

AS č. 52 – AUDITORSKÝ STANDARD

PŘEZKOUMÁNÍ HOSPODAŘENÍ A AUDIT ÚČETNÍ ZÁVĚRKY ÚZEMNÍCH SAMOSPRÁVNÝCH CELKŮ

(novela)

OBSAH

ÚVOD (1. - 3.)

PŘEZKOUMÁNÍ HOSPODAŘENÍ (4. - 37.)

AUDIT ÚČETNÍ ZÁVĚRKY (38. - 45.)

DALŠÍ POVINNOSTI AUDITORŮ PŘI POSKYTOVÁNÍ AUDITORSKÝCH SLUŽEB
ÚZEMNÍM SAMOSPRÁVNÝM CELKŮM (46.)

Příloha 1: Zpráva o výsledku přezkoumání hospodaření

Příloha 2: Zpráva auditora o ověření účetní závěrky

Příloha 3: Příklad zdůraznění skutečnosti

ÚVOD

1. Účelem tohoto standardu je stanovit normy a poskytnout auditorovi vodítka pro provádění:
 - a) přezkoumání hospodaření územních samosprávných celků (dále jen přezkoumání hospodaření),
 - b) auditu účetní závěrky územních samosprávných celků (dále jen audit účetní závěrky).Obsah tohoto standardu se použije i pro dobrovolné svazky obcí a přiměřeně pro příspěvkové organizace zřizované územními samosprávnými celky.
2. **Přezkoumání hospodaření vykonávané auditorem** je dle zákona č. 420/2004 Sb., o přezkoumávání hospodaření územních samosprávných celků a dobrovolných svazků obcí, ve znění pozdějších předpisů, auditorskou činností k ověřování dalších skutečností, která je vykonávána na základě smlouvy o poskytování auditorské služby. Výsledkem přezkoumání hospodaření je zpráva o výsledku přezkoumání hospodaření.
3. **Audit účetní závěrky** podle zákona č. 93/2009 Sb., o auditorech a o změně některých zákonů, jehož výsledkem je zpráva auditora o ověření účetní závěrky, je zaměřen na ověření, zda informace uvedené v účetní závěrce podávají ve smyslu platných předpisů věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví účetní jednotky.

PŘEZKOUMÁNÍ HOSPODAŘENÍ

Subjekty přezkoumání hospodaření

4. Obecně závazné předpisy obsahují požadavek, aby každý územní samosprávný celek a každý svazek obcí dal přezkoumat své hospodaření za uplynulý kalendářní rok.

Cíl přezkoumání hospodaření

5. Cílem přezkoumání hospodaření je umožnit auditorovi vyjádřit názor na předmět přezkoumání. Názor je formulovaný ve zprávě o výsledku přezkoumání hospodaření.

Předmět přezkoumání hospodaření

6. Předmětem přezkoumání hospodaření jsou údaje o ročním hospodaření územního celku, tvořící součást závěrečného účtu podle zvláštního právního předpisu, a to:
 - a) plnění příjmů a výdajů rozpočtu včetně peněžních operací, týkajících se rozpočtových prostředků,
 - b) finanční operace, týkající se tvorby a použití peněžních fondů,
 - c) náklady a výnosy podnikatelské činnosti územního celku,
 - d) peněžní operace, týkající se sdružených prostředků vynakládaných na základě smlouvy mezi dvěma nebo více územními celky, anebo na základě smlouvy s jinými právníckými nebo fyzickými osobami,
 - e) finanční operace, týkající se cizích zdrojů ve smyslu právních předpisů o účetnictví,
 - f) hospodaření a nakládání s prostředky poskytnutými z Národního fondu a s dalšími prostředky ze zahraničí poskytnutými na základě mezinárodních smluv,
 - g) vyúčtování a vypořádání finančních vztahů ke státnímu rozpočtu, k rozpočtům krajů, k rozpočtům obcí, k jiným rozpočtům, ke státním fondům a k dalším osobám.

