

# AUDITOR

časopis Komory auditorů České republiky číslo 10/2019



**Téma: Veřejný sektor, školství a výzkum**

**aktuality • informace z komory • stanoviska, názory, diskuze  
• nabídka vzdělávacích akcí • auditorské postupy • vybrané účetní  
problémy • daňová a právní problematika • informace ze zahraničí**

## Obsah

### AKTUALITY

Ze zasedání Výkonného výboru KA ČR.....	2
Navrhujte kandidáty do volených orgánů KA ČR do 27. března.....	2
Tisk mezinárodních auditorských standardů.....	3
Fixní příspěvky jsou splatné do 31. ledna 2020.....	3
Prokazování účasti na KPV za rok 2019.....	3
Noví auditoři složili v listopadu slib.....	4
Aktualizovaná metodická pomůcka k poskytování auditorských služeb u nestátních nevýdělečných organizací.....	5
10. ročník odborného semináře Národní účetní rady.....	5
Oprava k článku Zpráva o odměňování členů orgánů kotovaných společností.....	7
Oprava tiskové chyby v článku Problematika spřízněných osob v Mezinárodních auditorských standardech.....	7

### TÉMA ČÍSLA – VEŘEJNÝ SEKTOR, ŠKOLSTVÍ A VÝZKUM

Editorial.....	8
Výzkum a vývoj v České republice (Marek Jošt).....	9
Výzkum a vývoj v účetnictví podnikatelů (Marek Jošt).....	13
Rozpočtové dokumenty při přezkoumání hospodaření (Martin Tocauer).....	17
Obsah spisu auditora při provádění přezkoumání hospodaření (Petra Kučerová).....	22
K určení auditora veřejnou vysokou školou (Martin Prokeš).....	25
Výnosy a náklady z nesměnných transakcí dle IPSAS (Michal Svoboda).....	30
Rozhovor s Vladimírem Krajčíkem, rektorem Vysoké školy obchodní, o. p. s. Jak fungují soukromé vysoké školy.....	33

### NA POMOC AUDITORŮM

Hugo a Sally se opět baví o inventurách.....	15, 19, 29, 31, 36
Klasifikace investičních akcií v účetní závěrce akciové společnosti s proměnlivým základním kapitálem.....	37

### RECENZE

Ekonomika a účetnictví veřejných výzkumných institucí.....	39
Nestátní neziskové organizace: právní úprava, účetnictví, audit, transparentnost.....	39

Toto číslo vyšlo 7. 1. 2020

## Na čem pracuje Výbor pro veřejný sektor



Vladimír  
Zelenka

Skončil rok 2019. Na základě řady mediálně zmiňovaných problémů jak z tuzemska, tak i ze zahraničí jsme svědky toho, jak důležitá je, aby v obecném povědomí byla vnímána a správně interpretována odpovědnost zástupců veřejné správy vůči voličům (viz též můj editorial k tomuto číslu). Důležité je, aby byla posuzována nejen vzhledem k danému kalendářnímu roku nebo příslušnému volebnímu období, ale především také s ohledem na zachování finanční udržitelnosti účetních jednotek veřejného sektoru v dlouhodobém horizontu. Stejně tak je důležité zaměřit se na tuto odpovědnost i v tzv. nestátním neziskovém sektoru, kdy členům různých neziskových organizací, jakož i občanům, směrem k nimž je zaměřena činnost těchto organizací, skládají účty jejich představitelů. Výbor pro veřejný sektor se v tomto roce zabýval několika oblastmi, které mají s výše uvedeným významnou spojitost, zejména pokud jde o spolehlivost informací předkládaných účetními jednotkami ve veřejném (a dalším neziskovém) sektoru.

Dvě pracovní skupiny složené ze členů VVS na sebe vzaly úkol připravit metodické pomůcky týkající se auditorských služeb v nestátních neziskových organizacích, resp. přezkoumání hospodaření územních samosprávných celků. První ze zmíněných pomůcek je již k dispozici. Konečné znění druhé se očekává na jaře příštího roku. Kvalitní ověřování finančních informací vykazovaných účetními jednotkami ve veřejném sektoru považujeme za zásadní záležitost.

Trápí nás to, že v tomto ohledu hraje Komora auditorů ČR roli méně významnou, než by si zasloužila. Pro drtivou většinu účetních jednotek veřejného sektoru totiž není statutární audit účetní závěrky povinný. Proto se nejvíce našich auditorů ve veřejném sektoru angažuje při přezkoumání hospodaření územních samosprávných celků, což je ovšem jiný typ zakázky. U velkých organizačních složek státu provádí finanční audit Nejvyšší kontrolní úřad v rámci působnosti, kterou mu určuje zákon.

Nejde však o každoroční ověření účetní závěrky, jak to známe z naší auditorské praxe. Naprosto tristní je situace při ověřování spolehlivosti a kvality finančních informací ze souhrnných účetních výkazů za Českou republiku (tzv. konsolidované výkazy ČR), kde v podstatě neexistuje systematické ověřování těchto informací. To může mít vážný dopad na kvalitu těchto informací a následně to může vytvářet prostor pro účelové využívání předkládaných informací politickou reprezentací. I když k tomu neexistuje legislativní podpora, bude VVS nadále pokračovat v přesvědčování zainteresovaných institucí i veřejnosti o zásadním významu auditorských služeb, které by členové komory mohli poskytovat ve veřejném sektoru.

Pro další rok bychom se rovněž rádi věnovali možnostem spolupráce s interními auditory, kteří působí ve veřejném sektoru, při poskytování auditorských služeb. Je to oblast, již dle mého názoru doposud nebyla věnována významnější pozornost. Osobně bych rád, aby na výboru, pokud nám běžná agenda dovolí, věnovali v budoucnosti více prostoru souvislostem mezi řízením

(public sector management) a charakterem finančních informací poskytováných ve veřejném sektoru.

Dále se VVS bude věnovat vývoji mezinárodní standardizace finančního výkaznictví veřejného sektoru. Ve stádiu zpracování finálních znění nebo zveřejněných návrhů je celá řada Mezinárodních účetních standardů pro veřejný sektor (IPSAS). Na pořadu dne jsou témata leasingu, nesměnných výnosů

a nákladů, oceňování prvků účetních výkazů, aktiv národního dědicství a infrastrukturních aktiv. Výbor rovněž vyhlíží „pokroky“ projektu Evropských účetních standardů pro veřejný sektor (EPSAS), kde zatím kromě pilotních studií není k dispozici žádné finální znění ani návrh dokumentu, který by mohl být normou pro účetní jednotky ve veřejném sektoru v EU. Rád bych na tomto místě závěrem poděkoval všem

členům výboru za jejich práci, návrhy a náměty, jakož i pracovním KA ČR, které pro náš výbor nejen během uplynulého roku vykonaly mnoho potřebné práce.

Přeji vám všem hodně zdraví a elánu do roku 2020.

**Vladimír Zelenka**  
předseda Výboru  
pro veřejný sektor KA ČR

## Ze zasedání Výkonného výboru KA ČR

Výkonný výbor se na svém zasedání, které se uskutečnilo 2. prosince 2019 v Praze, zabýval jak standardní agendou, tak aktuálními činnostmi jednotlivých odborných výborů KA ČR. Významnou částí jednání byly plány činnosti odborných výborů na rok 2020.

Výkonný výbor schválil:

- nabídku vzdělávacích akcí na první polovinu roku 2020,
- aktualizaci směrnice B15 – Zásady postupu při organizaci vzdělávacích akcí,
- jmenování odvolací zkušební komise pro přezkoumání dílčí části auditorské zkoušky Auditing I,
- složení Podvýboru pro IFRS a finanční instituce na rok 2020,
- plán činnosti a seznam členů výborů pro správu profese, pro

metodiku auditu, pro SME/SMP, pro regulaci a rozvoj profese, pro účetní výkaznictví, pro veřejný sektor a pro auditorské zkoušky.

Výkonný výbor dále projednal:

- stanovisko k návrhu nové Směrnice o přidruženém členství na KA ČR,
- personální záležitosti na úřadě KA ČR,
- a schválil návrh na přeúčtování drobných přeplatků z pohyblivých příspěvků vzniklých v letech 2018 a 2019,
- a schválil harmonogram přípravy XXVII. sněmu KA ČR, který se uskuteční 19. listopadu 2020

a vzal na vědomí:

- monitoring aktivit a materiálů vydávaných Accountancy Europe,
- informaci o výsledku per rollam

hlasování o jmenování odvolací zkušební komise pro přezkoumání dílčí části auditorské zkoušky Finanční účetnictví II,

- informaci o plnění rozpočtu komory za období leden – listopad 2019,
- zápisy ze zasedání prezidia, výborů a komisí,
- informace na téma neaktivní auditori,
- zápisy ze zahraničních služebních cest na jednání Accountancy Europe – Skupiny pro veřejný sektor a Auditing and Assurance Policy Group,
- legislativní monitoring,
- statistiku o uložených kárných opatřeních.

**Jiří Mikyna**  
ředitel úřadu Komory auditorů ČR

## Navrhujte kandidáty do volených orgánů KA ČR do 27. března

Sněm bude v příštím roce volit nové členy Výkonného výboru a Volební komise Komory auditorů ČR. Volební komise v souladu s usnesením XXVI. sněmu z listopadu 2018, který vyhlásil volby na listopad 2020, přijímá návrhy na kandidáty do 27. března 2020.

Sněm tedy bude v souladu s ustanovením v platném znění volit polovinu, tj. sedm členů, Výkonného výboru a šest náhradníků a pět členů a dva náhradníky Volební komise.

Formuláře pro návrhy kandidátů do uvedených volených orgánů obdrželi auditori s minulým číslem časopisu. Zároveň jsou ke stažení na webových stránkách komory [www.kacr.cz](http://www.kacr.cz) v sekcích Aktuality a Pro členy / Sněmy. Upozorňujeme, že kandidáty do volených orgánů komory mohou navrhnout pouze auditori zapsaní v rejstříku Komory auditorů ČR.

**Jarmila Císařová**  
předsedkyně Volební komise KA ČR

## Tisk mezinárodních auditorských standardů

V rámci projednávání rozpočtu na rok 2020 obdržela KA ČR návrh na tisk mezinárodních auditorských standardů. Protože se jednalo o důležitou připomínku z oblasti, ve které se setkáváme s vyhraněnými názory, rozhodli jsme se požádat o názor celou členskou základnu prostřednictvím dotazníku, který jsme všem zaslali na e-mailovou adresu registrovanou u KA ČR.

V reakci jsme obdrželi odpovědi od více než 500 auditorů. 77,6 % z nich se vyjádřilo tak, že tištěné

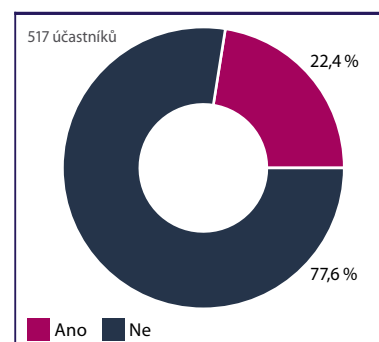
standards nevyužijí. K tomuto názoru se také přiklonil Výkonný výbor, zejména s ohledem na očekávanou změnu ISA 540 a ISQM 1 a 2. K tisku v roce 2011 mimo jiné došlo i z důvodu závazku IAASB spočívající v „legislativním klidu“.

Komora nicméně toto téma nepovažuje za uzavřené a bude se k němu nadále vracet.

**Jiří Pelák**

první viceprezident KA ČR

Využijete tištěné standardy?



## Fixní příspěvky jsou splatné do 31. ledna 2020

Dovolujeme si připomenout, že fixní příspěvky za auditory, auditorské společnosti a asistenty auditora pro rok 2020 jsou splatné ke dni 31. ledna 2020. Příspěvky na činnost Komory auditorů ČR jsou hrazeny povinně ze zákona o auditorech ve výši dle Příspěvkového řádu Komory auditorů ČR.

**Roční fixní příspěvek je stanoven takto:**

- 1. za auditora ve výši 3 500 Kč,**
- 2. za auditorskou společnost ve výši 18 000 Kč,**
- 3. příspěvek auditora nebo auditorské společnosti se zvyšuje o 3 500 Kč za každého asistenta auditora nebo auditora v pracovním poměru.**

Číslo účtu Komory auditorů ČR je 87039011/0100. Uvádějte vždy variabilní symbol, slouží k identifikaci plátce. VS tvoří u auditorů čtyřmístné evidenční číslo + 31 (xxxx31), u asistentů rovněž čtyřmístné registrační číslo + 33 (xxxx33) a u auditorských společností trojmístné evidenční číslo + 32 (xxx32).

Pokud je platba příspěvků provedena jednou částkou za více osob, je třeba zaslat do oddělení evidence auditorů na e-mail rojkova@kacr.cz nebo kacr@kacr.cz rozpis této částky s uvedením evidenčních čísel oprávnění auditorů, resp. registračních čísel asistentů auditora.

**Libuše Šnajdrová**

evidence auditorů KA ČR

## Prokazování účasti na KPV za rok 2019

Účast na kontinuálním profesním vzdělávání (KPV) prokazují statutární auditoři do konce ledna 2020.

Pokud se auditor v daném roce zúčastnil akcí pořádaných komorou v rozsahu 40 hodin a více, nemusí žádný přehled (ani on-line) za daný kalendářní rok vyplňovat a odesílat (viz § 5 odst. 5 vnitřního předpisu komory pro KPV). V ostatních případech vyplní auditoři přehled o účasti na KPV na webu komory v části Pro členy / On-line formuláře. Do přehledu je třeba se přihlásit osobním přihlašovacím jménem a heslem. Formulář ke stažení ve formátu \*.doc je k dispozici na webu komory v části Pro členy / Formuláře.

Připomínáme, že započtení účasti na vzdělávacích akcích u jiných odborných institucí do KPV je možné pouze u agentur, se kterými má komora uzavřeno memorandum o spolupráci v oblasti vzdělávacího statutárních auditorů. Seznam agentur a dalších

institucí, u kterých je možné účast na vzdělávacích akcích do KPV započítat, najdete na webu Komory v části Pro členy / Plnění KPV (tato část je veřejná, bez přihlašování). Na základě častých dotazů auditorů sdělujeme, že do KPV patří i účast na interních školeních realizovaných auditorскими firmami pro vlastní zaměstnance, klienty a hosty.

Detailní informace k započtení KPV při účasti na vzdělávání mimo komoru jsou k dispozici na webu komory v části Pro členy / Plnění KPV.

V případě nejasností se můžete obrátit dotazem na e-mail: vzdelavani@kacr.cz.

**Iva Julišová**

oddělení metodiky auditu, účetnictví a profesního vzdělávání

## Noví auditoři složili v listopadu slib

Dne 27. listopadu 2019 se v sídle Komory auditorů ČR uskutečnil slavnostní slib nových auditorů. Dle zákona č. 93/2009 Sb., o auditorech, a příslušných vnitřních předpisů komory bylo podmínkou zápisu do rejstříku auditorů složit jedenáct, resp. dvanáct písemných zkoušek a zároveň splnit povinnou tříletou praxi asistenta auditora. Noví auditoři přišli složit slib do rukou prezidentky Komory auditorů ČR Ireny Liškařové tak, jak stanoví zákon.

Skládání slibu a předávání nových oprávnění se dále za Komoru auditorů ČR zúčastnil předseda Výboru pro správu profese Tomáš Brumovský. Noví auditoři prezentovali průběh své praxe samostatným vystoupením. Hovořili o tom, na jakých zakázkách pracovali, jakou práci vykonávali i o tom, jaká úskalí je při práci asistentů auditora potkávala.

Slib auditorů proběhl ve slavnostní atmosféře. Předáním oprávnění skončila formální část setkání a následovala neformální debata,

Jméno a příjmení	Ev. č.	Zaměstnavatel
Bc. Martin KASSAY	2488	AUDIT Brno, spol. s r.o.
Ing. Michaela PAVLÍČKOVÁ	2489	BDO Audit s.r.o.
Ing. Lucie HRABOVSKÁ	2490	Ing. Anna Politzerová
Ing. Mgr. Štěpánka STROUHALOVÁ	2491	Rödl & Partner Audit, s.r.o.
Ing. Martina DALIMANOVÁ	2492	KPMG Česká republika Audit, s.r.o.
Ing. Mikuláš LAŠ	2493	NEXIA AP a.s.
Ing. Martin DVOŘÁK	2494	NEXIA AP a.s.
Ing. Jana KORBELOVÁ	2495	Deloitte Audit s.r.o.
Ing. Petra ŽDÁNSKÁ	2496	BDO Audit s.r.o.
Ing. Michaela AMBROZOVÁ	2497	NEXIA AP a.s.
Ing. Tomáš SMREČEK	2498	PricewaterhouseCoopers Audit, s.r.o.

ve které měli noví auditoři příležitost sdělit si své dojmy a zážitky z náročné cesty za získáním auditorského oprávnění.

V tabulce uvádíme také auditory, kteří složili slib 23. září 2019 a 3. prosince 2019. Za rok 2019 složilo slib 33 nových statutárních auditorů.

Všichni přítomní zástupci komory popřáli novým auditorům hodně úspěchů při výkonu auditorské profese, poděkovali jim za jejich názory, které se týkaly jak

zkouškového systému, tak i praxe asistentů auditora. Jejich osobních názorů si vedení komory velice váží a bude jich využívat při organizování další činnosti, při tvorbě nových předpisů apod.

Všem novým auditorům gratulujeme a přejeme hodně štěstí při vykonávání auditorské profese.

**Libuše Šnajdrová**  
evidence auditorů KA ČR



## Aktualizovaná metodická pomůcka k poskytování auditorských služeb u nestátních nevýdělečných organizací

V posledních letech se velmi mění nejen podnikatelské prostředí, ale obecně stav a rozvoj společnosti, a proto se mění i činnost NNO. Mezi NNO je dnes mnoho organizací, které svou veřejně prospěšnou činnost financují výhradně ze soukromých zdrojů, které získávají různými metodami fundraisingu včetně podnikatelské činnosti. Zároveň prostředí dotací, tedy využívání prostředků z veřejných rozpočtů, je složitější a komplexnější než dříve.

Činnost většiny NNO se změnila i s účinností nového občanského zákoníku (zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů) od 1. ledna 2014, který změnil základní právní úpravu, kterou se řídí vznik, existence i zánik dané organizace. Na občanský zákoník následně navazovaly změny dalších právních předpisů.

Jak se mění NNO, musí se měnit i práce auditora. Změny legislativy a potřeb uživatelů účetních závěrek mají dopad na posouzení a vyhodnocení rizik, přístup ke stanovení materiality atd. Komora auditorů ČR proto

vydává aktualizovanou metodickou pomůcku, která by auditorům s tímto měla pomoci. Auditori se díky ní lépe zorientují v různých druzích NNO, v zákonné úpravě jejich činnosti a ve specifických rizicích, které s jejich činností a účetní závěrkou souvisí. Za zvláštní pozornost stojí příloha metodické pomůcky, která nabízí přehledný souhrn povinností jednotlivých druhů NNO (např. jaké má organizace orgány, kdo určuje auditora, zda má povinný audit účetní závěrky, zda povinně sestavuje výroční zprávu nebo zda zveřejňuje účetní závěrku).

Věříme, že aktualizovaná metodická pomůcka bude auditorům při jejich činnosti k užítku. Případné komentáře k obsahu nebo návrhy na rozšíření sdělte prosím komoře, aby pomůcka mohla být v budoucnu upravena či doplněna.

**Miroslava Nebuželská**  
členka Výboru  
pro veřejný sektor KA ČR

## 10. ročník odborného semináře Národní účetní rady

V pátek dne 6. prosince 2019 se konal ve Vencovského aule<sup>1</sup> Vysoké školy ekonomické v Praze jubilejní 10. ročník odborného semináře, který již od roku 2009 pořádá každoročně Národní účetní rada. Seminář byl určen pro účetní, auditory, daňové poradce, finanční ředitele, zaměstnance Finanční správy, studenty vysokých škol, ale i pro širší odbornou veřejnost.

Seminář zahájila úřadující předsedkyně NÚR a prezidentka Komory daňových poradců ČR ing. **Petra Pospíšilová**. Přivítala účastníky a stručně představila program s přáním, aby seminář přinesl zajímavé informace o tom, co nás nejen v oblasti účetnictví a daní čeká v nejbližší budoucnosti. Zároveň předala ocenění třem vítězům soutěže o nejlepší diplomovou práci, kterou každoročně vypisuje a odměňuje Komora daňových poradců ČR.

Prvním vystupujícím byl ředitel odboru Ministerstva financí č. 28-Regulace a metodika účetnictví JUDr. **David Bauer** (bohužel končící ve své funkci), který se věnoval tomu, jaký posun udělal věcný záměr nového zákona o účetnictví na základě vyhodnocení veřejného připomínkového řízení. Součástí konzultace bylo několik otázek, jednalo se zejména o vymezení obecných

účetních zásad a principů, o vymezení účetních jednotek v kontextu předmětu účetnictví a nakonec o oblast koncepčního rámce, k němuž bylo nejvíce připomínek. Věcný záměr je momentálně v mezirezortním připomínkovém řízení, termín zaslání připomínek je do 17. října 2020. Navrhuje se nové uspořádání právních předpisů upravujících účetnictví, které bude lépe reagovat na nové i stávající trendy. V nových prováděcích předpisech by se měly sloučit předpisy pro podnikatele a nestátní neziskové organizace do jednoho prováděcího právního předpisu v těch oblastech, které jsou pro obě skupiny společné. Věcný záměr předpokládá zachování Českých účetních standardů, i když v rámci připomínkového řízení bylo diskutováno o tom, zda budou třeba i v budoucnu. Navrhovanou změnou v zákoně je rozšíření povinného použití IFRS pro další účetní jednotky, zejména finanční instituce, které již dnes stejně reportují výsledky dle IFRS České národní bance. Základní podmínkou pro přijetí uvedených návrhů jsou však změny v daňových předpisech týkající se výsledku hospodaření podle IFRS pro stanovení základu daně. V představené struktuře navrhovaného zákona je kladen důraz na účetní závěrku jako na primární výstup z účetnictví.

<sup>1</sup> aula je pojmenována po Františku Vencovském (\*1923), odborníka na měnovou politiku, který působil až do své smrti (2006) jako profesor na Fakultě financí a účetnictví VŠE v Praze. Od roku 1970 pracoval také jako poradce guvernérů České národní banky a byl členem vědeckého grémia České bankovní asociace.

V souladu s požadavky na poptávané informace dochází také ke změně vykazovaných informací ve výroční zprávě, navrhuje se upravit související finanční a nefinanční informace do samostatné části nového zákona o účetnictví.

