

# Metodická pomůcka

pro přezkoumání hospodaření územních  
samosprávných celků a dobrovolných svazků obcí  
ve smyslu zákona č. 420/2004 Sb.



Na zpracování příručky se podíleli ing. Zdeněk Nejezchleb a další členové Výboru pro veřejný sektor  
Komory auditorů České republiky.

**Mimořádná příloha časopisu Auditor č. 6/2006**

## OBSAH

<b>1. Předmluva</b> .....	3
<b>2. Informační zdroje pro přezkoumání hospodaření</b> .....	3
<b>3. Plnění příjmů a výdajů rozpočtu</b> .....	3
3.1. Cíle přezkoumání.....	3
3.2. Rozpočtový proces.....	3
3.3. Plnění rozpočtu, dodržování pravidel rozpočtového provizoria.....	4
3.4. Klasifikace příjmů a výdajů z hlediska vyhlášky č. 323/2002 Sb.....	4
<b>4. Finanční operace týkající se peněžních fondů</b> .....	5
4.1. Cíle přezkoumání.....	5
4.2. Právní rámec.....	5
4.3. Metodika přezkoumání.....	5
4.4. Vazba na účetnictví.....	5
<b>5. Náklady a výnosy podnikatelské činnosti</b> .....	5
5.1. Cíle přezkoumání.....	5
5.2. Právní rámec.....	5
5.3. Metodika přezkoumání hospodaření.....	5
<b>6. Peněžní operace týkající se sdružených prostředků</b> .....	6
6.1. Cíle přezkoumání.....	6
6.2. Právní rámec.....	6
6.3. Metodika přezkoumání hospodaření.....	6
<b>7. Finanční operace týkající se cizích zdrojů</b> .....	6
7.1. Cíle přezkoumání.....	6
7.2. Právní rámec.....	6
7.3. Metodika přezkoumání.....	6
<b>8. Hospodaření a nakládání s prostředky poskytnutými z Národního fondu a dalšími prostředky ze zahraničí</b> .....	6
8.1. Cíle přezkoumání hospodaření.....	6
8.2. Právní rámec.....	6
8.3. Metodika přezkoumání.....	7
<b>9. Vyúčtování a vypořádání finančních vztahů</b> .....	7
9.1. Cíle přezkoumání.....	7
9.2. Právní rámec.....	7
9.3. Metodika přezkoumání.....	7
<b>10. Nakládání a hospodaření s majetkem</b> .....	7
10.1. Cíle přezkoumání.....	7
10.2. Právní rámec.....	7
10.3. Metodika přezkoumání.....	7
<b>11. Nakládání a hospodaření s majetkem státu, se kterým hospodaří územní celek</b> .....	8
<b>12. Zadávání a uskutečňování veřejných zakázek</b> .....	8
<b>13. Stav pohledávek a závazků a nakládání s nimi</b> .....	9
13.1. Cíle přezkoumání.....	9
13.2. Právní rámec.....	9
13.3. Metodika přezkoumání.....	9
<b>14. Ručení za závazky fyzických a právnických osob</b> .....	10
<b>15. Zastavování movitých a nemovitých věcí ve prospěch třetích osob</b> .....	10
<b>16. Zřizování věcných břemen k majetku územního celku</b> .....	10
<b>17. Vedení účetnictví</b> .....	10
17.1. Cíle přezkoumání hospodaření.....	10
17.2. Právní rámec.....	10
17.3. Metodika přezkoumání.....	10
<b>18. Specifika při přezkoumávání hospodaření u svazků obcí</b> .....	11
18.1. Majetkoprávní otázky (vazba na § 38 zákona č. 250/2000 Sb.).....	11
18.2. Rozpočtový proces.....	11

## 1. Předmluva

Cílem této metodické pomůcky je poskytnout auditorům metodickou pomoc při provádění přezkoumání hospodaření územních samosprávných celků a dobrovolných svazků obcí. Východiskem pro zpracování příručky bylo znění zákona č. 420/2004 Sb., o přezkoumávání hospodaření územních samosprávných celků a dobrovolných svazků obcí a novelizovaná směrnice Komory auditorů ČR č. 52 (účinná od 1. 1. 2006). V rámci jednotlivých oblastí, které jsou předmětem přezkoumání (§ 2 zákona č. 420/2000 Sb.), jsou mimo jiné prostřednictvím demonstrativních výčtů uvedeny příklady, kterým by se auditor při přezkoumání hospodaření mohl věnovat – tyto části jsou uvedeny kurzívou.

S ohledem na povinnost krajů, dát si přezkoumat své hospodaření ministerstvem financí, není v této metodické pomůcce řešena otázka jejich přezkoumání hospodaření. Poslední část této metodické pomůcky je věnována specifikům při přezkoumávání hospodaření svazků obcí.

