



EKONOMIKA ■ PORADENSTVÍ ■ AUDIT ■ DAŇOVÉ PORADENSTVÍ

**Metodický pokyn pro příspěvkové organizace – klienty
společnosti FIZA, a.s. – přehled dokladů sloužících k přípravě na
audit/přezkoumání hospodaření příspěvkových organizací**

Termín vypracování: červenec 2017



www.fiza.cz
www.fiza.eu

FIZA, a.s.

sídlo:
Hrozňatova 3
615 00 Brno
tel./fax: 548 226 253

pobočka:
Nová 442
683 35 Letonice
okr. Vyškov

DIČ: CZ26252325
IČ: 26252325

e-mail: fiza@fiza.cz



Obsah:

strana:

1.	Úvod	3
2.	Požadavky auditora v průběhu účetního období	3
2.1.	Požadavky auditora na provádění testů spolehlivosti vnitřního kontrolního systému příspěvkové organizace	5
2.2.	Testy věcné správnosti	6
2.3.	Požadavky k účasti auditora na inventarizacích majetku příspěvkové organizace	6
3.	Požadavky auditora k vlastnímu přezkoumání	7
3.1.	Ověření právních dokumentů	8
3.2.	Ověření schválení, plnění a čerpání příjmů a výdajů a výsledku hospodaření příspěvkové organizace	9
3.3.	Ověření fyzických a dokladových inventur jednotlivých účtů	9
3.4.	Kontrola zadávání a průběhu veřejných zakázek	16
3.5.	Ověření zaúčtování výsledků revizí vnějších orgánů a vnitřních kontrolních orgánů	16
3.6.	Ověření postupů ve vztahu k zákonu č. 253/2008 Sb., o některých opatřeních proti legalizaci výnosů z trestné činnosti a financování terorismu	17
3.7.	Účetní závěrka	17
3.8.	Projednání auditu/přezkoumání hospodaření	18
4.	Závěr	18
Tabulka č. 1	Ocenění dlouhodobých CP a vkladů	11
Tabulka č. 2	Ocenění krátkodobých CP a vkladů	12
Příloha č. 1	Dotazník k auditu/přezkoumání hospodaření	
Příloha č. 2	Testy věcné správnosti	
Příloha č. 3	Vzor harmonogramu účetní závěrky	
Příloha č. 4	Prohlášení	
Příloha č. 5	Požadavky	
Příloha č. 6	Tabulka OP	
Příloha č. 7	Dopis k projednání auditu/přezkoumání hospodaření	

1. Úvod

Tento pokyn se zabývá požadavky kladenými na příspěvkové organizace. Jeho základním významem je snaha o vyjádření těch náležitostí a podkladů, které by měli mít odpovědní pracovníci příspěvkové organizace pověřeni komunikací s auditorem (dále jen odpovědní pracovníci) připraveny pro přezkoumání tak, aby komunikace s auditorem a jeho pracovníky nevázla na nedodržení někdy i základních náležitostí souvisejících s vedením účetnictví a účetní závěrkou.

Pokyn je tedy členěn tak, aby pokud možno zpřehlednil všechny důležité požadavky kladené na účetnictví z hlediska auditora a poskytl možnost ověření inventur jednotlivých účtů ověřované příspěvkové organizace. Vzhledem k tomu, že každá příspěvková organizace má svá specifika spočívající v odlišnosti organizačního, kontrolního a pracovního prostředí, je popis mnohdy zobecněn do podoby základních náležitostí vedení účetnictví se všemi požadavky, které jsou na něj kladeny. Pro přezkoumání tedy není rozhodující jevová forma vedení účetnictví, ale dodržení všech legislativních náležitostí jeho vedení. V krátkosti je možné tento základní požadavek vyjádřit tak, že neexistuje účtování bez právního podkladu, přičemž musí být dodrženo i věrné a poctivé zobrazení všech skutečností, o kterých je účtováno. V tomto rámci je pak potřebné dodržet všechny náležitosti k vedení účetnictví v duchu platné legislativy.

2. Požadavky auditora v průběhu účetního období

Základní povinností auditora je mj. zjistit, zda účetní závěrka správně podává zejména tyto informace:

- údaje o nákladech a výnosech získaných hlavní činností;
- údaje o hospodaření s peněžními prostředky získanými ze státního rozpočtu;
- údaje o hospodaření s prostředky svých fondů, tj. rezervní fond, fond reprodukce majetku, fond odměn, fond kulturních a sociálních potřeb a ostatní fondy;
- údaje o hospodaření s prostředky získanými jinou činností;
- údaje o hospodaření s peněžitými dary od fyzických a právnických osob;
- údaje o hospodaření s peněžními prostředky poskytnutými ze zahraničí;
- údaje o hospodaření s peněžními prostředky poskytnutými z rozpočtů územních samosprávných celků a státních fondů, vč. prostředků poskytnutých České republice z rozpočtu Evropské unie a přijatých příspěvkovými organizacemi z Národního fondu.

Je tedy zřejmé, že příspěvková organizace musí vést účetnictví tak, aby jeho zobrazení bylo poctivé a věrné. Nedílnou součástí přezkoumání je kontrola dodržování platného zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví v platném znění (dále jen zákon o účetnictví) a na něj navazujících předpisů, zejména vyhlášky č. 410/2009 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro některé vybrané účetní jednotky a Českých účetních standardů pro některé vybrané účetní jednotky, které vedou účetnictví podle vyhlášky č. 410/2009 Sb. Přezkoumání tedy není jednorázovou roční záležitostí, ale kontrola prováděná auditorem musí být nutně prováděna průběžně.

