Přezkum hospodaření vybraných položek účetní závěrky statutárního města

Bc. Markéta Kubáňová

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. Markéta Kubáňová**
Osobní číslo:	**M23990**
Studijní program:	**N0412A050011 Finance**
Specializace:	**Finanční kontrola**
Forma studia:	**Kombinovaná**
Téma práce:	**Přezkum hospodaření vybraných položek účetní závěrky statutárního města**

Zásady pro vypracování

Úvod
Definujte cíle práce a použité metody zpracování práce.
I. Teoretická část

- Zpracujte teoretické poznatky týkající se statutárního města a přezkumu hospodaření ÚSC.

II. Praktická část

- Proveďte analýzu vybraných položek účetní závěrky u statutárního města Ostravy.
- Na základě provedené analýzy uveďte rozdíly mezi přezkumem hospodaření a extérním auditem účetní závěrky a tyto rozdíly vyhodnoťte.
- Formou metodického pokynu vytvořte postupy u přezkumu hospodaření statutárního města vedoucí ke zlepšení procesu ověřování položek účetní závěrky.

Závěr

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

Seznam doporučené literatury:

ELDER, Randal J.; BEASLEY, Mark S.; HOGAN, Chris E. and ARENS, Alvin A. *Auditing and assurance services: international perspectives.* Seventeenth edition. Harlow, England: Pearson, 2020. ISBN 978-1-292-31198-2.
MÜLLEROVÁ, Libuše a KRÁLÍČEK, Vladimír. *Auditing.* 2. přepracované vydání. Praha: Oeconomica, nakladatelství VŠE, 2017. ISBN 978-80-245-2233-3.
PROVAZNÍKOVÁ, Romana. *Financování měst, obcí a regionů: teorie a praxe*. 3. aktualizované a rozšířené vydání. Praha: Grada Publishing, 2015. ISBN 978-80-247-5608-0.
ŘEZNÍČKOVÁ, Kristýna. *Financování a hospodaření územních samosprávných celků*. Olomouc: Univerzita Palackého, 2019. ISBN 978-80-244-5548-8.
WHITTINGTON, Ray and PANY, Kurt. *Principles of auditing & other assurance services*. Twenty-second edition. New York: McGraw-Hill Education, 2022. ISBN 978-1-260-59808-7.

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

Ve Zlíně dne 5. února 2024

PROHLÁŠENÍ AUTORA
BAKALÁŘSKÉ/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: Bc. Markéta Kubáňová

…….
podpis diplomanta

ABSTRAKT

Diplomová práce se zabývá přezkumem hospodaření vybraných položek účetní závěrky vybraného statutárního města. Cílem je navrhnout metodiku postupu u přezkumu hospodaření statutárního města vedoucí ke zlepšení procesu ověřování položek účetní závěrky u vybraných oblastí. Teoretická část je zpracovaná na základě odborné literatury, zákonů, vyhlášek a auditorských standardů. V praktické části je na začátku představeno vybrané statutární město. Následně je provedena analýza vybraných položek účetní závěrky města a jsou uvedeny rozdíly v ověřování různých oblastech mezi auditem a přezkumem hospodaření. Závěr diplomové práce se věnuje metodice ověřování vybraných položek účetní závěrky u přezkumu hospodaření územně samosprávných celků a jejímu zlepšení.

Klíčová slova: přezkum hospodaření, účetní závěrka, statutární město, neziskový sektor, audit

ABSTRACT

The master thesis deals with the review of selected items of the financial statements of a selected statutory city. The aim is to propose a methodology for reviewing the financial statements of a statutory city leading to an improvement of the process of verification of items in the financial statements of selected areas. The theoretical part is prepared on the basis of specialized literature, laws, decrees and auditing standards. In the practical part, the selected statutory city is introduced at the beginning. Subsequently, an analysis of selected items in the city's financial statements is performed and the differences in verification of various areas between an audit and a management review are presented. The conclusion of the thesis is focused on the methodology of verification of selected items of the financial statements in the review of the management of municipal entities and its improvement.

Keywords: review of the city's management, financial statements, statutory city, non-profit sector, audit

Na tomto místě bych chtěla poděkovat své vedoucí diplomové práce paní Ing. Milaně Otrusinové, Ph.D. za její odborné vedení a rady, kterými přispěla k tvorbě této práce. Dále bych chtěla poděkovat všem svým kolegům a kolegyním v práci, kteří mi poskytli informace týkající se přezkumu hospodaření a rovněž tak přispěli k vypracování této diplomové práce. Velké poděkování také patří mé rodině, všem blízkým a přátelům, kteří mě po celou dobu studia podporovali a byli mi velkou oporou.

Citát:

„Hluboký pád přivodí často největší štěstí.“

- W. Shakespeare

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

OBSAH

ÚVOD **10**
CÍLE A METODY ZPRACOVÁNÍ PRÁCE **11**
I TEORETICKÁ ČÁST **13**
1 ÚVOD DO AUDITU **14**
1.1 PODSTATA, CÍL A VÝZNAM EXTÉRNÍHO AUDITU 14
1.1.1 Auditor a jeho výrok 14
1.2 REGULACE AUDITU 15
1.2.1 Zákon č. 93/2009 Sb., o auditorech 15
1.2.2 Mezinárodní auditorské standardy 15
1.2.3 Etický kodex komory auditorů ČR 16
1.3 AUDITNÍ PROCES 16
1.3.1 Činnosti před uzavřením smlouvy 16
1.3.2 Předběžné plánovací procedury 16
1.3.3 Vytvoření plánu auditu 17
1.3.4 Provedení auditu 17
1.3.5 Závěr auditu a vydání zprávy 18
2 PŘEZKUM HOSPODAŘENÍ ÚZEMNĚ SAMOSPRÁVNÝCH CELKŮ **19**
2.1 POVINNOST PŘEZKOUMÁNÍ 19
2.2 PŘEDMĚT A HLEDISKO PŘEZKOUMÁNÍ 19
2.3 SUBJEKTY PŘEZKUMU 20
2.3.1 Dozor a kontrola výkonu přezkumu 20
2.4 ZPRÁVA O PŘEZKUMU HOSPODAŘENÍ 21
2.5 PŘEZKUM HOSPODAŘENÍ VS. AUDIT ÚČETNÍ ZÁVĚRKY 22
3 VYMEZENÍ VEŘEJNÉHO SEKTORU A VEŘEJNÉ SPRÁVY **23**
3.1 VEŘEJNÁ SPRÁVA 23
3.2 STATUTÁRNÍ MĚSTO 24
3.2.1 Pojem statut 24
4 ÚČETNICTVÍ ÚZEMNĚ SAMOSPRÁVNÝCH CELKŮ **25**
4.1 PRÁVNÍ RÁMEC ÚČETNICTVÍ ÚSC 25
4.1.1 Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví 25
4.1.2 Vyhláška č. 410/2009 Sb., ... 26
4.1.3 ČÚS č. 701 - 710 26
4.2 ÚČETNÍ ZÁVĚRKA ÚSC 27
4.2.1 Výkazy účetní závěrky ÚSC 27
4.3 ZÁVĚREČNÝ ÚČET ÚSC 29
4.3.1 Konsolidace účetní závěrky ÚSC 30

II PRAKTICKÁ ČÁST 31
5 MĚSTO OSTRAVA 32
5.1 STATUTÁRNÍ MĚSTO OSTRAVA A JEHO MĚSTSKÉ OBVODY 33
5.1.1 Město a jeho orgány 34
5.2 OBECNÉ INFORMACE O PŘEZKUMU HOSPODAŘENÍ ÚZ 34
6 ANALÝZA VYBRANÝCH OBLASTÍ ÚČETNÍ ZÁVĚRKY STATUTÁRNÍHO MĚSTA 36
6.1 NÁKLADY NA TRANSFERY 36
6.1.1 Vzorek poskytnutého transferu 37
6.1.2 Prověření finančních vztahů se zřízenými příspěvkovými organizacemi 39
6.1.3 Zhodnocení finančního hospodaření organizací v závěrečném účtu 40
6.2 VÝNOSY Z TRANSFERU 40
6.2.1 Vzorek přijatých transferů 40
6.2.2 Finanční vypořádání a jeho zveřejnění v závěrečném účtu 41
6.3 PLNĚNÍ PŘÍJMŮ A VÝDAJŮ ROZPOČTU 42
6.3.1 Rozpočtové provizorium 42
6.3.2 Schvalování rozpočtu a střednědobého výhledu rozpočtu 43
6.3.3 Změny rozpočtu a závěrečný účet 44
6.3.4 Ověření schválení rozpočtu na další rok 46
6.3.5 Výpočet finančních ukazatelů 46
6.3.6 Porušení rozpočtové kázně, přestupky 47
6.3.7 Ověření poměru dluhu ÚSC 47
6.3.8 Soulad hospodaření s finančními prostředky ve srovnání s rozpočtem 48
6.4 NAKLÁDÁNÍ S MAJETKEM 48
6.4.1 Zástava movitých a nemovitých věcí ve prospěch třetích osob 48
6.4.2 Zřizování věcných břemen k majetku územního celku 48
6.4.3 Založené neziskové organizace 49
6.4.4 Výpůjčka majetku ve vlastnictví územního celku 49
6.5 SHRNUTÍ 50
7 ROZDÍLY V OVĚŘOVÁNÍ VYBRANÝCH POLOŽEK ÚZ U PŘEZKUMU HOSPODAŘENÍ A EXTÉRNÍHO AUDITU 51
7.1 PŘEZKUM HOSPODAŘENÍ ÚSC 51
7.2 EXTÉRNÍ AUDIT 52
7.2.1 Podobné položky v ověřování u auditu s přezkumem hospodaření ÚSC 52
7.2.2 Další odlišné položky v ověřování u auditu s přezkumem hospodaření ÚSC 58
7.3 VYHODNOCENÍ ROZDÍLŮ 58
8 NÁVHR NA ZLEPŠENÍ METODIKY OVĚŘOVÁNÍ POLOŽEK ÚZ 60
8.1 METODIKA PROCESU OVĚŘOVÁNÍ POLOŽEK ÚZ 60

8.1.1 Náklady 61
8.1.2 Výnosy 62
8.1.3 Příjmy a výdaje ÚSC 64
8.1.4 Nakládání s majetkem 71
9 MOŽNÉ RIZIKA A DOPADY METODICKÉHO POKYNU 74
9.1 RIZIKA METODICKÉHO POKYNU 74
9.2 PŘÍNOSY METODICKÉHO POKYNU 74
9.3 ČASOVÁ A NÁKLADOVÁ ANALÝZA VYUŽITÍ METODICKÉHO POKYNU 75
10 SOUHRNNÝ PŘÍKLAD OVĚŘENÍ VYBRANÉHO VZORKU 76
10.1 PŘÍKLAD Č. 1 76
10.2 PŘÍKLAD Č. 2 79
ZÁVĚR 80
SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY 82
SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK 86
SEZNAM OBRÁZKŮ 87
SEZNAM TABULEK 88

ÚVOD

Přezkum hospodaření a audit účetní závěrky jsou dvě odlišné zakázky, které se v jistých oblastech liší. Jelikož města, jakožto součást neziskového sektoru, hospodaří s veřejnými prostředky, je důležité vědět, že tyto prostředky efektivně, hospodárně a účelně využívají, proto je přezkum hospodaření ÚSC potřebný. Téma diplomové práce jsem zvolila z toho důvodu, že se v současné době touto problematikou zabývám, a na přezkumu hospodaření vybraného statutárního města se podílím.

Teoretická část práce je zpracovaná na základě odborné literatury, kde jsou uvedeny definice týkající se auditu, přezkumu hospodaření ÚSC, veřejného sektoru a účetnictví ÚSC. První kapitola práce se věnuje úvodu do auditu, kde je vysvětleno, co je to audit, jeho cíl, právní regulace a jaký je auditní proces. V následující kapitole je popsán přezkum hospodaření územního celku. Tato kapitola je pro tvorbu celé práce z teoretického hlediska stěžejní. Zde je uvedeno, kdo má povinnost nechat si svou účetní závěrku přezkoumat, subjekty přezkumu a co by měla obsahovat závěrečná zpráva z přezkumu hospodaření. Závěr druhé kapitoly se věnuje rozdílům mezi přezkumem hospodaření a auditem účetní závěrky. Třetí kapitola diplomové práce definuje veřejný sektor a veřejnou správu. V této kapitole je vymezen pojem statutárního města. Poslední kapitola teoretické části se týká účetnictví ÚSC, kde je popsána právní úprava účetnictví, výkazy účetní závěrky a její konsolidace v rámci města.

V úvodu praktické části práce je stručně představeno vybraného města. Následující kapitola se věnuje analýze vybraných položek ÚZ. Pro analýzu byly vybrány oblasti, které jsou specifické pro přezkum hospodaření ÚSC a v auditu se nevyskytují. Jedná se o náklady a výnosy z transferů, plnění příjmů a výdajů rozpočtu a nakládání s majetkem ÚSC. U všech těchto oblastí je analyzován postup ověření a jaké podklady jsou pro testování položek potřeba k vyžádání. Následující kapitola se věnuje rozdílům v ověřování dalších různých položek mezi přezkumem hospodaření a extérním auditem. Na základě provedené analýzy vybraných položek a uvedených případných rozdílů z další kapitoly je vypracována druhá závěrečná půlka praktické části. V závěrečné části práce je tedy představen návrh metodiky procesů ověřování vybraných položek, vedoucí ke zlepšení jejich ověřování. Jedná se zejména o sestavené návrhy kontrolních listů, které pomáhají přehledněji a rychleji ověřovat jednotlivé vzorky v různých oblastech účetní závěrky.

CÍLE A METODY ZPRACOVÁNÍ PRÁCE

Hlavním cílem diplomové práce je navrhnout metodiku postupu u přezkumu hospodaření statutárního města, vedoucí ke zlepšení procesu ověřování položek účetní závěrky u vybraných oblastí. K tomuto cíli je třeba analyzovat vybrané oblasti, týkající se přezkumu hospodaření a možné rozdíly vybraných položek účetní závěrky, mezi přezkumem hospodaření a extérním auditem.

Teoretická část diplomové práce se věnuje poznatkům v oblasti auditu, přezkumu hospodaření územních celků, veřejnému sektoru a účetnictví ÚSC. Vše je zpracováno na základě odborné literatury, zákonů, vyhlášek, auditorských standardů a internetových zdrojů. Teoretická část je podkladem pro zpracování části praktické, a proto je důležité vymezit základní pojmy týkající se přezkumu hospodaření subjektů ve veřejném sektoru.

Praktická část diplomové práce je už konkrétně zpracovaná na vybrané statutární město, kde jsou v úvodu uvedeny základní informace týkající se města a jeho městských částí. Předmětem přezkumu hospodaření města jsou vybrané položky účetní závěrky sestavené za účetní období od 1.1.2023 do 30.9.2023. Ve druhé kapitole praktické části je provedena metoda deskripce, ověřování a analýzy. Pomocí metody deskripce jsou uvedeny a popsány jednotlivé testy, které se v rámci přezkumu u ověřování provádí, jaké podklady je pro ověřování třeba si vyžádat, co je výstupem testu a další. Pro analýzu jsou vybrány specifické oblasti přezkumu hospodaření, kterými jsou náklady a výnosy z transferu, plnění příjmů a výdajů rozpočtu a nakládání s majetkem ÚSC. Informace, které jsou potřeba pro ověřování jednotlivých vzorků jsou získávány zejména diskuzí s pracovníky ekonomického a účetního oddělení statutárního města a dokládáním podkladů, jako jsou schválený rozpočet, závěrečný účet, usnesení volených orgánů, smlouvy, faktury a další. Ověřování a tvorba tabulek v analytické části práce je zpracována na základě zjištěných poznatků z provedeného předběžného přezkumu, který probíhal od 30.10.2023 do 4.12.2023. Ověřovány tak v tomto období jsou již zmíněné měsíce 1-9/2023 z účetní závěrky.

Za účelem ochrany všech stran nejsou údaje o získání dat pro přezkum zveřejněny. Informace o městských obvodech jsou získány z interních zdrojů. Tyto informace jsou dále upraveny tak, aby nebylo možné některý z městských obvodů identifikovat. Dále jsou některé data zjištěné z dostupných informací zveřejněných na internetu.

Celkový přezkum hospodaření ÚSC je rozsáhlou oblastí, na které se podílí při tvorbě více lidí z auditního týmu, a proto jsem zvolila pouze vybranou část položek ÚZ. Pro tvorbu celé

praktické části je dále postupováno dle platné legislativy, mezinárodních auditorských standardů a dle metodiky vydané Komorou auditorů ČR.

Po provedení analýzy navazuje další kapitola, kde jsou uvedeny možné rozdíly v ověřování různých položek mezi přezkumem hospodaření a auditem účetní závěrky. V tomto případě je použita metoda porovnání. Závěr diplomové práce se věnuje návrhu na zlepšení procesu ověřování vybraných položek účetní závěrky. Metodický pokyn je zpracován formou kontrolních listů, které napomáhají auditorovi k přehlednějšímu a rychlejšímu ověření jednotlivých položek ÚZ. Kontrolní listy jsou zpracovány v programu Microsoft Excel, kde jsou zvoleny tabulky s jednoduchými otázkami. Účelem tvorby návrhů kontrolních listů je především usnadnit kontrolu a ověření údajů v různých oblastech účetní závěrky a zároveň rychle identifikovat případné nesrovnalosti nebo chybějící informace. Listy tak slouží také k přehlednému zobrazení důležitých údajů týkajících se ověřování vybraných položek účetní závěrky.

I. TEORETICKÁ ČÁST

1 ÚVOD DO AUDITU

Audit je považován za systematický proces získávání a vyhodnocování zjištěných údajů, týkající se ekonomických činností a událostí. Provádění auditu může být zaměřeno na různé oblasti lidské činnosti, které se mohou lišit svým cílem, předmětem nebo uživateli. Takovými druhy auditů jsou například personální audit, finanční audit, počítačový a další (Müllerová a Králíček, 2017, s. 19). Catlin a Watkins (2021, s. 37 - 38) ve své knize audit definují jako*: „proces identifikace, shromažďování, zkoumání, analyzování, vyhodnocování a vyvozování závěrů na základě zjištěných informací za účelem vytvoření názoru na konkrétní téma.“* Na základě shromážděných informací pak auditor vydává zprávu se zjištěnými výsledky. Existují tři hlavní typy auditů:

- **Interní audit** – prováděný zaměstnanci ve svém podniku, organizaci.
- **Vládní audit** – provádějí pracovníci veřejné správy.
- **Extérní audit** – provádějí odborníci jako jsou finanční auditoři.

1.1 Podstata, cíl a význam extérního auditu

Audit představuje ověření ÚZ nezávislým odborníkem, kterým je auditor. Výsledkem celého zkoumání a ověřování na základě doložených údajů od účetní jednotky je pak vyjádření názoru auditora, zda účetní závěrka podává věrný a poctivý obraz majetkové a finanční situace k datu sestavení závěrky. Cílem extérního auditu je tedy zabezpečit věrohodnost účetních informací, aby byly u ÚJ spolehlivým zdrojem pro rozhodování v dalších oblastech - pro vlastníky, investory, banky a další (Müllerová a Králíček, 2021, s. 5).

1.1.1 Auditor a jeho výrok

Auditor je nezávislá fyzická nebo právnická osoba (auditorská společnost), jenž poskytuje odborné služby v oblasti auditu. Při provádění auditu, postupuje auditor dle platných legislativních předpisů a v souladu s mezinárodními auditorskými standardy (ISA). V rámci provádění auditu je důležité zjistit, zda se v ÚZ nenacházejí významné nesprávnosti. Výsledkem auditu je pak vydání závěrečné zprávy obsahující názor (výrok) auditora na ověřovanou účetní závěrku (Müllerová a Králíček, 2021, s. 14).

Auditor má možnost dle ISA 705 - Modifikace výroku ve zprávě nezávislého auditora (© 2023) vydat následující výroky:

- **Bez výhrad** - ÚZ podává věrný a poctivý obraz skutečnosti.

- **S výhradou** – zjištěny nesprávnosti, ale nemají rozsáhlý dopad na ÚZ.
- **Záporný výrok** – ÚZ nepodává věrný a poctivý obraz skutečnosti (chyby).
- **Odmítnutí výroku** – neposkytnuty informace a nesoučinnost ÚJ u auditu.

1.2 Regulace auditu

Tato podkapitola se bude věnovat legislativní regulaci auditu. Na začátku bude uveden zákon č. 93/2009 Sb., o auditorech, dále budou představeny mezinárodní auditorské standardy (ISA) a na závěr etický kodex auditorů, kterým se musí řídit všichni auditoři v ČR.

1.2.1 Zákon č. 93/2009 Sb., o auditorech

Činnost auditu je regulována zákonem č. 93/2009 Sb., o auditorech, který v sobě zapracovává příslušné předpisy z EU. Zákon tedy upravuje postavení a působnost auditorů, auditorských společností, Komory auditorů České republiky („dále jen KAČR“) a Rady pro veřejný dohled. Zákon dále vymezuje pojmy související s auditorskou činností, statutárním auditorem, auditorskou společností a další. Auditorskou činností se rozumí provádění povinného auditu u ÚJ, kterým to nařizuje zákon nebo přezkoumání hospodaření, které se pro změnu váže k neziskovým organizacím. V zákoně jsou také uvedeny důvody zániku oprávnění k výkonu činnosti nebo požadavky k auditorské zkoušce (Česko, 2009).

1.2.2 Mezinárodní auditorské standardy

Dle Králíčka (2017, s. 64) je v již zmíněném zákoně č. 93/2009 Sb., o auditorech také stanoveno, že je auditor při poskytování svých odborných služeb vázán postupovat dle auditorských standardů, které jsou upraveny legislativními předpisy EU. Kupec (2017, s. 27) ve své knize dodává, že mezinárodní auditorské standardy vydává Rada pro mezinárodní a ověřovací standardy („dále jen IAASB“). Auditorské standardy tedy představují postupy a pravidla, jak by měla vypadat auditorská činnost. Hlavním cílem standardů je zejména harmonizovat, případně sjednotit úkony prováděné auditory. To znamená, že jsou tyto standardy pro všechny auditory stejné.

Dle Komory auditorů ČR existují následující mezinárodní standardy:

- pro audit (ISA),
- pro řízení kvality (ISQC),
- pro prověrky (ISRE),

- pro ověřovací zakázky (ISAE) nebo pro související tržby (ISRS).

U přezkumu hospodaření ÚZ, jenž je předmětem této diplomové práce, se využívá auditorský standard č. 52, respektive ISAE 3000. Standardy ISA v tomto případě slouží pouze jako návod u různých ověřovacích technik, jako je například výběr vzorku (KAČR, 2021).

1.2.3 Etický kodex komory auditorů ČR

Mezinárodní auditorská federace účetních stanovila etický kodex (IFAC), jenž představuje etické požadavky na auditory v jednotlivých členských státech. Ten přijala také Komora auditorů ČR. To znamená, že každý, kdo vykonává auditorskou profesi, je povinen tento etický kodex dodržovat. Pro auditory platí základní etické principy, kterými jsou jednat poctivě a čestně, být nezávislý, mít odbornou kvalifikaci, dodržovat mlčenlivost a dodržovat příslušné právní předpisy (Müllerová a Králíček, 2021, s. 35-37).

1.3 Auditní proces

Činnost auditora spočívá zejména ve výběru vzorků, jejich ověřování a vyhodnocování rizik. Při realizaci pak auditoři uplatňují různé druhy metod a technik k vyhodnocování procesů. V této podkapitole budou stručně uvedeny fáze auditorské činnosti.

