

Obsah

AKTUALITY

Jiří Mikyňa novým ředitelem úřadu KA ČR 2	Ze zasedání Výkonného výboru KA ČR (<i>Jiří Mikyňa</i>) 2
Aktuální změny v nabídce vzdělávacích akcí na 2. pol. 2011 (<i>Monika Kryštůfková</i>) 3	Noví auditoři, kteří složili slib auditora v 1. pol. (<i>Libuše Šnajdřová</i>) 4
Z jednání pracovní skupiny pro uznávání zkoušek (<i>Ladislav Mejzlík</i>) 5	Návrh rozpočtu KA ČR na rok 2012 k diskusi...5
Informace z mimořádné schůzky VVS KA ČR a zástupci MF ČR (<i>Martina Smetanová</i>) 5	Jednání se zástupci řídicích orgánů operačních programů (<i>Markéta Jindřišková</i>) 6
Komora auditorů jednala s ICAEW o spolupráci (<i>Markéta Jindřišková</i>) 6	Rozhovor s Jiřím Mikynou 7
Novela zákona o veřejných zakázkách 8	

TÉMA ČÍSLA – NEZISKOVÉ ORGANIZACE

Jak vymezit neziskovky? (<i>Tomáš Zouhar</i>) 9	Účetní jednotky, u kterých hlavním předmětem činnosti není podnikání (<i>Martina Smetanová</i>) 10
Neziskové organizace (<i>Alenka Bozděchová</i>) ... 14	Uznávání aktiv a jejich oceňování v neziskovém sektoru (<i>Zdeněk Nejezchleb</i>) 18
Dotace na pořízení majetku v neziskových organizacích (<i>Jitka Náhlovská</i>) 22	Opravné položky a rezervy nevýdělečné organizace (<i>Jitka Náhlovská</i>) 23
Obecně prospěšné společnosti v roce 2011 (<i>Zdeněk Nejezchleb</i>) 25	Rozhovor s <i>Drahařskou Kabátovou</i> , prezidentkou občanského sdružení <i>Letohrádek Vendula</i>
O sociálně prospěšném podnikání 28	

NA POMOC AUDITORŮM

Dotazy a odpovědi z oblasti metodiky auditu.. 31

K DISKUZÍ

Neuložení výroční zprávy do sbírky listin
(*Jiří Pelák*) 32

TEST 37

LIDÉ A FIRMY 39



e-příloha Auditor 7/2011

OBSAH

- Téma čísla
- Právo
- Daně
- Zaznamenali jsme

Toto číslo vyšlo **7. 10. 2011**
Uzávěrka pro příjem podkladů
pro další číslo je **12. 10. 2011**

Malí a střední auditoři v (po)krizové době



Tomáš Bernát

ekonomických statistik překvapila i velké pesimisty.

Logickým důsledkem takového vývoje je, že firmy začnou šetřit náklady. Myslím, že důsledky tohoto šetření jsme všichni pocítili. Klesající počet společností, které jsou předmětem povinného auditu. Méně společností, které jsou ochotny platit za takovou „zbytečnost“, jako je nepovinný audit. Požadavky klientů na takové snížení cen, o jakém bychom si ještě před několika lety klepali na čelo a tvrdili „to je cena, za kterou se to nedá udělat“. Tvrdý bratrovražedný cenový boj o zakázky.

Podobný vývoj trhu zažili a zažívají i příslušníci jiných profesí. V případě auditorů však do této doby přišel nový zákon o auditorech a nové „klarifikované“ Mezinárodní auditorské standardy (ISA) s novými požadavky (a potřebou se s nimi seznámit) a také zesílení regulace profese, především co se týče kontroly kvality ze strany Komory auditorů a Rady pro veřejný dohled nad auditem.

Z výše uvedeného plyne, že být auditorem v současné době není vůbec lehké, ať už po stránce profesní, tak po stránce ekonomické. V nejsložitější situaci se logicky octli individuální auditoři a malí a střední auditorské společnosti, které nemají tak silné profesní, metodické a ekonomické zázemí jako velké auditorské společnosti.

Přestože je auditorský trh (měřeno objemem tržeb za auditorské služby a tudíž i vybraných příspěvků na provoz Komory auditorů)

Hospodářská recese nepřichází nikdy vhod. Myšlenka, že „nás se ta americká krize přece netýká“, vzala velmi brzy za své a červená čísla makro-

poměrně koncentrován v několika největších auditorských společnostech, většina auditorů co do počtu pracuje jako samostatní auditoři nebo působí v malých nebo středních auditorských společnostech. Jak je Komora auditorů malým a středně velkým auditorům nápomocna?

Asi nejviditelnějším a nejpoupatelnějším krokem bylo školení klarifikovaných ISA. O toto školení, konané několikrát v Praze, Brně a Ostravě, byl velký zájem (mj. s ohledem na fakt, že bylo financováno v rámci tzv. česko-švýcarského projektu, a tudíž zdarma) a zaznamenal pozitivní ohlasy.

Na co se můžeme těšit dále? V rámci výše zmíněného projektu byl financován překlad Příručky k uplatňování mezinárodních auditorských standardů při auditu malých a středních jednotek, kterou vydala Mezinárodní federace účetních IFAC a kterou zdarma obdrží každý auditor. K této příručce bude organizováno dvoudenní školení, opět v rámci česko-švýcarského projektu zdarma. Jsem si vědom, že vychvalování může působit jako laciná reklama, v tomto případě však nemohu jinak – jedná se skutečně o výjimečně dobře zpracovanou publikaci s názornými případovými studiemi, která se dá použít jako učebnice auditu, ale i jako referenční příručka.

Dalším počinem je překlad Implementační příručky k ISOC 1 a následné školení. Věřím, že vzhledem k neoblíbenosti tohoto standardu pomohou příručka a školení mnohým z nás se s tímto standardem vypořádat.

Na tomto místě je také vhodné připomenout, že Komora disponuje metodickým oddělením. Nejste si jisti, jaký vydat výrok při předlužení společnosti? Nevíte, jak formulovat výhradu? A jak je to s tou legalizací? Pokud nemůžete najít své poznámky ze školení, není nic

jednoduššího než vznést metodický dotaz na kacr@kacr.cz.

Problematikou malých a středních podniků a auditorských praxí se zabývá jak Mezinárodní federace účetních (IFAC), tak Federace evropských účetních (FEE), jichž je Komora auditorů

členem. Obě tyto organizace pracují na projektech, které by měly (nejen) malým a středním auditorským praxím usnadnit život.

Návrat auditorského trhu k „normálu“ slíbit nemohu. Uděláme však vše pro to, aby všichni auditoři měli

podmínky pro konzistentní vysokou kvalitu auditorských služeb, která je nyní více než kdykoli předtím striktně vyžadována.

Tomáš Bernát

člen Výkonného výboru KA ČR,
předseda Výboru pro SMP/SME

Jiří Mikyna novým ředitelem úřadu Komory auditorů České republiky

Výkonný výbor Komory auditorů České republiky pověřil prezidium organizací výběrového řízení na ředitele úřadu komory. Prezidium se ve spolupráci s externím konzultantem rozhodlo vypsát výběrové řízení, do něhož se přihlásilo více než 20 zájemců. Do užšího výběru postoupilo pět zájemců, kteří své vize prezentovali členům prezidia v červnu 2011. Následně byli osloveni dva vybraní uchazeči se žádostí o závěrečnou prezentaci svých programů.

V návaznosti na průběh výběrového řízení prezidium jednomyslně rozhodlo jmenovat do funkce ředitele úřadu Komory auditorů s účinností od 1. září 2011 Jiřího Mikynu.

Ing. Jiří Mikyna je absolventem VŠST v Liberci a má více než 15 let zkušeností ve vedoucích pozicích v bankovních a infrastrukturních společnostech a také v orgánech státní správy.

Ing. Eva Rokosová, dlouhodobě pověřená vedením úřadu komory,

bude po návratu z nemocenské úzce spolupracovat s nově jmenovaným ředitelem na plynulém předání agendy vedení úřadu.

Dovolte mi, abych Ing. Mikynovi popřál hodně úspěchů v nové funkci a zároveň i poděkoval Ing. Rokosové za dlouhodobou obětavou práci pro auditorskou profesi.

Petr Šobotník

prezident Komory auditorů ČR

Ze zasedání Výkonného výboru KA ČR

Výkonný výbor se na svém zasedání, které se uskutečnilo ve dnech 11. a 12. září 2011 v Lázních Bělohrad, zabýval současnými klíčovými otázkami profese.

Část jednání Výkonného výboru byla společná s Dozorčí komisí a Kárnou komisí, kde byly projednány aktuální informace z agendy obou komisí včetně detailnějšího vysvětlení forem procesu ukládání kárných opatření.

Výkonný výbor projednal běžnou agendu, v rámci které schválil:

- návrh Výboru pro správu profese na dočasný zákaz výkonu auditorské činnosti auditora na vlastní žádost,
- návrh Výboru pro správu profese ohledně dalšího postupu u dokumentu „Registrace auditorů ze třetích zemí na základě § 47 a § 48 zákona o auditorech“,

- návrh Výboru pro auditorské zkoušky na osvobození žadatelů od dílčí části auditorské zkoušky ve smyslu § 8. odst. 3 zákona o auditorech,
- návrh postupu pro aktualizaci ročního plánu IFAC,
- návrh termínů zasedání Výkonného výboru, prezidia a redakční rady časopisu Auditor v roce 2012.