**Aplikace této metodické pomůcky není při přezkoumávání hospodaření pro auditory závazná.**

V textu jsou citovány tyto předpisy:

- Zákon č. 40/1964 Sb., Občanský zákoník;
- Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví;
- Zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků;
- Zákon č. 128/2000 Sb., o obcích;
- Zákon č. 131/2000 Sb., o hlavním městě Praze;
- Zákon č. 218/2000 Sb., rozpočtová pravidla;
- Zákon č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů;
- Zákon č. 40/2004 Sb., o veřejných zakázkách;
- Zákon č. 420/2004 Sb., o přezkoumávání hospodaření územních samosprávných celků;
- Zákon č. 137/2006 Sb., o veřejných zakázkách (od 1. 7. 2006);
- Vyhláška č. 323/2002 Sb., o rozpočtové skladbě;
- Vyhláška č. 505/2002 Sb., k provedení zákona o účetnictví pro územní samosprávu a organizační složky státu.

Výkazy

- FIN 2-12 M  
Výkaz pro hodnocení plnění rozpočtu územních samosprávných celků a dobrovolných svazků obcí.

## 2. Informační zdroje pro přezkoumání hospodaření

*Při provádění přezkoumání hospodaření lze doporučit mimo jiné následující informační zdroje:*

- usnesení zastupitelstva a rady (případně zápisy z jednání) u svazků obcí jednání valné hromady, případně dalších orgánů,
- usnesení (případně zápisy z jednání) finančního výboru, kontrolního výboru, inventarizační komise apod.,
- rozpočet (například pro oblast vytipování významnějších akcí pro přezkoumání nakládání s majetkem, výběrová řízení apod.),
- účetní závěrky zřízených a založených organizací, zřizovací listiny apod. (toky provozních příspěvků, nakládání s majetkem obce ...),
- centrální evidence smluv uzavřených obcí – pokud existuje (zejména pro oblast přezkoumání nakládání s majetkem apod.),
- výstupy z interních kontrolních mechanismů (útvary interního auditu apod.),
- systém vnitroorganizačních směrnic.

## 3. Plnění příjmů a výdajů rozpočtu

### 3.1 Cíle přezkoumání

- soulad rozpočtového procesu s požadavky zákona č. 250/2000 Sb.,
- plnění rozpočtu (rozpočtového provizoria), dodržení pravidel schválených orgány,
- klasifikace jednotlivých příjmů a výdajů v souladu s vyhláškou č. 323/2002 Sb.,

### 3.2 Rozpočtový proces

#### **Rozpočtový výhled (§ 3 zákona č. 250/2000 Sb.)**

*Z hlediska schvalování rozpočtového výhledu lze upozornit například na následující záležitosti:*

- schvalování rozpočtového výhledu pouze pro-forma (bez další vazby na rozpočty),

- neprovádění průběžné aktualizace rozpočtového výhledu v návaznosti na zařazování dalších případů příjmů a výdajů v rámci rozpočtových opatření,
- nereálné úspory na straně výdajů, případně nereálné nadhodnocení příjmů,
- plánování čerpání finančních prostředků až na úroveň 0 (tj. bez ponechání prostředků na standardní nutné financování provozu).

### Rozpočtové provizorium

#### (§ 13 zákona č. 250/2000 Sb.)

Z hlediska rozpočtového provizoria lze upozornit například na následující záležitosti:

- posouzení pravidel rozpočtového provizoria z hlediska vytvoření podmínek pro „utužení“ rozpočtové kázně (tj. zda daná pravidla nejsou naprosto vágní),
- nezhlednění existujících závazků v pravidlech rozpočtového provizoria (například již sjednané výdaje na základě smluv uzavřených v předchozím roce ...).

### Schvalování rozpočtu

#### (vazba na § 11 zákona č. 250/2000 Sb.)

Jedná se například o následující otázky:

- posouzení procesu schvalování rozpočtu (splnění podmínek uvedených v § 11 zákona č. 250/2000 Sb.),
- posouzení struktury schváleného rozpočtu, posouzení reálnosti některých položek příjmů (pozornost věnovat zejména nadhodnocení) a výdajů (pozornost věnovat zejména podhodnocení),
- posouzení zahrnutí některých položek financování a rezerv – transparency vyjádření, zda rozpočet schválen jako schodkový, přebytkový či vyrovnaný (v případě schodku prověření zajištění financování tohoto schodku),
- posouzení navedení schváleného rozpočtu do výkazu FIN 2-12 M.

### Rozpočtové úpravy

Jedná se například o následující otázky:

- prověření oprávněnosti konkrétního orgánu k provedení rozpočtových úprav (vazba na § 102 odst. 2 písm. a) zákona č. 128/2000 Sb.),
- posouzení struktury schválených rozpočtových úprav, posouzení reálnosti některých položek příjmů (pozornost věnovat zejména nadhodnocení) a výdajů (pozornost věnovat zejména podhodnocení),
- posouzení zahrnutí některých položek financování a rezerv – transparency vyjádření, zda rozpočet po rozpočtové úpravě je schodkový, přebytkový či vyrovnaný,
- posouzení navedení rozpočtových úprav do výkazu FIN 2-12 M.

