

## PREDMET AUDITU OBCE

### Object of the Municipal Audit

*Dana Droppová*

---

#### **Predmet auditu obce**

V súvislosti s prechodom na nové účtovníctvo sa znova otvorila v audítorskej obci diskusia o predmete overovania pri zostavovaní účtovnej závierky, výročnej správy a záverečného účtu obce. Obcou sa v tomto príspevku chápe obec a mesto, tak, ako sú definované zákonom č. 369/1990 Zb. o obecnom zriadení v znení neskorších predpisov. Cieľom tohto príspevku je predstaviť praktický prístup k problematike predmetu overovania účtovnej závierky a ďalších skutočností, ktoré majú byť overené audítorom v súvislosti s účtovnou závierkou a hospodárením účtovnej jednotky, ktorá je obcou alebo mestom.

#### **Právny rámec**

Zákon č. 369/1990 Zb. o obecnom zriadení v § 9 ods. 4 ustanovuje povinnosť overenia ročnej účtovnej závierky audítorom. Zároveň tiež upravuje povinnosť overiť audítorom ďalšie skutočnosti upravené zákonom č. 583/2004 Z. z. o rozpočtových pravidlách územnej samosprávy v znení neskorších predpisov a zákonom č. 523/2004 Zb. o rozpočtových pravidlách verejnej správy v znení neskorších predpisov. Zákon č. 583/2004 Z. z. o rozpočtových pravidlách územnej samosprávy v znení neskorších predpisov stanovuje okrem účtovnej závierky obce ako predmet overovania aj tieto nasledovné skutočnosti:

- a) hospodárenie podľa rozpočtov,
- b) hospodárenie s ostatnými finančnými prostriedkami,
- c) stav a vývoj dlhu,
- d) dodržiavanie pravidiel používania návratných zdrojov financovania.

Obec popri účtovnej závierke zostavuje aj záverečný účet obce, ktorý obsahuje najmä (§ 16 ods. 5 zákona o rozpočtových pravidlách územnej samosprávy v znení neskorších predpisov):

- a) údaje o plnení rozpočtu v členení na bežné príjmy a bežné výdavky (bežný rozpočet), kapitálové príjmy a kapitálové výdavky (kapitálový rozpočet) a finančné operácie,
- b) bilanciu aktív a pasív,
- c) prehľad o stave a vývoji dlhu,
- d) údaje o hospodárení príspevkových organizácií v ich pôsobnosti,
- e) prehľad o poskytovaných zárukách podľa jednotlivých príjemcov,
- f) údaje o nákladoch a výnosoch podnikateľskej činnosti,
- g) hodnotenie plnenia programov obce.

Účtovná závierka a záverečný účet obce sú vzájomne spojené viacerými opakujúcimi sa údajmi, ktoré sú vykázané v oboch a preto musia byť dodržané vzájomné vzťahy a nadväznosti medzi nimi. Tak, ako účtovná závierka a ďalšie skutočnosti uvedené vyššie sú predmetom auditu, záverečný účet obce je predmetom skúmania hlavného kontrolóra, ktorý k nemu vydáva odborné stanovisko.

Účtovná závierka (zákon č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov § 17) ako štruktúrovaná prezentácia skutočností, ktoré sú predmetom účtovníctva, poskytovaná osobám, ktoré tieto informácie využívajú obsahuje okrem všeobecných náležitostí tieto súčasti:

- a) súvahu,
- b) výkaz ziskov a strát,
- c) poznámky.

Podrobnosti o usporiadaní, označovaní a obsahovom vymedzení položiek účtovnej závierky, termínoch a mieste predkladania účtovnej závierky obcí definuje opatrenie MF SR z 5. decembra 2007 č. MF/25755/2007-31, ktorým sa ustanovujú podrobnosti o usporiadaní, označovaní a obsahovom vymedzení položiek účtovnej závierky, termíny a miesto predkladania účtovnej závierky pre rozpočtové organizácie, príspevkové organizácie, štátne fondy, obce a vyššie územné celky.

Súčasťou poznámok okrem iného sú aj informácie o rozpočte a hodnotenie plnenia rozpočtu v predpísanej štruktúre (bez údajov o finančných operáciách). Taktiež sú súčasťou poznámok informácie o skutočnostiach, ktoré nastali po dni, ku ktorému sa zostavuje účtovná závierka, do dňa zostavenia účtovnej závierky (*prakticky to predstavuje obdobie medzi 1. januárom až dňom zostavenia účtovnej závierky, najneskôr 25. januárom nasledujúceho roka*).

