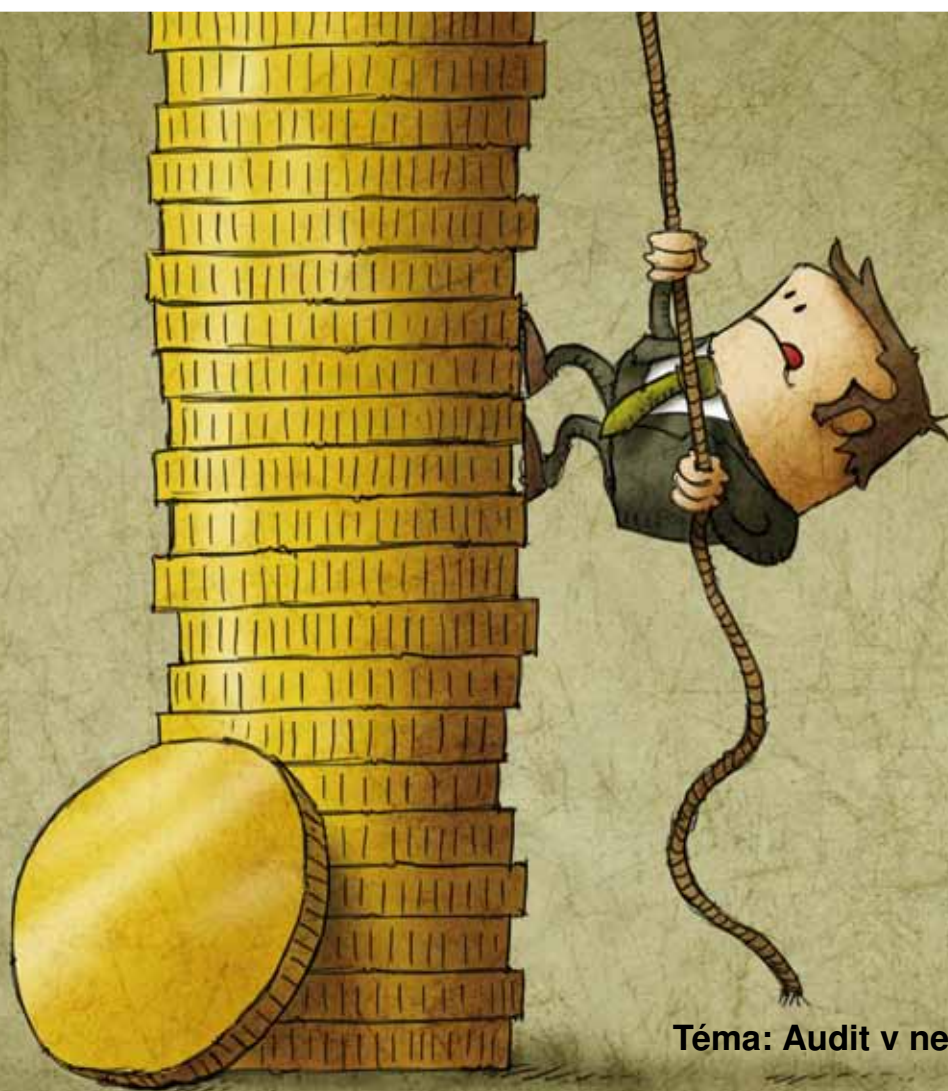


# AUDITOR

časopis Komory auditorů České republiky číslo 1/2018



**Téma: Audit v neziskovém sektoru**

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
Ze zasedání Volební komise KA ČR.....	2
Navrhujte kandidáty do volených orgánů KA ČR do 15. dubna .....	2
Upozornění na povinnosti ze zřízených datových schránek statutárním auditorům.....	3
Informace z odborných výborů KA ČR .....	4
Fixní příspěvky byly splatné do 31. 1. 2018 ....	4
Pohyblivý příspěvek pro rok 2018 .....	4
Upozornění na informační povinnost auditora po podpisu smlouvy se SVZ.....	5
Revize ISA 250 a souvisejících standardů .....	5
Novely prováděcích vyhlášek k zákonu o účetnictví a ČÚS účinné od 1. ledna 2018.....	6
Tištěná příloha: Obsah XXIV. ročníku časopisu Auditor (2017).....	7
Přezkoumání hospodaření za rok 2017 – poměrové ukazatele .....	7
Seminář ČNB pro auditory subjektů veřejného zájmu.....	7

### TÉMA ČÍSLA – AUDIT V NEZISKOVÉM SEKTORU

Editorial ( <i>Jiří Pelák</i> ) .....	8
Neztratte se v džungli fondů nestátních neziskových organizací ( <i>Simona Pacáková</i> ) .....	9
Účetní zachycení fondů ( <i>Simona Pacáková</i> ).....	12
Vybrané problémy nestátních neziskových organizací ( <i>Jaromír Adamec</i> ) .....	15
Právní aspekty nestátních neziskových organizací ( <i>Lenka Deverová</i> ) .....	20
Specifika zjištění výsledku hospodaření ve sportovním klubu ( <i>Marie Zelenková</i> ).....	23
Audit neziskových organizací ( <i>Irena Liškařová</i> ) .....	28
Určení auditora u nestátních neziskových organizací ( <i>Jiří Pelák, Jaromír Adamec</i> ) .....	31

### NA POMOC AUDITORŮM

Hugo a Sally se baví o účetních odhadech.....	19, 22, 27, 30, 34
--	--------------------

RECENZE .....	35
---------------	----

### e-příloha Auditor 1/2018

- Aktuality  
Přezkoumání hospodaření za rok 2017  
– poměrové ukazatele
- Téma čísla – Audit v neziskovém sektoru  
Fondy v konkrétních právních formách NNO  
(*Simona Pacáková*)
- Z koordinačního výboru pro daně
- Daně
- Právo
- Zaznamenali jsme

Toto číslo vyšlo 20. 2. 2018

## Jak pracuje redakční rada



Jiří Pelák

Po třech letech v čele redakční rady časopisu Auditor bych rád využil této příležitosti k ohlédnutí se a k zamyšlení nad naším profesním časopisem.

Je mi ctí, že mohu spolupracovat s redakční radou, za jejíž složení vděčím zejména osobnímu nasazení Ladislava Mejzlíka, předchozího předsedy (a stávajícího místopředsedy) redakční rady a děkana Fakulty financí a účetnictví VŠE v Praze. Za poslední tři roky přibyla jen jedna, ale zato výrazná posila v osobě Michala Štěpána, oblíbeného přednášejícího, předního odborníka nadnárodního rozměru ze společnosti Deloitte a předsedy Výboru pro metodiku auditu KA ČR. Další zásadní roli v redakční radě zastává Petr Vácha, také špičkový odborník se zahraničním přesahem, stávající předseda Výboru pro účetní výkaznictví KA ČR a partner EY. Ač zejména daňový specialista, svou nezapomenutelnou roli v redakční radě má Jana Skálová z TPA, která zařizuje nejen články s daňovou problematikou, ale také přináší inspirace z jiné profesní organizace – Komory daňových poradců, v jejímž prezidiu působí. Libuši Müllerové, encyklopedické paměti redakční rady a její bývalé předsedkyni, zase vděčíme za reference na již vyšlé články a názory a zkušenosti, které si přináší z působení v redakčních radách jiných odborných časopisů a na akademické půdě.

Vyjmenované osoby, které tvoří odbornou část redakční rady, jsou vedle své erudice pro časopis důležité ještě z dalšího zásadního důvodu: za svou profesní kariéru potkali řadu vynikajících odborníků z oblasti auditu, účetnictví, daní a práva, a pokud je osobně neznají, tak o nich alespoň ví. Tyto kontakty se více než hodí, protože každý člen

redakční rady se čas od času stane odborným garantem čísla časopisu, což znamená, že se zhostí úlohy hlavního navrhovatele zaměření jednotlivých článků a také pátrání pro vhodných autorech. Toto pátrání je někdy napínavější, než bychom si přáli, protože osvědčení autoři odborných článků jsou většinou zavaleni prací a nebývá snadné je k napsání dalšího článku přemluvit.

To, co mne trochu trápí, je, zda se jako redakční rada, přes veškerý lidský potenciál, který máme k dispozici, trefujeme do potřeb auditorů. Vycházíme zejména z vlastních zkušeností, reakcí na školeních, novinek v profesi a někdy jen pocitů. Moji tři největší oblíbenci z poslední doby jsou čísla zaměřená na vnitřní kontrolní systém, auditorské testy a skupinový audit, ale je mi jasné, že ne vždy je možné se zavděčit všem. Pokud vám nějaké téma v časopise schází, návrhy jsou více než vítány na adrese [redakce@kacr.cz](mailto:redakce@kacr.cz).

Naším posledním kreativním kusem je seriál ze života auditora „Hugo a Sally“, se kterým přišel Michal Štěpán při hledání způsobu, jak v časopise reagovat na opakované nálezy dozorců komise při kontrolách kvality. Seriál pochází z pera členů výboru pro metodiku auditu a jeho každý díl prochází velmi živou debatou na zasedání výboru. Příběhy „Huga a Sally“ mají mířit reálně (i když poněkud zjednodušené) okolnosti s úřednickým jazykem auditorských standardů a upozorňovat na oblíbená a chybná klíšé z auditorské praxe.

Pro snahu o zajištění odborné pomoci a metodiky se v časopise nedostává tolik prostoru problémům samotné profese. To se budeme snažit napravit v příštím čísle.

Jiří Pelák

předseda Redakční rady  
časopisu Auditor KA ČR

## Ze zasedání Výkonného výboru KA ČR

Výkonný výbor se na svém zasedání, které se uskutečnilo 22. ledna v Praze, zabýval jak standardní agendou, tak aktuálními činnostmi jednotlivých odborných výborů KA ČR. Na významné části jednání výkonného výboru byly přítomny předsedkyně dozorcí komise Jana Gebauerová a členka kárné komise Hana Mužátková. Tématem společného jednání byla strategie KA ČR a příprava aktualizace vnitřních předpisů schvalovaných sněmem.

Výkonný výbor schválil:

- plán činnosti a seznam členů Výboru pro správu profese, Výboru pro regulaci profese a Výboru pro auditorské zkoušky KA ČR na rok 2018,
- harmonogram přípravy XXVI. sněmu KA ČR v roce 2018.

Výkonný výbor dále projednal:

- informace o nabídce školení v Ostravě a Olomouci,

- a schválil návrh odpovědi auditorovi na dotaz ohledně vzdělávacích akcí v ostravském regionu,
- a schválil žádost o splátkový kalendář k úhradě pokuty,
- a schválil navržený postup přípravy úprav vnitřních předpisů na listopadový sněm KA ČR v roce 2018,
- aktualizaci interní směrnice B7 – Zásady poskytování cestovních náhrad

a vzal na vědomí:

- výsledky per rollam hlasování o členech odvolací zkušební komise pro přezkoumání hodnocení dílčí části auditorské zkoušky Finanční účetnictví II,
- informaci o plnění rozpočtu za období leden – prosinec 2017,
- informace o dopadech nařízení GDPR na auditorskou profesi,
- návrhy na doplnění strategie KA ČR,
- informace o přípravě na 5. kolo hodnocení Moneyvalu ve vazbě

- na hodnocení rizik a zamezování legalizace výnosů z trestné činnosti a financování terorismu,
- informace o personálních záležitostech na úřadu KA ČR,
- zápis ze zahraniční služební cesty na zasedání Statutory Members' Assembly při Accountancy Europe,
- zápisy ze zasedání prezidia, výborů a komisí,
- legislativní monitoring,
- informace o podnětech vyřizovaných kárnou komisí v roce 2017,
- podněty kárné komise za leden až prosinec 2017,
- statistiku uložených kárných opatření,
- zprávu o činnosti kárné komise za druhé pololetí roku 2017.

**Jiří Mikyna**  
ředitel úřadu  
Komory auditorů ČR

## Ze zasedání Volební komise KA ČR

V souladu s volebním řádem se 8. ledna sešla volební komise, aby zahájila přípravy voleb do Výkonného výboru, Kárné komise a Dozorčí komise Komory auditorů ČR. Volební komise projednala a schválila harmonogram přípravy voleb, které se budou konat na XXVI. sněmu 20. listopadu 2018.

Zároveň komise stanovila datum 15. dubna pro zasílání návrhů na kandidáty. Sněm bude volit sedm nových členů a šest náhradníků do Výkonného výboru, 11 členů a čtyři náhradníky do Dozorčí komise a sedm členů a tři náhradníky do Kárné komise. Volební komise připravila formuláře pro

návrhy kandidátů, které jsou součástí tohoto čísla časopisu Auditor. Formuláře jsou k dispozici i na webových stránkách komory [www.kacr.cz](http://www.kacr.cz) v sekci Aktuality.

**Jarmila Císařová**  
předsedkyně Volební  
komise KA ČR

## Navrhujte kandidáty do volených orgánů KA ČR do 15. dubna

Letošní listopadový sněm bude volit nové členy Výkonného výboru, Dozorčí komise a Kárné komise Komory auditorů ČR. Volební komise v souladu s usnesením sněmu z listopadu 2016, který vyhlásil volby na listopad 2018, stanovila termín 15. dubna pro přijímání návrhů na kandidáty.

Sněm tedy bude v souladu s ustanovením § 55 odst. 6 zákona o auditorech č. 93/2009 Sb. v platném znění volit polovinu, tj. sedm členů, Výkonného výboru a šest náhradníků, 11 členů Dozorčí komise a čtyři náhradníky a sedm členů Kárné komise a tři náhradníky.



S tímto číslem časopisu dostávají auditoři formuláře pro návrhy kandidátů do uvedených volených orgánů. Formuláře jsou také ke stažení na webových stránkách komory [www.kacr.cz](http://www.kacr.cz) v sekci Aktuality. Upozorňujeme, že kandidáty do volených orgánů komory mohou navrhnout pouze auditoři zapsaní v rejstříku Komory auditorů ČR.

Návrhy na kandidáty je třeba v souladu s § 3 odst. 1 Volebního řádu předat volební komisi na adresu Komory auditorů ČR (Opletalova 55, 110 00 Praha 1), a to nejpozději do 15. dubna. Rozhodující je datum uvedené na poštovním razítku, v ostatních případech je to datum doručení na komoru.

Součástí návrhu kandidáta do orgánu KA ČR je i jeho stručná charakteristika, kterou volební komise stanovila takto:

- odborná praxe,
- způsob poskytování auditorských služeb (§ 3 zákona č. 93/2009 Sb.),
- znalost anglického jazyka u kandidátů do Výkonného výboru,
- jiná odborná činnost (např. vědecká, pedagogická, publikační).

Návrh musí obsahovat souhlas kandidáta s kandidaturou a zároveň i souhlas kandidáta se zveřejněním údajů specifikovaných v § 3 odst. 2 Volebního řádu sněmu tak, aby nedošlo k porušení zákona č. 101/2000 Sb., o ochraně osobních údajů, ve znění pozdějších před-

pisů. Tyto údaje budou otištěny v seznamu kandidátů do volených orgánů a rozeslány všem auditorům.

Prosíme o vyplnění všech požadovaných údajů tak, aby byla kandidátka platná a navržený kandidát mohl být zařazen na kandidátní listinu.

V souvislosti s navrhováním kandidátů odkazujeme na Volební řád sněmu, § 3 odst. 3 písm. c), podle něhož volební komise vrátí navrhovateli do jednoho měsíce návrhy, ve kterých je navrhován kandidát, jenž je členem orgánu, do něhož je navrhován pro příští funkční období, a byl členem tohoto orgánu i v minulém funkčním období.

### Volební pravidla

Ve volebním řádu KA ČR v § 3 jsou uvedeny podmínky, které musí kandidáti do orgánů komory splňovat. Kandidáty navrhuje auditoři z řad auditorů zapsaných v rejstříku auditorů vedeného komorou s tím, že návrhy kandidátů budou zaslány volební komisi na adresu komory do lhůty vyhlášené volební komisí.

Podle § 32 odst. 2 zákona o auditorech může být do orgánu komory zvolen statutární auditor, který nemá v době konání voleb pozastavený výkon auditorské činnosti. Funkční období člena orgánu nesmí přesáhnout dobu čtyř let. Opětná volba je možná, přičemž člen orgánu může setrvat v jedné a téže funkci nejdéle dvě po sobě jdoucí funkční období.

**Jarmila Císařová**  
předsedkyně Volební komise KA ČR

## Upozornění na povinnosti ze zřízených datových schránek statutárním auditorům

Zřízením datových schránek vznikly statutárním auditorům nové povinnosti. Jedná se např. o **povinnost podat daňová přiznání výhradně elektronicky pomocí datové schránky. Tato povinnost se týká i statutárních auditorů – zaměstnanců.**

V zákoně č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, jsou formulovány možnosti doručení daňového přiznání příslušnému finančnímu úřadu, a to pro všechny držitele datových schránek na základě jejich určení, zda se jedná o fyzickou či právnickou osobu.

V § 72 odst. 4 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, je uvedeno: „*Má-li daňový subjekt nebo jeho zástupce zpřístupněnu datovou schránku nebo zákonem uloženou povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem, je povinen podání podle odstavce 1 učinit pouze datovou zprávou s využitím dálkového přístupu ve formátu a struktuře zveřejněné správcem daně odeslanou způsobem uvedeným v § 71 odst. 1.*“

Aktuální informace k dané problematice poskytuje portál Finanční správy, kam vás nasměruje přiložený

odkaz: <http://www.financnisprava.cz/cs/dane/dane/dan-z-prijmu/pravnicke-osoby/obecne-informace#jak>.

Upozorňujeme auditory (včetně auditorů – zaměstnanců), že od okamžiku aktivace datové schránky s nimi státní správa, Komora auditorů ČR, Rada pro veřejný dohled nad auditem a jiné úřady budou komunikovat elektronicky přes datovou schránku. Nesledování datové schránky tak může mít závažné důsledky. V případě, že auditorovi byly zaslány přístupové údaje, avšak auditor si je ve stanové lhůtě nepřevzal, došlo v souladu se správním řádem k tzv. fikci doručení. Datová schránka pak byla zaktivněna patnáctým dnem ode dne, kdy nastala fikce doručení. Od té doby jsou všechny písemnosti doručené auditorovi do datové schránky považovány za doručené, i když se auditor do datové schránky nepřihlásil.

**Libuše Šnajdrová**  
evidence auditorů KA ČR

## Informace z odborných výborů KA ČR

### Výbor pro metodiku auditu (VMA)

4. prosince 2017

Výbor projednal překlad aktualizace dokumentu *Výběr auditora* vydaného Accountancy Europe v září 2016, který může napomoci účetním jednotkám v procesu výběru auditora. Překlad je účetním jednotkám přístupný na webu komory v sekci Výběr auditora. Dále bylo diskutováno stanovisko Finančního analytického úřadu (FAÚ) poskytnuté k dotazu týkajícímu se oznámení auditora o podezřelém obchodu. Obsahem dotazu bylo, zda se auditor, který oznámení prostřednictvím komory provede, zpětně dozví, zda bylo relevantní, a v jakém časovém horizontu, neboť tyto informace mohou být významné i pro auditora v rámci dané auditní zakázky. Stanovisko FAÚ je zveřejněno na webových stránkách komory v sekci metodické pomůcky (audit účetních závěrek).

### Výbor pro účetní výkaznictví (VÚV)

5. prosince 2017

Na prosincovém jednání VÚV byly diskutovány a navrženy jen drobné úpravy příkladu přílohy v účetní závěrce 2017, protože účetní předpisy v roce 2017 nebyly významně novelizovány. Aktuální znění je zveřejněno na webu komory v sekci metodické pomůcky (účetní závěrka ČÚS).

### Výbor pro IFRS a finanční instituce (VIFRS)

6. prosince 2017

Na programu prosincového jednání bylo mimo jiné setkání se zástupci odboru cenných papírů a regulovaných trhů České národní banky. Zástupci ČNB informovali zejména

## Fixní příspěvky byly splatné do 31. ledna 2018

Dovolujeme si připomenout, že fixní příspěvky za auditory a auditorské společnosti (včetně asistentů auditora) pro rok 2018 byly splatné ke dni 31. ledna 2018. Příspěvky na činnost Komory auditorů ČR jsou hrazeny povinně ze zákona o auditorech ve výši dle Příspěvkového řádu Komory auditorů ČR.

**Roční fixní příspěvky jsou stanoveny ve výši:**

- pro statutárního auditora vykonávajícího činnost samostatně 2 900 Kč,
- pro auditorskou společnost 15 000 Kč.

Roční fixní příspěvek auditora vykonávajícího činnost samostatně se při zaměstnávání jiných auditorů a asistentů auditora stanoví tak, že se k částce 2 900 Kč přičte částka ve výši násobku částky 2 900 Kč a počtu osob, které ke dni splatnosti fixního příspěvku jsou jeho zaměstnanci jako auditoři a asistenti auditora.

Roční fixní příspěvek auditorské společnosti se stanoví tak,

že se k částce 15 000 Kč přičte částka ve výši násobku částky 2 900 Kč a počtu osob, které ke dni splatnosti fixního příspěvku jsou její společníci – auditoři nebo zaměstnanci jako auditoři a asistenti auditora.

Číslo účtu Komory auditorů ČR je 87039011/0100. Uvádějte vždy variabilní symbol, slouží k identifikaci plátce. Variabilní symbol 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 auditorů, resp. registračních čísel asistentů auditora.

**Libuše Šnajdrová**  
evidence auditorů KA ČR

## Pohyblivý příspěvek pro rok 2018

Každoročně se do 31. března podává dle § 3 Příspěvkového řádu KA ČR vyúčtování příspěvků. Toto vyúčtování podávají na Komoru auditorů všichni auditoři a auditorské společnosti. Příspěvky na činnost komory jsou hrazeny povinně ze zákona o auditorech ve výši stanovené Příspěvkovým řádem.

Splatnost pohyblivého příspěvku pro rok 2018 je dle § 4 odst. 2 Příspěvkového řádu do 30. června 2018. Základem pro výpočet pohyblivého příspěvku jsou v souladu s Příspěvkovým řádem příjmy (tržby) bez DPH dosažené v předcházejícím roce, tedy v roce 2017, za auditorské služby konané

na území České republiky.

Sazba pohyblivého příspěvku je stanovena podle Příspěvkového řádu na 0,45 % z uvedeného základu.