### 3.3 Plnění rozpočtu, dodržování pravidel rozpočtového provizoria

#### Dodržování pravidel rozpočtového provizoria

Jedná se zejména o:

- posouzení uskutečněných výdajů ve vazbě na pravidla schváleného rozpočtového provizoria,
- posouzení, zda se obec nezavazuje k finančním plněním nad rámec rozpočtového provizoria (byť by vlastní plnění mělo proběhnout až v době po schválení rozpočtu, ale není zřejmé, zda daná akce bude do rozpočtu zařazena – například není s ní počítáno v rámci rozpočtového výhledu).

Jako jeden z informačních zdrojů pro přezkoumání této oblasti lze doporučit výkaz FIN 2-12 M za měsíc(e), na které se vztahovalo schválené rozpočtové provizorium.

#### Plnění rozpočtu

Mimo jiné by se mělo jednat o:

- namátkové posouzení plnění vybraných položek v návaznosti na schválené limity rozpočtových výdajů (nutno respektovat strukturu rozpočtu v podobě schválené zastupitelstvem) – doporučuje se postupovat z hlediska principu významnosti, zvláštní pozornost by měla být věnována obecně problémovějším oblastem (mohlo by se jednat například o otázky týkající se poskytovaných příspěvků z rozpočtu územního samosprávného celku, fakturační vztahy k založeným organizacím apod.),
- prověření, zda určité významnější akce nebyly věcně zahájeny před jejich schválením v rozpočtu (případně zařazením v rámci rozpočtového opatření),
- posouzení závěrečného výkazu FIN 2-12 M,
- případně i posouzení navedení plnění do struktury rozpočtu schválené zastupitelstvem.

### 3.4 Klasifikace příjmů a výdajů z hlediska vyhlášky č. 323/2002 Sb.

Zde uvádíme namátkově některé oblasti, ve kterých se objevují časté nepřesnosti, případně jsou diskutabilní:

- porušování zákazu kompenzace příjmů a výdajů při vyúčtování energií (viz. § 21 zákona č. 250/2000 Sb.),
- nerozlišování příjmů z nájemného a služeb v případě bytového a nebytového hospodářství,
- nesprávné posuzování provozních a kapitálových výdajů,
- otázky týkající se způsobu vykazování zápočtů pohledávek a závazků.

## 4. Finanční operace týkající se peněžních fondů

### 4.1 Cíle přezkoumání

- posouzení souladu tvorby zdrojů fondů a uskutečňovaných výdajů fondů v souladu s vyhlášenými pravidly,
- posouzení uskutečněných příjmů a výdajů v souladu s rozpočtem fondu na dané období,
- posouzení způsobu dodržení způsobu klasifikace příjmů a výdajů ve vazbě na vyhlášku č. 323/2002 Sb.

### 4.2 Právní rámec

- § 84 odst. 2 písm. d) zákona č. 128/2000 Sb., § 59 odst. 2 písm. m) a § 89 odst. 1 písm. j) zákona č. 131/2000 Sb.,
- ve vazbě na závěrečný účet také § 17 odst. 2 zákona č. 250/2000 Sb.

### 4.3 Metodika přezkoumání

*Problémové oblasti – demonstrativní výčet:*

- určitý výdaj, který by měl být výdajem fondu, je realizován přímo v rámci rozpočtu,
- dochází k realizaci výdajů, které nejsou v souladu s vyhlášenými pravidly.

### 4.4 Vazba na účetnictví

*Problémové oblasti – demonstrativní výčet:*

- případy, kdy jsou zřizované fondy financovány cizími zdroji,
- neproučtování závazků fondů či pohledávek (například pohledávky z dofinancování určitých akcí zaměstnanci) z fondů.

## 5. Náklady a výnosy podnikatelské činnosti

### 5.1 Cíle přezkoumání

- posouzení efektivity provádění hospodářské činnosti obcí,
- posouzení věcné souvislosti nákladů a výnosů souvisejících s hospodářskou činností,
- posouzení časové souvislosti nákladů a výnosů souvisejících s hospodářskou činností.

### 5.2 Právní rámec

- legislativní vymezení hlavní a hospodářské činnosti – § 23 vyhlášky č. 505/2002 Sb.