Okrem účtovných výkazov, ktoré tvoria súčasť účtovnej závierky, je obec povinná zostavovať a predkladať MF SR aj finančné výkazy:

- a) Finančný výkaz o plnení rozpočtu subjektu verejnej správy (okrem údajov o plnení bežného a kapitálového rozpočtu obsahuje aj údaje o finančných operáciách),
- b) Finančný výkaz o vybraných údajoch aktív a pasív subjektu verejnej správy,
- c) Finančný výkaz o prírastku/úbytku finančných aktív a finančných pasív podľa sektorov subjektu verejnej správy,
- d) Finančný výkaz o členení finančných aktív a pasív podľa sektorov,
- e) Finančný výkaz o štruktúre dlhu subjektu verejnej správy podľa rezidentov a meny,
- f) Finančný výkaz o štruktúre dlhu subjektu verejnej správy podľa splatnosti.

Usporiadanie, obsahové vymedzenie, spôsob, termín a miesto predkladania informácií z účtovníctva a údajov potrebných na účely hodnotenia informácií z účtovníctva a údajov potrebných na účely hodnotenia plnenia rozpočtu obce definuje opatrenie MF SR č. MR/20414/2007-31 z 8. novembra 2007, ktorým sa ustanovuje usporiadanie, obsahové vymedzenie, spôsob, termín a miesto predkladania informácií z účtovníctva a údajov potrebných na účely hodnotenia informácií z účtovníctva a údajov potrebných na účel hodnotenia plnenia rozpočtu verejnej správy.

Napokon je tu povinnosť účtovnej jednotky, ktorej účtovná závierka povinne podlieha auditu, zostavovať v súlade so zákonom č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov § 20 výročnú správu. Obsah výročnej správy pre obce nie je upravený žiadnym ďalším osobitným predpisom. Preto je definovaný len na základe uvedenej právnej úpravy nasledovne:

- a) účtovná závierka za účtovné obdobie, za ktoré sa vyhotovuje výročná správa,
- b) správa audítora k tejto účtovnej závierke,
- c) informácie o vývoji účtovnej jednotky, o stave, v ktorom sa nachádza, a o významných rizikách a neistotách, ktorým je účtovná jednotka vystavená. Informácia sa poskytuje vo forme vyváženej a obsiahlej analýzy stavu a prognózy vývoja a obsahuje dôležité finančné a nefinančné ukazovatele vrátane informácie o vplyve činnosti účtovnej jednotky na životné prostredie a na zamestnanosť, s poukázaním na príslušné údaje uvedené v účtovnej závierke,
- d) informácie o udalostiach osobitného významu, ktoré nastali po skončení účtovného obdobia, za ktoré sa vyhotovuje výročná správa. (*Ak vezmeme do úvahy, že súčasťou výročnej správy je účtovná závierka a tá obsahuje aj poznámky, ktoré zase obsahujú informáciu o udalostiach po súvahovom dni – t. j. udalostiach medzi 1. januárom a dňom zostavenia účtovnej závierky, najneskôr by to mal byť 25. január nasledujúceho roka, potom by sa vo výročnej práve v tejto časti mali vyskytnúť*

*informácie o udalostiach, ktoré nastali medzi dňom zostavenia účtovnej závierky - najneskôr 25. januárom – a dňom zostavenia výročnej správy. Ak by výročná správa mala byť schvaľovaná obecným zastupiteľstvom súčasne s prerokovaním záverečného účtu obce, potom by k tomu malo dôjsť najneskôr do 6 mesiacov po uplynutí rozpočtového roka, t. j. do 30. 6.. Preto by sa informácie o udalostiach po súvahovom dni vo výročnej správe mali spravidla týkať obdobia medzi 25. januárom a 30. júnom, prípadne skorším dátumom zostavenia výročnej správy.)*

- e) informácie o predpokladanom budúcom vývoji činnosti účtovnej jednotky,
- f) návrh na rozdelenie zisku alebo vyrovnanie straty,
- g) informácie o nadobúdaní obchodných podielov a akcií v konsolidačnom poli,
- h) a ďalšie informácie, ktoré však v súvislosti s výročnou správou obce nemajú náplň (o nákladoch na výskum a vývoj, o nadobúdaní vlastných akcií, dočasných listov, o organizačnej zložke v zahraničí, o iných údajoch vyžadovaných osobitným predpisom).

Súlad výročnej správy s účtovnou závierkou zostavenou za príslušné účtovné obdobie tiež musí byť overený audítorom.

Pre techniku auditu v Slovenskej republike platia v plnom rozsahu ISA – Medzinárodné audítorské štandardy. Mnohé z týchto štandardov obsahujú osobitné ustanovenia v súvislosti s auditom v oblasti verejného sektora. Okrem týchto štandardov však pre audit obcí neexistuje žiadna ďalšia legislatíva a preto jedinou platnou právnou úpravou sú práve ISA. Táto skutočnosť však nevyklučuje možnosť nechať sa inšpirovať inými národnými úpravami, prípadne na základe diskusie vydať Slovenskej komore audítorov ďalšie usmernenia a odporúčania.