Výkonný výbor dále projednal:

- rekapitulaci aktivit v rámci česko-švýcarského projektu v roce 2010 a první poloviny roku 2011,
- výhled plnění rozpočtu na rok 2011 včetně průběžných výsledků rozpočtu komory k 31. červenci 2011 a schválil postup pro tvorbu návrhu rozpočtu na rok 2012,

a vzal na vědomí:

- informace o vyřizování metodických dotazů z oblasti účetnictví a auditu došlých na KA ČR,

- zprávu z jednání se zástupci Institutu certifikovaných účetních Anglie a Walesu (ICAEW),
- informace o složení slibu a předávání oprávnění novým auditorům,
- zrušení mezinárodní konference k aktuálním otázkám auditu, která byla plánovaná v termínu 10. - 11. října 2011 v Praze,
- informace z Rady pro veřejný dohled nad auditem (RVDA),
- zápisy ze zasedání prezidia, výborů a komisí,
- zprávy ze zahraničních cest a nabídku pozvání na mezinárodní konference partnerských organizací,
- zápis ze zasedání Národní účetní rady,
- legislativní monitoring.

Jiří Mikyna

ředitel úřadu Komory auditorů ČR

Aktuální změny v nabídce vzdělávacích akcí na 2. pololetí 2011



NOVĚ ZAŘAZENÉ VZDĚLÁVACÍ AKCE

1) Semináře zařazené do prioritního vzdělávacího tématu

Pro úplnost připomínáme, že Výkonný výbor vyhlásil jako prioritní vzdělávací téma pro rok 2011 Klarifikované mezinárodní auditorské standardy a související témata v rozsahu 14 hodin s termínem splnění do 31. 12. 2011. Do prioritního tématu bude započtena i účast na dvoudenních seminářích „Klarifikované ISA“ pořádaných KA ČR ve 2. pololetí 2010 a v 1. pololetí 2011. Absolvováním těchto dvoudenních seminářů mají účastníci povinný rozsah prioritního tématu již splněn. Ve druhém pololetí 2011 se uskuteční dva typy školení (viz dále) zařazené do **prioritního tématu vyhlášeného pro rok 2011**. Semináře jsou opět realizovány v rámci projektu „Technická asistence v oblasti finančního výkaznictví“ programu česko-švýcarské spolupráce, proto je **účast na těchto seminářích ZDARMA**.

Upozorňujeme, že v souvislosti s podmínkami pro čerpání dotací **nezajišťuje organizaci těchto seminářů institut vzdělávání KA ČR**, ale externí firma MONDIAL. Postupujte proto podle pokynů organizátora, na kterého se obračete přímo s případnými dotazy. Rovněž své přihlášky zasílejte přímo jemu, nikoli na KA ČR. Podrobnější informace, odkazy na registrační formuláře a kontakty na organizátora seminářů jsou zveřejněny na internetových stránkách www.kacr.cz v Aktualitách.

A) Jednodenní seminář (6 hod.) podle aktualizované Příručky IFAC k **řízení kvality pro malé a střední účetní a auditorské praxe**

30. 9. 2011 Praha

(hotel Step, Malletova 1141, Praha 9),

14. 10. 2011 Praha

(hotel Step, Malletova 1141, Praha 9),

17. 10. 2011 Ostrava

(hotel Clarion Congress Ostrava, Zkrácená 2703, Ostrava),

20. 10. 2011 Brno

(City Apart Hotel, Komárovské nábřeží 2, Brno).

Obsah semináře:

1. Pojetí kvality
2. Řízení kvality v auditorské činnosti
3. ISO 9001 a ISA 220
4. Případová studie
 - Seznámení se s auditorskou společností AUDIT REGION s.r.o.
 - Otázky k zamyšlení
 - Práce ve skupinách s jednotlivými „formuláři/dotazníky“
 - Co ještě zbývá vyřešit
5. Praktické zkušenosti – diskuse typu „brainstorming“

B) Dvoudenní seminář (14 hod.) podle novelizované Příručky IFAC k **uplatňování ISA při auditu účetních závěrek malých a středních podniků**

8. - 9. 11. 2011 Brno

(hotel Avanti, Střední 61, Brno),

14. - 15. 11. 2011 Praha – termín je již obsazen

(hotel Step, Malletova 1141, Praha 9)

22. - 23. 11. 2011 Ostrava

(hotel Harmony, 28. října 170, Ostrava),

5. - 6. 12. 2011 Praha – termín je již obsazen

(hotel Step, Malletova 1141, Praha 9)

Obsah semináře:

- Seznámení s příručkou
- Základní teoretické koncepty
- Seznámení se s případovou studií
- Přijetí klienta, strategie a plán auditu, materialita
- Rizika a jejich vyhodnocování
- Rizika podvodu, významná rizika, určení rizika na úrovni jednotlivých tvrzení
- Porozumění vnitřním kontrolám
- Reakce na rizika a plán auditu
- Auditní program
- Testy kontrol
- Analytické testy
- Detailní testy
- Vyhodnocení výsledků auditu
- Prohlášení vedení k auditu
- Vydání zprávy auditora
- Závěrečná diskuse ohledně spisu auditora

Pozn.: Vzhledem k zájmu o semináře předpokládáme opětovně zařazení obou témat do nabídky vzdělávacích akcí v prvním pololetí 2012.

2) Ostatní vzdělávací akce

A) Jednodenní seminář (5 hod.) na téma **Kontrola čerpání prostředků u projektů 7. rámcového programu – požadavky na audit**

2. 11. 2011 (9 – 14 hod.) Brno

(hotel Avanti, Střední 61, Brno),

3. 11. 2011 (9 – 14 hod.) Praha

(hotel Olšanka, Táboritská 23, Praha 3),

Obsah semináře:

- **7. rámcový program EU – základní informace** (struktura 7. RP; typy projektů; režimy financování; příspěvek EU na projekt; základní dokumenty a průvodce; Modelová grantová dohoda; podmínka spolufinancování a neziskovosti)
- **Finanční řízení projektů 7. RP** (formy grantu; uznatelnost nákladů; přímé a nepřímé náklady; kategorie přímých nákladů;

nepřímé náklady; příjmy projektu; výpočet finančního příspěvku EU na projekt; formulář C)

- *Audity 7. RP – základní informace (úvod)* (audity 1. a 2. stupně – základní rozdíly; kdy dochází k auditu projektu 1. stupně; výběr auditora; kdo může být auditor; střet zájmů; základní dokumenty týkající se auditu; akceptace zakázky; Smlouva; Prohlášení účetní jednotky, dokumentace auditora a spis auditora)
- *Průběh auditu 1. stupně (Certifikát o finančních výkazech – CFS)* (příprava na audit ze strany auditora a účastníka; princip provádění auditu; kontrola správnosti jednotlivých kategorií nákladů auditorem; co je kontrolováno a jak, formulář D – zpráva auditora – obecně; vyjádření auditora)

B) Klubové setkání (4 hod.) na téma **Auditorský standard č. 52 – Přezkoumání hospodaření územních samosprávných celků**
19. 10. 2011 (14 - 18 hod.) Brno

(hotel Continental, Kounicova 6, Brno),
8. 12. 2011 (14 - 18 hod.) **Praha**
(K-Centrum, Senovážné nám. 23, Praha 1),

Obsah semináře:

- Auditorský standard č. 52 a jeho povinná aplikace při přezkoumání hospodaření ÚSC za rok 2011
- Legislativa pro ÚSC platná pro přezkoumání hospodaření za rok 2011 se zaměřením na ČÚS 708 – Odpisování dlouhodobého majetku

Podrobnější informace o seminářích najdete na webu KA ČR, kde je možné se na vybrané semináře přihlásit.

ZRUŠENÍ VZDĚLÁVACÍ AKCE

Z organizačních důvodů byla zrušena konference na téma „Aktuální otázky auditu“, která se měla konat v Praze ve dnech 10. – 11. 10. 2011.

Monika Kryštůfková
Institut vzdělávání KA ČR

Noví auditoři, kteří složili slib auditora v prvním pololetí

Ve dnech 27. ledna, 16. února a 15. června 2011 se v sídle Komory auditorů ČR uskutečnil slavnostní slib nových auditorů. Dle zákona č. 93/2009 Sb., o auditorech a příslušných vnitřních předpisů komory bylo podmínkou zápisu do seznamu auditorů složit deset písemných zkoušek a zároveň splnit povinnou tříletou praxi asistenta auditora. Noví auditoři přišli složit slib do rukou prezidenta Komory auditorů Petra Šobotníka tak, jak stanoví zákon.

Skládání slibu a předávání nových oprávnění se dále za Komoru auditorů zúčastnil člen Výkonného výboru a předseda Výboru pro správu profese Pavel Kulhavý a člen Výkonného výboru a předseda Výboru pro auditorské zkoušky Zdeněk Grygar.

Slib auditorů proběhl ve slavnostní atmosféře. Předáním oprávnění skončila formální část setkání a následovala neformální debata, ve které měli noví auditoři příležitost sdělit si své dojmy a zážitky z náročných cest za získáním auditorského oprávnění.

Všichni přítomní zástupci komory popřáli novým auditorům hodně úspěchů při výkonu auditorské profese, poděkovali jim za jejich názory, které se týkaly jak zkouškového systému, tak i praxe asistentů auditora. Jejich osobních názorů si vedení komory velice váží a bude jich využívat při organizování další činnosti komory, při tvorbě nových předpisů apod.

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

Libuše Šnajdrová
evidence auditorů KA ČR

Noví auditoři, kteří složili slib dne 27. ledna 2011:

Příjmení a jméno	č.o.	Zaměstnavatel
Mgr. HRDÝ Martin	2197	PricewaterhouseCoopers Audit, s.r.o.
Ing. CHRÁMECKÁ Martina	2198	PricewaterhouseCoopers Audit, s.r.o.

