

Audit zvolených oblastí účetní závěrky u vybrané účetní jednotky

Bc. Nikol Dlouhá



Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně

Fakulta managementu a ekonomiky

Ústav financí a účetnictví

Akademický rok: 2024/2025

ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

(projektu, uměleckého díla, uměleckého výkonu)

Jméno a příjmení:	Bc. Nikol Dlouhá
Osobní číslo:	M23161
Studijní program:	N0412A050011 Finance
Specializace:	Finanční kontrola
Forma studia:	Kombinovaná
Téma práce:	Audit zvolených oblastí účetní závěrky u vybrané účetní jednotky

Zásady pro vypracování

Úvod

Definujte cíle práce a použité metody zpracování práce.

I. Teoretická část

- Zpracujte literární rešerši týkající se finančního auditu a příspěvkových organizací.

II. Praktická část

- Charakterizujte vybranou příspěvkovou organizaci a proveďte předběžné auditní procedury.
- Aplikujte auditorské postupy u zvolených účetních položek.
- Vyjáďte se k nálezům auditu a navrhněte doporučení do budoucna.

Závěr

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

Seznam doporučené literatury:

ELDER, Randal J.; BEASLEY, Mark S.; HOGAN, Chris E. a ARENS, Alvin A. *Auditing and assurance services: international perspectives*. Seventeenth edition. Harlow, England: Pearson, 2020. ISBN 978-1-292-31198-2.
KUPEC, Václav. *Audit essentials*. Praha: Vysoká škola finanční a správní, 2021. ISBN 978-80-7408-210-8.
MÜLLEROVÁ, Libuše a KRÁLÍČEK, Vladimír. *Auditing*. Druhé přepracované vydání. Praha: Oeconomica, nakladatelství VŠE, 2017. ISBN 978-80-245-2233-3.
MÜLLEROVÁ, Libuše a KRÁLÍČEK, Vladimír. *Auditing pro manažery aneb jak porozumět ověřování účetní závěrky statutárním auditorem*. Čtvrté vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2020. ISBN 978-80-7598-907-9.
SVOBODOVÁ, Jaroslava. *Hospodaření a vedení účetnictví příspěvkových organizací v ukázkách a příkladech*. Praha: Nakladatelství ANAG, 2021. ISBN 978-80-7554-313-4.

Vedoucí diplomové práce: **Ing. David Homola, Ph.D.**
Ústav financí a účetnictví

Datum zadání diplomové práce: **10. února 2025**
Termín odevzdání diplomové práce: **25. dubna 2025**

L.S.

doc. Ing. Michal Pilík, Ph.D.
děkan

prof. Dr. Ing. Drahomíra Pavelková
garant studijního programu

Ve Zlíně dne 10. února 2025

PROHLÁŠENÍ AUTORA DIPLOMOVÉ PRÁCE

Beru na vědomí, že

- odevzdáním diplomové práce souhlasím se zveřejněním své práce podle zákona č. 111/1998 Sb., v platném znění bez ohledu na výsledek obhajoby;
- diplomová práce bude uložena v elektronické podobě v univerzitním informačním systému a bude dostupná k nahlédnutí;
- jedno vyhotovení diplomové práce v listinné podobě bude ponecháno Univerzitě Tomáše Bati ve Zlíně k uložení;
- na moji diplomovou 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;
- podle § 60 odst. 1 autorského zákona má Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně právo na uzavření licenční smlouvy o užití školního díla v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;
- podle § 60 odst. 2 a 3 mohu užít své dílo – diplomovou práci – nebo poskytnout licenci k jejímu využití jen s předchozím písemným souhlasem Univerzity Tomáše Bati ve Zlíně, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly Univerzitou Tomáše Bati ve Zlíně na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše);
- pokud bylo k vypracování diplomové práce využito softwaru poskytnutého Univerzitou Tomáše Bati ve Zlíně nebo jinými subjekty pouze ke studijním a výzkumným účelům (tj. k nekomerčnímu využití), nelze výsledky diplomové práce využít ke komerčním účelům;
- pokud je výstupem diplomové 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, že

- jsem na diplomové práci pracoval(a) samostatně a použitou literaturu jsem řádně citoval(a); v případě publikace výsledků budu uveden(a) jako spoluautor;
- odevzdaná verze diplomové práce a verze elektronická nahraná do IS/STAG jsou obsahově totožné.

Ve Zlíně, dne

.....
podpis autora

ABSTRAKT

Diplomová práce se zabývá provedením auditu specifických oblastí účetní závěrky vybrané příspěvkové organizace. Jejím cílem je ověřit, zda auditované oblasti poskytují věrný a poctivý obraz příslušného rámce účetního výkaznictví. Teoretická část obsahuje literární rešerši k auditu účetní závěrky, jeho fázím, a specifikům účetnictví příspěvkových organizací. V praktické části jsou realizovány jednotlivé fáze auditu, včetně předběžných plánovacích procedur zahrnujících mimo jiné úvodní rozhovor s vedením účetní jednotky, analýzu finančních ukazatelů, stanovení hladiny významnosti a plánu auditu s auditorskými procedurami vhodně reagujícími na stanovená rizika. Klíčovou částí diplomové práce je testování vybraných oblastí účetní závěrky pomocí analytických a detailních testů. Na základě veškerých zjištění je formulován názor na testované oblasti v účetní závěrce.

Klíčová slova: audit, účetní závěrka, příspěvkové organizace

ABSTRACT

The thesis deals with the audit of specific areas of the financial statements of a selected contributory organization. Its objective is to verify whether the audited areas provide a true and fair view of the relevant financial reporting framework. The theoretical part includes a literature search on the audit of financial statements, its phases, and the specifics of accounting of contributory organizations. In the practical part, the different phases of the audit are implemented, including preliminary planning procedures including, inter alia, an initial interview with the management of the entity, analysis of financial ratios, determination of materiality level and audit plan with audit procedures appropriately responding to the identified risks. A key part of the thesis is the testing of selected areas of the financial statements using analytical and detailed tests. Based on the findings, an opinion is formulated on the tested areas in the financial statements.

Keywords: audit, financial statements, contributory organisations

Ráda bych poděkovala vedoucímu mé diplomové práce Ing. Davidovi Homolovi, Ph.D. za odborné vedení, vstřícnost a věnovaný čas. Dále bych chtěla velmi poděkovat mé rodině a příteli za obrovskou podporu a trpělivost po celou dobu mých studií. Rovněž velmi děkuji vybrané příspěvkové organizaci, jejíž audit byl v diplomové práci zpracován, za poskytnutí souhlasu s jeho použitím.

OBSAH

ÚVOD.....	13
CÍLE A METODY ZPRACOVÁNÍ PRÁCE.....	15
I TEORETICKÁ ČÁST.....	16
1 POJEM AUDIT A JEHO PODOBY.....	17
1.1 OBECNÉ CÍLE AUDITU ÚČETNÍ ZÁVĚRKY.....	17
1.2 PRÁVNÍ ÚPRAVA AUDITU.....	18
1.3 VÝZNAMNÉ INSTITUCE V OBLASTI AUDITU.....	20
1.4 AUDITORSKÁ PROFESE.....	21
2 POSTUPY PŘI PROVÁDĚNÍ AUDITU.....	23
2.1 POSTUPY PŘED UZAVŘENÍM SMLOUVY.....	24
2.2 PŘEDBĚŽNÉ PLÁNOVACÍ PROCEDURY.....	24
2.2.1 Porozumění činnosti klienta.....	25
2.2.2 Předběžné analytické procedury.....	26
2.2.3 Druhy rizik.....	26
2.2.4 Stanovení hladiny materiality.....	27
2.3 VYTVOŘENÍ PLÁNU A STRATEGIE AUDITU.....	28
2.3.1 Posouzení rizik.....	29
2.3.2 Stanovení strategie a plánu auditu.....	30
2.4 PROVEDENÍ AUDITU.....	30
2.4.1 Testy kontrol.....	31
2.4.2 Testy věcné správnosti.....	31
2.4.3 Výběr vzorků.....	32
2.4.4 Obecné testy.....	34
2.5 UZAVŘENÍ AUDITU.....	35
2.5.1 Následné události.....	36
2.5.2 Prohlášení vedení.....	37
2.5.3 Zpráva auditora.....	37
2.5.4 Dopis vedení.....	38
3 PŘÍSPĚVKOVÉ ORGANIZACE.....	39
3.1 SPECIFIKA ÚČETNICTVÍ A VÝKAZNICTVÍ PŘÍSPĚVKOVÝCH ORGANIZACÍ.....	39
3.1.1 Jmení účetní jednotky a upravují položky.....	40
3.1.2 Fondy účetní jednotky.....	40
3.1.3 Dlouhodobý majetek.....	42
3.1.4 Transfery.....	44
II PRAKTICKÁ ČÁST.....	47
4 PŘEDSTAVENÍ ÚČETNÍ JEDNOTKY.....	48
5 PŘIJETÍ ZÁKAZKY A ORGANIZACE AUDITU.....	49

5.1	PŘIJETÍ ZAKÁZKY	49
5.2	ORGANIZACE AUDITU	50
5.3	ZHODNOCENÍ PŘIJETÍ ZAKÁZKY A ORGANIZACE AUDITU	51
6	PŘEDBĚŽNÉ PLÁNOVACÍ PROCEDURY	52
6.1	POROZUMĚNÍ ČINNOSTI ÚČETNÍ JEDNOTKY A JEJÍMU KONTROLNÍMU SYSTÉMU	52
6.1.1	Činnost účetní jednotky a její organizační struktura	52
6.1.2	Kontrolní systém	53
6.1.3	Systém zpracování účetnictví	54
6.1.4	Evidence dlouhodobého majetku, fondu investic a transferů.....	55
6.2	PŘEDBĚŽNÉ ANALYTICKÉ POSTUPY	56
6.2.1	Vertikální analýza hospodaření za období 2021-2024	56
6.2.2	Horizontální analýza hospodaření za období 2021-2024	60
6.2.3	Vybrané poměrové ukazatele hospodaření za období 2021-2024.....	63
6.3	ZHODNOCENÍ PŘEDBĚŽNÝCH PLÁNOVACÍCH PROCEDUR.....	65
7	STANOVENÍ HLADINY MATERIALITY A PLÁNU AUDITU	67
7.1	STANOVENÍ HLADINY MATERIALITY	67
7.2	STANOVENÍ PLÁNU AUDITU	68
7.3	ZHODNOCENÍ STANOVENÍ HLADINY MATERIALITY A PLÁNU AUDITU	70
8	TESTOVÁNÍ VLASTNÍHO KAPITÁLU.....	71
8.1	OVĚŘENÍ JMĚNÍ ÚČETNÍ JEDNOTKY	72
8.1.1	Analytický test meziročního a měsíčního srovnání ve jmění účetní jednotky	72
8.1.2	Detailní testy ve jmění účetní jednotky	73
8.2	OVĚŘENÍ TRANSFERŮ NA POŘÍZENÍ DLOUHODOBÉHO MAJETKU	77
8.2.1	Analytický test meziročního a měsíčního srovnání v transferech na pořízení dlouhodobého majetku	77
8.2.2	Detailní testy ve transferech na pořízení dlouhodobého majetku	79
8.3	OVĚŘENÍ FONDU INVESTIC.....	82
8.3.1	Analytický test meziročního a měsíčního srovnání ve fondu investic	82
8.3.2	Detailní testy ve fondu investic	83
8.4	ANALYTICKÝ TEST – OVĚŘENÍ KONTROLNÍCH VAZEB VE VLASTNÍM KAPITÁLU	87
8.5	ZHODNOCENÍ PROVEDENÉHO OVĚŘENÍ VE VLASTNÍM KAPITÁLU	88
9	TESTOVÁNÍ DLOUHODOBÉHO MAJETKU	90
9.1	OVĚŘENÍ DLOUHODOBÉHO MAJETKU	90
9.1.1	Analytický test úplnosti dlouhodobého majetku	91
9.1.2	Detailní testy v dlouhodobém majetku.....	91
9.1.3	Testy odpisů	96
9.1.4	Analytický test vazeb dlouhodobého majetku.....	99

9.2	ZHODNOCENÍ PROVEDENÉHO OVĚŘENÍ V DLOUHODOBÉM MAJETKU	100
10	TESTOVÁNÍ VÝNOSŮ Z TRANSFERŮ	101
10.1	OVĚŘENÍ VÝNOSŮ VYBRANÝCH MÍSTNÍCH VLÁDNÍCH INSTITUCÍ Z TRANSFERŮ	101
10.1.1	Analytický test meziročního a měsíčního srovnání ve výnosech vybraných místních vládních institucí z transferů	102
10.1.2	Detailní testy ve výnosech vybraných místních vládních institucí z transferů	103
10.1.3	Analytický test vazeb výnosů vybraných místních vládních institucí z transferů a souvisejících účtů	110
10.2	ZHODNOCENÍ PROVEDENÉHO OVĚŘENÍ VE VÝNOSECH Z TRANSFERŮ	112
11	OBECNÉ TESTY	113
11.1	TEST SOUDNÍCH SPORŮ A NÁROKŮ	113
11.2	TEST OBCHÁZENÍ KONTROL VEDENÍM	113
11.3	TEST ZŮSTATKŮ A TRANSAKCÍ SE SPŘÍZNĚNÝMI STRANAMI	114
11.4	GOING CONCERN	114
11.5	ZHODNOCENÍ PROVEDENÉHO OVĚŘENÍ V RÁMCI OBECNÝCH TESTŮ	117
12	TEST ÚČETNÍ ZÁVĚRKY VE VYBRANÝCH OBLASTECH.....	118
12.1	ZHODNOCENÍ PROVEDENÉHO OVĚŘENÍ V RÁMCI ÚČETNÍ ZÁVĚRKY	120
13	VYHODNOCENÍ PROVEDENÉHO AUDITU A DOPORUČENÍ.....	121
13.1	VYHODNOCENÍ PROVEDENÉHO AUDITU	121
13.2	DOPORUČENÍ.....	122
14	UZAVŘENÍ AUDITU	123
14.1	NÁSLEDNÉ UDÁLOSTI	123
14.2	PROHLÁŠENÍ VEDENÍ	125
14.3	ZPRÁVA AUDITORA	126
14.4	ZHODNOCENÍ UZAVŘENÍ AUDITU	126
	ZÁVĚR	127
	SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY.....	129
	SEZNAM OBRÁZKŮ	134
	SEZNAM TABULEK.....	135
	SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK.....	137
	SEZNAM PŘÍLOH.....	140

ÚVOD

Audit účetní závěrky je pro určité organizace povinný ze zákona, což zdůrazňuje jeho zásadní roli v zajištění integrity finančních údajů. Některé organizace také vyhledávají dobrovolný audit účetní závěrky, jelikož vyjádření auditora k účetní závěrce zvyšuje důvěryhodnost organizace a poskytuje jistotu věrohodnosti vykázaných údajů pro její uživatele. Zájem o dobrovolný audit dále podtrhuje jeho význam pro zajištění transparentnosti a spolehlivosti finančních informací. V rámci ekonomiky se audity provádějí nejen u podnikatelských subjektů, ale také u neziskových organizací, které mohou být specifické z hlediska legislativy a účetních postupů. Tyto specifické podmínky vyžadují přizpůsobení auditních postupů, aby byly efektivní a relevantní pro daný typ organizace.

Diplomová práce se zaměřuje na audit vybraných specifických oblastí účetní závěrky příspěvkové organizace, konkrétně dlouhodobého majetku a odpisů, jmění účetní jednotky a upravujících položek, fondu investic a výnosů z transferů, za účetní období od 1.1.2024 do 31.12.2024. Tyto oblasti byly vybrány kvůli jejich významu pro přesné vykázaní činnosti organizace. Ke zpracování diplomové práce byla zvolena příspěvková organizace, jelikož se jedná o specifický typ účetní jednotky, který je vázán odlišnými pravidly než podnikatelské nebo nestátní neziskové subjekty. Pravidla účetnictví i účetního výkaznictví příspěvkových organizací jsou stanovena na poměrně detailní úrovni, což vyžaduje hlubší pochopení specifik těchto organizací. Audit je zpracován z pozice juniorního člena auditorského týmu, který má u této auditní zakázky mimo jiné na starost celkovou organizaci auditu s klientem a dalšími členy auditorského týmu, vede schůzky s klientem a provádí prezenční audit u klienta za odborné podpory seniorního člena týmu.

Diplomová práce je rozdělena na teoretickou a praktickou část. Teoretická část je zpracována metodou literární rešerše poskytující komplexní přehled o auditu účetní závěrky, jeho jednotlivých fázích a některých specifických oblastech účetnictví a účetního výkaznictví příspěvkových organizací. Praktická část zpracovává všechny fáze auditu, počínaje přijetím zakázky, dále předběžnými plánovacími procedurami, které zahrnují úvodní rozhovor s vedením organizace a analýzu finančních ukazatelů. Následně je stanovena hladina významnosti a sestaven plán auditu, který reaguje na zjištěná rizika. Praktická část dále zahrnuje provedení analytických testů věcné správnosti a testů detailních údajů s využitím statistických a nestatistických metod výběru vzorků, včetně generátoru náhodných čísel a stratifikace populace. Rovněž jsou provedeny obecné testy zahrnující ověření transakcí se spřízněnými stranami, existence soudních sporů a nároků, obcházení

kontrol vedením a splnění předpokladu nepřetržitého trvání organizace. Závěr praktické části diplomové práce obsahuje test účetní závěrky a pojednání o následných událostech, prohlášení vedení a zprávě auditora. Na základě zjištěných skutečností je vyjádřen odborný názor na auditované oblasti.

Diplomová práce může sloužit jako metodická pomůcka poskytující cenné poznatky o procesu auditu a specifikách příspěvkových organizací. Jejím cílem je poskytnout komplexní pohled na proces auditu a přispět k lepšímu pochopení účetních postupů v tomto specifickém sektoru. Diplomová práce tak může být prospěšná pro začínající asistenty auditorů nebo jiné zájemce o audit či příspěvkové organizace.

CÍLE A METODY ZPRACOVÁNÍ PRÁCE

Hlavním cílem diplomové práce je zjistit, zda vybrané auditované oblasti podávají věrný a poctivý obraz v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví. Mezi dílčí cíle lze zahrnout provedení jednotlivých auditorských procedur směřujících k vyjádření odborného názoru na vykázané hodnoty v účetní závěrce, mezi které lze zařadit zejména:

- přijetí zakázky,
- provedení předběžných plánovacích postupů,
- stanovení hladiny významnosti a plánu auditu,
- provedení navržených testů ve vybraných oblastech.

Teoretická část diplomové práce je zpracována metodou literární rešerše s využitím aktuálních tuzemských a zahraničních zdrojů. V praktické části diplomové práce jsou aplikovány auditorské metody a postupy. Předběžné analytické procedury zahrnují finanční analýzu absolutních a poměrových ukazatelů za poslední čtyři roky, která slouží k pochopení finanční situace organizace, identifikaci rizik a tvorbě plánu auditu. Empirické metody použité v diplomové práci obsahují osobní rozhovory s vedením organizace, dotazování, pozorování a fyzické ověřování dokumentů či jiných doložených podkladů. Ve fázi testování jsou na základě stanoveného plánu auditu prováděny analytické testy věcné správnosti zahrnující srovnání vykázaných hodnot s očekáváním na základě meziročního a měsíčního vývoje, kontrolních vazeb nebo definovaných rovnic. Dále jsou realizovány testy detailních údajů, které jsou prováděny zejména na reprezentativním vzorku položek, jejichž velikost je vypočtena v návaznosti na stanovenou hladinu významnosti, velikost populace a rizikovost oblasti. Vzorky k ověření jsou vybírány prostřednictvím statistických a nestatistických metod výběru vzorků, včetně použití generátoru náhodných čísel, stratifikace populace a odborného úsudku. Mimo jiné je využita statistická metoda výběru vzorků podle peněžních jednotek. Při ověřování důkazních informací jsou uplatňovány metody profesního skepticismu. Zjištěné nesprávnosti jsou prostřednictvím analytického testu kontrolních vazeb projektovány na celou populaci za účelem posouzení jejich vlivu na účetní závěrku. V rámci obecných testů jsou cíleně vyhledávány transakce podle klíčových slov nebo jiných kritérií. Součástí diplomové práce je také predikce budoucí finanční podpory založená na lineární regresní funkci pro ověření předpokladu nepřetržitého trvání organizace.

I. TEORETICKÁ ČÁST

1 POJEM AUDIT A JEHO PODOBY

Dle autorů Elder a kol. (2020, s. 38; 43) lze audit obecně definovat jako proces získávání důkazů k různým informacím za účelem zhodnocení míry souladu zkoumaných údajů se stanovenými parametry a zprostředkování závěrů zainteresovaným stranám. S ohledem na skutečnost, že pojem audit je velmi široký, autoři rozeznávají několik druhů auditu – audit procesů, compliance nebo audit účetní závěrky. Autoři Müllerová a kol. (2017, s. 19) dále rozlišují interní audit, forenzní šetření, audit jakosti, počítačový audit, ekologický audit, audit účetní závěrky a personální audit. Autor Kupec (2021, s. 25) rozpoznává dva základní typy auditu – externí a interní.

Externí audit se nejčastěji zaměřuje na ověření individuální či konsolidované účetní závěrky. Bývá také označován jako statutární audit nebo audit účetní závěrky. Audit účetní závěrky se běžně provádí na objednávku vlastníka účetní jednotky nebo skupiny podniků prostřednictvím externího auditora, kterým může být samostatný podnikatel anebo auditorská společnost. (Kupec, 2021, s. 25-26) Autoři Catlin a Watkins (2021, s. 41) dodávají, že mezi externí audit se řadí také regulační audity se specifickými požadavky.

Interní audit lze dle autora Mainardi (2021, s. 31-32) obecně definovat jako nezávislou disciplínu, jejímž cílem je zlepšení a zefektivnění nastavených procesů ve společnosti. Interní audit se vyznačuje třemi pilíři, jimiž jsou riziko, kontrola a dohled. Autoři Müllerová a Králíček (2020, s. 2) zmiňují, že interní audit se zaměřuje především na posuzování vnitřního kontrolního systému a historicky býval spojován zejména s většími korporacemi, typicky se jednalo o banky, pojišťovny nebo energetické společnosti. Interní auditor bývá na rozdíl od statutárního auditora zaměstnancem dané společnosti. Kde je to účelné, jsou zřizována samostatná oddělení interního auditu. Případně se činnosti interního auditu outsourcují na specializovanou firmu. V některých případech lze vykonanou práci nebo přímou výpomoc interního auditora využít při provádění externího auditu. Podmínkami využití práce interního auditora při provádění externího auditu se zabývá standard ISA 610.

1.1 Obecné cíle auditu účetní závěrky

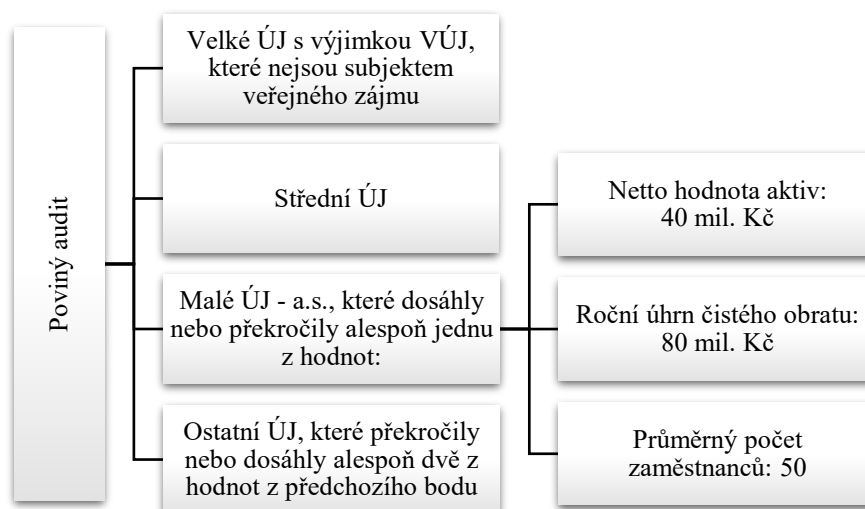
Autoři Elder a kol. (2020, s. 119) uvádí, že hlavním cílem externího auditu je poskytnout uživatelům účetní závěrky informaci o tom, zda je účetní závěrka ve všech materiálních ohledech sestavena v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví a vystihuje ekonomickou realitu podniku. Autor IFAC (2024, s. 106) ve standardu ISA 200 uvádí, že mezi obecné cíle statutárního auditora lze zařadit:

- získání přiměřené jistoty, zda účetní závěrka neobsahuje materiální nesprávnost způsobenou podvodem či chybou,
- vydání výroku auditora na základě získaných důkazních informací.

Za účelem splnění obecných cílů auditora je nutné požadovat součinnost a plnění povinností vedením, případně osob pověřených správou a řízením účetní jednotky. Vedení je povinno poskytnout veškeré relevantní informace k provedení auditu účetní závěrky a přístup k pověřeným osobám za účelem získání potřebných údajů k provedení auditu. Vedení nese odpovědnost zejména za sestavení účetní závěrky v souladu s platnou legislativou a také za kvalitu vnitřního kontrolního systému. Jestliže auditor nemůže získat přiměřenou jistotu a splnit obecné cíle, musí výrok auditora modifikovat anebo ho odmítnout, případně od zakázky odstoupí, pokud mu tak dovoluje příslušný právní rámec. (IFAC, 2024, s. 107-109)

1.2 Právní úprava auditu

Pojmy audit a auditorská činnost jsou v české legislativě upraveny zákonem č. 93/2009 Sb., o auditorech a o změně některých zákonů (dále zákon o auditorech), který reaguje na potřeby Evropské Unie a mimo jiné vymezuje základní pojmy a požadavky pro výkon auditorské profese. Také představuje Komoru auditorů České republiky nebo Radu pro veřejný dohled nad auditem. Zákon o auditorech se zabývá povinným auditem účetní závěrky. Jak uvádí autoři Hakalová a kol. (2021, s. 31), kritéria pro povinný audit jsou stanovena v §20 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví (dále zákon o účetnictví). Kritéria pro povinný audit účetní závěrky dle zmíněného ustanovení zákona o účetnictví zobrazuje Obrázek 1. Stanovené limity se posuzují k rozvahovému dni auditovaného účetního období a bezprostředně předcházejícího účetního období a platí pro audity prováděné do roku 2024 včetně. Navýšení stanovených limitů má proběhnout v rámci novely zákona o účetnictví, jejíž účinnost se prozatím odhaduje od 1.1.2026 (Dedková, 2024). V Obrázku 1 jsou použity zkratky – ÚJ pro zkrácení pojmu účetní jednotka, VÚJ pro označení vybrané účetní jednotky, a.s. pro zkrácení slovního spojení akciová společnost.



Obrázek 1 Kritéria pro povinný audit účetní závěrky

(Zdroj: Vlastní zpracování dle autorů Hakalová a kol. (2021, s. 31))

Dále jsou z české legislativy pro audit klíčové právní předpisy upravující konkrétní účetní a jiné postupy v případě, že se jedná o účetní jednotku sestavující účetní závěrku v souladu s českými účetními předpisy. Stěžejní je zejména zmíněný zákon o účetnictví, jednotlivé prováděcí vyhlášky k zákonu o účetnictví a české účetní standardy. Pro ověření konkrétních oblastí se využívá mimo jiné zákon č. 90/2012, o obchodních společnostech a družstvech, zákon č. 262/2006 Sb., zákoník práce, zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník (nový).

Z mezinárodního pohledu jsou pro výkon auditorské profese klíčové tzv. mezinárodní standardy, které vydává Rada pro mezinárodní auditorské a ověřovací standardy (dále IAASB). Tyto standardy jsou přijaté ve více než 130 právních systémech po celém světě a v současné době se mezi ně řadí: (IAASB, [2024]; IFAC, 2024, s. 10)

- Mezinárodní auditorské standardy (ISA),
- Mezinárodní standardy pro prověrky (ISRE),
- Mezinárodní standardy pro ověřovací zakázky (ISAE),
- Mezinárodní standardy pro související služby (ISRS),
- Mezinárodní standardy pro řízení kvality (ISQM).

Důležitou součástí oblasti auditu je řízení a monitorování kvality prováděných prací. IAASB se na tuto oblast soustředí v rámci standardů pro řízení kvality ISQM 1 a ISQM 2 a také prostřednictvím standardu ISA 220. Standard ISQM 1 nahrazující původní standard ISQC 1 se zaměřuje na nastavení vnitřního systému řízení kvality přizpůsobeného

specifikům auditorské společnosti a klientele zahrnující proces hodnocení rizik, dodržování etických požadavků prostřednictvím prohlášení o nezávislosti, školení, posuzování integrity a etických požadavků při přijetí a pokračování v zakázkách s klienty. Dle standardu ISQM 1 je zásadní uplatnění profesního skepticismu. Standard ISQM 2 se zabývá přímo hodnocením (revizí) kvality zakázky. Stanovuje, kdo může být zvolen do role revizora, určuje odpovědnosti a povinnosti revizora. Standard ISQM 2 ponechává odpovědnost za revizní systém na úrovni dané společnosti. Specificky kvalitou auditu účetní závěrky se zabývá standard ISA 220, který stanovuje odpovědnosti přímo týmu provádějícímu zakázku a partnerovi odpovědného za zakázku. (ACCA (1), ©2022; ACCA (2), ©2022)

1.3 Významné instituce v oblasti auditu

V oblasti auditu působí řada významných institucí, které historicky vznikaly na lokální a národní úrovni. Z důvodu potřeby harmonizace pravidel a přístupu na nadnárodní bázi došlo ke vzniku mezinárodních organizací, z nichž nejznámější je Mezinárodní federace účetních. (Müllerová a kol., 2017, s. 39)

Mezinárodní federace účetních (dále IFAC) je organizace sdružující více než 180 členských subjektů. Jedním z jejích hlavních cílů je podpora přijetí mezinárodních auditorských standardů, jež vydává IAASB, která je nezávislým orgánem založeným pod záštitou organizace IFAC. Dalším cílem IFAC je podpora implementace mezinárodních standardů účetního výkaznictví. Svých cílů se snaží dosáhnout mimo jiné prostřednictvím překladů standardů či zprostředkováním e-learningových nástrojů. (IAASB, [2024]; International Federation of Accountants, ©2024)

Komora auditorů České republiky (dále KA ČR) je dle odst. 1 §31 zákona o auditorech samosprávnou organizací sdružující auditory. KA ČR má právní osobnost a sídlí v Praze. Mezi její hlavní činnosti lze dle autorky Komory auditorů České republiky (©2024) zařadit například zajišťování podmínek pro kontrolu kvality prováděných auditů, kontrolu souladu s legislativou při provádění auditů statutárními auditory, vydávání vnitřních předpisů, etického kodexu a auditorských standardů v součinnosti s Radou pro veřejný dohled nad auditem, správu a zveřejňování rejstříku auditorů, zajišťování profesního vzdělávání včetně předpokladů ke složení auditorské zkoušky, vydávání auditorských oprávnění a jiné. Mezi orgány KA ČR patří sněm, výkonný výbor, dozorčí komise, kárná komise a úřad. Statutárním zástupcem KA ČR je prezident, kterého volí výkonný výbor ze svých řad. Výkonný výbor dále volí prvního viceprezidenta

a viceprezidenta a také jmenuje ředitele úřadu. KA ČR je členem Národní účetní rady a mezinárodních organizací IFAC a Accountancy Europe – neboli AE.

Rada pro veřejný dohled nad auditem (dále RVDA) představuje instituci, která byla zřízena na základě zákona o auditorech za účelem výkonu veřejného dohledu nad prováděním auditu a činností KA ČR. Dle §38 zákona o auditorech jsou vymezeny činnosti RVDA, mezi které patří zejména kontrola dodržování auditorských standardů, zákona o auditorech, etického kodexu a interních předpisů KA ČR, dále zajišťování kontrol kvality, provozování vzdělávacího systému pro statutární auditory zajišťovaného KA ČR a také provádění kárných opatření. RVDA ověřuje kvalitu auditů u auditorů provádějících povinný audit u subjektů veřejného zájmu dle souvisejících předpisů Evropské Unie nebo dohled nad auditory provádějící audit u subjektů, na které dohlíží Česká národní banka. (ČESKO, 2009a; Rada pro veřejný dohled nad auditem, ©2024)

Národní účetní rada je česká instituce, jejímž hlavním předmětem činnosti je spolupráce s ministerstvem financí, vládou a dalšími za účelem ovlivnění tvorby účetní legislativy. Mezi její členy se řadí Komora daňových poradců České republiky, Svaz účetních ČR nebo Fakulta financí a účetnictví VŠE v Praze. (Národní účetní rada, ©2024)

1.4 Auditorská profese

Pojem auditor dle autora IFAC (2024. s. 15; 18) označuje osobu provádějící audit, přičemž standardy ISA rozlišují tzv. partnera odpovědného za zakázku a další členy týmu a případně také auditorskou společnost. Partner odpovědný za zakázku je osoba, která nese odpovědnost za provedení zakázky a vydání zprávy auditora jménem společnosti. V návaznosti na §2 zákona o auditorech lze tvrdit, že pojem auditor definuje auditorskou společnost nebo statutárního auditora, přičemž statutární auditor je fyzická osoba s auditorským oprávněním vydaným KA ČR a auditorská společnost značí právnickou osobu, která získala příslušné auditorské oprávnění. §4 zákona o auditorech následně stanoví podmínky pro výkon auditorské činnosti fyzickými osobami v českém právním prostředí. Mezi obecné požadavky vydání auditorského oprávnění KA ČR lze zařadit zejména:

- bezúhonnost,
- svéprávnost,
- akreditované bakalářské nebo magisterské vysokoškolské vzdělání či rovnocenné zahraniční vzdělání,

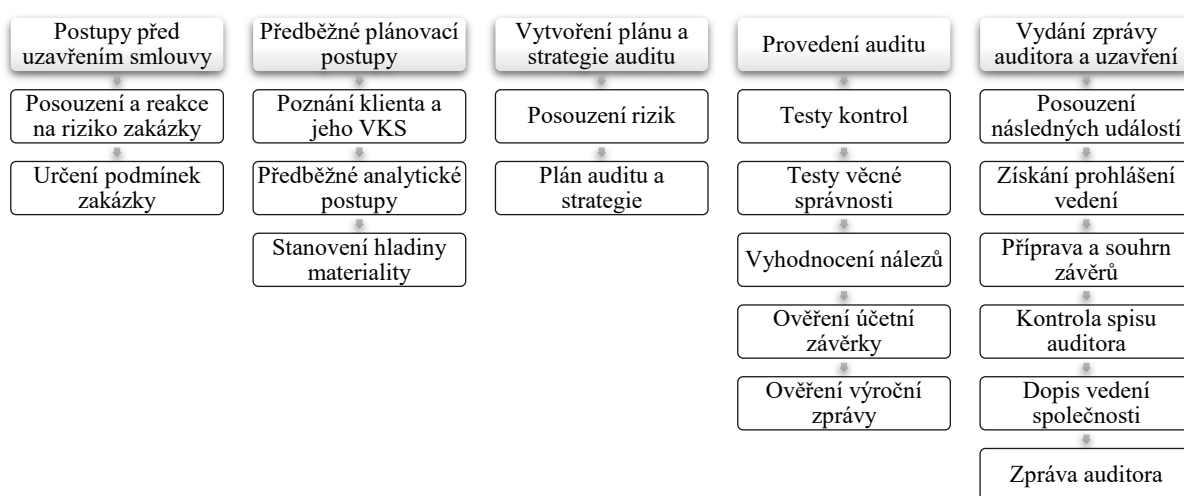
- splnění povinné praxe,
- absolvování auditorské zkoušky a jiné.

Autor IFAC (2024, s. 108) dále uvádí, že mezi požadavky na výkon auditorské profese patří dodržení etických podmínek včetně zachování nezávislosti, aplikace profesního skepticismu a uplatnění odborného úsudku při provádění auditu. Autor Olsen (2017, s. 3; 41-43) ve své studii definuje profesní skepticismus jako kritické myšlení, které je při auditu vyžadováno, nicméně pro auditory bývá často obtížné ho v přiměřené míře uplatnit. Výsledky Olsenem provedené studie nasvědčují, že uplatnění profesního skepticismu roste s růstem rizikovosti klienta. Autoři Elder a kol. (2020, s. 126-128) uvádí, že profesní skepticismus je v podstatě jednou ze složek odborného úsudku. Prostřednictvím správného uplatnění odborného úsudku může auditor provádět efektivní rozhodnutí. Autoři dále zmiňují, že k uplatnění odborného úsudku je stěžejní správně definovat problém a jeho potenciální dopad na audit, získat dostatek vhodných informací, analyzovat problém a učinit rozhodnutí. Autoři rovněž připomínají, že je důležitá dokumentace provedených rozhodnutí. Autor Kupec (2021, s. 46-47) zmiňuje, že auditor se ve své činnosti musí kontinuálně vzdělávat. Auditorská profese vyžaduje aktuální znalosti z různých oblastí, mezi které se řadí účetnictví, daně, finance, ekonomie, informační technologie a další.

S etickými požadavky je spojena povinnost dodržení tzv. Etického kodexu, který je upraven v §13 zákona o auditorech. Etický kodex vydává KA ČR jako svůj vnitřní předpis a navazuje jím na etické požadavky stanovené Radou pro mezinárodní etické standardy účetních (IESBA), která funguje za podpory organizace IFAC (Arnold a Cardwell, 2024). Mezi základní etické požadavky lze dle autorů Müllerové a kol. (2017, s. 139) zařadit integritu, objektivitu, odbornou způsobilost a řádnou péči, důvěrnost informací a profesionální jednání.

2 POSTUPY PŘI PROVÁDĚNÍ AUDITU

Jak zmiňuje autor Mainardi (2021, s. 11), audit se provádí postupně v několika navazujících fázích. Mezi tyto fáze lze obecně zařadit přípravu na audit, naplánování auditu, provádění auditu a sdělení zjištění a závěrů. Činnosti při provádění auditu účetní závěrky lze vizuálně zobrazit dle Obrázku 2. Zkratka VKS je v Obrázku 2 použita pro označení vnitřního kontrolního systému.



Obrázek 2 Postupy při provádění auditu

(Zdroj: Vlastní zpracování dle Müllerová a Králíček (2020, s. 79))

V návaznosti na stanovená pravidla je nutné vést o postupech prováděných v rámci auditu spis auditora (Králíček, 2017, s. 70). Autoři Elder a kol. (2020, s. 177) definují dokumentaci auditu jako záznam provedených auditorských procedur, důkazů a získaných závěrů. Dále autoři uvádí, že spis auditora může být v papírové či elektronické podobě, přičemž elektronická forma je častější. Spis auditora by měl obsahovat především:

- podstatu, rozpočet, časový harmonogram a rozsah auditorských procedur,
- získané důkazní informace a nálezy z provedených postupů,
- podklady a odborné úsudky k vyvozeným závěrům,
- informaci o tom, kdo a kdy dokumentaci připravoval a kým a kdy byla revidována.

Dle standardu ISA 230 lze dodat, že auditor má povinnost vypracovat spis takovým způsobem, aby z něj jiný zkušený auditor, který na zakázce nepracoval, provedené postupy pochopil. (IFAC, 2024, s. 165) Dle odst. 2 §20a zákona o auditorech je stanovena povinnost uchování spisu auditora po dobu 10 let ode dne vydání zprávy auditora. Odst. 3 §20a zákona o auditorech určuje povinnost uzavřít spis auditora do 60 dnů ode dne následujícího po dni vydání zprávy auditora. Jak dále uvádí autor Králíček (2017, s. 71), právo nahlížení do spisu je omezeno a disponují jím mimo jiné auditor skupiny, výkonný výbor a prezident KA ČR, kárná komise KA ČR, dozorčí komise a kontrolori kvality pro účely kontroly kvality auditu.

2.1 Postupy před uzavřením smlouvy

Před uzavřením smlouvy auditor posuzuje rizika spojená s přijetím zakázky, podle kterých se rozhoduje, zda zakázku přijme či nikoliv. Mezi typické rizikové faktory lze zařadit například citlivost na změny v odvětví, malou zkušenost v oboru, komplikované transakce, významné transakce se spřízněnými osobami, složitou a neprůhlednou organizační strukturu, velkou fluktuaci vedoucích zaměstnanců, špatnou úroveň vnitřního kontrolního systému, vztah mezi vedením a statutárním orgánem potenciálního klienta. Pokud se auditor rozhodne přijmout zakázku se zvýšeným rizikem, musí tomu přizpůsobit plánované auditorské postupy. Zároveň by auditor měl při posuzování rizik zakázky předběžně vyhodnotit rizika významných nesprávností z důvodu podvodu. (Müllerová a Králíček, 2020, s. 80)

Standard ISA 210 upravuje sjednávání podmínek auditních zakázek. Stanovené podmínky auditní zakázky nelze v průběhu auditu měnit, ledaže by změna byla přiměřeně odůvodněná. V případě, že se jedná o opakující se audit, auditor posuzuje, zda došlo ke změnám vyžadující úpravu podmínek auditní zakázky. Auditor by měl zejména posoudit, zda došlo ke změnám ve vrcholovém vedení, vlastnictví účetní jednotky, charakteru či rozsahu činnosti, legislativních požadavcích nebo v rámci účetního výkaznictví, při němž účetní jednotka sestavuje účetní závěrku. (IFAC, 2024, s. 124; 131)

2.2 Předběžné plánovací procedury

Autoři Catlin a Watkins (2021, s. 66) tvrdí, že plánování auditu je proces, který obvykle zahrnuje porozumění obchodním procesům, kontrolám a cílům účetní jednotky, stanovení rozpočtu a auditního týmu nebo identifikaci rizik. V plánovací fázi se prochází dokumentace zahrnující reporty managementu nebo vnitřní směrnice. Autoři dále uvádí, že plánování

auditu může zabrat mezi 10-60 % plánovaného času na zakázce. Dle autora IFAC (2024, s. 239-240) lze v souladu se standardem ISA 300 doplnit, že plánování auditu je kontinuální proces, který začíná po skončení předešlého auditu a probíhá až do ukončení aktuální auditní zakázky. V rámci auditního spisu vznikají dokumenty typu strategie auditu a plán auditu.

2.2.1 Porozumění činnosti klienta

Autoři Elder a kol. (2020, s. 202-205) uvádí, že k identifikaci rizik a stanovení strategie auditu je nutné poznat nebo aktualizovat znalosti o auditované účetní jednotce. Autoři také zmiňují, že za účelem poznání klienta se provádí prohlídky klientových prostor a zařízení. Dále je vhodné ověřit zápisy z jednání vedení a identifikovat spřízněné strany. Dle autorů Müllerová a Králíček (2020, s. 82-83) lze doplnit, že za účelem porozumění činnosti klienta jsou běžně vedeny rozhovory a zjišťuje se zejména:

- vlastnická struktura a spřízněné strany účetní jednotky,
- obchodní cíle a strategie účetní jednotky,
- nastavení personální politiky,
- aplikované účetní metody a jejich změny,
- probíhající či hrozící soudní spory,
- podnikatelské prostředí a odvětví,
- legislativní úprava v oblasti podnikání účetní jednotky.

Auditor je povinen se seznámit s vnitřním kontrolním systémem účetní jednotky (dále VKS). Standard ISA 315 uvádí pět oblastí VKS, které auditor vyhodnocuje – kontrolní prostředí, vyhodnocení rizik vedením společnosti, informační systém a komunikace, kontrolní činnosti a monitoring kontrol. Při zjišťování informací o jednotlivých prvcích VKS je nutné brát v úvahu velikost účetní jednotky, kdy u některých zejména mikro nebo malých účetních jednotek nemusí být relevantní komplexní nastavení formalizovaných kontrol a monitorovacích procesů. Nicméně, vždy by mělo být podstatné vyhodnocení oblastí informačního systému a kontrolní činnosti, které zahrnují vedení účetnictví, předávání informací, stanovení pravomocí a provedení inventarizace. (Pelák, 2017, s. 11-13)

2.2.2 Předběžné analytické procedury

Autorka Křížová Chrámecká (2021, s. 5-7) zmiňuje, že předběžné analytické postupy se provádí za účelem identifikace a vyhodnocení rizik. Analýzu dat pro identifikaci rizik lze použít zejména k ověření a pochopení významných procesů, rozpoznání manuálních a automatizovaných zápisů nebo zjištění způsobu zaznamenání transakcí informačním systémem. Předběžnými analytickými postupy je rovněž možné identifikovat neobvyklé výkyvy ve vývoji stanovené populace, například neobvykle vysoké transakce na konci účetního období. Vhodným provedením analytických procedur lze dosáhnout zkvalitnění a zefektivnění průběhu auditu. Standard ISA 315 zabývající se identifikací a vyhodnocením rizik uvádí, že při analytických testech se posuzují změny, poměry, trendy, neobvyklé transakce a události, které mohou mít dopad na audit. Běžně se provádí analýzy, přepočty nebo rekonsiliace položek. Může být provedena analýza finančních a nefinančních dat anebo se používají agregovaná data. K provedení analytických postupů mohou být používány různé nástroje a vizualizační techniky.

2.2.3 Druhy rizik

Předtím, než dojde ke stanovení strategie, plánu auditu a úrovně materiality, je vhodné identifikovat rizika daného auditu a rozpoznat vztah mezi nimi. Základní rizika při provádění auditu jsou zobrazena na Obrázku 3.