Co znamená implementace evropské směrnice DAC6 – oznamování daňově úsporných schémat do české legislativy a co nás v této souvislosti čeká, přednesl Mgr. Ing. **Petr Toman**, partner KPMG a člen prezidia KDP ČR. Směrnice zavádí některé nové povinnosti pro osoby, které se potýkají s daňovou problematikou. Vzniká nová oznamovací povinnost a automatická výměna informací o přeshraničním uspořádání. Povinná osoba (tj. ten, kdo má povinnost podat oznámení), musí oznámit přeshraniční uspořádání o potenciálně agresivním daňovém plánování. Tyto informace budou vyměňovány mezi jednotlivými správci daně. Termín implementace – konec roku 2019, účinnost od 1. července 2020. Oznamovací povinnost je však retroaktivní (od června 2018, kdy byla přijata účinnost směrnice). Jedná se o to, že povinná osoba musí oznámit přeshraniční uspořádání naplňující charakteristické znaky (potenciál agresivního daňového plánování). U vybraných skupin (daňoví poradci, auditori, advokáti) je třeba respektovat zásadu mlčenlivosti – v tom případě musí oznámení provést klient. Byly zde představeny obecné a specifické charakteristické znaky, podle nichž se provádí testování, kdy jedním z hlavních přínosů je získání daňových výhod, které z určitého přeshraničního uspořádání vyplynou. Zvláštní pozornost je třeba věnovat přeshraničnímu uspořádání zahrnujícímu převod těžko ocenitelných nehmotných aktiv a přeshraničním převodům funkcí, rizik nebo aktiv uvnitř skupiny. Oznámení podává povinná osoba na tiskopise odeslaném datovou zprávou správci daně ve stanovené lhůtě. Nepodání podléhá sankcím.

Dalším bodem programu byla panelová diskuze s názvem Znalecké posudky, expertní zprávy, ocenění. Panel uvedl ing. **František Poborský**, Ph.D., zástupce vedoucího katedry financí a oceňování podniku. Uvedl legislativní úpravu znaleckého posudku, kde zásadním výstupem je kategorie hodnoty, kdy se používají pojmy jako tržní hodnota, obvyklá cena, férová hodnota apod., přičemž mezi těmito pojmy existují rozdíly. Pro oceňování v ekonomických disciplínách existuje standardizace, která vymezuje pravidla pro oceňování (Mezinárodní oceňovací standardy). Národní standardy ČR zatím neexistují. Oceňovací zpráva by měla sdělovat informace nezbytné k pochopení ocenění. Je třeba vysvětlit oceňovací model a důvod jeho použití. Dále bylo uvedeno, s jakými problémy se příprava pro ocenění potýká. Je to např. nejasné zadání, špatná kvalita podkladů, nedostatečná spolupráce s objednavatelem, nedostatek času, lidský faktor (nepozornost, chyby) apod.

Na toto vystoupení navázal ing. **Petr Kríž**, partner PwC, který se věnoval využívání znaleckých posudků a expertů pro práci auditora. Podle jeho názoru se auditor bez spolupráce s oceňovacím odborníkem neobejde.

Auditor se setkává se specialistou, ten může být členem auditorského týmu, zaměstnancem klienta nebo externě najatým odborníkem. Znalci se využívají především při odhadech. Jedná se např. o dohadné položky, rezervy opravné položky, směnné obchody, alokace vstupní ceny a úhrady vázané na akcie. Pozornost je třeba věnovat i každé události po rozvahovém dni. Důležité je vymezení, jak má auditor hodnotit práci expertů a znalců, jak je vybírat a kam až sahá odpovědnost auditora. Ten má výhradní odpovědnost za vyjádřený výrok a tuto odpovědnost nijak neomezuje skutečnost, že při auditu využil práce experta.

Za Radu pro veřejný dohled nad auditem vystoupila Ing. **Jana Švenková**, vedoucí kontrolního oddělení RVDA. Seznámila posluchače s výsledky, ke kterým došli při dohlídkách při posuzování znaleckých posudků v práci auditora. Nejprve uvedla postup při kontrole u auditorů, kteří auditují subjekty veřejného zájmu, kde kontrolují jak audit provedený u tohoto subjektu, tak i u všech ostatních účetních jednotek. Dále uváděla oblasti, kde dochází u auditorů k největšímu pochybení s odkazem na nedodržování některých ustanovení mezinárodních (a zároveň komorových) auditorských standardů.

Před polední přestávkou si vzal slovo děkan fakulty financí a účetnictví doc. Ing. **Ladislav Mejzlík**, Ph.D. s tématem odpisů dlouhodobého majetku. Vysvětlil jejich ekonomickou podstatu, rozdíl mezi životností a ekonomickou použitelností majetku a rozdíl mezi pořizovací cenou a pořizovacími náklady. Na praktických příkladech ukázal pravidla při používání komponentního odpisování a postup při stanovení zbytkové hodnoty. Nakonec uvedl nejčastější chyby, s nimiž se auditori v praxi v oblasti odpisování dlouhodobého majetku setkávají (zdnalivě jednoduché téma odpisů se nakonec ukázalo být poměrně složité) a jejichž důsledkem je zkreslení věrného zobrazení finanční situace a výsledku hospodaření účetní jednotky.

Opolední blok zahájila ing. **Jana Skálová**, Ph.D., partner společnosti TPA a členka prezidia KDP ČR. Seznámila plénum s praktickým využíváním interpretace *I-30 Srovnatelnost informací za běžné a minulé účetní období v individuální účetní závěrce podnikatele*. Na základě výzkumu vybraného vzorku účetních jednotek ukázala, kolik účetních jednotek od zavedení této položky vykazuje informaci v rozvaze na řádku Jiný výsledek hospodaření a z jakého důvodu (nejčastěji oprava chyby, méně často již změna metody nebo první účtování o odložené dani). Bohužel výzkum ukázal, že u většiny účetních jednotek chybí komentář této položky v příloze v účetní závěrce.

Předseda výboru pro účetní výkaznictví Komory auditorů ČR a partner společnosti EY ing. **Petr Vácha** se věnoval interpretaci NUR *I-39-Inventarizační rozdíly u zásob a dlouhodobého majetku*. Podstatou této interpretace je nutnost položit si otázku, co je příčinou vzniku inventarizačních rozdílů. Zda se jedná o chybu a mělo by

být opraveno minulé účetní období, nebo se jedná o náklad běžného roku. Poukázal na nevhodnost účtování inventarizačních přebytků dle českých účetních předpisů do výnosů. Správnější způsob účtování je buď úprava nákladů, případně oprava chyby minulých let v položce Jiný výsledek hospodaření.

Zbývající dva příspěvky se týkaly připravovaných interpretací NÚR zabývajících se kurzovým rizikem. Ing. **Pěva Čouková** vysvětlovala způsob zjišťování kurzových rozdílů u opravných položek k pohledávkám. Zastává názor, že kurzové riziko vzniká pouze u netto hodnoty pohledávky, kde je pravděpodobnost její úhrady. Tento způsob je však proti dosavadním zvyklostem kurzového přepočtu brutto hodnoty pohledávky a zároveň přepočtu opravné položky a vzbudil v plénu bohatou diskuzi. Kromě toho je otázkou, zda se při přepočtu opravné položky jedná o kurzový rozdíl, nebo o úpravu její hodnoty tradičním způsobem účtování proti účtům tvorby a zúčtování opravných položek, což bylo i výsledkem Koordinačního výboru KDP a MFČR před více než 14 lety. Vzniká zde řada otázek jak technické povahy, tak daňových dopadů, které ještě budou muset být v rámci připomínkového řízení k návrhu interpretace prodiskutovány.

V posledním vystoupení týkající se kurzového rizika seznámil posluchače Ing. **Libor Vašek**, Ph.D. z katedry finančního účetnictví a auditingu VŠE v Praze a prezident Komory certifikovaných účetních názor na připravovanou interpretaci týkající se kurzových rozdílů u poskytnutých záloh na dlouhodobý majetek, zásoby či služby. Na příkladech vysvětlil, že tradiční chápání záloh jako pohledávek je třeba přehodnotit. Jedná se o platbu předem,

která představuje pořízení majetku či služby a v tomto smyslu by měla být také účtována. Nejde o pohledávku, která by měla být přepočítána platným kurzem k datu účetní závěrky, protože peněžní tok již nastal a není s tím spojeno kurzové riziko (období nákladů příštích období a výnosů příštích období, na které již NUR interpretaci vydala jako I-37). Teprve v případě, kdy se očekává vrácení předplacené částky, protože nedojde k plnění, by měla být tato platba přeúčtována jako zúčtovací vztah, tedy pohledávka, u níž pak bude proveden standardně kurzový přepočet.

Ke všem vystoupením proběhla zajímavá diskuze. Prezentace k jednotlivým vystoupením lze najít na webových stránkách NÚR [www@vse.cz](http://www.vse.cz).

**prof. Ing. Libuše Müllerová, CSc.**



Foto: NÚR

## Oprava k článku Zpráva o odměňování členů orgánů kotovaných společností

Článek publikovaný na straně 22 v čísle 9/2019 upozorňoval na novou povinnost vyhotovovat zprávu o odměňování členů orgánů. V článku nebylo zdůrazněno, že tato povinnost se týká pouze emitentů akcií (přijatých k obchodování na regulovaných trzích v EU), nikoli dluhopisů. Dále bylo v článku uvedeno, že emitenté čeká povinnost vyhotovit zprávu již za rok 2019. Ve skutečnosti však takový případ v ČR nelze očekávat, neboť nejprve musí valné hromady dotčených společností schválit nově vyžadované politiky odměňování, k čemuž bude docházet až v průběhu roku 2020. Za tento rok se pak teprve budou sestavovat první zprávy o odměňování členů orgánů.

## Oprava tiskové chyby v článku Problematika spřízněných osob v Mezinárodních auditorských standardech

V článku publikovaném v čísle 8/2019 na str. 7 došlo mezi první a druhou stranou článku k tiskové chybě, v důsledku níž bylo vynecháno několik slov. Celá věta měla znít „Jako příklad takovýchto transakcí, které mohou být jak „legálními“, tak i „podvodnými“, standard ISA 550 uvádí“.

Za tyto chyby se omlouváme.



## Editorial

Máte před sebou další číslo Auditora věnované veřejnému a jinému neziskovému sektoru. Nechci svůj editorial věnovat výčtu jednotlivých příspěvků, nechci ani sdělovat „překvapivá moudra“ o tom, jak je pro společnost závažná role vědy a výzkumu a vzdělávání, což jsou hlavní témata čísla. Mám dnes na srdci něco jiného.

Jedním ze dvou v koncepčním rámci Mezinárodních účetních standardů pro veřejný sektor (IPSAS) výslovně uvedených cílů finančního výkaznictví účetních jednotek veřejného sektoru je „skládání účtů“. Při překladu IPSAS do češtiny redakční rada překladu souhlasila s tím, aby byl takto přeložen anglický termín „accountability“. Toto slovo vyjadřuje podle mého názoru nejvýznamnější vztah ve veřejném sektoru. Jednoduše: představitel veřejné správy musí skládat účty těm, které zastupuje, ať už je to zastupitel malé obce, nebo předseda centrální vlády. Skládat účty znamená kromě jiného předkládat voliči, tj. příjemci veřejné služby a plátcí daní v jedné osobě, takové finanční informace, které jsou dostatečné pro to, aby mohl příslušnou „vládu“ objektivně ohodnotit a následně se podle toho rozhodnout v dalších volbách.

A právě v tomto se liší veřejný sektor od podnikatelského prostředí. Vedení podnikatelských jednotek rovněž skládají účty, v tomto případě vlastníkům. Vlastníci však mají mnohem větší možnosti rozloučit se s nevyhovujícím managementem a nahradit ho jiným než volič rozloučit se se zvoleným politikem nebo jiným reprezentantem veřejné správy. Jednotky ve veřejném sektoru tedy nelze v mnoha ohledech řídit jako korporace. Je zřejmé, že ve veřejném sektoru je třeba klást zvláštní důraz na rozsah, kvalitu a transparentnost finančních informací o účetních jednotkách.

Jak to tedy je s informacemi, které poskytují rozpočty sestavené na peněžní bázi (a jejich plnění) ve srovnání s účetními výkazy? Příklon politiků k rozpočtům na peněžní bázi je zřejmý. Peněžní toky lze totiž velice snadno účelově aranžovat (v čase i rozsahu) tak, aby byla voličům předkládána jen taková čísla, která budou svědčit o zdánlivých úspěších politika, i když skutečnost může být úplně jiná. Informace o příjmech a výdajích ve veřejném sektoru vypovídají jen velice málo o finanční situaci a finanční výkonnosti účetních jednotek veřejného sektoru, tedy i o finanční situaci a výkonnosti celého státu, města a obce. Problém je umocněn tehdy, má-li politik sílu prosadit i legislativní změny, které mu účelově aranžují peněžních toků umožní.

Uvedme si příklad: vysoce postavený politik má problém s tím, že dojde k vyššímu schodku státního rozpočtu, než jaký slíbil voličům. Tím, že může ovlivnit pravidla a lhůty pro daňové platby (například může jít o prodloužení lhůty, které má finanční správa pro vrácení nadměrných odpočtů plátcům DPH), může omezit vypovídací schopnost informace o plnění rozpočtu, a to zásadně. Nebojím se takové konání označit za podvod na voličích. A nejen to. To, že je volič ovlivněn nekorektními informacemi, může danému politikovi následně pomoci i ve volbách. Naopak mnohem menší možnosti přikrášlování finančních informací poskytuje účetní výkaznictví a sestavování rozpočtů na akruální bázi.

Nejspíš tudíž nepřekvapí, že politici na všech úrovních věnují jen málo pozornosti účetním výstupům a že voliče zahrnují téměř výlučně informacemi o rozpočtových ukazatelích na peněžní bázi. Je tudíž zřejmé, že solidní, tj. dostatečně obsažné informace finančního charakteru musejí být na akruální

bázi. Doufejme, že přirozeným vývojem dojde k tomu, že vedle stávajícího akruálního účetnictví dojde k transformaci oblasti rozpočtů od peněžní k akruální bázi. Ubude tak prostor pro účelovou manipulaci s daty, která v politice jak na nejvyšší úrovni, tak i na úrovni malých municipalit může být nástrojem politických her a podvodů vůči voličům. Navíc se podstatně zvýší potenciál informací o finančních aspektech ukládaných úkolů veřejné správy při poskytování veřejných služeb ve srovnání se skutečně dosaženými finančními výsledky. Informace z účetnictví a rozpočtů budou vzájemně konzistentní a volič bude moci dostat solidní informace o finanční udržitelnosti ve veřejném sektoru.

Pokrok v této oblasti ale předpokládá větší povědomí politiků i voličů (nebo jejich zástupců) o charakteru akruálních informací a jejich informačním potenciálu i pro oblast rozpočtů. Rovněž bude nutné, aby byly informace poskytované všemi úrovněmi veřejné správy náležitě ověřovány. Parafrázujeme na závěr obvyklé rčení ze závěrečných titulků filmů: „Situace uvedená jako příklad v tomto textu se nezakládá na skutečnosti a je smyšlená“. Doufejme...

**Vladimír Zelenka**  
editor tohoto čísla



## Výzkum a vývoj v České republice



Marek Jošt

Výzkumu a vývoje (VaV) se v současné době týkají zejména tyto legislativní předpisy:

- zákon č. 130/2002 Sb., o podpoře výzkumu, experimentálního vývoje a inovací z veřejných prostředků a o změně některých souvisejících zákonů (zákon o podpoře výzkumu, experimentálního vývoje a inovací), ve znění pozdějších předpisů,
- zákon č. 227/2006 Sb., o výzkumu na lidských embryonálních kmenových buňkách a souvisejících činnostech a o změně některých souvisejících zákonů, ve znění pozdějších předpisů,
- zákon č. 341/2005 Sb., o veřejných výzkumných institucích, ve znění pozdějších předpisů,
- zákon č. 342/2005 Sb., o změně některých zákonů v souvislosti s přijetím zákona o veřejných výzkumných institucích,
- zákon č. 283/1992 Sb., o Akademii věd České republiky, ve znění pozdějších předpisů,
- Nařízení vlády č. 397/2009 Sb., o informačním systému výzkumu, experimentálního vývoje a inovací (účinné od 1. ledna 2010),
- metodika hodnocení výzkumných organizací a hodnocení programů účelové podpory výzkumu, vývoje a inovací,
- Statut Rady vlády pro výzkum, vývoj a inovace (příloha k usnesení vlády ze dne 30. listopadu 2009 č. 1457, ve znění usnesení vlády ze dne 18. dubna 2012 č. 286, ve znění usnesení vlády ze dne 8. dubna 2015 č. 252),
- Statut Grantové agentury České republiky (platné znění schválené usnesením vlády ze dne 7. srpna 2002 č. 770 ve znění usnesení vlády ze dne 16. března 2009 č. 305 a ve znění usnesení vlády ze dne 29. září 2009 č. 1234),
- Statut Technologické agentury České republiky (příloha k usnesení vlády ze dne 7. prosince 2009 č. 1530) a další předpisy.

### Definice výzkumu a vývoje

V českých podmínkách je VaV definován v zákoně č. 130/2002 Sb., o podpoře výzkumu a vývoje z veřejných prostředků a o změně některých souvisejících zákonů (zákon o podpoře výzkumu a vývoje), ve znění pozdějších předpisů.

Podle tohoto zákona je **základním výzkumem** teoretická nebo experimentální práce prováděná zejména za účelem získání nových vědomostí o základních principech jevů nebo pozorovatelných skutečností, která není primárně zaměřena na uplatnění nebo využití v praxi.

**Aplikovaný výzkum** představuje teoretickou nebo experimentální práci zaměřenou na získání nových poznatků a dovedností pro vývoj nových nebo podstatně zdokonalených výrobků, postupů nebo služeb.

**Experimentální vývoj** spočívá v získávání, spojování, formování a používání stávajících vědeckých, technologických, obchodních a jiných příslušných poznatků a dovedností pro návrh nových nebo podstatně zdokonalených výrobků, postupů nebo služeb.

Je zřejmé, že mezi výzkumem a vývojem existuje zásadní rozdíl. Výzkum by měl vést k získání nových poznatků a vývoj využívá těchto poznatků pro návrh nových výrobků, postupů či služeb. Výzkum je tedy spojen s rizikem menší využitelnosti dosažených poznatků v praxi.

### Rada vlády pro výzkum, vývoj a inovace

Na národní úrovni odpovídá za přípravu Národní politiky výzkumu, vývoje a inovací Rada vlády pro výzkum, vývoj a inovace (RVVI) ve spolupráci s Ministerstvem školství, mládeže a tělovýchovy (MŠMT) a Ministerstvem průmyslu a obchodu (MPO). RVVI plní funkci odborného a poradního orgánu vlády pro oblast výzkumu, experimentálního vývoje a inovací. Mezi hlavní úkoly Rady patří především kontrola plnění Národní politiky výzkumu, vývoje a inovací, navrhování národních priorit v této oblasti (aktuální priority jsou platné do roku 2030 dle usnesení vlády ze dne 19. července 2012 č. 552), navrhování celkových výdajů na VaV jednotlivých rozpočtových kapitol, správa a provozování informačního systému a další. Rada každoročně vydává výroční zprávu a zprávu o své činnosti.

V rámci zmíněných výdajů na VaV plynoucích ze státního rozpočtu do jednotlivých rozpočtových kapitol čerpalo v roce 2017 zhruba 48 % těchto zdrojů MŠMT (z celkové částky 35,1 mld. Kč). Následovala Akademie věd ČR (15 %), Grantová agentura ČR (12 %), Technologická agentura ČR (8 %) a MPO (6 %). Zbytek připadl ostatním ministerstvům.



*Paní Mráčková bývala domovní důvěrníci, dnes pro nás monitoruje spokojenost našich pracovníků.*

*Kresba: Ivan Svoboda*

### Celkové výdaje na VaV a intenzita VaV

Hodnota celkových výdajů vynaložených na VaV (tzv. GERD – Gross domestic expenditure on R&D) vykazuje rostoucí trend s výjimkou roku 2016, kdy došlo k poklesu tohoto ukazatele. V časové řadě posledních 10 let, tj. mezi roky 2008 až 2017, se částka výdajů pohybovala od 49,9 mld. Kč (2008) do 90,4 mld. Kč (2017). Ukazatel intenzity VaV (měřený jako podíl GERD k HDP) se ve sledovaném období nacházel mezi 1,24 % (2008) a 1,79 % (2017), přičemž svého maxima ve výši 1,97 % dosáhl v roce 2014. Od té doby se pohybuje na nižší úrovni. Vládou schválená Inovační strategie ČR 2019–2030 si klade za cíl, aby firmy navýšily investice ze svých zdrojů do VaV na 1,5 % HDP v roce 2025 a na 2 % v roce 2030. Celkové výdaje na VaV k HDP by pak měly dosáhnout 2,5 % v roce 2025 a 3 % v roce 2030. Podpora VaV patří mezi priority současné vlády.

### Celkové výdaje na VaV a intenzita VaV

Rok	Celkové výdaje na VaV (GERD) v mil. Kč	Intenzita VaV (GERD jako % HDP)
2008	49 872	1,24 %
2009	50 875	1,29 %
2010	52 974	1,34 %
2011	62 753	1,56 %
2012	72 360	1,78 %
2013	77 853	1,90 %
2014	85 104	1,97 %
2015	88 663	1,93 %
2016	80 109	1,68 %
2017	90 386	1,79 %

Zdroj: ČSÚ

V porovnání se zeměmi EU se z pohledu intenzity VaV umístila ČR v roce 2014 hned za průměrem zemí Evropské unie. V následujícím roce 2015 se mezi průměr EU a ČR dostalo Nizozemsko. Rok 2016 znamenal pro ČR zhoršení, když se před ČR dostaly kromě zmíněného Nizozemska také země jako Norsko, Slovinsko a Velká Británie. Z evropských zemí nabývá tradičně nejvyšší hodnoty tohoto ukazatele Švýcarsko a dále pak Švédsko, Rakousko a Německo. V roce 2016 činily celkové výdaje GERD na VaV za EU 302,9 mld. EUR. Nejvíce se na této částce podílelo Německo s výdaji 92,4 mld. EUR (30,5 %), Francie s výdaji 50,1 mld. EUR (16,5 %) a Velká Británie, která vynaložila 40,5 mld. EUR (13,4 %). Podíl ČR na GERD EU činil 3 mld. EUR (1 %).

### Struktura financování VaV

Na financování VaV se nejvyšší mírou podílejí již tradičně podnikatelské subjekty, které v posledních letech zaujímají až 60% podíl. Zbylý podíl pak připadá

zejména na tuzemské veřejné zdroje, méně pak na zahraniční veřejné zdroje (dohromady 39 %) a ostatní zdroje pocházející z České republiky (1 %). Pouze v letech 2011 až 2013 převažovaly nad zdroji podnikatelskými zdroje veřejné. V období let 2012 až 2015 bylo možné sledovat silnější zapojení veřejných zahraničních zdrojů. Na úrovni EU hrají důležitou roli rámcové programy. Současný Horizont 2020 pro léta 2014–2020 má stanovený rozpočet ve výši 77,028 mld. EUR.