1.3.1 Činnosti před uzavřením smlouvy

U auditorského procesu, je rozhodující posoudit rizika před uzavřením zakázky. Na základě výsledků se pak auditor rozhodne, zda zakázku přijme, či nikoliv (Elder et al., 2020, s. 197). Riziky mohou být například, dle Müllerové a Králíčka (2021, s. 79-81) povaha podnikatelského prostředí nebo činnosti, struktura vedení a jeho důvěryhodnost, vztahy společnosti s jinými podniky a další potenciální rizika. Pokud se auditor po posouzení rizik rozhodne zakázku přijmout, sepíše s klientem písemnou smlouvu.

1.3.2 Předběžné plánovací procedury

V rámci přípravy se musí auditorský tým seznámit s cílem a předmětem auditu. Jedná se o předběžné plánovací procedury, kde je nutné porozumět činnosti klienta - například odvětví, ve kterém společnost působí, vlastnická struktura podniku, používané metody v účetnictví a další oblasti (Kupec, 2017, s. 49-50). V tomto případě auditor vypracovává popisy cyklů, jenž představují popis určitých oblastí činnosti podniku. Müllerová a Králíček (2021, s. 82-83) dále ve své knize dodávají, že je třeba porozumět také kontrolnímu prostředí a účetnímu

systému klienta. Pochopení těchto systémů je pro auditora zásadní, protože míra, do jaké se může při své práci spolehnout na vnitřní kontroly a účetní systém, na tom závisí.

V této fázi auditu si auditor stanoví **hladinu významnosti**, která je často založena na konkrétní položce z ÚZ. Tato položka, označovaná jako "základna", je vybrána na základě předpokladu, že je pro uživatele nejdůležitější. Typickými základnami bývají zejména tržby, celková hodnota aktiv, oběžná aktiva nebo vlastní kapitál. Následně si pro ni auditor stanoví procentuální hodnotu, která mu pomáhá určit hladinu významnosti a zjistit, jaký objem chyb je pro audit přijatelný (Müllerová a Králíček, 2021, s. 87; Elder et al., 2020, s. 210, 214). Současně s hladinou významnosti auditor posuzuje i **auditorské riziko**, které může mít za následek chybný výrok auditora. Společně s významností je riziko posuzováno po celou dobu auditu a to zejména při identifikaci a vyhodnocení rizika významných nesprávností uvedených v ÚZ. Auditorské riziko se dále člení na riziko přirozené, kontrolní a zjišťovací (ISA 320 Významnost při plánování a provádění auditu, © 2023).

1.3.3 Vytvoření plánu auditu

Dle Hakalové (2010, s. 113) by měl auditor v této fázi auditu identifikovat účty, které podle jeho názoru představují riziko a vyžadují speciální pozornost. Toto posouzení rizika pak ovlivňuje celkový plán auditu. Auditor by měl svým plánem získat jistotu, že žádná potenciální chyba nezkresluje ÚZ. To znamená, že se snaží zajistit, aby všechny účty byly správně a přesně vykázány. Posouzení rizik a potenciálních nesprávností je částečně založeno na auditorově vlastním ujištění a dále také na provedených testech vnitřní kontroly, spolehlivosti a věcné správnosti. Vytvoření plánu těchto testů je nedílnou součástí celkového plánování. Müllerová a Králíček (2021, s. 90) doplňují, že správně zvolená strategie a plán auditu zaručí, jak klientovi, tak auditorovi, že bude audit proveden s náležitou péči a efektivním způsobem.

1.3.4 Provedení auditu

V rámci provedení auditu dochází k realizaci vytvořeného auditního plánu. V této části auditu se už provádí různé testy a tím dochází k ověřování jednotlivých položek ÚZ. Jsou zde provedeny již zmíněné testy kontrol nebo věcné správnosti. **Testy kontrol** pomáhají auditorovi se ujistit, do jaké míry se může spolehnout na vnitřní kontrolu podniku. Müllerová a Králíček (2021, s. 96) uvádí dvě formy testování, a to přímou a nepřímou. Přímá forma testování je založena na pozorování určitých procesů v podniku – např. účast na inventuře.

V opačném případě se jedná o nepřímé testování, kdy se auditor dozvídá informace při konverzaci s pracovníky, kteří kontroly provádějí.

Testy věcné správnosti mají podobu testů detailních údajů nebo analytických testů. **Testy detailních údajů** slouží ke shromažďování důkazních informací k existenci a správnosti položek v ÚZ. Dle Whittingtona a Panyho (2022, s. 155) patří mezi testy detailních údajů - testy zůstatků účtů, transakcí nebo zveřejňovaných informací. U testu zůstatků účtů se auditor zaměřuje na konečné zůstatky na účtech a ověřuje, zda neobsahují nesprávnosti. V testu transakcí pro změnu ověřuje, zda byly během stanoveného období správně zaúčtované určité typy transakcí. Poslední test zveřejňovaných informací slouží k ověření, zda byly informace v ÚZ správně uvedeny. Müllerová a Králíček (2021, s. 101) doplňují, že v rámci provádění testu detailních údajů se běžné volí testování prostřednictvím **metody výběru vzorku, metoda výběru všech položek** anebo **metoda výběru určitých položek**.

Další testování je prostřednictvím **analytických testů** věcné správnosti, kde má auditor možnost ověřit a porovnat skutečné zůstatky účtů s očekávanými stavy, které si na základě doložených informací vytvoří. Tento přístup je efektivní při ověřování velkých objemů transakcí, protože nevyžaduje detailní kontrolu každé položky. To znamená, že jsou tyto testy užitečné zejména v oblasti veřejného sektoru, kde se může nacházet velké množství transakcí. Důležitým aspektem těchto testů je, že se zaměřují na celkovou správnost položky (ISA 520 Analytické postupy, © 2023).

Výše uvedené testy se týkají jednotlivých položek ÚZ, ovšem auditor musí také ověřit ÚZ jako celek a výroční zprávu. V rámci ÚZ se ověřuje, zda byla stejně jako výroční zpráva sestavena v souladu s platnými právními předpisy nebo zda byla například zachována srovnatelnost údajů z běžného a minulého období (Müllerová a Králíček, 2021, s. 102-104).

1.3.5 Závěr auditu a vydání zprávy

Audit je ukončen vydáním závěrečné zprávy s názorem auditora. Závěry a názory z auditu jsou pro vedení společnosti klíčové. Objektivní pohled auditora na finanční situaci a provoz společnosti může potvrdit, že aktivity společnosti fungují dobře. Současně mohou některé zjištění z auditu upozornit vedení společnosti na oblasti, které je třeba vylepšit. (Kupec, 2017, s. 52). Pokud se jedná o méně závažné problémy související s činností a nejsou uvedeny v závěrečné zprávě, může auditor doložit samostatný dopis. Ten se nazývá jako dopis vedení a představuje jakousi přidanou hodnotu auditu s doporučením pro zlepšení kritických oblastí (Elder et al., 2020, s. 351).

2 PŘEZKUM HOSPODAŘENÍ ÚZEMNĚ SAMOSPRÁVNÝCH CELKŮ

V této kapitole se budu jako první zabývat tím, kdo má povinnost si svou účetní závěrku nechat přezkoumat a co je předmětem přezkumu hospodaření územně samosprávných celků. Následně se budu věnovat tomu, jak by měla vypadat závěrečná zpráva z přezkumu hospodaření, vydaná nezávislým auditorem. V závěru budou uvedeny rozdíly mezi auditem a přezkumem hospodaření ÚZ u územně samosprávného celku.

2.1 Povinnost přezkoumání

Cílem přezkumu hospodaření je zejména poskytnout informace o tom, zda subjekty, u kterých se přezkoumání provádí hospodařily za minulé období v souladu se všemi právními předpisy (MF, 2023). Kontrolovány jsou zejména údaje o ročním hospodaření ÚSC a další skutečnosti, které jsou obsaženy v závěrečném účtu. Vše je upraveno zákonem č. 420/2004 Sb., o přezkoumání hospodaření a zákonem č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů (KAČR, 2021, s. 5).

Ze zákona o rozpočtových pravidlech vyplývá povinnost přezkoumat si své hospodaření:

a) územně samosprávnému celku (obce a kraje, včetně hlavního města Prahy a jeho městských částí) a

b) dobrovolným svazkům obcí (Česko, 2000).

2.2 Předmět a hledisko přezkoumání

Předmětem jsou dle § 2 zákona č. 420/2004 Sb., o přezkoumání hospodaření údaje o ročním hospodaření územního celku, které jsou součástí zveřejněného závěrečného účtu v daném roku. Jednotlivé předměty přezkoumání jsou například:

- plnění příjmů, výdajů a peněžních operací rozpočtu,
- náklady a výnosy z podnikatelské činnosti ÚSC,
- vypořádání finančních vztahů vůči státnímu rozpočtu a dalším regionálním rozpočtům jako jsou nejčastěji rozpočty obcí a krajů,
- finanční operace spojené s tvorbou peněžních fondů,
- hospodaření a nakládání s majetkem ve vlastnictví územního celku nebo ve vlastnictví státu, s nimiž územní celek má právo hospodařit,

- stav pohledávek a závazků, se kterými ÚSC nakládá,
- účetnictví vedeném územním celkem a další, které zákon stanoví (KAČR, 2021, s. 5; Müllerová a Králíček, 2017, s. 299).

Z výše uvedených předmětů přezkumu zákon dále ukládá, jak by tyto jednotlivé položky měly být ověřovány. Podle § 3 zákona č. 420/2004 Sb., o přezkoumání hospodaření se předmět ověřuje ze čtyř různých hledisek:

1. **dodržení právních předpisů** – každý ÚSC by měl postupovat dle zákona a právních předpisů (např. o finančním hospodaření, o účetnictví a další),
2. **soulad hospodaření** – sledovat soulad mezi hospodařením ÚSC a peněžními prostředky ve srovnání se schváleným rozpočtem,
3. **dodržení povinností spojených s dotacemi** – sledovat účel poskytnutých dotací a jejich podmínek využití,
4. **věcné a formální správnosti dokladů** (KAČR, 2021, s. 6).

Územně samosprávné celky jako takové by měly se svými finančními prostředky poskytnutými z veřejných zdrojů nakládat dle principů 3E (hospodárnost, účelnost a efektivnost). Tuto povinnost jim ukládá další z právních předpisů, a to zákon č. 320/2001 Sb., o finanční kontrole. Tento zákon však nestanovuje rozsah a míru detailnosti u přezkumu jednotlivých položek předmětu. Je tedy na odborném úsudku orgánu vykonávajícím přezkum, zda jeho přezkoumání proběhlo v rámci principů 3E (MF, 2023).

2.3 Subjekty přezkumu

Subjekty, jejichž hospodaření podléhá ověření jsou jak už bylo zmíněno ÚSC (i jimi zřízené příspěvkové organizace) a dobrovolné svazky obcí. V této podkapitole je důležité uvést, kdo všechno má možnost u těchto územních celků přezkoumávat hospodaření. Mezi tyto subjekty patří krajský úřad, auditor/auditorská společnost, MF nebo Magistrát hlavního města Prahy. Zákon dále ukládá povinnost sestavení plánu přezkoumání, který obsahuje rozhodnutí o tom, jakým způsobem bude přezkum zabezpečen. Obce jsou povinny se rozhodnout do 30. června kalendářního roku (Česko, 2004; KAČR, 2021, s. 5).

2.3.1 Dozor a kontrola výkonu přezkumu

Pokud přezkum hospodaření provedla auditorská společnost nebo auditor, podléhá tento úkon dále dozoru státu. U příslušných územních celků (obcí, městských částí a dobrovolných

svazků obcí) vykonává dozor nad provedeným přezkumem hospodaření auditorem MF. Písemné zprávy o přezkumu, vydané auditorem předává následně Ministerstvo financí Komoře auditorů České republiky, která postup dále prošetří dle zákona upravující audit (Česko, 2004).

2.4 Zpráva o přezkumu hospodaření

Zpráva o přezkumu hospodaření musí být v písemné podobě s jasným závěrečným vyjádřením. Její náležitostí a závěr jsou uvedeny v zákoně č. 420/2004 Sb., o přezkumu hospodaření. Základní náležitosti zprávy jsou místo a období, v němž přezkum hospodaření probíhal, popis zjištěných chyb a nedostatků, označení využitých materiálů při přezkoumání a závěr z přezkumu. Závěrem se ve zprávě rozumí zejména vyjádření se ke zjištěným chybám, nedostatkům a dalším požadavkům, kterými mohou být například upozornění na různá rizika. Zjištěnými nedostatky může být například:

- porušení rozpočtové kázně,
- neúplnost, neprůkaznost a nesprávnost vedení účetnictví,
- neodstraněné nedostatky z předcházejících přezkumů a další, které zákon stanoví (KAČR, 2021, s. 13; Česko, 2004).

2.4.1 Přezkum hospodaření městských obvodů

Dle zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, nemají povinnost si nechat provést přezkoumání hospodaření městské obvody, části nebo magistráty statutárních měst v České republice (vyjma hlavního města Prahy), jelikož nejsou považovány za právnické osoby a tudíž nemají ani postavení účetní jednotky. Pokud vedou městské obvody a části účetnictví, tak pouze jako součást účetnictví příslušného statutárního města. To znamená, že v případě statutárních měst se předkládá pouze jeden výkaz, ve kterém jsou uvedeny údaje za hospodaření jednotlivých městských obvodů a částí. Tento finanční výkaz tedy obsahuje údaje za město jako celek. Práce auditora pak spočívá v přezkumu hospodaření jednotlivých městských obvodů/částí a následně vydáním zprávy. U přezkumu hospodaření je důležité dodržet platnou legislativu. Ze zprávy auditora musí být patrné, že se u městských obvodů a části nejedná o přezkum hospodaření jako takový, ale o jinou specifickou ověřovací zakázku, která zahrnuje pouze část ÚSC. Jedná se o dohodnuté postupy (KAČR, 2021, s. 13).

2.5 Přezkum hospodaření vs. Audit účetní závěrky

Přezkoumání hospodaření a audit ÚZ jsou dvě různé ověřovací zakázky, které mají různé cíle a řídí se dle jiných právních předpisů. Tabulka č. 1 shrnuje zásadní rozdíly mezi přezkumem hospodaření a auditem účetní závěrky u ÚSC.

Tabulka 1 Rozdíly mezi přezkumem hospodaření a auditem ÚZ

Přezkum hospodaření ÚSC	Audit účetní závěrky ÚSC
Pro ÚSC povinný.	Pro ÚSC nepovinný.
Může vykonávat MF, krajský úřad, Magistrát hl. města Prahy nebo nezávislý auditor.	Vykonává nezávislý auditor.
Výsledkem přezkumu je zpráva o výsledku přezkoumání hospodaření s uvedeným závěrem.	Výsledkem auditu je zpráva nezávislého auditora, která obsahuje výrok vydaný auditorem.
Auditor se řídí zákonem č. 420/2004 Sb., o přezkumu hospodaření; zákonem č. 93/2009 Sb., o auditorech; Etickým kodexem a AS č. 52.	Auditor se řídí zákonem č. 93/2009 Sb., o auditorech; mezinárodními auditorskými standardy (přijaté KAČR) a Etickým kodexem.
Zakázka s nižší mírou jistoty.	Zakázka s vyšší mírou jistoty.

Zdroj: vlastní zpracování dle KAČR (2021, s. 6)

Dle KAČR (2021, s. 6) může někdy dojít k tomu, že je přezkum hospodaření a audit ÚZ prováděn současně. V tomto případě je nutné vést auditní spis, ve kterém jsou uvedeny, jaké auditní postupy byly pro každou zakázku zvlášť provedeny. Důležité je ovšem dodržení cíle každé zakázky, jelikož jak už bylo zmíněno, cíle jsou různé. Struktura auditního spisu není nijak zákonem upravena, musí však být splněny veškeré požadavky zákona č. 93/2009 Sb., o auditorech.

3 VYMEZENÍ VEŘEJNÉHO SEKTORU A VEŘEJNÉ SPRÁVY

Vymezení veřejného sektoru, jakožto jeho struktura, financování a postavení územních samospráv je v různých zemích odlišné, avšak je možné vymezit určité rysy, které jsou pro všechny státy v těchto oblastech společné (Provazníková, 2015, s. 11). Müllerová a Králíček (2017, s. 295) dodávají, že jádrem každého veřejného sektoru je veřejná správa, která je tvořena zejména soustavou úřadů s centrální nebo územní působností a organizace poskytující veřejné služby - nemocnice, školy a další. Veřejný sektor tedy není založen na principu ziskovosti, ale především na poskytování služeb veřejnosti.

Dle Maaytové, Ochrany a Pavla (2015, s. 17) je veřejný sektor charakterizován společným vlastnictvím, rozhoduje se v něm veřejnou volbou a vše musí být konáno ve veřejném zájmu. Vymezení veřejného sektoru je ovšem velice složité definovat, protože je možné na něj nahlížet z vícero hledisek.

Müllerová a Králíček (2017, s. 295) ve své knize uvádí, že stejně jako v soukromém sektoru dochází u veřejného sektoru k řadě ekonomických rozhodování, pro které jsou využívány informace z oblasti účetnictví a dalších informačních zdrojů. Rozdílem mezi těmito sektory je ovšem maximalizace svého ekonomického užitku. V oblasti soukromého sektoru (podnikání) je důležité hospodařit za účelem dosažení zisku. Zatímco ve veřejném sektoru mohou být určitá rozhodování účetní jednotky založena například na transparentnosti rozhodovacích procesů týkajících se nakládání s veřejnými financemi na základě legislativních předpisů.

3.1 Veřejná správa

Veřejná správa je klíčovým prvkem veřejného sektoru. Je to systém, který se zabývá řízením, správou veřejných záležitostí a majetku, jako jsou budovy, pozemky nebo dopravní infrastruktura. Veřejná správa také zahrnuje správu financí a dalších zdrojů. I když přímá definice veřejné správy je složitá, její hlavní účel je sloužit veřejnosti a zajišťovat efektivní a spravedlivé fungování veřejného sektoru. Veřejná správa se dělí na státní správu a samosprávu (Káňa a Kalousková, 2019, s. 7-15).

Státní správou se rozumí činnost státu, prostřednictvím které stát provádí své funkce a celkově zajišťuje svou samostatnou existenci. Tato činnost je obvykle svěřena různým orgánům státu. Nicméně, státní správu mohou vykonávat i jiné orgány, pokud jim byla tato pravomoc přenesena (přenesená působnost státní správy). Tento koncept se nazývá

dekoncentrovaná státní správa, což znamená, že výkon státní moci je přenášen na jiné orgány. Tímto způsobem může stát efektivně rozdělit své povinnosti a zároveň udržovat kontrolu nad svými funkcemi (Řezníčková, 2019, s. 12-13).

Samosprávou se dle Provazníkové (2015, s. 11) zase rozumí delegování správy na nestátní subjekty s cílem spravovat své záležitosti samostatně a pod vlastním jménem. Samospráva může mít podobu územní a zájmové. Územní samospráva se týká obcí a krajů, zatímco zájmová samospráva je reprezentována profesními komorami.

3.2 Statutární město

Zákon č. 128/2000 Sb., o obcích definuje statutární města jako specifickou kategorii obcí. Konkrétně se jedná o obec s rozšířenou působností. Statutární města se dělí na městské obvody a části, které jsou založeny na základě statutu města (obecně závazné vyhlášky). Každý městský obvod a část statutárního města má své vlastní orgány a svěřený majetek, se kterým hospodaří (Novotný, Klíma a kol., 2017, s. 25–26).

V České republice je 26 statutárních měst, z nichž jedno je statutární město Ostrava, kterého se tato diplomová práce týká. Statutární město je spravováno zastupitelstvem města a dalšími orgány jako jsou rada města, primátor, magistrát a jiné zvláštní orgány dle zákona (Česko, 2000a). Provazníková (2015, s. 33) dodává, že u statutárních měst je dozor nad samostatnou a přenesenou působností městských obvodů/částí svěřen magistrátům těchto měst. Magistráty mají možnost u městských obvodů nebo částí zrušit rozhodnutí, usnesení a jiná opatření vydaná v rámci přenesené působnosti. Avšak v oblasti samostatné působnosti tuto možnost nemají.

3.2.1 Pojem statut

Statut je označení obecně závazné vyhlášky, kterou vydává každé statutární město. Jedná se tedy o takový základní právní předpis, ustanovení nebo pravidla pro územní celek. Jak už bylo zmíněno, tak prostřednictvím statutu mohou statutární města zřizovat vlastní městské obvody a části. Obsahem statutu v rámci Ostravy, které se tato diplomová práce týká je například uvedení všech městských částí, symboly města a městských obvodů, vymezení samostatné a přenesené působnosti, orgány a jejich pravomoci, hospodaření s majetkem a další (Česko, 2024).

4 ÚČETNICTVÍ ÚZEMNĚ SAMOSPRÁVNÝCH CELKŮ

Poslední kapitola teoretické části práce se zaměřuje na účetnictví územně samosprávného celku, zejména města. Stejně jako jakákoli jiná organizace, která spravuje finanční prostředky, je město, zákonem povinno vést účetnictví. Města jsou také dále povinna hospodařit v souladu se svým schváleným rozpočtem pro daný rok. Rozpočet je dle Leeho, Johnsona et al., (2013, s. 14) chápán jako soubor dokumentů, které slouží jako finanční plán pro danou ÚJ. Tento plán zahrnuje předpovědi příjmů a výdajů, které územní celek očekává v určitém časovém období v následujícím roce.

Schválený rozpočet a účetnictví jsou úzce propojeny, protože všechny operace schválené rozpočtem prochází účetním systémem. Vzhledem k tomu, že města spravují veřejné finance, je zvláště důležité sledovat jejich činnosti. Tento proces zajišťuje transparentnost a odpovědnost v hospodaření s veřejnými prostředky. V první podkapitole bude uveden právní rámec, podle kterého se ÚSC musí řídit, následně bude definována ÚZ, její výkazy a závěrečný účet územního celku.

4.1 Právní rámec účetnictví ÚSC

Každá ÚJ by se měla řídit platnou legislativou. V této podkapitole budou uvedeny legislativní předpisy, které zároveň pomáhají ÚJ vést vlastní účetnictví. Těmi jsou zejména zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, vyhláška č. 410/2009 Sb., a české účetní standardy č. 701-710 („dále jen ČÚS“).

4.1.1 Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví

Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, je nejvyšší právní normou, která reguluje účetnictví v České republice. Tento zákon je závazný pro všechny ÚJ. Stanovuje základní rámec pro účetnictví, včetně toho, kdo je považován za ÚJ, co je předmětem účetnictví, jaké jsou účetní zásady, vymezuje směrnou účtovou osnovu a další. Tento zákon také určuje, jak má být účetnictví vedeno a v jakém rozsahu. Jeho cílem je zajistit transparentnost a odpovědnost v účetnictví a finančním řízení (Šteker a Otrusinová, 2021, s. 35-36). V tomto zákoně se ovšem připravují některé změny, které by měly začít platit v následujících letech. Tyto změny jsou zaměřeny na modernizaci a zjednodušení účetních postupů, přiblížení se k mezinárodním standardům a snížení administrativní zátěže pro ÚJ.

4.1.2 Vyhláška č. 410/2009 Sb.,

Vyhláška č. 410/2009 Sb., je dalším prováděcím právním předpisem pro některé vybrané účetní jednotky, kterými jsou zejména ÚSC. Vyhláška je stanovena za základě zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví a naposledy byla novelizována vyhláškou č. 269/2022 Sb., která nabyla účinnosti od 1. ledna 2023. Vyhláška upravuje předmět úpravy a působnost jako jsou rozsah a způsob sestavování ÚZ, obsahové vymezení některých položek rozvahy (majetek, zásoby, pohledávky,…), výkazu zisku a ztráty (náklady z činnosti, náklady na transfery, výnosy z činnosti, výnosy z transferů) a dalších účetních výkazů. Vyhláška dále obsahuje vymezení některých účetních metod, kterými jsou například způsoby oceňování položek nebo tvorba opravných položek. V závěru je také uvedena směrná účtová osnova pro ÚSC (Česko, 2009).

