontroly u vás fungují pro sledování a zajištění přesnosti účetních záznamů?

„Interní kontroly máme upraveny ve vnitřní směrnici o finanční kontrole, kde je uvedeno, že interní kontroly probíhají formou předběžné, průběžné a následné kontroly. Co se týká kontroly pro sledování a zajištění přesnosti účetních záznamů, tak tento postup je blíže popsán ve vnitřní směrnici o účetnictví a týká se oběhu účetních dokladů. Upravený postup oběhu účetních dokladů pro nás v praxi funguje jako předběžná kontrola.

Vše začíná při vystavování takzvaných objednávek. Objednávky vystavuje ředitel školy na nějaký výdaj (např. na dodávka majetku, provedení prací, provedení služeb, školení). Tato objednávka musí obsahovat o co se jedná a pro koho je určena, předpokládanou výši výdajů (cena) a číslo objednávky. Ředitel školy jako příkazce operace provede 1. fázi předběžné řídicí kontroly budoucího nákladu a stvrdí tuto kontrolu svým podpisem. Objednávky jsou dále evidovány pověřeným zaměstnancem v kanceláři a čekají na příchod faktury, ke které jsou přiřkládány. Jakmile dorazí do organizace faktura, tak jde nejdříve přes sekretariát, kde by měli zaměstnanci zkontrolovat adresu, aby se do účetnictví nedostala faktura z jiné organizace, což se někdy stává. Dál se k dané faktuře napáruje správná objednávka, potom jde tato spárovaná faktura ke správci rozpočtu, který ji podepíše a následně faktura putuje k účetní, která zapíše fakturu do programu. Pokud je na faktuře podpis příkazce operace a správce rozpočtu a není jiný pokyn typu, že je pozdější splatnost, tak dává fakturu k úhradě. Ta kontrola samotných dokladů ještě probíhá takzvaně formou 4 očí, kdy tato účetní mi do systému zavede doklady, ale banku už mám na starosti já jako hlavní účetní. Tím pádem, mám o všem přehled... doklady, které platím znovu zkontroluji a nemůže dojít k tomu, že by úseková účetní platila něco, o čem já nevím.“

- Existují nějaké nedávné změny nebo významné činnosti, které by mohly ovlivnit kvalitu interních kontrol a následně i účetní závěrku?

„Jediná změna, která nastala v roce 2023 je, že jsme přestali být plátcí DPH. Byli jsme čtvrtletní plátcí DPH s tím, že kontrolní hlášení jsem musela posílat každý měsíc. Protože k 31. 12. 2023 jsme už nesplňovali ten zákonný limit 2 milionů, tak jsme si zažádali o zrušení. Dne 18. 12. 2023 nám přišel dopis s rozhodnutím o zrušení registrace plátce daně z přidané

hodnoty. Problém nastal na základě toho, že finanční úřad to neprovede k poslednímu dni měsíce, ale tehdy kdy mu uplyne ve správním řízení lhůta 30 dnů. Takže 18. 12. jsme plátcí ještě byli, ale 19. 12. už ne. Takže jsme od tohoto dne již museli vydávat faktury bez DPH, upravit vedení skladů, stravování, vrátit vnitřním dokladem u záloh DPH na účet 324 – přijaté provozní zálohy, dopočítat koeficienty a další.

Jedna z nesprávností spojená s dopočítáním koeficientů DPH je ta, že ten výpočet vychází v haléřích a jinak to zaokrouhluje finanční úřad a jinak to zaokrouhluje program. Do tohoto programu já se nijak nedostanu a nemůžu to manuálně opravit. Takže program mi vypočetl částku 6 919,- Kč a finančnímu úřadu to vycházelo na 6 920,- Kč. Takže my v účetnictví máme jednu částku, finanční úřad má druhou částku. Částku 6 919,- Kč jsem poslala z účtu školy a 1,- Kč jsem doplácela z vlastního účtu. Pokud by přišla kontrola z finančního úřadu, tak uvidí, že jsem poslala nějakou částku, ale v účetnictví je částka jiná. Bohužel s tím, ale nic neudělám.“

- Které položky v rozvaze jsou dle Vás nejvíce náchylné k možným nesrovnalostem a chybám?

„Rozhodně účet 321 – dodavatelé, 314 – poskytnuté zálohy, 324 – přijaté provozní zálohy. Co je pro mě nutností je rozhodně provádění salda na konci každého měsíce, protože bez inventury účtů se na ty chyby jinak nepřijde.“

- Které položky ve výkazu zisku a ztrát jsou dle Vás nejvíce náchylné k možným nesrovnalostem a chybám?

„Co se týká nákladů tak bych řekla služby, protože se často stává, že nejsou vyfakturované, chybí faktura, nejsou zaplacené a podobně. Ve výnosech asi obecně to riziko toho, že se zapomene něco vyfakturovat je také. Ale snažíme se tomu opět předejít vyhotovením inventury účtů.“

- Jaké další rizika spatřujete v celkovém vyhotovení účetní závěrky?