V průběhu účetního období je tedy prováděna **průběžná kontrola**, prostřednictvím které auditor zkoumá zejména zabezpečení poznání organizačního systému příspěvkové organizace, zejména pak:

- způsobu řízení a rozhodování v příspěvkové organizaci;
- schválení a dodržování hospodaření s peněžními prostředky získanými ze státního rozpočtu;
- pracovního a kontrolního prostředí vč. způsobu práce, zejména pak:
 - hardwarového a softwarového prostředí,
 - interních pokynů nebo příkazů dotýkajících se oblasti vedení účetnictví a všech na něj navazujících oblastí,
 - zajištění vedení účetních dokladů v duchu zákona o účetnictví,
 - oběhu, kontroly, zúčtování, archivace a likvidace účetních dokladů, účetních písemností a jiných dokladů,
 - způsobu vedení účetních knih,
 - přípravy a zajištění inventarizací,
 - kontrolování a ochrany majetku příspěvkové organizace,
 - kontrolování placení pohledávek příspěvkové organizace a
 - kontrolování všech ostatních skutečností vyplývajících z příslušné legislativy, zejména pak z těchto předpisů:
 1. zákona č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů (rozpočtová pravidla), ve znění změn a doplňků;
 2. vyhlášky MF č. 367/2015 Sb., kterou se stanoví zásady a lhůty finančního vypořádání vztahů se státním rozpočtem, státními finančními aktivy a Národním fondem (vyhláška o finančním vypořádání);
 3. zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění změn a doplňků;
 4. vyhlášky č. 410/2009 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro některé vybrané účetní jednotky, ve znění změn a doplňků;
 5. Českých účetních standardů pro některé vybrané účetní jednotky, které vedou účetnictví podle vyhlášky č. 410/2009 Sb., ve znění změn a doplňků;
 6. vyhlášky č. 383/2009 Sb., o účetních záznamech v technické formě vybraných účetních jednotek a jejich předávání do centrálního systému účetních informací státu a o požadavcích na technické a smíšené formy účetních záznamů;
 7. vyhlášky MF č.j. 323/2002 Sb., o rozpočtové skladbě, ve znění změn a doplňků;
 8. vyhlášky č. 560/2006 Sb., o účasti státního rozpočtu na financování programů reprodukce majetku;
 9. zákona č. 134/2016 Sb., o zadávání veřejných zakázek, ve znění pozdějších předpisů;
 10. zákona č. 420/2004 Sb., o přezkoumávání hospodaření územních samosprávných celků a dobrovolných svazků obcí;
 11. zákona č. 253/2008 Sb., o některých opatřeních proti legalizaci výnosů z trestné činnosti a financování terorismu.

V praxi jsou zabezpečovány tyto konkrétní kroky vedoucí k vyhotovení zprávy o výsledku přezkoumání:

Provedení testu spolehlivosti vnitřního kontrolního systému příspěvkové organizace, tj. průběžná kontrola zahrnující jak vlastní poznání příspěvkové organizace (viz výše), tak i kontrolu správnosti účtování o jednotlivých účetních případech vč. dodržování náležitostí účetních dokladů a v neposlední řadě i kontrola ostatních skutečností uvedených výše (např. zadávání veřejných zakázek). Kontrola je většinou prováděna po jednotlivých oblastech účetních prací, kdy je na výběrovém vzorku, který může být i 100%, dokladována správnost nebo chybovost účtování a vlastního způsobu vystavování účetních dokladů.

Účast auditora na inventurách příspěvkové organizace, zejména těch, kterými se ověřuje stav majetku k datu účetní závěrky. Při inventurách se ověřuje zejména:

- správnost a věrohodnost provádění inventur;
- správnost vedení skladové evidence;
- způsob uložení zásob a dlouhodobého majetku a jejich ochrana před poškozením;
- seznámení se s pracovním prostředím a způsobem práce;

Vlastní auditorské ověření účetní závěrky/přezkoumání hospodaření příspěvkové organizace.

2.1. Požadavky auditora na provádění testů spolehlivosti vnitřního kontrolního systému příspěvkové organizace

Rozsah a četnost testu spolehlivosti je dán vyhodnocením stupně zjišťovacího rizika. Pokud se jedná o příspěvkovou organizaci, ve které velmi dobře funguje vnitřní kontrolní systém odhalující nedostatky s vysokým procentem úspěšnosti, může být četnost testů spolehlivosti a velikost vzorků relativně nižší než u příspěvkové organizace se špatným nebo vůbec žádným vnitřním kontrolním systémem. V takovém případě je nutné provádět testy spolehlivosti průběžně, tj. i několikrát během jednoho účetního období.

Nároky auditora v této etapě prací tak přímo vyplývají z výše vyjmenovaných oblastí kontroly. V první řadě jsou zkoumány náležitosti související s celkovým poznáním příspěvkové organizace (výše popsané okolí příspěvkové organizace, organizační a pracovní prostředí). Kromě toho musí být dohodnuto kontrolované období (např. II. pololetí daného účetního období). **Odpovědní pracovníci pak musí mít připraveny zejména tyto podklady a v případě účetních dokladů také jejich počet za kontrolované období:**

- všechny účetní knihy, které příspěvková organizace vede;
- všechny přijaté závazky členěné dle druhů;
- všechny vystavené pohledávky členěné dle druhů;
- všechny příjmové a výdajové pokladní doklady členěné dle jednotlivých pokladen;
- doklady k ověření náležitostí ve vztahu k zákonu č. 253/2008 Sb., o některých opatřeních proti legalizaci výnosů z trestné činnosti a financování terorismu, v platném znění;
- všechny bankovní výpisy členěné dle jednotlivých bankovních účtů;
- ostatní doklady, jako jsou výdejky a příjemky zásob, doklady k zúčtování vůči státnímu nebo jinému rozpočtu, časové rozlišení apod.;
- účtování o všech složkách osobních nákladů a odměnách;
- způsoby oceňování jednotlivých složek majetku (konkrétní příklady skladby pořizovací ceny apod.);

- způsoby vyhlašování a zadávání veřejných zakázek a jejich přehled v průběhu kontrolovaného účetního období;
- přehled pořízeného, prodaného a dlouhodobě pronajímaného majetku;
- přehled nemovitých kulturních památek, sbírek muzejní povahy, předmětů kulturní povahy, církevních staveb a lesních pozemků s lesním porostem.

Auditor si pak vybere vzorek v souladu s Mezinárodním auditorským standardem č. 530 – Výběr vzorků. Další event. požadavky jsou pak již dány možnými zjištěními auditora na místě samém.

Kromě výše popsaných náležitostí sloužících ke kontrole správnosti účtování **je pak nutné mít připraveny všechny účetní knihy** tak, aby mohl auditor provést kontrolu i prostřednictvím testů věcné správnosti (viz bod 2.2 tohoto pokynu).

