

Obsah

AKTUALITY

Ze zasedání Výkonného výboru KA ČR.....	2
V pondělí 23. listopadu se bude konat mimořádný sněm auditorů	3
V červnu složilo slib 11 nových auditorů	3
Setkání auditorů a asistentů auditora v Kroměříži	4
Novela zákona o účetnictví.....	5
Novela zákona vyžaduje úpravy smluv o povinném auditu.....	6

TÉMA ČÍSLA – VEŘEJNÝ SEKTOR

Veřejný sektor – několik zajímavých čísel na úvod (Michal Svoboda, Jana Křížová).....	7
Strukturální fondy v období 2014–2020 a budoucnost externích auditů projektů (Ondřej Hartman)	10
Výsledky kontroly přezkoumání hospodaření provedené MF ČR (Tomáš Bartoš)	14
K rámcovému dotazníku ke kontrole kvality – přezkoumání hospodaření (Tomáš Bartoš).....	18
Účetní konsolidace státu – sestavování účetních výkazů za Českou republiku (Jaromír Klaban)	20
Aktuální vývoj mezinárodních účetních standardů pro veřejný sektor (Vladimír Zelenka)	23
Nejdůležitější otázky k DPH u vybraných účetních jednotek (Lenka Zábajová)	25
Rozhovor s Martinou Smetanovou Postupy a metody provádění auditu účetních závěrek.....	29
Test: Veřejný sektor.....	31

e-příloha Auditor 7/2015

- Téma čísla – Veřejný sektor
- Daně
- Právo
- Zaznamenali jsme

Toto číslo vyšlo **2. 10. 2015**
Uzávěrka pro příjem podkladů
pro další číslo je **5. 10. 2015**

Špička ledovce se mění



Pavel Kulhavý

Veřejnost obvykle mnoho neví o naší auditorské práci, o tom velkém ledovci pod hladinou. Jedinou viditelnou částí je pro ni zpráva auditora, malá špička nad vodou. Názory uživatelů na přínos naší práce tak závisí zejména na tom, jak užitečná je pro ně auditorská zpráva.

Základní struktura a obsah auditorské zprávy se mnoho let téměř nezměnily. Nyní ale tuto špičku ledovce čekají změny významné. Po celém světě se v posledních letech stále častěji objevovaly názory uživatelů, že současný obsah auditorské zprávy již neodpovídá jejich potřebám. Uživatelé sice stále oceňují význam dosavadního výroku auditora k historickým účetním informacím, ale rádi by v auditorské zprávě našli i další informace, například podrobnosti o auditu dané společnosti nebo auditorská ujištění ohledně dalších informací, které doposud předmětem auditu nebyly.

Nadcházejícím změnám v auditorských zprávách a jejich aplikaci v českém prostředí se věnuje výbor pro metodiku auditu KA ČR tak, aby auditori obdrželi potřebné informace a metodickou podporu. Změny, zejména v souvislosti s ověřováním výročních zpráv, nás pravděpodobně čekají již při přípravě auditorských zpráv za kalendářní rok 2015. V době čtení těchto řádků již byla publikována novela zákona o auditorech, která nabude účinnosti dne 1. ledna 2016. Tato novela se bude vztahovat na auditorské zprávy již za rok 2015

a upouští od současné praxe, kdy bylo možné výroky auditora k výroční zprávě uvést v samostatné zprávě. Nově bude auditor povinen vypracovat jednu zprávu obsahující všechna vyjádření, která se vztahují k povinnému auditu. Pro mnoho našich klientů to nebude znamenat žádnou výraznou změnu v porovnání s dosavadní praxí. Existují ale i případy, kdy byl výrok k výroční zprávě vydáván až dodatečně v samostatné zprávě. V takových případech doporučuji informovat klienta o změně legislativy co nejdříve. Zároveň se novelou rozšíří požadavky na ověření a vyjádření auditora k výroční zprávě také již za rok 2015. Podzimmu mimořádnému sněmu auditorů bude předložen návrh novely aplikační doložky ke standardu ISA 720, který se týká odpovědnosti auditora ve vztahu k výroční zprávě.

Ve výboru pro metodiku auditu diskutujeme i o dalších významných změnách, které ale budou povinné až pro auditorské zprávy za rok 2016 a budou se týkat především obsahu auditorských zpráv k účetním závěrkám subjektů veřejného zájmu, jež se podstatně rozšíří například o informace o rizicích a předpokladech trvání auditovaného subjektu. Určité změny týkající se obsahu a struktury auditorské zprávy se ale dotknou všech auditovaných účetních jednotek. Výbor pro metodiku auditu bude podobně jako v minulosti poskytovat auditorům v souvislosti s těmito změnami podporu pro ulehčení jejich práce.

Pavel Kulhavý

předseda Výboru pro
metodiku auditu KA ČR

Ze zasedání Výkonného výboru KA ČR

Výkonný výbor se na svém zasedání, které se uskutečnilo 7. září, zabýval jak standardní agendou, tak aktuálními činnostmi odborných výborů KA ČR. Významným bodem programu bylo projednání připomínek RVDA k navrhovaným změnám vnitřních předpisů KA ČR a připomínek komory k návrhu novely zákona o auditorech, který je předkládán do legislativního procesu.

Výkonný výbor schválil:

- návrh výboru pro auditorské zkoušky na osvobození žadatelů od dílčí části auditorské zkoušky ve smyslu § 8 odst. 3 zákona o auditorech (ZoA),
- návrh výboru pro auditorské zkoušky na neosvobození žadatele od dílčí části auditorské zkoušky ve smyslu § 8 odst. 3 ZoA,
- žádost auditorky o splátkový kalendář k úhradě pokuty,
- doplnění výboru pro auditorské zkoušky o novou členku,
- tajemníka kárné komise a právníka komory za nového člena výboru pro regulaci a rozvoj profese,
- předložený návrh na vypořádání připomínek RVDA k navrhovaným změnám vnitřních předpisů, které budou předloženy mimořádnému sněmu auditorů v listopadu 2015,
- navržení auditora do připravovaného nominačního výboru pro výběr zástupců do dozorčích

rad podniků vlastněných státem,

- termín 21. listopadu pro konání řádného sněmu auditorů v roce 2016,
- program společného říjnového jednání výkonného výboru, dozorčí komise a kárné komise.

Výkonný výbor dále projednal:

- a schválil postup pro možnost opětovného zápisu do rejstříku auditorů po zaplacení dluhu na příspěvcích,
- a schválil žádost Policie ČR o zproštění mlčenlivosti auditorky,
- a schválil postup plnění členských povinností stanovených IFAC pro implementaci vzdělávání auditorů,
- a schválil úpravy navrženého rozpočtu KA ČR na rok 2016,
- a schválil návrh programu mimořádného sněmu auditorů,
- možnost nominace kandidáta do EFRAG TEC a Správní rady Federace evropských účetních (FEE Board) a rozhodl, že kandidáty za KA ČR nebude navrhopvat

a vzal na vědomí:

- zprávu o setkání auditorů a asistentů auditora se zástupci KA ČR v červnu v Kroměříži,
- informaci o slibu 11 nových auditorů v červnu,
- zprávu o plnění rozpočtu roku 2015 v části příspěvků,

- informaci o výsledku hlasování per rollam ve věci jmenování zkušební odvolací komise,
- informaci o výsledku hlasování per rollam o uspořádání mimořádného sněmu auditorů dne 23. listopadu 2015 v hotelu Olšanka,
- připomínky KA ČR k zákonu o řízení a kontrole veřejných financí a připomínky k vypořádání připravované novely prováděcí vyhlášky č. 500/2002 Sb.,
- informaci o schválení novely zákona o účetnictví, jejíž součástí je i novela ZoA účinná od 1. ledna 2016,
- informaci o připomínce KA ČR k návrhu novely zákona o auditorech,
- aktuální informaci o aktivitách Výboru pro veřejný sektor KA ČR,
- informaci o plnění rozpočtu za období leden–červenec 2015,
- zprávu auditora KA ČR za rok 2014,
- informaci o návrhu směrnice o tvorbě interních předpisů,
- zápisy ze zasedání prezidia, výborů a komisí,
- informace o zahraničních cestách a zprávy ze zahraničních cest,
- legislativní monitoring,
- statistiku uložených kárných opatření.

Jiří Mikyna

ředitel úřadu Komory auditorů ČR



V pondělí 23. listopadu se bude konat mimořádný sněm auditorů

Výkonný výbor Komory auditorů ČR na žádost dozorčí komise svolal v souladu s jednacím řádem mimořádný sněm, který se bude konat v pondělí 23. listopadu 2015 od 9.30 hod. v hotelu Olšanka v Praze 3 na Žižkově.

Sněm bude schvalovat úpravy vnitřních předpisů v návaznosti na novelu zákona č. 93/2009 Sb., o auditorech, ve znění pozdějších předpisů, účinnou od 13. ledna 2015, a následující novelu zákona o auditorech účinnou od 1. ledna 2016, vyplývající z implementace účetní směrnice EU z června 2013 (směrnice Evropského parlamentu a Rady 2013/34/EU). Na programu XXIV. sněmu bude také schvalování změn etického kodexu přijatého Komorou auditorů ČR v souvislosti s novelou etického kodexu IFAC, dále pak schvalování účet-

ní závěrky za rok 2014 a návrhu rozpočtu KA ČR na rok 2016.

Informace o svolání sněmu byla spolu s návrhem programu sněmu (viz druhá strana obálky) zveřejněna na internetových stránkách www.kacr.cz v aktualitách. Auditóři mohli podle jednacího řádu sněmu navrhnout další body programu jednání sněmu a předložit písemně návrh materiálu k jednání do 25. září. Výkonný výbor došlé náměty vyhodnotí a na zasedání 4.–5. října rozhodne o jejich přijetí.

Materiály pro jednání sněmu budou spolu s pozvánkou zveřejněny na internetových stránkách komory podle jednacího řádu sněmu nejpozději 30 dnů před konáním sněmu. Písemnou pozvánku na sněm obdrží auditóři nejpozději 30 dnů před konáním sněmu.

-av-

V červnu složilo slib 11 nových auditorů

Dne 24. června se v sídle Komory auditorů ČR uskutečnil slavnostní slib nových auditorů. Dle zákona č. 93/2009 Sb., o auditorech, a příslušných vnitřních předpisů komory bylo podmínkou zápisu do rejstříku auditorů složit deset, resp. jedenáct nebo dvanáct písemných zkoušek a zároveň splnit povinnou tříletou praxi asistenta auditora. Noví auditóři přišli složit slib do rukou prezidentky Komory auditorů ČR Ireny Liškařové tak, jak stanoví zákon.

Skládání slibu a předávání nových oprávnění se dále za Komoru auditorů ČR účastnil člen výkonného výboru a předseda výboru pro správu profese Tomáš Brumovský.

Slib auditorů proběhl ve slavnostní atmosféře. Předáním oprávnění skončila formální část setkání a následovala neformální debata, ve které měli noví auditóři příležitost sdělit si své dojmy a zážitky z náročné cesty za získáním auditorského oprávnění.

Všichni přítomní zástupci komory popřáli novým auditorům hodně úspěchů při výkonu auditorské profese, poděkovali jim za jejich názory, které se týkaly jak zkouškového systému, tak i praxe asistentů auditora.

Příjmení a jméno	č. o.	zaměstnavatel
Ing. Jindřich VILIM	2362	Rödl & Partner Audit, s.r.o.
Ing. Miloš JONÁK	2363	NBG, spol. s r.o.
Ing. Josef HALUZA	2364	WARIDO audit s.r.o.
Ing. Václav MAREŠ	2365	AUDIT PROFESIONAL, spol. s r.o.
Ing. Zuzana JANOVÁ	2366	Ernst & Young Audit, s.r.o.
Ing. Roman ADÁMEK	2367	Ekonořin s.r.o.
Ing. Jaroslav KIRÁLY	2368	Chebská auditorská spol. s r.o.
Ing. Lumír IVÁNEK	2369	Finaudit Trinec, s.r.o.
Ing. Kateřina TROMBALOVÁ	2370	PricewaterhouseCoopers Audit, s.r.o.
Ing. Veronika ŠUSTOVÁ	2371	AKONT AUDIT, s.r.o.
Ing. Stanislav ŠUBA	2372	BILANCE ALFA s.r.o.

Jejich osobních názorů si vedení komory velice váží a bude jich využívat při organizování další činnosti komory, při tvorbě nových předpisů apod.

Všem novým auditorům blahopřejeme a přejeme hodně štěstí při vykonávání auditorské profese.

Libuše Šnajdrová
evidence auditorů KA ČR



Setkání auditorů a asistentů auditora v Kroměříži

Výbor pro správu profese uspořádal 10. června v Kroměříži setkání auditorů a asistentů auditora se zástupci Komory auditorů ČR. Za volené orgány komory se setkání zúčastnil předseda výboru pro správu profese Tomáš Brumovský, dále členové tohoto výboru Jiří Ficbauer a Jiří Vrba. Zároveň se setkání zúčastnila i předsedkyně dozorčí komise Jana Gebauerová. Za úřad byla přítomna Libuše Šnajdrová.

Tomáš Brumovský přivítal všechny zúčastněné a nastínil program setkání, jehož hlavním tématem byly povinnosti auditorů vyplývající z novely zákona o auditorech účinné od 13. ledna 2015, dále kvalita práce auditora, nezávislost auditora a evropská legislativa. Velký prostor byl ponechán diskusi.

Jiří Vrba seznámil přítomné auditory s novelizovanou úpravou některých ustanovení zákona o auditorech. Vysvětlil nutnost novely zákona o auditorech (ZoA), její návaznost na jiné právní předpisy a jejich novelizaci. Zdůraznil, že již není možný souběh způsobu výkonu auditorské činnosti (§ 3). Možné již není ani pozastavení výkonu auditorské činnosti na vlastní žádost, opětovný zápis je nově možný maximálně do 5 let od zániku oprávnění. Jiří Vrba dále upozornil na rozšíření pravomocí Rady pro veřejný dohled nad auditem (RVDA), např. při provedení kontroly

a potrestání. Vysvětlil také změny v kárném řízení. Přítomné auditory seznámil i s tím, že stále existují mezi auditory tací, co nehradí své dluhy ani po zaslání mnoha upomínek a že někdy je třeba jejich platební nekázeň řešit dokonce soudně.

Jiří Ficbauer informoval přítomné především o práci Federace evropských účetních (FEE) a RVDA. Hovořil o vytvoření dohledových orgánů na základě požadavku FEE, o ocenění práce české RVDA v rámci FEE. Zdůraznil, že cílem RVDA je, aby komora zůstala jako jednotlý celek. Dále uvedl, že RVDA se snaží přistupovat ke všem auditorům stejně, i přes existující rozdíly, a informoval o vzniku a činnosti nového orgánu v rámci RVDA, kterým je disciplinární výbor.

Předsedkyně dozorčí komise Jana Gebauerová se ve svém vystoupení mj. zaměřila na nová nebo nově formulovaná ustanovení. Plány kontrol kvality od novely ZoA schvaluje RVDA, která pak komoře sdělí, kterých kontrol kvality se zúčastní. Dotazníky ke kontrole kvality jsou zveřejněny na internetových stránkách Komory v části Předpisy a metodika – Kontrola kvality. Předsedkyně dozorčí komise zdůraznila, že auditři, kteří auditují subjekty veřejného zájmu, musí povinně zveřejnit na internetu zprávu o průhlednosti. Upozornila, že největší chyby nalézají kontroloři



Národní účetní rada

pořádá

6. ročník odborného semináře

**v pátek 11. prosince 2015 v době od 9 do 16 hodin
ve Vencovského aule Vysoké školy ekonomické v Praze, nám. W. Churchilla 4**

Seminář bude zaměřen na aktuální změny v účetní, daňové a auditorské legislativě, se kterými vystoupí zástupci ministerstva financí a dalších institucí. Tradičně budou na semináři prezentovány interpretace NÚR, které byly vytvořeny v poslední době anebo jsou v procesu přípravy. Praktický a nezprostředkovaný pohled na interpretace NÚR budou účastníkům přinášet jejich autoři, kteří seznámí účastníky s možnostmi, jak interpretace využít v účetní, daňové i auditorské praxi.

Seminář je určen pro účetní, auditory, daňové poradce, finanční ředitele, zaměstnance daňové správy, studenty vysokých škol a další odbornou veřejnost, která se o danou oblast zajímá. Účast na semináři se daňovým poradcům, auditorům a certifikovaným účetním započítává do plnění kontinuálního profesního vzdělávání ve výši 6 hodin.

Program semináře s dalšími informacemi bude součástí příštího čísla časopisu
a najdete jej i na webových stránkách NÚR (www.nur.cz).

kvality u výběru vzorků. Dále upozornila, že nově se bude rozlišovat, kdy se jedná o nedbalost a kdy o úmysl.

Jako obvykle byla velká část setkání věnována dotazům a připomínkám auditorů. Diskutovalo se o povinnosti pojištění odpovědnosti za škodu, a to i po ukončení auditorské činnosti. Auditorům bylo připomenuto, že komora uzavřela rámcovou pojistnou smlouvu s pojišťovací makléřskou společností Respect. Smlouva včetně příslušných kontaktů a formulářů je zveřejněna na www.kacr.cz v části pro členy.

V diskusi se také hovořilo o problematice subdodávek, kdy byli auditoři upozorněni, že v rámci subdodávek je možné provádět pouze neauditorské činnosti. Subdodávka nesmí představovat významnou činnost na provedení auditu, auditor by měl zároveň dávat pozor na nezávislost.

Dále byly diskutovány některé otázky týkající se etiky, kdy některá ustanovení etického kodexu přecházejí přímo do zákona o auditorech. Auditorům bylo vysvětleno, že na letošním mimořádném sněmu bude předložena novela etického kodexu, která ovšem bude pouze dílčí. V příštím roce se očekává jeho rozsáhlejší aktualizace.

