

Ověření účetní závěrky a návrh na zlepšení kontrolních procesů ve vybrané organizaci veřejného sektoru

Bc. Ondřej Páleník

Diplomová práce
2024



Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně
Fakulta managementu a ekonomiky

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

Akademický rok: 2023/2024

ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

(projektu, uměleckého díla, uměleckého výkonu)

Jméno a příjmení: **Bc. Ondřej Páleník**
Osobní číslo: **M21967**
Studijní program: **N0412A050011 Finance**
Specializace: **Finanční kontrola**
Forma studia: **Kombinovaná**
Téma práce: **Ověření účetní závěrky a návrh na zlepšení kontrolních procesů ve vybrané organizaci veřejného sektoru**

Zásady pro vypracování

Úvod

Definujte cíle práce a použité metody zpracování práce.

I. Teoretická část

- Proveďte průzkum literárních zdrojů a zpracujte rešerši týkající se problematiky a specifikace účetních závěrek organizací veřejného sektoru.

II. Praktická část

- Charakterizujte vybranou organizaci a analyzujte její současný stav.
- Proveďte ověření účetní závěrky pomocí testů spolehlivosti a věcné správnosti.
- Navrhněte možnosti zlepšení kontrolních procesů, vedoucích k sestavení závěrky a zajištění principu 3E.
- Zhodnotte možné přínosy a rizika navrhovaných řešení.

Závěr

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

Seznam doporučené literatury:

MÁČE, Miroslav. *Finanční účetnictví veřejného sektoru*. Praha: Grada, 2018. ISBN: 978-80-271-2002-4.
PROKÚPKOVÁ, Danuše a BARTOŠ, Tomáš. *Ověření účetní závěrky vybraných organizací veřejného sektoru*. Praha: Český institut interních auditorů, 2014. ISBN 978-80-86689-53-1.
SEAMAN, Bruce A. a YOUNG, Dennis R. *Handbook of research on nonprofit economics and management*. Second Edition. Cheltenham: Edward Elgar Publishing, 2018. ISBN 978-1-78536-351-1.
STIGLITZ, Joseph E. a ROSENGARD, Jay K. *Economics of the public sector*. Fourth edition. New York: W. W. Norton & Company, 2015. ISBN 978-0-393-93709-1.
SVOBODOVÁ, Jaroslava. *Hospodaření a vedení účetnictví příspěvkových organizací v ukázkách a příkladech*. Praha: Anag, 2021. ISBN 978-80-7554-313-4.

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

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

L.S.

prof. Ing. David Tuček, Ph.D.
děkan

prof. Dr. Ing. Drahomíra Pavelková
garant studijního programu

Ve Zlíně dne 5. února 2024

**PROHLÁŠENÍ AUTORA
BAKALÁŘSKÉ/DIPLOMOVÉ PRÁCE**

Prohlašuji, že

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

Prohlašuji,

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

Ve Zlíně 15. dubna 2024

Jméno a příjmení: Ondřej Páleník

.....
podpis diplomanta

ABSTRAKT

Diplomová práce je zaměřena na ověření účetní závěrky organizace veřejného sektoru. K tomuto účelu byla vybrána Základní škola Brodek u Prostějova, příspěvková organizace, zřizovaná Městysem Brodek u Prostějova. Dle zákona tento typ organizace není povinen podléhat externímu auditu a její hospodaření s veřejnými financemi je kontrolováno pouze zřizovatelem. Nikdo jiný tak nekontroluje, zda její účetnictví poskytuje věrný a poctivý obraz o nakládání s prostředky a v souladu s předpisy. Proto byla provedena kontrola správnosti její účetní závěrky pomocí obecných auditorských metod, především analýzou prostředí organizace a možných rizik, testy spolehlivosti vnitřního kontrolního systému, analytickými testy a detailními testy věcné správnosti. Na základě zjištěných nedostatků byl vytvořen návrh směrnice a časového harmonogramu s postupy účtování a pravidelné kontroly, která může pomoci hospodáři školy, jejímu zřizovateli nebo jiným organizacím.

Klíčová slova: veřejný sektor, příspěvková organizace, ověření, účetní závěrka, audit

ABSTRACT

The diploma thesis is focused on the verification of the financial statements of a public sector organization. For this purpose, an elementary school in Brodek u Prostějova, a contributory organization established by the Brodek u Prostějova municipality, was chosen. According to the law, this type of organization is not required to be externally audited, and its management of public finances is controlled only by the founder. Thus, no one else checks whether its accounting provides a faithful and honest image of the use of funds and in accordance with regulations. Therefore, the correctness of its financial statements was checked using general auditing methods, mainly by analyzing the environment of the organization and possible risks, reliability tests of the internal control system, analytical tests and detailed tests of factual correctness. Based on the detected deficiencies, a draft directive and timetable was created with procedures for accounting and regular control, which can help the chosen organization, its founder or other organizations.

Keywords: public sector, contributory organization, verification, financial statements, audit

Děkuji paní Ing. Milaně Otrusinové, Ph.D. za rady a vedení diplomové práce a zaměstnancům Základní školy Brodek u Prostějova za poskytnutí informací a ochotu v ní provést ověření účetní závěrky. V neposlední řadě děkuji své rodině a přátelům za pozitivní motivaci.

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

OBSAH

ÚVOD.....	10
CÍLE A METODY ZPRACOVÁNÍ PRÁCE.....	12
I TEORETICKÁ ČÁST.....	14
1 VEŘEJNÝ SEKTOR.....	15
1.1 VEŘEJNÉ STATKY A SLUŽBY A JEJICH FINANCOVÁNÍ.....	16
1.1.1 Veřejné výdaje.....	16
1.1.2 Veřejné příjmy.....	16
1.2 ROZDĚLENÍ ORGANIZACÍ.....	17
2 ÚČETNICTVÍ A HOSPODAŘENÍ PŘÍSPĚVKOVÉ ORGANIZACE.....	20
2.1 CHARAKTERISTIKA PŘÍSPĚVKOVÝCH ORGANIZACÍ ZŘIZOVANÝCH ÚSC.....	20
2.1.1 Doplnková činnost.....	21
2.2 ÚČETNICTVÍ PŘÍSPĚVKOVÝCH ORGANIZACÍ.....	21
2.2.1 Zjednodušený rozsah účetnictví.....	22
2.2.2 Účetní výkazy.....	22
2.2.3 České účetní standardy.....	24
2.3 HOSPODAŘENÍ PŘÍSPĚVKOVÝCH ORGANIZACÍ.....	25
2.4 PENĚŽNÍ FONDY A FONDY VÝSLEDKU HOSPODAŘENÍ.....	26
2.4.1 Fond kulturních a sociálních potřeb.....	27
2.4.2 Fond investic.....	30
2.4.3 Fond odměn.....	30
2.4.4 Rezervní fond.....	31
3 OVĚŘENÍ ÚČETNÍ ZÁVĚRKY VYBRANÝCH ORGNIZACÍ VEŘEJNÉHO SEKTORU.....	32
3.1 PŘÍPRAVNÁ FÁZE.....	33
3.1.1 Vnější prostředí.....	33
3.1.2 Vnitřní prostředí.....	34
3.1.3 Riziková analýza.....	36
3.1.4 Stanovení hladiny významnosti.....	38
3.1.5 Výběr testovacích vzorků.....	38
3.2 REALIZAČNÍ FÁZE.....	40
3.2.1 Testy spolehlivosti.....	40
3.2.2 Analytické testy věcné správnosti.....	41
3.2.3 Detailní testy věcné správnosti.....	42
3.3 ZÁVĚREČNÁ FÁZE.....	44
3.3.1 Vyhodnocení důkazních informací.....	44
3.3.2 Dokumentace ověřovatele.....	45
3.3.3 Výrok auditora.....	45
3.3.4 Zpracování písemné auditorské zprávy.....	46

II PRAKTICKÁ ČÁST.....	48
4 ZÁKLADNÍ ŠKOLA BRODEK U PROSTĚJOVA	49
4.1 ZÁKLADNÍ INFORMACE O ORGANIZACI	49
4.2 ZAMĚSTNANCI.....	50
4.2.1 Organizační struktura	51
4.3 ÚČETNICTVÍ	52
4.3.1 Účetní systém	52
4.4 VNITŘNÍ KONTROLNÍ SYSTÉM.....	53
4.4.1 Řídící kontrola.....	54
4.4.2 Oběh účetních dokladů.....	55
4.4.3 Kontroly zřizovatelem.....	56
4.5 FINANCOVÁNÍ	56
4.6 RIZIKOVÁ ANALÝZA A HLADINA VÝZNAMNOSTI.....	58
4.6.1 Riziková analýza	58
4.6.2 Strategie auditu.....	59
4.6.3 Stanovení hladiny významnosti	59
5 OVĚŘENÍ ÚČETNÍ ZÁVĚRKY VYBRANÉ ORGANIZACE	61
5.1 TESTY SPOLEHLIVOSTI	61
5.2 ANALYTICKÉ TESTY VĚCNÉ SPRÁVNOSTI.....	61
5.2.1 Mzdové náklady	62
5.2.2 Spotřeba energií	63
5.3 DETAILNÍ TESTY VĚCNÉ SPRÁVNOSTI V OBLASTI AKTIV	64
5.3.1 Dlouhodobý majetek	64
5.3.2 Pohledávky	66
5.3.3 Pokladna.....	68
5.3.4 Bankovní účty	69
5.3.5 Časové rozlišení a dohadné položky	70
5.4 DETAILNÍ TESTY VĚCNÉ SPRÁVNOSTI V OBLASTI PASIV.....	71
5.4.1 Peněžní fondy.....	71
5.4.2 Závazky	77
5.4.3 Dotace	79
5.4.4 Časové rozlišení a dohadné položky	82
6 ZÁVĚREČNÉ ZHODNOCENÍ OVĚŘOVANÉ ÚČETNÍ ZÁVĚRKY.....	85
6.1 ZHODNOCENÍ DŮKAZNÍCH INFORMACÍ	85
6.1.1 Test spolehlivosti	86
6.1.2 Analytické testy věcné správnosti.....	86
6.1.3 Detailní testy věcné správnosti.....	86
6.2 VÝROK AUDITORA.....	88
7 NÁVRH SMĚRNICE UPRAVUJÍCÍ ZPŮSOBY ÚČTOVÁNÍ A HARMOGRAM KONTROLNÍCH ČINNOSTÍ.....	89

7.1	SMĚRNICE UPRAVUJÍCÍ ZPŮSOBY ÚČTOVÁNÍ.....	89
7.1.1	Právní úprava	89
7.1.2	Pohledávky z obchodních vztahů.....	90
7.1.3	Pokladní doklady.....	90
7.1.4	Bankovní účty	91
7.1.5	Časová rozlišení a dohadné položky aktivní.....	92
7.1.6	Peněžní fondy a fondy výsledku hospodaření.....	94
7.1.7	Závazky z obchodních vztahů	98
7.1.8	Dotace	98
7.1.9	Časová rozlišení a dohadné položky pasivní	99
7.2	ČASOVÝ HARMONOGRAM KONTROLNÍCH ČINNOSTÍ	102
7.2.1	Právní úprava	102
7.2.2	Leden.....	103
7.2.3	Únor.....	104
7.2.4	Březen	104
7.2.5	Duben	105
7.2.6	Květen	105
7.2.7	Červen	105
7.2.8	Červenec.....	106
7.2.9	Srpen a září.....	106
7.2.10	Říjen	106
7.2.11	Listopad.....	106
7.2.12	Prosinec	107
	ZÁVĚR	108
	SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY.....	110
	SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK.....	113
	SEZNAM OBRÁZKŮ	115
	SEZNAM TABULEK.....	116
	SEZNAM PŘÍLOH.....	118

ÚVOD

Veřejný sektor je důležitou a nedílnou součástí národní ekonomiky každého státu, která svým občanům poskytuje potřebné statky a služby, např. v oblasti zdravotnictví, školství, obrany, kultury nebo dopravy. Aby je však mohl poskytovat bez jakéhokoliv výpadku a všem, musí je financovat nemalým množstvím financí z veřejných rozpočtů. V jejich rámci tak musí rychlým a snadným způsobem zajistit dostatek pravidelných příjmů, což je možné především díky výběru daní, sociálního pojištění a jiných povinných plateb z peněženek občanů.

Právě důvod, že se na financování rozpočtů podílí široká veřejnost, je nutné nakládání s veřejnými financemi pravidelně ověřovat a kontrolovat, zda je efektivní, účelné a hospodárné, a zda organizace podávají věrný a poctivý obraz svého hospodaření a vedení účetnictví v souladu se všemi právními předpisy. Nejen na veřejný sektor navíc dopadají čím dál větší požadavky, vznášené legislativou, ekonomickým, technologickým a společenským vývojem, mezinárodním obchodem aj. Obzvláště během probíhající ekonomické krize, která si již vyžádala spoustu pro někoho nepřiliš pozitivních legislativních změn, je ověřování důležité. Zákony č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů, a č. 320/2001 Sb., o finanční kontrole, však uvádějí, že v případě příspěvkových organizací, zřízených obcemi, nepodléhají tyto povinnému auditu jako obchodní společnosti, ale jen veřejnosprávní kontrole, prováděnou jejich zřizovatelem.

Právě toto zjištění bylo podnětem k sepsání této diplomové práce, která si klade za cíl ověřit účetní závěrku vybrané organizace veřejného sektoru – Základní školy Brodek u Prostějova, příspěvkové organizace, zřízenou Městysem Brodek u Prostějova. Ta podléhá pouze kontrole ze strany zastupitelů zřizovatele nebo zaměstnanců úřadu, kteří mají za úkol pravidelně ověřit její účelné hospodaření za uplynulý hospodářský rok, nekontroluje však její účetnictví jako celek. Zároveň organizace v posledních letech využívá většího počtu dotací, roste jí administrativní zátěž, dává svým zaměstnancům větší možnost čerpat peníze z fondu na kulturní a sociální potřeby, kam se kvůli covidu nashromáždil větší obnos nevyužitých prostředků. Oproti předchozím rokům je proto větší potřeba hospodaření a účetnictví organizace zkontrolovat.

V teoretické části je provedena literární rešerše nejen knižních zdrojů, zabývajících se tematikou veřejného sektoru, jeho rozdělení, problematikou a specifikacemi jeho organizací. Značná část této rešerše je věnována především příspěvkovým organizacím, jejich

hospodaření, účetnictví a výkaznictví. Podstatnou kapitolou v této práci je pak ověření účetní závěrky, jeho charakteristika, proces a způsoby provedení. Cílem teoretické části je seznámit čtenáře s informacemi a poznatky, důležitými pro pochopení následné praktické části.

Ta je rozdělena na dvě dílčí části. V té první je nejdříve blíže představena vybraná organizace veřejného sektoru na níž je provedena analytická část. Na základě spolupráce s jejími zaměstnanci a dle dostupných podkladů, např. dokladů, směrnic, účetních knih nebo dokumentace o poskytnutých dotacích, je analyzován její současný stav hospodaření, vedení účetnictví a vnitřní kontrolní systém. Následně je dle teoretických poznatků provedeno ověření účetní závěrky pomocí analýzy rizik, testů spolehlivosti a věcné správnosti.

Na základě zjištěných výsledků auditu je závěrem navržena směrnice, detailně upravující způsoby účtování v souladu s právními předpisy a informacemi o tom, na co si dát při účtování a kontrole pozor. K tomu je dále navržen časový harmonogram k provedení kontroly a ověření, který může pomoci hospodáři školy, jeho zřizovateli nebo i jiným organizacím.

CÍLE A METODY ZPRACOVÁNÍ PRÁCE

Cílem diplomové práce je ověřit účetní závěrku vybrané organizace veřejného sektoru a zkontrolovat její účetnictví a hospodaření s veřejnými prostředky, které získává především formou dotací nebo příspěvků na provoz a úhradu mzdových nákladů jejich zaměstnanců. Kontrolou tak budou podrobeny hlavně její účetní výkazy, hlavní knihy se zůstatky jejich účtů nebo doklady, aby se zjistila případná pochybení a rizika. Vybranou organizací je Základní škola Brodek u Prostějova, příspěvková organizace, zřizovaná Městysem Brodek u Prostějova. Kontrolovaným účetním obdobím bude kalendářní rok 2023.

Vzhledem k tomu, že zmiňované dotace a příspěvky jsou poskytovány z veřejných rozpočtů, především státního a obecního, je nutné pravidelně kontrolovat její hospodaření, aby se zjistilo, že s těmito finančními prostředky nakládá hospodárně, efektivně a účelně, a její účetnictví odráží věrný a poctivý obraz o finanční situaci v souladu s právními předpisy. Dle zákonů č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů, a č. 320/2001 Sb., o finanční kontrole ve veřejné správě, však nemá povinnost být podrobena externímu auditu, pouze veřejnosprávní kontrole ze strany zřizovatele, tedy obce.

Vybrané organizaci ale v posledních letech bylo přiznáno větší množství dotací než v předešlých letech, často se různými způsoby měnila legislativa, a kvůli covidové situaci, kdy byla škola uzavřená nebo fungovala formou on-line výuky, se jí ve fondu kulturních a sociálních potřeb nashromáždilo více financí, které se v posledních letech v mezích vyhlášky snaží co nejvíce vyčerpat ve prospěch zaměstnanců. S tím je spojená mnohem větší administrativní zátěž i náročnost účetnictví. Nejen z těchto důvodů je proto třeba provést kontrolu, která může ředitelce, hospodáři školy a zástupcům zřizovatele posloužit nejen jako objektivní zhodnocení minulého účetního období, ale i návod, čeho se vyvarovat do budoucnosti.

Analytická část práce bude probíhat metodikou ověření a auditu účetní závěrky nejen vybraných organizací veřejného sektoru – dotazováním a rozhovory se zaměstnanci školy, především ředitelkou a hospodářem, pozorováním, zkoumáním a seznámením se s vnějším a vnitřním prostředím organizace, legislativou, kterou se musí řídit, organizační strukturou, analýzou vnitřního kontrolního systému, účetního systému, rizikovou analýzou, testy spolehlivosti, analytickými a detailními testy věcné správnosti. V rámci rizikové analýzy bude vypočítána tzv. hladina významnosti.

V rámci těchto kontrolních metod bude využito velké množství dokladů a dokumentace, např. vnitřní směrnice (týkajících se oběhu dokladů, vedení pokladny, zařazení a evidence majetku, aj.), účetní výkazy (rozhodnutí, výkaz zisku a ztráty, příloha), účetní knihy, účetní doklady (pokladní doklady, faktury včetně tzv. „košilek“, knihy faktur, interní doklady), majetkové karty, protokoly o zařazení majetku, účetní rozvrh, rozhodnutí o poskytnutých dotacích, plány, rozpočty aj.

Cílem práce bude na základě teoretických východisek, analýz, vyhodnocených rizik a zjištěných chyb navrhnout směrnici s detailními postupy účtování všech důležitých oblastí aktiv a pasiv, upozornit její uživatele na drobné detaily, na které lze snadno zapomenout, a které by mohly ovlivnit nejen účetnictví, hospodaření a výkazy účetní jednotky, ale i další subjekty, kteří se na jejich základě rozhodují, jestli s organizací např. budou obchodovat nebo jí poskytnou úvěr. Dále bude navrhnout časový harmonogram, který může účetnímu pomoci s pravidelnou kontrolou a zjištěním rizik a chyb. Tyto návrhy mohou pomoci nejen zaměstnancům vybrané organizace, ale i jejímu zřizovateli při veřejnosprávní kontrole nebo jiným organizacím.

I. TEORETICKÁ ČÁST

1 VEŘEJNÝ SEKTOR

Veřejný sektor je podsystém, který společně se soukromým sektorem tvoří v každé vyspělé zemi neoddelitelnou součást soudobé ekonomiky. Je spravován veřejnou správou, která se skládá ze státní správy, např. ministerstev nebo Parlamentu ČR, a územní samosprávy, což jsou především kraje a obce. V těchto státních a samosprávných institucích působí její činitelé – veřejnou volbou volení politici, kteří o fungování tohoto sektoru rozhodují na základě tzv. veřejného zájmu, který odpovídá potřebám občanů a společnosti tím, že jim zabezpečuje a poskytuje veřejné statky a služby (Maatyová, 2015, s. 17-18).

Seaman (2018, s. 445 a 457) dodává, že neziskové instituce veřejného sektoru mají na celé ekonomice velký podíl a těžko odhadnutelný efekt na její růst, HDP, boomy a propady, úrokové a daňové sazby, zaměstnanost, trhy nebo inflaci. Veřejná politika, která velikost sektoru ovlivňuje, tak tím ovlivňuje i národní ekonomiku jako celek. Proto je mu třeba věnovat náležitou pozornost.

Podle Pekové, Jetmara a Tothe (2019, s. 15-17) je existence veřejného sektoru v ekonomice důležitá, aby vyplňovala nedostatky soukromého sektoru. V ekonomice, která je, stejně jako v ČR, tržně orientovaná a je pro ni typické individuální rozhodování subjektů, tvořících poptávku a nabídku (spotřebitelé a firmy), kvůli těmto nedostatkům dochází k tzv. tržním selháním, tedy situacím, kdy některé statky a služby musí zajišťovat instituce veřejné správy, protože:

- nemohou být zajišťovány soukromým sektorem v požadované kvalitě a množství kvůli složitému charakteru trhu (např. monopol a jeho vysoké ceny),
- nejsou pro firmy v soukromém sektoru dostatečně zajímavé, aby je kvůli jejich nízkému nebo nulovému zisku produkovaly,
- jsou spotřebovávány kolektivně, tedy různě velkým množstvím občanů, u nichž není individuální spotřeba možná (např. obrana).

Podle Stejskala a kolektivu (2023, s. 17) je součástí tržního mechanismu každý člověk – spotřebitel, který se na základě svých preferencí rozhoduje, jaký statek si koupí, od koho a za jakou cenu, tak aby z toho měl co největší užitek a dostatečně uspokojil svou potřebu. Kvůli tomu vstupuje na trh se svou poptávkou a když tento trh neexistuje nebo na něm z různých důvodů nedojde k interakci mezi ním a firmou, dochází k tržnímu selhání. Peková a kolektiv (2019, s. 39) pak zmiňují, že selhává-li takto v zajištění potřeby jeden ze sektorů,

nastupuje ten druhý. Zároveň se však oba doplňují a dokáží oba fungovat ve vzájemné symbióze, kdy subjekty veřejného sektoru obstarávají své vstupy od soukromých subjektů.

1.1 Veřejné statky a služby a jejich financování

Vzhledem k tomu, že jsou některé veřejné statky a služby kolektivní, tedy bez přímého určení konkrétního spotřebitele, jsou mnohdy veřejným sektorem poskytovány bez protihodnoty. Aby tím pádem nebyl na jedné straně jejich zajišťováním ztrátový, musí na straně druhé mít dostatek finančních prostředků k jejich produkci. To zajišťují veřejné finance, které lze dle Lajtkepové (2013, s. 16-17) chápat jako peněžní vztahy, související s tvorbou, rozdělováním a užitím peněžních prostředků, které na jedné straně formou veřejných příjmů do rozpočtů získává stát (případně kraj, obec) a na druhé straně jsou formou veřejných výdajů – statků a služeb – poskytovány občanům a firmám.

1.1.1 Veřejné výdaje

Podle Stiglitze (2015, s. 3-4) je celý náš život, od narození po smrt, ovlivňován bezpočtem vládních, popř. státních aktivit a zásahů, aniž bychom si to uvědomili a bereme je jako samozřejmost. Rodíme se v nemocnicích, které jsou spravovány státem, naše narození je vedeno v úředních matrikách, chodíme do jím spravovaných škol, mnozí z nás pro stát pracujeme a získáváme od něj peníze, platíme daně, jezdíme po jím zbudovaných silnicích, kupujeme zboží a služby, které poskytuje nebo alespoň reguluje zákonem, a můžeme se na něj obrátit v situacích, kdy je potřeba vyřešit spor soudní cestou.

Maatyová a kolektiv (2015, s. 48-49 a 66) definují veřejné výdaje jako výstup veřejných rozpočtů, jejichž smyslem je financovat jednotlivé cíle a oblasti, stanovené veřejnou politikou, ať už státní správou nebo územní samosprávou. Tyto financované oblasti lze rozdělit podle různých klasifikací, např. dle funkčního hlediska, které veřejné výdaje člení podle základních typických činností (odvětví), které konkrétně v případě ČR usnadňuje rozdělení financí mezi jednotlivé sektory – ministerstva. Hovoříme tak např. o výdajích na školství, vzdělání a sport, zdravotnictví, obranu a bezpečnost (policie, armáda, hasiči), dopravní infrastrukturu, sociální věci a práci, kulturu, životní prostředí, průmysl, zemědělství, obchod nebo spravedlnost (soudy, justice).

1.1.2 Veřejné příjmy

Lajtkepová (2013, s. 30) definuje veřejné příjmy jako zdroj krytí veřejných výdajů, které jsou součástí jakéhokoliv rozpočtu nebo fondu v celé rozpočtové soustavě – tj. státního

rozpočtu, rozpočtů krajů, obcí, a mimorozpočtových fondů. Podle Bhatii (2018, s. 40-41) existuje mnoho druhů příjmů a jejich zdrojů, kterými lze naplnit veřejné rozpočty a financovat z nich aktivity, zabezpečující statky a služby pro občany, domácnosti a firmy. Můžeme je rozdělit na daňové a nedaňové, přičemž mezi ty nejdůležitější patří např. daně, příjmy z úroků, dividendy z podílů státu ve společnostech, půjčky, prodej nebo pronájem veřejného majetku, pokuty, cla, dary, dotace, granty a příjmy ze sociálního pojištění.

1.2 Rozdělení organizací

Peková a kolektiv (2019, s. 220-223) uvádějí, že všechny výše uvedené statky a služby nedokáže stát nebo jeho instituce zajišťovat sám. Proto dle několika právních předpisů, např. kompetenčního zákona, deleguje pravomoci, kompetence a odpovědnost za jejich zajišťování na instituce nižšího stupně veřejné správy – územní samosprávu. Tyto instituce pak tvoří veřejný sektor, tzv. veřejnoprávní neziskové organizace, které v ČR v zabezpečování statků a služeb sice dominují, ovšem podobně jako v jiných vyspělých zemích se v jejich poskytování začaly angažovat soukromoprávní neziskové organizace, které nejsou založeny za účelem podnikání, např. spolky, nadace, obecně prospěšné společnosti nebo církve.

Termín „nezisková organizace“ je však dle Hopkinse (2017, s. 7-8) zavádějící, protože naznačuje, že jim právo jakýkoliv zisk zakazuje vytvářet. Ve skutečnosti je však pro ně běžné zisk generovat, pouze ale za splnění určitých podmínek a požadavků, co se s tímto ziskem smí udělat. Hlavní rozdíl tak spočívá v tom, že obchodní soukromé společnosti se snaží zisk maximalizovat a rozdělit ho dividendami např. mezi akcionáře a vlastníky, zatímco neziskovým organizacím není povoleno zisk rozdělovat mezi ty, kteří ho vlastní a kontrolují.

Veřejnoprávní neziskové organizace lze dle Pekové a kolektivu (2019, s. 222-223) rozdělit následovně:

1. Ústřední vládní instituce

- a. Státní rozpočet
- b. Státní fondy – např. Státní fond životního prostředí, Státní fond dopravní infrastruktury, Státní fond kinematografie
- c. Státní příspěvkové organizace – např. Národní divadlo, Národní muzeum

2. Místní vládní instituce

- a. Kraje
- b. Obce
- c. Regionální rady regionů soudržnosti
- d. Dobrovolné svazky obcí
- e. Příspěvkové organizace zřizované krajem, obcí nebo dobrovolným svazkem obcí – např. regionální školy, knihovny, divadla, muzea.

Lochamanová (2020, s. 28-29) nebo Káňa a Kalousková (2019, s. 21-24) pak uvádějí, že místní vládní instituce lze prakticky brát jako samosprávné organizace, tedy ÚSC a jimi zřizované PO. Ústřední vládní instituce pak lze brát jako státní správu, kterou lze lépe upřesnit následujícím rozdělením na:

- **územní státní správu** – celorepubliková působnost, např. Prezident ČR, Vláda ČR, ministerstva nebo Český statistický úřad,
- **regionální a oblastní správu** – působí pro větší územní celky nebo více krajů současně, např. Česká oblastní inspekce životního prostředí, Vrchní soudy. Příkladem takového regionu může např. Střední Morava, která se skládá z Olomouckého a Zlínského kraje,
- **krajskou státní správu** – působnost na pověřeném území krajů, které se však neshoduje s kraji jako ÚSC, např. Krajská správa ředitelství Policie ČR,
- **okresní správu** – s působností v jednotlivých okresech, např. Okresní správa sociálního zabezpečení, Okresní soud,
- **místní správu** – vykonávaná na území části obce nebo několika obcí současně, např. úřady práce, finanční úřady, stavební úřad.

Poslední rozdělení organizací veřejného sektoru, které je pro pochopení následujících kapitol důležité uvést, je členění některých vybraných účetních jednotek podle § 1, odst. 3 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, pro které kromě tohoto zákona platí i vyhláška č. 410/2009 Sb., upravující některá ustanovení zákona o účetnictví. Jedná se o tyto nepodnikatelské organizace:

- organizační složky státu,
- státní fondy podle rozpočtových pravidel,
- územní samosprávné celky,
- dobrovolné svazky obcí,
- příspěvkové organizace a
- zdravotní pojišťovny.

2 ÚČETNICTVÍ A HOSPODAŘENÍ PŘÍSPĚVKOVÉ ORGANIZACE

Z předchozí kapitoly vyplývá, že příspěvkové organizace jsou státními neziskovými organizacemi veřejného sektoru, které se řadí mezi vybrané účetní jednotky. Otrusinová a Kubíčková (2011, s. 7) pak v návaznosti na konkrétní právní předpisy tyto organizace rozdělují podle toho, kdo je zřídil a na čí rozpočet jsou napojeny:

- **státní příspěvkové organizace** – jsou zřizované státem nebo organizačními složkami státu a řídí se zákonem č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech,
- **příspěvkové organizace zřizované ÚSC (kraji, obcemi) a dobrovolnými svazky obcí** – řídí se zákonem č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů.

Svobodová (2021, s. 13) je definuje jako organizace, jež jsou charakterizovány vlastním způsobem financování: jsou finančními vztahy napojeny na rozpočet státu nebo ÚSC, kteří jim formou přidělů – příspěvků – poskytují prostředky na úhradu nákladů, na které by si vlastní činností nevydělaly. Jejich zřizovatel je zřizuje za účelem splnění své povinnosti zabezpečit občanům veřejné statky nebo služby a uspokojit jejich potřeby ve veřejném zájmu. Proto organizace nejčastěji působí např. ve školství, zdravotnictví, kultuře, sociální péči, obraně nebo vědě a výzkumu.

2.1 Charakteristika příspěvkových organizací zřizovaných ÚSC

Podle § 27, odst. 1 zákona č. 250/2000 Sb. jsou příspěvkové organizace zřizovány „*pro takové činnosti ve své působnosti, které jsou zpravidla neziskové a jejichž rozsah, struktura a složitost vyžadují samostatnou právní subjektivitu.*“ Následující odstavec daného ustanovení upravuje povinnost zřizovatele vydat ke vzniku organizace zřizovací listinu, která musí obsahovat tyto náležitosti:

- úplný název zřizovatele,
- název, sídlo a IČO příspěvkové organizace,
- vymezení hlavního účelu a předmět činnosti, pro který byla organizace zřízena,
- označení statutárních orgánů,
- vymezení majetku ve vlastnictví zřizovatele, se kterým bude organizace hospodařit,
- vymezení práv,

- okruhy doplňkové činnosti navazující na hlavní účel,
- vymezení doby, na kterou je organizace zřízena.

Zřizovatel dále může na vlastní návrh podle § 27, odst. 12 organizaci zapsat do obchodního rejstříku, podle odst. 9 jí rozhodnutím rozdělit, sloučit nebo zrušit a dle odst. 11 provádět tzv. veřejnosprávní kontrolu jejího hospodaření, jejíž zásady jsou obsaženy v zákoně č. 320/2001 Sb., o finanční kontrole ve veřejné správě.

2.1.1 Doplňková činnost

Podobně jako ostatní neziskové organizace veřejného sektoru nejsou příspěvkové organizace podle Otrusinové a Kubíčkové (2011, s. 11) zřízeny za účelem podnikání a dosažení zisku, ale s cílem vyrovnaného hospodaření nákladů a výnosů. Přesto však mohou zisk tvořit v rámci zřizovatelem odsouhlasené ziskové činnosti, tzv. doplňkové, vedlejší nebo hospodářské, která je organizaci udělena na základě živnosti, zapsané v živnostenském rejstříku. V souladu s § 28, odst. 8 pak dodávají, že pokud organizace zisk vytváří, musí ho po zdanění použít pouze ve prospěch, rozvoj a podporu hlavní činnosti, pro kterou byla zřízena. Doplňková činnost nesmí být ztrátová, její rozsah a úkoly musí být vymezeny ve zřizovací listině, její náklady nesmí být kryty veřejnými prostředky a v účetnictví musí být sledována od hlavní činnosti odděleně, např. podle Nejezchleba (2017, s. 275) prostřednictvím analytických účtů nebo nákladového střediska.