Formulář vyúčtování příspěvků jak za auditora, tak za auditorskou společnost lze vyplnit prostřednictvím on-line aplikací na [www.kacr.cz](http://www.kacr.cz). Elektronickou verzi formulářů vyúčtování příspěvků najdete po přihlášení pod svým uživatelským jménem a heslem nebo pod uživatelským jménem

vyúčtování do  
31. března

a heslem auditorské společnosti v sekci Pro členy / On-line formuláře / Vyúčtování – auditor, resp. Vyúčtování – auditorská společnost. Ve formuláři se automaticky zobrazí osobní údaje auditora nebo název a IČO auditorské společnosti včetně evidenčního čísla (dříve číslo oprávnění).

Druhou možností je využít formulář vyúčtování příspěvků, který naleznete rovněž na webových stránkách komory [www.kacr.cz](http://www.kacr.cz). v části Pro členy, sekce Formuláře, kde si jej lze stáhnout a po vyplnění zaslat komoře, a to e-mailem na adresu [snajdrova@kacr.cz](mailto:snajdrova@kacr.cz) nebo na [kacr@kacr.cz](mailto:kacr@kacr.cz), do datové schránky KA ČR či poštou. Již není možné použít tištěný formulář, který byl v minulých letech vkládán do časopisu Auditor a společně byl zasílán poštou.

Pohyblivý příspěvek se zasílá na bankovní účet KA ČR číslo

87039011/0100. Variabilní symbol je u auditorů ve struktuře xxxx31, z toho xxxx je evidenční číslo (číslo oprávnění) a u auditorských společností ve struktuře xxx32, z toho xxx je evidenční číslo. Variabilní symbol je třeba uvádět přesně, slouží k identifikaci plátce.

Pokud vypočtená výše pohyblivého příspěvku zaokrouhlená na celé koruny směrem dolů nepřesáhne 200 Kč, pohyblivý příspěvek se neodvádí, nicméně vyúčtování je třeba provést některým ze dvou uvedených způsobů. Vyúčtování příspěvků je třeba zaslat i v případě, že auditor neměl žádné tržby za provádění auditorské činnosti nebo provádí auditorskou činnost jménem auditorské společnosti. V případě pozdního zaplacení příspěvku je třeba počítat s úhradou úroku z prodlení.

**Libuše Šnajdrová**  
evidence auditorů KA ČR

## Upozornění na informační povinnost auditora po podpisu smlouvy se SVZ

Upozorňujeme auditory, aby nezapomínali na to, že v souladu s § 43d zákona č. 93/2009 Sb., o auditorech, ve znění pozdějších předpisů má auditorská společnost a statutární auditor vykonávající auditorskou činnost vlastním jménem a na vlastní účet informovat

do 30 dní od uzavření smlouvy o povinném auditu se subjektem veřejného zájmu o této skutečnosti Komoru auditorů ČR a Radu pro veřejný dohled nad auditem.

**Petra Fridrichová**  
oddělení kontroly kvality  
auditorské činnosti KA ČR

## Revize ISA 250 a souvisejících standardů

V nedávné době došlo k revizi standardu ISA 250 – Přihlížení k právním předpisům při auditu účetní závěrky. Tato revize byla vyvolána úpravou Etického kodexu a týká se zejména toho, že auditor může mít na základě právních předpisů nebo příslušných etických požadavků další povinnosti týkající se nesouladu účetní jednotky s právními předpisy nad rámec standardu. Může jít například o povinnost informovat

o nesouladu vedení účetní jednotky, skupinového auditora nebo externí orgán. Jedná se o revizi spíše technického rázu. Dřívější povinnosti dle standardu ISA 250 zůstávají v zásadě nezměněny. Zároveň revize standardu ISA 250 vyvolala nutnost drobných úprav některých dalších standardů.

Výše uvedené úpravy standardů jsou sice již platné, nicméně účinné jsou až pro auditu účetních

o hlavních zjištěních z prohlídek účetních závěrek za rok 2016 a o častých problémech v oblasti výročních zpráv emitentů kótovaných cenných papírů. K eliminaci nedostatků zjištěných ČNB týkajících se náležitostí výročních zpráv byl vypracován dokument „Náležitosti výroční zprávy emitenta kótovaného cenného papíru za rok 2016“ přístupný na webových stránkách ČNB.

## Výbor pro veřejný sektor (VVS)

11. prosince 2017

Výbor odsouhlasil finální znění příkladu zprávy o výsledku přezkoumání hospodaření v souvislosti s požadavkem na ověřování poměru dluhu územního celku k průměru jeho příjmů za poslední čtyři rozpočtové roky, které také zohledňuje stanovisko MF ČR poskytnuté KA ČR v souvislosti s touto problematikou. Příklad zprávy je zveřejněn v metodické podpoře auditorům na webu komory pro potřeby auditorů při přezkoumání hospodaření ÚSC za rok 2017.

Na jednání bylo také otevřeno nové téma týkající se poskytování ověřovacích zakázek, které jsou obcemi požadovány pro účely schválení účetní závěrky dle požadavku vyhlášky č. 220/2013 Sb., o požadavcích na schvalování účetních závěrek některých vybraných účetních jednotek, případně poskytování služeb nepovinného auditu obcí, v níž auditor provádí také přezkoumání hospodaření, s ohledem na auditní postupy a zprávy auditora pro tyto účely z důvodu sjednocení auditní praxe, případně vytvoření metodické podpory.

*oddělení metodiky KA ČR*

závěrek za účetní období počínající 15. prosince 2017 nebo později. Pro audity účetních závěrek za kalendářní rok 2017 tudíž platí dosavadní verze standardů. Aktuálně platné verze všech standardů jsou uvedené na stránkách KA ČR v sekci Auditorské standardy 2017. Revidované verze jsou uvedeny na konci této

sekce v pasáži nazvané Revidované standardy účinné pro audity za účetní období počínající 15. prosince 2017 nebo později.

**Michal Štěpán**

předseda Výboru pro metodiku auditu KA ČR

## Novely prováděcích vyhlášek k zákonu o účetnictví a ČÚS účinné od 1. ledna 2018

Ve Sbírce zákonů zveřejněné po datu redakční uzávěrky časopisu Auditor č. 10/2017 byla v částce č. 158 vyhlášena vyhláška č. 441/2017 Sb., novelizující vyhlášku č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví, ve znění pozdějších předpisů (dále jen vyhláška č. 500/2002 Sb.), která přináší zejména následující změny:

- a) možnost vykazování časového rozlišení aktiv a pasiv v rozvaze jako složky pohledávek a závazků, které umožňuje směrnice EU,
- b) zpřesnění odpisování goodwillu a nehmotných výsledků vývoje, jestliže nelze odhadnout jejich dobu použitelnosti,
- c) zrušení vykazování nehmotných výsledků výzkumu v rámci dlouhodobého nehmotného majetku,
- d) doplnění požadavku na informaci o výši položek za bezprostředně předcházející účetní období i v případě přehledu o změnách vlastního kapitálu a přehledu o peněžních tocích,
- e) sloučení současné rozvahové položky „A. IV. 1. Nerozdělený zisk minulých let“ a „A. IV. 2. Neuhrazená ztráta minulých let (-)“ do nové jediné položky „A. IV. Nerozdělený zisk nebo neuhrazená ztráta minulých let (+/-)“,
- f) závazný postup pro vykazování, oceňování a zveřejňování informací o finančních nástrojích a operacích s nimi, odkazující přímo na vyhlášku č. 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 účinném k 31. prosinci 2017,
- g) stanovení postupu pro přeměny účetních jednotek, které nejsou obchodními korporacemi,
- h) doplnění metody ocenění majetku reálnou hodnotou v případech změny kategorie účetní jednotky z/na mikro účetní jednotku,
- i) změnu označení položky z „B. Dlouhodobý majetek“ na „B. Stálá aktiva“.

Novela vyhlášky č. 500/2002 Sb. nabývá účinnosti dnem 1. ledna 2018. Pro účetní období, které započalo

před dnem nabytí účinnosti této vyhlášky, se použije vyhláška č. 500/2002 Sb., ve znění účinném před dnem nabytí účinnosti této vyhlášky.

Dále byly novelizovány i další vyhlášky upravující účetnictví:

- 1) Vyhláška č. 442/2017 Sb., kterou se mění vyhláška č. 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 (dále jen vyhláška č. 501/2002 Sb.), ve znění pozdějších předpisů, která zapracovává zejména změny:
    - a) v souvislosti s přijetím Mezinárodního standardu finančního výkaznictví IFRS 9 – Finanční nástroje (dále jen IFRS 9) s účinností od 1. ledna 2018 Evropskou unií,
    - b) související se zákonem č. 257/2016 Sb., o spotřebitelských úvěrech, ve znění pozdějších předpisů.
- Novela vyhlášky č. 501/2002 Sb. nabývá účinnosti dnem 1. ledna 2018. Pro účetní období, které započalo před dnem nabytí účinnosti této vyhlášky, se použije vyhláška č. 501/2002 Sb., ve znění účinném před dnem nabytí účinnosti této vyhlášky.
- 2) Vyhláška č. 443/2017 Sb., kterou se mění vyhláška č. 502/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou pojišťovnami, ve znění pozdějších předpisů (dále jen vyhláška č. 502/2002 Sb.), která zapracovává zejména:
    - a) v souvislosti s přijetím Mezinárodního standardu finančního výkaznictví IFRS 9 s účinností od 1. ledna 2018 Evropskou unií,
    - b) úpravu terminologie související s novelou zákona č. 277/2009 Sb., o pojišťovnictví, ve znění pozdějších předpisů.

Novela vyhlášky č. 502/2002 Sb. nabývá účinnosti dnem 1. ledna 2018. Pro účetní období, které započalo před dnem nabytí účinnosti této vyhlášky, se použije vyhláška č. 502/2002 Sb., ve znění účinném před dnem nabytí účinnosti této vyhlášky.



V souvislosti s uvedenými novelami prováděcích vyhlášek byly provedeny s účinností od 1. ledna 2018 také úpravy v:

- a) Českých účetních standardech pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů,
- b) Českých účetních standardech pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č. 501/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů,

- c) Českých účetních standardech pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č. 502/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů.

Novelizace všech uvedených českých účetních standardů byla zveřejněna ve Finančním zpravodaji 10/2017, který je přístupný na webových stránkách Ministerstva financí ČR.

**Lenka Rückerová**  
oddělení metodiky KA ČR

## Tištěná příloha: Obsah XXIV. ročníku časopisu Auditor (2017)

Součástí tohoto čísla je příloha Obsah XXIV. ročníku časopisu Auditor, kde je v první části chronologicky řazený přehled všech článků zveřejněných v časopise Auditor a v e-příloze v roce 2017. Ve druhé části je přehled věcných a jmenných zkratk, jakož i přehled témat jednotlivých čísel časopisu od roku 2008.

Na webu [www.kacr.cz](http://www.kacr.cz) pod záložkou Vzdělávání a publikace – Časopis Auditor – Vyhledávání článků

publikovaných v časopise Auditor je pro členy k dispozici ke stažení do počítače program, s jehož pomocí lze po rozbalení vyhledávat jednotlivé články publikované v časopise Auditor a v e-příloze Auditor od roku 2004, a to podle jména autora či jeho značky nebo podle věcného zaměření či zkratky.

-av-

## Přezkoumání hospodaření za rok 2017 – poměrové ukazatele

Povinnou náležitostí závěru zprávy o výsledku přezkoumání hospodaření je podle § 10 odst. 4 písm. b) uvedení podílu pohledávek a závazků na rozpočtu územního celku a podílu zastaveného majetku na celkovém majetku územního celku („poměrové ukazatele“).

I pro přezkoumání hospodaření za rok 2017 platí, že poměrové ukazatele vypočte územní celek a tento výpočet předá auditorovi ke kontrole. Auditor provede

svůj nezávislý výpočet, který s výpočtem územního celku porovná.

Ministerstvo financí vydalo pro přezkoumání hospodaření za rok 2017 aktuální algoritmus pro výpočet poměrových ukazatelů, který najdete v e-příloze tohoto čísla.

-vk-

## Seminář ČNB pro auditory subjektů veřejného zájmu

Česká národní banka ve spolupráci s KA ČR uspořádala 11. prosince 2017 seminář určený především auditorům finančních institucí v rámci plnění své povinnosti (čl. 12 nařízení EU č. 537/2014) vedení dialogu mezi ní – jako dohledovým orgánem nad úvěrovými institucemi a pojišťovnami – a auditory, kteří provádějí povinný audit daných institucí a pojišťoven.

Příspěvky, kterých se zhostili zaměstnanci ČNB, byly zaměřeny zejména na poznatky a nedostatky zjištěné v rámci vlastní dohledové činnosti (zejména pak nedostatky v řídicím kontrolním systému) a také na zkušenosti s auditory uvedených institucí. Podrobně byla diskutována rizika, bez jejichž pochopení a vyhodnocení nelze audit v této oblasti provést. Pokryty byly všechny relevantní oblasti, tj. jak oblast regulace finančního trhu, tak oblast dohledu nad finančním

trhem, dohledu nad kapitálovým trhem nebo oblast finanční stability.

**Jiří Pelák**  
první viceprezident KA ČR





## Editorial

Toto číslo je zaměřeno na problematiku nestátních neziskových organizací (dále jen „neziskové organizace“). Ať už se jedná o účetnictví, daně, právo nebo audit, je v této oblasti vždy o čem psát. Zdá se, že právní úprava ve zmíněných oblastech ani zdaleka nedokáže předvídat, co vše život přinese.

Jako hlavní problém se jeví, že se neziskové organizace snažíme formalisticky vnímat jako homogenní skupinu účetních jednotek, jejichž znakem je to, že jsou zřízené za jiným účelem, než je dosahování zisku. To je velmi vzdálené realitě, protože tyto organizace se ve své podstatě mezi sebou zásadně liší: Některé fungují jako běžní podnikatelé (jen s více či méně prospěšnějším předmětem činnosti), kteří celý případný zisk reinvestují do své činnosti, jiné fungují jako redistributoři darů a dotací, další jako „detašovaná pracoviště“ svých zakladatelů nebo třeba jako správci majetku svých členů. Podle toho, jaká je podstata neziskové činnosti, se pak liší problémy účetní, daňové, právní a samozřejmě i auditorské.

Druhým problémem, zejména účetním a daňovým, je četný výskyt transakcí, které nemají podnikatelský charakter (např. dary, dotace či příspěvky). V účetnictví,

kteří je historicky spíše spjato s rozvojem podnikání, to pak vytváří specifické problémy (např. s časovým rozlišením nebo kontrolou účelovosti vynakládání peněžních prostředků). Třetím velkým problémem je (někdy skutečná, někdy zbytečná) potřeba finančního oddělování různých činností neziskové organizace (ať už je to správa různých fondů nebo ryze podnikatelská akce jinak nepodnikatelské organizace), a to jak pro účely výkaznictví neziskových organizací, tak pro účely jejich zdanění.

Simona Pacáková nás v tomto čísle provede džunglí fondů neziskových organizací. V tištěném časopise naleznete články této autorky zaměřené na problematiku fondů obecně a na postupy účtování těchto fondů. V e-příloze pak naleznete článek, který blíže popisuje problematiku fondů u konkrétních právních forem neziskových organizací.

Jaromír Adamec se zaměřil na „právní“ aspekty provádění auditu u neziskových organizací, zejména pak na stanovení povinnosti auditu a na vyhotovování výroční zprávy. Dále se s Jiřím Pelákem zamyslel nad určením auditora v případě povinného auditu u jednotlivých právních

forem neziskových organizací. Jak se dočtete, jedná se o otázky, jejichž řešení může být nečekaně kreativní.

Článek od Lenky Deverové je věnován vybraným aspektům právní úpravy neziskových organizací, zejména pak povinností vzhledem ke spolkovému rejstříku a problémům spjatými se statutárními orgány neziskových organizací.

Další články jsou zaměřeny na konkrétní typy neziskových organizací: Marie Zelenková ve svém článku přibližuje celou širší problematiku neziskových organizací v případě sportovních klubů, a to včetně upozornění na účetní i daňová specifika. Irena Liškařová pak rozebírá specifika nadací a jejich činnosti, která auditor musí vzít v úvahu, když zvažuje ověření jejich účetní závěrky.

Závěrem bych chtěl upozornit, že v tomto čísle přinášíme názory na řešení v praxi palčivých otázek, přičemž tyto názory nejsou v řadě případů jednoznačně ustálené. Jedná se tedy o odborné názory autorů, nikoliv jediné možné pravdy či oficiální stanoviska Komory auditorů ČR.

**Jiří Pelák**

editor tohoto čísla



## Neztraťte se v džungli fondů nestátních neziskových organizací



Simona  
Pacáková

Fondy představují zdroje krytí majetku účetní jednotky, které jsou předem určeny na stanovený účel. Problematika fondů u účetních jednotek postupujících v účetnictví v souladu s Vyhláškou 504 je velice rozsáhlá. Důvodem je zejména to, že mezi NNO patří právnické osoby s velmi různorodou právní formou, které jsou založené speciálními zákony (dále jen „statusový zákon“).

Cílem tohoto článku je shrnutí problematiky fondů u NNO a poukázání na problematické a neřešené oblasti.

### Statusový zákon

Při ověření účetní závěrky je auditor povinen postupovat v souladu s ISA 250 – Přihlížení k právním předpisům při auditu účetní závěrky, který mimo jiné stanoví auditorovi povinnost seznámit se s rámcem právních předpisů vztahujících se na účetní jednotku a na odvětví nebo sektor, ve kterém účetní jednotka působí (ISA 250.12). U zakázek, kde je klientem NNO, je tato povinnost mimořádně důležitá. Množina NNO zahrnuje velké množství různých účetních jednotek. Pro každou právní formu platí zcela rozdílné právní předpisy, a tak každá NNO „žije“ v jiném právním prostředí. Rozdílné jsou například:

- možnost či zákaz podnikání,
- možnost vedení jednoduchého nebo podvojného účetnictví,

#### Používané zkratky:

**NNO** – nestátní neziskové organizace = účetní jednotky, u kterých hlavním předmětem činnosti není podnikání

**ŠPO** – školská právnická osoba zřízená podle zákona č. 561/2004 Sb., školský zákon, ve znění pozdějších předpisů

**VVI** – veřejná výzkumná instituce zřízená podle zákona č. 341/2005 Sb., o veřejných výzkumných institucích, ve znění pozdějších předpisů

**VVŠ** – veřejná vysoká škola zřízená podle zákona č. 111/1998 Sb., o vysokých školách, ve znění pozdějších předpisů

**Vyhláška 504** – Vyhláška Ministerstva financí ČR č. 504/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, u kterých hlavním předmětem činnosti není podnikání, pokud účtují v soustavě podvojného účetnictví, ve znění pozdějších předpisů

**Vyhláška 410** – Vyhláška Ministerstva financí ČR č. 410/2009 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro některé vybrané účetní jednotky

- podmínky pro povinnost ověření účetní závěrky auditorem,
- pravidla hospodaření,
- pravidla pro hospodaření v hlavní a hospodářské (vedlejší) činnosti,
- vnitřní organizace účetní jednotky,
- statutární orgány,
- možnost „mít“ členskou základnu,
- pravidla pro zdaňování,
- pravidla pro tvorbu a čerpání fondů.

Statusový zákon může účetním jednotkám nařídít povinnost vytvářet fondy i další pravidla hospodaření s fondy (viz dále). Statusový zákon může dále stanovit, zda se jedná o fond krytý finančními prostředky (viz dále) a další podmínky pro hospodaření s fondy. Statusový zákon může umožnit i vytváření dalších fondů dle rozhodnutí příslušného orgánu účetní jednotky.

### Členění fondů

#### Členění podle důvodu tvorby fondů – zákonné fondy a ostatní fondy

Pro některé NNO je **povinnost** tvořit fondy dána přímo statusovým zákonem. Jedná se o:

- **VVŠ** – fondy upraveny zákonem č. 111/1998 Sb., o vysokých školách, ve znění pozdějších předpisů (zejména § 18),
- **VVI** – fondy upraveny zákonem č. 341/2005 Sb., o veřejných výzkumných institucích, ve znění pozdějších předpisů (zejména § 23 a násl.),
- **ŠPO** – fondy upravuje zákon č. 561/2004 Sb., školský zákon, ve znění pozdějších předpisů (zejména § 137 a násl.).

Další skupina NNO má statusovým zákonem stanovenou **možnost** vytvářet fondy, a pokud tak učiní, zákon nařizuje způsob tvorby některých fondů. Jedná se např. o Českou lékařskou komoru, Českou stomatologickou komoru a Českou lékárnickou komoru – výnosy z pokut uložených členům za porušení povinností jsou zdrojem sociálního fondu – podle § 20 zákona č. 220/1991 Sb.

Ostatní NNO mají **možnost** vytvářet fondy na základě rozhodnutí oprávněného orgánu. Oprávněný orgán může být stanoven přímo statusovým zákonem (např. některé profesní komory) nebo určen vnitřními pravidly účetní jednotky. V praxi je také možné setkat se s účetními jednotkami, kterým přímo zakladatel či zakladatelé svým zakladatelským právním jednáním stanovili povinnost tvořit fondy.

### Členění podle povinnosti krytí fondu peněžními prostředky – peněžní a nepeněžní fondy

Fond, který má ve svých pravidlech stanovenou povinnost krytí fondu peněžními prostředky, je svým charakterem peněžní. Tyto fondy mají v účetnictví účetní jednotky **na straně aktiv** účelově vyčleněné peněžní prostředky fondu (v pokladní hotovosti a na bankovních účtech). Příjem a výdej peněžních prostředků se řídí pravidly tvorby a čerpání fondu. Zároveň jsou tyto fondy zachyceny v pasivech ve vlastních zdrojích.

Ostatní fondy mají nepeněžní charakter a představují **v pasivech** jeden z vlastních zdrojů účetní jednotky.

Zákonné fondy, které tvoří školské právnické osoby, jsou peněžní. Zákonné fondy, které tvoří veřejné vysoké školy a veřejné výzkumné instituce, nemusí být peněžní.

Stanovení charakteru fondu (tj. určení, zda je peněžní nebo nepeněžní) je dáno statusovým zákonem nebo je v pravomoci oprávněného orgánu účetní jednotky. U některých fondů se dá dovodit jejich peněžní charakter ze způsobu tvorby a čerpání. Dále v textu je tato možnost uvedena.