Další otázkou, o které se na setkání diskutovalo, bylo stanovení ceny auditu podle minimální pracovní auditu, přičemž názory účastníků na tuto problematiku se lišily. Někteří auditoři poukazovali na výši cen za školení, zdají se jim komerčně stanovené a požadují jejich snížení. Několik dotazů bylo k prioritnímu tématu, a to k uznávání jeho absolvování u jiné organizace (např. u KDP ČR – prý bylo komorou zveřejněno pozdě) do KPV. I na tomto setkání zazněly připomínky k činnosti oddělení metodiky. Předmětem největší kritiky byla zdlouhavost a nekonkrétnost odpovědí na jejich dotazy.

Přítomní auditoři velice kladně hodnotili zprovoznění on-line aplikací. Systém jim připadá přehledný, jednoduchý, šetří jim práci, proto ho začali opravdu hodně využívat.

Setkání v Kroměříži proběhlo ve velmi příjemné atmosféře, přítomní auditoři vyjádřili přání, aby se tato akce v jejich regionu brzy opakovala.

Libuše Šnajdrová
evidence auditorů KA ČR

Novela zákona o účetnictví

Ve Sbírce zákonů vyšla 10. září v částce 92 pod číslem 221/2015 Sb. novela zákona o účetnictví, která nabývá účinnosti 1. ledna 2016. Jde o největší změnu zákona o účetnictví (č. 563/1992 Sb.) za poslední roky. Novela vychází z účetní směrnice Evropského parlamentu a Rady č. 2013/34/EU ze dne 26. června 2013.

Zákon nově rozděluje účetní jednotky do čtyř kategorií: velké, střední, malé a mikro podniky. Členění do všech těchto kategorií je závislé na třech kritériích – hodnota aktiv, čistý obrat a průměrný počet zaměstnanců. Nově jsou také vymezeny subjekty veřejného zájmu, dosud definované v zákoně o auditorech. Jednotlivé kategorie účetních jednotek se liší zejména v rozsahu vedení účetnictví, v povinnosti sestavovat přehled o peněžních tocích a přehled o změnách vlastního kapitálu (nově se tato povinnost ukládá velkým a středním účetním jednotkám, které jsou obchodními společnostmi), v povinnosti auditu účetní závěrky, sestavování výroční zprávy a zveřejňování účetních informací. Významných formálních, ale i obsahových úprav doznává také oblast konsolidace a konsolidované účetní závěrky. Jde např. o snížení limitů pro povinné sestavení konsolidované účetní závěrky.

Další novinkou je zavedení jednoduchého účetnictví pro zákonem striktně vyjmenované účetní jednotky, které budou vést jednoduché účetnictví. Touto změnou nejsou dotčeny ustanovení a povinnosti

vedení daňové evidence dle zákona o daních z příjmů. Jednoduché účetnictví mohou vést pouze ty účetní jednotky, které nejsou plátcem DPH, jejich roční příjmy nepřesahují 3 mil. Kč, hodnota jejich majetku nepřesahuje 3 mil. Kč a zároveň jsou např. spolky, odbory, církvemi nebo honitbami. Způsob vedení jednoduchého účetnictví podrobněji rozvádí zcela nová prováděcí vyhláška, která je v současnosti ve schvalovacím řízení.

V zákoně jsou zpřesněny a doplněny požadavky na zveřejnění informací o událostech po rozvahovém dni, a to buď úpravou v účetních výkazech, pokud události nastaly ještě před rozvahovým dnem, nebo v příloze, došlo-li k těmto událostem až po rozvahovém dni. Nová právní úprava zvyšuje srovnatelnost účetních závěrek podle českých účetních standardů a podle IFRS.

Velké účetní jednotky a subjekty veřejného zájmu, které působí v těžebním průmyslu a v odvětví těžby dřeva, budou mít nově povinnost sestavovat a zveřejňovat zprávu o platbách vládám. V té budou vykazovat platby, které odvádějí vládám, resp. ústředním, regionálním či místním orgánům v těch zemích, ve kterých působí.

Další změny jsou také v terminologii v souvislosti s rekodifikací občanského a soukromého práva (např. podnik versus závod). Částečně se mění i obsahové

vymezení, nebo spíše zpřesnění některých pojmů, jako jsou např. vlastní náklady dlouhodobého majetku či zásob, zpřesňuje se definice rezerv, stejně jako definice věrného a poctivého obrazu účetnictví. V návaznosti na tyto nové povinnosti účetních jednotek jsou v závěru zákona upraveny i správní delikty za porušení povinností stanovených tímto zákonem.

Výše pokut se vyměřuje podle míry provinění stejně jako dosud v procentech z hodnoty aktiv, případně v absolutních částkách u jednoduchého účetnictví.

Na závěr je třeba poznamenat, že výše uvedený výčet změn v zákoně není úplný a obsahuje pouze několik hlavních změn. Navíc změny zákona jsou doprovázeny také odpovídajícími úpravami prováděcích vyhlášek pro jednotlivé typy účetních jednotek. Z uvedeného důvodu se bude této problematice podrobně věnovat některé z příštích čísel časopisu Auditor.

Libuše Müllerová

první viceprezidentka a předsedkyně
Výboru pro vnější vztahy KA ČR

Novela zákona vyžaduje úpravy smluv o povinném auditu

V důsledku novely zákona o účetnictví je třeba co nejdříve informovat všechny klienty, kteří povinně sestavují výroční zprávy. Jedná se zejména o obchodní společnosti s povinným auditem. V případě již uzavřených smluv na ověření účetní závěrky za kalendářní rok 2015 je možné, že novela si vyžádá sjednání nových dodatků již uzavřených smluv.

Celý problém souvisí se změnami v ověřování výroční zprávy, kterou přináší novela zákona o účetnictví a dalších zákonů č. 221/2015 Sb. (částka č. 92/2015, vydáno 10. září 2015). Pro všechny zprávy o povinném auditu vydané po 1. lednu 2016 (což se týká všech povinných auditů účetních závěrek obchodních společností sestavených již za kalendářní rok 2015) platí, že jejich povinnou součástí musí být vyjádření auditora k výroční zprávě účetní jednotky (viz novelizovaný § 20 a § 20b). Končí tedy dosavadní praxe, kdy se auditor zpravidla vyjadřoval k účetní závěrce a výroční zprávě ve dvou oddělených zprávách.

To představuje především problém pro všechny účetní jednotky, které doposud byly zvyklé vyhotovovat výroční zprávy s časovým odstupem po sestavení účetní závěrky. V důsledku novely však účetní jednotky budou muset auditorovi zpřístupnit výroční zprávy (netřeba v jejich finální grafické podobě) ještě před vydáním zprávy auditora.

Takové klienty je nezbytně nutné co nejdříve informovat o nové povinnosti účetní jednotky předložit výroční zprávu auditorovi včas (podle § 21 zákona o auditorech je účetní jednotka povinna k součinnosti potřebné pro to, aby auditor mohl zprávu vydat). Pokud budou klienti informováni s dostatečným předstihem, je pravděpodobné, že se jim včas podaří přizpůsobit harmonogram sestavení účetní závěrky a vyhotovení výroční zprávy, a dokončení povinného auditu tak nebude ohroženo.

Pokud klient již vypracoval harmonogram přípravy těchto dokumentů a tyto termíny byly promítnuty do smlouvy s auditorem, je třeba upozornit klienta, že příslušná část smlouvy, která obsahuje termín pro předání výroční zprávy auditorovi, který nepředchází vydání zprávy auditora, je v důsledku změny zákona neplatná. Tuto neplatnost lze nejlépe zhojit uzavřením dodatku ke smlouvě, který termíny přizpůsobí novým okolnostem.

Auditor musí výroční zprávu obdržet včas, aby se mohl (podle novely) vyjádřit k souladu výroční zprávy a účetní závěrky, k souladu informací uvedených ve výroční zprávě a svých znalostí o účetní jednotce, k souladu výroční zprávy s příslušnými právními předpisy a k tomu, zda výroční zpráva neobsahuje nespornosti jiného charakteru. Přesné postupy takového posouzení a to, jak bude vypadat zpráva auditora, nyní připravují příslušné výbory Komory auditorů. V dalších číslech časopisu Auditor budeme informovat o dalších podrobnostech.

Auditoři by měli upozornění svých klientů na uvedenou změnu věnovat maximální pozornost, neboť nároky na časový harmonogram přípravy výroční zprávy jsou na účetní jednotky kladeny zprostředkovaně, přes zákon o auditorech. Účetní jednotky se tudíž o změně nemusí dozvědět vůbec nebo s velkým zpožděním.

Jiří Pelák

místopředseda Výboru
pro metodiku auditu KA ČR

Veřejný sektor – několik zajímavých čísel na úvod



Michal Svoboda



Jana Křížová

Úvodní článek k tématu tohoto čísla je seznámením s účetními jednotkami veřejného sektoru v České republice – tzv. vybranými účetními jednotkami (VÚJ). Nikoliv však povrchně popisným. Představujeme zde několik snad zajímavých statistik sestavených z dat účetních závěrek vybraných účetních jednotek, především z rozvahy. Ty pak blíže komentujeme a interpretujeme. Jsme si vědomi komplexnosti disciplíny interpretace, proto rozhodně nepovažujeme tuto naši za jedinou možnou a přípustnou. Doufáme, že tím ještě zvýšíme zájem čtenářů o účetnictví a účetní výkaznictví vybraných účetních jednotek jakožto množiny organizací nejen početných, ale také významných a ekonomicky zajímavých i pro auditory.

Pro pořádek úvodem zopakujeme, koho vymezuje zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, jako **vybranou účetní jednotku**:

- organizační složky státu (*OSS*),
- státní fondy (*SF*),
- příspěvkové organizace zřizované OSS (*PO státní*),
- kraje a hl. m. Prahu (*kraje*),
- obce,
- dobrovolné svazky obcí (*DSO*),
- regionální rady regionu soudržnosti (*RRRS*),
- příspěvkové organizace zřizované kraji nebo obcemi (*PO územní*).

Celkem jde o téměř 18 tisíc účetních jednotek, do kterých je formálně veřejný sektor v České republice organizován (vynecháváme další subjekty veřejného sektoru, např. veřejné vysoké školy, veřejné výzkumné instituce či další organizace, které vybranou

účetní jednotkou nejsou, a proto nás ani v tomto článku zajímat nebudou).

Velikost VÚJ

Na prvním místě je vhodné charakterizovat velikost VÚJ v číslech. Vybrali jsme jednoduchý ukazatel – velikost bilanční sumy. Byť ji není možné brát jako klíčový ukazatel sám o sobě, lze si díky ní představit objem majetku, se kterým určitá skupina VÚJ hospodaří, a tím potažmo také její odpovědnost. Pro názornost jsou VÚJ uspořádány podle jejich právní formy (viz tabulka dole).

Z hlediska velikosti se zdá být zřejmě nejméně atraktivní skupina dobrovolných svazků obcí. V případě územních příspěvkových organizací jde sice v průměru o velmi malé účetní jednotky, ovšem díky jejich počtu jde o velmi významný celek. Je také zřejmé, že mezi územními PO je také několik velmi velkých organizací. Jde například o krajské správy a údržby silnic hospodařící s velkým množstvím silniční infrastruktury – silnic nižších tříd. Významný rozdíl mezi všemi čtyřmi sledovanými kritérii, včetně mediánu, naznačuje vysokou různorodost z hlediska velikosti účetních jednotek v několika skupinách VÚJ. Kromě územních PO i státních PO jde také o obce a možná překvapivě i o OSS. V těchto skupinách se tedy vyskytují jak obrovské účetní jednotky, tak velmi malé subjekty. Metodicky významná je tato skutečnost z hlediska **komplikovaného srovnávání** účetních jednotek v rámci těchto skupin, a to téměř jakýmkoliv ekonomickým kritériem. Je také otázkou, zda by legislativa obecně měla či neměla pracovat s touto skutečností – tedy s velkými rozdíly ve velikostech nejen obcí, kde je tato skutečnost veřejnosti dobře známa, ale také u jiných skupin VÚJ, například PO. Naopak relativně homogenní skupinou jsou kraje, RRRS a SF.

Velikost VÚJ dle právní formy

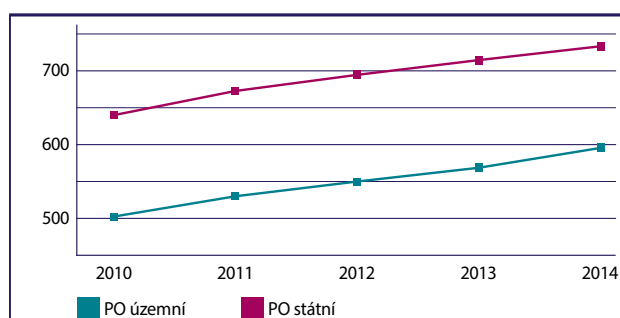
	Počet	Bilanční suma k 31. 12. 2014 v Kč			
		Min.	Max.	Průměr	Medián
Kraje	13	5 758 496 397	16 342 057 051	10 561 668 755	9 771 623 654
Obce	6 248	1 819 669	462 186 081 848	306 857 847	56 360 303
DSO	708	100	5 442 947 246	81 079 714	5 053 265
PO územní	10 272	12 546	24 003 344 247	57 979 109	8 737 572
RRRS	7	278 360 605	2 375 294 046	972 389 224	625 731 604
OSS	278	297 658	556 929 714 124	6 379 524 264	242 448 788
SF	6	438 291 254	18 401 360 193	9 562 588 520	11 120 317 742
PO ústřední	207	504 092	495 825 555 039	3 552 331 421	215 098 773

Zdroj: Centrální systém účetních informací státu, upraveno autory

Bilanční suma ve výši kolem půl bilionu korun u některých státních organizací překvapující zřejmě není. V případě obcí se potom bude jednat v první řadě o hlavní město Prahu, které bylo zařazeno právě do skupiny „obce“.

Z hlediska pestrosti a různorodosti se jeví jako největší výzva skupiny územní PO a státní PO. Podívejme se nyní na vývoj jejich „velikosti“ v čase coby celých skupin s využitím grafu, konkrétně s využitím součtu (prosté agregace) bilančních sum všech příspěvkových organizací k rozvahovému dni (31. prosinci) od roku 2010.

Vývoj velikosti územních a státních příspěvkových organizací (PO) v posledních 5 letech



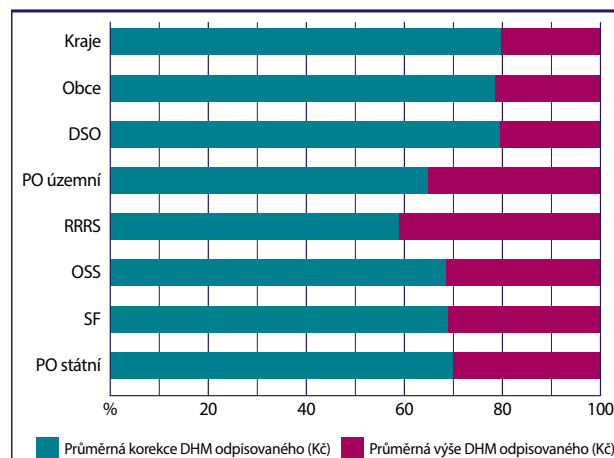
Zdroj: Centrální systém účetních informací státu, upraveno autory.

Také tato jednoduchá analýza potvrzuje, že příspěvkové organizace (územní i státní) jsou nejen skupinou specifickou a různorodou, ale také čím dále významnější. Také to potvrzuje, že zájem jak legislativní, tak zájem odborné veřejnosti by se zřejmě měl ubírat právě tímto směrem.

Dlouhodobý majetek

V oblasti dlouhodobého majetku (užíváme této formulace jako synonyma pro dlouhodobá aktiva) je možné vytvořit celou řadu zajímavých statistik a analýz. Vyberáme zajímavé porovnání ocenění dlouhodobého hmotného majetku brutto v agregaci, opět za jednotlivé právní formy VÚJ s procentuální výší korekcí této skupiny aktiv, tedy opravek a opravných položek. Takové porovnání naznačuje zbývající využitelný potenciál těchto skupin aktiv v jednotlivých skupinách VÚJ. Jde o informaci o tom, jak intenzivní a rozsáhlé veřejné služby může zhruba daňový poplatník od těchto skupin subjektů veřejného sektoru ještě očekávat výměnou za daně a poplatky, které veřejnému sektoru platí. Může tedy jít o poměrně zajímavou prospektivní informaci. Jsme si přitom vědomi některých metodických úskalí v oblasti oceňování některých dlouhodobých majetků nebo způsobu vykazování majetku pořízeného v rámci finančního leasingu, prostého pronájmu nebo majetku ve výpůjčce. Z toho důvodu je interpretačně vhodnější spíše grafické procentuální zobrazení než prezentace absolutních hodnot. I tak je závěr podle našeho názoru dostatečně relevantní.

Procentuální výše korekcí dlouhodobého hmotného majetku u VÚJ



Zdroj: Centrální systém účetních informací státu, upraveno autory.

Intenzita „stlačování“ celkového původního využitelného potenciálu dlouhodobých hmotných majetků u VÚJ jeho vyčerpáním, tedy využitím tohoto potenciálu, zobrazením jeho agregovaných korekcí, je dobře patrná. Zejména to platí u RRRS a územních PO. V případě RRRS lze možná hovořit o velmi specifických kompetencích těchto „zvláštních“ organizací a tím snad zdůvodnit nižší potřebu jejich „kapitálového“ vybavení. Takové zdůvodnění lze však těžko použít v případě územních PO. Zde je zbývající využitelný potenciál dlouhodobých hmotných majetků zhruba na polovině celkového původního. Tato data potvrzují některé odborné názory o dlouhodobém podfinancování „kapitálové“ infrastruktury územních PO. I tímto jsou tedy územní PO zajímavé a i tímto lze zdůvodnit doporučení věnovat právě této skupině VÚJ významnou pozornost.