Obrázek 3 Rizika při provádění auditu

(Zdroj: Vlastní zpracování dle IFAC (2018a, s. 27-28))

Auditorské riziko představuje riziko, že auditor vydá nemodifikovaný výrok auditora k účetní závěrce, která obsahuje materiální nesprávnosti. Auditorské riziko (dále také AR) lze zobrazit prostřednictvím rovnice 1, v níž RVN představuje riziko významné nesprávnosti a ZR je zkratka použitá pro pojem zjišťovací riziko. (Müllerová a kol., 2017, s. 181, 192)

$$AR = RVN \times ZR \quad (1)$$

Cílem auditora je snížení auditorského rizika na přijatelnou úroveň. K tomu může v návaznosti na výše uvedenou rovnici dojít:

- vyhodnocením rizika významné nesprávnosti v účetní závěrce,
- omezením zjišťovacího rizika. (IFAC, 2018a, s. 27)

Zjišťovací riziko jako jediné závisí pouze na činnosti auditora a souvisí s účinností prováděných auditorských procedur. Jedná se o riziko, že auditor materiální nesprávnost neodhalí. (Whittington a Penny, 2022, s. 156; 158)

Riziko významné nesprávnosti je dle autorů Müllerová a kol. (2017, s. 192) kombinací přirozeného a kontrolního rizika a lze ho vyjádřit pomocí rovnice 2:

$$RVN = KR \times PR \quad (2)$$

Přirozené riziko reprezentuje náchylnost transakce, skupiny transakcí, zůstatků účtů či zveřejněných údajů k nesprávnosti významné samostatně či v kombinaci s jinými nesprávnostmi. Příčinou přirozeného rizika může být podnikatelské riziko či riziko podvodu. Zdrojem přirozeného rizika mohou být cíle účetní jednotky, charakter její činnosti a odvětví, ve kterém působí nebo její velikost a složitost. (IFAC, 2018a, s. 27).

Kontrolní riziko navazuje na vyhodnocení vnitřního kontrolního systému účetní jednotky. Jedná se o riziko, že vnitřní kontrolní systém včas neidentifikuje vznik významné nesprávnosti nebo jí nedokáže zamezit. (Whittington a Penny, 2022, s. 156)

2.2.4 Stanovení hladiny materiality

Odst. 7 § 19 zákona o účetnictví stanoví, že účetní závěrka musí obsahovat spolehlivé, srozumitelné a srovnatelné informace v mezích stanovené významnosti, přičemž informace jsou považovány za významné, pokud mohou ovlivnit úsudek uživatele účetní závěrky. Autor IFAC (2024, s. 325-327) ve standardu ISA 320 uvádí, že materialitu lze definovat jako stanovenou hodnotu významnosti. Hladina materiality se používá při plánování, ověřování a také vyhodnocování zjištěných nesprávností. Dle standardu ISA 320 musí auditor v souvislosti se stanovením hodnoty materiality uvést hladinu celkové materiality, případné úrovně materiality pro zvolené skupiny transakcí nebo účtů, úroveň prováděcí materiality a případné přehodnocení výše materiality. Autoři Müllerová a Králíček (2020, s. 87) uvádí, že hodnota materiality se stanovuje odborným úsudkem auditora v návaznosti

na porozumění účetní jednotce a zejména podle potřeb získání finančních informací ze strany uživatelů účetní závěrky, kteří provádí ekonomická rozhodnutí na základě informací uvedených v účetní závěrce. Autoři dále zmiňují koncept auditorského rizika, kdy mezi auditorským rizikem a hodnotou materiality je dán vztah nepřímé úměry. Výše materiality tedy bude tím vyšší, čím nižší bude auditorské riziko. Rizika při provádění auditu jsou detailněji popsána v oddílu 2.2.3. Hodnota materiality se určí jako stanovené procento z vybrané základny. Obecně je doporučeno stanovit procentní sazbu z daných základů v rozpětí:

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

Dle autorů Elder a kol. (2020, s. 214) je rovněž nutné stanovit výši prováděcí materiality za účelem snížení pravděpodobnosti, že neopravené nesprávnosti v jednotlivých oblastech převýší hladinu celkové materiality. Z toho důvodu se prováděcí materialita určuje na nižší úrovni než celková materialita. Obvykle se jedná o jednotnou hodnotu představující 50-75 % z výše celkové materiality. Hladina prováděcí materiality může být nastavena odlišně pro různé skupiny transakcí, zůstatky účtů nebo konkrétní oblasti na základě odborného úsudku auditora.

2.3 Vytvoření plánu a strategie auditu

Při posuzování rizik, určování strategie a plánu auditu auditor zvažuje tvrzení, jejichž dodržení chce ověřit. Standard ISA 315 definuje tvrzení jako prohlášení, která se vztahují k předpokladu, že předložená účetní závěrka je sestavena v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví (IFAC, 2024, s. 248). Tvrzení je možné rozdělit do tří skupin – tvrzení ohledně skupin transakcí a událostí, tvrzení ohledně zůstatků účtů na konci auditovaného období nebo tvrzení vztahující se ke zveřejnění účetních výkazů (Hayes, Wallage a Gortemaker, 2014, s. 336). Mezi nejvíce využívaná tvrzení na úrovni skupin transakcí, událostí a souvisejících popisných informací za auditované období uvedených v účetní závěrce patří:

- **výskyt** – transakce a události skutečně nastaly,

- **úplnost** – veškeré transakce a události, které nastaly a měly být zaznamenány, byly skutečně zaznamenány a popisné informace, které měly být uvedeny, byly uvedeny,
- **správnost** – transakce a události byly zaznamenány ve správné výši a popisné informace byly správně kvalifikovány,
- **správné období** – transakce a události byly uvedeny ve správném období,
- **klasifikace** – transakce a události byly zaznamenány na správných účtech,
- **prezentace** – transakce a události byly správně agregovány či rozděleny a byly uvedeny relevantní a srozumitelné popisné a vysvětlující informace dle příslušného rámce účetního výkaznictví. (IFAC, 2024, s. 288)

Dále se posuzují tvrzení na úrovni zůstatků účtů a souvisejících vysvětlujících informací na konci auditovaného období, jimiž jsou – existence, úplnost, práva a povinnosti, správnost, ocenění, alokace, klasifikace a prezentace. Pokud se posuzuje riziko významné nesprávnosti na úrovni celé účetní závěrky, týká se obvykle všech tvrzení, jelikož případné nesprávnosti mají významný dopad. V případě rizika významné nesprávnosti na úrovni zůstatků konkrétních účtů při tvorbě plánu auditu se použijí jen ta tvrzení, která jsou pro dané účty relevantní dle jejich charakteru a potenciálních nesprávností, které se mohou vyskytnout. (Müllerová a kol., 2017, s. 202; IFAC, 2024, s. 289)

2.3.1 Posouzení rizik

Autor IFAC (2018a, s. 86-89) rozlišuje rizika na úrovni tvrzení a rizika na úrovni účetní závěrky. V případě, že jsou identifikována rizika významné materiální nesprávnosti na úrovni účetní závěrky, je nutná všeobecná reakce, jelikož tato rizika mají vždy zásadní charakter. Všeobecnou reakcí se mimo jiné rozumí:

- zdůraznění potřeby profesního skepticismu,
- zapojení zkušenějších pracovníků do auditní zakázky,
- uplatnění prvku nepředvídatelnosti,
- změna naplánovaných auditorských procedur nebo přístupu auditora.

Rizika na úrovni tvrzení se týkají například zůstatků konkrétních účtů a vhodnou reakcí je provedení dalších auditorských postupů, zejména testů detailních údajů, analytických testů věcné správnosti nebo testů kontrol. (Müllerová a kol., 2017, s. 207)

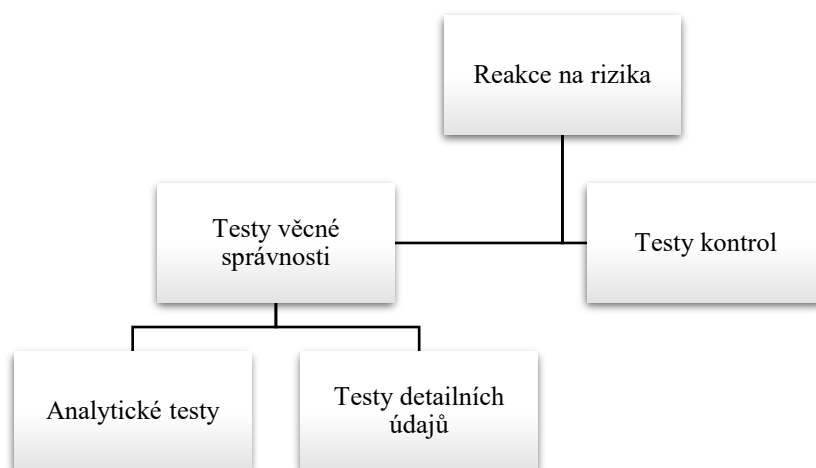
2.3.2 Stanovení strategie a plánu auditu

Strategií auditu se rozumí určení rozsahu, harmonogramu a zaměření v rámci konkrétní auditní zakázky. V návaznosti na zvolený strategický přístup sestaví auditor plán auditu, který obsahuje zejména:

- plánované postupy vyhodnocení rizik včetně jejich popisu, rozsahu a harmonogramu,
- plánované reakce na zjištěná rizika včetně jejich popisu, rozsahu a harmonogramu,
- jiné auditorské postupy potřebné k řádnému provedení auditu v souladu s platnou legislativou. (Müllerová a Králíček, 2020, s. 90)

2.4 Provedení auditu

Další fází při provádění auditu je reakce auditora na identifikovaná rizika významné nesprávnosti v souladu s naplánovanými postupy a zvolenou strategií v plánu auditu. Auditorské postupy při provádění auditu lze obecně rozdělit dle Obrázku 4.



Obrázek 4 Reakce auditora na rizika dle ISA 330

(Zdroj: Vlastní zpracování dle IFAC (2018a, s. 95))

2.4.1 Testy kontrol

Podle autora IFAC (2024, s. 331-333) auditor provádí testy kontrol za účelem získání přiměřené jistoty o provozní účinnosti kontrol účetní jednotky. Testy kontrol auditor vykonává, pokud vyhodnocuje rizika s předpokladem, že kontroly jsou provozně účinné anebo v případě, kdy testy věcné správnosti neposkytují auditorovi přiměřenou jistotu o vypovídací schopnosti účetní závěrky. Při provádění testů kontrol auditor zjišťuje, jakým způsobem byly kontroly využity během auditovaného období, jak často a jakými způsoby byly prováděny a kdo byl osobou odpovědnou za jejich provedení. Auditor může využít informace o kontrolách získané v rámci průběžného auditu současného auditovaného období, pokud doplní případné změny a získá další významné informace pro zbývajících období. Rovněž může využít informace získané v minulém auditovaném období, jestliže posoudí, že jsou tyto informace relevantní a spolehlivé. Pokud se testy kontrol provádí za účelem snížení materiálního rizika, je nutné kontroly ověřit v rámci současného auditu. Autoři Elder a kol. (2020, s. 376) uvádí, že testy kontrol se běžně provádí:

- dotazováním,
- ověřením příslušných dokumentů a záznamů,
- pozorováním kontrolních aktivit nebo
- opětovným provedením kontrolního postupu.

2.4.2 Testy věcné správnosti

Testy věcné správnosti zahrnují analytické testy věcné správnosti a testy detailních údajů. Provádí se až po fázi vyhodnocení rizik a lze je rozdělit do tří kategorií:

- testy účetních zůstatků,
- testy kategorií transakcí,
- testy zveřejněných informací. (Whittington a Penny, 2022, s. 167)

Při stanovování strategie auditu se auditor rozhoduje, zda využije přístup založený pouze na testech věcné správnosti anebo kombinovaný přístup založený na využití testů věcné správnosti a testů kontrol. Testy věcné správnosti je nutné využít vždy, pokud je vyhodnocené riziko materiální nesprávnosti na úrovni tvrzení významné, přičemž jestliže auditor provádí pouze testy věcné správnosti, musí zahrnout testy detailních údajů. (IFAC, 2024, s. 333)

Auditor je v rámci provádění testů věcné správnosti povinen zvážit využití externích konfirmací. Externí konfirmace upravuje standard ISA 505. Jedná se o potvrzení určité informace třetí stranou, u kterého si auditor podržel kontrolu nad externí konfirmační žádostí tím, že stanovil, jaké informace požaduje, potvrzující stranu, návrh konfirmačních žádostí a zajistil zaslání odpovědi přímo do svých rukou a sám rozeslal žádosti potvrzující třetí straně. Externí konfirmace se běžně používají mimo jiné k potvrzení zůstatků bankovních účtů, smluvních podmínek nebo stavu zásob či investičních nástrojů držených třetí stranou. V případě neobdržení odpovědi na konfirmační žádosti se provádí alternativní postupy. (IFAC, 2018a, s. 99-100)

Analytické testy věcné správnosti jsou založeny na zkoumání korelací mezi finančními údaji a také finančními a nefinančními údaji. Pracují s kumulovanými hodnotami, díky čemuž je v některých případech možné ověřit celý řádek účetní závěrky, a tedy nepodstupovat výběrové riziko kvůli výběru reprezentativního vzorku transakcí. Mezi vstupními údaji analytických testů věcné správnosti musí existovat jasný logický vztah. Vstupní údaje musí být spolehlivé a je nutné uvažovat o případných výjimkách. Omezení analytických testů věcné správnosti spočívá v jejich nespolehlivosti a nepřesnosti. Nicméně při správném provedení lze s jejich pomocí identifikovat riziko významné nesprávnosti. V případě významných rizik nelze analytické testy věcné správnosti aplikovat samostatně, ale je nutné je provést v kombinaci s testy kontrol či s detailními testy detailních údajů. (Pelák, 2021, s. 10-12)

Testy detailních údajů se soustředí na ověření rozvahových i výsledkových zůstatků účtů hlavní knihy. Jejich provedení je důležité, jelikož ve většině případů jsou doklady a jiné podklady, které jsou při jejich provádění ověřovány, vystaveny či potvrzeny třetími stranami nezávislými na klientovi, což přispívá věrohodnosti vykázaných údajů. (Elder a kol., 2020, s. 379)

2.4.3 Výběr vzorků

Výběr vzorků upravuje standard ISA 530 jako využití auditorských postupů u méně než 100 % položek základního souboru za účelem vytvoření přiměřeného základu, ze kterého lze vztáhnout závěry pro celý základní soubor. Mezi základní požadavky výběru vzorků patří zohlednění účelu auditorského postupu a specifík základního souboru, snížení výběrového rizika na přijatelnou úroveň a výběr položek takovým způsobem, aby každá z nich měla

stejnou šanci být vybrána. Před provedením samotného výběru vzorků ze stanoveného základního souboru je nutné stanovit velikost vzorku. (IFAC, 2024, s. 411-412)

Dle autorky European Commission (2017, s. 11-12; 14) se velikost vzorku může při aplikaci různých metod výběru vzorků lišit, nicméně v každém případě by zvolený postup měl navazovat na vyhodnocená rizika. Auditorské riziko obvyklé bývá stanoveno ve výši 2 % z vybrané základny. Výše přirozeného a kontrolního rizika vždy záleží na odborném úsudku auditora. Vztah mezi riziky při provádění auditu vyjadřuje rovnice 3.

$$ZR = \frac{AR}{PR \times KR} \quad (3)$$

Z rovnice 3 lze odvodit, že v případě získání vysokého ujištění o provozní účinnosti kontrol v návaznosti na provedené testy kontrol je možné snížit velikost vzorku pro testy detailních údajů.

Před samotným výběrem vzorků se běžně používá stratifikace. Stratifikací se rozumí rozdělení základního souboru, tedy souhrnu dat, ze kterého auditor vybírá vzorek, na samostatné podsoubory dle určitých charakteristik. Běžně se základní soubor stratifikuje dle peněžní částky. Stratifikací dojde ke snížení odlišností mezi jednotlivými položkami v podsouborech, což umožňuje snížení velikosti vzorku, aniž by se zvýšilo výběrové riziko. Nicméně zjištění vyplývající z auditorských procedur provedených na vzorku položek vybraných z podsouboru je možné vztáhnout pouze na položky daného podsouboru, nikoliv na celý základní soubor. V případě, že by auditor chtěl aplikovat závěry na celý soubor, musí posoudit riziko materiální nesprávnosti ve vztahu k ostatním podsouborům a vyhodnotit zbývající hodnotu jako nemateriální anebo na zbývající část populace použít další auditorské postupy. (IFAC, 2024, s. 412; 416)

Metody výběru vzorků lze rozlišit na statistické a nestatistické. Autoři Lakis a Masiulevičius (2017, s. 132-134) uvádí, že obecně spolehlivější jsou statistické metody. Statistické metody jsou založeny na náhodném výběru s aplikací pravděpodobnosti a zohledňují výběrové riziko. Nestatistický výběr vzorku se zakládá na odborném úsudku auditora. V případě nestatistického výběru není dle autorů možné vztáhnout výsledek testování vybraných položek na celou populaci. Nejčastěji volenou metodou výběru vzorku je výběr podle peněžních jednotek. U této metody platí, že pravděpodobnost výběru dané položky odpovídá její peněžní hodnotě. Při aplikaci této metody budou materiální položky vždy vybrány a v podstatě neexistuje riziko, že by materiální položky vybrány nebyly. Metoda výběru vzorků podle peněžních jednotek se dle autora IFAC (2018b, s. 190-191)

obecně provádí ve třech krocích – stanovení selekčního faktoru, výpočet velikosti vzorku a výběr vzorku. Selekční faktor se vypočte dle rovnice 4.

$$\text{Selekční faktor} = \frac{\text{úroveň prováděcí materiality}}{\text{faktor spolehlivosti}} \quad (4)$$

Faktor spolehlivosti ve jmenovateli rovnice 4 podle autora IFAC (2018b, s. 188-189) představuje výši akceptovatelného zjišťovacího rizika, že test nepřinese správné výsledky. Čím vyšší je faktor spolehlivosti, tím větší bude velikost vzorku a tím nižší bude riziko, že výsledek testu je nepřesný. Stanovení faktoru spolehlivosti záleží na vyhodnocených rizicích v testované oblasti. Následně se vypočítá velikost vzorku, která se při metodě výběru podle peněžních jednotek obvykle stanoví dle rovnice 5.

$$\text{Velikost vzorku} = \frac{\text{Základní soubor}}{\text{Selekční faktor}} \quad (5)$$

Posledním krokem je samotný výběr vzorku, při kterém se nejprve stanoví náhodný výchozí bod v rozpětí 1 PJ do výše selekčního faktoru a od této první zvolené položky se vybírají další vždy přičtením hodnoty selekčního faktoru od poslední vybrané položky. (IFAC, 2018b, s. 192)

2.4.4 Obecné testy

Při provádění auditu účetní závěrky auditor posuzuje, zda byl splněn princip nepřetržitého trvání podniku – going concern. Jedná se o předpoklad, že účetní jednotka bude schopna pokračovat ve své činnosti v dohledné budoucnosti. Odpovědností auditora je získat dostatečné důkazy a na základě nich vyhodnotit vhodnost použití předpokladu nepřetržitého trvání při přípravě účetní závěrky. Auditor má tuto povinnost bez ohledu na to, zda vedení dle platného rámce účetního výkaznictví princip nepřetržitého trvání vyhodnocuje. Doba, na kterou auditor splnění principu going concern posuzuje, se řídí platným rámcem účetního výkaznictví, dle kterého je účetní závěrka sestavena, vždy se však jedná minimálně o jeden rok. Jestliže auditor vyhodnotí, že použití principu going concern v účetní závěrce není vhodné, vydá záporný výrok. Pokud existuje materiální nejistota o splnění principu nepřetržitého trvání podniku, kterou osoby odpovědné za správu a řízení vyjádří v účetní závěrce, auditor vydá nemodifikovaný výrok a do zprávy auditora uvede zvláštní odstavec týkající se této skutečnosti. (IFAC, 2024, s. 489-490; 492)

V souladu se standardy ISA 315 a ISA 550 má auditor povinnost identifikovat vztahy účetní jednotky s jejími spřízněnými stranami a transakce mezi nimi, jelikož kvůli nim

dochází ke zvýšení rizika výskytu nesprávností v účetní závěrce především z důvodu potenciálního podvodného jednání. Mezi nejčastější auditorské postupy prováděné za účelem identifikace rizika materiální nesprávnosti v této oblasti lze zařadit dotazování vedení a dalších relevantních osob ohledně existence spřízněných stran a transakcí s nimi, schvalování a zveřejňování těchto transakcí a posuzování zavedených kontrolních mechanismů. Rovněž je nutné posoudit splnění zákonných požadavků týkajících se spřízněných stran v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví, pokud tento rámec nějaké uvádí. Mezi rizikové faktory v rámci vztahů a transakcí se spřízněnými stranami patří:

- složité transakce,
- skryté vztahy nebo transakce,
- transakce realizované mimo běžné tržní podmínky. (Králíček, 2019, s. 7-9)

Standard ISA 501 určuje mimo jiné povinnost auditora identifikovat soudní spory a nároky, které se týkají účetní jednotky a mohou představovat riziko materiální nesprávnosti a to prostřednictvím:

- dotazování vedení či jiných oprávněných osob,
- ověření zápisů z jednání vedení a písemné komunikace mezi externím právním poradcem a účetní jednotkou,
- ověření účtů obsahující náklady na právní služby. (IFAC, 2024, s. 382)

Autor IFAC (2018a, s. 90-91) zmiňuje, že auditor provádí postupy za účelem identifikace kontrol potlačovaných vedením. Mezi tyto postupy lze zařadit například ověření účetních zápisů se zaměřením na rysy podvodných účetních zápisů a významných neobvyklých transakcí nebo ověření odhadů.

2.5 Uzavření auditu

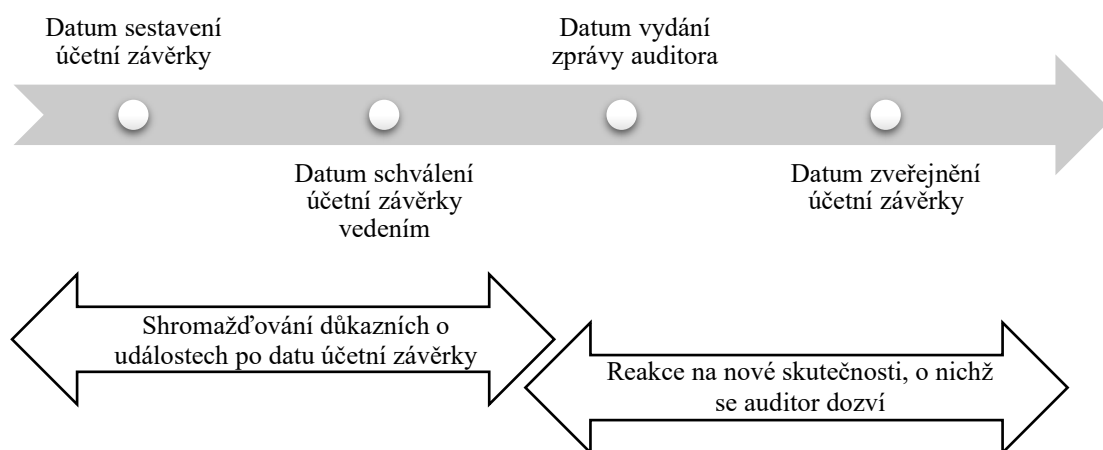
Po provedení potřebných auditorských postupů ve fázi testování včetně zhodnocení výsledků obecných testů, ověření účetní závěrky a výroční zprávy, auditor identifikuje následné události, v návaznosti na obdržené důkazní informace a zjištění získá prohlášení vedení společnosti, vydá zprávu auditora a případně také dopis vedení společnosti. (Müllerová a Králíček, 2020, s. 105)

2.5.1 Následné události

Dle odst. 5 §19 zákona o účetnictví musí účetní jednotka k rozvahovému dni zohlednit dopad všech událostí, které nastaly do rozvahového dne a o kterých se dozvěděla do okamžiku sestavení účetní závěrky. Autor Pelák (2022, s. 7) uvádí, že události, které nastaly mezi rozvahovým dnem a dnem sestavení účetní závěrky, se nazývají následné události. Tyto lze rozdělit na:

- upravující události – souvisí s auditovaným účetním obdobím a zohlední se v celé auditované účetní závěrce,
- neupravující události – souvisí s následujícím účetním obdobím a uvedou se do přílohy k auditované účetní závěrce.

Autor Pelák (2022, s. 10) dále zmiňuje, že dopady vyhodnocení předpokladu nepřetržitého trvání podniku představují vždy upravující událost a účetní jednotka má při nesplnění principu going concern povinnost vhodně upravit účetní metody a při nejistotě jeho splnění popsat situaci v příloze k účetní závěrce. Klíčová data při posuzování následných událostí zobrazuje Obrázek 5.



Obrázek 5 Klíčové mezníky při uzavírání auditu

(Zdroj: Vlastní zpracování dle IFAC (2018a, s. 129))

V souladu se standardem ISA 560 je auditor povinen posoudit dopad všech událostí, které nastaly mezi datem sestavení účetní závěrky a datem vydání zprávy auditora. Auditor obvykle zhodnotí auditorské riziko vyplývající z událostí uskutečněných po datu sestavení účetní závěrky dotazováním, zmapováním postupů vedení souvisejících se zhodnocením událostí po datu sestavení účetní závěrky, ověřením zápisů z jednání vedení uskutečněných

po datu sestavení účetní závěrky, prohlédnutím mezitímních účetních výkazů sestavených po datu sestavení auditované účetní závěrky. V případě, že by se auditor dozvěděl o skutečnostech majících vliv na auditovanou účetní závěrku po vydání zprávy auditora, ale před zveřejněním účetní závěrky, má povinnost prodiskutovat tyto záležitosti s vedením a zhodnotit, zda by účetní závěrka měla být upravena a v návaznosti na reakci vedení provést odpovídající auditorské postupy. Obdobně auditor reaguje i v případě, že se dozví nové záležitosti po datu zveřejnění účetní závěrky. (IFAC, 2024, s. 482-483)

2.5.2 Prohlášení vedení

V souladu se standardem ISA 580 je auditor povinen získat písemná prohlášení vedení k datu vydání zprávy auditora. Prohlášení se sepisují v podobě dopisu adresovaného auditorovi za účelem potvrzení skutečností týkajících se provedení auditu. Vedení zejména potvrzuje, že nedošlo k zatajení relevantních informací, všechny transakce byly řádně zohledněny v účetní závěrce a povinnosti týkající se sestavení účetní závěrky byly splněny. (Whittington a Penny, 2022, s. 715; Müllerová a Králíček, 2020, s. 151)

2.5.3 Zpráva auditora

Zpráva auditora se sestavuje podle dané struktury upravené standardem ISA 700. K tomuto vydává KA ČR aplikační doložku, prostřednictvím které implementuje požadavky standardu do českého právního prostředí. Klíčovou částí zprávy auditora je podle autorů Müllerová a kol. (2017, s. 240) výrok auditora, který může být vydán ve dvojí podobě:

- nemodifikované,
- modifikované.

Nemodifikovaný výrok neboli výrok bez výhrad auditor vydá, pokud získal přiměřenou jistotu, že účetní závěrka je ve všech materiálních ohledech sestavena v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví. V případě modifikovaného výroku se uvažují tři další podoby – výrok s výhradou, záporný výrok a odmítnutí výroku. Auditor použije výrok s výhradou, jestliže získal dostatečné důkazní informace o významných nesprávnostech v účetní závěrce, které však nemají rozsáhlý dopad na účetní závěrku anebo v případě, kdy nezískal dostatečné důkazní informace k vyjádření výroku bez výhrad, přičemž se domnívá, že případné nesprávnosti uvedené v účetní závěrce nemají rozsáhlý dopad. Auditor vydá záporný výrok, jestliže dle předložených informací identifikuje významné nesprávnosti, které mají rozsáhlý dopad na účetní závěrku. Pokud auditor nezíská dostatečné důkazní informace

a předpokládá, že informace v účetní závěrce mohou obsahovat významné nesprávnosti s rozsáhlým dopadem na účetní závěrku, výrok odmítne. (Müllerová a kol., 2017, s. 235; 240-242)

Zpráva auditora obsahuje zejména základ pro výrok, zhodnocení principu nepřetržitého trvání podniku, odpovědnost statutárního orgánu za účetní závěrku, odpovědnost auditora za audit účetní závěrky, identifikaci auditora a jiné. Datum uvedené ve zprávě auditora je datem ukončení auditu a nikdy není dřívejší než datum sestavení účetní závěrky. (Müllerová a Králíček, 2020, s. 111-113)

2.5.4 Dopis vedení

Jak zmiňují autoři Elder a kol. (2020, s. 743), po dokončení auditu může auditor dále komunikovat s účetní jednotkou za účelem poskytnutí doporučení pro zefektivnění zavedených procesů prostřednictvím dopisu vedení, tzv. management letter. Jedná se o dobrovolnou akci ze strany auditora, přičemž návrhy v dopisu vedení je rovněž možné prodiskutovat ústně.

3 PŘÍSPĚVKOVÉ ORGANIZACE

Příspěvkové organizace jsou státní neziskové organizace, které se řadí mezi tzv. vybrané účetní jednotky (dále také VÚJ). Jak uvádí autorka Svobodová (2021, s. 13), příspěvkové organizace lze charakterizovat zejména způsobem jejich financování, při kterém dochází k vyrovnávání rozdílů mezi jejich náklady a výnosy prostřednictvím příspěvků od zřizovatele z veřejných rozpočtů. Příspěvkové organizace se zřizují mimo jiné v oblasti školství, zdravotnictví, sociální péče nebo kultury. Podle povahy jejich zřizovatele je lze rozčlenit na:

- státní příspěvkové organizace, jejichž hospodaření se řídí zákonem č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů (rozpočtová pravidla),
- příspěvkové organizace zřizované územními samosprávními celky (dále také ÚSC) či dobrovolnými svazky obcí, které hospodaří na základě zákona č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů.

S ohledem na zaměření praktické části diplomové práce se další podkapitoly soustředí zejména na zákonnou úpravu příspěvkových organizací zřizovaných ÚSC či dobrovolnými svazky obcí, která se v některých oblastech od právních předpisů státních příspěvkových organizací odlišuje. Cílem kapitoly je zejména představení stěžejní právní úpravy, specifik a účetních postupů, na jejichž znalost navazuje zpracování praktické části diplomové práce. Kapitola se primárně nezaměřuje na proces auditu vybraných oblastí z důvodu nedostatku odborné literatury a s ohledem ke skutečnosti, že prováděné auditorské postupy navazují na znění standardů ISA a postup auditu již popsany v kapitole 2, který je aplikován na specifika příspěvkových organizací popsaná v rámci této kapitoly.

3.1 Specifika účetnictví a výkaznictví příspěvkových organizací

Příspěvkové organizace se při účetnictví a účetním výkaznictví řídí zejména zákonem o účetnictví, vyhláškou 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 (dále vyhláška č. 410/2009 Sb.) a také českými účetními standardy č. 701 až č. 710 pro některé vybrané účetní jednotky (dále ČÚS). V souladu s §9 odst. 3 písm. a) zákona o účetnictví může příspěvková organizace vést účetnictví ve zjednodušeném rozsahu, pokud tak stanoví její zřizovatel. Jak zmiňuje autorka Svobodová (2021, s. 63), příspěvkové

organizace vedoucí účetnictví ve zjednodušeném rozsahu nesestavují přehled o peněžních tocích a přehled o změnách vlastního kapitálu. Podoba a závazné vzory veškerých účetních výkazů jsou pro příspěvkové organizace stanoveny vyhláškou č. 410/2009 Sb. Dle §20 zákona o účetnictví mají příspěvkové organizace povinnost ověření účetní závěrky auditorem obdobně jako jiné účetní jednotky při splnění kritérií zmíněných v podkapitole 1.2, nicméně audit účetní závěrky může být také nezávisle na splnění zákonných kritérií nařízen ze strany zřizovatele.

3.1.1 Jmění účetní jednotky a upravují položky

Jmění účetní jednotky je jednou ze složek vlastního kapitálu příspěvkové organizace. Jedná se o syntetický účet 401. Jmění účetní jednotky financuje zejména bezúplatně převzatý, přešlý nebo předaný dlouhodobý majetek. Dále kryje přírůstky či úbytky dlouhodobého majetku z titulu změny příslušnosti k hospodaření, svěření dlouhodobého majetku a také z důvodu bezúplatného převodu od zřizovatele. Účet 401 se často využívá v souvislosti s účtováním o investičním fondu, a to zejména v případě nákupu dlouhodobého majetku, při kterém dochází ke zvýšení hodnoty účtu 401 a snížení investičního fondu nebo při odepisování dlouhodobého majetku, kdy se hodnota účtu 401 snižuje a tvoří se fond investic. Prostřednictvím účtu 401 se také účtuje o dlouhodobém majetku nabytém z titulu zániku jiné VÚJ nebo při přijetí investičního příspěvku od zřizovatele, který není transferem dle ČÚS č. 703. (Morávek a Prokúpková, 2018, s. 270; Březinová, 2017, s. 224-225)

Transfery na pořízení dlouhodobého majetku jsou další složkou vlastního kapitálu zobrazovanou prostřednictvím syntetického účtu 403. Ve prospěch tohoto účtu jsou účtovány investiční transfery. Při snížení ocenění investičního majetku pořízeného z transferu dochází ke snížení investičního transferu ve prospěch výnosů. Pokud by došlo ke zvýšení ocenění dlouhodobého majetku financovaného z transferu, účtuje se zvýšení investičního transferu na vrub výnosů. (Březinová, 2017, s. 226)

3.1.2 Fondy účetní jednotky

Autorka Březinová (2017, s. 239) uvádí, že fondy představují vlastní zdroj krytí majetku účetní jednotky. Tvoří se zejména z darů, prodeje dlouhodobého majetku, přijatých příspěvků ze zahraničí, převodem zlepšeného výsledku hospodaření nebo účelovým převodem prostředků z rozpočtu v rámci běžného roku. Pokud se jedná o peněžní fondy, je vyžadováno, aby byly vázány na peněžní prostředky na bankovních účtech. Podle §29

zákona č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů příspěvkové organizace tvoří peněžní fondy:

- rezervní fond,
- fond investic,
- fond odměn,
- fond kulturních a sociálních potřeb.

Fond odměn se používá k výplatě odměn zaměstnancům. Tvoří se přidělem ze zlepšeného výsledku hospodaření, maximálně však do výše 20 % z jeho hodnoty a nejvýše do 10 % stanoveného objemu prostředků na platy. Převod peněžních prostředků do fondu odměn podléhá schválení ze strany zřizovatele. Peněžní prostředky kryté fondem odměn musí být uloženy na samostatném bankovním účtu. Minimální přiděl do fondu investic není stanoven, tudíž jeho tvorba není povinná, záleží na rozhodnutí zřizovatele. (ČESKO, 2000; Morávek a Prokúpková, 2018, s. 276; Březinová, 2017, s. 239)

Fond kulturních a sociálních potřeb (dále FKSP) se tvoří základním přidělem ve výši 1 % z ročního objemu nákladů na platy a náhrady platů, případně mzdy a náhrady mezd a odměny či jiná plnění za provedenou práci. Plnění z FKSP se s výjimkou sociálních výpomocí, půjček a darů poskytuje v nepeněžní formě. Peněžní prostředky navázané na FKSP se evidují na samostatném bankovním účtu. Použití FKSP určuje právní předpis, kolektivní smlouva, dohoda nebo vnitřní předpis. (ČESKO, 2000; Březinová, 2017, s. 240)

Rezervní fond může být vytvořen ze zlepšeného výsledku hospodaření na základě schválení zřizovatele nebo z ostatních titulů, jimiž jsou peněžní dary a nespotřebované dotace do konce kalendářního roku, které jsou kryté z rozpočtu Evropské unie, Norska či programu švýcarsko-české spolupráce či dle jiných právních předpisů. Příspěvková organizace čerpá rezervní fond mimo jiné k úhradě ztráty, k překlenutí časového nesouladu mezi náklady a výnosy, k úhradě sankcí a také lze pomocí něj převést provozní prostředky na investiční doplnění fondu investic. (ČESKO, 2000; Březinová, 2017, s. 243)

Fond investic tvoří příspěvkové organizace za účelem zajištění prostředků na reprodukci dlouhodobého majetku. Tento fond se eviduje na syntetickém účtu 416. Příspěvkové organizace tvoří fond investic zejména z odpisů dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku (dále také DHM a DNM), příjmů z prodeje svěřeného DHM a DNM dle rozhodnutí zřizovatele, z příjmů z prodeje vlastního DHM a DNM, z přijatých darů

a příspěvků, z investičních příspěvků ze zahraničí nebo z převodu z rezervního fondu. Fond investic je možné čerpat zejména na pořízení DHM a DNM či technické zhodnocení, k odvodu do rozpočtu zřizovatele nebo k navýšení peněžních prostředků na financování oprav a udržování majetku. (Březinová, 2017, s. 245-246)

V návaznosti na účtování fondu investic společně se jměním účetní jednotky, zejména v případě tvorby fondu investic, lze správnost účtování analyticky v rámci auditu ověřit prostřednictvím kontrolní vazby dle rovnice 6, přičemž MD označuje levou stranu účtu (má dáti) a D pravou stranu účtu (dal):

$$401 MD = 416 D \quad (6)$$

Jak dále zmiňují autoři Sluka a Kortanová (2017, s. 18-24), při provádění auditu fondů účetní jednotky je vhodné ověřit zejména opodstatnění existence, tvorby a čerpání jednotných fondů, vymezení fondů a jejich peněžního charakteru.

3.1.3 Dlouhodobý majetek

Příspěvkové organizace v souladu s vyhláškou č. 410/2009 Sb. rozeznávají dlouhodobý hmotný, nehmotný a finanční majetek. Jednotlivé kategorie blíže specifikuje Obrázek 6, k němuž je vhodné dodat, že dolní limit ocenění u DDM může účetní jednotka snížit.

Dlouhodobý nehmotný majetek • nehmotná podstata, • doba použitelnosti > 1 rok, • ocenění > 60 tis. Kč (výjimka: preferenční limity a emisní povolenky), • TZ > 60 tis. Kč, • DDNM: 7 tis. Kč - 60 tis. Kč.
Dlouhodobý hmotný majetek • pozemky a kulturní předměty bez ohledu na výši ocenění, • stavby bez ohledu na výši ocenění a dobu použitelnosti, • SHMV s dobou použitelnosti delší než 1 rok a podle §71 přesahující ocenění 40 tis. Kč a jiný majetek, • TZ > 40 tis. Kč, • DDHM: 3 tis. Kč - 40 tis. Kč.
Dlouhodobý finanční majetek • majetkové cenné papíry - akcie a kmenové listy, • dluhové cenné papíry držené déle než 1 rok, • termínované vklady na dobu delší než 1 rok.

Obrázek 6 Dlouhodobý majetek příspěvkové organizace

(Zdroj: Vlastní zpracování dle Vyhláška č. 410/2009 Sb.; Březinová (2017, s. 123, 146-147, 175))

Autoři Morávek a Prokūpková (2018, s. 210) doplňují, že pokud technické zhodnocení nepřevýší uvedené limity, je nutné jej hradit z neinvestičních prostředků a zaúčtovat v podobě nákladu. Z daného následně nelze tvořit fond investic. Autorka Březinová (2017, s. 167-168) dodává, že zásadní je odlišit účetní a daňové odepisování. Účetní odpisy lze v souladu s ČÚS č. 708 rozdělit podle způsobu odepisování na rovnoměrné, výkonové a komponentní. Vybrané účetní jednotky povinně výkonově odepisují skládky a další majetek dle jiných právních předpisů. U ostatního majetku je možné zvolit způsob odepisování libovolně. Jestliže vybraná účetní jednotka bezúplatně převezme majetek od jiné vybrané účetní jednotky, nabyvatel majetku pokračuje v odepisování dle nastavení předchozího vlastníka a převezme kromě hodnoty majetku také výši doposud vykázaných opravěk předchozím vlastníkem. Příspěvkové organizace při odepisování současně tvoří fond investic účetním zápisem MD 401 / D 416. Autorka Svobodová (2021, s. 185) zmiňuje, že některý dlouhodobý majetek se dle vyhlášky č. 410/2009 Sb. neodepisuje. Jedná se o:

- pozemky,
- kulturní předměty,
- dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek určený k prodeji,

Dalším specifikem vybraných účetních jednotek je tzv. drobný dlouhodobý majetek, který může mít hmotnou nebo nehmotnou podobu. Jak uvádí autorka Březinová (2017, s. 145; 155), tento majetek se v rozvaze ve sloupci netto vykazuje v nulové hodnotě, jelikož se celý odepíše již při jeho pořízení.

Účtování dlouhodobého majetku se úzce váže s účtováním transferů na syntetickém účtu 403 v případě pořízení majetku z investičního transferu, dále se jměním účetní jednotky na syntetickém účtu 401 a fondem investic na syntetickém účtu 416. Pokud je dlouhodobý majetek pořízen z dotace, nedochází ke snížení pořizovací ceny majetku o dotovanou částku, nýbrž je nutné investiční transfer zaúčtovat ve prospěch účtu 403. Účet 403 se poté rozpouští postupně při odepisování majetku účetním zápisem 403 MD / 672 D v částce představující podíl, jaký činí financování transferem k pořizovací ceně dlouhodobého majetku. Při pořizování dlouhodobého majetku se zároveň účtuje o čerpání investičního fondu účetním předpisem 416 MD / 401 D. Fond investic se opětovně tvoří při odepisování dlouhodobého majetku ve výši odpisu anebo v nižší částce, jestliže byl dlouhodobý majetek pořízen z transferu. (Březinová, 2017, s. 152; Morávek a Prokūpková, 2018, s. 215; 218; 226)

V případě auditu dlouhodobého majetku lze do určité míry a s ohledem na popsání specifika aplikovat auditorské postupy, které se provádí při auditu podnikatelských subjektů. Autorka Mužatková (2017, s. 10-11) uvádí, že při auditu dlouhodobého hmotného majetku je vhodné ověřit tvrzení navazující na identifikovaná rizika v auditním plánu. K ověření tvrzení existence autorka navrhuje ověření fyzické inventury a registru majetku. Dále doporučuje pro ověření tvrzení existence, úplnosti, ocenění nebo klasifikace vybrat vzorek reprezentativních položek. K ověření tvrzení práva a povinnosti autorka navrhuje testování vlastnictví na výpis z katastru nemovitostí nebo podle kupní smlouvy. K ověření tvrzení prezentace autorka mimo jiné zmiňuje test účetní závěrky.

3.1.4 Transfery

Dle autorů Morávka a Prokúpkové (2018, s. 266) se transferem rozumí poskytnutí nebo přijetí peněžních prostředků z veřejných rozpočtů včetně zahraničních peněžních prostředků. Zejména se jedná o dotace, granty, příspěvky nebo peněžní dary. Transferem nejsou například transakce uskutečněné v rámci odběratelsko-dodavatelských vztahů, platby daní, poplatků, pokut, odvodů a také investiční dotace od zřizovatele. Způsob účtování transferů závisí na mnoha okolnostech. Příspěvkové organizace bývají nejčastěji na straně příjemce transferu, případně jsou jeho zprostředkovateli. Důležité je rozeznat, na jaký účel byly prostředky poskytnuty a zda se tedy jedná o:

- investiční transfer – na pořízení dlouhodobého majetku,
- provozní transfer – na financování provozních výdajů a pořízení drobného dlouhodobého majetku.