2.2 Účetnictví příspěvkových organizací

Příspěvkové organizace se dle Svobodové (2021, s. 45) musí řídit několika závaznými právními předpisy:

- zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů,
- vyhláškou č. 410/2009 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro některé vybrané účetní jednotky,
- vyhláškou č. 383/2009 Sb., o účetních záznamech v technické formě vybraných účetních jednotek a jejich předávání do centrálního systému účetních informací státu (zkráceně CSÚIS), ve znění pozdějších předpisů,
- vyhláškou č. 270/2010 Sb., o inventarizaci majetku a závazků, ve znění pozdějších předpisů,

- vyhláškou č. 220/2013 Sb., o požadavcích na schvalování účetních závěrek některých vybraných účetních jednotek,
- Českými účetními standardy.

Zákon č. 563/1991 Sb. v § 7 stanovuje účetním jednotkám, a tedy i příspěvkovým organizacím, povinnost vést účetnictví tak, aby na jeho základě sestavená účetní závěrka byla srozumitelná a podávala věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situaci jednotky, aby osoba, která informace z ní využívá, mohla činit ekonomická rozhodnutí. Účetnictví je věrně zobrazeno tím, že obsah položek závěrky odpovídá skutečnému stavu a v souladu se závaznými účetními metodami. Poctivé je zobrazení tehdy, když jsou tyto účetní metody použity způsobem, který vede k dosažení věrnosti.

V § 8 stejný zákon ustanovuje a vymezuje povinnost účetních jednotek vést účetnictví, aby jeho vedení bylo:

- **správné** – ÚJ vede účetnictví v souladu se zákony a jinými právními předpisy,
- **úplné** – ÚJ v účetních knihách zaúčtovala všechny účetní případy,
- **průkazné** – všechny účetní záznamy jsou průkazné a doložené provedenou inventarizací,
- **srozumitelné,**
- **přehledné a vedené způsobem zaručujícím trvalost účetních záznamů.**

2.2.1 Zjednodušený rozsah účetnictví

Ustanovení § 9 zákona č. 563/1991 Sb. vymezuje podmínky, díky kterým mají konkrétní účetní jednotky možnost vést účetnictví ve zjednodušeném rozsahu, na základě kterého mají dle § 13a stanoveny úlevy v některých účetních metodách, např. sestavovat účtový rozvrh jen do úrovně účtové skupiny. V případě příspěvkových organizací tak musí podle § 9, odst. 3 a) rozhodnout jejich zřizovatel. Svobodová (2021, s. 64) v návaznosti na § 9 vyhlášky 410/2009 Sb. uvádí, že díky tomu nemusí organizace např. oceňovat majetek k prodeji a závazky v reálné hodnotě nebo tvořit opravné položky k majetku a rezervy.

2.2.2 Účetní výkazy

Prováděcí vyhláška č. 410/2009 Sb. v § 3 odst. 1 upravuje, z kterých účetních výkazů se skládá účetní závěrka. Tyto výkazy a jejich jednotlivé položky, které jsou dále ve vyhlášce

detailně popsané a zároveň dle zákona č. 563/1991 Sb. platí pro všechny účetní jednotky, mají podle Otrusinové a Kubíčkové (2011, s. 64) závaznou podobu, v účetní závěrce se uvádí odděleně a tvoří nedílný celek. Jedná se o:

1. Rozvahu (bilanci)
2. Výkaz zisku a ztráty
3. Výkaz o peněžních tocích
4. Přehled o změnách ve vlastním kapitálu
5. Přílohu

Svobodová (2021, s. 91) uvádí, že „*vybrané účetní jednotky včetně příspěvkových organizací sestavují přehled o peněžních tocích a přehled o změnách vlastního kapitálu vždy, pokud k rozvahovému dni*“ splňují současně 2 podmínky, uvedené v zákonu o účetnictví:

- aktiva mají celkem ve výši 40 000 000 Kč a
- roční úhrn čistého obratu ve výši 80 000 000 Kč.

Nejezchleb (2017, s. 378) pak odkazuje na § 9 odst. 2 vyhlášky č. 410/2009, která upravuje, že příspěvkové organizace, zřizované ÚSC a které vedou účetnictví ve zjednodušeném rozsahu, přehledy o peněžních tocích a změnách vlastního kapitálu nesestavují.

Obsahová náplň a struktura rozvahy a přílohy je i pro příspěvkové organizace podobná jako pro ostatní jednotky, výkaz zisku a ztráty je však podle Máčeho (2018, s. 550), odkazujícího na § 5, odst. 2 vyhlášky 410/2009 Sb., specifický v členění sloupců běžného a minulého účetního období na hlavní a hospodářskou činnost.

Ve vyhlášce je zároveň ukotvena závazná struktura směrné účtové osnovy, podle níž jsou výkazy sestavovány, a o které Otrusinová a Kubíčková (2011, s. 46) uvádějí, že respektuje specifickou vybraných účetních jednotek. Obsahuje seznam účtových tříd, skupin, syntetických, analytických a podrozvahových účtů.

2.2.2.1 Rozdělení účetních závěrek

Podle Svobodové (2021, s. 96) účetní jednotky v souladu se zákonem o účetnictví sestavují 3 druhy účetních závěrek. Řádnou, mimořádnou a mezitimní. Řádná závěrka se sestavuje uzavřením účetní knihy k rozvahovému dni na konci účetního období, kterým obvykle bývá 31.12. daného roku. Mimořádná se rovněž sestavuje uzavřením účetní knihy, ale k jinému okamžiku, než je poslední den účetního období, např. při ukončení činnosti a zrušení

jednotky. Při mezitimní závěrce se účetní kniha neuzavírá, protože se sestavuje v průběhu období. Vybrané účetní jednotky vč. příspěvkových organizací tyto mezitimní závěrky sestavují povinně za každé čtvrtletí k 31.3., 30.6. a 30.9., řádnou pak k 31.12.

2.2.2.2 Centrální systém účetních informací státu

Dále se příspěvkové organizace podle Svobodové (2021, s. 308) musí řídit vyhláškou č. 383/2009 Sb., ve znění pozdějších předpisů, která upravuje požadovaný formát, strukturu, způsob a termíny předložení mezitimních, řádných a mimořádných účetních závěrek do CSÚIS.

2.2.2.3 Schválení a ověření účetní závěrky

Vyhláška č. 220/2013 Sb. upravuje, že řádné nebo mimořádné závěrky příspěvkových organizací podléhají jejich schválení radou nebo zastupitelstvem zřizovatelské obce. Schválení musí proběhnout nejpozději k 30.6. následujícího účetního období a protokol o schválení či neschválení musí jednotka do 31.7. předat do CSÚIS, jinak ji hrozí sankce (Nejezchleb, 2017, s. 409-412). Podle § 30 a 32 zákona č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů, se schválením závěrky rozumí rozhodnutí o rozdělení zlepšeného výsledku hospodaření do rezervního fondu nebo fondu odměn.

Zákon č. 563/1991 Sb. v ustanovení § 20 vymezuje, které účetní jednotky musí při splnění daných podmínek povinně podléhat ověření závěrky auditorem. Příspěvkové organizace jako subjekt veřejného zájmu mezi ně nepatří.

2.2.3 České účetní standardy

Dalším legislativním zdrojem podle Máčeho (2018, s. 106) a Svobodové (2021, s. 334) jsou České účetní standardy. Vydává je Ministerstvo financí jako závazný a konkrétnější rámec účtování, který vychází z obecnějšího rámce daného zákonem č. 563/1991 Sb. a vyhláškou č. 410/2009 Sb. Jejich smyslem je dosáhnout souladu při používání účetních metod a postupů účtování účetními jednotkami, aby „účetní zobrazení hospodářských operací bylo věrné, poctivé, úplné a průkazné“ a zajistila se tím vyšší míra srovnatelnosti účetních závěrek.

Otrusinová a Kubičková (2011, s. 47-48) uvádějí, že dodržování těchto standardů je ve vybraných účetních jednotkách povinné a pokud účetní postup ke konkrétnímu účetnímu případu není ve standardu uveden, je třeba postupovat podle vyhlášky č. 410/2009, popř. pak dle zákona o účetnictví.

V současnosti je platných celkem 10 vydaných standardů označených čísly 701 až 710, které Svobodová (2021, s. 334) uvádí takto:

1. Standard č. 701 – Účty a zásady účtování na účtech
2. Standard č. 702 – Otevírání a uzavírání účetních knih
3. Standard č. 703 – Transfery
4. Standard č. 704 – Fondy účetní jednotky
5. Standard č. 705 – Rezervy
6. Standard č. 706 – Opravné položky a vyřazení pohledávek
7. Standard č. 707 – Zásoby
8. Standard č. 708 – Odpisování dlouhodobého majetku
9. Standard č. 709 – Vlastní zdroje
10. Standard č. 710 – Dlouhodobý nehmotný majetek a dlouhodobý hmotný majetek

2.3 Hospodaření příspěvkových organizací

Finanční hospodaření příspěvkových organizací je ukotveno v § 28 a následujících zákona č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů, který ustanovuje, že organizace sestavuje rozpočet s plánovanými náklady a výnosy na daný rozpočtový rok, který se většinou shoduje s rokem kalendářním. Tento rozpočet musí schválit zřizovatel. Ustanovení zároveň definuje, že organizace hospodaří především s peněžními prostředky získanými:

- vlastní činností,
- doplňkovou činností,
- z rozpočtu zřizovatele – příspěvek na provoz,
- ze svých fondů,
- formou peněžních darů od fyzických a právnických osob,
- z Národních fondů a ze zahraničí,
- z dotací na úhradu provozních výdajů, které jsou nebo mají být kryty z rozpočtu EU, vč. stanoveného podílu státního rozpočtu na financování těchto výdajů.

Pokud se poskytnuté prostředky nespotřebují do konce kalendářního roku, převádějí se do rezervního fondu jako zdroj financování v následujících letech a ke stanovenému účelu. Pokud organizace použije prostředky v rozporu s účelem nebo v jiné výši, než stanovuje zákon, dopustí se porušení rozpočtové kázně a zřizovatel jí může uložit odvod do svého rozpočtu ve výši neoprávněně použitých prostředků.

Podle Otrusinové a Kubíčkové (2011, s. 11) i přesto, že PO nejsou zřizovány za účelem podnikání a dosahování zisku, ale k hospodárnému využití majetku, jejich management tím nemá o nic lehčí finanční řízení svých činností. Neziskové organizace obecně jsou vystavovány čím dál většimu tlaku na spolufinancování svých aktivit z více zdrojů a tím pádem i úroveň řízení a kontroly. Tento tlak je pak navíc posilován i omezujícím právním prostředím a právy zřizovatelů, kteří často znesnadňují rozhodování a ovlivňují řízení svých zřizovaných organizací.

Proto dle § 2 písm. m) až o) zákona č. 320/2001 Sb., o finanční kontrole ve veřejné správě, se při hospodaření s veřejnými prostředky musí dodržovat 3 základní principy, zkráceně z anglických výrazů označovaných jako „3E“, které Otrusinová a Kubíčková (2011, s. 8) popisují takto:

- **hospodárnost** – co nejnížší vynaložení prostředků při dodržení odpovídající kvality plněných činností,
- **efektivnost** – zkoumá vztah mezi vstupy a výstupy, kdy se porovnává co nejvyšší přínos (efekt) dosahovaných výsledků ve srovnání s objemem vynaložených prostředků,
- **účelnost** – v dosahování konkrétních cílů, účelů a výsledků, kterých mělo být vynaložením prostředků dosaženo.

2.4 Peněžní fondy a fondy výsledku hospodaření

Na základě § 29 zákona č. 250/2000 Sb. musí příspěvkové organizace, zřizované ÚSC, tvořit a čerpat finanční prostředky na těchto fondech:

- peněžních – investiční fond a fond kulturních a sociálních potřeb,
- výsledku hospodaření – rezervní fond a fond odměn.

Jejich účelem je zajistit potřeby provozu organizace, jsou vždy kryty aktivním bankovním účtem a jejich zůstatky se po skončení hospodářského roku převádějí do roku následujícího (Otrusinová a Kubičková, 2011, s. 20-21).

Máče (2018, s. 275) uvádí, že fondy lze pojmut jako formu interního financování, zařazeného ve vlastních zdrojích, které účetní jednotka získává jako výsledek své činnosti (zlepšený hospodářský výsledek) a transferů. Podle Krbečkové a Plesníkové (2020, s. 128) jsou za účelem souladu používání účetních metod vybranými účetními jednotkami základní postupy účtování o těchto fondech popsány v Českém účetním standardu č. 704.

2.4.1 Fond kulturních a sociálních potřeb

Pravidla tvorby a čerpání FKSP byla do 31.12.2023 upravována vyhláškou č. 114/2002 Sb., o fondu kulturních a sociálních potřeb, ve znění pozdějších předpisů, která byla v rámci tzv. vládního ozdravného balíčku zrušena a její obsah byl od 1.1.2024 ukotven v § 56 zákona č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech. Podle Nejezchleba (2017, s. 232) se FKSP dále kromě ČÚS 704 řídí vyhláškou č. 410/2009 Sb., která ukládá povinnost uvádět doplňující informace o tvorbě a čerpání fondu v příloze účetní závěrky.

Fond slouží k zabezpečení kulturních, sociálních, rekreačních a dalších potřeb zaměstnanců organizace, kteří jsou v pracovním poměru, důchodců, kteří při odchodu do starobního nebo invalidního důchodu v organizaci pracovali, nebo rodinných příslušníků těchto zaměstnanců (Otrusinová a Kubičková, 2014, s. 21–22). Podle Krbečkové a Plesníkové (2020, s. 13) fond nelze použít pro zaměstnance, zaměstnané na základě dohod o pracovní činnosti nebo provedení práce.

Pravidla, podmínky a zásady tvorby a čerpání fondu v rámci dané organizace se podle Krbečkové a Plesníkové (2020, s. 10) vždy řídí na základě kolektivní smlouvy mezi zaměstnavatelem a odborovou organizací a jimi sestaveného ročního rozpočtu, které musí být v souladu s vyhláškou a počítat se zůstatkem z minulého období.

2.4.1.1 Tvorba fondu

Tvorba fondu v roce 2023 byla upravena § 2 vyhlášky č. 114/2002 Sb. takto: „*Základním přidělem, kterým je tvořen fond v organizačních složkách státu a v příspěvkových organizacích, jsou 2 % z ročního objemu nákladů zúčtovaných na platy a náhrady platů, popřípadě na mzdy a náhrady mezd a na odměny za pracovní pohotovost.*“ Od 1. ledna 2024 je pak podle zákona č. 218/2000 Sb. základní přiděl do fondu zkrácen na 1 %. Dalšími příjmy

podle vyhlášky jsou náhrady škod a pojistná plnění k majetku pořízenému z fondu, a peněžní a jiné dary do fondu od jiných právnických a fyzických osob. Naopak podle Krbečkové a Plesníkové (2020, s. 11) nejsou příjmem fondu kladné úroky, přijaté na bankovní účet, zřízený pro prostředky fondu, které se musí následně převést na hlavní účet organizace.

Podle ČÚS 704 je základní příděl nákladem organizace, který je účtován na nákladovém účtu 527 – Zákonné sociální odvody (strana MD) se souvztažným zápisem na pasivním účtu 412 – Fond kulturních a sociálních potřeb (strana Dal). Zároveň účetní jednotka musí pravidelně sledovat příjmy a výdaje na bankovním účtu, odděleném zvlášť od hlavního účtu, účtované na účtu 243 – Běžný účet FKSP, přičemž k těmto převodům může použít účet 262 – Peníze na cestě. Na základě pravidel souvztažnosti by se k datu sestavení účetní závěrky měl zůstatek účtu 243 rovnat zůstatku účtu 412, tzn. příjmy a výdaje obou účtů by měli korespondovat. Podle Nejezchleba (2017, s. 248) to ale není možné už jen z toho důvodu, že např. k 31.12. je zaúčtován příděl do fondu na účty 527 a 412 z prosincových mezd, ale ve skutečnosti dojde k příjmu těchto prostředků na bankovní účet 243 až v lednu po zpracování mezd, kdy bude známá přesná částka. Účetní tak vždy musí zkontrolovat a umět vysvětlit, proč na účtech 243 a 412 dochází k rozdílu, např. dále i z důvodu nepřevedení kladných úroků z účtů 243 na účet 241.

2.4.1.2 Čerpání fondu

Prostředky fondu lze čerpat pouze v souladu s § 4 až § 14a vyhlášky č. 114/2002 Sb. a pouze s ohledem na stanovený roční rozpočet a zásady čerpání v kolektivní smlouvě. Krbečková a Plesníková (2020, s. 11) uvádějí, že „*fond se používá výhradně na činnosti, které organizace organizuje sama nebo spoluorganizuje ve spolupráci s odborovou organizací nebo jinou právnickou nebo fyzickou osobou.*“ Za čerpání se podle Nejezchleba (2017, s. 239) nepovažuje poskytnutí návratné finanční zápůjčky zaměstnanci, neúčtuje se tedy o ní na účtu 412. ČÚS 704 totiž dále uvádí, že se o ní účtuje jako o pohledávce vůči zaměstnanci na aktivním účtu 335. Prostředky, za které dojde k zaplacení předmětu půjčky (např. nábytek), ale odejdou z bankovního účtu 243, stejně tak, jako na tento účet přicházejí splátky od zaměstnance. Mezi účtem 243 a 412 tak dojde k rozdílu ve výši nesplacené části půjčky, který by měl účetní správně vysvětlit v příloze účetní závěrky.

Vyhláška č. 114/2002 Sb. vymezuje tyto případy čerpání:

- **§ 4 – náklady na provoz zařízení**, sloužící kulturnímu a sociálnímu rozvoji zaměstnanců, vitamínové prostředky, dioptrické brýle, péče na úseku zubní hygieny,

očkování, vybavení ke zlepšení pracovních podmínek (např. varné konvice), tištěné knihy,

- **§ 4a – příspěvek na použití zařízení péče o děti,**
- **§ 5 – pořízení hmotného majetku,** který slouží kulturním a sociálním potřebám zaměstnanců,
- **§ 5a – příspěvek na dopravu do zaměstnání,**
- **§ 6 – zápůjčky na bytové účely** – k pořízení domu nebo bytu, koupi bytového zařízení,
- **§ 7 – stravování** – peněžítý příspěvek na závodní stravování, ať už ve vlastním zařízení nebo poskytovaný cizím subjektem formou stravenek,
- **§ 8 – rekreace** – včetně rehabilitací a lázeňské léčby v tuzemsku i zahraničí, platí pro zaměstnance a jejich rodinné příslušníky,
- **§ 9 – kultura, vzdělávání, tělovýchova a sport** – vstupenky na akce a dopravu na tyto akce, náklady na umělecké, jazykové a zájmové vzdělávání, které není odborným rozvojem,
- **§ 10 – vzájemné výměnné akce** v oblasti rekreace a zájezdů,
- **§ 11 – sociální výpomoci a zápůjčky** v případě mimořádných nebo tíživých situací zaměstnanců, např. úmrtí v rodině, dlouhodobá nemoc, majetkové ztráty v souvislosti se živelní pohromou,
- **§ 12 – příspěvky na penzijní připojištění nebo doplňkové penzijní spoření,**
- **§ 12a – příspěvky na soukromé životní pojištění**
- **§ 13 – příspěvek na činnost odborové organizaci** – např. nákup odborné literatury, řešení případných sporů,
- **§ 14 – dary** – věcné nebo peněžní, nejčastěji při pracovních a životních výročích, při přiznání starobního nebo invalidního důchodu 3. stupně,
- **§ 14a – jiné úhrady z fondu** – na pořízení smuteční kytice nebo věnce v případě úmrtí zaměstnance.

2.4.2 Fond investic

Podle Nejezchleba (2017, s. 242) je obecným účelem tohoto fondu krytí a financování investičních potřeb organizace. ČÚS 704 pak rozlišuje název fondu a pravidla tvorby a použití zvláště pro příspěvkové organizace, zřizované OSS (fond reprodukce majetku) a ÚSC (investiční fond). Zákon č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů, uvádí např. tyto zdroje tvorby:

- prostředky ve výši odpisů DHM a DNM podle odpisového plánu,
- investiční příspěvek z rozpočtu zřizovatele,
- investiční dotace ze státních fondů a jiných veřejných rozpočtů,
- peněžní dary a příspěvky od jiných subjektů, jsou-li určeny k investičním účelům,
- převody z rezervního fondu ve výši povolené zřizovatelem.

Fond investic se pak používá na:

- pořízení a technické zhodnocení DHM a DNM s výjimkou drobného majetku,
- k úhradě investičních úvěrů a půjček,
- k odvodu do rozpočtu zřizovatele, pokud takový odvod uložil,
- navýšení prostředků na financování údržby a oprav majetku, který PO používá pro svoji činnost.

2.4.3 Fond odměn

Zákon č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech, konkrétně § 56 a § 57 definují, že příspěvkové organizace musí ze zlepšeného hospodářského výsledku tvořit fond odměn, jen pokud byla uhrazena případná ztráta minulých let, a to do výše 80 % zlepšeného hospodářského výsledku a nejvýše do 80 % limitu prostředků na platy. Tento fond lze tvořit pouze na základě schválení zřizovatelem a to v roce následujícím po roce, kdy ke zlepšení hospodářského výsledku došlo. Podle Nejezchleba (2017, s. 236) právě z tohoto ustanovení zákona vyplývá, že jsou-li v něm uvedeny pouze maximální hodnoty, za kterých lze fond tvořit, a nikoliv minimální, znamená to, že po dosažení zlepšeného VH ho není nutné tvořit. Jak název napovídá, fond slouží ke krytí nákladů z odměn na nákladovém účtu 521, nikoliv však k souvisejícím odvodům pojistného. Prostředky jsou účtovány na účtu 411 souvztažně s výnosy. Účetní jednotka by měla mít bankovní účet 241 rozdělený analyticky na jednotlivé

fondy, kromě FKSP. Proto by se k datu účetní závěrky měly zůstatky účtů 411 a analytického účtu 241 k fondu odměn rovnat.

2.4.4 Rezervní fond

Podle Svobodové (2021, s. 32 a 204), odkazující na vyhlášku č. 410/2009 Sb., příspěvkové organizace tvoří 2 rezervní fondy:

- rezervní fond tvořený ze zlepšeného výsledku hospodaření – účet 413,
- rezervní fond z ostatních titulů – účet 414.

Fond ze zlepšeného výsledku hospodaření se podle § 30 zákona č. 250/2000 Sb. tvoří ze zlepšeného výsledku hospodaření na základě schválení jeho výše zřizovatelem po skončení hospodářského roku, popř. sníženého o převod jeho části do fondu odměn, pokud tak zřizovatel rozhodne. Zlepšeného výsledku hospodaření organizace dosáhne, jestliže skutečné výnosy spolu s přijatým příspěvkem jsou větší než provozní náklady. Podle Otrusinové a Kubíčkové (2011, s. 11) tak jde o elegantnější legislativní vyjádření klasického zisku pro neziskové organizace, který lze čerpat na následující případy:

- k úhradě ztráty za předchozí léta,
- k dalšímu rozvoji své činnosti,
- k časovému překlenutí dočasného nesouladu mezi výnosy a náklady,
- k úhradě odvodů a penále za porušení rozpočtové kázně,
- k posílení investičního fondu se souhlasem zřizovatele.

Nejezchleb (2017, s. 239) s odkazem na § 28, odst. 6 a § 30 zákona č. 250/2000 Sb. dodává, že rezervní fond z ostatních titulů je tvořen z přijatých peněžních darů a prostředků z dotací spolufinancovaných z EU, nespotřebovaných do konce kalendářního roku, které se mohou použít v následujících letech a pouze ke stanovenému účelu. Český účetní standard č. 704 pak řeší problematiku účtování rezervního fondu.

3 OVĚŘENÍ ÚČETNÍ ZÁVĚRKY VYBRANÝCH ORGNIZACÍ VEŘEJNÉHO SEKTORU

Dle Prokúpkové a Bartoše (2014, s. 25-29) je ověření účetní závěrky synonymem auditu, tj. *„nezávislé ověření účetních výkazů auditorem v míře dostatečné k vyslovení názoru, zda předložené účetní výkazy jsou pravdivé a věrné a zda jsou v souladu s odpovídajícími předpisy a stanovenými kritérii.“* Tito auditoři disponují certifikátem, vydaným Komorou auditorů ČR na základě absolvovaných zkoušek, a jsou povinni se řídit právními předpisy a standardy. Nic však nebrání tomu, aby shodné postupy ověření vykonával i interní auditor z řad zaměstnanců (např. vedoucí ekonomičtí pracovníci, ekonomové, hlavní a další účetní, apod.), kterému plnou odpovědnost žádný zákon nestanovuje.

Sedláček (2006, s. 19-20) vysvětluje cíle auditu jako zvýšení věrohodnosti účetních informací, ale i morální a preventivní působení proti vzniku chyb a podvodů, které vedou ke zkvalitňování účetních a kontrolních systémů. Müllerová a Králíček (2020, s. 6) doplňují cíle o výchovnou funkci, představující situaci, kdy ověřované ÚJ pečlivě vybírají auditora na základě jeho požadované odbornosti nejen na audit, ale i stále se měnící účetnictví, daně a legislativu. Při zachování mlčenlivosti pak dokáže předvést „nejlepší praxi“ a stát se velmi ceněným.

Jak vyplývá z předchozí kapitoly, veřejné rozpočty představují klíčovou složku v hospodaření i účetnictví (nejen) příspěvkových organizací. Z důvodu dynamického rozvoje globální ekonomiky, rozmachu informačních technologií, rostoucí finanční provázanosti firem a pronikání na mezinárodní trhy rostou i požadavky na kvalitu, dostupnost a relevantnost předávaných a zpracovávaných informací (Kučec, 2021, s. 8). Na rozpočty (nejen PO) je tak vyvíjen stále větší tlak, aby prostřednictvím účetních výkazů poskytly svým uživatelům (např. instituce EU, stát, municipality, banky, aj.) spolehlivá a transparentní data o poctivém, úplném a průkazném hospodaření s veřejnými financemi (Prokúpková a Bartoš, 2014).

To je důvod, proč je potřeba aktualizovat, reformovat a modernizovat metody a kvalitu monitoringu a kontroly účetnictví v organizacích bez rozdílu velikosti, rozsahu činnosti či objemu finančních prostředků. Účetní jednotky veřejného sektoru v ČR však v současné době nejsou schopny předkládat přesvědčivé důkazy o tom, že jimi sestavené účetní výkazy jsou spolehlivé a zobrazují poctivý obraz o jejich finanční situaci a nakládání s finančními prostředky. Až na výjimky totiž nejsou výkazy vybraných účetních jednotek ověřované

certifikovanými a nezávislými auditory. Proto je třeba zavádět účinné kontrolní mechanismy, díky kterým budou vyloučeny pochybnosti o existenci rizik a případných ztrát, zajištěno dodržování účetních a kontrolních standardů a morálních zásad účetní profese (Prokúpková a Bartoš, 2014).

Samotný proces auditu, jeho chronologický postup a jednotlivé (mnohdy na sebe navazující) kroky, jsou dle dostupné odborné literatury v celku shodné. Prokúpková a Bartoš (2014, s. 74) tento proces rozdělují do tří fází: přípravnou, realizační a závěrečnou.

3.1 Přípravná fáze

Prokúpková a Bartoš (2014, s. 74-77) definují přípravnou fázi auditu jako proces mnoha činností, které slouží k poznání ověřované účetní jednotky a identifikaci důležitých aspektů prostředí, ve kterém jednotka funguje. Rozdělují tuto fázi na dva kroky, kde v prvních z nich se auditor musí seznámit s vnějším a vnitřním prostředím. V druhém pak na základě výsledků a zjištění prvního kroku zpracovat rizikovou analýzu a stanovit hladinu významnosti. Tyto kroky jsou důležité k rozhodnutí auditora, jestli zakázku auditu přijme nebo ne, a ke zvolení vhodné testovací strategie v následující realizační fázi.

Müllerová a Králíček (2014, s. 239) pak označují přípravnou fázi jako plánování auditu, které je důležitou podmínkou pro realizaci přijaté zakázky a snížení rizik na přijatelnou úroveň. Správné naplánování zaručí auditorovi i klientovi, že bude audit proveden správným a efektivním způsobem. Sedláček (2006, s. 24 a 49-50) vysvětluje, že součástí tohoto poznávání a posuzování rizik je i zpracovávání smlouvy na provedení auditu, stanovení úplaty, náhrady za nezbytné výdaje, podmínek a požadavků zakázky, které by měly kopírovat zjištěné výsledky a které by měly být aktualizovány v průběhu auditu na základě nově zjištěných informací. Pokud tato rizika auditor před uzavřením smlouvy neposoudí, podstupuje tím riziko ztráty své pověsti a v horším případě i soudní spor s klientem. Podle velikosti rizika se tak musí rozhodnout, zda zakázku auditu přijme nebo ne.

3.1.1 Vnější prostředí

Pro auditora představuje orientaci v legislativním rámci, aby porozuměl právním předpisům, které mohou mít značný dopad na účetnictví, hospodaření a vykazovanou účetní závěrku, a které se zároveň můžou významně lišit podle právní formy a typu účetní jednotky, její činnosti a velikosti. Tento rámec, kterým se ÚJ musí řídit, je dán především zákony, ale i předpisy nižší právní síly – nařízení vlády, vyhlášky, usnesení, standardy, aj. Při zkoumání

je vhodné si uvědomit rizika, spojená s právním rámcem, např. častou novelizací a koncepční nevyváženost právních předpisů. Pro ověřovatele je proto důležité sledovat jejich změny (Prokúpková a Bartoš, 2014, s. 76-77). Podle Müllerové a Králíčka (2014, s. 229) je dalším vnějším rizikovým faktorem povaha a stabilita podnikatelského prostředí, tedy odvětví a trhu, v němž jednotka působí, např., jak uvádí Sedláček (2006, s. 50) změny v ekonomice (inlace, úrokové sazby, daně), konkurence, dodavatelé nebo technologický a společenský pokrok.

3.1.2 Vnitřní prostředí

Zahrnuje podle Prokúpkové a Králíčka (2014, s. 77) seznámení s činností a oblastí podnikání jednotky, její organizační strukturou a delegováním pravomocí a odpovědností, vnitřními předpisy, vnitřním kontrolním systémem a účetním systémem. Cílem je „*identifikovat hlavní vnitřní faktory, které ovlivňují činnost prověřované ÚJ a mohou se promítnout do účetní závěrky.*“ Müllerová a Králíček (2020, s. 84) mezi zkoumané faktory řadí i vlastnickou strukturu, důvěryhodnost, propojené osoby, obchodní cíle nebo personální politiku.

Sedláček (2006, s. 50-54) vysvětluje důležitost posuzování organizační struktury v pochopení její složitosti, decentralizaci útvarů, úrovni vedení a jeho stylu řízení. Struktura by měla odpovídat velikosti a činnosti jednotky a napomáhat transparentnímu vymezení funkcí, pravomocí, kompetencí, náplní práce a odpovědností, např. za správnost účetní závěrky, provoz spolehlivého účetního systému nebo přiřazení funkcí a odpovědností kvalifikovaným pracovníkům, na jejichž úrovni obvykle závisí spolehlivost účetních kontrol a v konečném důsledku i účetní závěrky. Nejasně stanovené pravomoci a odpovědnosti mohou vést k selhání vnitřního kontrolního systému.

3.1.2.1 Vnitřní kontrolní systém

Nemec (2010, s. 21) odkazuje na pravidla zavedení, udržování a prověřování účinnosti vnitřního kontrolního systému dle zákona č. 320/2001 Sb., o finanční kontrole ve veřejné správě, kterým se musí ÚJ řídit. VKS je systém kontroly účetnictví, dokumentů a výkonnosti, za nějž odpovídá v rámci své odpovědnosti vedoucí organizace. Jeho cílem je vytvářet spolehlivé podmínky pro zajištění hospodárného, efektivního a účelného nakládání s prostředky, a včas zjišťovat a minimalizovat rizika. Podle Sedláčka (2006, s. 54) jde o zabudované kontrolní postupy, např. schvalování operací a kontrolu dokladů nebo porovnávání výsledků pravidelných inventur s účetními stavů. Auditor tím zjišťuje, jak silné

a efektivní je v organizaci kontrolní prostředí a do jaké míry se může na něj spolehnout při volbě testovacích vzorků a strategie.