### Zdroje financování VaV (v mil. korun)

Rok	Podnikatelské celkem	Veřejné			Ostat. z ČR	Celkem
		z ČR	ze zahr.	celkem		
2008	25 934	22 342	964	23 306	632	49 872
2009	24 657	24 301	1 305	25 606	612	50 875
2010	26 757	23 539	2 216	25 755	462	52 974
2011	29 890	26 179	6 093	32 272	591	62 753
2012	33 464	26 616	11 622	38 238	658	72 360
2013	37 832	27 045	12 576	39 621	400	77 853
2014	43 262	28 034	13 252	41 286	556	85 104
2015	45 607	28 563	13 820	42 383	673	88 663
2016	48 217	28 535	2 667	31 202	690	80 109
2017	53 839	31 232	4 307	35 539	1 008	90 386

Zdroj: ČSÚ

### Výdaje na VaV podle sektoru jeho provádění

Výdaje na VaV jsou spotřebovány v těchto čtyřech sektorech: podnikatelském (BERD – Business Enterprise Expenditure on R&D), vládním (GOVERD – Government Expenditure on R&D), vysokoškolském (HERD – Expenditure on R&D in the Higher Education Sector) a neziskovém. Zhruba 63 % prostředků plyne do podnikatelského sektoru následovaného v posledních letech vysokoškolským sektorem (20 % prostředků). Zbytek zdrojů putuje do vládního sektoru (17 %) a nepatrná část do sektoru neziskového.

### Výdaje na VaV dle sektoru provádění (v mil. korun)

Rok	Podnikatelský	Vládní	Vysokoškolský	Neziskový	Celkem
2008	28 728	11 703	9 232	209	49 872
2009	28 126	12 302	10 173	274	50 875
2010	30 013	12 020	10 616	325	52 974
2011	34 148	12 972	15 288	345	62 753
2012	38 228	13 884	19 879	369	72 360
2013	41 513	14 875	21 198	267	77 853
2014	46 981	16 145	21 628	350	85 104
2015	48 148	18 091	22 083	341	88 663
2016	48 980	14 549	16 382	198	80 109
2017	56 810	15 582	17 741	253	90 386

Zdroj: ČSÚ

## Nepřímá daňová podpora

Daňové odpočty od základu daně představují tzv. nepřímou daňovou podporu státu zejména směrem k soukromým subjektům. Za období let 2008 až 2017 takto ušetřily na daních z příjmů soukromé subjekty zhruba 19,2 mld. korun. Počet subjektů (soukromých podniků), které tuto možnost využily, začal v roce 2008 na počtu 595 a v dalších letech docházelo ke každoročnímu nárůstu až na hodnotu 1 306 v roce 2015. Od roku 2016 počet klesal až na 1 135 subjektů v roce 2017.

### Nepřímá daňová podpora v letech 2008–2017

Rok	Výdaje odečtené od základu daně (v mil. korun)	Nepřímá veřejná podpora VaV (v mil. korun)*	Podíl nepřímé podpory na VaV na státním rozpočtu
2008	4 857	1 020	0,09 %
2009	5 246	1 049	0,09 %
2010	6 931	1 317	0,11 %
2011	9 665	1 836	0,16 %
2012	10 435	1 983	0,17 %
2013	12 090	2 297	0,20 %
2014	11 912	2 263	0,19 %
2015	13 287	2 525	0,19 %
2016	12 550	2 384	0,20 %
2017	13 241	2 516	0,20 %

\*Vypočteno jako součin výdajů odečtených od základu daně a sazby daně z příjmů právnických osob

Zdroj: ČSÚ

V roce 2017 čerpalo nepřímou daňovou podporu 798 tuzemských podniků. Počet podniků pod zahraniční kontrolou dosáhl poloviny tohoto počtu. Zahraniční podniky si uplatnily dvě třetiny z celkově odečtených výdajů od základu daně a tím získaly 1,7 mld. korun, což představuje zatím nejvyšší zaznamenanou hodnotu. Na jeden zahraniční podnik tak průměrně připadla podpora ve výši 5 mil. korun, na domácí podnik pak 1 mil. korun. Častěji využívají nepřímou podporu malé a střední podniky. Dvě třetiny daňové podpory získaly v roce 2017 velké zahraniční podniky.

Nepřímou daňovou podporu využily v roce 2017 spíše podniky z oboru zpracovatelského průmyslu (58 %). Nejvyšší objem výdajů na výzkum a vývoj si odečetly podniky z automobilového průmyslu, a to 3,7 mld. korun, čímž ušetřily na daních zhruba 710 mil. korun. Soukromé zahraniční podniky tvořily v tomto odvětví 98 %.

Z hlediska geografického připadá nejvíce odpočtů na podniky nacházející se na území hlavního města Prahy, a to 3,8 mld. korun (úspora na dani 717 mil. korun). Výraznější částku si uplatnily také podniky na území Středočeského kraje (3,3 mld. korun s úsporou 629 mil. korun). Naopak nejmenší daňová

podpora byla využita na území Karlovarského kraje (27 mil. korun) a kraje Jihočeského (30 mil. korun).

## Počet pracovišť provádějících VaV

Ve sledovaném období posledních deseti let narůstal počet ekonomických subjektů provádějících VaV i jejich pracovišť.

### Počet ekonomických subjektů provádějících VaV a počet jejich pracovišť

Rok	Počet ekonomických subjektů	Počet pracovišť VaV
2008	2 047	2 233
2009	2 155	2 345
2010	2 392	2 587
2011	2 514	2 720
2012	2 578	2 778
2013	2 568	2 768
2014	2 629	2 840
2015	2 644	2 870
2016	2 604	2 830
2017	2 879	3 114

Zdroj: ČSÚ

Převážnou část vědeckých pracovišť provozuje podnikatelský sektor (více než 80 %), což odráží dříve uvedenou skutečnost, že nejvíce prostředků na VaV putuje do sektoru podnikatelského.

### Počet pracovišť podle sektoru provádění VaV

Rok	Podnikatelský	Vládní	Vysokoškolský	Neziskový	Celkem
2008	1 766	222	185	60	2 233
2009	1 872	223	187	63	2 345
2010	2 107	219	193	68	2 587
2011	2 237	209	202	72	2 720
2012	2 312	195	203	68	2 778
2013	2 299	199	208	62	2 768
2014	2 368	195	213	64	2 840
2015	2 387	196	228	59	2 870
2016	2 355	195	227	53	2 830
2017	2 628	199	229	58	3 114

Zdroj: ČSÚ

V podnikatelském sektoru připadá 74 % pracovišť na soukromé domácí podniky (v roce 2017). Zhruba 24 % pracovišť provozovaly soukromé podniky se zahraniční kontrolou a 2 % veřejné podniky.

Ve vládním sektoru měla 30 % pracovišť Akademie věd ČR a dalších 30 % knihovny, archivy a muzea. Resortní výzkumná pracoviště provozovala 18 % těchto pracovišť, zdravotní pracoviště 9 % a ostatní pracoviště 13 %.

Vysokoškolský sektor je charakteristický tím, že 84 % vědeckých pracovišť vedou veřejné a státní vysoké školy, 5 % fakultní nemocnice a 11 % soukromé vysoké školy.

### Počet zaměstnanců ve VaV

Počet zaměstnanců pracujících ve VaV lze měřit např. pomocí ukazatele tzv. Full Time Equivalent (FTE), tj. počet zaměstnanců přepočtený na plný úvazek. Tento ukazatel vykazuje neustále rostoucí tendenci.

#### Celkový počet zaměstnanců ve VaV

Rok	Počet zaměstnanců (FTE)
2008	50 808
2009	50 961
2010	52 290
2011	55 697
2012	60 329
2013	61 976
2014	64 443
2015	66 433
2016	65 783
2017	69 736

Zdroj: ČSÚ

Také počet zaměstnanců logicky odráží skutečnost, že většina prostředků plyne do podnikatelského sektoru. V tomto sektoru pracovalo v roce 2017 zhruba 57 % z celkového počtu zaměstnanců pracujících ve VaV. Dalších 23 % představovali zaměstnanci sektoru vysokoškolského a 20 % vládního sektoru. V neziskovém sektoru se věnuje VaV jen nepatrný zlomek zaměstnanců.

#### Počet zaměstnanců (FTE) podle sektoru provádění VaV

Rok	Podnikatelský	Vládní	Vysokoškolský	Neziskový	Celkem
2008	25 542	11 700	13 360	206	50 808
2009	25 382	11 518	13 812	249	50 961
2010	26 541	11 384	14 056	309	52 290
2011	29 014	11 627	14 724	332	55 697
2012	31 705	11 864	16 441	319	60 329
2013	33 188	12 275	16 240	273	61 976
2014	35 256	12 380	16 525	282	64 443
2015	36 365	12 953	16 868	247	66 433
2016	37 263	13 099	15 201	220	65 783
2017	39 968	13 689	15 803	276	69 736

Zdroj: ČSÚ

V podnikatelském sektoru bylo 55 % zaměstnanců v soukromých podnicích se zahraniční kontrolou. Soukromé podniky domácí zaměstnávaly 41 % vědeckých pracovníků a zbytek připadl na veřejné podniky.

Ve vládním sektoru patřila mezi největší zaměstnavatele Akademie věd ČR (67 %), následovala resortní výzkumná pracoviště (18 %) a ostatní pracoviště (15 %).

Vysokoškolský sektor charakterizuje vysoký podíl vědeckých pracovníků pracujících na veřejných a státních vysokých školách (93 %). Zaměstnanci fakultních nemocnic tvoří 5 % a 2 % patří soukromým vysokým školám.

Článek je zpracován jako výstup projektu IP100040 na Fakultě financí a účetnictví Vysoké školy ekonomické v Praze.

**Marek Jošt**

*Ing. Marek Jošt, Ph.D., je absolventem Fakulty financí a účetnictví VŠE v Praze, kde v současné době působí jako odborný asistent na katedře finančního účetnictví auditingu. Je přednášejícím a garantem kurzu Účetnictví neziskových organizací. Vedle toho se podílí na auditorských zakázkách podnikatelských i nepodnikatelských subjektů, je zapsán v rejstříku asistentů auditora KAČR a průběžně skládá dílčí auditorské zkoušky.*



## Výzkum a vývoj v účetnictví podnikatelů

Tento článek se zabývá výzkumem a vývojem (VaV) a jejich účetním zobrazením v českém účetnictví. Vedle toho zmiňuje také problematiku odpočtu od základu daně z příjmů z titulu nákladů vynaložených na výzkum a vývoj.

Ve srovnání s jinými rámci účetního výkaznictví (např. IAS/IFRS) neobsahují české účetní předpisy definici VaV, která by pomohla účetním jednotkám snáze rozpoznat, zda se jedná v daném případě o VaV či nikoliv. Inspiraci lze však hledat ve zmíněném zákoně č. 130/2002 Sb., o podpoře výzkumu a vývoje z veřejných prostředků, ve znění pozdějších předpisů, který definuje základní výzkum, aplikovaný výzkum a experimentální vývoj. Stejně tak je potřeba zmínit, že české účetní předpisy se k VaV vyjadřují celkově velmi stručně.

Z hlediska budoucího přínosu pro účetní jednotku je patrné, že výzkum je rizikovější v tom smyslu, že není jisté, k jakým novým poznatkům dojde a zda budou dále využitelné. Naopak vývoj využívá získané poznatky pro návrh nových výrobků, postupů či služeb. Tento zásadní rozdíl si uvědomuje i účetnictví a s oběma pojmy pracuje odlišně, resp. jsou odlišně vykazovány. Od 1. ledna 2018 došlo v této oblasti ke změně (na základě Směrnice 2013/34/EU ze dne 26. června 2013), podle níž mohou účetní jednotky aktivovat pouze vývoj. Výzkum zachycují v nákladech období jejich vynaložení s ohledem na nejistotu výsledku zkoumání a nesplnění charakteristiky aktiva. V souvislosti s tím také došlo k přejmenování rozvahové položky *B.I.1. Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje*, u níž bylo vypuštěno slovo „výzkumu“. Pokud účetní jednotky vykazovaly nehmotné výsledky výzkumu na zmíněném řádku podle § 6 odst. 3 písm. a) vyhlášky č. 500/2002 Sb., ve znění účinném před 1. lednem 2018, pokračují v jeho odpisování a vykazují tento majetek až do jeho vyřazení v rozvaze na řádku *B.I.4. Ostatní dlouhodobý nehmotný majetek*. Podle přechodných ustanovení zůstávají dříve vykázané nehmotné výsledky výzkumu v dlouhodobých nehmotných aktivech až do okamžiku jejich odepsání a vyřazení. U probíhajících projektů výzkumu vykazovaných dle předchozí právní úpravy jako nedokončený nehmotný majetek, u kterých nabíhají další náklady i po 1. lednu 2018, se odborná veřejnost kloní k odepsání nedokončeného majetku proti jinému výsledku hospodaření minulých let a účtování nákladů nově vzniklých po 1. lednu 2018 do nákladů.

### Omezení výplaty podílu na zisku

Riziko vývoje (resp. nehmotných aktiv) spojené s jeho nejistými výsledky a prospěchy pro účetní jednotku si uvědomuje zákon o účetnictví v § 28 odst. 7, kde zakazuje vyplácet podíly na zisku, pokud účetní jednotka vyazuje v aktivech rozvahy náklady na vývoj, ledaže disponibilní zdroje, ze kterých je možné vyplácet

tyto podíly a nerozdělený zisk minulých let, dosahuje alespoň částky neodepsané části nákladů na vývoj. To naznačuje, že náklady na VaV mohou být v rozvaze nadhodnocené a stejně tak výsledek hospodaření. Proto se omezuje jeho výplata. Zde se otevírá prostor pro testování dlouhodobých aktiv na snížení hodnoty, jak to uvádí např. mezinárodní účetní standard IAS 36, čímž by bylo eliminováno možné nadhodnocení aktiv a výsledku hospodaření.

### Vykazování nákladů na vývoj

S náklady na vývoj se lze dle aktuálně platných účetních předpisů setkat ve třech položkách rozvahy – v dlouhodobých nehmotných aktivech, v nedokončené výrobě a v komplexních nákladech příštích období. Pokud náklady na vývoj nespĺňují podmínky pro vykázání v rozvaze, zachytí je účetní jednotka v nákladech v období jejich vynaložení.

V dlouhodobých nehmotných aktivech mohou účetní jednotky vykazovat dle § 6 odst. 3 písm. a) vyhlášky nehmotné výsledky vývoje a software, které jsou vytvořeny vlastní činností k obchodování s nimi nebo nabyty od jiných osob. Vytvořením vlastní činnosti k obchodování s nimi se rozumí to, že vlastní vývoj povede buď přímo k vytvoření aktiva, s nímž bude obchodováno, nebo povede k návrhu materiálů, zařízení, výrobků, postupů, systémů nebo služeb sloužících přímo k obchodní činnosti (např. po jejich výrobě podle vyvinutého designu budou prodávány). Záměr budoucího prodeje by měl existovat již v okamžiku pořízování nehmotných výsledků vývoje nebo nejpozději v okamžiku dokončení. Co se týká pojmu „prodej“, mělo by jít o prodej opakovaný, nikoliv jednorázový. Samozřejmě musí být zároveň splněna podmínka doby použitelnosti delší než jeden rok a dosažení výše ocenění vlastních nákladů stanovené účetní jednotkou. Příkladem může být vývoj softwaru za účelem opakovaného poskytování licencí k němu. Naopak software vytvořený pro vlastní administrativní činnost účetní jednotky bude vykázán v nákladech účetního období.

Vykazováním nákladů na VaV se zabývá dlouhodobě také Národní účetní rada (NÚR), která zahájila již v září roku 2015 přípravu pracovního návrhu interpretace upravující vykazování VaV v účetnictví podle českých účetních předpisů. Dne 16. září 2019 pak NÚR schválila znovu návrh interpretace *NI-58 Vykazování nehmotných výsledků výzkumu a vývoje* do vnějšího připomínkového řízení, to v současné době stále probíhá. Tento návrh s sebou přináší následující podmínky, které musí být splněny, aby mohly být výdaje na vývoj aktivovány do dlouhodobého nehmotného majetku:

- schopnost účetní jednotky prokázat technickou proveditelnost dokončení nehmotného aktiva,

- schopnost účetní jednotky prokázat záměr a schopnost dokončení a užívání nehmotného aktiva souvisejícího s vývojem,
- existence předpokladu budoucích ekonomických užitků, které nebudou nižší než vynaložené náklady,
- schopnost účetní jednotky prokázat dostupnost zdrojů pro dokončení nehmotného aktiva,
- možnost spolehlivě ocenit nehmotné aktivum dle účetních předpisů.

Uvedené podmínky by měly účetním jednotkám pomoci snáze rozhodnout, zda se v konkrétní situaci jedná o dlouhodobé nehmotné aktivum či nikoliv.

Ocenění nehmotných výsledků vývoje vytvořených vlastní činností vlastními náklady vychází z § 25 odst. 5 písm. d) zákona o účetnictví a § 49 odst. 5 vyhlášky. Vlastní náklady zahrnují přímé náklady vynaložené na tvorbu aktiva, popř. také nepřímé náklady přiřaditelné vytvářenému aktivu. Do ocenění lze zahrnout rovněž správní náklady, je-li vytvoření majetku dlouhodobé povahy.

Odpisovat nehmotné výsledky vývoje by účetní jednotka měla po dobu, po kterou předpokládá, že jí bude aktivum přinášet ekonomické užitky. Pokud dobu použitelnosti nelze odhadnout, měla by účetní jednotka dle § 56 odst. 2 vyhlášky odpisovat aktivum min. 60 měsíců a max. 120 měsíců, přičemž zvolenou dobu odpisování popíše v příloze v účetní závěrce. Jisté specifikum spočívá v případě odpisování vývoje ve stanovení zbytkové hodnoty, která bude pravděpodobně nulová. Návrh interpretace NI-58 NÚR počítá s testem na snížení hodnoty prováděným vždy k datu účetní závěrky, jak je to běžné v mezinárodním účetním standardu IAS 36.

Položka rozvahy *C.I.2. Nedokončená výroba a polotovary* obsahuje náklady na vývoj spojené s aktivitami prováděnými na zakázku např. konkrétnímu zákazníkovi, jež nejsou k rozvahovému dni dokončeny. Příkladem může být vývoj softwaru ve vlastní režii účetní jednotky pro konkrétního zákazníka (bez dalšího opakovaného prodeje), který není k rozvahovému dni dokončen.

Poslední položkou rozvahy, ve které se lze setkat s náklady na vývoj, je řádek *C.II.3.2. Komplexní náklady příštích období* či řádek *D.2. Komplexní náklady příštích období* (vykázání na jednom z řádků se řídí rozhodnutím účetní jednotky). Jde o náklady týkající se příštích účetních období a mající vazbu k danému účelu. Jako příklad lze uvést software vztahující se souhrnně k budoucím výkonům. *Český účetní standard č. 017 Zúčtovací vztahy* požaduje provést rozpuštění těchto nákladů do účetních období, s nimiž věcně a časově rozlišené náklady souvisejí, nejpozději však do čtyř let od zaúčtování komplexních nákladů příštích období. Problém může nastávat v situacích, kdy účetní jednotka považuje tento časový horizont za příliš krátký s ohledem na vazbu nákladů k následujícím účetním obdobím. Pokud jednotka usoudí, že by se takové náklady měly rozlišovat delší dobu, a povede-li

to k věrnějšímu a poctivějšímu obrazu účetnictví, může se odchýlit od dikce předpisů podle § 7 odst. 2 zákona o účetnictví. Měla by to popsat v příloze v účetní závěrce včetně uvedení důvodu odchýlení.

V praxi je možné se někdy setkat s vykazováním výdajů na vývoj v nákladech příštích období či v komplexních nákladech příštích období. NÚR však takové řešení do budoucna nepreferuje z hlediska povahy vývoje i konzistence mezi účetními závěrkami. Naopak se přiklání k tomu, aby byly výdaje na vývoj zachycovány výhradně buď jako dlouhodobé nehmotné aktivum, nebo ve výsledku hospodaření při nesplnění podmínek aktivace. V případě, že budou účetní jednotky vykazovat před nabytím účinnosti příslušné interpretace výdaje na vývoj v položkách *náklady příštích období* či *komplexní náklady příštích období* a pokud účetní jednotka rozhodne o pokračování tohoto postupu účtování až do úplného odepsání, navrhuje NÚR popsat v přílohách v účetní závěrce částky aktivované do nákladů příštích období, komplexních nákladů příštích období a dlouhodobého nehmotného majetku tak, aby si uživatel udělal představu o výši vývoje aktivovaného v rámci rozvahy.

Poslední zmínka o VaV se objevuje v § 21 odst. 2 zákona o účetnictví, který požaduje v písm. c), aby účetní jednotky ve výroční zprávě zveřejňovaly informace o aktivitách v oblasti výzkumu a vývoje.

### Cíle interpretace NÚR

Zmíněný návrh interpretace *NI-58 Vykazování nehmotných výsledků výzkumu a vývoje* zkoumá také to, zda je přístup k vykazování nákladů na VaV v účetních závěrkách připravených dle IFRS akceptovatelný i podle českých účetních předpisů. Podle NÚR nejsou podmínky aktivace nákladů na vývoj obsažené v IAS 38 v rozporu s požadavky českých účetních předpisů. Vyjasněním kompatibility přístupu k nákladům na VaV dle IFRS s požadavky českých účetních předpisů si NÚR slibuje vyšší konzistenci účetních postupů v praxi, snížení nákladů na konverze účetních závěrek mezi oběma systémy navzájem a lepší pochopení řešení v rámci českých účetních předpisů. V konečném důsledku by mohlo dojít ke snížení subjektivity vykazování nákladů na VaV a zvýšení věrného a poctivého obrazu závěrek.

### Odpočty výdajů (nákladů) na VaV od základu daně z příjmů

Možnost odečíst si vynaložené výdaje (náklady) na VaV od základu daně existuje v České republice již od roku 2005, kdy vstoupila v platnost novela zákona o daních z příjmů č. 669/2004 Sb. Danou problematiku řešil tehdy zákon v § 34 odst. 4. Za uplynulých zhruba 15 let došlo v této oblasti pochopitelně ke změnám, přičemž obsahem tohoto článku je aktuální znění odpočtů podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, včetně novinek účinných od 1. dubna 2019,

kdy vstoupil v platnost zákon č. 80/2019 Sb., kterým se mění některé zákony v oblasti daní a některé další zákony (vyhlášen ve Sbírce zákonů 27. března 2019). V souvislosti s novelou je třeba zmínit přechodné ustanovení č. 14 zavedené zákonem č. 80/2019 Sb.

Podle něho se na projekty, jejichž řešení bylo zahájeno před dnem nabytí účinnosti novely (tj. před 1. dubnem 2019), použije původní znění zákona. Na projekty zahájené ve zdaňovacím období nebo období, za které se podává daňové přiznání a které nejsou ke dni nabytí

## Hugo a Sally se opět baví o inventurách\*

### 1. Čemu se mám při inventuře hlavně věnovat?



Jedu na inventuru, tak jsem si znovu přečetl standard ISA 501. Zaujalo mne, že návštěva inventury může sloužit jako test kontrol nebo test věcné správnosti. To si můžu vybrat?

Do určité míry ano. Záleží na tvém vyhodnocení rizik a plánovaném přístupu. Buď chceš při návštěvě ověřit, že inventurní proces probíhá spolehlivě, pak děláš test kontroly. Anebo si chceš při návštěvě sám přímo ověřit stav zásob, pak děláš test věcné správnosti.



Já vždycky pozoruju, jak inventura probíhá. To je ten test kontroly?

Pouhé pozorování inventury není ještě testem kontroly. Pozorováním si jen uděláš předběžný názor a odhadneš rizika. Otestovat spolehlivost inventurního procesu jakožto kontroly vyžaduje víc práce.