Dále, jak zmiňuje autorka Maderová Voltnerová (2018, s. 120-121), je důležité rozeznat, zda se jedná o transfer bez povinnosti finančního vypořádání či s povinností finančního vypořádání a z jakých zdrojů byl transfer poskytnut. Pro přehlednost je účtování některých základních typů transferů zobrazeno v Tabulce 1. Zkratka ČR v Tabulce 1 značí časové rozlišení a zkratka IT označuje investiční transfer. V Tabulce 1 nebylo pro potřeby diplomové práce zobrazeno účtování na podrozvahových účtech. K účtování v Tabulce 1 je vhodné doplnit, že při snížení ocenění dlouhodobého majetku pořízeného z investičního transferu dochází k čerpání investičního transferu do výnosů – prostřednictvím účtu 672 a investiční transfery se netýkají DDHM a DDNM (Březinová, 2017, s. 226). Dále je dle autorky Maderové Voltnerové (2018, s. 121-123) vhodné zmínit, že provozní transfery od zřizovatele bez povinnosti vypořádání mohou být zobrazeny také bez časového rozlišení

prostým účetním zápisem MD 348 / D 672, pokud není čerpání stanoveno dle rozpočtu nebo dle určitého objemu nákladů na stanovené období. Rovněž, pokud by se jednalo o provozní transfer s povinností vypořádání na dobu delší než jeden rok, je nutné přijetí peněžních prostředků účtovat ve prospěch účtu 472. Odlišná situace nastává v případě, kdy se jedná o provozní transfer hrazený z finančních prostředků z rozpočtu EU. Účtování se v tomto případě liší od předpisu provozního transferu s vypořádáním zejména v tom, že když účetní jednotka v daném roce nevyčerpá veškeré přijaté prostředky, odúčtuje nevyčerpanou část z výnosů prostřednictvím zápisu 672 MD / 414 D. Účet 414 v dalším roce rozpouští do výnosů v návaznosti na další čerpání transferu. (Maderová Voltnerová, 2018, s. 154; 147-149)

Tabulka 1 Účtování vybraných transferů příspěvkových organizací

Pořadí	Popis	MD	D
1.	Příspěvek na provoz od zřizovatele bez povinnosti vypořádání s ČR		
1.1	Předpis pohledávky	348	384
1.2	Příjem peněžních prostředků	241	348
1.3	Průběžné rozpouštění do výnosů	384	672
2.	Provozní transfer s povinností vypořádání		
2.1	Příjem peněžních prostředků	241	374
2.2	Vykázané náklady	388	672
2.3	Vypořádání příspěvku	348	388
2.4	Zúčtování zálohy	374	348
3.	Investiční příspěvek z rozpočtu zřizovatele		
3.1	Předpis nároku na investiční příspěvek	348	401
3.2	Příjem peněžních prostředků	241	348
3.3	Tvorba FI z přijatých peněžních prostředků	401	416
4.	Investiční transfer (IT) s povinností vypořádání		
4.1	Přijetí zálohy na transfer	241	374
4.2	Tvorba FI z přijatých peněžních prostředků	401	416
4.3	Čerpání IT – pořízení DM	042	321
4.4	Použití IT – úhrada faktur za DM	321	241
4.5	Čerpání FI v návaznosti na použití IT	416	401
4.6	Uvedení DM do užívání	021	042
4.7	Dohad na IT při uvedení DM do užívání	388	403
4.8	Vyúčtování IT	348	388
4.9	Zúčtování poskytnuté zálohy na transfer	374	348

(Zdroj: Vlastní zpracování dle Maderová Voltnerová (2018, s. 122-123; 131-132, 151-153; 156-157))

V návaznosti na uvedené postupy a vztahy mezi dlouhodobým majetkem, vlastním jměním a transfery lze odvodit, že by ve většině případů měla při správném postupu účtování platit kontrolní vazba dle rovnice 7:

$$401 + 403 + 406 = \textit{netto DM} \quad (7)$$

Podle autorky Březinové (2023, s. 17) je vhodné se při auditu dotací mimo jiné zaměřit na dodržení podmínek stanovených poskytovatelem dotace, které mohou zahrnovat zjednání nápravy ve stanovené lhůtě nebo povinnost vratky při porušení podmínek v daném termínu.

II. PRAKTICKÁ ČÁST

4 PŘEDSTAVENÍ ÚČETNÍ JEDNOTKY

K vypracování praktické části diplomové práce byla vybrána příspěvková organizace P nacházející se ve východních Čechách, která byla zřízená krajem. Hlavním předmětem její činnosti je poskytování sociálních služeb pro osoby s mentálním a kombinovaným postižením v souladu se zákonem č. 108/2006 Sb., o sociálních službách, ve znění pozdějších předpisů a také v souladu se standardy kvality sociálních služeb podle vyhlášky č. 505/2006 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona o sociálních službách, ve znění pozdějších předpisů. V této oblasti příspěvková organizace P poskytuje čtyři typy služeb:

- pobytovou sociální službu pro dospělé osoby s mentálním nebo kombinovaným postižením,
- pobytovou sociální službu v samostatném chráněném bydlení pro dospělé osoby s mentálním či kombinovaným postižením,
- ambulantní sociální službu terapeutické dílny pro dospělé osoby s mentálním nebo kombinovaným postižením,
- terénní sociální službu za účelem podpory samostatného bydlení pro dospělé osoby s mentálním postižením.

Kromě hlavní činnosti příspěvková organizace P vykonává rovněž doplňkovou činnost na základě zvláštního oprávnění. Do její doplňkové činnosti lze zařadit poskytování ubytování jiným osobám než osobám vymezeným v rámci hlavní činnosti, dále se jedná například o prodej vlastních výrobků či příjmy z pořádání kulturních akcí. Pro rozlišení doplňkové činnosti od činnosti hlavní v účetnictví příspěvková organizace P používá zvláštní analytické účty. Vymezené činnosti příspěvková organizace P vykonává zejména v nemovitostech, které jí byly převedeny do vlastnictví jejím zřizovatelem. V roce 2024 evidovala průměrný přepočtený počet pracovníků ve výši 69,52.

5 PŘIJETÍ ZÁKAZKY A ORGANIZACE AUDITU

Vybraná příspěvková organizace P má povinnost auditu účetní závěrky na základě rozhodnutí jejího zřizovatele. Nejedná se o nového klienta, audit účetní závěrky příspěvkové organizace P je auditorskou společností prováděn třetím rokem. Příspěvková organizace P již při uzavírání předchozího auditu vyjádřila předběžný zájem o spolupráci v dalším roce. První komunikace ohledně auditu účetní závěrky za rok 2024 byla navázána v létě roku 2024, kdy byla příspěvková organizace P oslovena auditorskou společností s nabídkou další spolupráce. Příspěvková organizace P svůj předchozí zájem o spolupráci potvrdila a souhlasila s cenou za provedení auditu. V návaznosti na potvrzení cenové nabídky byl příspěvkové organizaci P poslán návrh smlouvy vymezující práva a povinnosti obou smluvních stran. Příspěvková organizace P s navrženým zněním smlouvy souhlasila.

5.1 Přijetí zakázky

Před podpisem smlouvy byly provedeny postupy související s přijetím auditní zakázky na rok 2024 dle standardu ISA 210. Bylo potvrzeno, že osobou pověřenou správou a řízením účetní jednotky je pouze ředitel organizace. Rovněž bylo zjištěno, že oproti minulému období ke změně v pozici ředitele nedošlo. Dále bylo vyhodnoceno, že komunikace bude i nadále probíhat e-mailově, telefonicky a osobně zejména s ekonomkou organizace, na jejíž pozici také zůstává stejná zaměstnankyně jako při předchozích auditech. Hlavní uživatelé účetní závěrky byly vymezeni jako zejména zřizovatel, klienti, státní instituce a veřejnost. Rovněž byly provedeny postupy v návaznosti na znění zákona č. 253/2008 Sb., o některých opatřeních proti legalizaci výnosů z trestné činnosti a financování terorismu. Bylo zjištěno, že statutární orgán příspěvkové organizace P není politicky exponovanou osobou, z veřejných rejstříků a veřejně dostupných informací nebyla identifikována rizika v oblasti praní špinavých peněz. Podle postupů proti praní špinavých peněz bylo vyhodnoceno riziko klienta jako nízké. Další procedury v rámci přijetí auditní zakázky lze shrnout v Tabulce 2.

Tabulka 2 Zhodnocení rizik při přijetí auditní zakázky dle standardu ISA 210

Dotaz	ANO	NE
Byly splněny požadavky nezávislosti dle zákona o auditorech?	✓	
Byla identifikována rizika ohrožení nezávislosti?		✓
Jedná se o skupinovou zakázku?		✓
Dochází ke změně v rozsahu auditu oproti předchozím rokům?		✓
Jsou zkušenosti z předchozí spolupráce dobré?	✓	
Byla aplikována doporučení z předchozích auditů?	✓	
Je ohrožena integrita vlastníků či vedení účetní jednotky?		✓
Bude si klient moci dovolit platit odměnu za audit?	✓	
Jsou k provedení zakázky potřebné specializované znalosti?		✓
Byly zjištěny další skutečnosti mající vliv na přijetí zakázky?		✓
Jaké je riziko zakázky?	NÍZKÉ	

(Zdroj: Vlastní zpracování)

Na základě provedených postupů při přijetí zakázky bylo vyhodnoceno nízké riziko zakázky, jelikož nebyly identifikovány důvody pro jeho zvýšení. Při předchozích auditech nebyly zjištěny významné nesprávnosti, spolupráce s příspěvkovou organizací P byla dobrá a auditorská společnost disponuje veškerými potřebnými znalostmi k provedení auditu.

5.2 Organizace auditu

Po podpisu smlouvy o provedení auditu účetní závěrky za rok 2024 byl s vedením příspěvkové organizace P domluven harmonogram prováděného auditu. Vedení příspěvkové organizace P souhlasilo s uskutečněním osobní schůzky před skončením účetního období a s provedením auditu po skončení účetního období, které má stanovené jako běžný kalendářní rok od 1.1.2024 do 31.12.2024. Příspěvková organizace P pravidelně uzavírá účetní období na začátku února dalšího roku před termínem provedení auditu.

S vedením příspěvkové organizace P byla domluvena kombinovaná forma auditu, přičemž veškeré průběžné záležitosti jsou řešeny vzdáleně prostřednictvím e-mailu a požadované podklady k provedení auditu jsou elektronicky sdíleny přes zabezpečené cloudové úložiště auditorské společnosti. Zároveň byly s vedením příspěvkové organizace P domluveny dva termíny osobního setkání v jejím sídle. Termíny osobních schůzek byly sjednány na 12. listopadu 2024 a 11. února 2025. Setkání byla domluvena s panem ředitelem a paní ekonomkou organizace za účelem prodiskutování zásadních otázek k provedení auditu a také pro ověření prvotních dokladů a jiných důkazních informací. Harmonogram auditu je zobrazen v Tabulce 3.

Tabulka 3 Harmonogram auditu

Událost	Termín
Doručení podkladů k plánování auditu	do 1.11.2024
Osobní setkání u klienta před uzavřením účetního období	12.11.2024
Předběžné plánovací procedury	do 31.12.2024
Odeslání žádosti o externí confirmace	leden 2025
Doručení podkladů od klienta k provedení auditu	do 31.1.2025
Provedení auditu	10.2.2025-14.2.2025
Prezenční audit	11.2.2025
Vydání zprávy auditora	do 7.3.2025
Uzavření auditorského spisu	do 6.5.2025

(Zdroj: Vlastní zpracování)

V návaznosti na velikost organizace a předpokládaný rozsah prováděných auditorských procedur byl v auditorské společnosti vytvořen tým, který se na této zakázce má podílet. Auditorský tým se skládá ze statutárního auditora, jednoho seniorního člena týmu a tří juniorních členů týmů, přičemž jeden juniorní člen týmu je v pozici tzv. organizačního manažera, který zajišťuje celkovou organizaci auditu s klientem, zpracovává spis auditora s výjimkou testů, které jsou přiděleny ostatním členům týmu, vede schůzky s klientem a provádí prezenční audit u klienta za odborné podpory seniorního člena týmu. Diplomová práce je zpracována z pohledu organizačního manažera. Na první schůzce auditorského týmu dne 29.9.2024 všichni členové potvrdili svou nezávislost na příspěvkové organizaci P.

5.3 Zhodnocení přijetí zakázky a organizace auditu

V návaznosti na zájem příspěvkové organizace P o spolupráci v rámci auditu její účetní závěrky za rok 2024, domluvě na podmínkách auditní zakázky a odsouhlasení odměny auditora bylo před podpisem smlouvy vyhodnoceno přijetí zakázky podle standardu ISA 210. Na základě provedených postupů bylo stanoveno nízké riziko příspěvkové organizace P a nebyly identifikovány důvody pro nepřijetí auditní zakázky. Po podpisu smlouvy byl s klientem domluven harmonogram auditu, přičemž byly sjednány dvě prezenční návštěvy klienta v jeho sídle. Z hlediska interní stránky auditu byl pro auditní zakázku v auditorské společnosti vyčleněn pětičlenný tým, jehož členové potvrdili svou nezávislost na auditované příspěvkové organizaci P. Veškeré potřebné postupy z počáteční fáze auditu byly splněny.

6 PŘEDBĚŽNÉ PLÁNOVACÍ PROCEDURY

Kapitola se zabývá plánováním auditu účetní závěrky zejména podle standardu ISA 300 a ISA 315. V návaznosti na harmonogram auditu jsou předběžné plánovací procedury prováděny v období od přijetí zakázky dle standardu ISA 210 v létě roku 2024, respektive po obdržení požadovaných podkladů dne 1.11.2024, do 31.12.2024 s případnými aktualizacemi při finálním auditu v únoru 2025. Předběžné plánovací procedury lze rozdělit na postupy k porozumění činnosti účetní jednotky a jejímu kontrolnímu systému a předběžné analytické postupy prováděné po obdržení dat při finálním auditu.

6.1 Porozumění činnosti účetní jednotky a jejímu kontrolnímu systému

S ohledem na skutečnost, že auditorská společnost provádí audit příspěvkové organizace P již třetím rokem, disponuje určitými znalostmi o příspěvkové organizaci P a nyní je pro ni zásadní získané poznatky z minulých let opětovně ověřit a aktualizovat.

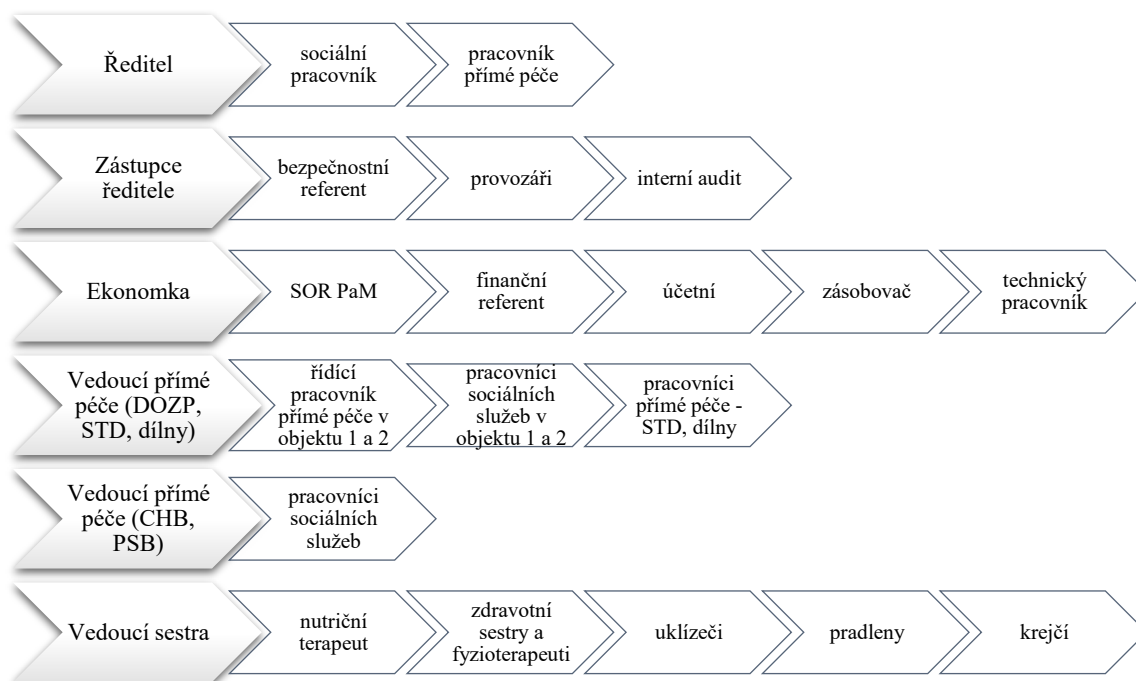
6.1.1 Činnost účetní jednotky a její organizační struktura

Odpovědi na dotazy týkající se činnosti účetní jednotky a její organizační struktury byly zjišťovány v rámci prezenční schůzky s panem ředitelem a paní ekonomkou organizace dne 12.11.2024. Podle tvrzení pana ředitele v příspěvkové organizaci P nedošlo oproti minulému auditu k významným změnám. Byl zmíněn zejména přesun ubytovacích služeb uprchlíkům z Ukrajiny z hlavní do doplňkové činnosti v návaznosti na rozhodnutí zřizovatele. Co se poskytovaných služeb týče, pan ředitel při osobní schůzce dodal, že výhledově má jejich zřizovatel v plánu rozšířit klientelu organizace o osoby se závislostí na návykových látkách. Příspěvkovou organizaci P lze v době auditu členit dle pracovních činností na pět útvarů:

1. zdravotně ošetrovateľský a rehabilitační péče, úklid,
2. přímá péče,
3. sociální pracovníci,
4. ekonomický a stravovací,
5. provozní.

Organizační strukturu příspěvkové organizace v roce 2024 zobrazuje Obrázek 7. Dle komentáře paní ekonomky při schůzce v průběhu roku nedošlo k významným personálním změnám. Výhledově má dojít ke změně v organizační struktuře v návaznosti na ukončení pracovních poměrů provozářů, jejichž náplň práce bude nutné přenést na zástupce ředitele.

Rovněž má dojít k odchodu současné personalistky, která předává svou agendu nové zaměstnankyni, nicméně v organizaci prozatím plánuje zůstat zaměstnaná na 0,2 úvazek.



Obrázek 7 Organizační struktura příspěvkové organizace P

(Zdroj: Vlastní zpracování dle interních materiálů příspěvkové organizace P)

6.1.2 Kontrolní systém

Základní pravidla fungování kontrolního systému příspěvkové organizace P jsou popsána v jejích vnitřních směrnících, jejichž aktualizovanou verzi příspěvková organizace P předložila na podzim při osobním setkání. Příspěvková organizace P má stanovený systém finanční kontroly dle zákona č. 320/2001 Sb., o finanční kontrole ve veřejné správě a o změně některých zákonů (dále zákon o finanční kontrole), v němž roli příkazce operace zastává pan ředitel, který schvaluje veškeré smlouvy. Správcem rozpočtu a zároveň hlavní účetní je paní ekonomka organizace, která odpovídá za sestavování a plnění rozpočtu a také za vedení účetnictví. Organizace se při hospodaření snaží dodržovat principy 3E. Příkazce operace schvaluje nákupy, opravy a údržbu. Dále jsou zabezpečovány kontroly výdajů a jasně definované pracovní postupy a náplně činnosti ve vztahu k hospodaření s penězi.

prostředky. Organizace dle vnitřní směrnice provádí průběžnou a závěrečnou inventuru účtů a majetku. Příspěvková organizace P pravidelně reportuje svému zřizovateli.

V rámci osobní schůzky dne 12.11.2024 bylo od pana ředitele zjištěno, že formalizovaný proces řízení rizik příspěvková organizace P neprovádí. Hlavním rizikem jsou finanční zdroje, z toho důvodu provádí řízení rizik zejména v této oblasti a sestavuje rozpočet plánovaných nákladů a výnosů na každý rok a také střednědobý výhled v členění na hlavní a doplňkovou činnost.

Proces monitorování kontrol probíhá dle zjištěných informací z osobní schůzky zejména a nejefektivněji na úrovni zřizovatele, jelikož příspěvková organizace P má povinnost pravidelného reportingu účetních dat. Také veškeré investice jsou schvalovány zřizovatelem a většinu finančních zdrojů jí poskytuje zřizovatel, který může provádět kontrolu vynaložených peněžních prostředků.

Z osobního rozhovoru s panem ředitelem a s paní ekonomkou bylo dále zjištěno, že příspěvková organizace P dlouhodobě nevyužívá servisní organizace, protože veškeré činnosti v oblasti ekonomiky, účetnictví nebo daní řeší vlastními silami. Pouze s jednou společností z oblasti informačních technologií má uzavřenou smlouvu o dílo, nicméně předmětem smlouvy je poskytování služeb zahrnující zejména údržbu a aktualizace softwaru na nepravidelné bázi, tudíž se nejedná o servisní organizaci.

6.1.3 Systém zpracování účetnictví

Příspěvková organizace P v návaznosti na rozhodnutí svého zřizovatele vede účetnictví ve zjednodušeném rozsahu. Účetnictví příspěvkové organizace P je zpracováváno přibližně v týdenních intervalech. Oběh účetních dokladů má následující fáze:

- přijetí účetního dokladu,
- přezkoušení (ověření) účetního dokladu,
- zaúčtování účetního dokladu pracovníkem ekonomického úseku,
- archivace,
- skartace.

K vedení účetnictví a analytické evidence majetku příspěvková organizace P používá účetní program FENIX. Dále je využíván program IS CYGNUS k sociální části, vykazování zdravotním pojišťovnám, evidenci docházky, stravování a evidenci skladů. Pro zpracování

personalistiky a mezd je používán mzdový program PERM. Průběžné aktualizace jsou dle tvrzení paní ekonomky prováděny. Uživatelská dokumentace je uložena u paní ekonomky. Zálohování datových souborů je zajišťováno dvakrát týdně na výměnný disk. Za zálohování dat je odpovědný správce sítě. Média se zálohou datových souborů jsou uložena v příručním uzamčeném trezoru v kanceláři správce sítě.

6.1.4 Evidence dlouhodobého majetku, fondu investic a transferů

Příspěvková organizace P eviduje dlouhodobý majetek svěřený k hospodaření, bezúplatně převedený dlouhodobý majetek do jejího vlastnictví, dlouhodobý majetek nabytý dědictvím nebo darem a dlouhodobý majetek pořízený do vlastnictví organizace. Hranice pro zařazení majetku do dlouhodobého majetku jsou v návaznosti na znění vyhlášky č. 410/2009 Sb. a interní směrnici příspěvkové organizace P *S-17 Evidence, účtování a odpisování majetku* stanoveny dle Tabulky 4.

Tabulka 4 Limity ocenění dlouhodobého majetku v příspěvkové organizaci P

Druh DM	Limit ocenění v Kč	
	Dolní limit	Horní limit
DDNM	7 000	60 000
DNM	60 001	
DDHM	3 001	40 000
DHM	40 001	

(Zdroj: Vlastní zpracování dle Interních materiálů příspěvkové organizace P)

Příspěvková organizace P provádí pravidelnou inventarizaci dlouhodobého majetku, vede registr dlouhodobého majetku a odpisový plán. Na pořízení dlouhodobého majetku může být příspěvkové organizaci P poskytnut zejména investiční příspěvek od zřizovatele nebo zřizovatel může schválit čerpání fondu investic na pořízení dlouhodobého majetku či na technické zhodnocení dlouhodobého majetku, případně také na opravy a údržbu, přičemž zároveň stanoví nepřekročitelný minimální zůstatek investičního fondu za dané účetní období.

Transfery příspěvková organizace P pravidelně získává od svého zřizovatele z jeho rozpočtu či zprostředkovaně ve formě průtokového transferu. Dále eviduje účelové dotace od obcí. Účtování pravidelných transferů příspěvková organizace P upravuje ve směrnici *S-08 Vedení účetnictví* v návaznosti na metodiku stanovenou svým zřizovatelem. Účtování transferů je podrobně zkoumáno při testování výnosů z transferů v kapitole 10. Pro rozlišení

jednotlivých transferů v účetnictví příspěvková organizace P využívá účelové znaky - „UZ“ nebo organizace - „Org.“.

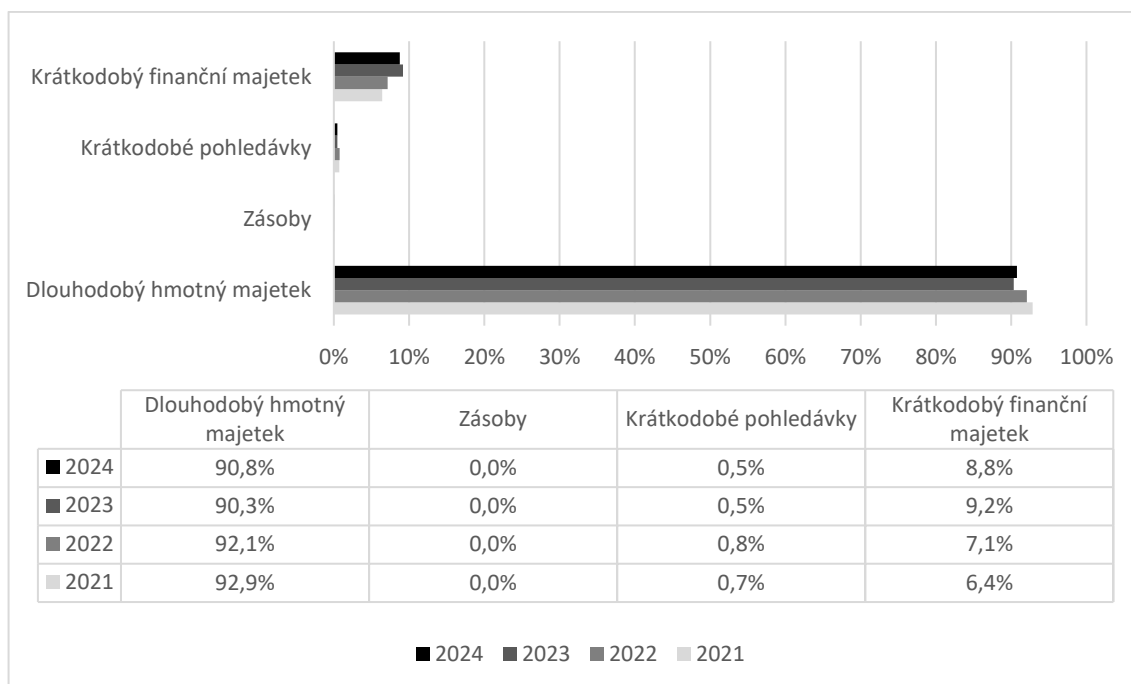
6.2 Předběžné analytické postupy

Předběžné analytické postupy jsou prováděny po obdržení účetních dat. S ohledem na specifika příspěvkových organizací spojená zejména s cyklem účtování transferů v průběhu účetního období, díky čemuž nastávají zásadní změny ve vykazovaných hodnotách účtů, je efektivnější předběžné analytické postupy provést až po skončení účetního období na finálních datech. Předběžné analytické postupy zahrnují vertikální analýzu řádků účetní závěrky, meziroční srovnání zůstatků na úrovni řádků účetní závěrky a analýzu vybraných poměrových ukazatelů za účelem zmapování finanční situace příspěvkové organizace P. Srovnání je provedeno za roky 2021-2024, jelikož data za toto období byla předmětem auditu auditorské společnosti, a tudíž je možné se na ně spolehnout.

6.2.1 Vertikální analýza hospodaření za období 2021-2024

Dle vertikální analýzy lze snadno identifikovat oblasti účetní závěrky, které jsou pro organizaci významné a na které se bude vhodné z pohledu auditu zaměřit. Rovněž lze pomocí ní pochopit strukturu majetku a zdrojů účetní jednotky a vytvořit si prvotní představu o její hospodářské situaci. Srovnávané hodnoty z rozvahy a výkazu zisku a ztráty příspěvkové organizace P upravené stanoveným koeficientem za období 2021-2024 jsou součástí Přílohy P I. Vertikální analýza na úrovni všech řádků rozvahy a výkazu zisku a ztráty je zobrazena v Příloze P II.

Shrnutí vertikální analýzy na straně aktiv na úrovni součtových řádků rozvahy zobrazuje Obrázek 8. Z Obrázku 8 je patrné, že aktiva příspěvkové organizace P jsou ve všech letech z 90 % tvořena dlouhodobým hmotným majetkem. Z bližšího pohledu na dlouhodobý hmotný majetek příspěvkové organizace P dle Přílohy P II. je zřejmé, že jeho hodnota je ve všech sledovaných letech tvořena z více než 90 % stavbami. Zbylou část dlouhodobého hmotného majetku představují zejména pozemky. Oběžná aktiva příspěvková organizace P eviduje především ve formě peněžních prostředků, které dle Přílohy P II. vykazuje zejména na bankovních účtech, což je pro organizace tohoto typu typické.

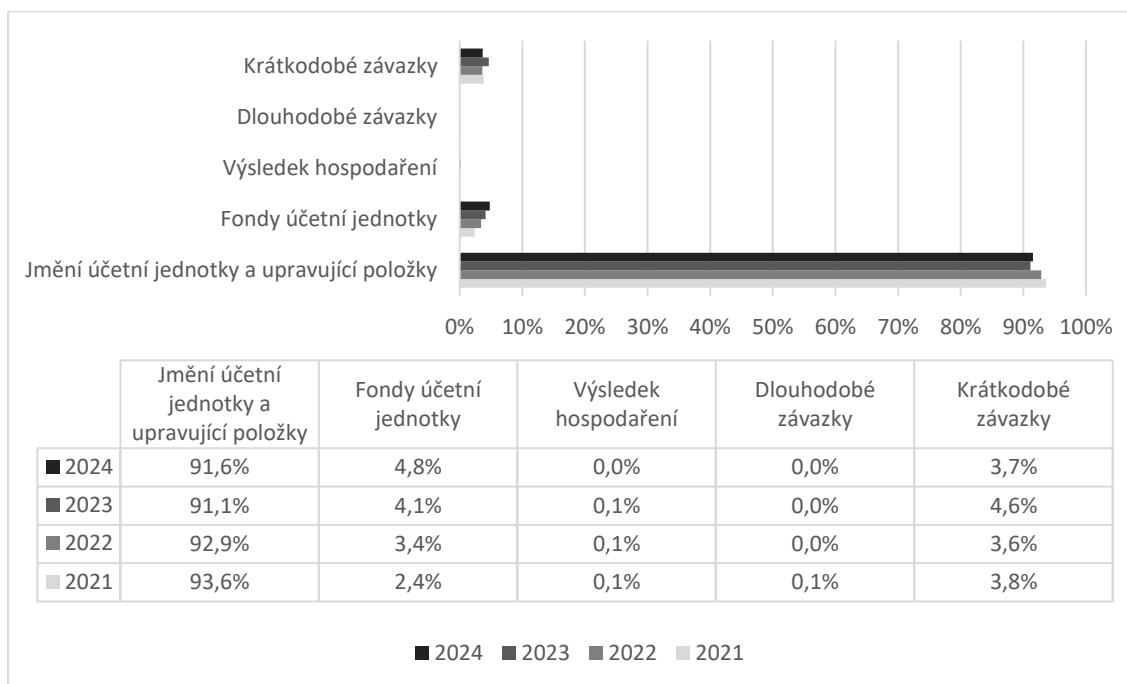


Obrázek 8 Vertikální analýza aktiv za období 2021-2024

(Zdroj: Vlastní zpracování dle Interních materiálů příspěvkové organizace P)

Vertikální analýzu pasiv zobrazuje Obrázek 9, ze kterého je zřejmé, že pasiva příspěvkové organizace P jsou tvořena z 90 % položkou jmění účetní jednotky a upravující položky, jež dle Přílohy P II. zahrnuje jmění účetní jednotky a transfery na pořízení dlouhodobého majetku, které kryjí dlouhodobý majetek příspěvkové organizace P, z čehož lze vyvodit, že organizace není zadlužená, neeviduje zápornou výši čistého pracovního kapitálu a realizuje konzervativní strategii financování. Poměr mezi jměním účetní jednotky a transfery na pořízení dlouhodobého majetku dle Přílohy P II. je ve všech sledovaných letech přibližně ve výši 6:4. Téměř 5 % zdrojů podle Obrázku 9 příspěvková organizace P eviduje ve fondech. Fondy dle Přílohy P II. tvoří ve třech posledních letech z více než 90 % fond investic, což navazuje na velké množství evidovaného dlouhodobého majetku. S ohledem na účel činnosti příspěvkové organizace P je z Obrázku 9 patrné, že výsledek hospodaření ve všech analyzovaných letech představuje velmi malou část jejích zdrojů. Rovněž je zřejmé, že příspěvková organizace P ve všech analyzovaných letech eviduje malé množství cizích zdrojů, přičemž cizí zdroje vykazuje zejména v krátkodobé formě. Dle Přílohy P II. je dále patrné, že více než 50 % krátkodobých zdrojů ve všech analyzovaných letech představují závazky vůči zaměstnancům a z titulu sociálního zabezpečení, což jsou nevyplacené mzdy zaměstnancům za prosinec. Organizace neeviduje úročné závazky. S ohledem na výši

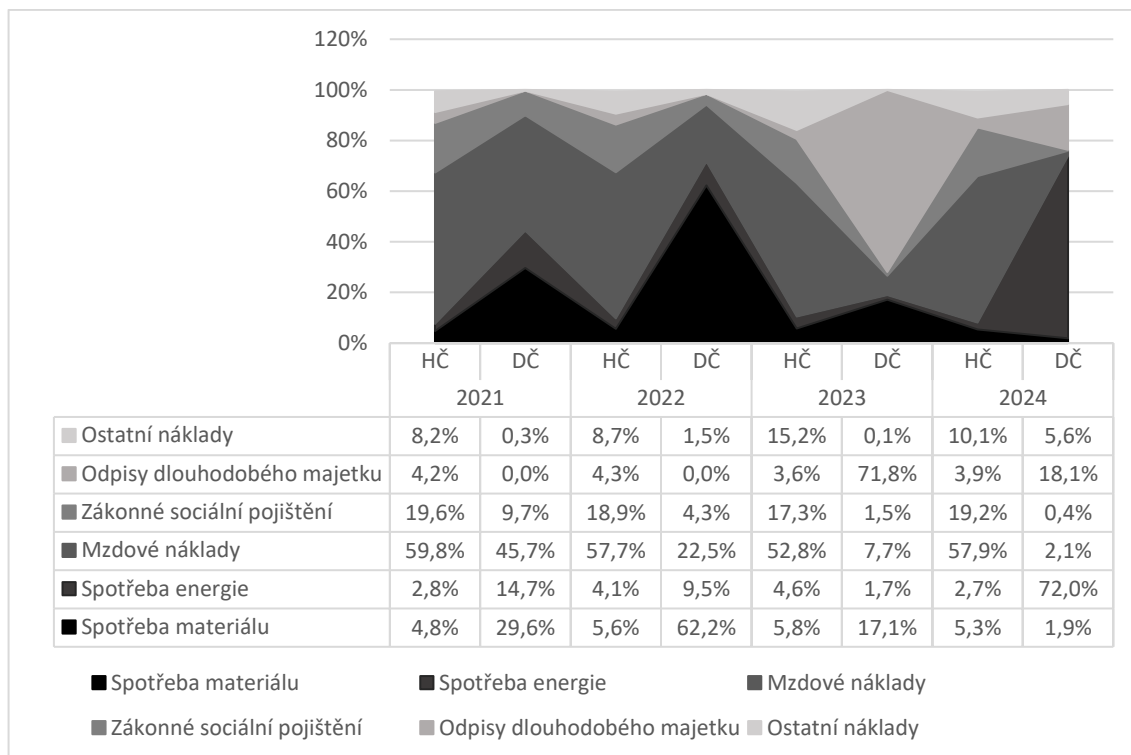
a charakter závazků organizace lze vyvodit, že náklady na cizí kapitál má minimální, naopak by bylo možné uvažovat o vysokých nákladech na vlastní kapitál.



Obrázek 9 Vertikální analýza pasiv za období 2021-2024

(Zdroj: Vlastní zpracování dle Interních materiálů příspěvkové organizace)

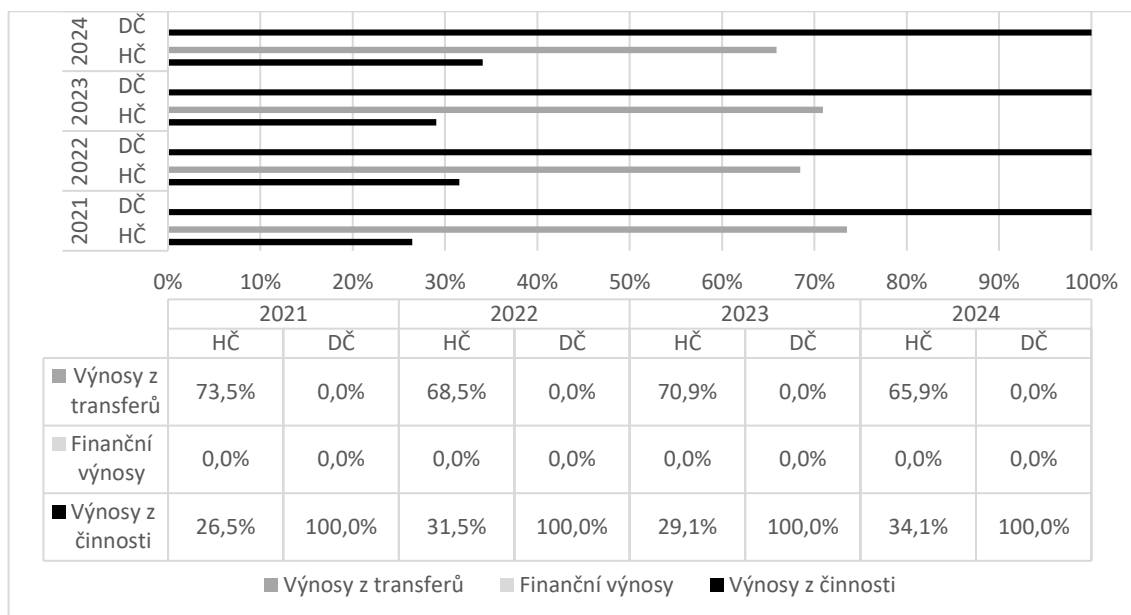
Výsledkovou část účtů lze dle struktury účetních výkazů příspěvkové organizace P rozdělit na náklady a výnosy. S ohledem na skutečnost, že nákladové součtové řádky jsou z téměř 100% tvořeny pouze náklady z činnosti, což je patrné dle Přílohy P II., je na Obrázku 10 zobrazena detailnější analýza na úrovni jednotlivých nákladových kategorií v rámci řádku náklady z činnosti. Zbýlé necelé 1 % nákladů tvoří finanční náklady. Z Obrázku 10 je patrné, že náklady z činnosti jsou ve všech analyzovaných letech tvořeny zejména mzdovými náklady a náklady na spotřebu materiálu. V roce 2023 došlo ke změně struktury nákladů z doplňkové činnosti, přičemž se snížily mzdové náklady a uplatnilo se více nákladů z odpisů dlouhodobého majetku. V roce 2024 byl poměr nákladů v doplňkové činnosti uplatněn dle vzoru z let 2021-2022 s výjimkou nákladů na spotřebu energie, u kterých došlo k významnému nárůstu. Změny v doplňkové činnosti jsou blíže analyzovány v oddílu 6.2.2. V hlavní činnosti jsou dle Obrázku 10 uplatňovány zejména mzdové náklady.



Obrázek 10 Vertikální analýza nákladů za období 2021-2024

(Zdroj: Vlastní zpracování dle Interních materiálů příspěvkové organizace P)

Obrázek 11 zobrazuje shrnutí vertikální analýzy výnosů za období 2021-2024. Z Obrázku 11 je zřejmé, že v rámci doplňkové činnosti příspěvková organizace P vykazuje pouze výnosy z činnosti, které dle Přílohy P II. tvoří zejména výnosy z prodeje služeb.



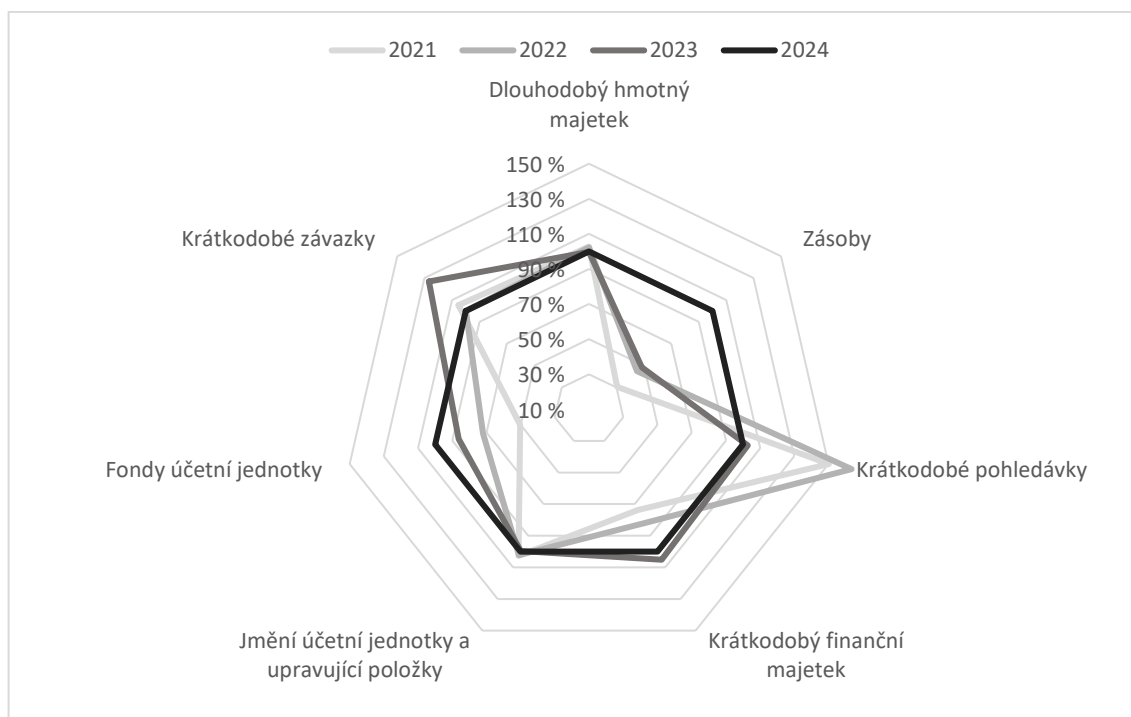
Obrázek 11 Vertikální analýza výnosů za období 2021-2024

(Zdroj: Vlastní zpracování dle Interních materiálů příspěvkové organizace P)

V hlavní činnosti dle Obrázku 11 příspěvková organizace P každoročně vykazuje přibližně ze 70 % výnosy z transferů a zbylou část pravidelně tvoří výnosy z činnosti, z čehož lze odvodit, že příspěvková organizace P byla v jednotlivých letech schopna financovat přibližně 1/3 svých nákladů z vlastních zdrojů. Finanční výnosy příspěvkové organizace P netvoří ani 1 % jejích výnosů.

6.2.2 Horizontální analýza hospodaření za období 2021-2024

Kompletní horizontální analýza na úrovni řádků rozvahy a výkazu zisku a ztráty je zobrazena v Příloze P III. Shrnutí horizontální analýzy na úrovni součtových řádků rozvahy následně zobrazuje Obrázek 12. Do grafického srovnání nebyly zahrnuty součtové řádky výsledek hospodaření a dlouhodobé závazky, protože obsahují extrémní procentuální změny, které nelze zobrazit společně v porovnání s dalšími položkami a jsou tedy popsány samostatně. Z Obrázku 12 je zřejmé, že ve všech analyzovaných letech příspěvková organizace P eviduje podobné množství krátkodobého finančního majetku, dlouhodobého majetku a jmění účetní jednotky s upravujícími položkami. Hodnota krátkodobých závazků byla dle Obrázku 12 odlišná zejména v roce 2023, kdy došlo k významnému navýšení závazků vůči dodavatelům. Paní ekonomka příspěvkové organizace P byla na významnou změnu v závazcích dotázána a v návaznosti na to předložila dvě dodavatelské faktury za opravu oken a výmalbu v celkové částce přesahující 2 mil. Kč, jež nebyly do konce roku 2023 uhrazeny, a tudíž způsobily tuto meziroční změnu. Zároveň lze meziročně sledovat postupné zvyšování zůstatku fondů účetní jednotky, přičemž dle Přílohy P III. je zřejmé, že nárůst nastal zejména ve fondu investic a v rezervním fondu. Ke zvýšení ve fondu investic dochází kvůli navyšování hodnoty dlouhodobého majetku a nárůst v rezervním fondu nastává z důvodu každoročního převodu výsledku hospodaření do rezervního fondu. U zásob lze rovněž sledovat postupné navyšování během let, nicméně s ohledem na výši jejich zůstatku v porovnání s jinými oblastmi v dle Obrázku 8, je absolutní hodnota zvýšení z pohledu auditu nevýznamná.



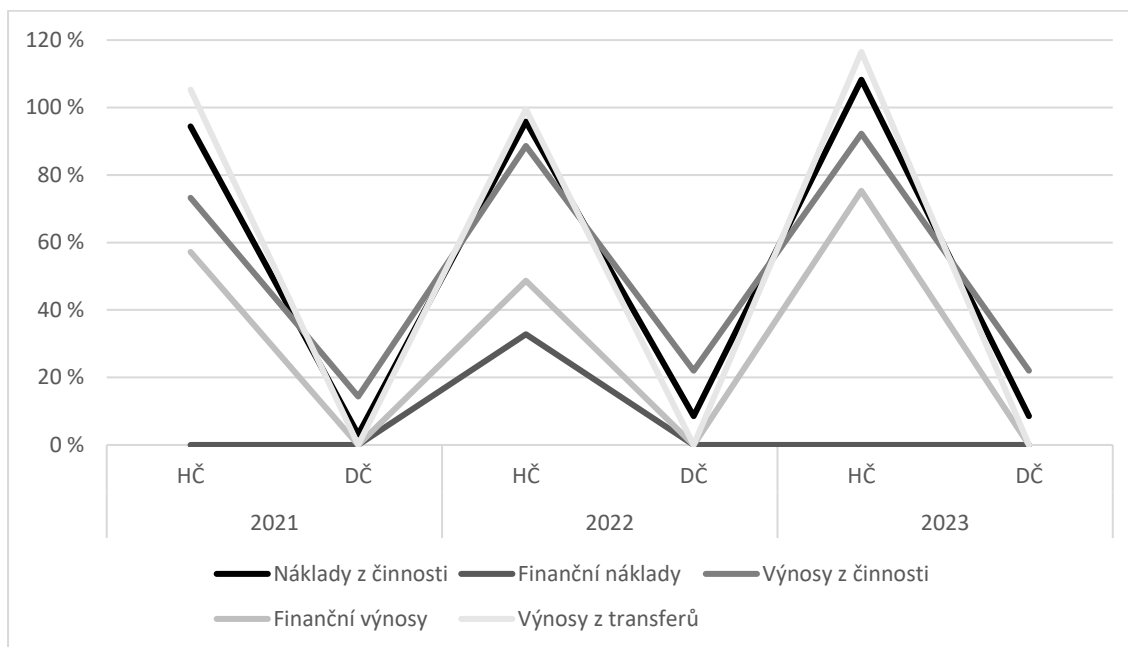
Obrázek 12 Horizontální srovnání součtových řádků rozvahy za období 2021-2023 s obdobím 2024

(Zdroj: Vlastní zpracování dle Interních materiálů příspěvkové organizace P)

V případě krátkodobých pohledávek lze dle Obrázku 12 sledovat relativně významné snížení jejich hodnoty oproti rokům 2021-2022. Dle komentáře paní ekonomky k poklesu došlo z důvodu změny průběhu fakturace zdravotních výkonů Všeobecnou zdravotní pojišťovnou v roce 2023. S ohledem na nastalou změnu v roce 2023 lze sledovat podobnou hodnotu krátkodobých pohledávek i v roce 2024. Dlouhodobé závazky příspěvková organizace P evidovala pouze v roce 2021 ve výši 108 929 Kč a jednalo se o dlouhodobé přijaté zálohy na transfery. V dalších letech tyto závazky již nejsou vykazovány, protože organizace nezískala žádné transfery s povinností vypořádání na dobu delší než jeden rok.