Podrobnější analýza by byla nad rámec tohoto článku. Čtenáři však lze doporučit obdobnou analýzu například pro dlouhodobý nehmotný majetek, která mimochodem vyznívá ještě jednoznačněji. Pomocí webové aplikace Ministerstva financí Monitor a jeho analytické části to není složité. Aplikace je dostupná z: <http://monitor.statnipokladna.cz/2015/analiza-info/>.

Pohledávky

Do naší krátké analýzy zahrnujeme ještě krátkodobé pohledávky, které jsou nejen číselným majetkem u VÚJ, ale mnohdy také jejich Achillovou patou. Konkrétně jsme se zaměřili na výši opravných položek k pohledávkám, které nám opět naznačují nenaplnění potenciálu této významné skupiny majetku, tedy nenaplnění elementárního důvodu k držení krátkodobých pohledávek, kterým je pochopitelně jejich proplacení – inkaso. Již od roku 2010 byla v rámci účetní reformy veřejných financí účetní metoda opravných položek administrativně upravena tak, že všechny VÚJ tvoří (počítají) opravné položky k pohledávkám metodou

tzv. ageingu, konkrétně po každých 90 dnech, které uplynuly po splatnosti dané pohledávky, je opravná položka k pohledávce zvýšena o 10 % jejího ocenění. V porovnání s běžným nastavením opravných položek u obchodních korporací se toto tempo jeví jako velmi pomalé. Přesto u některých skupin i touto rychlostí dochází k vykazování velmi vysokého stavu opravných položek k celkovým krátkodobým pohledávkám, a to dlouhodobě, jak je patrné z tabulky níže.

Opravné položky ke krátkodobým pohledávkám u VÚJ

	Relativní výše opravných položek ke krátkodobým pohledávkám k rozvahovému dni v % z ocenění brutto				
	2010	2011	2012	2013	2014
Kraje	0,1	0,2	1,0	0,8	0,7
Obce	6,0	6,8	12,6	13,1	14,4
DSO	0,1	0,0	0,1	0,1	0,1
PO územní	0,5	0,5	0,6	0,8	0,9
RRRS	0,0	0,0	0,1	0,2	1,8
OSS	23,3	21,1	24,4	21,9	22,2
SF	12,0	23,6	24,2	34,7	27,6
PO státní	2,9	2,7	2,9	5,4	8,2

Zdroj: Centrální systém účetních informací státu, upraveno autory.

Tímto pohledem se jako nejzajímavější jeví skupina OSS, skupina SF a také obce, kde všude je patrné největší problém s vymáháním krátkodobých pohledávek. Příčiny tohoto stavu autorům známy nejsou, je však jisté, že jde o příčiny subjektivního i objektivního charakteru. Námi zmiňované skupiny územních PO a státních PO zde nevykazují významné hodnoty, což lze možná na první pohled hodnotit kladně. Je však třeba mít na paměti, že zhruba polovina všech PO vede účetnictví **ve zjednodušeném rozsahu**, kdy opravné položky netvoří a nevykazují. Lze očekávat, že i při jejich zahrnutí do režimu účetní metody opravných položek by jejich výše vykazovaná u skupiny územní PO a státní PO byla významně vyšší.

Čtenáře, kterého zajímají další podrobnosti, např. k jakým konkrétním typům pohledávek je výše opravných položek nejvyšší, lze opět odkázat na aplikaci Monitor.

Závěr

Už ze základních dat z účetních závěrek VÚJ lze odvodit několik doporučení, jakým slabým místům, u kterých právních forem organizací veřejného sektoru by bylo vhodné věnovat pozornost legislativní, i pozornost odborné veřejnosti, například statutárních auditorů. Navíc i dostupnost ekonomických (účetních) informací těchto účetních jednotek nebyla nikdy v historii lepší než dnes. Nechtějí je tento článek inspirovat a vzbuzením zájmu o účetnictví a účetní výkaz-

nictví veřejného sektoru jakožto užitečného zdroje ekonomických informací.

Článek byl zpracován jako jeden z výstupů projektu Interní grantové agentury VŠE v Praze s názvem „Relevance účetních informací na konsolidovaném základu v podnikatelském i veřejném sektoru“, číslo F1/47/2015.

Michal Svoboda
Jana Křížová

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

Ing. Jana Křížová vystudovala obor Ekonomická demografie na Vysoké škole ekonomické v Praze. Od května 2013 pracuje na Ministerstvu financí ČR jako referent státní správy v oddělení Integrace procesů controllingu a státní pokladny.



Pro případ, že by se nepodařilo implementovat SAP, máme tu záložní řešení státní pokladny.

Kresba: Ivan Svoboda

Strukturální fondy v období 2014–2020 a budoucnost externích auditů projektů



Ondřej
Hartman

Koncem května 2015 byly vyhlášeny první výzvy k předkládání projektů financovaných z tzv. strukturálních a investičních fondů Evropské unie pro období 2014–2020 (ESIF). Stalo se tak sice se zpožděním cca 1,5 roku, nicméně to není zcela na škodu, protože stále ještě je možnost realizovat projekty z předchozího období, tj. 2007–2013. Důvodem je velký ob-

jem nevyužitých prostředků z alokace pro Českou republiku a pravidlo $n+2$, které říká, že členský stát může alokaci na daný rok vyčerpat maximálně do dvou let od ukončení daného roku. Budoucí období nicméně přináší některé podstatné změny v nastavení strukturálních fondů, které budou mít dopad i na možné budoucí externí audity projektů¹ prováděné auditory, zapsanými v Komoře auditorů ČR. Účelem tohoto článku je seznámit čtenáře s těmito změnami i plány zodpovědných orgánů na využití externích auditorů při realizaci projektů a s některými metodickými otázkami, které se ověřování dotací týkají.

Hlavní změny v nastavení strukturálních fondů na úrovni Evropské komise

V nových nařízeních týkajících se ESIF² Evropská komise (EK) a Evropský parlament implementovaly některé novinky, které odráží zkušenosti z předchozího období.

Především došlo ke sjednocení pravidel pro Evropský sociální fond, Evropský fond pro regionální rozvoj a Fond soudržnosti s pravidly pro Evropský zemědělský fond pro rozvoj venkova a Evropský námořní a rybářský fond. Existuje tak jedno obecné nařízení (č. 1303/2015), kterým se řídí všechny výše uvedené fondy EU. Specifická pravidla jsou však stále upravena v nařízeních k jednotlivým fondům. Auditor tak může při své práci vycházet z jednoho obecného nařízení a specifického nařízení pro použitý fond. I když zásadnější pro auditora budou jistě pravidla pro příjemce a žadatele daného operačního programu, lze předpokládat, že tato se nebudou tak výrazně lišit jako v minulosti napříč jednotlivými fondy.

Dále EK jasně napojila tematické cíle ESIF na strategii Evropa 2020³. V jednotlivých operačních

programech tak lze u každé prioritní osy nalézt informaci o tom, který z celkem 11 cílů tato prioritní osa naplňuje. Auditor je tak schopen jednoznačně identifikovat, k jakému cíli konkrétní projekt přispívá, a může z těchto cílů vycházet při ověření věcné stránky projektu (přestože musí vzít v úvahu další dokumenty, např. výzvu pro předkládání žádostí o podporu, předloženou žádost o podporu a právní akt o poskytnutí podpory).

EK se také chce více zaměřit na výsledky, které podpora z ESIF přináší. Budou tak stanoveny závazné cíle (hodnoty indikátorů), které musí členský stát naplnit, jinak dojde ke krácení prostředků z ESIF. Bude stanovena tzv. výkonnostní rezerva, která bude moci být přerozdělena do jiných operačních programů, pokud nebudou dosaženy závazné cíle programu v průběhu programovacího období. Lze tedy předpokládat, že na plnění indikátorů v projektech bude kladen větší důraz a auditor bude povinen vykazované indikátory také detailně ověřovat, a to z hlediska hodnot i metodiky jejich vykazování.

EK chce také výrazně posílit komunitně vedený místní rozvoj. EK požaduje koordinovat podporu členských států z různě tematicky zaměřených operačních programů skrze místní komunitu. V ČR se proto bude možné setkat s integrovanými územními investicemi (ITI), integrovanými plány rozvoje území (IPRÚ) a místními akčními skupinami (MAS). Každá z nich bude mít svou strategii podpory, na kterou bude moci čerpat prostředky z ESIF. Auditři by tedy mohli provádět komplexní ověření těchto typů příjemců místo ověřování konkrétních projektů realizovaných těmito příjemci (to by bylo součástí komplexního ověření příjemce). Podobně již dnes probíhají ověření u MAS v rámci současného Programu rozvoje venkova⁴.

Poslední důležitou novinkou EK je stanovení řady tzv. předběžných podmínek, které musí členský stát splnit, aby vůbec mohl ESIF využít. Tyto podmínky jsou děleny na obecné (např. existence opatření pro účinné uplatňování právních předpisů Unie o veřejných zakázkách) a tematické (obvykle se týká existence strategických dokumentů v různých oblastech podpory, aby byly podporovány aktivity, u kterých má členský stát dlouhodobou vizi). Naplnění těchto podmínek, kterých je zhruba 40 a rozpadají se na další

¹ Výraz „externí audit projektu“ je používán většinou u poskytovatelů dotací, i když se dle mezinárodních auditorských standardů jedná o ověření nebo dohodnuté postupy, nikoli o audit. Jedná se o vžitý výraz, a proto je používán i v tomto článku.

² Nařízení Evropského parlamentu a rady (EU) č. 1299–1305/2013.

³ Viz http://ec.europa.eu/europe2020/index_cs.htm

⁴ Podrobněji viz Pokyny týkající se provedení auditu MAS za rok 2014 ze dne 28. 1. 2015. Ověření je prováděno dle standardu ISAE 3000.

podmínky, je v ČR časově i jinak náročné. Ještě v současné době nemá ČR řadu těchto podmínek stále splněných, protože vyžadují legislativní úpravy, případně EK není spokojena s některými dílčími způsoby naplnění podmínek. Plnění těchto podmínek je sledováno Ministerstvem pro místní rozvoj (MMR)⁵ a lze předpokládat, že bez jejich splnění nebudou realizovány žádné projekty v dané oblasti. Z tohoto důvodu se s touto věcí nebude muset auditor při své práci pravděpodobně nijak potýkat.

Hlavní změny v nastavení strukturálních fondů na úrovni České republiky

I v ČR proběhlo několik úprav nastavení čerpání z ESIF. Předně došlo ke snížení počtu operačních programů. Celkem jich v novém období bude deset⁶, přičemž oproti minulému období došlo ke spojení operačních programů v gesci Ministerstva školství, mládeže a tělovýchovy (OP Vzdělávání pro konkurenceschopnost / OP Věda a výzkum pro inovace spojeno do OP Výzkum, vývoj a vzdělávání) a Magistrátu hlavního města Prahy (OP Praha – Konkurenceschopnost / OP Praha – Adaptabilita spojeno do OP Praha – pól růstu) a dále spojení tzv. regionálních OP a programu v gesci MMR (Integrovaný OP) do Integrovaného regionálního OP.

Dále se MMR a Ministerstvo financí ČR pustily do nesnadného úkolu vytvořit tzv. jednotné metodické prostředí, tj. metodické prostředí, které bude pokrývat a sjednocovat komplexně všechna základní pravidla ve všech operačních programech, a to od řízení operačních programů, přes způsob vyhlašování výzev na předkládání projektových žádostí, výběr projektů, monitoring a realizaci kontrol. Vzniklo tak celkem 23 metodických pokynů a doporučení⁷, která jsou určena řídicím orgánům pro nastavení jejich interních postupů i postupů k žadatelům, resp. příjemcům podpory. Je třeba zdůraznit, že tato pravidla jsou závazná pro jednotlivé řídicí orgány, tzn. příjemci podpory se tak stále budou řídit pouze a výhradně pravidly daného operačního programu. Podobně auditor bude ověřovat pravidla dle pravidel OP, nicméně tato pravidla by se neměla lišit tak výrazně jako v minulosti.

Posledním zásadním krokem na úrovni ČR je pak vytvoření jednotného monitorovacího systému (MS2014+). Podobná snaha existovala již v minulém období, nicméně některé řídicí orgány nechtěly nechat tvorbu zcela v rukou MMR, takže si vytvořily své systémy (MPO – ISOP7-13 / e-Account, MŽP – IS OPŽP / Bene-fill). Nyní však by již tento systém měl zahrnovat všechny operační programy (pravděpodobně s výjimkou specifických OP



v oblasti zemědělství a rybnářství). Zásadnější změnou je však míra komunikace mezi příjemcem a poskytovatelem dotace. Přes systém MS2014+ by totiž měly být sdíleny veškeré dokumenty a komunikace s žadatelem/příjemcem podpory. Sdílet by se tak měla kompletní dokumentace k žádostem o platbu (obvykle zahrnuje i vzorek faktur, smluv, výpisů z účtu apod.) a také dokumentace k výběrovým řízením. Obdobně i schvalování jakýchkoli změn v projektech by mělo probíhat přes MS2014+. Auditor se pak při své práci bez přístupu do tohoto systému zcela jistě neobejde.

Jak je zřejmé, uvedené změny by se měly promítnout do větší jednotnosti pravidel. Auditorům by se měla částečně zjednodušit práce s ověřováním projektů financovaných z ESIF. Naopak proti sjednocení a větší jistotě půjdou některé legislativní změny, se kterými se budou muset příjemci, poskytovatelé a na konec i auditoři vyrovnat.

Předně to bude zcela nový zákon o veřejných zakázkách, který by měl nabýt účinnosti nejpozději v dubnu 2016. Tento zákon bude pravděpodobně znamenat významnou změnu způsobenou nejenom novými zadávacími směrnicemi EU, ale také důrazem spíše na základní

⁵ Viz Akční plán řízení a koordinace předběžných podmínek v programovém období 2014–2020 (MMR).

⁶ OP Doprava (OPD), Integrovaný regionální OP (IROP), OP Podnikání a inovace pro konkurenceschopnost (OP PIK), OP Výzkum, vývoj a vzdělávání (OP VVV), OP Životní prostředí (OP ŽP), OP Zaměstnanost (OP Z), OP Technická pomoc (OP TP), OP Praha – pól růstu (OP PPR) a Program rozvoje venkova (PRV) a OP Rybnářství (OP R), (blíže: <http://strukturalni-fondy.cz/cs/Fondy-EU/2014-2020/Operacni-programy>).

⁷ Blíže: <http://strukturalni-fondy.cz/cs/Fondy-EU/2014-2020/Metodicke-pokyny>.



principy než na detailní procesní pravidla tak, jak tomu bylo v současném zákonu č. 137/2006 Sb., o veřejných zakázkách (především po jeho tzv. transparentní novelizaci z dubna 2012). Tato fundamentální změna však bude vyžadovat výkladovou praxi, která zcela jistě přijde až s určitým zpožděním. Zkušenosti s výběrovými řízeními a vlastní úsudek auditora tak budou ještě důležitější než doposud.

Podobně jako zákon o veřejných zakázkách bude zcela přepracován zákon č. 320/2001 Sb., o finanční kontrole, který bude mít dopad na vnitřní kontrolní systém všech státních, samosprávných a dalších veřejných institucí, které jsou příjemci převážné většiny dotací ze strukturálních fondů. Může tak dojít k procesním a personálním změnám v úřadech, které budou znamenat zvýšené riziko chybovosti, přestože v dlouhodobém horizontu by tento zákon měl přispět k lepší kontrole veřejných prostředků.

Externí audity projektů

Převážná většina externích auditů projektů v ČR je realizována u projektů financovaných ze strukturálních fondů, přestože lze očekávat nárůst dalších zdrojů financování se specifickými pravidly (především projekty financované přímo Evropskou komisí, např. Horizont 2020, EuropeAid, LIFE apod.). V období 2007–2013 došlo k postupné racionalizaci využívání externích auditů (zaměření na objemově větší

projekty) a zpřesňování pravidel jejich provádění (vypuštění nevhodného standardu ISA 800 či uvedení standardu tam, kde původně nebyl stanoven). Komora auditorů ČR přispěla v minulých letech ke zlepšování v této oblasti především školeními pro metodiky řídicích orgánů, vytvořením příručky pro ověřování dotací⁸ a řadou školení pro auditory, která probíhají i v letošním roce (několik diskutovaných témat viz níže).⁹

Otevřenou otázkou však prozatím zůstává, nakolik budou využívat řídicí orgány externí auditory v budoucím období. V současné chvíli můžeme vycházet pouze z dostupných dokumentů, tj. Metodického pokynu pro výkon kontrol v odpovědnosti řídicích orgánů při implementaci ESIF pro období 2014–2020, který je součástí jednotného metodického prostředí (viz předchozí text) a současných metodik pro příjemce podpory jednotlivých operačních programů.

V Metodickém pokynu pro výkon kontrol se o ověřování projektů externími auditory nepíše ani slovem. Tento metodický pokyn by měl projít ještě aktualizací, pravděpodobně do konce tohoto roku, nicméně není možné předpokládat, že by v něm byla řídicím orgánům uložena plošná povinnost vyžadovat u některých typů projektů ověření externím auditorem.

Podobná situace panuje i na úrovni jednotlivých operačních programů. Jediný operační program, který dle svých pravidel již výslovně počítá s externími auditory, je OP VVV (MŠMT), kde Obecná pravidla pro žadatele a příjemce již uvádí, že zpráva auditora bude přílohou závěrečné zprávy o realizaci projektu, je-li povinnost externího auditu uložena dotačními podmínkami.