Charakter fondu má zásadní dopad do metodiky účtování fondu. Této problematice se věnuje článek s názvem *Účetní zachycení fondů* na str. 12 tohoto čísla.

V praxi se často stává, že veřejnost, pokud se hoří o fondech, nerozlišuje peněžní prostředky fondu (fond v aktivech) a zdroje (fond v pasivech). Důsledkem tohoto terminologického chaosu je nepochopení mezi odbornou a laickou veřejností a mnohdy také nesprávné účetní postupy.

### Statut fondu

Každý fond, který tvoří účetní jednotka, musí mít vnitřním předpisem stanovená pravidla, která definují minimálně:

- název fondu,
- pravidla pro tvorbu fondu – co je zdrojem tvorby fondu,
- pravidla pro čerpání fondu – na co se fond používá,
- dobu trvání fondu – fond může být ustanoven i na dobu určitou (např. do okamžiku dosažení stanoveného cíle, nebo časově omezen pevným termínem),
- způsob zrušení fondu – u fondů na dobu neurčitou je vhodné stanovit, kdo je oprávněn zrušit fond; dále je vhodné stanovit, kam budou převedeny nespotřebované prostředky fondu,
- povinnost krytí fondu peněžními prostředky (pokud je určeno, že se jedná o peněžní fond),
- povinnost mít peněžní prostředky na samostatném účtu – pokud se tak účetní jednotka rozhodne nebo pokud tak stanoví jiný právní předpis (například fond kulturních a sociálních potřeb má svůj samostatný bankovní účet),
- podmínky rozpočtování fondu – pokud statusový zákon, nebo účetní jednotka stanoví, že fond bude rozpočtován.

Vnitřní norma stanovující uvedená pravidla se nazývá **statut fondu**. Statut fondu je nutné zpracovat vždy, tj. i pro již uvedené zákonné fondy. U zákonných fondů musí být statut v souladu s pravidly uvedenými ve statusovém zákoně. Bohužel je třeba konstatovat, že **pravidla pro tvorbu a čerpání zákonných fondů, které mají shodný název v různých statusových zákonech, jsou často upravena rozdílně (např. rezervní fond)**.

Pro fondy, které jsou peněžní a mají samostatný bankovní účet, je nutné pamatovat na přijaté bankovní úroky a zaplacené bankovní poplatky související se samostatným bankovním účtem. Pokud úroky nejsou zdrojem tvorby fondu a bankovní poplatky nejsou uvedeny v možnostech čerpání fondu, vznikne účetní jednotce problém s přeúčtováváním těchto položek mezi běžnými finančními prostředky (nefondovými) a oddělenými finančními prostředky fondu. S tím je spojené skutečné převádění peněz mezi bankovními účty. V praxi má většinou účetní jednotka možnost uzavřít dohodu s bankou. Některé banky umí automaticky zúčtovat úroky a bankovní poplatky na jiném účtu, než je bankovní účet fondu. Aby nedocházelo k tomuto problému, je vhodné doporučit, aby statut fondu stanovil, že přijaté úroky na speciálním účtu fondu jsou zdrojem tvorby fondu, a naopak zaplacené bankovní poplatky jsou čerpáním fondu.

### Fondy v různých právních formách NNO

Bližším popisem fondů v různých právních formách NNO se zabývá samostatný článek v e-příloze tohoto čísla.

### Kontrola krytí peněžních fondů peněžními prostředky

K rozvahovému dni by měla účetní jednotka zkontrolovat, zda jsou všechny peněžní fondy kryté peněžními prostředky. Při kontrole krytí fondu peněžními prostředky je třeba zohlednit časový posun mezi aktuálním principem účtování nákladů a výnosů ve věcné a časové souvislosti a mezi účtováním příjmů a výdajů prostředků fondu.

Vyhláška 504 stanoví speciální **povinnost pro NNO, které tvoří fond reprodukce investičního majetku jako peněžní fond**, pokud není tento fond k rozvahovému dni krytý peněžními prostředky. V souladu s § 38(8) Vyhlášky 504 je NNO povinna snížit výsledkově o zjištěný rozdíl fond reprodukce investičního majetku.

VŠ a VVI tvoří fond reprodukce investičního majetku, který je svým charakterem nepeněžní. ŠPO netvoří fond reprodukce investičního majetku, tvoří však fond investic, který má peněžní charakter. Ustanovení § 38(8) se tedy na VŠ, VVI a ŠPO nevztahuje. Toto ustanovení je použitelné pouze pro statutární fondy vytvořené rozhodnutím příslušného orgánu účetní jednotky, o kterých účetní jednotka rozhodne, že jsou peněžní.

## Daňový režim fondů

### Daňově účinná tvorba fondu

Do 30. června 2017 bylo v § 24 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů ustanovení vztahující se na VVŠ a VVI a ŠPO. Daňovým nákladem jsou podle § 24(2) písm. zr) mimo jiné také u veřejně prospěšných poplatníků výdaje (náklady) na tvorbu fondu kulturních a sociálních potřeb podle zvláštního právního předpisu a u poplatníků, kteří jsou veřejnou vysokou školou nebo veřejnou výzkumnou institucí podle zvláštního právního předpisu, výdaje (náklady) na tvorbu sociálního fondu, a to až do výše 1,5 % úhrnu vyměřovacích základů zaměstnance pro pojistné na sociální zabezpečení a příspěvek na státní politiku zaměstnanosti za zdaňovací období, v jakém lze mzdu zaměstnance uplatnit jako výdaj související s dosažením, zajištěním a udržením zdanitelných příjmů; u poplatníků, kteří jsou veřejnou vysokou školou nebo veřejnou výzkumnou institucí, též výdaje (náklady) na tvorbu fondu účelově určených prostředků, u poplatníků, kteří jsou veřejnou vysokou školou, též výdaje (náklady) na tvorbu fondu provozních prostředků, a u poplatníků, kteří jsou vysokou školou, též výdaje (náklady) na tvorbu stipendijního fondu.

Od 1. července 2017 je v § 24 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, nové ustanovení vztahující se na VVŠ a VVI. Daňovým nákladem jsou podle § 24(2) písm. zr) mimo jiné také výdaje na tvorbu:

1. fondu kulturních a sociálních potřeb u veřejně prospěšného poplatníka nebo sociálního fondu u poplatníka, který je veřejnou vysokou školou nebo veřejnou výzkumnou institucí, **do procentuální výše úhrnu vyměřovacích základů zaměstnance pro pojistné na sociální zabezpečení a příspěvek na státní politiku zaměstnanosti za zdaňovací období, v jakém lze mzdu zaměstnance uplatnit jako výdaj související s dosažením, zajištěním a udržením zdanitelných příjmů, která je shodná s procentuální výší základního přídělu, kterým je tvořen fond kulturních a sociálních potřeb, (poznámka: Aktuálně jsou to 2 % z úhrnu vyměřovacích základů.)**
2. fondu účelově určených prostředků u poplatníka, který je veřejnou vysokou školou nebo veřejnou výzkumnou institucí,
3. fondu provozních prostředků u poplatníka, který je veřejnou vysokou školou,
4. stipendijního fondu u poplatníka, který je vysokou školou.

Změna procentní výše tvorby sociálního fondu z 1,5 % na 2 % úhrnu vyměřovacích základů se použije poprvé ve zdaňovacím období, které započalo nejdříve 1. července 2017. Pokud má poplatník zdaňovací období kalendářní rok, použije se toto ustanovení poprvé pro kalendářní rok 2018.

### Nedaňová tvorba fondu

V § 25(1) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, je ustanovení písm. l), které stanoví, že za výdaje vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů pro daňové účely **nelze uznat tvorbu rezervních a ostatních účelových fondů, pokud zvláštní předpis nestanoví jinak, s výjimkou uvedenou v § 24(2) písm. zr).**

### Tvorba fondů z přijatých účelových darů (bezúplatné příjmy)

Přijaté účelové dary, pokud jsou zdrojem fondu, se účtují přímo ve prospěch fondu. To znamená, že v okamžiku přijetí daru není o tomto daru účtováno ve výnosech. Poplatníci, kteří získají bezúplatné příjmy, musí stanovit, zda se jedná o bezúplatný příjem osvobozený od daně z příjmů podle § 19b zákona, nebo zda se jedná o bezúplatný příjem, který nelze osvobodit. Podle ustanovení § 23(3) písm. a) bodu 14 je poplatník povinen zvýšit základ daně o hodnotu bezúplatného příjmu poplatníka, pokud se o tomto příjmu neúčtuje ve výnosech a nejedná se o příjem osvobozený od daně nebo příjem, který není předmětem daně, nebo o příjem ve formě daru účelově poskytnutého na pořízení hmotného majetku nebo na jeho technické zhodnocení.

### Čerpání fondů

Čerpání fondů se ve většině případů účtuje do výnosů na účet 648. Při stanovení základu daně je nutné posoudit, zda výnos účtovaný na účet 648 je předmětem daně z příjmů, a pokud ano, zda ho lze osvobodit od daně.

Obecně lze říci, že v zákoně o dani z příjmů není žádné ustanovení, které by výnosy účtované na účtu 648 vylučovalo ze základu daně. Poplatníci musí posuzovat individuálně každé čerpání fondu. V praxi se může jednat například o:

- a) částky uvedené v § 23(4) d) – částky, které již byly zdaněny podle tohoto zákona u téhož poplatníka nebo u poplatníka zaniklého bez provedení likvidace v případě, kdy jsou příjmem u jeho právního nástupce:
  - přijaté dary (bezúplatné příjmy), které byly zdaněny v okamžiku přijetí,
  - částky hospodářského výsledku minulých let, které byly převedeny do rezervního fondu





a následně došlo k jejich čerpání – toto ustanovení lze použít pouze v případě, že nerozdělený zisk byl vytvořen z činností, které byly předmětem daně a nebyly osvobozeny od daně,

- b) výnosy osvobozené od daně z příjmů:
- přijaté dary (bezúplatné příjmy), které byly v okamžiku přijetí osvobozené od daně,
- c) výnosy, které nejsou předmětem daně z příjmů:
- u veřejně prospěšných poplatníků, kteří mají tzv. úzký základ daně, se jedná o účelové zdroje, které byly převedeny do fondu z důvodu jejich nevyčerpání v běžném roce a v následujícím roce byly vyčerpány na stanovený účel.

Postup vyhodnocování lze shrnout do jediného pravidla: **Výnos na účtu 648 se posuzuje podle toho, co bylo zdrojem finančních prostředků při tvorbě fondu.** Účetní jednotka si musí nastavit pravidla pro účtování fondů tak, aby si „pamatovala“ historii tvorby fondů. V praxi to znamená používání analytických účtů, středisek, nákladových okruhů, zakázek a jiných nástrojů, které účetním jednotkám umožňuje jejich informační systém.

## Závěrem

V současné době Ministerstvo financí za spolupráce odborné veřejnosti připravuje nový zákon o účetnictví a nový zákon o daních z příjmů. Těšme se, že nám nová legislativa vyřeší i problematiku okruhy, které jsou zmíněny v tomto článku.

**Simona Pacáková**

*Ing. Simona Pacáková vystudovala Vysokou školu ekonomickou v Praze. Je statutárním auditorem zapsaným v Komoře auditorů České republiky, daňovým poradcem zapsaným v Komoře daňových poradců České republiky a soudním znalcem v oboru ekonomika, odvětví účetní evidence. Specializuje se na účetní a daňovou problematiku nestátních neziskových organizací, organizačních složek státu, obcí, krajů a příspěvkových organizací. Je členem sekce neziskových organizací Komory daňových poradců ČR a místopředsedou Metodické rady pro neziskové organizace Svazu účetních. V oblasti neziskových organizací je také dlouholetým lektorem vzdělávání. Od roku 1995 je jednatelem auditorské společnosti ADU.CZ s.r.o.*

## Účetní zachycení fondů

Tento článek se zabývá jak účetními postupy v oblasti fondů NNO, které jsou upraveny účetními předpisy, tak i účetními postupy, které obecně upraveny nejsou.

### Vyhláška 504

Při vykazování fondů se NNO řídí Vyhláškou 504, která stanoví tato pravidla:

#### a) vlastní zdroje

*Položka „A.1.2. Fondy“ obsahuje účelové zdroje vytvořené buď ze zisků po zdanění dosažených účetní jednotkou v předcházejících účetních obdobích, nebo zdroje bezúplatně přijaté účetní jednotkou převodem, anebo přechodem aktiv v souladu se zvláštními právními předpisy od jiných osob. Uvádí se zde rovněž část výtěžku veřejných sbírek podle zvláštního právního předpisu určená k použití na předem stanovený účel a hodnota bezúplatně nabytých zásob. Položka rovněž obsahuje zdroje účetní jednotky vytvářené podle zvláštních právních předpisů (poznámka: odkaz na zákon o VVI, zákon o VŠ), stanov, statutů, nebo jiných zřizovacích listin, zakladatelských listin, interních předpisů účetní jednotky, nebo na základě rozhodnutí oprávněného orgánu účetní jednotky.*

Ve směrné účtové osnově je pro fondy vyčleněna účtová skupina 91. NNO používají nejčastěji syntetický účet 911, který byl obsažen ve směrné účtové osnově platné do 31. prosince 2003.

#### b) výnosy

*Položka „B.IV.9. Zúčtování fondů“ obsahuje výnosy do výše nákladů při použití prostředků účelových fondů uváděných v položce pasív „A.1.2. Fondy“.*

Ve směrné účtové osnově se zúčtování fondů vykazuje v účtové skupině 64. NNO používají nejčastěji účet 648, který byl obsažen ve směrné účtové osnově platné do 31. prosince 2003.

číslo operace	popis účetní operace	účet MD	účet DAL
1	Použití prostředků fondu (čerpání fondu) do výše nákladů hrazených z fondu	911	648

U této operace je nutné správně stanovit **okamžik uskutečnění účetního případu**. Při dodržení zásady věcné a časové souvislosti nákladů a výnosů by měla tato operace být účtována ve výnosech ve stejném okamžiku jako náklady, jejichž zdrojem financování je fond. Pokud je uvedený fond peněžní, vzniká logicky nesoulad mezi:

- čerpáním fondu (jako zdroje v pasivech) – ve stejném okamžiku, kdy jsou účtovány náklady, jejichž zdrojem financování je fond,
- čerpáním fondu (jako peněžních prostředků v aktivech) – v okamžiku úhrady nákladů ad a).

Datum účetního případu v bodě a) a v bodě b) nemusí být nutně ve stejném účetním období. Z tohoto

nesouladu vyplývá jeden z rozdílů mezi stavem finančních prostředků (v aktivech) a stavem peněžního fondu (v pasivech). Při kontrole krytí peněžních fondů je nutné nezapomínat na tuto skutečnost.

Mezi odbornou veřejností se vyskytuje i názor, že peněžní fond má být čerpán do výnosů v okamžiku použití finančních prostředků. Při použití této metody může být narušen aktuální princip účetnictví, pokud jsou náklady účtovány v jiném účetním období, než je úhrada těchto nákladů.

### c) náklady

Ve Vyhlášce 504 není stanovena žádná konkrétní položka, ve které se vykazují náklady na tvorbu fondů. Také není vymezen žádný konkrétní nákladový účet. Tím se liší Vyhláška 504 od Vyhlášky 410. Vyhláška 410 obsahuje účet 548 – tvorba fondů. Stejnomený řádek obsahuje také Výkaz zisku a ztráty definovaný ve Vyhlášce 410.

Některé nákladové účty pro tvorbu fondů jsou stanoveny českými účetními standardy.

### České účetní standardy

Postupy účtování fondů jsou stanoveny v několika českých účetních standardech pro účetní jednotky, které postupují v souladu s Vyhláškou 504. V následujících příkladech je použitý účtový rozvrh:

- 042 – pořízení dlouhodobého majetku
- 07x, 08x – oprávkky k dlouhodobému majetku
- 321 – závazky vůči dodavatelům
- 527 – zákonné sociální náklady
- 528 – ostatní sociální náklady
- 544 – úroky
- 549 – jiné ostatní náklady
- 551 – odpisy dlouhodobého majetku
- 648 – zúčtování fondů
- 901 – vlastní jmění
- 911 – fond A
- 912 – fond B
- 931 – výsledek hospodaření ve schvalovacím řízení
- 951 – dlouhodobý úvěr



### Český účetní standard 402 – Otevírání a uzavírání účetních knih

bod standardu	popis účetní operace	účet MD	účet DAL
2.2.4.a)	Tvorba fondu ze zisku po zdanění	931	911
2.2.4.b)	Úhrada vzniklé ztráty z fondu (čerpání fondu)	911	931

### Český účetní standard 409 – Dlouhodobý majetek

bod standardu	popis účetní operace	účet MD	účet DAL
4.10.	Nekrytý fond reprodukce investičního majetku v běžném období (tj. do výše ročních odpisů dlouhodobého majetku)	911	551*
4.10.	Nekrytý fond reprodukce investičního majetku za minulé období	911	648

\* Důsledkem tohoto účetního postupu bude vykázaní nižších odpisů dlouhodobého majetku ve Výkazu zisku a ztráty, než které představují jeho trvalé znehodnocení, které je vyjádřeno odpisy a změnou opravek k dlouhodobému majetku. Může dojít dokonce k tomu, že ve Výkazu zisku a ztráty nebudou vykázané odpisy dlouhodobého majetku vůbec. Účetní jednotka by měla zvážit, zda tento postup vede k sestavení účetní závěrky v souladu s § 7(1) zákona o účetnictví. Alternativní možností je zaúčtování celého nekrytého fondu do výnosů na účet 648, jak je uvedeno v českém účetním standardu 412. Tento alternativní postup používají např. i účetní jednotky, které postupují podle Vyhlášky 410.

### Český účetní standard 412 – Náklady a výnosy

bod standardu	popis účetní operace	účet MD	účet DAL
3.1.	Součástí nákladů v účtové třídě 5 se účtují také náklady účtované na vrub fondů vytvářených účetní jednotkou (náklady hrazené z fondů)	5xx*	xxx
3.4.1.	Tvorba (příděl) do fondu kulturních a sociálních potřeb nebo do sociálního fondu	527	911
4.3.1.	Nekrytý fond reprodukce investičního majetku podle českého účetního standardu 409	911	648**

\* Podle bodu 3.1. by náklady hrazené z fondů neměly být účtovány přímo na vrub fondů (MD 911). Tato účetní metoda je jiná než účetní metoda stanovená v českém účetním standardu 704 – Fondy, který používají vybrané účetní jednotky účtující podle Vyhlášky 410. Český účetní standard 704 stanoví účtování některých nákladů hrazených z fondu kulturních a sociálních potřeb přímo na stranu MD účtu 412 (tj. nepoužívají se nákladové účty a účet 648 pro čerpání fondu).

\*\* Ve standardu 412 je účtování nekrytého fondu reprodukce investičního majetku uvedeno pouze „alternativní“ metodou, tj. celá nekrytá část fondu se účtuje do výnosů. Je to jiný postup než uvedený ve standardu 409.

## Český účetní standard 413 – Vlastní zdroje a dlouhodobé závazky

bod standardu	popis účetní operace	účet MD	účet DAL
4.1.3.e)	Převod zdrojů (čerpání fondu) <b>při úhradě*</b> dlouhodobého majetku v souladu s bodem 4.2.5.a)	911	901
4.1.3.f)	Převod zdrojů (čerpání fondu) při zrušení nebo snížení fondu v souladu s právním předpisem, stanovami apod.	911	901
4.1.4.c)	Tvorba fondu, pokud to vyplývá ze zvláštních právních předpisů, stanov apod.: • tvorba fondu z odpisů dlouhodobého majetku	901	911
4.2.4.a)	Přijaté dotace nebo účelové dary na pořízení dlouhodobého odpisovaného majetku a technického zhodnocení	901	911
4.2.4.b)	Přijaté peněžní dary	211, 221	911
4.2.4.c)	Bezúplatně nabytý dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek (věcný dar) oceněný reprodukční pořizovací cenou přijatý od jiné účetní jednotky	901	911
4.2.4.d)	Tvorba fondu ze zisku po zdanění	931	911
4.2.4.e)	Převod mezi fondy	911	912
4.2.5.a)	Převod zdrojů (čerpání fondu) <b>při zařazení*</b> dlouhodobého odpisovaného majetku a technického zhodnocení účetní jednotky	911	901
4.2.5.b)	Peněžní prostředky darované jiným účetním jednotkám (pokud byly při přijetí zdrojem fondu)	911	211, 221
4.2.5.c)	Věcný dar (dlouhodobý odpisovaný majetek, zásoby) darovaný jiné účetní jednotce (pokud byly při přijetí zdrojem fondu)	911	901

\* V bodech standardu 4.1.3.e) a 4.2.5.a) jsou uvedeny dva různé okamžiky uskutečnění účetního případu (při zařazení dlouhodobého majetku nebo při úhradě dlouhodobého majetku). Účetní jednotka si musí svým vnitřním předpisem stanovit, v jakém okamžiku bude čerpat fond. Obvyklé je čerpání fondu při úhradě dlouhodobého majetku.

### Neupravené účetní postupy

V předchozím článku a v souvisejícím článku v e-příloze je uvedeno mnoho dalších způsobů tvorby a čerpání fondů, pro které české účetní standardy neupravují účetní postupy a Vyhláška 504 neupravuje způsob vykazování v účetní závěrce. V této části jsou uvedeny obvyklé účetní postupy používané v NNO.

#### Příklad 1

Předfinancování pořízení dlouhodobého majetku z investičního úvěru a následné čerpání fondu na úhradu splátky investičního úvěru a úhradu úroků z investičního úvěru.

číslo operace	popis účetní operace	účet MD	účet DAL
1	Faktura za dlouhodobý majetek	042	321
2	Úhrada faktury z dlouhodobého investičního úvěru (neúčtuje se čerpání fondu investic)	321	951

3	Splátka investičního úvěru z běžného účtu	951	221
	+ čerpání fondu investic na úhradu splátky úvěru	911	901
4	Splátka úroků z investičního úvěru	544	221, 951
	+ čerpání fondu investic na úhradu úroků z úvěru	911	648

#### Příklad 2

Čerpání sociálního fondu na zabezpečování kulturních, sociálních a dalších potřeb zaměstnanců.