Podle Prokúpkové a Bartoše (2014, s. 78-79) jde o systém postupů, metod a strategií, kterými jednotka zjišťuje, jak dodržuje vnější a vnitřní právní předpisy (legislativu, vnitropodnikové směrnice), aby jimi napomáhala ochraně majetku a zajišťovala správnost a úplnost účetních metod a trvanlivost účetních záznamů. Prověří se zejména oběh účetních dokladů podle předem nadefinovaných pravidel. Pokud takové předpisy a postupy vůbec neexistují nebo je auditor shledá nedostatečnými, bude to znamenat vysoké kontrolní riziko. Systém lze na základě vlastního úsudku ověřovatele, který by měl řádně zdůvodnit a doložit v závěrečné zprávě, ohodnotit jako:

- **velmi dobrý** – VKS je účinný a efektivní, účetní rizika jsou řešena odpovídajícím způsobem,
- **dobrý** – VKS je pravděpodobně účinný s malými výjimkami, které lze snadno zkontrolovat (otestovat), rizika jsou řešena odpovídajícím způsobem,
- **dostačující** – rizika jsou řešena jen do určité míry, VKS může výjimečně selhat,
- **nevyhovující** – rizika nejsou řešena vůbec, VKS nefunguje nebo často selhává.

Nemec (2010, s. 20) však dodává, že v realitě ani neexistuje perfektní kontrolní systém, plně odolný proti selhání nebo zneužití. Jeho cílem je rizika včas identifikovat a minimalizovat na přijatelnou úroveň.

3.1.2.2 Účetní systém

Müllerová a Králíček (2020, s. 86) vysvětlují, že v současné moderní době se vedení organizací musí spoléhat na informační a účetní systémy, které jim pomáhají zpracovávat účetnictví a tím i účetní závěrku jako výstup. Tím jsou kladeny nároky jak na spolehlivost těchto systémů, tak i na znalosti a kvalifikovanost osob, které s nimi pracují. Auditor proto musí zvážit způsoby, jakými se ujistí v bezpečnosti a spolehlivosti systému jako součásti vnitřní kontroly. Jednou z možností je vlastní zkoumání nebo jednání s vedením a zaměstnanci, pracujícími se systémem, kteří vysvětlí, jak s ním pracují, popř. je může auditor sledovat při práci. Ověřovat podle Prokúpkové a Bartoše (2014, s. 81-87) tak může např. způsob zpracování vstupů do systému (doklady, faktury, aj.), dodržování metodických postupů, výstupů ze systému (účetní deníky, knihy, odpisové plány, účtový rozvrh, výkazy a jiné sestavy) a ověřovat z nich klíčové vazby (obraty a zůstatky účtů).

3.1.3 Riziková analýza

Podle Müllerové a Šindeláře (2016, s. 179) „*mezinárodní auditorské standardy vyžadují, aby auditor identifikoval a vyhodnotil rizika výskytu významné nesprávnosti v účetní závěrce.*“ Podle toho pak musí určit, která rizika podle jeho úsudku vyžadují zvláštní pozornost a podle toho plánoval další postup auditu. Müllerová a Králíček (2014, s. 231) však uvádějí, že i kdyby byly auditorské postupy sebelepší, tak už jen z praktického hlediska nelze auditorovi ukládat povinnost zabývat se vyčerpávajícím způsobem veškerými informacemi a kontrolními postupy ověřované organizace. Z toho důvodu je tak důležité zpracovat kvalitní plán na vyhodnocení rizik. Dále autoři v jiné publikaci (2020, s. 85) doplňují, že pro audit jsou důležité především ty kontroly, které souvisejí s cílem „*sestavit takovou účetní závěrku, jež podává věrný a poctivý obraz majetkové a finanční situace účetní jednotky.*“ Zabývat by se tak měl např. kontrolami, „*jimž je nutné porozumět pro identifikaci rizika vzniku významné nesprávnosti, ať již z důvodu chyby nebo podvodu.*“

Prokúpková a Bartoš (2014, s. 110) s odkazem na zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, vysvětlují významnou nesprávnost jako chybu, odchylku nebo rozdíl mezi očekávanou a skutečnou hodnotou, jejíž velikost je tak významná, že její opomenutí nebo zkreslení může ovlivnit ekonomické rozhodování uživatelů účetních dat a závěrky. Každá tato chyba nebo odchylka představuje riziko, které Müllerová a Králíček (2014, s. 232) rozdělují na 4 druhy:

1. **Přirozené riziko (PR)** – je riziko, že významná nesprávnost vznikne při špatném zaúčtování účetní operace, tj. z důvodu vědomého podvodu nebo chyby při transakcích, na zůstatcích účtů, v účetní závěrce nebo zveřejněných informacích. Příčinou můžou být cíle jednotky, její velikost, činnosti, regulační prostředí, organizační struktura.
2. **Kontrolní riziko (KR)** – spočívá v tom, že významná nesprávnost není včas odhalena vnitřní kontrolou a VKS, a není opravena.
3. **Zjišťovací riziko (ZR)** – je riziko, že významnou nesprávnost v účetní operaci, závěrce nebo na zůstatku účtu, neodhalí auditor při provádění auditu.
4. **Auditorské riziko (AR)** – je celkové riziko, že auditor vydá nesprávný závěrečný výrok k ověřované účetní závěrce. Je dané součtem PR, KR a ZR.

Podle Prokúpkové a Bartoše (2014, s. 106) přirozené a kontrolní riziko vznikají (nezávisle na auditu) na straně ověřované jednotky z důvodu chyby nebo podvodu a nedostatečné vnitřní kontroly. Zjišťovací a auditorské pak na straně ověřovatele. Podle Sedláčka (2006,

s. 62) lze celkové auditorské riziko určit a ovlivnit díky matici přípustného zjišťovacího rizika.

Tabulka 1 Matice přípustného zjišťovacího rizika (Sedláček, 2006, s. 63)

Posouzení přirozeného rizika je:	Posouzení kontrolního rizika je:		
	vysoké	střední	nízké
vysoké	nízké	nízké	střední
střední	nízké	střední	vysoké
nízké	střední	vysoké	vysoké

Z výše uvedené tabulky podle Sedláčka vyplývá, že pokud se ze zkoumání vnitřního a vnějšího prostředí auditor domnívá, že PR a KR jsou vysoké, měl by zvolit takovou strategii, ve které bude muset provést detailnější a pracnější audit všech dat, informací, dokladů, účetní závěrky, aj. S takovým větším rozsahem auditu tak automaticky souvisí i nižší (zjišťovací) riziko, že auditor chybu neodhalí. Naopak při nízkém PR a KR auditor může připustit vyšší zjišťovací riziko, při kterém k neodhalení chyby může dojít z důvodu menšího rozsahu ověřovaných údajů.

Prokúpková a Bartoš (2014, s. 108) pak tento vztah mezi jednotlivými riziky nazývají jako nepřímou úměru, kdy:

- pokud bude zjišťovací riziko **nízké** – bude nutné provést audit v rozsahu 70-100 % hodnot účetní závěrky,
- pokud bude zjišťovací riziko **střední** – bude nutné provést audit v rozsahu 40-70 % hodnot účetní závěrky,
- pokud bude zjišťovací riziko **vysoké** – bude nutné provést audit v rozsahu 10-40 % hodnot účetní závěrky.

Müllerová a Králíček (2014, s. 230) dodávají, že pokud auditor posoudí riziko zakázky jako obvyklé, může jí přijmout. I tak je však důležité v průběhu auditu průběžně rizika přehodnocovat na základě nově zjištěných informací. Jestli se riziko zvýší, auditor musí zareagovat zvýšením profesní skepse, menším spoléháním na vnitřní kontroly klienta a projevit tuto změnu v plánování a průběhu auditu.

3.1.4 Stanovení hladiny významnosti

Jak již bylo nastíněno v předchozí části, podle Müllerové a Králíčka (2020, s. 89-90) není v silách auditora prověřit všechny účetní doklady, transakce a hodnoty účetní závěrky. Její audit by však jejím uživatelům měl poskytnout záruku, že případné neodhalené chyby nejsou významné. Z toho důvodu si musí při plánování auditor zvolit tzv. významnost, tedy hodnotu, při jejíž překročení může být negativně ovlivněno ekonomické rozhodování uživatele závěrky. Způsobů, jak tuto hodnotu určit, je mnoho. „*Nejběžnější je stanovení tzv. základny, kterou je taková položka účetní závěrky, o níž se auditor domnívá, že se na ni uživatel zaměří. Mohou to být tržby, zisk po zdanění, hodnota aktiv, oběžná aktiva, vlastní kapitál apod.*“ Z těchto základen se vypočítá přiměřená procentní sazba pro stanovení hodnoty významnosti, která může vypadat následovně:

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

V souvislosti s odhadnutým auditorským rizikem si za určitých situací může auditor rozhodnout, kde na uvedených procentních intervalech stanoví významnost. Pokud bude auditorské riziko nízké (např. z důvodu spolehlivého VKS), může si dovolit jí stanovit na horní hranici intervalu, kdy hodnota významnosti bude vyšší. Naopak, pokud bude riziko vysoké, hodnota významnosti by měla být nižší, aby bylo zajištěno, že případná chyba bude i při své nízké hodnotě považována za významnou.

3.1.5 Výběr testovacích vzorků

Sedláček (2006, s. 72) popisuje nutnost výběru testovacích vzorků v situaci, kdy zjišťovací riziko, odhadnuté na základě postupu z kapitoly 3.1.3, je takové, že bude nutné provést audit v rozsahu menšího než 100 % hodnot účetní závěrky. Prokúpková a Bartoš (2014, s. 112) vysvětlují, že auditor tímto výběrem usiluje o zhodnocení charakteristik (správnosti, úplnosti, aj.) všech příslušných položek = populace (dokladů, hodnot) na základě stejných charakteristik několika vybraných, tzv. reprezentativních vzorků, které mu poskytnou dostatečnou míru jistoty o charakteristikách zbylých, nevybraných položek. Müllerová a Králíček (2014, s. 264-265) dodávají, že testování 100 % položek si auditor může dovolit

u malých organizací s ne příliš rozsáhlou činností nebo v případě, že je vykázáný zůstatek účtu tvořen z několika málo účetních operací.

3.1.5.1 Metody výběru

Prokúpková a Bartoš (2014, s. 113-115) rozdělují dvě metody výběru: pravděpodobnostní a nepravděpodobnostní. První zmiňované zajišťují, že každá položka v populaci má známou, i když ne nutně stejnou statistickou pravděpodobnost vybrání. Jejich použití může přesně stanovit míru potřebné jistoty, ovšem vyžadují více času. Mezi techniky zařazují náhodný, systematický, vícestupňový, oblastní a kumulativní výběr. U náhodného mají všechny položky populace stejnou pravděpodobnost výběru a vzorky jsou vybrány čistě náhodně, např. s pomocí počítačového generátoru náhodných čísel. Systematický výběr spočívá ve výběru každé n -té položky (např. každý 15. prvek v číselné řadě). Oblastní výběr spočívá v rozdělení populace na několik samostatných, stejnorodých skupin – oblastí, se stejnými vlastnostmi, např. oblast DHM na majetek odpisovaný a neodpisovaný. Kumulativní výběr je založený na výběru podle peněžní velikosti položek populace. Pravděpodobnost výběru položky je vyšší, čím vyšší má peněžní hodnotu.

Nepravděpodobnostní metody naopak postrádají možnost výběru na základě stejné pravděpodobnosti. Vyžaduje se u nich, aby ověřovatel svým úsudkem vybral reprezentativní vzorek, který není založený na výběru položek jen určitých charakteristik. Příkladem těchto metod jsou typický, náhodný a systematický výběr. Typický lze použít v situaci, kdy ověřovatel zná strukturu a charakteristiky populace, např. při poskytnutých dotacích a jejich typickém zaúčtování na konkrétních účtech. Náhodný výběr spočívá ve výběru položek bez ohledu na jejich peněžní velikost, zdroj či charakteristiky, např. při krátkodobých pohledávkách či závazcích. U systematického výběru si ověřovatel vybírá položky na základě svého úsudku, porozumění činnosti organizace či předchozích zkušeností.

3.1.5.2 Velikost vzorku

Při určení velikosti vybraných položek populace si podle Prokúpkové a Bartoše (2014, s. 116) musí ověřovatel nejdříve určit velikost populace a velikost vzorku, což může být stanoveno matematicky nebo úsudkem. Velikost vzorku by měla být vyšší, čím je vyšší riziko a význam testované populace. Müllerová a Králíček (2014, s. 265) například klasifikují rozsah podle míry zjišťovacího rizika následovně:

Tabulka 2 Rozsah vzorku pro testování (Müllerová a Králíček, 2014, s. 265)

Zjišťovací riziko	Rozsah vzorku
Nízké	Vysoká úroveň
Střední	Střední úroveň
Vysoké	Nízká úroveň

Z výše uvedené tabulky vyplývá, že pokud je zjišťovací riziko nízké, znamená to, že je vyšší pravděpodobnost, že při auditu nedojde k neodhalení chyby auditorem. To nastává v situaci, kdy je naopak přirozené a kontrolní riziko vysoké, např. z důvodu nedostatečné vnitřní kontroly. Z toho důvodu je tak nutný vysoký rozsah vybraných vzorků. V opačném případě, kdy auditor posoudí vnitřní kontroly za spolehlivé, si může dovolit stanovit nízký rozsah vzorků při vyšším riziku, že při auditu neodhalí chybu.

3.2 Realizační fáze

Prokúpková a Bartoš (2014, s. 76) považují všechny kroky a výstupy přípravné fáze za důležitý podklad pro stanovení vhodné strategie auditu a naplánování dalších činností – testů, které tvoří realizační fázi. Je tedy třeba zdůraznit, že tato fáze a míra jejího úspěchu závisí na pečlivě zpracované přípravné fázi. Autoři dále (2014, s. 129) rozdělují tyto testy následovně:

- testy kontrolních postupů (testy spolehlivosti),
- analytické testy věcné správnosti,
- detailní testy věcné správnosti.

Sedláček (2006, s. 64) uvádí, že z testů věcné správnosti lze naplánovat a provést buď jen ty analytické, jen detailní, nebo zkombinovat obě zároveň.

3.2.1 Testy spolehlivosti

Sedláček (2006, s. 63-64) uvádí, že pokud se auditor hodlá spoléhat na VKS a další vnitřní kontroly, např. dané vnitropodnikovou směrnicí na oběh účetních dokladů, měl by naplánovat testy spolehlivosti, nebo jinak řečeno testy vnitřních kontrol. Ty podle Müllerové a Králíčka (2014, s. 267) provádí, aby „*shromáždil důkazní informace o provozní účinnosti vnitřních kontrolních procedur*“, na které se chce spoléhat. Prokúpková a Bartoš (2014,

s. 130) uvádějí, že musí dokázat jejich efektivní a trvalé fungování, tj. pracují účinně a správně po celé účetní období.

Müllerová a Králíček (2020, s. 98) rozdělují provedení testů na přímé a nepřímé. Při přímém testu ověřovatel fyzicky pozoruje pracovníky, kteří kontrolní činnosti provádějí, při samotném procesu. Jen samotné pozorování však není dostačující, protože pracovníci mohou v takové situaci pracovat pečlivěji než obvykle. Nepřímé testování pak spočívá v diskusi a dotazování těchto pracovníků, jak kontrolu provádějí a jak poznají, že dané kontroly pracují účinně a nepřetržitě. Podle Prokúpkové a Bartoše (2014, s. 130) může ověřovatel využívat i záznamy o provedených vnitřních kontrolách, o provádění dohledu nad činnostmi, o předchozích kontrolách zřizovatele nebo externího auditora, o změnách kontrolních postupů nebo zda a jak došlo k chybám, jak byly zaznamenány a opraveny.

Sedláček (2006, s. 68) zdůrazňuje, že testy spolehlivosti jsou důležité pro upřesnění a naplánování rozsahu testů věcné správnosti. Pokud ověřovatel zhodnotí vnitřní kontroly za účinné a spolehlivé, lze provést pouze základní stupeň testů věcné správnosti s nižším rozsahem vybraných testovaných vzorků.

3.2.2 Analytické testy věcné správnosti

Podle Prokúpkové a Bartoše (2014, s. 131) jsou tyto testy spíše vhodné pro přípravnou fázi zjišťování, ale pokud během ní neidentifikuje významné přirozené a kontrolní riziko, lze je použít i v realizační fázi. Müllerová a Králíček (2014, s. 235) uvádějí, že tento způsob testování může auditor použít pouze v případě, že již provedl test spolehlivosti a potvrdil, že vnitřní kontroly fungují konzistentně. Sedláček (2006, s. 69) vysvětluje, že testy spočívají v porovnávání vykazovaných zůstatků a jejich očekávanými hodnotami. Prokúpková a Bartoš (2014, s. 131) uvádí následující postup provedení:

1. **Stanovení (výpočet, odhad) očekávaných hodnot** zaúčtované částky na základě odpovídajících údajů finanční nebo nefinanční povahy.
2. **Určení mezní hodnoty** – částky, která určuje maximální možný rozdíl mezi očekávanou a skutečně zaúčtovanou a vykázanou hodnotou, kterou je možno tolerovat.
3. **Srovnání očekávané a zaúčtované částky a identifikace rozdílu.**
4. **Identifikace, prověření a vysvětlení rozdílu přesahující mezní hodnotu.**

Podle Müllerové a Králíčka (2020, s. 100-103) však tyto kroky „vedou pouze k tomu, aby auditor identifikoval riziko významné nesprávnosti v účetní závěrce, a to především proto, že z hlediska času uskutečňuje předběžné analytické postupy“ v rámci tzv. předběžného auditu, tedy dříve, než proběhne vlastní testování. Sedláček (2006, s. 69) vyjmenovává zdroje, ze kterých lze stanovit odhad očekávaných hodnot, např. srovnatelné údaje předchozího období, ostatní položky závěrky běžného období, nezávislé finanční a nefinanční údaje, plány a rozpočty klienta. Navíc dodává, že „kvalita odhadu bude záviset na přesnosti, relevantnosti, srovnatelnosti, dostupnosti a spolehlivosti získaných informací.“ Müllerová a Králíček (2020, s. 102) pak připouštějí, že některé odhadované hodnoty můžou být limitovány právě kvůli nedostupným zdrojům a i nutnosti použít externí zdroje. Ověřovatel tak může zkoumat např. vztah mezi mzdovými náklady a počtem zaměstnanců, spotřebovaným materiálem a vyrobenými produkty, tržbami a vyskladněným zbožím apod. Co se týká rozsahu analytických testů, Müllerová a Králíček (2014, s. 265) uvádějí její vztah k míře zjišťovacího rizika. Je-li riziko nízké, znamená to, že pravděpodobnost objevu chyby auditorem je vysoká z důvodu nespolehlivosti VKS a dalších vnitřních kontrol (více v kapitole 3.1.3). V takovém případě se dá očekávat, že analytické testy nebudou účinné. Proto se doporučují jen v situaci, kdy se dá na kontroly spolehnout. Je-li auditor přesvědčen, že jím očekávané hodnoty jsou přiměřeně přesné ke skutečným hodnotám, může dospět k závěru, že analytické testy jsou dostatečně spolehlivé a poskytují určitou míru jistoty, že vykazované zůstatky v závěrce neobsahují významnou nesprávnost (Müllerová a Králíček, 2020, s. 102).

3.2.3 Detailní testy věcné správnosti

Prokūpková a Bartoš (2014, s. 132) definují tyto testy jako prověření důkazních informací, dokládajících úplnost, správnost a průkaznost dat, uvedených v účetní závěrce. Sedláček (2006, s. 69) popisuje, že podobně jako analytické testy slouží k ověření věcné správnosti zůstatků jednotlivých syntetických a analytických účtů, jednotlivých transakcí a zaúčtovaných účetních operací. Tímto by auditor měl získat dostatečnou míru jistoty, že závěrka a její položky nevykazují významné nesprávnosti. Müllerová a Králíček (2014, s. 265) pak rovněž, podobně jako u analytických testů, uvádějí neúměrný vztah mezi rozsahem detailních testů a zjišťovacím rizikem. Je-li riziko nízké z důvodu nespolehlivého VKS, rozsah testů by měl být vysoký a tím pádem i detailnější a pracnější.

Prokúpková a Bartoš (2014, s. 132) popisují, že by testy měly probíhat systematicky v rámci základních oblastí účetních výkazů: aktiv, pasiv, nákladů, výnosů, popř. i přehledech a dalších výstupech. Sedláček (2006, s. 70-71) uvádí, že si auditor zvolí testovací vzorek – doklad (fakturu, pokladní doklad, VÚD, aj.), na kterém ověřuje především jeho ocenění a zahrnutí v zůstatku účtu, vykázaného v ověřované závěrce. Dále představuje seznam potenciálních nesprávností, které se musí u vybraných reprezentativních vzorků prověřit:

- **existenci a platnost** – zda dané aktivum, pasivum, náklad nebo výnos existuje nebo je platné,
- **vlastnictví** – je aktivum majetkem a pasivum závazkem ověřované ÚJ,
- **ocenění** – zda aktiva a pasiva jsou zaevidovány ve správné hodnotě, odpovídající předpisům a metodám ocenění,
- **klasifikace nákladů a výnosů**,
- **úplnost** – zda neexistují v účetnictví a výkazech nezachycená aktiva, pasiva nebo hospodářské operace,
- **zaúčtování** – zda jsou zaúčtovány správně a ve správném období (např. problematika časového rozlišení a dohadných položek)
- **vykázání a zveřejnění** – zda položka je nejen součástí účetnictví, ale i účetních výkazů.

Dále Sedláček (s. 71) popisuje způsoby získávání důkazních informací, mezi které patří např. prohlídka a fyzická inventura, prověrka zápisů, inventura dokladů, pozorování postupů odpovědných pracovníků, dotazování, výpočty. Müllerová a Králíček (2014, s. 268-271) nebo především pak rozsáhle Sedláček (2006, s. 92-112) u vybraných složek majetku, závazků, nákladů a výnosů uvádějí výčet příkladů, které mohou být objektem zkoumání (pro zestručnění budou vybrány hlavně ty, které se mohou týkat konkrétně příspěvkových organizací):

- **dlouhodobý majetek** – směrnice; inventury (min. 1x ročně); nákup schválen odpovědným pracovníkem za cenu obvyklou (např. dle faktury); zaúčtování; správné období; prodej; vyřazení; odpisy; zůstatková cena,
- **pohledávky** – dodržování časové řady dokladů a směrnic; evidence objednávek nebo jiného podkladu, na základě kterého lze ověřit částku; schválení odp. pracovníkem;

podpisy; slevy; inventura a kontrola splatnosti; upomínky; zaúčtování faktury a tržby; správné období,

- **peněžní prostředky (pokladna, bankovní účet, peníze na cestě)** – dodržování směrnice; dokladová a fyzická inventura; správné období; zaúčtování; příloha k pokladním dokladům; náležitosti; zůstatek bank. účtu odsouhlasen s bankovním výpisem; schválení plateb; podpisy; peníze na cestě vynulované,
- **závazky** – směrnice; inventura; ocenění; včasné zaplacení; správné období; zaúčtování; objednávka, dodací list nebo jiný podklad, ověřující správnost; schválení operace; likvidační lístek se všemi náležitostmi; dobropisy,
- **časové rozlišení** – náklady, výnosy, příjmy a výdaje příštích období; zaúčtování; ocenění; správné období; kontrola podpůrných dokladů (faktur).

3.3 Závěrečná fáze

Na konci každého ověřování účetní závěrky musí ještě proběhnout závěrečné úkony, při kterých ověřovatel vyhodnotí celý proces ověření a všechny zaznamenané důkazní informace, zformuluje celkový závěr, vydá výrok se zhodnocením, zda je účetní závěrka v pořádku či obsahuje výrazné nesprávnosti, a zpracuje písemnou auditorskou zprávu.

3.3.1 Vyhodnocení důkazních informací

Podle Prokúpkové a Bartoše (2014, s. 136-137) je potřeba, aby ověřovatel všechny případné nálezy z předchozích fází podepřel důkazy, které musí splňovat potřebné charakteristiky: dostatečnost, relevantnost, spolehlivost a přiměřenost. Na jejich základě musí rozhodnout, zda získal dostatek kvalitních důkazů, kterými doloží svoje zhodnocení a závěrečný výrok. Obvykle se pro získání kvality a větší jistoty přistupuje k ověření informací z více zdrojů. Rozhodně však neplatí, že by více dat a informací automaticky znamenalo, že kvantita nahradí kvalitu. Zkušený ověřovatel může i z malého množství informací posoudit celek. Müllerová a Šindelář (2016, s. 180) popisují, že na základě všech provedených testů může auditor identifikovat:

- **známé nesprávnosti** – o nichž je auditor povinen neprodleně informovat vedení ÚJ a požadovat nápravu,

- **pravděpodobné nesprávnosti** – mohou se týkat položek náchylných k nesprávnostem, např. účetní odhady, transakce se spřízněnými stranami, události po datu účetní závěrky, aj.,
- **neznámé nesprávnosti** – lze odhadnout na základě četnosti známých a pravděpodobných nesprávností.

V závislosti na povaze těchto nesprávností se pak auditor rozhodne, zda rozsah auditu byl dostatečný k přiměřeným závěrům, na kterých může založit svůj výrok. Pokud rozsah dostatečný nebyl a zhodnotí, že účetní závěrka obsahuje významné nesprávnosti, měl by vykonat dodatečné postupy. Mezi faktory, které auditor zohledňuje při zhodnocování informací podle Müllerové a Králíčka (2014, s. 292) patří např. významnost nesprávnosti, předchozí zkušenosti, znalosti ÚJ nebo výsledky auditorských postupů vzhledem ke stanoveným cílům.

3.3.2 Dokumentace ověřovatele

Prokúpková a Bartoš (2014, s. 140) popisují dokumentaci, kterou si musí podle Mezinárodních standardů pro audit (ISA) vést každý auditor, jako nástroj pro zaznamenávání jednotlivých kroků, provedených během celého procesu auditu, a reakcí na daná zjištění, rizika a nesprávnosti. Müllerová a Králíček (2014, s. 310) vysvětlují, že zdokumentování celého procesu od plánování po testování hraje důležitou roli ke kontrole řízení kvality auditingu a monitorování, zda byly dodrženy všechny postupy podle požadavků ISA a dalších právních předpisů. Sedláček (2006, s. 82) doplňuje, že dokumentace tvoří jen součást spisu auditora a obvykle se klientovi nepředkládá.

3.3.3 Výrok auditora

Podle Sedláčka (2006, s. 83) je výrok auditora koncentrovaným vyjádřením „*názoru na účetnictví klienta a na to, zda účetní závěrka a výroční zpráva věrně zobrazují majetek, závazky, vlastní jmění, finanční situaci a výsledek hospodaření.*“ Prokúpková a Bartoš (2014, s. 146-148) popisují, že „*vyslovený názor má být nezávislý, objektivní, spravedlivý a konstruktivní.*“, a míra ujistění z něj vyplývající, musí být postavena na názoru:

- **kvalifikovaném** – předpoklad odbornosti a profesionality,
- **nezávislém** – předpoklad objektivnosti, nestrannosti a nezájatosti auditora k hospodaření a výsledkům ověřované ÚJ,

- **informovaném** – předpoklad důkladného studia ÚJ a jejich vnitřních kontrolních systémů,
- **technickém** – názor je stanoven v souladu se všemi právními předpisy, standardy, účetními zásadami,
- **upřímném a otevřeném** – např. předložené výkazy jsou dostatečně informativní, pochopitelné a srozumitelné.

Müllerová a Králíček (2020, s. 113-117) v souladu s auditorskými standardy ISA uvádějí následující druhy výroků, které může auditor po svých zjištěních vyjádřit:

1. **Nemodifikovaný výrok (výrok bez výhrad)** – auditor dojde k závěru, že vykazované skutečnosti v účetní závěrce jsou v pořádku v souladu s předpisy, nebyly zjištěny nedostatky, účetnictví ÚJ je vedeno úplně, průkazným způsobem a správně.
2. **Nemodifikovaný výrok se zdůrazněním skutečnosti** – závěrka neobsahuje významné nesprávnosti, auditor však chce upozornit na skutečnost, které by si její méně odborně kvalifikovaný uživatel nemusel všimnout, např. že může být ohrožena zásada trvání ÚJ v dohledné budoucnosti.
3. **Modifikovaný výrok s výhradou** – vydá v situaci, kdy kvůli nesprávnostem nemůže vydat výrok bez výhrady, ale nejsou tak zásadní a rozsáhlé, že není nutné vydat výrok záporný nebo ho odmítnout. Auditor vyjadřuje svoji nejistotu ohledně nesprávností některých vykazovaných položek, avšak nejsou významné.
4. **Modifikovaný záporný výrok** – nesouhlas se závěrkou je tak značný a dotýká se rozsáhle významných nesprávností, že výrok s výhradou není možný. Může se to týkat nevhodnosti účetních metod a postupů, údajů ve výkazech.
5. **Odmítnutí výroku (modifikovaný)** – auditor nenapsal zprávu a výrok nevydal. Odmítnutí je však také výrokem, a to v případě, že omezení během procesu auditu (např. nedostatečnost a nevhodnost důkazních informací) byly tak významné, že není schopen vyjádřit názor na věrnost a poctivost údajů v účetní závěrce.

3.3.4 Zpracování písemné auditorské zprávy

Při každém šetření musí ověřovatel zpracovat písemnou zprávu, kde dle určitých náležitostí uvede všechna svá zjištění, tedy seznam nesprávností, kterých se ověřovaná organizace dopustila, přehled všech jejích účinků na hospodaření a účetní výkazy, průběh celého

ověřování, vč. nastalých problémů jako nepředložení vyžadovaných podkladů, a celkové vyhodnocení výsledků vč. vydaného výroku, tj. zda účetní závěrka není významně zkreslena (Prokúpková a Bartoš, str. 146-147).

Podle Kupce (2021, s. 73) je auditorská zpráva a její závěry důležitá pro management. Mohou je informovat o správném fungování a upozornit na problémy, které je třeba napravit a zlepšit. Právě kvalita zpracované zprávy, která se managementu dostane do rukou pomáhá auditorům vedení ÚJ prokázat, že jsou kvalifikovaní a schopni pomoci. Zpráva je určena primárně pro management, ale může sloužit i dalším uživatelům účetní závěrky a subjektům, např. bankám, investorům, státním institucím, obchodním partnerům.

Jak obsah a informace, tak i výsledný výrok ověřovatele v této zprávě musí být srozumitelný a jasný, přesný, bez chyb, objektivní, nezkreslený, stručný a podložený relevantními doklady. Uživatel této zprávy musí její obsah pochopit, nepročítat se spoustou jejich nepotřebných technických výrazů a detailních nadbytečných informací (Prokúpková a Bartoš, str. 146-147).

II. PRAKTICKÁ ČÁST

4 ZÁKLADNÍ ŠKOLA BRODEK U PROSTĚJOVA

Pro účely praktické části diplomové práce je k ověření účetní závěrky vybrána Základní škola Brodek u Prostějova. Je to příspěvková organizace s vlastním rozpočtem, zřizovaná Městyssem Brodek u Prostějova, jehož hlavními úkoly jsou výběr ředitele, schvalování rozpočtu, veřejnosprávní kontrola, schvalování hospodářského výsledku a poskytování příspěvků – dotací škole.

Tato kapitola, zaměřující se na analyzování současného stavu organizace zároveň představuje přípravnou fázi ověření účetní závěrky, během které je důležité se seznámit s jejím vnějším a vnitřním prostředím, tedy legislativou, kterou se musí řídit, činností a hospodařením, organizační strukturou, pravomocemi a odpovědnostmi pracovníků, vnitřním kontrolním systémem, směrnicemi nebo účetním systémem. Následně je provedena riziková analýza a stanovení hladiny významnosti.

4.1 Základní informace o organizaci

Organizace se nachází v Brodce u Prostějova, malé obci s více jak 1.500 obyvateli v okrese Prostějov mezi Vyškovem a Prostějovem. Její hlavní činností je podle klasifikace CZ-NACE poskytování základního vzdělávání na druhém stupni základních škol a na doplňkovou činnost, kterou má uvedenou ve zřizovací listině, má zřízené živnostenské oprávnění na hostinskou činnost, tedy poskytování stravování pro veřejnost, a pořádání kurzů a školení. Kromě vlastní školní jídelny provozuje i školní družinu. Je právnickou osobou se samostatnou právní subjektivitou, zapsanou v živnostenském rejstříku i rejstříku škol a školských zařízení, vedeném MŠMT. Je neplátcem DPH.

Devítiletá škola, dříve označovaná jako obecná, fungovala již od 19. století v jiných místech obce, oficiálně pak byla postavením nové budovy, která funguje dodnes, založena v roce 1908. Od té doby se rozrostla o 2 další budovy, vlastní tělocvičnu, dílnu, moderní učebny (např. pro fyziku, chemii a informatiku) nebo udržovaný školní dvůr. V roce 2022 dokončila přestavbu přilehlých pozemků na školní zahradu, financovanou ze Státního fondu životního prostředí, kde v teplejších měsících probíhá výuka a žáci se učí pěstitelství. Ve stejném roce pak dokončila i zřízení školního klubu v budově II. stupně, kde starší žáci, podobně jako ti mladší v družině, mohou trávit volný čas ráno před vyučováním nebo odpolední výukou.