Závěrem tohoto bodu je vhodné zdůraznit, že **přílohou č. 1** tohoto pokynu je **Dotazník k auditu/přezkoumání hospodaření příspěvkové organizace**, jehož odpovědné vyplnění je nutné k alespoň částečně správnému posouzení organizačního systému příspěvkové organizace. Tento dotazník je nutné mít vyplněný již před první návštěvou auditora, jemuž se odevzdává.

2.2. Testy věcné správnosti

Jedná se o **kontrolu dodržení základních vazeb účtování**, např. testy z oblasti pořízení majetku, event. oprávek a odpisů, testy z oblasti pořízení zásob, nákladů na pořízení zboží, testy z oblasti zúčtovacích vztahů, zejména pak testy pohledávek (podhodnocení nebo nadhodnocení výnosů), testy závazků (podhodnocení nebo nadhodnocení nákladů), testy z oblasti zúčtovacích vztahů apod. **Příklad nejčastěji používaných testů** je nedílnou součástí příloh tohoto pokynu označený jako **Příloha č. 2**. Autoři pokynu zdůrazňují, že účel těchto testů nespočívá v nulovém rozdílu. Účelem je ověření správnosti zúčtovacích vztahů a zejména pak ověření nadhodnocení nebo podhodnocení nákladů, resp. výnosů, resp. pohledávek a závazků. **Doložení rozdílů** na základě méně běžných účetních operací je pak součástí každého testu. Nebudou-li rozdíly z testu doloženy a konkrétní zjištěný rozdíl bude činit významnou výši, je možné jej považovat za významné narušení vazeb účtování nebo za významné nadhodnocení, resp. podhodnocení nákladů nebo výnosů s vlivem na vyjádření k přezkoumání.

Mělo by se stát běžnou praxí odpovědných pracovníků a účetních, aby tyto testy prováděli i v průběhu účetního období (tedy nejen pro auditora), aby tak zamezili opakování případných zjištěných chyb.

2.3. Požadavky k účasti auditora na inventarizacích majetku příspěvkové organizace

Účast auditora na inventarizacích majetku a závazků příspěvkové organizace je nejen jednou ze základních povinností auditora, ale také jedním z nástrojů sloužících k ověření věrohodnosti majetku a závazků příspěvkové organizace. **Příspěvková organizace je povinna sdělit auditorovi termíny inventarizací** jednotlivých druhů majetku a závazků vč. předložení příkazu nebo jiného dokumentu vedení příspěvkové organizace k zajištění inventarizace a dohodnout s ním termín/y jeho účasti nebo účasti jeho zaměstnanců na těchto inventurách. Při účasti na inventarizacích auditor zjišťuje, zda majetek vedený v účetních

knihách skutečně existuje, a to výběrovým způsobem. Nejde jen o prosté posouzení existence tohoto majetku, ale ověřuje se i způsob jeho skutečného využívání, ochrany před poškozením, zničením, zcizením, zastaráním a podobně.

Auditor je účasten jak fyzického přepočítávání (přeměřování, převážení) majetku, tak i jeho následného porovnání na stav účetní. V případě zjištěných rozdílů je proveden zápis do inventurního protokolu s uvedením návrhu na jejich vypořádání. V případě, že k datu účetní závěrky nebyly proúčtovány žádné rozdíly, a to i když auditor zjistil při účasti na inventurách nesrovnalosti, mohou být tyto nesrovnalosti důvodem k zaúčtování opravných položek k danému druhu majetku. Je tedy nutné zajistit předložení jedné kopie inventurního soupisu a inventurního protokolu. Výše uvedený inventurní soupis musí odpovídat požadavkům vyplývajícím z § 30 zákona o účetnictví, v platném znění.

Neodůvodněná neúčast auditora na inventarizacích zaviněná klientem může být důvodem k vyjádření, že nebyly vytvořeny podmínky pro přezkoumání příspěvkové organizace zřízené státem nebo územním samosprávným celkem, podle Mezinárodního auditorského standardu č. 500 – Důkazní informace.

3. Požadavky auditora k vlastnímu přezkoumání

Přezkoumání každé příspěvkové organizace je možné členit na pět různých oblastí:

- ověření právních dokumentů příspěvkové organizace;
- kontrola vyhlašování a průběhu veřejných zakázek;
- kontrola hospodaření příspěvkové organizace;
- ověření zaúčtování nebo řešení výsledků vnějších revizí i vnitřních kontrolních orgánů;
- ověření všech dokladů ve vztahu k povinnostem vyplývajícím ze zákona č. 253/2008 Sb., o některých opatřeních proti legalizaci výnosů z trestné činnosti a financování terorismu.

Je nezbytně nutné, aby měli odpovědní pracovníci příspěvkové organizace nachystány všechny potřebné podklady k přezkoumání již při jeho zahájení, aby nedocházelo ke zbytečným průtahům a oddalování uzavření přezkoumání. Jako pomůcka může sloužit **příloha č. 5** tohoto pokynu. Jedná se o **první požadavky**, které budou kladeny při zahájení přezkoumání hospodaření. Tyto požadavky budou dle zjištěných skutečností dále upravovány.

Základními materiály nezbytnými k provedení přezkoumání hospodaření jsou:

- hlavní kniha¹ (viz § 13 odst. 1 a 2 zákona o účetnictví) a
- směrná účtová osnova a účtový rozvrh (viz § 14 zákona o účetnictví).

Autoři pokynu upozorňují, že všechny písemné dokumenty, které předkládají odpovědní pracovníci auditorovi, ostatně jako všechny účetní záznamy, musí být těmito pracovníky náležitě stvrzeny, tj. podepsány tak, jak ukládá § 11 a 33a zákona o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů.

Veškeré předložené písemné dokumenty, pokud auditor vysloveně neurčí jinak, by měly být podepsané kopie, které si auditor ponechá ve spisu k přezkoumání hospodaření – po přezkoumání tedy nebudou organizaci vráceny. Autoři pokynu ale upozorňují i na

¹ Je nutné upozornit na to, že řada tvůrců softwaru zaměňuje názvosloví jednotlivých účetních knih. Proto je nutné věnovat pozornost skutečné náplni hlavní účetní knihy, která musí odpovídat zákonu o účetnictví, nikoliv jen vlastnímu názvu.

možnost předávání dokumentů v elektronické podobě, kterou z důvodu šetření životního prostředí i místa preferují. V tomto případě se může jednat buď o scany papírových dokumentů, nebo o primární elektronické soubory (např. tabulky v excelu). Potřeba podpisu písemných dokumentů je pak v případě dokumentů elektronických nahrazena vyhotovením souhrnného předávacího protokolu ke všem přijatým elektronickým dokumentům.