Tak co kdybys si před inventurou nastudoval směrnice, promluvil s provozním ředitelem o celém procesu, podíval se, jak vybírají a školí inventurní týmy a tak. A při vlastní návštěvě bych potom většinu času věnoval pozorování toho, jak oni sami počítají. To by už byl test kontrol?

To už vypadá lépe. Ale co tvoje vlastní počítání zásob na nějakém vzorku?

To bych taky dělal. Ale až poté, co to spočítali sami. Mnou spočítané množství bych porovnal s tím, co spočítali oni. Abych si ověřil, že to opravdu neodflákli. A samozřejmě po inventuře bych ještě ověřil, že ty výsledky správně sumarizovali, schválili a promítli do účetnictví.

To by už test kontrol mohl být. A co kdybys touhle cestou nechtěl jít a pojal bys návštěvu inventury čistě jako věcný test?

Tak to bych dělal jinak. Vybral bych si svůj vlastní vzorek zásob, sám si je spočítal a výsledek rovnou porovnával s účetní evidencí. Vybíral bych reprezentativně, ale s přihlédnutím k finanční velikosti. A obvykle bych těch položek ve vzorku měl víc, než u té varianty s testováním kontroly. Takže často může být efektivnější provést test kontrol.

Souhlasím. Řada auditorů má tendenci návštěvu inventury pojímat čistě jako věcný test a věnují se povětšinou jen fyzickému počítání. Ale když těch zásob je velké množství, tak dokážeš sám přepočítat jen zlomek zásob. Pak může být mnohem smysluplnější ověřit, že klientova inventarizace je spolehlivá jako celek.

-SpM-

\* Navazuje na diskusi H&S z čísla 9/2017.





účinnosti tohoto zákona ukončeny, lze použít znění novelizovaného zákona (tento postup musí daňový poplatník použít ve všech zdaňovacích obdobích, za která podává příznání a v rámci nichž je projekt VaV řešen).

V současné době upravuje odpočty na podporu VaV zákon o daních z příjmů v § 34 (odst. 4 a 5) až § 34e. Pokud poplatník nemůže využít tento odpočet od základu daně z důvodu nízkého základu daně nebo daňové ztráty, zákon mu dovoluje učinit tak nejpozději ve třetím zdaňovacím období následujícím po období, ve kterém vznikly.

Výše odpočtu činí součet 100 % výdajů vynaložených ve zdaňovacím období nebo obdobích, za které se podává daňové příznání na VaV zahrnovaných do odpočtu, které nepřevyšují úhrn výdajů vynaložených v rozhodné době na VaV zahrnovaných do odpočtu (převyšují-li úhrn výdajů, činí odpočet 110 % výdajů).

Aby mohl poplatník zahrnout do odpočtu výdaje (náklady) na VaV, musí jít o výdaje (náklady) vynaložené ode dne podání *oznámení o záměru odečíst od základu daně odpočet na VaV* při realizaci projektu VaV. Jde například o návrhy technologií, výrobu funkčního vzorku či prototypu produktu nebo jeho částí souvisejících s realizací projektu VaV, návrhy technologií, výpočty, projekční a konstrukční práce, experimentální a teoretické práce aj. Poplatník musí tyto výdaje evidovat odděleně od svých ostatních výdajů (nákladů).

Zamýšlí-li poplatník využít odpočtu od základu daně, je jeho povinností oznámit tuto skutečnost správci daně, a to za každý projekt zvlášť. Oznámení obsahuje název projektu a jeho zaměření a informace o poplatníkovi. Tento nový požadavek přinesla zmíněná novela zákona z roku 2019. Podáním oznámení je stanoven přesný okamžik, od něhož si poplatník může začít zahrnovat do odpočtu výdaje (náklady) spojené s VaV.

K danému projektu VaV dále poplatník vypracovává tzv. projektovou dokumentaci. Dokumentace by měla obsahovat:

- identifikační údaje o poplatníkovi,
- dobu řešení projektu a jeho cíle,
- předpokládané výdaje v jednotlivých letech řešení projektu od roku podání oznámení o záměru odečíst od základu daně odpočet na VaV,
- předpokládané celkové výdaje na řešení projektu,

- jména osob, které odborně zajišťují řešení projektu včetně jejich kvalifikace a formy pracovněprávního vztahu k poplatníkovi,
- způsob kontroly a hodnocení postupu řešení projektu a dosažených výsledků,
- den schválení dokumentace,
- jméno a podpis osoby schvalující projektovou dokumentaci.

Z povinných náležitostí projektové dokumentace je nově vypuštěno označení místem schválení. Významnou změnou je požadavek, aby byla projektová dokumentace schválena nejpozději ve lhůtě pro podání daňového příznání a nikoliv před zahájením řešení projektu, jako tomu bylo před novelou zákona o daních z příjmů. Odpočet na podporu VaV související s oznámeným projektem VaV smí poplatník daně odečíst od základu daně nejdříve za období, pro které je ve lhůtě pro podání řádného daňového příznání schválena projektová dokumentace.

Poplatníci společnosti veřejné obchodní společnosti si mohou odpočet zvýšit o poměrnou část odpočtu, tj. o poměr, v němž se podílejí na zisku společnosti. Analogicky si poplatníci komplementáři komanditní společnosti mohou uplatnit odpočet ve výši poměru, ve kterém se podílejí na zisku společnosti.

Daňoví poplatníci mohou požádat formou žádosti správce daně o rozhodnutí o závazném posouzení výdajů vynaložených na VaV zahrnovaných do odpočtu. V žádosti by poplatníci měli uvést:

- název a cíle projektu,
- výčet činností realizovaných v průběhu řešení projektu vč. důvodu, proč poplatník považuje tyto činnosti za nutné pro řešení projektu,
- výčet výdajů souvisejících s realizovanými činnostmi,
- výčet činností, u nichž si poplatník není jist, zda s nimi související výdaje lze zahrnout do odpočtu vč. důvodu pochybností,
- způsob rozdělení výdajů na výdaje spojené s realizací projektu a výdaje ostatní vč. kritéria rozdělení,
- období, jehož se má rozhodnutí týkat, a návrh výroku rozhodnutí.

Shrnutí nejdůležitějších legislativních změn:

- povinnost zpracovat projektovou dokumentaci nejpozději ve lhůtě pro podání řádného daňového příznání (nikoliv již před zahájením řešení projektu),
- zavedení povinnosti podat oznámení správci daně o záměru využít odpočtu na VaV od základu daně,
- vypuštění povinnosti uvést místo schválení z povinných náležitostí projektu,
- zjednodušení vymezení osob odpovědných za projekt.

Článek je zpracován jako výstup projektu IP100040 na Fakultě financí a účetnictví Vysoké školy ekonomické v Praze.

**Marek Jošt**

# Rozpočtové dokumenty při přezkoumání hospodaření



Martin Tocaer

Auditor se při provádění zakázky přezkoumání hospodaření obce, městyse či města (územní celek) setká s následujícími rozpočtovými dokumenty – rozpočet, rozpočtová opatření, střednědobý výhled rozpočtu, závěrečný účet a pravidla rozpočtového provizoria. S prvními čtyřmi se setká při provádění každé jednotlivé zakázky a s posledním pouze v případě, že je u dané zakázky v ověřovaném roce relevantní.

Podstatou přezkoumání hospodaření je ověření, zda je přezkoumávané hospodaření v souladu s právními předpisy. Podívejme se podrobněji na požadavky právních předpisů ve vztahu k uvedeným rozpočtovým dokumentům. Drtivá většina požadavků vychází ze zákona č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů, v platném znění (zákon). Článek pro zjednodušení (zejména v odkazech na právní předpisy) nereflektuje dobrovolné svazky obcí a hlavní město Prahu.

## Rozpočet

Rozpočet územního celku je finančním plánem na rozpočtový (kalendářní) rok a nástrojem řízení hospodaření (§ 2 a 4 zákona). Je schvalován zastupitelstvem územního celku (§ 84 odst. 2 písm. b) zákona č. 128/2000 Sb., o obcích). Rozpočet se závazně sestavuje v třídění podle rozpočtové skladby, která je stanovena vyhláškou č. 323/2002 Sb. (§ 12 odst. 1 a 2 zákona). Rozpočet vyjadřuje závazné ukazatele (výdajové limity), které (až na výjimky definované § 16 odst. 4 zákona) nesmí být překročeny. Územní celky mají značnou volnost při volbě, v jaké struktuře závazné ukazatele schválí. Lze se setkat s případy, kdy jsou závazné ukazatele vyjádřeny velmi agregovaně, i s případy, kdy jich je stanoveno mnoho. Vysoký počet závazných ukazatelů není sám o sobě chybou, ale platí, že takové nastavení zvyšuje riziko překročení rozpočtu (především ve druhé polovině roku) a pro finanční řízení územního celku často není účelné.

Ve vztahu k rozpočtu je třeba posoudit, zda je schválen jako přebytkový, vyrovnaný či schodkový. Rozpočet se do těchto kategorií klasifikuje podle rozdílu mezi příjmy a výdaji. Pokud jsou příjmy větší než výdaje, jedná se o rozpočet přebytkový, pokud jsou příjmy nižší než výdaje, jedná se o rozpočet schodkový, a v případě rovnosti příjmů a výdajů jde o rozpočet vyrovnaný. Je třeba věnovat pozornost tomu, že z hlediska vyhlášky o rozpočtové skladbě není přijetí úvěru příjmem a splátka úvěru výdajem. Rozpočet obsahuje kromě příjmů (třídy 1–4 druhového třídění rozpočtové skladby) a výdajů (třídy 5 a 6 druhového třídění

i „třetí stranu“, kterou je tzv. financování (třída 8 druhového třídění). Financování vysvětluje rozdíl mezi příjmy a výdaji. Např. pokud jsou výdaje vyšší než příjmy, jedná se o rozpočet schodkový a financování vysvětluje, z jakých zdrojů je schodek krytý. Těmito zdroji mohou být vlastní finanční prostředky územního celku z minulých let či návratné zdroje jako např. smluvně zabezpečená půjčka, úvěr, návratná finanční výpomoc či příjem z prodeje komunálních dluhopisů (§ 4 odst. 5 zákona). Vzhledem k tomu, že třída 8 (financování) vysvětluje rozdíl mezi příjmy a výdaji, matematicky platí, že výše třídy 8 je vždy rovna rozdílu mezi příjmy a výdaji, v návaznosti na systém rozpočtové skladby má ale vždy opačné znaménko.

Uvedli jsme, že přijetí úvěru není příjmem. Z hlediska systému rozpočtové skladby se jedná právě o financování (kladné). Splátka úvěru pak není výdajem, ale rovněž financováním (záporným). V rámci třídy 8 (financování) je třeba dále věnovat pozornost položce 8115, která vyjadřuje změnu stavu finančních prostředků za sledované období. Je-li tato položka rozpočtována jako kladná, územní celek plánuje pokles finančních prostředků na rozpočtových účtech; pokud je záporná, pak naopak přírůstek. Výše položky vychází z rozdílu mezi počátečním a konečným stavem peněz na účtech, které se třídí rozpočtovou skladbou (např. při stavu peněz k 1. lednu ve výši 50 a stavu k 31. prosinci ve výši 35 se položka 8115 určí výpočtem  $50 - 35 = +15$ ). V rozpočtu se prostřednictvím této položky plánuje, jakým způsobem se změní stav prostředků na účtech územního celku v průběhu roku.



*Slečna Bohunka je předmětem našeho výzkumného programu se zaměřením na kvalitu pracovních podmínek našich zaměstnanců.*

*Kresba: Ivan Svoboda*

Shrňme si výše uvedené na jednoduchém příkladu. Územní celek schválí v rozpočtu příjmy např. ve výši 100 a výdaje ve výši 120 – jedná se o schodkový rozpočet se schodkem ve výši  $100 - 120 = -20$ . Třída 8 (financování) bude rozpočtována ve výši +20 (rozdíl mezi příjmy a výdaji s opačným znaménkem). Z položek rozpočtovaných ve financování bude patrné, z jakých zdrojů je schodek krytý. Pokud bude územní celek rozdíl financovat výhradně z vlastních finančních prostředků z minulých let, bude tato skutečnost v rozpočtu vyjádřena prostřednictvím kladné položky 8115 ve výši 20. Je nutné, aby prostředky minimálně v této výši měl územní celek k 1. lednu běžného roku na svých rozpočtových účtech k dispozici.

Uvedme ještě jeden příklad. V rozpočtu územního celku jsou schváleny příjmy ve výši 100 a výdaje ve výši 98, jedná se o přebytkový rozpočet s přebytkem ve výši 2. Součástí rozpočtu je rovněž plánovaná splátka dlouhodobého úvěru ve výši 5. Vidíme, že územní celek sestavil rozpočet sice přebytkový, ale zároveň plánuje pokles prostředků v průběhu roku o 3. Zrekapitulujme: příjmy 100 – výdaje 98 = +2 (přebytek); financování celkem musí být vyjádřeno ve výši -2. Splátka úvěru se klasifikuje jako záporné financování (pol. 8124 ve výši -5). Tuto splátku bude územní celek krýt částečně plánovaným přebytkem ve výši +2 a zároveň i zapojením vlastních zdrojů z minulých let (pol. 8115 ve výši +3). Vidíme, že celkové financování bude schváleno opravdu ve výši -2 ( $-5 + 3 = -2$ ). Tímto příkladem jsme si ukázali variantu přebytkového rozpočtu, kterým je zároveň plánován pokles finančních prostředků. Pojem „přebytkový“ by zde byl bez dalšího vysvětlení určitým způsobem zavádějící.

Pokud je do rozpočtu zapojen úvěr (ať už ve schváleném rozpočtu či v průběhu roku rozpočtovým opatřením), je nutné, aby byl v okamžiku zapojení smluvně zabezpečený (požadavek § 4 odst. 5 zákona).

Příklady jsme uvedli pro orientaci v pojmech a systému rozpočtu. Zákon nepožaduje, aby bylo v textu usnesení výslovně uvedeno, zda je schvalovaný rozpočet přebytkový, schodkový či vyrovnaný, byť to lze doporučit, protože informace, zda příjmy běžného roku postačují ke krytí jeho výdajů, je významná. Pokud územní celek tuto klasifikaci v usnesení používá, měl by s ní pracovat správně a nevydávat např. schodkový rozpočet za vyrovnaný s tím, že zapojuje vlastní prostředky z minulých let či dokonce přijetí úvěru do příjmů namísto do financování.

Při provádění přezkoumání hospodaření je vhodné také sledovat trend hospodaření územního celku. Zde si nelze vystačit pouze se „základní“ klasifikací rozpočtu, tj. zda je přebytkový, schodkový či vyrovnaný. Velmi důležitým ukazatelem je především provozní saldo, které se zjistí jako rozdíl mezi běžnými příjmy a běžnými výdaji (pravidelně se opakujícími příjmy a výdaji). Provozní saldo vyjadřuje, kolik územnímu celku zbývá po úhradě provozu k dalšímu použití

(na investice, splátky dluhů, k tvorbě finančních rezerv či úspor). Záporné provozní saldo je velmi nebezpečné, protože znamená, že pravidelně se opakující příjmy nestačí ke krytí pravidelně se opakujících výdajů. Je žádoucí, aby provozní saldo bylo kladné, stabilní a v dostatečné výši. Při interpretaci provozního salda je třeba věnovat zvláštní pozornost významným opravám majetku, protože se v některých případech nemusí jednat o standardní provozní výdaj v pravém slova smyslu, ale fakticky spíše o investici, ačkoliv je případ účetně i rozpočtově vyhodnocen jako oprava (např. oprava chodníku, která proběhne de facto tím, že se pořídí nový chodník, ale nedojde ke změnám technických parametrů). Opravy jsou samozřejmě běžnými výdaji (pol. 5171), a proto snižují hodnotu provozního salda. Pro úplnost dodejme, že běžné příjmy se zjistí jako součet daňových příjmů (třída 1), nedaňových příjmů (třída 2) a neinvestičních přijatých transferů (pol. 41 xx). Běžné výdaje jsou dány výší třídy 5.

Dalším vhodným ukazatelem je porovnání daňových příjmů a běžných výdajů, kdy by daňové příjmy měly být ideálně vyšší.

Oba uvedené ukazatele jsou zásadním způsobem závislé na celkovém vývoji ekonomiky, protože se do jejich výpočtů zahrnují daňové příjmy, které jsou převážně tvořeny sdílenými daňovými příjmy (jejich výše je závislá na vývoji ekonomiky a celostátním výběru daní).

### Rozpočtová opatření

Rozpočtovými opatřeními se provádí změny rozpočtu (§ 16 odst. 2 zákona), přičemž je stanoveno, že rozpočtové opatření se provádí před provedením rozpočtové nezajištěného výdaje (§ 16 odst. 4). Toto ustanovení rovněž obsahuje čtyři výjimky, kdy je možné rozpočtové opatření provést až následně, tj. po provedení rozpočtové nezajištěného výdaje. Může se tak stát pouze při živelní pohromě nebo havárii ohrožující životy a majetek, při plnění peněžní povinnosti uložené pravomocným rozhodnutím, při obdržení dotace před koncem kalendářního roku nebo v případě průtokové dotace příspěvkové organizaci. V ostatních případech nesmí být výdajový závazný ukazatel rozpočtu překročen (podrobnost závazných ukazatelů si územní celek stanovuje sám).

Rozpočtová opatření schvaluje zastupitelstvo územního celku, přičemž zastupitelstvo může na radu (starostu v obcích, kde se rada nevolí) převést kompetenci k provádění rozpočtových opatření v určitém rozsahu. Rada (nebo starosta) může pak v určeném rozsahu rozpočtová opatření provádět samostatně (§ 102 odst. 2 písm. b) zákona o obcích).

Stejně jako u rozpočtu, tak i u rozpočtových opatření platí požadavek na dvoustrannost. Na jedné straně jsou např. zvyšovány výdaje a na druhé straně musí být řečeno, z čeho jsou tyto výdaje kryté (zvýšením příjmů běžného roku, snížením jiných výdajů běžného roku, zapojením vlastních prostředků z minulých let či

zapojením návratných zdrojů). Nelze připustit, aby rozpočtovým opatřením byly zvýšeny výdaje a zároveň nebylo určeno, kterými zdroji jsou kryty.

Definice rozpočtového opatření je uvedena v § 16 odst. 3 zákona. Rozpočtovým opatřením se objem

rozpočtu buď zvyšuje (zvýšení na jedné straně výdajů a na druhé straně příjmů, vlastních zdrojů z minulých let nebo návratných zdrojů), či snižuje (snížení výdajů a příjmů nebo vyčlenění prostředků „mimo rozpočet“ a jejich uchování např. pro následující roky), případně

## Hugo a Sally se opět baví o inventurách\*

### 2. Počítání a měření při inventuře

Hugo, při tom počítání si dávej pozor! Někdy to nemusí být tak jednoduché, jak se zdá.

Myslíš to, že musím počítat oběma směry? Vybrat položky z evidence i naopak z fyzických zásob na ploše skladu?

To je jasné. Já měla na mysli komplikovanost samotného počítání.

Jak to myslíš? Co může být složitější na tom spočítat kusy zboží? Často to mají na paletách nebo v kartonech. Spočítám krabice, vynásobím počtem palet a je to.

A jak víš, že je v každé krabici správné zboží a vždy stejné množství? Neměl by sis to taky překontrolovat? I palety mohou být záludné. Jednou jsem inventarizovala prací prášky. Ukázalo se, že se používají dva způsoby ložení. Na stejných paletách tak byl jiný počet pytlíků. A to nemluvím o záměnách podobného zboží.

To máš pravdu. A ještě horší je, když zásoby nejde jednoduše počítat, ale musí se měřit. Nedávno jsem byl na inventuře uhlí. Měli na ni svého experta. Každou hromadu uhlí zaměřil a pak ji spočítal. Bylo to docela sofistikované, záleželo na druhu uhlí, měli k tomu různé tabulky a koeficienty.

Takže ty jsi vlastně spoléhal na měření toho jejich experta. V takové situaci je potřeba důkladně posoudit jeho způsobilost, schopnost a objektivitu. ISA 500.8 ti k tomu dává detailní výklad.

Já vím. Dávám si pozor, i když si klient něco měří sám. Jako loni, když jsem byl na inventuře elektrokabelů. Víš, taková ta dvoumetrová dřevěná kola, na kterých jsou namotány stovky metrů kabelů, co se dávají do země. Takových kol měli spoustu, řada z nich byla načatých.

No to by mne zajímalo, jak se to měří.

Mají na to taková elektrická měřidla. Na každý konec kabelu připojíš kontakt a on to pomocí elektrického odporu proměří. Divné mi přišlo, když jsem v jejich podkladech viděl, že naměřili 358,65 metru. Ptal jsem se, s jakou přesností ten přístroj měří. Řekli mi, že na celé metry. A hned jim došlo, že tím nemohli naměřit 65 centimetrů. Tak se přiznali, že některá ta kola neměřili a jen přepsali číslo ze skladové evidence.

-SpM-

\* Navazuje na diskusi H&S z čísla 9/2017.

se objem rozpočtu nemění (zvýšení výdajů a zároveň snížení jiných výdajů ve stejné výši).

Rozpočtové opatření se povinně provádí, pokud se mění výše výdajového závazného ukazatele, případně se zapojují návratné zdroje či jejich splátky.

Rozpočtové opatření v příjmech se povinně provádí ve dvou situacích. Za prvé v případě, kdy mají být dosud nepředvídané příjmy použity k úhradě rozpočtem dosud nezajištěných výdajů. Rozpočtové opatření se v tomto případě provede z důvodu zvýšení výdajů, nikoliv z důvodu zvýšení příjmů (příjmy jsou v pozici zdroje krytí nových výdajů). Za druhé by se jednalo o situaci, kdy by byly příjmy rozpočtovány nereálně vysoké a těmito nereálnými příjmy by byly kryty výdaje (jejich krytí by bylo ohroženo). Zde by bylo nutné provést rozpočtové opatření, nereálné příjmy snížit a na druhé straně snížit i nezajištěné výdaje či řešit jejich financování jiným způsobem (vlastní zdroje z minulých let či návratné zdroje).

Dodejme, že územní celky jsou povinny rozpočtová opatření číslovat v časové posloupnosti (§ 16 odst. 2 zákona).

Rozpočet po provedeném rozpočtovém opatření se nazývá „upravený rozpočet“. Na počátku vždy stojí schválený rozpočet a po jednotlivých rozpočtových opatřeních následuje „upravený rozpočet po rozpočtovém opatření č. 1“, „upravený rozpočet po rozpočtovém opatření č. 2“, atp. Jednotlivá rozpočtová opatření nelze vytrhávat z kontextu celého rozpočtu. Pokud bylo v průběhu roku provedeno např. 10 změn rozpočtu, pracoval územní celek s 11 různými plány finančního hospodaření (schválený rozpočet a jednotlivé upravené rozpočty po aktuálně poslední provedené změně). V tomto případě bylo tedy vytvořeno 11 plánů (odhadů), jak bude vypadat (probíhat) rozpočtové hospodaření za celý rok k 31. prosinci.

Platí, že s postupujícím časem by plánované příjmy a výdaje měly být přesnější, protože jednak je známo plnění rozpočtu za dosavadní část roku, a zároveň je k dispozici více informací o vývoji podmínek, které mají na plnění rozpočtu vliv.