Noví auditoři, kteří složili slib dne 16. února 2011:

Příjmení a jméno	č.o.	Zaměstnavatel
Bc. BENEŠ Roman	2199	OSVČ
Ing. GEBAUER Petr	2200	OSVČ
Ing. ZEDNÍK Jan	2201	Ernst & Young Audit, s.r.o.
Ing. KOZÁKOVÁ Lucie	2202	KPMG Česká republika Audit, s.r.o.
Ing. VANSKÁ Vilma	2203	HZ Olomouc, spol. s r.o.
Ing. HAŠPLOVÁ Radka	2205	Rödl & Partner Audit, s.r.o.
Ing. BÁČOVÁ Soňa	2206	OSVČ
Ing. FLOSMAN Milan	2207	KPMG Česká republika Audit, spol. s r.o.
Ing. JENERÁLOVÁ Jindřiška	2208	FIZA, a.s.

Noví auditoři, kteří složili slib dne 15. června 2011:

Příjmení a jméno	č.o.	Zaměstnavatel
Ing. RYŠÁNKOVÁ Lenka	2209	Schaffer & Partner Audit s.r.o.
Ing. KRÁKOROVÁ Jana	2210	Schaffer & Partner Audit s.r.o.
Ing. HOLCMAN Jiří	2211	Rödl & Partner Audit, s.r.o.
Ing. ONDŘICHOVÁ Martina	2212	VORLÍČKOVÁ PARTNERS Audit s.r.o.
Ing. FIALOVÁ Zuzana	2213	VORLÍČKOVÁ PARTNERS Audit s.r.o.
Ing. ČUPEL Štefan	2214	Ernst & Young Audit, s.r.o.
Mgr. OLIBERIOVÁ Martina	2215	PricewaterhouseCoopers Audit, s.r.o.
Ing. ŠAŠKOVÁ Lucie	2216	APTUS a.s.

Z jednání pracovní skupiny pro uznávání zkoušek

Dne 19. září 2011 proběhlo na úřadu Komory auditorů ČR společné jednání profesních organizací a Fakulty financí a účetnictví VŠE v Praze, které se zabývalo vzájemným uznáváním zkoušek. Jednání vedl Zdeněk Grygar jako předseda Výboru pro auditorské zkoušky KA ČR a dále se jednání zúčastnili zástupci VŠE v Praze, ACCA a Svazu účetních.

- Minulá jednání pracovní skupiny již projednala vzájemné uznávání zkoušek mezi KA ČR a KDP ČR, ACCA a VŠE v Praze.
- Účastníci konstatovali, že byla úspěšně uzavřena jednání o vzájemném uznávání zkoušek mezi KA ČR a Svazem účetních a podrobnosti o tom,

kteří zkoušky ze vzdělávacích systémů těchto organizací se navzájem uznávají, najdou případní uchazeči na webových stránkách KA ČR (www.kacr.cz) v sekci „Chci se stát auditorem“.

- V souladu s usnesením Výkonného výboru KA ČR bylo zahájeno jednání mezi KA ČR a ACCA o uznávání auditorských zkoušek ve vzdělávacím systému ACCA. Příští jednání pracovní skupiny pro uznávání zkoušek se bude konat v lednu 2012.

Ladislav Mejzlík
první viceprezident KA ČR

Návrh rozpočtu KA ČR na rok 2012 k diskuzi

Vzhledem k tomu, že se v roce 2011 nekoná sněm Komory, uložil v roce 2010 dvacátý sněm KA ČR „nově zvolenému Výkonnému výboru sestavit do konce listopadu 2011 rozpočet na rok 2012 jako vyrovnaný a tento rozpočet zveřejnit prostřednictvím webových stránek Komory auditorů České republiky“. Návrh rozpočtu k diskuzi bude zveřejněn od 14. října na [www stránkách Komory](http://www.kacr.cz) a připomínky k němu je možno zasílat do konce října na kacr@kacr.cz.

Informace z mimořádné schůzky Výboru pro veřejný sektor KA ČR se zástupci Ministerstva financí ČR

Na konci června se Výbor pro veřejný sektor KA ČR setkal se dvěma zástupci Ministerstva financí ČR, a to Davidem Bauerem, vedoucím oddělení Metodiky účetnictví veřejného sektoru, a Michalem Svobodou, vedoucím oddělení Metodické podpory účetnictví státu, a projednal s nimi obsah českého účetního standardu č. 708 – Odpisování dlouhodobého majetku („standard“). Standard byl publikován ve finančním zpravodaji ministerstva č. 3/2011.

K tomuto standardu a jeho aplikaci u územních samosprávných celků, tj. obcí a krajů k 31. prosinci 2011, zástupci ministerstva uvedli:

1. Standard popisuje následující způsoby odpisování:
 - a. odpisování v souladu s naplněním věrného a poctivého obrazu*, kdy sama účetní jednotka rozhodne o předpokládané době užívání dlouhodobého majetku, s využitím odpisů rovnoměrných, výkonových nebo komponentních a
 - b. zjednodušený způsob, který má však pouze charakter přechodného řešení.
2. Nejpozději k 31. prosinci 2011 musí účetní jednotka zvolit způsob odpisování svého dlouhodobého majetku.
3. Kombinace způsobů odpisování dlouhodobého majetku v rámci účetní jednotky není vyloučena.
4. Nejpozději k 31. prosinci 2011 musí účetní jednotka svůj dlouhodobý majetek zatřídit. K zatřídění využije přílohy č. 1 standardu.
5. Účetní jednotka primárně zváží (odhadne) dobu, po kterou bude dlouhodobý majetek užíván. Doba užívání dlouhodobého majetku by měla být stanovena tak, aby korespondovala s požadavky platné legislativy*.
6. V případě nabytí dlouhodobého majetku zahajuje účetní jednotka jeho odpisování prvním dnem měsíce, který následuje po měsíci, ve kterém došlo k jeho zařazení do užívání.
7. Odpisy dlouhodobého majetku musí být zaúčtovány vždy nejpozději k rozvahovému dni, tj. k 31. prosinci, a to v částce s přesností na kalendářní měsíce.
8. O prvotním použití metody odpisování dlouhodobého majetku budou účetní jednotky účtovat poprvé k 31. prosinci 2011, a to rozvahově. Od roku 2012 budou již odpisy dlouhodobého majetku účtovány do nákladů a vykázány ve výkazu zisku a ztráty.
9. V případě bezúplatného převodu nebo přechodu majetku „v rámci státu“ musí vybrané účetní jednotky navázat na výši ocenění, včetně opravných

* zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, § 7

položek a oprávek u odpisovaného majetku, který přijaly od jiné účetní jednotky; v případě zjednodušeného způsobu odpisování navazuje přebírající účetní jednotka také na zvolený odpisový plán předávající účetní jednotky.

10. Účetní jednotka průběžně zjišťuje, zda se odhadovaná doba užívání odpisovaného majetku stanovená

v odpisovaném plánu významně neliší od skutečnosti. Pokud ano, provede úpravu odpisového plánu.

Martina Smetanová

členka Výboru pro veřejný sektor KA ČR

Jednání se zástupci řídicích orgánů operačních programů

Během letních měsíců tohoto roku se zástupci Komory auditorů ČR sešli se zástupci řídicích orgánů některých operačních programů (Ministerstvo školství, mládeže a tělovýchovy, Ministerstvo pro místní rozvoj, Ministerstvo práce a sociálních věcí) a se zástupci Auditního orgánu – Centrální harmonizační jednotky při MF ČR. Cílem těchto schůzek bylo zahájení spolupráce v oblasti stanovení metodiky ověřování čerpání dotací z evropských fondů (často nazývané audit projektového účetnictví).

Zástupci KA ČR na schůzkách informovali zástupce řídicích orgánů a Auditního orgánu o tom, že příjemci finanční podpory z operačních programů často požadují po auditorech ověřování, jehož rozsah a náplň není zcela v souladu s požadavky platných ISA a zákona o auditorech. Požadavek na ověřování a stanovení jeho rozsahu a formy vydané zprávy jsou přitom obvykle obsaženy v příručce pro příjemce finanční podpory, která je vydávána relevantním řídicím orgánem. Zástupci řídicích orgánů a Auditního orgánu projeví zájem o spolupráci při další tvorbě metodiky tohoto ověřování.

V této souvislosti upozorňujeme na to, že Ministerstvo školství, mládeže a tělovýchovy zveřejnilo na svých

internetových stránkách v srpnu 2011 aktualizovanou Příručku pro příjemce finanční podpory z Operačního programu Vzdělávání pro konkurenceschopnost. Požadavky na ověřování projektového účetnictví externím auditorem již zohledňují proběhlé diskuse a jsou do nich zapracovány:

- požadavek ověření v souladu se standardem ISAE 3000 Ověřovací zakázky, které nejsou audity ani prověrkami historických finančních informací, a formulace zprávy v souladu s tímto standardem (nikoli v souladu s požadavky zákona o auditorech, který specifikuje pouze požadavky na zprávu o povinném auditu účetní závěrky),
- definice některých pojmů,
- požadavek na výběr vzorků,
- požadavek na ověření zadání vzorku veřejných zakázek v souladu s relevantní legislativou.

Aktualizovaná příručka je na internetových stránkách www.msmt.cz/file/17113, odkaz naleznete i na internetových stránkách www.kacr.cz.

Markéta Jindřišková

oddělení metodiky KA ČR

Komora auditorů jednala s ICAEW o spolupráci

Dne 6. září 2011 se sešli zástupci Komory auditorů České republiky a Institutu certifikovaných účetních Anglie a Walesu ICAEW v sídle Komory. Komora auditorů byla zastoupena prezidentem Petrem Šobotníkem, novým ředitelem úřadu Jiřím Mikynou, místopředsedkyní kárné komise Monikou Vítovou, členkou výkonného výboru a předsedkyní vzdělávacího výboru Blankou Dvořákovou a vedoucí oddělení metodiky Markétou Jindřiškovou. ICAEW na schůzce zastoupili Martin Manuzi, regionální ředitel pro Evropu, a Elizabeth Davey, ředitelka oddělení pro rozvoj mezinárodního obchodu.