číslo operace	popis účetní operace	účet MD	účet DAL
1	Náklady na kulturní a sociální potřeby zaměstnanců	528	321, 211
2	Čerpání sociálního fondu	911	648

#### Příklad 3

Účelově určené veřejné prostředky, přijaté v běžném období, které nebyly využity v běžném období a jsou zdrojem fondu účelově určených prostředků:

Přijaté prostředky	100 tisíc Kč
Náklady vynaložené na stanovený účel v tom	60 tisíc Kč
– neuhrazené náklady	30 tisíc Kč
– uhrazené náklady	30 tisíc Kč

První otázkou je stanovení částky, která má být převedena do fondu účelových prostředků. Pojem „nevyužité prostředky“ lze chápat ze dvou pohledů:

- výsledkový pohled – v nákladech je zaúčtováno 60 tisíc Kč, a tedy nevyužité prostředky jsou 40 tisíc Kč. Toto hledisko nezohledňuje skutečnost, zda náklady byly skutečně uhrazeny v běžném roce,
- peněžní pohled – v nákladech je zaúčtováno 60 tisíc Kč, uhrazeno však bylo pouze 30 tisíc Kč. Nevyužité účelové prostředky jsou ve výši 70 tisíc Kč (tj. 100 tisíc Kč sníženo o 30 tisíc Kč).

Mezi odbornou veřejností není jednotný názor, která varianta je správná. V praxi se používají obě varianty.

Druhou otázkou je účtování tvorby fondu. Postup není u NNO jednotný. V praxi existují dva postupy účtování:

číslo operace	popis účetní operace	účet MD	účet DAL
Varianta 1	Přijetí prostředků	2xx	691
	Převod nevyužitých prostředků do fondu (tvorba fondu)	691	911
Varianta 2	Přijetí prostředků	2xx	691
	Převod nevyužitých prostředků do fondu (tvorba fondu)	549	911

#### Příklad 4

Tvorba fondu z odpisů dlouhodobého majetku.

číslo operace	popis účetní operace	účet MD	účet DAL
1	Odpisy dlouhodobého majetku	551	07x, 08x
	Tvorba fondu z odpisů (ve výši odpisů)	901	911

## Vybrané problémy nestátních neziskových organizací



Jaromír Adamec

Tento příspěvek se zabývá pouze částí nestátních neziskových organizací (NNO), a to konkrétně spolky (za které se pro tento účel považují i pobočné spolky), nadacemi, nadačními fondy, obecně prospěšnými společnostmi a ústavy. Úvahami uvedenými v tomto článku se lze inspirovat i v případě odborových organizací, zájmových sdružení právnických osob, profesních komor, politických stran a politických hnutí, církví a náboženských společností, účelových zařízení církví a náboženských společností, veřejných vysokých škol, veřejných výzkumných institucí a dalších.

Problematika nestátního neziskového sektoru v sobě skrývá různá zákoutí. Stále více se ukazuje, že samostatná statusová právní úprava a na ni navazující odlišnost účetnictví a daní (zejména daně z příjmů právnických osob) vyžaduje od odborníků, ať jsou to auditoři, daňoví poradci, účetní či právníci, specifické znalosti tohoto prostředí. Porovnáním počtu nestátních neziskových subjektů s podnikatelskými subjekty právní formy s.r.o. a a.s. dojdeme k závěru, že nestátní neziskový sektor co do počtu subjektů je zcela určitě významný. Podle údajů ČSÚ bylo v roce 2017 v Rejstříku ekonomických subjektů (RES) evidováno 460 tisíc a.s. a s.r.o. na straně jedné a 205 tisíc NNO na straně druhé. To samozřejmě nevypovídá o počtu subjektů se zákonnou povinností auditu účetních závěrek, nicméně naznačuje, že problematika NNO marginální rozhodně není.

V oblasti podnikatelského sektoru je problematika nejednoznačnosti právní úpravy vnímána jako velmi důležitá, a proto se různými problémy zabývá Národní účetní rada (NÚR) svými interpretacemi, ale též i koordinační výbor Komory daňových poradců ČR a Ministerstva financí ČR. Pro NNO jsou tyto platformy využívány velmi sporadicky, přičemž v případě Národní účetní rady se jedná spíše o snahu o přiměřené použití interpretací NÚR učiněných pro podnikatelský sektor, v případě koordinačního výboru pak o závěry konkrétních příspěvků na nezisková témata. Stranou ale zůstává velké množství nejasností, z nichž některé jsou součástí tohoto příspěvku.

### Zákonná povinnost auditu

Oproti podnikatelskému sektoru, který povinnost auditu hledá zejména ve splnění podmínek dle zákona o účetnictví, je zákonná povinnost auditu upravena především jednotlivými statusovými předpisy. Mezi těmito předpisy však nebyla a není ani dnes žádná provázanost, a tak je nutné velmi opatrně vycházet z jejich jednotlivých znění. Teprve po vyčerpání podmínek

podle statusových předpisů přichází u nestátních neziskových organizací v úvahu povinnost auditu dle zákona o účetnictví.

Povinný audit obecně prospěšné společnosti je upraven § 19 zákona o obecně prospěšných společnostech. Ten je sice v současné době již zrušeným právním předpisem, nicméně dle § 3050 nového občanského zákoníku (NOZ) se práva a povinnosti existujících obecně prospěšných společností řídí i nadále dosavadní právní úpravou. A ta stanoví, že povinně musí být účetní závěrka obecně prospěšné společnosti ověřena auditorem v případě, že je příjemcem dotací nebo jiných příjmů ze státního rozpočtu, z rozpočtu obce, případně z rozpočtu jiného územního orgánu nebo od státního fondu, a zároveň celkový objem těchto dotací přesáhne v účetním období, za něž má být účetní závěrka ověřena, částku jednoho milionu korun. Druhou variantou povinného auditu je situace, kdy výše čistého obrátu obecně prospěšné společnosti překračuje 10 milionů Kč.

Minimálně první podmínku je vhodné podrobit zkoumání. Výčet veřejných příjmů je odlišný od výčtu obsahu položky Provozní dotace dle § 27 vyhlášky č. 504/2002 Sb., neobsahuje zejména prostředky Evropského společenství nebo veřejných rozpočtů cizích států. Lze tedy dovozovat, že obecně prospěšná společnost nedosahující limitu obrátu 10 milionů Kč může vykazovat ve výkazu zisku a ztráty provozní dotace vyšší než jeden milion Kč, nicméně nebude podléhat povinnému auditu, neboť vykázané veřejné příjmy nebudou těmi, pro které zákon o obecně prospěšných společnostech stanoví povinnost auditu. Za úvahu stojí ale i způsob, kterým lze zjistit celkový objem dotace



*Myslíte pane kolego, že je to reakce uměleckého vedení na snížení provozní dotace poskytnuté městem?*

*Kresba: Ivan Svoboda*



v účetním období. Jedná se o výnosy, nebo o faktické peněžní toky přijaté, ale použité v následujícím účetním období v případech víceletého financování? I přesto, že v zákoně není definice příliš jasná, jeví se jako nejvhodnější určení výše dotace návaznost na její použití, tedy určení na bázi aktuálního principu.

Účelová zařízení církví a náboženských společností mají povinnost auditu stanovenou § 16a odst. 5 zákona o církvích a náboženských společnostech v případě, kdy výše jejich čistého obratu překročí 10 milionů Kč.

Za zmínku dále stojí několik významnějších změn souvisejících s přijetím nového občanského zákoníku.

K 1. lednu 2014 přestal platit původní statusový předpis nadací a nadačních fondů, čímž v oblasti povinného auditu nadací došlo k rozvolnění oproti původní právní úpravě, kdy byl audit požadován u všech nadací. Nově je požadován pouze při splnění podmínek dle § 341 NOZ, tj. pokud nadační kapitál nebo obrat nadace v uplynulém účetním období dosahuje výše alespoň pěti milionů Kč. Záludností této podmínky je to, že se limit nesleduje z údajů běžného účetního období, ale z období minulého, což není u auditu NNO podle statusových předpisů obvyklé. Dále je audit povinný v případě, kdy se podle účetní závěrky rozhoduje o zvýšení nebo snížení nadačního kapitálu nebo o přeměně nadace.

U nadačních fondů došlo oproti původní právní úpravě k úplnému zrušení povinného auditu podle statusového předpisu. Ten byl do té doby povinný za účetní období, v němž úhrn celkových nákladů nebo výnosů převyšil tři miliony Kč, nebo pokud majetek nadačního fondu byl vyšší než uvedená částka. Je ale třeba mít na mysli, že zrušení povinného auditu u nadačního fondu podle statusového předpisu neznamená, že nadační fond nemůže podlehnout povinnému auditu jiným způsobem, a to splněním limitů dle zákona o účetnictví.

Nový občanský zákoník zavedl též novou právní formu neziskové právnické osoby, a to ústav. Dle ustanovení § 416 odst. 2 NOZ ověřuje účetní závěrku auditor v případě, pokud mu to ukládá zakladatelské právní jednání nebo statut, anebo pokud výše čistého obratu ústavu překročí 10 milionů Kč. V případě auditu ústavu je třeba najít odpověď na otázku, zda uložení povinnosti auditu zakladatelským právním jednáním znamená, že audit lze chápat jako povinný. Vyjdeme-li pro tento účel ze znění § 20 zákona o účetnictví, tak v odstavci 1 je konstatováno, že účetní závěrku jsou povinny mít ověřenu účetní jednotky „... kterým tuto povinnost stanoví zvláštní právní předpis...“ V případě ústavu však pro tento účel povinnost auditu nestanoví zvláštní právní předpis, kterým je statusový předpis, tj. NOZ, ale může ji stanovit zakladatelské právní jednání nebo statut ústavu. Na základě této skutečnosti lze uzavřít, že audit ústavu s čistým obratem nepřekračujícím 10 milionů Kč, ale vyžadovaný zakladatelským právním jednáním nebo statutem není povinným auditem. Na tomto místě je však třeba upozornit, že

v praxi se lze setkat i s opačným názorem, tj. že povinnost auditu stanovená „interně“ souběžně zakládá povinnost zákonnou.

Některé právní formy nestátních neziskových organizací mají statusovými předpisy stanovenou povinnost auditu bez dalšího. Jedná se například o politické strany a politická hnutí a veřejné výzkumné instituce. Pro zajímavost lze uvést, že povinný audit má dle statusového předpisu i Česká televize, nicméně totéž se nedá říci o Českém rozhlase.

V souvislosti s novelou zákona o účetnictví číslo 221/2015 Sb. došlo k rozšíření povinného auditu u nestátních neziskových organizací, a tak mimo povinného auditu dle statusových předpisů může vzniknout povinnost auditu splněním obecných limitů dle zákona o účetnictví. Nově se tak od roku 2016 mezi povinně auditované mohou zařadit spolky, odborové organizace, organizace zaměstnavatelů, honební sdružení, zájmová sdružení právnických osob, profesní komory, církve a náboženské společnosti, veřejné vysoké školy, školské právnické osoby, speciální a smíšené obchodní komory, nadační fondy a další.

### Výroční zpráva

Povinnost sestavit výroční zprávu stanoví většina statusových předpisů bez ohledu na případnou povinnost auditu. Jedná se zejména o obecně prospěšné společnosti, ústavy, nadace, politické strany a politická hnutí, účelová zařízení církví a náboženských společností, veřejné výzkumné instituce a veřejné vysoké školy. Statusové předpisy též stanoví obsah výroční zprávy, většinou přímým výčtem požadovaných informací.

Zvláštním způsobem mají definován obsah výroční zprávy obecně prospěšné společnosti. Statusový předpis se odkazuje na zákon o účetnictví a poté sám klade další požadavky. Při tvorbě výroční zprávy tak musí obecně prospěšná společnost kontrolovat úplnost výroční zprávy na základě dvou právních předpisů a díky nedokonalosti právní úpravy hledat rozdíly mezi požadavky zákona o účetnictví na informace o pracovněprávních vztazích na straně jedné a požadavky zákona o obecně prospěšných společnostech na informace o lidských zdrojích na straně druhé. O nevhodnosti zvolené koncepce právní úpravy pro obecně prospěšné společnosti svědčí i to, že některé požadavky zákona o účetnictví nedávají pro obecně prospěšnou společnost smysl, např. nabývání vlastních akcií či podílů. Podobně je koncipován obsah výroční zprávy veřejné výzkumné instituce.

Ostatním nestátním neziskovým organizacím vzniká povinnost sestavit výroční zprávu při povinnosti auditu splněním obecných limitů dle zákona o účetnictví. Výroční zprávy tak za rok 2016 poprvé sestavovaly velké právnické osoby typu spolek, odborová organizace, nadační fond...

Tyto nestátní neziskové organizace si však musejí zodpovědět otázku týkající se obsahu výroční zprávy.

V případě spolků a odborových organizací je skutečností, že statusový předpis obsah výroční zprávy nestanoví. Proto je pravděpodobně nutné vyjít ze základní úpravy obsahu výroční zprávy v zákoně o účetnictví a případně jej doplnit informacemi charakteristickými pro uvedenou právní formu či předmět činnosti. Východiskem pro tento postup může být příměr s právní úpravou výroční zprávy obecně prospěšných společností.

V případě nadačních fondů je situace o to zajímavější, že statusový předpis platný do konce roku 2013 obsah výroční zprávy stanovil, a to ve stejné podobě jako u nadací. Nabízí se otázka, zda by bylo možné zakladatelským právním jednáním či statutem nadačního fondu stanovit obsah výroční zprávy v rozsahu, který by vycházel ze zrušené právní úpravy nebo shodně s platnou právní úpravou pro nadace, anebo zda vyjít z obecné právní úpravy v zákoně o účetnictví.

Ještě je vhodné se na chvíli zastavit u výroční zprávy o činnosti, která je typická především pro školy bez ohledu na to, zda mají právní formu školské právnické osoby nebo jinou. Náležitosti této výroční zprávy o činnosti jsou dány vyhláškou MŠMT (ta se však netýká vysokých škol). Z ní lze dovodit, že výroční zpráva, tak jak ji chápe zákon o účetnictví, případně statusové předpisy, je jiným dokumentem než výroční zpráva o činnosti. Ostatně zřetelně to je vidět např. u veřejných vysokých škol, které svým statusovým předpisem mají dānu povinnost sestavení jak výroční zprávy o činnosti, tak výroční zprávy o hospodaření, nebo u obecně prospěšných společností, které jsou školami a kde statusový předpis uvádí, že vypracováním a zveřejněním výroční zprávy není dotčena povinnost daná citovanou vyhláškou MŠMT.

### Zveřejňování výroční zprávy

Povinnost zveřejnit výroční zprávu je zakotvena ve statusových předpisech jednotlivých nestátních neziskových organizací, které jsou povinny výroční zprávu sestavovat. Liší se však způsobem, jakým má být zveřejnění provedeno a lhůtami pro splnění této povinnosti. U nestátních neziskových organizací, které výroční zprávu sestavují na základě povinnosti auditu vyplývající ze splnění limitů dle zákona o účetnictví, se použijí pravidla a lhůty dle § 21a tohoto zákona.

Za zmínku stojí skutečnost, že u nadací, obecně prospěšných společností a ústavů je lhůta pro zveřejnění uložena do sbírky listin v zásadě nejdéle šest měsíců po skončení účetního období, nicméně pouze u obecně prospěšných společností statusový předpis spojuje nesplnění této povinnosti se sankcí v podobě pozbytí fiskálních výhod. Konkrétně tuto sankci upravuje § 22 zákona o obecně prospěšných společnostech. Ze zákona není zřejmý procesní postup ztráty fiskálních výhod, ale v zásadě se může jednat o neuplatnění fiskálních výhod obecně prospěšnou společností při podání řádného či dodatečného daňového

příznání anebo na základě kontrolní činnosti správce daně a následně dodatečného platebního výměru po daňové kontrole.

### Příjemce auditorské zprávy

Ač se to může zdát na první pohled pro auditora zabývajícího se především podnikatelským sektorem nepochopitelné, při přípravě zprávy auditora pro nestátní neziskovou organizaci je možné se „zadrhnout“ již v jejím úvodu, a to při hledání příjemce. Vyjdeme-li z mezinárodního auditorského standardu ISA 700, tak v odst. 22 je řečeno, že zpráva auditora musí být adresována příjemci podle konkrétních okolností zakázky. Odstavec A21 upřesňuje uvedenou informaci tím, že se odvolává na možnost stanovení příjemce auditorské zprávy právními předpisy (což v České republice není) nebo podmínkami zakázky.

Podle uvedeného odstavce jsou příjemcem obvykle ty osoby, pro něž je zpráva vypracována, často akcionáři, společníci nebo osoby pověřené správou a řízením auditované účetní jednotky, tj. jde jednoznačně o osoby, které mají dohlížet na dodržování pravidel a integrity účetní jednotky.

Z výše uvedeného se pomalu rýsuje náznak řešení. Je třeba však rozdělit nestátní neziskové organizace na korporace a fundace, přičemž dle tradičního chápání v evropském právním prostředí lze korporaci charakterizovat jako soubor organizovaných vztahů mezi společníky či členy, orgány a jejich členy atd. a fundaci jako účelové sdružení majetku nadané právní osobností (nadace, nadační fondy, ústavy, svěřenské fondy...). Pro účely tohoto článku je dále obecně prospěšná společnost přiřazena do množiny fundací, i když z hlediska teorie práva by se zcela určitě našly argumenty proti tomuto postupu.

V případě korporace není pochyb o tom, že by zpráva auditora v případě nestátní neziskové organizace měla být určena nejvyššímu orgānu.

V případě fundace, která na rozdíl od korporace nemá nejvyšší orgān, by měla být zpráva auditora určena orgānu, který jmenuje statutární orgān a/nebo kterému statutární orgān skládá účty nebo který nese odpovědnost za kontrolu řádnosti účtů





a činnosti v nich zaznamenané (tj. dozorčí rada, respektive revizor).

Pokud takový orgán není možné určit, tak nelze vyloučit jako příjemce zprávy auditora statutární orgán či samotnou nestátní neziskovou organizaci. Je také možné, aby zpráva auditora byla adresována několika orgánům současně, pokud auditor dojde k závěru, že je to nezbytné. Ve světle výše uvedeného bude totiž příjemce auditorské zprávy vždy vybrán na základě konkrétního zkoumání rolí jednotlivých orgánů fundace a též jejího zakladatele, které je třeba hledat nejen ve statutovém předpise, ale především v zakladatelském právním jednání.

Především v případě zakladatele je možno konstatovat, že je sice od fundace majetkově oddělen od okamžiku jejího vzniku, ale různé právní formy fundací umožňují, aby mu nějaké pravomoci zůstaly. Patří k nim například jmenování a odvolávání členů správní, resp. dozorčí rady obecně prospěšné společnosti a nadace či ústavu, právo na prosazení změny zakladatelského právního jednání u obecně prospěšné společnosti, nadace, nadačního fondu či ústavu, právo zrušit či změnit rozhodnutí správní rady obecně prospěšné společnosti o jejím zrušení.

Co se týče rolí jednotlivých orgánů fundací, v této souvislosti je vhodné zkoumat roli správní rady v případě obecně prospěšné společnosti a ústavu. Tento orgán dle statusového předpisu není orgánem statutárním a z povahy právní formy ani nejvyšším (viz předchozí text), nicméně má určité role jak kontrolní, tak výkonné.

Lze tedy shrnout, že příjemce zprávy auditora bude dán konkrétními podmínkami auditované účetní jednotky – fundace, ale vždy to bude kontrolní orgán v podobě dozorčí rady či revizora a případně dle posouzení další příjemce v podobě zakladatele, má-li on vliv na statutární orgán, respektive správní radu, v případech, kdy není ona statutárem (tj. u obecně prospěšné společnosti a ústavu). Taktéž je možné, že v některých případech mezi příjemce bude patřit i správní rada.

Závěrem k této pasáži je možné ještě uvést, že může nastat situace, kdy nadační fond nebude mít zřízen kontrolní orgán, a tudíž v případě povinného auditu nadačního fondu se jeví jako možný příjemce zprávy auditora samotná nestátní nezisková organizace a dle konkrétního zakladatelského právního jednání i zakladatel.

Pro pilného čtenáře zbývá ještě jeden úkol, a to zvolit příjemce zprávy auditora v případě veřejné vysoké školy. Pro zjednodušení zadání je nabízen výběr mezi akademickým senátem a správní radou.

### Zákaz poskytování nadačních příspěvků

Nakolik je pro auditora důležité rozumět statusové právní úpravě, ukazuje následující problém. Ustanovení § 355 NOZ limituje poskytování nadačních příspěvků dostatečnými volnými vlastními zdroji, které definuje jako kladný rozdíl mezi celkovou výší vlastních zdrojů na straně jedné a nadačním kapitálem (zvýšeným o konkrétně vyjmenované připočitatelné položky) na straně druhé. V situaci, kdy rozdíl těchto dvou veličin dosáhne záporného čísla, by bylo poskytnutí nadačních příspěvků porušením statusového předpisu a taktéž by porušením bylo poskytnutí nadačních příspěvků, pokud by důsledkem poskytnutí nadačních příspěvků došlo k popisované situaci.

Je vhodné ještě uvést, že připočitatelnými položkami pro uvedený výpočet jsou doposud nezapsané zvýšení nadačního kapitálu (ať již v důsledku přijetí nadačního kapitálu či nezapsaného rozhodnutí) a účelově vázané zdroje (např. fondy), jejichž účel nadace není oprávněna měnit. Naopak celé toto ustanovení se nepoužije u nadačních příspěvků z darů určených výslovně dárce na poskytování nadačních příspěvků.

Jakkoliv se jeví výše uvedené jako neuchopitelný teoretický problém právníkům většinou nevysvětlitelný, pro ekonomu je v modelovém (avšak reálném) případě jasné, že v momentě, kdy součástí nadační jistiny je nemovitost, která generuje výnosy z nájemného, mohou nepeněžní náklady v podobě účetních odpisů významně omezit, případně zcela zablokovat poskytování nadačních příspěvků i přesto, že nadace bude mít peníze z nájemného na bankovních účtech.

Dále jsou uvedeny dva příklady rozvahy nadace, jejíž nadační jistinu tvoří nemovitost a která tuto nemovitost pronajímá, a to po prvním roce jejího fungování.