Několik diskutovaných metodických otázek

Ať už se budou externí auditory v období 2014–2020 využívat více či méně, stále je řada metodických otázek, kde bude vhodná osvěta na straně poskytovatelů dotací, ale i auditorů. Z reakcí auditorů se zdá, že příručka pro ověřování dotací je dobrým podkladem pro práci auditora, nicméně některé konkrétní problémy, se kterými se auditor setkává, v ní nejsou dostatečně detailně popsány nebo ani nemohou být obsaženy, protože jde o oblasti specifické pro určité typy projektů či dotačních programů. Dále uvádím tři problémy, které byly předmětem největších diskuzí na letošních seminářích s auditory:

1. Investiční vs. neinvestiční projekt a způsob zaúčtování konkrétních výdajů dle zákona o účetnictví

Tento problém se vyskytuje především u projektů financovaných z OP ŽP, kde žadatel při podání žádosti stanovuje, zda jde o investiční či neinvestiční projekt. Při realizaci projektu však řeší otázku, jak

⁸ Viz internetové stránky Komory auditorů ČR, sekce Předpisy a metodika, Metodická podpora.

⁹ Externím auditům byl také věnován článek v časopise Auditor č. 1/2014.

zaúčtovat výdaje, které nejsou investiční (v případě, že stanovil projekt jako investiční). Mohlo by se totiž stát, že poskytovatel dotace výdaje účtované jako neinvestiční u investičního projektu neschválí, neboť neodpovídají charakteru projektu. Naopak auditor jistě bude mít problém s tím, že výdaje, které by měly být zaúčtovány jako neinvestiční dle zákona o účetnictví, jsou účtovány jako investiční (nebo naopak). V tomto případě je pravděpodobně nejvhodnějším řešením uvést nedodržení zákona o účetnictví do zprávy auditora. Způsobilost výdaje pak nechme na posouzení poskytovateli dotace. Lze předpokládat, že pochybení v zaúčtování výdaje by nemělo být důvodem pro nezpůsobilost výdaje.

2. Materialita pro výběr vzorku vs. materialita pro zprávu

Materialitě pro výběr vzorku se příručka pro ověřování dotací věnuje relativně extenzivně na stranách 47–50. Diskutovanou otázkou však je materialita pro zprávu, tj. která zjištění uvádět do zprávy. Auditor v případě zprávy dle ISAE 3000 má několik možností, jak se vypořádat se zjištěními:

- Může je označit za nemateriální a neuvádět ve zprávě auditora.
- Může je reportovat jako jinou skutečnost (zdůraznění skutečnosti).
- Může dát výrok s výhradou a uvést tedy tato zjištění jako výhrady.

Způsob řešení se odvíjí od konkrétního zjištění a úsudku auditora, co se významnosti tohoto zjištění týče, s ohledem na účel ověření a očekávání uživatelů zprávy auditora. Jako pomocné vodítko si auditor může vzít novelu zákona o rozpočtových pravidlech¹⁰, kde se uvádí, že „odvod za porušení rozpočtové kázně se neuloží, jestliže jeho výše v souhrnu za všechna porušení ve vztahu k jedné poskytnuté dotaci nebo celkovým použitým prostředkům nepřesahuje 1 000 Kč.“

V případě ISRS 4400 je pak třeba reportovat všechny zjištěné odchylky bez ohledu na materialitu.

3. Ověřování hospodárnosti vykazovaných výdajů

Hospodárnosti, efektivnosti a účelnosti výdaje se příručka pro ověřování dotací věnuje na straně 25, nicméně detailní způsob ověřování hospodárnosti není v příručce konkretizován. Způsob ověřování hospodárnosti je problematický i pro samotné poskytovatele dotací. Častokrát se proto odkazují na posudky soudních či dalších znalců nebo obecně uznávané ceny v odvětví (např. ve stavebnictví jde o směrné ceny stavebních prací

společnosti RTS, a. s. nebo ÚRS Praha, a. s.), případně dělají vlastní průzkum trhu u několika dodavatelů. Obdobně by měl postupovat i auditor, tj. u zásadních výdajů rozpočtu by měl rámcově posoudit, zda jsou tyto ceny srovnatelné s cenami obvyklými na trhu. V případě ověření komplexních projektů např. v oblasti IT nebo stavebnictví lze doporučit přizvání experta na danou oblast, jehož úkolem bude ověření technických aspektů dodaného plnění a ceny obvyklé. Ověření hospodárnosti se auditor nevyhne, ani pokud nebude toto kritérium přímo uvádět ve zprávě, protože je již implicitně obsaženo v definici způsobilosti výdaje.

Závěrem mi dovoluji ještě výzvu. Pokud při své práci narazíte na nějaký metodický problém, který by v této oblasti bylo třeba řešit, obraťte se na Komoru auditorů, kde jsou tyto otázky diskutovány v rámci výboru pro metodiku auditu, resp. výboru pro veřejný sektor.

Ing. Ondřej Hartman pracuje ve společnosti EY, kde se zaměřuje na poradenství pro veřejný sektor a odpovídá za oblast provádění auditu a kontrol ve veřejné správě. Má rozsáhlé zkušenosti s realizací kontrol a auditů projektů spolufinancovaných ze SF EU na různých stupních (kontroly na místě na úrovni řídicího orgánu, systémové audity a audity Evropské komise), auditů hospodaření veřejných institucí či auditů zadávání veřejných zakázek. Je členem Výboru pro veřejný sektor Komory auditorů ČR, častým školitelem v oblasti kontrol a auditů a spoluautorem Příručky pro ověřování dotací.



To jsou ty prachy, které se při konsolidaci vzájemných duplicit nepodařilo spárovat!

Kresba: Ivan Svoboda

¹⁰ Zákon č. 25/2015 Sb. ze dne 20. ledna 2015, kterým se mění zákon č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů (rozpočtová pravidla), ve znění pozdějších předpisů.

Výsledky kontroly přezkoumání hospodaření provedené MF ČR



Tomáš Bartoš

V následujícím článku se pokusím přinést v souhrnu stěžejní závěry obsažené v **Informaci MF ČR**, zpracované odborem kontroly na MF ČR. Tento dokument, obsahující závěry vyplývající z povinností zákona č. 420/2004 Sb., zvláště pak pro auditorskou obec zabývající se přezkoumáním hospodaření, se nalézá v úplném znění na internetových stránkách MF ČR.

Z ustanovení § 20 zákona č. 420/2004 Sb. vyplývala pro Ministerstvo financí povinnost vykonávat dozor nad přezkoumáním hospodaření, které vykonali krajské úřady, Magistrát hlavního města Prahy, auditoři a auditorské společnosti. Dozorová (dohledová) činnost byla zaměřena na prověřování výsledků přezkoumání hospodaření uskutečněných krajskými úřady, Magistrátem hlavního města Prahy a auditory a auditorskými společnostmi za období červenec 2013 až červen 2014. Dozor nad přezkoumáním hospodaření, kde přezkoumání vykonaly krajské úřady a Magistrát hl. m. Prahy, byl vykonáván v rámci kontroly výkonu přenesené působnosti.

Informační systém modul plánování a přezkoumání

Ministerstvo financí spravuje celostátní informační systém modul plánování a přezkoumání (dále jen „IS MPP“). Tento systém je při výkonu přezkoumání hospodaření používán těmito přezkoumávajícími subjekty: Ministerstvo financí, krajské úřady a Magistrát hl. m. Prahy. Informační systém je dále využíván při dohledové činnosti nad přezkoumáním hospodaření prováděným kontrolory finančního úřadu a jsou z nich získávána i statistická data. Systémem je zaveden sjednocený způsob a postup při provádění kontrol u územních samosprávných celků.

Možnosti přezkoumání

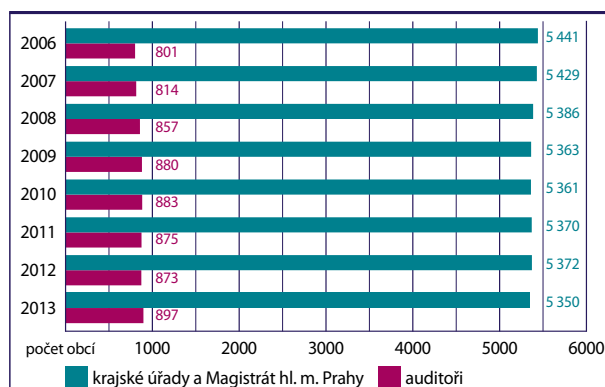
Obcím, hl. m. Praze, městským částem hl. m. Prahy a dobrovolným svazkům obcí (dále jen ÚC) je zákonem umožněno zadat přezkoumání svého hospodaření auditorovi či auditorské společnosti, nebo o přezkoumání hospodaření požádat krajský úřad. V případě městských částí hl. m. Prahy požádat Magistrát hl. m. Prahy. Obdobně může postupovat i hlavní město Praha, které může požádat o přezkoumání svého hospodaření Ministerstvo financí, nebo může zadat přezkoumání svého hospodaření auditorovi.

Krajské úřady požádalo za rok 2013 o přezkoumání hospodaření 5 287 obcí a 559 dobrovolných svazků obcí (DSO), Magistrát požádalo o přezkoumání

hospodaření 42 městských částí hl. m. Prahy. Krajské úřady oznámily 22 obcím a 3 DSO nesplnění povinnosti podle ustanovení § 4 odst. 9 zákona č. 420/2004 Sb.

Na základě porovnání počtu obcí, městských částí hl. m. Prahy a DSO, jejichž přezkoumávání hospodaření prováděli krajské úřady, Magistrát hl. m. Prahy a auditoři (auditorské společnosti) v letech 2008–2013, se ukazuje (viz uvedený graf), že tyto počty se v jednotlivých letech podstatně nemění a potvrzuje se tak již několik let platný vývoj. Nadále také platí, že u hl. m. Prahy dochází meziročně k nárůstu počtu městských částí přezkoumávaných Magistrátem hl. města Prahy.

Počty obcí přezkoumaných krajskými úřady a auditory



Zdroj: MF ČR

Změna zjišťovaných chyb

V rámci přezkoumávání hospodaření došlo i ke změně struktury zjišťovaných chyb a nedostatků. Nejčastěji byly zjišťovány chyby a nedostatky v oblasti účetnictví. Jednotlivé kraje a regionální rady byly ve sledovaném období mj. upozorňovány na rizikové oblasti související s jejich hospodařením.

Výsledky přezkoumání, které vykonaly krajské úřady a magistrát hl. m. Prahy

Při přezkoumání hospodaření za rok 2013 bylo krajskými úřady a Magistrátem hl. m. Prahy zjištěno celkem 8 937 chyb a nedostatků. Bylo zjištěno 3 108 chyb a nedostatků méně závažného charakteru, tj. 0,58 porušení na jednu obec a městskou část hl. m. Prahy. Při přezkoumání hospodaření za rok 2013 bylo nejčastěji zjišťováno nedodržení ustanovení právních předpisů v oblasti účetnictví a rozpočtového procesu. Podrobný přehled porovnání let 2012 a 2013 je uveden v tabulce. Počet porušení zákonnosti podle závažnosti dle krajů je také uveden v tabulce.

Audit legality – porovnání počtu územních celků podle porušení skupin právních předpisů v letech 2012 a 2013

2012	Počet ÚC
Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů; vyhláška č. 410/2009 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro některé vybrané účetní jednotky; ČÚS 701 – 710 (§ 36 odst. 1 zákona o účetnictví)	1 374
Zákon č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů, ve znění pozdějších předpisů; vyhláška č. 323/2002 Sb., o rozpočtové skladbě, ve znění pozdějších předpisů	649
Neodstraněné nedostatky z minulé kontroly	478
Vyhláška č. 270/2010 Sb., o inventarizaci majetku a závazků	432
Zákon č. 128/2000 Sb., o obcích, ve znění pozdějších předpisů	394
Porušení ostatních právních předpisů	350
Zákon č. 420/2004 Sb., o přezkoumávání hospodaření územních samosprávných celků a dobrovolných svazků obcí, ve znění pozdějších předpisů	225
2013	Počet ÚC
Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů; vyhláška č. 410/2009 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro některé vybrané účetní jednotky; ČÚS 701 – 710 (§ 36 odst. 1 zákona o účetnictví)	1 189
Porušení ostatních právních předpisů	548
Zákon č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů, ve znění pozdějších předpisů; vyhláška č. 323/2002 Sb., o rozpočtové skladbě, ve znění pozdějších předpisů	535
Neodstraněné nedostatky z minulé kontroly	465
Zákon č. 128/2000 Sb., o obcích, ve znění pozdějších předpisů	408
Vyhláška č. 270/2010 Sb., o inventarizaci majetku a závazků	321
Zákon č. 420/2004 Sb., o přezkoumávání hospodaření územních samosprávných celků a dobrovolných svazků obcí, ve znění pozdějších předpisů	207

Zdroj: MF ČR

Audit legality – počet porušení zákonnosti v jednotlivých krajích v roce 2013 podle závažnosti

Kraj	Počet přezkoumaných obcí / MČ	Počet méně závažných chyb	Průměr k celkovému počtu méně závažných chyb na jednu obec / MČ	Počet závažných chyb	Průměr k celkovému počtu závažných chyb a nedostatků na jednu obec / MČ	Počet chyb celkem	Průměr k celkovému počtu zjištěných chyb na jednu obec / MČ	Podíl závažných chyb v %
Hlavní město Praha	42	153	3,64	34	0,81	187	4,45	18,18
Jihočeský kraj	554	725	1,31	381	0,69	1 106	2,00	34,45
Královéhradecký kraj	390	332	0,85	406	1,04	738	1,89	55,01
Zlínský kraj	274	204	0,74	260	0,95	464	1,69	56,03
Středočeský kraj	972	663	0,68	1 226	1,26	1 889	1,94	64,90
Plzeňský kraj	404	181	0,45	456	1,13	637	1,58	71,59
Jihomoravský kraj	546	233	0,43	695	1,27	928	1,70	74,89
Pardubický kraj	440	137	0,31	431	0,98	568	1,29	75,88
Liberecký kraj	190	54	0,28	188	0,99	242	1,27	77,69
Kraj Vysočina	601	201	0,33	756	1,26	957	1,59	79,00
Moravskoslezský kraj	228	70	0,31	271	1,19	341	1,50	79,47
Ústecký kraj	272	61	0,22	256	0,94	317	1,17	80,76
Karlovarský kraj	122	30	0,25	126	1,03	156	1,28	80,77
Olomoucký kraj	357	64	0,18	343	0,96	407	1,14	84,28
ČR	5 392	3 108	0,58	5 829	1,08	8 937	1,66	65,22

Zdroj: MF ČR

V následující tabulce jsou uvedeny konkrétní příklady porušení zákonnosti podle vybraných ustanovení právních předpisů. Rovněž bylo zjištěno nedodržení

legality závažného charakteru, a to v 5 829 případech, tj. v průměru 1,08 na jednu obec a městskou část hl. města Prahy.

Porovnání přezkoumání hospodaření za roky 2012 a 2013

Přezkoumání hospodaření provedli	Přezkoumané obce	2012		2013	
		počet celkem	x	počet celkem	x
krajské úřady a Magistrát hl. m. Prahy	počet celkem	5 414	x	5 392	x
	bez chyb	3 498	64,6 %	3 619	67,1 %
	chyby a nedostatky	1 916	35,4 %	1 773	32,9 %
	rizika	147	X	146	X
auditoři a auditorské společnosti	počet celkem	888	X	912	X
	nedoručené zprávy	30	3,38 %	13	1,43 %
	bez chyb	660	74,3 %	665	72,9 %
	chyby a nedostatky	198	22,3 %	234	25,7 %
	rizika	82	x	80	x

Zdroj: MF ČR

Audit legality – příklady zjišťovaných chyb a nedostatků

Zákon č. 320/2001 Sb., o finanční kontrole ve veřejné správě a o změně některých zákonů, ve znění pozdějších předpisů:

§ 26

Nebyla zajištěna předběžná řídicí kontrola plánovaných a připravovaných operací.

§ 27

Nebyla zajištěna průběžná a následná kontrola. Uvnitř orgánu veřejné správy nebyla zajištěna průběžná a následná kontrola.

§ 25

Nebyl zabezpečen vnitřní kontrolní systém. Vedoucí orgánu veřejné správy nebo vedoucí zaměstnanci nesplnili své povinnosti vztahující se k vnitřnímu kontrolnímu systému.

§ 25 odst. 1

Vedoucí orgánu veřejné správy nezavedl účinnost vnitřního kontrolního systému, který vytváří podmínky pro hospodárný, efektivní a účelný výkon veřejné správy, je způsobilý včas zjišťovat, vyhodnocovat a minimalizovat provozní, finanční, právní a jiná rizika vznikající v souvislosti s plněním schválených záměrů a cílů orgánu veřejné správy, a který zahrnuje postupy pro včasné podávání informací příslušným úrovním řízení o výskytu závažných nedostatků a o přijímaných a plněných opatřeních k jejich nápravě.

Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů:

§ 4 odst. 8

Územní celek nedodržoval stanovené postupy při vedení účetnictví.

§ 30 odst. 1 a 4

Skutečné stavy majetku a závazků územního celku nebyly zjištěny.

§ 33a odst. 1

Účetní záznam územního celku nebyl průkazný.

§ 3 odst. 1

Územní celek neúčtoval o skutečnostech, které jsou předmětem účetnictví, do období, s nímž tyto skutečnosti věcně a časově souvisí.

§ 2

Územní celek neúčtoval o předmětu účetnictví.

§ 30 odst. 1

Skutečné stavy majetku a závazků nebyly zaznamenány v inventurních soupisech.

Vyhláška č. 410/2009 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb.:

§ 33

Územní celek chybně účtoval o nákladech z činnosti. Územní celek nedodržel obsahové vymezení položky výkazu zisku a ztráty "Náklady z činnosti".