„Přemýšlím nad přílohou, ale příloha je u nás na škole během let konzistentní a nijak se nemění. Pokud mě něco napadá, tak je to absence harmonogramu účetní závěrky a taky už dlouho přemýšlím nad tím, že bych potřebovala vytvořit novou účtovou osnovu, protože ta kterou momentálně používám nevyhovuje informacemi tomu, co bych potřebovala mít na jednom místě.“

- Jako příspěvková organizace spatřujete nějaká rizika spojená se svými specifiky, co se hospodaření týče?

„Jednoznačně se jedná o fondy, které příspěvkové organizace musí vytvářet. K 1. 1. 2024 byla úplně zrušena vyhláška k FKSP a prakticky nikdo o tom nic nevěděl. Podstoupila jsem už školení na toto téma, ale je to celé nějaké zmatené. Je tam spousta změn, které změni naše fungování. Dřív například mohli zaměstnanci, kteří odešli z dané organizace do důchodu dál čerpat zvýhodněnou stravu, ale teď už se to nesmí. Teď by se to muselo zdanit, ale jak je zavedu do mzdového programu abychom jim zdaňovali stravu? To prostě nejde, takže teď přestali chodit a čeká se, jak to bude probíhat.“

- V jakých dalších oblastech je dle Vás kritické místo a je zde největší riziko vzniku chyb?

„Myslím si, že kritické místo je určitě u doplňkové činnosti a u provádění inventarizace, na tyto oblasti by bylo dobré se zaměřit. U doplňkové činnosti se musí hlídat hospodářský výsledek, kalkulace a další. U inventarizace zase naopak vidím problém v tom, že zaměstnanci nechápu její podstatu a mají tendenci ji provádět špatně. Když jim vytisknu, jaký je stav v účetnictví a chci po nich, aby zkontrolovali fyzický stav například na skladě, tak se děje i to, že vezmou místní seznam se soupisem věcí, který mají k dispozici od začátku roku a kontrolují stav účetnictví s tímto dokumentem, který je naprosto nerelevantní, protože neodráží aktuální stav! Toto by mělo smysl, kdyby se místní seznam každý měsíc aktualizoval, ale to se neděje.“

PŘÍLOHA P II: OBJEDNÁVKA

OBJEDNÁVKA

číslo : 70

Objednatel [redacted] DIČ: [redacted]
[redacted]
[redacted]

Bankovní spojení KB Zlín
Číslo účtu [redacted]

Dodavatel IČO: 05135931 DIČ: CZ05135931
Sirova Czech s.r.o.

Lomnického 1705/5
Nusle
140 00 Praha

Objednáváme: Materiál OV

Objednáváme následující materiál:

L trvalá N/R, C	á 1 ks
L Neutralizer 1000ml	1 ks
L lak Layer Up 500ml	3+1 ks
L lak Shape It 250ml	3+1 ks
L suchý šampon Refresh It 180ml	3+1 ks
W Blondor 800g	2 ks
W šampon. Color Brill Fine 250ml	3+1 ks
W Thermal Image 150ml	9+3 ks
W SP Luxe Oil	6+2 ks
W šampon Enrich hydr.1000ml	2 ks
W šampon CoMo 1000ml	1 ks

Děkuji

S pozdravem

[redacted]
[redacted]
[redacted] ①
[redacted]
[redacted]

ředitelka školy

Dne: 20.02.2024
Vyřizuje: [redacted]
Telefon: [redacted]
E-mail: [redacted]

Potvrzenou objednávkou vraťte na výše uvedenou adresu

PŘÍLOHA P III: ROZHODNUTÍ O ZRUŠENÍ REGISTRACE PLÁTCE DANĚ Z PŘIDANÉ HODNOTY

Finanční úřad pro Zlínský kraj
třída Tomáše Bati 21
761 86 ZLÍN

Územní pracoviště ve Zlíně
třída Tomáše Bati 21
761 86 ZLÍN
Čj.: 1971894/23/3301-40512-712416
Vyřizuje: Potužníková Jana
Oddělení registrační II
Telefon: 577 617 308 č. dveří: 320
E-mail: podatelna3301@fs.mfcr.cz

Ve Zlíně
dne

Elektronicky podepsáno
18. 12. 2023

Hana Šohajová
vedoucí oddělení

Daňový subjekt

[Redacted tax subject information]

Doručeno 18.12.2023

Listů: 0 Příloh: 1



4.1.5

ROZHODNUTÍ o zrušení registrace plátce daně z přidané hodnoty

Shora uvedený správce daně podle § 106b odst. 1 písm. a) bod 1 a § 106d odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen "zákon o dani z přidané hodnoty"), a podle zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen "daňový řád")

r o z h o d l

o Vaší žádosti o zrušení registrace k dani z přidané hodnoty doručené správci daně dne 24.11.2023 takto:

Vaše registrace k dani z přidané hodnoty se ruší.
Dnem následujícím po dni oznámení tohoto rozhodnutí přestáváte být plátcem daně z přidané hodnoty (§ 106d odst. 3 zákona o dani z přidané hodnoty).