### Střednědobý výhled rozpočtu

Střednědobý výhled rozpočtu je upraven ust. § 3 zákona. Jedná se o významný nástroj finančního hospodaření, jehož obsahem jsou souhrnné základní údaje o příjmech a výdajích. Sestavuje se na základě uzavřených smluvních vztahů a přijatých závazků na dobu zpravidla dvou až pěti let. U dlouhodobých závazků mají být uvedeny dopady na hospodaření územního celku po celou dobu trvání závazku (týká se zpravidla přijatých úvěrů, kdy střednědobý výhled má obsahovat dopady po celou dobu splácení úvěru, tedy např. informaci o době splatnosti úvěru a výši roční splátky jistiny).

Smyslem střednědobého výhledu rozpočtu je prokázat, z jakých zdrojů bude územní celek financovat své budoucí potřeby (plynoucí především z minulých

a současných rozhodnutí, přičemž je možné zapracovávat i dopady plánovaných budoucích rozhodnutí). Aktualizace střednědobého výhledu rozpočtu v pravidelných intervalech není zákonem nařízena, měl by být aktualizován v případě potřeby.

Při zpracování ročního rozpočtu má územní celek vycházet ze střednědobého výhledu rozpočtu (§ 4 odst. 3 a § 11 odst. 1 zákona). Nejedná se o požadavek na rovnost údajů mezi těmito dokumenty, ale spíše na platnost údajů ve střednědobém výhledu.

Dobře zpracovaným střednědobým výhledem by měl územní celek získat přehled o finančních možnostech v budoucích obdobích a v souladu s těmito možnostmi plánovat realizaci svého rozvoje.

Střednědobý výhled rozpočtu schvaluje zastupitelstvo územního celku.

### Pravidla rozpočtového provizoria

Pokud není rozpočet územního celku na následující rok schválen do 31. prosince, řídí se od 1. ledna rozpočtové hospodaření v době do schválení rozpočtu pravidly rozpočtového provizoria (§ 13 odst. 1 zákona).

Pravidla rozpočtového provizoria schvaluje zastupitelstvo. Měla by být srozumitelná a vycházet z jednoznačných pojmů. Je nezbytné, aby byla územním celkem plněna (nebyla překračována) a rovněž, aby se rozpočtové příjmy a výdaje uskutečňené v době rozpočtového provizoria staly příjmy a výdaji rozpočtu po jeho schválení.

Pravidla rozpočtového provizoria mohou být zastupitelstvem schválena i na dobu neurčitou s tím, že se jimi bude řídit hospodaření vždy do doby schválení rozpočtu, pokud rozpočet nebyl před 1. lednem příslušného roku schválen.

### Závěrečný účet

Závěrečný účet je komplexní materiál, který poskytuje údaje sloužící k zhodnocení finančního hospodaření územního celku za uplynulý rok. Zákon upravuje především náležitosti závěrečného účtu a způsob uzavření jeho projednání.

Podívejme se nejprve na povinné náležitosti závěrečného účtu.

Požadavky vycházející z § 17 odst. 2 zákona – závěrečný účet obsahují údaje o plnění příjmů a výdajů rozpočtu v plném členění podle rozpočtové skladby. Není požadováno, aby součástí závěrečného účtu bylo plnění rozpočtu ve struktuře schválených závazných ukazatelů; je však dobrou praxí, pokud je plnění rozpočtu v této struktuře uvedeno. Závěrečný účet dále obsahuje údaje o hospodaření s majetkem (často bývá doplňováno přiložením účetní závěrky). Součástí závěrečného účtu je rovněž tvorba a použití peněžních fondů (pokud jsou zřízeny). Ustanovení zákona obsahuje požadavek, aby byly údaje předloženy v tak podrobném členění a obsahu, aby bylo možné zhodnotit finanční hospodaření územního celku a jimi zřízených

nebo založených právnických osob. V návaznosti na tento požadavek bývají často do závěrečného účtu příkládány účetní závěrky těchto osob.

Požadavky vycházející z § 17 odst. 3 zákona – závěrečný účet obsahuje vyúčtování finančních vztahů k jiným veřejným rozpočtům a hospodaření dalších osob. Tento bod bývá naplňován např. uvedením rozpisu jednotlivých finančních vztahů. Dle výkladu postačuje tyto vztahy předkládat souhrnně (není nutné uvádět každý vztah, resp. dotaci, zvlášť). Ustanovení hovoří rovněž o dalších osobách, měly by tedy být přiloženy i informace o poskytnutých dotacích z rozpočtu územního celku.

Požadavek vycházející § 17 odst. 5 zákona – součástí závěrečného účtu je zpráva o výsledku přezkoumání hospodaření.

Závěrečný účet projednává zastupitelstvo do 30. června následujícího roku (§ 43 zákona o obcích).

V § 17 odst. 7 zákona je uveden způsob, kterým má dojít k uzavření projednání závěrečného účtu. Zastupitelstvo územního celku má s celoročním hospodařením vyjádřit souhlas bez výhrad (písm. a) či souhlas s výhradami (písm. b), na základě něhož územní celek přijme opatření potřebná k nápravě zjištěných chyb a nedostatků; přitom vyvodí závěry vůči osobám, které mu svým jednáním způsobily škodu.

Územní celek je vždy povinen přijmout opatření k nápravě zjištěných chyb a nedostatků uvedených ve zprávě o výsledku přezkoumání hospodaření a podat o tom písemnou informaci příslušnému krajskému úřadu, a to nejpozději do 15 dnů po projednání zprávy o výsledku přezkoumání hospodaření spolu se závěrečným účtem (§ 13 odst. 1 písm. b) zákona č. 420/2004 Sb., o přezkoumávání hospodaření).

### Zveřejňovací povinnosti

V předchozím textu jsem úmyslně přeskakoval zveřejňovací povinnosti k jednotlivým dokumentům rozpočtového procesu. Jejich shrnutí provedeme v této části článku. Právní úprava je pro jednotlivé dokumenty uvedena v § 3, 11, 13, 16 a 17 zákona.

Návrh střednědobého výhledu rozpočtu, návrh rozpočtu a návrh závěrečného účtu:

- musí být zveřejněn nejméně 15 dnů přede dnem zahájení jeho projednávání na zasedání zastupitelstva,
- se zveřejňuje na úřední desce (fyzické) a na internetových stránkách,
- musí být zveřejněn až do schválení,
- obsahuje lhůtu, ve které mohou občané k návrhu dokumentu písemně uplatnit připomínky (lhůta nemusí být přímo součástí dokumentu, ale je třeba její stanovení při zveřejnění návrhu dokumentu).

Na internetových stránkách se zveřejňuje vždy úplné znění návrhu. Na úřední desce může být návrh zveřejněn v užším rozsahu. Případný užší rozsah obsahuje:

- u návrhu střednědobého výhledu rozpočtu alespoň údaje o příjmech a výdajích v jednotlivých letech a o dlouhodobých závazcích a pohledávkách,

- u návrhu rozpočtu alespoň údaje o příjmech a výdajích rozpočtu v třídění podle nejvyšších jednotek druhového třídění rozpočtové skladby,
- u návrhu závěrečného účtu alespoň údaje o plnění příjmů a výdajů rozpočtu v třídění podle nejvyšších jednotek druhového třídění rozpočtové skladby a závěr zprávy o výsledku přezkoumání hospodaření.

Pro návrh střednědobého výhledu rozpočtu a návrh rozpočtu dále platí:

- společně se zveřejněním návrhu se na úřední desce (fyzické) oznámí, kde je návrh dokumentu zveřejněn v elektronické podobě a kde je možno nahlédnout do jeho listinné podoby.

Pro návrh závěrečného účtu povinnost zveřejnění oznámení na úřední desce stanovena není.

Speciálně k návrhu rozpočtu se vztahuje další zveřejňovací povinnost, která je zakotvena v ust. § 5 odst. 3 zákona č. 23/2017 Sb., o pravidlech rozpočtové odpovědnosti. Požadavkem je, aby územní celek s návrhem rozpočtu zveřejnil informace o schváleném rozpočtu předcházejícího roku a o jeho očekávaném nebo skutečném plnění. Např. tedy společně s návrhem rozpočtu na rok 2020 má být zveřejněna i informace o schváleném rozpočtu roku 2019 a dále o očekávaném nebo skutečném plnění rozpočtu roku 2019.

Je na uvážení územního celku, v jaké podrobnosti a struktuře budou tyto informace zveřejněny (v návrhu rozpočtu lze případně i uvést odkaz, kde jsou informace zveřejněny).

Schválený střednědobý výhled rozpočtu, rozpočet, pravidla rozpočtového provizoria, rozpočtová opatření a závěrečný účet:

- musí být zveřejněny na internetových stránkách do 30 dnů ode dne schválení,
- se zveřejněním schváleného dokumentu na internetových stránkách se současně oznámí na úřední desce (fyzické), kde je dokument zveřejněn v elektronické podobě a kde je možno nahlédnout do jeho listinné podoby.



### Další dokumenty

Pro úplnost dodejme i další dokumenty, s kterými auditor při provádění zakázky přezkoumání hospodaření pracuje. Jedná se především o výkaz pro hodnocení plnění rozpočtu FIN 2-12 M (územní celky tento výkaz zpracovávají desetkrát ročně a předávají prostřednictvím kraje do Centrálního systému účetních informací státu); rozpis rozpočtu podle podrobné rozpočtové skladby, jehož součástí je i sdělení závazných ukazatelů subjektům, které jsou povinny se jimi řídit (§ 14 zákona); případně vnitřní sestavy, které si mohou územní celky zpracovávat pro účely rozborů hospodaření, předkládání informací radě, zastupitelstvu, finančnímu výboru apod.

Závěrem bych chtěl uvést odkaz na informační portál Ministerstva financí MONITOR, který je k dispozici na adrese [monitor.statnipokladna.cz](http://monitor.statnipokladna.cz). Prostřednictvím tohoto portálu je umožněn volný přístup k rozpočtovým a účetním informacím mj. všech územích celků.

**Martin Tocauer**

*Ing. Martin Tocauer působí ve společnosti AUDIT TOPOL s.r.o., je členem Výboru pro veřejný sektor KA ČR a absolventem Vysoké školy ekonomické v Praze.*

## Obsah spisu auditora při provádění přezkoumání hospodaření



Petra Kučerová

Proč jsem zvolila toto téma? Důvodů je více, jsou to množící se dotazy při klubových večerech KA ČR k auditor-skému standardu č. 52, ale také nedostatky zjištěné při dohledové činnosti nad auditory prováděné komorou nebo RVDA. Nebudu se zabývat konkrétním způsobem, jak ty které záležitosti dokumentovat, ale spíše koncepcí ve-

dení spisu auditora s důrazem na to, co by ve spisu auditora, který provádí přezkoumání hospodaření dle zákona o přezkoumávání hospodaření územně samosprávných celků a dobrovolných svazků obcí (přezkoumání hospodaření), rozhodně nemělo chybět.

Pro zakázky prováděné dle mezinárodních auditor-ských standardů ISA ukládá auditorovi povinnost vést spis standard ISA 230 – Dokumentace auditu. Lze namítnout, že přezkoumání hospodaření nepředstavuje zakázku dle ISA, jelikož se jedná o ověřovací zakázku jinou než audit nebo prověrky historických finančních informací a auditor při ní postupuje podle auditor-ského standardu KA ČR č. 52 (AS52), respektive mezinárodního standardu ISAE 3000. Nicméně o tom, že by auditor měl vést odpovídající spis pro každou prováděnou auditor-skou službu, nelze polemizovat, jelikož povinnost shromáždit dokumentaci k přezkoumání hospodaření ve spisu je stanovena přímo v AS52, a to následovně:

„Auditor je povinen včas vypracovat dokumentaci k přezkoumání hospodaření, která dostatečným a vhodným způsobem zdokumentuje východiska, na jejichž základě byla zpráva o výsledku přezkoumání hospodaření zpracována, a to tak, aby jiný zkušený auditor, který neměl se zakázkou v minulosti žádnou spojitost, pochopil:

- (a) charakter, načasování a rozsah postupů provedených s cílem dosáhnout souladu s tímto standardem, zákonem o auditorech a zákonem o přezkoumávání,
- (b) výsledky provedených postupů a získané důkazní informace,
- (c) významné záležitosti, které z přezkoumání hospodaření vyplynuly, závěry, k nimž auditor dospěl, a významné odborné úsudky učiněné při formulování těchto závěrů.

Pokud auditor zjistil nějaké informace, které jsou v rozporu s jeho konečnými závěry týkajícími se významné záležitosti, je povinen zdokumentovat, jak tyto rozpory vyřešil.”

Konkrétní obsah spisu auditora však není uveden ani v ISA 230, ani v AS52. Záleží tedy na odborném úsudku každého auditora, co a jakým způsobem do spisu zdokumentuje. Nabízí se vycházet zejména z účelu, pro který je tento spis vytvářen. Kromě již uvedených jím může být také řízení zakázky, rozdělení úkolů mezi jednotlivé členy týmu nebo řízení kontroly kvality provedených procedur. Také je vhodné zohlednit skutečnost, že do spisu auditora mohou kromě auditního týmu nahlížet například dohledové orgány (KA ČR, RVDA), nastupující auditor při převzetí zakázky, případně soud.

Vše již uvedené se týká obecných principů vedení spisu auditora a je zřejmé, že obsah spisu by měl být vždy přizpůsoben konkrétní zakázce s ohledem na velikost a složitost účetní jednotky, komplexnost přezkoumávaných skutečností, prováděné procedury, velikost auditního týmu a další aspekty. Ze spisu by také mělo být prokazatelné, kdo, kdy a jak proceduru provedl a kdo

a kdy provedenou práci zkontroloval (pokud je přezkum prováděn týmem), a jaký byl výsledek dané procedury s případným odkazem na zjištění ve zprávě o výsledku přezkoumání hospodaření. Toto v žádném případě nesplňuje spis, ve kterém je založena pouze podepsaná smlouva o provedení přezkoumání hospodaření, zpráva o výsledku přezkoumání hospodaření a prohlášení vedení účetní jednotky. Na druhé straně není třeba do spisu vkládat všechny podklady, které účetní jednotka auditorovi poskytla. Jak tedy k obsahu spisu auditora

pro přezkoumání hospodaření přistoupit prakticky? Jednou z možností je zvolit následující strukturu spisu, ve které jsem přezkoumání hospodaření rozdělila do postupných fází, přičemž u každé fáze jsem stručně uvedla věcný obsah pro dokumentaci. Uvádím zde také doplňující poznámky a odkazy na formuláře z Příručky pro provádění auditu KA ČR, které lze najít na webových stránkách komory a s drobnými modifikacemi využít také pro účely spisu auditora při přezkoumání hospodaření.

Fáze	Věcný obsah
Přijetí zakázky	<ul style="list-style-type: none"> <li>▶ vyhodnocení rizika přijetí klienta/zakázky včetně posouzení nezávislosti (např. formulář 110 – Přijetí zakázky),</li> <li>▶ stanovení strategie přezkoumání (auditní tým, zapojení specialistů, harmonogram, významná rizika, specifika zakázky či účetní jednotky atd., např. formulář 130 – Strategie),</li> <li>▶ smlouva o přezkoumání hospodaření (podepsaný originál, příklad je uveden v AS52).</li> </ul>
Plánování přezkoumání	<ul style="list-style-type: none"> <li>▶ porozumění účetní jednotce, procesům a vnitřnímu kontrolnímu systému včetně popisu základních informací (např. formuláře 140, 141, 150 a 151, usnesení zastupitelstva, rady a dalších orgánů, přehled veřejných zakázek, přehled přijatých a poskytnutých dotací nebo čtvrtletní zprávy o plnění rozpočtu),</li> <li>▶ stanovení hladiny významnosti (např. formulář 170 – Stanovení významnosti – s odkazem na specifická ustanovení ISA 320 pro veřejný sektor),</li> <li>▶ shrnutí a vyhodnocení rizik dle jednotlivých předmětů přezkoumání, např. plnění příjmů a výdajů rozpočtu, nakládání s majetkem, transfery, veřejné zakázky atd. (vliv porozumění účetní jednotce a jejích specifik, vykazovaných účetních zůstatků, zjištění z minulých let apod.),</li> <li>▶ stanovení konkrétních ověřovacích procedur pro identifikovaná rizika dle jednotlivých předmětů přezkoumání (kontrolní dotazníky, externí confirmace, testy věcné správnosti včetně stanovení velikosti vzorku a způsobu výběru testovaných položek),</li> <li>▶ shrnutí plánu přezkoumání (např. formulář 190 – Shrnutí plánu).</li> </ul>
Ověřované skutečnosti a další s nimi související dokumenty	<ul style="list-style-type: none"> <li>▶ schválený rozpočet, rozpočtové provizorium a rozpočtový výhled,</li> <li>▶ výkaz plnění rozpočtu FIN 2-12 M,</li> <li>▶ účetní závěrka, obratová předvaha, účetní deník,</li> <li>▶ výpočet poměrových ukazatelů (podíl pohledávek a závazků na rozpočtu a podíl zastaveného majetku na celkovém majetku) a dluhové služby (poměr dluhu územního celku k poměru jeho příjmů za poslední čtyři rozpočtové roky podle právního předpisu upravující rozpočtovou odpovědnost) připravený účetní jednotkou.</li> </ul>
Provádění přezkoumání – předběžná i konečná fáze	<ul style="list-style-type: none"> <li>▶ dokumentace provedených ověřovacích procedur dle jednotlivých předmětů přezkoumání včetně výsledků těchto procedur.</li> </ul>
Shrnutí výsledků – předběžná fáze	<ul style="list-style-type: none"> <li>▶ shrnutí výsledků provedených procedur – zjištěné nedostatky a rizika pro uvedení v zápisu z předběžné fáze přezkoumání,</li> <li>▶ zápis z předběžné fáze přezkoumání včetně komunikace/projednání s účetní jednotkou (formát ani konkrétní náležitosti nejsou definovány).</li> </ul>



Shrnutí výsledků –  
konečná fáze

- ▶ shrnutí výsledků provedených procedur, jednak zjištěné nedostatky a rizika pro uvedení ve zprávě o výsledku přezkoumání hospodaření (jednotlivě, včetně uvedení toho, v čem dané nedostatky spočívají dle výčtu uvedeného v zákoně o přezkoumání a včetně klasifikace nedostatků „dle závažnosti“), a také vyhodnocení významnosti neopravených chyb a nedostatků pro doložení závěru uvedeného ve zprávě o výsledku přezkoumání hospodaření (s odkazy na výsledky ověřovacích procedur, např. formulář 230 – Vyhodnocení nesprávností),
- ▶ posouzení rizika podvodu (např. formulář 205 – Podvod),
- ▶ posouzení následných událostí (např. formulář 202 – Následné události),
- ▶ návrh zprávy o výsledku přezkoumání (s odkazy na shrnutí výsledků provedených procedur, příklad včetně příloh je uveden v AS52, tento příklad je nutné vždy pečlivě projít a upravit pro konkrétní zakázku, jelikož některé z informací uvedených v přílohách nemusí být relevantní),
- ▶ prohlášení vedení účetní jednotky (podepsaný originál, příklad je uveden v AS52),
- ▶ projednání návrhu zprávy o výsledku přezkoumání,
- ▶ zpráva o výsledku přezkoumání hospodaření – podepsaný originál včetně všech příloh,
- ▶ shrnutí závěrů přezkoumání (kontrola návaznosti mezi strategií, plánem, výsledky provedených ověřovacích procedur a kompletností provedených procedur v rámci shrnutí výsledků při konečné fázi přezkoumání, např. formulář KA ČR 290 – Shrnutí závěrů),
- ▶ kontrolní dotazník prokazující, že auditor postupoval v souladu s AS52 – AS52 s odkazy na konkrétní dokumentaci u jednotlivých ustanovení AS52,
- ▶ další významné specifické skutečnosti (např. významná komunikace v rámci auditního týmu nebo s účetní jednotkou, informace získané v rozporu se závěry, oblasti s nedostatečnými důkazními informacemi, provedené kontroly kvality v rámci auditorské společnosti, komunikace s předchozím auditorem, vyhodnocení kompetencí specialistů, dokumentace dodržení etických požadavků a nezávislosti, zhodnocení pokračování v poskytování auditorských služeb do budoucna apod.).

Zdůrazňuji, že u každé provedené procedury či založeného dokumentu musí být zřejmé, kdy a kým byla provedena a zkontrolována (byl-li přezkum prováděn v týmu). Za velmi důležité považuji rovněž zajištění návaznosti mezi identifikovaným rizikem, naplánovanou ověřovací procedurou, provedením této ověřovací procedury, jejím výsledkem a případným zjištěním uvedeným ve zprávě o výsledku přezkoumání hospodaření.

Další možnou inspirací je formulář 101 – Ilustrativní schéma spisu auditora vycházející z návaznosti mezi vyhodnocením rizik, reakcí na ně a přípravou zprávy, který je uveden v již zmíněné Příručce pro provádění auditu.

Z uvedeného je zřejmé, že ač se liší východiska a cíle auditu účetní závěrky od východisek a cílů přezkoumání hospodaření, přístup auditora k obsahu spisu by měl být obdobný. Měl by se tedy vždy řídit svým odborným úsudkem a mít na mysli „auditorskou mantru“, že co není zdokumentováno, nebylo provedeno.

**Petra Kučerová** je manažerkou v oddělení auditorských a poradenských služeb společnosti Deloitte v České republice, kde působí od roku 1998. Je členkou britské Asociace autorizovaných účetních znalců a auditorů (ACCA) a Dip IFR. Je rovněž členkou výboru pro veřejný sektor Komory auditorů ČR a v rámci této činnosti přednáší na Klubových večerech věnovaných přezkoumání hospodaření ÚSC.



**Petra Kučerová**

## K určení auditora veřejnou vysokou školou

Na nedávném setkání<sup>1</sup> ekonomických oddělení veřejných vysokých škol (VVŠ) zazněl názor, že nemá-li VVŠ auditora určeného svým akademickým senátem, je smlouva uzavřená s auditorem neplatná, a to dokonce absolutně. Tento názor se opíral o článek<sup>2</sup>, který však podle mého názoru takový závěr nepodporuje.

### Určení auditora

Zákon o auditorech (ZoA)<sup>3</sup> stanovuje, že u právnické osoby, která je účetní jednotkou, má auditora určit:

1. nejvyšší orgán (§ 17 odst. 1 ZoA),
2. pokud nejvyšší orgán není, pak určí auditora kontrolní orgán, nejsou-li členové kontrolního orgánu členy řídicího orgánu (§ 17 odst. 2 ZoA),
3. není-li ani to možné, má být auditor určen způsobem, který je nezávislý na členech řídicího orgánu (§ 17 odst. 4 ZoA).

Smyslem uvedených pravidel je, aby auditora neurčoval orgán, který řídí hospodaření právnické osoby a který o výsledcích této své činnosti informuje v účetní závěrce. Pro úplnost dodávám, že uvedená pravidla se týkají „externího“ auditora, nikoli interního auditu ve smyslu § 28 a násl. zákona o finanční kontrole<sup>4</sup>. V případech 1 a 2 má auditora určit orgán právnické osoby, zatímco v případě 3 může být auditor určen i „neorgánem“.