4.1.3 ČÚS č. 701 - 710

České účetní standardy (ČÚS) jsou soubor pravidel a pokynů pro účetnictví, které vydává Ministerstvo financí ČR. Hlavním důvodem jejich vydání je zajištění větší míry srovnatelnosti účetních závěrek, při jejichž tvorbě využívají účetní jednotky různé metody účetnictví. Standardy poskytují podrobný popis účetních metod a postupů, které by měly být použity při účtování. Tyto standardy jsou povinné pro vybrané účetní jednotky a zejména pro ÚSC, které musí vždy postupovat v souladu s ČÚS (Šteker a Otrusinová, 2021, s. 38).

Tabulka 2 České účetní standardy 701 - 710

Číslo	Název
701	Účty a zásady účtování na účtech
702	Otevírání a uzavírání účetních knih
703	Transfery
704	Fondy účetní jednotky
705	Rezervy
706	Opravné položky a vyřazení pohledávek
707	Zásoby
708	Odpisy dlouhodobého majetku
709	Vlastní zdroje
710	Dlouhodobý nehmotný majetek a dlouhodobý hmotný majetek

Zdroj: vlastní zpracování dle (MF, 2014)

4.2 Účetní závěrka ÚSC

Účetní závěrkou se rozumí převedení konečných výsledků účetnictví za určité účetní období do různě strukturovaných účetních výkazů. Tyto výkazy jsou sestaveny ke konci každého účetního období a jejich hlavním účelem je dle Vlčkové (2020, s. 111) poskytnout informace o celkovém hospodaření a finanční situaci účetní jednotky. Údaje obsažené v ÚZ musí být spolehlivé, srovnatelné, významné a srozumitelné. Konečná ÚZ je pak pro každý ÚSC hlavním předmětem přezkumu hospodaření.

Dle Štekera a Otrusinové (2021, s. 243) může být účetní závěrka sestavena jako řádná, mimořádná, mezitímní nebo konsolidovaná. Řádnou ÚZ se rozumí závěrka sestavená k poslednímu dni účetního období, zatímco mimořádná nebo mezitímní je sestavena k jinému než rozvahovému dni. Konsolidované ÚZ se věnuji v následující podkapitole, jelikož statutárního města musí společně se svými městskými obvody konsolidovanou závěrku sestavovat.

4.2.1 Výkazy účetní závěrky ÚSC

Mezi účetní výkazy patří rozvaha, výkaz zisku a ztráty, přehled o peněžních tocích, přehled o změnách vlastního kapitálu a příloha. Jelikož se diplomová práce týká statutárního města a jeho městských částí, musí tyto městské části, včetně magistrátu města sestavovat tyto jednotlivé výkazy:

- **Rozvaha**

Rozvaha je účetní výkaz, který bilanční formou zachycuje stav majetku (aktiva) a jeho zdroje financování (pasiva) za dané období. To znamená, že aktiva se musejí rovnat pasivům. Rozvaha dle Provazníkové (2015, s. 69-70) podává přehledné informace z oblasti aktiv o konkrétním druhu majetku, jeho ocenění, spotřebě, případně snížení jeho hodnoty. U pasiv je možné v tomto výkaze určit výši zdrojů a jejich strukturu vzhledem k vlastnictví nebo také časové omezení jednotlivých zdrojů. Uspořádání a označování jednotlivých položek v rozvaze pro ÚSC je stanoveno v příloze vyhlášky č. 410/2009 Sb.

- **Výkaz zisku a ztráty**

Dalším klíčovým výkazem, který je součástí účetní závěrky ÚSC, je výkaz zisku a ztráty. Tento výkaz poskytuje podrobný přehled o nákladech a výnosech ÚSC za dané období, což umožňuje určit výsledek hospodaření, který je poté uveden v rozvaze. Rozvaha je často považována za nejdůležitější účetní výkaz, protože poskytuje přehled o aktivech a pasivech

ÚSC. Nicméně, rozvaha sama o sobě nevysvětluje, jak efektivně a účinně ÚSC hospodaří. V tomto případě se právě sestavuje výkaz zisku a ztráty. Ten poskytuje podrobné informace o tom, jak ÚSC generuje své příjmy a jaké náklady vynakládá na své činnosti. Tímto způsobem výkaz zisku a ztráty pomáhá poskytnout hlubší pochopení efektivnosti a účinnosti hospodaření ÚSC (Mače, 2018, s. 550). V tabulce č. 3 jsou uvedeny náklady a výnosy ÚSC, které se dále člení.

Tabulka 3 Výkaz zisku a ztráty u ÚSC

Náklady	Výnosy
I. Náklady z činnosti	**I. Výnosy z činnosti**
Spotřeba služeb a materiálu, mzdové náklady, daně, náklady na odpisy, ostatní náklady,…	Výnosy z prodeje výrobků a služeb, z poplatků, z prodeje dlouhodobého majetku aktivace majetku,...
II. Finanční náklady	**II. Finanční výnosy**
Prodané cenné papíry, úroky,…	Výnosy z prodeje cenných papírů, úroky, výnosy z daní a z poplatků,..
III. Náklady na transfery	**III. Výnosy z transferů**
Náklady ústředních rozpočtů na transfery a územních rozpočtů na transfery.	Výnosy ústředních rozpočtů na transfery a územních rozpočtů na transfery.
IV. Náklady sdílených daní	**IV. Výnosy z daní a poplatků**
	V. Výnosy ze sdílených daní
	VI. Výsledek hospodaření

Zdroj: vlastní zpracování dle Provazníkové (2015, s. 70-71)

Náklady představují snížení ekonomického prospěchu za dané účetní období. V kontextu ÚSC se jedná o konečnou spotřebu veřejných prostředků, bez ohledu na to, zda byly prostředky opravdu čerpány. Na druhou stranu **výnosy** představují zvýšení ekonomického prospěchu za dané účetní období a mohou pocházet z různých zdrojů, jako jsou daně, poplatky nebo příjmy z poskytování služeb (Provazníková, 2015, s. 71-72).

- **Přehled o peněžních tocích**

Přehled o peněžních tocích je účetní výkaz, jehož hlavním účelem je poskytnout uživatelům ÚZ informace o tom, odkud peněžní prostředky pocházejí a jak jsou používány. Je strukturován do tří hlavních částí - provozní, investiční a finanční. Provozní činnosti se týkají běžného chodu ÚSC, investiční činnosti zahrnují nákup a prodej dlouhodobého majetku a investic, a finanční činnosti se vztahují na činnosti spojené s vlastním a cizím kapitálem. (Vlčková, 2020, s. 127). Přehled o peněžních tocích je důležitým doplňkem k výsledovce, protože ukazuje skutečné peněžní toky, které se mohou lišit od výnosů a nákladů vykázaných

na akruální bázi v ÚZ. Tímto způsobem výkaz poskytuje uživatelům ÚZ přehledný pohled na svou finanční situaci (Wahlen, Baginski et. al., 2018, s. 33).

- **Přehled o změnách vlastního kapitálu**

Dle Štekera a Otrusinové (2021, s. 250) je přehled o změnách vlastního kapitálu je účetní výkaz, který poskytuje informace o tom, jak se vlastní kapitál ÚJ měnil během daného účetního období. Vlčková (2020, s. 130) dále dodává, že tento účetní výkaz nemá stanovenou formu, ale musí obsahovat údaje za běžné i minulé období. Zároveň musí navazovat na položku vlastního kapitálu, uvedenou v rozvaze.

- **Příloha k účetní závěrce**

Příloha účetní závěrky je důležitým dokumentem, který poskytuje další podrobnosti a vysvětlení k informacím uvedeným v rozvaze a výkazu zisku a ztráty. Funguje jako doplňkový nástroj, který pomáhá lépe porozumět finanční situaci dané ÚJ. Může obsahovat informace o metodách a zásadách účtování, důležitých účetních odhadech, závazcích, pohledávkách a dalších faktorech, které mohou ovlivnit finanční výsledky. V úvodu jsou vždy uvedeny obecné údaje o ÚJ (Šteker a Otrusinová, 2021, s. 251-252).

- **Výkaz pro hodnocení plnění rozpočtu (FIN 2-12 M)**

Územní samosprávné celky, jako jsou města a obce, se při svém hospodaření nezaměřují primárně na dosažení zisku nebo ztráty, jak je tomu u obchodních společností. Místo toho se soustředí na sledování salda příjmů a výdajů podle vyhlášky č. 5/2014 Sb., kterou vydalo Ministestvo financí ČR. Jedním z klíčových nástrojů pro sledování tohoto salda je výkaz pro hodnocení plnění rozpočtu, označovaný jako FIN 2-12 M. Tento výkaz poskytuje podrobné informace o tom, jak byly rozpočtové prostředky v průběhu daného období využívány. Data z tohoto výkazu jsou následně přenášena do státního rozpočtu, což umožňuje efektivní sledování a kontrolu finančního hospodaření na úrovni celého státu. Výkaz je rozdělen na příjmy a výdaje, vždy podle odvětví. To znamená, že je zde uveden paragraf (např. školství, zemědělství, kultura) a položka, kterou se rozumí druh příjmu nebo výdaje (Mače, 2018, s. 565).

4.3 Závěrečný účet ÚSC

Každý ÚSC má ze zákona č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů povinnost zpracovat po skončení kalendářního roku závěrečný účet. Tento dokument shrnuje údaje o celkovém hospodaření ÚSC za daný rok, kterými jsou například:

- plnění rozpočtu příjmů a výdajů, případně dalších finančních operací,
- hospodaření s majetkem,
- tvorba peněžních fondů a jejich následné použití nebo
- vyúčtování finančních vztahů ke státnímu rozpočtu a jiným rozpočtům.

Součástí každého závěrečného účtu ÚSC je také závěrečná zpráva o výsledku přezkoumání hospodaření, vydaná nezávislým auditorem. Závěrečný účet společně se zprávou o přezkumu hospodaření projednává zastupitelstvo ÚSC, které tento dokument musí schválit ať už s výhradami nebo bez výhrad za uplynulé období nejpozději do 30. června následujícího roku. Schválený dokument pak musí zastupitelstvo zveřejnit na internetových stránkách ÚSC a jeho schválení zároveň oznámit na úřední desce (Vídeňská, 2022). V rámci přezkoumání hospodaření ÚSC se závěrečný účet stává také předmětem přezkumu, a to z toho důvodu, protože poskytuje podrobné údaje o ročním hospodaření územního celku. Přezkoumání hospodaření se nezaměřuje pouze na plnění zákonných povinností, ale také na účelnost, hospodárnost a efektivnost využití finančních prostředků uvedených v závěrečném účtu.

4.3.1 Konsolidace účetní závěrky ÚSC

Konsolidace ÚZ je způsob, jak sdružit finanční informace z různých účetních výkazů do jednoho celku, skupiny. Konsolidovaná účetní závěrka pak reprezentuje celkový majetek, zdroje jeho krytí a výsledek hospodaření skupiny účetních jednotek. Skupinou se rozumí soubor účetních jednotek tvořený mateřskou společností a dceřinými společnostmi. V kontextu ÚSC je pojmem „mateřská společnost“ pro tvorbu této práce označováno statutární město a „dceřinou společností“ jednotlivé městské obvody. Statutární město má kontrolu a rozhodující vliv nad konsolidovanou ÚZ a dohlíží na plnění povinností svých městských obvodů. Konsolidovaná ÚZ se vypracovává ke stejnému dni jako roční účetní závěrka sestavená statutárním městem. Závěrka musí být následně ověřena auditorem a zveřejněna nejpozději do konce následujícího účetního období (Mače, 2018, s. 488 – 489).

II. PRAKTICKÁ ČÁST

5 MĚSTO OSTRAVA

Město Ostrava se nachází v Moravskoslezském kraji, kde svou rozlohou a počtem obyvatel je třetím největším městem v České republice. Žije zde přes 270 tis. obyvatel. Ostrava má velice výhodnou strategickou polohu, a to, že je vzdálena 360 km východně od Prahy, 310 km severně od Vídně, 10 km jižně od státní hranice s Polskem a 50 kilometrů západně od Slovenska. Město Ostrava je významným průmyslovým a sídelním centrem v České republice (ČSÚ, 2023).

Obrázek 1 Znak města Ostravy

Zdroj: (Ostrava, 2023)

Ekonomika a zaměstnanost v Ostravě byly významně ovlivněny historií města. Jeho rozvoj byl spojen, s objevením kvalitního černého uhlí, což vedlo k založení železáren. Po Druhé světové válce byla většina obyvatelstva zaměstnána v těžkém průmyslu, jako je hornictví, hutnictví a strojírenství. Avšak restrukturalizace a transformace průmyslu vedly k postupnému nárůstu nezaměstnanosti. V současnosti, kdy těžký průmysl upadá, se Ostrava stává střediskem obchodu, vzdělávání a kultury.

Ostrava je známá svými vysokými školami, zejména Vysokou školou báňskou - Technickou univerzitou Ostrava a Ostravskou univerzitou. Díky těmto institucím se Ostrava stává v období od září do června městem studentů. Kromě toho je Ostrava také centrem kultury, díky široké nabídce kulturních akcí. Mezi tyto akce patří například hudební festivaly, jako je Colours of Ostrava a Mezinárodní hudební festival Leoše Janáčka, anebo sportovní události, jako je atletický závod Zlatá tretra (ČSÚ, 2023).

5.1 Statutární město Ostrava a jeho městské obvody

Kromě toho, že je Ostrava krajským městem Moravskoslezského kraje, tak je dle zákona č. 128/2000 Sb., o obcích, také městem statutárním. Její postavení a působnost je vymezena v již zmíněném zákoně o obcích. Statutární město Ostrava má postavení obce s rozšířenou působností a tuto funkci vykonává pro 12 okolních obcí a měst (Vratimov, Šenov, Klimkovice a další). Všechny okolní města spolu s Ostravou tvoří jeden správní obvod. Vnitřně je statutární město Ostrava tvořeno 23 městskými obvody. V tabulce č. 4 je uvedeno všech 23 městských obvodů a na obrázku č. 2 je jejich grafické zobrazení.

Tabulka 4 Městské obvody Ostrava

Městské obvody	
Hošťálkovice	Plesná
Hrabová	Polanka nad Odrou
Krásné Pole	Poruba
Lhotka	Proskovice
Mariánské Hory a Hulváky	Pustkovec
Martinov	Radvanice a Bartovice
Michálkovice	Slezská Ostrava
Moravská Ostrava a Přívoz	Stará Bělá
Nová Bělá	Svinov
Nová Ves	Třebovice
Ostrava - Jih	Vítkovice
Petřkovice	

Zdroj: (Ostrava, 2023), vlastní zpracování

Obrázek 2 Mapa městských obvodů

Zdroj: (Ostrava, 2023)

5.1.1 Město a jeho orgány

Řízení statutárního města je dvoustupňové. První stupeň řízení patří statutárnímu městu, kde působí zastupitelstvo a rada města, primátor, magistrát a městská policie Ostrava. Na úrovni městských obvodů působí zastupitelstva, rady, starostové a úřady městských obvodů. Veškeré kompetence orgánů města a městských obvodů jsou upraveny obecně závaznou vyhláškou č. 10/2022 vydanou městem Ostravy, statutem města Ostravy a další. Zastupitelstvo města má 55 členů volených na čtyřleté funkční období. Do jeho kompetencí patří zejména hospodaření s majetkem, schvalování rozpočtu, závěrečného účtu a dalších majetkoprávních úkonů. Pravomocí zastupitelstva je vydávat obecně závazné vyhlášky. Dalším orgánem je rada, která je 11člená. Je tvořena primátorem, náměstky primátora a radní, zvolenou zastupitelstvem města. Za svou činnost je rada odpovědná zastupitelstvu města. Hlavním úkolem rady je zabezpečit hospodaření města dle schváleného rozpočtu, zřizovat odbory a další. Navenek statutární město zastupuje primátor. Současným primátorem Ostravy je Mgr. Jan Dohnal, který byl zvolen zastupitelstvem města v dubnu roku 2023. Posledním orgánem je magistrát. Ten tvoří primátor, náměstci primátora, tajemník a zaměstnanci magistrátu. V čele magistrátu stojí primátor. Tajemník řídí a kontroluje činnost zaměstnanců města, čímž dohlíží na řádný chod města (Ostrava, 2023a).

5.2 Obecné informace o přezkumu hospodaření ÚZ

S auditorskou společností, která pro statutární město Ostravu („dále jen SMO“) provádí přezkum hospodaření ÚZ za rok 2023 má SMO podepsanou smlouvu. Jelikož se jedná o město, které má povinnost mít svou ÚZ ověřenou, musí mít zároveň pro přezkum hospodaření ÚZ vyhlášeno výběrové řízení. Současný auditor provádí přezkum již třetím rokem a tudíž se nejedná o úplně nového klienta, u kterého by bylo potřeba zjišťovat veškeré informace v účetním systému anebo v oblasti činnosti města.

Informace se pouze každým rokem aktualizují formou dotazování a sepisováním zápisu ze schůzky s klientem. Na základě rozhovoru s pracovníky SMO se dle zápisu ze schůzky dozvídají události, které se ve sledovaném období staly, budoucí záměry města a další. Zápis ze schůzky s klientem se provádí převážně během konečného auditu, ale u předběžného přezkumu byla tato schůzka provedena u 4 největších obvodů a magistrátu SMO. Rozhovory jsem tak vedla s městskými obvody – Poruba, Ostrava Jih, Moravská Ostrava a Přívoz a Slezská Ostrava.

Pro ověřování ÚZ je důležité si stanovit hladinu významnosti, kterou stanovuje auditor. Ta mu pomáhá vyjádřit jisté nesprávnosti ve vztahu k účetním výkazům. Materialita neboli hladina významnosti byla pro předběžný přezkum za období 1-9/2023 stanovena na základě konsolidovaných výdajů SMO, které byly ve výši 10 315 mil Kč. Následně se pak násobily sazbou 2 %. Zvolená významnost tak činí 206 300 tis. Kč. Dále se stanovuje prováděcí významnost, která se vypočte jako 75 % z celkové hladiny významnosti. To znamená, že prováděcí významnost činí 154 725 tis. Kč. Za naprosto nevýznamné považuje auditor položky pohybující se pod 10 315 tis. Kč. Celková hladina významnosti, prováděcí významnost a hladina naprosto nevýznamná je uvedena v tabulce č. 5.

Tabulka 5 Hladina významnosti

	Hodnota v Kč
Hladina významnosti	206 300 000
Prováděcí významnost	154 725 000
Naprosto nevýznamné	10 315 000

Zdroj: vlastní zpracování dle ÚZ města

Následující kapitola analýzy vybraných položek účetní závěrky bude demonstrována na datech z předběžného přezkumu, který probíhal od 30.10.2023 do 4.12.2023. Uvedená data a zjištěné výsledky jsou tedy z ověřeného období za 1-9/2023. Za účelem ochrany všech stran nejsou údaje o získání dat pro přezkum zveřejněny. Informace o městských obvodech jsou získány z interních zdrojů. Tyto informace jsou dále upraveny tak, aby nebylo možné některý z městských obvodů identifikovat. Dále jsou některé data zjištěné z dostupných informací zveřejněných na internetu.

Mým úkolem u přezkumu hospodaření města bylo ověřit oblast nákladů a výnosů. Jaké byly provedeny druhy testů a jak probíhalo ověřování vybraných vzorků je uvedeno v následující kapitole. U dalších dvou oblastí plnění příjmů a výdajů rozpočtu a nakládání s majetkem jsem se podílela už méně, jelikož se jedná o složitější ověřování, které měli převážně na starosti manažeři obvodů, ale i s těmito oblastmi jsem byla v průběhu přezkumu seznámena.

6 ANALÝZA VYBRANÝCH OBLASTÍ ÚČETNÍ ZÁVĚRKY STATUTÁRNÍHO MĚSTA

V této kapitole se tedy budu věnovat ověřování vybraných oblastí účetní závěrky ÚSC, které se v rámci extérního auditu neověřují a jsou svým způsobem pro přezkum hospodaření specifické. Jak už jsem zmínila na začátku této diplomové práce, celkový přezkum hospodaření města je rozsáhlou oblastí, na které se při tvorbě podílí více lidí z auditního týmu. Já osobně měla na starosti při předběžném přezkumu ověřování nákladů a výnosů. Pro tvorbu této práce jsem tedy do analýzy vybraných položek účetní závěrky zahrnula testování nákladů na transfery a výnosů z transferu. Analýzu vybraných položek jsem pak ještě doplnila o oblasti plnění příjmů a výdajů rozpočtu a nakládání s majetkem, se kterými jsem byla při přezkumu hospodaření taktéž seznámena.

Na začátku každého ověřování, je potřeba si danou oblast, kterou ověřuji odsouhlasit na obratovou předvahu. Obratová předvaha je upravený soubor, ve kterém je zaznamenán počáteční, konečný a obratový stav položek z ÚZ. Následně je možné začít s ověřováním vybraných vzorků. Položky jsou převážně vybírány z účetního deníku nebo jiných podkladů. Od SMO je třeba si pro ověření vyžádat podklady, na základě kterých se vybrané vzorky kontrolují a testují. U nákladů a výnosů se jedná zejména o podklady jako jsou smlouvy, rozpočtová opatření, faktury, objednávky, dodací listy, předávací protokoly, doklady o úhradě a další. SMO většinu svých podkladů vede a zpracovává v ekonomickém systému Ginis. Jelikož ještě nebyl provedený konečný audit za rok 2023, jsou určité položky demonstrovány na datech z předběžného přezkumu za období 1-9/2023.

6.1 Náklady na transfery

Náklady na transfery představují zejména u města a jeho obvodů poskytování peněžních prostředků svým organizacím. Velká část městských obvodů zřizuje své příspěvkové organizace, kterými jsou základní a mateřské školy. U větších obvodů jako jsou Ostrava Jih, Slezská Ostrava, Poruba anebo Mariánské hory jsou obvody zřizovány také organizace jako kulturní zařízení (kulturní domy, kina), technické služby zajišťující péči o čistotu a celkový vzhled města nebo organizace poskytující sociální služby. V rámci nákladů na transfery byly v diplomové práci provedeny testy, které jsou uvedené v následujících podkapitolách. Test nese vždy název dané podkapitoly.

6.1.1 Vzorek poskytnutého transferu

Jako první bylo třeba ověřit u nákladů na transfery položky účtované SMO na účtech 572. U tohoto testu nazývaném jako „vzorek poskytnutého transferu“ bylo provedeno ověření zejména na poskytnutých dotacích/příspěvcích na činnost zřízeným organizacím obvodu nebo magistrátu, spolkům, sdružením a dalším. Vzorky dotací/příspěvku poskytnutého organizacím se vybírají z vnitřních předpisů, což je zejména účetní deník. Hlavním výstupem testu bývá prověření správnosti poskytnuté dotace/příspěvku a dodržení platné legislativy s ním spojené.

Na vzorku zaúčtovaných nákladů na transfery se tak posuzovalo splnění požadavků, které stanovuje zákon č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech:

- pravidla zveřejňování,
- rozpočtové krytí výdajů,
- kontrola peněžních prostředků anebo
- zobrazení poskytnutých prostředků ve výkazu FIN 2-12M.

Rozpočtovým krytím výdajových operací se rozumí schválení poskytnutých prostředků z rozpočtu, aby nedošlo k porušení rozpočtových pravidel. V tabulce č. 6 jsou uvedeny dva druhy vzorků poskytnutého transferu, které byly ověřeny. Jedná se o dvě neinvestiční dotace určené na slavnosti městského obvodu a dotace poskytnutá na náklady spojené s úhradou činnosti spolku.