Předmětem přezkoumání hospodaření dále je

- a) nakládání a hospodaření s majetkem ve vlastnictví územního celku,
- b) nakládání a hospodaření s majetkem státu, s nímž hospodaří územní celek,

- c) zadávání a uskutečňování veřejných zakázek, s výjimkou úkonů a postupů přezkoumaných orgánem dohledu podle zvláštního právního předpisu,
- d) stav pohledávek a závazků a nakládání s nimi,
- e) ručení za závazky fyzických a právnických osob,
- f) zastavování movitých a nemovitých věcí ve prospěch třetích osob,
- g) zřizování věcných břemen k majetku územního celku,
- h) účetnictví vedené územním celkem.

Hlediska přezkoumání hospodaření

7. Předmět přezkoumání se ověřuje z hlediska
 - a) dodržování povinností stanovených zvláštními právními předpisy, zejména předpisy o finančním hospodaření územních celků, o hospodaření s jejich majetkem, o účetnictví a o odměňování,
 - b) souladu hospodaření s finančními prostředky ve srovnání s rozpočtem,
 - c) dodržení účelu poskytnuté dotace nebo návratné finanční výpomoci a podmínek jejich použití,
 - d) věcné a formální správnosti dokladů o přezkoumávaných operacích.
8. Předmětem přezkoumání hospodaření jsou podle obecně závazného právního předpisu údaje o ročním hospodaření územního celku, tvořící součást závěrečného účtu, nikoliv závěrečný účet.
9. Při přezkoumání hospodaření je rovněž zjišťováno, zda byly odstraněny nedostatky zjištěné při přezkoumání hospodaření za předcházející roky.
10. Přezkoumání hospodaření provádí auditor na základě písemné smlouvy, jejímiž náležitostmi jsou rovněž předmět a hlediska přezkoumání a obsah zprávy o výsledku přezkoumání.
11. Auditor může na základě požadavků klienta v souladu s uzavřenou smlouvou ověřit i závěrečný účet v rozsahu, aby se ujistil, že údaje uvedené v závěrečném účtu odpovídají finančním informacím podrobeným přezkoumání. Výsledek ověření závěrečného účtu uvede případně do samostatného stanoviska.
12. V případě, že se údaje v závěrečném účtu významně liší od finančních informací podrobených přezkoumání hospodaření, auditor zváží důsledek nesrovnalosti na zprávu o výsledku přezkoumání hospodaření. V případě, že zpráva již byla vydána, auditor zváží další postup.
13. Auditor může přezkoumání hospodaření provést jednorázově nebo jako dílčí. Z dílčích přezkoumání jsou pořizovány zápisy.

Přezkoumání hospodaření jako ověřovací zakázka

- 14. Přezkoumání hospodaření je ověřovací zakázkou v pojetí rámce mezinárodních auditorských standardů, neboť má základní náležitosti ověřovací zakázky stanovené odstavcem 20 tohoto rámce.**
- 15. Základním standardem aplikovaným při přezkoumání hospodaření je ISAE 3000 „Ověřovací zakázky, které nejsou auditem ani prověrkami historických finančních informací“.**

Komentář k uplatnění ISAE 3000 při přezkoumání hospodaření

16. Při přezkoumání hospodaření jsou uplatňovány veškeré zásady a postupy stanovené ISAE 3000. Zvláště na zřeteli je třeba mít ustanovení odstavce 4, 6, 9, 10, 33, 38, 48 a 49.

Komentář k uplatnění auditorských standardů při přezkoumání hospodaření

17. Ustanovení standardu ISAE 3000 konstatují, že standardy pro audit účetní závěrky mohou být pro auditory směrodatným vodítkem i při ověřovacích zakázkách, které nejsou auditem ani prověrkou historických účetních informací.
18. Při provádění přezkoumání hospodaření je třeba přiměřeně aplikovat i ustanovení těchto standardů:
 - ISA 220 Řízení kvality u auditů historických finančních informací
 - ISA 230 Dokumentace auditu
 - ISA 240 Postup auditorů při posuzování možných podvodů při auditu účetní závěrky
 - ISA 250 Přihlížení k zákonům a nařízením při auditu účetní závěrky
 - ISA 260 Předávání informací o záležitostech auditu osobám pověřeným řízením účetní jednotky
 - ISA 300 Plánování auditu účetní závěrky
 - ISA 315 Znalost účetní jednotky a jejího prostředí a vyhodnocení rizik výskytu významné nesprávnosti
 - ISA 320 Významnost z hlediska auditu
 - ISA 330 Postupy prováděné auditorem v reakci na vyhodnocená rizika
 - ISA 402 Zvažované skutečnosti týkající se subjektů využívajících služeb servisních organizací
 - ISA 500 Důkazní informace
 - ISA 501 Důkazní informace – další aspekty týkající se specifických položek
 - ISA 505 Externí konfirmace