3.1. Ověření právních dokumentů

Príspevková organizace musí předložit Výpis z registru ekonomických subjektů. Dalšími právními dokumenty nutnými k provedení přezkoumání jsou:

- Zřizovací listina,
- harmonogram prací spojených s roční účetní závěrkou,
- plán přezkoumání a
- dopis vedení příspěvkové organizace k přezkoumání.

Harmonogram prací spojených s účetní závěrkou,

Harmonogram prací spojených s účetní závěrkou je nezbytnou součástí účetní závěrky příspěvkové organizace. **Vzor vypracování harmonogramu** je uveden v **příloze č. 3** tohoto pokynu. Autoři pokynu upozorňují, že uvedené termíny a také jeho náplň jsou jen vzorové. Termíny harmonogramu účetní závěrky je nutné zvolit tak, aby bylo zajištěno splnění všech úkolů souvisejících s řádným a bezchybným uzavřením účetní závěrky (zejména viz § 3, 7 a 8 zákona o účetnictví).

Plán přezkoumání

Na základě Mezinárodního auditorského standardu č. 300 - Plánování auditu účetní závěrky (přezkoumání) - vyhotovuje auditor plán přezkoumání. Uvedený plán je před zahájením auditu/přezkoumání hospodaření odsouhlasen se zástupcem nebo zástupci příspěvkové organizace a jeho plnění je průběžně vyhodnocováno. Plán obsahuje zejména popis a podstatu činnosti příspěvkové organizace, charakteristiku účetního systému, analýzu rizik, stanovení úrovně významnosti a časový plán přezkoumání. Časový plán přezkoumání je důležitým bodem usměrňujícím koordinaci času nezbytného k bezchybnému vypracování přezkoumání. Jeho neplnění je jedním z dokladů svědčících buď o nepřipravenosti příspěvkové organizace na přezkoumání hospodaření, nebo o vnitřních potížích příspěvkové organizace. Pokud je jeho neplnění významné, může mít vliv i na výrok. Vzájemné sladění termínů realizace jednotlivých kroků přezkoumání mezi auditorem a odpovědnými pracovníky příspěvkové organizace je tak nanejvýš důležité, nezastupitelné a nutné.

Dopis (prohlášení vedení příspěvkové organizace k auditu/přezkoumání)

Základní náležitosti tohoto dopisu stanovuje Mezinárodní auditorský standard č. 580 – Písemná prohlášení. **Příklad prohlášení** je v **příloze č. 4** tohoto pokynu. Uvedený dopis podepisuje odpovědný zástupce příspěvkové organizace. **Datum vypracování tohoto dopisu musí být shodné s datem, které bude uvedeno na výkazech účetní závěrky.**

3.2. Ověření schválení, plnění a čerpání příjmů a výdajů a výsledku hospodaření příspěvkové organizace

K tomuto ověření je nutné předložit zejména tyto dokumenty:

- údaje o nákladech a výnosech získaných hlavní činností;
- údaje o hospodaření s peněžními prostředky získanými ze státního rozpočtu;
- údaje o hospodaření s prostředky svých fondů, tj. rezervní fond tvořený ze zlepšeného výsledku hospodaření, rezervní fond z ostatních titulů, fond reprodukce majetku (investiční fond), fond odměn, fond kulturních a sociálních potřeb;
- údaje o hospodaření s prostředky získanými jinou činností;
- údaje o hospodaření s peněžními dary od fyzických a právnických osob;
- údaje o hospodaření s peněžními prostředky poskytnutými ze zahraničí;
- údaje o hospodaření s peněžními prostředky poskytnutými z rozpočtů územních samosprávných celků a státních fondů vč. prostředků poskytnutých České republice z rozpočtu Evropské unie a přijatých příspěvkovými organizacemi z Národního fondu.

3.3. Ověření fyzických a dokladových inventur jednotlivých účtů

Je samozřejmé, že účast auditora na inventarizacích příspěvkové organizace nemůže zajistit ověření všeho majetku a závazků, které příspěvková organizace inventuruje. Proto jsou odpovědní pracovníci povinni **předložit auditorovi všechny inventurní protokoly a spolu s nimi protokol hlavní inventarizační komise, který konstatuje výsledek inventur.** Hlavní inventarizační komise v něm též musí uvést rozhodnutí o vypořádání event. zjištěných inventurních rozdílů. Rozdílem přitom může být nejen přebytek nebo manko, ale v určitých případech se může jednat i o opravnou položku. Účetní tedy musí předložit inventarizační protokoly, které vždy obsahují skutečně zjištěný stav fyzickou nebo dokladovou inventurou, porovnání proti stavu účetnímu, event. zjištěný rozdíl, jeho výši, povahu a návrh na jeho vypořádání. Protokoly musí být zpracovány samostatně za každou položku majetku. Je tedy nutné mít provedeny a připraveny inventury za každý účet samostatně tak, aby inventurní zápis ke každému účtu obsahoval pouze položky tvořící zůstatek účtu. Za inventurní zápis nelze považovat tzv. saldokonto účtu nebo deník účtů, ve kterém jsou uvedeny všechny položky a obraty na příslušném účtu za celé účetní období.

V další části pokynu je položen důraz na specifika jednotlivých účtů nebo oblastí majetku.

Pro další usnadnění spolupráce při provádění auditorského ověření u klienta jsou součástí tohoto pokynu jako **příloha č. 5 požadavky, které budou kladeny na prvním jednání u klienta.** Tyto požadavky pak budou dále upřesňovány a doplňovány dle zjištěných skutečností.