Tabulka 6 Vzorek poskytnutého transferu

Doklad	AÚ	Datum	Částka	Popis	Příjemce
xxxx	5720390	17.05.2023	60 000,00	Neinvestiční účelové dotace na městské slavnosti 2023.	Občanské sdružení XX
xxxx	5720390	27.03.2023	200 000,00	Neinvestiční dotace na úhradu nákladů spojených s celoroční činností spolku.	TJ Sokol XX

Zdroj: vlastní zpracování na základě údajů ÚJ

U vzorku poskytnutých transferů se výše vybrané položky ověřovaly v krocích, přičemž bylo kontrolováno, zda byla položka:

- zaúčtována na správném účtu a ve správném období,
- přijata ve správné výši,

- projednána a schválena voleným orgánem,
- obsažena ve výkazu FIN 2-12M a projednána řídící kontrolou.

V rámci nákladů na transfery jsou ještě dále ověřovány příspěvky vlastním zřízeným příspěvkovým organizacím. V tabulce č. 7 je uvedeno ověření poskytnutých příspěvků jedním z městských obvodů svým příspěvkovým organizacím na rozpočet, provedené v rámci předběžného přezkumu za období 1-9/2023.

Tabulka 7 Ověření příspěvků na rozpočet za období 1-9/2023 (v tis. Kč)

Ověření na rozpočet:	Schválený rozpočet 2023	Rozpočet 1-9/2023	Příspěvek za 1-9/2023	Kontrola
Mateřská škola XX, příspěvková organizace	3 105,00	2 328,70	2 328,70	0,00
Mateřská škola YY, příspěvková organizace	2 223,00	1 667,25	1 667,25	0,00
Mateřská škola ZZ příspěvková organizace	1 600,00	1 429,00	1 429,00	0,00
Mateřské školy - celkem	**6 928,00**	**5 425,95**	**5 425,95**	**0,00**
Základní škola ZZ, příspěvková organizace	10 798,00	8 098,50	8 098,50	0,00
Základní školy - celkem	**10 798,00**	**8 098,50**	**8 098,50**	**0,00**
Celkem	**17 726,00**	**13 523,45**	**13 523,45**	**0,00**

Zdroj: vlastní zpracování na základě schváleného rozpočtu 2023 a výkazu FIN 2-12M

Jako první byly ověřeny příspěvky na schválený rozpočet. Následně byl vzorek ověřen na výkaz FIN 2-12M u jednotlivých příspěvkových organizací. Jako vzorek byly vybrány neinvestiční příspěvky na činnost zřízených škol jedním z městských obvodů SMO, který má zřízeny tři vlastní mateřské školy a jednu základní školu. Na základě schváleného rozpočtu pro rok 2023 a doloženého soupisu příspěvků poskytovaných organizacím na činnost byla sestavena tabulka č. 7. Celková hodnota poskytnutých příspěvků za období 1-9/2023 činila výši 13 523,45 tis. Kč, z toho příspěvky MŠ činily hodnotu 5 425,95 tis. Kč a ZŠ hodnotu 8 098 tis. Kč. Pro další ověření byla vybrána hodnota příspěvků MŠ, která byla přesunuta do tabulky č. 8, jenž obsahuje pro změnu informace uvedené ve výkazu FIN 2-12M. Stav v účetnictví (vyplacené příspěvky na činnost) pak byl porovnán s hodnotou ve výkazu FIN 2-12M. V případě zvoleného obvodu činil příspěvek MŠ stejnou výši 5 425,95 Kč, což znamená, že obvod zatím řádně plnil schválený rozpočet a s příspěvky svým zřízeným MŠ poskytoval dle stanovených pravidel beze změny. Tímto způsobem pak byly ověřeny všechny příspěvky organizacím i ve zbylých 23 obvodech a u magistrátu SMO.

Tabulka 8 Ověření příspěvku na výkaz FIN 2-12M za období 1-9/2023 (v tis. Kč)

Ověření na výkaz FIN 2-12M						
Mateřské školy XX:						
Par.	**Pol.**	**Popis**	**Schválený rozpočet**	**Rozpočet po změnách**	**Výsledek od začátku roku**	**Poznámky**
3111	5331	Neinvestiční příspěvek MŠ	7 026,00	7 159,00	5 425,95	dle FIN
			suma		5 425,95	dle uce
			suma		0,00	rozdíl

Zdroj: vlastní zpracování na základě výkazu FIN 2-12M

Z provedených testů nebyly za předběžný přezkum zatím zjištěny žádné nesprávnosti, které by ovlivnily účetní závěrku za rok 2023 u všech z ověřovaných obvodů. Dle ověření se městské obvody/ magistrát řídili stanoveným zákonem a tuto legislativu dodrželi.

6.1.2 Prověření finančních vztahů se zřízenými příspěvkovými organizacemi

Jako druhý test v rámci oblasti nákladů na transfery bylo dále třeba ověřit výše uvedené příspěvky detailněji. Jelikož jsou tyto položky často největšími položkami nákladů na transfery, tak se ověřuje samostatně jejich správnost jak na základě schváleného rozpočtu, tak i výkazu FIN 2-12M. Ověření probíhá jednotlivě na vybraných příspěvcích a ne jako celek, který byl uveden v předcházející podkapitole. Obvod a také magistrát poskytl přehled všech organizací, které zřídil, včetně výše jejich příspěvků, zřizovacích listin a případných dotací, které jim byly schváleny a poskytnuty dle schváleného rozpočtu pro dané období. Vzorek pro ověření finančních vztahů se zřízenými organizacemi je uveden v tabulce č. 9. Jedná se o vzorek neinvestičního příspěvku na činnost za leden 2023 jedné z příspěvkových organizací zřízené městským obvodem, kde jsou uvedeny informace potřebné pro začátek ověřování.

Tabulka 9 Vzorek prověření finančních vztahů s příspěvkovými organizacemi

Doklad	**AÚ**	**Datum**	**Částka**	**Popis**	**Příjemce**
xxxx	572310	5.1.2023	650 000,00	Neinvestiční příspěvek na činnost 1/2023	Základní škola XX, Ostrava

Zdroj: vlastní zpracování na základě údajů ÚJ

Na vybraném vzorku pak byla ověřena výše poskytnutého příspěvku, která musí být schválena zastupitelstvem nebo radou. Příspěvky převážně činí po celý rok stejnou výši. Pokud dojde ke změně poskytovaného příspěvku, je třeba ho ověřit na schválené rozpočtové opatření. Poskytnutý příspěvek byl rovněž ověřen na výkaz FIN 2-12M, jelikož se jedná o

rozpočtovou položku. Jako poslední bylo v rámci tohoto testu nutné zkontrolovat, zda byly transfery správně zaúčtovány v účetním deníku, a to na účtu 572.

Výstupem provedeného testu bylo detailní ověření správnosti dodržování schválených postupů na základě volených orgánů, doložených zřizovacích listin a dalších doložených dokumentů (faktura, smlouva, rozhodnutí a další). Příspěvky na činnost se ověřují zejména proto, že činí největší část příjmů organizací, na základě kterých fungují a poskytují své služby. U ověřených příspěvků na činnost byly u všech 23 obvodů a magistrátu splněny veškeré podmínky a nebyly zjištěny nesprávnosti v ÚZ za rok 2023.

6.1.3 Zhodnocení finančního hospodaření organizací v závěrečném účtu

Magistrát a jednotlivé městské obvody musí za každý rok schválit závěrečný účet, prostřednictvím kterého dávají vědět jak v průběhu daného období hospodařili. Závěrečný účet se tedy dle zákona o přezkumu hospodaření také ověřuje. U obsahu závěrečného účtu jakožto posledního testu v rámci oblasti nákladů na transfery bylo zkontrolováno:

- zda obsahuje zhodnocení finančního hospodaření zřízených příspěvkových organizací a
- zda je jeho součástí také vyúčtování finančních vtahů k jiným veřejným rozpočtům a k hospodaření dalších osob.

Tato část ověřování je spíše přehledová, zda obvody a magistrát SMO dodržují své povinnosti. U tohoto testu není nijak stanoveno, jak závěrečný účet ve vazbě na náklady na transfery ověřit a je tedy na úsudku auditora jak se k tomuto testu postavil.

6.2 Výnosy z transferu

Výnosy z transferu jsou další z oblastí, kterou je nutné v rámci auditorských postupů u přezkumu hospodaření ověřit. U výnosů z transferu byly pro tvorbu této diplomové práce provedeny testy, kterými se kontrolovaly přijaté transfery nebo finanční vypořádání se státním rozpočtem, jinými veřejnými rozpočty, případně s dalšími osobami.

6.2.1 Vzorek přijatých transferů

Vzorek přijatých transferů je prvním testem, který se v oblasti výnosů z transferu provádí. Přijaté transfery jsou SMO účtovány na účtu 672. Jako první bylo nutné si od městských obvodů a magistrátu SMO vyžádat podklady týkající se zaúčtování přijatých transferů, na základě kterých bylo provedeno ověření vybraných vzorků. Obvody a magistrátem byly tedy

doloženy podepsané smlouvy a rozhodnutí o poskytnutí peněžních prostředků, usnesení zastupitelstva nebo rady a výpis z bankovního účtu, který potvrzoval pohyb finančních prostředků. Jako příklad přijatých transferů bývá často přijetí peněžního daru nebo dotace přijaté městskými obvody z rozpočtu SMO pro různé projekty – nejčastěji na stavební úpravy. V tabulce č. 10 jsou uvedeny dva druhy vybraných vzorků přijatých transferů. Jedná se o přijatý neinvestiční transfer na zajištění infrastruktury a přijetí sponzorského daru od fyzické osoby.

Tabulka 10 Vzorek přijatých transferů

Doklad	AÚ	Datum	Částka	Popis
xxxx	6720500	8.7.2023	600 359,22	Podpora na "Budování zelené infrastruktury“ od SFŽP
xxxx	6720940	12.3.2023	20 000,00	Přijetí sponzorského daru od FO

Zdroj: vlastní zpracování na základě údajů ÚJ

U vzorku přijatých transferů se výše vybrané položky ověřovaly podobně jako náklady. Ověřování tedy probíhalo v několika krocích, kdy bylo kontrolováno, zda byla položka:

- zaúčtována na správném účtu,
- zaúčtována ve správném období,
- přijata ve správné výši,
- schválena voleným orgánem,
- obsažena ve výkazu FIN 2-12M a
- projednána řídící kontrolou, která musela být provedena ještě před schválením celé operace.

Na základě ověření přijatých transferů u obvodů a magistrátu SMO nebyly zjištěny žádné nesrovnalosti, které by vedly k tomu, že ÚZ za rok 2023 nepodává věrný a poctivý obraz skutečnosti. Veškeré úkony byly provedeny na základě zákona, což bylo ověřeno prostřednictvím doložených podkladů a jejich následným zkontrolováním.

6.2.2 Finanční vypořádání a jeho zveřejnění v závěrečném účtu

Stejně jako u nákladů bylo třeba ověřit informace vztahující se k výnosům v závěrečném účtu. Ve vazbě na výnosy bylo tentokrát důležité prověřit, zda magistrát a obvody ve svém zavěřeném účtu měli obsaženou tabulku s finančním vypořádáním vztahů s veřejnými rozpočty (státu, kraje, obcí a další) nebo s jinými osobami. Shrnutí finančních vztahů je

uvedeno v zákoně č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů, který definuje, jaké náležitosti by měly být v závěrečném účtu uvedeny. U finančního vypořádání tedy bylo zkontrolováno, zda byly příjmy a výdaje vypořádání:

- vykázané také ve výkazu FIN 2-12M a
- obsaženy v závěrečném účtu ve správné výši.

Tento poslední test v rámci oblasti výnosů z transferu je také považován spíše za sdělující, zda obvody a magistrát SMO splnili povinnost a uvedli finanční vypořádání ve svém závěrečném účtu. Ověření tedy bylo zcela individuální na auditorovi, jak kontrolu obsahu závěrečného účtu provedl, jelikož celkové finanční vypořádání bývá ověřováno u přezkumu ještě i v rámci jiné samostatné oblasti.

6.3 Plnění příjmů a výdajů rozpočtu

Oblast plnění příjmů a výdajů rozpočtu je oblast, ve které se ověřují úkony spojené s dodržováním zákonných předpisů, zejména zákona č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů. Mezi hlavní testy patří ověření rozpočtového provizoria, zda byla schválena jeho pravidla, ověření schvalování rozpočtu a střednědobého výhledu rozpočtu. Dále také prověření rozpočtových změn, zveřejnění závěrečného účtu, výpočet finančních ukazatelů, ověření poměru dluhu (rozpočtová odpovědnost) a soulad hospodaření s finančními prostředky (kontrola rozpočtové kázně). Některé z testů v oblasti plnění příjmů a výdajů rozpočtu není úplně možné ověřit v rámci předběžného přezkumu. Těmito testy jsou například výpočet finančních ukazatelů, ověření poměru dluhu ÚSC a soulad hospodaření s rozpočtem. Tyto testy se provádí až v konečném auditu. Oblast plnění příjmů a výdajů rozpočtu je často ověřována dle úsudku auditora, který postupuje dle zákona o rozpočtových pravidlech ÚSC. Obsah ověřování ovšem bývá stejný. Názvy jednotlivých testů jsou pro tvorbu této diplomové práce vždy uvedeny jako název podkapitoly.

6.3.1 Rozpočtové provizorium

Jako první test v oblasti plnění příjmů a výdajů rozpočtu bylo provedeno ověření schválených pravidel rozpočtového provizoria. Na doložených podkladech SMO bylo zkontrolováno:

- zda byla pravidla schválena včas a zastupitelstvem před 1.lednem 2023, kdy se jimi rozpočtové hospodaření řídí,

- zda byly ve schválených pravidlech zohledněny již existující závazky z minulých let, uskutečněné výdaje nebo
- zda bylo rozpočtové provizorium zveřejněno na úřední desce nejpozději 31. prosince 2022, předcházejícího rozpočtovému roku.

Na úřední desce by mělo být rovněž uvedeno, kde je možné dohledat pravidla rozpočtového provizoria. Cílem tohoto testu bylo ověřit úkony, které městu ukládá zákon. Pro rok 2023 nebylo v žádném z městských obvodů nebo u magistrátu SMO přijato rozpočtové provizorium. Podmínky se schválením rozpočtového provizoria a jeho následném zveřejnění na úřední desce zároveň nebyly porušeny.

6.3.2 Schvalování rozpočtu a střednědobého výhledu rozpočtu

Dalším z testů v rámci plnění příjmů a výdajů rozpočtu bývá ověření schváleného rozpočtu a střednědobého výhledu. V testu schvalování rozpočtu byl/o ověřen/o:

- doložený návrh rozpočtu,
- proces schvalování rozpočtu,
- dokumentace vázaná k rozpočtu,
- usnesení volených orgánů, které mají schválení rozpočtu na starosti,
- návaznost zpracování rozpočtu na finanční výkaz FIN 2-12M a
- kontrola rozpočtu.

Bylo tedy zkontrolováno na doložených podkladech, zda městský obvod a magistrát SMO dodržuje pravidla uvedená v zákoně o rozpočtových pravidlech ÚSC. Na základě provedených ověření nebyla ani u jednoho z obvodů nebo magistrátu zjištěna zásadní nesprávnost, která by byla v rozporu se zákonem.

Dále bylo potřeba ověřit schválený střednědobý výhled jednotlivých obvodů a magistrátu SMO. Střednědobý výhled by měla sestavovat každá městská část a magistrát SMO, a to ve vazbě na požadavky, které jsou uvedeny v zákoně o rozpočtových pravidlech ÚSC. V rámci tohoto testu bylo třeba si nechat doložit evidenci smluv, jelikož do střednědobého výhledu bývá nutné také zahrnout víceleté smlouvy, smlouvy uzavřené v roce 2023 a smlouvy o poskytnutí finančních prostředků. V tabulce č. 11 je uveden schválený střednědobý výhled městského obvodu Hrabová na roky 2023-2025, který byl při prováděném přezkumu doložen a následně ověřen.

Tabulka 11 Střednědobý výhled obvodu Hrabová (v tis. Kč)

(v tis. Kč)	**rok**		
	2023	**2024**	**2025**
Daňové příjmy	15 000	15 500	15 500
Nedaňové příjmy	13 500	13 500	13 900
Kapitálové příjmy	0	0	0
Vlastní příjmy celkem	28 500	29 000	29 400
Neinvestiční transfery	2 551	2 551	3 062
Investiční dotace	6 000	6 000	6 000
Převody z rozpočtových účtů	800	800	800
Převody mezi SMO a obvody	24 500	24 500	25 000
Konsolidace příjmů	-800	-800	-800
Financování - zapojení přebytku	6 112	11 112	9 701
Splátka přijaté návratné výpomoci	0	0	0
Financování celkem	7 205	7 205	13 328
PŘÍJMY CELKEM	**67 663**	**73 163**	**73 163**
Běžné výdaje	53 463	53 463	53 963
Kapitálové výdaje	15 000	20 000	20 000
konsolidace výdajů	-800	-800	-800
VÝDAJE CELKEM	**67 663**	**73 163**	**73 163**

Zdroj: (Hrabová, 2023), vlastní zpracování

Výše uvedený střednědobý výhled byl pak ověřen na doložené usnesení zastupitelstva obvodu nebo bylo také zkontrolováno, zda má obvod střednědobý výhled zveřejněný na úřední desce. Na následující rok 2024 očekává vybraný obvod příjmy a výdaje ve výši 73 163 tis. Kč. Tato hodnota pak byla rovněž ověřena na již zmíněném usnesení zastupitelstva, které střednědobý výhled schvalovalo. Hodnota příjmů a výdajů ovšem může být v následujícím roce odlišná, a to například z důvodu přijatých nebo poskytnutých transferů z města, jenž mohou být v různých výších. Stejný postup byl proveden i u zbylých obvodů a magistrátu SMO. Nebyly zjištěny žádné zásadní nesrovnalosti anebo porušení stanovených podmínek zákonem.

6.3.3 Změny rozpočtu a závěrečný účet

Již z názvu je jasné, co bylo předmětem ověření v tomto testu. Ověření změn rozpočtu bylo provedeno na doložených rozpočtových opatřeních, které se dále porovnávaly na rozpočtové změny uvedené ve výkazu FIN 2-12M. Každá změna rozpočtu musela být schválena usnesením voleného orgánu, což bylo v rámci testu změn rozpočtu ověřováno. Pro jednodušší dohledání rozpočtových opatření byl obvody a magistrátem SMO doložen chronologický přehled všech rozpočtových opatřeních za rok 2023 doplněný usneseními rady nebo zastupitelstva a zápisy rozpočtu. Následně byly ze sestavy zápisů rozpočtu

zjištěny součty rozpočtových položek, které byly odsouhlaseny na výkaz FIN 2-12M. V tabulce č. 12 je uvedeno ověření rozpočtových opatření v tis. Kč.

Tabulka 12 Ověření rozpočtových opatření (změny rozpočtu) v tis. Kč

Výkaz FIN 2-12M za 1-9/2023				**změny rozpočtu dle rozpočtových opatření**
(v tis. Kč)	**schválený rozpočet**	**upravený rozpočet**	**rozpočtové změny**	
PŘÍJMY				
třída 1-daňové příjmy	16 008	16 018	10	10
třída 2-nedaňové příjmy	13 452	14 410	958	958
třída 3-kapitálové příjmy	-	2	2	2
třída 4-přijaté transfery	54 532	61 541	7 009	7 009
Celkem	**83 992**	**91 970**	**7 979**	**7 979**
VÝDAJE				
třída 5-běžné výdaje	57 411	70 356	12 945	12 945
třída 6-kapitálové výdaje	42 411	54 018	11 607	11 607
Celkem	**99 822**	**124 374**	**24 552**	**24 552**

Zdroj: vlastní zpracování na základě výkazu FIN 2-12M a rozpočtových opatřeních

Z výkazu FIN 2-12M byla vytvořena tabulka s příjmy a výdaji u obvodů a magistrátu SMO, kde na základě doložených rozpočtových opatření byla ověřena jejich správnost.

Oblast změn rozpočtu a závěrečného účtu se ověřuje každá zvlášť. Závěrečný účet se kontroluje ve vícero oblastech. Už bylo uvedeno, že byl závěrečný účet ověřen u nákladů a výnosů. V rámci plnění příjmů a výdajů rozpočtu se závěrečný účet také kontroloval, zda:

- obsahuje veškeré náležitosti stanovené zákonem (údaje o hospodaření, vyúčtování finančních vztahů a další),
- byl schválen zastupitelstvem nejpozději do 30. června ověřovaného období a
- byl návrh závěrečného účtu a pak schválený závěrečný účet zveřejněn na úřední desce.

Za rok 2023 musel být zastupitelstvem závěrečný účet schválen do 30. června 2023. Stalo se, že některý z obvodů zapomněl zveřejnit svůj závěrečný účet a byl na tuto skutečnost upozorněn. Jedná se o chybu, kterou je třeba napravit, jelikož toto pravidlo stanovuje zákon a je nutné ho dodržovat. Vybraný městský obvod svou chybu již napravil a závěrečný účet na úřední desce zveřejnil.

6.3.4 Ověření schválení rozpočtu na další rok

V předcházejícím testu byl kontrolován schválený rozpočet na doložené doklady (návrh, soulad na výkaz FIN 2-12M a další). Důležité je zároveň ověřit, zda zastupitelstvo městského obvodu a magistrátu SMO rozhodlo do konce ověřovaného období o schválení rozpočtu, případně rozpočtového provizoria na následující rok 2024. V tomto případě bývá nutné zejména doložení usnesení voleného orgánu, že o této skutečnosti již rozhodl. Test bývá prováděn až v rámci konečného auditu.

6.3.5 Výpočet finančních ukazatelů

V tomto testu se počítají tři finanční ukazatele, kterými bývají podíl pohledávek na rozpočtu, podíl závazků na rozpočtu a podíl zastaveného majetku na celkovém majetku. Všechny tyto finanční ukazatele jsou počítány rovněž až při konečném auditu a jejich výsledky bývají nedílnou součástí závěrečné zprávy o přezkumu hospodaření.

$$Podíl\ pohledávek\ na\ rozpočtu = \frac{\text{Vymezení pohledávek}}{\text{Vymezení rozpočtu}}$$

Zdroj: (KAČR, 2018), vlastní zpracování

Do vymezení pohledávek spadají součty účtů 462, 464, 466 a 469 (dlouhodobé pohledávky), které se vztahují pouze k následujícímu roku a všechny krátkodobé pohledávky. Hodnoty pohledávek bývají brány z rozvahy v netto hodnotě. Vymezení rozpočtu je pak dáno celkovými příjmy a VH z hlavní činnosti.

$$Podíl\ závazků\ na\ rozpočtu = \frac{\text{Vymezení závazků}}{\text{Vymezení rozpočtu}}$$

Zdroj: (KAČR, 2018), vlastní zpracování

Do závazků zase spadají součty účtů 451, 452, 453, 456, 457 a 459 (dlouhodobé závazky), které se rovněž vztahují pouze k následujícímu rozpočtovému roku a všechny krátkodobé závazky. Hodnoty závazků bývají brány z rozvahy v netto hodnotě.

$$Podíl\ zastaveného\ majetku\ na\ celkovém\ majetku = \frac{\text{Zastavený majetek}}{\text{Celkový majetek}}$$

Zdroj: (KAČR, 2018), vlastní zpracování

Posledním ukazatelem bývá podíl zastaveného majetku na celkovém majetku, kde se dle inventurních soupisů a analytických účtů, případně další evidence majetku v brutto hodnotě zjišťuje zastavený dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek. Celkový stav majetku je

zjišťován dle rozvahy, kde je uvedena brutto hodnota stálých aktiv (KAČR, 2018). Možnou chybou při výpočtu těchto ukazatelů může být to, že do výpočtu budou zahrnuty data, která se nemusí týkat sledovaného období. Tyto ukazatele bývají dále porovnávány s vypočtenými ukazateli města a jsou zjišťovány případné rozdíly.