Porovnání vývoje výsledkových účtů za období 2021-2024 představuje souhrn horizontální analýzy na Obrázku 13, který zobrazuje porovnání součtů řádků výkazu zisku a ztráty za období 2021-2023 s obdobím 2024. Z Obrázku 13 je na první pohled zřejmé, že v rámci doplňkové činnosti je v letech 2021-2023 realizováno méně nákladů i výnosů, přičemž výnosy z transferů, finanční výnosy a finanční náklady jsou ve všech letech v doplňkové činnosti nulové, což souvisí s charakterem organizace. Výnosy a náklady z činnosti v doplňkové činnosti v jednotlivých letech 2021-2023 nepředstavují ani 1/3 hodnoty, kterou příspěvková organizace P realizovala v doplňkové činnosti v roce 2024. Dále je patrné, že v roce 2023 příspěvková organizace P generovala nejvýznamnější hodnotu

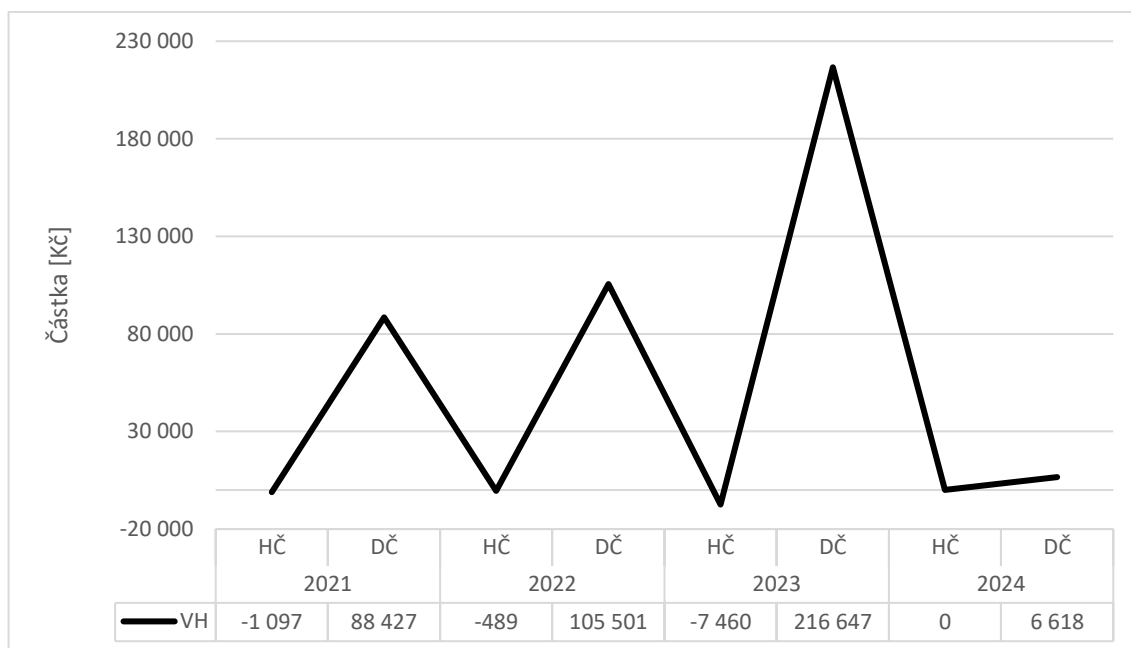
výnosů z transferů a také nákladů z činnosti, jelikož tyto položky jsou úzce spojeny. V rámci hlavní činnosti se hodnoty z roku 2024 nejvíce blíží hodnotám z roku 2022 s výjimkou finančních výnosů a finančních nákladů, které však nejsou v návaznosti na zjištění dle Obrázku 10 a Obrázku 11 hodnotově významné.



Obrázek 13 Horizontální srovnání součtových řádků rozvahy za období 2021-2023 s obdobím 2024

(Zdroj: Vlastní zpracování dle Interních materiálů příspěvkové organizace P)

Z provedené analýzy je patrné, že v roce 2024 došlo k významné změně v doplňkové činnosti, při níž se zvýšily výnosy i náklady z činnosti o více než 70 % oproti čtyřem minulým obdobím. Vedení příspěvkové organizace P bylo na významnou změnu v doplňkové činnosti dotázáno, přičemž bylo zjištěno, že změna nastala v návaznosti na přesun poskytované služby ubytování uprchlíků z Ukrajiny do doplňkové činnosti od září roku 2024 podle rozhodnutí zřizovatele, jak bylo zmíněno v oddílu 6.1.1. Paní ekonomka příspěvkové organizace P příslušné rozhodnutí doložila, a tedy od září roku 2024 se náklady a výnosy související s ubytováním uprchlíků z Ukrajiny vykazují v doplňkové činnosti. Se změnou v doplňkové činnosti souvisí změna ve vykázaném výsledku hospodaření, kterou zobrazuje Obrázek 14.



Obrázek 14 Vývoj výsledku hospodaření v letech 2021-2024 [Kč]

(Zdroj: Vlastní zpracování dle Interních materiálů příspěvkové organizace P)

Dle Obrázku 14 je patrné, že příspěvková organizace P s ohledem na svou neziskovou podstatu pravidelně realizuje nulový nebo mírně záporný výsledek hospodaření z hlavní činnosti. Z doplňkové činnosti příspěvková organizace P v minulých letech generovala poměrně významný zlepšený výsledek hospodaření, který svého vrcholu dosáhl v roce 2023, jelikož v tomto roce realizovala významné výnosy z pronájmů. V roce 2024 se příspěvkové organizaci P s ohledem na nastalé změny a zvětšení rozsahu doplňkové činnosti nepodařilo realizovat významný zisk. Zhodnocení dopadu poklesu výsledku hospodaření je provedeno v oddílu 6.2.3.

6.2.3 Vybrané poměrové ukazatele hospodaření za období 2021-2024

K lepšímu pochopení hospodářské situace příspěvkové organizace P je vhodné vyčíslit vybrané poměrové ukazatele. S ohledem na charakter činnosti příspěvkové organizace P a její neziskovou podstatu byly použity pouze některé relevantní ukazatele hospodaření. Hodnoty zvolených ukazatelů hospodaření zobrazuje Tabulka 5. Dle hodnot vybraných ukazatelů je zřejmé, že příspěvková organizace P je dlouhodobě likvidní. V návaznosti na monitorovací ukazatele SIMU stanovené Ministerstvem financí ČR pro monitoring hospodaření ÚSC je doporučená hodnota běžné likvidity ve výši nejméně 1, což příspěvková organizace P splňuje ve všech analyzovaných letech, tudíž lze tvrdit, že organizace je

schopna hradit své krátkodobé závazky. Podle hodnot ukazatele okamžité likvidity je zřejmé, že příspěvková organizace P eviduje velkou část oběžného majetku v hotovostní podobě.

Tabulka 5 Vybrané ukazatele hospodaření za období 2021-2024

Položka	2021	2022	2023	2024
Běžná likvidita [-]	1,87	2,18	2,09	2,53
Okamžitá likvidita [-]	1,68	1,97	1,98	2,39
Celková zadluženost [-]	3,90	3,36	4,22	3,66
Míra soběstačnosti [%]	26,65	31,73	31,81	29,30
Rentabilita nákladů z doplňkové činnosti [%]	364,82	157,65	107,31	0,85
Obrat aktiv [-]	2,70	2,87	2,56	2,51
Doba obratu pohledávek [dny]	6,91	7,40	4,10	4,29
Koeficient opotřebení DM [%]	27,72	28,97	30,51	31,40

(Zdroj: Vlastní zpracování dle Interních materiálů příspěvkové organizace P)

Celková zadluženost je ve všech analyzovaných letech velmi nízká. Příspěvková organizace P neeviduje žádné půjčky nebo úvěry. Finanční prostředky k hospodaření získává od svého zřizovatele nejčastěji na dané období, tudíž na konci roku neeviduje závazky z titulu přijatých transferů. Míra soběstačnosti měřená prostřednictvím poměru výnosů bez transferů a celkových nákladů je ve všech sledovaných letech velmi podobná. Lze tvrdit, že příspěvková organizace P je schopna hradit přibližně 30 % svých nákladů z vlastních zdrojů, což také navazuje na zjištění z podkapitoly 6.2.1. V rámci ukazatele rentability nákladů z doplňkové činnosti došlo v roce 2024 k výraznému poklesu, který navazuje zejména na významné zvýšení nákladů v rámci doplňkové činnosti v roce 2024. Zvýšení nákladů se týkalo především spotřeby energií kvůli přesunu poskytování ubytovacích služeb uprchlíkům z Ukrajiny do doplňkové činnosti. I přes rozšíření okruhu poskytovaných služeb a nákladovosti doplňkové činnosti byla příspěvková organizace P schopna v roce 2024 realizovat z doplňkové činnosti zisk, který byl sice výrazně nižší, než bylo jejím standardem v předchozích letech, nicméně primárním cílem neziskové organizace není maximalizace zisku. Také z výsledku ukazatele soběstačnosti je zřejmé, že významný pokles autarkie příspěvkové organizace P snížení výsledku hospodaření nezpůsobilo, díky čemuž lze tvrdit, že pokles výsledku hospodaření neměl na hospodaření příspěvkové organizace P významný dopad. Podle hodnot ukazatele obratu aktiv je patrné, že příspěvková organizace P eviduje přiměřené množství aktiv s ohledem na svou činnost. Obecně je doporučováno, aby hodnota obratu aktiv byla alespoň ve výši 1, což splňuje ve všech analyzovaných letech. S ohledem na činnost příspěvkové organizace P, která zahrnuje generování výnosů od zdravotních

pojišťoven v návaznosti na poskytované sociální služby a přiznávané příspěvky na péči, byl rovněž vyčíslen ukazatel doby obratu pohledávek, který je u příspěvkové organizace P poměrně nízký, což je způsobeno nízkou hodnotou pohledávek ke konci účetního období. Dle hodnot koeficientu opotřebení majetku měřeného prostřednictvím poměru oprávek dlouhodobého majetku a brutto hodnoty majetku lze vyčíslit, že dlouhodobý majetek příspěvkové organizace P je v jednotlivých letech odepsán přibližně z 30 %, což navazuje na časté pořizování nového dlouhodobého majetku a dlouhé doby životnosti stávajících staveb.

6.3 Zhodnocení předběžných plánovacích procedur

Před začátkem finálního auditu byly provedeny předběžné plánovací procedury za účelem seznámení se s účetní jednotkou a identifikace rizik zejména v návaznosti na znění standardu ISA 315. Předběžné plánovací procedury byly rozděleny na postupy k porozumění činnosti účetní jednotky a jejímu kontrolnímu systému, které byly s ohledem na rozsah diplomové práce zobrazeny ve zkrácené verzi a byly prováděny zejména na základě dotazů a rozhovoru s vedením příspěvkové organizace P při osobní schůzce dne 12. listopadu 2024 a dále předběžné analytické postupy realizované po obdržení finálních dat po uzavření účetního období.

S ohledem na skutečnost, že audit je v příspěvkové organizaci P prováděn již třetím rokem, byly poznatky týkající se příspěvkové organizace P tento rok spíše aktualizovány. Vedení příspěvkové organizace P bylo dotázáno na nově poskytované služby, zavedené kontroly a procesy související s účetnictvím a výkaznictvím a v zásadě při rozhovoru nebyly zjištěny žádné nové procesy či aktivity s významným vlivem na audit s výjimkou přesunu ubytovacích služeb uprchlíkům z Ukrajiny do doplňkové činnosti.

V rámci předběžných analytických procedur byla provedena vertikální a horizontální analýza rozvahy a výkazu zisku a ztráty za období 2021-2024. Analyzované období bylo zvoleno jako poslední čtyři roky, jelikož tato data byla předmětem auditu auditorskou společností v minulých letech, a tudíž je možné se na ně spolehnout. V rámci vertikální analýzy bylo zjištěno, že nejvýznamnějšími položkami příspěvkové organizace P jsou dlouhodobý hmotný majetek tvořený zejména stavbami a pozemky a ze strany pasiv jmění účetní jednotky a upravující položky, které dlouhodobý majetek organizace kryjí. Obě položky tvoří ve všech analyzovaných letech přibližně 90 % majetku a zdrojů příspěvkové organizace P. U výsledkových účtů bylo zjištěno, že v případě nákladů dominují náklady

z činnosti zastoupené zejména mzdovými náklady v hlavní činnosti, odpisy dlouhodobého majetku a náklady na spotřebu energií v doplňkové činnosti s významným nárůstem v roce 2024. V případě výnosů byly generovány zejména výnosy z transferů v rámci hlavní činnosti a výnosy z činnosti zařazené do doplňkové i hlavní činnosti. Z horizontální analýzy byly identifikovány významné změny v rozvahových položkách především v krátkodobých pohledávkách z titulu změny průběhu fakturace od Všeobecné zdravotní pojišťovny v roce 2023. Ve výsledkových položkách došlo k významné změně v rámci doplňkové činnosti v roce 2024, kdy příspěvková organizace P zařadila do doplňkové činnosti službu poskytování ubytování uprchlíkům z Ukrajiny, kvůli čemuž lze také v rámci poměrových ukazatelů sledovat zvýšení nákladovosti doplňkové činnosti a pokles rentability i absolutního zlepšeného výsledku hospodaření v roce 2024. Nicméně z pohledu dalších finančních ukazatelů příspěvková organizace P nadále hospodář dobře a nejeví známky ohrožení své finanční situace a potenciálně také going concern.

7 STANOVENÍ HLADINY MATERIALITY A PLÁNU AUDITU

V návaznosti na provedené předběžné plánovací procedury a zjištěné informace o příspěvkové organizaci P lze stanovit hladinu materiality a plán auditu s navrhovanými testy k ověření jednotlivých tvrzení při auditu účetní závěrky za rok 2024. S ohledem na rozsah diplomové práce je plán auditu a následné testování omezeno na vybrané specifické oblasti účetní závěrky příspěvkové organizace P.

7.1 Stanovení hladiny materiality

Jako základna pro výpočet hladiny materiality jsou zvolena celková aktiva, protože se v případě příspěvkové organizace P jedná o nejvhodnější ukazatel její činnosti a velikosti. Celková aktiva lze považovat za vhodnější ukazatel než vlastní zdroje, jelikož lépe zobrazují činnost příspěvkové organizace P. Rovněž nelze v případě příspěvkové organizace P uvažovat o výsledku hospodaření, protože se jedná o neziskovou organizaci, která není orientovaná na maximalizaci zisku. Bylo by možné uvažovat o základně ve formě celkových výnosů, nicméně ty nezobrazují vhodně její velikost. Celková aktiva jsou předmětem zájmu jejího zřizovatele a poskytovatelů transferů. Rovněž jsou zajímavým ukazatelem pro její klienty, stát a veřejnost. Lze tvrdit, že jsou známkou stability příspěvkové organizace P. Tabulka 6 zobrazuje hodnoty jednotlivých základů pro stanovení hladiny materiality.

Tabulka 6 Hodnoty základů pro stanovení hladiny materiality

Základna	Hodnota základny [Kč]
Celková aktiva	149 020 539,05
Výnosy	59 437 847,00
Vlastní zdroje	143 569 895,35
VH	6 617,80

(Zdroj: Vlastní zpracování dle Interních materiálů příspěvkové organizace P)

Z doporučeného intervalu pro základnu ve formě celkových aktiv ve výši 1-3 % je zvolena střední hodnota ve výši 2 %, jelikož se nejedná o první audit auditorské společnosti v příspěvkové organizaci P, v minulosti nebyly nalezeny významné nesprávnosti a v rámci plánovacích procedur nebyla identifikována nová dodatečná rizika. Rovněž bylo zjištěno, že auditované období je poměrně srovnatelné s minulými auditovanými roky. Z pohledu zjišťovacího rizika lze tvrdit, že auditorská společnost a zvolení členové auditorského týmu mají dostatečné zkušenosti s prováděním auditu organizací veřejného sektoru. Z uvedených důvodů nebyl identifikován důvod pro zvýšení rizika a snížení hladiny významnosti.

Prováděcí hladina významnosti je v návaznosti na interní politiku v auditorské společnosti stanovena ve výši 80 % z celkové hladiny významnosti. Úroveň jednoznačně nepodstatných nesprávností byla zvolena ve výši 5 % z celkové hladiny významnosti rovněž podle interní politiky auditorské společnosti. Specifická hladina materiality stanovena nebyla, jelikož žádná oblast není významně pod hladinou stanovené materiality. Tabulka 7 zobrazuje stanovení hladiny materiality u příspěvkové organizace P pro audit za rok 2024.

Tabulka 7 Stanovené úrovně materiality

Úroveň materiality	Hodnota [Kč]
Celková hladina významnosti	2 980 410,78
Prováděcí hladina významnosti	2 384 328,62
Jednoznačně nepodstatné nesprávnosti	149 020,54

(Zdroj: Vlastní zpracování)

7.2 Stanovení plánu auditu

S ohledem na zaměření diplomové práce na ověření specifických oblastí účetnictví a výkaznictví příspěvkových organizací – dlouhodobého majetku, vlastního jmění, fondů účetní jednotky a výnosů z transferů je stanoven plán auditu pro tyto vybrané oblasti. Vyhodnocení rizik v plánu auditu zobrazuje Tabulka 8, ve které jsou uvedeny významné položky z testovaných oblastí, které je třeba v rámci auditu ověřit s vyhodnocením jejich rizikovosti z pohledu přirozeného, kontrolního a zjišťovacího rizika. U kontrolního a přirozeného rizika je riziko stanoveno na úrovni jednotlivých tvrzení – existence (také E), správnosti (také A), úplnosti (také C), ocenění (také V), správnosti období (také O), prezentace (také P). Riziko může být nízké (také L), střední (také M) nebo vysoké (také H). Přirozené riziko je u jednotlivých oblastí stanoveno v návaznosti na charakter daných položek podle odborného úsudku. Celkové přirozené riziko je podle Tabulky 8 určeno jako vysoké u položky výnosy vybraných místních vládních institucí (také MVI) z transferů, jelikož se jedná o komplikovanou oblast, v níž je pravděpodobná vyšší chybovost. S ohledem na skutečnost, že auditorská společnost podle své interní politiky neprovádí testy kontrol, je kontrolní riziko stanoveno za všechna tvrzení i celkově jako vysoké. Zjišťovací riziko je ve všech oblastech stanoveno jako nízké, jelikož auditorská společnost a auditorský tým působící na zakázce má zkušenosti s auditem příspěvkových organizací a veškeré auditní postupy v návaznosti na vyhodnocená rizika jsou naplánovány. Konkrétní navržené testy reagující na vyhodnocená rizika jsou zobrazeny v kapitolách 8–10.

Tabulka 8 Plán auditu – vyhodnocení rizik

Kategorie	KS 2024 [Kč]	2024/2023 [%]	Přirozené riziko						PR celkem	Kontrolní riziko						KR celkem	Zjišťovací riziko
			E	A	C	V	O	P		E	A	C	V	O	P		
1. Dlouhodobý hmotný majetek																	
Pozemky	4 315 871,49	0,27	M	L	M	M	L	L	M	H	H	H	H	H	H	H	L
Stavby	128 501 138,03	-0,39	M	L	M	M	L	L	M	H	H	H	H	H	H	H	L
2. Jmění účetní jednotky a upravující položky																	
Jmění účetní jednotky	85 503 580,18	-0,36	M	L	M	L	M	L	M	H	H	H	H	H	H	H	L
Transfery na pořízení dlouhodobého majetku	50 933 054,83	1,32	M	L	M	M	M	L	M	H	H	H	H	H	H	H	L
3. Fondy účetní jednotky																	
Fond investic	6 691 373,95	13,47	M	L	M	M	M	L	M	H	H	H	H	H	H	H	L
4. Náklady z činnosti																	
Odpisy dlouhodobého majetku	2 430 838,50	0,14	L	M	M	M	L	L	M	H	H	H	H	H	H	H	L
5. Výnosy z transferů																	
Výnosy vybraných MVI z transferů	38 657 987,20	-16,51	M	H	M	H	H	M	H	H	H	H	H	H	H	H	L

(Zdroj: Vlastní zpracování)

7.3 Zhodnocení stanovení hladiny materiality a plánu auditu

V návaznosti na poznání příspěvkové organizace P, identifikovaná rizika a významné položky účetní závěrky byla stanovena hladina materiality a plán auditu pro audit účetní závěrky za rok 2024. Jako základna pro stanovení hladiny materiality byla zvolena celková aktiva, která nejlépe vystihují činnost a velikost příspěvkové organizace P. Celková aktiva jsou také klíčovým ukazatelem pro zřizovatele příspěvkové organizace P a jiné poskytovatele finanční podpory. Hladina významnosti byla stanovena ve výši 2 % ze stanovené základny. Jedná se o střední hodnotu doporučeného intervalu, která byla zvolena, jelikož nebyla identifikována dodatečná rizika, kvůli kterým by bylo nutné uvažovat o nižší hladině významnosti, tudíž střední hodnota intervalu se jeví jako nejvhodnější s ohledem na charakter organizace. Celková hladina materiality činí 2 980 410,78 Kč. Prováděcí hladina významnosti byla stanovena ve výši 80 % z celkové hladiny materiality a hodnota jednoznačně nepodstatných nesprávností představuje 5 % z celkové hladiny materiality v návaznosti na interní politiku auditorské společnosti.

Následně byl sestaven plán auditu. V plánu auditu a v následném testování jsou s ohledem na rozsah diplomové práce zohledněny pouze některé vybrané auditované oblasti, které jsou specifické pro účetnictví a výkaznictví příspěvkových organizací. Jedná se o dlouhodobý majetek, jmění účetní jednotky a transfery na pořízení dlouhodobého majetku, fond investic, odpisy dlouhodobého majetku a výnosy vybraných místních vládních institucí z transferů. U jednotlivých oblastí a tvrzení byla specifikována přirozená a kontrolní rizika a také celkové zjišťovací riziko, která ovlivní druhy a rozsahy navržených testů a dalších auditorských postupů. Konkrétní navržené testy reagující na stanovená rizika jsou uvedeny v dalších kapitolách 8-10 u jednotlivých ověřovaných oblastí. S ohledem na interní politiku auditorské společnosti nejsou prováděny testy kontrol, tudíž veškeré ověření je realizováno prostřednictvím testů věcné správnosti, které je v návaznosti na to nutné provést ve větším rozsahu.

8 TESTOVÁNÍ VLASTNÍHO KAPITÁLU

S ohledem na vyhodnocená rizika jsou navrženy testy a další auditorské postupy k jejich pokrytí, které jsou v testovací fázi auditu prováděny. Kapitola se soustředí na ověření vlastního kapitálu, do kterého spadá jmění účetní jednotky, transfery na pořízení dlouhodobého majetku a fond investic. Navržené testy k ověření vlastního kapitálu zobrazuje Tabulka 9. Zvolené testy reagují na vyhodnocená rizika zobrazená v Tabulce 8. V návaznosti na skutečnost, že všechny tři součásti vlastního kapitálu jsou ověřovány stejnými druhy testů, je plán auditu dle Tabulky 9 zobrazen souhrnně za celý vlastní kapitál.

Tabulka 9 Plán auditu – navržené testy k vlastnímu kapitálu

Položka	Tvrzení						Navržený test
	A	C	E	O	P	V	
Vlastní kapitál – jmění účetní jednotky, transfery na pořízení DM, fond investic							
Směrnice k vlastnímu kapitálu je v rozporu s právními předpisy.	✓	✓			✓		Test detailních údajů: Ověření směrnice.
Vlastní kapitál není úplný.		✓					Analytický test: Meziroční a měsíční srovnání.
Konečný stav vlastního kapitálu není správný.	✓	✓			✓	✓	Test detailních údajů: Ověření na dokladovou inventuru.
Přírůstky vlastního kapitálu nejsou zobrazeny správně a nejsou podloženy.	✓		✓			✓	Test detailních údajů: Test přírůstků.
Úbytky vlastního kapitálu nejsou zobrazeny správně a nejsou podloženy.	✓		✓			✓	Test detailních údajů: Test úbytků.
Vlastní kapitál není během účetního období správně účtován.	✓	✓		✓		✓	Analytický test: Test vazeb.

(Zdroj: Vlastní zpracování)

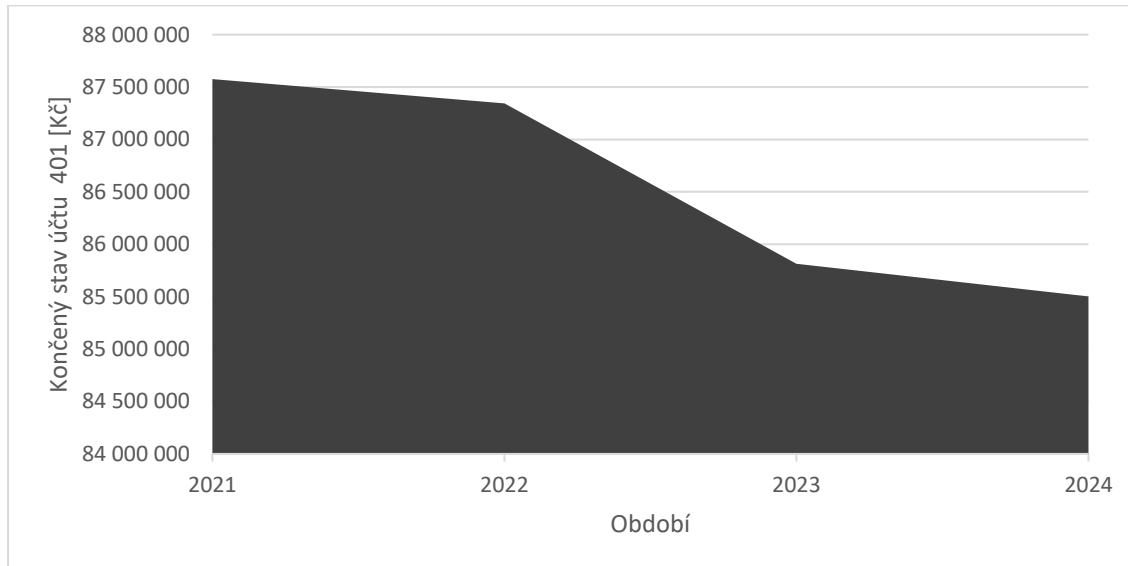
Příspěvková organizace P nevede speciální směrnici za účelem úpravy účtování a vykazování vlastního kapitálu, jelikož velká část postupů při účtování je dána právními předpisy, od kterých se nelze odchýlit. Nicméně částečně jsou účty vlastního kapitálu upraveny ve směrnici *S-08 Vedení účetnictví*. Příspěvková organizace P v ní pravděpodobně pro lepší orientaci v právních předpisech má popsany postup účtování investičního příspěvku, který souhlasí s metodikou stanovenou ČÚS č. 709 a dále postup při rozpouštění účtu 403, ke kterému dodává, že zúčtování je prováděno dle pokynu zřizovatele platného od 1.1.2018 a že způsob rozpouštění je také popsán v příloze k účetní závěrce. Dle zjištěného lze zhodnotit, že příspěvková organizace P se úpravou vlastního jmění ve směrnici neodchyluje od zákonné úpravy a není s ní v rozporu.

8.1 Ověření jmění účetní jednotky

Hodnota jmění účetní jednotky – účet 401 je k 31.12.2024 ve výši 85 503 580,18 Kč a po dlouhodobém hmotném majetku se jedná o nejvýznamnější položku účetní závěrky. S ohledem na charakter a možnosti ověření tohoto řádku rozvahy bylo v Tabulce 8 stanoveno střední přirozené riziko.

8.1.1 Analytický test meziročního a měsíčního srovnání ve jmění účetní jednotky

Za účelem pochopení změn a vývoje účtu 401 je proveden analytický test meziročního a měsíčního srovnání. U meziročního vývoje je očekáváno, že hodnota účtu 401 mírně poklesne v návaznosti na odepisování dlouhodobého majetku, pokud nenastaly další změny. Obrázek 15 zobrazuje meziroční vývoj konečného stavu účtu 401. Dle Obrázku 15 je zřejmé, že k největší změně ve jmění účetní jednotky došlo mezi obdobími 2022 a 2023, kdy se odúčtovaly pozemky a nastala změna transferového podílu u odepisovaného majetku v návaznosti na nalezené nesprávnosti při prvním auditu příspěvkové organizace P. Mezi rokem 2023 a 2024 lze zaznamenat pouze mírný pokles navazující na odepisování dlouhodobého majetku a tvorbu fondu investic, což je v souladu s očekáváním.

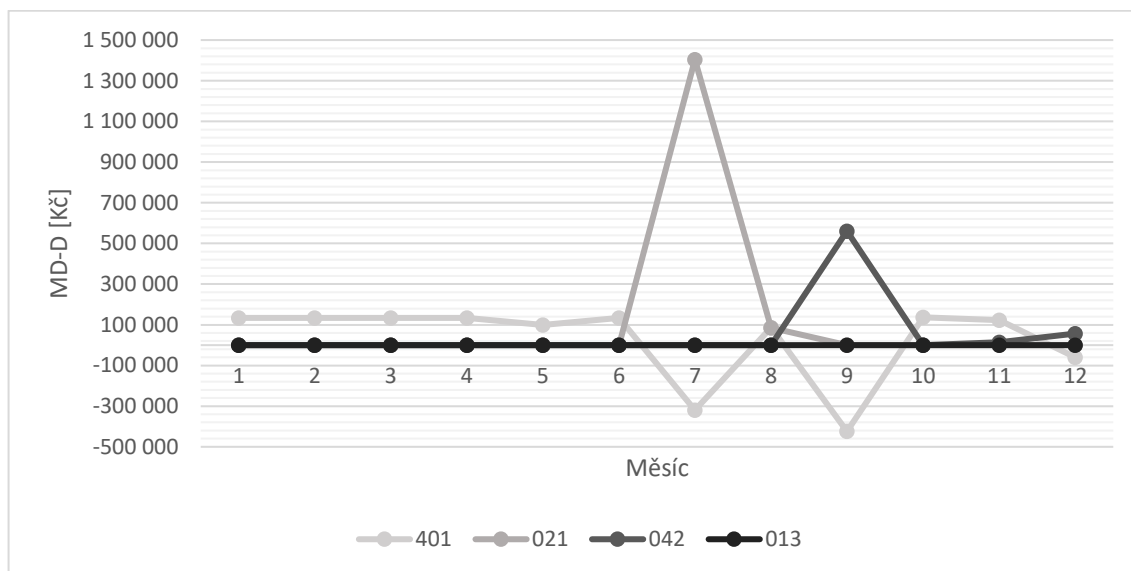


Obrázek 15 Meziroční vývoj jmění účetní jednotky za období 2021-2024

(Zdroj: Vlastní zpracování dle Interních materiálů příspěvkové organizace P)

U měsíčního vývoje lze předpokládat, že bude závislý na měsíčním vývoji účtů dlouhodobého majetku, z toho důvodu je vhodné měsíční vývoj účtu 401 zobrazit společně s účty třídy 0xx. Měsíční vývoj účtu 401 a souvisejících účtů zobrazuje Obrázek 16, ze kterého je patrné, že vývoj a významné změny na účtu 401 v červenci a v září roku 2024

skutečně navazují na nárůst dlouhodobého majetku v těchto měsících. Lze tedy tvrdit, že měsíční vývoj na účtu 401 je v rámci očekávání. Rovněž lze z Obrázku 16 vyvodit, že část pořízeného DM musela být financovaná z transferu.



Obrázek 16 Měsíční srovnání vývoje účtu 401

(Zdroj: Vlastní zpracování dle Interních materiálů příspěvkové organizace P)

8.1.2 Detailní testy ve jmění účetní jednotky

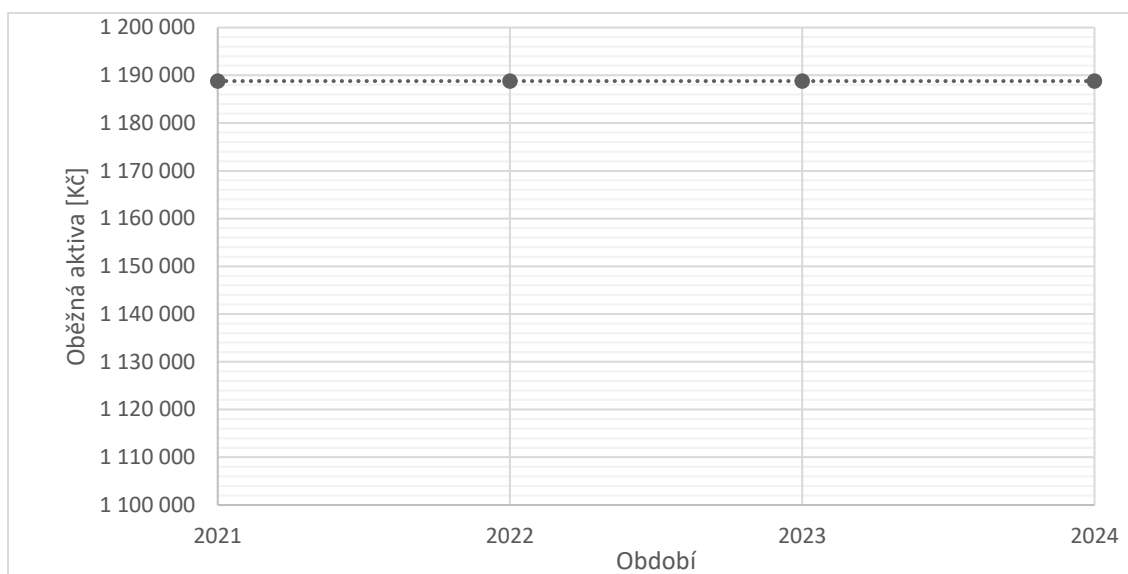
Příspěvková organizace P poskytla dokladovou inventuru k 31.12.2024, dle které je možné ověřit položky obsažené v konečném stavu jednotlivých účtů. Tabulka 10 zobrazuje položky z dokladové inventury účtu 401 a jejich odsouhlasení na obratovou předvahu.

Tabulka 10 Sesouhlasení konečného zůstatku účtu 401 na dokladovou inventuru

Jmění účetní jednotky	Částka [Kč]
Oběžná aktiva	1 188 793,99
Dlouhodobý majetek – X	75 205 432,27
Dlouhodobý majetek – Integrační centrum č.p. 198	2 947 189,23
Dlouhodobý majetek – X č.p. 508	1 547 755,78
Dlouhodobý majetek – X č.p. 1166	1 518 053,41
Dlouhodobý majetek – X č.p. 989	238 968,80
Dlouhodobý majetek – X č.p. 1183	2 846 288,20
Dlouhodobý majetek - č.p. 60	11 098,50
Σ Jmění účetní jednotky k 31.12.2024	85 503 580,18
Hodnota účtu 401 z obratové předvahy k 31.12.2024	85 503 580,18
Rozdíl	0,00

(Zdroj: Vlastní zpracování dle Interních materiálů příspěvkové organizace P)

Z Tabulky 10 je zřejmé, že konečný zůstatek účtu 401 souhlasí se stavem jmění účetní jednotky dle doložené dokladové inventury. Z rozpisu zůstatku účtu 401 je dále patrné, že kromě krytí různého dlouhodobého majetku, jehož bližší identifikace byla nahrazena znakem „X“ z důvodu zachování anonymity příspěvkové organizace P, účet 401 kryje rovněž část oběžných aktiv, což není běžné. Příspěvková organizace P byla na oběžná aktiva krytá účtem 401 dotázána již při první auditu auditorskou společností, kdy bylo zjištěno, že se jedná o historickou hodnotu, která byla na účtu 401 evidována ještě před změnou právní úpravy a jelikož po změně nebylo upraveno, co příspěvkové organizace mají provést s oběžnými aktivy krytými účtem 401 a nebyla výslovně stanovena povinnost rozpuštění této položky, příspěvková organizace P krytí oběžných aktiv účtem 401 ponechala. V rámci auditu za rok 2024 je dle Obrázku 17 ověřeno, zda se výše oběžných aktiv krytých účtem 401 nezměnila. Dle Obrázku 17 je patrné, že v rámci auditovaných let nedošlo ke změně hodnoty oběžných aktiv historicky krytých účtem 401.



Obrázek 17 Hodnota oběžných aktiv krytých účtem jménem účetní jednotky v jednotlivých auditovaných letech 2021-2024 dle dokladových inventur

(Zdroj: Vlastní zpracování dle Interních materiálů příspěvkové organizace P)

Dále jsou při testování jmění účetní jednotky provedeny testy přírůstků a úbytků. Jedná se o testy detailních údajů, které jsou prováděny na reprezentativním vzorku vybraných položek, přičemž nejprve je nutné stanovit velikost vzorku. Výpočet velikosti vzorku pro test přírůstků na účtu 401 zobrazuje Tabulka 11.

Tabulka 11 Stanovení velikosti vzorku pro test přírůstků účtu 401

Parametr	Hodnota
Riziko tvrzení – zvýšené	20 bodů
Faktor spolehlivosti	1,9
Hodnota populace (obrat D účtu 401)	1 922 673,20 Kč
Prováděcí hladina významnosti	2 384 328,62 Kč
Počet vzorků	2

(Zdroj: Vlastní zpracování)

Výše faktoru spolehlivosti použitá pro výpočet velikosti vzorku je určena v návaznosti na stanovené bodově ohodnocené riziko dle orientační tabulky uvedené v Příloze P IV. Pokud je v dané oblasti vyhodnoceno nízké přirozené riziko, je výchozí hodnota 16 bodů. Při zvýšeném přirozeném riziku je výchozí hodnota ve výši 20 bodů. Jestliže je přirozené riziko vysoké, stanoví se výchozí hodnota ve výši 24 bodů. Hodnoty jsou určeny interní politikou auditorské společnosti. Dle Tabulky 11 je následně stanovena velikost vzorku poměrem hodnoty populace a hladiny prováděcí materiality vynásobené faktorem spolehlivosti a zaokrouhlené na celé číslo nahoru ve výši dvou položek.

S ohledem na nízký počet položek v obratu nelze vhodně použít statistickou metodu výběru vzorků podle peněžních jednotek, z toho důvodu byl reprezentativní vzorek vybrán náhodným výběrem. Vybrané položky k detailnímu ověření zobrazuje Tabulka 12.

Tabulka 12 Vybrané vzorky k ověření přírůstků na účtu 401

Číslo dokladu	Datum	MD	D	Částka [Kč]	Text dokladu
50181	17.06.2024	348	401	609 840,00	Předpis investičního příspěvku od zřizovatele (rekonstrukce č.p. 60)
11183	05.09.2024	416	401	553 853,30	UF = Projektová dokumentace "Rekonstrukce X č.p. 60"

(Zdroj: Vlastní zpracování dle Interních materiálů příspěvkové organizace P)

Ověřením náhodně vybraných položek je otestována hodnota populace ve výši 1 163 693,30 Kč, což činí přibližně 61 % populace. S ohledem na skutečnost, že zbylá část populace je ve výši 758 979,90 Kč, což je pod úrovní prováděcí hladiny materiality, lze tvrdit, že riziko výskytu materiální nesprávnosti je ověřením vybraného vzorku pokryto. Vybrané položky byly při osobní návštěvě příspěvkové organizace P dne 11.2.2025 ověřeny. K položce č. 501181 bylo předloženo rozhodnutí zřizovatele o poskytnutí investičního příspěvku na rok 2024 v dané výši 609 840 Kč. Jedná se o investiční příspěvek od

zřizovatele, který není dle ČÚS č. 703 transferem, a tudíž se účtuje přes účet 401. Příspěvková organizace P jej správně předepsala zápisem MD 348 / D 401. K dokladu č. 11183 paní ekonomka příspěvkové organizace P doložila příslušnou fakturu a doklad o úhradě. Jedná se o dlouhodobý majetek hrazený z fondu investic příspěvkové organizace P, tudíž v návaznosti na účtování o úhradě dlouhodobého majetku bylo správně zobrazeno čerpání fondu investic zápisem MD 416 / D 401. Z provedeného ověření nevyplynuly žádné významné nesprávnosti. Provedeným testováním bylo sníženo riziko výskytu významné nesprávnosti na přijatelnou úroveň.

Obdobně jako v Tabulce 11 je stanoven reprezentativní vzorek k ověření úbytků na účtu 401. Vypočítaná velikost vzorku podle Tabulky 13 v návaznosti na stanovené hodnoty i v případě úbytků činí dvě položky.

Tabulka 13 Stanovení velikosti vzorku pro test úbytků účtu 401

Parametr	Hodnota
Riziko tvrzení – zvýšené	20 bodů
Faktor spolehlivosti	1,9
Hodnota populace (obrat MD účtu 401)	2 233 965,30 Kč
Prováděcí hladina významnosti	2 384 328,62 Kč
Počet vzorků	2

(Zdroj: Vlastní zpracování)

S ohledem na větší počet relativně homogenních položek v obratu MD účtu 401 je možné při výběru reprezentativního vzorku aplikovat statistickou metodu výběru vzorků podle peněžních jednotek. Nejprve je stanovena délka intervalu jako poměr hodnoty populace a velikosti vzorku ve výši 1 116 982,65 Kč. Následně je zvoleno náhodné číslo prostřednictvím generátoru náhodných čísel v tabulkovém kalkulátoru. Náhodné číslo pro tento výběr je ve výši 1 083 000,00. U vzestupně seřazených položek v populaci jsou dále provedeny kumulované součty ke stanovení jednotlivých intervalů. První vybraný vzorek je v návaznosti na náhodné číslo vybrán jako položka, u které kumulovaný součet poprvé převýší hodnotu náhodného čísla. Druhý vzorek je vybrán podle hodnoty 2 199 982,65, což je součet zvoleného náhodného čísla a jedné délky intervalu. Opět je zvolena položka populace, u které kumulovaný součet poprvé převýší danou hodnotu. Vybraný vzorek zobrazuje Tabulka 14.

Tabulka 14 Vybrané vzorky k ověření úbytků na účtu 401

Číslo dokladu	Datum	MD	D	Částka [Kč]	Text dokladu
50416	31.12.2024	401	416	120 708,00	Odpisy a vypořádání - 12/2024
10791	20.06.2024	401	416	609 840,00	Investiční příspěvek od zřizovatele (rekonstrukce č.p. 60)

(Zdroj: Vlastní zpracování dle Interních materiálů příspěvkové organizace P)

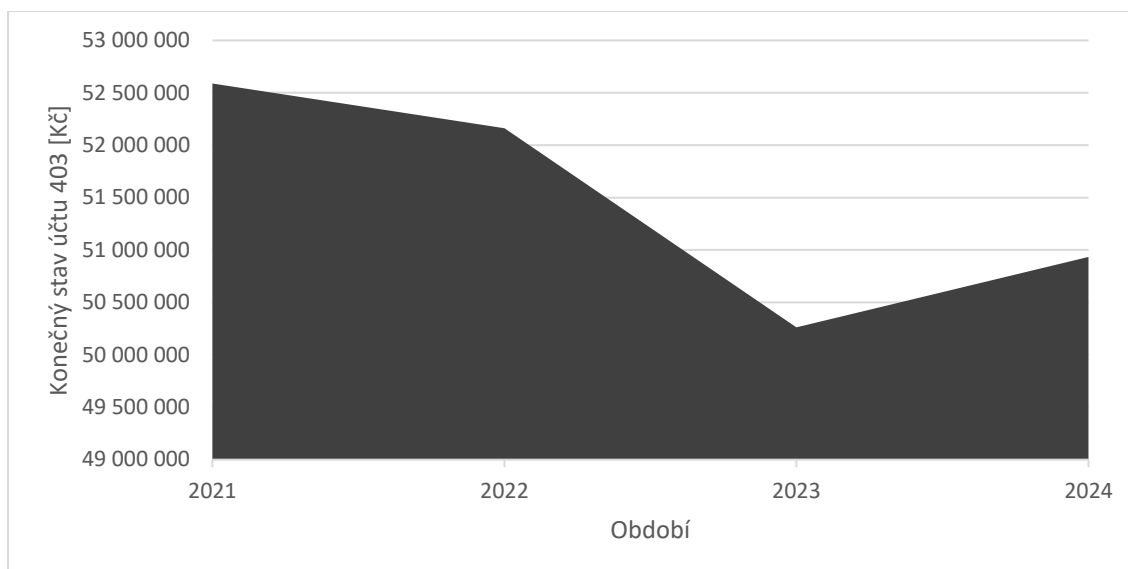
Doklad č. 10791 navazuje na předpis investičního příspěvku zobrazeného v Tabulce 12. Příspěvková organizace P účtuje o tvorbě fondu investic z investičního příspěvku v době přijetí peněžních prostředků na bankovní účet. V návaznosti na uvedené byl při prezenčním auditu ověřen doklad o úhradě investičního příspěvku na bankovní účet. Prostřednictvím dokladu č. 50416 příspěvková organizace P účtuje o tvorbě fondu investic z odpisů části dlouhodobého majetku financovaného z vlastních zdrojů. Příspěvková organizace P doložila odpisový plán ke kontrole a přepočtu odpisů zahrnutých do dokladu č. 50416, přičemž suma odpisů zahrnutých dlouhodobých majetků činí 137 644,50 Kč. Dále byl doložen podklad dokládající transferové podíly jednotlivých dlouhodobých majetků, kdy celkový transferový podíl činí přibližně 12,3 %, tudíž odpis dlouhodobého majetku financovaného z vlastních zdrojů představuje přibližně 87,7 %, což odpovídá evidované hodnotě ve výši 120 708,00 Kč. Při ověření vybraných položek nebyly identifikovány významné nesprávnosti. Provedeným testováním bylo sníženo riziko výskytu významné nesprávnosti na přijatelnou úroveň.