Ve školním roce 2023/2024 školu navštěvuje 223 žáků ze spádové oblasti, která kromě Brodce u Prostějova zahrnuje sousední obce jako Dobrochov, Ondratice nebo Hradčany –

Koberice. Nejen žáci, ale i další děti zde mohou navštěvovat nejrůznější kroužky, vedené jak zaměstnanci školy, tak i externími pedagogy ze Základní umělecké školy v Němčicích na Hané, jimž jsou pronajímány prostory. V nejbližším okolí, konkrétně v nedalekých Otaslavicích a Pustiměři, fungují rovněž devítileté základní školy.



Obrázek 1 Logo školy (webové stránky školy)

4.2 Zaměstnanci

Vedení školy tvoří ředitelka a zástupce ředitelky, který jí zastupuje v případě nepřítomnosti. Ředitelka školy je jmenována na funkční období 6 let na základě konkurzního řízení, vedeného komisí, složenou především starostou obce a pedagogy školy. Ředitelka nese zodpovědnost za vedení školy, finanční řízení, poskytování kvalitního a efektivního vzdělávání, bezpečnost práce nebo odpovídající personální zajištění a vytvoření vhodných podmínek na pracovišti.

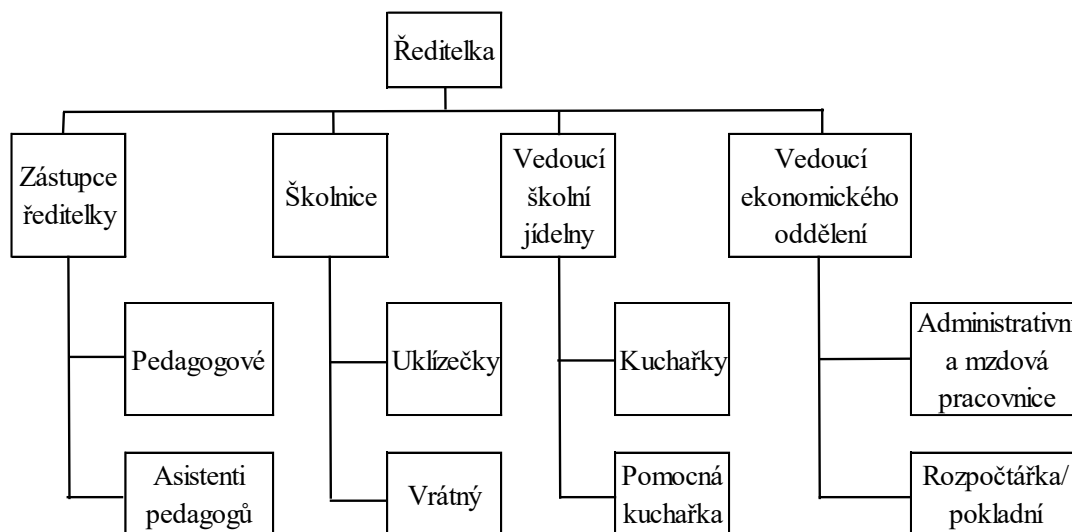
Škola k 31. prosinci 2023 zaměstnává 50 zaměstnanců, má tedy podle zákona č. 171/2023 Sb., o ochraně oznamovatelů, povinnost na základě směrnice zřídit vnitřní oznamovací systém, díky kterému může každý zaměstnanec i anonymně upozornit stanoveného odpovědného pracovníka na nekalé, neetické nebo nezákonné jednání na pracovišti. Tento odpovědný pracovník byl stanoven a všichni zaměstnanci byli s novou směrnicí seznámeni. Dále je škola při zaměstnávání více jak 25 zaměstnanců na hlavní pracovní poměr povinna zaměstnávat osoby se zdravotním postižením ve výši 4 % celkového přepočteného počtu všech zaměstnanců nebo tento podíl splnit náhradním plněním při odebírání výrobků a služeb od dodavatelů, kteří jsou zdravotně postiženými osobami nebo je zaměstnávají na základě dohody s Úřadem práce ČR. V tomto případě škola povinnost splňuje jak zaměstnáváním 1 pracovníka, tak odebíráním výrobků (především učebnicemi, čistícími, úklidovými a hygienickými potřebami).

V oblasti personalistiky a mzdové agendy se škola jako zaměstnavatel musí řídit zákoníkem práce č. 262/2006 Sb., nařízením vlády č. 341/2017 Sb., o platových poměrech zaměstnanců ve veřejných službách a správě, které stanovuje platové tarify, nebo zákonem č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, který upravuje zálohovou a srážkovou daň, roční

zúčtování nebo daň z příjmů právnických osob, podle které hospodář sestaví daňové přiznání.

4.2.1 Organizační struktura

Přímo podřízení ředitelce školy jsou zástupce ředitelky, vedoucí školní jídelny, školnice a vedoucí ekonomického oddělení. Zástupce je nadřízeným pedagogických pracovníků, kterým sestavuje a upravuje rozvrh, ukládá povinnost suplování a dohledů, hodnotí jejich práci při hospitacích nebo kontroluje zápisy známek do třídních knih. Rovněž je nadřízeným výchovné poradkyně, která má na starosti agendu žáků se speciálními potřebami, kteří potřebují asistenci při výuce. Tato poradkyně je pak nadřízenou všem asistentkám. Vedoucí školní jídelny je nadřízena 3 kuchařkám a 1 pomocné kuchařce, je zodpovědná za hygienu, sklad potravin, bezpečnost práce v kuchyni a přípravu zdravotně nezávadných jídel. Školnice je nadřízená vrátnému a 3 uklízečkám, zodpovídá za pořádek, čistotu, opravy a údržbu v prostorech školy.



Obrázek 2 Schéma organizační struktury školy (vlastní zpracování)

Vedoucí ekonomického oddělení je hospodářem školy, který má na starost účetnictví, fakturaci, platby, evidenci majetku nebo zpracovávání ročních výkazů (účetní závěrka, daňové přiznání a další statistické výkazy). Do organizace nastoupil v září 2020, přičemž účetnictví postupně přebíral až během roku 2021. Ještě během sledovaného roku 2023 řešil i celou mzdovou agendu vč. zpracování mezd, komunikace s ČSSZ, zdravotními pojišťovnami, úřadem práce a administrativní úkony s tím související. Celou tuto agendu však postupně během roku předával kolegyni, která do té doby vedla spisovou službu, emailovou, telefonní a poštovní komunikaci. V témže roce dále předal práci a zodpovědnost za vedení pokladny staronové zaměstnankyni, vracející se z mateřské dovolené, která kromě toho i kontroluje rozpočty. Hospodář je pak oběma nadřízeným a dohlíží na jejich činnost.

4.3 Účetnictví

Škola dle zřizovací listiny, schválenou zřizovatelem, vede účetnictví ve zjednodušeném rozsahu. Musí se řídit zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví, vyhláškou č. 410/2009 Sb., k účetnictví pro některé vybrané účetní jednotky, vyhláškou č. 416/2004 Sb., k zákonu č. 320/2001 Sb., o finanční kontrole ve veřejné správě, Českými účetními standardy č. 701 až č. 710, nebo vyhláškou č. 114/2002 Sb., o fondu kulturních a sociálních potřeb, která však byla platná pouze do 31.12.2023. Každý rok pak škola provádí 3 mezitimní účetní závěrky za každé čtvrtletí a roční účetní závěrku, které pak po jejich schválení dle vyhlášky č. 383/2009 Sb. předává do CSÚIS. V červnu 2023 byl na základě protokolu o schválení zřizovatelem schválen zlepšený hospodářský výsledek za rok 2022, který byl převeden do rezervního fondu. Vykázaný zlepšený HV roku 2023 a jeho rozdělení musí být schváleno do 30.6.2024.

4.3.1 Účetní systém

K vedení účetnictví používá účetní a mzdový systém Vema od společnosti Seyfor, a. s., ve kterém má zakoupenou roční licenci na moduly, ve kterých spravuje účetnictví, bankovní výpisy a příkazy, pokladnu, fakturaci, majetek dlouhodobý a drobný, agendu obchodních partnerů, personalistiku a mzdovou agendu. Přístup k systému má pouze hospodář na svém počítači, na začátku roku 2024 je plánováno zřídit přístup i na počítači jeho kolegyně, která po něm přebírá mzdovou agendu, mělo by se však jednat pouze o moduly personalistiky a mzdové agendy, které tak nebudou mít vliv na účetnictví školy a nemělo by tím dojít k riziku ohledně správnosti účetnictví.

Výraznější problémy s fungováním systému hospodář nemá, je totiž navržen i pro naplnění specifických požadavků příspěvkových organizací a jiných neziskových organizací. Hospodář má však občas potíže např. s nedostačující nápovědou, kterou systém nabízí, nepřehledností rozhraní, nastavení a velkého počtu různých formulářů, které ztěžují orientaci a zpomalují práci. Věří ale, že je to způsobeno používáním staré verze aplikace nazvané jako V4, společnost Vema nabízí i novější verzi V5, na kterou by hospodář chtěl v budoucnu přejít. Starší verze je však společností plně podporovaná a pravidelně aktualizovaná. Proto se nedomnívá, že by uvedené nedostatky měly jakýkoliv vliv na účetnictví a hospodaření.

4.4 Vnitřní kontrolní systém

Organizace má statutárním orgánem (tedy ředitelkou) zpracovanou vnitropodnikovou směrnici, která v souladu s § 25 až 27 zákona č. 320/2001 Sb., o finanční kontrole ve veřejné správě, konkretizuje vnitřní kontrolní systém, tzn. postup pro řídicí kontrolu, která výrazným způsobem zasahuje do oběhu účetních dokladů a vymezuje postavení interního auditu. Jsou v ní stanoveny odpovědnosti těchto osob, které jsou stvrzeny příloženým podpisovým vzorem:

- **statutární orgán** – odpovědnost za vedení a udržování VKS, zajištění delegace pravomocí, odpovědností a náplně práce pro příkazce operace, správce rozpočtu a hlavního účetního,
- **příkazce operace** – zpravidla to bývá ředitel školy nebo v době jeho nepřítomnosti statutární zástupce nebo pověřený pracovník, který především schvaluje majetkové a finanční operace,
- **správce rozpočtu a hlavní účetní** – pozice, které bývají obvykle v menších organizacích sloučeny a vykonává je 1 pověřený pracovník, který kontroluje čerpání rozpočtu a provádí příkazcem schválenou operaci.

V případě vybrané základní školy je statutárním orgánem a příkazcem operace ředitelka, funkce správce rozpočtu a hlavního účetního během roku vykonával hospodář školy. V září 2023 byla funkce správce rozpočtu delegována na staronovou pracovníci, vracející se po mateřské dovolené. Jejich odpovědnosti a povinnosti jsou obsaženy v doložených náplních práce.

4.4.1 Řídící kontrola

Ve směrnici je řídicí kontrola v souladu s předpisy rozdělena na kontrolu předběžnou, průběžnou a následnou.

4.4.1.1 Předběžná kontrola

Je preventivní kontrola plánovaných nebo připravovaných majetkových a finančních operací, u kterých před jejich samotným schválením (uzavřením smlouvy nebo vytvořením objednávky) příkazce operace, správce rozpočtu a hlavní účetní kontrolují, zda:

- jsou nezbytné,
- jsou podloženy správnými a úplnými podklady se všemi náležitostmi,
- dodržují právní předpisy,
- dodržují pravidlo hospodárnosti, efektivnosti a účelnosti,
- jaký budou mít dopad na finanční zdroje a jejich čerpání,
- jsou u nich odpovědné osoby řádně podepsány.

V případě, že je vše v pořádku, hlavní účetní provede konečné odsouhlasení správnosti a úplnosti dokladu (operace) a uskuteční platbu na základě platebního příkazu, podepsaného příkazcem operace.

Při kontrole vybrané organizace bylo od hospodáře zjištěno, že se takto kontrolují operace vyšší hodnoty, většinou se totiž nakupuje drobný spotřební materiál v řadu desítek nebo stovek korun. I tak v mnoha podobných případech, např. při nákupu drobného materiálu na opravy a údržbu, se ten, kdo je nakupuje, tj. školnice, s ředitelkou na nákupu domlouvá. Velké množství nákupů v hotovosti nebo na fakturu pak provádí i sama ředitelka školy, tedy příkazce operace. Většinou jde o nákupy z různých projektů a dotací, u kterých je třeba vědět, co lze v souladu s podmínkami jejich poskytnutí pořídit. Nepravidelné nákupy na faktury (např. mapy nebo výukové nástěnné obrazy a pomůcky) ve vyšších částkách jsou pak podkládány schválenou objednávkou nebo dodacím listem. Faktury na pravidelné služby, např. elektřinu, plyn, vodné a stočné, internet, paušální tarif firemních telefonů, provoz některých kopírek, IT služby, praní ochranných pracovních pomůcek, aj. přicházejí na základě schválených smluv.

4.4.1.2 Průběžná kontrola

Touto kontrolou se zajišťuje úplnost a přesnost průběhu již prováděných operací. Důraz je kladen na včasné provedení platby vzniklých závazků nebo uskutečnění výběru příjmů. V případě neuskutečnění výběru příjmu do data splatnosti nahlásí hlavní účetní tuto skutečnost příkazci operace, který provede kroky k zajištění nápravy. Během sledovaného období se stalo jen 1x, že by odběratel za vydanou fakturu nezaplatil včas. Hospodář tento nedostatek zaznamenal, praxe je však taková, že daného odběratele nejdříve kontaktuje sám s výzvou o úhradu, kterou v tomto případě obratem provedl. Až následně by věc řešil s ředitelkou.

Součástí průběžné kontroly je pravidelná měsíční kontrola plnění rozpočtu organizace a sestavování souvisejících finančních, statistických nebo jiných výkazů. Hospodář vždy každý měsíc předává rozpočtářce sestavy s členěním nákladů a výnosů podle jednotlivých nákladových středisek, které jsou nastaveny ke každému finančnímu zdroji zvlášť. Tyto a jiné sestavy pak zařazuje do šanonu s názvem „Měsíční závěrky“. Průběžnou kontrolu pak hospodář provádí každý měsíc v účetním systému před uzavřením modulů banky, fakturace a pokladny, když kontroluje zaúčtování, dodržení číselné řady, zaplacení a fyzickou inventuru zaevidovaných faktur, pokladních dokladů a bankovních výpisů před jejich přenesením do modulu účetnictví, ze kterého vystupuje účetní závěrka a jiné výkazy.

4.4.1.3 Následná kontrola

Provádí ředitel organizace po vrácení všech zaúčtovaných dokladů od účetního, kdy na některých z nich zkontroluje jejich úplnost a správnost a podepíše se. Ředitelka školy provádí kontrolu faktur a pokladních dokladů a svůj podpis s datem provedení uvádí na měsíční knihy faktur a pokladní knihy.

4.4.2 Oběh účetních dokladů

Organizace má zpracovanou směrnici na oběh účetních dokladů, která v souladu se zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví, stanovuje detailně podmínky a postupy pro objednávání dodávek, vydané a přijaté faktury, platby a bankovní výpisy, pokladní doklady, účtování mezd nebo pracovní cesty. Dále má sestavné směrnice na vedení pokladny, evidenci, účtování, zařazení a vyřazení majetku.

Všechny doklady – bankovní výpisy, faktury přijaté a vydané, pokladní doklady, vnitřní účetní doklady, účetní závěrky, protokoly o zařazení majetku a zápisy o inventarizaci jsou

ukládány do označených šanonů a umístěné v kanceláři/sekretariátu, kde má hospodář své pracoviště. Jednotlivé doklady jsou chronologicky označeny podle nastavených číselných řad.

4.4.3 Kontroly zřizovatelem

Zákony č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů, a č. 320/2001 Sb., o finanční kontrole, uvádějí, že příspěvkové organizace, zřizované obcemi, podléhají veřejnosprávní kontrole, prováděnou jejich zřizovateli, během které kontrolují hospodaření s veřejnými prostředky. Takovou kontrolu zřizovatel školy ve sledovaném roce provedl pouze 1x, kdy prověřoval hospodaření roku 2022. Zaměřil se především na pokladní doklady, faktury přijaté a vydané, bankovní výpisy a dokumentaci k zařazení a evidenci drobného dlouhodobého majetku vč. fyzické kontroly tohoto majetku a jeho označení inventarizačním štítkem. V únoru 2024 pak zástupci zřizovatele provedli kontrolu hospodaření celého roku 2023. Dle protokolů o výsledku obou veřejnosprávních kontrol na místě nebyly shledány žádné nedostatky.

V roce 2022 byla organizace dále kontrolována krajským úřadem, který kontroloval čerpání prostředků ze státního rozpočtu.

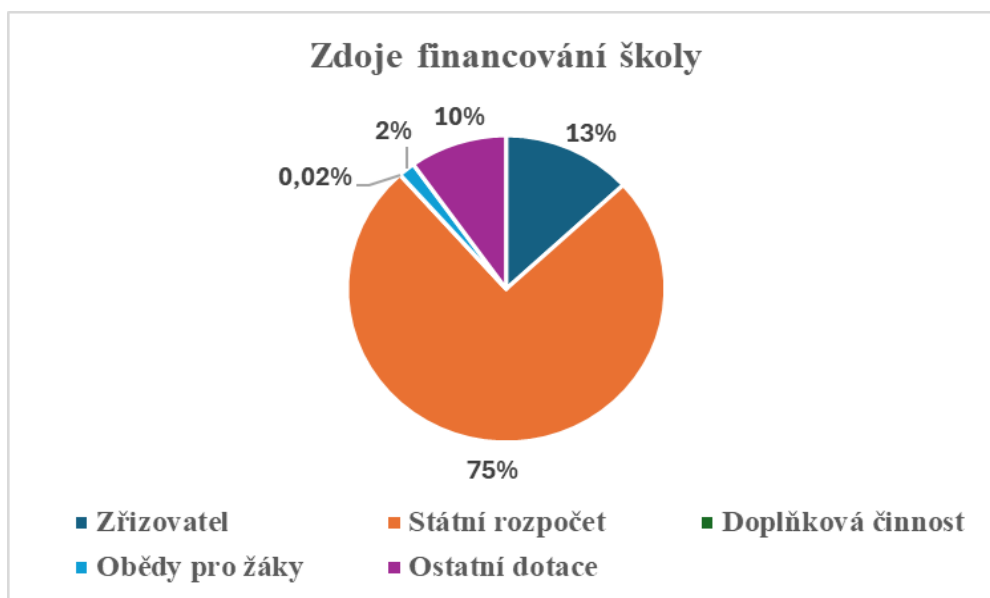
4.5 Financování

Škola je příspěvkovou organizací, která nebyla zřízena za účelem podnikání a vytváření zisku, celé její finanční řízení je tak závislé na příjmech (příspěvcích, transferech, dotacích) z rozpočtů státu, zřizovatele a dalších subjektů. Tyto finanční prostředky získává především na úhradu mzdových nákladů zaměstnanců, provozní náklady nebo zakoupení učebních a výukových pomůcek a potřeb. Další dotace dostává formou daru pro žáky ze sociálně a ekonomicky slabších rodin na úhradu stravného. Důležitým zdrojem školy jsou pak i zisky z její doplňkové/hospodářské činnosti, které získává formou prodeje obědů veřejnosti – především místním občanům, seniorům nebo zaměstnancům místní mateřské školy.

Všechny příjmy a výdaje spojené s těmito jednotlivými finančními zdroji sleduje zvlášť na rozlišených účtech a na různých nákladových pracovištích, které má pojmenované podle názvu tohoto zdroje a jeho účelového znaku. Ke každé dotaci má zřízenou složku, označenou názvem a v některých případech i mnohdy povinnými logy EU nebo jiného zdroje, ze které je poskytována, protože v případě kontroly může být bez tohoto označení udělena sankce. Kromě složek, týkajících se příspěvků ze státního rozpočtu a rozpočtu zřizovatele, eviduje

škola ve složkách k ostatním zdrojům všechnu související dokumentaci, především pak žádost a rozhodnutí o poskytnutí dotace, které obsahují důležité informace o poskytnuté částce, účelovém znaku, registračním čísle projektu, podmínkách na co konkrétně smí být dotace použita, možnosti kontroly, vyúčtování, finanční vypořádání nebo sankce.

Každý měsíc po závěrce hospodář předá podklady o čerpaných prostředcích rozpočtáře, která je zapisuje do excelovských tabulek, kontroluje čerpání a jejich zůstatek a předává je ředitelce školy, která podle nich rozhoduje o dalším čerpání. Každý rok pak škola provádí vyúčtování, zasílá poskytovatelům kopie dokladů a informace o tom, na co a v jaké výši byly prostředky vynaloženy. Většina dotací vč. darů pro žáky na obědy je poskytována formou záloh ve zpochybnitelné výši s finančním vypořádáním, tedy povinností vrátit nedočerpané prostředky. Prostředky na provoz od zřizovatele jsou poskytovány bez vypořádání.



Obrázek 3 Zdroje financování školy (vlastní zpracování dle účetní knihy a VZZ)

Jak vyplývá z výše uvedeného grafu, většinu finančních prostředků škola získává ze státního rozpočtu, ze kterých hradí mzdové náklady zaměstnanců (platy a náhrady za pracovní neschopnost, sociální, zdravotní a zákonné pojištění, odvod do FKSP), učebnice, výukové pomůcky a potřeby, ochranné pracovní oděvy uklízeček a kuchařek, a vzdělávání pedagogických pracovníků na seminářích, akreditovaných MŠMT. Druhým největším zdrojem jsou prostředky z rozpočtu zřizovatele, ze kterých hradí hlavně náklady na energie, spotřební materiál, služby, opravy a revize. Rovněž od něj získává prostředky na úhradu části mzdových nákladů nepedagogických pracovníků, tzv. účelové mzdy. Příjmy

z ostatních dotací, přijatých ve sledovaném roce, jsou pak tvořeny především z projektů, některých i spolufinancovaných z EU, ze kterých lze financovat náklady i v roce 2024 a 2025. V takovém případě pak musí škola nedočerpané prostředky ze sledovaného roku převést do rezervního fondu, což provedla.

4.6 Riziková analýza a hladina významnosti

Podstatou analýzy rizik je na základě zjištěných informací o vnějším a vnitřním prostředí organizace vyhodnotit riziko objevu významné nesprávnosti, způsobené ať už chybou, podvodem nebo nedostatečnou kontrolou ze strany zaměstnanců organizace. Jedná se o tzv. přirozená a kontrolní rizika, která by mohla ovlivnit informace v účetní závěrce a tím i rozhodování jejích uživatelů. Díky tomu může auditor stanovit další postup auditu, tj. odhadnout nebo vypočítat hodnotu významnosti a rozsah dokladů, potřebných pro detailní a analytické testy věcné správnosti, kterými lze nesprávnosti odhalit.

4.6.1 Riziková analýza

U vybrané základní školy se lze v případě zkoumání vnějšího prostředí zaměřit hlavně na legislativu, kterou se musí řídit, a odvětví, ve kterém působí. Rizika v oblasti právních předpisů mohou spočívat v jejich častých změnách nebo špatném výkladu. V předpisech, kterými se organizace musí řídit, neproběhly změny buď vůbec nebo nebyly tak významné, aby to na účetnictví a hospodaření sledovaného roku 2023 mělo vliv. Naopak si musí dávat pozor na změny pro rok 2024, kdy např. nebude platná vyhláška č. 114/2002 Sb., o FKSP, a sníží se příspěvek na odvádění do fondu ze 2 % na 1 %. Hodně změn se pak bude týkat zpracování mezd, např. zvýší se sociální pojištění za zaměstnance nebo nebude možné uplatnit slevu na studenta. Odvětví, ve kterém působí, by nemělo představovat riziko.

Organizační struktura školy z povahy své činnosti není složitá, pro menší obecní školu je běžná a nepředstavuje riziko. Vedoucí pracovníci a pracovníci, podílející se na činnostech, vedoucích k sestavení účetní závěrky a její kontroly, mají své povinnosti a odpovědnosti stanovené v náplních práce.

Vnitřní kontrolní systém je upraven ve směrnici, která popisuje funkce a odpovědnosti příkazce operace, správce rozpočtu a hlavního účetního. Je detailně popsán postup řídicí kontroly a hospodářem školy bylo dostatečně vysvětleno, jak se daří jí provádět a dodržovat. Má zpracované směrnice na vedení pokladny, oběh účetních dokladů, cestovní náhrady nebo evidenci, účtování a inventarizaci majetku. Na druhou stranu však nemá zpracovaný žádný

vnitřní předpis s konkrétními způsoby účtování, který by kopíroval např. České účetní standardy. Jinými slovy je tak třeba se spoléhat na znalosti, zkušenosti a profesionalitu účetního. VKS lze zhodnotit jako **dobrý**.

Účetní systém, který organizace používá, je plně podporován společností, která ho provozuje a hospodář ho pravidelně aktualizuje. Moduly fakturace, banky, pokladny nebo účetnictví jsou přehledně členěny, nabízí všechny důležité výstupy, které lze najít na jednom místě v sestavách. Hospodář označuje vkládání vstupů (dokladů) za bezproblémové. Dotazováním ani pozorováním nebyla zjištěna rizika, která by mohla mít vliv na hospodaření, účetnictví nebo vykázanou účetní závěrku.

4.6.2 Strategie auditu

Míry přirozeného a kontrolního rizika byly shledány jako nízké, podle matice přípustného zjišťovacího rizika (kapitola 3.1.3) tak lze jeho míru stanovit jako vysokou, tzn. velké riziko, že bude při testování přehlédnuta chyba z důvodu volby strategie, při které by mělo být ověřováno jen 10 až 40 % hodnot závěrky. Pro účely této diplomové práce budou v následující kapitole testovány na věcnou správnost důležité oblasti jako dlouhodobý majetek, pokladna, pohledávky, závazky, fondy, časová rozlišení a dohadné položky. Budou testovány pouze reprezentativní vzorky o nízkém rozsahu, vybrané náhodným nebo kumulativním výběrem.

4.6.3 Stanovení hladiny významnosti

Na základě zhodnocení možných rizik je před samotnými testy potřeba odhadnout nebo vypočítat hladinu významnosti, která udává hodnotu nějaké položky účetní závěrky, při jejíž překročení bude případná odhalená chyba nebo jiná nesprávnost považována za tak významnou, že může mít negativní vliv na rozhodování uživatelů závěrky. Každý uživatel se však v závěrce orientuje a rozhoduje podle odlišných položek, je tedy třeba podle těchto položek stanovit základny pro odhad nebo výpočet.

V případě příspěvkové organizace, která není zřízená za účelem podnikání a vytváření zisku, nebude nutné stanovovat základnu z položek výkazu zisku a ztrát. Jako organizace, jejíž celé hospodaření je závislé na dotacích, ze kterých hradí všechny své náklady, která je navíc povinna je každý rok finančně vypořádávat a dávat si pozor na jejich čerpání a účtování, bude nejvhodnější jako základnu vybrat některý z účtů, zachycujících přijaté dotace ve sledovaném roce.

Účty zúčtovacích vztahů ve 3. účtové třídě, na kterých se účtují prostředky ze státního rozpočtu nebo od zřizovatele na provoz (např. účet 346 nebo 348) musí být kvůli ročnímu finančnímu vypořádání a zúčtování záloh nulové. Proto jako základna bude vybrán účet 472 – Dlouhodobé přijaté zálohy na transfery, který je ve výši **2.738.921,- Kč** na konci roku tvořen z přijatých dotací z různých projektů, které se budou čerpat i v letech 2024 a 2025.

I přes to, že se jedná o cizí zdroj, jako procento bude vzhledem k pozitivnímu vyhodnocení rizik podle možných doporučených hodnot, uvedených v kapitole 3.1.4, stanovena horní hranice intervalu pro vlastní kapitál, tedy 5 %. Hladina významnosti je tak **136.946,05 Kč**.

5 OVĚŘENÍ ÚČETNÍ ZÁVĚRKY VYBRANÉ ORGANIZACE

V předchozí kapitole bylo na základě analýzy vnějšího a vnitřního prostředí vybrané organizace zjištěno, že přirozená a kontrolní rizika ze strany ověřované jednotky jsou nízká a rozsah testování v rámci realizační části tak může být rovněž nízký. Dle obecného postupu auditu jsou zde provedeny testy spolehlivosti, analytické testy a detailní testy věcné správnosti v oblasti aktiv a pasiv.

5.1 Testy spolehlivosti

Slouží k ujištění auditora, že se v rámci auditu může spolehnout na nastavený vnitřní kontrolní systém, řídicí kontrolu a jiné vnitřní kontroly hospodaření, účetnictví, dokladů a účetní závěrky. Jak již bylo detailně popsáno v kapitole 4.4, organizace má v souladu se zákony č. 563/1991 Sb., o účetnictví, č. 320/2001 Sb., o finanční kontrole ve veřejné správě a prováděcí vyhláškou č. 416/2004 Sb., zavedenou směrnicí o VKS, oběhu účetních dokladů, vedení a kontrole pokladny, evidenci, účtování a inventarizaci majetku. Má stanovené náplně práce s popisem odpovědností pro hospodáře/účetního, rozpočtáře a pokladního. Všichni jsou si svých povinností vědomi. Při dotazování bylo vysvětleno, jak jednotlivé etapy řídicí kontroly probíhají a jak se daří je naplňovat. Nejefektivnější je průběžná kontrola, která podle hospodáře probíhá každý měsíc kontrolou především položek bankovních výpisů, faktur, pokladních dokladů, zaúčtovaných mezd a účtů, souvisejících s dotacemi a jejich čerpáním. Hospodář však přiznal, že takto důsledněji kontrola probíhala až během sledovaného roku 2023, protože před jeho převzetím kompletního účetnictví v roce 2021 došlo k několika rychlým změnám na pozici účetního, kvůli čemuž nebyl dostatečně poučen o některých detailech účtování nebo kontroly, podle svých slov především v povinnosti peněžního krytí FKSP. Díky kontrolám od zřizovatele a z krajského úřadu v roce 2022 však byl na tyto nedostatky upozorněn a od té doby si na ně podle svých slov dává mnohem větší pozor. Na VKS a další vnitřní kontroly se tak lze spolehnout, ovšem bude důsledněji zkontrolován FKSP.

5.2 Analytické testy věcné správnosti

Slouží k identifikaci možných nesprávností při srovnávání a zhodnocení očekávaných hodnot určitých položek závěrky se skutečnou, vykázanou hodnotou. Díky tomu může auditor poznat, která oblast vykazuje riziko a které by se tak měl více věnovat. Doporučuje se provést v situaci, kdy si je auditor jistý přiměřenou spolehlivostí vnitřních kontrol.

V případě vybrané organizace se na ně lze spolehnout. Testování může probíhat srovnáním zůstatků kontrolovaného, běžného období s obdobím minulým. V případě nákladů se testy zaměřují na nejvyšší vykázané hodnoty ve VZZ, tj. mzdové náklady a spotřebu energií.

5.2.1 Mzdové náklady

Dle výkazu zisku a ztrát byly celkové hrubé mzdy vč. náhrad za pracovní neschopnost a dohody v hlavní i doplňkové činnosti 20.960.851,- Kč. Na základě účetní knihy byly náklady vyčísleny v jednotlivých měsících. V červnu, listopadu a prosinci došlo k výrazným výkyvům v důsledku vyplacených odměn. Po zbytek roku k žádným velkým změnám nedocházelo. Menší výkyv nastal i v říjnu, ten byl způsoben dohodami za výpomoc při úklidu nepořádku po letní rekonstrukci střechy.