6.3.6 Porušení rozpočtové kázně, přestupky

V tomto testu jsou ověřovány postupy SMO, zda neoprávněné použilo poskytnuté peněžní prostředky k jinému účelu, než bylo stanoveno. Příkladem mohou být poskytnuté dotace anebo návratné finanční výpomoci ze státního rozpočtu nebo jiného veřejného rozpočtu. Dalším porušením rozpočtové kázně může být také neoprávněné držení státních prostředků. Přestupkem může být zase nezpracování střednědobého výhledu, nezveřejnění rozpočtu, pravidel rozpočtového provizoria, závěrečného účtu a další.

Porušení rozpočtové kázně a přestupky byly ověřeny u všech městských obvodů a magistrátu SMO zvlášť. Otázky týkající se porušení rozpočtové kázně byly zodpovězeny na základě diskuze se zaměstnanci ekonomického oddělení na obvodech. V rámci přezkumu provedeného za období 1-9/2023 nebyly zatím u žádného z městských obvodů nebo přímo u magistrátu SMO identifikovány přestupky vedoucí k porušení rozpočtové kázně. V minulosti se například nějaké přestupky s porušením rozpočtové kázně u zřízených organizací vyskytovaly, ale za sledované období bylo vše řádně dodrženo.

6.3.7 Ověření poměru dluhu ÚSC

Ověření poměru dluhu ÚSC je předposledním testem prováděným v rámci kontroly plnění příjmů a výdajů rozpočtu SMO. V tomto testu se provádí propočet poměru dluhu SMO jako celku k jeho průměrným příjmům za poslední 4 rozpočtové roky. Rozpočtová odpovědnost je ověřována:

- na základě údajů uvedených ve výkaze FIN 2-12M a
- v rozvaze za jednotlivé 4 roky.

Dle zákona by neměl být překročen limit 60 % průměrných příjmů za poslední 4 roky. V rámci SMO je tento ukazatel ověřován až při konečném auditu, který bude teprve probíhat, a tudíž není možné celkové ověření a výsledky zjištění u hospodaření města v diplomové práci uvést. Test bývá proveden za SMO jako celek a ne pro každý obvod zvlášť.

6.3.8 Soulad hospodaření s finančními prostředky ve srovnání s rozpočtem

Poslední testem u plnění příjmů a výdajů rozpočtu bývá ověření souladu hospodaření s finančními prostředky ve srovnání se schváleným rozpočtem. Stejně jako u předešlého testu bývá tento proveden v rámci konečného auditu. Zde se zejména prověřuje, zda městské obvody s magistrátem SMO plnily ve sledovaném období správně schválený rozpočet. Při vzniku významných rozdílů, ať už pohybujících se nad prováděcí významnost nebo jiných hodnotnějších rozdílů, bývá třeba si tyto poznatky nechat od klienta vysvětlit. Test bývá stejně jako ten předchozí prováděn za SMO jako celek a ne pro každý obvod zvlášť.

6.4 Nakládání s majetkem

Nakládání s majetkem je v rámci této diplomové práce poslední specifickou oblastí, která se u přezkumu hospodaření ÚSC ověřuje. V rámci této oblasti bývá nutné projít, zda městské obvody a magistrát města Ostravy zachází se svěřeným majetkem dle principů 3E. Jako první bývá ověřena zástava movitých a nemovitých věcí ve prospěch třetích osob, dále také zřizování věcných břemen k majetku, založení neziskové organizace nebo vypůjčení majetku, jenž spadá do vlastnictví územního celku. Všechny tyto testy bývají provedeny až v rámci konečného auditu. U všech těchto testů dále není nijak stanoveno, jak určité oblasti ověřit a je tedy na úsudku auditora, jak se k těmto testům postaví a jakým způsobem položky prověří.

6.4.1 Zástava movitých a nemovitých věcí ve prospěch třetích osob

V testu, který bývá zaměřen na zastavování movitých a nemovitých věcí, se zejména ověřuje, jak mají v daném obvodu anebo na magistrátu SMO nastaven interní systém procesů schvalování a kontrol ve vazbě na zápis zástavního práva do evidence. Důležité bývá zkontrolovat, zda městský obvod a magistrát SMO dodržuje zákon o obcích a nezastavil například majetek, který byl v rozporu s tímto zákonem. Na vybraném vzorku pak bývají ověřeny důvody vzniku zástavního práva a také zda je zastavený majetek v účetnictví řádně analyticky oddělen od ostatních účtů v rozvaze – na podrozvaze. O nakládání s majetkem obvodu a magistrátu SMO rozhoduje zastupitelstvo prostřednictvím usnesení.

6.4.2 Zřizování věcných břemen k majetku územního celku

Zřizování věcných břemen k majetku je třeba ověřit na základě:

- doložených usnesení volených orgánů,

- inventurních soupisů,
- evidenci věcných břemen a
- výpisu z katastru nemovitostí, smluv a dalších podkladů.

Důležité bývá opět ověřit nastavení vnitřního systému procesů schvalování na zápisy věcných břemen do evidence. Dále jsou posuzovány důvody pro zřízení věcných břemen, jejich vykazování na podrozvahových účtech a souvislost s výkazem FIN 2 – 12M. U věcných břemen se rozlišuje, zda ÚSC vystupuje jako povinný anebo oprávněný k věcnému břemenu.

6.4.3 Založené neziskové organizace

V testu založené neziskové organizace bývá ověřováno, zda ÚSC, jakožto městský obvod nebo SMO zakládá obecně prospěšnou společnost, školskou právnickou osobu, veřejně výzkumnou instituci anebo nějaké fondy. Městské obvody jsou zřizovatelem příspěvkových organizací zejména typu ZŠ a MŠ. Zatímco magistrát plní funkci zřizovatele u příspěvkových organizací zaměřujících se spíše v oblasti sociální (Domov Slunečnice Ostrava, Domov Magnolie, kulturní (Národní divadlo Moravskoslezské, Janáčkova filharmonie, ZOO, Ostravské muzeum) a zdravotní (městská nemocnice Ostrava). Za období 1-9/2023 zatím nebylo zjištěno, že by městský obvod anebo magistrát města zřídil nějakou novou neziskovou organizaci.

6.4.4 Výpůjčka majetku ve vlastnictví územního celku

Poslední test v rámci nakládání majetku bývá ověření vypůjčeného majetku, který je ve vlastnictví města. U tohoto testu bývá nutné si vyžádat smlouvy k výpůjčkám k dlouhodobému majetku, jenž obvod nebo magistrát SMO vlastní. Některé obvody mohou svůj majetek propůjčovat například spolkům, různým sdružením nebo svým příspěvkovým organizacím. Ovšem zda je tomu tak bude zjištěno až při konečného auditu.

6.5 Shrnutí

Tato kapitola se věnovala analýze vybraných položek při přezkumu hospodaření, které jsou u této zakázky nejvíce specifické. Jako první byla provedena analýza nákladů na transfery, kde se nejčastěji ověřovaly příspěvky příspěvkovým organizacím města. Jako další byla uvedena analýza výnosů a to přímo výnosů z transferu. V této oblasti byly kontrolovány zejména přijaté dotace od SMO nebo jiných osob a přijaté dary například k činnosti obvodu.

Druhá půlka analýzy vybraných položek se zabývala plněním příjmů a výdajů rozpočtu. Tato oblast přezkumu je specifická zejména v tom, že jsou v ní kontrolovány především podmínky a pravidla uvedené v zákoně o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů. V rámci plnění příjmů a výdajů rozpočtu bylo ověřováno, zda byly schválené pravidla rozpočtového provizoria, zda byla provedena kontrola změn rozpočtu, střednědobého výhledu rozpočtu, závěrečného účtu a dalších položek. Jako poslední byla provedena analýza oblasti nakládání města s majetkem. Tato oblast se provádí až při konečném auditu, a proto bylo v této práci pouze uvedeno, jak takové ověřování může probíhat.

V souladu s provedenou analýzou bylo zjištěno, že společnost provádějící přezkum se kvalitně a do detailu snaží ověřit veškeré vybrané položky účetní závěrky. Zákon stanovuje takový způsob, aby bylo auditorem prozkoumáno a ověřeno, že územní celek postupoval za sledované období podle platných právních předpisů, dle svého schváleného rozpočtu na daný rok nebo aby byl zjištěn účel využitých finančních prostředků. To znamená, že často záleží na úsudku auditora, jakým způsobem položky prověří. Pro výše ověřené oblasti byly využívané zejména propočty na základě doložených podkladů. V souvislosti s ověřováním bych také doporučila zahrnout návrh některých kontrolních tabulek, kterým se bude věnovat jedna z následujících kapitol. Jejich účelem by bylo usnadnit kontrolu a ověření údajů v různých oblastech účetní závěrky a zároveň rychle identifikovat případné nesrovnalosti nebo chybějící informace.

7 ROZDÍLY V OVĚŘOVÁNÍ VYBRANÝCH POLOŽEK ÚZ U PŘEZKUMU HOSPODAŘENÍ A EXTÉRNÍHO AUDITU

V této kapitole se budu zabývat rozdíly v ověřování dalších vybraných položek přezkumu hospodaření a extérního auditu. Předešlá kapitola se věnovala oblastem, které nejsou úplně typické pro extérní audit. Na začátku této kapitoly představím další oblasti, které se v rámci přezkumu hospodaření ověřují a mohou být v některých případech stejné jako u extérního auditu. Zároveň zde uvedu také oblasti, ověřované pouze v extérním auditu. Podstatou této kapitoly je identifikovat případné rozdíly mezi těmito dvěma typy zakázek a na základě zjištěných informací navrhnout možné zlepšení ověřování položek ÚZ.

První podkapitola se tedy bude věnovat dalším položkám prováděných v rámci přezkumu hospodaření. Ve druhé podkapitole uvedu nejčastější oblasti ověřování v extérním auditu, abych zjistila, které oblasti se provádějí u přezkumu hospodaření a extérního auditu podobně a které například nikoliv. Vybrané položky z provedené analýzy v předešlé kapitole budou mezi ostatní oblasti zakomponovány a srovnávány.

7.1 Přezkum hospodaření ÚSC

Kromě vybraných položek přezkumu hospodaření v předešlé kapitole jsou ověřovány také následující oblasti uvedené v tabulce č. 13, které jsou dále porovnávány s oblastmi uvedenými v tabulce č. 14.

Tabulka 13 Oblasti ověřované při přezkumu hospodaření ÚSC

Oblasti (položky ÚZ) ověřované při přezkumu hospodaření ÚSC	
Dlouhodobý majetek (hmotný, nehmotný)	Plnění příjmů a výdajů z rozpočtu
Nakládání s majetkem	Podrozvahové účty (aktivní, pasivní)
Jednání zastupitelstva a rady	**Pohledávky z obchodních vztahů**
Jmění účetní jednotky	Právní spory a nároky
Kontrolní mechanismy	Výnosy z činnosti
Náklady na transfery	Výnosy z daní a poplatků
Náklady z činnosti	Výnosy z transferů
Osobní náklady	**Závazky z obchodních vztahů**
Peníze	**Závazky k úvěrovým institucím**

Zdroj: vlastní zpracování dle vnitřních předpisů společnosti provádějící přezkum

Odlišnými oblastmi ve vztahu k extérnímu auditu jsou kromě nakládání s majetkem, plnění příjmů a výdajů rozpočtu, nákladů na transfery a výnosů z transferu, dále také kontrolní

mechanismy, jednání zastupitelstva a rady nebo právní spory a nároky. Přezkum hospodaření jako takový je prováděný každý rok u všech ÚSC. Zkoumá se u něj zákonnost, hospodárnost, účelnost a správnost jednotlivých úkonů, které představují principy 3E.

7.2 Extérní audit

Extérní audit není pro ÚSC povinný a stejně tak i pro podnikatelské subjekty. Povinnost auditu je stanovena až po přesažení určitých kritérií (obrat, aktiva a počet zaměstnanců). Z toho tedy vyplývá, že oproti přezkumu hospodaření nemusí být audit prováděn tak často jako přezkum hospodaření. Zatímco přezkum se zaměřuje na plnění principů 3E u ÚSC, tak audit je zaměřen převážně na celkovou finanční transparentnost, kvalitu účetních informací a identifikaci rizik. Avšak stejně jako u přezkumu se vede u této zakázky spis s různě zaměřenými oblastmi, nutnými k ověření. V tabulce č. 14 jsou uvedeny pouze nejpoužívanější oblasti, jenž jsou ověřovány téměř vždy. Vše totiž záleží na tom, jak bude audit naplánován, jaké budou pro auditora nejrizikovější oblasti a také prostředí, ve kterém se klient nachází.

Tabulka 14 Oblasti ověřované v rámci extérního auditu

Oblasti (položky ÚZ) ověřované v rámci extérního auditu	
Daň z příjmů	Tržby
Dlouhodobý majetek (hmotný, nehmotný)	Účetní závěrka a výroční zpráva
DPH	Události po datu účetní závěrky
Obcházení kontrol vedením	Vlastní kapitál
Osobní náklady	Výkonová spotřeba
Peníze	Zásoby
Pohledávky z obchodních vztahů	**Závazky z obchodních vztahů**
Předpoklad nepřetržitého trvání	**Závazky z úvěrovým institucím**
Rezervy	

Zdroj: vlastní zpracování dle vnitřních předpisů provádějící přezkum

Pro extérní audit jsou zase specifickými oblastmi – obcházení kontrol vedením nebo předpoklad nepřetržitého trvání. Následující podkapitoly se budou zabývat stejnými a odlišnými oblastmi v ověřování ve vztahu auditu k přezkumu hospodaření ÚSC.

7.2.1 Podobné položky v ověřování u auditu s přezkumem hospodaření ÚSC

S přezkumem hospodaření je audit podobný v ověřování pouze v určitých oblastech. Jak zobrazují výše uvedené tabulky č. 13 a 14, tak se jedná zejména o peněžní prostředky,

pohledávky z obchodních vztahů, závazky k úvěrovým institucím a z obchodních vztahů, osobní náklady nebo dlouhodobý majetek. Tyto oblasti jsou v tabulkách zvýrazněny tučným písmem a v následujících odstavcích budou stručně shrnuty možnosti jejich testování.

Dlouhodobý majetek

Oblast ověřování dlouhodobého majetku bývá u auditu i u přezkumu hospodaření poměrně podobná. Odlišná je pouze oblast nakládání s majetkem, která je ověřována pouze při přezkumu hospodaření. U testování dlouhodobého majetku jsou kontrolovány přírůstky a úbytky za sledované období, jsou provedené výpočty odpisů na základě doložených podkladů – karta majetku, směrnice týkající se nastavení odpisů a další. Dále bývá ověřována oprávněnost ÚJ účtovat buďto opravu majetku anebo technické zhodnocení. Testů, které se ještě u dlouhodobého majetku provádí je spousta, ale tyto vyjmenované jsou nejčastěji užívané. U přezkumu hospodaření, stejně jako u všech ostatních položek musí být vše porovnáváno se schváleným rozpočtem, usnesením voleného orgánu, výkazem FIN 2-12M a dalšími doloženými podklady. Důvodem je zejména to, že majetek se kterým hospodaří územní celky mají převážně svěřený a musí s jeho nakládáním postupovat dle zákona.

Osobní náklady

U osobních nákladů bývá kontrolována spolehlivost sestav mzdových rekapitulací, analýza mzdových nákladů a odvodů na zdravotní a sociální pojištění nebo ověření úhrady mezd. Druhy možných testů prováděných v rámci osobních nákladů u dvou různých zakázek je uveden v tabulce č. 15.

Tabulka 15 Druhy testů v oblasti ověřování osobních nákladů

Oblast osobní náklady	
Přezkum hospodaření	*Extérní audit*
Prováděné testy	
- Analýza mzdových nákladů	- Analýza mzdových nákladů
- Analýza nákladů na sociální a zdravotní pojištění	- Analýza nákladů na sociální a zdravotní pojištění
- Odsouhlasení mzdových nákladů a závazků na mzdovou rekapitulaci	- Odsouhlasení mzdových nákladů a závazků na mzdovou rekapitulaci
- Ověření úhrady mezd a odvodů za prosinec	- Ověření úhrady mezd a odvodů za prosinec
- Ověření odměn členů orgánů ÚSC	

Zdroj: vlastní zpracování dle vnitřních předpisů provádějící přezkum

Oproti auditu je u přezkumu hospodaření navíc ověřováno odměňování členů orgánů ÚSC. Tyto odměny by měly být samozřejmě schváleny zastupitelstvem. V tabulce č. 16 je uvedeno, jak mohou být ověřeny odměny členů orgánů města.

Tabulka 16 Ověření odměny člena orgánu města (v Kč)

Jméno a příjmení člena	Ověřovaná částka k 31.12.202X	Souhlasí/Nesouhlasí (výše uvedená z usnesení)
Člen finančního výboru	12 200,00	6 100,00
Člen komise pro majetek a hospodářskou správu		6 100,00
Souhrn		12 200,00

Zdroj: vlastní zpracování dle usnesení voleného orgánu vybraného obvodu

Pro správné ověření je třeba mít doložený mzdový list dotyčného zaměstnance úřadu a schválené usnesení zastupitelstva, kterým je stanovena měsíční výše odměny. Následně je pak možné vytvořit tabulku, ve které je ověřována celková vyplacená částka odměny ve vazbě na doložené doklady. Měsíční výše odměny byla stanovena v hodnotě 6 100 Kč za funkci člena finančního výboru a rovněž i za člena komise. Dohromady tedy činí odměna výši 12 200 Kč za jednoho neuvolněného člena orgánu města.

Peněžní prostředky

U peněžních prostředků jsou kontrolovány stavy v pokladně a na bankovních účtech. K tomuto ověření bývají doložené inventarizační soupisy účtů z pokladny (211 u auditu a 261 u přezkumu), bankovní výpisy z účtů pro ověření správnosti částky a potvrzené bankovní konfirmace. Dále bývá u obou zakázek také kontrolováno, zda nebyl překročen zákonný limit ve výši 270 tis. Kč příjmů a výdajů pokladny, který je stanoven zákonem č. 254/2004 Sb., o omezení plateb v hotovosti.

V tabulce č. 17 jsou uvedeny druhy testů, které bývají prováděny v rámci oblasti peněžních prostředků u přezkumu hospodaření a extérním auditu. U přezkumu hospodaření bývají ověřovány navíc finanční prostředky týkající se sdružených prostředků nebo oprávněnost disponovat s penězi na účtu cizích prostředků. Zatímco u extérního auditu se ověřují spíše zápisy nákladů a výnosů vůči bankovnímu účtu.

Tabulka 17 Druhy testů v oblasti ověřování peněžních prostředků

Oblast peníze	
Přezkum hospodaření	*Extérní audit*
Prováděné testy	
- ověření zůstatků v pokladně	- ověření zůstatků v pokladně
- ověření zůstatků na bankovním účtu	- ověření zůstatků na bankovním účtu
- dodržení zákonného limitu pro bezhotovostní platby	- dodržení zákonného limitu pro bezhotovostní platby
- ověření finančních prostředků týkající se sdružených prostředků	- ověření nákladových a výnosových operací proti BÚ
- ověření oprávněnosti disponovat s penězi na účtu cizích prostředků	

Zdroj: vlastní zpracování dle vnitřních předpisů provádějící přezkum

U přezkumu hospodaření se kromě ověřování peněžních prostředků v pokladně a na bankovním účtu ověřuje již zmíněná oblast plnění příjmů a výdajů rozpočtu, kde se dle již provedené analýzy kontroluje zejména stav dodržování zákonných předpisů se zacházením s peněžními prostředky.

Pohledávky z obchodních vztahů

Další podobnou oblastí je ověřování pohledávek z obchodních vtahů. Zde bývají ověřovány stavy účtu 311 uvedené v saldu pohledávek, doloženém ÚJ. V případě pohledávek bývá zkoumána kompletnost a správnost poskytovaného saldokonta. Kompletnost je ověřena součtem všech hodnot u účtu 311 a jeho následným porovnáním se stavem uvedeným v obratové předvaze. Správnost je pro změnu ověřena výběrem několika vzorků ze saldokonta pohledávek a jejich následným zkontrolováním údajů uvedených na vydané faktuře a předávacích protokolech doložených ÚJ. Dále se zde také ověřují stavy pohledávek u protistran, kdy bývá nutné si ověřit částku vedenou v účetnictví ÚJ od protistrany formou konfirmace. Posledním častým testem je splatnost pohledávek. V tomto testu bývá kontrolováno, zda odběratelé řádně a včas platí. Pro přehlednost se často sestavují v excelu kontingenční tabulky, které zobrazují hodnoty pohledávek do i po splatnosti za jednotlivé období. Na tento test následuje ověření opravných položek, kde je ověřováno, zda ÚJ správně tvoří opravné položky. Opravné položky (účet 192 u přezkumu a 391 u auditu) může každá ÚJ tvořit na něco jiného. V rámci přezkumu jsou opravné položky tvořeny převážně na pokuty, poplatky, penále a nájmy.

Výnosy z činnosti (přezkum) a tržby (audit)

Ověřování výnosů z činnosti/tržeb se v soukromém a veřejném sektoru rovněž příliš neliší. Rozdíl je pouze v tom, že u přezkumu hospodaření je prováděn navíc test zabývající se inkasovanými místními a správními poplatky a u extérního auditu se ověřuje úplnost tržeb a vydaných dobropisů. Druhy prováděných testů u dvou různých zakázek jsou v rámci výnosů z činnosti/tržeb uvedeny v tabulce č. 18.

V obou případech (přezkum hospodaření a audit) jsou v rámci výnosů z činnosti/tržeb ověřovány stavy účtů 601, 602 a 604, kdy jsou vybrané vzorky ověřeny na doložené podklady – smlouva, faktura, objednávka, doklad o úhradě, předávací protokol a další. Dále se ověřují výnosy na přelomu roku (cut off test). Z doložené knihy vydaných faktur jsou vybírány vzorky nejlépe za 14 posledních dní v běžném období a za 14 dní v období následujícím, kdy se opět na vybraném vzorku kontroluje, zda byly faktury zaúčtovány ve správném období. Existují ještě další testy, které se mohou v rámci výnosů provádět, ale pro tvorbu této práce u porovnání dvou zakázek stačí zmínit tyto nejpoužívanější. U auditu se ověřují oblasti výnosů, jako jsou tržby a ostatní výnosy (účty 648, 662 a 663), zatímco u přezkumu hospodaření se oblast výnosů dělí na výnosy z činnosti a z transferu (účet 672).

Tabulka 18 Druhy testů v oblasti ověřování výnosů z činnosti/tržby

Oblast výnosy	
Přezkum hospodaření (výnosy z činnosti)	*Extérní audit (tržby)*
Prováděné testy	
- Vzorek vydaných faktur (účty 601 – 604)	- Vzorek vydaných faktur (účty 601-604)
- Test cut off	- Test cut off
- Ověření inkasa místních a správních poplatků	- Ověření úplnosti tržeb
	- Ověření vydaných dobropisů

Zdroj: vlastní zpracování dle vnitřních předpisů provádějící přezkum

Pro ukázku byly vybrány dva vzorky místních a správních poplatků, které jsou uvedeny v tabulce č. 19. Poplatky pak bývají ověřovány podobným způsobem jako vzorky přijatých transferů. Pro ověření stačí mít doložen:

- účetní doklad,
- rozhodnutí o udělení poplatku a
- doklad o úhradě.

Tabulka 19 Vzorky místních a správních poplatků

Doklad	AÚ	Datum	Částka	Popis
xxxx	6050301	26.7.2023	5 000,00 Kč	Správní poplatek stavební za 7/2023
xxxx	6060300	13.6.2023	1 100,00 Kč	Místní poplatek ze psů 2023 – 4 psi

Zdroj: vlastní zpracování na základě údajů ÚJ

Výše správních poplatků je pak dána zákonem č. 634/2004 Sb., o správních poplatcích a výši místních poplatků je možné také ověřit dle dostupných informací na webových stránkách města.