#### **Skutočnosti, ktoré sú predmetom auditu:**

Audítor teda okrem účtovnej závierky obce overuje aj ďalšie skutočnosti. Na to, aby ich mohol overiť, musí existovať nejaký druh finančnej informácie, ktorý by bol predmetom overovania a ku ktorému audítor vyjadruje svoj názor. V prípade, ak žiadna informácia neexistuje, audítor nemôže k nej poskytnúť svoje stanovisko.

K jednotlivým skutočnostiam, ktoré podľa zákona č. 583/2004 Z. z. o rozpočtových pravidlách územnej samosprávy v znení neskorších predpisov, majú byť predmetom overovania, by sme mohli priradiť k nim patriace finančné informácie nasledovne:

#### **a) hospodárenie podľa rozpočtov:**

Časť informácií o rozpočte je obsiahnutá v **poznámkach**, súčasť účtovnej závierky. Informácie o rozpočte a hodnotenie plnenia rozpočtu sa v poznámkach nachádzajú v štruktúre:

- príjmy bežného rozpočtu s uvedením zdroja financovania, názvu príjmu, výšky príjmu podľa schváleného rozpočtu, upraveného rozpočtu a skutočností za bežné účtovné obdobie,
- príjmy kapitálového rozpočtu s uvedením zdroja financovania, názvu príjmu, výšky príjmu podľa schváleného rozpočtu, upraveného rozpočtu a skutočností za bežné účtovné obdobie,
- výdavky bežného rozpočtu s uvedením programu, zdroja financovania, názvu výdavku, výšky výdavku podľa schváleného rozpočtu, upraveného rozpočtu a skutočností za bežné účtovné obdobie,
- výdavky kapitálového rozpočtu s uvedením programu, zdroja financovania, názvu výdavku, výšky výdavku podľa schváleného rozpočtu, upraveného rozpočtu a skutočností za bežné účtovné obdobie.

Ďalším výkazom, ktorý obsahuje informácie o rozpočte a jeho plnení a o hospodárení obce podľa rozpočtov je výkaz **FIN 1-04 Finančný výkaz o plnení rozpočtu subjektu verejnej**

**správy.** Tento výkaz sa zostavuje štvrťročne. Ten, ktorý je zostavený k ultimu kalendárneho roka obsahuje kompletnú informáciu o hospodárení podľa rozpočtov za celé účtovné obdobie.

**b) hospodárenie s ostatnými finančnými prostriedkami:**

Informácie o hospodárení s ostatnými finančnými prostriedkami predstavujú informácie o hospodárení s mimorozpočtovými zdrojmi. Tieto predstavujú najmä rezervný účet obce a ďalšie finančné prostriedky obce, ktoré nepodliehajú rozpočtovaniu. Hospodárenie s týmito prostriedkami je predmetom účtovníctva a informácie o nich sú obsiahnuté v **účtovných výkazoch účtovnej závierky.**

**c) stav a vývoj dlhu:**

Okrem informácií o stave dlhu obce, ktoré obsahuje **súvaha**, sú tieto údaje predmetom finančných výkazov:

**FIN 5-04 Finančný výkaz o štruktúre dlhu subjektu verejnej správy podľa rezidentov a meny,**

**FIN 6-01 Finančný výkaz o štruktúre dlhu subjektu verejnej správy podľa splatnosti.**

Prvý z nich sa zostavuje štvrťročne, druhý raz ročne. Údaje o zostatkoch dlhu v týchto výkazoch logicky musia nadväzovať na údaje o konečných zostatkoch príslušných položiek súvahy. Podrobnejšie členenie súvisiace s vývojom dlhu a jeho štruktúrou však už v tejto súčasti účtovnej závierky nenájdeme.

**d) dodržiavanie pravidiel používania návratných zdrojov financovania:**

Pravidlá používania návratných zdrojov financovania sú definované zákone č. 583/2004 Z. z. o rozpočtových pravidlách územnej samosprávy v znení neskorších predpisov v ustanovení § 17. Informácia, ktorá by mohla byť predmetom auditu, teda prepočet príslušných pomerných ukazovateľov a ich porovnanie so zákonom požadovanými medznými hodnotami, nie je obsiahnutá v žiadnej súčasti účtovnej závierky, ani v ďalších finančných výkazoch zostavovaných obcou. Dodržanie podmienok na prijatie návratných zdrojov financovania však pred ich prijatím preveruje hlavný kontrolór obce. Ten tiež v súlade so zákonom č. 369/1990 Zb. o obecnom zriadení v znení neskorších predpisov (§18f ods.1) vypracúva odborné stanovisko k návrhu záverečného účtu obce pred jeho schválením v obecnom zastupiteľstve. Predmetom auditu, v tomto prípade, samozrejme nemôže byť stanovisko kontrolóra. Audítor by však mal byť oboznámený s jeho názorom na dodržiavanie pravidiel používania návratných zdrojov financovania predtým, ako vo svojej správe vysloví názor na súlad hospodárenia obce so zákonom č. 583/2004 Z. z. o rozpočtových pravidlách územnej samosprávy v znení neskorších predpisov.