Statutární předpisy VVŠ, v zákoně o vysokých školách nevhodně označované jako vnitřní předpisy, jsou součástí práva autonomního, nesmí odporovat právu heteronomnímu<sup>5</sup>, v daném případě právním normám plynoucím z § 17 ZoA. Statutárními předpisy VVŠ proto nelze modifikovat § 17 odst. 1 ani 2 ZoA, resp. jimi kogentně stanovený postup. Statutární předpisy VVŠ mohou do určení auditora VVŠ zasáhnout jen v případě, že by mělo být postupováno podle § 17 odst. 4 ZoA: mohly by stanovit

způsob určení auditora nezávislý na členech řídicího orgánu VVŠ.

### Nejvyšší orgán

Podle § 17 odst. 1 ZoA má auditora určit nejvyšší orgán právnické osoby. Žádný zákon obecně pojem nejvyššího orgánu právnické osoby nevymezuje. Zákon o vysokých školách<sup>6</sup> ani žádný jiný zákon nestanovuje, který z orgánů VVŠ je nejvyšší. Dle § 44 odst. 1 Zákona o obchodních korporacích (ZOK) nejvyšším orgánem v osobní společnosti jsou všichni její společníci, v kapitálové společnosti valná hromada a v družstvu členská schůze. Dle literatury<sup>7</sup> má jít o orgán nevolený (shromáždění „členů“; viz i členská schůze jako nejvyšší orgán spolku dle § 247 občanského zákoníku (ObčZ)<sup>8</sup>, nebo shromáždění vlastníků jako nejvyšší orgán SVJ dle § 1205 ObčZ), proto může existovat jen u právnických osob korporativního typu<sup>9</sup>. Takový orgán VVŠ nemá, svou povahou je takovému orgánu nejbližší akademický senát, jehož členy volí ze svých řad členové akademické obce dané VVŠ. Také nejvyšší správní soud akademický senát (byť fakultní) označuje za vrcholný orgán, nikoli orgán nejvyšší.<sup>10</sup>

Pro úplnost lze uvést, že VVŠ nemá ani orgán, který by vyhovoval vymezení vnější působnosti statutárního orgánu dle § 164 odst. 1 ObčZ, tj. orgán oprávněný zastupovat VVŠ ve všech věcech. Ustanovení § 10 zákona o vysokých školách proto neoznačuje rektora jako statutární orgán VVŠ, ale stanovuje, že v případech, kdy zvláštní předpis předpokládá působnost statutárního orgánu, plní ji rektor. VVŠ tedy nemá statutární ani nejvyšší orgán.

### Kontrolní orgán

Nemá-li právnická osoba nejvyšší orgán, pak má auditora podle § 17 odst. 2 ZoA určit kontrolní orgán, nejsou-li členové kontrolního orgánu členy řídicího orgánu.<sup>11</sup>

<sup>1</sup> Setkání se konalo 21. října 2019 v prostorách ČVUT.

<sup>2</sup> Pelák, J. a Adamec, J. Určení auditora u nestátních neziskových organizací. Auditor 1/2018, s. 33.

<sup>3</sup> Zákon č. 93/2009 Sb., o auditorech a o změně některých zákonů, ve znění pozdějších předpisů.

<sup>4</sup> Zákon č. 320/2001 Sb., o finanční kontrole ve veřejné správě a o změně některých zákonů (zákon o finanční kontrole), ve znění pozdějších předpisů.

<sup>5</sup> Srov. KNAPP, Viktor. Teorie práva. Praha: C. H. Beck, 1995. Právnické učebnice. ISBN 80-7179-028-1., s. 53: „Z povahy autonomního práva totiž vyplývá, že autonomní norma může zakládat mezi stranami práva a povinnosti jen v mezích práva heteronomního. Nesmí ukládat práva a povinnosti v rozporu s heteronomní právní normou, tj. contra legem“.

<sup>6</sup> Zákon č. 111/1998 Sb., o vysokých školách a o změně a doplnění dalších zákonů (zákon o vysokých školách), ve znění pozdějších předpisů.

<sup>7</sup> Srov. ŠTENGLOVÁ, Ivana. Zákon o obchodních korporacích: komentář. 2. vydání. V Praze: C. H. Beck, 2017. Velké komentáře. ISBN 978-80-7400-540-4. s. 125: „Nejvyšším orgánem obchodní korporace je orgán, kterému přísluší rozhodovat v nejdůležitějších věcech společnosti. Jeho členové nejsou voleni ani jmenováni, ale stávají se členy nejvyššího orgánu z titulu své účasti v obchodní korporaci, což značí, že valná hromada či členská schůze není voleným orgánem ve smyslu § 152 odst. 2 ObčZ“.

<sup>8</sup> Výjimkou z uvedeného je takový spolek, jehož statutární orgán je současně orgánem nejvyšším (§ 247 odst. 2 ObčZ).

<sup>9</sup> Viz i čl. 37 odst. 1 směrnice č. 2006/43/ES, dle kterého „Statutárního auditora nebo auditorskou společnost jmenuje valná hromada společníků, akcionářů nebo členů auditovaného subjektu“.

<sup>10</sup> Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 5. 2013, sp. zn. 1 Aps 3/2013 - 43 [ASPI ID: JUD238931CZ] odstavec 25 odůvodnění.

<sup>11</sup> Viz i čl. 37 odst. 2 směrnice č. 2006/43/ES, dle kterého „Členské státy mohou povolit alternativní systémy nebo způsoby jmenování statutárního auditora nebo auditorské společnosti za předpokladu, že tyto systémy nebo způsoby zajistí nezávislost statutárního auditora nebo auditorské společnosti na výkonných členech správního orgánu nebo na řídicím orgánu auditovaného subjektu“.

Pro účely ZoA definuje kontrolní orgán jeho § 2b odst. 1 jako dozorčí radu, správní radu při výkonu kontrolní působnosti, kontrolní komisi nebo jiný orgán s obdobnou kontrolní působností, v závislosti na právní formě právnické osoby, o kterou se jedná. Ani u pojmu kontrolní orgán nejde tedy o název, ani výslovné stanovení, že jde o kontrolní orgán, ale o působnost daného orgánu. Dle § 44 odst. 2 ZOK se kontrolním orgánem obchodní korporace pro jeho potřeby rozumí dozorčí rada, kontrolní komise nebo jiný obdobný orgán; jde o orgány, které mají (generální) kontrolní působnost a nepodílejí se na řízení. Obdobnou kontrolní působností ve smyslu § 17 odst. 2 ZoA proto rozumím generální kontrolní působnost.

ZoA definuje pro své účely řídicí orgán v § 2b odst. 2 jako statutární orgán obchodní korporace, u akciové společnosti nebo evropské společnosti s monistickým systémem vnitřní struktury společnosti správní radu při výkonu řídicí působnosti, nebo jiný orgán vykonávající řídicí funkce, v závislosti na právní formě právnické osoby, o kterou se jedná. Nejde tedy o název ani výslovné stanovení, že jde o řídicí orgán, ale o působnost daného orgánu spočívající v každodenním řízení. Řídicím orgánem VVŠ ve smyslu výše uvedené definice bude rektor a patrně kvestor<sup>12</sup>. Prorektor sice není orgán VVŠ, ale je zástupcem rektora jako (řídicího) orgánu, tedy by pro něj ze zkoumaného hlediska mělo platit to, co pro rektora.

VVŠ nemá jeden kontrolní orgán s generální kontrolní působností, působnost ke kontrole řídicích orgánů VVŠ je rozprostřena mezi následující orgány VVŠ:

1. akademický senát zajišťující kontrolu zástupci akademické obce,
2. vědeckou radu zajišťující kontrolu z hlediska odbornosti vzdělávací a tvůrčí činnosti VVŠ,
3. radu pro vnitřní hodnocení, je-li zřízena, zajišťující kontrolu řídicích orgánů nastavením pravidel zajišťování kvality a vnitřním hodnocením kvality vzdělávací, tvůrčí a s nimi souvisejících činností VVŠ,
4. správní radu zajišťující kontrolu zástupci „veřejnosti“.

Akademický senát, vědecká rada, rada pro vnitřní hodnocení i správní rada VVŠ se čistě jazykově vzato podílejí na řízení VVŠ, např.:

- akademický senát rozhoduje o organizační struktuře, schvaluje rozpočet a střednědobý výhled a strategický záměr vzdělávací a tvůrčí činnosti a každoroční plán jeho realizace,
- vědecká rada schvaluje studijní programy, správní rada schvaluje rozpočet a střednědobý výhled, strategický záměr vzdělávací a tvůrčí činnosti,

- rada pro vnitřní hodnocení řídí průběh vnitřního hodnocení kvality.

Zřejmě proto Vedral<sup>13</sup> akademický senát VVŠ považuje současně za řídicí i kontrolní orgán. U uvedených orgánů jde však o projev kontroly řídicích orgánů (rektora a kvestora), nikoli o každodenní řízení VVŠ, neboť na řízení se jiné než řídicí orgány VVŠ zásadně podílí na návrh rektora, který mohou toliko neschválit. Uvedené orgány se na druhou stranu mohou k záležitostem VVŠ vyjadřovat bez návrhu<sup>14</sup>, což je typické právě pro kontrolní orgány. Nepozbývá-li svou povahu kontrolního orgánu dozorčí orgán evropské společnosti, který v dualistickém systému schvaluje řídicímu orgánu jednání určená stanovami<sup>15</sup>, lze analogický závěr učinit i pro orgány VVŠ.

Generální kontrolní působnost by statutem VVŠ bylo patrně možné založit vědecké radě VVŠ podle § 12 odst. 1 písm. l) zákona o vysokých školách nebo radě pro vnitřní hodnocení podle § 12a odst. 4 písm. e) zákona o vysokých školách. Takto zakotvená generální kontrolní působnost by se pak do jisté míry překrývala s působností ostatních orgánů. Z hlediska zkoumané otázky by však ani připuštění této možnosti nevedlo k určení auditora, předsedou obou jmenovaných orgánů je totiž ex lege rektor, tedy není splněna podmínka, že členové kontrolního orgánu nejsou členy řídicího orgánu. Navíc je působnost obou uvedených orgánů zaměřená mimo hospodaření VVŠ a tyto mívají tomu odpovídající složení členů z hlediska kvalifikace. Zbývá postavit na jisto, zda orgánem s generální kontrolní působností není akademický senát nebo správní rada VVŠ.

Správní rada dle § 15 a § 21 odst. 2 písm. d) zákona o vysokých školách:

- dává předchozí souhlas k závažným právním jednáním podle § 15 odst. 1 zákona o vysokých školách,
- po schválení v akademickém senátu VVŠ
  - projednává zprávu o vnitřním hodnocení kvality vzdělávací, tvůrčí a s nimi souvisejících činností VVŠ,
  - projednává výroční zprávu o činnosti a výroční zprávu o hospodaření VVŠ,
  - schvaluje strategický záměr a každoroční plán jeho realizace, rozpočet a střednědobý výhled VVŠ,
- dává podněty a vyjadřuje stanoviska k činnosti VVŠ,
- dbá na zachování účelu, pro který byla VVŠ zřízena, na uplatnění veřejného zájmu v její činnosti a na řádné hospodaření s jejím majetkem,
- může stanovit nad rámec zákona další údaje, které má obsahovat výroční zpráva o činnosti VVŠ.

<sup>12</sup> Shodně JANTOŠ, Michal. Zákon o střetu zájmů. Praha: Wolters Kluwer, 2019. Praktický komentář. ISBN 978-80-7598-349-7.

<sup>13</sup> VEDRAL, Josef. Zákon o střetu zájmů: komentář. 2. vyd. Praha: C. H. Beck, 2012. Beckovy komentáře. ISBN 978-80-7179-344-1. s. 22.

<sup>14</sup> Srov. § 9 odst. 2, § 12 odst. 2 a § 15 odst. 3 zákona o vysokých školách; u Rady pro vnitřní hodnocení to zákon nestanovuje výslovně, ani tomu ovšem nebrání.

<sup>15</sup> Srov. čl. 48 odst. 1 nařízení Rady (ES) č. 2157/2001 o statutu evropské společnosti (SE).

Akademickému senátu VVŠ přísluší celá řada kontrolních působností:

- schvaluje vnitřní předpisy,
- schvaluje strategický záměr a každoroční plán jeho realizace, rozpočet a střednědobý výhled VVŠ,
- schvaluje výroční zprávu o činnosti a výroční zprávu o hospodaření VVŠ,
- schvaluje zprávu o vnitřním hodnocení kvality vzdělávací, tvůrčí a s nimi souvisejících činností VVŠ,
- dává souhlas ke jmenování a odvolání členů vědecké rady, rady pro vnitřní hodnocení a disciplinární komise VVŠ a vědecké rady ústavu, bez nějž ke jmenování nebo odvolání nedojde,<sup>16</sup>
- dává souhlas k odvolání děkana v případech podle § 28 odst. 3 zákona o vysokých školách,
- usnáší se na návrhu na jmenování rektora a navrhuje jeho odvolání,
- navrhuje jmenování jedné třetiny ostatních členů Rady pro vnitřní hodnocení,
- schvaluje podmínky pro přijetí ke studiu ve studijních programech, které se neuskutečňují na fakultách,
- kontroluje využívání finančních prostředků VVŠ,
- ruší úkon součásti anebo pozastaví jeho účinnost, pokud je v rozporu se zvláštními předpisy nebo vnitřními předpisy,
- vyjadřuje se k věcem stanoveným v § 9 odst. 2 zákona o vysokých školách i jiným ze své vůle.

Správní rada i akademický senát VVŠ mají tedy celou řadu kontrolních působností, z nichž jako nejširší se u správní rady jeví působnost dbát o řádné hospodaření s majetkem VVŠ (§ 15 odst. 8 zákona o vysokých školách), u akademického senátu působnost kontrolovat využívání finančních prostředků (§ 9 odst. 1 písm. c) zákona o vysokých školách). Na druhou stranu nelze nevidět, že pro různé záležitosti VVŠ jsou stanoveny různé postupy:

- schválení oběma orgány (strategický záměr a každoroční plán jeho realizace, rozpočet a střednědobý výhled VVŠ),
- souhlas správní rady a vyjádření akademického senátu (právní jednání dle § 15 odst. 1 zákona o vysokých školách),
- schválení akademickým senátem a projednání správní radou (zpráva o vnitřním hodnocení kvality vzdělávací, tvůrčí a s nimi souvisejících činností VVŠ, výroční zpráva o činnosti a výroční zpráva o hospodaření VVŠ),
- v ostatním postupuje správní rada a akademický senát nezávisle na sobě, případně se zapojením jiných orgánů VVŠ.

## Určení auditora VVŠ

ZoA nestanovuje, který z kontrolních orgánů právnické osoby má určit auditora, má-li právnická osoba kontrolních orgánů připadajících v úvahu více. U VVŠ tedy nelze auditora určit dle § 17 odst. 2 ZoA, protože VVŠ nemá kontrolní orgán s obdobnou působností jako orgány uvedené v § 2b odst. 1 ZoA (orgán s generální kontrolní působností).

V tomto případě je na místě postup podle § 17 odst. 4 ZoA, auditor má být určen způsobem, který je nezávislý na členech řídicího orgánu auditované účetní jednotky. K témuž závěru dospívají ve svém článku i Pelák s Adamcem<sup>17</sup>, když uvádí, že „Zákon ve vysokých školách nezřizuje nejvyšší a kontrolní orgán, různé pravomoci jsou děleny mezi různé orgány. Auditor tedy musí být určen způsobem nezávislým na výkonném orgánu, kterým je rektor“<sup>18</sup>. Jinak řečeno: článek uvedených autorů stanovisko, že na VVŠ musí auditora určit akademický senát, jinak je smlouva s auditorem absolutně neplatná, neobsahuje, nepodporuje, ba dokonce jej popírá. Podle názoru publikovaného v předmětném článku nemůže VVŠ auditora určit postupem podle § 17 odst. 1 nebo 2 ZoA, má být proto určen dle § 17 odst. 4 ZoA způsobem, který je nezávislý na členech řídicího orgánu auditované účetní jednotky. In concreto má VVŠ auditora určit způsobem nezávislým na rektorovi, prorektorech a kvestorovi, tedy ne nutně některým orgánem VVŠ<sup>19</sup>.

Protože rektor je ex lege předsedou vědecké rady a rady pro vnitřní hodnocení VVŠ a jmenuje jejich členy, nebylo by ani určení auditora některou z nich nezávislé na řídicím orgánu; mimo to je působnost obou uvedených orgánů zaměřená mimo hospodaření



*Pracovníci našeho úřadu jsou rozděleni do šesti odborů, snadno je od sebe rozeznáte.*

*Kresba: Ivan Svoboda*

<sup>16</sup> Srov. § 105 zákona o vysokých školách.

<sup>17</sup> Opus cit. sub 2) s. 33.

<sup>18</sup> Za řídicí orgán považují i kvestora.

<sup>19</sup> Srov. opus cit. sub 2) s. 32: „Cílem bude najít osoby (orgány), které budou nezávislé na osobách s výkonnou pravomocí. Takové osoby budou garantovat nezávislost způsobu určení auditora“.

VVŠ. Úprava působnosti orgánů VVŠ je zásadně kogentní a nelze ji statutárními (vnitřními) předpisy VVŠ ani statutem správní rady měnit, nestanoví-li zákon jinak. Správní radě i akademickému senátu VVŠ chybí sice k určení auditora výslovná působnost<sup>20</sup>, na druhou stranu by určení auditora bylo lze podřadit u správní rady pod dbání o řádné hospodaření s majetkem VVŠ lato sensu<sup>21</sup> a u akademického senátu VVŠ pod kontrolu využívání finančních prostředků<sup>22</sup>. Znovu zdůrazňuji, že při určení auditora podle § 17 odst. 4 zákona o auditorech není nutné, aby tím, kdo auditora určí, byl některý z orgánů VVŠ jako právnické osoby. U správní rady může pochybnost o její nezávislosti na řídicích orgánech zakládat fakt, že její členy jmenuje ministr školství, mládeže a tělovýchovy po projednání s rektorem. Domnívám se, že pouhé projednání nezávislost správní rady na řídicích orgánech VVŠ neohrožuje, zvláště když jejími členy nemohou být zaměstnanci dané VVŠ. U akademického senátu může pochybnost vyvolávat jeho složení: nejméně polovinu a nejvýše dvě třetiny jeho členů tvoří akademičtí pracovníci dané VVŠ, tedy zaměstnanci podřízení VVŠ jako zaměstnavateli<sup>23</sup>, a zbytek členů tvoří studenti dané VVŠ, o jejichž právech a povinnostech rozhoduje děkan příslušné fakulty, případně rektor.

Naopak je nutné, aby určení auditora VVŠ, která je veřejným zadavatelem podle § 4 odst. 1 písm. e) zákona o zadávání veřejných zakázek (ZZVZ), bylo bez ohledu na to, jaký postup bude zvolen a kdo jej bude realizovat, v souladu také s pravidly zadávání veřejných zakázek, zejména pak v souladu se zásadami podle § 6 zákona ZZVZ. Způsobem nezávislým na řídicím orgánu může za určitých podmínek být např. zadávací řízení podle ZZVZ<sup>24</sup>, jehož zadávací podmínky neovlivnily řídicí orgány VVŠ. Nic nebrání tomu, aby akademický senát nebo správní rada vyjádřily (ne)souhlas se zadávacími podmínkami nebo vybraným auditorem, není to však nezbytné; jejich případný nesouhlas může mít dopad jen v mezích pravidel pro zadávání veřejných zakázek<sup>25</sup>. Bude-li služba auditora představovat veřejnou zakázku malého rozsahu, může být auditor určen i postupem podle vnitřní normy VVŠ o zadávání takových zakázek.

## Závěr

VVŠ nemá nejvyšší orgán ani kontrolní orgán s generální působností, proto auditora nemůže určit postupem podle § 17 odst. 1 ani 2 ZoA. VVŠ proto určí auditora postupem podle § 17 odst. 4 ZoA, tj. způsobem, který je nezávislý na členech řídicího orgánu dané VVŠ. Auditora tak zejména nesmí určit rektor, kvestor ani prorektor. Způsobem, který je nezávislý na členech řídicího orgánu dané VVŠ, může být určení auditora akademickým senátem, patrně i správní radou VVŠ, případně způsobem bez zapojení orgánů VVŠ (např. zadávací řízení realizované příslušným útvarem VVŠ), vždy však v souladu se zákonem o veřejných zakázkách. Smlouvu s řádně určeným auditorem mohou za VVŠ uzavřít i členové řídicích orgánů VVŠ, jak plyne z § 17 odst. 5 ZoA.

**Martin Prokeš**

*Mgr. Martin Prokeš působí více než 10 let jako právník a současně akademický pracovník Janáčkovy akademie múzických umění v Brně. Odborně se věnuje právní problematice veřejných vysokých škol a jich se týkajících právních předpisů napříč právními odvětvími jako praktik i autor odborných článků a lektor řady seminářů pro veřejnost. Je členem předsednictva Asociace pracovníků univerzit (APUA) a autorem komentáře k zákonu o registru smluv.*



<sup>20</sup> Pokud by některý orgán VVŠ měl generální kontrolní působnost, pak by šlo o § 17 odst. 2 ZoA uvažovat jako o ustanovení zakládajícím jeho další působnost nad rámec zákona o vysokých školách.

<sup>21</sup> § 15 odst. 8 zákona o vysokých školách; je však třeba upozornit, že výklad tenduje k závěru, že komentované ustanovení nezakládá samostatnou kompetenci, ale že v něm uvedené posláni správní rady VVŠ se naplňuje prostřednictvím ostatních působností správní rady.

<sup>22</sup> § 9 odst. 1 písm. c) zákona o vysokých školách.

<sup>23</sup> Z judikatury plyne, že „Skutečnost, že svědek je zaměstnancem účastníka řízení, sama o sobě nevede k závěru, že jeho výpověď není pravdivá (věrohodná).“ Srov. rozsudek Nejvyššího soudu ČR ze dne 9.12.1998, sp. zn. 2 Cdo 1751/97 [ASPI ID: JUD12562CZ] nebo z poslední doby např. usnesení Nejvyššího soudu ČR ze dne 27.11.2018, sp. zn. 21 Cdo 4450/2017 [ASPI ID: JUD417088CZ]. Tento přístup bychom snad mohli analogicky převzít i zde: ze skutečnosti, že jde o zaměstnance, ještě samo o sobě neplyne, že zaměstnanci provedený výběr auditora je závislý na členech řídicího orgánu.

<sup>24</sup> Shodně opus cit. sub 2) s. 34: „Pokud tedy není v dohledu žádný nejvyšší orgán, kontrolní orgán a jiný nezávislý orgán, je nutné nastavit proces výběru tak, aby zaručil nezávislost volby. Tím může být dobře nastavené výběrové řízení nebo třeba i los z přijatých nabídek“.

<sup>25</sup> Zejména půjde o možnost zrušit zadávací řízení a neuzavřít smlouvu s vybraným dodavatelem; snad by mohlo jít o důvod hodný zvláštního zřetele ve smyslu § 127 odst. 2 písm. d) ZZVZ.