Náklady z činnosti (přezkum) a Výkonová spotřeba (audit)

Stejně jako u výnosů z činnosti jsou náklady z činnosti ověřovány podobným způsobem. Kontrolovány jsou stavy všech nákladových účtů jako jsou např. 501, 502 nebo 518. Opět jsou z nákladových položek vybrány vzorky, které se ověřují na doložené doklady (faktury, smlouvy a další). Dále jsou ověřovány náklady na přelomu roku, kdy z doložené knihy přijatých faktur jsou vybírány vzorky nejlépe za 14 posledních dní v běžném období a za 14 dní v období následujícím. Rovněž jako u výnosů se kontroluje správnost zaúčtování v běžném a následujícím období. Tyto dva testy jsou u nákladů nejčastěji ověřovány. U auditu se ověřuje v rámci oblasti nákladů výkonová spotřeba a ostatní náklady (účty 548, 562 a 563), zatímco u přezkumu hospodaření se oblast nákladů dělí na náklady z činnosti a náklady na transfery (účet 572).

Závazky z obchodních vztahů

Stejně jako tomu bylo u pohledávek bývá nutné si i v této oblasti vyžádat saldokonto závazků. Tentokrát je kontrolován stav na účtu 321, který je porovnáván se saldokontem závazků a stavem uvedeným v obratové předvaze. Postup u závazků z obchodních vztahů bývá podobný jako u pohledávek. Pokud saldokonto na obratovou předvahu sedí, je možné si vybrat několik vzorků a správnost saldokonta závazků ještě detailněji ověřit na přijatou fakturu, předávací protokol nebo dodací list. Pokud saldokonto závazků na obratovou předvahu nesedí, je třeba si nechat rozdíly od ÚJ vysvětlit. Dále jsou ověřovány stavy závazků u protistran formou konfirmací a stav splatnosti závazků. U města je v případě některých podnikatelských subjektů dle mého názoru lepší platební morálka, ovšem může se stát, že se splatnost závazků může i protáhnout. Důvodem mohou být například reklamace anebo různé stavební pozastávky.

Závazky k úvěrovým institucím

V této oblasti se kontrolují zejména přehledy úvěrů (krátkodobých i dlouhodobých), čerpaných v průběhu ověřovaného období. To znamená, že je třeba si vyžádat úvěrové smlouvy, splátkové kalendáře a další podklady, které pomohou ověřit správnost zaúčtovaných úvěrů. U přezkumu hospodaření je u této oblasti opět rozdíl v tom, že musí být veškeré příjmy nebo výdaje porovnávány s rozpočtem nebo výkazem FIN 2-12M.

7.2.2 Další odlišné položky v ověřování u auditu s přezkumem hospodaření ÚSC

Jak už jsem zmínila, tak kromě nákladů na transfery, výnosů z transferu, plnění příjmů a výdajů rozpočtu a nakládání s majetkem jsou i další oblasti, které se v extérním auditu neprovádějí. Těmito oblastmi jsou kontrolní mechanismy, jednání zastupitelstva a rady, právní spory a nároky. Oblasti jako jsou obcházení kontrol vedením nebo předpoklad nepřetržitého trvání se zase provádí pouze u extérního auditu.

Kontrolní mechanismy

V oblasti kontrolních mechanismů bývá třeba ověřit správnost fungování veřejnosprávní kontroly u zřízených organizací a schválení ÚZ, VH a jeho rozdělení do peněžních fondů. Opět se jedná o spíše specifickou oblast přezkumu hospodaření oproti auditu, jelikož u podnikatelských subjektů se veřejnosprávní kontroly neprovádějí. V tomto testu bývá důležité si vyžádat přehled všech provedených veřejnosprávních kontrol, zřizovací listiny, dodatky k těmto listinám a protokoly o vykování veřejnosprávní kontroly a následně na vybraném vzorku ověřit správnost hospodaření organizace s veřejnými prostředky.

Obcházení kontrol vedením

Oblast obcházení kontrol vedením je typická pro extérní audit. Ověřují se zde data, která jsou zaslána ÚJ, test zápisů z přelomu období včetně závěrkových operací, analýza marže, testy manuálních zápisů a další. V této oblasti je důležité ověřit, zda existuje riziko, že by si ÚJ záměrně nadhodnocovala výnosy na dřívější fakturaci, než je existence souvisejícího nákladu. S tímto rizikem také souvisí právě analýza marže, díky které je možné se podezření vyvarovat.

7.3 Vyhodnocení rozdílů

V úvodu kapitoly bylo provedeno shrnutí ověřovaných oblastí u přezkumu hospodaření a u extérního auditu. Následně byly uvedeny položky, které se u těchto dvou zakázek v určitých

testech shodovaly anebo byly odlišné. Podobný princip v ověřování u přezkumu hospodaření i auditu má oblast dlouhodobého majetku, osobních nákladů, peněžních prostředků, pohledávek a závazků z obchodních vztahů. V rámci osobních nákladů bylo zjištěno, že navíc bývají ověřovány výše odměn členů zastupitelstva, rady, výborů a dalších neuvolněných členů orgánů města. Ostatní společné oblasti jsou jinak ověřovány velice podobně. U přezkumu hospodaření se kromě ověřování peněžních prostředků v pokladně a na bankovním účtu ověřuje ještě oblast plnění příjmů a výdajů rozpočtu, kde se kontroluje zejména stav dodržování zákonných předpisů týkající se zacházením s peněžními prostředky. V oblasti peněz, jsou ale v obou případech kontrolovány zejména konečné stavy v pokladně a na bankovních účtech. Další testy jsou jinak přizpůsobeny dané zakázce. V oblasti výnosů z činnosti jsou oproti extérnímu auditu ověřovány navíc u přezkumu hospodaření místní a správní poplatky.

Jako další byly uvedeny oblasti, jenž jsou v rámci přezkumu hospodaření a extérního auditu odlišné. Kromě zmíněných oblastí v předešlé kapitole jsou dalšími specifickými oblastmi kontrolní mechanizmy nebo jednání rady a zastupitelstva. Zatímco u extérního auditu jsou ověřovány zase oblasti obcházení kontrol vedením nebo předpoklad nepřetržitého trvání ÚJ.

Z provedeného porovnání různých položek účetní závěrky bylo zjištěno, že jsou v ověřování velice podobné. Najdou se ovšem i testy nebo oblasti, které jsou pro každou zakázku svým způsobem specifické. Přezkum hospodaření ÚSC se od extérního auditu liší zejména schvalovacím procesem. Tím myslím zejména to, že každá položka v ÚZ musí být schválena ať už schváleným rozpočtem nebo usnesením zastupitelstva/rady, tak také musí být promítnuta ve výkazu FIN 2-12M. Současně se musí ÚSC řídit zákonem, který mu stanovuje, jak má hospodařit.

Dále je třeba zmínit, že každá zakázka se svým způsobem zaměřuje na něco jiného a není potřeba se při přezkumu hospodaření inspirovat u extérního auditu anebo naopak. Veškeré testy bývají přizpůsobeny činnosti ÚJ, a proto jsou u přezkumu hospodaření prováděny některé testy navíc. Například takovou oblast obcházení kontrol vedením není možné ověřit v rámci přezkumu hospodaření, jelikož město neprovádí žádné ziskové aktivity, u kterých by bylo třeba provést například analýzu marže. Stejně tak se u města neprovádí zjišťování předpokladu nepřetržitého trvání ÚJ. Díky složitému schvalovacímu procesu si myslím, že přezkum hospodaření je oproti auditu v ověřování preciznější a vice detailní.

8 NÁVHR NA ZLEPŠENÍ METODIKY OVĚŘOVÁNÍ POLOŽEK ÚZ

Závěrečná kapitola této diplomové práce se bude zabývat návrhem na zlepšení metodiky ověřování vybraných položek ÚZ u přezkumu hospodaření. Na základě provedené analýzy vybraných položek a teoretických poznatků z první části práce budou zjištěné informace zpracovány do přehledných tabulek neboli „checklistů“ (kontrolní listy) aby bylo jejich ověření přehlednější a efektivnější.

Jak bylo zmíněno v teoretické části práce, tak v § 3 zákona č. 420/2004 Sb., o přezkoumání hospodaření je stanoveno, že je třeba položky ÚZ ověřit takovým způsobem, aby bylo zjištěno, že každý ÚSC postupoval dle platných právních předpisů, v souladu se schváleným rozpočtem, byl zjištěn účel využitých peněžních prostředků a splnění jejich podmínek. Sledovat hospodaření se svými finančními prostředky zase upravuje zákon č. 320/2001 Sb., o finanční kontrole. Všechny tyto podmínky jsou zapracovány do otázek v navržených kontrolních listech, které by mohly být pro všechny provádějící přezkum jednotné. Vytvořené tabulky kontrolních listů budou pro každou oblast uvedeny zvlášť v následujících podkapitolách.

8.1 Metodika procesu ověřování položek ÚZ

Cílem každé metodiky v auditu je vytvořit přehledný a jednoduchý postup vedoucí ke kvalitnímu ověřování položek z ÚZ. Každá společnost provádějící přezkum hospodaření nebo audit má své vlastní vnitřní předpisy, podle kterých se řídí, ale způsob jakým budou vybrané položky ověřeny se může v některých oblastech lišit a je na úsudku auditora, jak se k jednotlivým testům postaví. K bližšímu ověření mohou sloužit právě kontrolní listy, prostřednictvím kterých auditoři na základě zodpovězených otázek prověří, zda ÚJ dodržuje správné postupy a legislativu.

V dalších podkapitolách budou vytvořeny jednotlivé návrhy kontrolních listů představujících přehlednější a rychlejší ověření v rámci testování vybraných položek ÚZ. Kontrolní listy budou zpracovány na oblast nákladů, výnosů, příjmů a výdajů rozpočtu a majetku. V každé tabulce jsou uvedeny podmínky formou otázek, které musí být v souvislosti s vybraným vzorkem v dané oblasti ověřeny. Tabulka má jednoduše zvolené odpovědi, kdy se volí pouze volba ano/ne. Komentář v tabulce slouží zejména k rozšíření informací týkajícího se poznatku. To znamená, že pokud je u podmínky uvedena hvězdička („*“) jedná se o odpověď, která obsahuje také hodnotové nebo slovní vyjádření. Pokud není

odpověď zcela jasná, uvede se neutrální odpověď „n/a“. Jaké hodnotové nebo slovní vyjádření je třeba v tabulce uvést bude rozlišeno v následujících podkapitolách.

8.1.1 Náklady

Poskytnuté transfery

Jako první bych v rámci ověřování vzorku poskytnutého transferu navrhla kontrolní list uvedený v tabulce č. 20. Tabulka obsahuje otázky, které představují podmínky, jenž musí být v rámci ověřování vybraného vzorku zkoumány. Díky kontrolnímu listu jsou všechny důležité informace vedoucí k dalšímu ověřování vzorku uvedeny v přehledné tabulce. U otázek doplněných „*“ by bylo třeba je doplnit informací o výši poskytnutého transferu, číslo usnesení zastupitelstva/rady, kterým byl transfer schválen, číslo smlouvy/rozhodnutí spojeného s transferem nebo například datum, kdy proběhla veřejnosprávní kontrola.

Tabulka 20 Kontrolní list poskytnutého transferu

Kontrolní list poskytnutého transferu			
Podmínka/ověření	**Ano**	**Ne**	**Komentář**
Souvisí vybraný náklad s činností města?			
Je částka uvedena ve správné výši?* *(uveďte částku)*			
Byl poskytnutý transfer uhrazen celý?* *(uveďte částku)*			
Byl poskytnutý transfer uhrazen částečně?* *(uveďte částku)*			
Byl náklad zaúčtován ve správném období?			
Byl náklad zatřízen na správný účet?* *(číslo účtu)*			
Jedná se o krátkodobý transfer?			
Jedná se o dlouhodobý transfer?			
Byl náklad správně zatřízen dle par. a pol. ve výkazu FIN 2-12M?*			
Byla doložena smlouva/rozhodnutí o poskytnutí transferu?* *(uveďte číslo smlouvy/rozhodnutí)*			
Byla položka schválena usnesením voleného orgánu?*			
- číslo usnesení zastupitelstva/rady*			
- den vydání usnesení zastupitelstva/rady*			
Byl poskytnutý transfer zachycen na podrozvahovém účtu?			
Byla provedena řídící kontrola?			
Došlo k vyúčtování/ vypořádání poskytnutého transferu městem?			
Proběhla u poskytnutého transferu veřejnosprávní kontrola?			
**v komentáři uveďte více informací (částku, číslo usnesení, číslo smlouvy/rozhodnutí,…)*			

Zdroj: vlastní zpracování

Zhodnocení finančního hospodaření v závěrečném účtu

V rámci nákladů na transfery se často ověřují již zmíněné příspěvky určené vlastním zřízeným příspěvkovým organizacím. To znamená, že je třeba v závěrečném účtu zkontrolovat, zda obsahuje výši poskytnutých příspěvků a zda byl závěrečný účet schválen do stanoveného data určeného zákonem. Závěrečný účet musel být zastupitelstvem schválen do 30. června následujícího roku. Tabulka č. 21 zobrazuje návrh kontrolního listu určeného ke zhodnocení finančního hospodaření příspěvkových organizací v závěrečném účtu.

Tabulka 21 Kontrolní list zhodnocení finančního hospodaření v závěrečném účtu

Kontrolní list zhodnocení finančního hospodaření v závěrečném účtu			
Podmínka/ověření	**Ano**	**Ne**	**Komentář**
Za jaké období je vydán závěrečný účet?* *(uveďte rok)*			
Byl voleným orgánem schválen závěrečný účet?			
- číslo usnesení zastupitelstva/rady*			
- den vydání usnesení zastupitelstva/rady*			
Je v závěrečném účtu zveřejněno hospodaření zřízených organizací?			
**v komentáři uveďte více informací (datum vydání a číslo usnesení)*			

Zdroj: vlastní zpracování

Ověření obsahu závěrečného účtu ve vazbě na náklady na transfery je individuální na každém auditorovi. Takto vytvořený návrh kontrolního listu může pomoci mít rychlý přehled nad ověřovanou položkou, protože jsou jednotlivé informace uvedeny v jedné tabulce a zároveň postup ověřování je rovněž jednotný.

8.1.2 Výnosy

Přijaté transfery

Jako další jsem vytvořila návrh kontrolního listu pro přijatý transfer, ve kterém jsou uvedeny podobné podmínky jako u nákladů. U otázek doplněných „*“ by bylo třeba doplnit informaci o výši přijatého transferu, číslo usnesení, kterým byl transfer schválen, číslo smlouvy/rozhodnutí spojeného s přijatým transferem, zda se jedná o investiční/neinvestiční nebo krátkodobý/dlouhodobý transfer. Dále je třeba také dodat, že pokud došlo ke vratce transferu, kolik činila vrácená částka. Tabulka č. 22 tedy zobrazuje návrh kontrolního listu pro přijaté transfery, doplněný otázkami, týkající se ověření vybraných vzorků, jenž jsou potřeba zkontrolovat.

Tabulka 22 Kontrolní list přijatého transferu

Kontrolní list přijatého transferu			
Podmínka/ověření	**Ano**	**Ne**	**Komentář**
Souvisí vybraný výnos s činností města?			
Je částka uvedena ve správné výši?* *(uveďte částku)*			
Byl přijatý transfer uhrazen?* *(uveďte částku)*			
Byla položka zaúčtována ve správném období?			
Odpovídá položka výkazu FIN 2-12M (par. a pol.)?			
Byla položka schválen usnesením voleného orgánu?*			
- číslo usnesení zastupitelstva/rady*			
- den vydání usnesení zastupitelstva/rady*			
Byla doložena smlouva nebo rozhodnutí?* *(uveďte číslo smlouvy/rozhodnutí)*			
Jedná se o investiční transfer?*			
Jedná se o neinvestiční transfer?*			
Jedná se o krátkodobý transfer?*			
Jedná se o dlouhodobý transfer?*			
Byl transfer zachycen na správném účtu?			
Byl transfer zachycen na podrozvahovém účtu?			
Byla provedena řídící kontrola?			
Došlo k vyúčtování/ vypořádání přijatého transferu?			
Došlo k vratce transferu?* (uveďte částku)			
**v komentáři uveďte více informací (částku, číslo usnesení, číslo smlouvy/rozhodnutí,…)*			

Zdroj: vlastní zpracování

Finanční vypořádání v závěrečném účtu

Jak už jsem zmínila, finanční vypořádání se jako takové ověřuje i zvlášť v jiné oblasti. V rámci testování výnosů z transferu, bych ale doporučila společnosti provádějící přezkum navržený kontrolní list v tabulce č. 23, který obsahuje otázky týkající se finančního vypořádání v závěrečném účtu ve vztahu k výnosům z transferu. Níže uvedeným způsobem je možné ověřit jednotlivé položky výnosů z transferu. Na základě zodpovězených otázek jsou pak informace ze závěrečného účtu přehledně zobrazeny i v rámci výnosů z transferu v jednom dokumentu.

Tabulka 23 Kontrolní list finančního vypořádání v závěrečném účtu

Kontrolní list finančního vypořádání v závěrečném účtu			
Podmínka/ověření	**Ano**	**Ne**	**Komentář**
Za jaké období je vydán závěrečný účet?* *(uveďte rok)*			
Byl voleným orgánem schválen závěrečný účet?			
- číslo usnesení zastupitelstva/rady*			
- den vydání usnesení zastupitelstva/rady*			
Je uvedeno finanční vypořádání k jiným veřejným rozpočtům v závěrečném účtu?			
Byla dotace skutečně použita?			
Byla stanovena výše vratky dotace při finančním vypořádání?* *(uveďte částku)*			
**v komentáři uveďte více informací (datum vydání a číslo usnesení)*			

Zdroj: vlastní zpracování

8.1.3 Příjmy a výdaje ÚSC

Rozpočtové provizorium

Dle §13 zákona č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů musí mít město do 1. ledna rozpočtového roku schválené pravidla rozpočtového provizoria. V tabulce č. 24 jsem uvedla soubor otázek, prostřednictvím kterých je možné prověřit schválení pravidel rozpočtového provizoria z doložených podkladů městem.

Tabulka 24 Kontrolní list rozpočtového provizoria

Kontrolní list rozpočtového provizoria			
Podmínka/ověření	**Ano**	**Ne**	**Komentář**
Byl vytvořen návrh pravidel rozpočtového provizoria?			
Byly pravidla rozpočtového provizoria projednány zastupitelstvem/radou?			
Byly zastupitelstvem/radou schváleny pravidla rozpočtového provizoria?			
- číslo usnesení zastupitelstva/rady*			
- den vydání usnesení zastupitelstva/rady*			
Byly pravidla rozpočtového provizoria zveřejněny?			
Hospodařilo se ve sledovaném období dle schváleného rozpočtového provizoria?			
**v komentáři uveďte více informací (datum vydání a číslo usnesení)*			

Zdroj: vlastní zpracování dle §13 zákona o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů

Střednědobý výhled rozpočtu

Střednědobým výhledem rozpočtu a ročním rozpočtem se řídí každý ÚSC v rámci svého finančního hospodaření. Vše, co by mělo být uvedeno ve střednědobém výhledu je dáno zákonem o rozpočtových pravidlech ÚSC, ve kterém jsou také stanoveny podmínky, jenž musí ÚSC plnit. Pro ověření údajů a splněných podmínek zákonem u střednědobého výhledu rozpočtu lze využít následující kontrolní list, uvedený v tabulce č. 25.

Tabulka 25 Kontrolní list střednědobého výhledu rozpočtu

Kontrolní list střednědobého výhledu rozpočtu			
Podmínka/ověření	**Ano**	**Ne**	**Komentář**
Byl střednědobý výhled sestaven na 2-5 let následujících po rozpočtovém roce?			
Byl zveřejněn návrh střednědobého výhledu nejméně 15 dní před jeho projednáním?			
Byla uplatněna možnost přidávat připomínky k návrhu střednědobého výhledu občany a jinými subjekty?			
Byl střednědobý výhled schválen zastupitelstvem/radou?			
- číslo usnesení zastupitelstva/rady*			
- den vydání usnesení zastupitelstva/rady*			
Došlo ke zveřejnění střednědobého výhledu do 30 dnů od jeho schválení?			
Je střednědobý výhled aktualizován při přijetí nových dlouhodobých záměrů?			
Obsahuje střednědobý výhled základní informace o příjmech, výdajích, dlouhodobých závazcích, pohledávkách a další?			
Podílela se na projednání a sestavení návrhu střednědobého výhledu rada nebo některý z výborů města?			
Je uvedeno, kde je možné do listinné podoby střednědobého výhledu nahlédnout?			
**v komentáři uveďte více informací (datum vydání a číslo usnesení)*			

Zdroj: vlastní zpracování dle §3 zákona o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů

Schvalování rozpočtu

Schvalování rozpočtu májí na starosti jednotlivá volená zastupitelstva. Jako první se dle §11 zákona č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech ÚSC vytváří návrh rozpočtu, který je nutné zveřejnit na úřední desce ještě předtím než bude rozpočet na daný rok schválen. Důležité je tedy ověřit jak návrh rozpočtu, proces schválení rozpočtu, tak také jeho kontrolu. K ověření podmínek souvisejících právě s návrhem, schválením a kontrolou rozpočtu může sloužit předložený kontrolní list uvedený v tabulce č. 26.

Tabulka 26 Kontrolní list pro schválení rozpočtu

Kontrolní list pro ověření schváleného rozpočtu			
Podmínka/ověření			
Návrh rozpočtu	**Ano**	**Ne**	**Komentář**
Byl návrh rozpočtu zveřejněn na internetu a úřední desce nejméně 15 dní před jeho projednáním voleného orgánu?			
Byl návrh rozpočtu zveřejněn do doby, než byl schválen?			
Bylo možné podávat připomínky k návrhu rozpočtu?			
Byl zveřejněn rozpočet na internetových stránkách do 30 dnů od jeho schválení?			
Bylo oznámeno na úřední desce, kde je zveřejněn rozpočet v elektronické podobě a kde je možné nahlédnout do jeho listinné podoby?			
Byly s návrhem rozpočtu zveřejněny také informace o schváleném rozpočtu z předcházejícího roku?			
Proces schvalování a zpracování rozpočtu	**Ano**	**Ne**	**Komentář**
Byl rozpočet schválen před 1. 1. ověřovaného období?			
Byl rozpočet schválen zastupitelstvem/radou?			
- číslo usnesení zastupitelstva/rady *			
- datum vydání usnesení*			
Byl rozpočet zpracován a schválen jako vyrovnaný, schodkový nebo přebytkový?* *(uveďte typ)*			
Pokud byl schválen jako schodkový, obsahoval zdroje krytí schodku?* *(uveďte jaké zdroje - půjčka, úspora z min. let,...)*			
Došlo v průběhu ověřovaného období ke vzniku rozpočtového schodku, který byl nekrytý?			
Je tvořena rozpočtová rezerva k zajištění krizových situací?			
Byl rozpočet roztřízen dle platné rozpočtové skladby?			
Byl proveden rozpis rozpočtu po jeho schválení?			
Byl rozpis rozpočtu proveden shodně se schváleným rozpočtem a zanesen do výkazu FIN 2-12M?			
Obsahuje rozpočet příjmy, výdaje a ostatní peněžní operace?			
Byl ÚSC respektován účel použití rozpočtových prostředků z přijatých dotací z jiných rozpočtů, fondů,…?			
Kontrola rozpočtu	**Ano**	**Ne**	**Komentář**
Provádí ÚSC kontrolu dle zákona o finanční kontrole?			
Má ÚSC zaveden vnitřní kontrolní systém ve vztahu plnění příjmů a výdajů rozpočtu?			
Došlo v daném období k čerpání rozpočtu mimo schválený rozpočet?			
Bylo při plnění rozpočtu brány v potaz rozpočtová opatření?			
Došlo za sledované období k překročení čerpání schváleného (upraveného) rozpočtu?			
Došlo k odstranění nedostatků zjištěných při předchozích prováděných přezkoumáních hospodaření?			
**v komentáři uveďte více informací (datum vydání, číslo usnesení,...)*			

Zdroj: vlastní zpracování dle §11 zákona o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů

Změny rozpočtu

Při provádění přezkumu hospodaření by se také měly dle §16 zákona o rozpočtových pravidlech ÚSC prověřit změny rozpočtu, které v průběhu ověřovaného období nastaly. Jedná se o rozpočtová opatření, kterým dochází ke změně příjmů a výdajů rozpočtu. Důležité je ověřit, zda byla zastupitelstvem schválena správná výše a zda byla zakomponována také do výkazu FIN 2-12M. Kromě propočtů, zda rozpočtové opatření sedí na rozpočet po úpravách bych také navrhovala vytvořit níže uvedený kontrolní list v podobě tabulky č. 27, díky kterému budou informace zobrazeny na jednom místě. V tomto případě by byl proveden při ověření jak propočet, uvedený v analýze vybraných položek, tak také souhrnný přehled zodpovězených otázek, které byly vytvořeny na základě zákona o rozpočtových pravidlech ÚSC.