*Základním účelem odděleného vykazování hospodářské činnosti mimo rozpočet je vyčlenění činností, které nejsou základním posláním obce do samostatného okruhu a oddělené sledování jejich přínosu pro finanční pozici obce – z tohoto pohledu by měla být prvotně věnována pozornost posuzování efektivity takových činností (a to i v případě, že takovéto činnosti budou integrovány do činnosti hlavní).*

*Diskutabilní záležitostí je otázka klasifikace příjmů souvisejících s nakládáním s majetkem obce (tj. například oblast nebytového hospodářství, lesního hospodářství apod.) – s ohledem na vazbu na § 7 odst. 1 písm. a) zákona č. 250/2000 Sb. se jeví klasifikace souvisejících příjmů a výdajů v rámci hlavní činnosti jako přiměřená (prvotně by mělo záležet na úmyslech ÚSC – tj. zda se jedná o příjmy související s historickým majetkem obce, či zda průběžně dochází k pořízování majetku za účelem dosahování příjmů – v tomto případě by již bylo zařazení do činnosti hlavní přinejmenším diskutabilní).*

### 5.3 Metodika přezkoumání hospodaření

- metodika přezkoumání – jedná se zejména o následující oblasti:

– Posouzení věcné souvislosti nákladů a výnosů hospodářské činnosti;

*Základními riziky jsou zejména:*

- úhrada určitých přímých nákladů v rámci hlavní činnosti byť věcně souvisí s činností hospodářskou;*
- nezahrnutí příslušných podílů režijních nákladů souvisejících s prováděním hospodářské činnosti do této činnosti.*

*Při hodnocení výsledků hospodaření je nutno věnovat také pozornost odepisování majetku – pokud nedochází k odepisování, je výsledek hospodářské činnosti uměle nadhodnocován na úkor výsledku hlavní činnosti.*

- Posouzení časové souvislosti nákladů a výnosů hospodářské činnosti;

*Základním rizikem jsou nesprávnosti při aplikaci časového rozlišení nákladů či výnosů (tvorba dohadných položek, časové rozlišení výnosů u předplaceného nájemného apod.), neexistence a nesprávnosti ve stanovení zásad pro klíčování nákladů a výnosů (osobní náklady, dlouhodobý majetek využívaný v rámci hospodářské činnosti apod.).*

## 6. Peněžní operace týkající se sdružených prostředků

### 6.1 Cíle přezkoumání

- posouzení uzavřených smluv o sdružení, vazba na schvalovací procesy v rámci územního samosprávného celku, posouzení adekvátnosti vymezených práv a povinností účastníků sdružení,
- posouzení souladu souvisejících finančních toků s uzavřenými dodavatelsko-odběratelskými smlouvami a dále soulad s uzavřenými smlouvami po sdružení,
- vazba na příjmy a výdaje v rozpočtu.

### 6.2 Právní rámec

- § 85 písm. d) zákona č. 128/2000 Sb.,
- § 829 a násl. zákona č. 40/1964 Sb. (Občanský zákoník).

### 6.3 Metodika přezkoumání hospodaření

*Z hlediska rizik je možno upozornit například na následující:*

- při výstavbě bytových domů v rámci sdružení bez právní subjektivity nedostatečné ošetření dalšího fungování sdružení po skončení výstavby domu (otázka rozdělení inkasa nájemného, podíl na opravách apod.),
- neprovedení závěrečného majetkového a finančního vypořádání sdružení,
- přímé zapojení nevyčerpaných prostředků z určité sdružené akce na jinou sdruženou akci bez schválení takového přesunu v rámci rozpočtu.

## 7. Finanční operace týkající se cizích zdrojů

### 7.1 Cíle přezkoumání

- posouzení souladu jednotlivých peněžních toků s uzavřenými smlouvami a to zejména s ohledem na sjednané podmínky dispozic s danými prostředky.

### 7.2 Právní rámec

*Z hlediska znění zákona č. 420/2004 Sb. je nutno upozornit na dle našeho názoru nesprávný odkaz pod čarou u ustanovení § 2 odst. 1 písm. e) – cizími zdroji se u územních samosprávných celků obecně myslí peněžní prostředky zachycené na účtu 245, pokud se nejedná o sdružené prostředky. V této souvislosti je nutno zdůraznit, že zásadním způsobem chybí legislativní vymezení cizích prostředků u územních samosprávných celků. Obecně tato oblast zahrnuje dvě následující kategorie:*

- depozitní účet určený pro mzdy za prosinec běžného roku určené k výplatě v roce následujícím;*
- ostatní případy – například peníze přijaté do úschovy. Pro posouzení toho, zda se jedná o cizí prostřed-*

*ky či nikoliv je vždy nutno věnovat pozornost konkrétnímu smluvnímu ujednání – lze doporučit, aby byla sledována zejména otázka oprávnění územního samosprávného celku disponovat s danými peněžními prostředky a dále pravděpodobnost jejich vrácení. Jako příklad peněžních prostředků, které by měly být posuzovány jako cizí peněžní prostředky lze uvést peněžní prostředky přijaté do úschovy.*

### 7.3 Metodika přezkoumání

*Z hlediska rizik je možno upozornit například na následující:*

- odeslání peněžních prostředků týkajících se mezd na depozitní účet bez přímé vazby na skutečně zúčtované mzdy s cílem vyčerpání rozpočtu,
- nadhodnocení rozpočtových příjmů a celkového salda hospodaření v důsledku nezařazení určitých inkas do cizích prostředků, přičemž územní samosprávný celek je omezen v dispozici s těmito prostředky a lze s největší pravděpodobností předpokládat jejich vrácení.