Odůvodnění

Správce daně posoudil Vaši žádost o zrušení registrace plátce daně z přidané hodnoty, a protože shledal, že byla naplněna podmínka uvedená v ust. § 106b odst. 1 písm. a) bodu 1 zákona o dani z přidané hodnoty, za kterých správce daně zruší na žádost plátce jeho registraci k dani z přidané hodnoty, tedy, že uplynul nejméně jeden rok ode dne, kdy jste se stali plátcem a zároveň jste nedosáhli za 12 bezprostředně předcházejících po sobě jdoucích kalendářních měsíců obratu většího než 2 000 000 Kč. Z uvedeného důvodu rozhodl správce daně o zrušení Vaší registrace plátce daně z přidané hodnoty tak, jak je uvedeno ve výroku tohoto rozhodnutí.

PŘÍLOHA P IV: ROZHODNUTÍ O POSKYTNUTÍ DOTACE

Operační program Jan Amos Komenský

Ministerstvo školství, mládeže a tělovýchovy
Karmelitská 529/5
118 12 Praha 1 – Malá Strana
IČO: 00022985

UK 37092

065 188

Č. j. 137.137, -

č. j.: MSMT-20832/2022-2

ROZHODNUTÍ O POSKYTNUTÍ DOTACE č. 22_003/0000502-01

(dále jen „Rozhodnutí“)

Ministerstvo školství, mládeže a tělovýchovy (dále jen „MŠMT“) jako poskytovatel dotace z Operačního programu Jan Amos Komenský (dále jen „Poskytovatel dotace“) a správní orgán příslušný dle § 14 odst. 2 zákona č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů (rozpočtová pravidla), ve znění pozdějších předpisů (dále jen „rozpočtová pravidla“), na základě žádosti o dotaci předložené níže uvedenou právnickou osobou v rámci výzvy č. 02_22_003 s názvem Šablony pro SŠ a VOŠ I v aktuálním znění, priority 2 – Vzdělávání, podle § 14 odst. 4 a § 14m odst. 1 písm. a) rozpočtových pravidel rozhodlo v řízení o žádosti přijaté dne 26. 6. 2022 o poskytnutí dotace ve výši 2 137 133,00 Kč příjemci

Název: [REDAKCE]
Sídlo: [REDAKCE]
IČO: [REDAKCE]
Bankovní účet: [REDAKCE]

(dále jen „Příjemce“)¹.

na realizaci projektu

Název projektu dle MS2021+ ²	[REDAKCE]
Registrační číslo projektu dle MS2021+	CZ.02.02.XX/00/22_003/0000502

(dále jen „projekt“).

Část I

SPECIFIKACE DOTACE

1. Účel dotace

Účelem dotace je:

- zvyšování kvality, inkluзивity a účinnosti systémů vzdělávání
- zajišťování rovného přístupu ke kvalitnímu a inkluзивnímu vzdělávání, včetně usnadňování vzdělávací mobility znevýhodněných skupin

(dále jen „účel dotace“).

¹ Název (vč. právní formy), sídlo a IČO příjemce se doplňuje dle informací uvedených na záložce „Subjekty“ v MS2021+.

² Informační systém sloužící k monitorování, řízení, hodnocení a reportování implementace EU fondů v České republice v programovém období 2021–2027, a to na všech úrovních implementace (projekt, program, Ouidada o partnerství).

PŘÍLOHA P V: ÚČTOVÁ OSNOVA

SU	AU	Polož.	UZ	Popis
013	0000	0111		Počáteční stav majetku
013	0000			Software
013				Software
018	0284	0111		Počáteční stav majetku
018	0284			SW OPVK 14/15
018	0290	0111		Počáteční stav majetku
018	0290	0311		SV – vyřazení z důvodu opotřebení (likv. maj.)
018	0290			DNM – 33353-1-60000
018	0340	0111		Počáteční stav majetku
018	0340			DDNM 1-60000
018	0610	0111		Počáteční stav majetku
018	0610			
018				Drobný dlouhodobý nehmotný majetek
021	0210	0111		Počáteční stav majetku
021	0210			Budovy pro služ. obyvatelstvu
021	0410	0111		Počáteční stav majetku
021	0410			Komunikace a veřejné osvětlení
021	0610	0111		Počáteční stav majetku
021	0610			Ostatní stavby
021				Stavby
022	0300	0111		Počáteční stav majetku
022	0300			Stroje a zařízení HČ
022	0310	0111		Počáteční stav majetku
022	0310			Auta, dopravní technika
022	0320	0111		Počáteční stav majetku
022	0320			Informační technologie
022				Samost. hmotné movité věci a soubory hmot. MV
028	0284	0111		Počáteční stav majetku
028	0284			OPVK DDHM
028	0300	0111		Počáteční stav majetku
028	0300	0311		SV – Vyřazení z důvodu opotřebení (likv. maj.)
028	0300			10 – DDHM
028	0309	0111		Počáteční stav majetku
028	0309			
028	0310	0111		Počáteční stav majetku
028	0310	0122		Nově pořízený majetek – dodav. zp. (samos. př.)
028	0310	0311		SV – Vyřazení z důvodu opotřebení (likv. maj.)
028	0310			11 – DDHM
028	0320	0111		Počáteční stav majetku
028	0320			12 – DDHM
028	0330	0111		Počáteční stav majetku
028	0330	0311		SV – Vyřazení z důvodu opotřebení (likv. maj.)
028	0330			13 – DDHM
028	0340	0111		Počáteční stav majetku
028	0340	0122		Nově pořízený majetek – dodav. zp. (samos. př.)