Následující text shrnuje a rozepisuje požadavky auditora na doložení jednotlivých účtových tříd:

Účtová třída 0

- **V případě všech účtů výsledky inventur, kompletní inventurní soupisy a zaúčtování event. vzniklých rozdílů.**

- **U účtů skupin 01, 02, 03, 04, 07 a 08** se zkoumají **všechny významné pohyby**, tj. pořízení nových položek majetku, správnost způsobu jejich ocenění, event. odpisový plán a v jeho rámci správnost opravěk a odpisů (v případě, že majetek příspěvkové organizace nebo jeho části slouží k podnikání) a v případě prodeje i účtování o tržbách související s tímto prodejem. **Je nutné mít připraven/y:**
 - seznam nově pořízeného dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku vč. uvedení inventurního čísla, pořizovací ceny, data pořízení a způsobu pořízení. V případě, že se jedná o majetek, na jehož pořízení musí být zadána veřejná zakázka, doložit způsob jejího zadání a vyhodnocení výsledku. Tato skutečnost se dokládá i v případě prodeje nebo pronájmu majetku;
 - seznam nemovitých kulturních památek, sbírek muzejní povahy, předmětů kulturní povahy, církevních staveb a lesních pozemků s lesním porostem vč. uvedení inventurního čísla, pořizovací ceny, data pořízení a způsobu pořízení;
 - v případě pořízení nebo prodeje nemovitostí výpis z Katastru nemovitostí, resp. návrh na zápis do Katastru nemovitostí;
 - event. odpisové sestavy s uvedením všech údajů nutných k překontrolování výpočtu odpisů (datum pořízení, resp. vyřazení, odpisovou skupinu, způsob odpisování, zařídění do SKP, výši odpisů a zůstatkovou cenu); a
 - seznam vyřazeného majetku, a to dle druhu vyřazení (prodej, darování, likvidace) s uvedením porovnání účetní a daňové zůstatkové ceny u jednotlivých položek vyřazeného majetku, data vyřazení vč. doložení způsobu vyřazení. Dále uvedení zdroje, ze kterého byl tento majetek pořízen, v případě, že zdrojem byla např. dotace, je nutné doložit, zda vyřazením majetku nedošlo k porušení podmínek dotace. Kromě toho je v případě povinnosti přecenění prodávaného majetku (viz § 27, odst. 1, písm. h) zákona o účetnictví) doložit toto ocenění a jeho zaúčtování; a
 - doklady o přeměnách nebo převodech majetku, zdrojích jeho úhrad a umístění.
- V případě inventury **účtů pozemků** je třeba doložit platný výpis z Katastru nemovitostí.
- **U účtů skupiny 05** se zkoumají všechny významné položky poskytnutých záloh, které musí být doloženy konkrétními platbami, tj. výpisy z účtů, resp. výdajovými pokladními doklady. V případě, že jednotlivé platby přesáhnou 10 000 EUR v hotovosti, bude zkoumáno dodržení zákona č. 253/2008 Sb., o některých opatřeních proti legalizaci výnosů z trestné činnosti a financování terorismu.
- **U účtů skupiny 06** se zkoumají všechny doklady související s pořízením cenných papírů, resp. půjček, úbytku cenných papírů, resp. splacení půjček, a zda hodnota cenných papírů odpovídá výsledkům hospodaření jednotlivých společností, ve kterých má příspěvková organizace podíl na základním kapitálu. Je nutné mít připraveno:
 - v případě vkladů do podniků, resp. upsání akcií provedených v daném účetním období:
 - doklady o tomto vkladu, tj. výpis z Obchodního rejstříku, resp. výpis z jiné obdobné evidence, v případě vkladu do společnosti v jiném státě, zápis z fyzické inventarizace akcií, resp. zatímních listů vč. kopie 1. a poslední akcie z každé série, v případě upsání zaknihovaných akcií pak výpis ze střediska cenných papírů,
 - společenskou smlouvu nebo stanovy společnosti, resp. jiný obdobný dokument a
 - doklady o splacení vkladu;

- v případě koupě vkladů do podniků, resp. akcií provedených v daném účetním období:
 - o doklady o koupi, tj. smlouvy a faktury,
 - o doklady o změně vlastnictví vkladu, resp. akcií, tj. výpis z Obchodního rejstříku, resp. výpis z jiné obdobné evidence, v případě vkladu do společnosti v jiném státě zápis z fyzické inventarizace akcií, resp. zatímních listů vč. kopie 1. a poslední akcie z každé série, výpis ze střediska cenných papírů;
 - o společenskou smlouvu nebo stanovy společnosti, resp. jiný obdobný dokument a
 - o doklady o splacení kupní ceny;
- v případě inventarizace již existujícího vkladu do společnosti, resp. vlastnictví akcií:
 - o doklady o tomto vkladu, tj. výpis z Obchodního rejstříku, resp. výpis z jiné obdobné evidence, v případě vkladu do společnosti v jiném státě zápis z fyzické inventarizace akcií, resp. zatímních listů vč. kopie 1. a poslední akcie z každé série, v případě upsání zaknihovaných akcií pak výpis ze střediska cenných papírů; a
 - o v případě dosavadního nesplacení, resp. částečného nesplacení tohoto vkladu je nutné předložit společenskou smlouvu nebo jiný právní dokument k ověření, zda toto nesplacení není porušením platné legislativy;
- v případě půjček:
 - o smlouvy a doklady o přijetí, resp. splacení půjček a
 - o výpočet a zaúčtování úroků z těchto půjček;

V souladu s platnými ustanoveními zákona o účetnictví, zejména jeho § 24 a 27 a následně v souladu s § 59 a 60 vyhlášky je nutné zajistit ocenění tohoto majetku takto:

Tabulka 1 - Ocenění dlouhodobých CP a vkladů

Účet	Způsob ocenění	Zaúčtování změny ocenění
061 – majetkové účasti v osobách s rozhodujícím vlivem	Ekvivalenční metodou	407 – Jiné oceňovací rozdíly
062 – majetkové účasti v osobách s podstatným vlivem	Ekvivalenční metodou	407 – Jiné oceňovací rozdíly
063 – dluhové cenné papíry držené do splatnosti	Nepřeceňují se	

Co se pro tyto účely rozumí reálnou hodnotou, stanoví § 27, odst. 3 zákona o účetnictví, co se rozumí tržní hodnotou, stanoví § 27, odst. 4 zákona o účetnictví a co se rozumí ekvivalencí (protihodnotou), § 27, odst. 6 zákona o účetnictví;

- doklady k přezkoumání zúčtovaných rozdílů z přecenění dlouhodobého finančního majetku jsou:
 - o k ekvivalenční metodě – závěrečné výsledky hospodaření dané společnosti ověřené auditorem a
 - o k reálné hodnotě – doložení tržní hodnoty ve smyslu § 27, odst. 6 zákona o účetnictví, resp. doložení znaleckého posudku nebo jiného průkazného způsobu ocenění.