§ 32

Územní celek chybně účtoval o krátkodobých závazcích. Územní celek nedodržel obsahové vymezení položky rozvahy "Krátkodobé závazky".

§ 22

Územní celek chybně účtoval o krátkodobých pohledávkách.

§ 55

Územní celek chybně vymezil náklady související s pořízením dlouhodobého hmotného majetku.

§ 69

Územní celek chybně použil metodu časového rozlišení.



ČÚS 701–708 (§ 36 odst. 1 zákona o účetnictví):

ČÚS 703

Územní celek nedodržel postupy účtování transferů.

ČÚS 701 bod 6.2. a 6.4.

Územní celek neúčtoval k okamžiku uskutečnění účetního případu při převodech vlastnictví k nemovitostem, které podléhaly zápisu do katastru nemovitostí.

ČÚS 701 bod 6.2. a 6.3.

Územní celek neúčtoval k okamžiku uskutečnění účetního případu.

ČÚS 701 bod 4.2. písm. b)

Územní celek nevytvořil analytické účty, případně nezajistil jinými nástroji pro členění syntetických účtů majetek zatížený věcným břemenem.

Územní celek nevytvořil analytické účty, případně nezajistil jinými nástroji pro členění syntetických účtů majetek zatížený zástavním právem.

ČÚS 701

Územní celek nedodržel zásady účtování.

Zákon č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů:

§ 16 odst. 4

Nebyla splněna povinnost uskutečnit rozpočtové opatření v případě změn ve finančních vztazích k jinému rozpočtu nebo v případě, že hrozilo nebezpečí vzniku rozpočtového schodku.

§ 17 odst. 7

Schválení závěrečného účtu nebylo provedeno v souladu se zákonem.

§ 2 odst. 1

Nebyl sestaven rozpočtový výhled nebo se finanční hospodaření neřídilo rozpočtem.

§ 4 odst. 4, 5

Při schvalování rozpočtu nebylo uvedeno, zda je rozpočet schválen jako vyrovnaný, přebytkový nebo schodkový.

§ 17 odst. 6

Návrh závěrečného účtu nebyl vhodným způsobem zveřejněn.

Zákon č. 128/2000 Sb., o obcích:

§ 39 odst. 1

Záměr obce nebyl zveřejněn na úřední desce po dobu nejméně 15 dnů před rozhodnutím v příslušném orgánu obce.

§ 85 písm. a)

Zastupitelstvo obce nerozhodlo o nabytí a převodu nemovitých věcí, včetně převodu bytů a nebytových prostor.

§ 84 odst. 2 písm. b)

Zastupitelstvo obce neschválilo rozpočet obce nebo závěrečný účet.

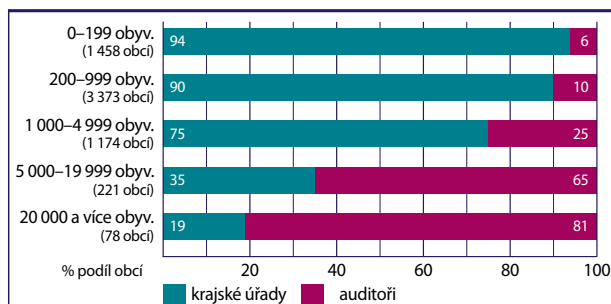
Zákon č. 137/2006 Sb., o veřejných zakázkách:

§ 147a odst. 1

Zadavatel neuveřejnil na profilu zadavatele smlouvu na veřejnou zakázku, výši skutečně uhrazené ceny a seznam subdodavatelů.

Přezkoumání hospodaření zabezpečované auditorem

Auditoři, ve srovnání s kontrolory krajských úřadů, častěji přezkoumávali územní celky s větším počtem obyvatel. Z celkového počtu obcí nad 20 tisíc obyvatel auditoři přezkoumávali 81 %. Naproti tomu krajské úřady a Magistrát hl. m. Prahy přezkoumávaly 94 % obcí a městských částí hl. m. Prahy s počtem obyvatel do 200 (viz graf).

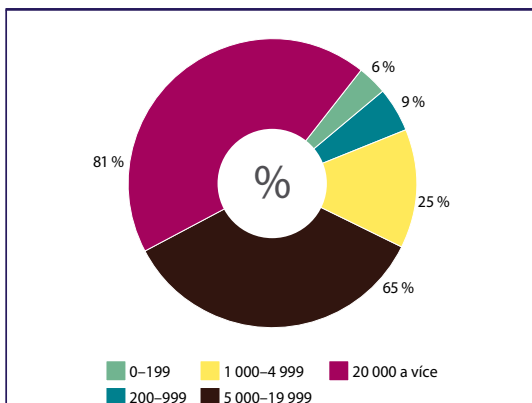


Zdroj: MF ČR

Kontrola výkonu přenesené působnosti

Ve druhém pololetí 2013 bylo vykonáno v rámci dohledu nad přezkoumáním hospodaření pět kontrol výkonu přenesené působnosti přezkoumání hospodaření. Kontroly byly vykonány ve dvouleté periodicitě podle ustanovení usnesení vlády ČR z 18. října 2006 o Postupu ústředních orgánů státní správy, krajských úřadů a Magistrátu hl. m. Prahy a územně členěných statutárních měst při realizaci systému dozoru a kontroly územních samosprávných celků a v termínech stanovených v Plánu kontrol výkonu přenesené působnosti zpracovaném Ministerstvem vnitra pro roky 2012 a 2013. Od roku 2014 jsou tyto kontroly vykonávány ve tříleté periodicitě podle usnesení vlády ČR č. 689 z 11. září 2013. Výsledky kontrol za období 2012 a 2013 byly zahrnuty do Hodnoticí zprávy k výsledkům kontrol výkonu přenesené a samostatné působnosti svěřené orgánům obcí, krajů a hlavního města Prahy, kterou Ministerstvo vnitra předkládá ve stanovených termínech vládě ČR. Při provedených kontrolách výkonu přenesené působnosti nebyly

Procentuální zastoupení auditorů na přezkumu v závislosti na velikosti ÚSC



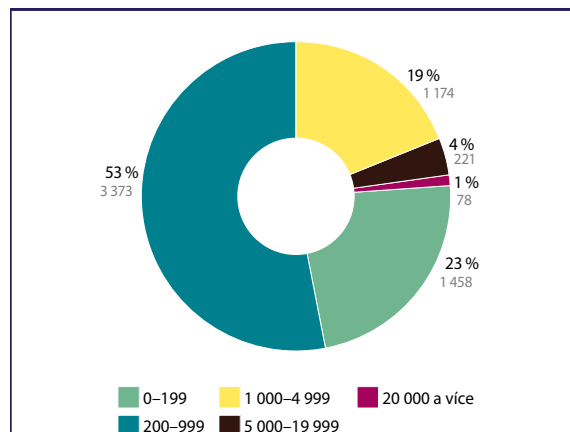
Zdroj: MF ČR

zjištěny chyby a nedostatky spočívající v nedodržení platných právních předpisů. Kontroly byly proto využívány především pro metodické řízení, realizované formou metodických doporučení, převážně v oblasti využívání IS MPP.

Tomáš Bartoš

Ing. Tomáš Bartoš absolvoval Fakultu řízení Vysoké školy ekonomické v Praze v roce 1986. Od roku 1994 vlastní auditorské oprávnění Komory auditorů

Struktura obcí v ČR podle počtu obyvatel



Zdroj: MF ČR

ČR a plně se věnuje auditorské a poradenské činnosti. Od roku 1998 se profesně věnuje oblasti veřejného sektoru, převážně z pozice zakázek ověřovacího charakteru. Je dlouholetým členem výboru Komory auditorů ČR pro veřejný sektor, kde se aktivně účastnil připomínkového řízení v době reformy účetnictví státu. Působí také jako lektor v oblasti dalšího vzdělávání účetních, auditorů a kontrolorů v oblasti problematiky veřejného sektoru a kontrolních postupů v této oblasti.

K rámcovému dotazníku ke kontrole kvality – přezkoumání hospodaření

Rok 2014 přinesl pro auditorskou obec jednu novinku, a to Rámcový dotazník ke kontrole kvality (dále jen dotazník) auditních zakázek typu přezkoumání hospodaření územních samosprávných celků. Dotazník by měl sloužit jako základní (nikoli vyčerpávající) pomůcka při kontrole kvality u spisu auditora týkajícího se přezkoumání hospodaření obcí a dobrovolných svazků obcí (dále „ÚSC“ nebo „územní celky“) prováděných auditorskou společností nebo statutárním auditorem-OSVČ, a to na základě zákona č. 420/2004 Sb., o přezkoumávání hospodaření územních samosprávných celků a dobrovolných svazků obcí, ve znění pozdějších předpisů.

Popudem pro vznik dotazníku, i přes snahu Komory auditorů v této oblasti ve formě vydání metodických pomůcek, školení, vzorů smlouvy o přezkoumání, zprávy z přezkoumání, byly závěry učiněné z kontrol přezkoumání provedených auditory, jež vykonal odbor kontroly Ministerstva financí ČR. Z výsledků kontrol vyplynulo, že se auditoři stále dopouštěli v této oblasti elementárních chyb, a to neuzavřením správné smlouvy, občas byla zakázka zaměněna za audit účetní závěrky, formát a náležitosti zprávy neodpovídaly

závazným požadavkům § 10 zákona 420/2004 Sb., četná byla i obsahová pochybení, kdy auditor nebyl schopen dostatečně přezkoumat oblast rozpočtového hospodaření a nakládání s majetkem územních celků. Opomíjena byla také kontrola dodržení zákonnosti.

Dotazník vychází z požadavků zákona o přezkoumání a dále z auditorského standardu č. 52. Zakázka související s přezkoumáním hospodaření vychází z mezinárodního rámce pro ověřovací zakázky. Z auditorských standardů je důležitý, vedle ISA doporučených v auditorském standardu KA ČR č. 52, zejména ISAE 3000 – Ověřovací zakázky, které nejsou auditem ani prověrkami historických finančních informací, a zvláště pak auditorský standard č. 52 – Přezkoumání hospodaření územních samosprávných celků, platný od prosince 2010.

Přezkoumání hospodaření, jako typ auditní zakázky, je vymezen zákonem č. 420/2004 Sb., kde hlavním předmětem přezkoumání je směřován do oblasti rozpočtu, jako hlavního nástroje hospodaření územních celků, a dále do oblasti nakládání s majetkem. Otázky účetnictví byly potlačeny přesto, že jejich úloha byla vyhláškou č. 220/2013 Sb. zabývající se schvalováním

účetních závěrek ÚSC výrazně posílena. Tato vyhláška nemá ovšem žádnou provázanost na přezkoumání a ani vzdáleně se svým obsahem neblíží auditu účetní závěrky.

Dotazník tvoří úvod a pět částí. Úvodní část identifikuje auditorskou společnost, dále identifikuje osoby, které za Komoru auditorů ČR provedly dohled, identifikuje kontrolovaný územní celek a shrnuje závěry z přezkoumání hospodaření kontrolovaného územního celku.

V části I. Obecné principy a povinnosti jsou uvedeny obecné požadavky na auditora, a to požadavky na uzavřenou smlouvu (vzor smlouvy je zveřejněn na webových stránkách KA ČR), nezávislost auditora, na komunikaci s klientem.

Část II. obsahuje požadavky na vymezení rizik, významnosti a v návaznosti na to i požadavky na stanovení strategie přezkoumání a plánu.

V části III. Důkazní informace – postupy pro přezkoumání hospodaření jsou v bodech 14–49 uvedeny kontrolní otázky vztahující se k oblastem: rozpočet, závěrečný účet, finanční operace týkající se tvorby a použití peněžních fondů, náklady a výnosy podnikatelské a hospodářské činnosti obce, finanční operace týkající se cizích zdrojů ve smyslu právních předpisů, vyúčtování a vypořádání finančních vztahů ke státnímu rozpočtu, k rozpočtům krajů, k rozpočtům obcí, k jiným rozpočtům, ke státním fondům a k dalším osobám, nakládání a hospodaření s majetkem ve vlastnictví obce, nakládání a hospodaření s majetkem státu, s nímž hospodář obec, zadávání a uskutečňování veřejných zakázek, s výjimkou úkonů a postupů přezkoumávaných orgánem dohledu podle zvláštního právního předpisu, stav pohledávek a závazků a nakládání s nimi, zastavování movitých a nemovitých věcí ve prospěch třetích osob a zřizování věcných břemen k majetku obce.

Jako stěžejní jsou brány oblasti rozpočet a nakládání a hospodaření s majetkem obce. V rámci dotazníku jsou to následující body 14–21, které vycházejí ze zákona č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů (u jednotlivých bodů jsou uvedeny paragrafy daného zákona):

14. Ověřil auditor, že ÚSC má sestaven rozpočtový výhled? (§ 3)
15. Ověřil auditor, že rozpočet vychází z rozpočtového výhledu? (§ 3 a 4)
16. Ověřil auditor, že rozpočet je zveřejněn jako vyrovnaný, schodkový nebo přebytkový? (§ 4 odst. 4 a 5)
17. Ověřil auditor, že v rozpočtu jsou vyjádřeny závazné ukazatele rozpočtu a jejich následný rozpis? (§ 12)
18. Ověřil auditor, že byl návrh rozpočtu zveřejněn 15 dní před projednáním v zastupitelstvu? (§ 11 odst. 3)

19. Ověřil auditor, že byla schválena pravidla rozpočtového provizoria (pokud jej bylo třeba)? (§ 13)
20. Ověřil auditor, že byl řádně schválen rozpočet ÚSC, a to včetně příjmů a výdajů rozpočtového provizoria? (§ 12 odst. 2 a § 13 odst. 3)
21. Ověřil auditor, že byly změny rozpočtu ÚSC uskutečněny rozpočtovými, řádně schválenými, opatřeními? (§ 16)

V bodech 31–39 jsou uvedeny otázky vztahující se především k nakládání s majetkem vycházející především ze zákona č. 128/2000 Sb., o obcích, ve znění pozdějších předpisů:

31. Posoudil auditor uzavření smlouvy o přijetí a poskytnutí úvěru, půjčky, o poskytnutí úvěru, půjčky, o poskytnutí dotace, o převzetí dluhu, o převzetí ručitého závazku a o přistoupení k závazku a smlouvy o sdružení? (zákon č. 128/2000 Sb., ve znění pozdějších předpisů, zákon č. 130/2000 Sb., o volbách do zastupitelstev krajů, ve znění pozdějších předpisů)
32. Posoudil auditor zastavení nemovitých věcí?
33. Posoudil auditor nabytí a převod nemovitého majetku ÚSC? (zákon č. 128/2000 Sb. 85 písm. a)
34. Posoudil auditor zařazení majetku ÚSC do evidence majetku? (zákon č. 128/2000 Sb. § 38 odst. 1 a zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví)
35. Posoudil auditor řádné ocenění veškerého majetku ÚSC, reálnou hodnotu v případě záměru prodeje?
36. Posoudil auditor vydání vnitřní směrnice o inventarizaci majetku z hlediska formálního i věcného (např. v souladu s vyhláškou č. 270/2010 Sb.)? (zákon č. 563/1991 Sb. ve znění pozdějších předpisů a vyhláška č. 270/2010 Sb., o inventarizaci majetku a závazků)
37. Posoudil auditor zveřejnění záměrů prodeje, směny a pronájmu nemovitého majetku ÚSC na úřední desce ÚSC, a to 15 dní před projednáním v příslušném orgánu ÚSC? (zákon č. 128/2000 Sb. § 39 odst. 1)



Máš s sebou dotazník kontroly kvality?

Kresba: Ivan Svoboda

38. Posoudil auditor uzavření smlouvy o vytvoření dobrovolného svazku obcí? (zákon č. 128/2000 Sb. § 46 odst. 2 písm. b)

39. Posoudil auditor evidenci státního majetku ve vazbě na účetnictví ÚSC (pokud takový majetek existuje)? (zákon č. 219/2000 Sb., o majetku České republiky a jejím vystupování v právních vztazích)

Část IV. dotazníku hodnotí u auditora vyhodnocení informací od interního auditora a případně vyhodnocení informací od experta.

Poslední část dotazníku pak hodnotí auditorovo chování při vyhodnocení zjištěných nesprávností, jejich

posuzování, náležitosti zprávy (doporučený formát zprávy je možné získat na webu komory) a postupy jejího projednání s orgány územního celku.

Seznámení se s dotazníkem by mělo auditorům napomoci formou zpětné vazby vyrovnat se s klíčovými požadavky, které jsou kladeny na auditorskou obec při splnění auditní zakázky typu přezkoumání hospodaření, a oddělení kontroly poskytnout oporu při jejich kontrole spisu a postupu auditora v této části působení auditorů na trhu s auditorskými službami.

Tomáš Bartoš

Účetní konsolidace státu – sestavování účetních výkazů za Českou republiku



Jaromír Klaban

Dne 1. ledna 2015 nabyla účinnosti prováděcí vyhláška č. 312/2014 Sb., o podmínkách sestavení účetních výkazů za Českou republiku (dále jen „konsolidační vyhláška státu“), k zákonu č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o účetnictví“). Tato vyhláška společně s vyhláškou č. 383/2009 Sb., o účetních záznamech v technické formě vybraných účetních jednotek a jejich předávání do centrálního systému účetních informací státu a o požadavcích na technické a smíšené formy účetních záznamů (dále jen „technická vyhláška o účetních záznamech“) tvoří základní rámec pro sestavování účetních výkazů za Českou republiku. Proces účetní konsolidace státu byl záměrně rozdělen do dvou fází tak, aby v první fázi za rok 2015 byly zahrnuty pouze některé vybrané účetní jednotky. Počínaje rokem 2016 dojde k plnému zapojení všech subjektů do konsolidačního celku Česká republika podle konsolidační vyhlášky státu, přičemž na některé účetní jednotky budou kladeny nové požadavky v oblasti vykazování pro účely sestavování účetních výkazů za Českou republiku.