Množstvo ďalších otázok sa otvára v súvislosti s formuláciou správy audítora k účtovnej závierke obce, prípadne k vydaniu ďalších správ o audite skutočností, tak ako to je požadované zákonom. V súvislosti s uplatnením postupov podľa ISA – Medzinárodných audítorských štandardov – je nutné definovať, ktoré auditované ďalšie informácie (ak vôbec) majú byť pripojené k správe audítora o audite účtovnej závierky. V súčasnosti Slovenská komora audítorov intenzívne pracuje práve na stanovení vhodného postupu a texte audítorskej správy (prípadne správ), ktoré by mali byť výsledkom procesu auditu obce.

## Abstrakt

Cieľom príspevku je komplexne spracovať problematiku predmetu auditu obce. Popri informáciách obsiahnutých v účtovnej závierke, výročnej správe a záverečnom účte obce sú predmetom auditu obce aj ďalšie skutočnosti tak, ako to vyžaduje zákon č. 583/2004 Z. z. o rozpočtových pravidlách územnej samosprávy v znení neskorších predpisov. Cieľom tohto príspevku je predstaviť praktický prístup k problematike predmetu overovania účtovnej závierky a ďalších skutočností, ktoré majú byť overené audítorom v súvislosti s účtovnou závierkou a hospodárením účtovnej jednotky, ktorá je obcou alebo mestom. Obec okrem

účtovnej závierky zostavuje ďalšie finančné výkazy, v ktorých sú obsiahnuté finančné informácie. Priradenie zdroja informácie k príslušnej skutočnosti, ktorá má byť predmetom auditu je predmetom tohto príspevku.

**Kľúčové slová:** účtovná závierka obce, finančné výkazy, súvaha, poznámky, audit, ISA

### Summary

Object of this contribution is the comprehensive compilation of the Municipal Audit issue. Beside the information in the Financial Statements, Annual report and the Municipality Closing Account also other facts according to the Act No 583/2004 Col. on budget regulations of the regional municipality as amended are the objects of the municipal audit. Aim of this contribution is to introduce the practical approach to the issue of the municipal audit object and the other facts which should be verified by the auditor in accordance with the Financial Statements and the economy of the accounting unit as the village or the town. The municipality draws up the Financial Statements and other financial reports containing financial information. The object of this contribution is to assign the information source to the respective fact.

**Key words:** Financial statements of Local government, financial statements, Balance Sheet, Notes, audit, ISA

**JEL klasifikácia:** M40, M41

### Použitá literatúra

- [1] URBÁNKOVÁ, T. – MAJEROVÁ, M.: Účtovná závierka obcí, vyšších územných celkov a nimi zriadených rozpočtových a príspevkových organizácií za rok 2008. In: Verejná správa, dane a účtovníctvo, 2008, č. 6, s. 1-19,
- [2] ĽALÍKOVÁ, A.: Finančné a účtovné výkazy platné od 1. januára 2008 pre obce a nimi zriadené ROPO, In: Účtovníctvo ROPO a OBCÍ v praxi, 2007, č. 12, s. 4-31,
- [3] KONDÁŠ, P.: Účtovná závierka pre ROPO, obce a VÚC za rok 2008. In: Účtovníctvo ROPO a OBCÍ v praxi, 2008, č. 12, s. 4-11,
- [4] KICOVÁ, M.: Účtovníctvo verejného sektora v kontexte Medzinárodných účtovných štandardov pre verejný sektor. In: 2. Medzinárodná Bažova doktorandská konferencia. Zlín, 2006,
- [5] ORGONÍK, P.: Vzťah rozpočtu a účtovníctva, In: Účtovníctvo ROPO a OBCÍ v praxi, 2007, č. 12, s. 20-27.

### Kontakt

Dana Droppová, Ing. Stopercentná daňová, kom. spol. M. Pišúta 937/14, 031 01 L. Mikuláš, tel.: +421 905 285578, email: [dana.droppova@stopercentna.sk](mailto:dana.droppova@stopercentna.sk)