**Rozvaha 1: Tržby z nájemného 1 milion Kč, roční odpisy 400 tisíc Kč.**

Aktiva (v tis. Kč)		Pasiva (v tis. Kč)	
Dlouhodobý majetek	10 000	Nadační kapitál	10 000
Oprávky	-400	Výsledek hospodaření	600
Peníze	1 000		
	10 600		10 600

I přes to, že nadace má 1 milion Kč na účtu, dle § 355 NOZ smí poskytnout nadační příspěvek pouze ve výši 600 tisíc Kč.

Rozvaha 2: Tržby z nájemného 1 milion Kč, roční odpisy 1,2 milionu Kč.

Aktiva (v tis. Kč)		Pasiva (v tis. Kč)	
Dlouhodobý majetek	10 000	Nadační kapitál	10 000
Oprávký	-1 200	Výsledek hospodaření	-200
Peníze	1 000		
	9 800		9 800

I přes to, že nadace má 1 milion Kč na účtu, dle § 355 NOZ nesmí poskytnout nadační příspěvek.

### Závěr

Uvedená témata jsou jen vybranými střípky z problematiky nestátního neziskového sektoru, další a neméně zásadní nástrahy číhají v účetnictví a daních. Snad

tento článek přispěje k rozšíření již vedené diskuse o daních nejen na účetnictví a výkaznictví, ale i na metodiku auditu a další související otázky nestátního neziskového sektoru.

**Jaromír Adamec**

*Ing. Jaromír Adamec působí jako statutární auditor a daňový poradce ve společnosti ADAMEC AUDIT s.r.o. Specializuje se na účetnictví, daně a audit nestátních neziskových organizací, a tato témata příležitostně přednáší. Od roku 2013 je vedoucím Sekce Odborného kolegia Komory daňových poradců ČR pro zdaňování neziskových organizací. Je dlouholetým předsedou Dozorčí rady Vzdělávací nadace Jana Husa.*

## Hugo a Sally se baví o účetních odhadech

### 1. Účetní odhad a jeho změna



(Hugo volá Sally) Ahoj, Sally, já ti volám, protože jsem asi udělal průšvih.

Hugo, klid, nadechni se a popiš, co se stalo.



Šíleně jsem naštvál hlavní účetní. Dělal jsem analytické postupy, jak jsme se dohodli a přitom jsem zjistil, že odpisový náklad společnosti klesl v porovnání s minulým rokem o pět procent. Přitom nic nevyřadili ani nedoodepsali. Tak jsem se šel zeptat a dozvěděl jsem se, že přehodnotili zbytkové životnosti majetku a u jedné ze tří hlavních výrobních linek ji prodloužili o dva roky. Matematicky to dává smysl, ale to přece nemůžou udělat. Mají odpisový plán, jednou si ty životnosti stanovili a tak je taky musí dodržet.

Hugo, to, že společnost přehodnocuje životnosti majetku je přece v pořádku a dokonce má povinnost to dělat. Účetní závěrka je plná čísel, která jsou výsledkem účetních odhadů. Životnosti majetku, opravné položky k pohledávkám, zásobám, majetku a i jiným aktivům, rezervy, dohadné položky a spousta jiných oblastí – tam všude najdeš nějaký účetní odhad. Je to prostě přibližná výše peněžní částky v případech, kdy nejsou k dispozici přesné metody ke stanovení její výše. Když společnost zjistí nové informace, měla by odhad upravit. Víš, proč ty životnosti prodloužili?

Dělali nějakou rozsáhlou technickou revizi, výkonnostní testy a já nevím co ještě a na základě toho určili, že výrobní linku na produkt A nebudou nahrazovat za dva, ale až za čtyři roky.

Tak to může být legitimní důvod pro změnu účetního odhadu, nemyslíš? Samozřejmě budeme muset projít aktualizované plány a další dokumentaci.



# Právní aspekty nestátních neziskových organizací



Lenka Deverová

Tento článek je určen zejména pro auditory, do jejichž portfolia patří nestátní neziskové organizace (NNO) a kteří jsou tak často konfrontováni i se statusovou právní úpravou NNO.

Nejprve poznámka k běžně užívanému pojmu „nestátní nezisková organizace“, resp. „nezisková organizace“.

Nejedná se o označení, které by mělo jakoukoliv definiční oporu v právním řádu. Toto označení se začalo masově používat na počátku 90. let minulého století jako označení pro subjekty, které nejsou zakládány za účelem podnikání, jsou „not for profit“. Příklad „nestátní“ pak označuje odlišnost od „státních neziskových organizací“, tj. příspěvkových organizací. Z pojmu „nezisková organizace“ odvozuje dosti nešťastně veřejnost, ale i politici a řada samotných NNO to, že nemohou podnikat, nemohou generovat zisk. Přitom podstatou neziskovosti NNO je, že nejsou na rozdíl od obchodních společností zakládány s primárním účelem generovat zisk pro své majitele, a pokud zisk vytvářejí, je určen pro naplnění účelu NNO a nemůže být rozdělen mezi zakladatele, členy orgánů či zaměstnance. Není vyloučeno, aby NNO měly zisk nejen z vedlejší podnikatelské činnosti, ale i v tzv. hlavní činnosti. Zejména obecně prospěšné společnosti (OPS) a ústavy poskytují k naplnění svého účelu služby za úplatu. Otázkou zisku a podnikání NNO, konkrétně OPS, se zabýval i Nejvyšší soud, který konstatoval, že „*obecně prospěšné společnosti, které byly založeny v režimu zákona č. 248/1995 Sb., nejsou ve smyslu § 2 odst. 2 obch. zák. podnikateli, neboť nevyvíjí podnikatelskou činnost*“ (viz rozsudek Nejvyššího soudu České republiky sp.zn. 25 Cdo 3972/2015, ze dne 25. 5. 2016).

## Zápisy NNO ve veřejných rejstřících

Občanský zákoník sjednotil rejstříkovou úpravu většiny NNO. Spolky, nadace, nadační fondy, OPS i ústavy jsou zapsány ve veřejných rejstřících vedených rejstříkovými soudy. Zákon č. 304/2013 Sb., o veřejných rejstřících právnických a fyzických osob (dále jen RZ), upravil rejstříkovou agendu. Do veřejného – spolkového rejstříku jsou od roku 2014 nově zapisovány spolky včetně původních občanských sdružení, které do 1. ledna 2014 registrovalo ministerstvo vnitra. U nadací, nadačních fondů a OPS došlo k některým dílčím změnám, rozšířily se povinnosti zakládání listin do Sbírký listin rejstříkových soudů (SL). Rejstříkové povinnosti jsou stanoveny pod sankcí pořádkové pokuty až do výše 100 tisíc Kč nebo i zrušení právní osoby v případě opakovaného porušování rejstříkové povinnosti.

Od roku 2018 začínají další „sankcí“ aplikovat poskytovatelé dotací z veřejných zdrojů. Dotace budou poskytovány NNO za podmínky, že jejich zápis v rejstříku je v souladu se zákonem. Je tedy v zájmu NNO udržovat své zápisy v rejstříku v řádném stavu, neboť změny zápisu nelze dosáhnout ze dne na den a ze zkušenosti mé kanceláře je největším problémem získat před podáním návrhu k soudu všechny nezbytné podklady.

## Spolkový rejstřík

Největší nedostatky jsou v zápisech ve veřejném rejstříku u spolků. Značným dílem je to způsobeno tím, že do spolkového rejstříku byla k 1. lednu 2014 převedena občanská sdružení z registru ministerstva vnitra pouze s kusými informacemi (název, sídlo, IČO a den vzniku). Zákon jim uložil do tří let od jeho účinnosti, tj. do 1. ledna 2017, přizpůsobit zápis ve spolkovém rejstříku požadavkům zákona (§ 122 odst. 2 RZ). Všechna původní občanská sdružení (nyní spolky) by již měla mít své rejstříkové zápisy ve stavu odpovídajícímu zákonu. Měly by mít v rejstříku zapsán název a sídlo spolku, účel spolku, předmět podnikání, název nejvyššího orgánu, název, počet jeho členů, jméno a bydliště (název a sídlo) členů statutárního orgánu, způsob jeho jednání, název, počet členů, jméno a bydliště (název a sídlo) členů kontrolního orgánu, název a sídlo všech pobočných spolků (§ 25 a § 29 RZ). Každá změna zapisovaného údaje musí být do rejstříku zapsána. Řada spolků však dosud nemá doplněné své zápisy ve spolkovém rejstříku. Další nejčastější chybou, které se spolky (ale nejen ony) dopouštějí je, že nezapisují u statutárních a kontrolních orgánů každou změnu v osobách, které jsou jejich členy. Do rejstříku se zapisuje datum vzniku a zániku členství v orgánu, a to bez ohledu na skutečnost, že je člen orgánu volen opakovaně na další funkční období. Je-li v rejstříku zapsána osoba, které již skončilo funkční období, odporuje takový zápis zákonu.

Novou povinností je pro spolky podle RZ povinnost zakládat listiny do SL. Základními dokumenty, které spolky zakládají do SL (§ 66 RZ), jsou stanovy a jejich změny, rozhodnutí o volbě či jmenování členů statutárního orgánu (např. výpis ze zápisu z jednání volební členské schůze), rozhodnutí o odvolání člena statutárního orgánu nebo jeho sdělení o rezignaci. Spolky, které vedou podvojný účetnictví, zakládají do SL účetní závěrku a spolky, které vedou jednoduché účetnictví, výkaz o majetku a závazcích.

## Nadační rejstřík

Změnou oproti předchozí právní úpravě je u nadací to, že se do nadačního rejstříku nezapisuje

skladba nadační jistiny (podle předchozího zákona č. 227/1997 Sb. nadačního jmění). Nově se u nadací a nadačních fondů zapisuje obdobně jako u spolků každý vznik a zánik funkčního období členů správní rady a dozorčí rady či revizora a omezení určená dárce pro nakládání s jeho darem.

Do SL se u nadací a nadačních fondů povinně zakládají nadační listina a statut (u nadačního fondu jako fakultativní dokument), rozhodnutí o volbě či jmenování členů správní rady a dozorčí rady či revizora, rozhodnutí o jejich odvolání či jiném způsobu předčasného ukončení funkce. U nadací pak rozhodnutí správní rady o zvýšení nebo snížení nadačního kapitálu, výroční zpráva, u nadačního fondu účetní závěrka a výroční zpráva, je-li vyhotovena (§ 66 RZ).

### Rejstřík ústavů a rejstřík OPS

Se zápisy ústavů nejsou žádné větší problémy, vzhledem k tomu, že se jedná o novou právní formu. U rejstříku OPS žádné zásadnější problémy rovněž nevznikají, nová právní úprava rejstříků nepřinesla pro OPS příliš změn. Upozorňuji pouze na povinnost stejně jako u ostatních právních forem zapisovat do rejstříku všechny změny ve složení orgánů ústavu a OPS.

Do SL je zakládána u ústavu i OPS zakládací listina, statut, je-li vydán, rozhodnutí o volbě či jmenování ředitele, členů správní rady a dozorčí rady či revizora u ústavu, rozhodnutí o jejich odvolání či jiném způsobu předčasného ukončení funkce, výroční zpráva.

### Postup v případě, kdy NNO nemá statutární orgán

#### Spolek

Statutární orgán spolku podle § 244 Občanského zákoníku (OZ) jmenuje nejvyšší orgán spolku. Podle § 248 OZ zasedání nejvyššího orgánu spolku – členské schůze svolává statutární orgán. Nastane-li situace, kdy poklesne počet členů kolektivního statutárního orgánu (výboru) pod usnášeníschopnou většinu nebo zanikne funkce individuálního statutárního orgánu (předsedy) a není tedy možné svolat členskou schůzi, musí být spolku stanoven opatrovník. Podle § 486 OZ jmenuje soud opatrovníka právnické osobě, která to potřebuje, aby mohly být spravovány její záležitosti. Opatrovník u spolku svolá členskou schůzi k volbě řádného statutárního orgánu.

#### Nadace

Nejsou-li po zániku členství ve správní radě noví členové zvoleni nebo jmenováni do tří měsíců po zániku funkce, jmenuje podle § 367 OZ soud nové členy správní rady na dobu do řádného zvolení nebo jmenování členů správní rady. Soud jmenuje nové členy správní rady i bez návrhu. To v praxi znamená, že jmenuje nové členy na návrh kohokoliv. Věcně příslušný je Krajský soud (Městský soud v Praze).

#### Nadační fond

Nemá-li nadační fond usnášeníschopnou správní radu, jmenuje mu soud opatrovníka postupem podle § 486 OZ. Opatrovník funkci vykonává do doby řádného jmenování správní rady v souladu se zakládací listinou nadačního fondu. Úkolem opatrovníka je usilovat o obnovení činnosti statutárního orgánu.

#### Ústav a OPS

Není-li po ukončení funkce ředitele jmenován správní radou nový ředitel a ústav či OPS nemohou být řádně řízeny, jmenuje soud ústavu nebo OPS opatrovníka. Opatrovník usiluje obdobně jako u nadačního fondu o obnovení činnosti statutárního orgánu.

Opatrovníkem právnické osoby může soud jmenovat jen osobu, která splňuje podmínky stanovené pro způsobilost být členem statutárního orgánu. Opatrovníkovi náleží všechna práva a povinnosti, která má statutární orgán, opatrovník vykonává působnost statutárního orgánu.

Ke jmenování opatrovníka je příslušný Krajský soud (Městský soud v Praze). Přestože zákon explicitně neupravuje jmenování opatrovníka na návrh, je obvyklým postupem jmenování opatrovníka na návrh kontrolního orgánu nebo osoby, která osvědčí právní zájem.

### Právní otázky týkající se volených a jmenovaných orgánů NNO

Volenými či jmenovanými orgány NNO jsou statutární a kontrolní orgány, u OPS a ústavu jsou to správní rady, popř. další orgány vytvářené k realizaci účelu NNO.

#### Odpovědnost řádného hospodáře

Na všechny orgány NNO, tj. na členy kolektivních orgánů a na individuální orgány (ředitel OPS, ředitel ústavu a revizoři), dopadá § 159 OZ.

Odpovědnost za jednání s péčí řádného hospodáře se uplatňuje vůči všem jmenovaným nebo voleným orgánům právnické osoby. Jedná se však o uplatnění odpovědnosti uvnitř právnické osoby. Tuto odpovědnost však vůči členovi, resp. členům orgánu nemůže uplatnit jiná osoba zvenku.

Odpovědnost za jednání s péčí řádného hospodáře se uplatňuje při vzniku škody, např. pokud právnická osoba dostane pokutu za porušení nějaké povinnosti. Uplatnění péče řádného hospodáře ještě neznamená, že člen orgánu, vůči němuž je vznesena námitka, že nejednal s péčí řádného hospodáře, bude vždy škodu hradit. Má možnost se tzv. vyvinut, tj. prokázat, že za způsobenou škodu není odpovědný, že ji nezavinil, popř. může právnická osoba rozhodnout, že náhradu škody vůči svému orgánu neuplatní.

Odpovědnost členů orgánů NNO není zcela novou věcí. I podle předchozí úpravy občanským zákoníkem podle § 420 každý odpovídal za škodu, kterou způsobil porušením povinnosti.

Při náhradě škody tuto uhradí poškozenému NNO a teprve následně může NNO vymáhat po členovi orgánu jako viníkovi náhradu škody z důvodů porušení povinnosti jednat s péčí řádného hospodáře.

### Smlouvy funkcionářů a členů orgánů

S výjimkou ředitele OPS a ředitele ústavu není zákonem upravena povinnost uzavírat se členy volených či jmenovaných orgánů smlouvu pro výkon funkce.

U ředitele OPS stanoví § 9a zákona č. 248/1995 Sb., že ředitel vykonává svou funkci ve smluvním poměru, aniž je specifikováno, o jaký druh smluvního poměru se jedná. V takovém případě je nutné vycházet z judikatury. Ta dovozuje, že statutární orgán činnosti, které k jeho funkci náleží, nemůže vykonávat v zaměstnaneckém poměru. Po 1. lednu 2014 se v souvislosti s OZ znovu objevily diskuze o možnosti výkonu funkce statutárního orgánu v pracovním poměru. Nicméně

## Hugo a Sally se baví o účetních odhadech

### 2. Riziko spojené s odhadem



S tou životností majetku jsem byl podezřívavý. Myslel jsem, že účetní odhady musí být vždy brány jako oblast významného rizika.

Zdá se, že jsi pořádně neposlouchal na školeních, když se probíral audit účetních odhadů. A taky jsi neposlouchal na naší plánovací schůzce a nepřečetl sis memorandum shrnující vyhodnocení rizik u téhle společnosti. Jinak bys věděl, že riziko významné nesprávnosti spojené s odhadem životností majetku zrovna v téhle společnosti je celkem nízké.



Sally, promiň, už to čtu. Vidím, že jsme tady zdokumentovali výsledky revize interních materiálů společnosti a diskuse s vedením.

Ano, jestli si dobře pamatuju, při plánování auditu jsme v porovnání s loškem nenašli nic, co by mohlo způsobit vznik nových odhadů. Metody a použité modely jsou stejné jako loni, znalce nevyužívají a jediný „problém“, který jsme zjistili, byla potřeba revize účetního odhadu v oblasti zbytkových životností. A zrovna s tím ty vyrukuješ na paní účetní!

Zvoral jsem to. Koukám, že i v plánu auditu máme postupy, které zohledňují to, že riziko je nízké, hlavně proto, že činnosti společnosti jsou relativně jednoduché a odhady se týkají rutinních transakcí. A teď si i uvědomuju, že u našeho předcházejícího klienta bylo to riziko vyhodnocené jako významné, protože ta společnost dělala hodně složité transakce a navíc jsme tam v minulosti zažili, že vedení tak trochu s odhady manipulovalo, aby si zkorigovalo výsledek hospodaření. To tenhle klient se standardními odhady životností, opravných položek a jediné rezervy – na reklamace – je celkem jednoduchý.

No, zrovna u té reklamace bych byla opatrná. Co k ní víme?

Tam jsem se podíval, jestli nezměnili způsob výpočtu – a nezměnili. Loni vykázali rezervu ve výši 4 mil. Kč s tím, že předpoklad je, že by ji na základě skutečně provedených oprav měli čerpat ve výši 1,5 mil. Kč v letošním roce a 2,5 mil. Kč v příštím roce. Letos provedli opravu související se zárukami v hodnotě 1,4 mil. Kč, takže se celkem trefili.

Ano, to znamená, že jsi, řečeno slovy standardu ISA 540, posoudil výsledek účetních odhadů uvedených v účetní závěrce minulého období, nebo, je-li to relevantní, jejich změnu v běžném účetním období. A potvrdilo se, že odhad byl proveden správně. Navíc, pokud se dobře pamatuju, se správnost toho odhadu potvrdila už několikrát rok. To je dobrý indikátor, že i u tohoto odhadu je riziko nízké. Významné riziko vidím pouze u toho soudního sporu. O tom se pobavíme za chvíli.

otázka možnosti výkonu funkce statutárního orgánu v pracovním poměru je věcí pracovněprávní judikatury a na platnost zákoníku práce, a tedy i judikatury k němu se vztahující nemělo přijetí OZ vliv. Proto je doporučováno uzavírat i nadále na pozici ředitele jako statutárního orgánu smlouvu o výkonu funkce jako smlouvu nepojmenovanou dle § 1746 odst. 2 OZ. I v ní je možné navíc sjednat výhody včetně dovolené, benefitů či odstupného pro případ předčasného ukončení smlouvy společností bez toho, že by člen statutárního orgánu závažně porušil svou povinnost atd.

U ředitele ústavu jako statutárního orgánu je nutné vycházet z § 414 OZ, který upravuje stanovení výše odměny řediteli: „Neurčí-li zakládací listina ústavu, že členům orgánů náleží za výkon funkce odměna a způsob jejího určení, platí, že řediteli náleží odměna obvyklá a má se za to, že funkce členů ostatních orgánů jsou čestné“. Pro volbu smlouvy, na jejímž základě je

funkce ředitele ústavu vykonávána, platí již uvedené pro ředitele OPS.

Se členy kolektivních orgánů NNO (správní rada, dozorčí rada) se samostatné smlouvy obvykle neuzavírají, i když uzavření smlouvy o výkonu funkce není právně vyloučeno. Není-li uzavřena smlouva o výkonu funkce člena statutárního nebo kontrolního orgánu, řídí se vzájemná práva a povinnosti NNO a člena kolektivního orgánu statusovými dokumenty NNO, popř. interními předpisy NNO.

**Lenka Deverová**

***JUDr. Lenka Deverová** je advokátka se specializací na občanské právo, zejména spolkové a nadační. Je členkou Rady vlády pro nestátní neziskové organizace. Působí jako vysokoškolská pedagožka na Fakultě humanitních studií UK. Je autorkou řady publikací z oblasti spolkového a nadačního práva a sociálního podnikání.*

## Specifika zjištění výsledku hospodaření ve sportovním klubu



Marie Zelenková

Korporace zabývající se sportovní činností může být jak nezisková organizace (obvykle nestátní), tak klasická obchodní korporace (např. společnost s ručním omezením, akciová společnost), od níž vlastníci naopak zisk očekávají. Výběr právní formy souvisí napříkladem s „podnikatelským“ záměrem sportovního klubu, s jeho plánovanou velikostí a předpokládanou závislostí či nezávislostí na dotacích, velmi často se odvíjí i od daňových dopadů. Účetním jazykem by se počáteční výběr dal rozlišit podle toho, zda sportovní klub bude při vedení účetnictví postupovat podle vyhlášky č. 504/2002 Sb. pro účetní jednotky, u nichž hlavním předmětem činnosti není podnikání, nebo podle vyhlášky č. 500/2002 Sb. pro podnikatele. Není zvláštností, že v minulosti, právě při zvážení všech těchto faktorů, vznikaly pod jedním vlastníkem nebo ve vlastnictví více stejných fyzických osob obě formy zároveň. V lepším případě byly činnosti mezi obě korporace rozděleny právě s ohledem na jejich výslednou (ne)ziskovost, v horším případě obě korporace prováděly stejné či velmi podobné činnosti.