Tabulka 27 Kontrolní list změn rozpočtu

Kontrolní list změn rozpočtu			
Podmínka/ověření	**Ano**	**Ne**	**Komentář**
Došlo za období ke změnám rozpočtu?			
Byly změny rozpočtu provedeny prostřednictvím rozpočtových opatření?			
Byly změny rozpočtu evidované dle časové posloupnosti?			
Byla rozpočtová opatření schvalována správným voleným orgánem?			
Byla rozpočtová opatření rozepsána dle rozpočtové skladby?			
Došlo ke zveřejnění rozpočtových opatření?			
Byly rozpočtové změny správně zařazeny do výkazu FIN 2-12M?			

Zdroj: vlastní zpracování dle §16 zákona o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů

Závěrečný účet

Každý ÚSC musí dle §17 zákona č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů zpracovat o svém hospodaření za uplynulý kalendářní rok závěrečný účet. Ten představuje nástroj, který umožňuje transparentnost a kontrolu hospodaření, čímž se stává také předmětem ověřování. Na základě zjištěných skutečností z provedené analýzy lze závěrečný účet ověřit dle navrženého kontrolního listu, uvedeného v tabulce č. 28. Závěrečný účet je ověřován také v rámci nákladů a výnosů, pro který byly vytvořeny návrhy kontrolních listů v tabulkách č. 21 a 23. Ověření závěrečného účtu ovšem může být na úsudku auditora a celkově ověřen pouze v oblasti plnění příjmů a výdajů rozpočtu, kde by byly zahrnuty také otázky týkající se právě zhodnocení hospodaření příspěvkových organizací anebo finančního vypořádání. Detailnímu ověření závěrečnému účtu se ovšem

věnuje tabulka č. 28, jenž je sestavena na základě zákona o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů.

Tabulka 28 Kontrolní list závěrečného účtu

Kontrolní list závěrečného účtu			
Podmínka/ověření			
Náležitosti závěrečného účtu	**Ano**	**Ne**	**Komentář**
Byl sestaven závěrečný účet ÚSC po skončení kalendářního roku?			
Byly v závěrečném účtu uvedeny údaje o:			
- plnění rozpočtu příjmů a výdajů a dalších finančních operací?			
- hospodaření s majetkem?			
- tvorbě a použití fondů?			
- zhodnocení finančního hospodaření zřízených právnických osob?			
- zhodnocení finančního hospodaření založených právnických osob?			
- zhodnocení celkového finančního hospodaření ÚSC?			
- vyúčtování finančních vztahů ke státnímu rozpočtu, rozpočtu kraje, obce a dalším rozpočtům?			
- výsledku přezkoumání hospodaření (zpráva z přezkumu)?			
Zveřejnění závěrečného účtu	**Ano**	**Ne**	**Komentář**
Byl návrh závěrečného účtu včetně zprávy o přezkumu zveřejněn na internetových stránkách a na úřední desce nejméně 15 dní před zahájením projednání zastupitelstva?			
Trvalo zveřejnění závěrečného účtu až do jeho schválení?			
Bylo možné podávat připomínky k návrhu závěrečného účtu?			
Byl ÚSC zveřejněn závěrečný účet včetně zprávy o přezkumu na internetových stránkách a úřední desce do 30 dnů ode dne jeho schválení?			
Projednání závěrečného účtu	**Ano**	**Ne**	**Komentář**
Byl závěrečný účet projednán spolu se zprávou o přezkumu hospodaření za uplynulý rok do 30. června následujícího roku?			
Jakým způsobem byl závěrečný účet projednán?	*bez výhrad / s výhradou*		
Přijal ÚSC opatření potřebná k nápravě zjištěných chyb a nedostatků u projednaného závěrečného účtu s výhradami?			
Byla součástí závěrečného účtu i zpráva o výsledku přezkumu hospodaření?			

Zdroj: vlastní zpracování dle §17 zákona o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů

Porušení rozpočtové kázně

Za porušení rozpočtové kázně se považuje jakékoliv neoprávněné zacházení s peněžními prostředky, které byly poskytnuty formou dotace nebo návratné finanční výpomoci z rozpočtu poskytovatele. Jedná se zejména o neoprávněné využití těchto prostředků anebo jejich zadržení. Za poručení rozpočtové kázně mohou být ÚSC dle §22 zákona č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů uloženy pokuty. V případě porušení rozpočtové kázně pak může dojít dle zákona k odvodu finančních prostředků zpět k poskytovateli. To znamená, že pro ověření je důležité také prověřit porušení rozpočtové kázně za sledované období. Pro ověření porušení rozpočtové kázně bych navrhovala vytvořit kontrolní list uvedený v tabulce č. 29.

Tabulka 29 Kontrolní list pro ověření porušení rozpočtové kázně

Kontrolní list pro ověření porušení rozpočtové kázně			
Podmínka/ověření	**Ano**	**Ne**	**Komentář**
Porušil ÚSC rozpočtovou kázeň za sledované období?			
Byla vytvořena finanční rezerva pro pokrytí možných sankcí spojených s porušením rozpočtové kázně?			
Byl nařízen ÚSC odvod za porušení rozpočtové kázně?			
Byly uloženy ÚSC pokuty a penále za porušení rozpočtové kázně?			

Zdroj: vlastní zpracování dle §22 zákona o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů

Přestupky

Stejně jako porušení rozpočtové kázně jsou ověřovány také přestupky, kterých se mohl ÚSC za sledované období dopustit. Přestupků se dle §22a zákona o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů může územní celek dopustit porušením zákona o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů. K tomuto ověření může sloužit právě navržený kontrolní list v tabulce č. 30, kde jsou uvedeny veškeré body ze zákona, které je důležité projít. Vyplněný kontrolní list by tak mohl zobrazovat přehled dodržených nebo porušených povinností zákona o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů v oblasti přestupků u územního celku.

Tabulka 30 Kontrolní list pro ověření přestupků

Kontrolní list pro ověření přestupků			
Podmínka/ověření	**Ano**	**Ne**	**Komentář**
Dopustil se ÚSC přestupku, kdy v rozporu se zákonem č. 250/2000 Sb.,:			
- nebyl zpracován střednědobý výhled rozpočtu dle § 2?			
- nebyl zveřejněný program dle § 10c odst. 1?			
- nebyla zveřejněná veřejnoprávní smlouva o poskytnutí dotace nebo návratné finanční výpomoci dle § 10d odst. 1 a 2?			
- nehospodařil dle pravidel schváleného rozpočtového provizoria dle § 13 odst. 1 a 2?			
- neprovedl změny schváleného rozpočtu prostřednictvím rozpočtových opatření dle § 16 odst. 2 a 4?			
- nezpracoval rozpočet, jenž byl v rozporu s § 12 odst. 1?			
- neprovedl rozpis schváleného rozpočtu dle § 14?			
- nevykonal kontrolu svého hospodaření dle zákona o finanční kontrole?			
- nenechal přezkoumat své hospodaření za uplynulý kalendářní rok kontrolním orgánem?			
Dopustil se dále ÚSC přestupku, kdy v rozporu se zákonem č. 250/2000 Sb.,:			
- podle § 3 odst. 3, nebyl zveřejněný návrh a schválený střednědobý výhled rozpočtu?			
- podle § 11 odst. 2 zpracoval a schválil rozpočet?			
- podle § 11 odst. 3 nezveřejnil návrh rozpočtu?			
- podle § 11 odst. 4 nebyl zveřejněný rozpočet?			
- podle § 13 odst. 6 nebyla zveřejněna pravidla rozpočtového provizoria?			
- podle § 16 odst. 5 nebyly zveřejněny změny rozpočtu (rozpočtové opatření)?			
- podle § 17 odst. 6 nebyl zveřejněn návrh závěrečného účtu?			
- podle § 17 odst. 8 nebyl zveřejněn závěrečný účet?			

Zdroj: vlastní zpracování dle §22a zákona o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů

8.1.4 Nakládání s majetkem

Zastavování movitých a nemovitých věcí ve prospěch třetích osob

Další ověřovanou oblasti je zastavování movitých a nemovitých věcí ve prospěch třetích osob. V této oblasti je na úsudku auditora jak ji ověří a proto bych navrhovala využít soubor otázek, které se nachází v tabulce č. 31 a mohou sloužit k ověření zastavených movitých a nemovitých věcí. K zastavení movité a nemovité věci ve prospěch jiné osoby dochází zejména na základě úvěrové smlouvy nebo také smlouvy o poskytnuté dotaci, a proto je nezbytně nutné získat i další informace týkající se zástav, jenž jsou uvedeny níže v tabulce.

Tabulka 31 Kontrolní list pro ověření zastavených movitých nebo nemovitých věcí

Kontrolní list pro ověření zastavených movitých nebo nemovitých věcí			
Podmínka/ověření	**Ano**	**Ne**	**Komentář**
Má ÚSC z titulu uzavřené smlouvy o poskytnuté dotaci zastavený movitý nebo nemovitý majetek?			
Má ÚSC z titulu uzavřené úvěrové smlouvy zastavený movitý nebo nemovitý majetek?			
Byla doložena zástavní smlouva k současnému zastavenému majetku?			
V jaké výši má ÚSC zastavený movitý majetek?* *(uveďte částku)*			
V jaké výši má ÚSC zastavený nemovitý majetek?* *(uveďte částku)*			
Došlo v průběhu kalendářního roku k zástavě nové movité nebo nemovité věci?			
Došlo v průběhu kalendářního roku ke zrušení zástavy?			
Schválil zástavu movité nebo nemovité věci volený orgán ÚSC?			
Byl ověřen zápis do katastru nemovitostí?			
**v komentáři uveďte více informací (uveďte částku)*			

Zdroj: vlastní zpracování

Zřizování věcných břemen k majetku

Zřizování věcných břemen je možné ověřit pomocí navrženého kontrolního listu, uvedeného v tabulce č. 32. U věcných břemen se rozlišují břemena povinná a opravňující. U povinného věcného břemene je majetek ve vlastnictví daného územního celku a u věcného břemene opravňujícího je majetek ve vlastnictví druhé osoby.

Tabulka 32 Kontrolní list pro ověření věcných břemen k majetku

Kontrolní list pro ověření věcných břemen k majetku			
Podmínka/ověření	**Ano**	**Ne**	**Komentář**
Byly věcná břemena zachycena na podrozvahových účtech?			
Zřídil ÚSC za uplynulý kalendářní rok nové věcné břemeno?			
Kolik nových věcných břemen bylo za sledované období zřízeno?			
U věcného břemene vystupuje ÚSC jako:	*povinný/opravňující*		
Jaká je celková hodnota zřízených věcných břemen, kde ÚSC vystupuje jako povinný k věcnému břemenu?* *(uveďte částku)*			
Jaká je celková hodnota zřízených věcných břemen, kde ÚSC vystupuje jako oprávněný k věcnému břemenu?* *(uveďte částku)*			
Byly doloženy inventurní soupisy s označením předmětu věcných břemen?			
Byly doloženy smlouvy o zřízení věcných břemen?			
Bylo voleným orgánem ÚSC schváleno zřízení věcných břemen?			
Byl doložen výpis z katastru nemovitosti?			
Došlo k úhradě věcných břemen?			
Byly rozpočtové změny správně zatřízeny do výkazu FIN 2-12M?			
**v komentáři uveďte více informací (uveďte částku)*			

Zdroj: vlastní zpracování

Založené neziskové organizace

Obvody nebo magistrát může kromě zřizování svých příspěvkových organizací zřizovat také spolky, nadace a další neziskové organizace. V případě SMO zřizují obvody a město převážně vlastní příspěvkové organizace jako jsou mateřské a základní školy. Důležité však bývá také zjistit, zda nejsou zřízeny i jiné organizace. Pro toto ověření může sloužit níže vytvořený kontrolní list v tabulce č. 33, ve které jsou uvedeny otázky rozšiřující možná zjištění nově založených neziskových organizací a ne pouze vlastních příspěvkových organizací.

Tabulka 33 Kontrolní list pro ověření nových neziskových organizací

Kontrolní list pro ověření nových neziskových organizací			
Podmínka/ověření	**Ano**	**Ne**	**Komentář**
Je ÚSC zřizovatelem příspěvkové organizace?			
Je ÚSC zřizovatelem neziskové organizace jiné než příspěvkové organizace?* *(spolek, nadace, nadační fond)*			
Byl doložen přehled všech zřízených organizací?			
Byla za uplynulý kalendářní rok založena ÚSC nová nezisková organizace?			
Bylo zřízení nové neziskové organizace schváleno voleným orgánem ÚSC?			
Byla doložena zřizovací listina organizace?			
Byl doložen přehled poskytnutých příspěvků svým zřízeným organizacím?			
**v komentáři uveďte více informací (druh neziskové organizace)*			

Zdroj: vlastní zpracování

Výpůjčka majetku ve vlastnictví ÚSC

Jako poslední je třeba ověřit vypůjčený majetek patřící obvodům nebo magistrátu SMO. To znamená, že městské části nebo magistrát SMO mohou svůj majetek půjčit například svým příspěvkovým organizacím, různým spolkům a dalším organizacím. Pro oblast výpůjčky majetku bych navrhovala vytvořit kontrolní list uvedený v tabulce č. 34. List obsahuje základní otázky týkající se ověření dané položky. Jeho vyplnění by mohlo přinést přehled důležitých informací na jednom místě.

Tabulka 34 Kontrolní list pro ověření výpůjčky majetku ve vlastnictví ÚSC

Kontrolní list pro ověření výpůjčky majetku ve vlastnictví ÚSC			
Podmínka/ověření	**Ano**	**Ne**	**Komentář**
Propůjčil ÚSC svůj majetek svým příspěvkovým organizacím?			
Propůjčil ÚSC svůj majetek k potřebám jiných osob?			
Má ÚSC uzavřené smlouvy na vypůjčený majetek?			
Došlo k přírůstku vypůjčeného majetku?			
Došlo k úbytku vypůjčeného majetku?			
Byl vypůjčený majetek správně evidován na podrozvahovém účtu?			

Zdroj: vlastní zpracování

9 MOŽNÉ RIZIKA A DOPADY METODICKÉHO POKYNU

Tato závěrečná kapitola se bude zabývat možnými riziky, přínosy, časovou a nákladovou analýzou využití metodického pokynu v dané společnosti provádějící přezkum. Jak už bylo několikrát zmíněno, tak pro přezkum hospodaření není vytvořena ucelená metodika ověřování položek účetní závěrky. Existují různé metodické příručky Komory auditorů České republiky nebo Ministerstva financí, ale často je na úsudku auditora jakým způsobem se dle zákona k ověřování položek účetní závěrky postaví. Při tvorbě této diplomové práce jsem se pokusila o vytvoření určitého typu metodického pokynu, který obsahuje kontrolní listy, jenž mohou při ověřování položek účetní závěrky usnadnit práci a možnost mít přehled nad ověřenými položkami. Dále tedy uvedu možné rizika a přínosy metodického pokynu, které v závěru doplním časovou a nákladovou analýzou vytvořeného projektu.

9.1 Rizika metodického pokynu

Co může výrazně ovlivnit vytvořený metodický pokyn je zejména změny právních předpisů, které by některé vytvořené kontrolní listy zcela pozměnily. Jedná se zejména o zákon o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů, zákonu o obcích a zákon o finanční kontrole.

Dalším rizikem bych viděla možnou neaktuálnost kontrolních listů za pár let. Pro každou metodiku je třeba mít spolehlivého člověka, který se metodice může věnovat a provádět její aktualizaci. Zastaralé metodické postupy totiž mohou vést k neefektivnímu ověřování a výskytu možných chyb, jenž mohou ovlivnit výsledek ověření.

9.2 Přínosy metodického pokynu

Zavedení metodického pokynu vytvořeného formou kontrolních listů, může přinést společnosti provádějící přezkum určité výhody:

- veškeré důležité informace v jedné tabulce,
- možnost identifikovat chybu a přijít na různé nedostatky při ověřování vybraných položek,
- mít větší přehled nad ověřovanými položkami a
- jednoduché a rychle ověřování položek účetní závěrky.

9.3 Časová a nákladová analýza využití metodického pokynu

Z hlediska časové náročnosti jsem otázky v kontrolních listech upravila tak, aby dotyčný při ověřování vybraných položek ÚZ nemusel procházet zákony a ztrácet čas dohledáváním konkrétních podmínek. Výjimkou je kontrolní list pro ověření přestupků, ve kterém jsou uvedeny odkazy na zákon č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů. V kontrolních listech tedy byla snaha upravit zákonné požadavky do nejjednodušších otázek vzhledem k ověřování. U ověřování položek ÚZ s využitím kontrolních listů záleží na počtu ověřovaných vzorků. Při ověřování celé oblasti odhaduji průběh na cca 2-3 hodiny. Vše samozřejmě záleží na komplikovanosti vybrané oblasti. V některých případech je třeba provést také zmíněné propočty, které by mohly být doplněny vyplněným kontrolním listem. Takovéto detailnější by mohlo trvat déle a protáhnout se i na celý den.

Návrhy kontrolních listů by musely jako první projít vedením společnosti, která by metodický pokyn zkontrolovala dle platné legislativy. Následně by byl prostor na možné připomínky a úpravy kontrolních listů, aby byla metodika správně zapracována. Pokud by po úpravách došlo k využití kontrolních listů, bylo by nutné o tom informovat pracovníky, kteří by měli prostor si kontrolní listy projít a seznámit se s nimi. Ovšem z důvodu jednoduchého provedení není k vyplnění kontrolních listů třeba žádné velké proškolení pracovníků společnosti.

V souvislosti s možnou implementací projektu, by společnosti nevznikaly ani žádné náklady spojené se zavedením metodického pokynu. Pro využití kontrolních listů není třeba žádného speciálního programu. Tabulky mohou být vedeny pouze v elektronické podobě v systému Microsoft Excel. V tomto případě tedy nemusí ani vznikat žádné náklady na případné tištění listů.

10 SOUHRNNÝ PŘÍKLAD OVĚŘENÍ VYBRANÉHO VZORKU

Reálnost využití navržené metodiky prostřednictvím kontrolních listů byla verifikována u společnosti provádějící přezkum hospodaření města. Jedná se o velkou auditorskou společnost, která poskytuje auditorské, právní, poradenské, daňové a účetní služby. Verifikace byla provedena přímo na dvou vybraných vzorcích z oblasti nákladů na transfery (příklad č. 1) a oblasti plnění příjmů a výdajů rozpočtu (příklad č. 2). Jelikož jsou oblasti nákladů na transfery a plnění příjmů a výdajů rozpočtu rozšířenější a jsou v nich prováděny různé testy, pro souhrnný příklad ověření vybraných vzorků byly provedeny testy v případě nákladů - nazývaný jako „vzorek poskytnutého transferu“ a v případě plnění příjmů a výdajů rozpočtu – „ověření rozpočtového provizoria“. Za účelem ochrany všech stran jsou informace uvedené v kontrolních listech upraveny tak, aby nebylo možné některý z městských obvodů identifikovat.

10.1 Příklad č. 1

Test – „Vzorek poskytnutého transferu“

U nákladů na transfery se často ověřují již zmíněné příspěvky poskytnuté vlastním zřízeným organizacím, ale do vzorku mohou patřit také další položky účtované městem na účtu 572. Jelikož příspěvky byly ověřeny v rámci provedené analýzy, bude pro příklad využití metodického pokynu použita jiná položka účtu 572. V tabulce č. 35 je uveden vybraný vzorek účtu 572, který spadá mezi náklady na transfer a bude ověřen dle navrženého metodického pokynu. Vzorek poskytnutého transferu byl vybrán z účetního deníku jednoho z obvodů SMO.

Tabulka 35 Vzorek poskytnutého transferu II.

Doklad	AÚ	Datum	Částka	Popis	Příjemce
xxxx	5720390	04.08.2023	155 000,00	Veřejnoprávní smlouva o poskytnutí dotace - TJ Sokolu XX	TJ Sokol XX

Zdroj: vlastní zpracování na základě údajů ÚJ

Pro tuto položku bylo třeba si nechat doložit:

- smlouvu/rozhodnutí o poskytnutí dotace,
- usnesení rady/zastupitelstva obvodu, který o poskytnutí transferu rozhodl,
- doklad s vazbou na finanční kontrolu (podpisy správce rozpočtu, hlavní účetní a příkazce operace),

- doklad o úhradě (výpis z účtu) a
- vyúčtování poskytnuté dotace z rozpočtu obvodu.

Na základě výše uvedených podkladů pak byla vybraná položka ověřena a zapracována do navrženého kontrolního listu pro poskytnutý transfer. Ukázka vyplněného kontrolního listu je uvedena v tabulce č. 36. Kontrolní list tak obsahuje základní odpovědi na otázky, doplněné slovním okomentováním důležitých poznatků.