ISA 510	Audit v prvním účetním období zakázky – počáteční zůstatky
ISA 520	Analytické postupy
ISA 530	Výběr vzorků a další výběrové testy
ISA 540	Audit účetních odhadů
ISA 545	Audit ocenění reálnou hodnotou a jejího vykazování
ISA 550	Propojené osoby
ISA 560	Události po datu účetní závěrky
ISA 600	Využití práce jiného auditora
ISA 610	Posuzování práce interního auditu
ISA 620	Využití práce experta

19. Jednotlivé auditorské standardy jsou při přezkoumání hospodaření využity na základě odborného úsudku auditora v závislosti na charakteristických rysech subjektu, jehož hospodaření je přezkoumáváno, zejména na jeho velikosti, struktuře, rozsahu a složitosti aktivit, fungování vnitřního kontrolního systému, složitosti systému vedení účetnictví a jiných.

Zpráva o výsledku přezkoumání hospodaření

20. Zpráva o výsledku přezkoumání hospodaření je zpracovávána na základě jednorázového přezkoumání, anebo na základě zápisů z dílčích přezkoumání.

21. Obsah zprávy o výsledku přezkoumání hospodaření se řídí obecně závazným předpisem a musí obsahovat i náležitosti vycházející z ISAE 3000.

22. Zpráva obsahuje:

- název zprávy,
- adresáta,
- název přezkoumávaného subjektu,
- označení osob provádějících přezkoumání,
- popis předmětu a hledisek přezkoumání (kriterií),
- místo přezkoumání,
- období, ve kterém přezkoumávání probíhalo,
- definování odpovědnosti auditora a účetní jednotky,
- odvolávky na použité auditorské standardy,
- rok, za který bylo přezkoumání provedeno,
- přehled provedených prací,
- popis zjištěných chyb a nedostatků včetně uvedení povinností, stanovených zvláštními právními předpisy, nebo jiných hledisek přezkoumání, které nebyly dodrženy,
- označení dokladů a jiných materiálů, ze kterých případná zjištění vychází,
- závěr z přezkoumání,
- odstavec s prohlášením, že rozsah provedených prací nesplňuje požadavky pro vydání auditorského výroku, a proto tato zpráva není zprávou auditora o auditu účetní závěrky,
- datum vyhotovení zprávy,
- jméno a číslo oprávnění auditora odpovědného za předložení zprávy,
- podpis auditora,
- datum předání zprávy.

Ve zprávě se použijí především přesné formulace a pojmy uvedené v obecně závazném právním předpisu.

Závěr z přezkoumání hospodaření

23. Závěr z přezkoumání informuje předpokládané uživatele o výsledku přezkoumání hospodaření.

24. V případě, že při přezkoumání hospodaření nebyly zjištěny chyby a nedostatky uvede auditor tuto skutečnost ve svém závěru.

25. V případě, že byly zjištěny chyby a nedostatky, spočívající v

1. porušení rozpočtové kázně,
2. neúplnosti, nesprávnosti nebo neprůkaznosti vedení účetnictví,
3. pozměňování záznamů nebo dokladů v rozporu se zvláštními právními předpisy,
4. porušení povinností nebo překročení působnosti územního celku stanovených zvláštními právními předpisy,
5. neodstranění nedostatků zjištěných při dílčím přezkoumání nebo při přezkoumání za předcházející roky, nebo
6. nevytvoření podmínek pro přezkoumání stanovených zvláštním předpisem.

uvede auditor popis zjištěných chyb a nedostatků včetně uvedení povinností stanovených zvláštními právními předpisy nebo jiných hledisek přezkoumání, které nebyly dodrženy.