## 8. Hospodaření a nakládání s prostředky poskytnutými z Národního fondu a dalšími prostředky ze zahraničí

### 8.1 Cíle přezkoumání hospodaření

- prověření dodržení podmínek pro čerpání finančních prostředků,
- posouzení rizik vyplývajících z případného nedodržení pravidel ve vazbě na další fungování ÚSC.

### 8.2 Právní rámec

- vazba na § 37 a 38 zákona č. 218/2000 Sb. o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů, dále pak vazba na § 19 zákona č. 250/2000 Sb.

### 8.3 Metodika přezkoumání

Z hlediska metodiky přezkoumání se jedná o posouzení podmínek závazných pro příjemce peněžních prostředků a jejich dodržování územním samosprávným

celkem – s ohledem na velkou variabilitu případů nelze blíže specifikovat jednotlivé možné případy (*Ize upozornit například na blokace v oblasti nakládání s daným majetkem následně po jeho pořízení*).

## 9. Vyúčtování a vypořádání finančních vztahů

### 9.1 Cíle přezkoumání

- posouzení splnění podmínek závazných pro příjemce peněžních prostředků a jejich dodržování územním samosprávným celkem, a to v přímé vazbě na provedené vyúčtování,
- vazba provedeného vyúčtování na operace zachycené v ekonomickém systému územního samosprávného celku,
- kontrola způsobu vyúčtování účelových prostředků poskytnutých přezkoumávaným ÚSC.

### 9.2 Právní rámec

- vazba mimo jiné na § 20 zákona č. 250/2000 Sb.

### 9.3 Metodika přezkoumání

Z hlediska metodiky přezkoumání se jedná o posouzení podmínek závazných pro příjemce peněžních pro-

středků a jejich dodržování územním samosprávným celkem.

*Přezkoumání hospodaření v této oblasti například zahrnuje následující oblasti :*

- *vyúčtování dotací poskytnutých ze státního rozpočtu na sociální dávky, případně dalších dotací, které jsou předmětem vyúčtování (zahrnuje mimo jiné i kontrolu přiřazování účelových znaků),*
- *kontrola způsobu vyúčtování účelově poskytnutých dotací například ve vztahu k ostatním územním samosprávným celkům či zřízeným příspěvkovým organizacím a to ve vazbě na pravidla pro poskytování dotací.*

## 10. Nakládání a hospodaření s majetkem

### 10.1 Cíle přezkoumání

- posouzení způsobu dodržování zákonných ustanovení týkajících se nakládání s majetkem (například schvalovací procesy),
- způsob evidence majetku, splnění pravidel pro inventarizaci majetku,
- posouzení, zda je s majetkem nakládáno s péčí řádného hospodáře.

### 10.2 Právní rámec

- vazba na ustanovení § 38 – § 41 zákona č. 128/2000 Sb., dále pak § 85 zákona č. 128/2000 Sb., popř. vazba na ustanovení § 35 – § 37 zákona č. 131/2000 Sb., o HMP, dále pak § 59 a § 68 zákona č. 131/2000 Sb.,
- závazné vyhlášky vydané obcemi týkajícími se nakládání s majetkem, Statut Hlavního města Prahy,
- dále je nutno upozornit na problematiku pravidel veřejné podpory (legislativa EU – nařízení Rady a Komise ES) – *jako informační zdroj lze doporučit webové stránky úřadu pro hospodářskou soutěž [www.compet.cz](http://www.compet.cz) – zde obsažena legislativa i metodika.*

### 10.3 Metodika přezkoumání

#### *Právní rovina problematiky*

Z hlediska přezkoumání hospodaření se jedná zejména o prověření dodržení ustanovení § 39 a § 85 zákona č. 128/2000 Sb., popř. § 36 a § 59 a § 68 zákona č. 131/2000 Sb. o HMP případně pak, zda s určitým majetkem není nakládáno v přímém rozporu s pravidly veřejné podpory.

*Jako základní problémy lze například vymezit následující oblasti:*

- *využívání určitého majetku třetím subjektem bez řádného právního titulu (mimo jiné se lze setkat s problémy v této oblasti u založených či zřízených organizací),*
- *neošetření nakládání s určitým majetkem využívaným zřízenými příspěvkovými organizacemi ve zřizovacích listinách, případně naprosto nedostatečné vymezení souvisejících práv a povinností,*
- *případy zvýhodnění užívání určitého majetku ve vztahu k určitým subjektům (například problematika sportovišť apod.)*

- poskytování dotací v naturální podobě určitým subjektům (například formou úhrady určitých nákladů některých organizací bez transparentního vyjádření této skutečnosti v rozpočtu),
- případné investice do cizího majetku (například jiné obce apod.) bez řádného smluvního ošetření,
- nedořešené majetkoprávní vztahy k určitým majetkům (především nemovitého charakteru).