SU	AU	Polož.	UZ	Popis
028	0340	0311		SV – Vyřazení z důvodu opotřebení (likv. maj.)
028	0340			14 – DDHM
028	0350	0111		Počáteční stav majetku
028	0350			15 – KA VIZ DDHM
028	0360	0111		Počáteční stav majetku
028	0360	0311		SV – Vyřazení z důvodu opotřebení (likv. maj.)
028	0360			16 – KA OTR DDHM
028	0370	0111		Počáteční stav majetku
028	0370	0311		SV – Vyřazení z důvodu opotřebení (likv. maj.)
028	0370			17 – KA JS
028	0380	0111		Počáteční stav majetku
028	0380			18 – KA KM DDHM
028	0390	0111		Počáteční stav majetku
028	0390	0311		SV – Vyřazení z důvodu opotřebení (likv. maj.)
028	0390			19 – KA PEN DDHM
028	0400	0111		Počáteční stav majetku
028	0400	0311		SV – Vyřazení z důvodu opotřebení (likv. maj.)
028	0400			20 – KO VIZ DDHM
028	0410	0111		Počáteční stav majetku
028	0410	0311		SV – Vyřazení z důvodu opotřebení (likv. maj.)
028	0410			21 – KO VIZ DDHM
028	0420	0111		Počáteční stav majetku
028	0420			22 – KO OTR DDHM
028	0450	0111		Počáteční stav majetku
028	0450	0311		SV – Vyřazení z důvodu opotřebení (likv. maj.)
028	0450			KREJ – DDHM
028	0460	0111		Počáteční stav majetku
028	0460	0311		SV – Vyřazení z důvodu opotřebení (likv. maj.)
028	0460			FOTO – DDHM
028	0470	0111		Počáteční stav majetku
028	0470	0311		SV – Vyřazení z důvodu opotřebení (likv. maj.)
028	0470			27 – KA VS DDHM
028	0510	0111		Počáteční stav majetku
028	0510			31 – stravování DDHM
028	0530	0111		Počáteční stav majetku
028	0530	0311		SV – Vyřazení z důvodu opotřebení (likv. maj.)
028	0530			33 – ubytování DDHM
028	0540	0111		Počáteční stav majetku
028	0540			34 – KZ pedikúra, manikúra DDHM
028	0590	0111		Počáteční stav majetku
028	0590			39 – nájem DDHM
028	0930	0111		Počáteční stav majetku
028	0930			10 – UP DDHM
028	0933	0111		Počáteční stav majetku
028	0933			13 – UP ubytování žáci DDHM
028	0934	0111		Počáteční stav majetku
028	0934	0311		SV – Vyřazení z důvodu opotřebení (likv. maj.)

SU	AU	Polož.	UZ	Popis
028	0934			14 – SŠ UP DDHM
028	0935	0111		Počáteční stav majetku
028	0935			15 – UP KA VIZ DDHM
028	0936	0111		Počáteční stav majetku
028	0936			16 – UP KA OTR DDHM
028	0937	0111		Počáteční stav majetku
028	0937			17 – UP KA JS DDHM
028	0938	0111		Počáteční stav majetku
028	0938			18 – UP KA KM DDHM
028	0939	0111		Počáteční stav majetku
028	0939			19 – UP KA PEN DDHM
028	0940	0111		Počáteční stav majetku
028	0940			20 – UP KO JS DDHM
028	0941	0111		Počáteční stav majetku
028	0941	0311		SV – Vyřazení z důvodu opotřebení (likv. maj.)
028	0941			21 – UP KO VIZ DDHM
028	0942	0111		Počáteční stav majetku
028	0942			22 – UP KO OTR DDHM
028	0945	0111		Počáteční stav majetku
028	0945	0311		SV – Vyřazení z důvodu opotřebení (likv. maj.)
028	0945			KREJ – UP DDHM
028	0946	0111		Počáteční stav majetku
028	0946			26 – UP FOTO DDHM
028	0947	0111		Počáteční stav majetku
028	0947			27 – UP KA VS DDHM
028				Drobný dlouhodobý hmotný majetek
031	0100	0111		Počáteční stav majetku
031	0100			Stavební
031	0310	0111		Počáteční stav majetku
031	0310			Zahrady
031	0410	0111		Počáteční stav majetku
031	0410			Zastavěná plocha
031	0510	0111		Počáteční stav majetku
031	0510			Ostatní pozemky
031				Pozemky
032	0000	0111		Počáteční stav majetku
032	0000			Kulturní předměty
032				Kulturní předměty
073	0000			Oprávky k softwaru
073				Oprávky k softwaru
078	0284			
078	0290			
078	0340			
078	0610			
078				Oprávky k DDNM
081	0210			
081	0410			