V případě, že je nabytý **majetek umístěn mimo oblast běžného působení příspěvkové organizace**, je nutné doložit důvod a účelnost jeho využití v rámci jeho působnosti.

Účtová třída 1

- V případě všech účtů výsledky inventur, kompletní inventurní soupisy a zaúčtování event. vzniklých rozdílů. Při provádění fyzických inventur k jinému datu než je datum účetní závěrky je pak nutné doložit převodové můstky mezi těmito daty.
- Způsoby ocenění zásob vč. zásob vlastní výroby.
- Podklady pro tvorbu opravných položek (podrobněji viz účtová třída 1 přílohy č. 7 vyhlášky).

Účtová třída 2

- V případě všech účtů výsledky inventur a zaúčtování event. vzniklých rozdílů.
- Doklady svědčící o dodržení rozpočtové kázně, resp. o projednání příčin překročení nebo nedočerpání rozpočtových prostředků.
- Výpisy z bank vztahující se k datu účetní závěrky, resp. potvrzení o zůstatku na účtu, které souhlasí na stavy uvedené v hlavní účetní knize.
- Doklady o pořízení (smlouvy), resp. o prodeji k emitovaným dluhopisům a ostatním krátkodobým finančním výpomocím.
- Doklady ke krátkodobému finančnímu majetku v rozsahu, který byl již popsán v účtové třídě 0, konkrétně účty účtové skupiny 06. Jak již bylo popsáno, je nutné zajistit ocenění tohoto majetku v duchu § 24 a 27 zákona o účetnictví a vyhlášky takto:

Tabulka 2 - Ocenění krátkodobých CP a vkladů

Účet	Způsob ocenění	Zaúčtování změny ocenění
Cenné papíry, které jsou drženy za účelem provádění transakcí na veřejném trhu, například tuzemská nebo zahraniční burza s cílem dosahovat zisk z cenových rozdílů na veřejném trhu v krátkodobém horizontu	Reálnou hodnotou	Na účty nákladů, resp. výnosů
Ostatní cenné papíry	Reálnou hodnotou	407 – Jiné oceňovací rozdíly

- Ke krátkodobým úvěrům je nutné doložit potvrzení o zůstatku, resp. bankovní výpisy vztahující se k zůstatku v hlavní knize a úvěrové smlouvy.
- K jednotlivým zárukám je zapotřebí předložit všechny zástavní smlouvy.
- Všechny pohyby hotovosti vyšší než 10 000,- EUR vč. popisu předmětu a účelu těchto pohybů.

Účtová třída 3

- V případě všech účtů výsledky inventur a zaúčtování event. vzniklých rozdílů.
- Autoři pokynu upozorňují na skutečnost, že **je nutné rozlišit pohledávky a závazky na krátkodobé a dlouhodobé**. V případě pohledávek pak přeúčtovat na účty dlouhodobých pohledávek v účtové skupině 46 a v případě závazků pak přeúčtovat na dlouhodobé závazky vedené v účtové skupině 45.
- **Propočet kurzových rozdílů k pohledávkám a závazkům** a doklady o jejich zaúčtování.
- **U pohledávek je nutné doložit:**
 - saldokonta všech pohledávek dle jednotlivých účtů a analytik;
 - saldokonta jednotlivých fondů (jejich tvorbu a čerpání);
 - saldokonto ve vztahu ke státnímu rozpočtu, případně místním rozpočtům;
 - ověřovací dopisy k pohledávkám nebo doložení úhrad pohledávek v bezprostředně následujícím roce;
 - v případě poskytnutých provozních záloh jejich skutečné uhrazení, a to do data účetní závěrky;
 - v případě směnek je nutné doložit každou přijatou směnku a při jejich event. částečném splacení také doklady o tomto uhrazení; a
 - samostatnou sestavu soudně vymáhaných pohledávek².

Pokud mají pohledávky za osobami blízkými nebo jinak propojenými pružnou nebo nepřiměřeně dlouhou dobu splatnosti, doložit důvod takto určených lhůt vč. rozhodnutí vedení příspěvkové organizace. To samé platí o pohledávkách vůči osobám nebo společnostem umístěným na území států s nedostatečnou nebo nulovou ochranou legalizace výnosů nebo sankcionovaným podle mezinárodního práva v ČR.

- Pro event. **tvorbu opravných položek k pohledávkám** z hospodářské činnosti je nutné doložit saldokonta pohledávek, kdy od jejich splatnosti uplynulo:
 - více než 3 měsíců, méně než 6 měsíců,
 - více než 6 měsíců, méně než 9 měsíců,
 - více než 9 měsíců, méně než 12 měsíců,
 - více než 12 měsíců, méně než 15 měsíců,
 - více než 15 měsíců, méně než 18 měsíců,
 - více než 18 měsíců, méně než 21 měsíců,
 - více než 21 měsíců, méně než 24 měsíců,
 - více než 24 měsíců, méně než 27 měsíců,
 - více než 27 měsíců, méně než 30 měsíců a
 - nad 30 měsíců.

Na základě tohoto členění bude/ou zpracována/y **tabulka/y tvorby a rozpouštění opravných položek a odpis pohledávek**, na základě které/kterých bude účtováno o opravných položkách, příp. odpisu pohledávek na příslušných účtech účtové třídy 1 -

² V případě vybraných státních příspěvkových organizací mohou být požadavky na doložení rozsáhlejší (např. návaznost tržeb na smlouvy se ZP apod.)

zásoby a opravné položky a účtové třídy 55 – odpisy, rezervy a opravné položky. Příklad takové tabulky je uveden v **příloze č. 6** tohoto pokynu.

- **U závazků z obchodních vztahů dodat:**

- saldokonta všech závazků dle jednotlivých účtů a analytik;
- ověřovací dopisy k závazkům nebo doložení úhrad závazků v bezprostředně následujícím roce;
- v případě přijatých provozních záloh jejich skutečný příjem, a to do data účetní závěrky;
- v případě směnek je nutné doložit každou vystavenou směnku a při jejich event. částečném splacení také doklady o tomto uhrazení; a
- samostatnou sestavu soudně vymáhaných závazků.