Účetní konsolidace státu

Účetní konsolidace státu představuje, stejně jako tomu je v komerční sféře, proces řady na sebe navazujících konsolidačních operací, resp. proces upravování a slučování údajů z účetních závěrek subjektů z konsolidačního celku, který vede k sestavení účetních výkazů za Českou republiku a za některé další konsolidační celky státu. Cílem je získat souhrnné informace za stát jako jednu ekonomickou jednotku, tedy obdobně jako

u konsolidace holdingů. K tomu je nutné očistit aktiva a pasiva a náklady a výnosy o vzájemné vztahy mezi subjekty z konsolidačního celku, a to i v případě podmíněných aktiv a pasiv z důvodu odstranění zkreslení, ke kterému by došlo při neodstranění duplicitních vazeb. Jelikož struktura, počet a specifické vazby jednotlivých subjektů v konsolidačním celku Česká republika vykazují řadu odlišností od běžně prováděných konsolidací, musí být na účetní konsolidaci státu nahlíženo jinou optikou, ale principiálně je v souladu s komerční sférou.

Důvody pro konsolidaci státu

Povinnost sestavovat účetní výkazy za Českou republiku je dána zákonem o účetnictví a několika usneseními vlády. Avšak jsou i další důvody proč konsolidovat.

V mnoha rozvinutých zemích je účetní konsolidace státu již běžným standardem. I to je odpověď na požadavek po zvyšování transparentnosti výkaznictví veřejného sektoru. Jako příklad lze uvést Velkou Británii, Kanadu, Nový Zéland, Švédsko, Švýcarsko nebo také Slovensko, které je České republice z hlediska účetní praxe nejbližší a které v letošním roce bude sestavovat v pořadí již čtvrtou souhrnnou účetní závěrku veřejné správy Slovenské republiky. Podporu výkaznictví na konsolidované bázi vyjádřily nejen orgány Evropské unie, ale doporučení vydal také Mezinárodní měnový fond nebo Světová banka.

Konsolidační vyhláška státu vytváří základní předpoklady pro implementaci některých dílčích požadavků směrnice Rady 2011/85/EU ze dne 8. listopadu 2011 o požadavcích na rozpočtové rámce členských států, která má přispět k řešení potíží s monitorováním finanční stability v Evropské unii. Jedná se

zejména o oblasti spojené s vykazováním majetkových účastí a podmíněných závazků s potenciálním dopadem na veřejné finance, jež budou obsaženy v účetních výkazech za Českou republiku.

Výstupy z účetní konsolidace státu budou rozsáhlým zdrojem informací o nakládání s veřejnými prostředky a o stavu majetku a závazků České republiky pro široký okruh uživatelů.

Struktura konsolidačního celku ČR

Konsolidační celek Česká republika bude velmi pestrý a jeho součástí nebudou pouze vybrané účetní jednotky, i když půjde o dominantní skupinu. Součástí budou i účetní jednotky a další subjekty, které vedou účetnictví podle jiných prováděcích vyhlášek k zákonu o účetnictví a kde stát nebo územní samosprávný celek má vliv na řízení a ovládání nebo kde plní funkci zřizovatele nebo zakladatele. Jde například o významné majetkové účasti, veřejné výzkumné instituce nebo státní podniky. Kritéria významnosti jsou stanovena konsolidační vyhláškou státu.

Do konsolidačního celku Česká republika bude zahrnuto přes **18 tisíc subjektů**, a to na základě účetních závěrek, které vybrané účetní jednotky již zasílají do centrálního systému účetních informací státu, na základě pomocného analytického přehledu a na základě pomocného konsolidačního přehledu.

Účetní záznamy související s konsolidací

• Pomocný analytický přehled

Pomocný analytický přehled byl zaveden již v roce 2012 primárně pro potřeby Českého statistického úřadu k naplnění požadavků Evropské komise na vykazování v oblasti monitorování a řízení veřejných financí. Konkrétně lze uvést oblast notifikací vládního deficitu a dluhu. Výkaz byl rozšířen o zavedení sledování partnerů některých účtů pro účely vylučování vzájemných vztahů a o některé nové části.

• Pomocný konsolidační přehled

Pomocný konsolidační přehled je nový výkaz, který budou předávat účetní jednotky pro potřeby účetní konsolidace státu poprvé za účetní období roku 2016 do 31. července 2017. Vzor výkazu je přílohou č. 3a technické vyhlášky o účetních záznamech. Pomocný konsolidační přehled budou předávat, po splnění podmínek významnosti, především zdravotní pojišťovny, státní podniky, dobrovolné svazky obcí, veřejné výzkumné instituce a také obchodní korporace, které jsou ovládané státem nebo územním samosprávným celkem.

• Seznam účetních jednotek patřících do dílčího konsolidačního celku státu (seznam)

Na základě seznamu budou identifikovány jednotlivé dílčí konsolidační celky státu. Při vyhodnocení bude posuzován jednak aspekt ovládání

a významnosti a dále také některé předpoklady, jako například předpoklad nepřetržitého trvání účetní jednotky. Po vyhodnocení a zařazení subjektů do konsolidačních celků bude sestaven a zveřejněn tzv. výčet konsolidovaných jednotek státu a dalších subjektů na internetových stránkách Ministerstva financí ČR (dále jen „ministerstvo“). Seznam zasílají všechny obce, kraje, správci kapitol státního rozpočtu a dobrovolné svazky obcí vždy nejpozději do 15. ledna běžného roku.

• Pomocný konsolidační záznam

Jedná se o účetní záznam informačního charakteru na vyžádání ministerstvem, pokud v rámci procesu konsolidace budou zjištěny případné rozdíly nebo nesrovnalosti.

Technické řešení účetní konsolidace státu

Vzhledem k velkému počtu subjektů a účetních záznamů, které bude mít ministerstvo k dispozici pro účely sestavení účetních výkazů za Českou republiku, bude nezbytné disponovat vhodným technickým řešením. Standardem by měly být funkcionality typu automatických kontrol dat, tvorba konsolidačního stromu, přetřídění účetních dat na jednotnou strukturu položek používaných v rámci účetní konsolidace státu a v neposlední řadě možnost nastavení různých přístupů k eliminaci vzájemných vztahů či nastavení specifických metod konsolidace. Kromě vlastního vývoje aplikační základny v našich podmínkách připadájí v úvahu dva produkty společnosti SAP. Jedná se o Business Consolidation (SAP SEM-BCS) a Business Planning and Consolidation (SAP BPC). Přestože je SAP BPC novější nástroj, bylo upřednostněno řešení SAP SEM-BCS, a to nejen proto, že ministerstvo v současné době disponuje dostatečným počtem



Seznamte se prosím s paní Sapovou, která má u nás na starost konsolidaci vybraných účetních jednotek.

Kresba: Ivan Svoboda

licencí právě na tento produkt, ale i na základě diskuzí se slovenskou protistranou, jejíž technické řešení konsolidace státu je založeno právě na produktu SAP SEM-BCS. Technické řešení účetní konsolidace státu je v současné době vyvíjeno pod hlavičkou Integrovaného informačního systému státní pokladny formou rozšíření komponenty centrálního systému účetních informací státu, zejména tedy datového skladu. Právě na úrovni datového skladu je konsolidační modul nativně umístěn, aby v maximální míře využíval existující funkcionality centrálního systému účetních informací státu, což umožní vyšší míru integrace na současné procesy zpracování dat a umožní minimalizovat zátěž na straně dotčených subjektů v rámci jejich ekonomických informačních systémů. SAP SEM-BCS obsahuje standardně konsolidační logiku nastavenou společností SAP, nicméně pro potřeby státu dojde u některých procesů k jejich úpravě.

Závěr

Při publikování účetních výkazů za Českou republiku bude nezbytnou součástí i tzv. zpráva o účetních výkazech za Českou republiku, která bude analyzovat

a komentovat získaná data pro lepší orientaci uživatelů konsolidovaných výkazů za stát. Půjde o obdobu výročních zpráv, které jsou běžně sestavovány obchodními korporacemi a v současné době již některými státy jako prezentační vrstva účetní konsolidace státu.

Koncept konsolidace jakožto nový moderní trend, který lépe vystihuje finanční situaci, výsledky hospodaření a transparentnost účetnictví státu jako celku, bude soustavně rozvíjen směrem k využitelnosti pro finanční řízení a kontrolu veřejných prostředků v rámci otevřenosti státní správy s prioritou prohlubování transparentnosti v nakládání s veřejnými prostředky.

Jaromír Klaban

Ing. Jaromír Klaban absolvoval obor podniková ekonomika a management na Fakultě podnikohospodářské VŠE v Praze v roce 2009. Je vedoucím oddělení Účetní výkaznictví státu v odboru Státní pokladna, controlling a účetnictví veřejného sektoru Ministerstva financí ČR. Zabývá se problematikou účetnictví veřejného sektoru a účetní konsolidací státu.

inzerce

Publikace Wolters Kluwer

PRŮVODCE DAŇOVÝM ŘÁDEM S PŘÍKLADY, VZORY A JUDIKÁTY

Jaroslav Kratochvíl, Aleš Šustr

Kniha je komplexním průvodcem daňovým řízením, zejména komunikací mezi daňovým subjektem a správcem. Určena je též pro tzv. třetí osoby, jako jsou svědci, znalci či ručitelé. Obsahuje návody, jak postupovat v konkrétních situacích, včetně vzorových dopisů, příkladů a vyplněných formulářů. Uspořádáno do tematických celků pro snadnou orientaci.



549 Kč
Brožovaná
432 stran

ZÁKON O DANI Z PŘIDANÉ HODNOTY Komentář

6. aktualizované vydání

Olga Holubová, Milena Drábová,
Milan Tomíček

Praktický průvodce při řešení výkladových problémů vznikajících při každodenní aplikaci zákona o dani z přidané hodnoty.

Šesté, aktualizované vydání komentáře zahrnuje poslední novely zákona, účinné od 1. ledna 2015.



980 Kč
Pevná
992 stran

ZVLÁŠTNOSTI ZDAŇOVÁNÍ NEMOVITÝCH VĚCÍ

Milan Skála

Ojedinelá publikace rozebírá do hloubky daňové následky výstavby, převodů, užívání, oprav a technického zhodnocení pozemků a staveb. Rozebírá daňové zvláštnosti v účetnictví, na daních z příjmů, DPH, dani z nabytí nemovitých věcí a dani z nemovitých věcí. Samostatný prostor má problematika zdaňování developerských projektů.



495 Kč
Brožovaná
344 stran

Využijte výhodný nákup na www.wolterskluwer.cz/obchod

 Wolters Kluwer

Aktuální vývoj mezinárodních účetních standardů pro veřejný sektor



Vladimír Zelenka

Mezinárodní účetní standardy pro veřejný sektor (International Public Sector Accounting Standards, dále IPSAS) byly přeloženy do češtiny ve svých zněních pro roky 2005 a 2008. Od té doby aktivity spojené se standardizací účetního výkaznictví pro účetní jednotky veřejného sektoru významně akcelerovaly, čehož dů-

kazem je řada nových standardů, doporučených praktických postupů, zveřejnění návrhů standardů a postupů, diskusních studií, vytvoření koncepčního rámce pro vykazování a další dokumenty, které jsou pro standardizaci účetního výkaznictví ve veřejném sektoru zásadní nebo alespoň významné.

Cílem mého příspěvku je podat přehled o posledních aktivitách Výboru IFAC pro mezinárodní účetní standardy pro veřejný sektor (International Public Sector Accounting Standards Board, dále IPSASB). Rozsah tohoto příspěvku je historicky přibližně časově ohraničen posledním vydáním Příručky IPSAS ve znění pro rok 2014. Cílem není podat komplexní výklad jednotlivých dokumentů, spíše jde o to informovat auditorskou obec o obsahu a základních charakteristikách posledních dokumentů vydaných IPSASB.

Příručka IPSAS pro rok 2014

Historicky vzato je třeba nejprve uvést základní změny, které oproti Příručce IPSAS pro rok 2013 přinesla Příručka IPSAS vydaná v roce 2014, která zahrnuje veškerá finální znění daných dokumentů k 15. lednu 2014. Standard IPSAS 15 *Finanční nástroje: Zveřejnění a vykazování* byl nahrazen novými standardy IPSAS 28 *Finanční nástroje: Prezentace*, IPSAS 29 *Finanční nástroje: Uznávání a oceňování* a IPSAS 30 *Finanční nástroje: Zveřejňování*. Tato změna standardizace vykazování finančních nástrojů podle IPSAS je reakcí na probíhající přechod od IAS 32, IAS 39 na IFRS 9 (včetně novely IFRS 7) pro vykazování finančních nástrojů podle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví (dále IFRS). Zmíněné nové standardy IPSAS jsou účinné pro účetní závěrky za účetní období počínající 1. lednem 2013 a později.

Příručka IPSAS pro rok 2014 zavádí zcela novou řadu dokumentů. Jde o „*Recommended Practice Guidelines*“ (dále RPG), což lze přeložit jako doporučené praktické postupy. Jde o řadu dokumentů, která má nikoli formou standardu, ale formou silného a formalizovaného doporučení, tzv. *best practice*, poskytovat účetním jednotkám ve veřejném sektoru solidní vodítko v konkrétních oblastech. Do Příručky IPSAS 2014 byly zahrnuty dva takové dokumenty:

- RPG 1 *Vykazování dlouhodobé finanční udržitelnosti účetní jednotky a*
- RPG 2 *Rozprava nad účetní závěrkou a její rozbor.*

Příručka IPSAS 2014 obsahuje standardy IPSAS až do IPSAS 32, RPG 1 a RPG 2 a prvou část Koncepčního rámce. Dále následuje přehled hlavních dokumentů IPSASB, které do příručky pro rok 2014 nebyly ještě zahrnuty.

IPSAS 33 První použití standardů IPSAS pro vykazování na aktuálním základě

Tento standard vydaný v lednu 2015 je určitou paralelou k IFRS 1. Jeho cílem je nabídnout postupy pro účetní jednotky, které poprvé sestavují a zveřejňují účetní závěrku na aktuální bázi podle IPSAS. Tento standard zajišťuje, aby účetní výkaznictví podle „aktuálních IPSAS“ bylo transparentní bez ohledu na to, v jakém formátu byly účetní informace vykazovány před přijetím, resp. před započítáním přechodu na aktuální IPSAS. Tento standard je plný specifických pravidel pro uznávání a ocenění prvků účetních výkazů. Kromě prvního přijetí standardů IPSAS definuje standard IPSAS 33 rovněž tzv. přechodné účetní závěrky podle IPSAS, které se vyznačují tím, že účetní jednotka aplikuje principy IPSAS, avšak v přechodném období využívá specifických výjimek z aktuálních IPSAS, které mají dopad na řádnou prezentaci a soulad s těmito aktuálními IPSAS. S ohledem na to, že účetní jednotky veřejného sektoru podle našich předpisů vykazují na aktuální bázi, avšak zatím není možné plně aplikovat IPSAS, nerozvádím dále ve svém příspěvku dílčí pravidla tohoto velmi obsažného standardu.



„Konsolidační balíček“ standardů IPSAS (IPSAS 34, 35, 36, 37 a 38)

IPSASB nahradil původní standardy týkající se investic do významných jednotek IPSAS 6, 7 a 8 novými standardy, které jsou silně inspirovány „konsolidačním balíčkem“ nových (resp. novelizovaných) standardů IFRS (IFRS 10, 11, 12 a novelizované IAS 27, 28). Jde o následující standardy:

- IPSAS 34 *Separátní účetní závěrka* – standard určený pro vykazování individuálních účetních závěrek jednotkami, které mají významný podíl na jiné jednotce. Jde o paralelu s novelizovaným (resp. zredukováným) IAS 27.
- IPSAS 35 *Konsolidovaná účetní závěrka* – standard se zabývá vymezením ovládnání a sestavením konsolidované účetní závěrky. Nahrazuje původní IPSAS 6. Jde o paralelu s IFRS 10.
- IPSAS 36 *Investice do přidružených jednotek a společných ujednání* – standard se zabývá problematikou vykazování investic znamenajících podstatný a společný vliv. Nahrazuje původní IPSAS 7 a části IPSAS 8. Odpovídajícím standardem IFRS je novelizovaný IAS 28.
- IPSAS 37 *Společná ujednání* – standard řeší vykazování tzv. společných ujednání (v rozlišení na společné činnosti a společná podnikání). Nahrazuje části dřívějšího IPSAS 8. V IFRS je obdobou IFRS 11.
- IPSAS 38 *Zveřejnění podílů na jiných jednotkách* – standard se zabývá zveřejňováním informací o investicích do jiných jednotek, včetně těch, které nejsou konsolidovány (ať jde o investiční společnosti nebo nekonsolidované, tzv. strukturované jednotky). Základem pro tento standard je standard IFRS 12.

Je zřejmé, že koncepční východiska nových standardů IPSAS, které se týkají významných podílů na jiných jednotkách, jsou velice podobná těm, která jsou použita v příslušných IFRS. Dílčí, nikoli však zásadní rozdíly mezi příslušnými standardy IPSAS a IFRS vyplývají ze specifik veřejného sektoru.