26. Povinnou náležitostí závěru zprávy o výsledku přezkoumání hospodaření je dále
- upozornění na případná rizika, která lze dovodit ze zjištění a která mohou mít negativní dopad na hospodaření územního celku v budoucnosti
 - uvedení podílu pohledávek a závazků na rozpočtu územního celku a podílu zastaveného majetku na celkovém majetku územního celku. Auditor ve své zprávě uvede postup výpočtu ukazatele včetně údajů, které při výpočtu použil.

Postup při přípravě a projednání zprávy o výsledku přezkoumání hospodaření

27. Auditor nejprve zpracuje návrh zprávy o výsledku přezkoumání hospodaření a předá jej územnímu celku k vyjádření. Obdržené stanovisko je pak přílohou zprávy o výsledku přezkoumání hospodaření.
28. V případě, že byly ze strany územního celku vzneseny k návrhu zprávy námitky, auditor namítaná zjištění prověří, formou písemného závěru informuje územní celek o závěrech prověření a tyto závěry s územním celkem projedná.
29. Ve zprávě o výsledku přezkoumání hospodaření auditor popíše zjištěné chyby a nedostatky včetně uvedení všech povinností, stanovených zvláštními právními předpisy, nebo jiných hledisek přezkoumání, které nebyly dodrženy. Dále ve zprávě o výsledku přezkoumání hospodaření auditor označí doklady a jiné materiály, ze kterých zjištění vychází a upozorní na případná rizika, která lze ze zjištění dovodit a která mohou mít negativní dopad na hospodaření územního celku v budoucnu.
30. Zprávu o výsledku přezkoumání hospodaření projedná auditor nebo auditorská společnost jde-li o:
- obec nebo městskou část hlavního města Prahy se starostou
 - statutární město a hlavní město Prahu s primátorem.
- Dále lze doporučit projednání s finančním výborem zastupitelstva.
31. V případě svazku obcí projedná auditor zprávu s orgánem, který je k tomu určen stanovami svazku.
32. Příklad zprávy o výsledku přezkoumání hospodaření zahrnující výše uvedené základní prvky je uveden v Příloze 1 tohoto standardu.

Uživatelé

33. Zastupitelstva, další orgány územních samosprávných celků a státní orgány používají zprávu o výsledku přezkoumání hospodaření k účelům, které jim ukládají obecně závazné předpisy, zejména pro zjištění, zda územní samosprávný celek hospodařil v souladu s platnými zákony a schváleným, případně upraveným rozpočtem.

Obecné standardy přezkoumání hospodaření

34. Auditor provádějící přezkoumání hospodaření musí mít dostatečné profesní schopnosti k provedení požadovaných úkolů.
35. Provádění přezkoumání hospodaření vyžaduje doplnění odborné způsobilosti v oblastech, které vyplývají ze specifik přezkoumání hospodaření.
36. Auditorská společnost a jednotliví auditoři musí ve všech záležitostech vztahujících se k přezkoumání hospodaření udržovat jak osobní, tak vnější nezávislost a dbají na udržování jak vnější nezávislosti, tak zdání nezávislosti.
37. Přezkoumání hospodaření se provádí a zpráva připravuje s náležitou odbornou péčí.

AUDIT ÚČETNÍ ZÁVĚRKY

Uživatelé

38. Územní samosprávné celky nemají ze zákona povinnost nechat si ověřit svou účetní závěrku. Banky, ostatní finanční instituce, investoři a další uživatelé mohou požadovat zprávu auditora o ověření účetní závěrky, např. jako jeden z podkladů pro posouzení, jak je územní samosprávný celek schopen nést případné zatížení dluhem.