Pokud mají závazky za osobami blízkými nebo jinak propojenými pružnou nebo nepřiměřeně dlouhou dobu splatnosti, je nutné doložit důvod takto určených lhůt vč. rozhodnutí vedení příspěvkové organizace. To stejné platí o závazcích vůči osobám nebo společnostem umístěným na území států s nedostatečnou nebo nulovou ochranou legalizace výnosů nebo sankcionovaným podle mezinárodního práva v ČR.

- **U účtů zúčtování se zaměstnanci a institucemi dodat:**

- rekapitulaci (výčetku) mezd za poslední měsíc ověřovaného účetního období. Rekapitulace mezd slouží jako inventura účtů:
 - 331 – zaměstnanci – závazky organizace vůči zaměstnancům z titulu jejich nároku na výplatu mezd a odměn vyplývajících z pracovního poměru;
 - 333 – jiné závazky vůči zaměstnancům – závazky organizace vůči zaměstnancům, které vznikají v souvislosti s pracovním poměrem, jako jsou např. nároky na cestovní náhrady apod.;
 - 335 – pohledávky za zaměstnanci – pohledávky organizace vůči zaměstnancům, které vznikly z titulu záloh poskytnutých na cestovné, popř. záloh na nákup za hotové pro organizaci;
 - 336, 337, 338 – zúčtování s institucemi sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění – pohledávky nebo závazky organizace vůči jednotlivým zdravotním pojišťovnám a vůči příslušné správě sociálního zabezpečení;
 - 342 – jiné přímé daně – jedná se o daň ze závislé činnosti zaměstnanců.

V případě, že některé z výše uvedených účtů nebudou mít návaznost na rekapitulaci mezd, je nutné doložit zjištěné rozdíly.

Dále je nutné doložit následující dokumenty:

- hlášení OSSZ (MěSSZ) za poslední měsíc ověřovaného účetního období (v případě neplacení pojistného také za měsíce, za které není pojistné uhrazeno);
- hlášení příslušným zdravotním pojišťovnám za poslední měsíc ověřovaného účetního období (v případě neplacení pojistného také za měsíce, za které není pojistné uhrazeno);
- výpočet zákonného pojištění odpovědnosti zaměstnavatele za škodu při pracovním úrazu nebo nemoci z povolání vč. jeho úhrady;
- bankovní výpisy, resp. pokladní doklady svědčící o uhrazení sociálního a zdravotního pojištění v lednu následujícího účetního období;
- inventury ostatních závazkových, resp. pohledávkových účtů, které nelze ověřit rekapitulací mezd (např. účet 333 a jeho analytiky a účet 335 a jeho analytiky); a

- 10 namátkově vybraných mzdových listů.
- **U zúčtování daní a dotací dodat:**
 - ověření návaznosti údajů na účtech skupiny 34 na příslušná daňová přiznání;
 - ověření návaznosti účtu 342 na rekapitulaci mezd (viz výše);
 - ověření daně z přidané hodnoty, kdy je nutné předložit daňové přiznání za ta období, která nebyla k datu účetní závěrky vyrovnána poplatníkem nebo příslušným územním pracovištěm Finančního úřadu;
 - ověření ostatních daní, zejména daně silniční, daně z nemovitých věcí, spotřební daně atd. K tomuto ověření je nutné předložit přiznání k těmto daním a k dani z nemovitých věcí a dani z převodu nemovitostí je nutné doložit doklady o jejich uhrazení a výpis z KN;
 - u nároků a dotací ověření jejich účelu poskytnutí a jejich zaúčtování a to samostatně provozní a samostatně investiční dotace. Je nutné doložit smlouvy, resp. rozhodnutí příslušného orgánu o poskytnutých dotacích a způsob nakládání s dotacemi.

Autoři pokynu upozorňují na to, že daně a dotace jsou nedílnou součástí účetní závěrky a že tedy zkoumání jejich věrohodnosti, úplnosti a správnosti právě s vazbou na podaná daňová přiznání není stejné jako sestavování těchto přiznání.

- **Saldokonta jiných pohledávek a závazků** se shodným postupem tak, jak je uvedeno v úvodu účtové třídy 3.
- Správnost **časového rozlišení**, kde se dokládá zejména jejich způsob propočtení a oprávněnost, a to dle jednotlivých účtů. V případě leasingů jsou dokládány inventární karty leasingu (v případě leasingu, který vznikl v daném účetním období, je nutné doložit také leasingovou smlouvu a splátkový kalendář, aby bylo možno inventární kartu ověřit). V případě ostatních účtů se dokládají elementární účetní doklady, které sloužily jako podklad k vlastnímu účtování (např. faktury apod.).
- Správnost účtování **dohadných položek**, kde se dokládá zejména jejich způsob propočtení a oprávněnost účtování. Dovolujeme si upozornit na nutnost každoročního testování účetních odhadů, tj. např. účetních odpisů, časového rozlišení, zbytkové hodnoty majetku atd.

Účtová třída 4

- **V případě všech účtů výsledky inventur a zaúčtování event. vzniklých rozdílů.**
- **Doložení dlouhodobých úvěrů** výpisy z bank vztahujícími se k datu účetní závěrky, v případě nově poskytnutého úvěru je nutné doložit také smlouvu o úvěru. V případě, že část dlouhodobého úvěru je splatná do jednoho roku, je nutno ji přeúčtovat na účty krátkodobých úvěrů a dále doložit propočet krátkodobého a dlouhodobého zůstatku jistiny.
- **V případě úvěrů nebo půjček od osob a organizací mimobankovního sektoru** nebo umístěných na území států s nedostatečnou nebo nulovou ochranou legalizace výnosů nebo sankcionovaným podle mezinárodního práva v ČR doložit všechny doklady o vzniku půjčky nebo úvěru, původu peněžních prostředků vč. projednání vedením příspěvkové organizace.

- Správnost **účetování o položkách fondů** s vazbou na právní dokumenty příspěvkové organizace, resp. danou ekonomickou realitu (např. způsob poskytnutí daru).
- Správnost **účetování o rezervách**.
- **Doložení saldokont dlouhodobých závazků** shodně s postupem popsaným výše vč. rozlišení krátkodobého a dlouhodobého zůstatku závazku.