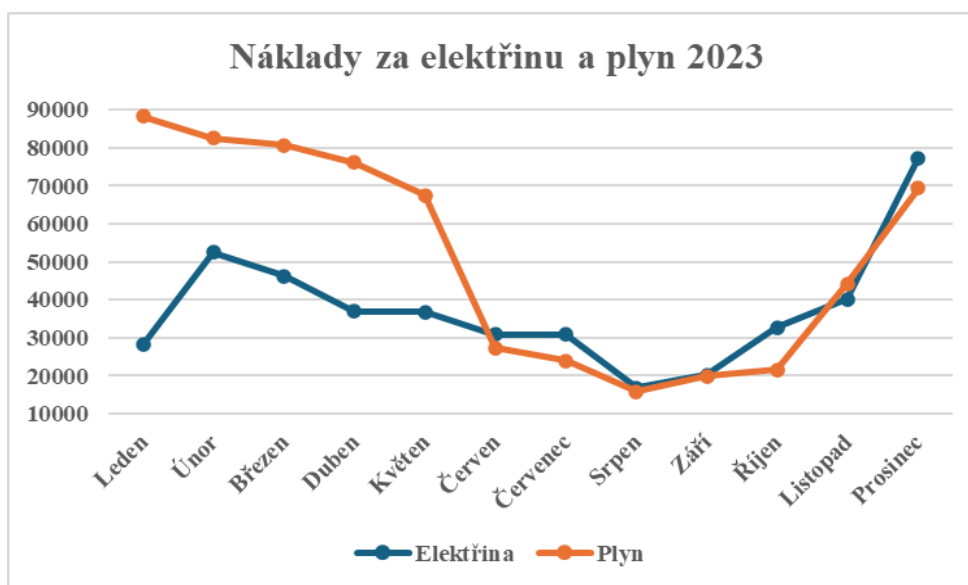
Obrázek 4 Mzdové náklady v roce 2023 (vlastní zpracování dle účetní knihy)

Dle rozhovoru s hospodářem škola v roce 2023 průměrně zaměstnávala více zaměstnanců, než v předchozím roce, protože musela zaměstnat např. více asistentů pedagoga nebo speciálních pedagogů. Zároveň se v září 2022 zvýšily platové tarify pro nepedagogy. Očekává se tedy nárůst nákladů. Ve srovnání s počtem zaměstnanců, který se v průběhu roku pohyboval mezi 47 na jeho začátku a 50 na jeho konci, lze pak vypočítat průměrné náklady na 1 zaměstnance, které jsou v rozmezí cca 34.655,- Kč v lednu a 36.456,- Kč v prosinci. Tyto náklady jsou vzhledem k nastaveným platovým tarifům pedagogů a nepedagogů odpovídající. Při srovnání se zůstatkem účtu 521 v roce 2022 dle VZZ se jedná o nárůst cca

8,2 %. S tím pochopitelně vzrostly i související účty sociálního a zdravotního pojištění, zákonného pojištění zaměstnanců za odpovědnost a odvody do FKSP.

5.2.2 Spotřeba energií

Další výraznou položkou každé účetní závěrky bývají obvykle náklady za energie, tj. elektřinu, plyn, vodné a stočné. Během letních měsíců, kdy jsou prázdniny, se očekává nižší spotřeba. Z důvodu změny dodavatele elektřiny od ledna 2023 a celkovému zdražování energií se očekává nárůst oproti roku 2022.



Obrázek 5 Náklady za elektřinu a plyn (vlastní zpracování dle účetní knihy)

Jak se dalo očekávat, v letních měsících byly náklady nejnižší a naopak v zimních nejvyšší. U elektřiny ale byly v lednu a prosinci zjištěny velké odchylky. Po dotázání hospodáře bylo vysvětleno, že je to způsobeno neúčtováním dohadné položky na konci roku, které se podle jeho slov na základě prohlédnutých účetních knih předchozích let dělo před jeho příchodem jen sporadicky nebo vůbec. Proto by nižší hodnota v lednu měla podle DUZP ve skutečnosti být náklad za prosinec, kdy elektřinu ještě za nižší cenu dodával předešlý dodavatel. Tento nedostatek si však během roku hospodář uvědomil a proto je prosincový náklad tvořen jak z faktury za listopad, tak z dohadu za prosinec.

Oproti roku 2022 náklady za plyn vzrostly o 5,53 %, u elektřiny z důvodu změny dodavatele a nesprávného účtování dohadné položky pak dokonce o 46,1 %. Proto se u detailního testu věcné správnosti bude třeba více zaměřit na dohadné položky pasiv.

5.3 Detailní testy věcné správnosti v oblasti aktiv

V rámci detailních testů věcné správnosti jsou testovány jednotlivé položky, které tvoří zůstatky, zveřejněné v účetní závěrce. Především ty, u kterých je největší pravděpodobnost výskytu nesprávnosti. V oblasti aktiv se jedná o dlouhodobý majetek, pohledávky z obchodních vztahů, pokladnu, časové rozlišení a dohadné položky. Je ověřováno, zda je vybraný vzorek dokladů správně oceněn, zaúčtován na správných účtech a ve správném období, zda jsou dodržovány právní předpisy a směrnice, které upravují povinné náležitosti.

5.3.1 Dlouhodobý majetek

Podle vnitropodnikové směrnice organizace za dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek považuje majetek, pořízený nad hodnotu 40.000,- Kč, resp. 60.000,- Kč. V roce 2023 žádný takový nákup neuskutečnila, nakupovala pouze drobný dlouhodobý majetek s hodnotou nad 1.000,- Kč. Nejčastěji šlo o různý nábytek (skříně, židle, magnetické nástěnky), bezpečnostní kamery, výukové mapy, nástěnné obrazy a další výukové pomůcky. K pořízenému majetku má zavedený šanon na dokumentaci, který obsahuje protokoly o zařazení, karty majetku, kopie pořizovacích dokladů a zprávu o provedené inventarizaci k 31.12.2023. Vše v něm má rozdělené podle jednotlivých inventárních úseků, podle kterých chronologicky a dle číselné řady majetek označuje inventárním číslem. U kontroly pořízeného drobného majetku je ověřeno především zda:

- je správně oceněn a neměl by tedy být např. zařazen do odpisovaného majetku,
- je správně zaúčtován,
- je doložen dokladem o nákupu/pořízení,
- je podložen řádně vyplněným protokolem o zařazení a kartou majetku,
- je označen inventárním štítkem.

Podle zaúčtování v účetní knize bylo náhodně vybráno 10 pořízených věcí, hlavně těch s vyšší hodnotou.

Tabulka 3 Testování drobného dlouhodobého majetku (vlastní zpracování)

Datum zařazení	Popis majetku	Částka (Kč)	Předkontace	Doklad, protokol, štítek
09.01.2023	Šatní skříň	4.879,00	558/261	ANO
09.03.2023	Policové skříňky 5ks	48.500,00	558/321	ANO
10.03.2023	Mapy, nástěnné obrazy 8ks	18.460,00	558/321	ANO
19.04.2023	Dřevěný ovládací pult	28.800,00	558/321	ANO
31.05.2023	Bezpečnostní kamery 2ks	4.416,98	558/321	ANO
28.06.2023	Židle 10 ks, křeslo	11.989,00	558/321	ANO
30.08.2023	Chladnička	10.694,00	558/321	ANO
18.09.2023	Mechanický předfiltr vody	23.316,95	558/321	ANO
01.11.2023	Pevný telefon 3ks	2.877,00	558/241	ANO
15.11.2023	Magnetické mapy Evropa 2ks	19.960,00	558/321	ANO

Všechny kontrolované drobné majetky jsou navíc v souladu s ČÚS správně zařazeny do užívání zaúčtováním na účty 028/088. Účet 558 má pak organizace analyticky členěn podle zdroje financování, aby snadno rozlišila náklady z konkrétních dotací. Netto zůstatek účtu 028 a popř. i 018 pro nehmotný majetek v rozvaze je nulový, stejně jako ve srovnání s rokem 2022. Ocenění podle přiložených faktur, výdajových pokladních dokladů nebo účtenek v případě hrazení kartou organizace, bylo provedeno správně. V souladu s vnitropodnikovou směrnicí jsou pak všechny doklady poznačeny přiděleným inventárním číslem. V případě nákupu 3 kusů pevných telefonů za 2.877,- Kč bylo objasněno, že i když je hodnota 1 kusu pod 1.000,- Kč, směrnice stanovuje, že je pak na uvážení účetního, zda svou povahou je majetek potřeba zařadit.

Protokoly o zařazení do užívání obsahovaly všechny důležité náležitosti jako inventární číslo a úsek, umístění, datum zařazení, číslo dokladu pořízení, informaci o dodavateli, množství, pořizovací cenu a podpis osoby, odpovědné za převzetí. Každý protokol měl k sobě připnutou kartu o pohybu majetku a kopii dokladu. Následně byla provedena i fyzická

kontrola daného majetku, zda je správně umístěn podle protokolu a označen inventárním štítkem. V tomto případě nebylo zjištěno žádné pochybení.

5.3.2 Pohledávky

Ve sledovaném roce organizace vystavila 100 vydaných faktur, převážně za pronájem tělocvičny a dalších nebytových prostor různým subjektům a obědy pro veřejnost – zaměstnance mateřských školek v Brodce u Prostějova a nedaleké Želči. Všechny faktury jsou chronologicky označeny číslem podle nastavené číselné řady. Vybráno je náhodně 10 faktur, u kterých je kontrolováno zda:

- existuje podklad, podle kterého byla faktura vystavena,
- údaje na podkladu se shodují s údaji na faktuře,
- faktura obsahuje všechny náležitosti,
- celková výše všech faktur dle knih faktur souhlasí s účetní knihou,
- je zaúčtována správně.

Tabulka 4 Testování pohledávek (vlastní zpracování)

Číslo dokladu	Datum vystavení	Popis účetního případu	Částka (Kč)	Předkontace
523008	31.01.2023	Pronájem tělocvičny – volejbal	4.000,00	311/603
523012	28.02.2023	Obědy – zaměstnanci MŠ	14.288,00	311/377
523021	28.02.2023	SRPDŠ – ekologický výchovný program	1.408,00	311/377
523030	31.03.2023	Pronájem nebytových prostor – ZUŠ	6.000,00	311/603
523038	30.04.2023	Refundace mzdy	1.182,00	311/377
523047	14.06.2023	SRPDŠ – doprava na školu v přírodě	6.983,00	311/377
523059	29.09.2023	Režie za obědy pro MŠ	24.150,00	311/377
523071	31.10.2023	Pronájem tělocvičny – sebeobrana	1.800,00	311/603

523080	30.11.2023	Obědy pro zaměstnance obce	1.568,00	311/377
523098	29.12.2023	Pronájem tělocvičny – TJ Sokol	900,00	311/603

Všechny zkontrolované faktury splňují náležitosti. Dle zákona obsahují základní údaje o dodavateli i odběrateli, jejich sídlo, identifikační číslo, částku, datum vystavení a označení, že jde o fakturu a nikoliv daňový doklad (organizace není plátce DPH). Každá faktura má přiložený podklad, na základě kterého byla faktura vystavena a částka na něm souhlasí s částkou na faktuře. Zároveň všechny obsahují podpis vystavitele a razítko organizace.

Co se týká zaúčtování několika faktur na účtu 377 – Ostatní krátkodobé pohledávky, namísto účtování do výnosů, bylo vysvětleno, že obědy pro zaměstnance obce a MŠ jsou do výnosů účtovány prostředním VÚD na základě měsíčních závěrek od vedoucí školní jídelny, jejíž celková fakturovaná částka se skládá z režii za materiál a mzdy, které jsou ve výnosech účtovány zvlášť na analytických účtech. Kontrolou těchto VÚD bylo zjištěno, že výnosy za obědy jsou zde účtovány 377/AU 602, přičemž účet 377 se tak vyruší vystavením faktury. Organizace používá tento postup kvůli tomu, že tyto faktury obci a školám zároveň slouží jako podklad pro srážku obědů z platů uvedených jednotlivých zaměstnanců, kvůli čemuž by se tak na vystavené faktuře musela u každého zaměstnance zaúčtovat zvlášť každá rezie.

Faktury pro SRPDŠ jsou zase účtovány na účet 377 z důvodu „přefakturace“, kdy na organizaci jako odběratele přijde faktura např. na ekologický program nebo dopravu na školu v přírodě, které má podle rozpočtu hradit sdružení ze svých prostředků. Organizace proto přijatou fakturu neúčtuje do nákladů, ale současně jako vznik pohledávky vůči SRPDŠ, kterou vystavením faktury vyruší. Účet 377 u refundace mzdy z 30.4. je obdobně vyrušen vznikem závazků vůči zaměstnanci (účet 331), OSSZ (336) a zdravotní pojišťovně (337).

Jediný nedostatek vidím v absenci likvidačního lístku, tzv. „košilky“, která by obsahovala podpisy příkazce operace, hlavního účetního a správce rozpočtu. Účetní vysvětlil, že je to kvůli tomu, že účetní systém v modulu fakturace žádný likvidační lístek v tiskových sestavách nenabízí. Po přenosu faktur do modulu účetnictví však lze alespoň vytisknout účetní doklad se zaúčtováním a podpisem účetního, což všechny zkontrolované faktury obsahují. Faktury jsou pak v šanonu zařazeny chronologicky a rozdělené dle měsíců, přičemž na všech měsíčních knihách faktur je podpis ředitelky s datumem o provedené následné kontrole.

Při kontrole účetní knihy pak je zjištěno, že roční obrat strany MD účtu 311 souhlasí s ročním součtem všech faktur podle knih faktur vydaných. Zůstatek účtu v účetní knize souhlasí s částkou v rozvaze.

5.3.3 Pokladna

Organizace dle vnitropodnikových směrnic vede účetnictví na účtu 261 o 3 pokladnách – zvláště hlavní, za školnici a pro FKSP, které má analyticky rozdělené. Od ledna do srpna 2023 byl pokladníkem hlavní a FKSP pokladny hospodář školy. Od září pak nastoupila po mateřské dovolené na pozici pokladníka staronová kolegyně. Za pokladnu pro školnici, ze které se hradí různý spotřební a úklidový materiál, nebo materiál na drobné opravy a údržbu, zodpovídá školnice. Všechny doklady pak zkontroluje hospodář a zaúčtuje v účetním systému. Dle směrnice mají nastavené denní hotovostní limity, které kontrolou pokladních knih nebyly překročeny. Dále by se podle ní měla provádět 4x za rok inventarizace pokladny, složená dvoučlennou komisí a vyhotovit z ní záznam k uložení mezi pokladní doklady. Tento bod organizace rovněž splňuje.

Během roku ke všem pokladnám vystavila celkem 739 výdajových a příjmových dokladů. Ke kontrole je díky přítomnosti záznamů z provedených inventarizací vybráno náhodně 12 z 566 dokladů, které se týkají hlavní pokladny. Doklady k FKSP lze zkontrolovat v rámci testování fondu v kapitole 5.4.1.1. V případě pokladny školnice není nutné testování provádět, dokladů je jen 73, její limit je 3.000,- Kč a všechny výdaje v řádech maximálně stovek korun tvoří typickou populaci se stejnou charakteristikou a zaúčtováním do spotřebního materiálu. U dokladů hlavní pokladny je zkontrolováno, zda:

- obsahují účtenku, fakturu nebo jinou přílohu, díky které lze ověřit částku,
- částka a údaje na příloze souhlasí s částkou na dokladu,
- obsahují všechny náležitosti (podpisy, apod.),
- jsou správně zaúčtovány.

Tabulka 5 Testování pokladních dokladů (vlastní zpracování)

Číslo dokladu	Datum vystavení	Popis účetního případu	Částka (Kč)	Správnost
P123023	23.01.2023	Ochranný pracovní oděv	2.409,00	ANO
P123059	16.02.2023	Vstupní lékařská prohlídka	800,00	ANO

P123103	27.03.2023	Kabely HDMI k notebookům 12 ks	7.670,00	ANO
P123142	26.04.2023	Materiál na zahradu	2.025,00	ANO
P123171	22.05.2023	Napouštěcí ventily	2.138,00	ANO
P123245	26.06.2023	Cestovné zaměstnance na školní výlet	87,00	ANO
P123312	31.08.2023	Výroba klíčů, zámky, lepidla	3.498,00	ANO
P123370	21.09.2023	Polička, dřevěný pult na sekretariát	4.780,00	ANO
P123411	19.10.2023	Příspěvky odborové organizaci	2.562,00	ANO
P123472	21.11.2023	Úklidové a čisticí prostředky, utěrky	9.165,00	ANO
P123508	01.12.2023	Příjem od žáků za pracovní sešity do AJ	5.103,00	ANO
P123534	15.12.2023	Výtvarný materiál a hry pro děti ve školní družině	737,00	NE

Všechny zkontrolované doklady jsou v pořádku. Až na doklad č. 123534 z 15.12., kterým byly proplaceny nákupy z několika různých dnů, konkrétně z 14.12. a 15.12. Pokladní si tím zjednodušila práci, kterou hospodář přehlédl. Jde však o formální záležitost, která nemá vliv na hospodaření.

5.3.4 Bankovní účty

Organizace má hlavní účet vedený u ČSOB. Stav k 31.12. v rozvaze na účtu 241 se rovná konečnému zůstatku na měsíčním bankovním výpise za prosinec. K různým převodům, např. při výběru nebo vkladu hotovosti z pokladny, používá účet 262 – Peníze na cestě, jehož zůstatek je nulový.

Účet má analyticky členěný na prostředky hlavního účtu a prostředky fondů odměn, investic a rezervní fond. O správnosti účtování na těchto účtech více v kapitole 5.4.1.

Zběžnou kontrolou šanonu s bankovními výpisy, příkazy k platbám a přílohami k těmto příkazům (zálohové faktury, účtenky při platbách firemní kartou) je zjištěno, že obsahují pouze podpisy ředitelky jako příkazce operace. Podpis správce rozpočtu a hlavního účetního chybí.

5.3.5 Časové rozlišení a dohadné položky

Účtování aktivních časových rozlišení a dohadných položek bývá složité, proto se v něm mohou vyskytovat chyby, které dokáží ovlivnit celé hospodaření.

Časové rozlišení

Jediný zůstatek k 31.12. organizace vykazuje na účtu 381 – Náklady příštích období, na kterých by měly být zaúčtovány faktury přijaté a zaplacené v roce 2023, jejichž náklad, nebo alespoň jeho poměrná část, časově a věcně spadá do období roku 2024. Typicky se jedná o nájem, předplatná časopisů nebo roční licence softwarů. Účet obsahuje 17 účetních případů, kdy je náklad příštího období vytvořen na straně MD. Pro kontrolu jsou vybrány 4 případy, u kterých je zjišťováno, zda jsou správně zaúčtovány v roce 2023 a v lednu 2024.

Tabulka 6 Testování aktivního časového rozlišení (vlastní zpracování)

Datum	Popis účetního případu	Částka (Kč)		Zaúčtování
		Celkem	Poměr	
08.08.2023	FAP – licence softwaru 8-12/2023	24.321,00	10.133,75	518/321
	Časové rozlišení 1-7/2024		14.187,25	381/321
01.01.2024	VÚD – licence softwaru 1-7/2024	14.187,25		518/381
10.10.2023	FAP – předplatné časopisu 2024	1.386,00		381/321
01.01.2024	VÚD – předplatné časopisu 2024	1.386,00		501/381
31.10.2023	FAP – licence Bakaláři 2024	38.250,00		381/321
01.01.2024	VÚD – licence Bakaláři 2024	38.250,00		518/381
05.12.2023	FAP – licence spisové služby 12/23	15.654,98	1.304,58	518/321
	Časové rozlišení 1-11/2024		14.350,40	381/321
01.01.2024	VÚD – licence spis. služby 1-11/24	14.350,40		518/381

Zaúčtování časového rozlišení nákladů proběhlo během roku správně. Údaje na podkladech všech zkontrolovaných faktur souhlasí jak s celkovou částkou na likvidačním lístku, tak i výpočty poměrných částí mezi roky 2023 a 2024 proběhly v pořádku. Zůstatek na účtu 381 k 31.12. ve výši 83.166,91 byl zároveň na začátku roku 2024 vnitřním účetním dokladem vynulován přeúčtováním do nákladů. Srovnáním zůstatku oproti roku 2022 ve výši necelých

26.000,- Kč sice došlo k většímu nárůstu, který však byl způsoben především časovým rozlišením zakoupené licence programu Bakaláři na rok 2024.

Dohadné položky

V případě dohadných položek mohou chyby v účtování způsobit nesprávné finanční vypořádání dotací, které jsou realizovány na více období, může být zpochybněna jejich výše a jejich nevyčerpané části se převádí do rezervního fondu. Organizace takto účtuje na účtu 388 rozpouštění do výnosů a při ročním vypořádání přijatých záloh k 31.12. převod do rezervního fondu ve výši nevyčerpané části. Zůstatek účtu 388 na konci účetního období by se tak měl rovnat celkové výši přijaté dotace nebo jejich záloh.

Tabulka 7 Testování aktivních dohadných položek (vlastní zpracování)

Datum	Popis účetního případu	Částka (Kč)	Předkontace
31.10.2023	VÚD – rozpouštění do výnosů	57.093,26	388/672
30.11.2023	VÚD – rozpouštění do výnosů	31.586,00	388/672
31.12.2023	VÚD – převod nevyčerpaných prostředků do rezervního fondu	405.205,77 405.205,77	388/672 672/414

Účtování na účtu 388 organizace prováděla správně. Zůstatek k 31.12.2023 ve výši 2.741.043,- Kč se skládá ze 3 dotací, u kterých byly dle jejich rozhodnutí o poskytnutí zkontrolovány výše přijatých záloh v roce 2023. Zůstatek účtu se rovná jejich součtu.

5.4 Detailní testy věcné správnosti v oblasti pasiv

V oblasti pasiv je testování věcné správnosti zaměřeno na peněžní fondy a fondy ze zlepšeného výsledku hospodaření, závazky, dotace, časové rozlišení a dohadné položky.

5.4.1 Peněžní fondy

Organizace spravuje všechny 4 peněžní fondy a fondy ze zlepšeného VH podle zákona č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů. Při kontrole je především zjišťováno zda:

- jsou účetní operace zaúčtovány správně,
- jsou tvořeny a čerpány správným způsobem,

- jsou kryty ve stejné výši finančních prostředků na bankovních účtech.

5.4.1.1 Fond kulturních a sociálních potřeb

Fond na úhradu kulturních a sociálních aktivit zaměstnanců je nejčastěji používaným fondem organizace. Jeho příjmy a výdaje účtuje na účtu 412, který má podle účtového rozvrhu analyticky rozdělený na základní příděl a jednotlivé druhy výdajů. Ve sledovaném roce 2023 byl základní příděl do fondu 2 % z hrubých mezd, financovaných převážně ze státního rozpočtu. Organizace má zároveň zpracovanou aktuální kolektivní smlouvu se zásadami čerpání a rozpočet, podepsaný ředitelkou a vedoucí odborové organizace.

Během pandemie COVID-19 však musely být vlivem vládních opatření kulturní a sociální aktivity zakázány, proto se v letech 2020 a 2021 kvůli nečerpání ve fondu vytvořil velký zůstatek, který se v letech 2022 a 2023 organizace rozhodla snížit zavedením tzv. zaměstnaneckého konta. V jeho rámci mohli ve sledovaném roce zaměstnanci využít příspěvku 4.000,- Kč na úhradu jejich potřeb v souladu s vyhláškou č. 114/2002 Sb. Nejčastěji tak byli z fondu hrazeni:

- rekreační a lázeňské pobyty, masáže,
- knihy,
- vitamíny,
- dioptrické brýle.

Dále organizace přispívala na stravování zaměstnanců ve vlastní jídelně, na penzijní připojištění a kulturní akce – den učitelů a prohlídky kulturních památek. Vzhledem ke zjištěnému riziku v rámci dotazování v testu spolehlivosti, kdy hospodář přiznal dřívější problémy s převody mezi účty, bude od každého možného účetního případů zkontrolována 1 operace.

Tabulka 8 Testování fondu kulturních a sociálních potřeb (vlastní zpracování)

Datum	Popis účetního případu	Částka (Kč)	MD	D
28.2.2023	Základní příděl 2 %	31.923,10	527	412
10.3.2023	Odvod do fondu přes peníze na cestě	31.923,10	262	241

		31.923,10	243	262
14.4.2023	FAP na občerstvení ke dni učitelů	22.539,00	412	321
31.5.2023	Příspěvek na stravné ve vlastní jídelně	7.780,00	412	602
30.06.2023	Příspěvek na penzijní připojištění	4.320,00	412	378
13.7.2023	FAP na rekreační pobyt	4.000,00	412	321
	Doplatek zaměstnance – pohledávka	591,98	335	321
19.7.2023	Úhrada FAP	4.591,98	321	243
24.8.2023	Úhrada FAP – půjčka zaměstnanci	24.096,00	335	243
31.8.2023	Úhrada doplatku zaměstnance	591,98	243	335
12.9.2023	FAP doprava na kulturní akci – prohlídka zámku	18.000,00	412	321
11.11.2023	Splátka půjčky zaměstnancem	3.000,00	243	335
30.11.2023	Nákup mikrovlnné trouby firemní kartou	1.368,00	412	241
08.12.2023	Nákup odměn na sport. turnaj zaměstnanců	4.258,68	412	241
	Převod mezi účty		241	243

Účtování příjmů a výdajů fondu na účtu 412 a souvisejících účtech lze vyhodnotit jako správné, obzvláště po kontrole účetní knihy za celý sledovaný rok, díky které lze rychle zjistit, že všechny účetní případy jsou účtovány stejným způsobem. K pochybení při účtování na účtu 412 by tak nemělo dojít a kontrola tohoto účtu probíhá správně. K převodům mezi účty 243 a 241 používá účet 262 – Peníze na cestě, který byl k 31.12. nulový. V případě, že je nějaký nákup proveden hotově nebo bankovní kartou, kterou má škola zřízenou pouze k hlavnímu účtu 241, tak podobně jako v případě nákupu mikrovlnné trouby 30.11., musí účetní provést převod prostředků z účtu 243 na účet 241, aby se výdaj na účtu 412 promítl i jako úbytek na bankovním účtu. V tomto případě však hospodář převod do dne účetní závěrky neprovedl.

Organizace zároveň poskytla návratnou finanční půjčku zaměstnanci na nábytek, jehož fakturu v souladu s ČÚS 704 zaplatila z účtu 243 souvztažně se vznikem pohledávky vůči zaměstnanci na účtu 335. V ideálním případě by se k 31.12. měly zůstatky účtů 412 a 243 rovnat, případně by jejich rozdíl měl být tvořen základním přídělem z mezd za prosinec, nesplacenou částí půjček nebo naopak neprovedenými převody výdajů z účtu 243 na 241.

Tabulka 9 Kontrola zůstatku FKSP (vlastní zpracování)

	Zůstatek k 31.12.2023 (Kč)
Účet 412 – FKSP	275.026,63
Účet 243 – bankovní účet k FKSP	265.658,08
Rozdíl mezi účty:	9.368,55

Je zjištěno, že zůstatky vykazují rozdíl. Hospodářem je vysvětleno, že rozdíl je způsoben:

- odvodem z prosincových mezd ve výši 35.786,06 Kč,
- nesplacenou částí půjček na účtu 335 ve výši 19.096,- Kč,
- neprovedenými převody výdajů ve výši 45.513,51 Kč.

Nahlédnutím na zůstatky účtu 243 z let 2023 a 2022 v rozvaze je potvrzeno riziko, že organizace neprováděla převody výdajů, kvůli čemuž byl zůstatek roku 2022 o mnoho vyšší než účet 412. Na začátku sledovaného roku hospodář provedl opravu většiny známých nesprávností minulých období a kontrolou účetní knihy je ujištěno, že od té doby převody probíhaly pravidelně každý měsíc. Neprovedené převody ve výši 45.513,51 Kč jsou složeny z několika prosincových výdajů z pokladny, příspěvku na stravné a penzijní pojištění, zbytek je tvořen dosud neopravenými nesprávnostmi minulých období, které si ještě vyžadovaly důkladnější a časově náročnější analýzu příčiny jejich vzniku, aby jejich oprava neměla opačný účinek. Při auditu je zkontrolováno, jestli se podařilo je opravit. Je prokázáno, že všechny výše zmíněné převody a opravy byly uskutečněny v lednu 2024.

5.4.1.2 Rezervní fond

O rezervním fondu organizace účtuje na účtech 413 – rezervní fond ze zlepšeného VH a 414 – rezervní fond z ostatních titulů. Na účtu 413 během roku zaúčtovala zastupitelstvem obce schválený zlepšený VH roku 2022. Na účet 414 pak k 31.12. převedla nevyčerpanou část

v tomto roce přijatých dotací, jejichž finanční vypořádání podle rozhodnutí o jejich poskytnutí proběhne v letech 2024 a 2025, kdy skončí jejich realizace.

Tabulka 10 Testování rezervního fondu (vlastní zpracování)

Datum	Popis účetního případu	Částka (Kč)	Předkontace
30.06.2023	VÚD – tvorba fondu ze zlepšeného VH Převod prostředků mezi účty	26.926,52	431/413 241.3/241.1
31.12.2023	VÚD – tvorba fondu, nevyčerp. dotace Převod prostředků mezi účty	405.205,77	672/414 241.3/241.1
31.12.2023	VÚD – tvorba fondu, nevyčerp. dotace Převod prostředků mezi účty	156.851,10	672/414 241.3/241.1

Zaučtování proběhlo správně dle ČÚS č. 704. Ke schválenému VH roku 2022 existuje schvalovací protokol od zřizovatele jako podklad, podepsaný starostou obce. Součet zůstatků účtů 413 a 414 by se ke dni účetní závěrky měl rovnat zůstatku analytického účtu 241.300. Tento bod kontroly organizace splňuje.

Tabulka 11 Kontrola zůstatku rezervního fondu (vlastní zpracování)

	Zůstatek k 31.12.2023 (Kč)
Účty 413 + 414 – rezervní fond	1.914.437,44
Účet 241.3 – bankovní účet k rezervnímu fondu	1.914.437,44
Rozdíl mez účty:	0,00

5.4.1.3 Fond odměn

Během sledovaného roku 2023 organizace fond netvořila a ani z něj nečerpala žádné prostředky. Zkontrolována tak je pouze rovnost zůstatků ke dni účetní závěrky mezi účty 411 – Fond odměn a analytickým účtem k účtu 241, aby se zjistilo, zda je fond správně kryt finančními prostředky. Srovnání by nemělo vykazovat žádný rozdíl, což organizace splňuje.

Tabulka 12 Kontrola zůstatku fondu odměn (vlastní zpracování)

	Zůstatek k 31.12.2023 (Kč)
Účet 411 – fond odměn	6.784,05
Účet 241.2 – bankovní účet k fondu odměn	6.784,05
Rozdíl mez účty:	0,00

5.4.1.4 Fond investic

Příjmy a výdaje fondu investic organizace eviduje na účtu 416. Během celého roku z fondu nic nečerpala, protože na úhradu drobného hmotného a nehmotného majetku se fond používat nesmí a žádný jiný majetek nad stanovené hodnoty nepořizovala. Zaúčtované má tak pouze tvorby fondu na měsíční bázi.

Tabulka 13 Testování fondu investic (vlastní zpracování)

Datum	Popis účetního případu	Částka (Kč)	Předkontace
28.02.2023	VÚD – tvorba fondu ve výši odpisů	5.852,00	401/416
31.05.2023	VÚD – tvorba fondu ve výši odpisů	5.852,00	401/416
30.09.2023	VÚD – tvorba fondu ve výši odpisů	5.852,00	401/416

Zaúčtování všech účetních případů na účtu 416 proběhlo v pořádku v souladu s ČÚS č. 704. Zůstatek fondu by správně měl být krytý finančními prostředky na analytickém účtu 241.400.

Tabulka 14 Kontrola zůstatku fondu investic (vlastní zpracování)

	Zůstatek k 31.12.2023 (Kč)
Účet 416 – fond investic	363.928,66
Účet 241.4 – bankovní účet k fondu investic	293.704,66
Rozdíl mez účty:	70.224,00

V tomto případě je zjištěno, že se zůstatky nerovnjají. Vzhledem k tomu, že počáteční stavy obou účtu na začátku roku byly v pořádku, znamená to, že účetní pouze zapomněl provést převod finančních prostředků ve výši příjmů fondu z analytického účtu 241.100 na 241.400. Po upozornění na tuto chybu byla provedena náprava.

5.4.2 Závazky

Organizace rozlišuje zvlášť číselnou řadou faktury za potraviny, kterých bylo za rok 2023 celkem 226, a všechny ostatní, kterých má zaúčtovaných 346. Na oba typy faktur má zároveň zvlášť zavedené šanony, aby se nemíchaly a byla v nich snadnější orientace. Knihy faktur za jednotlivé měsíce v obou případech jsou podepsané ředitelkou s datem provedené následné kontroly. Stejně tak účtování provádí odděleně s analyticky rozděleným účtem 321 na faktury za potraviny, k FKSP a všechny ostatní.

Faktury za potraviny

Tyto faktury se k účetnímu dostávají až na samý závěr. Všechny totiž přijímá vedoucí školní jídelny, která ke každé z nich připne likvidační lístek se všemi důležitými náležitostmi. Sama pak všechny faktury eviduje pod vlastní číselnou řadou kvůli zpracování měsíčních závěrek jídelny. Poté faktury předá účetnímu, který je zaúčtuje, přidá podpis hlavního účetního a datum zaúčtování, částku a pořadové číslo dle nastavené číselné řady. Pro snadnější kontrolu tak velkého množství faktur se stejnou charakteristikou a účtováním je po formální stránce zkontrolováno zběžným pohledem jen pár náhodných faktur.

Všechny faktury obsahují likvidační lístek, kontrolou několika z nich je zjištěno, že jsou řádně vyplněné s podpisy a daty, částkou, zaúčtováním a číselným označením. K několika z nich však není přiložena objednávka nebo dodací list. Účetním je vysvětleno, že všechny tyto přílohy má u sebe vedoucí školní jídelny, která zodpovídá za sklad potravin a jeho zásoby.