SU	AU	Polož.	UZ	Popis
081	0610			
081				Oprávky ke stavbám
082	0300			Oprávky k ostat. sam. věcem
082	0310			Oprávky – auta a dopravní prostředky
082	0320			Oprávky – IT technologie
082				Oprávky k sam. HM věcem a souborům HM věcí
088	0284			
088	0300			
088	0309			
088	0310			
088	0320			
088	0330			
088	0340			
088	0350			
088	0360			
088	0370			
088	0380			
088	0390			
088	0400			
088	0410			
088	0420			
088	0450			
088	0460			
088	0470			
088	0510			
088	0530			
088	0540			
088	0590			
088	0930			
088	0933			
088	0934			
088	0935			
088	0936			
088	0937			
088	0938			
088	0939			
088	0940			
088	0941			
088	0942			
088	0945			
088	0946			
088	0947			
088				Oprávky k DDHM
111	0030			KA, KO – pořízení materiálu
111	0032			KU – pořízení potravin
111	0036			KREJ – pořízení materiálu
111	0039			FO – pořízení materiálu

SU	AU	Polož.	UZ	Popis
111	0110			SŠ – pořízení materiálu čistící, kancel., režijní
111				Pořízení materiálu
112	0030			KA, KO – materiál
112	0032			KU – potraviny
112	0036			KREJ – materiál
112	0039			FOTO – materiál
112	0110			SŠ – materiál čistící, kancel., režijní
112	0330			Čipy – sklad
112	0360			KREJ – sklad
112				Materiál na skladě
241	0100			KB – provozní/ běžný účet
241	0210			RF rezervní fond z HV účet
241	0220			RF rezervní fond ostatní účet
241	0300			FO fond odměn účet
241	0400			IF investiční fond účet
241	0900			DČ HV účet
241				Běžný účet
243	0100			FKSP – účet
243				Běžný účet FKSP
261	0015			15 – KA Vizovice
261	0016			16 – KA OTR pokladna
261	0017			17 – KA JS pokladna
261	0018			18 – KA KM pokladna
261	0019			19 – KA PEN pokladna
261	0020			20 – KO JS pokladna
261	0021			KO Vizovice
261	0022			22 – KO OTR pokladna
261	0027			27 – KA VS pokladna
261	0100			SŠ – hlavní pokladna
261				Pokladna
262	0010			Převod peněžních prostředků
262	0015			15 – KA Vizovice
262	0016			16 – KA Otrokovice
262	0017			17 – KA JS
262	0018			18 – KA KM
262	0019			19 – KA PEN
262	0020			20 – KO JS
262	0021			KO Vizovice
262	0022			22 – KO OTR
262	0027			27 – KA VS
262				Peníze na cestě
263	0310			Ceniny – stravenky
263				Ceniny
311	0000			FV – tuzemské/odběratelé
311				Odběratelé
314	0034			Zálohy – OTR
314	0310			Zálohy – el. energie

SU	AU	Polož.	UZ	Popis
314	0330			Zálohy – PEN, JS
314	0340			Zálohy – nájemné
314	0350			Zálohy – předplatné, časopisy, noviny
314	0360			Zálohy – ostatní
314	0460			Zálohy – Vsetín
314				Krátkodobé poskytnuté zálohy
321	0010			FP – tuzemské provoz
321	0800			FP – FKSP tuzemsko/dodavatelé
321				Dodavatelé
324	0010			Kauce klíče žáci
324	0011			Záloha – strava žáci
324	0100			Žáci – strava a ubytování zálohy
324	0110			Zálohy – LVK, zájezd žáci
324	0120			ŽÁCI – ubytování
324	0130			ČIPY – žáci kauce
324	0350			CIZÍ – záloha strava
324	0400			DŮCH – zálohy strava
324				Krátkodobé přijaté zálohy
331	0000			Mzdy zaměstnanci
331				Zaměstnanci
335	0000			Pohledávky za zaměstnanci
335	0310			I. Foltýnový – půjčka
335	0352			Půjčka tomkovičová
335	0500			Pohledávky strava zaměstnanci
335				Pohledávky za zaměstnanci
336	0200			SP – z platů zaměstnanců
336	0201			SP – z nákladů
336				Sociální zabezpečení
337	0200			ZP – z platů zaměstnanců
337	0201			ZP – z nákladů
337				Zdravotní pojištění
342	0100			Daň z mezd
342				Ostatní daně, poplatky a jiná obd. peněžítá plnění
343	0040			DPH FÚ odv/vrat
343				Daň z přidané hodnoty
348	0100			PROVOZ ZLK dotace 2019
348				Pohledávky za vybranými místními vlád. instit.
374	0100			Přímé dotace
374	0101			
374				Krátkodobé přijaté zálohy na transfery
377	0102			PEN – strava žáci
377	0110			Z – DPH vyrovnávací
377	0300			PEN – jistina město Zlín
377	0320			C – Zdph k zál. strava
377				Ostatní krátkodobé pohledávky
378	0100			Ostatní krátkodobé závazky
378	0110			Penzijní