Cílem tohoto článku není popsat všechny souvislosti a problémy, které ve všech výše popsaných variantách mohou nastat při zjišťování výsledku hospodaření. S ohledem na omezený prostor se článek zaměřuje na zjištění výsledku hospodaření v menším sportovním klubu, který však není tak malý, aby mohl vést

jednoduché účetnictví. Necht je tento sportovní klub nestátní neziskovou organizací, navíc poměrně silně závislou na dotacích a grantech z veřejných zdrojů, má jíc povinnost vést podvojně účetnictví podle zákona o účetnictví a v souladu s vyhláškou č. 504/2002 Sb.

Nezisková organizace rozlišuje svou činnost na dva typy – hlavní činnost a (vedlejší) hospodářskou (označovanou v praxi také jen jako vedlejší či doplňkovou) činnost. Hlavní bývá ta činnost, kterou má korporace zapsanou ve svých stanovách či zakládacích listinách. Vedlejší činností bývá obvykle zisková činnost, která napomáhá zcela nebo částečně financovat ztrátu z činnosti hlavní a snížit tak celkovou ztrátu sportovního klubu, nebo dokonce dosáhnout v daném účetním období kladného výsledku hospodaření. Nebývá běžné, aby hlavní činnost u neziskové organizace byla zisková a její vedlejší činnost naopak ztrátová, nicméně ani tuto situaci nelze (krátkodobě<sup>1</sup>) vyloučit.

Podle tradičního a v současné době stále uplatňovaného způsobu rozdílného zdanění je třeba rozdělit nezbytné výnosy a náklady do těchto dvou typů činností. Dokonce i vyhláškou předepsaná struktura výkazu zisku a ztráty toto rozdělení výsledku hospodaření reflektuje, a jednotlivé položky nákladů a výnosů se zaznamenávají do tří sloupců, za hlavní činnost, hospodářskou činnost a celkem. Zřejmě proto, aby sloupců ve výkazu zisku a ztráty za těchto okolností nebylo již příliš mnoho, se v předepsané formě výkazu zisku a ztráty u těchto organizací nepožadují údaje

<sup>1</sup> V případě, že by se tato situace opakovala řadu účetních období za sebou (resp. dlouhodobě), zjevně by se pak již nejednalo o klasickou neziskovou organizaci.



za srovnatelné období<sup>2</sup>, což podstatně snižuje informační potenciál účetní závěrky pro její uživatele.

Zákon o daních z příjmů rozlišuje příjmy osvobozené, dále příjmy, které nejsou předmětem daně, a příjmy, které předmětem daně jsou. Příjmy osvobozenými jsou členské příspěvky. Příjmy, které nejsou předmětem daně, jsou například dary určené na tělovýchovnou a sportovní činnost klubu, dotace nebo granty. Jako příjmy, které jsou v každém případě předmětem daně, uvádí zákon o daních z příjmů příjmy z reklamy, z pronájmu, dále by sem patřily příjmy v rámci podnikatelské (tj. ziskové) činnosti. Ostatní výnosy, které účetní jednotka zahrne do hlavní (tj. nepodnikatelské) činnosti<sup>3</sup>, se (po odečtení k nim přiřazených nákladů) buď zdaňují, nebo vyloučí ze zdanění, podle toho, zda z této činnosti vychází zisk (ten by byl zdaněn), nebo ztráta. Nelze tedy konstatovat, že hlavní činnost zdaňována není a vedlejší ano. Proces výpočtu daně z příjmů (resp. ze zisku) je poměrně komplikovaný, a proto je v současné době hodně diskutována i druhá varianta tzv. zdaňování „všeho proti všemu“ (tj. podobně, jako je tomu u podnikatelských subjektů).

Ani samotné rozdělení výnosů a zejména nákladů pro potřeby sestavení účetní závěrky na hlavní a vedlejší činnosti mnohdy nebývá jednoduché. Typickými výnosy sportovního klubu, kromě již zmiňovaných členských příspěvků, darů, výnosů z pronájmu a z reklamy, bývají dále výnosy z prodeje vstupenek na sportovní utkání, startovné, které je požadováno po týmech, pokud daný sportovní klub organizuje nějaký turnaj, výchovné nebo přímo prodej práv na hráče, poplatek za umožnění hostování hráči, příspěvky požadované po hráči na úhradu nákladů, které měl klub v souvislosti s účastí hráče<sup>4</sup> např. na zahraničním turnaji nebo pořádaném letním táboře či soustředění, výnosy z registračních poplatků za účast na různých formách pořádaných školení, výnosy z prodeje klubového oblečení, výstroje a výzbroje, výnosy z prodeje občerstvení, výnosy z prodeje dlouhodobého majetku nebo (např. „opotřebovaného“ herního) materiálu atd. Ojedinelými výnosy, resp. výnosy, které sportovní klub běžně každý rok nevykazuje, mohou být například výnosy související s tím, že klub získal privilegium organizovat významný mezinárodní turnaj (mistrovství světa, mistrovství Evropy, pohár mistrů apod.) a v této souvislosti může vykazovat například provize za zprostředkování ubytování zahraničních týmů v předem vybraných hotelích, provize za zajištění dopravy týmů např. z letiště do hotelu, na hřiště, poplatky za zprostředkování směny cizí měny na tuzemskou apod. Dalšími příklady mohou být výnosy z prodeje účasti v různých formách věrnostních programů, provize za to, že klub odebírá (příp. na své půdě i prodává) určité značky nápojů, oblečení, herního vybavení, výnosy z pořádání komerčních akcí včetně „teambuildingů“.

Všechny uvedené příklady měly alespoň nějakou souvislost s činností sportovního klubu. Sportovní klub může mít v rámci doplňkové činnosti i další výnosy, které se sportovní činností nemají vůbec žádnou souvislost (výnosy z prodeje cenných papírů, finančních derivátů, úroky z poskytnutých půjček apod.).

Přiřazování nákladů do příslušné činnosti bývá oproti rozčlenění výnosů složitější v tom, že náklad se může vázat jak k činnosti hlavní, tak k činnosti vedlejší. Proto je nezbytné podle nějakého klíče do obou činností přiřadit zejména režijní náklady, jako jsou například spotřeba kancelářského materiálu, mzdové náklady, náklady na vedení účetnictví, ekonomické a právní poradenství, nájemné prostor, které jsou částečně pronajímány dalším osobám, opravy a údržba pronajímáných pozemků (např. hřiště), budov a zařízení, telefonní poplatky, internet a mnoho dalších nákladů. Způsob, jak rozdělit náklady do hlavní a do vedlejší činnosti, bývá často přímo úměrný tomu, v jakém poměru se podílejí výnosy z hlavní činnosti (včetně darů, dotací, grantů a členských příspěvků) a výnosy z vedlejší činnosti na výnosech celkových. Budou-li například celkové výnosy z hlavní činnosti ve výši 90 a výnosy z vedlejší činnosti 10, pak i náklad, který nelze jednoznačně přiřadit pouze k jedné činnosti, bude z 90 % přiřazen do hlavní a z 10 % do vedlejší činnosti. Existují i náklady, které lze jednoznačně přiřadit konkrétní činnosti. Je-li výnos z poskytnuté reklamy součástí doplňkové (vedlejší) činnosti, pak i výroba reklamního billboardu, který je následně umístěn v areálu klubu, je nákladem v rámci doplňkové činnosti. Ne každá výroba reklamního panelu však nutně musí být nákladem vedlejší činnosti. Řada grantů a dotací, o které se sportovní klub může ucházet a následně je i získat, si ve svých podmínkách vymezuje, aby logo poskytovatele finanční dotace bylo (buď na náklady žádajícího o dotaci, nebo i z prostředků samotné dotace) vyrobeno a viditelně umístěno v místě a během celé doby konání akce, na kterou byla dotace poskytnuta, nebo má být umístěno celoročně v prostorách sportovního klubu, jednalo se např. o dotace k celoroční činnosti sportovní organizace. Tento náklad by měl být přiřazen do stejného typu činnosti, ve které je vykazována i finanční dotace, což bývá obvykle činnost hlavní. Bývá poměrně častou chybou, že náklad, který je z grantu financován a řádně v grantu vyúčtován, je, ať už úmyslně nebo neúmyslně, v účetnictví přiřazen k jiné činnosti<sup>5</sup>. Zřejmě se v minulosti stávalo i to, že určitý náklad byl vyúčtován ve dvou (nebo dokonce více) grantech, a proto je dnes již obvyklé, že poskytovatel grantu (nebo dotace) požaduje, aby se přímo na dokladu uvedla skutečnost, že náklad byl z příslušného grantu (či dotace) financován.

Velmi silný vliv mají dotace z veřejných prostředků i na to, jakou oblast či činnost bude moci sportovní

<sup>2</sup> viz § 6, odst. 1 vyhlášky č. 504/2002 Sb.

<sup>3</sup> tj. nejsou ani příjmy osvobozenými ani příjmy, které nejsou předmětem daně

<sup>4</sup> ať už člena nebo nečlena klubu

<sup>5</sup> například z důvodu přílišné snahy o daňovou optimalizaci



klub v daném roce financovat. Čím vyšší je závislost sportovního klubu na zdrojích z veřejných prostředků, tím více může být ohrožena solventnost takové neziskové organizace, její likvidita, v krajním případě může docházet až k narušení jistoty trvání předpokladu „going concern“. Například, jak se v nedávné minulosti stalo, neočekávané pozdržení či dokonce „zmrazení“ výplaty finanční podpory z veřejných rozpočtů až o několik měsíců může v krajním případě v malé organizaci způsobit až existenční problémy. Několikaměsíční nejistota na jakou činnost, resp. na jaký účel a v jaké výši bude poskytnuta sportovnímu klubu dotace, logicky nutí sportovní kluby vyčkávat se svými nákupy a platbami až do doby, kdy tuto informaci nebo samotné peněžní prostředky obdrží. Nebývají neobvyklé ani dotace, které jsou poskytovány pár měsíců před koncem roku, přičemž obdržené finanční prostředky mají pokrýt náklady vzniklé a zaplacené právě v daném roce, v němž byla dotace poskytnuta. V takových podmínkách se nesnadno připravují roční rozpočty a rovněž řízení peněžních toků bývá velmi náročné a vyžaduje vysokou míru flexibility, která v některých případech může hraničit až s kreativitou mimo rámec předpisů.

Vede-li nezisková organizace podvojně účetnictví, pak by měla respektovat věcné a časové přiřazování nákladů a výnosů (accrual and matching principle). Významnou položkou ve výnosech, která je navíc osvobozená od daně z příjmu, bývají členské příspěvky. Sportovní klub s rozsáhlou členskou základnou od nejmenších dětí až po týmy dospělých v nejvyšších ligách bude mít s největší pravděpodobností předepsanou rozdílnou výši příspěvků. Výše příspěvku je členěna podle věku, výkonnostní soutěže nebo podle toho, zda jde o hráče, nebo trenéra (v mnohých případech je trenér např. dětského týmu zároveň hráčem ligové soutěže). Členský příspěvek může být předepsán v rozdílné výši u stabilního (dlouhodobého) člena oproti nováčkoví, může se skládat z fixní a variabilní složky, tj. částky, kterou člen musí zaplatit v každém případě, a ze složky, kterou zaplatí navíc pokud (ne)odehraje určitý počet zápasů, (ne)splní další předepsané podmínky člena klubu apod. Členský příspěvek (zejména u výkonnostních hráčů v nejvyšších soutěžích), resp. jeho vymahatelnost (či možnost pozdějšího zproštění od povinnosti zaplatit členský příspěvek) může být závislá i na výkonu hráče v herní sezoně. Existují i sportovní kluby, kde členové jednotlivých týmů (v rámci jednoho sportovního klubu) hradí členské příspěvky i na různá časová období. Není neobvyklé, že z důvodu daňové výhodnosti výnosů z členského příspěvku jsou za členy sportovního klubu považovány i malé děti s tím, že jejich práva

(zejména hlasovací) jsou různě omezena. S příslušnou formálně-právní úpravou pak může být za členský příspěvek považován i příspěvek za to, že dítě chodí sportovat do sportovního kroužku. Je-li účetním obdobím sportovního klubu (stejně jako u dotací ze státního rozpočtu) kalendářní rok, avšak členský příspěvek je hrazen na období neshodující se s kalendářním rokem, pak čím je předepsaná výše členského příspěvku různorodější, tím obtížnější bude časově a věcně správně přiřadit výnosy do příslušného účetního období. Pro zachování srovnatelnosti výsledku hospodaření mezi jednotlivými účetními obdobími by měla účetní jednotka nějakým vnitřním předpisem stanovit pravidla, jakým způsobem bude členské příspěvky do jednotlivých období přiřazovat (časově rozlišovat), a toto pravidlo by neměla měnit z roku na rok. Časté změny používaných účetních metod mohou být i v tomto případě indikátorem kreativity při vedení účetnictví, resp. poukazovat na účelové ovlivňování výsledku hospodaření. Stálost pravidel a používaných účetních metod včetně časového rozlišení se netýká pouze výnosů, ale i nákladů. V této souvislosti je opět vhodné zdůraznit vliv dotační politiky. V podmínkách většiny poskytovaných dotací a grantů bývá výslovně požadováno, aby náklad příslušející k období, na které byla poskytnuta finanční dotace, z níž je možné náklad financovat, byl skutečně v tomto období také zaplacen. I zde platí, že čím silnější bude závislost sportovního klubu na finančních podpořích z veřejných prostředků, tím méně bude sportovním klubem využíváno časové rozlišení nákladů, neboť náklad příslušející do jiného období, než ve kterém byl zaplacen, by nemohl být v grantu vyúčtován<sup>6</sup>.

I samotný grant, resp. obdržené peněžní prostředky je vhodné časově rozlišit v případě, že je grant poskytnut na období, které zasahuje do více než jednoho účetního období. V takovém případě je vhodnější časově rozlišit tyto prostředky úměrně tomu, ve kterém roce byly náklady z takového grantu financovány, a nikoliv způsobem, kdy je rozložení výnosů v čase rovnoměrné. Je-li například možné čerpat dotaci na financování nákladů vzniklých v období červenec 20X1 až červen 20X2, přičemž 75 % dotace bylo čerpáno (utráceno) během července až prosince 20X1, pak by měla dotace ovlivnit výnosy roku 20X1 75 % a výnosy roku 20X2 25 %, a nikoliv 50 % v každém období (tj. úměrně tomu, že v každém roce je možné čerpat dotaci po dobu právě šesti měsíců).

V případě investičních grantů (resp. dotací na pořízení dlouhodobého majetku) je tato dotace (v souladu s vyhláškou č. 504/2002 Sb.) řešena zcela odlišně od pravidel uvedených ve vyhlášce pro podnikatele (č. 500/2002 Sb.). Namísto snížení pořizovacích nákladů dlouhodobého majetku je podle vyhlášky č. 504/2002 Sb. dotace součástí vlastního jmění. Přímou úměrně tomu, jak je v čase dlouhodobý majetek odepisován do nákladů, je i dotace zúčtovávána do výnosů

<sup>6</sup> za předpokladu, že by se jednalo o grant, který není poskytnut na období zasahující do více než jednoho účetního období

postupně a kompenzuje tak dopad odpisů na výsledek hospodaření. V současné době je i řadou podnikatelských subjektů toto řešení považováno za vhodnější z toho důvodu, že nedochází k vykázání aktiva v hodnotě nižší, než byly faktické pořizovací náklady (před snížením o poskytnutou dotaci), a přijatá dotace v plné výši ovlivňuje výši vlastního jmění<sup>7</sup>. Na rozdíl od účetních jednotek, u kterých hlavním předmětem činnosti není podnikání, není podnikatelským subjektům tento způsob zachycení dotace k dlouhodobému majetku umožněn<sup>8</sup>.

Nejen výnosy, ale i některé náklady typické pro sportovní klub, mohou být specifické a mohou vyvolávat (oproti podnikatelským subjektům) řadu otázek. Nikoho nepřekvapí, že na sportovních utkáních bývá rozhodčí. Jedná-li se o vyšší, například (extra)ligovou soutěž, pak tyto rozhodčí z důvodu jejich nezávislosti obvykle financuje organizace zastřešující daný sport (asociace, federace apod.). Správce daně obvykle respektuje, že jsou tito rozhodčí vypláceni v rámci zaměstnaneckého poměru (včetně dohod o provedení práce)<sup>9</sup>, nebo svůj výkon na hřišti pořadateli fakturují<sup>10</sup>. V rámci nižších soutěží nebo v případě pořádání lokálních turnajů je povinnost obstarat rozhodčího obvykle na bedrech organizátora. Již z principu není příliš vhodné, aby rozhodčí, jehož výkon má být nezávislý, byl zaměstnancem sportovního klubu, jehož tým je účastníkem sportovního klání. Navíc na utkání nižších úrovní obvykle nejsou potřeba rozhodčí s nejvyšším dosaženým stupněm rozhodcovských zkoušek. Rozhodčí, kteří tuto činnost provádějí na amatérské, nikoliv na profesionální úrovni (tj. spíše kvůli zábavě a ne pro výdělek), většinou nejsou osobami samostatně výdělečně činnými. Za daných okolností je možná ještě třetí forma, jak uhradit výkon rozhodčího, a to, v souladu s § 10 zákona o daních z příjmů, jako ostatní příjem z příležitostných činností, který je vyplácen jako nedaněný. V tomto případě je nezbytné dodržet legislativní požadavek, že by se mělo (u dané osoby rozhodčího) prokazatelně jednat o činnost ojedinělou.

Sportovní kluby běžně vysílají své hráče na utkání po celé České republice, případně i za hranice ČR. Závislost na veřejných dopravních prostředcích ale nemusí být příliš komfortní. Jsou-li sportovci malé děti, koná-li se utkání mimo větší města (nehledě na to, že i ve velkých městech nebývají hřiště uprostřed hlavního náměstí) a je-li nezbytné vzít sebou i objemnou výstroj a výzbroj, je téměř nereálné cestovat jinak než automobily.

Řada (malých) sportovních klubů, dnes ve formě zapsaných spolků, dříve občanských sdružení (s právní subjektivitou), většinou nevládní dostatečný počet aut. Proto tyto kluby využívají pro dopravu dětí například i auta jejich rodičů. Řidičům vlastních automobilů obvykle na základě cestovních příkazů následně proplácejí náklady související s dopravou. Cestovní náhrady legislativně upravuje zákoník práce, který v § 152 uvádí, že *cestovními výdaji se rozumí výdaje, které vzniknou zaměstnanci při pracovní cestě, cestě mimo pravidelné pracoviště, ..., výkonu práce v zahraničí*. Rodič dítěte však není zaměstnancem sportovního klubu, proto logicky vystává otázka, zda je v těchto případech na místě úhrada cestovních náhrad touto formou. Nicméně v praxi je tento způsob běžně používán, a to s obdobnými účetními i daňovými dopady jako u řádného cestovního příkazu<sup>11</sup> vyplněného skutečným zaměstnancem sportovního klubu (například trenérem).

V této souvislosti je jisté na místě i otázka, jak je to v těchto případech s daní silniční. Má sportovní klub povinnost (obdobně jako by ji měl zaměstnavatel za použití soukromého vozidla zaměstnance) zaplatit daň silniční? Zákon o dani silniční v § 2 uvádí, že *předmětem daně silniční jsou silniční motorová vozidla a jejich přípojné vozidla registrovaná v ČR, provozovaná v ČR a používaná poplatníkem daně z příjmů právnických osob s výjimkou používání k činnosti veřejně prospěšného poplatníka daně z příjmů právnických osob, pokud příjmy z této jeho činnosti nejsou předmětem daně z příjmů*. Jinými slovy, pokud je vozidlo sportovním klubem<sup>12</sup> používáno pouze pro činnost, z níž plynoucí příjmy budou vylučovány při zdanění daní z příjmů (tj. výhradně k hlavní činnosti), pak používání tohoto vozidla není předmětem daně silniční. Pokud vozidlo, jehož provozovatelem je podle technického průkazu vozidla daný sportovní klub, bude používáno i k činnosti doplňkové (např. bude sloužit pro přepravu reklamních billboardů, materiálu na údržbu pronajímaného majetku), pak povinnost úhrady silniční daně nepochybně vznikne<sup>13</sup>.

V rámci řešení daňových povinností nelze nezmínit daň z přidané hodnoty. Pokud je nezisková organizace plátcem DPH, je pro ni typická situace, že řada výstupů (poskytnutá reklama, prodej vstupenek atd.<sup>14</sup>) bude zatížena daní z přidané hodnoty, ale nárok na odpočet bude silně omezen, resp. bude možný k nákupům určeným zejména k ziskové činnosti. V těchto situacích bývají hojně využívány

<sup>7</sup> účtovaných na účtech skupiny 90

<sup>8</sup> podle § 47, odst. 6 vyhlášky č. 500/2002 Sb. se má o dotaci na pořízení majetku snížit ocenění tohoto dlouhodobého majetku

<sup>9</sup> u rozhodčího se pak jedná o příjem dle § 6 zákona o daních z příjmů a je mu vyplacen po zdanění

<sup>10</sup> pak se u rozhodčího jedná o příjem dle § 7 zákona o daních z příjmů

<sup>11</sup> Nutno podotknout, že takové cestovní náhrady bývají obvykle součástí hlavní činnosti, a proto i vylučovány z daňově účinných nákladů. Může být sporné, zda u řidičů (nezaměstnanců) by neměl být tento příjem považován za ostatní příjem z příležitostné činnosti podle § 10 zákona o daních z příjmů.

<sup>12</sup> a to bez ohledu na to, kdo je vlastníkem vozidla, zda samotný sportovní klub nebo jiná osoba

<sup>13</sup> Pokud by vozidlo nebylo ve vlastnictví sportovního klubu, ani ve vlastnictví zaměstnance sportovního klubu, pak by povinnost silniční daně vznikla tomu, kdo je jako provozovatel vozidla zapsán v technickém průkazu vozidla.