Po stránce správného zaúčtování na analytickém účtu 321.200 – Faktury přijaté za potraviny (strana Dal) jsou zkontrolovány konečné součty všech přijatých faktur za celý rok (podle knih faktur) s ročním obratem na těchto analytických účtech. Díky tomuto postupu je zjištěno, že organizace účtovala správně.

Běžné faktury

Pro kontrolu je náhodně vybráno 15 faktur, u kterých je zkoumáno, zda v souladu s předpisy a vnitropodnikovými směrnici:

- obsahují likvidační lístek se všemi náležitostmi,
- jsou doloženy přílohou – objednávkou, dodacím listem nebo smlouvou,
- souhlasí údaje v příloze a na faktuře,
- faktura obsahuje všechny náležitosti (údaje o dodavateli a odběrateli, datумы, apod.)
- jsou označeny razítkem s datumem o přijetí,
- jsou správně zaúčtované.

Tabulka 15 Testování závazků (vlastní zpracování)

Číslo dokladu	Datum přijetí	Popis účetního případu	Částka (Kč)	Správnost
123020	30.01.2023	Praní, žehlení, mandlování	4.024,00	ANO
123038	10.02.2023	Korkové nástěnky, skříně	28.698,78	ANO
123057	09.03.2023	Konverzace s rodilým mluvčím	3.700,00	NE
123090	18.04.2023	Provoz docházkového systému	9.680,00	NE
123108	26.04.2023	Toaletní papíry, ručníky, utěrky	19.779,33	ANO
123139	15.06.2023	Tonery	699,00	NE
123157	04.07.2023	Sběr, svoz a odvoz odpadu	2.539,19	NE
123181	22.08.2023	Učební pomůcky na nový šk. rok	45.008,87	ANO
123214	14.09.2023	Tisk omluvných listů	4.404,40	ANO
123230	26.09.2023	Apple tablety + pouzdra, 16 ks	228.982,00	ANO
123252	11.10.2023	Rekreační pobyt z FKSP	3.200,00	ANO
123274	27.10.2023	Servisní prohlídka plynového kotle	3.533,20	ANO
123309	30.11.2023	Pronájem bazénu na plavání	64.560,00	NE
123323	07.12.2023	Doprava na plavání	2.001,00	NE
123336	18.12.2023	IT služby, záložní zdroj	13.871,00	NE

Při kontrole je zjištěno, že vybrané faktury jsou zaúčtovány správně, obsahují razítko s datem přijetí a všechny jsou doplněny likvidačním lístkem se všemi podpisy a dalšími náležitostmi. Faktury samotné jsou rovněž v pořádku. Obsahují nutné informace o dodavateli i odběrateli, jako jsou jejich názvy, sídlo a IČO, dále datum vystavení nebo DUZP, pokud šlo o plátce DPH. Měsíční knihy faktur jsou podepsány ředitelkou s datem provedení následné kontroly.

Uvedené nedostatky u 7 z 15 zkontrolovaných faktur se týkají výhradně absence přílohy ve formě objednávky, dodacího listu nebo jiného dokumentu, prokazujícího relevantnost fakturované částky a zakoupeného zboží nebo služeb. Po dotázání na tento problém je vysvětleno, že některé objednávky na spotřební materiál a nepravidelné služby, jako např. v případě faktur č. 123139 za tonery nebo č. 123323 za dopravu na plavání, jsou evidovány v samostatné složce, kterou spravuje administrativní a spisová pracovnice, která objednávky vytváří se souhlasem a podpisem ředitelky a zašle dodavateli. Faktury, které jsou naopak v pořádku, pak obsahovaly alespoň dodací list, který podle slov účetního ne vždy s daným zbožím přijde. Všechny ostatní faktury, u kterých chybí příloha, jsou zase založeny na pravidelném poskytování nějaké služby, např. svoz odpadu, IT služby, pronájem bazénu, konverzace s rodilým mluvčím a provoz docházkového systému. Ke všem je ukázána smlouva, podepsaná oběma stranami, o jejím poskytování za sjednanou cenu. Tyto smlouvy jsou rovněž evidovány zvlášť.

Dále je, stejně jako v případě faktur za potraviny, zkontrolován součet všech faktur dle knih faktur s obratem analytických účtů 321.100 a 321.300 (pro FKSP) za celý rok. V tomto případě nedošlo k žádnému pochybení.

Kontrolou tak je prokázáno, že organizace neprovádí žádné účetní operace, které by měly přímý vliv na její hospodaření nebo vykazování v účetní závěrce. Měla by však důsledněji dodržovat svoji směrnici o oběhu účetních dokladů.

5.4.3 Dotace

Organizace byla v roce 2023 financována z několika dotací a příspěvků. Primárně ze státního rozpočtu a z prostředků na provoz od zřizovatele, ale i z různých projektů, např. na podporu vzdělávání sociálně znevýhodněných dětí nebo dotovanými obědy. Při tolika zdrojích financování se pak může snadněji stát chyba, např. v účtování nebo v krytí nákladu z prostředků v rozporu s podmínkami čerpání, které definují, na co konkrétně smí být dotace použita. Proto při kontrole je posuzováno zda:

- je účtování dotace správné,
- jsou příjmy a výdaje v účetnictví označeny pod účelovým znakem nebo jiným způsobem, který usnadní kontrolu čerpání,
- se náklady a výnosy rovnají,
- jsou z prostředků hrazeny náklady, uvedené v podmínkách čerpání.

Pro kontrolu jsou využity účetní knihy a výsledovky s členěním výnosů a nákladů, které má organizace rozlišené na nákladová střediska (pracoviště) podle jednotlivých zdrojů financování. Od některých z nich je vybráno několik dokladů ke kontrole.

Podpora integrace romské menšiny

Tento projekt slouží k podpoře vzdělávání romských žáků, jejich začlenění do kolektivu, rozšíření znalostí a dovedností. Kromě platu a zákonných odvodů koordinátora, pracujícího s těmito dětmi, lze dotaci podle podmínek rozhodnutí o poskytnutí použít na úhradu výtvarných potřeb – tužek, per, pravítek, papírů a tisk plakátů a materiálů na volnočasové aktivity pro tyto děti.

Tabulka 16 Testování dotace z projektu integrace (vlastní zpracování)

Datum	Popis účetního případu	Částka (Kč)	Předkontace
03.04.2023	VPD – kružítko 20 ks + tuhy	553,00	501.515/261
12.06.2023	VPD – tisk materiálů pro žáky	391,00	518.720/261
22.09.2023	VPD – materiál na výrobu podzimní výzdoby	253,00	501.515/261
20.10.2023	VPD – létající draci 6ks	300,00	501.515/261
13.12.2023	VBÚ – materiál na výrobu vánočních dekorací	219,10	501.515/241
		210,90	501.350/241

Všechny zkontrolované doklady obsahují předepsané náležitosti jako číslo dokladu, datum, podpisy, zaúčtování, částky souhlasí s částkou na podkladu. Všechny jsou zároveň označeny štítkem s popiskem, že byl náklad hrazen z tohoto projektu. Prostředky byly vynaloženy účelně v souladu s podmínkami čerpání. Nákup materiálu na výrobu vánočních dekorací firemní kartou z 13.12. by znamenal přečerpání poskytnuté dotace, proto její část byla

uhrazena z vlastního zdroje, organizace tak neporušila zákaz duplicitního financování stejných nákladů z různých projektů. Projekt má svoje nákladové středisko (pracoviště) a účty jsou označeny názvem projektu a účelovým znakem, který umožňuje oddělené sledování. Kontrola účetní knihy a členění nákladů a výnosů prokazuje, že všechny náklady vznikly v souladu s podmínkami od 1.1. do 31.12.2023.

Tabulka 17 Kontrola zaúčtování dotace z projektu (vlastní zpracování)

Popis účetního případu	Předkontace
Příjem dotace	241/374
Rozpouštění do výnosů	348/672
Vypořádání na konci roku	374/348

Vzhledem k tomu, že se jednalo o dotaci s finančním vypořádáním v témže roce, bylo účtování během celého roku prováděno správně, náklady se rovnají výnosům ve výši poskytnuté částky. Účty 374 a 348 jsou v rozvaze nulové.

Operační program Jan Amos Komenský

Tento program, realizovaný na období 2023 a 2024, má za cíl zvyšování kvality systému vzdělávání a zajišťování rovného přístupu ke kvalitnímu vzdělání, znalostem a dovednostem. Mezi náklady lze zařadit např. různé vzdělávací akce pro žáky nebo výukové pomůcky. Program je spolufinancovaný z Evropského sociálního fondu plus a státního rozpočtu, je tedy třeba vše účtovat v přesném poměru v jakém byly prostředky poskytnuty.

Tabulka 18 Testování dotace z operačního programu (vlastní zpracování)

Datum	Popis účetního případu	Částka celkem (Kč)	Předkontace
16.03.2023	FAP – výukové polepy na schody (anglická slovesa, násobilka)	43.670,00	501.780/321 501.790/321
06.06.2023	FAP – ekologický výchovný program	1.300,00	518.750/321 518.760/321
06.11.2023	FAP – komunikace s rodilým mluvčím	5.710,00	518.750/321 518.760/321

Zkontrolované faktury mají všechny náležitosti, částky uvedené na nich a na likvidačním lístku se shodují, jsou označeny štítkem s popiskem, že byla hrazena z prostředků této dotace. Účty jsou popsány názvem a účelovým znakem. Rozdělení zaúčtovaných částek je v souladu s poměrem, v jakém byla dotace poskytnuta ze 2 různých zdrojů.

Ostatní dotace

Zběžnou kontrolou účetní knihy a výsledovek jednotlivých nákladových středisek (pracovišť) u dalších dotací, poskytnutých organizaci, nejsou zjištěna žádná výrazná pochybení – všechny kromě té na provoz od zřizovatele a doplňkové činnosti jsou vynulované, stejně jako účty 374, 348 a 346. Dle rozvahy i účetní knihy vykazuje organizace zůstatek ve výši 16.746,25 Kč na účtu 349 – Závazky k vybraným místním vládním institucím, kde má zaúčtované předpisy vratek finančně vypořádaných a nedočerpaných dotací, které všechny uhradila v lednu a únoru 2024. Dotace na více období jsou zaúčtované na aktivních dohadných položkách (388), dlouhodobých přijatých zálohách (472) a nedočerpané prostředky v rezervním fondu (414).

5.4.4 Časové rozlišení a dohadné položky

Stejně jako účtování dotací nemusí být snadné ani účtování časového rozlišení a dohadných položek u pasiv.

Časové rozlišení

Pasivní časová rozlišení na účtech 383 – výdaje příštích období a 384 – výnosy příštích období nevykazují ke dni účetní závěrky žádné zůstatky. Na účtu 384 během roku organizace zaúčtovala pouze předpis pohledávky neinvestičního transferu bez vypořádání od zřizovatele na provoz a jeho rozpouštění do výnosů na měsíční bázi ve výši 1/12 pohledávky.

Tabulka 19 Testování pasivního časového rozlišení (vlastní zpracování)

Datum	Popis účetního případu	Předkontace
01.01.2023	VÚD – předpis pohledávky neinv. transferu	348/384
30.05.2023	VÚD – rozpouštění do výnosů	384/672
30.09.2023	VÚD – rozpouštění do výnosů	384/672

Účtování organizace provedla správně v souladu s ČÚS 703 – Transfery, bodem 5.5.1.a).

Dohadné položky

Slouží k překlenutí časového nesouladu mezi nákladem, vzniklým dle datumu uskutečnění zdanitelného plnění v běžném období, ale faktura na něj přijde až v období příštím. Proto se v této oblasti dělá hodně chyb. K zaúčtování organizace používá účet 389 – Dohadné položky pasivní. U 8 posledních faktur v prosinci 2023 a prvních 8 faktur v lednu 2024 je zkontrolováno v jakém účetním období byly zaúčtované a jaké mají na podkladu od dodavatele DUZP.

Tabulka 20 Testování pasivních dohadných položek (vlastní zpracování)

Datum zaúčtování	DUZP	Popis účetního případu	Předkontace
21.12.2023	13.12.2023	ISIC karta, následně hrazená žákem	377/321
21.12.2023	20.12.2023	Ručníky papírové, zásobníky	501/321
21.12.2023	21.12.2023	Praní a žehlení v čistírně 12/2023	518/321
21.12.2023	21.12.2023	Potraviny	111/321
21.12.2023	18.12.2023	Potraviny	111/321
22.12.2023	22.12.2023	Vodné a stočné 2023	518/321
23.12.2023	22.12.2023	Potraviny	111/321
29.12.2023	31.12.2023	IT služby, správa serveru	518/321
02.01.2024	01.01.2024	Paušální nájem kopírky 1Q/2024	518/321
02.01.2024	02.01.2024	Lektor anglického jazyka	518/321
02.01.2024	02.01.2024	Potraviny	111/321
02.01.2024	10.01.2024	Potraviny	111/321
03.01.2024	03.01.2024	Přístupový systém, provoz 2024	518/321
03.01.2024	31.12.2023	Kopírování 12/2023	389/321
03.01.2024	31.12.2023	Časové razítko – elektr. podpis 12/23	389/321
04.01.2024	04.01.2023	Mycí prostředky, tabletová sůl	501/321

Posledních 8 faktur v prosinci 2023 jsou dle DUZP zaúčtovány ve správném účetním období a na správných účtech. Prvních 8 faktur v lednu 2024 jsou, až na kopírování a časové razítko z 3.1., rovněž zaúčtovány ve stejném období, v jakém je uvedeno DUZP na faktuře. U zbylých 2 případů je DUZP 31.12.2023, proto by měl být na tyto položky vytvořen dohad, což organizace provedla správně. Jejich náklad je tak zaúčtován prostřednictvím VÚD v prosinci 2023 (obě 518/389) a faktura je zaevidovaná až s jejím přijetím v lednu s předkontakcí 389/321.

Tento účet pak ke dni účetní závěrky obsahuje zůstatek ve výši 64.513,26 Kč, tvořený z celkem 12 podobných účetních případů. Při kontrole faktur ke všem těmto položkám lze potvrdit správnost zaúčtování. Jak je již naznačeno při analytickém testu v kapitole 5.2.2, organizace v minulosti dlouhodobě účtovala dohadné položky jen sporadicky nebo vůbec. Kontrola zůstatku roku 2022 v rozvaze, který je nulový, to potvrzuje.

Ověřením několika faktur, zaúčtovaných v lednu sledovaného roku a které mají DUZP předchozího období, pak je zjištěno, že organizace měla k 31.12.2022 zaúčtovat dohad např. na elektřinu, plyn, kopírování a svoz odpadu v celkové výši 126.007,93 Kč. O tuto hodnotu tak měla podhodnocené náklady minulého období a naopak nadhodnocené v lednu. Jak již bylo uvedeno, na konci roku 2023 dohady na tyto i jiné služby účtovala správně, kromě spotřeby plynu, kterou má zaúčtovanou v nákladech v lednu 2024, i přes to, že DUZP je k 31.12.2023. V tomto případě tak má organizace naopak náklady podhodnocené, a to ve výši 81.033,73 Kč. To je zároveň důvod, proč při analytických testech vychází meziroční zvýšení nákladů za plyn jen o 5,53 %.

6 ZÁVĚREČNÉ ZHODNOCENÍ OVĚŘOVANÉ ÚČETNÍ ZÁVĚRKY

Na závěr každého auditu je potřeba provést několik posledních úkonů, především zhodnotit všechny důkazní informace, zjištěné z předchozích provedených analýz a testování, a na jejich základě vynést závěrečný výrok o tom, do jaké míry účetní závěrka organizace zobrazuje věrný a poctivý obraz o její finanční situaci a hospodaření.

6.1 Zhodnocení důkazních informací

V rámci přípravné fáze bylo provedeno analyzování **vnějšího prostředí** organizace, kdy na základě její činnosti bylo třeba se seznámit se stabilitou tohoto prostředí a legislativou, kterou se musí řídit. Zákony a jiné právní předpisy, jejich aktuálnost a výklad nepředstavují žádné riziko pro vedení účetnictví a hospodaření ověřovaného roku. Riziko by však mohly představovat až změny pro rok 2024 v rámci tzv. vládního ozdravného balíčku, který ruší vyhlášku č. 114/2002 Sb., o FKSP, a mění její zásady čerpání. Organizaci jako subjektu veřejného zájmu, která poskytuje základní vzdělávání pro více než 200 dětí v okolí, nehrozí žádné riziko v oblasti stability. Předpokládá se zároveň nepřetržité trvání ÚJ.

Zhodnocení **vnějšího prostředí** bylo provedeno na základě dotazování s pracovníky organizace, zkoumání vnitřních předpisů, směrnic, organizační struktury a účetního systému. Organizační struktura je jednoduchá, každý pracovník, podílející se na hospodářských a kontrolních činnostech, si je vědom svých povinností a odpovědností, stanovených v podepsaných náplních práce. Vnitřní kontrolní systém je nastaven a popsán ve směrnici v souladu se zákonem, účetní systém je pravidelně aktualizován, plně podporován poskytovatelem a na základě diskuse s účetním nepředstavuje riziko ve vkládání vstupů a zpracování požadovaných výstupů. Zpracovány jsou i směrnice na vedení pokladny, oběh účetních dokladů nebo zařazení a inventarizaci majetku. Jediný nedostatek lze nalézt v absenci jiných předpisů, které by upravovaly konkrétní postupy účtování a které by pravděpodobně pomohly předejít zjištěným chybám. Vnitřní kontrolní systém byl proto shledán jako dobrý.

Na základě výsledků bylo v rámci **rizikové analýzy** vyhodnoceno přirozené a kontrolní riziko jako nízké. Zjišťovací riziko tedy mohlo být připuštěno jako vysoké, tzn. stanovení velikosti vzorku dokladů a rozsahu testování na nízké úrovni. Následně byly provedeny jednotlivé testy.

6.1.1 Test spolehlivosti

Test spolehlivosti na základě diskuse s účetním odhalil riziko nedostatečného krytí FKSP peněžními prostředky, kdy v minulosti kvůli časté fluktuaci na pozici účetního pracovali nedostatečně kvalifikovaní lidé. To společně s chybějící směrnicí, která by upravovala způsoby účtování a upozorňovala na důležité, snadno zapomenutelné detaily, způsobilo neodpovídající zaučení současného účetního, který se tak po svém nástupu do organizace dopustil několika chyb. Během jeho působení však provedli kontrolu hospodaření zástupci zřizovatele i krajského úřadu, kteří ho na tyto nedostatky upozornili a od té doby si ně dává pozor. Přesto byla kvůli možnému riziku věnovaná větší pozornost detailnímu testování FKSP.

6.1.2 Analytické testy věcné správnosti

Analyticky testovány byly některé položky VZZ, především mzdové náklady a náklady za energie, které vykazují nejvyšší hodnoty. Náklady na hrubé mzdy, náhrady za pracovní neschopnost a dohody svým meziročním navýšením nepředstavují riziko. Při testování energií bylo podobně jako u FKSP zjištěno, že organizace v minulosti neúčtovala dohadné položky na konci roku. I přes to, že se během sledovaného roku účetnímu tento nedostatek podařilo napravit, byla pasivním dohadným položkám rovněž věnována větší pozornost.

6.1.3 Detailní testy věcné správnosti

6.1.3.1 Aktiva

V oblasti aktiv nebyly shledány žádné významné chyby nebo nedostatky. **Pořízený majetek** byl správně oceněn, zaúčtován, zařazen do evidence, doložen potřebnou dokumentací a označen inventárním štítkem. Inventarizace proběhla podle záznamu ke dni 31.12. U **pohledávek** se jednalo pouze o drobný formální nedostatek v absenci klasického likvidačního lístku u vydaných faktur, který účetní systém nenabízí. Je k nim však z účetnictví tisknuto zaúčtování s podpisem hlavního účetního. Účetnictví i zůstatek účtu jsou v pořádku. U **pokladních dokladů** došlo ze strany pokladní k proplacení dvou účtenek z různých dnů. Jde rovněž o formální nedostatek, který nemá vliv na hospodaření a vykazované hodnoty v účetnictví. Stejně tak u **bankovních účtů**, kdy bylo zjištěno, že bankovní příkazy jsou podepsány pouze příkazcem operace, nikoliv správcem rozpočtu nebo hlavním účetním. Testování aktivního **časového rozlišení a dohadných položek** proběhlo v pořádku. Organizace účtuje správně.

6.1.3.2 *Pasiva*

V oblasti pasiv byly zkontrolovány **přijaté faktury**. U vybraných vzorků byla dodržena přítomnost likvidačního lístku s podpisy příkazce operace, správce rozpočtu a hlavního účetního. Obsahovaly razítka s datem přijetí a byly v účetnictví správně oceněny i zaúčtovány. U několika z nich však opět došlo k nedodržení formálních náležitostí a to absence přílohy – objednávky, dodacího listu nebo smlouvy. Bylo však dostatečně vysvětleno a prokázáno, že se objednávky a smlouvy kvůli snadnějšímu dohledání evidují v samostatných složkách.

Ohledně **rezervního fondu a fondu odměn** nebyly zjištěny žádné nedostatky. U obou se rovnají jejich zůstatky se zůstatky analytického členění bankovního účtu. V případě rezervního fondu byla správně zaúčtována tvorba ve výši schváleného zlepšeného výsledku hospodaření z roku 2022 a převod nevyužitých prostředků dotací do dalších let. Na fondu odměn žádné pohyby neproběhly. U **fondu investic** probíhalo účtování rovněž správně, účetní však zapomněl tvorbu fondu během roku vykrýt převodem mezi analytikou bankovního účtu. Po upozornění byla provedena náprava.

V případě **dotací** nebyly kontrolou rozhodnutí o jejich poskytnutí, dokladů a účetní knihy prokázány žádné nedostatky. Organizace každý finanční zdroj účtuje na rozlišených nákladových střediscích a účtech. Náklady byly prokazatelně hrazeny v souladu s podmínkami čerpání, doklady obsahovaly informaci, že byl náklad hrazen z konkrétního zdroje.

6.1.3.3 *Fond kulturních a sociálních potřeb*

Větší pozornost byla věnována fondu kulturních a sociálních potřeb kvůli zjištěnému riziku v rámci testu spolehlivosti. Kontrolou účtování fondu na základě účetní knihy celého roku bylo zjištěno, že bylo prováděno správně konstantním způsobem a v průběhu roku byly pravidelně uskutečňovány i převody výdajů mezi bankovními účty. Prosincové převody a neopravené nesprávnosti předchozích účetních období byly provedeny v lednu 2024. Vzhledem k nápravě chyb, k tomu, že bylo po celý rok na účtu 412 účtováno správně a že se tak fakticky jednalo „jen“ o přelévání peněžních prostředků v rámci bankovních účtů, tzn. nedošlo k nějakému neoprávněnému zadržetí peněz, se nejedná o významnou nesprávnost. Obzvláště ne v případě, kdy oproti stanovené hladině významnosti se jedná o nesprávnost maximálně ve výši pár desítek tisíc korun.

6.1.3.4 Dohadné položky pasivní

Testování pasivních dohadných položek potvrdilo riziko, že se v roce 2022 neúčtovaly, čímž došlo k nadhodnocení nákladů na začátku sledovaného roku ve výši 126.007,93 Kč. Naopak na konci tohoto období, kdy mnoho služeb vč. spotřeby elektřiny bylo již zaúčtováno správně, nebyla spotřeba plynu s DUZP k 31.12. zaúčtována dohadem jako prosincový náklad, ale až v lednu 2024. Tím tak pro změnu došlo k podhodnocení nákladů ve výši 81.033,73 Kč.

6.2 Výrok auditora

Vzhledem ke zjištěným skutečnostem, týkajících se objevených nesprávností, popsaných v předchozí podkapitole, lze zhodnotit tyto jednotlivě jako nevýznamné. V souhrnu však, především u dohadných položek pasivních, jako významné. Nikoliv ale jako rozsáhlé způsobem, který by měl dopad na účetní závěrku a její věrné a poctivé zobrazení skutečností o finanční situaci a hospodaření s majetkem a financemi.

Proto se vydává výrok s výhradou.

7 NÁVRH SMĚRNICE UPRAVUJÍCÍ ZPŮSOBY ÚČTOVÁNÍ A HARMONOGRAM KONTROLNÍCH ČINNOSTÍ

Na základě provedeného analyzování vnitřního prostředí organizace bylo zjištěno, že nemá téměř žádné vnitropodnikové směrnice, které by upravovaly konkrétní postupy účtování v souladu s právními předpisy, např. Českými účetními standardy. V souvislosti s následně zjištěnými nedostatky v oblasti převodů krycích prostředků fondů a dohadných položek by právě směrnice, upravující tyto oblasti, mohly dříve zabránit jejich vzniku.

Proto jsou vytvořeny návrhy směrnic, upravujících způsoby účtování v oblastech, které doteď v organizaci nejsou ošetřeny, a časový harmonogram, který může jeho uživatelům pomoci s připomenutím a prováděním důležitých činností, týkajících se účetnictví a hospodaření. Oba návrhy tak mohou přispět k tomu, aby organizace účtovala správně a úplně a tím její účetnictví splňovalo 3 základní principy hospodaření s veřejnými prostředky, tj. hospodárnost, efektivnost a účelnost.

7.1 Směrnice upravující způsoby účtování

Směrnice je zaměřena na způsoby účtování v oblastech aktiv a pasiv, které v současnosti nemá organizace ošetřeny žádným předpisem. Jedinou výjimkou jsou směrnice na evidenci a rozdělení, účtování, vyřazení a inventarizaci majetku, které například popisují detailní způsoby zaúčtování pořizovaného, popř. i odepisovaného a vyřazovaného, dlouhodobého hmotného, nehmotného i drobného majetku, pořízeného darováním, vlastní činností, z investičního fondu a běžným nákupem. Pro účely tohoto návrhu tak bude dlouhodobý majetek vynechán.

Při vytváření směrnice je třeba dbát na její základní náležitosti jako je název organizace, krátký název předpisu a jeho číselné označení, číslo jednacích, spisový znak, datum a jméno vystavovatele, datum schválení a účinnosti. Měl by být strukturovaný do úvodních či obecných ustanovení, popsání právních předpisů, na který odkazuje, vlastního textu a závěrečných ustanovení.

7.1.1 Právní úprava

Tato směrnice je vytvořena v souladu s příslušnými ustanoveními:

- 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,
- zákon č. 320/2001 Sb., o finanční kontrole ve veřejné správě, ve znění pozdějších předpisů,
- zákon č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů, ve znění pozdějších předpisů.
- vyhláška č. 270/2010 Sb., o inventarizaci majetku a závazků, ve znění pozdějších předpisů,
- České účetní standardy č. 701 až 710 pro některé vybrané účetní jednotky.

7.1.2 Pohledávky z obchodních vztahů

Detailní pravidla a postupy pro schvalování, vystavení a kontrolu faktur, jejich náležitostí, zaúčtování, správnosti, podpisů, likvidace a odpovědností pracovníků jsou blíže uvedeny ve směrnících o oběhu účetních dokladů, vnitřním kontrolním systému a náplních práce. Účtujeme na účtu 311, nejčastěji v rámci hlavní činnosti různým subjektům o pronájmu tělocvičny a nebytových prostor a jako doplňkovou činnost režijní náklady za obědy pro zaměstnance a děti ve školkách.

Každou fakturu je třeba mít podloženou alespoň kopií dokumentu, prokazujícího nárok na zaúčtování výnosu. V případě pronájmů smlouvou a výkazem docházky od nájemců, kteří se musí pro vstup přihlásit čipem od vedoucí jídelny. Kontrola a dokladová inventura hospodářem probíhá každý měsíc s předáním k následné kontrole vedoucímu organizace. Obrat strany MD účtu 311 v účetní knize musí souhlasit s hodnotami knihy faktur.

Tabulka 21 Typické účetní případy pohledávek (vlastní zpracování)

Účetní případ	MD	D
Obědy zaměstnancům a dětem školek – doplňková činnost	311	602
Pronájem tělocvičny a nebytových prostor – hlavní činnost	311	603

7.1.3 Pokladní doklady

Postupy a pravidla pro schvalování nákupů a pokladních operací, kontrolu dodržování limitů, náležitostí, podpisů, příloh, odpovědností pracovníků, zaúčtování a správnosti

dokladů jsou popsány ve směrnících o oběhu účetních dokladů, vnitřním kontrolním systému, náplních práce a vedení pokladny. Ta mj. ukládá provádění minimálně čtvrtletní inventarizace pokladny pověřenou komisí. Dokladová inventura se doporučuje provádět alespoň 1x měsíčně s předáním k následné kontrole vedoucímu organizace.

K převodům mezi pokladnou a bankovním účtem (při odvodu denního přeplatku pokladny či její doplnění hotovostí) nebo pokladnou k FKSP se používá účet 262, který musí být nulový. U hotovostních nákupů z FKSP je třeba provést převod z bankovního účtu 243, aby byla zajištěna rovnost krytí fondu. Zůstatek účtu 261 v účetní knize musí souhlasit se zůstatkem na pokladní knize a výsledkem fyzické inventury peněz v pokladně. Není zde tedy prostor pro toleranci rozdílu, který by v případě manka musel být předán k úhradě pokladníkovi. Nákup potravin je prováděn způsobem A, tj. skrze účty pořízení 111 a převedení na sklad 112 s následnou spotřebou na účtu 501.

Tabulka 22 Typické účetní případy pokladních dokladů (vlastní zpracování)

Účetní případ	MD	D
Nákup spotřebního materiálu – kancelářské a úklidové prostředky, materiál do kuchyně, materiál na drobné opravy, na zahradu, pracovní činnosti, výuku aj.	501.AU	261
Poštovné	518	261
Cestovné	512	261
Nákup potravin	111	261
Příjem plateb od žáků – stravné, ISIC karty, zámky ke skříňkám	261	377.AU
Příjem zálohy na tábory, školu v přírodě, lyžařský kurz, školní pomůcky	261	324
Ostatní příjmy	261	649

7.1.4 Bankovní účty

Postupy a pravidla pro schvalování bankovních operací, zadávání bankovních příkazů, kontrolu náležitostí, zaúčtování a správnosti jsou popsány ve směrnících o oběhu účetních dokladů a vnitřním kontrolním systému. Základním kontrolním bodem je ověřit rovnost zůstatku účtu 241 s konečným zůstatkem podle měsíčního bankovního výpisu. V tomto

případě je, stejně jako u pokladny, uplatňována nulová tolerance případného nezjištěného a neopraveného rozdílu. K převodům mezi bankovním účtem a pokladnou (při odvodu denního přeplatku pokladny či její doplnění hotovostí) nebo účtem k FKSP se používá účet 262. Ten rovněž musí být nulový. Je zároveň potřeba pravidelně provádět převody mezi analytickými účty 241 k fondům investic, odměn a rezervnímu fondu. Zůstatky těchto AU se musí rovnat zůstatkům účtů 4. třídy k těmto fondům.

Tabulka 23 Typické účetní případy bankovního účtu (vlastní zpracování)

Účetní případ	MD	D
Příjem stravného	241	377
Úhrada poplatků za vedení běžného účtu	518	241
Převod hotovosti do pokladny	262 261	241 262
Výplata čisté mzdy zaměstnanci, úhrada pojištění a zálohových dáni	331, 336, 337, 342	241
Úhrada zálohové faktury, např. na energie	314	241

7.1.5 Časová rozlišení a dohadné položky aktivní

Aby byl zajištěn jeden ze základních principů účetnictví, tj. aktuální princip, všechny náklady a výnosy, popř. i příjmy a výdaje, musí být časově rozlišené do období, ke kterému časově a věcně souvisí. V případě aktiv se jedná o náklady a příjmy příštích období a dohadné položky.

7.1.5.1 Časová rozlišení

Náklady příštích období

Účtujeme na účtu 381. Díky němu lze rozlišit výdaj, uskutečněný na základě přijaté faktury v aktuálním období, od nákladu, který časově a věcně souvisí s obdobím příštím, a proto bude v nákladech zaúčtován až v něm skrze vnitřní účetní doklad. Tímto způsobem budeme zpracovávat především předplatná časopisů a periodik nebo licence na programy a softwary. Pokud je na faktuře uvedeno, že např. roční licence je poskytnutá na konkrétní období 3/2024 až 2/2025, je třeba částku rozdělit poměrem podle počtu měsíců, spadajících zvlášť do

aktuálního a příštího období. K 1. lednu příštího období je třeba zůstatek na účtu 381 rozpustit do nuly vnitřním účetním dokladem.