V průběhu jednání byly určeny oblasti, ve kterých by bylo možné mezi oběma profesními institucemi navázat spolupráci. Jedná se zejména o oblast kontroly kvality, ve které má ICAEW dlouholeté zkušenosti, kontroly kvality jsou prováděny 50 zaměstnanci ICAEW. Další spolupráce je možná v oblasti vzdělávání účetních a auditorů, ICAEW poskytuje nejen vzdělávání vedoucí

k certifikaci (ACA), ale také vzdělávání v jiných oblastech, například v oblasti IFRS.

ICAEW je profesní sdružení, které podporuje zhruba 140 000 certifikovaných účetních ve více než 160 zemích. ICAEW svým členům poskytuje technickou podporu, znalosti a zkušenosti. Jedná se o neziskovou organizaci, která je největším regulátorem v oblasti auditu ve Velké Británii. Technickou podporu, vzdělávání, certifikaci a kontrolu kvality poskytuje ICAEW zejména prostřednictvím svých 700 zaměstnanců. Činnost ICAEW je určována Radou, jejíž členové jsou voleni členy ICAEW.

Svým členům ICAEW poskytuje certifikační program (ACA kvalifikace) a další vzdělávání. Další oblastí činnosti je, mimo jiné, regulace auditu a kontrola kvality služeb poskytovaných členy. Více informací o ICAEW naleznete na internetových stránkách www.icaew.com.

Markéta Jindřišková

oddělení metodiky KA ČR

Rozhovor s Jiřím Mikynou, novým ředitelem úřadu Komory auditorů ČR

Důležité je vnímat potřeby auditorů a reagovat na ně

Stal jste se novým ředitelem úřadu Komory auditorů ČR. Nemáte za sebou žádnou dobu hájení, nicméně rádi bychom využili příležitosti představit Vás čtenářům časopisu. Absolvoval jste vysokou školu technického zaměření, působil jste řadu let v manažerských pozicích a v orgánech státní správy. Promítly se nějak Vaše technické znalosti v dosavadní profesní kariéře?

Nejdřív musím přiznat, že jsem pyšný na absolvování liberecké Technické univerzity. O tom, jak je tato škola progresivní ve svém vývoji, svědčí mimo jiné i to, že jako první v republice a střední Evropě otevřela obor zaměřený na nanotechnologie. Nanomateriály se právem nazývají materiály třetího tisíciletí a mají velký potenciál a široké uplatnění. Tolik stručně o mé „alma mater“. Studium vysoké školy dává studentům na cestu do života značné znalosti i schopnosti v budoucím uplatnění. Přípravuje absolventy nejen po odborné stránce, ale také je uvádí do praktického života studiem ve „virtuálním podniku“, kde získávají potřebné schopnosti. Proto jsem i já samozřejmě uplatnil získané vědomosti a schopnosti ve své dosavadní pracovní kariéře a jsem hluboce přesvědčen, že tomu tak bude i zde v mé nové funkci.

Měl jste možnost setkat se během své dosavadní profesní kariéry s prací auditorů?

Ve své dosavadní manažerské práci jsem se s činností auditorů setkával prakticky stále. Nejrozsáhlejší pracovní zkušenosti jsem získal především v nadnárodní energetické společnosti. Zde jsem zodpovídal za práci organizačně spojenou s přípravou roční účetní závěrky a následně spolupracoval s auditorem. Obě činnosti jsou nedílnou součástí přípravy výroční zprávy, jejíž zpracování jsem organizoval. Ve své praxi jsem se setkal i s auditem nejen účetním, ale i auditem v jiných oblastech činnosti (kontrola stanovených ukazatelů kvality, správnost postupu při výběrových řízeních, ale i třeba při dodržování zákonných norem a postupů při správě majetku). Oblast interního auditu, s jehož prací mám z minulých pracovních pozic nemalé zkušenosti, je dle mého názoru velmi významná.

Co Vás vedlo k tomu, že jste se rozhodl ucházet o místo ředitele úřadu Komory auditorů?

Považuji to za prestižní osobní i pracovní záležitost, protože auditorská práce má všeobecně vysoký



společenský kredit. Je to práce specializovaná, kvalifikovaná a neobejde se bez ní drtivá většina především podnikatelské sféry, ale dnes už i státní správy. Já osobně si této práce velice vážím a vážím si velice i práce Komory, a tudíž jsem měl velký osobní zájem uspět ve výběrovém řízení na tuto pozici v Komore auditorů. Jsem moc rád, že jsem v rozsáhlém a důkladném výběrovém řízení uspěl a udělám vše pro další růst prestiže této významné instituce. Mimoto mám rád nové výzvy, nová řešení problémů, možnosti nových projektů na kterých se chci osobně podílet.

Můžete nám přiblížit, s jakou vizí a představami jste přišel na Vaše nové místo?

Své návrhy vizí, cílů i strategie Komory jsem velmi široce prezentoval členům prezidia při závěrečném kole výběrového řízení na funkci ředitele Komory auditorů. Uvedu zde jen stručně některé dle mého názoru rozhodující oblasti.

Cílem Komory je vytvářet odborné zázemí našim členům, poskytovat jim informační servis a posilovat profesionální úroveň auditorů. Prioritním zájmem Komory směrem k veřejnosti je vysvětlovat a objasňovat, v čem spočívá činnost auditorů, a přiblížit problematiku auditorské profese nejen v rámci republiky, ale i v mezinárodním kontextu.

Za hodnoty, které jsou pro Komoru klíčové, považuji:

- trvale vysokou kvalitu poskytovaných služeb, které jsou užitečné, přehledné a spolehlivé,
- aktualizace a včasné přijímání profesních standardů,
- vysokou úroveň dohledu nad auditorskou činností,
- spokojenost členů Komory prostřednictvím schopnosti vnímat jejich potřeby a rychle na ně reagovat,
- přátelské a korektní vztahy se všemi partnery,

- loajální a spokojené zaměstnance, motivující pracovní prostředí a přátelské pracovní vztahy,
- být součástí mezinárodního systému s pravidly, která jsou v souladu se zákony EU, a mezinárodních profesních organizací.

Nastavení klíčových strategických cílů Komory je nezbytné pro její jasné vymezení tak, aby jednoznačně nastaveným vizím byla podřízena skladba portfolia nabízených služeb, zdrojů a prostředků k dosažení těchto cílů.

Na co se chcete ve své práci pro auditorskou profesi zaměřit především?

Mým cílem je uplatňování zásad manažerského řízení vycházející z jasně nastaveného rámce pravidel pro corporate governance. V prvních týdnech bych se rád seznámil se zástupci klíčových úseků Komory (oddělení metodiky účetnictví a auditu a oddělení kontroly) a získal jejich maximální podporu.

V počátečním období se především soustředím na:

- pravidelnou komunikaci s volenými orgány komory a odbornými výbory,
- komplexní analýzu interní situace v Komoře,

- interní komunikaci se zaměstnanci,
- řešení aktuálních potřeb a
- rozvoj spolupráce s členskou základnou Komory auditorů.

Čemu se věnujete ve volném čase a jak relaxujete?

Myslím si, že jsem sportovně založený člověk. Jezdím na kole, rekreačně lyžuji, mám rád turistiku a nevyhýbám se ani kolektivním sportům. Jsou dvě věci, kterým také stěží odolám, a těmi jsou dobrá kniha a počítač.

Největším koníčkem je mi však rodina. Pokud mi to čas dovolí, věnuji se své dceři, které je nyní dva a půl roku a je báječná. Vždy mě plně vtáhne do svého světa a já se naprosto odreaguji od všech problémů.

Děkujeme za rozhovor a přejeme Vám hodně odvahy a úspěchů v nové práci a dobrou součinnost ze strany všech zainteresovaných osob.

Rozhovor vedla Athina Lérová

Novela zákona o veřejných zakázkách

Dne 30. srpna byl ve Sbírce zákonů (částka 90) vyhlášen zákon č. 258/2011 Sb., kterým se mění zákon č. 137/2006 Sb., o veřejných zakázkách, ve znění pozdějších předpisů. Zákon nabyl účinnosti třináctým dnem od dne jeho vyhlášení, tj. 12. září 2011.

Zadávání veřejných zakázek je v Česku jednou z nejvíce kritizovaných oblastí. V Česku se ročně vypisují veřejné zakázky za 600 miliard korun. Podle odhadů Transparency International se z celkového finančního objemu zakázek ztrácí více než deset procent. Ministerstvo pro místní rozvoj ve spolupráci s Americkou obchodní komorou, Národní ekonomickou radou vlády (NERV) nebo Platformou pro transparentní veřejné zakázky připravilo další novelu, která by měla vést ke zlepšení současného stavu.

Novela je tak výsledkem spolupráce široké skupiny expertů a má naplnit programové prohlášení vlády v boji proti korupci v oblasti zadávání veřejných zakázek ze srpna 2010. Vychází přitom z legislativních požadavků Evropské unie, která zdůvodňuje vznik nové legislativy tím, že nákup zboží a služeb v odvětví obrany má často citlivou povahu, z níž vyplývají specifické požadavky zadavatelů. V takových citlivých oblastech potom neexistence jednotných pravidel pro celou EU poškozují otevřenost trhů mezi jednotlivými členskými státy.

Hlavním cílem novely je více zprůhlednit systém zadávání veřejných zakázek, zejména v oblasti obrany a bezpečnosti, a posílit možnost kontroly vynakládání

veřejných prostředků. Novela dále upravuje zjednodušení podmínek pro uchazeče, proces výběru nejvhodnější nabídky a omezuje zadávání zakázek bez výběrového řízení.

Novinkou jsou bezpečnostní prověrky, kterými musí povinně projít obě strany kontraktu u veřejných zakázek o předpokládané hodnotě převyšující 300 milionů korun bez DPH (tzv. citlivá činnost).