#### Účetní rovina problematiky

Jedná se zejména o dodržení povinností inventarizace daného majetku zejména ve smyslu ustanovení § 29 a § 30 zákona č. 563/1991 Sb.

#### Obecná rovina péče řádného hospodáře

Zde se jedná o posouzení hospodaření s majetkem v návaznosti na ustanovení § 38 odst. 1 zákona č. 128/2000 Sb., popř. § 35 odst. 1 zákona č. 131/2000 Sb.

Mimo jiné by se mohlo jednat například o následující oblasti:

- zda je vytvořen vnitro-organizační systém pro řádné nakládání s majetkem (například konkrétní stanovení povinností určitých pracovníků za správu určitého majetku, dohody o hmotné odpovědnosti za majetek uzavřené se zaměstnancem),
- zda jsou při prodeji majetku vytvářeny podmínky pro získání maximálního efektu pro územní samosprávný celek (prodeje nemovitostí, prodeje cenných papírů) – například využití určitých forem „výběrových řízení“,
- jakým způsobem je implementován mechanismus pro nakládání s nepotřebným majetkem (likvidace majetku, odprodeje majetku apod.).

## 11. Nakládání a hospodaření s majetkem státu, se kterým hospodaří územní celek

Jedná se zejména o otázky oprávněnosti hospodaření s takovým majetkem například ve vazbě na práva a povinnosti uvedené v rámci katastru nemovitostí. Dále případné dodržování povinností v oblasti hospodaření s ta-

kovým majetkem v případě, kdy vzájemný vztah je ošetřen smluvně.

Z hlediska účetnictví prověřit zachycení tohoto majetku na podrozvahových účtech.

## 12. Zadávání a uskutečňování veřejných zakázek

V tomto případě se fakticky jedná o určitou speciální součást přezkoumání oblasti nakládání s majetkem.

Z hlediska přezkoumání hospodaření je možno upozornit především na to, že typickými problémy v této oblasti není ani tak nedodržení vlastního procesu dle zákona o veřejných zakázkách, jako spíše nestandardní využití určitých postupů v mezích tohoto zákona, které však vede k nevhodnému vynakládání peněžních prostředků. Je na auditorovi, aby v takových případech posoudil dopady takového jednání a zvážil další postup.

#### Oblasti přezkoumání v návaznosti na znění příslušných předpisů do 30. 6. 2006 (zák. č. 40/2004 Sb.)

V rámci této oblasti lze hovořit o následujících okruzích problémů:

- a) posouzení, zda určité plnění mělo být uskutečněno prostřednictvím postupů vymezených v zákoně o zadávání veřejných zakázek;

V této oblasti je možno upozornit například na následující typické problémy:

- zakázky realizované společnostmi, které byly založeny územním samosprávným celkem – pozor změna režimu od 1. 7. 2006 (viz. § 18 odst. 1 písm. j zákona č. 137/2006 Sb.),
  - postupy při pořizování nemovitého majetku – pozor změna režimu od 1. 7. 2006 (viz. § 18 odst. 1 písm. g zákona č. 137/2006 Sb.),
  - problematika nákupu služeb s plněním na dobu neurčitou;
- b) posouzení souladu procesu výběru určitého dodavatele ve vazbě na podmínky zákona 40/2004 Sb. o veřejných zakázkách;
  - c) posouzení souladu následného plnění ze strany dodavatele s podmínkami dle nabídky v rámci výběrového řízení.



**Oblasti přezkoumání v návaznosti na znění příslušných předpisů po 30. 6. 2006 (zák. č. 137/2006 Sb)**

a) posouzení, zda určité plnění mělo být pořízeno prostřednictvím postupů vymezených v zákoně o veřejných zakázkách:

*V této oblasti je nutno upozornit mimo jiné na následující:*

- obecný požadavek pro zásady u zadávání zakázek malého rozsahu uvedený v § 18 odst. 3 zákona č. 137/2006 – tj. transparentnost, rovnost zacházení a zákaz diskriminace,
- problematika nákupu služeb s plněním na dobu neurčitou s testováním výše finančního limitu v trvání 48 měsíců;

b) posouzení souladu procesu výběru určitého dodavatele ve vazbě na podmínky zákona č. 137/2006 Sb. o veřejných zakázkách.

*V porovnání s předchozím zákonem je nutno upozornit především na další zvýšení požadavků na dokumentaci průběhu celého postupu (viz. například vyhotovování zpráv dle § 85 zákona ...), stanovení kvalifikačních předpokladů či obsah nabídek apod.;*

c) posouzení souladu následného plnění ze strany dodavatele s podmínkami dle nabídky v rámci výběrového řízení.