RPG 3 Vykazování informací o poskytování služeb

Vznik tohoto dokumentu byl vyvolán požadavky institucí i národních vlád na vykazování informací o charakteru služeb poskytovaných jednotkami veřejného sektoru. S ohledem na to, že jak mezinárodní instituce, tak i vlády mají poměrně odlišné požadavky na tato zveřejňování, odhodlal se IPSASB k tomuto projektu. Na tomto místě je třeba uvést, že jde především o informace, které nejsou obvykle součástí účetních závěrek. Jednotka veřejného sektoru by měla vykazovat pro každý typ služby:

- cíle poskytování služby,
- ukazatele (kvantitativní i kvalitativní), jako jsou vstupy (inputs), výstupy (outputs), výsledky (outcomes,

nejde o výsledek hospodaření), efektivita (effectiveness), účinnost (efficiency),

- celkové náklady na službu.

Informace se vykážou ve srovnání:

- plánu a skutečnosti,
- skutečnosti s předchozím obdobím.

Dokument podrobně rozebírá, které informace mají být zobrazeny ve výkazech a které jsou zveřejněny formou komentáře.

ED 56 Použitelnost standardů IPSAS

Zveřejněný návrh (Exposure Draft, dále ED) z července tohoto roku byl zpracován kvůli tomu, že IPSASB i na základě reakcí odborné veřejnosti na diskusní studii (Consultation Paper, dále CP) z roku 2014 rozhodl, že ze znění standardu IPSAS 1 bude odstraněna definice vládních podnikatelských jednotek (government business enterprises), stejně tak budou odstraněny i odkazy na tyto jednotky v dalších standardech. Do budoucna se předpokládá, že na případný odlišný režim pro podnikatelské subjekty veřejného sektoru budou reagovat specifická ustanovení a pravidla příslušných standardů.

CP Uznávání a oceňování sociálních požitků

IPSASB předložil v červenci tohoto roku diskusní studii (Consultation Paper) týkající se zásadní problematiky, která doposud není komplexně řešena. Studie se týká uznávání a oceňování tzv. sociálních požitků. Sociální požitky jsou definovány jako požitky poskytnuté jednotlivcům a domácnostem formou peněz nebo jinou formou, aby se zmírnily dopady nastalých sociálních rizik. Sociální požitky studie rozděluje na sociální asistenci a sociální zabezpečení. Studie nabízí tři možné volby přístupů pro uznávání a oceňování sociálních požitků. Prvním je „přístup zavazující události“, který vychází z principů pro uznávání dluhů obsažených v Koncepčním rámci. Tato CP uvádí ke zvážení pět rozdílných okamžiků pro uznání závazků ze sociálních požitků. Druhým přístupem je „přístup sociální smlouvy“, založený na povinnosti veřejného sektoru poskytnout zboží, služby nebo peníze jednotlivcům nebo domácnostem a na právu jednotlivců nebo domácností získat takový požitek. Tyto povinnosti jsou vyváženy trvajícím závazkem platit daně a jinými zdroji financování. Jde o jakousi smlouvu mezi občany a státem. Povinnosti jsou vykazovány jako závazky (dluhy) v okamžiku, kdy se stanou vymahatelnými nebo kdy jsou nároky schváleny. Třetím je „přístup pojišťovací“, který vychází z úvah, že některé sociální požitky jsou ve své podstatě podobné pojistným smlouvám. Uznávání a oceňování sociálních požitků podle tohoto přístupu by bylo určitou analogií účetního řešení pojistných smluv. Problematika účetního řešení sociálních požitků je natolik komplikovaná, že zveřejněná studie povede k široké diskusi IPSASB s veřejností. Konečným

termínem pro stanoviska a náměty odborné veřejnosti je polovina ledna 2016.

IPSASB pokračuje v práci na neuzavřených projektech. Rovněž monitoruje postup prací na přípravě evropských standardů EPSAS (European Public Sector Accounting Standards), pro jejichž přípravu by měl být významnou, ne-li hlavní inspirací. Čtenáři časopisu Auditor budou průběžně informováni o nově publikovaných výstupech IPSASB v některém z dalších čísel věnovaném veřejnému sektoru.

Vladimír Zelenka

Doc. Ing. Vladimír Zelenka, Ph.D. absolvoval VŠE v Praze, Fakultu národohospodářskou v roce 1985. Od téhož roku byl odborným asistentem katedry finančního účetnictví a auditingu VŠE v Praze a od roku 2006 je docentem. V letech 1992 až 1994 byl zároveň zaměstnán v odboru metodiky účetnictví IPB, a.s. Je auditorem, autorem či spoluautorem odborných publikací. V období 2007–2014 byl členem výkonného výboru a předsedou výboru pro veřejný sektor Komory auditorů ČR, jehož je nadále členem. Od roku 2008 je členem skupiny FEE pro veřejný sektor.

Nejdůležitější otázky k DPH u vybraných účetních jednotek



Lenka Zábajová

Podle zákona č. 1/1993 Sb., Ústava České republiky, jsou územní samosprávné celky územními společenstvími občanů, která mají právo na samosprávu. Územní samosprávné celky v rámci svých činností vykonávají jak činnosti v přenesené působnosti, tzv. státní správu, tak činnosti v samostatné působnosti, tzv. samosprávné činnosti. V rámci výkonu státní správy se přitom územní samosprávné celky řídí zákony, které stanoví, že orgánem pro výkon této státní správy je příslušný orgán územního samosprávného celku.

Územní samosprávné celky jsou veřejnoprávními korporacemi, které mohou mít vlastní majetek a s tímto majetkem hospodaří v rámci samostatné činnosti. Územní samosprávné celky, tj. obce a kraje hospodaří podle schváleného rozpočtu.

Obec je podle zákona č. 128/2000 Sb., o obcích (obecní zřízení), ve znění pozdějších předpisů (dále „zákon o obcích“) a zákona č. 131/2000 Sb., o hlavním městě Praze, základním územním samosprávným společenstvím občanů a tvoří územní celek, který je vymezen hranicí území obce. Je veřejnoprávní korporací a má vlastní majetek. Obec v právních vztazích vystupuje vlastním jménem a nese odpovědnost vyplývající z těchto vztahů.

Kraj je dle zákona č. 129/2000 Sb., o krajích (krajské zřízení), ve znění pozdějších předpisů (dále „zákon o krajích“) územním společenstvím občanů, které má právo na samosprávu. Je veřejnoprávní korporací a má vlastní majetek. Kraj v právních vztazích vystupuje vlastním jménem a nese odpovědnost vyplývající z těchto vztahů.

Územní samosprávný celek lze z pohledu zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, charakterizovat jako právnickou osobu, jejímž posláním je přispívat v souladu se zakladatelským právním jednáním vlastní

činností k dosahování obecného blaha občanů. Jistě jde o veřejně prospěšnou osobu, která musí hospodárně využívat své jmění k veřejnému účelu.

Územní samosprávné celky mohou v souladu s § 23 zákona č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů, k plnění svých úkolů, zejména k hospodárnému využívání svého majetku a k zabezpečení veřejné prospěšnosti činností, zřizovat vlastní organizační složky bez právní subjektivity, mohou dále zřizovat příspěvkové organizace jako právnické osoby, které zpravidla ve své činnosti nevytvářejí zisk, a zakládat spolky, obchodní korporace, zřizovat školské právnické osoby a veřejné výzkumné instituce.

Územní samosprávné celky mohou být členy jiných obchodních korporací nebo spolků, na jejichž činnosti se podílí svým majetkem včetně peněžních prostředků.



Vzhledem k tomu, že už dlouho nikdo nevešel ani nevyšel, tak tam asi právě probíhá účetní uzávěrka státu.

Kresba: Ivan Svoboda



Charakteristika příspěvkových organizací

Příspěvkovou organizaci zřizuje v souladu s § 27 zákona č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů, územní samosprávný celek.

Příspěvková organizace v působnosti územního samosprávného celku je zřízena k takovým činnostem, které jsou zpravidla neziskové a jejichž obsah, struktura a složitost vyžadují samostatnou právní subjektivitu.

Příspěvková organizace je vždy právnickou osobou. Předmětem činnosti příspěvkových organizací zřízených územními celky mohou být zejména činnosti v oblasti školství, sociální péče, kultury, veřejného pořádku, čistoty obce, správy zeleně, veřejného osvětlení, odvádění a čištění odpadních vod.

Ve zřizovací listině příspěvkové organizace její zřizovatel, tedy územní samosprávný celek, vymezí rozsah hospodaření se svěřeným majetkem. Majetek může příspěvková organizace do svého vlastnictví nabýt pouze ten, který je potřebný k výkonu činnosti, k níž byla příspěvková organizace zřízena.

Příspěvkové organizace hospodaří s peněžními prostředky získanými vlastní činností a s peněžními prostředky z rozpočtu svého zřizovatele. Dále hospodaří s prostředky svých fondů a s přijatými peněžními dary. Zřizovatel, tedy územní samosprávný celek, je povinen své zřízené příspěvkové organizaci poskytnout finanční prostředky na zabezpečení jejího provozu.

Kdy je vybraná účetní jednotka plátcem DPH

Z § 5 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty (ZDPH) vyplývá, že za osobu povinnou k dani se považuje fyzická nebo právnická osoba, která provádí ekonomické činnosti. Nemůže však jít o činnosti, které jsou v oblasti výkonu veřejné správy.

Zákon v § 5 odst. 3 ZDPH dále uvádí, že územní samosprávný celek a jím zřízená příspěvková organizace se při výkonu působnosti v oblasti veřejné správy nepovažují za osoby povinné k dani, a to i v případě, pokud za výkon těchto působností vybírají úplatu. Je zde

však nutné zmínit, že pokud by z rozhodnutí příslušného orgánu vyplývalo, že uskutečňováním činností v oblasti veřejné správy byla výrazně narušena hospodářská soutěž, považuje se tento subjekt v oblasti tohoto výkonu za osobu povinnou k dani. Osobou povinnou k dani se pak subjekt stává ode dne nabytí právní moci vydaného rozhodnutí.

Za osobu povinnou k dani se však subjekty vykonávající veřejnou správu považují vždy u plnění vyjmenovaných v příloze č. 1 ZDPH.

Ekonomická činnost

Pojem ekonomická činnost je vymezen v § 5 odst. 2 ZDPH. U územních samosprávných celků a jimi zřízených příspěvkových organizací jde zejména o poskytnutí služby, dodání zboží a soustavné využití hmotného a nehmotného majetku za účelem získávání příjmů. U těchto subjektů je zpravidla soustavně využívána hmotná nemovitá věc v podobě nájmu bytových i nebytových prostor.

Co je výkon veřejné správy

Pojem veřejná správa ZDPH blíže nevymezuje. Obecný pojem veřejná správa je velmi rozsáhlý. Jde zejména o správu veřejných věcí ve veřejném zájmu, která je uskutečňována státem, samosprávnými subjekty a dalšími subjekty. Úkoly týkající se veřejné správy jsou těmto subjektům uloženy právní normou. Obce a kraje vykonávají v přenesené působnosti státní správu a v samostatné působnosti samosprávu. Samostatnou působností se rozumí zejména takové činnosti, které jsou v souladu se zákonem o obcích a zákonem o krajích v zájmu občanů obce a kraje. Z pohledu ZDPH je výkon veřejné správy neekonomickou činností, která vůbec nevstupuje do přiznání k dani z přidané hodnoty.

Nárok na odpočet z přijatých zdanitelných plnění

Postup při uplatnění nároku na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění je popsán v § 72 ZDPH. Obecně lze říci, že tyto subjekty postupují při nároku na odpočet daně stejně jako jiní plátcí. To znamená, že je nutné u přijatých plnění klíčovat, k jakému uskutečněnému plnění se vztahují. Pak může dojít k situaci, že má plátcce nárok na odpočet daně buďto v plné výši či je nutné případný nárok pokrátkit nebo není nárok na odpočet daně vůbec.

Může dojít tedy k těmto situacím:

- Plátcce přijme zdanitelné plnění, které se vztahuje pouze k jeho ekonomickým činnostem zdanitelným. V tomto případě má plátcce plný nárok na odpočet daně.
- Plátcce přijme zdanitelné plnění, které se vztahuje pouze k neekonomickým činnostem (obvykle výkon veřejné správy). V tomto případě nemá plátcce nárok na odpočet daně vůbec.

- Plátce přijme zdanitelné plnění, které se vztahuje pouze k jeho ekonomickým činnostem osvobozeným s plným nárokem na odpočet daně. V tomto případě má plátce plný nárok na odpočet daně.
- Plátce přijme zdanitelné plnění, které se vztahuje pouze k jeho ekonomickým činnostem osvobozeným bez nároku na odpočet daně. V tomto případě nemá plátce nárok na odpočet daně vůbec.
- Plátce přijme zdanitelné plnění, které se vztahuje jak k ekonomickým činnostem osvobozeným bez nároku na odpočet daně, tak k ekonomickým činnostem zdanitelným. V tomto případě má plátce nárok na odpočet daně v krácené výši.
- Plátce přijme zdanitelné plnění, které se vztahuje jak k ekonomickým činnostem osvobozeným s plným nárokem na odpočet daně, tak k ekonomickým činnostem osvobozeným bez nároku na odpočet daně. V tomto případě má plátce nárok na odpočet daně v krácené výši.
- Plátce přijme zdanitelné plnění, které se vztahuje jak k neekonomickým činnostem (obvykle výkon veřejné správy), tak k činnostem zdanitelným. V tomto případě má plátce nárok na odpočet daně v poměrné výši zdanitelných činností k činnostem neekonomickým.
- Plátce přijme zdanitelné plnění, které se vztahuje jak k neekonomickým činnostem, tak k činnostem ekonomickým osvobozeným s nárokem na odpočet daně. V tomto případě má plátce nárok na odpočet daně v poměrné výši osvobozených činností s nárokem na odpočet daně, k činnostem neekonomickým.
- Plátce přijme zdanitelné plnění, které se vztahuje jak k neekonomickým činnostem, tak k činnostem ekonomickým osvobozeným bez nároku na odpočet daně. V tomto případě nemá plátce nárok na odpočet daně vůbec.
- Plátce přijme zdanitelné plnění, které se vztahuje jak k neekonomickým činnostem, tak k činnostem ekonomickým osvobozeným s nárokem na odpočet daně, tak i k ekonomickým činnostem osvobozeným bez nároku na odpočet daně. V tomto případě má plátce nárok na odpočet daně v poměrné výši osvobozených činností s nárokem na odpočet daně k neekonomickým činnostem a dále pak tento poměrný nárok na odpočet daně musí plátce ještě krátit ve vztahu ekonomických činností osvobozených bez nároku na odpočet daně a ekonomických činností osvobozených s nárokem na odpočet daně.
- Plátce přijme zdanitelné plnění, které se vztahuje jak k neekonomickým činnostem, tak k ekonomickým činnostem zdanitelným, tak i k ekonomickým činnostem osvobozeným bez nároku na odpočet daně. V tomto případě má plátce nárok na odpočet daně v poměrné výši zdanitelných činností k neekonomickým činnostem a dále pak tento poměrný nárok na odpočet daně musí plátce ještě krátit

ve vztahu ekonomických činností osvobozených bez nároku na odpočet daně a ekonomických činností zdanitelných.

Poměrný nárok na odpočet daně

Poměrný nárok na odpočet daně je v ZDPH uveden v § 75 a jde o situaci, kdy se přijaté plnění vztahuje jak k uskutečněným ekonomickým činnostem, tak k činnostem neekonomickým, tedy k těm, které nejsou předmětem daně. U těchto subjektů jde zejména o situaci, kdy se přijaté plnění vztahuje jak k výkonu veřejné správy (neekonomická činnost), tak k ekonomickým činnostem. Může jít například i o situaci, kdy se přijaté plnění vztahuje k majetku, který plátce částečně pronajímá za úplatu a dále ho využívá k výkonu veřejné správy, např. zde sídlí obecní úřad. Stejná situace je, pokud by majetek byl částečně pronajímán za úplatu a částečně vypůjčen, tedy poskytnut bez úplaty.

Přijaté plnění je nutně z hlediska uskutečněných činností pokrýt poměrným nárokem na odpočet daně a teprve ze zbytku, již zkráceného poměrného nároku, má plátce nárok na odpočet daně. Důležité je však i to, jestli se již zkrácený poměrný nárok na odpočet daně dále bude vztahovat k ekonomickým činnostem s nárokem na odpočet daně, či nikoliv. Pokud se bude již zkrácený poměrný nárok na odpočet daně vztahovat k činnostem pouze zdanitelným, tak vstupuje do daňového přiznání jako plný nárok na odpočet daně. Pokud se však již zkrácený nárok na odpočet daně bude vztahovat jak k činnostem zdanitelným, tak k činnostem osvobozeným bez nároku na odpočet daně, tak vstupuje do daňového přiznání jako krácený nárok na odpočet daně.

Poměrné krácení nároku na odpočet daně musí plátce vždy použít u dlouhodobého majetku. V ostatních případech lze postupovat i podle § 13 odst. 4 písm. a) nebo podle § 13 odst. 3 písm. a) ZDPH. Znamená to tedy, že plátce si v prvopočátku uplatní ve zdaňovacím období celý nárok na odpočet daně



a následně v témže zdaňovacím období provede zdánění ve formě poskytnutí služby nebo dodání zboží. Může si však vybrat i poměrné krácení nároku, které je povinné u dlouhodobého majetku.

Závěrem si dovolím ještě zdůraznit, že u dlouhodobého majetku, který musí být zkrácen poměrným koeficientem, se při zařazení majetku a uvedení do používání provede kvalifikovaný odhad krácení. Ke konci roku je nutné tento odhad vypořádat. Změní-li se poměr krácení nároku na odpočet daně u tohoto dlouhodobého majetku o více než 10 procentních bodů v neprospěch plátce, musí se opravit výše uplatněný nárok na odpočet daně. Změní-li se poměr krácení nároku na odpočet daně u tohoto dlouhodobého majetku o více než 10 procentních bodů ve prospěch plátce, může plátce opravit výše uplatněný nárok na odpočet daně. Oprava poměrného nároku na odpočet daně se uvede v daňovém přiznání za poslední zdaňovací období kalendářního roku, a to v prvním roce na řádku č. 45. V následujících letech tento dlouhodobý majetek podléhá úpravě podle § 78 ZDPH a pokud k ní dochází, provádí se také v daňovém přiznání za poslední zdaňovací období kalendářního roku, a to na řádku č. 60.