Zadávání veřejných zakázek, soutěže o návrh a řízení o přezkoumání úkonů zadavatele zahájené před dnem nabytí účinnosti tohoto zákona se dokončí podle dosavadních právních předpisů.

Další materiály vztahující se k problematice veřejných zakázek najdete v e-příloze tohoto čísla.

-av-



Jak vymezit neziskovky?



Tomáš Zouhar

Definovat nestátní neziskový sektor může být na první pohled úkol velmi snadný a jistě se najde mnoho lidí, kteří by s tímto úkolem byli hotovi mrknutím oka. Pravdou je, že vyjmenování klasických „neziskovek“ (také označovaných jako dobročinné, občanské nebo nestátní) zabere skutečně jen chvíli:

občanská sdružení, obecně prospěšné společnosti, nadace, nadační fondy, církevní právnické osoby. Tímto stručným výčtem právních forem definuje nestátní neziskové organizace (dále jen NNO) v ČR například Rada vlády pro nestátní neziskové organizace (dále jen RVNNO). Optika právních forem je jistě možná, pro identifikaci konkrétních subjektů dokonce nutná, ale může vést k nejasnostem a v horším případě způsobovat praktické potíže. Ačkoliv bychom si pro potřeby účetní, auditorské a kontrolní mohli vystačit pouze s přehledem ve vyhlášce 504/2002 Sb., dále stručně nastíním, že spoléhat se pouze na právní pohled a nebrat v úvahu ekonomickou, majetkovou a členskou podstatu, zdroje financování či účel založení, nemusí být dostatečně vypovídající. Je třeba na NNO pohlížet i obecnějším pohledem a pro porovnávání organizací z různých zemí použít nejlépe mezinárodně platné, zažité a uznávané definice. Všeobecně přijímaná definice L. M. Salomona a H. K. Anheiera¹⁾ pracuje s pěti základními znaky neziskové organizace:

- Institucionalizace – formální nebo právní subjektivita, organizační struktura.
- Neziskovost – založena za jiným účelem než dosahování zisku²⁾, nerozdělování zisku.
- Nezávislost – především na vládních institucích, soukromý prvek.
- Samospráva – řízení a organizační struktury, vlastní kontrola.
- Dobrovolnost – vznik, činnost, členství, financování.

V duchu těchto charakteristik již několik let Český statistický úřad připravuje tzv. satelitní účet neziskových institucí, který čerpá údaje od jednotek zařazených do všech sledovaných sektorů národních účtů: nefinanční podniky, finanční podniky, vládní instituce, domácnosti a neziskové instituce sloužící domácnostem. Metodika koordinovaná na mezinárodní úrovni umožňuje kvantifikovat přínosy NNO v hodnotovém (např. podíl na HDP) i naturálním vyjádření (např. objem dobrovolnické práce). Z následující tabulky je patrné, že tato klasifikace je mnohem širší než v případě RVNNO a v případě vysokých škol a veřejných výzkumných institucí se pohybuje na hraně výše uvedené definice.

Z pohledu účetní legislativy je neziskový sektor vymezen poměrně jasně, zároveň však dosti široce. Výčet právních forem i konkrétních subjektů v poznámkách pod čarou ve druhém paragrafu vyhlášky č. 504/2002 Sb. pamatuje

Počet nestátních neziskových organizací k 31. 12. 2010

Právní forma	Kód	Evidovaný počet	z toho aktivních*
Nadace	117	477	300
Nadační fond	118	1 280	643
Obecně prospěšná společnost	141	2 031	1 192
Společenství vlastníků jednotek	145	48 077	6 157
Sdružení (svaz, spolek, společnost, klub aj.)	701	72 620	21 283
Organizační jednotka sdružení	731	32 696	13 704
Církevní organizace	721	4 362	2 236
Vysoká škola	601	27	27
Školská právnická osoba	641	161	153
Veřejná výzkumná instituce	661	73	73
Politická strana, politické hnutí	711	171	53
Organizační jednotka politické strany, politického hnutí	732	192	64
Stavovská organizace – profesní komora	741	107	78
Komora (s výjimkou profesních komor)	745	231	141
Zájmové sdružení právnických osob	751	1 196	563
Honební společenstvo	761	4 108	1 199
CELKEM	X	167 809	47 866

Zdroj: Veřejná databáze ČSÚ – Ekonomické subjekty podle právní formy (<http://vdb.czso.cz>)

* dle zjištění ČSÚ

na všechny typy existujících organizací, zároveň předpokládá i možnost vzniku nových forem (např. veřejných výzkumných institucí) či konkrétních nepodnikatelských subjektů zvláštního určení. Vyhláška současně přenechává subjekty veřejného sektoru, ač také nevýdělečného charakteru, jiné legislativní úpravě – dříve „sesterské“ vyhlášce č. 505/2002 Sb., v současnosti nahrazené vyhláškou č. 410/2009 Sb. v rámci reformy účetnictví státu. Uvedený výčet a negativní vymezení od veřejných institucí a obchodních společností založených za účelem podnikání de facto říká, že pokud má účetní jednotka vést účetnictví a nespadá do jedné z kategorií podnikatel, finanční instituce (případně zdravotní pojišťovna) nebo veřejný sektor, bude se řídit společnými pravidly pro ostatní. V konečném důsledku musí všechny NNO dodržovat stejné postupy a strukturu výkazů bez ohledu na specifika jednotlivých oblastí činnosti, majetkovou podstatu nebo způsob financování. Od roku 2011 dochází k částečnému omezení ustanovení paragrafu 38a zákona o účetnictví, který vyjmenovaným NNO do obrátu tří miliony Kč za rok (především občanským sdružením) dosud umožňuje místo účetnictví vést účetní evidenci na úrovni jednoduchého účetnictví. Usnesením vlády³⁾ se možnost získání dotace z veřejných prostředků

¹⁾ Salomon, L. M. – Anheier, H. K.: *Defining the Nonprofit Sector: A Cross-national Analysis*. Manchester University Press, 1997.

²⁾ Nezaměňovat s pojmem „nedosahování zisku“.

³⁾ Zásady vlády pro poskytování dotací ze státního rozpočtu České republiky nestátním neziskovým organizacím ústředními orgány státní správy (příloha usnesení vlády č. 1333 ze dne 3. listopadu 2008).

váže na vedení plnohodnotného účetnictví bez ohledu na výši přidělené podpory.

Přestože podnikatelské, veřejné a neziskové organizace mají dost společného v oblasti účetnictví a výkaznictví, lze logicky nalézt i mnoho rozdílů plynoucích především z rozdílného poslání jednotlivých účetních jednotek. Zatímco pro podnikatelské jednotky je charakteristickým cílem maximalizace zisku, resp. finanční hodnoty pro zainteresované hráče (vlastníky, věřitele, atd.), neziskové jednotky sledují obecný, veřejný či vzájemný prospěch a hledisko maximálního kladného hospodářského výsledku je potlačeno. Pro větší NNO je také typické vícezdrojové financování se všemi důsledky detailního sledování přijatých účelových prostředků formou fondového účetnictví nebo rozlišováním výnosů a příjmů projektovým a zakázkovým způsobem. Vlivem různých zdrojů, dotačních titulů a rozličných pravidel poskytovatelů se také neziskové jednotky často potýkají s rozdělováním nepřímých nákladů společně režie na jednotlivé zdroje financování, což u podnikatelských subjektů představuje problém pouze interního řízení.

S veřejnými organizacemi (organizační složky státu, příspěvkové organizace, kraje, obce, státní fondy apod.) mají NNO společný rys neziskovosti, závaznosti rozpočtu

účelových prostředků a do jisté míry i zastupitelnost v oblasti poskytovaných služeb, i když častým impulsem k založení nestátní organizace je spíše absence a selhávání veřejného sektoru v určité oblasti. V blízké budoucnosti by mělo vlivem reformy účetnictví státu dojít i ke sblížení veřejného a soukromého neziskového sektoru v základní koncepci akruálního účetnictví. To by mohlo usnadnit NNO řízení a nakládání s dotačními zdroji z veřejných rozpočtů. Na druhou stranu principiální nezávislost a dobrovolnost nestátních organizací bude oproti veřejnému sektoru hrát vždy hlavní roli a to nejenom ve vykazování aktivity a finanční pozice.

Článek byl zpracován jako jeden z výstupů řešení projektu „Průzkum aktuálních souvislostí finančního výkaznictví neziskových organizací v ČR“ Interní grantové agentury Vysoké školy ekonomické v Praze, číslo projektu F1/22/2011.

Tomáš Zouhar

Ing. Tomáš Zouhar vystudoval obor Účetnictví a finanční řízení podniku na VŠE v Praze, kde od roku 2006 pracuje na pozici hlavního účetního. V rámci svého doktorského studia se soustředí na nestátní neziskové organizace.

Účetní jednotky, u kterých hlavním předmětem činnosti není podnikání



Martina Smetanová

K účetním jednotkám, u kterých hlavním předmětem činnosti není podnikání – tyto účetní jednotky jsou často označovány za nevýdělečné nebo neziskové – patří podle platné legislativy*: politické strany a hnutí, občanská sdružení, církve a náboženské společnosti, obecně prospěšné společnosti, zájmová sdružení právnických osob, organizace s mezinárodním prvkem,

nadace a nadační fondy, společenství vlastníků jednotek, veřejné vysoké školy a jiné účetní jednotky, které nebyly založeny a zřízeny za účelem podnikání.

Z členění, které používá poradní orgán vlády České republiky, tj. Rada vlády pro nestátní neziskové organizace**, je možné pod označením neziskové chápat dva typy, resp. dvě skupiny organizací:

- Státní (vládní, veřejné) neziskové organizace, které zabezpečují převážně realizaci výkonu veřejné správy.