## 13. Stav pohledávek a závazků a nakládání s nimi

### 13.1 Cíle přezkoumání

*V rámci této oblasti je v zásadě prvořadou otázkou oblast nakládání s pohledávkami – ve své podstatě se jedná opět o specifickou oblast v rámci přezkoumání nakládání s majetkem územního samosprávného celku.*

Základními body v této oblasti jsou:

- dodržení právních norem upravujících nakládání s pohledávkami a závazky,
- způsob evidence pohledávek a závazků,
- nakládání s pohledávkami s péčí řádného hospodáře.

### 13.2 Právní rámec

- ustanovení § 85 písm. f), h), i) zákona č. 128/2000 Sb., o obcích, popř. ustanovení § 59 písm. h), m), o) a ustanovení § 68 písm. p), r), t) zákona č. 131/2000 Sb., o HMP (tj. kompetenční ustanovení v oblasti hospodaření s pohledávkami), v případě poplatků pak dodržení postupů uvedených v zákoně č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků,
- ustanovení § 38 zákona č. 128/2000 Sb. (zejména odst. 7), popř. ustanovení § 35 zákona č. 131/2000 Sb., o HMP (zejména odst. 4).

### 13.3 Metodika přezkoumání

Celá problematika může být rozdělena do následujících úrovní:

a) striktně právní rovina;

*Mezi problematické případy této oblasti lze například zařadit:*

- v případě prominutí pohledávky nezohlednění naběhlého penále pro posouzení výše prominuté pohledávky,
- v případě dohod o splátkách v oblasti dlužného nájemného na dobu delší než 18 měsíců (zejmé-

*na u bytového a nebytového hospodářství) – neschválení takových smluv zastupitelstvem. Zde navíc dle smluv často dochází i k podmíněnému prominutí penále v objemu vyšším než 20 tis. Kč (podmíněnost prominutí vázána zpravidla na do držení splátkového kalendáře);*

b) striktně účetní rovina – jedná se zejména o otázku správného vykázání objemu pohledávek a závazků a provedení souvisejících inventarizací;

c) obecná úroveň péče řádného hospodáře

*V zásadě se jedná o posouzení celého procesu nakládání s pohledávkami od okamžiku jejich vzniku ve vazbě na zachycení v určitých evidencích (respektive v účetnictví), přes postup jejich vymáhání až do jejich případného zániku.*

*Z hlediska přezkoumání je možno celý proces rozdělit do dvou oblastí:*

- posouzení nastavení celkového systému v oblasti nakládání s pohledávkami (zde je nutno pamatovat na skutečnost, že jednotlivé typy pohledávek bývají dle svého vzniku zpravidla v kompetenci různých odborů, přičemž v řadě případů bývají uplatňované postupy v nakládání s pohledávkami výrazně diferencované),
- posouzení dodržování pravidel vnitřního kontrolního systému pro hospodaření s pohledávkami.

*Z hlediska frekvence problémů lze doporučit zaměřit se na oblast pohledávek souvisejících s nakládáním s majetkem (pronájmy, prodeje apod.). Problémovými oblastmi bývají také situace, pokud s určitými pohledávkami fakticky hospodaří jiný subjekt (například zřízená příspěvková organizace, realitní kancelář).*

## 14. Ručení za závazky fyzických a právnických osob

- vazba na ustanovení § 38 odst. 3 zákona č. 128/2000 Sb. a dále na § 85 písm. j) zákona č. 128/2000 Sb., popř. § 35 odst. 6 zákona č. 131/2000 Sb., o HMP a dále na § 59 písm. d) a § 68 písm. o) zákona č. 131/2000 Sb., o HMP. *Mimo jiné lze upozornit na případy smluv (kupních, nájemních apod.), které v některém z ustanovení obsahují přijetí ručitelského závazku – poté nutno prověřit schvalovací proces.*

## 15. Zastavování movitých a nemovitých věcí ve prospěch třetích osob

- vazba na § 85 písm. g) a písm. k) zákona č. 128/2000 Sb., popř. na § 59 písm. i) a n) a § 68 písm. s) zákona č. 131/2000 Sb., o HMP. *V rámci přezkoumání hospodaření by měla být mimo jiné posouzena i vazba rozhodnutí o zastavení určitých věcí na zápisy do příslušné evidence (zejména katastru nemovitostí)*

## 16. Zřizování věcných břemen k majetku územního samosprávného celku

*Jedná se například o posouzení smluv, schvalovacího procesu, vazby na evidenci (zejména katastr nemovitostí).*

## 17. Vedení účetnictví

### 17.1 Cíle přezkoumání hospodaření

Jedná se o posouzení způsobu vedení účetnictví v souladu s jednotlivými právními normami upravujícími vedení účetnictví. Celou oblast lze rozdělit například do následujících oblastí:

- posouzení formální správnosti vedení účetnictví,
- posouzení způsobu oceňování,
- posouzení zvolené metodiky účtování a jednotlivých účetních postupů,
- posouzení způsobu vykazování a prezentace účetních výsledků.