SU	AU	Polož.	UZ	Popis
378	0300			ZÚP – HČ zaměst. 4,2 %
378				Ostatní krátkodobé závazky
381	0300			NPO
381				Náklady příštích období
384	0000			VPO – DČ
384	0100			ČR PROVOZ – ZLK příspěvek
384				Výnosy příštích období
388	0400			DUA 33353 – přímé dotace
388	0401			
388	0478			
388				Dohadné účty aktivní
389	0300			DOH el. energie
389	0310			DOH plyn
389	0330			DOH voda
389	0340			DOH služ. k nájmu
389				Dohadné účty pasivní
401	0663			ČRIT – IT rozlišení
401	0801			
401	0901			Převod SU 901 z roku 2009
401	0902			Převod SU 902 z roku 2009
401				Jmění účetní jednotky
403	0100			
403	0310			Inv. dot. vzdělávání 80 000,-
403	0360			Inv. dot. SR na DHM
403	0510			IT 80 000,-
403	0520			
403	0560			IT 600 000,- SNÍŽENÍ
403	0630			Inv. dot. státní fond 6 390 773,10,-
403	0730			Snížení IT transferu
403				Transfery na pořízení dlouhodobého majetku
411	0300			Počáteční stav
411				Fond odměn
412	0100			FKSP – počáteční stav
412	0110			FKSP – 1 % HM zákl. příděl
412	0111			ZP – penzijní
412	0220			FKSP – přísp. strava zaměstnanců
412	0240			FKSP – kult., těl. a sport
412	0260			FKSP – odměny, jubilea zaměstnanci
412	0270			Penzijní
412				Fond kulturních a sociálních potřeb
413	0500			Počáteční stav
413				Rezervní fond tvořený ze zlepš. VH
414	0500			Počáteční stav
414	0540			Účelový dar
414				Rezervní fond z ostatních titulů
416	0300			Počáteční stav
416	0310			Tvorba z odpisů

SU	AU	Polož.	UZ	Popis
416	0463			Proúčt. nekrytého IT
416				Fond reprodukce majetku, fond investic
431	0023			Hospodářská činnost
431				Výsledek hospodaření ve schvalovacím řízení
472	0119			
472				Dlouhodobé přijaté zálohy na transfery
491	0000			
491				Počáteční účet rozvázný
501	0001			DČ – spotřeba potravin
501	0002			DČ – materiál čistící
501	0005			DČ – materiál, režijní materiál
501	0011			Kurzy materiál
501	0015			Spotřeba materiálu
501	0020			DČ – čistící prostředky
501	0300	5139	666	Spotřeba materiálu ostatní – vlastní zdroje
501	0300	5139	999	Spotřeba materiálu ostatní – krajská dotace
501	0301	5139	666	Čistící prostředky – vlastní zdroje
501	0301	5139	999	Čistící prostředky – krajská dotace
501	0302	5139	666	Kancelářské potřeby – vlastní zdroje
501	0302	5139	999	Kancelářské potřeby – krajská dotace
501	0306	5139	666	Ostatní mat. KA, KO – vlastní zdroje
501	0306	5139	999	Ostatní mat. KA, KO – krajská dotace
501	0308	5139	666	Tiskopisy, žák. knížky – vlastní zdroje
501	0308	5139	999	Tiskopisy, žák. knížky – krajská dotace
501	0314	5139	666	Učebnice – vlastní zdroje
501	0320	5139	33353	Učebnice, knihy – MŠMT
501	0321	5136	666	Knihy, časopisy – vlastní zdroje
501	0321	5136	999	Knihy, časopisy – krajská dotace
501	0321	5139	666	Knihy časopisy – vlastní zdroje
501	0321	5139	999	Knihy časopisy – krajská dotace
501	0385	5139	666	Materiál PP KA, KO – vlastní zdroje
501	0385	5139	999	Materiál PP KA, KO – krajská dotace
501	0386	5139	666	Materiál PP KA, KO – vlastní zdroje
501	0386	5139	999	Materiál PP KA, KO – krajská dotace
501	0388	5139	666	Materiál soutěže žáků – vlastní zdroje
501	0388	5139	999	Materiál soutěže žáků – krajská dotace
501	0389	5139	666	FOTO materiál – vlastní zdroje
501	0389	5139	999	FOTO materiál – krajská dotace
501	0404	5139	666	Drobné údržby – vlastní zdroje
501	0404	5139	999	Drobné údržby – krajská dotace
501	0406	5139	666	Čipy do spotř. (žáci, důch., zam.) – vlastní zdroje
501	0406	5139	999	Čipy do spotř. (žáci, důch., zam.) – krajská dotace
501	0407	5139	666	Zaokrouhlení potraviny – vlastní zdroje
501	0409	5139	666	Tonery, cartridge – vlastní zdroje
501	0409	5139	999	Tonery, cartridge – krajská dotace
501	0601	5156	666	Octavia benzín – vlastní zdroje
501	0601	5156	999	Octavia benzín – krajská dotace