8.2 Ověření transferů na pořízení dlouhodobého majetku

Transfery na pořízení dlouhodobého majetku (také DM) jsou zobrazeny na syntetickém účtu 403 a jejich hodnota k 31.12.2024 činí 50 933 055 Kč. S ohledem na charakter této položky a možnosti jejího ověření je stanoveno střední přirozené riziko.

8.2.1 Analytický test meziročního a měsíčního srovnání v transferech na pořízení dlouhodobého majetku

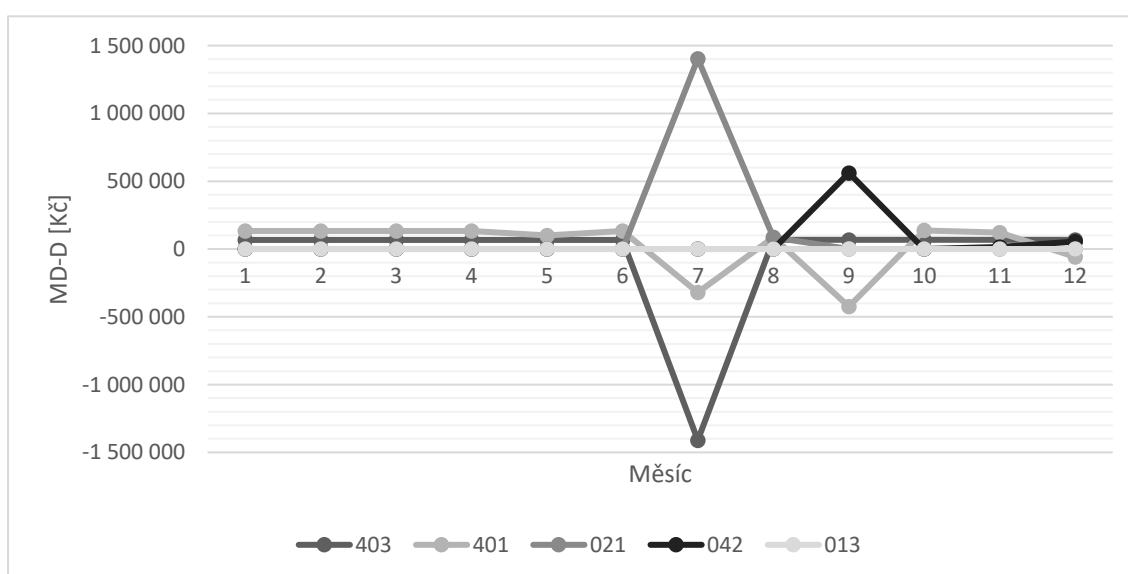
U transferů na pořízení DM lze v případě, že příspěvková organizace P nezískala nové investiční transfery meziročně očekávat v podstatě podobný vývoj jako v případě jmění účetní jednotky. Meziroční vývoj za všechna auditovaná období zobrazuje Obrázek 18, ze kterého je patrné, že vývoj účtu 403 je skutečně podobný vývoji účtu 401 z Obrázku 15, přičemž absolutní částky jsou odlišné v návaznosti na velikost transferového podílu u jednotlivých dlouhodobých majetků.



Obrázek 18 Meziroční vývoj transferů na pořízení DM za období 2021-2024

(Zdroj: Vlastní zpracování dle Interních materiálů příspěvkové organizace P)

S ohledem na zjištěné skutečnosti z testování jmění účetní jednotky lze i v případě transferů na pořízení DM očekávat zvýšení hodnoty v měsíci červenec s ohledem na nákup nového dlouhodobého majetku, který dle Obrázku 16 nebyl financován pouze z účtu 401. V měsíci září podobnou změnu očekávat nelze, protože se jednalo o nedokončený DM, který ještě nebyl zařazen. Měsíční vývoj účtu 403 společně s účty DM a účtem 401 pro lepší pochopení kontextu zobrazuje Obrázek 19. Dle Obrázku 19 je zřejmé, že v červenci nastal přírůstek na účtu 403 dle očekávání za účelem dofinancování nakoupeného DM na účtu 021.



Obrázek 19 Měsíční srovnání vývoje účtu 403

(Zdroj: Vlastní zpracování dle Interních materiálů příspěvkové organizace P)

8.2.2 Detailní testy ve transferech na pořízení dlouhodobého majetku

V návaznosti na plán auditu v kapitole 8 je nutné ověřit konečný zůstatek transferů na pořízení dlouhodobého majetku dle dokladové inventury k 31.12.2024. Tabulka 15 zobrazuje položky z dokladové inventury účtu 403 a jejich odsouhlasení na obratovou předvahu. Z Tabulky 15 je zřejmé, že konečný zůstatek účtu 403 z obratové předvahy souhlasí na stav účtu zjištěný z dokladové inventury. Z rozpisu zůstatku účtu 403 nebyly identifikovány neobvyklé položky.

Tabulka 15 Sesouhlasení konečného zůstatku účtu 403 na dokladovou inventuru

Transfery na pořízení dlouhodobého majetku	Částka [Kč]
Akce rekonstrukce I. zdravotního oddělení č. X MPSV r. 2005	2 535 971,90
Integrační centrum pro podporovaný život z EU r. 2009, 2010	13 753 224,58
Integrační centrum pro podporovaný život z EU r. 2009 - movitý majetek	77,00
Akce rekonstrukce č.p. 188 č. X MPSV r. 2010	876 807,40
Instalace solárního systému č.p. 196	255 262,70
Transformace DNZ z EU r. 2017 - č.p. 989	1 898 709,40
Transformace DNZ z EU r. 2017 - č.p. 989 pozemky – neodepisuje se	167 832,00
Elektrický vozík z Nadace ČEZ - r. 2016	1 926,40
Transformace DNZ z EU r. 2017 - dvojdomek X pozemky – neodepisuje se	666 477,00
Transformace DNZ X z EU r. 2017 - dvojdomek X pozemky – neodepisuje se	454 683,60
Transformace DNZ X z EU r. 2017 - dvojdomek X č.p. 1166	10 065 281,15
Transformace DNZ X z EU r. 2017 - dvojdomek X č.p. 508	11 130 299,71
Transformace DNZ X z EU r. 2017 - movitý majetek SM a WO	222 242,29
Rekonstrukce domu v X č.p. 319 - IROP REACT-EU	7 040 556,61
Osobní vůz Renault Mégane Grandtour Intens E-Tech plug-in 160 - IROP REACT-EU	392 411,60
Dům č.p. 60	1 201 932,20
Přípojky k domu č.p. 60	10 359,30
Pozemky k domu č.p. 60 – neodepisuje se	259 000,00
Σ Transfery na pořízení dlouhodobého majetku k 31.12.2024	50 933 054,83
Hodnota účtu 403 z obratové předvahy k 31.12.2024	50 933 054,83
Rozdíl	0,00

(Zdroj: Vlastní zpracování dle Interních materiálů příspěvkové organizace P)

Dále jsou při testování transferů na pořízení dlouhodobého majetku prováděny testy přírůstků a úbytků na vybraném vzorku transakcí. Výpočet velikosti vzorku pro test přírůstků účtu 403 zobrazuje Tabulka 16, přičemž je využita stratifikace populace.

Tabulka 16 Stanovení velikosti vzorku pro test přírůstků účtu 403

Parametr	Hodnota
Riziko tvrzení – zvýšené	20 bodů
Faktor spolehlivosti	1,9
Hodnota populace po stratifikaci (obrat D účtu 403)	269 474,80 Kč
Prováděcí hladina významnosti	2 384 328,62 Kč
Počet vzorků	1

(Zdroj: Vlastní zpracování)

Hodnotu populace pro výběr vzorku přírůstků na účtu 403 lze nejprve upravit o největší položku ve výši 1 207 525,20 Kč, která bude ověřena cíleně. Ze zbylé hodnoty populace v hodnotě 269 474,80 Kč je proveden výpočet velikosti vzorku stejným způsobem, který byl popsán pod Tabulkou 11. Podle Tabulky 16 je zřejmé, že vyšla jedna dodatečná položka k ověření. Výběr vzorků ze zbylé homogenní populace je proveden statistickou metodou podle peněžních jednotek. Prostřednictvím generátoru náhodných čísel v tabulkovém procesoru je stanoveno náhodné číslo 255 696. Jako dodatečný vzorek k ověření je vybrána položka ze vzestupně seřazené populace, u které kumulovaná hodnota jednotlivých položek poprvé převyší náhodně zvolené číslo. Vybrané položky k ověření zobrazuje Tabulka 17.

Tabulka 17 Vybrané vzorky k ověření přírůstků na účtu 403

Číslo dokladu	Datum	MD	D	Částka [Kč]	Text dokladu
50239	23.07.2024	021	403	1 207 525,20	Předání majetku k hospodaření – dům č.p.60 X
50239	23.07.2024	021	403	179 200,00	Předání majetku k hospodaření – dům č.p.60 X

(Zdroj: Vlastní zpracování dle Interních materiálů příspěvkové organizace P)

Ověřením vybraných položek je otestována hodnota populace ve výši 1 386 725,20 Kč, což činí přibližně 94 % populace a s ohledem na skutečnost, že zbylá část populace ve výši 90 274,80 Kč je hluboce pod úroveň prováděcí hladiny materiality, je možné tvrdit, že riziko výskytu materiální nesprávnosti lze ověřením vybraného vzorku pokrýt. Vybrané položky byly při osobní návštěvě v rámci prezenčního auditu příspěvkové organizace P ověřeny. Jak je patrné z Tabulky 17, jedná se o jeden účetní doklad rozúčtovaný do více řádků. Jde o bezplatné předání dlouhodobého majetku od zřizovatele, přičemž část majetku má být financovaná z transferu. K účetnímu dokladu č. 50239 byl při osobní návštěvě příspěvkové organizace P předložen zápis o předání majetku od zřizovatele, protokoly o zařazení majetku

a podklady s vyčíslením způsobu krytí předaného majetku, dle kterých bylo ověřeno, že částky evidované na účtu 403 jsou skutečně transfery. Rovněž bylo ověřeno, že k předání majetku došlo v roce 2024 a příspěvková organizace P majetek neprodleně po předání zařadila a začala odepisovat. Z provedeného ověření nebyly zjištěny žádné významné nesprávnosti. Provedeným testováním bylo sníženo riziko výskytu významné nesprávnosti na přijatelnou úroveň.

Dále je stanoven reprezentativní vzorek k ověření úbytků na účtu 403. Nejprve je opět určena velikost vzorku podle Tabulky 18, která v návaznosti na stanovené parametry představuje v případě úbytků 1 položku. Výpočet velikosti vzorku je proveden stejným způsobem, který byl popsán při prvním výpočtu velikosti vzorku pod Tabulkou 11.

Tabulka 18 Stanovení velikosti vzorku pro test úbytků účtu 403

Parametr	Hodnota
Riziko tvrzení – zvýšené	20 bodů
Faktor spolehlivosti	1,9
Hodnota populace (obrat MD účtu 403)	806 712,20 Kč
Prováděcí hladina významnosti	2 384 328,62 Kč
Počet vzorků	1

(Zdroj: Vlastní zpracování)

Reprezentativní vzorek je vybrán statistickou metodou podle peněžních jednotek, kdy nejprve je zvolen náhodný start prostřednictvím generátoru náhodných čísel, který stanovil hodnotu 153 022 a v návaznosti na zvolené náhodné číslo je ze vzestupně seřazeného seznamu položek v populaci zvolena položka, u které kumulovaný součet předcházejících položek a vybrané položky poprvé převýší náhodně zvolené číslo. Vybraný vzorek je zobrazen v Tabulce 19.

Tabulka 19 Vybrané vzorky k ověření úbytků na účtu 403

Číslo dokladu	Datum	MD	D	Částka [Kč]	Text dokladu
50330	31.10.2024	403	672	16 735,60	Odpisy a vypořádání - 10/2024

(Zdroj: Vlastní zpracování dle Interních materiálů příspěvkové organizace P)

Doklad č. 50330 zobrazuje časové rozlišení výnosů z investičního transferu v návaznosti na odepisování dlouhodobého majetku. Při auditu na místě byl k dané položce předložen rozpis všech dlouhodobých majetků a odpisů zahrnutých v příslušném dokladu. Rovněž byl

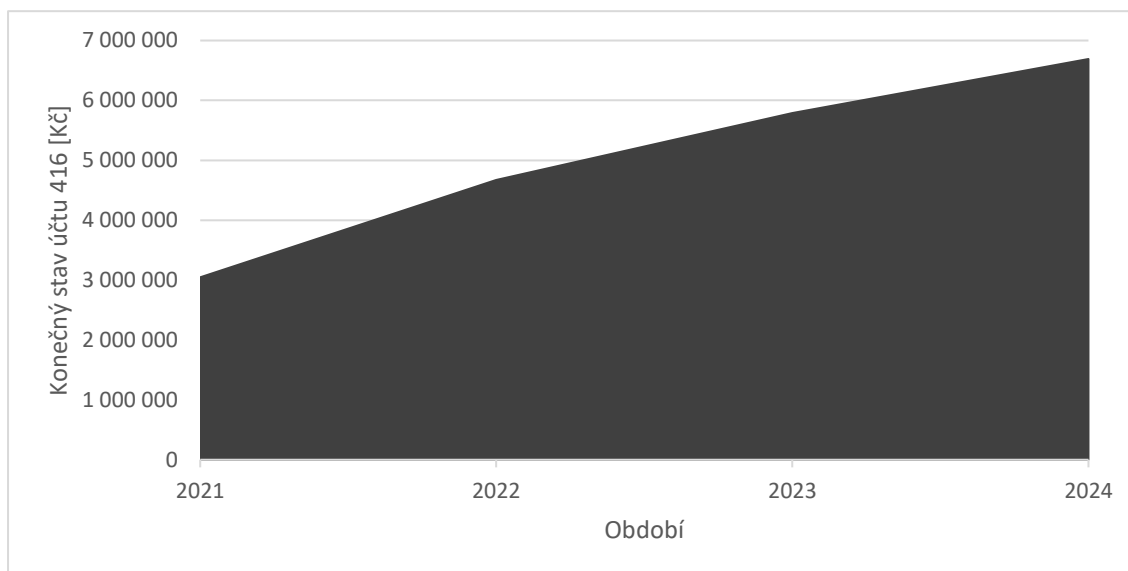
doložen podklad k uplatňovaným transferovým podílům. Dále paní ekonomka příspěvkové organizace P předložila odpisový plán, podle kterého byla ověřena návaznost zahrnutých odpisů v ověřované položce. Z ověření nevyplynuly žádné významné nepřesnosti. Provedeným testováním bylo sníženo riziko výskytu významné nesprávnosti na přijatelnou úroveň.

8.3 Ověření fondu investic

Z oblasti fondů účetní jednotky je v rámci auditu nutné s ohledem na významnost konečného zůstatku ověřit fond investic – účet 416, jehož hodnota k 31.12.2024 činí 6 691 373,95 Kč. S ohledem na charakter účtu a možnosti jeho ověření je u něj vyhodnoceno střední přirozené riziko.

8.3.1 Analytický test meziročního a měsíčního srovnání ve fondu investic

Meziročně lze u fondu investic očekávat mírné zvyšování v návaznosti na jeho tvorbu z odepisovaného dlouhodobého majetku. Meziroční vývoj fondu investic zobrazuje Obrázek 20, dle kterého je zřejmé, že meziroční změna odpovídá stanovenému očekávání.

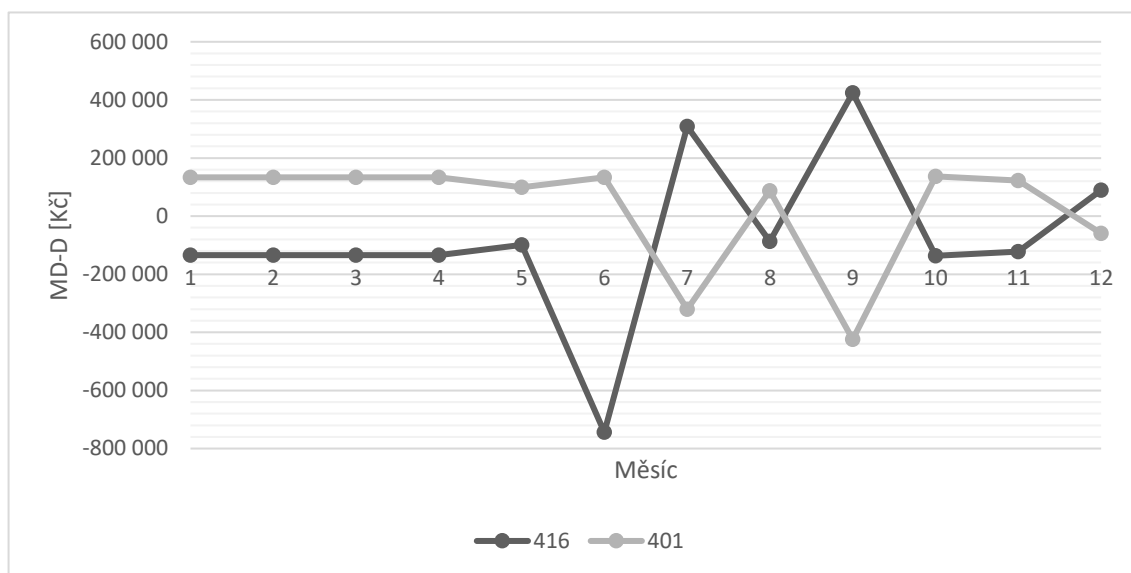


Obrázek 20 Meziroční vývoj fondu investic za období 2021-2024

(Zdroj: Vlastní zpracování dle Interních materiálů příspěvkové organizace P)

Měsíční vývoj účtu 416 lze očekávat podobný jako na účtu 401 s ohledem na skutečnost, že účet 416 se účtuje nejčastěji souvztažně s účtem 401. Měsíční vývoj účtů 416 a 401 je zobrazen na Obrázku 21, ze kterého je patrné, že vývoj daných účtů je ve většině měsíců

skutečně podobný. Rozdíl lze spatřovat zejména v měsíci červnu, kdy byla tvorba fondu investic velmi vysoká oproti snížení jmění účetní jednotky. Při bližším pohledu na účtování a zjištěné informace lze vyvodit, že rozdíl v obrazech je způsoben přijatým investičním příspěvkem, jelikož daný se při správném účtování zobrazí na účtu 401 na obou stranách MD a D, tudíž na Obrázku 21 při vyčíslení měsíčního obratu účtu 401 dojde k jeho vynulování. Naopak na účtu 416 je investiční příspěvek správně zobrazen pouze na straně D. V měsíci červenec lze rovněž sledovat určitý rozdíl mezi obratem účtů 416 a 401, který je podle účetního deníku způsoben předáním dlouhodobého majetku k hospodaření, jež se zobrazuje pouze na účtech příslušného dlouhodobého majetku a účtu 401, tudíž tento rozdíl je rovněž odůvodněný. Jinak lze tvrdit, že vývoj účtu 416 je v rámci očekávání.



Obrázek 21 Měsíční srovnání vývoje účtů 416 a 401

(Zdroj: Vlastní zpracování dle Interních materiálů příspěvkové organizace P)

8.3.2 Detailní testy ve fondu investic

V návaznosti na plán auditu stanovený v kapitole 8 je nutné ověřit konečný zůstatek fondu investic dle dokladové inventury k 31.12.2024. Tabulka 20 zobrazuje položky z dokladové inventury účtu 416 a jejich odsouhlasení na obratovou předvahu a rovněž je v ní zobrazen zůstatek bankovního účtu, který příspěvková organizace P používá ke krytí fondu investic v návaznosti na povinnost jeho krytí peněžními prostředky podle §31 zákona č. 250/2000 Sb. Z Tabulky 20 je zřejmé, že konečný zůstatek účtu 416 z obratové předvahy souhlasí na stav účtu 416 zjištěný dokladovou inventurou k 31.12.2024 a krytí fondu investic peněžními

prostředky je ve výši 100 %. Dle rozpisu zůstatku účtu 416 nebyly identifikovány neobvyklé nebo neočekávané položky.

Tabulka 20 Sesouhlasení konečného zůstatku účtu 416 na dokladovou inventuru a krytí fondu investic k 31.12.2024

Fond investic	Částka [Kč]
PS účtu 416 k 1. 1. 2024	5 789 901,35
Tvorba	
Z odpisů DNH a DHM	1 624 125,30
Investiční příspěvek na PD – Rekonstrukce X č.p. 60	609 840,00
Zdroje celkem:	8 023 866,64
Čerpání	
Pořízení – sběrací zařízení k traktoru John Deere	268 499,00
TZ – venkovní žaluzie – X č.p. 1166	88 200,00
TZ – venkovní žaluzie – X č.p. 508	88 690,00
TZ – pergola u objektu X č.p. 1183 X	84 914,20
PD – Rekonstrukce X č.p. 60	609 840,00
TZ – sklad nářadí – správní poplatek	7 000,00
TZ – sklad nářadí – projektová dokumentace	14 653,10
Pořízení sprchových lůžek č.p. 196 a č.p. 1166	139 896,4
Oprava terasy X č.p. 1183	30 80,00
Čerpání celkem:	1 332 492,70
Σ Fond investic k 31.12.2024	6 691 373,95
Hodnota účtu 416 z obrátové předvahy k 31.12.2024	6 691 373,95
Rozdíl	0,00
Stav finančních prostředků na účtu 241 16 k 31. 12. 2024	6 691 373,95
Krytí investičního fondu peněžními prostředky	100 %

(Zdroj: Vlastní zpracování dle Interních materiálů příspěvkové organizace P)

Dále je v návaznosti na stanovený plán auditu v kapitole 8 vhodné provést detailní testy přírůstků a úbytků na účtu 416. K provedení testu přírůstků ve fondu investic je nejprve stanovena velikost vzorku, jejíž výpočet shrnuje Tabulka 21. Faktor spolehlivosti je opět zvolen ve výši 1,9 v návaznosti na stanovená rizika v plánu auditu a podle přepočtové tabulky v Příloze P IV. Detailnější popis výpočtu velikosti vzorku je zobrazen u prvního výpočtu velikosti vzorku pod Tabulkou 11. Dle provedeného propočtu v Tabulce 21 je vhodné ze strany přírůstků účtu 416 otestovat dvě položky.

Tabulka 21 Stanovení velikosti vzorku pro test přírůstků účtu 416

Parametr	Hodnota
Riziko tvrzení – zvýšené	20 bodů
Faktor spolehlivosti	1,9
Hodnota populace (obrat D účtu 416)	2 233 965,30
Prováděcí hladina významnosti	2 384 328,62
Počet vzorků	2

(Zdroj: Vlastní zpracování)

Výběr vzorku je proveden statistickou metodou podle peněžních jednotek. Délka intervalu pro provedení této metody je stanovena jako podíl hodnoty populace a velikosti vzorku ve výši 1 116 982,65 Kč. Prostřednictvím generátoru náhodných čísel v tabulkovém kalkulátoru je určeno náhodné výchozí číslo 1 178 702. Podle náhodného čísla je zvolen první vzorek ze vzestupně seřazených položek v populaci, u kterých byla nejprve vypočtena jejich kumulované hodnota, a to podle kumulovaného čísla, jež poprvé hodnotu náhodného čísla převýší. Jako druhý vzorek k ověření je vybrána položka, u níž se nachází kumulované číslo na úrovni součtu výchozího náhodného čísla a jedné délky faktoru, což činí 2 295 684,65. Vybrané položky k detailnímu ověření zobrazuje Tabulka 22.

Tabulka 22 Vybrané vzorky k ověření přírůstků na účtu 416

Číslo dokladu	Datum	MD	D	Částka [Kč]	Text dokladu
50266	31.08.2024	401	416	120 713,60	Odpisy a vypořádání - 8/2024
10791	20.06.2024	401	416	609 840,00	Investiční příspěvek od zřizovatele (rekonstrukce č.p. 60)

(Zdroj: Vlastní zpracování dle Interních materiálů příspěvkové organizace P)

K vybraným položkám byly vyžádány příslušné podklady, které byly při osobní návštěvě příspěvkové organizace P v měsíci únoru ověřeny. Odpisy v položce č. 50266 byly ověřeny dle odpisového plánu, přehledu odpisů zahrnutých v dané položce a podle výše transferového podílu. Suma odpisů zahrnutých dlouhodobých majetků činí 137 650,10 Kč. Dále byl doložen podklad dokládající transferové podíly jednotlivých dlouhodobých majetků, přičemž celkový transferový podíl činí přibližně 12,3 %, tudíž odpis dlouhodobého majetku financovaného z vlastních zdrojů představuje přibližně 87,7 %, což přibližně odpovídá evidované hodnotě ve výši 120 713,60 Kč. Investiční příspěvek dle vybraného vzorku č. 10791 byl již ověřován v rámci účtu 401 v oddílu 8.1.2 v Tabulce 14.

Z provedeného ověření nebyly identifikovány významné nesprávnosti. Provedeným testováním bylo sníženo riziko výskytu významné nesprávnosti na přijatelnou úroveň.

Obdobným způsobem jako v předchozích případech je zvolena velikost vzorku pro test úbytků na účtu 416. Shrnutí stanovení velikost vzorku je zřejmé z Tabulky 23. Bližší popis výpočtu velikosti vzorku je uveden při prvním výpočtu velikosti vzorku pod Tabulkou 11. V návaznosti na výpočet níže jsou stanoveny dva vzorky k detailnímu ověření.

Tabulka 23 Stanovení velikosti vzorku pro test úbytků účtu 416

Parametr	Hodnota
Riziko tvrzení – zvýšené	20 bodů
Faktor spolehlivosti	1,9
Hodnota populace (obrat MD účtu 416)	1 332 492,70
Prováděcí hladina významnosti	2 384 328,62
Počet vzorků	2

(Zdroj: Vlastní zpracování)

S ohledem na malý počet nehomogenních položek v populaci MD účtu 416 jsou položky k ověření vybrány náhodným výběrem. Vybrané vzorky zobrazuje Tabulka 24.

Tabulka 24 Vybrané vzorky k ověření úbytků na účtu 416

Číslo dokladu	Datum	MD	D	Částka [Kč]	Text dokladu
11183	05.09.2024	416	401	553 853,30	UF = Projektová dokumentace
11761	12.12.2024	416	648	30 800,000	UF = Oprava terasy (X 1183)

(Zdroj: Vlastní zpracování dle Interních materiálů příspěvkové organizace P)

K dokladu č. 11183 byly vyžádány příslušné podklady dokládající nákup dlouhodobého majetku z vlastních zdrojů. Příspěvková organizace P doložila fakturu a doklad o úhradě. Doklad č. 11761 se podle účetního zápisu netýká koupě dlouhodobého majetku, nýbrž oprav a údržby, které je rovněž možné v souladu s ČÚS č. 704 z fondu investic financovat. V případě krytí nákladů z fondu investic je nutné účtovat o jeho čerpání souvztažně s výnosovým účtem 648 – Čerpání fondů, což příspěvková organizace P u testované položky dodržela. K dokladu č. 11761 paní ekonomka příspěvkové organizace P doložila příslušnou fakturu a doklad o úhradě. Z ověření nevyplynuly žádné významné nesprávnosti. Provedeným testováním bylo sníženo riziko výskytu významné nesprávnosti na přijatelnou úroveň.

8.4 Analytický test – ověření kontrolních vazeb ve vlastním kapitálu

Tato podkapitola se soustředí na analytický test vazeb vlastních zdrojů a dlouhodobého majetku. Jelikož příspěvkové organizace mají kromě jednotného výkaznictví rovněž velmi striktně stanovené postupy účtování, je při auditu nezbytné se kromě vykázaných hodnot v účetní závěrce rovněž zaměřit na prováděné účetní postupy. K ověření správnosti účtování na jednotlivých účtech a úplnosti zůstatků účtů je efektivní provést analytický test vazeb zůstatků a obrátů na souvisejících účtech. Kontrolní vazby jsou zobrazeny na Obrázku 22, dle kterého lze ověřit tři kontrolní vazby.

	Netto DM	Vlastní zdroje	
Vazba 1	Třída 0	KS 401 + 403	Rozdíl
Celkem	135 247 841,02	136 436 635,01	-1 188 793,99

	Přírůstek FI	Úbytek VJ	
Vazba 2	D 416	MD 401	Rozdíl
Celkem	2 233 965,30	2 233 965,30	0,00

	Přírůstek odpisů	Přírůstek FI	
Vazba 3	MD 551	MD 401 / D 416	Rozdíl
Celkem	2 571 039,80	2 233 965,30	337 074,50

Obrázek 22 Analytický test vazeb vlastního kapitálu a dlouhodobého majetku [Kč]

(Zdroj: Vlastní zpracování)

V kontrolní vazbě 1 porovnávající netto hodnotu dlouhodobého majetku se jměním účetní jednotky a upravujícími položkami je vyčíslen rozdíl ve výši 1 188 793,99 Kč, který se rovná hodnotě oběžných aktiv, jež příspěvková organizace P historicky kryje vlastním jměním, jak bylo ověřeno a odsouhlaseno v oddílu 8.1.2. Finální rozdíl ve vazbě 1 po odečtení dohledaného rozdílu činí 0 Kč. V návaznosti na ověření vazby 1 je patrné, že příspěvková organizace P k 31.12.2024 kryje všechny svůj dlouhodobý majetek jměním účetní jednotky a upravujícími položkami v souladu s platnou legislativou. Dle kontrolní vazby 2 na Obrázku 22 porovnávající přírůstek fondu investic (také FI) a úbytek vlastního jmění (také VJ) nebyl zjištěn rozdíl, tudíž lze tvrdit, že příspěvková organizace P v účetním období 1.1.2024 – 31.12.2024 vždy tvořila fond investic pouze souvztažně se snížením jmění účetní jednotky v souladu s platnou legislativou. Kontrolní vazba 3 porovnává tvorbu odpisů s tvorbou fondu investic z odpisů v roce 2024. S ohledem ke skutečnosti, že odpisy mohou být na straně zdrojů zobrazeny dvěma způsoby – přírůstkem fondu investic prostřednictvím

účetního zápisu MD 401 / D 416 nebo také v případě dlouhodobého majetku financovaného z transferu prostřednictvím časového rozlišení výnosů z transferů účetním zápisem MD 403 / D 672, je nutné pravou stranu kontrolní vazby doplnit o část odpisů krytou transfery. S ohledem na způsob vedení účetní evidence příspěvkovou organizací P je vhodné pravou stranu kontrolní vazby zvýšit o obrat MD účtu 403, který činí 806 712,20 Kč a v němž je dle účetního deníku evidováno pouze ono časové rozlišení výnosů transferů. Při detailním pohledu na transakce na účtu 551 v účetním deníku lze také zjistit, že příspěvková organizace P k 31.12.2024 zaúčtovala částku ve výši 140 202,30 Kč účetním zápisem MD 551 / D 551 jakožto přeúčtování části odpisů do doplňkové činnosti, tudíž došlo k umělému navýšení obratu MD účtu 551 a proto je v kontrolní vazbě 3 vhodnější použít KS účtu 551. Upravené vyčíslení kontrolní vazby 3 zobrazuje Obrázek 23, ze kterého je patrné, že rozdíl mezi hodnotou odpisů zaúčtovaných v roce 2024 a zobrazenými odpisy ve zdrojích v roce 2024 činí částka 609 840 Kč ve prospěch obratu ve vlastních zdrojích.

	Konečný stav odpisů	Odpisy ve zdrojích	
Vazba 3	KS 551	MD 401 / D 416 + 403 MD	Rozdíl
Celkem	2 430 837,50	3 040 677,50	-609 840,00

Obrázek 23 Vyčíslení upravené vazby 3 [Kč]

(Zdroj: Vlastní zpracování)

Jak již bylo popsáno v oddílu 8.1.2. příspěvková organizace P získala investiční příspěvek od zřizovatele ve výši 609 840 Kč, který se při správném účtování zobrazí v obrazech účtu 401 a 416 a tudíž způsobuje narušení vazby na hodnotu vykázaných odpisů dlouhodobého majetku v daném účetním období. Účtování investičního příspěvku bylo ověřeno detailně v oddílu 8.1.2. Finální rozdíl ve vazbě 3 po odečtení hodnoty investičního příspěvku činí 0 Kč. V návaznosti na zjištěné skutečnosti lze tvrdit, že příspěvková organizace P v účetním období od 1.1.2024 do 31.12.2024 vždy při účtování odpisů zároveň tvořila investiční fond nebo časově rozlišovala výnosy z transferů, což je v souladu s platnou legislativou.

8.5 Zhodnocení provedeného ověření ve vlastním kapitálu

V rámci vlastního kapitálu bylo v návaznosti na stanovený plán auditu provedeno ověření jmění účetní jednotky – účtu 401, transferů na pořízení dlouhodobého majetku – účtu 403 a fondu investic – účtu 416. U každého účtu byly provedeny testy věcné správnosti dle plánu auditu z Tabulky 8. Vlastní kapitál příspěvkové organizace je oblast, u které je účtování poměrně striktně upraveno právními předpisy, tudíž je nutné kromě vykázaných konečných

zůstatků na konci účetního období ověřit také účetní postupy v průběhu roku, čemuž byly naplánované testy přizpůsobeny. V rámci jmení účetní jednotky bylo zjištěno, že příspěvková organizace P jím kryje i část oběžného majetku, což není v rozporu s právními předpisy, jestliže se jedná o historický zůstatek, u kterého nedochází ke změně. Výše oběžného majetku krytá účtem 401 byla ověřena a bylo zjištěno, že ke změně v jeho hodnotě nedošlo. Dále bylo v rámci ověřování jednotlivých účtů zjištěno, že příspěvková organizace P v červnu získala investiční příspěvek na rekonstrukci budovy č.p. 60, který byl detailně ověřen a bylo vyhodnoceno, že je zobrazen správně. Z ověřování účtu 403 následně vyplynulo, že v červenci byla budova č.p. 60 a související dlouhodobé majetky příspěvkové organizaci P předány od jejího zřizovatele, tudíž bylo nutné správně nastavit transferové podíly, které byly v rámci detailního testování ověřeny. Z měsíčního srovnání jednotlivých účtů a analytického testu vazeb byly identifikovány návaznosti jednotlivých účtů vlastního kapitálu a dlouhodobého majetku a byla potvrzena správnost účtování. V testované oblasti nebyly zjištěny materiální nesprávnosti a provedeným ověřením bylo sníženo riziko existence materiální nesprávnosti na přijatelnou úroveň.

9 TESTOVÁNÍ DLOUHODOBÉHO MAJETKU

V návaznosti na konečné zůstatky jednotlivých řádků účetní závěrky k 31.12.2024 a stanovenou hladinu materiality jsou z dlouhodobého majetku ověřovány pouze pozemky a stavby. Navržené testy pro oblast dlouhodobého majetku zobrazuje Tabulka 25. S ohledem na skutečnost, že většina testů je shodná pro ověření pozemků i staveb, je plán auditu zobrazen za celý dlouhodobý majetek dohromady. Na pozemky se však nevztahují testy odpisů, jelikož nejsou odepisovány. Ostatní testy je nutné provést pro oblast staveb i oblast pozemků.

Tabulka 25 Plán auditu – navržené testy k dlouhodobému majetku

Položka	Tvzení						Navržený test
	A	C	E	O	P	V	
Dlouhodobý majetek – pozemky, stavby							
DM není úplný.		✓					Analytický test: Odhad hodnoty DM.
Nedochází k přenesení údajů z registru DM do hlavní knihy.	✓	✓					Test detailních údajů: Ověření registru majetku.
Evidovaný DM neexistuje.			✓				Test detailních údajů: Fyzická inventura.
Směrnice k DM je v rozporu s legislativou.	✓	✓			✓		Test detailních údajů: Ověření směrnice.
Netto hodnota DM není správná.	✓	✓				✓	Test detailních údajů: Test znehodnocení DM.
Organizace nemá DM v evidenci.		✓			✓		Test detailních údajů: Ověření na výpis z KN.
Testovaný DM není správně zařazen.	✓		✓	✓		✓	Test detailních údajů: Test přírůstků.
Metodika výpočtu odpisů není dodržována.	✓		✓	✓		✓	Test detailních údajů: Test odpisů.
Odpisové sazby nejsou přiměřené a neodpovídají životnosti majetku.	✓	✓			✓	✓	Analytický test: Test odpisů.
DM není účtován správně.	✓	✓				✓	Analytický test: Test vazeb.

(Zdroj: Vlastní zpracování)

9.1 Ověření dlouhodobého majetku

Hodnota staveb k 31.12.2024 na účtu 021 činila 128 501 138,03 Kč. Výše pozemků k 31.12.2024 na účtu 031 byla ve výši 4 315 871,49 Kč. Dlouhodobý majetek představuje nejvýznamnější oblast příspěvkové organizace P. Dle Tabulky 8 v podkapitole 7.2 bylo s ohledem na charakter oblasti identifikováno střední přirozené riziko.

9.1.1 Analytický test úplnosti dlouhodobého majetku

Úplnost dlouhodobého majetku je vhodné ověřit prostřednictvím jednoduché rovnice, přičemž KS značí konečný stav a PS je označení pro počáteční stav:

$$KS\ DM = PS\ DM + \text{přírůstky}\ DM - \text{úbytky}\ DM - \text{odpisy}$$

$$KS\ DM = 133\ 052\ 861,20 + 1\ 805\ 996,50 - 56\ 051,80 - 1\ 985\ 796,40 \quad (8)$$

$$KS\ DM = 132\ 817\ 009,50\ \text{Kč}$$

V návaznosti na rovnici 8 lze odhadnout očekávanou hodnotu staveb a pozemků k 31.12.2024. Konečný stav pozemků a staveb v netto hodnotě je podle dosazených hodnot zjištěných z evidence dlouhodobého majetku příspěvkové organizace P v rovnici 8 očekáván ve výši 132 817 009,50 Kč. Podle obrátové předvahy k 31.12.2024 lze zjistit, že netto hodnota pozemků a staveb činí 132 817 009,50 Kč, tudíž očekávaná hodnota dle pohybů dlouhodobého majetku souhlasí se skutečně vykázanou částkou.

9.1.2 Detailní testy v dlouhodobém majetku

Z detailních testů je v návaznosti na stanovený plán auditu v Tabulce 25 vhodné provést ověření na registr majetku a fyzickou inventuru, dále ověření směrnice a znehodnocení majetku a testování vzorků položek z katastru nemovitostí, přírůstků a úbytků dlouhodobého majetku. Příspěvková organizace P kromě seznamu přírůstků a úbytků poskytla registr majetku po jednotlivých syntetických účtech. Porovnáním hodnot z registru majetku a hodnot z účetnictví zobrazuje Tabulka 26, dle které je zřejmé, že hodnoty uvedené v registru majetku souhlasí na vykázané částky v účetnictví. Dle registru majetku, v němž jsou vypsány všechny položky zahrnuté do dlouhodobého majetku, lze rovněž ověřit soulad doložené směrnice příspěvkové organizace P *S-17 Evidence, účtování a odepisování majetku* s účetnictvím v oblasti limitů pro zařazení do určitých kategorií majetku zobrazených v Tabulce 4. Z ověření jednotlivých zařazených položek v registru lze zjistit, že stanovené limity dle směrnice jsou dodržovány.

Tabulka 26 Porovnání hodnot dlouhodobého majetku z registru dlouhodobého majetku a obrátové předvahy [Kč]

Položka	Cena celkem	Oprávky	Zůstatková cena
02110 - budovy	138 184 542,50	41 161 132,60	97 023 409,90
02111 - budovy – svěřený majetek	3 636 568,60	319 045,30	3 317 523,30
02112 - budovy – svěřený majetek EU	22 878 657,47	1 346 517,90	21 532 139,57
02113 - budovy CCS	1 216 581,85	5 635,00	1 210 946,85
02120 - stavby	2 372 376,30	818 852,30	1 553 524,00
02121 - stavby – EU	184 870,00	17 664,50	167 205,50
02122 - stavby – svěřený majetek EU	3 854 555,85	513 269,40	3 341 286,45
02123 - stavby po 2014	418 807,36	63 704,90	355 102,46
Σ 021 celkem dle registru	172 746 959,93	44 245 821,90	128 501 138,03
021 dle OP	172 746 959,93	44 245 821,90	128 501 138,03
021 rozdíl	0,00	0,00	0,00
03161 - pozemky CCS	261 005,29	0,00	261 005,29
03190 - pozemky	4 054 866,20	0,00	4 054 866,20
Σ 031 celkem dle registru	4 315 871,49	0,00	4 315 871,49
031 dle OP	4 315 871,49	0,00	4 315 871,49
031 rozdíl	0,00	0,00	0,00

(Zdroj: Vlastní zpracování dle Interních materiálů příspěvkové organizace P)

Při osobním setkání v rámci prezenčního auditu byly od vedení příspěvkové organizace P rovněž vyžádány podklady k provedené fyzické inventuře dlouhodobého majetku k 31.12.2024, podle kterých lze ověřit řádné provedení fyzické inventury. Podle podepsaných inventurních zápisů a protokolů z fyzické inventury bylo zjištěno, že stav dlouhodobého majetku zobrazený v účetnictví se shoduje se skutečným stavem.

Vedení příspěvkové organizace P bylo také dotázáno na případné znehodnocení majetku a ochranu proti němu ve formě pojištění, přičemž potvrdilo, že evidovaná hodnota dlouhodobého majetku odpovídá jeho reálné hodnotě a není si vědomo žádného významného znehodnocení. Pojištění dlouhodobého majetku je zařízeno zřizovatelem. Dle Tabulky 5 v oddílu 6.2.3 bylo zjištěno, že opotřebení dlouhodobého majetku je přibližně ve výši 30 %. Podle registru majetku nebyl identifikován plně odepsaný dlouhodobý majetek, který by příspěvková organizace P stále používala. V návaznosti na zjištěné skutečnosti lze tvrdit, že nebylo identifikováno riziko znehodnocení dlouhodobého majetku.

Dále je vhodné ověřit evidovaný dlouhodobý majetek na údaje z katastru nemovitostí. S ohledem na velikost populace, kterou představuje netto hodnota účtu 021 a výši faktoru spolehlivosti je v tomto případě nutné ověřit 100 % staveb samostatně evidovaných

v katastru nemovitostí. Do testu není vhodné zapojit analytické účty 02120-02123, jelikož obsahují drobné součásti staveb typu přípojky, oplocení, pozemní komunikace nebo kanalizace, které samostatně nejsou v katastru nemovitostí evidovány. Ostatní analytické účty zahrnují budovy, u kterých byla paní ekonomka příspěvkové organizace P požádána o bližší identifikaci. Tabulka 27 obsahuje jednotlivé ověřované položky s informací, zda byly dohledány v listech vlastnictví příspěvkové organizace P k 31.12.2024.