### 17.2 Právní rámec

Jedná se o jednotlivé normy upravující vedení účetnictví u územních samosprávných celků – tj. zejména zákon o účetnictví, vyhláška č. 505/2002 Sb., české účetní standardy pro územní samosprávné celky.

### 17.3 Metodika přezkoumání

*Namátkově lze upozornit na některé typické příklady nesprávností:*

- a) *formální nesprávnosti ve vedení účetnictví*
  - *formální nesprávnosti v rámci náležitostí inventurních soupisů,*
  - *neexistence určitých typů účetních dokladů pro vybrané typy účetních operací (zejména doklady interního charakteru),*
  - *nezajištění náležitostí účetních dokladů (zejména podpisy osoby odpovědné za účetní případ) a dále pak nedostatečná průkaznost účetních dokladů;*
- b) *nesprávnosti v oceňování*
  - *nezapočítávání souvisejících vedlejších nákladů do pořizovací ceny dlouhodobého majetku,*
  - *nesprávnosti při stanovení historických vstupních cen (zejména v oblasti pozemků, staveb a majetkových účastí),*
  - *nesprávnosti při účtování a oceňování prostředků investovaných do portfolií, cenných papírů, podílů a derivátů;*
- c) *metody a postupy účtování obecně*

- záměny provozních a investičních výdajů, využití provozních prostředků k hrazení investičních výdajů,
  - neprovádění předpisu určitých typů pohledávek (situace obecně bývá zpravidla lepší v případě pohledávek v gesci finančního odboru, u agend vedených jinými odbory bývá situace často komplikovanější),
  - neoprávněné předpisování pohledávek před okamžikem uskutečnění účetního případu (například pohledávky z úroků z půjček fondu rozvoje bydlení),
  - nevykazování závazků a to jak z běžné činnosti, tak například z přijatých vratných záloh apod.,
  - nevykazování zásob obecně (týká se například propagačních materiálů apod. – toto bývá významné například u Svazků obcí),
  - pozdní zařazování do majetku z nedokončených investic, nesprávná klasifikace aktiv,
  - pozdní vyřazování majetku z účetnictví, nadhodnocení aktiv,
  - chybné podchycení majetku charakteru komunikací a sítí (veřejné osvětlení ...),
  - nesprávnosti při účtování o majetku předaném do správy (možné duplicity v zachycení majetku s příspěvkovou organizací či naopak nevedení takového majetku v účetnictví žádného ze subjektů),
  - nesprávnosti při účtování pozastávek u pořizování dlouhodobého majetku,
  - nesprávnosti při účtování na účet 901 u neprofiancovaného majetku,
  - nesprávné účtování při směnách majetku (pozemky ...),
  - neprovedení inventarizací v souladu s příslušnými ustanoveními zákona,
  - neprovedení výpočtu finančních ukazatelů (financial covenants) v souladu s příslušnými ustanoveními úvěrových smluv – s posouzením vlivu možných dopadů na další financování ÚSC při takovémto porušení podmíněk,
  - nesprávnosti při účtování na účet 909 – oceňovací rozdíly z přecenění majetku a závazků,
  - chybějící dokumentace k zajišťovacím derivátům,
  - nesprávné sledování a vykazování pohybů vztahujících se ke swapovým operacím;
- d) nesprávnosti ve způsobu vykazování a prezentace účetních výsledků
- zejména se jedná o oblast nedostatečného rozsahu přílohy k účetní závěrce.

## 18. Specifika při přezkoumávání hospodaření u svazků obcí

### 18.1 Majetkoprávní otázky (vazba na § 38 zákona č. 250/2000 Sb.)

Z hlediska majetkoprávního si je nutno uvědomit, že majetek pořízený svazkem obcí je vlastnictvím svazku obcí. Tj. při následném využití takového majetku členskou obcí je nutno takovýto vztah ošetřit určitým majetkoprávním vztahem či úkonem.

### 18.2 Rozpočtový proces

Z hlediska rozpočtového procesu je nutno pamatovat na dvě zásadní oblasti:

- a) rozpočtový proces bývá s ohledem na ustanovení § 39 zákona č. 250/2000 Sb. procesně složitější

a zpravidla se zde objevují určitá pochybení (například nevyvěšení návrhu rozpočtu v členských obcích);

- b) v rámci rozpočtu je nutno respektovat konsolidované vzájemné dotační vztahy mezi svazkem a členskými obcemi – tj. vznikají problémy, pokud v členských obcích nebyly do schvalovaných rozpočtů řádným způsobem zachyceny dotační toky ve vztahu ke svazku obcí na základě platných právních vztahů (například rozhodnutí o výši provozního příspěvku).