Jejich posláním je podílet se na výkonu veřejné správy na úrovni státu, regionu nebo obce.

- Nestátní (nevládní, občanské, soukromé) neziskové organizace, jejichž existence vychází ze schopnosti lidí organizovat a vzájemně usměrňovat své jednání. Jde o podílení se na veřejné politice, kdy se občané sdružují do různých druhů neziskových organizací. Do této skupiny organizací řadíme především občanská sdružení, obecně prospěšné společnosti a nadace a nadační fondy. Jsou to organizace, které se zabývají činnostmi, pro které byly založeny nebo zřízeny a které vyplývají z jejich poslání. Tyto činnosti jsou uvedeny v jejich stanovách, nebo v jiném základním dokumentu.

Světová banka považuje za nevládní neziskové organizace, kromě nevládních univerzit a výzkumných pracovišť, především ty, jejichž aktivity „zmírňují utrpení, podporují zájmy chudých, chrání životní prostředí, poskytují základní sociální služby nebo vedou k rozvoji komunit“.

* Vyhláška 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.

** Rada vlády pro nestátní neziskové organizace je stálým poradním, iniciativním a koordinačním orgánem vlády České republiky v oblasti nestátních neziskových organizací. Byla zřízena usnesením vlády z 10. června 1992 č. 428 jako Rada pro nadace. Usnesením vlády z 30. března 1998 č. 223 byla transformována na Radu vlády pro nestátní neziskové organizace. Rada soustřeďuje, projednává a prostřednictvím svého předsedy / předsedkyně předkládá vládě materiály, týkající se nestátních neziskových organizací a vztahující se k vytváření vhodného prostředí pro jejich existenci a činnost.

Politické strany a politická hnutí

V souladu se zákonem č. 424/1991 Sb., o sdružování v politických stranách a v politických hnutích, ve znění pozdějších předpisů, mají občané právo se sdružovat v politických stranách a v politických hnutích. Výkon tohoto práva slouží k jejich účasti na politickém životě společnosti, zejména pak na vytváření zákonodárných sborů, orgánů vyšších územních samosprávných celků a orgánů místní samosprávy.

Založit stranu a hnutí mohou nejméně tři občané České republiky starší 18 let. Členy mohou být pouze občané České republiky starší 18 let; občan může být členem pouze jedné strany nebo jednoho hnutí.

Strany a hnutí jsou právnickými osobami a podléhají registraci na Ministerstvu vnitra České republiky. Podle webových stránek ministerstva je v roce 2011 zaregistrováno celkem 82 aktivních politických stran a 58 aktivních politických hnutí.

Hnutí a strany jsou povinny předložit každoročně do 1. dubna Poslanecké sněmovně k informaci výroční finanční zprávu, která zahrnuje:

- roční účetní výkazy,
- zprávu auditora o ověření roční účetní závěrky s výrokem bez výhrad,
- přehled o celkových příjmech a výdajích v členění na provozní a mzdové výdaje, výdaje na daně a poplatky a výdaje na volby,
- přehled o darech a dárcích s uvedením výše peněžitého daru, jména, příjmení, data narození a adresy místa pobytu dárce; je-li dárce právnická osoba, uvede se její obchodní firma nebo název, sídlo a identifikační číslo osoby,
- přehled o hodnotě majetku získaného dědictvím; pokud hodnota takto získaného majetku přesahuje 100 000 Kč, uvede se zůstavitel,
- přehled o členech, jejichž celkový členský příspěvek za rok je vyšší než 50 000 Kč s uvedením výše tohoto příspěvku, jejich jména, příjmení, data narození a adresy místa pobytu.

Občanská sdružení

Občanská sdružení jsou nejstarší a nejrozšířenější formou nevládní neziskové organizace v České republice. Jejich činnost je upravena zákonem č. 83/1990 Sb., o sdružování občanů, ve znění pozdějších předpisů.

Účelem občanských sdružení může být buď sdílení společných zájmů (např. sportovní kluby, myslivecká sdružení apod.) nebo nějaká obecně prospěšná činnost (poskytování sociálních služeb, vzdělávací a informační aktivity apod.). Vznikají registrací na Ministerstvu vnitra České republiky. Členy mohou být jak fyzické, tak právnické osoby. Založit je mohou nejméně tři občané, z nichž alespoň jeden musí být starší 18 let.

Občanská sdružení mohou vlastním jménem podnikat, případný zisk však musí být použit na dosahování cílů sdružení. V roce 2011 existuje, podle webových

stránek Ministerstva vnitra České republiky, přes 85 tisíc aktivních občanských sdružení.

Povinnost auditu účetní závěrky není zákonem stanovena. Tato povinnost však může vyplývat ze smluvního ujednání mezi poskytovatelem finančních prostředků a sdružením jako jejich příjemcem.

Círky a náboženské společnosti

Círky a náboženské společnosti jsou podle zákona č. 3/2002 Sb., o svobodě náboženského vyznání a postavení církví a náboženských společností, ve znění pozdějších předpisů, definované jako dobrovolná společenství osob s vlastní strukturou, orgány, vnitřními předpisy, náboženskými obřady a projevy víry, založené za účelem vyznávání určité náboženské víry, ať veřejně nebo soukromě, a zejména s tím spojeného shromažďování, bohoslužby, vyučování a duchovní služby. Z dostupných informací vyplývá, že v České republice je zaregistrováno 26 církví.

Povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem není zákonem stanovena.

Obecně prospěšné společnosti

Činnost obecně prospěšných společností („OPS“) je upravena zákonem č. 248/1995 Sb., o obecně prospěšných společnostech, ve znění pozdějších předpisů. Účelem OPS je poskytování obecně prospěšných služeb uvedených v zakládací listině. Zákon poskytuje zakladateli významná práva. Může jmenovat členy správní rady, která je statutárním orgánem OPS, a dozorčí rady, jež je jejím kontrolním orgánem. Tak může přímo ovlivňovat i její činnost. Může se však rozhodnout, že tuto pravomoc svěří jiné osobě nebo že bude jmenovat orgány na návrh jiných osob. Může změnit nebo zrušit rozhodnutí správní rady o zrušení OPS.

Organizace vzniká dnem zápisu do rejstříku obecně prospěšných společností vedeným příslušným soudem. Zakladateli OPS mohou být fyzické i právnické osoby.

Řádnou a mimořádnou účetní závěrku musí mít ověřenu auditorem OPS, které jsou příjemci dotací nebo jiných příjmů ze státního rozpočtu, z rozpočtu obce, případně z rozpočtu jiného územního orgánu nebo od státního fondu, jejichž celkový objem přesáhne v účetním období, za něž je účetní závěrka sestavována, jeden milion Kč, nebo ve výši čistého obrátu OPS překročily deset milionů Kč.

OPS, v souladu s platnou legislativou, vypracovává a zveřejňuje výroční zprávu.

Zájmová sdružení právnických osob

Právnické osoby mohou podle zákona č. 40/1964 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů, vytvářet k ochraně svých zájmů nebo k dosažení jiného účelu zájmová sdružení právnických osob.

K založení se vyžaduje písemná zakladatelská smlouva uzavřená zakladateli, nebo schválení o založení na ustavující členské schůzi. O založení sdružení

se na této schůzi sepíše zápis obsahující seznam zakládajících členů sdružení s uvedením jejich jména (názvu) a bydliště (sídla) a podpisy členů. Ke smlouvě nebo zápisu o ustavující členské schůzi musí být přiloženy statuty a určení osob oprávněných jednat jménem sdružení, které schválí zakladatelé nebo ustavující schůze.

Sdružení je právnickou osobou, která svým majetkem odpovídá za nesplnění svých povinností. Právní způsobilosti nabývá sdružení zápisem do registru sdružení vedeného u krajského úřadu.

Ověření účetní závěrky auditorem není zákonem stanoveno.

Organizace s mezinárodním prvkem

Zákon č. 116/1985 Sb., o podmínkách činnosti organizace s mezinárodním prvkem v Československé socialistické republice, ve znění pozdějších předpisů stanoví podmínky, za kterých může být zřízena, vyvíjet činnost nebo mít sídlo organizace s mezinárodním prvkem.

Pojmem organizace s mezinárodním prvkem se rozumí mezinárodní nevládní organizace.

Žádost o zřízení organizace mohou podat nejméně tři fyzické osoby (přípravný výbor). Jedna z nich, zmocněnec, je oprávněna jednat jménem přípravného výboru. Členy přípravného výboru organizace mohou být občané České republiky i cizinci.

Žádost o povolení zřídit organizaci s mezinárodním prvkem nebo o povolení vyvíjet činnost nebo mít sídlo takové organizace na území naší republiky se podává Ministerstvu vnitra České republiky.

Ověření účetní závěrky auditorem není zákonem stanoveno.

Nadace a nadační fondy

Nadace nebo nadační fond jsou podle zákona č. 227/1997 Sb., o nadacích a nadačních fondech, ve znění pozdějších předpisů účelová sdružení majetku zřízená a vzniklá pro dosahování obecně prospěšných cílů. Obecně prospěšným cílem je zejména rozvoj duchovních hodnot, ochrana lidských práv nebo jiných humanitárních hodnot, ochrana přírodního prostředí, kulturních památek a tradic a rozvoj vědy, vzdělání, tělovýchovy a sportu.

Nadace nebo nadační fond je právnickou osobou. Majetek nadace tvoří nadační jmění a ostatní majetek nadace. K dosahování účelu, pro který byla zřízena používá nadace výnosů z nadačního jmění a ostatní majetek nadace. Nadační jmění je peněžní vyjádření souhrnu peněžitých i nepeněžitých vkladů a nadačních darů zapsaných v nadačním rejstříku.

Nadační fond používá k dosahování účelu, pro který byl zřízen, všechn svůj majetek.