3.4. Kontrola zadávání a průběhu veřejných zakázek

K této oblasti je nutné nejprve **doložit vnitřní předpis**, kterým se upravuje postup při vyhlašování, průběhu a kontrole jednotlivých veřejných zakázek zadávaných podle zákona č. 134/2016 Sb., o zadávání veřejných zakázek, ve znění pozdějších předpisů. Dále **přehled jednotlivých veřejných zakázek** vyhlášených v průběhu přezkoumávaného účetního období v jejich vnitřním členění. Zakázky zadávané podle zákona o veřejných zakázkách lze rozdělit v souladu s finančními limity uvedenými v § 25, 26 a 27 tohoto zákona na zakázky:

- malého rozsahu (viz § 27 zákona);
- podlimitní a
- nadlimitní.

Z tohoto přehledu si pak auditor vybere výběrovým způsobem, který však může být i 100%, veřejné zakázky ke kontrole a následnému dodání do spisu. Součástí těchto zakázek musí být celý jejich průběh, tj. od vyhlášení, zveřejnění, otevírání obálek, oznámení o výsledku výběrového řízení až po konečné znění smlouvy s vítězem výběrového řízení a ověření plnění podmínek zakázky.

Kromě tohoto je nutné dodat **seznam druhů přijatých služeb nebo dodávek** s uvedením celkové výše poskytnutých výdajů na jednotlivý druh dodávky nebo služby (např. sadovnické práce, odvoz odpadu, opravy majetku, dodávky kancelářských potřeb apod.).

3.5. Ověření zaúčtování výsledků revizí vnějších orgánů a vnitřních kontrolních orgánů

Součástí přezkoumání je také ověření zaúčtování, resp. řešení výsledků kontrol vnějších orgánů a vnitřních kontrolních orgánů. Jedná se zejména o výsledky revizí příslušného Finančního úřadu, Finančního ředitelství, Okresní/Městské správy sociálního zabezpečení, příslušných zdravotních pojišťoven, Úřadu práce, Krajského úřadu, kontrolního a finančního výboru aj.

K přezkoumání je tedy nutné **doložit všechny zprávy o výsledku kontrol** výše uvedených organizací s uvedením jejich zjištění, tj. přeplatku, nedoplatku, vyměření penále, uložení pokuty nebo jiných nápravných opatření a jejich zaúčtování, resp. doložení splnění nápravných opatření.

3.6. Ověření postupů ve vztahu k zákonu č. 253/2008 Sb., o některých opatřeních proti legalizaci výnosů z trestné činnosti a financování terorismu

Součástí přezkoumání je také ověření dodržení požadavků vyplývajících ze zákona č. 253/2008 Sb., o některých opatřeních proti legalizaci výnosů z trestné činnosti a financování terorismu. Jedná se zejména o zkoumání všech relevantních dokladů ve vztahu k/ke:

- pohybům hotovostí nad 10 000 EUR;
- vkladům hotovostí vyšších objemů na bankovní účty s jejich okamžitým výběrem;
- pohybům finančních prostředků bez zjevné příčiny zejména ve vztahu k neobvykle vysokým obrátům na účtech a pokladnách v jeden den;
- transakcím s osobami nebo společnostmi, vůči kterým jsou uplatňovány sankce na úrovni ČR nebo mezinárodní úrovni;
- transakcím s osobami nebo společnostmi ze zemí s nedostatečnou nebo nulovou ochranou legalizace výnosů;
- nakládání s majetkem formou jeho přeměn a převodů, zdrojů jeho nabytí a umístění;
- poskytnutým a přijatým půjčkám nebo úvěrům od nebankovních subjektů.

K přezkoumání je tedy nutné **doložit všechny doklady ve vztahu k výše vyjmenovaným i dalším neobvyklým nebo méně četným operacím** tak, aby mohlo být posouzeno dodržení výše citovaného zákona.

3.7. Účetní závěrka

Základní náležitosti účetní závěrky pro příspěvkové organizace jsou stanoveny vyhláškou č. 410/2009 Sb., konkrétně jejím § 3. Základními náležitostmi účetní závěrky tedy je:

- rozvaha (balance),
- výkaz zisku a ztráty,
- příloha,
- přehled o peněžních tocích a
- přehled o změnách vlastního kapitálu.

Vzory rozvahy, výkazu zisku a ztráty, přílohy, přehledu o peněžních tocích a přehledu o změnách vlastního kapitálu vč. jejich obsahového vymezení jsou součástí vyhlášky a auditor upozorňuje, že příslušná ustanovení vyhlášky je nutné dodržet. Zejména se to týká přílohy.

Obecně platí, že výše uvedené **výkazy jsou vždy originálně podepisovány odpovědným pracovníkem a orazítkovány a je na nich uvedeno shodné datum vypracování. Toto datum vypracování musí být shodné s datem vypracování dopisu vedení příspěvkové organizace auditorovi.** Je vhodné si toto datum s auditorem odsouhlasit.

3.8. Projednání auditu/přezkoumání hospodaření

Auditor je povinen v souladu s § 20 odst. 5 zákona č. 93/2009 Sb., o auditorech a o změně některých zákonů (zákon o auditorech), projednat zprávu auditora s řídicím orgánem příspěvkové organizace. **V případě nepřítomnosti člena/ů řídicího orgánu je možné pověřit vybrané osoby k projednání ověření hospodaření.** Toto **pověření** musí být v písemné formě. Jeho vzor je uveden v **příloze č. 7** tohoto pokynu.

4. Závěr

Po naplnění všech bodů uvedených v tomto pokynu je pak kontrolována správnost všech náležitostí auditorského přezkoumání hospodaření, tj. výkazů rozvahy, výkazu zisku a ztráty, přílohy účetní závěrky, přehledu o peněžních tocích a přehledu o změnách vlastního kapitálu. Poté je vynesena výroka auditora k účetní závěrce příspěvkové organizace, tj. **„Zpráva nezávislého auditora o provedení přezkoumání hospodaření/auditů účetní závěrky příspěvkové organizace“**. Nedílnou součástí výroku auditora je podepsání ověřených náležitostí. Mimo výše uvedené je projednáván i **„Osobní dopis ke zprávě auditora o provedení přezkoumání hospodaření příspěvkové organizace“**, který je dokumentem pouze mezi auditorem a zástupci účetní jednotky.