<sup>14</sup> tj. výnosů, které neplynou z těch poskytnutých služeb, které jsou osvobozené od daně podle § 61 písm. d) zákona o dani z přidané hodnoty

(zejména u vstupů vázících se jak k ziskové činnosti, tak k činnosti nesouvisející s podnikáním) i nároky na odpočet v krácené výši vypočítané pomocí koeficientů. Zejména u malých sportovních klubů může být plátcovství DPH spíše nadměrnou komplikací, a proto (je-li to možné) si mnohdy hlídají, aby nepřekročily limit, od kterého by se povinně staly plátcí DPH. Zákon o dani z přidané hodnoty v § 5 uvádí, že osobou povinnou k dani je i právnická osoba, která nebyla založena nebo zřízena za účelem podnikání, pokud uskutečňuje ekonomické činnosti. V § 6 zákon vymezuje, že plátcem se stane osoba povinná k dani se sídlem v tuzemsku, jejíž obrat za nejméně 12 bezprostředně předcházejících po sobě jdoucích kalendářních měsíců přesáhne 1 000 000 Kč. V této souvislosti je jistě zajímavé zmínit, že celkové roční výnosy neziskové organizace mohly každoročně mnohonásobně převyšovat jeden milion korun, a přitom se tato organizace ještě nemusela stát (ze zákona povinným) plátcem DPH. Obvykle je tomu tak z toho důvodu, že většina těchto výnosů je tvořena položkami<sup>15</sup>, které se do obratu<sup>16</sup> rozhodujícího pro určení, zda je osoba povinná k dani, nezapočítávají.

Tento příspěvek si neklade za cíl upozornit na všechny problémy, které jsou sportovní kluby nuceny řešit při vedení svého účetnictví, následném sestavení účetní závěrky včetně vyčíslení výsledku hospodaření

a vyčíslení svých daňových povinností. Jeho snahou je zmínit alespoň několik skutečností, které bývají specifické právě pro (malé) sportovní kluby, upozornit na řadu problémů, které jsou pro nestátní neziskový sektor v legislativě řešené nejednoznačně, naznačit případná rizika a uvést, v jakých oblastech je lze s větší mírou pravděpodobnosti očekávat.

**Marie Zelenková**

**Ing. Marie Zelenková, Ph.D.** absolvovala VŠE v Praze, obor účetnictví a finanční řízení podniku. Po roční praxi jako hlavní účetní působí od roku 1997 až do současnosti jako odborná asistentka na katedře finančního účetnictví a auditingu VŠE v Praze, kde dokončila doktorské studium. Je jednatelkou společnosti zabývající se účetním poradenstvím, kde se specializuje na konsolidované účetní závěrky. Po úspěšném složení zkoušek se stala daňovým poradcem a je členkou Komory daňových poradců, zúčastňuje se jejich jednání, aktivně pracuje zejména v sekci účetnictví. Je členkou Výboru pro auditorské zkoušky KA ČR. Působí také jako poradce Českého statistického úřadu v oblasti účetnictví. Řadu let je aktivní členkou extraligového sportovního klubu.

<sup>15</sup> jako příklady lze uvést členské příspěvky nebo dotace a granty určené na pokrytí nákladů souvisejících s hlavní činností sportovního klubu

<sup>16</sup> obrat je definován v § 4a zákona o dani z přidané hodnoty

## Hugo a Sally se baví o účetních odhadech

### 3. Reakce na vyhodnocená rizika



Hugo, abychom přešli nějakým dalším nepříjemnostem s klientem, rozumíš tomu plánu auditu, pokud jde o reakci na vyhodnocená rizika nesprávnosti v oblasti účetních odhadů?

Myslím, že ano. Testování provozní účinnosti kontrol, které se týkají stanovení účetních odhadů, u tohoto klienta neprovádíme. Obvykle testujeme, jestli události, které nastaly do data zprávy auditora, poskytují důkazní informace týkající se účetních odhadů anebo zkoumáme, jak vedení stanovuje účetní odhady a údaje, na kterých jsou založené. Případně si udělám vlastní odhad částky toho odhadu.

Jak to budeš dělat? Třeba u opravné položky k pohledávkám?

Už vím, že postup tvorby opravných položek nezměnili. Nejprve procházejí všechny problematické odběratele, k nim vytvoří specifickou opravnou položku, a pak podle splatnosti aplikují procenta na jednotlivé kategorie zbývajících pohledávek. Zatím jsem otestoval, že u těch, kde se loni tvořila specifická opravná položka, nedošlo k úhradě. Na odpoledne mám v plánu probrat se společností nárůst specifických opravných položek v letošním roce a potom otestovat výpočet opravné položky ke zbývajícím pohledávkám. Už jsem si na základě rozvržení dle splatnosti, u kterého jsem otestoval, že je správné, udělal svůj propočít a porovnám ho s tím, který mi poskytla společnost.

To je prima, nezapomeň, že musíš ještě před ukončením auditu otestovat, že v následném období nedošlo k nějakým událostem, které by tenhle odhad mohly ovlivnit – třeba to, že nějaký významný odběratel najednou přestal platit a tak.





# Audit neziskových organizací aneb jaká je společenská odpovědnost u auditu neziskového sektoru a co jsou hlavní auditní rizika



Irena Liškařová

## Každá nezisková organizace je jiná

Žádný jiný sektor není tak rozmanitý jako neziskový sektor. Do neziskového sektoru patří nadace, nadační fondy, spolky s různým zaměřením či předmětem činnosti, církve a náboženské společnosti, ale i polické strany a hnutí a dále i Česká televize a Český rozhlas,

veřejné vysoké školy a jiné subjekty, které nevznikly za účelem podnikání. Už jen z prostého výčtu je vidět, že každá z tohoto typu organizací je jiná a jiný je i předmět činnosti.

Významně odlišné jsou u těchto organizací i zdroje financování. V mnoha případech jsou hlavním zdrojem dary. Dalším zdrojem mohou být členské příspěvky, dotace ze státního rozpočtu či evropských projektů, prostředky z veřejných sbírek.

V tomto článku se budu zabývat auditem jednoho typu organizací neziskového sektoru, a to auditem nadací.

Zatímco obchodní společnosti jsou zakládány podnikatelem za účelem vlastního zisku, v nadacích by měly být veškeré příjmy věnovány zpět do jejich činnosti. Hlavní motivací zde tedy nejsou peníze, ale pomoc druhým, a právě to je hlavní náplň práce členů neziskových organizací. I pro auditora je práce trochu rozdílná, protože na straně auditované účetní jednotky nestojí finanční, obchodní či výrobní ředitel, ale skupina lidí s velkým srdcem a snahou pomoci ostatním.

## Akceptace provedení auditu nadace

První otázka, kterou si musí auditor položit ještě před přijetím zakázky, je, jak je tato zakázka riziková. Při akceptaci zakázky si bude auditor klást následující otázky: Co o nadaci vím? Kdo je zakladatel nadace? Jsem schopen získat identifikaci zakladatele? Jakou má nadace reputaci a integritu? Má zveřejněnou loňskou výroční zprávu a obsahuje tato zpráva všechny zákonné informace? Je nadace propojena s jinými organizacemi, pokud ano, s jakými? Splňuji jako auditor všechny požadavky na nezávislost? Mám dostatečné znalosti z neziskového sektoru? Kdo je uživatelem auditované účetní závěrky?

Pokud po zodpovězení uvedených otázek auditor neidentifikuje rizika nebo identifikuje rizika, která je schopen pokrýt auditními postupy, může zakázku přijmout. Smlouva na audit by měla být v zásadě stejná jako u jiných zakázek, ať se jedná o povinný audit ze zákona nebo nepovinný audit.

Pokud auditor akceptuje zakázku, podepíše smlouvu na audit a získá potřebné informace týkající se

požadavků zákona o praní špinavých peněz (AML), může začít plánovat audit. Získání potřebných informací o nadaci z titulu AML je nejen z důvodu požadavků zákona, ale právě z důvodu rizika, že by prostřednictvím nadace mohlo docházet k provádění podezřelých finančních transakcí. Při plánování auditu musí auditor zvážit všechna auditní rizika.

## Rizika typická pro nadace

Jedním z obecných rizik, které by měl auditor řešit, je riziko podvodu a etického jednání. Zda má nadace nastavený dostatečný interní kontrolní systém, aby se předcházelo podvodu a neetickému jednání. Možná se pozastavíte nad tím, proč řešit podvod v nadaci. Vždyť nadace nic neprodává, nevyplácí dividendy, nemá stanovené cíle na splnění tržeb, tak proč podvod? Podvod může mít v případě nadace, která hospodaří s prostředky dárců, fatální dopad na její dobrou pověst (integritu). Následné získání důvěry dárců pak může být obtížné či přímo nemožné. Může tak být ohroženo neomezené pokračování účetní jednotky.

Nadace přerozděluje cizí prostředky, a proto jedno z účetních a auditních rizik bude nesprávná evidence darů a ostatních příjmů. V některých případech dárce posílají peníze nadaci na její nadační činnost bez specifického účelu, jindy posílají peníze přímo na konkrétní projekt. V tomto může být účetní a auditní riziko nesprávné evidence účelově-projektově vynaložených nákladů. Pokud nadace získává zdroje prostřednictvím veřejných sbírek, měl by auditor rozdělit zdroje na dárce a na veřejné sbírky. U veřejné sbírky může být důležitý i účel, na který je sbírka určena. Pokud je nadace příjemcem dotace, je třeba zohlednit účetní a auditní riziko, které s tím souvisí.

Nadace mají často účetnictví vedené externí účetní firmou. V takovém případě si auditor musí položit otázku, zda je účetní firma kompetentní a zda má dostatečné znalosti a zkušenosti i s neziskovým sektorem, jak je vedeno účetnictví, jak je zajištěna komunikace a předávání informací a kdo provádí kontrolu nad účetní firmou.

V rámci plánovacích prací si auditor stanoví významnost (materialitu). Co bude základna pro výpočet významnosti (materiality) u nadací? U nadací to asi nejspíše bude hodnota zdrojů, které nadace za rok vybrala, či vlastní jmění.

## Testování

Vnitřní kontrolní systém u nadace bývá obvykle dobře nastaven na nadační činnost. V řadě případů je to právě správní rada, která rozhoduje o podpoření toho či onoho projektu. Vzhledem k tomu, že nadace nemívá

administrativní či finanční odborníky, chybí obvykle kontrola nad oblastí dokumentace a finálním vyúčtováním jednotlivých projektů. Z tohoto důvodu předpokládám, že auditor bude testovat převážně substantivní metodou. Zde si položíme opět několik otázek.

Musí auditor posílat bankovní confirmace, když ví, že nadace za confirmace zaplatí bance poplatek? Odpověď je ano, protože prostřednictvím bankovní confirmace auditor zjistí informace, které nevidí na bankovním výpisu. Jedná se např. o to, zda má nadace termínované vklady, zda neexistuje omezení nakládání s účty, zda neexistují zrušené účty v průběhu roku či zda má nadace finanční nástroje, např. měnové forwardy, pokud má nadace zdroje v cizí měně. Jedině confirmací u banky se spolehlivě ujistíme, kdo má dispoziční právo k účtům nadace.

Musí se auditor účastnit inventury zásob, pokud nadace má zásoby? Tady není odpověď jednoznačná, protože bude záležet na tom, jak jsou zásoby velké, o jaký druh zásob se jedná.

Posílá auditor u auditu nadace confirmace pohledávek a závazků? Opět zde není jednoznačná odpověď. Bude záležet na tom, jak významné má nadace pohledávky a závazky. Většinou asi u nadace nebudou významné pohledávky, ale pokud má nadace i hospodářskou činnost, mohou být pohledávky významné, auditor by tedy měl pro ujištění existence pohledávky provést externí confirmace.

Musí auditor posílat právní confirmaci? Pokud nadace využívá služeb právní kanceláře, nejspíš ano, aby se ujistil, že neexistují nějaké právní spory či jiné závazky neuvedené v rozvaze.

Musí nadace sestavovat výroční zprávu? Ano, musí. Častější argument než pouhé sestavování výroční zprávy může u nadace být, že potřebuje výroční zprávu na prezentaci svojí činnosti. Je nutné do výroční zprávy vkládat úplnou účetní závěrku? Nestačilo by jen přiložit finanční výkazy? Každá stránka výroční zprávy stojí nadaci další peníze. Zde je jednoznačná odpověď. Výroční zpráva musí obsahovat úplnou účetní závěrku, protože jedině tak uživatel výroční zprávy může správně pochopit finanční situaci nadace.

Výrok auditora bude obsahovat bod Ostatní informace v následujícím znění:

*„Ostatními informacemi jsou v souladu s § 2 písm. b) zákona o auditorech informace uvedené ve výroční zprávě mimo účetní závěrku a naši zprávu auditora. Za ostatní informace odpovídá správní rada Nadace.“*

*Náš výrok k účetní závěrce se k ostatním informacím nevztahuje. Přesto je však součástí našich povinností souvisejících s auditem účetní závěrky seznámení se s ostatními informacemi a posouzení, zda ostatní informace nejsou ve významném (materiálním) nesouladu s účetní závěrkou či našimi znalostmi o účetní jednotce získanými během auditu účetní závěrky*

*nebo zda se jinak tyto informace nejeví jako významně (materiálně) nesprávné.*

*Na základě provedených postupů, do míry, již dokážeme posoudit, uvádíme, že ostatní informace, které popisují skutečnosti, jež jsou též předmětem zobrazení v účetní závěrce, jsou ve všech významných (materiálních) ohledech v souladu s účetní závěrkou.*

*Dále jsme povinni uvést, zda na základě poznatků a povědomí o Nadaci, k nimž jsme dospěli při provádění auditu, ostatní informace neobsahují významné (materiální) věcné nesprávnosti. V rámci uvedených postupů jsme v obdržovaných ostatních informacích žádné významné (materiální) věcné nesprávnosti nezjistili.“*

Vyjádření auditora k ostatním informacím neobsahuje vyjádření k souladu ostatních informací ve výroční zprávě s právními předpisy, protože požadavek na toto vyjádření se vztahuje pouze na obchodní společnosti.

## Diskuse s osobami pověřenými správou a řízením

S kým projedná auditor výsledky auditu a zprávu auditora a musí vůbec auditor u neziskové organizace projednávat zprávu auditora? Ano, zprávu auditora musí auditor projednat s osobami pověřenými správou a řízením. V případě nadace to je správní rada, dozorčí rada a může to být i zakladatel. Z mé osobní zkušenosti je obvyklé, že auditor chodí na zasedání správní rady právě z důvodu, aby členům správní rady vysvětlil, jak nadace hospodaří a jaká jsou účetní rizika. Jak víme i z předchozích článků v časopise Auditor, některé nadace účtují veškeré zdroje do vlastního jmění a do výkazu zisku a ztráty rozpouští náklady na projekty a výnosy ve stejné výši. Nadace pak vykazuje nulový výsledek hospodaření. Jiné nadace účtují příjmy do výnosů, a pak se stává, že nadace vykazuje zisk v případě, že vybere více prostředků, než přerozdělí v daném



*Tohle je váš odpisový plán nebo způsob výpočtu ročních odměn?*

Kresba: Ivan Svoboda

roce. V opačném případě, kdy v roce vybere méně zdrojů, než vynaloží na projekty, dosáhne ztráty. Pokud má nadace dost zdrojů z minulých let, je vše v pořádku. Členové správní rady se pak často ptají, jak je možné, že nadace má zisk nebo ztrátu. Otázka je, co je špatně. V zásadě není špatně nic, jedná se jen o nesoulad mezi příjmy a výdaji. Z obecného pohledu je pak rozvahový přístup transparentnější.

### Závěrem

S ohledem na povinnosti auditora se audit nadace, a to i v případě, že je audit proveden „pro bono“, nijak neliší od auditu jiných subjektů. Auditor musí vést spis, postupovat dle mezinárodních auditorských standardů,

provést všechny příslušné auditní postupy a k auditu přistupovat s dostatečným profesním skepticismem.

**Irena Liškařová**

*Ing. Irena Liškařová je výkonnou ředitelkou oddělení auditu Ernst & Young Česká republika a zaměřuje se především na velké české i mezinárodní klienty z oblasti průmyslové výroby a služeb. Od roku 1993 je českou statutární auditorkou, od roku 2007 je členkou Národní účetní rady a Výkonného výboru Komory auditorů ČR. V listopadu 2014 byla zvolena prezidentkou KA ČR. Pravidelně přednáší na konferencích a seminářích zaměřených na české účetnictví a audit.*

## Hugo a Sally se baví o účetních odhadech

### 4. Reakce na významné riziko, zveřejnění v příloze, prohlášení vedení společnosti, podvod

Zpátky k tomu přehodnocení životnosti majetku. Na plánovací schůzce jsme se dohodli, že získáme podklady pro to rozhodnutí a pak uděláme závěr, jestli ta změna nezpůsobila nesprávnost. Zatím mi to tak nepřipadá, ale potřebuju ještě projít všechny podklady a tvou dokumentaci. A taky s nimi proberu, jak to plánují popsat v příloze – pokud je ta částka významná, stálo by to za zmínku. A uvážíme, jestli není třeba trochu upravit standardní text prohlášení vedení v této oblasti.

Myslíš ten text, kde management potvrzuje, že „Významné předpoklady použité při sestavování účetních odhadů, včetně ocenění reálnou hodnotou, jsou přiměřené“? Že bychom tam dodali něco specifického k tomu prodloužení životností?

Ano, to dává smysl. Ale pojďme k těm soudním sporům. Tam jsme riziko vyhodnotili jako významné. Zjistil jsi tam něco problematického?

Ne, nic jsem nezjistil. Ten soudní spor z podzimu doběhl a dopadl ve prospěch společnosti. Oddechl jsem si, že se s tím nebudu muset trápit jako u toho jiného auditu minulý týden. Tam jsme confirmovali právníky a jejich závěry ještě konzultovali s našimi právníky. A strašně dlouho jsme se společností řešili, jak to popsat v účetní závěrce, protože míra nejistoty byla dost významná a řešili jsme i dopad na nepřetržitost trvání té společnosti. Ale u nich se řešilo i znehodnocení dlouhodobého majetku, pamatuju si, jak připravovali několik variant modelu pro stanovení výše té opravné položky k majetku a kolik času jsme tomu věnovali. A navíc najednou rozpustili skoro celou opravnou položku k pohledávkám, i když, jak se ukázalo, k tomu nebyl důvod. A tvrdili, že prostě změnili odhad.

Účetní odhady jsou zkrátka oblastí, kde je relativně velký prostor pro podvod – a časté nebo nečekané změny v účetních odhadech, které nejsou podmíněny změnami situace, jsou jednou ze skutečností, které naznačují možný výskyt podvodu. Navíc je někdy obtížné pro společnost stanovit a pro auditora vyhodnotit, zda daná změna je změnou odhadu, nebo opravou chyby – už jsi několikrát viděl, jak klient jeden rok vytvořil rezervu na nějaké riziko a v následujícím roce ji rozpustil. Vždy je třeba vyhodnotit, jestli se loni stala chyba, nebo se letos změnil odhad. A jak ti pořád zdůrazňuju, všechny závěry a podklady k nim je nutné velmi pečlivě zdokumentovat.



## Určení auditora u nestátních neziskových organizací

V případě povinného auditu všech forem právnických osob (včetně osob založených či zřízených za jiným účelem než dosahování zisku) zákon o auditorech v § 17 vyžaduje, aby auditor byl tzv. určen.

Zákon tamtéž také přesně stanovuje tříúrovňový přístup k určení auditora:

- 1) Pokud existuje nejvyšší orgán, auditor je určen tímto orgánem.
- 2) Pokud neexistuje nejvyšší orgán, auditor je určen kontrolním orgánem, pokud se jeho personální obsazení nepřekrývá s řídicím (tj. výkonným) orgánem.
- 3) V ostatních případech je auditor určen způsobem, který je nezávislý na členech řídicího (výkonného) orgánu (resp. výkonných členech tohoto orgánu). V tomto třetím případě stojí za zdůraznění, že zákon předepisuje použití „způsobu“ nezávislého na výkonném orgánu, tj. určení auditora mohou ovlivnit i osoby, které nejsou orgánem nebo členem orgánu právnické osoby.

Do určení auditora mohou zasahovat také statusové předpisy, které v takovém případě budou mít přednost před obecnými postupy určení auditora dle zákona o auditorech.

### K významu určení auditora

Podívejme se nejprve na to, kam zákon ohledně požadavku na určení auditora míří. Tato znalost bude důležitá v případě, kdy nastane situace, kterou zákon v § 17 nepředvídá.

Smyslem požadavku na určení auditora je ochrana auditora před vydíratelostí osobami, resp. orgánem, který je odpovědný za vedení účetnictví a sestavení účetní závěrky. V případě sporu mezi auditorem a těmito osobami ohledně informací uvedených v účetní závěrce je tak auditor chráněn před výhružkami odstoupení od smlouvy a/nebo nahrazení auditora někým jiným v příštím roce, protože ten, kdo za účetnictví a závěrku (a v nich popisované hospodaření) odpovídá, nemá na určení auditora vliv.

Požadavek na určení auditora se do zákona o auditorech dostal při implementaci evropské směrnice č. 43/2006, která se sama o sobě vztahuje jen na povinný audit kapitálových obchodních společností. Směrnice primárně vyžaduje, aby auditor byl určen společníky (resp. valnou hromadou) auditovaného subjektu. Důvod je zřejmý: je v nejvyšším zájmu společníků (majitelů) společnosti, aby od osob, kterým svou společnost svěřily (tj. statutárnímu orgánu), dostávaly pravdivé (finanční) informace o stavu jejich společnosti. Auditor je tak určen těmi, kdo mají eminentní zájem na řádném provedení auditu a zároveň ochráněn před vlivem těch,

jejichž výsledky, o nichž sami reportují v jimi sestavené účetní závěrce, mají být souzeny.

Sama směrnice akcentuje smysl určení auditora i tak, že v případě odklonu od základního řešení předepsaného směrnicí musí členský stát zajistit, aby určení auditora bylo nezávislé na osobách s výkonnou pravomocí v účetní jednotce (tj. od těch, kteří o svém hospodaření informují v jimi sestavené účetní závěrce).

### Hledání nejvyššího orgánu

Zákon o auditorech má mnohem širší záběr než uvedená směrnice, neboť se mimo jiné vztahuje na povinné auditu všech právnických osob, nejen kapitálových společností. Proto nebylo dost dobře možné svěřit určení auditora „členům“, „společníkům“ či „valné hromadě“. Byl použit pojem „nejvyšší orgán“. Jeho výhodou je to, že je univerzálnější. Nevýhodou je, že tento pojem je poměrně amébovitým pojmem co do náplně činnosti takového orgánu a jeho vztahu k výkonným pravomocem v právnické osobě.