Tabulka 24 Typické účetní případy nákladů příštích období (vlastní zpracování)

Účetní případ	Částka	MD	D
FAP v běžném období – předplatné časopisu, roční licence (celý náklad časově spadá do příštího období)	1.200	381	321
VÚD k 1.1. příštího období – rozpuštění časového rozlišení do nákladů	1.200	501, 518	381
FAP v běžném období – roční licence 3/2024 až 2/2025	1.200		
• z toho 3/2024 – 12/2024	900	518	321
• z toho 1/2025 – 2/2025	300	381	321
VÚD k 1.1. příštího období – licence 1/2025 až 2/2025	300	518	381

Příjmy příštích období

Příjmy příštího období se používají v případě, kdy výnos časově a věcně spadá do aktuálního období, ale fakturu vystavíme a budeme jí mít uhrazenou až v období následujícím, proto ho nelze účtovat jako pohledávku. Je však třeba znát přesnou částku, jinak by se jednalo o dohadnou položku, kde částku neznáme a musíme jí odhadnout. Výnos účtujeme vnitřním účetním dokladem na účet 385. V příštím období vyrušíme vystavením faktury. Typicky se jedná o námi poskytovaný nájem např. za prosinec, který vyfakturujeme až zpětně v lednu příštího období. Je třeba si zkontrolovat, zda bude vše vyfakturováno a zůstatek účtu bude nula.

Tabulka 25 Typické účetní případy příjmů příštích období (vlastní zpracování)

Účetní případ	MD	D
VÚD v běžném období – nájem nebytových prostor za prosinec	385	602
FAV v následujícím období – nájem za prosinec	311	385

7.1.5.2 Dohadné položky

Se používají u pohledávek, u kterých známe čas a účel, ale neznáme částku, která může být zpochybnitelná, a proto jí nelze v aktuálním období účtovat jako pohledávku. Účtujeme tak především transfery, jejichž prostředky jsme přijali formou záloh, tj. před okamžikem jejich zúčtování a finančního vypořádání, které se však provede až v dalším období, tedy po rozvahovém dni. Účtujeme o nich na účtu 388 v průběhu běžného období během čerpání a k rozvahovému dni nespoteřovanou část. Zůstatek k 31.12. by se tak měl rovnat poskytnutým zálohám v plné výši. V příštím období se zúčtuje proti účtu 348 v celkové spotřebované výši, která pokud je nižší než poskytnutá, tak zbytek k vrácení proti rezervnímu fondu. Zároveň je třeba rozlišit, zda se jedná o investiční transfer na pořízení dlouhodobého majetku (účet 403) nebo ne (672).

Tabulka 26 Typické účetní případy aktivních dohadných položek (vlastní zpracování)

Účetní případ	MD	D
VÚD běžného období – průběžné čerpání transferu	388	672, 403
VÚD k 31.12. – tvorba dohadu ve výši nespoteřované části	388	672, 403
VÚD příští období – vyúčtování dohadu ve výši spotřebované části	348	388
Nespoteřovaná část k vrácení	414	388

7.1.6 Peněžní fondy a fondy výsledku hospodaření

Jsou upraveny v zákonech č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech, ve znění pozdějších předpisů, č. 250/2000 Sb. a ČÚS 704.

7.1.6.1 Fond odměn

Fond lze tvořit do výše 80 % zlepšeného hospodářského výsledku a nejvýše do 80 % limitu prostředků na platy, a to pouze na základě schválení zřizovatelem v roce následujícím po roce, kdy ke zlepšení hospodářského výsledku došlo. Z fondu lze krýt pouze náklady z odměn na nákladovém účtu 521, nelze ho použít k souvisejícím odvodům pojistného. O fondu se účtuje na pasivním účtu 411. Musí být kryt peněžními prostředky na AU 241.200, u kterého je nutné je v případě jejich tvorby i čerpání převést s AU 241.100. Zůstatky účtů 411 a 241.200 se musí rovnat.

Tabulka 27 Typické účetní případy fondu odměn (vlastní zpracování)

Účetní případ	MD	D
Tvorba fondu ze zlepšeného VH	431	411
Čerpání fondu	411	648

7.1.6.2 Fond kulturních a sociálních potřeb

Od 1. ledna 2024 je zrušena vyhláška č. 114/2002 Sb., o FKSP. Nově je upraven v § 33 zákona č. 250/2000 Sb. Základní příděl do fondu je tvořen ve výši 1 % z ročního objemu nákladů na platy, náhrady a odměny za pracovní pohotovost. Nejméně 50 % z rozpočtovaného ročního přídělu musí být použito na produkty spoření na stáří zaměstnanců (penzijní pojištění, doplňkové penzijní připojištění, životní pojištění, dlouhodobý investiční produkt). Ostatní způsoby čerpání na kulturní a sociální potřeby jsou uvedeny v kolektivní smlouvě, ročním rozpočtu a zásadách čerpání pro aktuální rok.

O tvorbě a čerpání fondu se účtuje na účtu 412. K jeho krytí peněžními prostředky je používán bankovní účet 243, vedený u ČSOB. Zůstatky těchto účtů by se měly rovnat, proto musí příjmy a výdaje fondu korespondovat s příjmy a výdaji bankovního účtu. Přípustný rozdíl spočívá pouze v časovém nesouladu zaúčtovaného základního přídělu a provedení příjmu na bankovní účet, nesplacenou část půjček na účtu 335, popř. neprovedené převody výdajů jako příspěvek na stravné a produkty na stáří. Převod základního přídělu a splátky zápůjčky se provádí automaticky vytvořením bankovního příkazu ze zpracovaných mezd. Ostatní převody je nutné provést ručním zadáním příkazu, nejlépe alespoň 1x měsíčně. Kontrola čerpání se doporučuje provádět čtvrtletně.

Tabulka 28 Typické účetní případy FKSP (vlastní zpracování)

Účetní případ	MD	D
Tvorba fondu ve výši 1 % mzdových prostředků	527	412
Převod z bankovního účtu na účet FKSP	262	241
	243	262
Příspěvek na stravování	412	602
Příspěvek na „produkty na stáří“	412	378

VPD – nákup dárkového koše jako věcný dar k životnímu výročí zaměstnance	412	261
Převod výdajů FKSP mezi bankovními účty – stravné, produkty na stáří aj. (platí i pro výdaje fondu hrazené z pokladny)	262 241	243 262
Úhrada návratné zápůjčky na bytové účely	335	243
Splátka půjčky zaměstnancem	243	335
FAP – nákup občerstvení na den učitelů nebo kulturní akci, prohlídky památek	412	321
Úhrada faktury	321	243

7.1.6.3 Rezervní fond

Je tvořen ze zlepšeného výsledku hospodaření, účtovaného na účtu 413 a z ostatních titulů na účtu 414. Tvorba ze zlepšeného VH musí proběhnout až na základě schválení jeho výše zřizovatelem po skončení hospodářského roku. Slouží k úhradě ztráty za předchozí léta, dalšímu rozvoji své činnosti nebo posílení investičního fondu. Fond z ostatních titulů je tvořen z přijatých peněžních darů a prostředků z dotací spolufinancovaných z EU, nespotřebovaných do konce kalendářního roku, které se mohou použít v následujících letech a pouze ke stanovenému účelu. Fond je krytý peněžními prostředky na AU 241.300, u kterého je nutné je v případě jejich tvorby i čerpání převést s AU 241.100. Zůstatek účtů 413 a 414 se musí rovnat zůstatku 241.300. Převody je potřeba provádět každý měsíc, kontrolu čerpání pak čtvrtletně.

Tabulka 29 Typické účetní případy rezervního fondu (vlastní zpracování)

Účetní případ	MD	D
Tvorba fondu ze zlepšeného VH	431	413
Tvorba fondu z ostatních titulů – peněžní dar	241.300	414
Tvorba fondu z ostatních titulů – nevyčerpané prostředky dotací na více období	672	414
Spolu s účtováním aktivní dohadné položky		

	388	672
Převod peněžních prostředků na bankovním účtu	241.300	241.100
Čerpání fondu k dalšímu rozvoji nebo úhradě sankcí	413 nebo 414	648
Čerpání fondu k úhradě ztráty předchozích let	413 nebo 414	431 nebo 432
Čerpání fondu z prostředků dlouhodobých dotací	414	672

7.1.6.4 Fond investic

Účelem tohoto fondu je krytí a financování investičních potřeb organizace, např. pořízení a technické zhodnocení DHM a DNM s výjimkou drobného majetku, úhrada investičních půjček a úvěrů nebo navýšení prostředků na údržby a opravy majetku. Fond se tvoří z prostředků ve výši odpisů DHM a DNM podle odpisového plánu, investičního příspěvku z rozpočtu zřizovatele, peněžních darů nebo investičních dotací ze státních fondů. K účtování se používá účet 416, který je krytý peněžními prostředky na AU 241.400. Je nutné je v případě jejich tvorby i čerpání převést s AU 241.100. Zůstatek účtu 416 se musí rovnat zůstatku 241.400. Převody je doporučeno provádět každý měsíc. Kontrolu čerpání čtvrtletně.

Tabulka 30 Typické účetní případy fondu investic (vlastní zpracování)

Účetní případ	MD	D
Tvorba fondu z DHM a DNM, investičního příspěvku od zřizovatele, inv. dotace ze státního fondu, peněžních darů	401	416
Tvorba fondu z rezervního fondu	413 nebo 414	416
Převod peněžních prostředků na bankovním účtu	241.400	241.100
Čerpání na pořízení DHM a DNM, investiční půjčky	416	401
Čerpání na navýšení financování údržby a oprav	416	648

7.1.7 Závazky z obchodních vztahů

Postupy a pravidla pro schvalování, kontrolu náležitostí, zaúčtování, správnosti, likvidaci a zaplacení jsou detailně popsány ve směrnících o oběhu účetních dokladů a vnitřním kontrolním systémem. Účtují se na účtu 321 s analytickým rozlišením faktur za pořízení potravin, faktur k FKSP a všech ostatních. Pořízení potravin se účtuje způsobem A, tj. do zásob na účet 111, převedením na sklad 112 a spotřeba podle měsíční závěrky od vedoucí jídelny na účet 501 s rozlišením hlavní a doplňkové činnosti. Důležitá je kontrola podkladu jako objednávky, dodacího listu nebo smlouvy. Obrat strany Dal účtu 321 v účetní knize se musí rovnat knihám faktur. Kontrola a dokladová inventura hospodářem probíhá každý měsíc s předáním k následné kontrole vedoucímu organizace.

Tabulka 31 Typické účetní případy závazků (vlastní zpracování)

Účetní případ	MD	D
Pořízení potravin	111	321
Nákup spotřebního materiálu – učebnice, ochranné prac. pomůcky, tonery, kancelářské a úklidové potřeby aj.	501	321
Nákup drobného dlouhodobého majetku	558	321
Nákup dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku	041, 042	321
Spotřeba energií – plyn, elektřina, vodné a stočné	502, 503, 518	321
Proúčtování zálohové faktury	321	314
Nákup služeb – telefonní výpisy, IT služby, odvoz odpadu, kopírování, školení aj.	518	321
Opravy a udržování	511	321
Nákup z FKSP – rekreační pobyt, občerstvení na den učitelů, kulturní akce, prohlídka památek aj.	412	321

7.1.8 Dotace

U poskytnutých dotací nebo transferů je důležité dodržovat podmínky čerpání v rozhodnutích o poskytnutí. Dle nich je především potřeba v účetnictví rozlišovat, že jednotlivé účetní případy a čerpání souvisí s konkrétní dotací. Proto se v účetním rozvrhu

rozlišují syntetické účty analyticky, jejich popis musí obsahovat název a číslo účelového znaku. Každý takový finanční zdroj má zřízené vlastní nákladové pracoviště.

Jednotlivé doklady musí být označeny štítkem nebo popiskem s informací, že byl náklad hrazen konkrétní dotací. Její prostředky lze použít pouze v souladu s podmínkami čerpání na dané účely. V případě přečerpání poskytnuté dotace je nutné uhradit přečerpanou část z vlastních zdrojů, tj. z prostředků na provoz od zřizovatele. Nesmí tak dojít ke dvojitému financování, tzn. úhradu nákladu z několika různých projektů, které nejsou vlastním zdrojem.

Hospodaření s přijatými prostředky musí být vyrovnané, výsledek hospodaření doplňkové činnosti nesmí být ztrátový. Kontrola čerpání se bude provádět každý měsíc na základě výstupů z účetního systému. Je třeba rozlišovat krátkodobé a dlouhodobé přijaté zálohy na transfery (účty 374, resp. 472), pohledávky za rozpočtem na účtu 346 v případě ústředních rozpočtů (statní rozpočet) a 348 pro územní (zřizovatel aj.). S tím se zároveň rozlišuje způsob rozpouštění nákladů do výnosů na účtech 671, resp. 672.

Tabulka 32 Typické účetní případy dotací (vlastní zpracování)

Účetní případ	MD	D
Příjem záloh na transfery	241	374, 472
Rozpouštění do výnosů	346, 348	671, 672
Zúčtování záloh na konci roku	374, 472	346, 348
Úhrada nevyčerpaných prostředků	374, 472	241

7.1.9 Časová rozlišení a dohadné položky pasivní

Aby byl zajištěn jeden ze základních principů účetnictví, tj. aktuální princip, všechny náklady a výnosy, popř. i příjmy a výdaje, musí být časově rozlišené do období, ke kterému časově a věcně souvisí. V případě pasiv se jedná o výnosy a výdaje příštích období a dohadné položky.

7.1.9.1 Časová rozlišení

Výnosy příštích období

Výnosy příštích období spočívají ve vystavení faktury v aktuálním období, ve kterém přijmeme její úhradu, ale výnos s ní související časově a věcně spadá do období příštího. Typicky se jedná o předem hrazený nájem prostor. Účtujeme vystavením faktury na účtu 384 a vnitřním účetním dokladem v příštím období proti výnosu. Tento účet zároveň používáme pro účtování transferu bez vypořádání, u nějž není zpochybnitelná výše. Jedná se o příspěvek na provoz od zřizovatele, který musíme zaúčtovat jako předpis pohledávky.

Tabulka 33 Typické účetní případy výnosů příštích období (vlastní zpracování)

Účetní případ	MD	D
FAV v běžném období – nájem nebytových prostor za leden následujícího roku	311	384
VÚD k 1.1. následujícího období – nájem	384	602
Předpis pohledávky příspěvku	348	384
Přijetí příspěvku na provoz	241	348
Rozpuštění do výnosů	384	672

V případě příspěvku na provoz musí být účet 384 k rozvahovému dni nulový. Ohledně nájmu je potřeba v příštím období zkontrolovat, zda je po zaúčtování výnosu zůstatek nula.

Výdaje příštích období

Výdaje příštích období se používají v případě, kdy náklad časově a věcně spadá do aktuálního období, ale faktura na něj přijde až v období následujícím, proto ho nelze účtovat jako závazek. Je však třeba znát přesnou částku, jinak by se jednalo o dohadnou položku, kde částku neznáme a musíme jí odhadnout. Náklad účtujeme vnitřním účetním dokladem na účet 383. V příštím období zůstatek vyrušíme se zaúčtováním faktury. Typicky se jedná o zpětně placený nájem nebo jiné služby, které mají např. podle smlouvy pevně stanovenou, paušální částku. V příštím období je potřeba zkontrolovat, zda byl náklad vyfakturován a účet 383 je nulový.

Tabulka 34 Typické účetní případy výdajů příštích období (vlastní zpracování)

Účetní případ	MD	D
VÚD v běžném období – paušální nájem softwaru 12/2024	518	383
FAP v následujícím období – nájem softwaru	383	321

7.1.9.2 Dohadné položky

Slouží k překlenutí časového nesouladu mezi vznikem nákladu a jeho vyfakturováním, aby byl dodržen aktuální princip. Jedná se o případy, kdy náklad věcně i časově podle DUZP na přijaté faktuře spadá do jednoho období, ale faktura na něj bude vystavená a přijatá až v období následujícím, typicky se jedná o náklad prosince, vyfakturovaný až v lednu. U těchto případů tak musíme vědět účel a čas, že proběhly v daném období, ale nevíme jejich přesnou částku (pokud není pravidelná, např. paušální služby), kterou musíme odhadnout. Nejčastěji se jedná o spotřebu energií, pravidelně poskytované služby s proměnlivou částkou, nevyfakturované dodávky zboží nebo nevyčerpanou dovolenou.

K zaúčtování se používá účet 389 – Dohadné účty pasivní, na který se k rozvahovému dni vnitřním účetním dokladem zaúčtuje náklad v odhadnuté výši. Následující období s přijatou fakturou se dohad vyruší zaúčtováním proti závazkovému účtu 321, popř. se rozdíl mezi odhadnutou a vyfakturovanou částkou zaúčtuje do nákladů. Následně pak musí proběhnout kontrola, že všechny dohadné položky byly vyfakturovány a účet 389 je nulový.

Tabulka 35 Typické účetní případy pasivních dohadných položek (vlastní zpracování)

Účetní případ	MD	D
VÚD k 31.12. – tvorba dohadné položky na energie, služby nebo dodávky zboží	111, 502 (503), 518	389
FAP k 1.1. – rozpuštění dohadné položky	389	321
Rozdíl – hodnota na faktuře je vyšší než dohad	502, 503, 518	321
Rozdíl – dohadná částka je vyšší než na faktuře	389	502, 503, 518

7.2 Časový harmonogram kontrolních činností

Práce účetního, pokladníka, rozpočtáře, vedoucí organizace nebo dalších zodpovědných osob je náročná na vykonávání spousty běžných i mimořádných, pravidelných i nepravidelných činností, daných zákony i jinými předpisy. V případě neprovedení některé z nich tak může organizaci hrozit zkresení účetnictví a účetní závěrky nebo jí může být udělena sankce či odvod.

Proto je navrhnut časový harmonogram důležitých činností, týkajících se přímo hospodaření a účetnictví nebo dalších, které na něj mohou mít nepřímý vliv. Pro snadnější orientaci jsou rozděleny podle jednotlivých měsíců a v nich seřazené podle možné chronologické posloupnosti a návaznosti. Vzhledem ke zjištěným rizikům a nesprávnostem v analytické části mají všechny měsíce společnou dokladovou inventuru faktur, pokladních dokladů, bankovních výpisů a převodů prostředků v rámci fondů, především FKSP. V rámci inventury budou kontrolovány náležitosti, zaúčtování, ocenění, likvidační lístky, podpisy odpovědných osob, zaplacení přijatých faktur nebo příjem z faktur vydaných. Na čtvrtletní bázi bude kontrolováno čerpání fondů, inventarizace pokladny komisí a sestavování účetních závěrek.

Přínosem tohoto harmonogramu může být pomoc nejen účetnímu a dalším odpovědným osobám ověřované organizace, ale případně i jiným organizacím a začínajícím, nezkušeným účetním, kteří si díky němu mohou na provádění těchto činností dávat pozor, když nejsou dostatečně zaučeni.

Při vytváření směrnice je třeba dbát na její základní náležitosti jako je název organizace, krátký název předpisu a jeho číselné označení, číslo jednacích, spisový znak, datum a jméno vystavovatele, datum schválení a účinnosti. Měl by být strukturovaný do úvodních či obecných ustanovení, popsání právních předpisů, na který odkazuje, vlastního textu a závěrečných ustanovení.

7.2.1 Právní úprava

Tato směrnice je vytvořena v souladu s příslušnými ustanoveními:

- 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,

- zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů,
- zákon č. 435/2004 Sb., o zaměstnanosti,
- vyhláškou č. 383/2009 Sb., o účetních záznamech v technické formě vybraných účetních jednotek a jejich předávání do centrálního systému účetních informací státu, ve znění pozdějších předpisů,
- vyhláškou č. 220/2013 Sb., o požadavcích na schvalování účetních závěrek některých vybraných účetních jednotek,
- zákon č. 320/2001 Sb., o finanční kontrole ve veřejné správě, ve znění pozdějších předpisů,
- vyhláška č. 270/2010 Sb., o inventarizaci majetku a závazků, ve znění pozdějších předpisů.

7.2.2 Leden

Aktualizace směrnic a jiných vnitropodnikových předpisů na základě změn zákonů, vyhlášek a jiných předpisů státních orgánů, např. především v oblasti mezd.

Zpracování a zaúčtování mezd za prosinec.

Čtvrtletní inventarizace pokladny inventarizační komisí dle směrnice „Vedení pokladny“.

Uzávěrkové operace ke končícímu účetnímu období:

- inventarizace majetku a závazků v souladu se zákonem č. 563/1991 a s pomocí fyzické a dokladové inventury dle vyhlášky č. 270/2010 Sb.,
- zaúčtování časového rozlišení a dohadných položek,
- kontrola odpisů, opravných položek a dalších operací dle zákona č. 563/1991,
- uzavírání účtů a účetních knih.

Vypořádání dotací se státním rozpočtem.

Vypořádání dotací se zřizovatelem, zaslání informace o výsledku hospodaření ke schválení.

Zaslání sestavené roční účetní závěrky ke schválení na mezivýkazové vazby na krajský úřad.

Po jejich schválení zaslání do CSÚIS v souladu se zákonem č. 383/2009 Sb., ve znění pozdějších předpisů, který především pravidelně upravuje termíny pro předání.

Zaučtování předpisu pohledávky neinvestičního příspěvku na provoz nového hospodářského období z rozpočtu zřizovatele na základě jeho sdělení.

Vyúčtování nákladů příštích období.

Dokladová inventura faktur, pokladních dokladů a bankovních výpisů. Převody krycích prostředků v rámci fondů, aby byla zajištěna rovnost jejich zůstatků s bankovním účtem. Předání k následné kontrole ředitelce. Kontrola čerpání rozpočtů na základě výstupů z účetního systému.

Kontrola pasivních dohadných položek na účtu 389, zda bylo vše vyfakturováno.

7.2.3 Únor

Zpracování oznámení o plnění povinného podílu při zaměstnávání osob se zdravotním postižením v minulém roce, s případným odvodem do státního rozpočtu. Oznámení se posílá obvykle do 15. února na místní Úřad práce.

Zpracování prohlášení poplatníků na nový kalendářní rok, žádostí o roční zúčtování záloh dle zákona č. 586/1992 Sb. a předání potvrzení o zdanitelných příjmech předešlého roku zaměstnancům, kteří si zpracovávají daňová přiznání sami.

Dokladová inventura faktur, pokladních dokladů a bankovních výpisů. Převody krycích prostředků v rámci fondů, aby byla zajištěna rovnost jejich zůstatků s bankovním účtem. Předání k následné kontrole ředitelce. Kontrola čerpání rozpočtů na základě výstupů z účetního systému.

7.2.4 Březen

Zpracování vyúčtování daně z příjmů ze závislé činnosti a daně vybírané srážkovou daní podle zákona č. 586/1992 Sb.

Podání daňového přiznání k dani z příjmů právnických osob v papírové formě dle zákonů č. 586/1992 Sb. a 280/2009 Sb., daňový řád.

Dokladová inventura faktur, pokladních dokladů a bankovních výpisů. Převody krycích prostředků v rámci fondů, aby byla zajištěna rovnost jejich zůstatků s bankovním účtem. Předání k následné kontrole ředitelce. Kontrola čerpání rozpočtů na základě výstupů z účetního systému. Kontrola čerpání fondů.

7.2.5 Duben

Zpracování ročního zúčtování záloh zaměstnancům, kteří o něj požádali.

Podání daňového přiznání k dani z příjmů právnických osob, pokud je podáno v elektronické formě.

Zaslání sestavené mezitimní účetní závěrky za 1. čtvrtletí ke schválení na mezivýkazové vazby na krajský úřad. Po jejich schválení zaslání do CSÚIS v souladu se zákonem č. 383/2009 Sb., ve znění pozdějších předpisů.

Dokladová inventura faktur, pokladních dokladů a bankovních výpisů. Převody krycích prostředků v rámci fondů, aby byla zajištěna rovnost jejich zůstatků s bankovním účtem. Předání k následné kontrole ředitelce. Kontrola čerpání rozpočtů na základě výstupů z účetního systému.

Čtvrtletní inventarizace pokladny inventarizační komisí dle směrnice „Vedení pokladny“.

7.2.6 Květen

Nejzazší termín 31. května pro zaslání stejnopisů evidenčních listů důchodového pojištění na OSSZ dle zákona č. 582/1991 Sb., o organizaci a provádění sociálního zabezpečení.

Dokladová inventura faktur, pokladních dokladů a bankovních výpisů. Převody krycích prostředků v rámci fondů, aby byla zajištěna rovnost jejich zůstatků s bankovním účtem. Předání k následné kontrole ředitelce. Kontrola čerpání rozpočtů na základě výstupů z účetního systému.

7.2.7 Červen

V souladu s vyhláškou č. 220/2013 Sb. a zákonem č. 250/2000 Sb. je třeba mít od zřizovatele protokol o schválení nebo neschválení účetní závěrky a rozhodnutí o rozdělení zlepšeného VH.

Dokladová inventura faktur, pokladních dokladů a bankovních výpisů. Převody krycích prostředků v rámci fondů, aby byla zajištěna rovnost jejich zůstatků s bankovním účtem. Předání k následné kontrole ředitelce. Kontrola čerpání rozpočtů na základě výstupů z účetního systému. Kontrola čerpání fondů.

7.2.8 Červenec

Zaslání sestavené mezitimní účetní závěrky za 2. čtvrtletí ke schválení na mezivýkazové vazby na krajský úřad. Po jejich schválení zaslání do CSÚIS v souladu se zákonem č. 383/2009 Sb., ve znění pozdějších předpisů. Společně s tím je třeba zaslat i informaci o schválení nebo neschválení účetní závěrky předchozího roku.

Dokladová inventura faktur, pokladních dokladů a bankovních výpisů. Převody krycích prostředků v rámci fondů, aby byla zajištěna rovnost jejich zůstatků s bankovním účtem. Předání k následné kontrole ředitelce. Kontrola čerpání rozpočtů na základě výstupů z účetního systému.

Čtvrtletní inventarizace pokladny inventarizační komisí dle směrnice „Vedení pokladny“.

7.2.9 Srpen a září

Dokladová inventura faktur, pokladních dokladů a bankovních výpisů. Převody krycích prostředků v rámci fondů, aby byla zajištěna rovnost jejich zůstatků s bankovním účtem. Předání k následné kontrole ředitelce. Kontrola čerpání rozpočtů na základě výstupů z účetního systému. Kontrola čerpání fondů.

7.2.10 Říjen

Zaslání sestavené mezitimní účetní závěrky za 3. čtvrtletí ke schválení na mezivýkazové vazby na krajský úřad. Po jejich schválení zaslání do CSÚIS v souladu se zákonem č. 383/2009 Sb., ve znění pozdějších předpisů.

Dokladová inventura faktur, pokladních dokladů a bankovních výpisů. Převody krycích prostředků v rámci fondů, aby byla zajištěna rovnost jejich zůstatků s bankovním účtem. Předání k následné kontrole ředitelce. Kontrola čerpání rozpočtů na základě výstupů z účetního systému.

Čtvrtletní inventarizace pokladny inventarizační komisí dle směrnice „Vedení pokladny“.

7.2.11 Listopad

Provedení inventarizace majetku v souladu se zákonem č. 563/1991 a s pomocí fyzické a dokladové inventury dle vyhlášky č. 270/2010 Sb.

Naplánování rozpočtu na provoz příštího účetního období.

Dokladová inventura faktur, pokladních dokladů a bankovních výpisů. Převody krycích prostředků v rámci fondů, aby byla zajištěna rovnost jejich zůstatků s bankovním účtem. Předání k následné kontrole ředitelce. Kontrola čerpání rozpočtů na základě výstupů z účetního systému.

7.2.12 Prosinec

Dokladová inventura faktur, pokladních dokladů a bankovních výpisů. Převody krycích prostředků v rámci fondů, aby byla zajištěna rovnost jejich zůstatků s bankovním účtem. Předání k následné kontrole ředitelce. Kontrola čerpání rozpočtů na základě výstupů z účetního systému. Kontrola čerpání fondů.

Zaúčtování časového rozlišení a dohadných položek k 31.12.

ZÁVĚR

Cílem diplomové práce bylo ověřit účetní závěrku vybrané organizace veřejného sektoru a zjistit, zda její účetnictví vyjadřuje věrný a poctivý obraz o finanční situaci, hospodaření s majetkem a financemi, získávanými především z veřejných rozpočtů, do kterých přispívají všichni občané prostřednictvím vybraných daní. Pro tento účel byla vybrána Základní škola Brodek u Prostějova, příspěvková organizace, zřízená Městysem Brodek u Prostějova. Organizace totiž podle zákona není povinna podléhat externímu auditu, pouze veřejnosprávní kontrole, prováděnou zástupci zřizovatele. Ten však může kontrolovat jen účelné hospodaření s prostředky, které škole poskytuje formou příspěvků, nikoli účetnictví jako celek.

Proto bylo v rámci této práce provedeno detailnější ověření její účetní závěrky, účetnictví a hospodaření za účetní období roku 2023. Použity k tomu byly obecné postupy auditu, dané mezinárodními auditorskými standardy i národními právními předpisy. Bylo analyzováno vnější a vnitřní prostředí organizace, legislativa, stabilita odvětví, organizační struktura, vnitřní kontrolní systém, vnitropodnikové směrnice a účetní systém. Na základě zjištění z těchto analýz bylo dále provedeno zhodnocení rizik a vypočtení hladiny významnosti. Díky tomu bylo možné stanovit rozsah testů, které následovaly. Jednalo se o testy spolehlivosti, analytické a detailní testy věcné správnosti, při kterých byly použity i metody dotazování, pozorování, zkoumání a analýzy. Během nich byly prověřeny účetní výkazy (rozvaha, výkaz zisku a ztrát, příloha k účetní závěrce), účetní knihy, vnitropodnikové směrnice, účtový rozvrh, faktury, pokladní doklady, bankovní výpisy, vnitřní účetní doklady, dokumentace k poskytnutým dotacím aj.

Ze všech těchto analýz a testů byly častěji zjištěny nedostatky spíše v nedodržování formálních náležitostí provedených účetních případů. Významná nesprávnost pak byla objevena v oblasti pasivních dohadných položek, které nebyly účtovány do správného období. I přes to však nejde o rozsáhlé nesprávnosti, které by vedly ke zkreslení věrného a poctivého zobrazení finanční situace vybrané organizace. Proto byl vyjádřen výrok s výhradou. Díky zkoumání účetní knihy a dotazování pracovníků lze však usoudit, že se z mnoha dříve prováděných chyb organizace poučila.

Během zkoumání vnitřních předpisů bylo zjištěno, že organizace nemá zpracovanou téměř žádnou vnitropodnikovou směrnici, upravující postupy účtování, která by pravděpodobně mohla zjištěným nedostatkům předejít. Byla proto navržena taková, která má jejím

uživatelům pomoci se způsoby účtování důležitých oblastí aktiv a pasiv se zdůrazněním na konkrétní kontroly zůstatků a obrátů účtů, jejich frekvenci apod. Dále byl vytvořen časový harmonogram kontrolních i jiných důležitých činností, které je třeba provádět. Oba návrhy mohou být cenným příspěvkem do vnitřního kontrolního systému nejen ověřované organizace, ale i dalším subjektům jak veřejného, tak i soukromého sektoru.

I přes to však lze v práci dále pokračovat upravením navrhované směrnice, jejíž popisované oblasti aktiv a pasiv jsou často v praxi upravovány v samostatných předpisech, které tak mohou být detailnější, propracovanější a přizpůsobené na míru konkrétním typům organizací.

SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY

Knižní zdroje:

BHATIA, H. L., 2018. *Public Finance*. 29th Edition. New Delhi: Vikas Publishing House Pvt. Ltd. ISBN 978-93-5271-850-4.

HOPKINS, Bruce R., 2017. *Starting and managing nonprofit organizations: a legal guide*. 7. vydání. Hoboken: Wiley. ISBN 978-11-1938-022-1.

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

KRBEČKOVÁ, Marie a PLESNÍKOVÁ, Jindřiška, 2020. *FKSP, sociální fondy, benefity a jiná plnění*. 7. aktualizované vydání. Olomouc: ANAG. ISBN 978-80-7554-261-8.

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

LAJTKEPOVÁ, Eva, 2013. *Veřejné finance v České republice: teorie a praxe*. Brno: Akademické nakladatelství CERM. ISBN 978-80-7204-861-8.

LOCHMANNOVÁ, Alena, 2020. *Veřejná správa: základy veřejné správy*. Vydání druhé. Prostějov: Computer Media. ISBN 978-80-7402-417-7.

MAATYOVÁ, Alena; OCHRANA, František a PAVEL, Jan, 2015. *Veřejné finance v teorii a praxi*. Praha: Grada. ISBN 978-80-247-9949-0.

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

MÜLLEROVÁ, Libuše; KRÁLÍČEK, Vladimír; ROUBÍČKOVÁ, Jaroslava; HINDLS, Richard; HRONOVÁ, Stanislava et al., 2014. *Auditing*. Praha: Oeconomica. ISBN 978-80-245-2018-6.

MÜLLEROVÁ, Libuše a ŠINDELÁŘ, Michal, 2016. *Účetnictví, daně a audit v obchodních korporacích*. Praha: Grada Publishing. ISBN 978-80-247-5806-0.

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

NEJEZCHLEB, Zdeněk, 2017. *Účetnictví školské příspěvkové organizace*. 2. vydání. Karviná: PARIS. ISBN 978-80-87173-38-1.

NEMEC, Juraj, 2010. *Kontrola ve veřejné správě*. Praha: Wolters Kluwer. ISBN 978-80-7357-558-8.