SU	AU	Polož.	UZ	Popis
501	0602	5156	666	Renault nafta – vlastní zdroje
501	0602	5156	999	Renault nafta – krajská dotace
501	0603	5156	666	Octavia benzín – vlastní zdroje
501	0603	5156	999	Octavia benzín – krajská dotace
501	0700	5131	666	Žáci spotřeba surovin – vlastní zdroje
501	0701	5131	666	Potraviny – vlastní zdroje
501	0801	5133	666	Léky a zdravotnický materiál – vlastní zdroje
501	0801	5133	999	Léky a zdravotnický materiál – krajská dotace
501				Spotřeba materiálu
502	0010			Plyn DČ
502	0020			Elektrina DČ
502	0100			DČ – spotřeba plynu
502	0200			DČ – spotřeba el. energie
502	0301	5154	666	Elektrická energie spotřeba – vlastní zdroje
502	0301	5154	999	Elektrická energie spotřeba – krajská dotace
502	0302	5154	666	Elektrická energie spotřeba – vlastní zdroje
502	0302	5154	999	Elektrická energie spotřeba – krajská dotace
502	0310	5153	666	Plyn spotřeba – vlastní zdroje
502	0310	5153	999	Plyn spotřeba – krajská dotace
502	0311	5153	666	Plyn spotřeba – vlastní zdroje
502	0311	5153	999	Plyn spotřeba – krajská dotace
502				Spotřeba energie
503	0000			DČ – spotřeba vody
503	0010			DČ – voda
503	0311	5151	666	Voda spotřeba – vlastní zdroje
503	0311	5151	999	Voda spotřeba – krajská dotace
503	0330	5151	666	Spotřeba vody – vlastní zdroje
503	0330	5151	999	Spotřeba vody – krajská dotace
503	0331	5151	666	Voda – vlastní zdroje
503	0331	5151	999	Voda – krajská dotace
503				Spotřeba jiných neskladovatelných dodávek
511	0401	5171	416	IF opravy
511	0401	5171	666	Opravy a udržování – vlastní zdroje
511	0401	5171	999	Opravy a udržování – krajská dotace
511	0603	5171	666	Opravy a udržování doprav. prostř. – vlastní zdroje
511	0603	5171	999	Opravy a udržování doprav. prostř. – krajská dot.
511				Opravy a udržování
512	0320	5173	666	Cestovné tuzemské i zahraniční -vlastní zdroje
512	0320	5173	999	Cestovné tuzemské i zahraniční – krajská dotace
512	0320	5173	33092	Cestovné tuzemské i zahraniční – OPVVV JAK
512	0320	5173	33353	Cestovné tuzemské i zahraniční – MŠMT
512				Cestovné
513	0100			Občerstvení
513				Náklady na reprezentaci
518	0013			DČ – ostatní náklady
518	0310	5162	666	Telefony – vlastní zdroje
518	0310	5162	999	Telefony – krajská dotace

SU	AU	Polož.	UZ	Popis
518	0320	5162	666	Internet – vlastní zdroje
518	0320	5162	999	Internet – krajská dotace
518	0330	5161	666	Poštovné – vlastní zdroje
518	0330	5161	999	Poštovné – krajská dotace
518	0411	5166	666	Poradenské služby – vlastní zdroje
518	0411	5166	999	Poradenské služby – krajská dotace
518	0420	5169	666	Revize – vlastní zdroje
518	0420	5169	999	Revize – krajská dotace
518	0500	5169	999	Přísp. stravování žáci – krajská dotace
518	0510	5163	666	Bankovní poplatky – vlastní zdroje
518	0510	5163	999	Bankovní poplatky – krajská dotace
518	0700	5164	666	Nájemné provozovny – vlastní zdroje
518	0700	5164	999	Nájemné provozovny – krajská dotace
518	0704	5164	666	Služby k nájmu provozovny – vlastní zdroje
518	0704	5164	999	Služby k nájmu provozovny – krajská dotace
518	0800	5169	666	Odpad likvidace – vlastní zdroje
518	0800	5169	999	Odpad likvidace – krajská dotace
518	0830	5169	666	SW služby – vlastní zdroje
518	0830	5169	999	SW služby – krajská dotace
518	0840	5169	666	Poplatky za konference – vlastní zdroje
518	0840	5169	999	Poplatky za konference – krajská dotace
518	0860	5169	666	Kopírky smlouva – vlastní zdroje
518	0860	5169	999	Kopírky smlouva – krajská dotace
518	0870	5179	666	Inzerce – vlastní zdroje
518	0870	5179	999	Inzerce – krajská dotace
518	0880	5169	666	Ostatní služby – vlastní zdroje
518	0880	5169	999	Ostatní služby – krajská dotace
518	0881	5179	666	Ostatní nákupy jinak neurčené – vlastní zdroje
518	0881	5179	999	Ostatní nákupy jinak neurčené – krajská dotace
518				Ostatní služby
521	0000			OON – mzdové náklady
521	0110			DČ HM
521	0430	5021	33092	Mzdové náklady – OPVVV JAK
521	0430	5021	33353	Mzdové náklady
521	0431	5021	33353	GDPR OON HČ
521	0480	5029	333	Odměny žáci
521	0500	5011	33353	HM PP NP HČ
521	0550	5011	411	FO – odměny z fondu odměn zaměstnanci
521	0700	5424	33353	ND 14 dní
521				Mzdové náklady
524	0000			SP DČ
524	0010			ZP DČ
524	0300	5031	33353	SP HČ
524	0400	5032	33353	ZP HČ
524				Zákonné sociální pojištění
525	0001			Úrazové DČ
525	0300	5038	33063	OPVVVV čerpání 2019