Předmět auditu účetní závěrky

39. Audit účetní závěrky se zabývá posouzením věrného a poctivého obrazu předmětu účetnictví účetní jednotky v účetní závěrce a posouzením, zda účetní závěrka je v souladu s právními předpisy.
40. Auditor při provádění auditu účetní závěrky postupuje podle platných auditorských standardů, není-li v tomto standardu stanoveno jinak.
41. Audit účetní závěrky může být prováděn současně s přezkoumáním hospodaření.
42. V případě, že se informace získané během provádění přezkoumání hospodaření významně liší od informací získaných během provádění auditu účetní závěrky, auditor zváží důsledek nesrovnalosti na zprávu o výsledku přezkoumání hospodaření nebo auditorský výrok. V případě, že zpráva nebo výrok již byly vydány, auditor zváží další postup, včetně vyhledání právní pomoci.

Zpráva auditora o ověření účetní závěrky

43. Obsah zprávy auditora o ověření účetní závěrky je dán standardem ISA 700 „Zpráva auditora o ověření účetní závěrky“ a navazující aplikační doložkou, který se uplatní i při auditu účetní závěrky územních samosprávných celků s přiměřenými úpravami použité terminologie. Příklad výroku auditora je uveden v Příloze 2 tohoto standardu.
44. V některých případech auditor může dospět k závěru, že uživatelé by měli být upozorněni na významné skutečnosti mající vliv na podání věrného a poctivého obrazu ve smyslu věcně příslušných obecně závazných předpisů. Pokud jsou tyto skutečnosti pro uživatele účetní závěrky významné, uvede je auditor v závěru zprávy formou zdůrazňujícího odstavce. Příklad tohoto odstavce je uveden v Příloze 3 tohoto standardu.
45. Zprávu auditora projedná auditor nebo auditorská společnost jde – li o:
- obec nebo městskou část hlavního města Prahy se starostou
 - statutární město a hlavní město Prahu s primátorem
- a dále s finančním výborem zastupitelstva.

DALŠÍ POVINNOSTI AUDITORŮ PŘI POSKYTOVÁNÍ AUDITORSKÝCH SLUŽEB ÚZEMNÍM SAMOSPRÁVNÝM CELKŮM

46. Zjistí-li auditor nebo auditorská společnost při poskytování auditorských služeb územnímu samosprávnému celku skutečnosti, které
- nasvědčují tomu, že došlo k porušení zvláštních právních předpisů upravujících podmínky jeho činnosti,
 - mají zásadní negativní vliv na jeho hospodaření,
 - mohou ohrozit jeho časově neomezené trvání, nebo
 - mohou vést k odmítnutí výroku, zápornému výroku nebo vyslovení výhrad,
- neprodleně písemně informuje zastupitelstvo. Obdobně postupuje auditor i v případě, že zjistí skutečnosti, o kterých se lze domnívat, že naplňují skutkovou podstatu hospodářského trestného činu, trestného činu úplatkářství nebo trestného činu proti majetku.

Platnost:

Tento standard nabývá účinnosti dnem schválení sněmem Komory auditorů České republiky dne 23. listopadu 2009.

Zpráva o výsledku přezkoumání hospodaření územního samosprávného celku

Identifikační údaje

Název ÚSC: Horní Ves

Jména osob provádějících přezkoumání:

Ing. René Novák, auditor

Ing. Jana Vojtíšková, asistent auditora

Přibrané osoby: Ing. Pavel Novotný, znalec v oboru oceňování nemovitostí

Místo přezkoumání: úřad obce Horní Ves

Přezkoumání proběhlo ve dnech: 12.1.200X až 31.1.200X

Přezkoumávaný rok: 200Y

Provedli jsme přezkoumání hospodaření obce Horní Ves za rok 200Y na základě údajů o ročním hospodaření obce. Za hospodaření, které bylo předmětem přezkoumání a za jeho zobrazení v účetních a finančních výkazech, je odpovědný statutární orgán obce. Naší úlohou je vyjádřit na základě provedeného přezkoumání závěr o výsledcích přezkoumání hospodaření. Přezkoumání hospodaření jsme provedli v souladu se zákonem č. 420/2004 Sb., o přezkoumání hospodaření územních samosprávných celků a dobrovolných svazků obcí a auditorskými standardy Komory auditorů České republiky. Rozsah prací požadovaných pro přezkoumání hospodaření nespĺňuje požadavky pro vydání auditorského výroku, a proto tato zpráva není zprávou o provedení auditu účetní závěrky.