Tabulka 36 Vyplněný kontrolní list poskytnutého transferu

Kontrolní list poskytnutého transferu			
Podmínka/ověření	**Ano**	**Ne**	**Komentář**
Souvisí vybraný náklad s činností města?	**x**		
Je částka uvedena ve správné výši?* *(uveďte částku)*	**x**		**155 000 Kč**
Byl poskytnutý transfer uhrazen celý?* *(uveďte částku)*	**x**		**155 000 Kč**
Byl poskytnutý transfer uhrazen částečně?* *(uveďte částku)*	**n/a**		
Byl náklad zaúčtován ve správném období?	**x**		
Byl náklad zatřízen na správný účet?* *(číslo účtu)*	**x**		**účet 572**
Jedná se o krátkodobý transfer?	**x**		
Jedná se o dlouhodobý transfer?	**n/a**		
Byl náklad správně zatřízen dle par. a pol. ve výkazu FIN 2-12M?*	**x**		**par.: 3419 pol. : 5222**
Byla doložena smlouva/rozhodnutí o poskytnutí transferu?* *(uveďte číslo smlouvy/rozhodnutí)*	**x**		**Smlouva č. XXX/XX**
Byla položka schválen usnesením voleného orgánu?* *(uveďte číslo a datum schváleného usnesení zastupitelstva, rady,…)*	**x**		
- číslo usnesení zastupitelstva/rady*	**XXX/RMOb-XX/XXX/X**		
- den vydání usnesení zastupitelstva/rady*	**XX**		
Byl poskytnutý transfer zachycen na podrozvahovém účtu?	**n/a**		
Byla provedena řídící kontrola?	**x**		
Došlo k vyúčtování/ vypořádání poskytnutého transferu?	**x**		
Proběhla u poskytnutého transferu veřejnosprávní kontrola?	**x**		
**v komentáři uveďte více informací (částku, číslo usnesení, číslo smlouvy/rozhodnutí,…)*			

Zdroj: vlastní zpracování

Na základě zjištěných informací z kontrolního listu lze usoudit, že vybraný vzorek odpovídá všem podmínkám, které mají být splněny. Poskytnutá dotace TJ Sokolu XX souvisela

s činností města, jelikož se jedná o rozvoj tělovýchovy dětí ve vybraném obvodu a spolku podporovaném obvodem. Dle doložené veřejnosprávní smlouvy pak činila poskytnutá dotace částku 155 000 Kč, která byla poskytnuta v plné výši. To znamená, že k jejímu částečnému uhrazení tak nedošlo (proto uvedená odpověď „n/a“). Vše bylo zkontrolováno na doklad o úhradě. Poskytnutí dotace se týká období 2023 jelikož dle smlouvy byla dotace poskytnuta pouze na rok 2023, a v tom případě se tak jedná i o krátkodobý poskytnutý transfer. Další otázka se týkala správného zatřízení ve výkazu FIN 2-12M. V tomto případě byla položka zatřízena dle paragrafu č. 3419 (Ostatní sportovní činnost) a položky č. 5222 (Neinvestiční transfery spolkům), což odpovídalo správnému zatřízení.

Dále byla doložena veřejnosprávní smlouva, která se vybraného vzorku týkala. V kontrolním listě je uvedeno její číslo, které může vést k jejímu možnému dohledání v systému pro případnou další kontrolu. Město jako takové má povinnost mít některé smlouvy nad stanovený limit zveřejněné a kdyby tedy došlo ke zpětné kontrole, je možné dle uvedeného čísla smlouvu dohledat. Každá smlouva musí být projednána zastupitelstvem nebo radou města. To znamená, že bylo vyžádáno, případně dohledáno na stránkách obvodu usnesení zastupitelstva/rady, a tím tak došlo ke kontrole, zda byla smlouva opravdu projednána příslušně voleným orgánem. V kontrolním listě je dále uvedeno usnesení voleného orgánu a datum vydání usnesení, opět pro jednodušší dohledání pro další případnou kontrolu. Další kontrolou bylo zachycení transferu na podrozvahovém účtu. K tomuto dochází například v případě, kdy je transfer dlouhodobého charakteru. Náklady na transfer jsou jinak účtovány na výsledkovém účtu 572. U ověřování nákladů na transfery bylo také ověřeno, zda proběhla řídící kontrola. To znamená, že musel být vybraný vzorek projednán hlavní účetní, správcem rozpočtu a příkazcem operace. Na závěr bylo zkontrolováno, zda došlo k závěrečnému vypořádání/vyúčtování transferu ve formě protokolu nebo závěrečného shrnutí s využitím poskytnuté dotace a zda byla provedena následná veřejnosprávní kontrola.

Zjištěné poznatky

Z výše provedeného ověření prostřednictvím kontrolního listu tedy nebyly zjištěny žádné nesprávnosti, které by vedly k tomu, že by byla položka nesprávně zaúčtována, vykázána nebo nebyla projednána usnesením voleného orgánu. Ověřením doložených podkladů tak byla zkontrolována formální správnost dokladů, správné hospodaření s finančními prostředky ve srovnání s rozpočtem a zobrazením položky ve výkazu FIN 2-12M.

10.2 Příklad č. 2

Test – „Rozpočtové provizorium“

Jako další příklad jsem zvolila z oblasti plnění příjmů a výdajů rozpočtu ověření schválení pravidel rozpočtového provizoria. Vyplněná ukázka kontrolního listu týkajícího se rozpočtového provizoria je uvedena v tabulce č. 37.

Pro ověření pravidel rozpočtového provizoria bylo třeba si nechat doložit:

- usnesení voleného orgánu města,
- návrh pravidel rozpočtového provizoria a
- schválené pravidla rozpočtového provizoria.

Tabulka 37 Vyplněný kontrolní list ověření pravidel rozpočtového provizoria

Kontrolní list rozpočtového provizoria			
Podmínka/ověření	**Ano**	**Ne**	**Komentář**
Byl vytvořen návrh pravidel rozpočtového provizoria?	**x**		
Byly pravidla rozpočtového provizoria projednány zastupitelstvem/radou?	**x**		
Byly zastupitelstvem/radou schváleny pravidla rozpočtového provizoria?	**x**		
- číslo usnesení zastupitelstva/rady*	**XXX/RMOb-XX/XXX/X**		
- den vydání usnesení zastupitelstva/rady*	**XX**		
Byly pravidla rozpočtového provizoria zveřejněny?	**x**		
Hospodařilo se ve sledovaném období dle schváleného rozpočtového provizoria?	**n/a**		
**v komentáři uveďte více informací (datum vydání a číslo usnesení)*			

Zdroj: vlastní zpracování

Na základě doložených podkladů – usnesení a pravidel rozpočtového provizoria byl vyplněn výše uvedený kontrolní list. Kontrolovány také byly datumy zveřejnění a vytvoření pravidel rozpočtového provizoria. Zveřejnění pravidel bylo ověřeno zejména prostřednictvím nahlédnutí na internetové stránky vybraného obvodu.

Zjištěné poznatky

Z výše provedeného ověření na základě kontrolního listu tedy nebyly zjištěny žádné nesprávnosti, které by vedle k tomu, že by nebyla správně schválena pravidla rozpočtového provizoria. Ověřením doložených podkladů obvodem a díky internetovým stránkám byly zkontrolovány veškeré podmínky, které ukládá zákon o rozpočtových pravidlech ÚSC.

ZÁVĚR

Na začátku diplomové práce byly zpracovány teoretické poznatky týkající se auditu, přezkumu hospodaření, vymezení veřejného sektoru se zaměřením na statutární město a účetnictví ÚSC. Audit a přezkum hospodaření jsou dvě odlišné zakázky a bylo tedy důležité je v teoretické části představit. Byla zde uvedena legislativa, podle které se zakázky provádějí a jak takový audit a přezkum hospodaření probíhá. Průběh těchto zakázek (fáze auditu) probíhá podobně, odlišné je až ověřování některých oblastí. Dále byly vymezeny pojmy veřejného sektoru a statutárního města. Závěr teoretické části se věnoval účetnictví ÚSC, kde byly definovány pojmy jako účetní výkazy, závěrečný účet ÚSC, výkaz FIN 2-12 M a další.

Hlavním cílem diplomové práce bylo navrhnout metodiku postupu u přezkumu hospodaření statutárního města vedoucí ke zlepšení procesu ověřování položek účetní závěrky u vybraných oblastí. K tomuto cíli bylo třeba analyzovat vybrané oblasti týkající se přezkumu hospodaření a zjistit případné rozdíly v ověřování vybraných položek účetní závěrky mezi přezkumem hospodaření a extérním auditem.

V úvodu praktické části byly uvedeny základní informace týkající se statutárního města Ostravy. Následující kapitola se pak věnovala analýze vybraných položek účetní závěrky. Analýza se zabývala specifickými oblastmi přezkumu hospodaření, kterými byly výnosy z transferu, náklady na transfer, plnění příjmů a výdajů rozpočtu a nakládání s majetkem. Tyto oblasti byly ověřeny při předběžném přezkumu, který probíhal od října do prosince roku 2023. Ověřovány byly měsíce 1-9/2023. V rámci této diplomové práce pak byly provedeny jednotlivé testy ve vybraných oblastech, které se při přezkumu hospodaření SMO ověřovaly. Testy byly prováděny prostřednictvím různých propočtů a zjišťováním správnosti údajů. Dále byly v analytické části uvedeny příklady vzorků a výsledky předběžného přezkumu za 1-9/2023. Některé položky účetní závěrky jako například oblast nakládání s majetkem bývá ověřována až při konečném auditu, avšak v analytické části práce byl způsob ověření této oblasti zmíněn. V souladu s provedenou analýzou pak bylo zjištěno, že společnost, která provádí přezkum hospodaření ověřila veškeré položky kvalitně a do detailu. Zákon totiž stanovuje, že auditor musí provést kontrolu územního celku tak, aby se ujistil, že v průběhu sledovaného období jednal ÚSC v souladu s platnými právními předpisy a svým schváleným rozpočtem pro daný rok. Cílem této kontroly bylo také zjistit, jak byly využity finanční prostředky. Často se tedy u ověřování stalo, že byly položky ověřeny úsudkem auditora.

V další provedené kapitole byly zjišťovány případné rozdíly v ověřování položek při přezkumu hospodaření a u extérního auditu. V tomto případě nebyly zjištěny příliš velké rozdíly. Výsledkem zjištění bylo, že se v podobných oblastech ověřovaných jak v auditu, tak u přezkumu hospodaření, provádí u přezkumu některé testy navíc – například odměňování členů zastupitelstva/rady nebo ověřování místních a správních poplatků. Oblasti, které se ověřují pouze v extérním auditu (obcházení kontrol vedením nebo předpoklad nepřetržitého trvání ÚJ) není z důvodu jejich zaměření možné provádět i u přezkumu hospodaření ÚSC. Ze zjištěných poznatků jsem došlo k závěru, že přezkum hospodaření je z časového hlediska a náročnosti schvalovacího procesu v určitých oblastech složitější než audit. Vše ovšem také záleží na komplikovanosti ověřovaných oblastí a prostředí klienta.

A jelikož často docházelo k ověřování některých položek úsudkem auditora, byly dále formou metodického pokynu zpracovány návrhy kontrolních listů, které byly v závěru této diplomové práce verifikovány na dvou souhrnných příkladech ověřením vybraných vzorků. Hlavním účelem kontrolních listů je zejména usnadnit kontrolu a ověření údajů v různých oblastech účetní závěrky a zároveň rychle identifikovat případné nesrovnalosti nebo chybějící informace. Vytvořený metodický pokyn prostřednictvím kontrolních listů tak může být v některých oblastech inspirací na využití přehlednějšího ověřování položek účetní závěrky.

Na závěr bych ještě zmínila, že to, jakým způsobem probíhá přezkum hospodaření, může být v každé auditorské společnosti odlišné. Kontrola hospodaření v neziskovém sektoru není příliš důkladně zpracována například v odborné literatuře nebo její zmínění bývá často jen okrajové. Zabývá se jí pouze zákon o přezkumu hospodaření, metodické příručky vydané Komorou auditorů České republiky a případně pokyny vydané Ministerstvem financí. To znamená, že na základě provedené analýzy a vytvořených návrhů kontrolních listů jsem došla k závěru, že způsob jakým budou jednotlivé položky účetní závěrky ověřeny nemusí být u všech stejný. Důležité je zejména položky účetní závěrky řádné a dle platných legislativních předpisů ověřit a navržené kontrolní listy tak mohou být dobrou inspirací.

SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY

Literatura

CATLIN, Raven and WATKINS Ceciliana, 2021. *Agile auditing: fundamentals and applications.* Online. Hoboken, New Jersex: John Wiley & Sons. ISBN 978-1-119-69348-2. Dostupné z: https://onlinelibrary-wiley-com.proxy.k.utb.cz/doi/book/10.1002/9781119693529.

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

HAKALOVÁ, Jana, 2010. *Účetní závěrka a auditing.* Brno: Tribun EU. ISBN 978-80-7399-144-9.

KÁŇA, Pavel a KALOUSKOVÁ, Petra, 2019. *Základy veřejné správy: vybrané kapitoly veřejné správy pro studium na středních a vyšších odborných školách.* 5. aktualiz. Vydání. Ostrava: Montanex. ISBN 978-80-7225-465-1.

KRÁLÍČEK, Vladimír, 2017. *Zákon o auditorech: komentář.* 3. vydání. Praha: Wolters Kluwer. ISBN 978-80-7552-317-4.

KUPEC, Václav, 2019. *Audit.* Praha: Vysoká škola finanční a správní, a.s., 2019, ISBN 978-80-7408-174-3.

LEE, Robert D., JOHNSON Ronald Wayne and JOYCE Philip G., 2013. *Public gudgeting systems.* 9th ed. Burlingron: Jones & Barlett Learnins, ISBN 978-1-4496-2790-4.

MAAYTOVÁ, Alena; OCHRANA, František a PAVEL, Jan, 2015. *Veřejné finance v teorii a praxi.* Praha: Grada Publishing. ISBN 978-80-247-5561-8.

MÁČE, Miroslav, 2018. *Finanční účetnictví veřejného sektoru.* Praha: Grada, ISBN 978-80-271-2002-4.

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

MÜLLEROVÁ, Libuše a KRÁLÍČEK, Vladimír, 2017. *Auditing.* 2. přepracované vydání. Praha: Oeconomica, nakladatelství VŠE, ISBN 978-80-245-2233-3.

NOVOTNÝ, Vladimír, KLÍMA, Karel a kol., 2017. *Veřejná správa v zemích Visegrádské čtyřky: (Česká republika, Maďarsko, Polská republika, Slovenská republika).* Praha: Leges, ISBN 978-80-7502-215-8.

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

PROVAZNÍKOVÁ, Romana, 2015. *Financování měst, obcí a regionů: teorie a praxe*. 3. aktualizované a rozšířené vydání. Praha: Grada Publishing, ISBN 978-80-247-5608-0.

ŘEZNÍČKOVÁ, Kristýna, 2019. *Financování a hospodaření územních samosprávných celků*. Olomouc: Univerzita Palackého, ISBN 978-80-244-5548-8.

VLČKOVÁ, Miroslava, 2020. *Základní principy a postupy v účetnictví*. Praha: Wolters Kluwer. ISBN 978-80-7598-928-4.

WAHLEN, James M., P. BAGINSKI Stephen and BRADSHAW Mark T., 2018. *Financial reporting, financial statement analysis, and valuation: a strategic perspective.* 9E. United States: Cengage, ISBN 978-1-337-61468-9.

WHITTINGTON, Ray and PANY, Kurt, 2022. *Principles of auditing & other assurance services*. Twenty-second edition. New York: McGraw-Hill Education, ISBN 978-1-260-59808-7.

Online zdroje

ČESKÝ STATISTICKÝ ÚŘAD [ČSÚ], 2023. *Charakteristika okresu Ostrava – město*. Online. 28.7.2023. Dostupné z: https://www.czso.cz/csu/xt/charakteristika_okresu_ostrava_mesto. [cit. 2023-11-13].

HRABOVÁ, 2023. *Rozpočet městského obvodu Hrabová*. Online. 21.12.2023. Dostupné z: https://hrabova.ostrava.cz/cs/radnice/rozpocet. [cit. 2024-03-11].

ISA 320 Významnost při plánování a provádění auditu, 2023. Online. In: Komora auditorů České republiky. © 2012 – 2023. Dostupné z: https://www.kacr.cz/data/Metodika/Auditing/Handbook%202010/17_ISA%20320.pdf. [cit. 2023-12-20].

ISA 520 Analytické postupy, 2023. Online. In: Komora auditorů České republiky. © 2012 – 2023. Dostupné z: https://www.kacr.cz/file/7178/isa-520cz-09022023.pdf. [cit. 2023-12-20].

ISA 705 Modifikace výroku ve zprávě nezávislého auditora, 2023. Online. In: Komora auditorů České republiky © 2012 - 2023 Dostupné z: https://www.kacr.cz/data/Metodika/Auditing/Handbook%202010/17_ISA%20705.pdf [cit. 2023-12-20].

KOMORA AUDITORŮ ČESKÉ REPUBLIKY [KAČR], 2021. *Metodická pomůcka pro přezkoumání hospodaření územních samosprávných celků a dobrovolných svazků obcí.* Online. In: Komora auditorů České republiky © 2012 – 2023. Dostupné z: https://www.kacr.cz/file/6620/mp-prezkoumani-hospodareni-priloha-a8-web.pdf. [cit. 2023-11-16].

KOMORA AUDITORŮ ČESKÉ REPUBLIKY [KAČR], 2018. *Auditor: časopis Komory auditorů České republiky – příloha č. 1.* Online. In: Komora auditorů České republiky. 26.1.2018. Dostupné z: https://www.kacr.cz/file/5380/2018-e-01-ukazatele-2017.pdf. [cit. 2023-03-11].

MINISTERSTVO FINANCÍ [MF], 2014 . České účetní standardy č. 701 až č. 710 pro některé vybrané účetní jednotky, které vedou účetnictví podle vyhlášky č. 410/2009 Sb., ke dni 1. ledna 2014. Online. 24.02.2014 . Dostupné z: https://mfcr.cz/cs/dane-a-ucetnictvi/ucetnictvi-a-ucetnictvi-statu/ucetni-reforma-verejnych-financi-ucetnic/pravni-predpisy/ceske-ucetni-standardy-pro-ucetnictvi-st/2014/ceske-ucetni-standardy-c-701-az-710-pouz-16981. [cit. 2024-01-05].

MINISTERSTVO FINANCÍ [MF], © 2023 . *Základní informace.* Online. Dostupné z: https://www.mfcr.cz/cs/kontrola-a-regulace/rizeni-a-kontrola-verejnych-financi/prezkoumavani-hospodareni/zakladni-informace. [cit. 2023-11-16].

OSTRAVA, 2023. *O Ostravě.* Online. In: ostrava.cz. 26.04.2022. Dostupné z: https://www.ostrava.cz/cs/o-meste. [cit. 2023-11-16].

OSTRAVA, 2023a. *Město a jeho orgány*. Online. In: ostrava.cz. 24.10.2022. Dostupné z: https://www.ostrava.cz/cs/urad/mesto-a-jeho-organy. [cit. 2023-11-16].

VÍDEŇSKÁ MINÁŘOVÁ, Jana, 2022. *Závěrečný účet.* Online. In: Gordic. 17.6.2022. Dostupné z: https://www.gordic.cz/podpora/metodika/clanky-detail?uuid=400084. [cit. 2024-01-05].

Právní předpisy

ČESKO, 2000. *Zákon č. 250/2000 Sb., ze dne 7. července 2000 o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů.* Online. In: Zákony pro lidi. © 2012 – 2023. Dostupné z: https://www.zakonyprolidi.cz/cs/2000-250. [cit. 2023-11-2].

ČESKO, 2000a. *Zákon č. 128/2000 Sb., ze dne 12. dubna 2000 o obcích.* Online. In: Zákony pro lidi. © 2012 – 2023. Dostupné z : https://www.zakonyprolidi.cz/cs/2000-128. [cit. 2023-12-22].

ČESKO, 2004. *Zákon č. 420/2004 Sb., ze dne 10. června 2004 o přezkoumávání hospodaření územních samosprávných celků a dobrovolných svazků obcí.* Online. In: Zákony pro lidi. © 2012 – 2023. Dostupné z: https://www.zakonyprolidi.cz/cs/2004-420. [cit. 2023-11-2].

ČESKO, 2009. *Zákon č. 93/2009 Sb., ze dne 26. března 2009 o auditorech.* Online. In: Zákony pro lidi. © 2012 – 2023. Dostupné z: https://www.zakonyprolidi.cz/cs/2009-93. [cit. 2023-12-20].

ČESKO, 2009. *Vyhláška č. 410/2009 Sb., 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. © 2010 – 2024. Dostupné z: https://www.zakonyprolidi.cz/cs/2009-410. [cit. 2024-01-05].

ČESKO, 2024. *Statut města Ostravy.* Online. In: ostrava.cz. 02.01.2024. Dostupné z: https://www.ostrava.cz/cs/urad/pravni-predpisy/statut-mesta-ostravy/statut-mesta-ostravy/copy6_of_STATUT102022UZleden2024.pdf. [cit. 2024-01-04].

Jiné zdroje

Interní materiály společnosti provádějící přezkum

Interní podklady města

SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK

AS	Auditorský standard
AÚ	Analytický účet
BÚ	Bankovní účet
ČR	Česká republika
ČSÚ	Český statistický úřad
DPH	Daň z přidané hodnoty
EU	Evropská unie
FO	Fyzická osoba
ISA	International Standards on Auditing - mezinárodní auditorské standardy
MF	Ministerstvo financí
MŠ	Mateřská škola
n/a	Nelze aplikovat, nelze zodpovědět (Not applicable)
KAČR	Komora auditorů České republiky
Kč	Koruna česká
Par.	Paragraf
Pol.	Položka
SMO	Statutární město Ostrava
SFŽP	Státní fond životního prostředí
TJ	Tělovýchovná jednota
Uce	Účetnictví
ÚJ	Účetní jednotka
ÚSC	Územně samosprávný celek
ÚZ	Účetní závěrka
VH	Výsledek hospodaření
ZŠ	Základní škola

SEZNAM OBRÁZKŮ

Obrázek 1 Znak města Ostravy 32
Obrázek 2 Mapa městských obvodů 33

SEZNAM TABULEK

Tabulka 1 Rozdíly mezi přezkumem hospodaření a auditem ÚZ 22
Tabulka 2 České účetní standardy 701 - 710 26
Tabulka 3 Výkaz zisku a ztráty u ÚSC 28
Tabulka 4 Městské obvody Ostrava 33
Tabulka 5 Hladina významnosti 35
Tabulka 6 Vzorek poskytnutého transferu 37
Tabulka 7 Ověření příspěvků na rozpočet za období 1-9/2023 (v tis. Kč) 38
Tabulka 8 Ověření příspěvku na výkaz FIN 2-12M za období 1-9/2023 (v tis. Kč) 39
Tabulka 9 Vzorek prověření finančních vztahů s příspěvkovými organizacemi 39
Tabulka 10 Vzorek přijatých transferů 41
Tabulka 11 Střednědobý výhled obvodu Hrabová (v tis. Kč) 44
Tabulka 12 Ověření rozpočtových opatření (změny rozpočtu) v tis. Kč 45
Tabulka 13 Oblasti ověřované při přezkumu hospodaření ÚSC 51
Tabulka 14 Oblasti ověřované v rámci extérního auditu 52
Tabulka 15 Druhy testů v oblasti ověřování osobních nákladů 53
Tabulka 16 Ověření odměny člena orgánu města (v Kč) 54
Tabulka 17 Druhy testů v oblasti ověřování peněžních prostředků 55
Tabulka 18 Druhy testů v oblasti ověřování výnosů z činnosti/tržby 56
Tabulka 19 Vzorky místních a správních poplatků 57
Tabulka 20 Kontrolní list poskytnutého transferu 61
Tabulka 21 Kontrolní list zhodnocení finančního hospodaření v závěrečném účtu 62
Tabulka 22 Kontrolní list přijatého transferu 63
Tabulka 23 Kontrolní list finančního vypořádání v závěrečném účtu 64
Tabulka 24 Kontrolní list rozpočtového provizoria 64
Tabulka 25 Kontrolní list střednědobého výhledu rozpočtu 65
Tabulka 26 Kontrolní list pro schválení rozpočtu 66
Tabulka 27 Kontrolní list změn rozpočtu 67
Tabulka 28 Kontrolní list závěrečného účtu 68
Tabulka 29 Kontrolní list pro ověření porušení rozpočtové kázně 69
Tabulka 30 Kontrolní list pro ověření přestupků 70
Tabulka 31 Kontrolní list pro ověření zastavených movitých nebo nemovitých věcí 71
Tabulka 32 Kontrolní list pro ověření věcných břemen k majetku 72
Tabulka 33 Kontrolní list pro ověření nových neziskových organizací 73
Tabulka 34 Kontrolní list pro ověření výpůjčky majetku ve vlastnictví ÚSC 73

Tabulka 35 Vzorek poskytnutého transferu II. 76
Tabulka 36 Vyplněný kontrolní list poskytnutého transferu 77
Tabulka 37 Vyplněný kontrolní list ověření pravidel rozpočtového provizoria 79