Tabulka 27 Ověření staveb dle údajů z katastru nemovitých věcí

Položka z registru majetku	Ve vlastnictví podle KN
462112/47 budova č.p. 196	✓
462112/66 budova č.p. 188	✓
462118/44 budova č.p. 1	✓
462121/40 budova č.p. 7	✓
462118/119 budova č.p. 198 hájovna	✓
462118/199 budova č.p. 319 X	✓
111011/201 budova č.p. 1183 X	✓
126413/212 budova č.p. 508 X	✓
462118/204 budova č.p. 1166 X	✓
462118/180 budova č.p. 989	✓
126413/251 budova č.p. 60 X	X

(Zdroj: Vlastní zpracování dle Interních materiálů příspěvkové organizace P)

Příspěvková organizace P doložila tři listy vlastnictví, jelikož vlastní dlouhodobý majetek ve dvou různých katastrálních územích, a navíc předložila jeden list vlastnictví svého zřizovatele. Dle Tabulky 27 je zřejmé, že veškeré evidované budovy byly v listech vlastnictví příspěvkové organizace P dohledány s výjimkou poslední položky inventárního čísla 126413/251, budovy č.p. 60, která však byla nalezena v předloženém listu vlastnictví zřizovatele příspěvkové organizace P. Vedení příspěvkové organizace P bylo na tuto skutečnost dotázáno, přičemž bylo zjištěno, že se jedná o novou nemovitost, kterou od zřizovatele získali v červenci roku 2024, kdy zřizovatel rozhodl o předání majetku do hospodaření příspěvkové organizace P a prozatím nebyla provedena změna v katastru nemovitých věcí. Příslušné rozhodnutí bylo vyžádáno a ověřeno již v rámci testování vlastního kapitálu. S ohledem na skutečnost, že k předání dlouhodobého majetku skutečně došlo v roce 2024, kdy byl rovněž podán návrh na vklad, lze jeho evidenci v účetnictví příspěvkové organizace P uznat.

K ověření evidovaných pozemků dle katastru nemovitostí je vhodné vybrat vzorek položek. Výpočet velikosti vzorku pro účet 031 zobrazuje Tabulka 28. Faktor spolehlivosti

je stanoven v souladu s tabulkou v Příloze P IV. a rozšířený komentář k metodice výpočtu vzorku je uveden při prvním výpočtu velikosti vzorku pod Tabulkou 11. V návaznosti na hodnoty z Tabulky 28 je zřejmé, že je potřeba ověřit čtyři položky.

Tabulka 28 Stanovení velikosti vzorku pro test záznamů v katastru nemovitostí u pozemků

Parametr	Hodnota
Riziko tvrzení – zvýšené	20
Faktor spolehlivosti	1,9
Hodnota populace po stratifikaci (KS účtu 013)	4 315 871,49 Kč
Prováděcí hladina významnosti	2 384 328,62 Kč
Počet vzorků	4

(Zdroj: Vlastní zpracování)

Vzorky k detailnímu ověření pozemků na listy vlastnictví byly vybrány náhodně z registru dlouhodobého majetku a byly ověřeny na doložené listy vlastnictví. Ověřené pozemky zobrazuje Tabulka 29. Dle Tabulky 29 je zřejmé, že všechny ověřované pozemky byly v listech vlastnictví příspěvkové organizace P dohledány. Provedeným testováním v rámci katastru nemovitostí bylo sníženo riziko výskytu významné nesprávnosti na přijatelnou úroveň.

Tabulka 29 Ověření pozemků dle údajů z katastru nemovitých věcí

Položka z registru	Ve vlastnictví podle KN
462313/183 st. p. č. 650/1 č.p. 989	✓
462313/184 st. p. č. 3874 č.p. 989	✓
462313/187 p. p. č. 5286/15 X	✓
462313/197 p. p. č. 1342/3 319 X	✓

(Zdroj: Vlastní zpracování dle Interních materiálů příspěvkové organizace P)

Dále je vhodné provést testy přírůstků v dlouhodobém majetku. Úbytky dlouhodobého majetku testovány nejsou, jelikož jejich hodnota je pod hladinou jednoznačně nepodstatných nesprávností. Přírůstky dlouhodobého majetku jsou testovány na vzorku náhodně vybraných položek. Výpočet velikosti vzorku u přírůstků ve stavbách zobrazuje Tabulka 30. Výpočet je proveden obdobně jako v předchozích kapitolách, přičemž je respektováno zvýšené riziko u staveb a hodnota populace je stanovena jako obrát MD účtu 021. Vypočtená velikost vzorku činí 2 položky.

Tabulka 30 Stanovení velikosti vzorku pro test přírůstků ve stavbách

Parametr	Hodnota
Riziko tvrzení – zvýšené	20
Faktor spolehlivosti	1,9
Hodnota populace (MD účtu 021)	1 488 939,41 Kč
Prováděcí hladina významnosti	2 384 328,62 Kč
Počet vzorků	2

(Zdroj: Vlastní zpracování)

Z účetního deníku byly náhodným výběrem zvoleny položky k detailnímu ověření. Testované položky zobrazuje Tabulka 31. První ověřovaná položka se týká předání nemovitosti č.p. 60, která již byla řešena zejména při testování transferů na pořízení dlouhodobého majetku v rámci oddílu 8.2.2, kdy do vzorku vyšla část dokladu týkající se transferového podílu na předané nemovitosti. Již při ověření účtu 403 byl k dokladu č. 50239 ověřen zápis o předání majetku od zřizovatele, protokoly o zařazení majetku a podklady s vyčíslením způsobu krytí předaného majetku. Také bylo ověřeno, že k předání majetku došlo v roce 2024 a příspěvková organizace P majetek neprodleně po předání zařadila a začala odepisovat. Transferový podíl v případě této nemovitosti činil 99,26 %, tudíž část ve výši 1 207 525,20 Kč je správně účtována prostřednictvím zápisu MD 021 / D 403 a zbylá část je dle účetního zápisu zobrazena MD 021 / D 401. Při ověřování transferového podílu bylo rovněž ověřeno, že část majetku financovaná z vlastních zdrojů odpovídá stanovenému transferovému podílu. U dokladu č. 40445 je důležité ověřit, zda se skutečně jedná o technické zhodnocení, nikoliv o opravu. K dokladu č. 40445 byla ověřena faktura, předávací protokol, protokoly o doúčtování technického zhodnocení a úhrada dle potvrzení o úhradě z 9.7.2024. Bylo zjištěno, že se jedná o výměnu starých venkovních žaluzií za nové, tudíž se skutečně jedná o opravu. Z ověřených podkladů nebyly identifikovány významné nesprávnosti. Provedeným testováním bylo sníženo riziko výskytu významné nesprávnosti na přijatelnou úroveň.

Tabulka 31 Vybrané vzorky k ověření přírůstků na účtu 021

Číslo dokladu	Datum	MD	D	Částka [Kč]	Text dokladu
50239	23.07.2024	021	403+401	1 216 581,849	Předání majetku k hospodaření - dům č.p. 60 X
40445	04.07.2024	021	042	88 690,00	Instalace venkovních žaluzií u objektu X č.p. 508, X č.p. 1166

(Zdroj: Vlastní zpracování dle Interních materiálů příspěvkové organizace P)

K ověření přírůstku v pozemcích je potřeba stanovit velikost vzorku pro obrat MD účtu 031. Při stanovených parametrech v Tabulce 32 lze vidět, že je potřeba ověřit jednu položku z oblasti přírůstků pozemků.

Tabulka 32 Stanovení velikosti vzorku pro test přírůstků v pozemcích

Parametr	Hodnota
Riziko tvrzení – zvýšené	20
Faktor spolehlivosti	1,9
Hodnota populace (MD účtu 031)	317 057,09 Kč
Prováděcí hladina významnosti	2 384 328,62 Kč
Počet vzorků	1

(Zdroj: Vlastní zpracování)

K detailnímu ověření je z účetního deníku náhodně vybrána položka zobrazená v Tabulce 33. Dle identifikace zvoleného vzorku je zřejmé, že se také týká předané nemovitosti č.p. 60, jelikož kromě staveb byly předmětem předání také pozemky související s daným objektem. Vybraný vzorek byl ověřen společně s testovaným vzorkem z Tabulky 31 a s transfery na pořízení dlouhodobého majetku z podkapitoly 8.2.2, přičemž byly ověřeny veškeré podklady, které s předáním celého objektu souvisí. Dle doložených podkladů nebyly identifikovány významné nesprávnosti. Provedeným testováním bylo sníženo riziko výskytu významné nesprávnosti na přijatelnou úroveň.

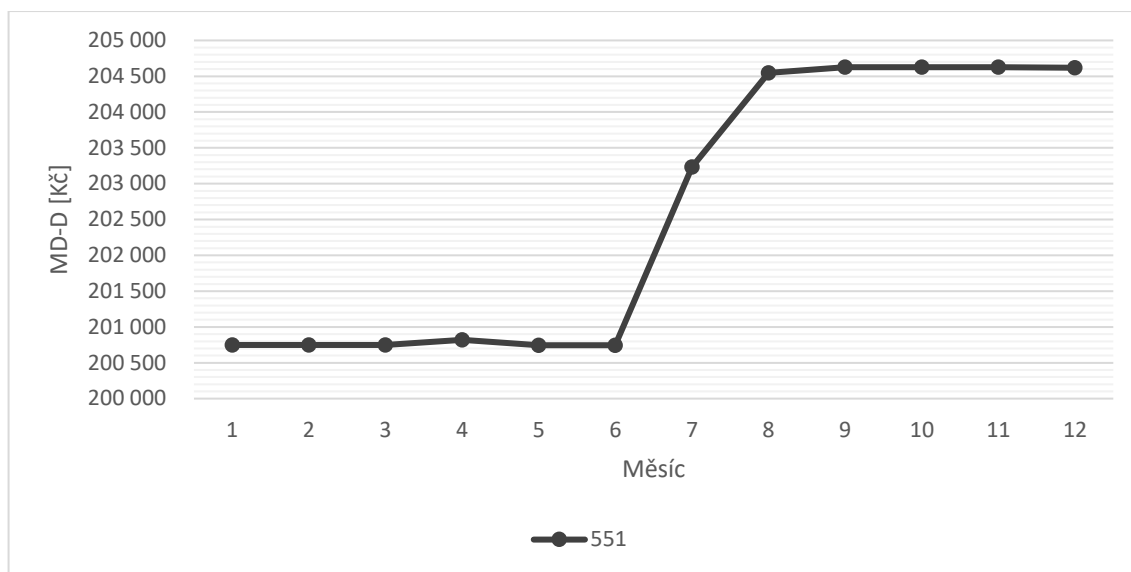
Tabulka 33 Vybrané vzorky k ověření přírůstků na účtu 031

Číslo dokladu	Datum	MD	D	Částka [Kč]	Text dokladu
50239	23.07.2024	031	403+401	80 468,43	Předání majetku k hospodaření - dům č.p. 60 X

(Zdroj: Vlastní zpracování dle Interních materiálů příspěvkové organizace P)

9.1.3 Testy odpisů

K ověření správnosti odpisů je vhodné provést analytický test měsíčního vývoje, jelikož u odpisů lze předpokládat spíše konstantní vývoj po celé účetní období. S ohledem na zjištěné informace z předchozích kapitol lze případně očekávat mírné navýšení odpisů od měsíce srpna roku 2024 v návaznosti na přírůstek odepisovatelné nemovitosti č.p. 60. Měsíční vývoj odpisů zobrazuje Obrázek 24.



Obrázek 24 Měsíční vývoj účtu 551

(Zdroj: Vlastní zpracování dle Interních materiálů příspěvkové organizace P)

Podle Obrázku 24 je zřejmé, že hodnota odpisů v průběhu roku byla skutečně konstantní až do měsíce července, kdy došlo k významnému zvýšení, a to podle účetního deníku zejména z důvodu zařazení nového dlouhodobého majetku, přičemž se jednalo o technická zhodnocení. K dalšímu navýšení došlo v měsíci srpnu kvůli zařazení objektu č.p. 60 dle stanoveného předpokladu. Od září lze opět sledovat spíše konstantní vývoj v odpisech. Měsíční změny v odpisech v roce 2024 jsou odůvodnitelné.

V rámci analytického testu věcné správnosti v případě odpisů lze provést odhad očekávané hodnoty odpisů použitím průměrné odpisové sazby a průměrné hodnoty dlouhodobého majetku v průběhu účetního období podle rovnice 9, přičemž DHM je označení pro dlouhodobý hmotný majetek.

$$MD\ 551 = \left(PS\ DHM + \frac{MD\ DHM}{2} - \frac{D\ DHM}{2} \right) * \varnothing\ odpisová\ sazba\ DHM$$

$$MD\ 551 = \left(179\ 817\ 683,20 + \frac{1\ 897\ 334,81}{2} - \frac{347\ 925,90}{2} \right) * 0,01111 \quad (9)$$

$$MD\ 551 = 2\ 006\ 381,43\ Kč$$

Tolerovaná odchylka v tomto analytickém testu je stanovena na úrovni jedné pětiny prováděcí hladiny materiality, což činí 476 865,72 Kč. Po dosazení jednotlivých hodnot do rovnice 9 lze odhadnout obrat MD účtu 551 ve výši 2 006 381,43 Kč. Skutečný obrat odpisů bez přeučtování doplňkové činnosti byl ve výši 2 430 837,50 Kč, tudíž rozdíl odhadu a skutečnosti činí 424 456,07 Kč, což je v rámci tolerované odchylky.

Dále je potřeba provést detailní testy věcné správnosti, pro které je nejprve nutné stanovit reprezentativní vzorek položek. Určení velikosti vzorku pro ověření odpisů zobrazuje Tabulka 34, ze které je zřejmé, že je vhodné ověřit tři vzorky odpisů. Postup výpočtu byl detailně popsán při prvním výpočtu velikosti vzorku pod Tabulkou 11.

Tabulka 34 Stanovení velikosti vzorku pro test odpisů

Parametr	Hodnota
Riziko tvrzení – zvýšené	20
Faktor spolehlivosti	1,9
Hodnota populace (MD účtu 551)	2 571 039,80 Kč
Prováděcí hladina významnosti	2 384 328,62 Kč
Počet vzorků	3

(Zdroj: Vlastní zpracování)

K provedení detailního testu odpisů jsou vybrány položky z účetního deníku prostřednictvím statistické metody výběru vzorků podle peněžních jednotek, jelikož populace obsahuje větší množství homogenních položek. Selekční faktor pro tento výběr v podobě podílu hodnoty populace a velikosti vzorku je ve výši 857 013,27 Kč. Náhodně zvolené číslo v tabulkovém kalkulátoru činí 313 300. První vybraný vzorek je zvolen jako položka, u které kumulovaná hodnota vzestupně seřazené hodnoty populace poprvé převyší náhodné číslo. Druhý a třetí vzorek je vybrán podle hodnoty, kterou lze získat po prvním a druhém přičtení selekčního faktoru k náhodnému číslu. Vybrané položky zobrazuje Tabulka 35.

Tabulka 35 Vybrané vzorky k ověření odpisů

Číslo dokladu	Datum	MD	D	Částka [Kč]	Text dokladu
50416	31.12.2024	551	081+082	15 183,00	Odpisy a vypořádání - 12/2024
50331	31.10.2024	551	081+082	20 652,10	Odpisy a vypořádání - 10/2024
50266	31.08.2024	551	081+082	104 439,30	Odpisy a vypořádání - 8/2024

(Zdroj: Vlastní zpracování dle Interních materiálů příspěvkové organizace P)

Dle účetního deníku bylo zjištěno, že příspěvková organizace P účtuje o odpisech souhrnně za více dlouhodobých majetků. K jednotlivým účetním zápisům byl vyžádán přehled majetků, jejichž odpisy jsou v nich zahrnuty a k zahrnutým stavbám a hmotným movitým věcem byl vyžádán přehled odpisů. Odpisy lze přepočíst dle odpisového plánu, v němž příspěvková organizace P uvádí pořizovací ceny dlouhodobých majetků, doby životnosti a podle nich stanovené odpisové sazby. Příspěvková organizace P dlouhodobý majetek odpisuje rovnoměrně ve formě prostého součinu odpisové sazby a pořizovací ceny.

K přepočtu byly využity odpisové sazby namísto stanovených dob životnosti, jelikož bylo zjištěno, že doby životnosti nejsou po technickém zhodnocení aktualizovány. Vybrané vzorky odpisů byly ověřeny přepočtem jednotlivých odpisů a součtem všech jednotlivých výsledků. Při testování bylo zjištěno, že nově zařazená budova č.p. 60 prozatím nebyla do odpisového plánu doplněna. Paní ekonomka příspěvkové organizace P byla na skutečnost upozorněna a přepočet jejích odpisů byl proveden na základě předložené karty dlouhodobého majetku, přičemž nebyly zjištěny významné rozdíly. Zobrazení odpisů u jednotlivých dlouhodobých majetků bylo ověřeno dle registru majetku k 31.12.2024 ze SW HELIOS Fenix, v němž je u každého dlouhodobého majetku zobrazena hodnota měsíčního odpisu, oprávek a zůstatkové ceny. Měsíční odpisy z registru dlouhodobého majetku odpovídají provedeným propočtům. K ověření netto hodnoty majetku byly vypočtené odpisy vynásobeny dobou používání dlouhodobého majetku za účelem zjištění oprávek. Oprávky byly následně odečteny od pořizovací ceny jednotlivých dlouhodobých majetků k ověření jejich zůstatkových cen. Z provedeného přepočtu byly zjištěny pouze drobné odchylky v zaokrouhlení, významné rozdíly zjištěny nebyly. Provedeným testováním bylo sníženo riziko výskytu významné nesprávnosti na přijatelnou úroveň.

9.1.4 Analytický test vazeb dlouhodobého majetku

Analytické test vazeb v dlouhodobém majetku je vhodné provést ke komplexnímu ověření správnosti účtování při zařazování, vyřazování a odepisování dlouhodobého majetku. Ověřované kontrolní vazby mezi souvisejícími účty zobrazuje Obrázek 25, dle kterého je zřejmé, že v návaznosti na prováděné účtování příspěvkové organizace P v roce 2024 lze ověřit tři kontrolní vazby. První vazba se týká postupu při zařazení dlouhodobého majetku a je v ní patrný rozdíl ve výši 1 544 192,30 Kč. Rozdíl je očekávaný, jelikož již z předchozích kapitol a auditorských postupů bylo zjištěno, že příspěvkové organizaci P byla v roce 2024 předána budova č.p. 60 od jejího zřizovatele, přičemž předání dlouhodobého majetku od zřizovatele se účtuje prostřednictvím účetního předpisu MD 0xx / D 401. Celková hodnota předaného dlouhodobého majetku včetně pozemků je ve výši 1 488 140,50 Kč. Zbýlý rozdíl činí 56 052 Kč a dle komentáře vedení příspěvkové organizace P se jedná o změnu ceny v evidenci pozemků na základě pokynu zřizovatele. Rozdíl je pod hodnotou jednoznačně nepodstatných nesprávností, tudíž není třeba provádět další ověření. Ostatní vazby jsou bez rozdílů, tudíž lze tvrdit, že účtování o přírůstcích a odpisech je v roce 2024 správné. Pouze je vhodné doplnit, že obrat MD účtu 551 byl opět upraven o částku přeúčtování doplňkové činnosti účtované zápisem MD 551 / D 551 jako v případě rovnice 9.

	MD	D	
Vazba 1	021+022+031	042	Rozdíl
Celkem	2 214 391,90	670 199,60	1 544 192,30

	MD	D	
Vazba 2	082	022	Rozdíl
Celkem	347 925,90	347 925,90	0,00

	MD	D	
Vazba 3	551	081+082	Rozdíl
Celkem	2 430 837,50	2 430 837,50	0,00

Obrázek 25 Analytický test vazeb dlouhodobého majetku [Kč]

(Zdroj: Vlastní zpracování)

9.2 Zhodnocení provedeného ověření v dlouhodobém majetku

V rámci dlouhodobého majetku byly ověřovány dle plánu auditu z Tabulky 25 v kapitole 9 stavby na účtu 021 a pozemky na účtu 031. Rovněž byly provedeny testy odpisů na účtu 551. Jedná se o nejvýznamnější oblast příspěvkové organizace P, která v návaznosti na pravidla účtování příspěvkových organizací o krytí dlouhodobého majetku obsahuje určitá specifika. Údaje z registru majetku, fyzické inventury i směrnice upravující problematiku evidence dlouhodobého majetku souhlasily na předložené účetní sestavy. Znehodnocení dlouhodobého majetku nebylo identifikováno. Při detailním ověření dlouhodobého majetku na údaje v katastru nemovitých věcí bylo zjištěno, že nová stavba č.p. 60 prozatím nebyla zaznamenána v listu vlastnictví organizace, nicméně návrh na vklad byl v roce 2024 podán a k předání stavby dle rozhodnutí zřizovatele skutečně došlo v roce 2024, tudíž majetek je správně v účetnictví zařazen v roce 2024. Předání budovy č.p. 60 a souvisejících majetků bylo rovněž ověřeno z pohledu přírůstku majetku a odpisů. Při testování odpisů byl proveden analytický test přepočtu hodnoty odpisů a detailní test na vzorku položek, přičemž bylo zjištěno, že nově zařazený dlouhodobý majetek související s budovou č.p. 60 prozatím nebyl doplněn do odpisového plánu, na což byla organizace upozorněna. Přepočet odpisů byl tedy proveden dle karty majetku. Rovněž bylo zjištěno, že organizace neaktualizuje doby životnosti majetků v odpisovém plánu po provedení technického zhodnocení, tudíž přepočty byly provedeny prostřednictvím uvedených odpisových sazeb. Dále byl zrealizován analytický test vazeb v dlouhodobém majetku, díky němuž byla ověřena správnost účtování. Z provedeného testování nebyly zjištěny významné nesprávnosti a bylo jím sníženo riziko výskytu významné nesprávnosti na přijatelnou úroveň.

10 TESTOVÁNÍ VÝNOSŮ Z TRANSFERŮ

V návaznosti na stanovenou hladinu významnosti a vyhodnocení rizik v Tabulce 8 je zřejmé, že výnosy z transferů jsou v kontextu organizace velmi významnou oblastí. S ohledem na jejich komplexnost a složitost je u nich jako u jediné oblasti vyhodnoceno vysoké přirozené riziko, což má vliv na rozsah a detailnost prováděných auditorských procedur. Výnosy z transferů jsou u příspěvkové organizace P představovány účtem Výnosy vybraných místních vládních institucí z transferů – účet 672 ve výši 38 657 987 Kč. Navržené testy k ověření výnosů z transferů zobrazuje Tabulka 36.

Tabulka 36 Plán auditu – navržené testy k výnosům z transferů

Položka	Tvrzení						Navržený test
	A	C	E	O	P	V	
Výnosy vybraných místních vládních institucí z transferů							
Směrnice k výnosům z transferů není v souladu s platnou legislativou.	✓	✓			✓		Test detailních údajů: Ověření směrnice.
Výnosy z transferů nejsou úplné.		✓					Analytický test: Meziroční a měsíční srovnání.
Zaúčtované výnosy z transferů nejsou podloženy.	✓		✓			✓	Test detailních údajů: Test vzorku.
Výnosy z transferů nejsou správně účtovány.	✓	✓		✓			Analytický test: Test vazeb na další účty.

(Zdroj: Vlastní zpracování)

10.1 Ověření výnosů vybraných místních vládních institucí z transferů

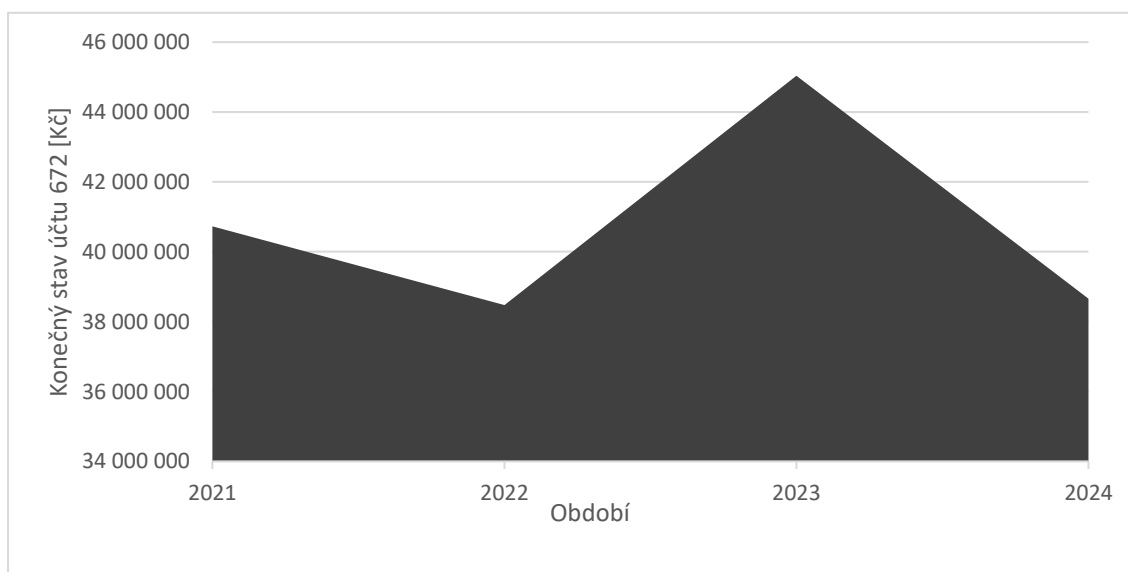
Výnosy vybraných místních vládních institucí (také MVI) z transferů příspěvková organizace P vykazuje v návaznosti na poskytnuté transfery. S ohledem na její charakter lze předpokládat, že většinu transferů získává od svého zřizovatele. Výnosy z transferů příspěvková organizace P upravuje ve směrnici *S-08 Vedení účetnictví*, v níž na dvou stránkách uvádí účtování nejčastěji získávaných transferů. Ze směrnice lze vyčíst, že v případě transferů s vyúčtováním jsou účtové předpisy následující:

- měsíční nárok z rozhodnutí ve výši čerpání nákladů: MD 348 / D 672,
- přijatá úhrada na běžný účet: MD 241 / D 374,
- vyúčtování dotace v plné výši na konci roku: MD 374 / D 348.

Z uvedeného postupu je patrné, že příspěvková organizace P při účtování vynechává účet 388, přes který by v návaznosti na pravidla stanovená ČÚS č. 703 měly být proúčtovány výnosy z transferů prostřednictvím zápisu MD 388 / D 672. Lze tedy tvrdit, že směrnice se v této části odchyluje od znění platných právních předpisů. Paní ekonomka příspěvkové organizace P byla na tuto skutečnost dotázána a bylo zjištěno, že účtové předpisy uvedené ve směrnici vychází ze závazné metodiky zřizovatele příspěvkové organizace P z roku 2011, jejíž znění paní ekonomka poskytla k nahlédnutí. Dodržování postupů ze směrnice je ověřováno při detailním testování vybraných vzorků v oddílu 10.1.2.

10.1.1 Analytický test meziročního a měsíčního srovnání ve výnosech vybraných místních vládních institucí z transferů

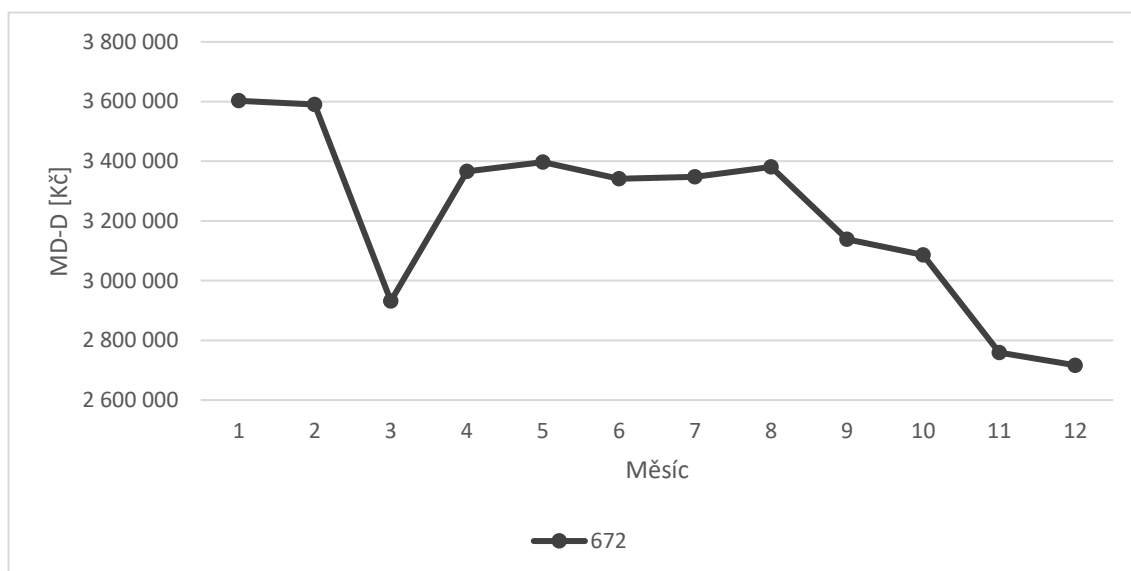
Meziroční vývoj výnosů vybraných místních vládních institucí z transferů se odvíjí od velikosti získané podpory za dané účetní období. V návaznosti na zjištěné informace z předběžných plánovacích postupů lze očekávat spíše lineární vývoj výnosů vybraných MVI z transferů pravděpodobně s výjimkou v roce 2023, kdy příspěvková organizace P realizovala vyšší výnosy, jak bylo zjištěno v předběžných plánovacích procedurách v oddílu 6.2.2. Meziroční vývoj účtu 672 zobrazuje Obrázek 26, z něhož je zřejmé, že vývoj účtu 672 je skutečně spíše lineární s výjimkou roku 2023, kdy příspěvková organizace P získala více zdrojů na svou činnost. Lze tedy tvrdit, že meziroční vývoj se shoduje s očekáváním.



Obrázek 26 Meziroční vývoj fondu investic za období 2021-2024

(Zdroj: Vlastní zpracování dle Interních materiálů příspěvkové organizace P)

V případě měsíčního vývoje lze očekávat spíše konstantní vývoj, jelikož účet 672 by měl být ve většině případů zobrazován postupně v návaznosti na vykazování nákladů nebo splátky peněžních prostředků podle charakteru transferu. Lineární vývoj může být narušen transfery poskytnutými v průběhu roku. Měsíční vývoj účtu 672 v roce 2024 zobrazuje Obrázek 27.



Obrázek 27 Měsíční vývoj účtu 672

(Zdroj: Vlastní zpracování dle Interních materiálů příspěvkové organizace P)

Z Obrázku 27 je zřejmé, že v měsících leden a únor 2024 byla na účtu 672 účtována největší částka, přičemž v měsíci březnu lze zaznamenat poměrně významné snížení. Ve čtvrtém kvartálu kalendářního roku je patrný spíše lineární vývoj a ke konci roku je zřejmé určité snížení. Zvýšení v měsících lednu a v únoru oproti zbytku roku lze dle účetního deníku vysvětlit dočerpáním kompenzačního příspěvku z minulého období. V měsíci březnu 2024 došlo ke snížení výnosů na účtu 672, jelikož zřizovatel rozhodl o snížení provozního příspěvku. Do měsíce října 2024 byl příspěvkové organizaci P poskytován kompenzační příspěvek na podporu ubytování uprchlíků z Ukrajiny, který jí byl odejmut v návaznosti na zařazení této služby do doplňkové činnosti, jak již bylo předesláno v rámci předběžných plánovacích postupů v kapitole 6, což vysvětluje snížení v hodnotě účtu 672 ke konci kalendářního roku. Lze tvrdit, že měsíční vývoj účtu 672 je spíše v souladu s očekáváním. Zjištěné odchylky budou dále potvrzovány v rámci detailního testování.

10.1.2 Detailní testy ve výnosech vybraných místních vládních institucí z transferů

Detailní ověření výnosů vybraných MVI z transferů je vhodné provést na vzorku zvolených položek. Dle charakteru účtu 672 je zřejmé, že populace obsahuje spoustu podobných

účetních zápisů za každý měsíc v návaznosti na postupné rozpouštění transferů, které se váží k jednomu příspěvku a k jedné smlouvě. Z uvedeného důvodu je vhodné nejprve provést cílený výběr vzorku, prostřednictvím kterého lze zkompletovat položky v účetním deníku vztahující se k jednomu transferu a ověřit tak kompletní transfer. Z populace v účetním deníku byly cíleně vybrány všechny účetní zápisy na účtu 672 z průběhu roku 2024 vztahující se ke stejnému transferu:

1. předpis účelového příspěvku (UZ13021) z projektu STD a PSB za x/2024 účtovaného MD 348 / D 672 v celkové hodnotě 4 648 140 Kč,
2. předpis příspěvku na provoz od zřizovatele za x/2024 účtovaného MD 384 / D 672 v celkové hodnotě 9 100 000 Kč,
3. předpis neinvestičního transferu s vyúčtováním (UZ13305) za x/2024 účtovaného MD 348 / D 672 v celkové hodnotě 22 299 200 Kč,
4. předpis příspěvku od zřizovatele (Ukrajina) za x/2024 účtovaného MD 348 / D 672 v celkové hodnotě 1 769 670 Kč.

Prostřednictvím cíleného výběru byly vybrány vzorky k ověření celkem 37 817 010 Kč z populace účtu 672. Ze zbylé hodnoty populace je s ohledem na vysoké riziko u výnosů z transferů dle Tabulky 8 vypočtena velikost vzorku a vybrán dodatečný vzorek, přestože je zbylá hodnota populace nemateriální, protože ověření cíleným výběrem není možné vztáhnout na celou hodnotu populace. Výpočet vzorku je uveden v Tabulce 37. Postup výpočtu velikosti vzorku je stejný jako v předchozích případech, přičemž faktor spolehlivosti navazuje na tabulku v Příloze P IV. Detailní popis postupu výpočtu je popsán při prvním výpočtu velikosti vzorku pod Tabulkou 11.

Tabulka 37 Stanovení velikosti vzorku pro test výnosů vybraných místních vládních institucí z transferů

Parametr	Hodnota
Riziko tvrzení – vysoké	24 bodů
Faktor spolehlivosti	3
Hodnota populace po stratifikaci (obrat D účtu 672)	840 977,00
Prováděcí hladina významnosti	2 384 328,62
Počet vzorků	2

(Zdroj: Vlastní zpracování)

Dle Tabulky 37 je patrné, že je vhodné vybrat další dva dodatečné vzorky z populace účtu 672. Vzorky jsou vybrány náhodným výběrem a jsou zobrazeny v Tabulce 38.

Tabulka 38 Dodatečně vybrané vzorky k ověření výnosů vybraných místních vládních institucí z transferů

Číslo dokladu	Datum	MD	D	Částka [Kč]	Text dokladu
50248	20.08.2024	348	672	7 000,00	Vyúčtování dotace – Město Litomyšl
50428	31.12.2024	672	672	19 551,00	Vyrovnání zdrojů k SS dle objektů

(Zdroj: Vlastní zpracování dle Interních materiálů příspěvkové organizace P)

Všechny vybrané položky je vhodné detailně ověřit na základě příslušných dokladů doložených při prezenčním auditu a také je důležité se zaměřit na kontrolu účtování jednotlivých transferů.

Účelový příspěvek (UZ13021) z projektu STD a PSB

Z doloženého rozhodnutí o poskytnutí transferu lze zjistit, že se jedná o dva transfery financované z peněžních prostředků Evropské Unie, které byly poskytnuty v rámci příspěvku na provoz od zřizovatele na období 2023-2025. Z podmínek poskytnutí transferu lze dále vyčíst, že příspěvková organizace P má po určitých intervalech povinnost podávat monitorovací zprávy, přičemž v každém roce může být v případě nenaplnění stanovených cílů povinna vracet část poskytnutých finančních prostředků. S ohledem na skutečnost, že transfery byly poskytnuty zprostředkovaně zřizovatelem se z pohledu účtování jedná o dvě účelové dotace od zřizovatele s povinností vypořádání. Z doloženého rozhodnutí je zřejmé, že výše dotace na rok 2024 činí 4 648 140 Kč. Podle doloženého potvrzení o úhradě byly oba transfery uhrazeny. Paní ekonomka příspěvkové organizace P také doložila vyúčtování dotací za rok 2024 v celkové výši 4 648 410 Kč, tudíž obě dotace byly plně vyčerpány. Zjištěné skutečnosti byly potvrzeny ověřením výsledovek dotací za rok 2024, z níž bylo patrné, že dotace jsou v účetnictví odděleny a lze vyfiltrovat uplatněné náklady, které se v součtu rovnají realizovaným výnosům z dotací, tudíž výsledky hospodaření z dotací jsou dle očekávání nulové. V návaznosti na identifikaci typu transferu lze ověřit správnost účtování filtrací v účetním deníku. Lze očekávat, že při správném účtování budou dotace zobrazeny na účtech: 374, 241, 388, 672, 348. Transakce související s ověřovanými dotacemi byly z účetního deníku vyfiltrovány a byla z nich vytvořena kontingenční tabulka, kterou zobrazuje Tabulka 39.

Tabulka 39 Účtování transferu UZ13021 z projektu STD a PSB

Účet	Částka [Kč]
241	4 648 140,00
348	9 296 280,00
374	9 296 280,00
672	4 648 140,00

(Zdroj: Vlastní zpracování dle Interních materiálů příspěvkové organizace P)

Z Tabulky 39 je zřejmé, že očekávání ohledně účtování transferu nebyla naplněna. Naopak lze tvrdit, že příspěvková organizace P dodržuje postupy ze své směrnice, jelikož neproučtovává transfery prostřednictvím účtu 388, ale účtuje přímo přes účet 348. Jedná se o odchylku od platných právních předpisů, která sice nemá vliv na vykázané hodnoty v účetní závěrce, jelikož transfer byl do konce roku vyúčtováný, nicméně bude nutné ji uvést do prohlášení vedení. Ostatní účty jsou zobrazeny dle očekávání. Na účtech 348 a 374 je hodnota transferu zobrazena dvakrát, jelikož je transfer účtován na obě strany účtu MD a D.

Příspěvek na provoz od zřizovatele

Z doloženého rozhodnutí o poskytnutí transferu lze vyčíst, že se jedná o příspěvek na provoz poskytnutý v souladu s § 28 zákona č. 250/2000 Sb. na rok 2024, u kterého nebyla stanovena povinnost vypořádání. Hodnota poskytnutého provozního příspěvku byla v průběhu účetního období několikrát měněna v návaznosti na průběh hospodaření a potřeby organizace. Paní ekonomka příspěvkové organizace P doložila podklady k veškerým změnám a po jejich sečtení byla zjištěna celková hodnota provozního příspěvku na rok 2024 ve výši 9 100 000 Kč. Úhrady příspěvku na provoz v průběhu roku byly ověřeny dle výpisů z bankovního účtu. Rovněž byla ověřena výsledovka příspěvku na provoz, z níž bylo patrné oddělené účtování a nulový výsledek hospodaření. S ohledem na platné právní předpisy lze očekávat, že pro účtování tohoto typu transferu budou použity účty: 348, 384, 672 a 241, přičemž při součtu stran MD a D bude na účtech 348 a 384 zobrazena dvojnásobná hodnota příspěvku na provoz. Účty použité k zobrazení příspěvku na provoz a celkové hodnoty na nich vyfiltrované z účetního deníku a sečtené prostřednictvím kontingenční tabulky zobrazuje Tabulka 40. V návaznosti na uvedené skutečnosti a očekávání, je z Tabulky 40 patrné, že účtování provozního příspěvku je v souladu se stanoveným očekáváním, tudíž lze považovat za správné.

Tabulka 40 Účtování příspěvku na provoz

Účet	Částka [Kč]
241	9 100 000,00
348	18 200 000,00
384	18 200 000,00
672	9 100 000,00

(Zdroj: Vlastní zpracování dle Interních materiálů příspěvkové organizace P)

Příspěvek od zřizovatele (Ukrajina)

V rámci navýšení příspěvku na provoz je příspěvkové organizaci P rovněž poskytnut příspěvek na podporu ubytování uprchlíků z Ukrajiny z důvodu válečného konfliktu na Ukrajině ve formě kompenzačního příspěvku. Kompenzační příspěvek je součástí provozního příspěvku a je uveden ve stejném rozhodnutí a v informacích o změnách jako provozní příspěvek. Příspěvková organizace P nemá v případě kompenzačního příspěvku povinnost vypořádání. Nicméně nejedná se o příspěvek na provoz, tudíž je v souladu s metodikou zobrazen na účtech 348 a 672. Jeho celková výše v roce 2024 činí 1 674 960 Kč. Z porovnání hodnoty kompenzačního příspěvku zjištěné z rozhodnutí o jeho poskytnutí a hodnoty evidované ve výnosech zobrazené na začátku kapitoly 9.1.2 je zřejmý rozdíl ve výši 94 710 Kč ve prospěch zaúčtovaných výnosů. Prostřednictvím kontingenční tabulky byly zobrazeny všechny účty a souhrnné částky použité pro účtování kompenzačního příspěvku v účetním deníku za rok 2024. Použité účty a hodnoty na nich zobrazuje Tabulka 41. Z Tabulky 41 lze vyčíst, že vyčíslený rozdíl v poskytnuté částce dle rozhodnutí a ve výnosech byl proúčtován přes účet 384. Paní ekonomka organizace byla při osobním setkání na částku dotázána, přičemž bylo zjištěno, že se jedná o zbylou část kompenzačního příspěvku z roku 2023, kterou si příspěvková organizace P v souladu s podmínkami jeho poskytnutí mohla ponechat a použít v dalším roce. Nevyčerpaná část příspěvku tudíž byla časově rozlišena již v roce 2023. Tvrzení bylo ověřeno dle dokladové inventury z roku 2023, ve které byla částka ve výši 94 710 Kč s informací o časovém rozlišení kompenzačního příspěvku na účtu 384 skutečně nalezena. Zobrazení příspěvku od zřizovatele (Ukrajina) v účetnictví lze považovat za vhodné. Ke kompenzačnímu příspěvku byla ověřena také příslušná potvrzení o úhradě a výsledovky, z nichž byl zjištěn vyrovnaný výsledek hospodaření a oddělené účtování. Nebyly zjištěny nesprávnosti.

Tabulka 41 Účtování příspěvku od zřizovatele (Ukrajina)

Účet	Částka [Kč]
241	1 674 960,00
348	3 349 920,00
384	94 710,00
672	1 769 670,00

(Zdroj: Vlastní zpracování dle Interních materiálů příspěvkové organizace P)

Neinvestiční transfer s vyúčtováním (UZ13305)

Již název transferu, který je zobrazen v popisu v účetním deníku, napovídá, o jaký druh transferu se pravděpodobně jedná. Nicméně skutečnost je nutné ověřit prostřednictvím dostupných podkladů. K transferu bylo doloženo rozhodnutí o jeho poskytnutí, dle kterého lze zjistit, že se jedná o transfer od zřizovatele poskytnutý v rámci příspěvku na provoz na rok 2024 s povinností předložit finanční vypořádání do 25.1.2025. Celková výše podpory činí 22 299 200 Kč. Z uvedeného je patrné, že se skutečně jedná o neinvestiční dotaci od zřizovatele s povinností vypořádání. K dotaci bylo ověřeno přijetí peněžních prostředků na bankovní účet podle potvrzení o úhradě a vyúčtování účelové dotace, na základě kterého bylo zjištěno, že dotace byla plně vyčerpána. Dále byla ověřena výsledovka dotace s nulovým výsledkem hospodaření. Z uvedených informací by se dalo dle platných právních předpisů očekávat, že dotace bude zobrazena na účtech: 374, 241, 388, 672, 348. Nicméně podle zjištěných informací lze spíše předpokládat, že bude opět vynechán účet 388. Tabulka 42 zobrazuje použité účtování transferu UZ13305 v roce 2024.

Tabulka 42 Účtování transferu UZ13305

Účet	Částka [Kč]
241	22 299 200,00
348	44 598 400,00
374	44 598 400,00
672	22 299 200,00

(Zdroj: Vlastní zpracování dle Interních materiálů příspěvkové organizace P)

Z Tabulky 42 je patrné, že příspěvková organizace P opět vynechala účet 388. Dvojnásobnou hodnotu dotace lze tedy vidět na účtech 374 a 348. S ohledem na skutečnost, že transfer byl již vyúčtován, nemá dané vliv na vykázané hodnoty v účetní závěrce, nicméně jedná se

o odchylku od planých právních předpisů a jak již bylo zmíněno v komentáři pod Tabulkou 39, je nutné tuto skutečnost uvést do prohlášení vedení.

Dotace od města Litomyšl

Dle rozhodnutí o poskytnutí transferu lze ověřit, že se jedná o dotaci ve výši 7 000 Kč na úhradu nákladů od města Litomyšl pro rok 2024 s povinností vyúčtování do 31.1.2025, tudíž z pohledu účtování se jedná o neinvestiční dotaci s povinností vypořádání. Paní ekonomka příspěvkové organizace P k dotaci doložila doklad o úhradě částky ve výši 7 000 Kč a také příslušné vyúčtování dotace, z něhož je zřejmé, že dotace byla zcela vyčerpána. Také byla doložena příslušná faktura za energie, na kterou byla dotace uplatněna. S ohledem na zjištění lze očekávat, že dotace je v účetnictví zobrazena obdobně jako ostatní testované transfery s povinností vypořádání bez obrátu na účtu 388. Veškeré použité účty a hodnoty na nich v kontextu účtování dotace podle účetního deníku zobrazuje Tabulka 43.

Tabulka 43 Účtování dotace od města Litomyšl

Účet	Částka [Kč]
241	7 000,00
348	14 000,00
374	14 000,00
672	7 000,00

(Zdroj: Vlastní zpracování dle Interních materiálů příspěvkové organizace P)

Podle Tabulky 43 je zřejmé, že dotace od města Litomyšl je účtována stejným způsobem jako ostatní testované transfery s povinností vypořádání, tudíž je opět vynechán účet 388, který při účtování transferů s vypořádáním ČÚS č. 703 vyžaduje, nicméně i v tomto případě nemá odchylka žádný dopad na účetní závěrku, jelikož dotace byla vyúčtována.