OTRUSINOVÁ, Milana a KUBÍČKOVÁ, Dana, 2011. *Finanční hospodaření municipálních účetních jednotek: po novele zákona o účetnictví*. Praha: C. H. Beck. C. H. Beck pro praxi. ISBN 978-80-7400-342-4.

PEKOVÁ, Jitka; JETMAR, Marek a TOTH, Petr, 2019. *Veřejný sektor, teorie a praxe v ČR*. Praha: Wolters Kluwer. ISBN 978-80-7598-209-4.

PROKŮPKOVÁ, Danuše a BARTOŠ, Tomáš, 2014. *Ověření účetní závěrky vybraných organizací veřejného sektoru*. Praha: Český institut interních auditorů. ISBN 978-80-86689-53-1.

SEAMAN, Bruce A. a YOUNG, Dennis R., 2018. *Handbook of research on nonprofit economics and management*. Second Edition. Cheltenham: Edward Elgar Publishing. ISBN 978-1-78536-351-1.

SEDLÁČEK, Jaroslav, 2006. *Základy auditu*. Brno: Masarykova univerzita. ISBN 80-210-4168-4.

STEJSKAL, Jan; MIKUŠOVÁ MERLIČKOVÁ, Beáta; KUBA, Ondřej a MUTHOVÁ, Nikoleta, 2023. *Veřejná ekonomie*. Praha: Wolters Kluwer. ISBN 978-80-7676-680-8.

STIGLITZ, Joseph E. a ROSENGARD, Jay K., 2015. *Economics of the public sector*. Fourth edition. New York: W. W. Norton & Company. ISBN 978-0-393-93709-1.

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

Účetnictví veřejného sektoru: obce, kraje, hl. město Praha, organizační složky státu, příspěvkové organizace, fondy, další vybrané účetní jednotky: redakční uzávěrka 23.1.2023, 2023. ÚZ: úplné znění. Ostrava: Sagit. ISBN 978-80-7488-566-2.

Online zdroje:

ČESKO. Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví. In: *Zákony pro lidi.cz* [online]. © AION CS 2010–2024 [cit. 30. 1. 2024]. Dostupné z: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/1991-563>.

ČESKO. Zákon č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů. In: *Zákony pro lidi.cz* [online]. © AION CS 2010–2024 [cit. 06. 2. 2024]. Dostupné z: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/2000-250>.

ČESKO. Vyhláška č. 410/2009 Sb., vyhláška, kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro některé vybrané účetní jednotky. In: *Zákony pro lidi.cz* [online]. © AION CS 2010–2024 [cit. 07. 2. 2024]. Dostupné z: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/2009-410>.

ČESKO. Vyhláška č. 220/2013 Sb., o požadavcích na schvalování účetních závěrek některých vybraných účetních jednotek. In: *Zákony pro lidi.cz* [online]. © AION CS 2010–2024 [cit. 12. 2. 2024]. Dostupné z: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/2013-220>.

ČESKO. Zákon č. 320/2001 Sb., o finanční kontrole ve veřejné správě a o změně některých zákonů (zákon o finanční kontrole). In: *Zákony pro lidi.cz* [online]. © AION CS 2010–2024 [cit. 18. 2. 2024]. Dostupné z: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/2001-320>.

ČESKO. Vyhláška č. 114/2002 Sb., Ministerstva financí o fondu kulturních a sociálních potřeb. In: *Zákony pro lidi.cz* [online]. © AION CS 2010–2024 [cit. 21. 2. 2024]. Dostupné z: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/2002-114>.

SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK

AU	Analytický účet
CSÚIS	Centrální systém účetních informací státu
ČR	Česká republika
ČSSZ	Česká správa sociálního zabezpečení
ČÚS	České účetní standardy
DHM	Dlouhodobý hmotný majetek
DNM	Dlouhodobý nehmotný majetek
DPH	Daň z přidané hodnoty
DUZP	Datum uskutečnění zdanitelného plnění
EU	Evropská Unie
FAP	Faktura přijatá
FAV	Faktura vydaná
FKSP	Fond kulturních a sociálních potřeb
HDP	Hrubý domácí produkt
ISA	International Standards on Auditing
MD	Má dáti
MŠ	Mateřská škola
MŠMT	Ministerstvo školství, mládeže a tělovýchovy
ONIV	Ostatní neinvestiční výdaje
OSSZ	Okresní správa sociálního zabezpečení
PO	Příspěvková organizace
SRPDŠ	Sdružení rodičů, přátel a dětí školy
ÚJ	Účetní jednotka
ÚSC	Územně samosprávný celek
VBÚ	Výpis z bankovního účtu

VH	Výsledek hospodaření
VKS	Vnitřní kontrolní systém
VPD	Výdajový pokladní doklad
VÚD	Vnitřní účetní doklad
VZZ	Výkaz zisku a ztrát
ZUŠ	Základní umělecká škola

SEZNAM OBRÁZKŮ

Obrázek 1 Logo školy	50
Obrázek 2 Schéma organizační struktury školy	51
Obrázek 3 Zdroje financování školy	57
Obrázek 4 Mzdové náklady v roce 2023	62
Obrázek 5 Náklady za elektřinu a plyn	63

SEZNAM TABULEK

Tabulka 1 Matice přípustného zjišťovacího rizika	37
Tabulka 2 Rozsah vzorku pro testování	40
Tabulka 3 Testování drobného dlouhodobého majetku	65
Tabulka 4 Testování pohledávek	66
Tabulka 5 Testování pokladních dokladů	68
Tabulka 6 Testování aktivního časového rozlišení	70
Tabulka 7 Testování aktivních dohadných položek	71
Tabulka 8 Testování fondu kulturních a sociálních potřeb	72
Tabulka 9 Kontrola zůstatku FKSP	74
Tabulka 10 Testování rezervního fondu	75
Tabulka 11 Kontrola zůstatku rezervního fondu	75
Tabulka 12 Kontrola zůstatku fondu odměn	76
Tabulka 13 Testování fondu investic	76
Tabulka 14 Kontrola zůstatku fondu investic	76
Tabulka 15 Testování závazků	78
Tabulka 16 Testování dotace z projektu integrace	80
Tabulka 17 Kontrola zaúčtování dotace z projektu	81
Tabulka 18 Testování dotace z operačního programu	81
Tabulka 19 Testování pasivního časového rozlišení	82
Tabulka 20 Testování pasivních dohadných položek	83
Tabulka 21 Typické účetní případy pohledávek	90
Tabulka 22 Typické účetní případy pokladních dokladů	91
Tabulka 23 Typické účetní případy bankovního účtu	92
Tabulka 24 Typické účetní případy nákladů příštích období	93
Tabulka 25 Typické účetní případy příjmů příštích období	93
Tabulka 26 Typické účetní případy aktivních dohadných položek	94
Tabulka 27 Typické účetní případy fondu odměn	95
Tabulka 28 Typické účetní případy FKSP	95
Tabulka 29 Typické účetní případy rezervního fondu	96
Tabulka 30 Typické účetní případy fondu investic	97
Tabulka 31 Typické účetní případy závazků	98
Tabulka 32 Typické účetní případy dotací	99
Tabulka 33 Typické účetní případy výnosů příštích období	100
Tabulka 34 Typické účetní případy výdajů příštích období	101

Tabulka 35 Typické účetní případy pasivních dohadných položek 101

SEZNAM PŘÍLOH

Příloha P I: ROZVAHA ORGANIZACE

Příloha P II: VÝKAZ ZISKU A ZTRÁT ORGANIZACE

Příloha P III: PŘÍLOHA K ÚČETNÍ ZÁVĚRCE ORGANIZACE

PŘÍLOHA P I: ROZVAHA ORGANIZACE

Výčet položek podle vyhlášky č. 410/2009 Sb. ve znění pozdějších předpisů		Rozvaha příspěvkové organizace		Název, sídlo, právní forma a předmět činnosti účetní jednotky					
		sestavená k 31.12.2023		Základní škola Brodek u					
		(v Kč s přesností na dvě desetinná místa)		Prostějova, příspěvková					
		<table border="1"> <tr> <td>OKEČ</td> <td>IČ</td> </tr> <tr> <td>801020</td> <td>47921242</td> </tr> </table>		OKEČ	IČ	801020	47921242	organizace	
OKEČ	IČ								
801020	47921242								
				Číselská 65					
				Brodek u Prostějova					
				798 07					

Číslo položky	Název položky	Syntetický účet	OBDOBÍ			
			BEZNE			MINULÉ
			BRUTTO	KOREKCE	NETTO	
AKTIVA CELKEM			21 912 056.28	13 361 286.80	8 550 769.48	5 670 027.47
A.	Stálá aktiva		14 076 966.80	13 361 286.80	715 680.00	785 904.00
I.	Dlouhodobý nehmotný majetek		449 900.20	449 900.20		
1.	Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje	012				
2.	Software	013				
3.	Ocenitelná práva	014				
4.	Povolenky na emise a preferenční limity	015				
5.	Drobný dlouhodobý nehmotný majetek	018	449 900.20	449 900.20		
6.	Ostatní dlouhodobý nehmotný majetek	019				
7.	Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek	041				
8.	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek	051				
9.	Dlouhodobý nehmotný majetek určený k prodeji	035				
II.	Dlouhodobý hmotný majetek		13 627 066.60	12 911 386.60	715 680.00	785 904.00
1.	Pozemky	031				
2.	Kulturní předměty	032				
3.	Stavby	021				
4.	Samostatné hmotné movité věci a soubory hmotných movitých věcí	022	1 149 362.10	1 147 622.10	1 740.00	24 360.00
5.	Pěstitelské celky trvalých porostů	025				
6.	Drobný dlouhodobý hmotný majetek	028	11 525 744.50	11 525 744.50		
7.	Ostatní dlouhodobý hmotný majetek	029	951 960.00	238 020.00	713 940.00	761 544.00
8.	Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek	042				
9.	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek	052				
10.	Dlouhodobý hmotný majetek určený k prodeji	036				
III.	Dlouhodobý finanční majetek					
1.	Majetkové účasti v osobách s rozhodujícím vlivem	061				
2.	Majetkové účasti v osobách s podstatným vlivem	062				
3.	Dluhové cenné papíry držené do splatnosti	063				
5.	Termínované vklady dlouhodobé	068				
6.	Ostatní dlouhodobý finanční majetek	069				
IV.	Dlouhodobé pohledávky					
1.	Poskytnuté návratné finanční výpomoci dlouhodobé	462				
2.	Dlouhodobé pohledávky z postoupených úvěrů	464				
3.	Dlouhodobé poskytnuté zálohy	465				
5.	Ostatní dlouhodobé pohledávky	469				
6.	Dlouhodobé poskytnuté zálohy na transfery	471				
B.	Oběžná aktiva		7 835 089.48		7 835 089.48	4 884 123.47
I.	Zásoby		209 243.45		209 243.45	158 853.30
1.	Pořízení materiálu	111				
2.	Materiál na skladě	112	209 243.45		209 243.45	158 853.30
3.	Materiál na cestě	119				
4.	Nedokončená výroba	121				
5.	Polotovary vlastní výroby	122				
6.	Výrobky	123				
7.	Pořízení zboží	131				
8.	Zboží na skladě	132				
9.	Zboží na cestě	138				

Číslo položky	Název položky	Syntetický účet	1	2	3	4
			OBDOBÍ			
			BRUTTO	KOREKCE	NETTO	MINULÉ
10.	Ostatní zásoby	139				
II.	Krátkodobé pohledávky		3 103 477.02		3 103 477.02	1 344 847.29
1.	Odběratelé	311	42 074.00		42 074.00	49 557.10
4.	Krátkodobé poskytnuté zálohy	314	117 201.84		117 201.84	132 639.59
5.	Jiné pohledávky z hlavní činnosti	315	2 397.00		2 397.00	
6.	Poskytnuté návratné finanční výpomoci krátkodobé	316				
9.	Pohledávky za zaměstnanci	335	19 096.00		19 096.00	23 907.00
10.	Sociální zabezpečení	336				
11.	Zdravotní pojištění	337				
12.	Důchodové spoření	338				
13.	Daň z příjmů	341				
14.	Ostatní daně, poplatky a jiná obdobná peněžitá plnění	342				
15.	Daň z přidané hodnoty	343				
16.	Pohledávky za osobami mimo vybrané vládní instituce	344				
17.	Pohledávky za vybrannými ústředními vládními institucemi	346				
18.	Pohledávky za vybrannými místními vládními institucemi	348				
28.	Krátkodobé poskytnuté zálohy na transfery	373				
30.	Náklady příštích období	381	83 166.91		83 166.91	25 971.54
31.	Příjmy příštích období	385				
32.	Dohadné účty aktivní	388	2 741 043.00		2 741 043.00	412 209.08
33.	Ostatní krátkodobé pohledávky	377	98 498.27		98 498.27	700 562.98
III.	Krátkodobý finanční majetek		4 522 369.01		4 522 369.01	3 380 422.88
1.	Majetkové cenné papíry k obchodování	251				
2.	Dluhové cenné papíry k obchodování	253				
3.	Jiné cenné papíry	256				
4.	Termínované vklady krátkodobé	244				
5.	Jiné běžné účty	245				
9.	Běžný účet	241	4 224 481.93		4 224 481.93	2 661 223.13
10.	Běžný účet FKSP	243	265 658.08		265 658.08	712 266.75
15.	Ceniny	263				
16.	Peníze na cestě	262				
17.	Pokladna	261	32 229.00		32 229.00	6 933.00

Číslo položky	Název položky	Syntetický účet	1	2
			OBDOBÍ	
			BĚŽNĚ	MINULÉ
PASIVA			8 550 769.48	5 670 027.47
CELKEM				
C.	Vlastní kapitál		3 293 709.14	1 563 036.51
I.	Jmění účetní jednotky a upravující položky		687 006.29	779 910.29
1.	Jmění účetní jednotky	401	346 631.29	416 855.29
3.	Transfery na pořízení dlouhodobého majetku	403	340 375.00	363 055.00
4.	Kurzové rozdíly	405		
5.	Oceňovací rozdíly při prvotním použití metody	406		
6.	Jiné oceňovací rozdíly	407		
7.	Opravy předcházejících účetních období	408		
II.	Fondy účetní jednotky		2 560 176.78	756 199.70
1.	Fond odměn	411	6 784.05	6 784.05
2.	Fond kulturních a sociálních potřeb	412	275 026.63	285 060.28
3.	Rezervní fond tvořený ze zlepšeného výsledku hospodaření	413	197 577.23	170 650.71
4.	Rezervní fond z ostatních titulů	414	1 716 860.21	
5.	Fond reprodukce majetku, fond investic	416	363 928.66	293 704.66
III.	Výsledek hospodaření		46 526.07	26 926.52
1.	Výsledek hospodaření běžného účetního období		46 526.07	26 926.52
2.	Výsledek hospodaření ve schvalovacím řízení	431		
3.	Výsledek hospodaření předcházejících účetních období	432		
D.	Cizí zdroje		5 257 060.34	4 106 990.96
I.	Rezervy			
1.	Rezervy	441		
II.	Dlouhodobé závazky		2 738 921.00	
1.	Dlouhodobé úvěry	451		
2.	Přijaté návratné finanční výpomoci dlouhodobé	452		
4.	Dlouhodobé přijaté zálohy	455		
7.	Ostatní dlouhodobé závazky	459		
8.	Dlouhodobé přijaté zálohy na transfery	472	2 738 921.00	
III.	Krátkodobé závazky		2 518 139.34	4 106 990.96
1.	Krátkodobé úvěry	281		
4.	Jiné krátkodobé půjčky	289		
5.	Dodavatelé	321	190 894.37	712 679.79
7.	Krátkodobé přijaté zálohy	324	43 663.32	137 292.32
9.	Přijaté návratné finanční výpomoci krátkodobé	326		
10.	Zaměstnanci	331	1 345 520.06	2 140 753.06
11.	Jiné závazky vůči zaměstnancům	333		151.87
12.	Sociální zabezpečení	336	555 655.44	635 858.44
13.	Zdravotní pojištění	337	234 419.29	245 725.42
14.	Důchodové spoření	338		
15.	Daň z příjmů	341		
16.	Ostatní daně, poplatky a jiná obdobná peněžitá plnění	342	36 988.00	138 506.00
17.	Daň z přidané hodnoty	343		
18.	Závazky k osobám mimo vybrané vládní instituce	345		
19.	Závazky k vybraným ústředním vládním institucím	347		
20.	Závazky k vybraným místním vládním institucím	349	16 746.25	25 579.00
32.	Krátkodobé přijaté zálohy na transfery	374		22 046.03
35.	Výdaje příštích období	383		
36.	Výnosy příštích období	384		900.00
37.	Dohadné účty pasivní	389	64 513.26	
38.	Ostatní krátkodobé závazky	378	29 739.35	47 499.03

Sestaveno dne: 06.02.2024 9:05:43	Podpisový záznam
Právní forma účetní jednotky Příspěvková organizace	Pozn.

Číslo položky	Název položky	Syntetický účet	1	2	3	4
			BĚŽNÉ OBDOBÍ		MINULÉ OBDOBÍ	
			Hlavní činnost	Hospodářská činnost	Hlavní činnost	Hospodářská činnost
B.	VÝNOSY CELKEM		34 195 227.97	720 976.00	31 227 280.57	637 037.00
I.	Výnosy z činnosti		1 391 533.38	720 976.00	1 183 685.40	637 037.00
1.	Výnosy z prodeje vlastních výrobků	601				
2.	Výnosy z prodeje služeb	602	956 812.00	720 976.00	846 388.00	637 037.00
3.	Výnosy z pronájmu	603	82 260.00		67 815.00	
4.	Výnosy z prodaného zboží	604				
8.	Jiné výnosy z vlastních výkonů	609				
9.	Smluvní pokuty a úroky z prodlení	641				
10.	Jiné pokuty a penále	642				
11.	Výnosy z vyřazených pohledávek	643				
12.	Výnosy z prodeje materiálu	644				
13.	Výnosy z prodeje dlouhodobého nehmotného majetku	645				
14.	Výnosy z prodeje dlouhodobého hmotného majetku kromě pozemků	646				
15.	Výnosy z prodeje pozemků	647				
16.	Čerpání fondů	648				
17.	Ostatní výnosy z činnosti	649	352 461.38		269 482.40	
II.	Finanční výnosy		192.95		336.89	
1.	Výnosy z prodeje cenných papírů a podílů	661				
2.	Úroky	662	192.95		336.89	
3.	Kurzové zisky	663				
4.	Výnosy z přecenění reálnou hodnotou	664				
6.	Ostatní finanční výnosy	669				
IV.	Výnosy z transferů		32 803 501.64		30 043 258.28	
1.	Výnosy vybraných ústředních vládních institucí z transferů	671				
2.	Výnosy vybraných místních vládních institucí z transferů	672	32 803 501.64		30 043 258.28	
C.	VÝSLEDEK HOSPODAŘENÍ					
1.	Výsledek hospodaření před zdaněním		39 924.58	6 601.49	3 721.47	23 205.05
2.	Výsledek hospodaření běžného účetního období		39 924.58	6 601.49	3 721.47	23 205.05

Sestaveno dne: 06.02.2024 9:06:33	Podpisový záznam
Právní forma účetní jednotky Příspěvková organizace	Pozn.

PŘÍLOHA P III: PŘÍLOHA K ÚČETNÍ ZÁVĚRCE ORGANIZACE

Výčet položek podle vyhlášky č. 410/2009 Sb. ve znění pozdějších předpisů	Příloha organizačních složek státu, územních samosprávných celků, příspěvkových organizací a regionálních rad	Název, sídlo, právní forma a předmět činnosti účetní jednotky				
	sestavená k 31.12.2023	Základní škola Brodek u Prostějova, příspěvková organizace				
	(v Kč s přesností na dvě desetinná místa)				
	<table border="1"><thead><tr><th>OKEČ</th><th>IČ</th></tr></thead><tbody><tr><td>801020</td><td>47921242</td></tr></tbody></table>	OKEČ	IČ	801020	47921242	Císařská 65 Brodek u Prostějova 798 07
OKEČ	IČ					
801020	47921242					

A.1. Informace podle § 7 odst. 3 zákona
Účetní jednotka pokračuje v následujícím účetním období ve své činnosti, nedošlo ke změnám metody z důvodu ukončení činnosti.

A.2. Informace podle § 7 odst. 4 zákona

A.3. Informace podle § 7 odst. 5 zákona
Organizace vede účetnictví ve zjednodušené formě.

A.4. Informace podle §7 odst. 5 zákona o stavu účtů v knize podrozvahových účtů

Číslo položky	Název položky	Podrozvahový účet	ÚČETNÍ OBDOBÍ	
			BEŽNĚ	MINULĚ
P.I.	Majetek účetní jednotky		2 015 582.10	2 015 582.10
1.	Jiný drobný dlouhodobý nehmotný majetek	901		
2.	Jiný drobný dlouhodobý hmotný majetek	902	2 015 582.10	2 015 582.10
3.	Výřazené pohledávky	905		
4.	Výřazené závazky	906		
5.	Ostatní majetek	909		
P.II.	Kr. podm. pohledávky a závazky z transferů			
1.	Kr. podm. pohledávky z předf. transf.	911		
2.	Kr. podm. závazky z předf. transf.	912		
3.	Kr. podm. pohledávky ze zahr. transf.	913		
4.	Kr. podm. závazky ze zahr. transf.	914		
5.	Ostatní kr. podm. pohledávky z transferů	915		
6.	Ostatní kr. podm. závazky z transferů	916		
P.III.	Podm.pohl.z důvodu užívání maj.jinou os.			
1.	Kr.podm.pohl.z důvodu úplatného už. maj.	921		
2.	Dl.podm.pohl.z důvodou úplatného už. maj.	922		
3.	Kr.podm.pohl.z důvodu už.maj. - výpůjčka	923		
4.	Dl.podm.pohl.z důvodu už.maj. - výpůjčka	924		
5.	Kr.podm.pohl.z důvodu už.maj.-jiný důvod	925		
6.	Dl.podm.pohl.z důvodu už.maj.-jiný důvod	926		
P.IV.	Další podmíněné pohledávky			
1.	Kr.podm.pohl.ze smluv o prodeji dlouh.maj.	931		
2.	Dl.podm.pohl.ze smluv o prodeji dlouh.maj.	932		
3.	Kr.podmíněné pohledávky z jiných smluv	933		
4.	Dl.podmíněné pohledávky z jiných smluv	934		
5.	Kr. podm. pohl. ze sdílených daní	939		
6.	Dl. podm. pohl. ze sdílených daní	941		
7.	Kr.podm.pohl.ze vztahu k jiným zdrojům	942		
8.	Dl.podm.pohl.ze vztahu k jiným zdrojům	943		
9.	Kr.podm.úhrady pohl.z přijatých zajištění	944		
10.	Dl.podm.úhrady pohl.z přijatých zajištění	945		
11.	Kr.podm.pohl.ze soudních sporů, řízení	947		
12.	Dl.podm.pohl.ze soudních sporů, řízení	948		
P.V.	Dl. podm. pohledávky a závazky z transferů			
1.	Dl. podm. pohledávky z předf. transferů	951		
2.	Dl. podm. závazky z předf. transferů	952		
3.	Dl. podm. pohledávky ze zahr. transferů	953		
4.	Dl. podm. závazky ze zahr. transferů	954		
5.	Ost. dl. podm. pohledávky z transferů	955		
6.	Ost. dl. podm. závazky z transferů	956		
P.VI.	Podm.závazky z důvodu užívání cizího maj.			
1.	Kr.podm.závazky z operativního leasingu	961		
2.	Dl.podm.závazky z operativního leasingu	962		
3.	Kr.podm.záv. z finančního leasingu	963		
4.	Dl.podm.záv. z finančního leasingu	964		
5.	Kr.podm.záv.z důvodu už.maj. - výpůjčka	965		
6.	Dl.podm.záv.z důvodu už.maj. - výpůjčka	966		
7.	Kr.podm.záv.z důvodu už.maj. nebo převzetí	967		
8.	Dl.podm.záv.z důvodu už.maj. nebo převzetí	968		
P.VII.	Další podmíněné závazky			
1.	Kr.podm.záv.ze smluv o pořízení dl.maj.	971		
2.	Dl.podm.záv.ze smluv o pořízení dl.maj.	972		
3.	Kr. podmíněné závazky z jiných smluv	973		
4.	Dl. podmíněné závazky z jiných smluv	974		
5.	Kr. podmíněné záv. z přijatého kolaterálu	975		
6.	Dl. podmíněné záv. z přijatého kolaterálu	976		
7.	Kr.podm.záv.z práv. předpisů a další čin.	978		
8.	Dl.podm.záv.z práv. předpisů a další čin.	979		
9.	Kr.podm.závazky z poskyt. garancí jednor.	981		
10.	Dl.podm.závazky z poskyt. garancí jednor.	982		
11.	Kr. podm. záv. z poskyt. garancí ostatních	983		

A.4. Informace podle §7 odst. 5 zákona o stavu účtů v knize podrozvahových účtů

Číslo položky	Název položky	Podrozvahový účet	ÚČETNÍ OBDOBÍ	
			BEŽNÉ	MINULÉ
12.	Dl. podm. záv. z poskyt. garancí ostatních	984		
13.	Kr. podm. záv. ze soud. sporů, správ říz..	985		
14.	Dl. podm. záv. ze soud. sporů, správ říz..	986		
P.VIII.	Ost. podm. aktiva a pasiva a vyrov. účty		2 279 847.60	2 279 847.60
1.	Ostatní krátkodobá podmíněná aktiva	991		
2.	Ostatní dlouhodobá podmíněná aktiva	992	2 279 847.60	2 279 847.60
3.	Ostatní krátkodobá podmíněná pasiva	993		
4.	Ostatní dlouhodobá podmíněná pasiva	994		
5.	Vyrovňovací účet k podrozvahovým účtům	999	4 295 429.70	4 295 429.70

A.6. Informace podle § 19 odst. 6 zákona

K rozvahovému dni nejsou známy žádné skutečnosti, které by nebyly zachyceny v závěrcce, a přitom mají vliv na finanční situaci účetní jednotky.

C. Doplňující informace k položkám rozvahy "C.I.1 Jména účetní jednotky" a "C.I.3 Transfery na pořízení dlouhodobého majetku"

Číslo položky	Název položky	ÚČETNÍ OBDOBÍ	
		BEŽNÉ	MINULÉ
C.1.	Zvýš.st.transf.na poř. DM za běž. úč. obd.		
C.2.	Sníž.st.transf.na poř.DM ve věc. a čas. s.	22 680.00	22 680.00

E.1. K položce rozvahy	Doplňující informace	Částka
B.II.32.	<p>Zůstatek účtu 388 - Dohadné účty aktivní se skládá z dotací, přijatých na více účetních obdobích před jejich vypořádáním, plánovaným v letech 2024 a 2025. Jedná se o:</p> <p>1) Personální podpora pro ZŠ Brodek u Prostějova IV. ("OP JAK - Šablony IV."), ÚZ 33092, reg. č. CZ.02.02.XX/00/22_002/0002865, ve výši 1.891.772,- Kč (děleno na část z EU a SR),</p> <p>2) Výzva na podporu škol s nadprůměrným zastoupením sociálně znevýhodněných žáků, ÚZ 33093, ev. č. 0051/PODSKOL/2023, ve výši 672.870,- Kč,</p> <p>3) Příspěvky na obědy do škol v Olomouckém kraji, reg. č. CZ.03.04.01/00/22_026/0003824, ÚZ 954 (OP Zaměstnanost+) a 880 (kraj) ve výši 174.279,- Kč.</p> <p>Všechny 3 dotace ve výši 2.738.921,- Kč jsou rovněž sledovány na účtu 472 - Dlouhodobé přijaté zálohy na transfery. Nedočerpané prostředky z roku 2023 byly převedeny do rezervního fondu na účet 414.</p>	2 741 043.00
C.II.2.	<p>Informace k rozdílu mezi účty 243 a 412:</p> <p>rozíl vznikl z důvodu odvodů 2% MP do FKSP za prosinec 2023 a nesplacených půjček z FKSP na bytové účely. Dále z neprovedení několika převodů čerpaných peněžních prostředků mezi bankovním účtem FKSP 243 a hlavním účtem 241 v měsíci prosinec. Převody následně provedeny v lednu a únoru 2024.</p> <p>Poskytnuté půjčky zaměstnancům z prostředků FKSP a s nimi spojené pohledávky z titulu zatím nesplacených splátek jsou zaúčtovány na účtě 335300 - pohledávky za zaměstnanci ve výši 19.096,- Kč.</p>	9 368.55
C.II.4.	Účet 414 - Rezervní fond je se skládá ze zlepšeného výsledku hospodaření a z nedočerpaných prostředků dotací, uvedených na účtu 388, s vypořádáním v letech 2024 a 2025.	1 716 860.21
D.III.20.	<p>Účet 349 obsahuje předpis vratek za dotace, přijatých a vypořádaných v roce 2023:</p> <p>1) Obědy pro děti od společnosti Women for Women ve výši 14.548,- Kč. Vratka vrácena v lednu 2024.</p> <p>2) Projekt "Obědy školákům" od společnosti Patron dětí, z.ú. ve výši 464,- Kč. Vratka vrácena v lednu 2024.</p> <p>3) Účelové prostředky na financování výuky AJ od zřizovatele ve výši 1.734,25 Kč. Vratka bude vrácena v únoru 2024.</p>	16 746.25

Fond kulturních a sociálních potřeb

Číslo	Položka		BĚŽNÉ ÚČETNÍ OBDOBÍ
	Název		
A.I.	Počáteční stav fondu k 1.1.		285 060.28
A.II.	Tvorba fondu		411 256.03
1.	Základní přídělí		411 256.03
2.	Splátky půjček na bytové účely do r.1992		
3.	Náhrady škod a poj.plnění od pojišťovny		
4.	Peněžní a jiné dary určené do fondu		
5.	Ostatní tvorba fondu		
A.III.	Čerpání fondu		421 289.68
1.	Půjčky na bytové účely		
2.	Stravování		68 190.00
3.	Rekreace		65 835.00
4.	Kultura, tělovýchova a sport		113 181.68
5.	Sociální výpomoci a půjčky		
6.	Poskytnuté peněžní dary		34 000.00
7.	Úhrada příspěvku na penzijní připojištění		51 960.00
8.	Úhrada částí pojistného na soukromé ŽP		
9.	Ostatní užití fondu		88 123.00
A.IV.	Konečný stav fondu		275 026.63

Rezervní fond

Číslo	Položka		BĚŽNÉ ÚČETNÍ OBDOBÍ
	Název		
D.I.	Počáteční stav fondu k 1.1.		170 650.71
D.II.	Tvorba fondu		1 743 786.73
1.	Zlepšený výsledek hospodaření		26 926.52
2.	Nespotřebované dotace z rozp.EU		1 716 860.21
3.	Nespotřebované dotace z mezinár.smluv		
4.	Peněžní dary - účelové		
5.	Peněžní dary - neúčelové		
6.	Ostatní tvorba		
D.III.	Čerpání fondu		
1.	Úhrada zhoršeného výsledku hospodaření		
2.	Úhrada sankcí		
3.	Posílení fondu investic se souhlasem zřiz.		
4.	Čas.překlenutí nesouladu výnosů a nákladů		
5.	Ostatní čerpání		
D.IV.	Konečný stav fondu		1 914 437.44

Fond investic

Číslo	Položka		BĚŽNÉ ÚČETNÍ OBDOBÍ
	Název		
F.I.	Počáteční stav fondu k 1.1.		293 704.66
F.II.	Tvorba fondu		70 224.00
1.	Penež. prostředky ve výši odpisů DNM a DHM		70 224.00
2.	Investiční příspěvek z rozp. zřizovatele		
3.	Inv. dotace ze st. fondů aj.veř. rozp.		
4.	Ve výši příjmů z prodeje svěřeného DHM		
5.	Peněžní dary a příspěvky od jiných subj.		
6.	Ve výši příjmů z prodeje majetku PO		
7.	Převody z rezervního fondu		
F.III.	Čerpání fondu		
1.	Pořízení a techn. zhod. DNM a DHM		
2.	Úhrada investičních úvěrů nebo půjček		
3.	Odvod do rozpočtu zřizovatele		
4.	Navýšení pen.prost. určených na fin.údržby		
F.IV.	Konečný stav fondu		363 928.66

J. Doplňující informace k položce "B.II.4. Výnosy z přecenění reálnou hodnotou" výkazu zisku a ztráty

Číslo položky	Název položky	ÚČETNÍ OBDOBÍ	
		BĚŽNÉ	MINULÉ
J.	Výnosy z přecenění reálnou hodnotou		
J.1.	Výn.z přec. reál. hodn. maj. urč. k prod.		
J.2.	Ost.výnosy z přecenění reálnou hodnotou		

Sestaveno dne: 06.02.2024 9:06:58	Podpisový záznam
Právní forma účetní jednotky Příspěvková organizace	Pozn.