## Komentář k článku „K určení auditora veřejnou vysokou školou“

Rádi bychom se jako autoři článku, na který předchozí text odkazuje, vyjádřili k některým závěrům ohledně určování auditora VVŠ.

Ztotožňujeme se s Mgr. Prokešem v tom, že určení auditora akademickým senátem není jediné možné řešení, a ani tak jsme to v našem původním článku neformulovali. S ohledem na postavení a kompetence se nám jeví určení auditora akademickým senátem jako nejvhodnější řešení, které dané instituci poskytuje nejvyšší míru právní jistoty. Mgr. Prokeš dále dobře ukazuje, že legitimně lze zvažovat i určení auditora správní radou.

Pokud je výběr auditora svěřen např. oddělení zodpovědnému za realizaci veřejných výběrových řízení,

mohou vznikat pochybnosti o faktické nezávislosti příslušných zaměstnanců na vedení VVŠ. Proto se domníváme, že je vhodné, aby i takto vybraný auditor byl určen i některým z výše uvedených vysokých orgánů VVŠ. Pokud např. akademický senát takto vybraného auditora vezme na vědomí, lze předpokládat, že senát je srozuměn s tím, že audit VVŠ bude proveden takto vybraným auditorem. Aby tento postup mohl být uznán za vědomé určení auditora, měli by členové senátu být poučeni o své roli a také pravomoci výběr rozporovat či zamítnout.

Jiří Pelák  
Jaromír Adamec

### Hugo a Sally se opět baví o inventurách\*

#### 3. Dokumentace



Inventury mám rád. Ale moc mě nebaví to vše dokumentovat. Nejraději bych do spisu napsal, že jsem na inventuře byl, přiložil papíry se mnou spočítanými zásobami a hotovo.

No, to by asi nestačilo. Představ si, že tvůj spis bude někdo zkoumat. Pozná, jak a proč sis vybral určité lokality pro návštěvu? Jak jsi určil velikost vzorku a jak jsi ho vybíral? Jakým způsobem při počítání zásob postupovali? Bylo to prosté počítání stavu zásob, anebo tam hrálo roli nějaké měření? A to se bavíme jen o počítání fyzického množství. Co dokumentace procesu?



Máš pravdu. Ale musím ten proces dokumentovat do detailu, pokud jsem na něj nespolehl? Nestačilo by ho popsat relativně stručně, přiložit jejich směrnici a další dokumentaci, co jsem viděl, a připsat mé komentáře a závěry ohledně toho, zdali jsem tam spatřoval nějaké problémy či rizika?

Jasně. Když nehodláš brát inventuru jako test kontrol, tak ta dokumentace procesu může být rozumně stručnější.

Chápu. Důležitější pak bude vlastní počítání stavu zásob.

Ano. U nich ale pozor! Nejde jen o počítání stavu zásob na místě, ať už v rámci testu kontroly nebo detailního testu věcné správnosti. Jednak musíš to, cos napočítal, následně odsouhlasit na finální výsledky inventury a jejich promítnutí do účetnictví. A další kus práce tě pak čeká, pokud inventura probíhala k jinému datu, než je konec účetního období.

-SpM-

\* Navazuje na diskuzi H&S z čísla 9/2017.

# Výnosy a náklady z nesměnných transakcí dle IPSAS



Michal Svoboda

Na samém konci roku 2019, případně začátkem roku 2020 se od Výboru pro Mezinárodní účetní standardy pro veřejný sektor (IPSASB) očekává zveřejnění několika zajímavých a i pro účetní jednotky v českém veřejném sektoru významných dokumentů. Půjde o:

- **Zveřejněný záměr 70 – Výnosy s povinností plnit** (Exposure Draft 70 – Revenue with Performance Obligations, dále jen ED 70),
- **Zveřejněný záměr 71 – Výnosy bez povinností plnit** (Exposure Draft 71 – Revenue without Performance Obligations, dále jen ED 71) a
- **Zveřejněný záměr 72 – Transferové náklady** (Exposure Draft 72 – Transfer Expenses, dále jen ED 72)<sup>1</sup>.

Ve všech uvedených případech jde o projekty, ve kterých usiluje IPSASB o sladění pravidel účetního vykazování s IFRS, respektive navázání na IFRS a propracování dané problematiky tak, aby reflektovala specifika organizací veřejného sektoru. Všechny tři uvedené ED budou vycházet z více než čtyřletého úsilí IPSASB precizněji upravit oblast nesměnných transakcí, resp. výnosů a nákladů z nich vyplývajících, neboť stávající standard IPSAS 23 – Výnosy z nesměnných transakcí (daně a transfery) se ukazoval jako nepostačující. Upravoval z nesměnných transakcí pouze daně a základní transfery. Především problematiku vzniku povinností plnit spíše neupravoval. Právě tento fenomén povinností plnit či jiné případné povinnosti, kterému se do určité míry vyhnul IPSASB při definování prvků účetní závěrky v Koncepčním rámci IPSAS před několika lety, je v uvedených ED klíčový.

Již od dob příprav tzv. účetní reformy veřejných financí byly standardy IPSAS významným zdrojem inspirace pro závazné účetní předpisy. Výše uvedené finalizované ED budou zajímavé nejen pro porovnání zvolených řešení s pravidly pro tzv. transfery a jejich časové rozlišování u vybraných účetních jednotek v Česku, ale mohou být inspirací pro případné budoucí zpřesnění pravidel v české účetní legislativě, především Českém účetním standardu č. 703 – Transfery a Českém účetním standardu č. 709 – Vlastní zdroje. Přesto, že uvedené ED dosud nebyly formálně dokončeny a zveřejněny, skýtají dosavadní výstupy IPSASB v této oblasti i web tohoto výboru množství velmi konkrétních informací. Má proto význam si tyto budoucí ED více přiblížit.

## Strana výnosů

Doposud znaly standardy IPSAS formálně de facto pouze dvě výnosové kategorie:

- **výnosy z ryze směnných transakcí**, které vyplývají z vynutitelných ujednání mezi jednotkami s povinností předání zboží nebo služeb zákazníkům na bázi obchodních ujednání a podmínek, tj. typicky prodej zboží a služeb na trhu, a
- **výnosy z ryze nesměnných transakcí**, které nevyplývají z jakékoliv povinnosti plnit nebo obdobné úmluvy, tj. typicky daně a jednoduché transfery (jednoduché dotace, pokuty, penále, dary či služby v naturáliích).

Nijak explicitně však standardy IPSAS nehovořily o výnosové kategorii, která je na pomezí mezi nimi. V takovýchto případech jde o výnosy vyplývající z vynutitelných ujednání mezi jednotkami s povinností plnění, a to buď povinností užívat nebo spotřebovat prostředky určitým způsobem, a/nebo z jiných ujednání vyžadujících užívání prostředků v průběhu stanoveného období, např. poskytnutí zdrojů za účelem zajištění vakcín pro veřejnost. Jednoznačné určení konkrétní transakce za spíše směnnou nebo spíše nesměnnou bude běžně vyplývat z odborného úsudku a bude do značné míry ovlivněno způsobem interpretace této transakce. Právě těmto transakcím se z hlediska výnosů z nich vyplývajících věnuje IPSASB již několik let. Jde přitom o transakce ve veřejném sektoru poměrně běžné. Zveřejnění shora uvedených ED je proto dlouho očekáváno odbornou veřejností po celém světě.

ED 70 nastíní podobu budoucího očekávaného standardu IPSAS, který by nahradil stávající standardy IPSAS 9 – Výnosy ze směnných transakcí a IPSAS 11 – Smlouvy o zhotovení. Měl by vycházet z principu podnikatelského standardu IFRS 15 – Výnosy ze smluv se zákazníky a tyto jeho principy promítnout a rozšířit i na transakce s povinností plnit typické pro veřejný sektor, kdy o kontrakty se zákazníci třeba vůbec nejde. ED bude nabízet jakýsi dvojitý filtr pro rozpoznání takovýchto transakcí: transakce musí obsahovat nějaké závazné ujednání a také povinnost plnit. Uznání (vykázání) výnosu je pak zjednodušeně řečeno spojeno se splněním této povinnosti a tedy jejím (úplným nebo částečným) zánikem.

ED 71 by měl naznačit, jak by mohl vypadat novelizovaný standard IPSAS 23 s primárním zohledněním transakcí, u kterých převládá jejich vidění jako transakcí obsahující povinnost plnit (ED 70). ED 71 proto má hovořit o transakcích, které nevyplývají ze závazných

<sup>1</sup> České překlady anglických názvů jsou překlady autora.

ujednání (daně, pokuty apod.), kde bude zachován stávající přístup v IPSAS 23, ale také o transakcích vyplývajících ze závazných ujednání, které znamenají určitou současnou povinnost, avšak nikoliv povinnost plnit či závazek poskytnout veřejnou službu (transfery peněz či jiného aktiva mezi organizacemi).

Povinnost plnit, jak ji definuje ED 70, musí představovat přesun zboží nebo služeb k nakupujícímu nebo k dalšímu příjemci, přičemž toto zboží nebo služby musejí být zřetelně odlišené. Současná povinnost je širší pojem. Podmínky ujednání určují způsob jednání příjemce plnění, přičemž zde neexistuje žádná specifická povinnost převést zboží nebo služby na kupujícího nebo dalšího příjemce.

**Shrnutí:** Pokud příjemce obdrží aktivum v rámci určitého smluvního ujednání, pak kromě vykázání přírůstků tohoto aktiva:

1. pokud toto ujednání obsahuje „povinnost plnit“: vykáže výnos v souladu s ED 70, pokud současně

došlo ke splnění povinnost plnit; část odpovídající dosud neplněné povinnosti plnit bude vykázána jako **dluh**,

2. pokud toto ujednání obsahuje „současnou povinnost“: vykáže výnos, pokud došlo ke splnění této povinnosti; ve zbývající části vykáže **dluh**,
3. pokud toto ujednání neobsahuje povinnost plnit ani žádnou současnou povinnost: vykáže současně výnos v souladu s ED 71 (na bázi stávajícího IPSAS 23).

Výnosy dle varianty 2) a 3) mají být vykazovány v souladu s příslušnými smluvními ujednáními, typicky ve vazbě na nějaká vynutitelná jednání nebo požadavky na přípustné výdaje, vždy explicitně stanovené v těchto ujednáních. Toto pravidlo dle ED 71 bude platit i pro kapitálové transfery (vybrané účetní jednotky budou znát spíše termín z ČÚS 703, „investiční transfery“).

## Hugo a Sally se opět baví o inventurách\*

### 4. Odrolování výsledků



Zmiňovala jsi další práci, když inventura probíhá k jinému datu, než je konec účetního období. Myslela jsi odrolování výsledků? Je to vždy nutné?

Ano, musíš si nějak ověřit, že zůstatek ke konci účetního období je správný. Pokud si existenci zásob ověříš k jinému datu, musíš to mezidobí postihnout dalším testem, který doloží jejich existenci ke konci tohoto období.



To bych musel dostat kompletní položkový přehled všech přírůstků a úbytků zásob v mezidobí a odsouhlasit to na stavy k oběma datům. Pak bych si musel vybrat vzorek přírůstků i úbytků a ověřit údaj v přehledu na podpůrnou dokumentaci. Do vzorku bych mohl kromě jiných zařadit i ty položky zásob, co jsem počítal při inventuře.

Mohl. Může to být hodně práce, zejména pokud to mezidobí bylo delší a obrátka zásob je vysoká.

Ale co když jsou zásoby v daném byznysu velmi stabilní a predikovatelné? Když mám ověřený zůstatek k datu inventury, tak bych k získání auditní evidence k ověření existence zásob na konci období mohl použít analytickou proceduru.

Možná ano. Ale ta analýza musí být opřená o prokazatelné předpoklady, což je obtížné. Další možností je udělat vlastní test existence zásob na vzorku přímo na konci období, ačkoliv klient k tomuto datu inventuru nedělá.

-SpM-

\* Navazuje na diskuzi H&S z čísla 9/2017.



### Strana nákladů

Jestliže ED 70 a ED 71 budou hovořit především o IFRS 15 jako o svém východisku, v případě nákladů na nesměnné transakce uvádí IPSASB spíše definici ze standardů GFS<sup>2</sup> užívaných mezinárodními institucemi (Mezinárodní měnový fond, Světová banka, a další). Přístup na straně poskytovatele nesměnné transakce a pravidel k vykázání příslušného nákladu je zde vlastně zrcadlově obrácený oproti příjemci a jeho vykazování výnosů. Klíčové i u poskytovatele nesměnné transakce je, jestli tato transakce obsahuje nějaká závazná ujednání a povinnost plnit. Také příklady, které ED 72 bude uvádět, jsou zrcadlovými situacemi oproti příkladům, které uvedou ED 70 a ED 71.

### Inspirace pro vybrané účetní jednotky?

Již charakterizované ED hovoří o nesměnných transakcích bez ohledu na formu, ve které jsou tyto transakce realizovány. V demonstračních výčtech v těchto ED se nejen hovoří o různých formách peněžních transakcí, ale také o jiných než peněžních transakcích. Explicitně jsou vyjmenovávány například také služby poskytované v naturáliích. Jeví se to poměrně logicky. Jestliže dochází k nesměnné transakci, kdy její poskytovatel poskytuje příjemci plnění bez jakéhokoliv ekvivalentního (či aspoň přibližně ekvivalentního) protiplnění, pro princip jejího účetního zachycení na obou jejích stranách by skutečně **neměla hrát primární roli forma aktiva**, které je předmětem takové transakce. Zjednodušeně řečeno v otázce dopadu do nákladů u poskytovatele a výnosů u příjemce by nemělo hrát roli, jestli dochází k bezúplatnému převodu peněžních prostředků určených na pořízení dlouhodobého aktiva příjemcem těchto peněz, nebo rovnou k bezúplatnému převodu tohoto dlouhodobého aktiva. Současné nastavení závazných předpisů pro vybrané účetní jednotky sjednocuje dopad obou těchto forem, a to ve vztahu mezi zřizovatelem a jeho zřizovanou příspěvkovou organizací. Zde bez ohledu na „přesun“ peněžních prostředků nebo již hotového dlouhodobého aktiva tato transakce na obou jejích stranách do výsledku hospodaření vůbec nedopadá. **Výše popsané ED to však řeší přesně obráceně**, tj. sjednocují dopad do výsledku hospodaření na obou stranách způsobem popsaným v bodech 1 až 3, ať už jsou předmětem transakce peněžní prostředky, dlouhodobé aktivum či jiné aktivum.

Bude-li i nadále ze strany IPSASB držena převažující „tradice“, že se publikované ED od následných finálních standardů IPSAS příliš neliší, můžeme v horizontu cca dvou nejbližších let očekávat zveřejnění nových standardů IPSAS, které svým řešením transakcí, kterým české vybrané účetní jednotky říkají transfery, mohou zavdat podnět k intenzivní diskuzi nad věrným

zobrazením především investičních dotací a obdobných transferů v jejich účetní závěrce, především v jejich výkazech zisku a ztráty. A dost možná to nebude pouze diskuze týkající se organizací veřejného sektoru v Česku, ale všech českých účetních jednotek.

Zdroje:

Internetové stránky Mezinárodní federace účetních – Výboru pro Mezinárodní účetní standardy pro veřejný sektor (IPSASB). Dostupné na <http://www.ipsasb.org/consultations-projects/revenue>. Staženo 30. listopadu 2019. Přeloženo autorem.

**Michal Svoboda**

**Ing. Michal Svoboda, Ph.D.** vystudoval v roce 2008 navazující magisterský obor Účetnictví a finanční řízení podniku na Vysoké škole ekonomické v Praze. V roce 2013 úspěšně dokončil studium doktorského oboru téhož zaměření závěrečnou obhajobou disertační práce na téma „Reforma účetnictví státu jako předpoklad ekonomického rozhodování externích uživatelů účetních výkazů obcí“. Na VŠE v Praze nyní působí jako odborný asistent na Katedře finančního účetnictví a auditingu. Od roku 2006 pracuje na Ministerstvu financí ČR jako metodik účetnictví veřejného sektoru, aktuálně v odboru Regulace a metodika účetnictví. Od roku 2010 příležitostně působí jako lektor odborných vzdělávacích akcí v oblasti účetnictví veřejného sektoru a využití informací z účetnictví organizací veřejného sektoru pro jejich finanční plánování, řízení a rozhodování.



<sup>2</sup> Government Finance Statistics.

## Rozhovor s Vladimírem Krajčíkem, rektorem Vysoké školy obchodní, o. p. s.

### Jak fungují soukromé vysoké školy

Soukromé vysoké školy se od 90. let minulého století staly nedílnou součástí systému vysokoškolského vzdělávání v České republice. Diskutuje se o kvalitě soukromého vysokoškolského vzdělávání, o možnostech financování soukromého vysokého školství, o akreditacích studijních programů a dalších otázkách. Soukromé vysoké školství má v privátním sektoru poměrně unikátní místo. Služby, které poskytuje, jsou totiž veřejnou službou, tj. poskytováním vysokoškolského vzdělání zejména mladým lidem. Přičemž vzdělávací proces zároveň zabezpečují (a to zdarma) instituce ve veřejném sektoru, tedy veřejné vysoké školy.

#### Jaké je místo soukromých vysokých škol v rámci vysokoškolského vzdělávání v České republice?

Nejprve bych uvedl několik statistických údajů. V současnosti působí na trhu soukromého vysokoškolského vzdělávání celkem 36 soukromých vysokých škol, zatímco veřejných vysokých škol je 26 a státní vysoké školy jsou dvě. Na soukromých vysokých školách studuje aktuálně kolem 29 tisíc studentů, na veřejných vysokých školách kolem 260 tisíc studentů. Soukromé vysoké školy úspěšně absolvuje ročně v posledních třech letech kolem 9 tisíc studentů a o něco méně než 65 tisíc studentů absolvuje veřejné vysoké školy. Je zřejmé, že byt počet soukromých vysokých škol převyšuje počet veřejných vysokých škol, na soukromých školách studuje jen o něco více než 10 % z celkového počtu vysokoškoláků. Přesto mají soukromé vysoké školy své významné místo ve vysokoškolském vzdělávání. Často jde o školy, které jsou úžeji specializovány na oblasti studia, které nejsou vůbec nebo jen velmi málo zastoupené na veřejných vysokých školách. A převážně se orientují na profesní studijní programy. Vysoká škola obchodní, kde aktuálně vykonávám funkci rektora, je kromě jiného specifická svým zaměřením na oblast ekonomiky a řízení podniků poskytujících služby v letecké dopravě a cestovním ruchu. Typické pro většinu soukromých vysokých škol je také velmi úzké sepjetí s praxí, a to často v takové míře, jakou veřejné vysoké školy objektivně nemohou poskytovat.

#### Jaká jsou specifika fungování soukromých vysokých škol, zejména s ohledem na jejich financování?

Odpověď na tuto otázku je poměrně jednoduchá. Zatímco provoz a rozvoj veřejných vysokých škol je

**Doc. RNDr. Vladimír Krajčík, CSc.** se jako spoluzakladatel Vysoké školy podnikání, a.s. téměř před dvaceti lety podílel na přípravě akreditace jedné z prvních soukromých vysokých škol. Od jejího založení působil jak v akademických funkcích vysokých škol (prorektor, později rektor), tak



v managementu těchto společností. Zajímavou zkušeností pro něj bylo a je srovnání práce v obchodní společnosti a v neziskovém sektoru. Jeho současná pozice rektora Vysoké školy obchodní je totiž spojena s pozicí ředitele obecně prospěšné společnosti, neboť to je právní forma této vysoké školy.

závislý na financování ze státního rozpočtu, soukromé vysoké školy musejí financovat v drtivé většině jak své provozní, tak i strategické potřeby zejména ze školného placeného studenty či z jiných soukromých zdrojů. Zákon o vysokých školách jasně určuje, že soukromá vysoká škola je povinna si sama zajistit financování vzdělávací a tvůrčí činnosti. Ministerstvo školství, mládeže a tělovýchovy (MŠMT) neposkytuje soukromé vysoké škole, byť je veřejně prospěšnou právnickou osobou, dotaci na uskutečňování akreditovaných studijních programů a programů celoživotního vzdělávání. MŠMT poskytuje dotaci na ubytovací a sociální stipendia, nicméně zde soukromá vysoká škola hraje roli distributora těchto nárokových finančních prostředků. Je tedy zřejmé, že soukromým vysokým školám nárok na prostředky z veřejných zdrojů ze zákona nevzniká. Oproti tomu zásadní nárokovou částí financování veřejné vysoké školy je příspěvek ze státního rozpočtu na vzdělávací a tvůrčí činnost. Vedle toho mohou získávat veřejné vysoké školy další podpory a dotace z veřejných prostředků.

Pokud bych shrnul výše uvedená pravidla, zatímco stěžejní část financování veřejných vysokých škol představuje příspěvek, podpora a dotace ze státního rozpočtu nebo z jiných veřejných zdrojů, drtivou část financování soukromých vysokých škol představují soukromé zdroje.



### Jakou úpravu stávající legislativy by soukromé vysoké školy přivítaly?

Samozřejmě existuje celá řada námětů. Základním ale zůstává to, o čem jsem již hovořil v odpovědi na některou z předchozích otázek. Od soukromých vysokých škol se požaduje, aby dosahovaly obdobných výsledků jako veřejné vysoké školy. Respektive aby zabezpečily stejnou kvalitu studijního programu, což posuzuje Národní akreditační úřad. To je samozřejmě naprosto v pořádku. Avšak často se zapomíná na to, že soukromé vysoké školy jsou stejně jako školy veřejné nositeli „veřejné prospěšnosti“ nebo, chcete-li, poskytují vzdělání, které přispívá k vyšší úrovni vzdělanosti v naší zemi. Dá se říci, že i soukromé školy poskytují veřejnou službu, přičemž na rozdíl od veřejných vysokých škol musejí téměř veškeré prostředky na svůj provoz a rozvoj získat jinak než z veřejných zdrojů. Výše školného, které bývá například u obecně prospěšných společností základním zdrojem financování, má své meze, které jsou dány konkurenčním prostředím, možnostmi rodin potenciálních studentů a dalšími faktory. Mimochodem, některé soukromé školy finanční situaci neustály a přestaly v oblasti vzdělávání působit. Domnívám se, že by legislativa měla vzít v potaz specifickou roli soukromých vysokých škol při poskytování vzdělávání a určitým způsobem více přispět kvalitním soukromým školám nebo školám poskytujícím vzdělání v preferovaných oblastech k jejich financování. Samozřejmě nemám na mysli takovou míru podpory, jakou mají veřejné vysoké školy, ale alespoň takovou, která by umožnila soukromým školám přirozený rozvoj a která by nevedla k neúměrnému tlaku na zvyšování

školného. Rovněž je jasné, že soukromá vysoká škola, která by určitou podporu získávala, by musela prokázat svou kvalitu. Model, který v soukromém školství zahrnuje podporu preferovaných studijních oborů, má v pravidlech financování soukromých vysokých škol implementováno například Polsko, což by také mohlo inspirovat případné změny naší legislativy. V úvahu připadá i veřejná podpora institucionálnímu aplikovanému výzkumu soukromých vysokých škol, což se běžně děje na veřejných vysokých školách. Pochopitelně to souvisí s konkrétními výzkumnými projekty a jejich schválením na úrovni MŠMT.