Krácený nárok na odpočet daně

Krácený nárok na odpočet daně je uveden v § 76 ZDPH a jde o situaci, kdy se přijaté plnění vztahuje jak k uskutečněným ekonomickým činnostem zdanitelným, tak k ekonomickým činnostem osvobozeným bez nároku na odpočet daně. Může jít například o případ, kdy se přijaté plnění vztahuje k majetku, který plátce částečně pronajímá plátcům DPH a částečně neplátcům DPH.

Ke krácení dochází u plátce ze všech přijatých plnění, která souvisejí současně jak s ekonomickou

činností zdanitelnou, tak s ekonomickou činností osvobozenou bez nároku na odpočet daně. U tohoto přijatého plnění je nutné z hlediska uskutečněných činností krátit nárok na odpočet daně, a do daňového přiznání vstupuje jako krácený nárok na odpočet daně.

Pokud však přijatá zdanitelná plnění souvisejí pouze s ekonomickou činností osvobozenou bez nároku na odpočet daně, nárok na odpočet daně vůbec nevzniká. Pokud přijatá zdanitelná plnění souvisejí pouze s ekonomickou činností zdanitelnou, vzniká plný nárok na odpočet.

Závěrem si dovolím ještě zdůraznit, že pokud půjde o krácení nároku na odpočet daně u dlouhodobého majetku, tak i tady bude docházet k vypořádání uplatněného kráceného nároku na odpočet daně v prvním roce podle § 76 ZDPH. Znamená to tedy, že po skončení běžného roku se provede vypořádání odpočtu daně v krácené výši u dlouhodobého majetku a rozdíl se uvede v daňovém přiznání za poslední zdaňovací období kalendářního roku na řádku č. 53. V následujících letech tento dlouhodobý majetek podléhá úpravě podle § 78 ZDPH. Pokud k úpravě dochází, provádí se také v daňovém přiznání za poslední zdaňovací období kalendářního roku, a to na řádku č. 60.

Ing. Bc. Lenka Zábojová je daňovou poradkyní a asistentkou auditora. Její specializací je účetnictví a zdaňování obcí a jimi zřízených příspěvkových organizací, má za sebou bohatou přednáškovou činnost. Je zakladatelkou akreditované vzdělávací instituce ÚKZ.CZ. Přednáší na Vysokém učení technickém v Brně v rámci oboru účetnictví veřejného sektoru. Je odbornou konzultantkou při veřejnosprávních kontrolách u příspěvkových organizací zřízených obcemi.



Rozhovor s Martinou Smetanovou, vedoucí oddělení Harmonizace externího auditu Ministerstva financí

Postupy a metody provádění auditu účetních závěrek

Do oddělení Harmonizace externího auditu, které spadá pod odbor 47 – Centrální harmonizační jednotka Ministerstva financí, jste nastoupila po dlouhé praxi v soukromých firmách. Co byla Vaše motivace k takové změně zaměstnavatele?

Na Vaši otázku není jednoduchá odpověď. Pro soukromý sektor jsem pracovala dlouhých 18 let v pozici „uživatele“ právních předpisů. Víím, jak někdy bylo obtížné přesně porozumět tomu, co měl autor zákona na mysli, jak si představoval převedení daného ustanovení do praxe apod. Když přišla nabídka na změnu, rozhodla jsem se pro a nabídku přijala. Chtěla jsem si vyzkoušet, jaké to je na druhém břehu, a stát se „spoluautorem“ rodících se norem.

Jaké úkoly Vás čekají v nejbližší době? Zajímá mě zejména aktuální situace v implementaci nové regulace auditu v EU do českého zákona o auditorech.

Ministerstvo financí intenzivně pracuje na novele zákona o auditorech, aby zajistilo soulad českého právního řádu s předpisy Evropské unie. K předpisům, které musí být implementovány do zákona o auditorech, patří: *Směrnice Evropského parlamentu a Rady 2014/56/EU ze dne 16. dubna 2014, kterou se mění směrnice 2006/43/ES o povinném auditu ročních a konsolidovaných účetních závěrek a nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) č. 537/2014 ze dne 16. dubna 2014 o specifických požadavcích na povinný audit subjektů veřejného zájmu a o zrušení rozhodnutí Komise 2005/909/ES*. Obě tyto evropské právní normy jsou členské státy Evropské unie včetně České republiky povinny zavést do svých právních řádů do 16. června 2016 s účinností zákona od 17. června 2016.

Návrh zákona, kterým se mění zákon č. 93/2009 Sb., o auditorech a o změně některých zákonů, ve znění pozdějších předpisů, byl rozeslán do mezirezortního připomínkového řízení všem ministerstvům a dalším připomínkovým místům určeným interními předpisy Ministerstva financí a Legislativními pravidly vlády s termínem pro uplatnění připomínek do 2. září 2015. V tu chvíli probíhá proces vypořádání připomínek.

**Stále aktuálním tématem je reforma účetnictví státu a blížící se termín sestavení konsolidované účetní závěrky státu. Také se těšíte na úda-
je z ní?**



Mgr. et Mgr. Martina Smetanová pracovala od roku 2001 do roku 2014 v oddělení auditu společnosti Deloitte, kde se specializovala na poskytování služeb klientům z oblasti veřejného sektoru. Od roku 2014 pracuje na Ministerstvu financí ČR jako vedoucí oddělení Harmonizace externího auditu. Je členkou Výboru pro veřejný sektor Komory auditorů ČR, který od roku 2008 spolupracuje s MF ČR, zejména s odborem 17 – Kontrola. Spolupráce je věnována standardizaci dokumentů určených pro obce, kraje a dobrovolné svazky obcí a postupů pro provádění přezkoumání hospodaření těchto účetních jednotek. Věnuje se lektorské a publikační činnosti.

Reforma veřejných financí a s ní spojená konsolidace je skutečně již několik let ve veřejném sektoru hitem č. 1. Myslím, že kolegy z odboru 54 – Státní pokladna, controlling a účetnictví veřejného sektoru, kteří mají konsolidaci ve své gesci, čeká ještě hodně tvrdé práce. Na Vaši otázku odpovídám ano. Těším se na informace, které přinesou první účetní výkazy za Českou republiku, zejména pak na jejich interpretaci.

Dlouhodobě pracujete na Komoře auditorů ČR ve Výboru pro veřejný sektor, takže se setkáváte i s problematikou auditu účetních závěrek ve veřejném sektoru. Jakou roli by měli hrát v této oblasti externí auditoři?

Veřejný sektor je velmi široký. Je v něm mnoho různorodých účetních jednotek, které ve společnosti hrají různé role. Myslím, že je potřeba si stanovit, co od každé jednotlivé skupiny takových účetních jednotek očekáváme, a rozhodnout, zda je vhodnější zvolit audit, kontrolu anebo třeba přezkoumání

hospodaření, protože každá z těchto činností je jiná, s jiným výsledkem a s jinou zprávou.

Například územní samosprávné celky (obce a kraje) a dobrovolné svazky obcí nemají ze zákona povinný audit (ověření) účetní závěrky, i když příslušné orgány, tj. zastupitelstvo obce nebo kraje, zastupitelstvo hlavního města Prahy a u dobrovolného svazku obcí nejméně tříčlenný orgán, musí účetní závěrky schvalovat. V této oblasti proto vidím do budoucna prostor pro externí auditory v souvislosti s případným zavedením auditu účetní závěrky zejména u velkých účetních jednotek, kterými jsou např. hlavní město Praha a statutární města.

Jaké vidíte možnosti spolupráce externího a interního auditu?

I když z definic vyplývá, že jde o profese, které mají jinou úlohu a jiný cíl, měli by být externí a interní auditoři partnery. Interní auditor může pomoci externímu auditorovi zvýšit jeho efektivitu při provádění auditorských činností, protože je cenným zdrojem informací. Zná danou účetní jednotku, tj. klíčové osoby, interní normy, vnitřní kontrolní systém, IT systémy apod. Naopak externí auditor může pomoci internímu auditorovi tam, kde se mu nedaří prosadit změny, např. nesprávně prováděná inventarizace, zastaralé nebo neexistující vnitřní předpisy apod. Interní auditor si může osvojit postupy a techniky, které používá externí auditor, např. výběry vzorků, zpracování dokumentace, analytické postupy aj. Dobře zvolená a efektivní spolupráce a koordinace činností má bezesporu své přínosy a v konečném důsledku může vést i ke snížení ceny za poskytované služby.

V čem jsou podle Vás hlavní specifika auditu účetních závěrek ve veřejném sektoru oproti auditu podnikatelských subjektů?

Postupy a metody provádění auditu účetních závěrek by měly být jak ve veřejném, tak v podnikatelském sektoru víceméně stejné. Důležité je ale porozumět rizikům, která jsou jiná a dokázat je správně vyhodnotit. Zároveň je důležité si uvědomit, kdo je vlastně uživatelem auditorské zprávy.

Ministerstvo financí vykonává podle § 20 zákona č. 420/2004 Sb., o přezkoumávání hospodaření územních samosprávných celků a dobrovolných svazků obcí dozor nad přezkoumáním vykonaným auditorem nebo auditorskou společností. Jaká jsou zjištění z této dozorové činnosti?

Na webových stránkách Ministerstva financí je uveřejněna zpráva „Informace o zabezpečování povinností vyplývajících pro Ministerstvo financí ze zákona č. 420/2004 Sb., o přezkoumávání hospodaření územních samosprávných celků a dobrovolných svazků obcí, ve znění pozdějších předpisů a zákonů souvisejících za období od 1. července 2013 do 30. června 2014“,

zpracovaná odborem 17 – Kontrola. Tato zpráva obsahuje i informace týkající se výsledků z dozorů nad přezkoumáním, které provedl auditor či auditorská společnost.

Ze zjištění uvedených v této zprávě vyplývá, že zprávy o výsledcích přezkoumání hospodaření často neobsahovaly náležitosti stanovené § 10 zákona o přezkoumání. Například u chyb a nedostatků nebylo uvedeno označení dokladů a jiných podkladů, ze kterých zjištění vychází, nebyl uveden popis zjištěných chyb a nedostatků s odvoláním na platný právní předpis aj.

V souvislosti s uvedenými nedostatky bych ráda upozornila ještě na jednu věc. Za přezkoumání hospodaření všech územních samosprávných celků odpovídá podle zákona č. 2/1969 Sb., o zřízení ministerstev a jiných ústředních orgánů státní správy České republiky, Ministerstvo financí. Část kompetencí k výkonu přezkoumání hospodaření byla přenesena na krajské úřady a Magistrát hlavního města Prahy, které jako přezkoumávající orgány vykonávají přezkoumání v přenesené působnosti. Ze zákona o přezkoumání vyplývá, že obce, popř. městské části hlavního města Prahy, které zadaly přezkoumání hospodaření auditorovi, mají za povinnost předat stejnopis zprávy o výsledku přezkoumání hospodaření přezkoumávajícímu orgánu, tj. krajskému úřadu nebo Magistrátu hlavního města Prahy, do 15 dnů po jejím projednání v orgánech obce/městské části hlavního města Prahy. Přezkoumávající orgány tak mají přehled o auditech a auditorských společnostech, které na jejich katastrálním území provádějí přezkoumání hospodaření. Zprávy auditorů tak mohou vzájemně porovnávat a analyzovat. Z informací od přezkoumávajících orgánů vyplývá, že také zjišťují nedostatky. Například zpráva o výsledku přezkoumání hospodaření není zpracována v souladu s § 10 zákona o přezkoumání, chybí jednoznačný závěr, nejsou vyjmenovány všechny předměty přezkoumání, zpráva neobsahuje označení všech dokladů a jiných materiálů využitých při přezkoumání, ve zprávě je uveden odkaz na zákon o obcích, i když se jedná o městskou část hlavního města Prahy apod.

Kudy by se podle Vás měla v budoucnu ubírat spolupráce MF s výborem pro veřejný sektor Komory auditorů?

Možnosti spolupráce Ministerstva financí s výborem Komory auditorů pro veřejný sektor vidím zejména v oblasti kontroly kvality, vzájemného vzdělávání a spolupráci na standardizaci postupů pro provádění přezkoumání hospodaření.

Rozhovor vedl Ladislav Mejzlík

Test: Veřejný sektor



Z nabízených možností je vždy jen jedna správná.

- 1. Vybranými účetními jednotkami jsou podle zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů:**
- účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví
 - účetní jednotky, u kterých hlavním předmětem činnosti není podnikání, pokud účtují v soustavě podvojného účetnictví
 - organizační složky státu, státní fondy, územní samosprávné celky, dobrovolné svazky obcí, regionální rady regionů soudržnosti, příspěvkové organizace a zdravotní pojišťovny
 - organizační složky státu, státní fondy, vědecké výzkumné instituce, příspěvkové organizace, regionální rady regionů soudržnosti, územní samosprávné celky, veřejné vysoké školy a zdravotní pojišťovny
- 2. V České republice bylo v roce 2014 celkem obcí:**
- 3 258
 - 6 248
 - 8 532
 - 10 326
- 3. Největší počet přezkoumaných obcí byl v roce 2013 na území kraje:**
- Jihočeského
 - Vysočina
 - Jihomoravského
 - Středočeského
- 4. Krajské úřady požádalo o přezkoumání za rok 2013 celkem dobrovolných svazků obcí:**
- 1 581
 - 842
 - 326
 - 559
- 5. Auditoři, ve srovnání s kontrolory krajských úřadů, častěji přezkoumají obce s menším počtem obyvatel:**
- ano
 - ne
 - podíl je stejný
 - auditoři u obcí přezkoumání neprovádějí
- 6. Na území Olomouckého kraje bylo v roce 2013 přezkoumáno celkem obcí:**
- 357
 - 2 361
 - 987
 - 1 463
- 7. Do konsolidačního celku Česká republika bude zahrnuto zhruba:**
- 8 tisíc subjektů
 - 18 tisíc subjektů
 - 21 tisíc subjektů
 - 87 tisíc subjektů
- 8. Přehled o peněžních tocích a přehled o změnách vlastního kapitálu sestavují vybrané účetní jednotky:**
- dobrovolně
 - nesestavují, protože pro ně nejsou tyto přehledy povinné
 - sestavují vybrané účetní jednotky, pokud k rozvahovému dni a za bezprostředně předcházející účetní období splní dvě kritéria, a to aktiva více než 40 milionů Kč a roční úhrn čistého obrátu více než 80 milionů Kč
 - sestavují vybrané účetní jednotky, pokud k rozvahovému dni a za bezprostředně předcházející účetní období splní dvě kritéria, a to aktiva celkem více než 40 milionů Kč a průměrný přepočtený stav zaměstnanců v průběhu účetního období více než 50
- 9. U vybraných účetních jednotek se reálnou hodnotou oceňuje:**
- majetek určený k prodeji
 - vybrané účetní jednotky majetek a závazky reálnou hodnotou neoceňují
 - majetek určený k prodeji s výjimkou zásob
 - zásoby určené k prodeji
- 10. Pokud není známa pořizovací cena majetku, oceňují se jednou korunou:**
- kulturní památky, sbírky muzejní povahy, předměty kulturní hodnoty a církevní stavby
 - kulturní památky, národní kulturní památky, sbírky muzejní povahy, předměty kulturní hodnoty a církevní stavby
 - žádný
 - kulturní památky, národní kulturní památky a předměty kulturní hodnoty
- 11. Mezinárodní účetní standardy pro veřejný sektor mají mezinárodní zkratku:**
- EPSAS
 - IFAC
 - IPSAS
 - IFRS
- 12. IPSAS 35 se týká:**
- společných ujednání
 - separátní účetní závěrky
 - zveřejnění podílů na jiných jednotkách
 - konsolidované účetní závěrky

Test připravila: Martina Smetanová



Co najdete v e-příloze č. 7/2015

Přístup k e-příloze Auditor

E-příloha Auditor vychází souběžně s tištěným časopisem Auditor v elektronické podobě. Pro auditory je ke stažení v uzavřené části webových stránek Komory auditorů www.kacr.cz, kam se lze dostat pod přihlašovací jménem a heslem. Auditři také mohou požádat o zaslání e-přílohy e-mailem na: sikorova@kacr.cz. Předplatitelům je e-příloha zasílána e-mailem.

Téma čísla – Veřejný sektor

- BIS: V krajích a obcích se zneužívaly veřejné peníze, bez postihů
- Zeman s Kalou řešili rizika zneužívání veřejných financí obcemi

Daně

- Plátcí DPH pozor, od ledna vás čeká kontrolní hlášení
- Kontrolní hlášení k DPH: Proč má být účinnou zbraní na podvody?
- DPH u nemovitostí – světlo na konci tunelu
- Zločin a trest v daních
- Zločin a trest v daních – dějství druhé

Právo

- Perspektivy institutu trestní odpovědnosti právnických osob v České republice
- K prvním rozhodnutím rejstříkových soudů dle ZOK

Zaznamenali jsme

- Agrofert hledá auditora. O zakázku za desítky milionů soupeří všichni významní hráči
- Agrofert vybral, kdo bude auditovat Babišovy firmy
- Notáři již provádějí on-line zápisy do OR
- Veřejná evidence právnických osob – stručný přehled odsouzených právnických osob
- Klienti léta netušili, že jim účetní vysává konta
- Zprávy o odpovědnosti budou pro firmy povinné
- Nezveřejňování ve sbírce listin obchodního rejstříku
- Je umístění hypertextového odkazu na internetové stránky porušením autorských práv?

-MVa-