Vyrovnání zdrojů k SS dle objektů

Z populace účtu 672 v účetním deníku byla náhodně vybrána také položka Vyrovnání zdrojů k SS dle objektů. Podle účetního deníku je patrné, že se jedná o přeúčtování finančních zdrojů mezi jednotlivými organizačními znaky v účetnictví, aby byly příslušné zdroje vykázány v zamýšleném interním členění. Veškeré položky související s tímto přeúčtováním vyfiltrované z účetního deníku jsou zobrazené v Tabulce 44, ze které je patrné, že výsledný dopad na účet 672 a tudíž i na účetní závěrku je nulový.

Tabulka 44 Vyrovnání zdrojů k SS dle objektů

Účet	Organizační znak	Částka [Kč]
672	0	137 264,40
672	0	2 684 356,50
672	0	19 551,00
672	0	185 355,10
672	1	-137 264,40
672	2	-352 800,00
672	3	-352 800,00
672	4	-1 004 356,50
672	5	-420 000,00
672	6	-554 400,00
672	11	-20 983,90
672	16	-185 355,10
672	18	1 432,90
Σ Vyrovnání zdrojů k SS dle objektů		0,00

(Zdroj: Vlastní zpracování dle Interních materiálů příspěvkové organizace P)

Zjištěné odchylky v účtování transferů je nutné extrapolovat na celou populaci účtu 672. K ověření postupu účtování všech neinvestiční transferů s povinností vypořádání je vhodné provést analytické test vazeb, podle kterého je možné globálně ověřit účtování transferů a zjistit případný dopad odchylek na hodnoty v účetní závěrce.

10.1.3 Analytický test vazeb výnosů vybraných místních vládních institucí z transferů a souvisejících účtů

S ohledem na skutečnost, že příspěvková organizace P eviduje různé druhy transferů, které se účtují různými způsoby, není vhodné porovnávat hodnoty celých syntetických účtů, nýbrž je potřeba vybrat konkrétní analytické účty, na kterých jsou transfery rozděleny. Obrázek 28 zobrazuje kontrolní vazby při účtování transferů. Z důvodu přehlednosti nejsou na Obrázku 28 vypsány veškeré analytické účty zahrnuté do porovnání, nicméně z hodnot zahrnutých do porovnání je patrné, že pro jednotlivé kontrolní vazby byly vybrány jen ty analytické účty, kterých se daná vazba týká, nikoliv celkové hodnoty. Díky porovnání jednotlivých účtů lze zjistit, zda příspěvková organizace P používá shodné účtování u všech svých transferů.

	MD	D	
Vazba 1	384	672	Rozdíl
Celkem	9 194 801,00	9 100 000,00	94 801,00

	MD	D	
Vazba 2	388	672	Rozdíl
Celkem	0,00	26 981 605,00	-26 981 605,00

	MD	D	
Vazba 3	34x	388	Rozdíl
Celkem	37 756 565,00	0,00	37 756 565,00

	MD	D	
Vazba 4	34x	672	Rozdíl
Celkem	37 756 565,00	37 851 275,00	-94 710,00

	KS	KS	
Vazba 5	34x	374	Rozdíl
Celkem	0,00	0,00	0,00

Obrázek 28 Analytický test vazeb výnosů vybraných místních vládních institucí z transferů a souvisejících účtů

(Zdroj: Vlastní zpracování)

Na Obrázku 28 je zobrazeno celkem pět kontrolních vazeb v návaznosti na evidované typy transferů. Vazba 1 se týká účtování transferů, které se při čerpání do výnosů časově rozlišují. Rozdíl ve vazbě 1 činí 94 801 Kč ve prospěch účtu 384, přičemž 94 710 Kč z toho se týká rozpuštění nevyčerpaného kompenzačního příspěvku z roku 2023, jak bylo zjištěno v oddílu 10.1.2. Zbylá hodnota ve výši 91 Kč byla dohledána v dokladové inventuře účtu 384 a z ní bylo zjištěno, že se netýká účtování transferů, ale jedná se o běžné časové rozlišení výnosů. Podle výsledku vazby 1 lze tedy tvrdit, že účtování transferů s časovým rozlišením je správné. Vazba 2 zobrazuje čerpání transferů s povinností vypořádání v souladu ČÚS č. 703, u kterého byla zjištěna odchylka již v rámci detailního testování v oddílu 10.1.2. Z vazby 2 je patrné, že příspěvková organizace P účet 388 vůbec nepoužívá. Podle výsledku vazby 2 lze tvrdit, že zjištění ohledně odchýlného účtování transferů s povinností vypořádání v oddílu 10.1.2 lze vztáhnout na veškeré takové transfery. Vazba 3 zobrazuje zúčtování účtu skupiny 34x a účtu 388, na kterých by měly být evidovány transfery s povinností vypořádání. Ve vazbě 3 lze již dle očekávání v návaznosti na zjištěné odchylky vidět rozdíl v celé výši účtové skupiny 34x, jelikož příspěvková organizace P účet 388 nepoužívá. Vazba 4 není běžnou kontrolní vazbou vycházející z platných právních předpisů, ale byla nadstandardně

doplněna v návaznosti na zjištěné odchylky v účtování příspěvkové organizace P k ověření, zda je ve všech případech dodržován zvolený odchylný postup čerpání transferů s povinností vypořádání ve smyslu MD 34x / D 672. Dle rozdílu vazby 4 lze tvrdit, že organizace dodržuje zvolený postup čerpání u všech transferů s povinností vypořádání. Rozdíl činí pouze již zmíněné rozpuštění nevyčerpaného kompenzačního příspěvku z roku 2023 ve výši 94 710 Kč. Vazba 5 je zobrazena za účelem ověření hodnoty konečných stavů účtů skupiny 34x a účtu 374 a tedy vzniku povinnosti transfery vracet a také v návaznosti na zjištěnou odchylku od platných právních předpisů za účelem identifikace jejího dopadu do účetní závěrky. Z vazby 5 je zřejmé, že konečné stavy všech zobrazených účtů jsou k 31.12.2024 nulové, tudíž organizace veškeré transfery s povinností vypořádání vyúčtovala a nemá povinnost vratky. Rovněž lze díky nulovému konečnému stavu účtů skupiny 34x tvrdit, že odchylka v účtování transferů s povinností vypořádání nemá dopad na vykázané hodnoty v účetní závěrce.

10.2 Zhodnocení provedeného ověření ve výnosech z transferů

V rámci výnosů z transferů byly v návaznosti na stanovený plán auditu dle Tabulky 36 ověřovány výnosy vybraných MVI z transferů na účtu 672. Jedná se o významnou oblast výkaznictví příspěvkové organizace P, která je upravena právními předpisy stanovující striktní postupy účtování jednotlivých druhů transferů. Z toho důvodu je při auditu nutné ověřit také postupy účtování. Podle doložené směrnice příspěvkové organizace P bylo zjištěno, že postup účtování transferů s povinností vypořádání se odchyluje od postupu podle ČÚS č. 703, jelikož je v ní stanoveno účtování o čerpání transferů s povinností vypořádání účetním zápisem MD 348 / D 672, nicméně dle platných právních předpisů je nutné čerpání transferů s povinností vypořádání zobrazit účetním zápisem MD 388 / D 672. Účtování transferů bylo ověřeno na vybraném vzorku, přičemž bylo zjištěno, že směrnice je dodržována a příspěvková organizace P popsáním odchylným způsobem transfery s povinností vypořádání účtuje. Rovněž bylo zjištěno, že ostatní druhy transferů jsou v účetnictví zobrazeny správně. Pro zjištění, zda příspěvková organizace P účtuje shodně ve všech případech, byl proveden analytické test vazeb, přičemž bylo zjištěno, že účet 388 není v příspěvkové organizaci P vůbec používán. Také bylo zjištěno, že všechny transfery s povinností vypořádání byly k 31.12.2024 vypořádány, tudíž odchylka v jejich účtování nemá ve výsledku vliv na hodnoty uvedené v účetní závěrce. Informaci o odchylce v účtování transferů s povinností vypořádání od platných právních postupů je potřeba uvést do prohlášení vedení.

11 OBECNÉ TESTY

Z oblasti obecných testů je vhodné provést ověření existence a dopadu soudních sporů a nároků, test obcházení kontrol vedení, zůstatků a transakcí se spřízněnými stranami a ověření předpokladu nepřetržitého trvání organizace.

11.1 Test soudních sporů a nároků

V návaznosti na znění standardu ISA 501 je vhodné ověřit, zda nastaly nějaké soudní spory, které by měly vliv na činnost účetní jednotky a vykázané údaje. Vedení příspěvkové organizace P bylo na soudní spory a právní služby dotázáno v rámci osobní schůzky, přičemž bylo zjištěno, že žádné soudní spory nejsou vedeny. Stálého právního zástupce pro účely právní confirmace příspěvková organizace P nemá.

Tvrzení příspěvkové organizace P lze ověřit filtrací klíčových slov a kořenů klíčových slov v doloženém účetním deníku za rok 2024. Pro ověření existence soudních sporů a nákladů na právní služby byla zvolena klíčová slova a kořeny slov: „práv“, „soud“, „spor“, „nařízení“, „žal“, „nárok“, „řízení“, které byly manuálně filtrovány v účetním deníku. Podle stanovených klíčových slov nebyly identifikovány žádné soudní spory nebo nároky. Při ověřování smluv, veřejných rejstříků a webových stránek také nebylo identifikováno podezření na soudní spory. Tvrzení příspěvkového organizace P lze považovat za správné.

11.2 Test obcházení kontrol vedením

V rámci obecných testů je rovněž vhodné ověřit účetní zápisy s cílem identifikace neobvyklých transakcí, které mohou nasvědčovat potenciálně podvodnému jednání. Vedení příspěvkové organizace P bylo nejprve na výskyt podvodů v organizaci dotázáno, přičemž nebyly zjištěny žádné případy podvodu nebo pokusu o podvod. Při testování byly rovněž posuzovány odhady individuálně pro každé riziko a při posouzení nebyla identifikována zaujatost vedení nebo známky podvodu.

Transakce v účetním deníku byly hromadně ověřovány filtrací klíčových slov a kořenů slov typu: „chyb“, „storno“, „dohad“, „úplat“, „úprava“, „vratka“, „skrytý“, „podv“, „?“, „ředit“, „vyrovn“, „dar“, „odměn“. Dále byly zvlášť filtrovány všechny nákladové účty zaúčtované na D, výnosové účty zaúčtované na MD, záporné nákladové a výnosové transakce, zápisy bez textu, transakce se zaokrouhlenou částkou a veškeré transakce nad hladinou prováděcí významnosti. Vyfiltrované transakce byly analyzovány, přičemž nebyly zjištěny žádné neobvyklé položky nasvědčující potenciálnímu podvodnému jednání.

Transakce byly ověřovány i z hlediska účtování a v případě vyfiltrovaných položek nebyly zjištěny nesprávnosti.

11.3 Test zůstatků a transakcí se spřízněnými stranami

Dále je vhodné se v návaznosti na znění standardů ISA 315 a ISA 550 zaměřit na transakce se spřízněnými stranami. S ohledem na charakter příspěvkové organizace P je pro ni spřízněnou stranou zejména její zřizovatel, případně další příspěvkové organizace stejného zřizovatele. Dále lze za spřízněnou stranu považovat ředitele příspěvkové organizace P. Paní ekonomka byla dotázána na existenci dalších spřízněných stran, přičemž bylo zjištěno, že jiné spřízněné strany příspěvková organizace P nemá. Tvzení bylo ověřeno kontrolou ve veřejném rejstříku, na webových stránkách příspěvkové organizace P a filtrací v účetním deníku. Žádné další spřízněné strany nebyly nalezeny.

Transakce s identifikovanými spřízněnými stranami byly vyfiltrovány z účetního deníku a všechny nalezené položky byly analyzovány. Z povahy transakcí bylo zjištěno, že se jedná pouze o poskytnuté transfery od zřizovatele, což nelze považovat za běžné obchodní transakce. Dále byly nalezeny drobné nákupy pana ředitele jakožto zaměstnance příspěvkové organizace P, které rovněž nelze považovat za obchodní transakce pro účely testování transakcí se spřízněnými stranami. Lze tedy tvrdit, že příspěvková organizace P v roce 2024 neprováděla obchodní transakce se spřízněnými stranami.

11.4 Going concern

V návaznosti na znění standardu ISA 570 je rovněž nezbytné vyhodnotit dodržení předpokladu nepřetržitého trvání organizace. Finanční situace organizace byla částečně zhodnocena v rámci podkapitoly 6.2. při předběžných analytických procedurách a toto zhodnocení je vhodné použít i pro vyhodnocení going concern, jelikož bylo prováděno na finálních datech k 31.12.2024, která již dále nebyla měněna. Z předběžných analytických procedur bylo zjištěno, že finanční situace příspěvkové organizace P je dobrá.

Vedení příspěvkové organizace P bylo na schopnost organizace pokračovat ve své činnosti v následujícím období dotázáno a pan ředitel i paní ekonomka potvrdili, že žádná rizika ohrožení v činnosti nespátřují. S ohledem na skutečnost, že existence a činnost příspěvkové organizace P závisí na rozhodnutí jejího zřizovatele, bylo vyžádáno potvrzení jeho zájmu o pokračování činnosti příspěvkové organizace P doložením rozhodnutí o poskytnutí finanční podpory na rok 2025. V návaznosti na to byly poskytnuty závazné

ukazatele od zřizovatele na rok 2025 stvrzující prvotní schválenou výši příspěvku na provoz v hodnotě 10 290 000 Kč ze dne 3.1.2025 a také první navýšení příspěvku na provoz na hodnotu 15 031 128 Kč ze dne 13.1.2025. Podle historického vývoje podpory od zřizovatele za období 2022-2024, který je zobrazen v Tabulce 45, je průměrná odchylka od lednové výše podpory v předchozích třech letech v přibližné výši + 18 %.

Tabulka 45 Vývoj celkové finanční podpory od zřizovatele v letech 2022-2024 [Kč]

Měsíc	2022	2023	2024
Leden	10 920 000,00	11 900 000,00	16 688 210,00
Únor	10 920 000,00	12 491 990,00	16 688 210,00
Březen	22 263 640,00	40 279 120,00	36 417 360,00
Duben	22 263 640,00	40 893 160,00	36 651 510,00
Květen	22 353 685,31	41 469 400,00	36 867 600,00
Červen	22 353 685,31	42 066 430,00	37 100 070,00
Červenec	32 646 345,31	42 608 230,00	37 301 880,00
Srpen	32 646 345,31	42 941 710,00	37 500 750,00
Září	32 845 565,31	43 249 360,00	37 722 300,00
Říjen	36 448 185,31	43 564 570,00	37 722 300,00
Listopad	36 862 725,31	43 912 960,00	37 722 300,00
Prosinec	37 720 575,31	44 223 410,00	37 722 300,00

(Zdroj: Vlastní zpracování dle Interních materiálů příspěvkové organizace P)

Na základě historického vývoje finanční podpory od zřizovatele v posledních třech letech lze odhadnout vývoj celkové finanční podpory od zřizovatele příspěvkové organizace P v roce 2025 prostřednictvím lineární regrese podle rovnice 11.

$$y = a + bx \quad (10)$$

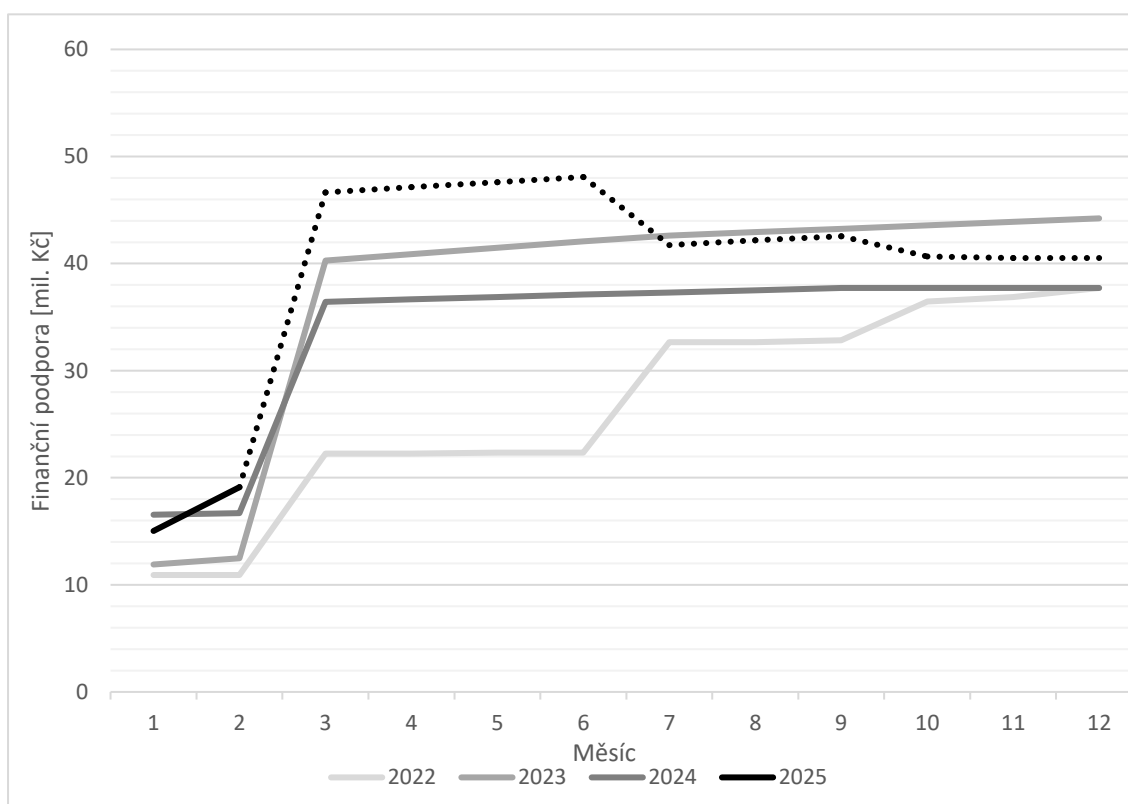
Odhad lze provést na základě výpočtu proměnných a a b pro každý měsíc podle rovnic 12 a 13. Přičemž parametr y představuje závislou proměnou a jedná se o zjištěné hodnoty z minulých let a parametr x reprezentuje nezávislou proměnou a jedná se o jednotlivé roky. Výpočet je proveden v tabulkovém procesoru pomocí funkce FORECAST.LINEAR.

$$a = \bar{y} - b\bar{x} \quad (11)$$

$$b = \frac{\sum(x - \bar{x})(y - \bar{y})}{\sum(x - \bar{x})^2} \quad (12)$$

Data z Tabulky 45 je před provedením odhadu vhodné upravit o výši kompenzačního příspěvku, který příspěvková organizace P získala v minulých letech na ubytování uprchlíků z Ukrajiny, jelikož v září roku 2024 se tato služba stala součástí doplňkové činnosti příspěvkové organizace P, a tudíž nelze předpokládat, že na ni organizace v dalším roce

získá podporu. Obrázek 29 zobrazuje předpokládaný vývoj finanční podpory od zřizovatele bez kompenzačního příspěvku v roce 2025 v porovnání s vývojem celkové finanční podpory od zřizovatele v minulých letech. Přerušovaná osa na Obrázku 29 označuje odhadovaný vývoj zjištěný lineární regresí. Dle Obrázku 29 je zřejmé, že příspěvková organizace P by v roce 2025 měla získat nejvíce finančních prostředků ve druhém čtvrtletí, kdy v minulých letech došlo k přiznání nejvýznamnější účelové dotace od zřizovatele. Ke konci roku 2025 by celková výše finanční podpory měla činit přibližně 40 mil. Kč, což je více než bylo skutečně obdrženo v roce 2024 i v roce 2022 a tato částka by dokázala pokrýt přibližně 70 % realizovaných nákladů z roku 2024. S přihlédnutím k míře soběstačnosti příspěvkové organizace P zjištěné v rámci podkapitoly 6.2.3, která průměrně dosahuje výše 30 %, lze odhadovat, že pokud by příspěvková organizace P hospodařila v roce 2025 obdobně jako v roce 2024, dosáhla by ke konci roku 2025 vyrovnaného výsledku hospodaření, což je u organizace neziskového typu žádoucí. Z provedeného propočtu lze usoudit, že příspěvková organizace P by měla v případě naplnění zmíněných okolností v roce 2025 získat dostatek finančních prostředků na svou činnost.



Obrázek 29 Finanční podpora od zřizovatele v letech 2022-2024 s odhadem na rok 2025

(Zdroj: Vlastní zpracování)

Paní ekonomka byla rovněž dotázána na budoucí plány příspěvkové organizace P, přičemž bylo zjištěno, že v roce 2025 se plánuje zejména rekonstrukce budovy č.p. 60, která bude financována z Národního plánu obnovy. S ohledem na zajištění financování daného projektu lze budoucí plány hodnotit jako proveditelné. Na základě zjištěných informací lze tvrdit, že nebyly identifikovány skutečnosti, které by mohly ovlivnit schopnost příspěvkové organizace P trvat nebo pokračovat ve své běžné činnosti.

11.5 Zhodnocení provedeného ověření v rámci obecných testů

V rámci obecných testů byly ověřovány skutečnosti, které souvisí se zveřejněnými informacemi v účetní závěrce. Testovány byly soudní spory a nároky, neobvyklé transakce nasvědčující obcházení kontrol vedením, zůstatky a transakce se spřízněnými osobami a dodržení principu nepřetržitého trvání příspěvkové organizace P.

Dle zjištěných informací a doložených podkladů lze tvrdit, že doplnění účetní závěrky o další informace či úpravy není nutné. Na základě dostupných informací a filtrace v účetním deníku nebyly identifikovány žádné soudní spory či nároky. Rovněž nebyly z účetních zápisů zjištěny neobvyklé transakce vyžadující dodatečnou kontrolu. Transakce se spřízněnými stranami na obchodní bázi nejsou dle tvrzení organizace a také ověřením dostupných informací běžně prováděny. A také bylo ověřeno, že příspěvková organizace P splňuje princip nepřetržitého trvání organizace dotazem vedení, získáním potvrzení od zřizovatele ohledně finanční podpory na rok 2025 a vlastním zhodnocením finanční situace organizace. Z provedeného testování nebyly zjištěny významné nesprávnosti. Provedeným ověřením bylo sníženo riziko výskytu významné nesprávnosti na přijatelnou úroveň.

12 TEST ÚČETNÍ ZÁVĚRKY VE VYBRANÝCH OBLASTECH

Test účetní závěrky je zaměřen na údaje týkající se testovaných oblastí v diplomové práci, jimiž jsou vlastní kapitál, dlouhodobý majetek, odpisy dlouhodobého majetku a výnosy z transferů. K provedení testu účetní závěrky paní ekonomka příspěvkové organizace P předložila rozvahu, výkaz zisku a ztráty a přílohu. S ohledem na skutečnost, že příspěvková organizace P vede dle rozhodnutí svého zřizovatele účetnictví ve zjednodušeném rozsahu, není sestavován přehled o peněžních tocích a přehled o změnách vlastního kapitálu.

Jelikož v účetnictví není potřeba provádět žádné změny, lze použít veškeré informace a podklady doložené ve fázi testování. Údaje z rozvahy a výkazu zisku a ztráty lze srovnávat s pracovní obrátovou předvahou k 31.12.2024. Tabulka 46 a Tabulka 47 zobrazují srovnání hodnot z rozvahy s částkami zjištěnými z obrátové předvahy u testovaných oblastí v diplomové práci. Konečný stav minulého období je kromě obrátové předvahy k 31.12.2023 rovněž vhodné ověřit na konečné stavy uvedené v rozvaze ze zprávy auditora za rok 2023. Z porovnání podle Tabulky 46 i Tabulky 47 je zřejmé, že údaje uvedené v rozvaze souhlasí na testované hodnoty z obrátové předvahy doložené na začátku auditu. Tabulka 48 zobrazuje porovnání vybraných hodnot z výkazu zisku a ztráty s částkami v obrátové předvaze. Jelikož příspěvková organizace P realizuje hlavní i hospodářskou činnost, je nutné ověřit rozdělení hodnot mezi tyto činnosti. Od paní ekonomky bylo zjištěno, že do doplňkové činnosti příspěvková organizace P zahrnuje analytické účty nákladů 5xx 60-90 a výnosů 6xx 60-90. Z účetního deníku byly dle návodu vyfiltrovány účetní zápisy na zmíněných účtech zahrnovaných do doplňkové činnosti, jejichž hodnoty byly sečteny a doplněny do sloupce „KS účtů v DČ“ v Tabulce 48. Hodnoty z minulého období je opět nutné ověřit dle výkazu zisku a ztráty ve zprávě auditora za rok 2023. Podle Tabulky 48 je zřejmé, že údaje obsažené ve výkazu zisku a ztráty se shodují s údaji zjištěnými z průběhu auditu.

Příloha je pro příspěvkové organizace stanovena závazným vzorem dle Vyhlášky č. 410/2009 Sb. v příloze č. 5. Příspěvková organizace P používá stanovený závazný vzor. K testovaným oblastem v diplomové práci jsou v příloze uvedeny tabulky týkající se pohybů dlouhodobého majetku, jmění účetní jednotky, transferů na pořízení dlouhodobého majetku a fondu investic. Tyto tabulky byly ověřeny dle obrátové předvahy a účetního deníku, přičemž nebyly zjištěny významné nesprávnosti. Rovněž nebyly identifikovány dodatečné informace, které by v příloze měly být uvedeny.

Tabulka 46 Ověření vybraných účtů aktiv dle rozvahy a obrátové předvahy [Kč]

Název	SÚ	Hodnoty z rozvahy				Hodnoty z obrátové předvahy				Rozdíly			
		Běžné období			Minulé období	Běžné období			Minulé období				
		Brutto	Korekce	Netto	Netto	KS účtu	OP / oprávk	KS vč. korekce	KS vč. korekce				
Pozemky	031	4 315 871,49	0	4 315 871,49	4 054 866,20	4 315 871,49	0	4 315 871,49	4 054 866,20	0	0	0	0
Stavby	021	172 746 959,93	44 245 821,90	128 501 138,03	128 997 995,02	172 746 959,93	44 245 821,90	128 501 138,03	128 997 995,02	0	0	0	0

(Zdroj: Vlastní zpracování dle Interních materiálů příspěvkové organizace P)

Tabulka 47 Ověření vybraných účtů pasiv dle rozvahy a obrátové předvahy [Kč]

Název	SÚ	Hodnoty z rozvahy		Hodnoty z obrátové předvahy		Rozdíly	
		Běžné období	Minulé období	KS účtu	KS účtu 2023		
Jmění účetní jednotky	401	85 503 580,18	85 814 872,28	85 503 580,18	85 814 872,28	0	0
Transfery na pořízení dlouhodobého majetku	403	50 933 054,83	50 262 767,03	50 933 054,83	50 262 767,03	0	0
Fond reprodukce majetku, fond investic	416	6 691 373,95	5 789 901,35	6 691 373,95	5 789 901,35	0	0

(Zdroj: Vlastní zpracování dle Interních materiálů příspěvkové organizace P)

Tabulka 48 Ověření vybraných účtů výnosů a nákladů dle výkazu zisku a ztráty a obrátové předvahy [Kč]

Název	SÚ	Hodnoty z výkazu zisku a ztráty				Hodnoty z obrátové předvahy				Rozdíly				
		Běžné období		Minulé období		Běžné období		Minulé období						
		Hlavní činnost	Hospodářská činnost	Hlavní činnost	Hospodářská činnost	KS účtů v HČ	KS účtů v DČ	KS účtů v HČ	KS účtů v DČ					
Výnosy z transferů	672	38 657 987,20	0	45 038 765,80	0	38 657 987,20	0	45 038 765,80	0	0	0	0	0	
Odpisy DM	551	2 290 635,20	140 202,30	2 296 165,90	140 000,00	2 290 635,20	140 202,30	2 296 165,90	140 000,00	0	0	0	0	0

(Zdroj: Vlastní zpracování dle Interních materiálů příspěvkové organizace P)

12.1 Zhodnocení provedeného ověření v rámci účetní závěrky

Provedením testu účetní závěrky byly ověřeny oblasti testované v rámci diplomové práce – vlastní kapitál, dlouhodobý majetek, odpisy dlouhodobého majetku a výnosy z transferů. Ověřovány byly údaje z rozvahy, výkazu zisku a ztráty a přílohy, které byly doloženy již v průběhu auditu, jelikož doplnění nebo úpravy účetních výkazů na základě provedeného testování nebyly nutné. S ohledem na skutečnost, že příspěvková organizace P vede účetnictví ve zjednodušeném rozsahu, nebyl sestaven přehled o peněžních tocích a přehled o změnách vlastního kapitálu. V návaznosti na znění zákona o účetnictví příspěvková organizace P rovněž nemá povinnost sestavovat výroční zprávu.

Doložené účetní výkazy byly porovnány s údaji z obrátové předvahy za rok 2024 a 2023, hodnotami ze zprávy auditora z roku 2023, podle účetního deníku za období 1.1.2024-31.12.2024 a případně s dalšími zjištěnými informacemi od příspěvkové organizace P. Na základě provedeného testování bylo zjištěno, že údaje uvedené v účetní závěrce jsou úplné a správné. Z provedeného testování nebyly zjištěny významné nesprávnosti. Provedeným ověřením bylo sníženo riziko výskytu významné nesprávnosti na přijatelnou úroveň.

13 VYHODNOCENÍ PROVEDENÉHO AUDITU A DOPORUČENÍ

Před vydáním zprávy auditora je vhodné vyhodnotit veškeré zjištěné důkazní informace a nalezené nesprávnosti za účelem správné formulace výroku auditora, prohlášení vedení a doporučení organizaci. Diplomová práce je zaměřena na ověření dlouhodobého majetku a odpisů, vlastního kapitálu a výnosů z transferů, tudíž se i zhodnocení zaměřuje na tyto testované oblasti.

13.1 Vyhodnocení provedeného auditu

Organizace poskytla dostatečné důkazní informace pro vyvození závěrů a vydání zprávy auditora. Audit proběhl bez organizačních či jiných problémů. Vedení organizace spolupracovalo a naplánované auditorské postupy byly splněny. Klient byl při přijetí zakázky označen za nízkorizikového. V plánovací fázi auditu nebyla identifikována významná rizika, přičemž při předběžných plánovacích procedurách bylo zjištěno, že organizace má téměř všechna svá aktiva v podobě dlouhodobého hmotného majetku, respektive ve stavbách a pozemcích, které jsou kryty vlastním kapitálem, zejména jměním účetní jednotky a transfery na pořízení dlouhodobého majetku. V návaznosti na velikost investičního majetku organizace je významná hodnota evidována také ve fondu investic. Z výsledkových účtů tvoří významnou hodnotu zejména výnosy z transferů, případně výnosy z činnosti a ze strany nákladů se jedná o mzdové náklady. Významná změna nastala v roce 2024 rozšířením doplňkové činnosti o ubytovací služby pro uprchlíky z Ukrajiny.

Z provedeného testování bylo zjištěno, že organizace v roce 2024 získala novou budovu č.p. 60 a s ní spjaté nemovité věci a na rekonstrukci této budovy obdržela investiční příspěvek od svého zřizovatele. Související účtování bylo vyhodnoceno jako správné, pouze bylo zjištěno, že o nový dlouhodobý majetek nebyl prozatím aktualizován odpisový plán, nicméně odepisování nově zařazeného dlouhodobého majetku začalo a probíhá správně. Také lze uvést zjištění, že v odpisovém plánu nejsou aktualizovány doby životnosti majetků. Dále bylo při zjištění, že organizace neúčtuje o transferech s povinností vypořádání v souladu s ČÚS č. 703, jelikož nepoužívá účet 388. Zjištěná skutečnost nemá dopad na hodnoty uvedené v účetní závěrce, protože veškeré evidované transfery s povinností vypořádání byly k rozvahovému dni vyúčtovány. Nicméně jedná se o odchylku od legislativně stanoveného postupu, tudíž je vhodné danou skutečnost zmínit v prohlášení vedení. Další odchylky či nesprávnosti nebyly zjištěny. Příspěvková organizace P sestavila účetní závěrku za předpokladu nepřetržitého trvání organizace, jehož splnění bylo vhodně

ověřeno podle předložených podkladů, poměrových ukazatelů i vlastní predikce na základě lineární regrese. Účetní závěrka byla řádně sestavena a nebyly v ní nalezeny nesprávnosti.

Na základě zjištěných skutečností je možné potvrdit, že testované oblasti jsou vykázány v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví a za předpokladu, že v dalších oblastech nejsou významné nesprávnosti lze vydat zprávu auditora s výrokem bez výhrad, přičemž před jejím vydáním je potřeba pana ředitele organizace požádat o podpis prohlášení vedení, v němž je navíc k prohlášení týkajících se splnění povinností z podmínek auditní zakázky, zveřejnění všech relevantních informací a nezatajení informací ovlivňující vykázané údaje vhodné uvést, že účetní jednotka se odchýlila od bodu a) 5.3.4. ČÚS č. 703, když účtovala o transferech s povinností vypořádání bez využití účtu 388.

13.2 Doporučení

Organizaci lze v návaznosti na provedený audit doporučit zejména změnu účtování transferů s povinností vypořádání tak, aby bylo v souladu s platnou legislativou, nicméně jelikož je současný postup stanoven závaznou metodikou jejího zřizovatele, je nejprve nutné případnou změnu prodiskutovat s ním a řídit se jeho rozhodnutím. Nesprávnosti týkající se účtování transferů byly řešeny detailně zejména v rámci kapitoly 10. Dále lze organizaci doporučit pravidelnou aktualizaci a kontrolu odpisového plánu, aby v něm byly nové nemovitosti průběžně zaznamenávány a nedocházelo k jejich opomenutí jako v případě nemovitosti č.p. 60, jak bylo zjištěno v rámci podkapitoly 9.1.3. Rovněž by bylo vhodné kontinuálně aktualizovat stanovené doby odepisování v odpisovém plánu v případě technického zhodnocení tak, aby odpovídaly odpisovým sazbám a aktualizovaným odpisům a bylo podle nich možné přepočet odpisů provést, což rovněž navazuje na zjištění z podkapitoly 9.1.3. V návaznosti na případnou změnu účtování transferů lze organizaci doporučit aktualizaci směrnice *S-08 Vedení účetnictví*, v níž by eventuálně bylo vhodné také více rozepsat používané postupy účtování ve vlastním kapitálu, o kterém je v současné verzi směrnice pouze malá zmínka, přestože tvoří většinu zdrojů organizace a je pro tento typ organizace specifický, i když je poměrně detailně upraven právními předpisy. Lze zejména doporučit zmínit nejčastěji používané postupy tvorby a čerpání fondů v organizaci, případně uvést informaci ohledně výše historicky krytého oběžného majetku vlastním jměním, který byl ověřován v rámci podkapitoly 8.1.2. Dále lze navrhnout doplnění úpravy účtování kurzových rozdílů a přeceňování cizoměnových transakcí pro případ, že by organizace získala přímý transfer od zahraničního subjektu.

14 UZAVŘENÍ AUDITU

Kapitola se soustředí na zhodnocení následných událostí, které nastaly po datu sestavení účetní závěrky a mají vliv na údaje vykázané v účetním období, za které je účetní závěrka sestavena. Dále kapitola obsahuje informace o postupu získání prohlášení vedení a vydání zprávy auditora.

14.1 Následné události

V souladu se zněním standardu ISA 560 je nutné posoudit dopad všech událostí, které nastaly mezi datem sestavení účetní závěrky a datem vydání zprávy auditora. Účetní závěrka příspěvkové organizace P byla podepsána panem ředitelem dne 4. února 2025 a v návaznosti na stanovený harmonogram je stanoveno datum vydání zprávy auditora na 3. března 2025. Vedení příspěvkové organizace P byl pro zjištění následných událostí poslán dotazník a některé záležitosti byly probrány ústně při prezenčním auditu v organizaci. Vyplněný dotazník od paní ekonomky zobrazuje Tabulka 49. Z dotazníku v Tabulce 49 je zřejmé, že žádné následné události s vlivem na auditované účetní období nenastaly.

V rámci prezenčního auditu v organizaci bylo však od paní ekonomky zjištěno, že organizace bude pravděpodobně povinna se registrovat k dani z přidané hodnoty, jelikož se stala plátcem pro účely daně z přidané hodnoty z důvodu překročení obratu pro registraci. K překročení stanoveného obratu mělo dojít v návaznosti na poskytování služeb ubytování uprchlíkům z Ukrajiny, které příspěvková organizace P poskytovala od roku 2022, přičemž dle dostupných informací tuto činnost evidovala v rámci své hlavní činnosti. Jak již bylo zmíněno v předchozích kapitolách, ke změně v evidenci této činnosti došlo až v průběhu roku 2024. Paní ekonomka příspěvkové organizace P doložila výzvu k podání přihlášky k registraci od finančního úřadu, podle které a i v návaznosti na dodatečné dotazy nebyly zjištěny žádné závazky či potenciální závazky s vlivem na auditované účetní období. Lze tedy tvrdit, že nebyly identifikovány následné události s dopadem na auditovanou účetní závěrku.

Tabulka 49 Dotazník k následným událostem

Pořadí	Otázka	Odpověď [ANO / NE]
1.	Došlo ke znehodnocení dlouhodobého majetku, zásob, pohledávek z důvodu poškození, krádeže?	NE
2.	Plánuje se nebo byl uskutečněn významný prodej nebo nákup majetku?	NE
3.	Došlo ke změnám v dlouhodobých závazcích?	NE
4.	Vznikla nová rizika, která nebyla v průběhu závěrkových prací či auditu známa?	NE
5.	Existují náznaky toho, že dle vašeho mínění nebyly opravné položky, dohady, rezervy zaúčtovány k rozvahovému dni v dostatečné výši?	NE
6.	Objevily se nějaké nové právní spory nebo nároky třetích stran?	NE
7.	Proběhla po rozvahovém dni kontrola ze strany finančních či jiných státních institucí, o které jsme nebyli informováni v průběhu auditu? Nebyly organizaci vyměřeny či nehrozí pokuty či penále?	NE
8.	Existují náznaky toho, že se hospodaření organizace vyvíjí výrazně hůř, než bylo plánováno?	NE
9.	Došlo po rozvahovém dni k významným finančním ztrátám?	NE
10.	Nastaly významné změny v oblasti aktiv a výnosů? Z jakých důvodů?	NE
11.	Došlo po rozvahovém dni k ukončení významné spolupráce s třetí stranou?	NE
12.	Došlo po rozvahovém dni k významným změnám v účetních politikách organizace?	NE
13.	Nehrozí v blízké době ukončení / přerušení / omezení aktivit organizace?	NE
14.	Došlo k významným podvodným jednáním či náznakům takového jednání ve smyslu zpronevěry majetku nebo zkreslování údajů o hospodaření organizace? Došlo k neetickému jednání zaměstnanců?	NE
15.	Došlo po rozvahovém dni k jakékoli jiné významné události, která by měla být uveřejněna v účetní závěrce organizace?	NE

(Zdroj: Vlastní zpracování dle Interních materiálů auditorské společnosti)

14.2 Prohlášení vedení

V návaznosti na zjištěné informace a jejich vyhodnocení v rámci auditu je vhodné od příspěvkové organizace P získat prohlášení vedení. Prohlášení vedení je sepsáno v podobě dopisu vedení účetní jednotky a vedení příspěvkové organizace P jím potvrzuje zejména a mimo jiné, že:

- splnilo povinnosti uvedené v podmínkách auditní zakázky a účetní závěrka podává věrný a poctivý obraz v souladu s příslušnými standardy,
- významné předpoklady použité při stanovování účetních odhadů jsou přiměřené,
- vztahy a transakce se spřízněnými stranami byly vhodným způsobem zaúčtovány a zveřejněny v souladu s požadavky příslušných standardů,
- všechny události po datu účetní závěrky, u kterých je vyžadována úprava nebo zveřejnění byly upraveny nebo zveřejněny,
- dopad neopravených nesprávností není samostatně, ani v úhrnu významný z pohledu účetní závěrky jako celku,
- dodrželo veškeré smlouvy, jimiž je vázáno a jejichž porušování by mohlo mít na účetní závěrku významný dopad, transakce související s uzavřenými smlouvami byly vhodným způsobem zaúčtovány a zveřejněny,
- veškeré transakce byly zohledněny v účetních záznamech a zobrazeny v účetní závěrce,
- poskytlo přístup k veškerým informacím, o nichž si je vědomo, že jsou relevantní pro sestavení účetní závěrky.

Dále byl do prohlášení vedení doplněn bod týkající se zjištěné odchylky od platných prvních předpisů v účtování transferů s povinností vypořádání ve znění:

- jsme si vědomi toho, že transfery s povinností vypořádání nejsou účtovány v souladu s bodem 5.3.4. Českého účetního standardu č. 703 - na stranu MÁ DÁTI účtu 388 – Dohadné účty aktivní se souvztažným zápisem na stranu DAL příslušného syntetického účtu účtové skupiny 67. Daná skutečnost nemá vliv na účetní závěrku organizace a konečné stavy v ní vykázané.

Prohlášení vedení podepsal pan ředitel příspěvkové organizace P. Datum prohlášení vedení se shoduje s datem vydání zprávy auditora a podepsaná verze byla auditorskou společností obdržena před samotným vydáním zprávy auditora.

14.3 Zpráva auditora

V souladu s vyhodnocenými skutečnostmi a závěrečným zhodnocením v kapitole 13 lze potvrdit, že testované oblasti jsou vykázány v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví a za předpokladu, že jiné oblasti účetní závěrky neobsahují materiální nesprávnosti, je možné vydat zprávu auditora s výrokem bez výhrad. Do zprávy auditora není v návaznosti na veškeré zjištěné údaje nutné doplňovat ostatní skutečnosti. V souladu se stanoveným harmonogramem auditu je zpráva auditora vydána 3. března 2025.

14.4 Zhodnocení uzavření auditu

V rámci uzavření auditu bylo provedeno zhodnocení následných událostí, které by mohly mít vliv na auditované účetní období, přičemž nebyly zjištěny žádné takové skutečnosti. Pouze byla identifikována povinnost registrace příspěvkové organizace P k DPH v návaznosti na překročení zákonného obratu, nicméně z dostupných informací a podkladů nebyly identifikovány žádné závazky či potenciální závazky. Dále bylo připraveno prohlášení vedení a zpráva auditora. Do prohlášení vedení byla doplněna skutečnost týkající se nesprávného postupu účtování transferů s povinností vypořádání. Zprávu auditora je možné s ohledem na zjištěné skutečnosti ohledně testovaných oblastí a za předpokladu, že ostatní oblasti účetní závěrky neobsahují materiální nesprávnosti, vydat s výrokem bez výhrad, jelikož ověřené hodnoty jsou vykázány věrně a poctivě v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví.

ZÁVĚR

Diplomová práce je zaměřena na provedení auditu specifických oblastí účetní závěrky vybrané příspěvkové organizace za období od 1.1.2024 do 31.12.2024. Konkrétně byly ověřeny oblasti – dlouhodobý majetek, odpisy, jmění účetní jednotky a upravující položky, fond investic a výnosy z transferů. Pro zpracování diplomové práce byla zvolena příspěvková organizace P, která byla zřízená krajem a působí v oblasti sociálních služeb pro osoby s mentálním a kombinovaným postižením. Audit v této organizaci není povinný ze zákona, ale je vyžadován zřizovatelem. Audit a diplomová práce jsou zpracovány z pohledu juniorního člena týmu, který má na starost celkovou organizaci auditu s klientem a auditorským týmem, vede schůzky s klientem a sám provádí prezenční audit u klienta za odborné podpory seniorního člena týmu.

Proces auditu začal přijetím zakázky podle standardu ISA 210. V rámci auditu byly sjednány dvě prezenční setkání s vedením – první se uskutečnilo na podzim před skončením účetního období a druhé po uzavření účetního období v únoru roku 2025. Předběžné plánovací procedury zahrnovaly také analýzu absolutních a poměrových finančních ukazatelů za poslední čtyři roky za účelem porozumění finanční situace a identifikování klíčových oblastí a změn. Největší změnou oproti minulým auditům bylo rozšíření doplňkové činnosti o ubytovací služby pro uprchlíky z Ukrajiny, což vedlo ke zvýšení nákladů a snížení výsledku hospodaření. Přesto bylo vyhodnoceno, že celková finanční situace organizace zůstává dobrá. Hladina významnosti byla stanovena ve výši 2 % z celkových aktiv organizace. Také byla určena prováděcí hladina významnosti a hladina jednoznačně nepodstatných nesprávností. Plán auditu zahrnoval identifikaci rizik a navržené testy pro vybrané oblasti. Prováděny byly analytické testy věcné správnosti, v rámci kterých byly ověřovány trendy na základě meziročního a měsíčního vývoje, kontrolní vazby a byly prováděny přepočty hodnot na základě definovaných rovnic. Rovněž byly realizovány testy detailních údajů s využitím statistických a nestatistických metod výběru vzorků. Během auditu bylo zjištěno, že nová budova č.p. 60 nebyla zahrnuta do odpisového plánu a že v odpisovém plánu nejsou aktualizovány doby životnosti majetků. Další zjištění zahrnovala skutečnost, že organizace neúčtuje o transferech s povinností vypořádání v souladu s ČÚS č. 703, avšak tato nesprávnost neměla dopad na účetní závěrku, jelikož všechny transfery byly vyúčtovány. Nicméně se jedná o odchylku od legislativně stanoveného postupu, proto bylo vhodné, aby byla zmíněna v prohlášení vedení. Závěr práce mimo jiné zahrnuje ověření předpokladu going concern, transakcí se spřízněnými stranami,

soudních sporů a nároků a obcházení kontrol vedením, které jsou zásadní pro komplexní zhodnocení účetní závěrky. Dále je ověřena samotná účetní závěrka a v rámci uzavírání auditu také následné události. Na základě provedených postupů lze konstatovat, že vybrané auditované oblasti účetní závěrky příspěvkové organizace P podávají věrný a poctivý obraz v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví a za předpokladu, že v dalších oblastech nejsou zjištěny žádné významné nesprávnosti, lze vydat zprávu auditora s výrokem bez výhrad.

SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY

ARNOLD, Christopher a CARDWELL Michelle, 2024. *What's New for the IESBA Code: 2023 Edition and Beyond*. Online. In: International Federation of Accountants. Dostupné z: <https://www.ifac.org/knowledge-gateway/discussion/what-s-new-iesba-code-2023-edition-and-beyond>. [cit. 2024-11-08].

ASSOCIATION OF CHARTERED CERTIFIED ACCOUNTANTS (ACCA 1), ©2022. *International Standards on Quality Management – part 1 (ISQM 1)*. Online. In: ACCA Think Ahead. Dostupné z: <https://www.accaglobal.com/gb/en/student/exam-support-resources/professional-exams-study-resources/p7/technical-articles/isqm-1.html>. [cit. 2024-11-08].

ASSOCIATION OF CHARTERED CERTIFIED ACCOUNTANTS (ACCA 2), ©2022. *International Standards on Quality Management – part 2 (ISQM 2 and ISA 220 (Revised))*. Online. In: ACCA Think Ahead. Dostupné z: <https://www.accaglobal.com/gb/en/student/exam-support-resources/professional-exams-study-resources/p7/technical-articles/isqm-2.html>. [cit. 2024-11-08].

BŘEZINOVÁ, Hana, 2017. *Účetní předpisy pro vybrané účetní jednotky*. Praha: Wolters Kluwer. ISBN 978-80-7552-581-9.

BŘEZINOVÁ, Hana, 2023. Věcné změny ve veřejné správě s dopadem na toky peněz a účetnictví. Online. *AUDITOR*. Č. 6/2023, s. 15–20. ISSN 1210-9096. Dostupné z: <chrome-extension://efaidnbmnnnibpcajpcgclefindmkaj/https://www.kacr.cz/file/7294/auditor-6-2023.pdf>. [cit. 2025-02-17].

CATLIN, Reven a WATKINS, Cecilia, 2021. *Agile Auditing: Fundamentals and Applications*. Online. Hoboken, New Jersey: John Wiley & Sons. ISBN 978-1-119-69352-9. Dostupné z: <https://onlinelibrary.wiley.com/doi/pdf/10.1002/9781119693529>. [cit. 2024-08-25].

ČESKO, 1991. Zákon č. 563 ze dne 12. prosince 1991, o účetnictví. Online. In: *Zákony pro lidi*. Dostupné také z: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/1991-563>. [cit. 2024-08-25].

ČESKO, 2000. Zákon č. 250 ze dne 7. července 2000, o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů. Online. In: *Zákony pro lidi*. Dostupné také z: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/2000-250>. [cit. 2025-02-17].

ČESKO, 2009a. Zákon č. 93 ze dne 26. března 2009, o auditorech a o změně některých zákonů (zákon o auditorech). Online. In: *Zákony pro lidi*. Dostupné také z: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/2009-93>. [cit. 2024-8-25].

ČESKO, 2009b (Vyhláška č. 410/2009 Sb.). Vyhláška č. 410 ze dne 11. listopadu 2009, kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro některé vybrané účetní jednotky. Online. In: *Zákony pro lidi*. Dostupné také z: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/2009-410>. [cit. 2025-02-17].

DEDKOVÁ, Kateřina, 2024. *Dilci novela zakona o ucetnictvi*. Online. In: ey.com. Dostupné z: https://www.ey.com/cs_cz/technical/tax/tax-alerts/2024/07/dilci-novela-zakona-o-ucetnictvi. [cit. 2025-03-30].

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

EUROPEAN COMMISSION, 2017. *Guidance on sampling methods for audit authorities: Programming periods 2007-2013 and 2014-2020*. Online. Brusel: European Commission. Dostupné z: https://ec.europa.eu/regional_policy/sources/wikiguide/egesif_16_0014_01_gn_on_sampling_methods.pdf. [cit. 2024-08-30].

HAKALOVÁ, Jana; KRAJŇÁK, Michal; KRYŠKOVÁ, Šárka; LOSOVÁ, Miroslava; PALOCHOVÁ, Marcela a kol., 2021. *Účetnictví, audit, daně a pojistné v České republice v pojmech: česko-anglicky*. Brno: Tribun EU. ISBN 978-80-263-1627-5.

HAYES, Rick Stephan; GORTEMAYER, J. C. A.; WALLAGE, Philip, 2014. *Principles of auditing: an introduction to international standards on auditing*. 3. vydání. Harlow: FT Prentice Hall. ISBN 978-0-273-76817-3.

INTERNATIONAL AUDITING AND ASSURANCE STANDARDS BOARD (IAASB), [2024]. *About IAASB*. Online. Dostupné z: <https://www.iaasb.org/about-iaasb>. [cit. 2024-11-08].

INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS (IFAC), 2018a. *Guide to Using ISAs in the Audits of Small-and Medium-Sized Entities VOLUME 1 — CORE CONCEPTS*. Online. Čtvrté vydání. New York: International Federation of Accountants. ISBN 978-1-60815-353-4. Dostupné z: <https://www.ifac.org/publications/login/41707>. [cit. 2024-11-08].

INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS (IFAC), 2018b. *Guide to Using ISAs in the Audits of Small-and Medium-Sized Entities VOLUME 2 — PRACTICAL GUIDANCE*. Online. Čtvrté vydání. New York: International Federation of Accountants. ISBN 978-1-60815-353-4. Dostupné z: <https://www.ifac.org/publications/login/41709>. [cit. 2024-11-08].

INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS, ©2024. *Supporting International Standards*. Online. Dostupné z: <https://www.ifac.org/what-we-do/supporting-international-standards>. [cit. 2024-11-08].

INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS (IFAC), 2024. *Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements: 2023-2024 Edition Volume I*. Online. New York: International Federation of Accountants. ISBN 978-1-60815-573-6. Dostupné z: <chrome-extension://efaidnbmnnnibpcajpcglclefindmkaj/https://ifacweb.blob.core.windows.net/publicfiles/2024-08/IAASB-2023-2024-Handbook-Volume-1.pdf>. [cit. 2024-10-30].

KOMORA AUDITORŮ ČESKÉ REPUBLIKY, ©2024. *O Komoře auditorů*. Online. Dostupné z: <https://www.kacr.cz/o-komore>. [cit. 2024-11-08].

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

KRÁLÍČEK, Vladimír, 2019. Problematika spřízněných osob v mezinárodních auditorských standardech. Online. *AUDITOR*. Č. 8/2019, s. 7–9. ISSN 1210-9096. Dostupné z: <https://www.kacr.cz/file/5907/2019-auditor-8.pdf>. [cit. 2024-8-30].

KŘÍŽOVÁ CHRÁMECKÁ, Martina, 2021. Využití analýzy dat při analytických procedurách aneb jak se neztratit v detailu. Online. *AUDITOR*. Č. 2/2021, s. 5–9. ISSN 1210-9096. Dostupné z: <chrome-extension://efaidnbmnnnibpcajpcglclefindmkaj/https://www.kacr.cz/file/6406/2-auditor-2021.pdf>. [cit. 2024-8-30].

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

LAKIS Vaclovas a MASIULEVIČIUS, Audrius, 2017. LIMITATIONS AND APPLICATION POSSIBILITIES OF THE MONETARY UNIT AUDIT SAMPLING METHOD: THEORETICAL ASPECT. Online. *EKONOMIKA*. Č. 96(1), s. 131-144. ISSN

2424-6166. Dostupné z: <https://browzine.com/libraries/3065/articles/520772609/pdf>. [cit. 2024-8-30].

MAINARDI, Robert L., 2021. *Beyond audit: auditing remotely and delivering value*. Online. Hoboken, New Jersey: John Wiley & Sons. ISBN 978-1-119-78963-5. Dostupné z: <https://onlinelibrary.wiley.com/doi/epdf/10.1002/9781119789635>. [cit. 2024-08-25].

MORÁVEK, Zdeněk a PROKŮPKOVÁ, Danuše, 2018. *Příspěvkové organizace 2018–2019*. 4. vydání. Praha: Wolters Kluwer. ISBN 978-80-7598-088-5.

MUŽATKOVÁ, Hana, 2017. Dlouhodobý hmotný majetek. Online. *AUDITOR*. Č. 10/2017, s. 10–11. ISSN 1210-9096. Dostupné z: <chrome-extension://efaidnbmnnnibpcajpcglclefindmkaj/https://www.kacr.cz/file/5099/casopis-auditor-c10-2017.pdf>. [cit. 2024-8-30].

MÜLLEROVÁ, Libuše; KRÁLÍČEK, Vladimír; HINDLS, Richard; HRONCOVÁ, Stanislava; ŠINDELÁŘ, Michal a kol., 2017. *Auditing*. Praha: Vysoká škola ekonomická, Nakladatelství Oeconomica. ISBN 978-80-245-2233-3.

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

NÁRODNÍ ÚČETNÍ RADA, ©2024. *O nás*. Online. Dostupné z: <https://nur.cz/o-nas/>. [cit. 2024-11-08].

OLSEN, Carmen, 2017. *A Study of Professional Skepticism*. Online. Bergen, Norway: Springer Nature. ISBN 978-3-319-49896-6. Dostupné z: <https://link-springer-com.proxy.k.utb.cz/content/pdf/10.1007/978-3-319-49896-6.pdf>. [cit. 2024-10-25].

PELÁK, Jiří, 2017. Vnitřní kontrolní systém u menších účetních jednotek. Online. *AUDITOR*. Č. 5/2017, s. 11–14. ISSN 1210-9096. Dostupné z: <chrome-extension://efaidnbmnnnibpcajpcglclefindmkaj/https://www.kacr.cz/file/4407/casopis-auditor-c-5-2017.pdf>. [cit. 2024-8-30].

PELÁK, Jiří, 2021. Analytické testy věcné správnosti. Online. *AUDITOR*. Č. 2/2021, s. 10–12. ISSN 1210-9096. Dostupné z: <chrome-extension://efaidnbmnnnibpcajpcglclefindmkaj/https://www.kacr.cz/file/6406/2-auditor-2021.pdf>. [cit. 2024-8-30].

PELÁK, Jiří, 2022. Následné události z pohledu účetnictví. Online. *AUDITOR*. Č. 10/2022, s. 7–10. ISSN 1210-9096. Dostupné z: <chrome-extension://efaidnbmnnnibpcajpcgglefindmkaj/https://www.kacr.cz/file/7064/10-auditor-2022.pdf>. [cit. 2024-8-30].

RADA PRO VEŘEJNÝ DOHLED NAD AUDITEM, ©2024. *O Radě*. Online. Dostupné z: <https://www.rvda.cz/informace-o-rade>. [cit. 2024-11-08].

SLUKA, Tomáš a KORTANOVÁ, Nikola, 2017. Úvahy nad fondy místních příspěvkových organizací. Online. *AUDITOR*. Č. 9/2017, s. 18–24. ISSN 1210-9096. Dostupné z: <chrome-extension://efaidnbmnnnibpcajpcgglefindmkaj/https://www.kacr.cz/file/5408/casopis-auditor-c-9-2017.pdf>. [cit. 2025-03-30].

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

VOLTNEROVÁ MADEROVÁ, Karla, 2018. *Praktický průvodce účtováním příspěvkových organizací: sbírka souvztažností a praktické souvislé příklady 2018*. Praha: Anag. ISBN 978-80-7554-133-8.

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

Interní materiály auditorské společnosti

Interní materiály příspěvkové organizace P

Osobní rozhovory s vedením příspěvkové organizace P

SEZNAM OBRÁZKŮ

Obrázek 1 Kritéria pro povinný audit účetní závěrky	19
Obrázek 2 Postupy při provádění auditu	23
Obrázek 3 Rizika při provádění auditu	26
Obrázek 4 Reakce auditora na rizika dle ISA 330	30
Obrázek 5 Klíčové mezníky při uzavírání auditu	36
Obrázek 6 Dlouhodobý majetek příspěvkové organizace	42
Obrázek 7 Organizační struktura příspěvkové organizace P	53
Obrázek 8 Vertikální analýza aktiv za období 2021-2024	57
Obrázek 9 Vertikální analýza pasiv za období 2021-2024	58
Obrázek 10 Vertikální analýza nákladů za období 2021-2024	59
Obrázek 11 Vertikální analýza výnosů za období 2021-2024	59
Obrázek 12 Horizontální srovnání součtových řádků rozvahy za období 2021-2023 s obdobím 2024	61
Obrázek 13 Horizontální srovnání součtových řádků rozvahy za období 2021-2023 s obdobím 2024	62
Obrázek 14 Vývoj výsledku hospodaření v letech 2021-2024 [Kč]	63
Obrázek 15 Meziroční vývoj jmění účetní jednotky za období 2021-2024	72
Obrázek 16 Měsíční srovnání vývoje účtu 401	73
Obrázek 17 Hodnota oběžných aktiv krytých účtem jměním účetní jednotky v jednotlivých auditovaných letech 2021-2024 dle dokladových inventur	74
Obrázek 18 Meziroční vývoj transferů na pořízení DM za období 2021-2024	78
Obrázek 19 Měsíční srovnání vývoje účtu 403	78
Obrázek 20 Meziroční vývoj fondu investic za období 2021-2024	82
Obrázek 21 Měsíční srovnání vývoje účtů 416 a 401	83
Obrázek 22 Analytický test vazeb vlastního kapitálu a dlouhodobého majetku [Kč]	87
Obrázek 23 Vyčíslení upravené vazby 3 [Kč]	88
Obrázek 24 Měsíční vývoj účtu 551	97
Obrázek 25 Analytický test vazeb dlouhodobého majetku [Kč]	100
Obrázek 26 Meziroční vývoj fondu investic za období 2021-2024	102
Obrázek 27 Měsíční vývoj účtu 672	103
Obrázek 28 Analytický test vazeb výnosů vybraných místních vládních institucí z transferů a souvisejících účtů	111
Obrázek 29 Finanční podpora od zřizovatele v letech 2022-2024 s odhadem na rok 2025	116

SEZNAM TABULEK

Tabulka 1 Účtování vybraných transferů příspěvkových organizací	45
Tabulka 2 Zhodnocení rizik při přijetí auditní zakázky dle standardu ISA 210	50
Tabulka 3 Harmonogram auditu	51
Tabulka 4 Limity ocenění dlouhodobého majetku v příspěvkové organizaci P	55
Tabulka 5 Vybrané ukazatele hospodaření za období 2021-2024	64
Tabulka 6 Hodnoty základů pro stanovení hladiny materiality	67
Tabulka 7 Stanovené úrovně materiality	68
Tabulka 8 Plán auditu – vyhodnocení rizik	69
Tabulka 9 Plán auditu – navržené testy k vlastnímu kapitálu	71
Tabulka 10 Sesouhlasení konečného zůstatku účtu 401 na dokladovou inventuru	73
Tabulka 11 Stanovení velikosti vzorku pro test přírůstků účtu 401	75
Tabulka 12 Vybrané vzorky k ověření přírůstků na účtu 401	75
Tabulka 13 Stanovení velikosti vzorku pro test úbytků účtu 401	76
Tabulka 14 Vybrané vzorky k ověření úbytků na účtu 401	77
Tabulka 15 Sesouhlasení konečného zůstatku účtu 403 na dokladovou inventuru	79
Tabulka 16 Stanovení velikosti vzorku pro test přírůstků účtu 403	80
Tabulka 17 Vybrané vzorky k ověření přírůstků na účtu 403	80
Tabulka 18 Stanovení velikosti vzorku pro test úbytků účtu 403	81
Tabulka 19 Vybrané vzorky k ověření úbytků na účtu 403	81
Tabulka 20 Sesouhlasení konečného zůstatku účtu 416 na dokladovou inventuru a krytí fondu investic k 31.12.2024	84
Tabulka 21 Stanovení velikosti vzorku pro test přírůstků účtu 416	85
Tabulka 22 Vybrané vzorky k ověření přírůstků na účtu 416	85
Tabulka 23 Stanovení velikosti vzorku pro test úbytků účtu 416	86
Tabulka 24 Vybrané vzorky k ověření úbytků na účtu 416	86
Tabulka 25 Plán auditu – navržené testy k dlouhodobému majetku	90
Tabulka 26 Porovnání hodnot dlouhodobého majetku z registru dlouhodobého majetku a obrátové předvahy [Kč]	92
Tabulka 27 Ověření staveb dle údajů z katastru nemovitých věcí	93
Tabulka 28 Stanovení velikosti vzorku pro test záznamů v katastru nemovitostí u pozemků	94
Tabulka 29 Ověření pozemků dle údajů z katastru nemovitých věcí	94
Tabulka 30 Stanovení velikosti vzorku pro test přírůstků ve stavebách	95
Tabulka 31 Vybrané vzorky k ověření přírůstků na účtu 021	95
Tabulka 32 Stanovení velikosti vzorku pro test přírůstků v pozemcích	96

Tabulka 33 Vybrané vzorky k ověření přírůstků na účtu 031	96
Tabulka 34 Stanovení velikosti vzorku pro test odpisů	98
Tabulka 35 Vybrané vzorky k ověření odpisů	98
Tabulka 36 Plán auditu – navržené testy k výnosům z transferů	101
Tabulka 37 Stanovení velikosti vzorku pro test výnosů vybraných místních vládních institucí z transferů	104
Tabulka 38 Dodatečně vybrané vzorky k ověření výnosů vybraných místních vládních institucí z transferů	105
Tabulka 39 Účtování transferu UZ13021 z projektu STD a PSB	106
Tabulka 40 Účtování příspěvku na provoz	107
Tabulka 41 Účtování příspěvku od zřizovatele (Ukrajina)	108
Tabulka 42 Účtování transferu UZ13305	108
Tabulka 43 Účtování dotace od města Litomyšl	109
Tabulka 44 Vyrovnání zdrojů k SS dle objektů	110
Tabulka 45 Vývoj celkové finanční podpory od zřizovatele v letech 2022-2024 [Kč]	115
Tabulka 46 Ověření vybraných účtů aktiv dle rozvahy a obrátové předvahy [Kč]	119
Tabulka 47 Ověření vybraných účtů pasiv dle rozvahy a obrátové předvahy [Kč]	119
Tabulka 48 Ověření vybraných účtů výnosů a nákladů dle výkazu zisku a ztráty a obrátové předvahy [Kč]	119
Tabulka 49 Dotazník k následným událostem	124
Tabulka 50 Srovnávané hodnoty z rozvahy příspěvkové organizace P za období 2021-2024 [Kč]	141
Tabulka 51 Srovnávané hodnoty z výkazu zisku a ztráty příspěvkové organizace P za období 2021-2024 [Kč]	143
Tabulka 52 Vertikální analýza rozvahy příspěvkové organizace P za období 2021-2024 [%]	145
Tabulka 53 Vertikální analýza výkazu zisku a ztráty příspěvkové organizace P za období 2021-2024 [%]	147
Tabulka 54 Horizontální analýza rozvahy příspěvkové organizace P za období 2021-2024 [%]	149
Tabulka 55 Horizontální analýza výkazu zisku a ztráty příspěvkové organizace P za období 2021-2024 [%]	151
Tabulka 56 Přepočet faktoru spolehlivosti	153

SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK

A	Správnost (<i>tvrzení</i>)
AE	Accountacy Europe
a.s.	Akciová společnost
C	Úplnost (<i>tvrzení</i>)
D	Dal (<i>označení pro pravou stranu účtu</i>)
DČ	Doplňková činnost
DDHM	Drobný dlouhodobý hmotný majetek
DDNM	Drobný dlouhodobý nehmotný majetek
DM	Dlouhodobý majetek
DHM	Dlouhodobý hmotný majetek
DPH	Daň z přidané hodnoty
ČR	Časové rozlišení
E	Existence (<i>tvrzení</i>)
ČÚS	České účetní standardy
FI	Fond investic
FKSP	Fond kulturních a sociálních potřeb
H	Vysoké (<i>riziko</i>)
HČ	Hlavní činnost
IAASB	Rada pro mezinárodní auditorské a ověřovací standardy
IESBA	Rada pro mezinárodní etické standardy účetních
IFAC	Mezinárodní federace účetních
IS	Informační systém
ISA	Mezinárodní auditorské standardy
ISAE	Mezinárodní standardy pro ověřovací zakázky
ISRE	Mezinárodní standardy pro prověrky

ISRS	Mezinárodní standardy pro související služby
ISQM	Mezinárodní standardy pro řízení kvality
IT	Investiční transfer
KA ČR	Komora auditorů České republiky
KN	Katastr nemovitostí
KR	Kontrolní riziko
KS	Konečný stav
L	Nízké (<i>riziko</i>)
M	Střední (<i>riziko</i>)
MD	Má dáti (<i>označení pro levou stranu účtu</i>)
MVI	Místní vládní instituce
O	Správnost období (<i>tvrzení</i>)
OP	Opravné položky
P	Prezentace (<i>tvrzení</i>)
PJ	Peněžní jednotka
PR	Přirozené riziko
PS	Počáteční stav
RVDA	Rada pro veřejný dohled nad auditem
RVN	Riziko významné nesprávnosti
SHMV	Samostatné hmotné movité věci
SIMU	Soustava informativních a monitorujících ukazatelů
SÚ	Syntetický účet
SW	Software
TZ	Technické zhodnocení
ÚJ	Účetní jednotka
ÚSC	Územní samosprávný celek

V	Ocenění
vč.	včetně
VKS	Vnitřní kontrolní systém
VŠE	Vysoká škola ekonomická v Praze
VÚJ	Vybraná účetní jednotka
ZR	Zjišťovací riziko
3E	Effectiveness – Efficiency – Economy (<i>zásady řádného finančního řízení</i>)

SEZNAM PŘÍLOH

Příloha P I: Rozvaha a výkaz zisku a ztráty příspěvkové organizace P za období 2021-2024 upravené stanoveným koeficientem

Příloha P II: Vertikální analýza příspěvkové organizace P za období 2021-2024

Příloha P III: Horizontální analýza příspěvkové organizace P za období 2021-2024

Příloha P IV: Přepočet faktoru spolehlivosti

PŘÍLOHA P I: ROZVAHA A VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY
PŘÍSPĚVKOVÉ ORGANIZACE P ZA OBDOBÍ 2021-2024
UPRAVENÉ STANOVENÝM KOEFICIENTEM

Tabulka 50 Srovnávané hodnoty z rozvahy příspěvkové organizace P za období 2021-2024
[Kč]

Položka	2021	2022	2023	2024
STÁLÁ AKTIVA	138 976 661	150 188 553	149 341 928	135 247 841
Dlouhodobý hmotný majetek	138 976 661	138 316 828	134 888 845	135 247 841
Pozemky	5 561 851	5 561 851	4 054 866	4 315 871
Kulturní předměty	70 000	70 000	70 000	70 000
Stavby	131 425 290	130 653 551	128 997 995	128 501 138
Samostatné hmotné movité věci a soubory hm. m. věci	1 919 520	2 026 344	1 765 984	1 729 338
Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek	0	5 082	0	631 493
OBĚŽNÁ AKTIVA	10 698 280	11 871 724	14 453 083	13 772 698
Zásoby	7 260	10 689	11 512	23 820
Materiál na skladě	7 260	10 689	11 512	23 820
Krátkodobé pohledávky	1 064 924	1 158 652	728 424	708 735
Odběratelé	544 648	561 886	169 035	187 041
Krátkodobé poskytnuté zálohy	80 780	215 066	173 494	112
Jiné pohledávky z hlavní činnosti	192 855	284 452	289 763	305 721
Pohledávky za zaměstnanci	196	0	0	228
Pohledávky za vybranými ústředními vlád. institucemi	0	7 266	9 660	0
Náklady příštích období	50 732	36 997	60 245	81 178
Příjmy příštích období	663	520	940	497
Dohadné účty aktivní	165 475	29 400	0	78 394
Ostatní krátkodobé pohledávky	29 575	23 065	25 287	55 566
Krátkodobý finanční majetek	9 626 097	10 702 384	13 713 148	13 040 143
Jiné běžné účty	574 699	381 055	222 700	262 124
Běžný účet	8 642 623	10 060 745	13 352 301	12 580 747
Běžný účet FKSP	317 424	172 464	26 347	72 332
Ceniny	35 543	53 937	52 464	66 423
Pokladna	55 808	34 183	59 336	58 518
VLASTNÍ KAPITÁL	143 831 537	144 746 648	142 432 263	143 569 895
Jmění účetní jednotky a upravující položky	140 165 455	139 505 622	136 077 639	136 436 635
Jmění účetní jednotky	87 576 415	87 344 394	85 814 872	85 503 580
Transfery na pořízení dlouhodobého majetku	52 589 040	52 161 229	50 262 767	50 933 055
Fondy účetní jednotky	3 578 752	5 136 015	6 145 438	7 126 643
Fond kulturních a sociálních potřeb	359 493	200 258	50 127	92 932

Rezervní fond tvořený ze zlepšeného výsledku hospodaření	110 303	172 993	183 337	269 169
Rezervní fond z ostatních titulů	60 109	89 460	122 073	73 168
Fond reprodukce majetku, fond investic	3 048 847	4 673 304	5 789 901	6 691 374
Výsledek hospodaření	87 330	105 012	209 187	6 618
Výsledek hospodaření běžného účetního období	87 330	105 012	209 187	6 618
CIZÍ ZDROJE	5 843 404	5 441 904	6 909 665	5 450 644
II. Dlouhodobé závazky	108 929	0	0	0
Dlouhodobé přijaté zálohy na transfery	108 929	0	0	0
Krátkodobé závazky	5 734 476	5 441 904	6 909 665	5 450 644
Dodavatelé	259 531	460 669	2 178 817	382 007
Krátkodobé přijaté zálohy	10 500	0	0	0
Zaměstnanci	2 506 753	2 536 716	2 369 111	2 628 021
Jiné závazky vůči zaměstnancům	20 863	27 507	24 749	28 200
Sociální zabezpečení	957 118	967 809	888 456	1 035 877
Zdravotní pojištění	415 740	417 449	383 971	438 406
Ostatní daně, poplatky a jiná obdob. peněž. plnění	259 055	243 425	215 656	253 330
Výdaje příštích období	1 126	1 428	1 382	1 214
Výnosy příštích období	91	56 581	94 801	91
Dohadné účty pasivní	715 505	347 900	528 595	415 705
Ostatní krátkodobé závazky	588 195	382 420	224 128	267 794

(Vlastní zpracování dle Interních materiálů příspěvkové organizace P)

Tabulka 51 Srovnávané hodnoty z výkazu zisku a ztráty příspěvkové organizace P za období 2021-2024 [Kč]

Položka	2021		2022		2023		2024	
	HČ	DČ	HČ	DČ	HČ	DČ	HČ	DČ
NÁKLADY CELKEM	55 380 251	23 938	56 197 222	66 612	63 496 116	194 930	58 655 160	776 070
Náklady z činnosti	55 380 251	23 938	56 196 945	66 612	63 496 116	194 930	58 654 315	776 070
Spotřeba materiálu	2 645 384	7 086	3 159 540	41 444	3 680 687	33 421	3 130 542	14 688
Spotřeba energie	1 538 930	3 513	2 300 718	6 303	2 924 477	3 394	1 611 061	558 678
Opravy a udržování	566 995	0	661 817	0	4 480 676	0	1 146 462	0
Cestovné	10 918	0	35 984	0	30 616	0	58 291	0
Náklady na reprezentaci	7 767	0	6 631	0	13 116	0	24 900	0
Ostatní služby	1 400 906	78	1 536 814	1 016	2 326 819	204	2 340 441	43 387
Mzdové náklady	33 100 155	10 932	32 417 966	14 984	33 523 760	15 035	33 954 978	16 022
Zákonné sociální pojištění	10 879 126	2 329	10 622 984	2 865	11 016 362	2 876	11 290 115	3 093
Jiné sociální pojištění	132 440	0	130 351	0	134 222	0	141 297	0
Zákonné sociální náklady	1 752 748	0	1 438 752	0	1 552 956	0	1 473 806	0
Jiné daně a poplatky	21	0	20 320	0	22 365	0	24 630	0
Odpisy dlouhodobého majetku	2 334 031	0	2 435 782	0	2 296 166	140 000	2 290 635	140 202
Náklady z drobného dlouhodobého majetku	847 823	0	1 248 174	0	1 261 978	0	945 068	0
Ostatní náklady z činnosti	163 008	0	181 113	0	231 918	0	222 089	0
Finanční náklady	0	0	277	0	0	0	845	0
Kurzové ztráty	0	0	277	0	0	0	845	0
VÝNOSY CELKEM	55 379 154	112 365	56 196 733	172 113	63 488 656	411 576	58 655 160	782 688
Výnosy z činnosti	14 648 454	112 365	17 724 010	172 113	18 447 157	411 576	19 993 544	782 688
Výnosy z prodeje služeb	13 736 431	112 365	17 228 519	172 113	18 248 235	159 954	19 634 779	169 937
Výnosy z pronájmu	183 513	0	98 133	0	2 573	251 623	13 781	612 751
Jiné výnosy z vlastních výkonů	16 161	0	21 063	0	14 462	0	12 883	0
Výnosy z prodeje DHM kromě pozemků	3 570	0	0	0	0	0	0	0

Čerpání fondů	305 248	0	224 830	0	181 682	0	281 230	0
Ostatní výnosy z činnosti	403 532	0	151 465	0	206	0	50 872	0
Finanční výnosy	2 077	0	1 765	0	2 733	0	3 629	0
Úroky	2 077	0	1 765	0	2 733	0	3 629	0
Výnosy z transferů	40 728 623	0	38 470 958	0	45 038 766	0	38 657 987	0
Výnosy vybraných MVI z transferů	40 728 623	0	38 470 958	0	45 038 766	0	38 657 987	0
VÝSLEDEK HOSPODAŘENÍ	-1 097	88 427	-489	105 501	-7 460	216 647	0	6 618

(Vlastní zpracování dle Interních materiálů příspěvkové organizace P)

PŘÍLOHA P II: VERTIKÁLNÍ ANALÝZA PŘÍSPĚVKOVÉ ORGANIZACE P ZA OBDOBÍ 2021-2024

Tabulka 52 Vertikální analýza rozvahy příspěvkové organizace P za období 2021-2024
[%]

Položka	2021	2022	2023	2024
STÁLÁ AKTIVA	92,85	92,10	90,32	90,76
Dlouhodobý hmotný majetek	100,00	100,00	100,00	100,00
Pozemky	4,00	4,02	3,01	3,19
Kulturní předměty	0,05	0,05	0,05	0,05
Stavby	94,57	94,46	95,63	95,01
Samostatné hmotné movité věci a soubory hm. m. věci	1,38	1,47	1,31	1,28
Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek	0,00	0,00	0,00	0,47
OBĚŽNÁ AKTIVA	7,15	7,90	9,68	9,24
Zásoby	0,07	0,09	0,08	0,17
Materiál na skladě	0,07	0,09	0,08	0,17
Krátkodobé pohledávky	9,95	9,76	5,04	5,15
Odběratelé	51,14	48,49	23,21	26,39
Krátkodobé poskytnuté zálohy	7,59	18,56	23,82	0,02
Jiné pohledávky z hlavní činnosti	18,11	24,55	39,78	43,14
Pohledávky za zaměstnanci	0,02	0,00	0,00	0,03
Pohledávky za vybranými ústředními vlád. institucemi	0,00	0,63	1,33	0,00
Náklady příštích období	4,76	3,19	8,27	11,45
Příjmy příštích období	0,06	0,04	0,13	0,07
Dohadné účty aktivní	15,54	2,54	0,00	11,06
Ostatní krátkodobé pohledávky	2,78	1,99	3,47	7,84
Krátkodobý finanční majetek	89,98	90,15	94,88	94,68
Jiné běžné účty	5,97	3,56	1,62	2,01
Běžný účet	89,78	94,00	97,37	96,48
Běžný účet FKSP	3,30	1,61	0,19	0,55
Ceniny	0,37	0,50	0,38	0,51
Pokladna	0,58	0,32	0,43	0,45
VLASTNÍ KAPITÁL	96,10	96,38	95,37	96,34
Jmění účetní jednotky a upravující položky	97,45	96,38	95,54	95,03
Jmění účetní jednotky	62,48	62,61	63,06	62,67
Transfery na pořízení dlouhodobého majetku	37,52	37,39	36,94	37,33
Fondy účetní jednotky	2,49	3,55	4,31	4,96
Fond kulturních a sociálních potřeb	10,05	3,90	0,82	1,30
Rezervní fond tvořený ze zlepšeného výsledku hosp.	3,08	3,37	2,98	3,78
Rezervní fond z ostatních titulů	1,68	1,74	1,99	1,03
Fond reprodukce majetku, fond investic	85,19	90,99	94,21	93,89
Výsledek hospodaření	0,06	0,07	0,15	0,00
Výsledek hospodaření běžného účetního období	100,00	100,00	100,00	100,00

CIZÍ ZDROJE	3,90	3,62	4,63	3,66
Dlouhodobé závazky	1,86	0,00	0,00	0,00
Dlouhodobé přijaté zálohy na transfery	100,00	0,00	0,00	0,00
Krátkodobé závazky	98,14	100,00	100,00	100,00
Dodavatelé	4,53	8,47	31,53	7,01
Krátkodobé přijaté zálohy	0,18	0,00	0,00	0,00
Zaměstnanci	43,71	46,61	34,29	48,21
Jiné závazky vůči zaměstnancům	0,36	0,51	0,36	0,52
Sociální zabezpečení	16,69	17,78	12,86	19,00
Zdravotní pojištění	7,25	7,67	5,56	8,04
Ostatní daně, poplatky a jiná obdob. peněž. plnění	4,52	4,47	3,12	4,65
Výdaje příštích období	0,02	0,03	0,02	0,02
Výnosy příštích období	0,00	1,04	1,37	0,00
Dohadné účty pasivní	12,48	6,39	7,65	7,63
Ostatní krátkodobé závazky	10,26	7,03	3,24	4,91

(Vlastní zpracování dle Interních materiálů příspěvkové organizace P)

Tabulka 53 Vertikální analýza výkazu zisku a ztráty příspěvkové organizace P za období 2021-2024 [%]

Položka	2021		2022		2023		2024	
	HČ	DČ	HČ	DČ	HČ	DČ	HČ	DČ
NÁKLADY Z ČINNOSTI	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00
Spotřeba materiálu	4,78	29,60	5,62	62,22	5,80	17,15	5,34	1,89
Spotřeba energie	2,78	14,67	4,09	9,46	4,61	1,74	2,75	71,99
Opravy a udržování	1,02	0,00	1,18	0,00	7,06	0,00	1,95	0,00
Cestovné	0,02	0,00	0,06	0,00	0,05	0,00	0,10	0,00
Náklady na reprezentaci	0,01	0,00	0,01	0,00	0,02	0,00	0,04	0,00
Ostatní služby	2,53	0,33	2,73	1,53	3,66	0,10	3,99	5,59
Mzdové náklady	59,77	45,67	57,69	22,49	52,80	7,71	57,89	2,06
Zákonné sociální pojištění	19,64	9,73	18,90	4,30	17,35	1,48	19,25	0,40
Jiné sociální pojištění	0,24	0,00	0,23	0,00	0,21	0,00	0,24	0,00
Zákonné sociální náklady	3,16	0,00	2,56	0,00	2,45	0,00	2,51	0,00
Jiné daně a poplatky	0,00	0,00	0,04	0,00	0,04	0,00	0,04	0,00
Odpisy dlouhodobého majetku	4,21	0,00	4,33	0,00	3,62	71,82	3,91	18,07
Náklady z drobného dlouhodobého majetku	1,53	0,00	2,22	0,00	1,99	0,00	1,61	0,00
Ostatní náklady z činnosti	0,29	0,00	0,32	0,00	0,37	0,00	0,38	0,00
FINANČNÍ NÁKLADY	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Kurzové ztráty	0,00	0,00	100,00	0,00	0,00	0,00	100,00	0,00
VÝNOSY Z ČINNOSTI	26,45	100,00	31,54	100,00	29,06	100,00	34,09	100,00
Výnosy z prodeje služeb	93,77	100,00	97,20	100,00	98,92	38,86	98,21	21,71
Výnosy z pronájmu	1,25	0,00	0,55	0,00	0,01	61,14	0,07	78,29
Jiné výnosy z vlastních výkonů	0,11	0,00	0,12	0,00	0,08	0,00	0,06	0,00
Výnosy z prodeje DHM kromě pozemků	0,02	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Čerpání fondů	2,08	0,00	1,27	0,00	0,98	0,00	1,41	0,00
Ostatní výnosy z činnosti	2,75	0,00	0,85	0,00	0,00	0,00	0,25	0,00

FINANČNÍ VÝNOSY	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,01	0,00
Úroky	100,00	0,00	100,00	0,00	100,00	0,00	100,00	0,00
VÝNOSY Z TRANSFERŮ	73,55	0,00	68,46	0,00	70,94	0,00	65,91	0,00
Výnosy vybraných MVI z transferů	100,00	0,00	100,00	0,00	100,00	0,00	100,00	0,00

(Vlastní zpracování dle Interních materiálů příspěvkové organizace P)

PŘÍLOHA P III: HORIZONTÁLNÍ ANALÝZA PŘÍSPĚVKOVÉ ORGANIZACE P ZA OBDOBÍ 2021-2024

Tabulka 54 Horizontální analýza rozvahy příspěvkové organizace P za období 2021-2024
[%]

Položka	2021/2022	2022/2023	2023/2024
STÁLÁ AKTIVA	7,47	-0,57	-10,42
Dlouhodobý hmotný majetek	-0,48	-2,54	0,27
Pozemky	0,00	-37,16	6,05
Kulturní předměty	0,00	0,00	0,00
Stavby	-0,59	-1,28	-0,39
Samostatné hmotné movité věci a soubory hm. m. věci	5,27	-14,74	-2,12
Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek	100,00	-100,00	100,00
OBĚŽNÁ AKTIVA	9,88	17,86	-4,94
Zásoby	32,08	7,15	51,67
Materiál na skladě	32,08	7,15	51,67
Krátkodobé pohledávky	8,09	-59,06	-2,78
Odběratelé	3,07	-232,41	9,63
Krátkodobé poskytnuté zálohy	62,44	-23,96	-154805,46
Jiné pohledávky z hlavní činnosti	32,20	1,83	5,22
Pohledávky za zaměstnanci	-100,00	0,00	100,00
Pohledávky za vybranými ústředními vlád. institucemi	100,00	24,78	-100,00
Náklady příštích období	-37,13	38,59	25,79
Příjmy příštích období	-27,45	44,67	-89,10
Dohadné účty aktivní	-462,84	-100,00	100,00
Ostatní krátkodobé pohledávky	-28,22	8,79	54,49
Krátkodobý finanční majetek	10,06	21,96	-5,16
Jiné běžné účty	-50,82	-71,11	15,04
Běžný účet	14,10	24,65	-6,13
Běžný účet FKSP	-84,05	-554,58	63,57
Ceniny	34,10	-2,81	21,01
Pokladna	-63,26	42,39	-1,40
VLASTNÍ KAPITÁL	0,63	-1,62	0,79
Jmění účetní jednotky a upravující položky	-0,47	-2,52	0,26
Jmění účetní jednotky	-0,27	-1,78	-0,36
Transfery na pořízení dlouhodobého majetku	-0,82	-3,78	1,32
Fondy účetní jednotky	30,32	16,43	13,77
Fond kulturních a sociálních potřeb	-79,51	-299,50	46,06
Rezervní fond tvořený ze zlepšeného výsl. hosp	36,24	5,64	31,89
Rezervní fond z ostatních titulů	32,81	26,72	-66,84
Fond reprodukce majetku, fond investic	34,76	19,29	13,47
Výsledek hospodaření	16,84	49,80	-3060,97
Výsledek hospodaření běžného účetního období	16,84	49,80	-3060,97
CIZÍ ZDROJE	-7,38	21,24	-26,77

Dlouhodobé závazky	-100,00	0,00	0,00
Dlouhodobé přijaté zálohy na transfery	-100,00	0,00	0,00
Krátkodobé závazky	-5,38	21,24	-26,77
Dodavatelé	43,66	78,86	-470,36
Krátkodobé přijaté zálohy	-100,00	0,00	0,00
Zaměstnanci	1,18	-7,07	9,85
Jiné závazky vůči zaměstnancům	24,16	-11,15	12,24
Sociální zabezpečení	1,10	-8,93	14,23
Zdravotní pojištění	0,41	-8,72	12,42
Ostatní daně, poplatky a jiná obdob. peněž. plnění	-6,42	-12,88	14,87
Výdaje příštích období	21,18	-3,34	-13,84
Výnosy příštích období	99,84	40,32	-104076,92
Dohadné účty pasivní	-105,66	34,18	-27,16
Ostatní krátkodobé závazky	-53,81	-70,63	16,31

(Vlastní zpracování dle Interních materiálů příspěvkové organizace P)

Tabulka 55 Horizontální analýza výkazu zisku a ztráty příspěvkové organizace P za období 2021-2024 [%]

Položka	2021/2022		2022/2023		2023/2024	
	HČ	DČ	HČ	DČ	HČ	DČ
NÁKLADY Z ČINNOSTI	1,45	64,06	11,50	65,83	-8,25	74,88
Spotřeba materiálu	16,27	82,90	14,16	-24,01	-17,57	-127,54
Spotřeba energie	33,11	44,27	21,33	-85,73	-81,52	99,39
Opravy a udržování	14,33	0,00	85,23	0,00	-290,83	0,00
Cestovné	69,66	0,00	-17,53	0,00	47,48	0,00
Náklady na reprezentaci	-17,13	0,00	49,44	0,00	47,33	0,00
Ostatní služby	8,84	92,29	33,95	-398,97	0,58	99,53
Mzdové náklady	-2,10	27,04	3,30	0,34	1,27	6,16
Zákonné sociální pojištění	-2,41	18,71	3,57	0,39	2,42	6,99
Jiné sociální pojištění	-1,60	0,00	2,88	0,00	5,01	0,00
Zákonné sociální náklady	-21,82	0,00	7,35	0,00	-5,37	0,00
Jiné daně a poplatky	99,90	0,00	9,14	0,00	9,19	0,00
Odpisy dlouhodobého majetku	4,18	0,00	-6,08	100,00	-0,24	0,14
Náklady z drobného dlouhodobého majetku	32,07	0,00	1,09	0,00	-33,53	0,00
Ostatní náklady z činnosti	10,00	0,00	21,91	0,00	-4,43	0,00
FINANČNÍ NÁKLADY	100,00	0,00	-100,00	0,00	100,00	0,00
Kurzové ztráty	100,00	0,00	-100,00	0,00	100,00	0,00
VÝNOSY Z ČINNOSTI	17,35	34,71	3,92	58,18	7,73	47,42
Výnosy z prodeje služeb	20,27	34,71	5,59	-7,60	7,06	5,87
Výnosy z pronájmu	-87,00	0,00	-3713,66	100,00	81,33	58,94
Jiné výnosy z vlastních výkonů	23,27	0,00	-45,65	0,00	-12,25	0,00
Výnosy z prodeje dlouhod. DHM kromě pozemků	-100,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Čerpání fondů	-35,77	0,00	-23,75	0,00	35,40	0,00
Ostatní výnosy z činnosti	-166,42	0,00	-73435,78	0,00	99,60	0,00

FINANČNÍ VÝNOSY	-17,70	0,00	35,43	0,00	24,69	0,00
Úroky	-17,70	0,00	35,43	0,00	24,69	0,00
VÝNOSY Z TRANSFERŮ	-5,87	0,00	14,58	0,00	-16,51	0,00
Výnosy vybraných MVI z transferů	-5,87	0,00	14,58	0,00	-16,51	0,00
VÝSLEDEK HOSPODAŘENÍ	-124,28	16,18	93,45	51,30	-100,00	-3173,69

(Vlastní zpracování dle Interních materiálů příspěvkové organizace P)

PŘÍLOHA P IV: PŘEPOČET FAKTORU SPOLEHLIVOSTI

Tabulka 56 Přepočet faktoru spolehlivosti

Počet bodů	Confidence level [%]	Faktor spolehlivosti
5	8	0,05
6	10	0,1
7	15	0,15
8	20	0,2
9	25	0,3
10	30	0,35
11	35	0,4
12	40	0,5
13	45	0,6
14	50	0,7
15	55	0,8
16	60	0,9
17	65	1,1
18	70	1,2
19	80	1,6
20	85	1,9
21	90	2,3
22	92	2,6
24	95	3

(Vlastní zpracování dle Interních materiálů auditorské společnosti)