### Občas slyším rozpačité názory na odbornou úroveň a obecně kvalitu soukromých vysokých škol. Jsem si vědom, že kvalita těchto škol se diametrálně různí případ od případu. Jsou školy vysoce prestižní i školy s poněkud pošramocenou pověstí. Nicméně, co by podle Vás mohlo zvýšit prestiž soukromých vysokých škol v očích veřejnosti?

Zobecňované výtky směrem k soukromým vysokým školám považuji za nespravedlivé. Jednak, jak sám uvádíte, kvalita soukromých škol je různá, od špičkových vzdělávacích institucí po školy, jejichž výsledky nejsou uspokojivé. Na tom, doufám, panuje shoda. Ovšem existují některé aspekty, které musí každý, kdo posuzuje soukromou školu, vzít v potaz. Pakliže za soukromou školou stojí obrovský zahraniční kapitál, má taková škola velkou výhodu. Může přijímat do studia ty nejlepší uchazeče, může si dovolit ve velké míře diferencovat školné podle sociální situace studenta, může financovat náročné projekty atd. Typická soukromá vysoká škola u nás, která je víceméně odkázána na školné od studentů, bývá často ráda za každého uchazeče o studium. To potom samozřejmě vede k tomu, že úroveň studentů soukromých vysokých škol jde do extrémů, od studentů málo talentovaných nebo málo motivovaných až po špičkové studenty. To následně klade zvýšené nároky na pedagogy. Proto je třeba zvláště dbát na to, aby se stala standardem vysoká odborná úroveň absolventů, což bezpochyby zvýší prestiž školy při umisťování absolventů v praxi. Musím s radostí uvést, že absolventi naší školy patří k vyhledávaným posílám, zvláště v oblasti cestovního ruchu a služeb letecké dopravy. Dalším fenoménem, který zvyšuje prestiž soukromých vysokých škol, bývá velice úzké sepjetí s praxí. K prestiži školy přirozeně přispívá také kvalitní management školy a vyvážené a kvalitní složení pedagogického sboru. Dobré výsledky školy a její hodnocení širokou veřejností není slučitelné s politikou „ať to všichni studenti nějak prolezou“, „ať všichni obhájí závěrečné práce“ a podobně. To je nejlepší cesta k tomu, aby škola ztratila konkurenceschopnost a postupně upadala. Krátkozraká

úvaha o penězích od nekvalitních studentů za každou cenu tak může vést k tomu, že postupně se snižující se úrovni školy bude opadat zájem ze strany uchazečů, a tudíž se bude snižovat i absolutní výše školného, základního zdroje financování.

### **Jaké jsou výhody a nevýhody fungování různých forem soukromých vysokých škol?**

Tak nejprve, většina soukromých vysokých škol jsou obchodní korporace, nejčastěji společnosti s ručením omezeným a několik akciových společností. Velkou skupinu soukromých vysokých škol také představují nestátní neziskové organizace v právní formě obecně prospěšných společností a ústavů. Školy, které mají formu obchodní korporace, fungují podle stejných pravidel jako každá jiná podnikající obchodní společnost se všemi výhodami i nevýhodami. Specifickou formou fungování soukromých vysokých škol jsou obecně prospěšné společnosti (o. p. s.) a ústavy (z. ú.). O. p. s. po zrušení zákona o této právní formě i nadále fungují i v případech, kdy nebyly transformovány na z. ú., což jim právní předpisy umožňují. Aktuálně u nás působí 14 soukromých vysokých škol jako o. p. s. a jedna jako z. ú. Možná vás bude zajímat, že právní formu o. p. s. si pro soukromé vysoké školy často zvolili zakladatelé v počátcích soukromého vysokého školství u nás, protože uvěřili příslibům politiků, že školy této formy budou na svou činnost dostávat příspěvky z veřejných zdrojů. Tento příslib však nebyl nikdy splněn. Činnost o. p. s. byla upravena zákonem z roku 1995, který byl zrušen novým občanským zákoníkem k počátku roku 2014. Pokud nebyly o. p. s. transformovány na ústav nebo jinou povolenou právní formu, řídí se zrušeným zákonem i nadále. O. p. s. může podnikat, avšak případný zisk musí být použit na poskytování obecně prospěšných služeb, tedy v případě vysokých škol jde zejména o vzdělávání a další činnosti uvedené v zakladacích listinách. Dokonce i případný likvidační zůstatek o. p. s. musí likvidátor nabídnout obci, kde má likvidovaná o. p. s. sídlo. Je tedy zřejmé, že zisk ani likvidační zůstatek nesmějí být použity ku prospěchu zakladatelů, členů orgánů nebo zaměstnanců. Naopak, musí být použity na poskytování obecně prospěšných služeb. Ať se čtenáři zamyslí nad možnostmi a omezeními, které tato častá forma fungování soukromých vysokých škol má. Na jedné straně poskytování obecně prospěšné služby a na straně druhé neexistence možnosti zisk bez omezení alokovat tam, kde to vedení školy považuje za nejvíce smysluplné. Myslím, že jde o zřejmou asymetrii, která může snižovat motivaci a úsilí o co nejefektivnější fungování školy.

**Jsme svědky shlukování soukromých škol (nejen vysokých) do jakýchsi konglomerátů či holdingů. Jaké výhody přináší toto shlukování**

### **soukromých vysokých škol do různých forem uskupení?**

To, že dochází ke sdružování jednotlivých soukromých vysokých škol do větších uskupení, je v současnosti zákonité. Soukromé školy jsou většinou malé. Úspory z rozsahu jsou hlavním argumentem pro jejich sdružování do vyšších celků. Zejména jde o úspory fixních nákladů například formou sdílení výukových prostor, využívání administrativních služeb pro více škol a podobně. Dochází rovněž k užší odborné spolupráci mezi školami, vznikají společné vzdělávací a vědecko-výzkumné programy, rozšiřují se publikační možnosti a mohl bych jmenovat i další výhody. Samozřejmě, některé výhody plynou ze sdružování škol s různým zaměřením, jiné naopak ze sdružování škol, které mají podobné zaměření. Domnívám se, že vznik těchto vzdělávacích společenství je setrvalým trendem, který posílí postavení soukromých vysokých škol v naší zemi. Některá společenství sdružující soukromé vysoké školy a další vzdělávací instituce mají i mezinárodní charakter. Například Vysoká škola obchodní je součástí Akademického holdingu, kde se kromě ní účastní i další soukromé vysoké školy, Vysoká škola podnikání a práva (původně ostravská Vysoká škola podnikání a pražská Vysoká škola manažerské informatiky, ekonomiky a práva) a také zahraniční Paneurópska vysoká škola z Bratislavy.

### **Pane rektore, jaké máte zkušenosti s prováděním auditu účetní závěrky během svého dlouhodobého působení na soukromých vysokých školách?**

Od samotného počátku svého působení v této oblasti považuji audit účetní závěrky soukromé vysoké školy za významnou formu ověření toho, jak



důvěryhodné finanční informace škola poskytuje vlastníkům, zakladatelům, studentům a jejich rodinám, jakož i orgánům školy. Je to důležité i jako informace pro širokou veřejnost, zvláště za situace, kdy se čas od času v mediálním prostoru objevují nepřilíživé informace o některých soukromých školách. Je potřeba, aby soukromá vysoká škola prostřednictvím zprávy auditora, tedy externího nezávislého subjektu, podala zpětnou vazbu o svém finančním hospodaření. V konkurenčním prostředí vysokých škol je to zvláště důležité, protože důvěryhodná škola má potenciál přitáhnout více studentů. V žádném případě si nedokážu představit, že by v soukromé vysoké škole neproběhl audit. S tím, jak auditor provádí svou auditorskou činnost ve školách, kde jsem působil, jsem byl vždy naprosto spokojen.

Rozhovor vedl Vladimír Zelenka



## Hugo a Sally se opět baví o inventurách\*

### 5. Ověření existence jinak než účastí na inventuře



Sally, nešla by existence zásob ověřit i jinak, než že tam pojedou?

A proč bys tam nejel? Protože se ti tam nechce, anebo proto, že to není prakticky možné? To první není obhajitelný důvod. Ale praktická nemožnost obhajitelná je. Do skladu jaderného paliva tě nikdo nemůže nutit lézt.



To chápu. Ale co když ty zásoby jsou fyzicky mimo klientovy sklady? Zažil jsem zásoby uložené v konsignačním skladě u třetí strany. Anebo zásoby, které patřily klientovi, ale v době inventury byly na lodi někde v Tichém oceánu. Tam jsme to řešili přes confirmace.

Jo, to může být akceptovatelné, pokud opravdu není žádná jiná rozumná cesta. Samozřejmě u těch confirmací musíš vyhodnotit důvěryhodnost strany, která ji potvrzuje.

Rozumím. Než se rozhodnu pro confirmace, zjistím si dohodnuté smluvní podmínky té konsignace. Třeba má klient možnost zúčastnit se inventury u protistrany.

Souhlasím. A taky zvaž, zdali nemůžeš získat další důkazy existence zásob. Například dokumentaci o nákupu či prodeji drženou klientem, korespondenci, přepravní doklady a podobně. Nezapomeň, že standard ti říká, že obtížnost nebo náklady nejsou samy o sobě dostatečným důvodem k tomu, abys akceptoval důkazní informace, které nejsou dostatečně přesvědčivé.

-SpM-

\* Navazuje na diskuzi H&S z čísla 9/2017.

## Dotazy a odpovědi z oblasti metodiky auditu

# Klasifikace investičních akcií v účetní závěrce akciové společnosti s proměnlivým základním kapitálem

*Upozorňujeme, že stanovisko Komory auditorů ČR je založeno na současném znění právních předpisů a jejich převažujících interpretacích, které se mohou v budoucnosti změnit. Doporučujeme proto ověřit si závěry uvedené v tomto stanovisku, pokud bude existovat časová prodleva mezi poskytnutím stanoviska a jeho praktickým využitím. Komora auditorů ČR nemůže vydávat závazná stanoviska a nemůže nahrazovat funkci regulátora účetnictví a auditu. Závazná stanoviska může vydávat pouze soud. Komora auditorů ČR tedy žádným způsobem neodpovídá za jakoukoli škodu, která by vznikla třetím osobám v souvislosti s využitím prezentovaného názoru.*

*Při zpracování stanoviska vychází pouze z informací, které jí byly poskytnuty.*

*Stanovisko bylo projednáno v Podvýboru pro IFRS a finanční instituce KA ČR a ve Výboru pro účetní výkaznictví KA ČR.*

### Dotaz

Rádi bychom se zeptali, zda by investiční akcie vydané akciovou společností s proměnlivým základním kapitálem (SICAV) měly být v účetní závěrce emitenta těchto akcií klasifikované v rámci vlastního kapitálu (tj. jako kapitálový nástroj), nebo jako závazek. Nyní tento problém s auditovaným klientem (kotovaný subjekt) řešíme v případě účetní závěrky dle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví ve znění přijatém Evropskou unií (dále jen IFRS). Domníváme se, že obdobný problém budou muset od 1. ledna 2021 řešit i nekotované SICAVy a podílové fondy, protože od tohoto data musí dle vyhlášky 501/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou bankami a jinými finančními institucemi, ve znění pozdějších předpisů (Vyhláška), tyto jednotky aplikovat požadavky IFRS 9 na veškeré finanční nástroje. V takovém případě mohou nastávat některé praktické problémy, např. v jaké položce rozvahy vykázat daný závazek z investičních akcií nebo podílových listů, pokud budou dle IFRS pravidel pro finanční nástroje klasifikovány jako závazek, když struktura a názvy položek rozvahy jsou předepsané ve Vyhlášce, apod.

### Odpověď

Odpověď na daný dotaz jsme rozdělili do dvou částí. Nejdříve popíšeme pravidla a podmínky klasifikace finančních nástrojů dle IFRS a následně se pokusíme uvést dopady, možné překážky a návrhy jejich řešení, se kterými se účetní jednotky a jejich auditoři setkávají nebo budou setkávat v praxi.

### Přístup dle IFRS

Investiční akcie vydaná přímo SICAVem nebo jeho podfondem anebo podílový list vydaný podílovým fondem

je finančním nástrojem dle Mezinárodního účetního standardu IAS 32 Finanční nástroje: vykazování (dále jen IAS 32).

Dle IAS 32, odst. 15 je účetní jednotka povinna finanční nástroj klasifikovat jako finanční závazek, finanční aktivum nebo kapitálový nástroj podle podstaty smluvního ujednání (substance of contractual arrangement) a definic finančního závazku, finančního aktiva a kapitálového nástroje uvedených v IAS 32.

Jedním ze znaků finančního závazku dle IAS 32, odst. 17 je, že daný nástroj zahrnuje smluvní závazek zaplatit peněžní prostředky nebo dodat jiné finanční aktivum jiné účetní jednotce. Tento znak můžeme identifikovat v případě investičních akcií nebo podílových listů, s nimiž je spojeno právo vlastníka na jejich odkup





emitemem (tj. SICAVem nebo jeho podfondem anebo otevřeným podílovým fondem), protože na straně emitenta tohoto nástroje existuje smluvní závazek emitenta na jejich odkup. V takovém případě by měl být daný nástroj klasifikován jeho emitentem jako finanční závazek dle IAS 32.

Nicméně v rámci IAS 32 je při klasifikaci finančního nástroje nutné také vzít do úvahy i výjimku z obecných pravidel, kdy následující nástroje, které nesplňují definici kapitálového nástroje, jsou při splnění určitých podmínek klasifikovány jako kapitálové nástroje a vykázány v rámci vlastního kapitálu:

1. nástroje s prodejní opcí (tzv. puttable instruments), kdy vlastník/držitel takového nástroje má právo je vrátit emitentovi zpět (viz blíže IAS 32, odst. 16A a 16B), a
2. nástroje, kdy jejich emitent musí dodat jiné účetní jednotce poměrný podíl svých čistých aktiv pouze při likvidaci (viz blíže IAS 32, odst. 16C a 16D).

Mezi skutečnosti a znaky, které mohou mimo jiné zabránit v aplikaci výše uvedené výjimky, se řadí:

- dané akcie nebo podílové listy nejsou podřízené všem ostatním vydaným nástrojům (je nutno analyzovat kroky a pravidla likvidace dané účetní jednotky, např. SICAVu bez podfondů),
- dané akcie nebo podílové listy nemají identické podmínky s ostatními akciemi nebo podílovými listy, které jsou ve stejné třídě podřízenosti,
- dané akcie nebo podílové listy obsahují povinnost fondu vyplatit podíl na zisku (dividendu).

Vždy je nutné posuzovat nástroje vydané danou účetní jednotkou, tj. v případě:

- podfondu v rámci SICAVu, který je z pohledu účetní závěrky samostatnou účetní jednotkou, je nutné posuzovat pouze investiční akcie daného podfondu,
- SICAVu bez podfondu, je nutné posuzovat zakladatelské akcie i investiční akcie společně.

V praxi lze očekávat, že:

- podílové listy a investiční akcie vydané podfondem SICAVu (pokud neexistuje více druhů podílových listů k témuž podílovému fondu nebo různých druhů investičních akcií k témuž podfondu, neexistuje povinnost vyplácet podíl na zisku / dividendu apod.) mohou splnit podmínky pro uplatnění výše uvedené výjimky a budou klasifikovány jako kapitálový nástroj a vykázány v rámci vlastního kapitálu
- a naopak investiční akcie vydané SICAVem bez podfondu, který současně vydává zakladatelské akcie i investiční akcie, častěji nesplní podmínky pro uplatnění výše uvedené výjimky a budou klasifikovány a vykázány jako závazek.

Nicméně vždy je nutné posuzovat individuálně konkrétní případ a nelze výše uvedené očekávání zobecňovat a aplikovat automaticky. Navíc by daná účetní jednotka měla připravit podrobnou analýzu klasifikace všech svých emitovaných nástrojů a tato analýza by měla být posouzena auditorem.

### Dopady a možné překážky v praxi

S výše uvedeným problémem v rámci klasifikace svých vydaných nástrojů se již nyní musí vypořádat účetní jednotky, jejichž cenné papíry jsou přijaty k obchodování na evropském regulovaném trhu, které mají povinnost sestavovat svoji účetní závěrku plně v souladu s IFRS. Od 1. ledna 2021 budou muset posuzovat své vydané nástroje, mimo jiné, i ostatní nekotované SICAVy, jejich podfondy a podílové fondy.

Pokud od 1. ledna 2021 budou muset být v účetní závěrce sestavené v souladu s českými účetními předpisy investiční akcie nebo podílové listy vykázány jako závazek (viz důvody výše), pak je otázkou, v jaké položce rozvahy, jejíž uspořádání a označení položek je dáno přílohou č. 1 Vyhlášky, se bude daný závazek vykazovat. Domníváme se, že účetní jednotka se může odchýlit od předepsaného uspořádání a označování položek výkazů z důvodu zachování věrného a poctivého obrazu předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky v souladu s § 7 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů. Název položky rozvahy představující závazek z vydaných investičních akcií nebo podílových listů může být pak nazván např. „Čistá aktiva připadající na držitele investičních akcií“ nebo „Čistá aktiva připadající na držitele podílových listů“ (viz IAS 32, odst. 18 a ilustrativní příklad č. 7 k IAS 32). Tato nová položka může být ve struktuře rozvahy dle Vyhlášky umístěna jako poslední položka v rámci závazků, tj. před první položkou vlastního kapitálu (bude-li některá z položek vlastního kapitálu nenulová), a zároveň by v příloze v účetní závěrce mělo být prezentováno sesouhlasení počátečního a konečného stavu této položky.

V případě SICAVu bez podfondu, který vydává zakladatelské akcie a investiční akcie, se může stát,

že zakladatelské akcie budou vykázány ve vlastním kapitálu v příslušných položkách předepsaných Vyhláškou, zatímco investiční akcie budou vykázány v nové položce v závazcích (jak již bylo zmíněno).

V případě podfondu SICAVu nebo podílového fondu může nastat i situace, že daná účetní jednotka nevykáže ve své účetní závěrce žádný vlastní kapitál. Čistá aktiva připadající na držitele investičních

akcií pak mohou mít například následující podpoložky: podílové listy/iny nebo akcie v emisní hodnotě, ážio/disážio ze zpětných odkupů, podíl na zisku/ztrátě za účetní období, podíl na oceňovacích rozdílech.

V Praze dne 3. prosince 2019

oddělení metodiky KA ČR

recenze

## Ekonomika a účetnictví veřejných výzkumných institucí

Autoři, kteří se prakticky řadu let zabývají finančním řízením a účetnictvím veřejných výzkumných institucí (v.v.i.) zřízených Akademií věd ČR, dávají nahlédnout nejen do legislativy v.v.i., ale projdou se čtenáři poměrně útlé publikace i řadu postupů účtování účetních případů těchto neziskových organizací. Bohužel předmětem publikace není účetní závěrka ani analýzy komplikovanějších situací, s nimiž se jak v oblasti financování, tak účetnictví v těchto subjektech setkáváme. Je to škoda,

protože by tyto komentáře a analýzy byly přínosné pro auditory i širší odbornou veřejnost.

Hana Březinová

*Název: Ekonomika a účetnictví veřejných výzkumných institucí*  
*Autoři: Jana Wenclová, Tomáš Wencel, Pavel Kriegsman*  
*Vydal: Středisko společných činností AV ČR, Praha 2019.*  
*Počet stran: 129*  
*ISBN 978-80-200-2905-8*



## Nestátní neziskové organizace: právní úprava, účetnictví, audit, transparentnost

Publikace Marka Jošta přehledně, systematicky a komplexně popisuje tematiku nestátních neziskových organizací. Autor se zaměřil na čtyři oblasti, a to právní úpravu, účetnictví, audit a transparentnost, které rozpracoval v deseti kapitolách. Obsah knihy je založen na rešerši právních předpisů, rozsáhlé odborné literatury, analýzách postupů účtování a účetního výkaznictví NNO.

Publikace obsahuje 84 tabulek zahrnujících příklady účetních transakcí a postupů účtování účetních operací. Toto encyklopedické

zpracování souvztažností umožňuje čtenáři najít si správné zachycení běžných, ale i specifických účetních případů v NNO.

Hana Březinová

*Název: Nestátní neziskové organizace: právní úprava, účetnictví, audit, transparentnost*  
*Autor: Ing. Marek Jošt, Ph.D.*  
*Vydal: Oeconomica, nakladatelství vysoká škola ekonomická v Praze, Praha 2019.*  
*Počet stran: 187*  
*ISBN 978-80-245-2325*







## Co najdete v e-příloze č. 10/2019

### Přístup k e-příloze Auditor

E-příloha Auditor vychází souběžně s tištěným časopisem Auditor v elektronické podobě. Pro auditory je ke stažení v uzavřené části webových stránek komory [www.kacr.cz](http://www.kacr.cz), kam se lze dostat pod přihlašovací jménem a heslem.

### Obsah

- Inovace ve veřejných financích (ACCA)
- O administrativě, byrokracii a veřejných vysokých školách (Ladislav Janíček)
- Právo společníka s.r.o. na poskytnutí informací mimo valnou hromadu v případě, že se společnost nepodřídila ZOKu
- Nové povinnosti kótovaných společností
- Glosa: K rozsudku NS ve věci omluvitelnosti omylu při uzavírání smlouvy
- 3922/2019 Daň z přidané hodnoty: lhůta pro opravy výše daně na výstupu
- Accountancy Europe monitoring (říjen/listopad 2019)

-ab-



## AUDITOR č. 10/2019

ročník XXVI

### REDAKCE

Komora auditorů ČR  
Opletalova 55, 110 00 Praha 1  
tel.: 224 212 670, 221 602 289  
e-mail: [redakce@kacr.cz](mailto:redakce@kacr.cz)

### REDAKTORKA

Bc. Aneta Čermáková

### REDAKČNÍ RADA

Ing. Jiří Pelák, Ph.D., předseda  
doc. Ing. Ladislav Mejzlík, Ph.D.  
Jarmila Melichová  
Ing. Jiří Mikyna  
prof. Ing. Libuše Müllerová, CSc.  
Ing. Jana Skálová, Ph.D.  
Ing. Michal Šindelář, Ph.D.  
Ing. Michal Štěpán  
Ing. Petr Vácha

Pravidla pro zveřejňování článků jsou uvedena na webu KA ČR ([www.kacr.cz/desatero](http://www.kacr.cz/desatero)). Články prochází recenzním řízením redakční rady.

### VDÁVÁ

Komora auditorů České republiky  
tel.: 224 212 670, 224 222 178  
IČ 70901473

Vydávání povoleno MK ČR 6934  
ISSN 1210-9096

### INZERCE, SAZBA, DISTRIBUCE

Infomedia, spol. s r.o.  
Otradovická 731/11, 142 00  
Praha 4, tel.: 607 972 085  
e-mail: [infomedia@infomedia.cz](mailto:infomedia@infomedia.cz)

### TISK

Wendy, spol. s r.o., Mělník

### OBJEDNÁVKY A PŘEDPLATNÉ

Komora auditorů ČR  
e-mail: [kacr@kacr.cz](mailto:kacr@kacr.cz)

Vychází 10x ročně

Roční předplatné: 950 Kč

Pro členy KA ČR zdarma

[www.kacr.cz](http://www.kacr.cz)

© Komora auditorů ČR