Nadace nebo nadační fond se zřizuje písemnou smlouvou uzavřenou mezi zřizovatelem nebo zakládací listinou, je-li zřizovatel jediný, anebo závětí. Zřizuje-li se nadace nebo nadační fond smlouvou, musí být pravost podpisu zřizovatelů na smlouvě úředně ověřena;

zřizuje-li se nadace nebo nadační fond zakládací listinou či závětí, musí být nadační listina pořízena ve formě notářského zápisu.

Celková hodnota nadačního jmění nesmí být nižší než 500 000 Kč a po dobu trvání nadace se nesmí snížit pod tuto hodnotu.

Nadační jmění může být tvořeno pouze peněžními prostředky, cennými papíry, nemovitými a movitými věcmi, jakož i jinými majetkovými právy a jinými majetkovými hodnotami, které splňují předpoklad trvalého výnosu a neváznou na nich zástavní práva.

Ostatní majetek nadace nebo majetek nadačního fondu může být tvořen pouze peněžními prostředky, cennými papíry, nemovitými a movitými věcmi, jakož i jinými majetkovými právy a jinými majetkovými hodnotami, na nichž neváznou zástavní práva.

Statut nadace nebo nadačního fondu upravuje postup pro jednání orgánů nadace nebo nadačního fondu, podmínky pro poskytování nadačních příspěvků, popřípadě okruh osob, kterým je lze poskytovat, způsob, jakým se nadační příspěvky poskytují, jakož i další otázky, které mají být podle zákona obsaženy v nadační listině a ve statutu nadace nebo nadačního fondu.

Nadace nebo nadační fond vzniká dnem zápisu do rejstříku. Návrh na zápis nadace nebo nadačního fondu do rejstříku podává zřizovatel, popřípadě vykonavatel závěti nebo osoba k tomu písemně zmocněná.

Roční účetní závěrka nadace musí být ověřena auditorem. Roční účetní závěrka nadačního fondu musí být ověřena auditorem za kalendářní rok, v němž úhrn celkových nákladů nebo výnosů vykazovaných nadačním fondem převyšší tři miliony korun, nebo pokud majetek nadačního fondu je vyšší než tři miliony Kč.

Společenství vlastníků jednotek

Společenství vlastníků jednotek je podle zákona č. 72/1994 Sb., kterým se upravují některé spoluvlastnické vztahy k budovám a některé vlastnické vztahy k bytům a nebytovým prostorům a doplňují některé zákony (zákon o vlastnictví bytů), ve znění pozdějších předpisů právnickou osobou, která je způsobilá vykonávat práva a zavazovat se pouze ve věcech spojených se správou, provozem a opravami společných částí domu, popřípadě vykonávat činnosti v rozsahu tohoto zákona a činnosti související s provozováním společných částí domu, které slouží i jiným fyzickým nebo právnickým osobám. Společenství může nabývat věci, práva, jiné majetkové hodnoty, byty nebo nebytové prostory.

Společenství vzniká v domě s nejméně pěti jednotkami, z nichž alespoň tři jsou ve vlastnictví tří různých vlastníků, a to dnem doručení listiny s doložkou o vyznačení vkladu do katastru nemovitostí nebo jiné listiny, kterou příslušný státní orgán osvědčuje vlastnické vztahy k jednotce, poslednímu z těchto vlastníků. Příslušný katastrální úřad vyrozumí ostatní vlastníky jednotek o provedení vkladu vlastnictví jednotky do katastru nemovitostí. Další osoby, které nabyly vlastnictví

k jednotce jiným způsobem než smlouvou, jsou povinny o tom uvědomit původního vlastníka budovy.

Nejvyšším orgánem společenství je shromáždění, statutárním orgánem je výbor nebo pověřený vlastník. Za výbor jedná navenek jeho předseda, kterého výbor zvolí z řad členů výboru.

Základním dokumentem společenství vlastníků jednotek jsou stanovy.

Ověření účetní závěrky auditorem není zákonem stanoveno.

Veřejné vysoké školy

Vysoká škola je podle zákona č. 111/1998 Sb., o vysokých školách a o změně a doplnění dalších zákonů, ve znění pozdějších předpisů, právnickou osobou, která sestavuje rozpočet na kalendářní rok a hospodaří podle něj. Rozpočet nesmí být sestavován jako deficitní.

Financování veřejných vysokých škol je pomocí dotací ze státního rozpočtu. Dalšími zdroji mohou být poplatky spojené se studiem, výnosy z majetku, příjmy ze státních fondů a z rozpočtů obcí, výnosy z doplňkové činnosti a dary.

Veřejná vysoká škola je povinna každoročně vypracovat, předložit ministerstvu a zveřejnit výroční zprávu o činnosti a výroční zprávu o hospodaření vysoké školy, která mimo jiné obsahuje: roční účetní

závěrku a zhodnocení základních údajů v ní obsažených, výrok auditora k roční účetní závěrce, pokud byla auditorem ověřena, přehled o peněžních příjmech a výdajích, přehled rozsahu příjmů a výnosů v členění podle zdrojů, vývoj a konečný stav fondů, stav a pohyb majetku a závazků, úplný objem nákladů v členění na náklady pro plnění činností doplňkových a ostatních.

Martina Smetanová

Mgr. Martina Smetanová zastává funkci supervizora v oddělení auditu společnosti Deloitte, kde pracuje od roku 2001. Specializuje se na poskytování služeb klientům z oblasti veřejného sektoru. Je členkou Výboru pro veřejný sektor KA ČR, který od roku 2008 spolupracuje s MF ČR, odborem kontroly a oddělením metodiky účetnictví veřejného sektoru. Spolupráce je věnována zejména standardizaci dokumentů určených pro obce, kraje a dobrovolné svazky obcí a postupů pro provádění přezkoumání hospodaření těchto účetních jednotek. Od roku 2009 je členkou metodického týmu společnosti ICÚ, a.s., který se zaměřuje na reformu veřejných financí. Intenzivně se věnuje lektorské a publikační činnosti.



Garantujeme Vám úsporu práce

nová verze spuštěna!!!

2.9

aust – software jako výhoda.

Jako jediný software pro auditory pokrývá Faust celou auditorskou agendu (spis, testy, výběr vzorků). Dejte na doporučení Vašich kolegů a vyzkoušejte systém Faust přímo při Vaší práci.

Přednosti

Fausta oproti konkurenci:

- ▶ technické řešení systému
- ▶ přehlednost a ovladatelnost
- ▶ možnost individuálního rozšíření
- ▶ neustálý a pravidelný rozvoj
- ▶ propracovanější práce s účetními deníky klientů
- ▶ jednoduché a rychlé naplnění spisu auditora
- ▶ pozitivní hodnocení kontrolních komisí KAČR
- ▶ cena

Neziskové organizace



Alenka
Bozděchová

Neziskové organizace jsou organizacemi, které využívají finanční prostředky pro různé činnosti, jež nejsou podnikáním, a na veřejně prospěšné účely. Právní subjektivitu získávají dnem registrace, nebo jim právní subjektivita vzniká přímo ze zákona. Výčet organizací je široký, vybírám proto jen některé z nich,

které nejsou zřízeny státem nebo obcí:

- nadace a nadační fondy;
- obecně prospěšné společnosti;
- občanská sdružení, odborové organizace, společenství vlastníků bytových jednotek;
- politické strany a politická hnutí;
- registrované církve a náboženské společnosti;
- zájmová sdružení právnických osob, mají-li právní subjektivitu.

Poskytování činností neziskovými organizacemi je zohledněno v daňovém režimu, neboť tyto organizace jsou považovány za poplatníky, kteří nejsou založeni nebo zřízeni za účelem podnikání. Předmětem daně z příjmů nejsou příjmy z jednotlivých druhů činností vyplývajících z jejich poslání jen za podmínky, že vynaložené náklady (výdaje) jsou vyšší než tyto příjmy. Dále předmětem daně nejsou např. dotace, příspěvky a jiné podpory z rozpočtu státu, kraje, obce, státních fondů, z rozpočtu EU a cizích států, úroky z vkladů na běžném účtu. Podstatným zvýhodněním pro poplatníky, kteří nebyli založeni nebo zřízeni za účelem podnikání je možnost za splnění určitých podmínek snížit základ daně až o 30 %, maximálně o 1 mil. Kč. V případě, že 30% snížení činí méně než 300 tis. Kč, lze odečíst částku ve výši 300 tis. Kč, maximálně však do výše základu daně.

Zdroje financování neziskových organizací

Mezi zdroje financování náleží jak *vlastní zdroje* – příjmy od klientů, příjmy z členských příspěvků, příjmy z vedlejších činností, příjmy z reklam a příjmy z nakládání s majetkem a pronájmy, ale také spoléhání se na *obvyklé veřejné zdroje*, jako jsou

- dotace od ministerstev, z rozpočtu kraje, z rozpočtu obce aj.,
- přijaté dary na základě oslovování firem i jednotlivců se žádostmi o podporu.

Vlastní zdroje ve formě příjmů z reklam, členských příspěvků a příjmů z nájemného podléhají zdanění s tím, že od daně jsou osvobozeny např. členské příspěvky přijaté zájmovými sdruženími právnických osob, profesními komorami s nepovinným členstvím, občanskými sdruženími včetně odborových organizací, politickými stranami a politickými hnutími, výnosy

z kostelních sbírek, příjmy členů registrovaných církví a náboženských společností, příjmy plynoucí z pronájmu nemovitostí, které jsou součástí nadačního jmění a jsou zapsány v nadačním rejstříku, jakož i dalších příjmů z nadačního jmění.