Přezkoumání hospodaření bylo naplánováno a provedeno výběrovým způsobem s ohledem na významnost jednotlivých skutečností tak, aby auditor získal přiměřenou jistotu pro své vyjádření.

Přezkoumání hospodaření zahrnovalo ověření údajů o plnění příjmů a výdajů rozpočtu a o ostatních peněžních operacích včetně údajů o tvorbě a použití peněžních fondů, údajů o nákladech a výnosech podnikatelské činnosti, údajů o peněžních operacích týkajících se cizích a sdružených prostředků a prostředků poskytnutých z Národního fondu a z dalších prostředků ze zahraničí poskytnutých na základě mezinárodních smluv. Předmětem přezkoumání bylo rovněž nakládání s majetkem ve vlastnictví obce a nakládání a hospodaření s majetkem státu, s nímž hospodaří územní celek. Předmětem ověřování bylo rovněž zadávání a uskutečňování veřejných zakázek, s výjimkou úkonů a postupů přezkoumávaných orgánem dohledu podle zvláštního právního předpisu, stav pohledávek a nakládání s nimi, ručení za závazky fyzických a právnických osob, zastavování movitých a nemovitých věcí ve prospěch třetích osob, zřizování věcných břemen k majetku územního celku. Při přezkoumání bylo ověřeno dodržování povinností uložených zákonem č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů, a dalšími právními předpisy upravujícími finanční hospodaření územních samosprávných celků, soulad vedení účetnictví se zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví, a právními předpisy vydanými k jeho provedení, a souladu hospodaření s finančními prostředky ve srovnání s rozpočtem.

Při přezkoumání byly/nebyly zjištěny nedostatky.

Nedostatky zjištěné při dílčím přezkoumání/přezkoumání za minulý rok byly/nebyly odstraněny.

V případě zjištění chyb a nedostatků se uvede jejich výčet v závislosti na jejich povaze podle zákona 420/2004 Sb., §10 odst. 3 písm. b) nebo c).

V případě zjištění chyb a nedostatků označení dokladů nebo jiných materiálů, ze kterých zjištění popsána dle výše uvedeného odstavce vychází.

Upozornění na případná rizika, která lze dovodit ze zjištění dle zák. č. 420/2004 Sb., §10 odst. 2 písm. b), a která mohou mít negativní dopad na hospodaření ÚSC/DSO v budoucnosti.

Uvedení podílu pohledávek a závazků na rozpočtu územního samosprávného celku a podílu zastaveného majetku na celkovém majetku územního celku včetně popisu postupu výpočtu ukazatele a údajů, které byly při výpočtu použity.

Vyhotoveno dne:

Auditor

Číslo oprávnění:

Podpis:

(Auditorská společnost)

(Číslo oprávnění)

(Podpis osoby oprávněné podepisovat jménem auditorské společnosti)

Přílohy: Stanovisko dle požadavku zákona č. 420/2004 Sb., §7 odst. 1 písm. f)

(v případě, že bylo auditorovi předáno písemné stanovisko k návrhu zprávy)

Příloha: výkazy

Příklad výroku auditora o ověření účetní závěrky územního samosprávného celku

Podle našeho názoru účetní závěrka podává věrný a poctivý obraz aktiv a pasiv obce/města/kraje ABC k 31.12.20X1 a nákladů a výnosů a výsledku jejího hospodaření [a peněžních toků] za rok 20X1 v souladu s českými účetními předpisy.

Příloha 3

Příklad zdůraznění skutečnosti

Aniž bychom modifikovali náš shora uvedený výrok, upozorňujeme, že účetní jednotka vykazuje ve své účetní závěrce závazky po lhůtě splatnosti ve výši 100 milionů Kč. Jelikož jí pro ni závazné účetní předpisy neumožňují vytvářet rezervu na nevyúčtované úroky z prodlení, které podle našeho odhadu představují částku přibližně 50 milionů Kč, je o tuto částku hospodářský výsledek k 31.12. nadhodnocen.