SU	AU	Polož.	UZ	Popis
525	0300	5038	33353	HČ – úrazové pojištění zaměst. 4,2 % - MŠMT
525				Jiné sociální pojištění
527	0010			FKSP DČ
527	0300	5342	33353	FKSP HČ
527	0400	5169	412	Příspěvky na stravování zam.
527	0410	5132	33353	Ochranné pomůcky, OPP zaměstnanci - MŠMT
527	0411	5134	999	OPP žáci – krajská dotace
527	0420	5169	33353	Zdravotní prohlídky – MŠMT
527	0430	5167	666	DVPP školení zam. – vlastní zdroje
527	0430	5167	999	DVPP školení zam. – krajská dotace
527	0430	5167	33092	Školení zaměstnanci – OPVVV JAK
527				Zákonné sociální náklady
538	0300	5362	666	Dálniční známky – vlastní zdroje
538	0300	5362	999	Dálniční známky – krajská dotace
538				Jiné daně a poplatky
549	0400	5999	666	Pojištění aut, majetku – vlastní zdroje
549	0400	5999	999	Pojištění aut, majetku – krajská dotace
549	0600	5199	666	DPH potraviny neuznatelná – vlastní zdroje
549				Ostatní náklady z činnosti
551	0300	9551	666	Odpisy – vlastní zdroje
551	0300	9551	999	Odpisy – krajská dotace
551	0350	9551	403	403 – transfer odpisy
551				Odpisy dlouhodobého majetku
558	0110			DHM evidovaný do 40 tis.
558	0300	5137	414	RF – peněžitý dar – čerpání
558	0301	5137	666	DHM evidovaný do 40 tis. – vlastní zdroje
558	0301	5137	999	DHM evidovaný do 40 tis. – krajská dotace
558	0304	5137	666	DHM evidovaný do 40 tis. – vlastní zdroje
558	0304	5137	999	DHM evidovaný do 40 tis. – krajská dotace
558	0320	5137	33088	UP DHM evidovaný do 40 tis.
558	0320	5137	33353	UP DHM evidovaný do 40 tis.
558	0330	5137	33353	UP – počítače
558	0335	5137	33353	UP – elektronika
558	0681	5137	413	RF – DDHM – čerpání rezervního fondu
558	0510	5137	666	DDHM – vlast. zdroje (výpočetní tech. mimo UP)
558	0510	5137	999	DDHM – krajská dotace (v.t. mimo UP)
558				Náklady z drobného dlouhodobého majetku
602	0001			DČ – tržby hospodářská činnost
602	0003			DČ – služby k nájmu
602	0005			DČ – tržby ubytování
602	0006			Tržba ubytování – poplatky
602	0010			Tržba cizí – čipy
602	0011			DČ – Tržby KZ – kurzy
602	0013			DČ – tržby strava cizí
602	0500	2111	412	FKSP – příspěvek na strava zaměstnanci
602	0501	2111	661	Tržba strava zaměstnanci, duchodci
602	0502	2111	661	Tržby strava žáci

SU	AU	Polož.	UZ	Popis
602	0800	2111	666	Tržby ostatní
602	0806	2119	666	Tržba kopírování žáci
602	0810	2119	666	Tržba PP žáci
602	0820	2111	662	Tržba ubytování žáci
602	0840	2119	666	Tržba čipy
602				Výnosy z prodeje služeb
603	0010			DČ pronájem tělocvičny
603	0020			DČ – nájem služební byt
603				Výnosy z pronájmu
648	0306	4133	413	RF – DDHM – čerpání rezervního fondu
648	0400	4139	416	Převody z ostatních fondů
648	0501	4139	411	FO – odměny z fondu odměn zaměst.
648				Čerpání fondů
649	0310	2329	666	Ostatní výnosy – vlastní zdroje
649	0320	2329	666	Darované zásoby – vlastní zdroje
649	0400	2329	666	KB ostatní výnosy – vlastní zdroje
649	0400	2329	999	KB ostatní výnosy – krajská dotace
649	0900	2329	666	LV, LVK, zájezd žáci – vlastní zdroje
649				Ostatní výnosy z činnosti
672	0400	4116	33353	Přímé dotace – MŠMT
672	0500	4122	999	Dotace kraj
672	0478	4116	33092	Dotace OPV VV JAK
672	0750	1672	403	403 transfer
672				Výnosy z vybran. míst. vlád. institucí z transf
797	0028	1111		Počáteční stav
797	0028			Drobný dlouhodobý hmotný majetek
797	0088	1111		Počáteční stav
797	0088			Oprávký k drobnému dlouhodobému hmot. maj.
797	0491	9998		SU nespádající do pomocného analyt. přehledu
797	0491			Počáteční účet rozvázný
797				Pomocný analytický přehled
902	0009			
902	0300			
902	0400			
902				Jiný drobný dlouhodobý hmotný majetek
966	0000			
966				DPZ z dův. užív. ciz. maj. na zákl. sml. o výpůjčce
999	0000			
999	0902			Vyrovnávací účet k SU 902
999	0966			Vyrovnávací účet k SU 966
999				Vyrovnávací účet k podrozvahovým účtům

Vypracovala: Bc. Michaela Hurtová