Jak předvídá zákon, ne všechny formy právnických osob nejvyšší orgán mají. Není náhoda, že s tímto problémem se setkáme zejména u neziskových organizací.

Existence nejvyššího orgánu je typická pro právnické osoby s členskou základnou (např. spolek, společenství vlastníků, společnost s ručením omezeným). Členové právnickou osobu zakládají, aby jejím prostřednictvím provozovali určitou činnost, přičemž smyslem existence právnické osoby je uspokojování potřeb členské základny. Bez členské základny tyto právnické osoby nemohou existovat. Právnická osoba (včetně všech jejích dalších orgánů) je proto členům zcela podřízena, a ti tak tvoří nejvyšší orgán (formálně valnou hromadu, členskou schůzi apod.).

Naopak absence nejvyššího orgánu je typická pro právnické osoby, které nemají uspokojovat potřeby svých zakladatelů nebo zřizovatelů, ale mají jiné cíle. Může jít o pořízování majetku a/nebo poskytování finanční a majetkové podpory (typické pro fundace) nebo provozování určité činnosti, jejíž výsledky budou dostupné širšímu okruhu uživatelů (typické pro ústavy, obecně prospěšné společnosti nebo školské právnické osoby).

Tyto právnické osoby jsou zakládány, aby dál žily (více či méně) „svým vlastním životem“, aby plnily účel, který jim byl zadán zakladatelem. Není proto obvyklé, aby v těchto právnických osobách měl nějaký orgán v podstatě nekontrolovatelnou moc, díky které by právnické osobě mohl vládnout třeba i v rozporu se smyslem zřízení této právnické osoby. Vztahy mezi orgány těchto právnických osob jsou tedy založeny spíše na dělbě moci než na principu podřízenosti a nadřízenosti.



Z toho důvodu právní předpisy u tohoto typu právnických osob nevymezují nejvyšší orgán.

V praxi mohou nastávat pochybnosti, zda konkrétní NNO má či nemá nejvyšší orgán, či který z orgánů je nejvyšším orgánem. Tyto případy nastávají zejména tehdy, kdy nejvyšší orgán vymezují statutární dokumenty právnické osoby, přičemž charakter takového orgánu není „nejvyšší“ (v již uvedeném smyslu), nebo když nejvyšší orgán není vymezen ani právními předpisy, ani statutárními dokumenty, přičemž jeden z orgánů právnické osoby zjevně požívá moci typické pro nejvyšší orgán.

V takových případech se přikláníme k názoru, že není třeba identifikovat nejvyšší orgán „za každou cenu“, protože cílem není samoúčelné nalezení nejvyššího orgánu, nýbrž korektní určení auditora v případě povinného auditu. Zásadně je tedy třeba dostát smyslu ustanovení zákona o auditorech, tj. tomu, aby auditor byl určen nezávisle na osobách s výkonnou pravomocí v právnické osobě s respektováním preference kontrolního orgánu. Proto orgán, který je „pouze podezřelý“ z toho, že je nejvyšším orgánem, může určit auditora pouze tehdy, pokud zároveň nepožívá výkonné moci v dané právnické osobě a zároveň je nadřazený kontrolnímu orgánu (tj. tímto způsobem nedojde k faktickému obejití kontrolního orgánu).

Dalším vodítkem může být, že v souladu s důvodovou zprávou k novele zákona o auditorech (zák. č. 299/2016 Sb.) lze absenci nejvyššího orgánu předpokládat např. u státních podniků, nadací, nadačních fondů, ústavů a politických stran. V tomto duchu se také dále vyjadřujeme k určení auditora u jednotlivých právnických forem NNO.

### Určení auditora jinak než nejvyšším orgánem

V případě absence nejvyššího orgánu zákon stanovuje, že auditora určí kontrolní orgán. Kontrolní orgán je povinen dohlížet na řádnost vedení účetnictví a procesu sestavení účetní závěrky. Auditor je při plnění této povinnosti nenahraditelným partnerem a je v přirozeném zájmu kontrolního orgánu, aby auditorem právnické osoby byl určen auditor, který bude nezávislý na statutárním orgánu a který svou práci odvede ve vysoké kvalitě. Má-li právnická osoba ustanovenu dozorčí radu, aniž by bylo výslovně řečeno, že se jedná o „kontrolní orgán“, je ji třeba za kontrolní orgán považovat, ledaže by tomu zjevně odporovalo vymezení jejich pravomocí.

V případě absence jak nejvyššího, tak kontrolního orgánu bude nutné studovat pravomoci a způsob jmenování členů dalších orgánů (případně třetích osob, např. zakladatelů). Cílem bude najít osoby (orgány), které budou nezávislé na osobách s výkonnou pravomocí. Takové osoby budou garantovat nezávislost způsobu určení auditora.

Je tedy třeba hledat osoby, (a) nad kterými osoby z výkonného orgánu nemají moc a (b) od nichž nelze očekávat vstřícnost k osobám z výkonných orgánů s ohledem na jejich vlastní odpovědnost.

Takovým příkladem může být orgán schvalující účetní závěrku nebo výroční zprávu. Je-li někomu uložena taková povinnost, je mu zároveň uložena povinnost vědět, co schvaluje. Je tedy v zájmu schvalujícího orgánu, aby případný audit proběhl řádně. O to nezávisleji na výkoném orgánu, tedy v důsledku tíhy vlastní odpovědnosti, si takový orgán bude při určení auditora počínat.

Na druhou stranu, zákon o auditorech nevyžaduje, aby způsob určení auditora byl „co nejvíce nezávislý“ na členech výkonného orgánu, ale jen „nezávislý“. Předchozí návod je tedy třeba chápat jako ideální postup, přičemž i jiný postup může vést k akceptovatelné míře nezávislosti. U stejné právní formy právnické osoby se tedy můžeme setkat (v případě absence nejvyššího a kontrolního orgánu) s různými postupy, přičemž všechny mohou být v souladu se zákonem.

Lze si představit i situace, kdy se ve stejných právních formách bude určovat auditor odlišně z důvodu unikátních osobních vazeb (případně stavu nadřazenosti a podřazenosti) mezi členy výkonného orgánu a osobami, které by určením auditora mohly být potenciálně pověřeny.

### Určení auditora u jednotlivých právnických forem nestátních neziskových organizací (NNO)

#### Spolek

Nejvyšší orgán spolku (§ 247 OZ) je nutné hledat ve spolkovém rejstříku, případně ve stanovách, pokud zápis ve spolkovém rejstříku není v souladu s rejstříkovým zákonem a nemá zapsán nejvyšší orgán. Není-li nejvyšší orgán uveden ani ve stanovách, je nejvyšším orgánem členská schůze.

V případě spolku může nastat i poměrně bizarní případ: za nejvyšší orgán mohou stanovy označit i statutární orgán (tzv. spolek vůdcovského typu). Určení auditora nejvyšším orgánem v takovém případě popírá účel tohoto určení, které spočívá v nezávislosti na výkoném orgánu spolku. Protože však takový spolek je jakousi „one man show“, pro případný povinný audit vlastně nebude existovat ani žádný obvyklý zainteresovaný uživatel. To, že auditora určí sám statutární orgán, vlastně nemusí ani nikomu vadit. Nicméně auditor si musí být při sjednávání zakázky vědom absence ochranného prvku před vydíratelností.

#### Společenství vlastníků

Dle § 1205 OZ je nejvyšším orgánem společenství vlastníků shromáždění. Tuto působnost nelze svěřit stanovami jinému orgánu. Nikdo jiný tedy v případě určení auditora nepřichází v úvahu.

#### Politické strany a politická hnutí

Dle § 17 odst. 9 zákona o sdružování v politických stranách a politických hnutích, který je v této záležitosti zvláštním předpisem ve vztahu k zákonu o auditorech, auditora určí statutární orgán strany nebo hnutí, a to bez ohledu na to, kdo je nejvyšším orgánem. Tím

je princip nezávislého určení auditora bohužel popřen. To je částečně vykompenzováno povinnou externí rotací auditora, protože téhož auditora lze určit opakovaně nejvýše pět po sobě následujících kalendářních let.

### **Církev a náboženské společnosti**

Pokud základní dokument jasně neidentifikuje nejvyšší orgán nebo kontrolní orgán (ani jeden z těchto orgánů nemusí být zřízen), je třeba hledat orgán, který bude nezávislý na osobách s výkonnou pravomocí v církvi. Vzhledem k mimořádným rozmanitostem mezi církvemi bude určení auditora u každé z nich probíhat jinak. V zásadě lze totéž říci i o církevních právnických osobách.

### **Nadace a nadační fondy**

Nadace (resp. nadační fond) nemá ze zákona nejvyšší orgán, a to vzhledem k tomu, že „patří sama sobě“ a jejím účelem je plnit vůli zakladatelů. Moc v nadaci je proto rozdělena mezi různé orgány, a zákon ani nepřipouští, že by některý z orgánů nadace (resp. nadačního fondu), případně zakladatel, na sebe mohl vzít roli nejvyššího orgánu.

V souladu se zákonem o auditorech tak určí auditora dozorčí rada, nebo, není-li zřízena, revizor (což je „dozorčí rada“ o jedné osobě). V případě nezřízení dozorčí rady, resp. revizora v případě nadačních fondů je třeba hledat způsob určení nezávislý na osobách s výkonnou pravomocí ve fondu.

### **Ústav**

V případě ústavu zákon také nevymezuje nejvyšší orgán. Auditora by v souladu se zákonem o auditorech měla určit dozorčí rada, případně revizor.

Nebude-li zřízena dozorčí rada, resp. revizor, může auditora určit zakladatel nebo správní rada, a to za podmínky, že není vyvrácen předpoklad jejich nezávislosti. Jak již bylo uvedeno, správní rada, která schvaluje účetní závěrku, je vhodnějším nositelem pravomoci na určení auditora než zakladatel. Správní rada také pravidelně zasedá, řídí svou agendu a zná právní osobu do hloubky, takže určení auditora správní radou může být kvalifikovanější i praktičtější (což je ovšem irelevantním argumentem z pohledu práva).

### **Obecně prospěšná společnost**

Obecně prospěšná společnost nemá nejvyšší orgán (není jí ani správní rada) a má vždy kontrolní orgán (dozorčí radu). Auditor je tedy určován dozorčí radou.

### **Veřejná vysoká škola**

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.

V úvahu připadá zejména určení auditora akademickým senátem nebo správní radou. Pro akademický se-

nát hovoří dvě okolnosti: (a) akademický senát volí rektora, tj. je na rektorovi nezávislý,

a (b) akademický senát schvaluje zprávu o hospodaření školy (k tomuto argumentu viz první, obecnější část článku). Členové správní rady jsou jmenováni ministrem na návrh rektora, proto jejich nezávislost může být vnímána jako omezenější. Správní rada se také se zprávou o výsledcích hospodaření jen „seznamuje“ místo aby na ní ležela odpovědnost spojená s jejím schvalováním.

### **Školská právnícká osoba**

Školská právnícká osoba nemá nejvyšší ani kontrolní orgán. Auditor tedy musí být určen způsobem nezávislým na výkonném orgánu, kterým je ředitel. V případě státních nebo municipálních škol připadá v úvahu pouze určení zřizovatelem, protože mimo ředitele škola žádný jiný orgán nemá. Soukromé školské právnícké osoby zřizují radu, což je orgán, který je nezávislý na řediteli (rada má vliv na jeho jmenování a odvolání) a schvaluje účetní závěrku. V případě soukromých škol je to tedy rada, která je ideálním orgánem k určení auditora.

### **Veřejná výzkumná instituce**

Veřejná výzkumná instituce nemá nejvyšší orgán, ale vždy má dozorčí radu. Auditor by tedy měl být určen dozorčí radou.

### **Závěrem**

Pravidla pro určení auditora platí pouze pro povinný audit. Nicméně, v zájmu dobrého řízení a kontroly v NNO by vnitřní předpisy těchto osob měly obsahovat podobná pravidla i pro určení auditora v případě nepovinného auditu, pokud takový audit má být např. dle stanov nebo statutu prováděn. Tento zájem je především zájmem NNO, protože ony samy se obvykle potřebují prezentovat transparentním hospodařením před dárci nebo poskytovateli dotací. Tento přístup k určení auditora by měli propagovat i samotní auditoři, protože se jedná o prvek na jejich ochranu, bude-li se jejich pohled na účetní závěrku lišit od pohledu statutárního



*Tak tomuhle říkáte nadace zřízená za účelem ekologického využití naší divoké přírody?*

*Kresba: Ivan Svoboda*

orgánu. Vždy je lepší být určen někým jiným, než koho má auditor kontrolovat.

Způsob určení auditora, zejména tam, kde připadá v úvahu více osob, resp. orgánů, které ho mohou určit, by měl být ideálně upraven ve statutárních dokumentech NNO a příslušných jednacích řádech tak, aby se zaměřilo pochybnostem. Pokud NNO nastaví proces určení auditora takto obecně, je mnohem nižší riziko zpochybnění určení konkrétního auditora, který začal někomu vadit.

Pokud není jasné, jaký orgán by měl určit auditora, je dle zákona nutné zabezpečit nikoli nezávislost orgánu, který provede určení na výkonném orgánu, nýbrž nezávislost způsobu určení auditora. 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.

**Jiří Pelák**  
**Jaromír Adamec**

*Ing. Jiří Pelák, Ph.D. je auditor, první viceprezident Komory auditorů ČR, pracovník katedry finančního účetnictví a auditingu Fakulty financí a účetnictví VŠE v Praze. Odborně se věnuje metodice auditu, metodologii interpretace účetních předpisů a také účetnictví podnikových kombinací. Je zpracovatelem řady interpretací Národní účetní rady. Na Komoře auditorů ČR odpovídá dále za vedení výboru pro vnější vztahy, redakční rady časopisu Auditor a působí také jako místopředseda redakční rady pro překlady mezinárodních auditorských standardů.*

*Ing. Jaromír Adamec působí jako statutární auditor a daňový poradce ve společnosti ADAMEC AUDIT s.r.o. Specializuje se na účetnictví, daně a audit nestátních neziskových organizací, a tato témata příležitostně přednáší. Od roku 2013 je vedoucím Sekce Odborného kolegia Komory daňových poradců ČR pro zdaňování neziskových organizací. Je dlouholetým předsedou Dozorčí rady Vzdělávací nadace Jana Husa.*

## Hugo a Sally se baví o účetních odhadech

### 5. Ocenění reálnou hodnotou, využití znalce



Ne, na nic jsem nepřišel. Kdy se to může stát?

Pro jistotu si s tebou chci potvrdit, že reálnou hodnotou nic neocenili. Ani informace o ní neuvádějí v příloze?



Když mají třeba deriváty, finanční investice, které se oceňují reálnou hodnotou, u konsolidující účetní jednotky se reálnou hodnotou oceňují všechna aktiva a závazky nových akvizic, v IFRS závěrce pak třeba investice do nemovitostí. A tak dál a tak dál. No, buď rád, že tady nic takového není. Pokud se reálná hodnota stanoví na základě přístupných tržních cen, je to celkem jednoduché. V okamžiku, kdy takovéto ceny nejsou k dispozici, se většinou používají nějaké modely nebo reálnou hodnotu určuje znalec.

No, když ji určuje znalec, jsme v pohodě, ne? On si za to ručí, takže je to určitě dobře.

Hugo, to rozhodně není pravda. Zpráva znalce je důkazní informace jako každá jiná a auditor s ní tak musí zacházet – ve zprávě se na znalce neodvolává. U některých klientů používáme i našeho znalce, abychom se ujistili, že zpráva znalce použitá klientem je postavena na reálných základech a jsou použité správné metody. Nebo nám náš znalec vysvětlí, co nám vlastně jiný znalec sděluje – před chvílí jsme se bavili o tom, že jsme při vyhodnocení soudní pře používali nejen confirmaci od právníka klienta, ale vyžádali jsme si i posouzení našeho právníka – tedy znalce. Ale nerada bych teď zabředla do nějakých detailů ohledně stanovení reálné hodnoty, když ji společnost nepoužívá. To můžeme probrat jindy.

## Daně v účetnictví

V prosinci 2017 vyšla publikace s názvem „Daně v účetnictví“, která byla vydána se záměrem rozebrat nejdůležitější dopady daní z příjmů a daně z přidané hodnoty do podvojného účetnictví podnikatelských subjektů.

Výklad autorka začíná regulací účetnictví v ČR a obecnými principy účtování o daních. Následně rozebírá vazbu účetního výsledku hospodaření na základ daně z příjmů a daňové souvislosti transakcí s majetkem a dluhy. Najdeme zde tedy kapitoly jako účetní a daňové dopady rezerv a opravných položek, vliv daně z příjmů na transakce s cennými papíry, daně při výplatě vlastního kapitálu. Podrobně je rozebrána odložená daň, tedy důvody jejího vzniku, vypovídací schopnost i nejdůležitější tituly. Na příkladech je zobrazeno první účtování o odložené dani. Mezi nejzajímavější patří kapitoly o daňových souvislostech prodeje a vkladu obchodního závodu.

I v této kapitole je problematika dotažena do výpočtu odložené daně z přecenění vloženého majetku. Autorka zařadila i kapitolu o daňových souvislostech přeměn obchodních korporací, tedy jaké daňové dopady přinese fúze a rozdělení korporace.

V každé kapitole čtenář najde nezbytný teoretický základ i praktické příklady (těch obsahuje publikace 60 a jsou zaměřeny na aktuální témata v každé kapitole). Řešení úvodních příkladů je nejprve zobrazeno na účtech, následně jsou pak řešeny složitější konsekvence účtováním pomocí čísel účtů. Nechybí vždy zdůvodnění daňových souvislostí odkazy do daňových zákonů.

Publikace je určena široké účetní veřejnosti, tedy účetním, daňovým poradcům, auditorům, pracovníkům Finanční správy. Dobře poslouží zájemcům o zkoušky na daňového poradce či auditora, případně studentům ekonomických oborů vysokých škol, kteří



do vztahu účetnictví a daní musí proniknout.

**Dana Dvořáková**

Fakulta financí a účetnictví,  
VŠE v Praze

*Název: Daně v účetnictví*

*Autorka: Jana Skálová*

*Vydal: Wolters Kluwer, a.s., 2017*

*Počet stran: 161*

*ISBN 978-80-7552-832-2*

## Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS

Opět, tentokrát v pátém, aktualizovaném vydání vyšla čtivá odborná publikace doc. Ing. Dany Dvořákové, Ph.D. z katedry finančního účetnictví a auditingu Vysoké školy ekonomické v Praze „Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS“.

Autorka zachovala strukturu obsahové stránky publikace. Výklad začíná od cílů, charakteristiky a významu mezinárodní harmonizace účetnictví a účetního výkaznictví a od koncepčního rámce, který představuje ideové východisko účetního systému Mezinárodních standardů účetnictví a účetního výkaznictví IFRS (International Financial Reporting Standards 2017).

První a zejména druhá kapitola publikace logickým uspořádáním i formulací textu umožňují čtenáři pochopení podstaty a cílů finančního účetnictví, jeho vyvrcholení v účetní závěrce a racionálního využití ve finančním řízení ekonomické jednotky.

Přehledně vysvětluje kvalitativní charakteristiky účetní závěrky, zejména pochopení rozpoznávání, uznávání a vykazování základních prvků účetní závěrky: aktiv, závazků, vlastního kapitálu, výnosů a nákladů. Završení problematiky účetní závěrky je v oceňování a jeho vlivu na informaci o uchování podnikové podstaty a o zachování předpokladu pro pokračování





v existenci příslušné ekonomické, právní, účetní jednotky.

Trvalým rozhodujícím přínosem publikace je kapitola třetí, která se zabývá jednou z nejcitlivějších částí finančního účetnictví, a to oceňováním v účetním systému IFRS. Kapitola pojednává o hlavních přístupech k oceňování, jednak na bázi historických cen, jednak na bázi reálné hodnoty a završuje tím východiska důležitá pro pochopení a porozumění účetní závěrce sestavené podle IFRS.

Významným přínosem publikace je aktualizace systému standardů

IFRS, ke kterému došlo v roce 2017, zejména výklad nových standardů IFRS 15 – Výnosy ze smluv se zákazníky a IFRS 16 – Leasingy.

**Hana Vomáčková**

Fakulta financí a účetnictví,  
VŠE v Praze

*Název: Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*

*Autorka: Dana Dvořáková*

*Vydal: BizBooks, 2017*

*Počet stran: 368*

*ISBN 978-80-265-0692-8*

## Co najdete v e-příloze č. 1/2018

### 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 auditorů [www.kacr.cz](http://www.kacr.cz), kam se lze dostat pod přihlašovací jménem a heslem.

### Aktuality

- Přezkoumání hospodaření za rok 2017 – poměrové ukazatele

### Téma čísla – Audit v neziskovém sektoru

- Fondy v konkrétních právních formách NNO (Simona Pacáková)

### Z koordinačního výboru pro daně

- Cese nájemní smlouvy a technické zhodnocení (Jiří Nesrovnal, Radislav Tkáč, Otakar Machala, Petr Toman)
- Nový zaměstnanecký benefit v podobě příspěvku na tištěné knihy (Jiří Nesrovnal, Lucie Rytířová)

### Daně

- Novinky v dani z příjmů fyzických osob pro rok 2017 a 2018 – 1. a 2. část

### Právo

- Praktické otázky týkající se zákona o registru smluv
- Změny v souvislosti s novelizací institutu svěřenského fondu
- Problematika vyvinění právnické osoby a jeho dokazování v řízení o trestní odpovědnosti právnických osob

### Zaznamenali jsme

- Středočeský kraj podal oznámení kvůli kontrole u silničářů
- Zájem o kontrolu hospodaření správy silnic má prověřit kriminalka
- Audit: Projekty za 100 milionů jsou sporné
- Pardubická radnice chce prověřit hospodaření hokejového klubu
- Finanční situaci hokejového Dynama prověří audit

-VeL-



## AUDITOR č. 1/2018

ročník XXV

### REDAKCE

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

### REDAKTORKA

Ing. Lenka Velechovská, Ph.D.

### 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 Štěpán  
Ing. Petr Vácha

### VYDÁVÁ

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

### TISK

Wendy, spol. s r.o., Mělník

### OBJEDNÁVKY A PŘEDPLATNÉ

Komora auditorů ČR  
e-mail: 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