Obvyklé veřejné zdroje

Dotace z rozpočtu krajů nebo obcí

jsou poskytovány na základě žádosti po schválení v zastupitelstvech. Uzavřená smlouva s žadatelem určuje podmínky, za kterých lze dotaci přijmout pro úhradu běžných provozních nákladů příjemce nebo investičních nákladů. Dotace je ve smyslu zákona č. 320/2001 Sb., o finanční kontrole ve veřejné správě a o změně některých zákonů ve znění novel, veřejnou finanční podporou a vztahují se na ni všechna ustanovení tohoto zákona. Příjemce dotace je povinen umožnit poskytovateli provádění průběžné a následné kontroly čerpání prostředků dotace včetně vyúčtování za příslušné období, zpravidla kalendářní rok. Nevyčerpané nebo neoprávněně použité prostředky je příjemce povinen vrátit. Neoprávněně použité prostředků podléhá sankcím.

Přijaté dary

nejsou předmětem daně z příjmů. Od daně darovací jsou osvobozena bezúplatná nabytí majetku nadačními nebo nadačními fondy, obecně prospěšnými společnostmi, církvemi a náboženskými společnostmi a dary přijaté na financování kultury, školství, výchovy a ochrany dětí, vzdělávání, zdravotnictví, sociální péče, ekologie, ochrany zvířat, tělovýchovy, sportu, požární ochrany a další.

Shromažďování finančních prostředků, které konají politické strany a politická hnutí, spolky, společnosti, svazy, hnutí a jiná občanská sdružení, odborové organizace mezi svými členy za účelem dosažení prostředků k plnění svých úkolů, a dále shromažďování finančních prostředků církvemi a náboženskými společnostmi v kostelech, modlitebnách a jiných místech určených k provádění náboženských úkonů, bohoslužeb a obřadů se nepovažuje za veřejnou sbírku dle zákona č. 117/2001 Sb., o veřejných sbírkách ve znění zákona č. 281/2009 Sb.

Činnost neziskových organizací

Předmětem činnosti neziskových organizací, jak již bylo uvedeno, není podnikání. Činnosti neziskových organizací jsou stanoveny zvláštními předpisy, statutem, stanovami, zřizovacími a zakladatelskými listinami.

Neziskové organizace poskytují sociální služby (např. Betlém, organizační složka diecézní Charity ČCE), ochranu životního prostředí (např. organizace s mezinárodním prvkem jako Greenpeace), ochranu přírodních zdrojů (např. honební společenstva, myslivecká sdružení), sportovní vyžití (např. tělovýchovná jednota

Sokol, sportovní kluby), různé služby k ochraně zájmů sdružených právnických osob (např. Sdružení dovozců zemědělské techniky, služby vedení registrů dlužníků leasingových společností a spotřebitelských úvěrů – – Solus, zájmové sdružení právnických osob), dále služby pro zájmovou činnost dětí a mládeže, kulturu, vzdělání a jiné.

Zvláštní předpisy pro vybrané právnické osoby

- Nadace a nadační fondy: zákon č. 227/1997 Sb. ve znění novely č. 158/2010 Sb. s účinností od 1. 7. 2010, a pozdějších předpisů, se zápisem v registru nadací u rejstříkového soudu;
- Občanská sdružení: zákon č. 83/1990 Sb., o sdružování občanů ve znění novely č. 424/2010 Sb. účinné dnem 30. 12. 2010, s registrací na Ministerstvu vnitra; zákon č. 449/2001 Sb., o myslivosti pro honební společenstva; zákon č. 126/1992 Sb., pro Červený kříž;
- Odborové organizace: zákon č. 83/1990 Sb., o sdružování občanů;
- Společenství vlastníků jednotek: zákon č. 72/1994 Sb., zákon o vlastnictví bytů; se zápisem v rejstříku společenství vlastníků jednotek u rejstříkového soudu;
- Obecně prospěšné společnosti: zákon č. 248/1995 Sb. ve znění novely č. 231/2010 Sb. s účinností od 1. 11. 2011, se zápisem v registru o.p.s. u rejstříkového soudu;
- Politické strany a politická hnutí: zákon č. 424/1991 Sb., o sdružování v politických stranách a v politických hnutích ve znění zákona č. 345/2010 Sb., s účinností od 1. 11. 2011 s registrací na Ministerstvu kultury;
- Registrované církve a náboženské společnosti: zákon č. 3/2002 Sb., o svobodě náboženského vyznání a postavení církví a náboženských společností, ve znění pozdějších předpisů, s registrací na Ministerstvu kultury;
- Zájmová sdružení právnických osob: ustanovení § 20f – § 20j občanského zákoníku č. 40/1964 Sb., s registrací na krajských úřadech;
- Organizace s mezinárodním prvkem: zákon č. 116/1985 Sb., o podmínkách činnosti organizací s mezinárodním prvkem v ČSSR ve znění zákona č. 157/1989 Sb.;
- Evropské společnosti: zákon č. 627/2004 Sb., o evropské společnosti ve znění novely zákona č. 227/2009 Sb. s účinností od 1. 7. 2010. Na evropskou společnost nelze použít ustanovení zvláštního právního předpisu o podmínkách činnosti organizací s mezinárodním prvkem zákona č. 116/1985 Sb.
Evropská společnost se sídlem na území ČR se zapisuje do obchodního rejstříku a zveřejňuje se v Úředním věstníku Evropských společenství.

Nadace a nadační fondy

Audit účetní závěrky:

Roční účetní závěrka nadace musí být ověřena auditorem.

Roční účetní závěrka nadačního fondu musí být ověřena auditorem za kalendářní rok, v němž úhrn celkových nákladů nebo výnosů vykazovaných nadačním fondem převyšší 3 mil. Kč nebo pokud majetek nadačního fondu je vyšší než 3 mil. Kč.

Výroční zpráva:

Nadace nebo nadační fond vypracovává výroční zprávu nejpozději do šesti měsíců po skončení hodnoceného období. Výroční zpráva se zveřejňuje uložení do sbírky listin u rejstříkového soudu 30 dnů po schválení výroční zprávy správní radou, nejpozději však do konce bezprostředně následujícího účetního období. Vyhotovení výroční zprávy podle zvláštního právního předpisu upravuje § 21 odst. 5) zákona 563/1991 Sb., o účetnictví.

Účetnictví pro nevýdělečné organizace upravuje: Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, vyhláška č. 504/2002 Sb. ve znění pozdějších předpisů a České účetní standardy pro účetní jednotky, u kterých hlavním předmětem činnosti není podnikání.

Ostatní informace:

Nadace nebo nadační fond je právnickou osobou, účelovým sdružením majetku pro dosahování obecně prospěšných cílů.

Rejstříkový soud zapíše také organizační složku zahraniční nadace zřízenou na území ČR, jestliže účel zahraniční nadace je v souladu se zákonem č. 227/1997 Sb., ve znění novel. Zřizuje se nadační listinou, písemnou smlouvou uzavřenou mezi zřizovateli, nebo zakládací listinou, je-li zřizovatel jediný, anebo závětí. Celková hodnota nadačního jmění nesmí být nižší než 500 000 Kč a po dobu trvání nadace se nesmí snížit pod tuto hodnotu. Statut nadace a nadačního fondu upravuje



např. postup pro jednání orgánů, podmínky pro poskytování příspěvků a další otázky s tím, že musí být v souladu s nadační listinou.

Obecně prospěšná společnost (o.p.s.)

Audit účetní závěrky:

Řádnou a mimořádnou účetní závěrku musí mít ověřenu auditorem o.p.s., které jsou příjemci dotací nebo jiných příjmů ze SR, rozpočtu ÚSC, státního fondu při překročení objemu v účetním období 1 mil. Kč, nebo které překročily čistý obrát 10 mil. Kč.

Výroční zpráva:

O.p.s. zveřejňuje výroční zprávu v termínu, který stanoví správní rada, nejpozději však do 6 měsíců po skončení účetního období ve sbírce listin dle § 21 zákona č. 248/1995 Sb., o obecně prospěšných společnostech, a v souladu s § 21 odst. 5 zákona 563/1991 Sb., o účetnictví.

Účetnictví nevýdělečné organizace upravuje:

Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, vyhláška č. 504/2002 Sb. ve znění pozdějších předpisů a České účetní standardy pro účetní jednotky, u kterých hlavním předmětem činnosti není podnikání. Dle § 19 zákona č. 248/1995 Sb., je obecně prospěšná společnost povinna ve svém účetnictví oddělit náklady a výnosy spojené s doplňkovými činnostmi, s obecně prospěšnými službami, ostatními činnostmi a náklady a výnosy spojené se správou společnosti.

Ostatní informace:

Zakladateli obecně prospěšné společnosti mohou být fyzické osoby, Česká republika nebo právnické osoby. O.p.s. se zakládá zakládací smlouvou nebo zakládací listinou vyhotovenou ve formě notářského zápisu. Do rejstříku o.p.s. u rejstříkového soudu se mimo jiné zapisuje druh poskytovaných obecně prospěšných služeb a předmět doplňkové činnosti. Obecně prospěšná společnost, která je soukromou vysokou školou podle zákona č. 111/1998 Sb., o vysokých školách ve znění novely č. 159/2010 Sb. s účinností od 1. 7. 2010, se považuje pro účely zákona o daních z příjmů za veřejnou vysokou školu.

Občanská sdružení

Audit účetní závěrky:

Povinnost auditu účetní závěrky není zákonem stanovena.

Výroční zpráva:

Sestavení výroční zprávy není zákonem stanoveno.

Účetnictví nevýdělečné organizace upravuje:

Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, vyhláška č. 504/2002 Sb. ve znění pozdějších předpisů a České účetní standardy pro účetní jednotky, u kterých hlavním předmětem činnosti není podnikání.

Občanské sdružení vzniklé podle zákona č. 83/1990 Sb., o sdružování občanů, může vést

podvojně účetnictví dle § 9 odst. 3 písm. a) účetnictví ve zjednodušeném rozsahu, anebo za splnění určitých podmínek jednoduché účetnictví dle prováděcí vyhlášky č. 507/2002 Sb., účinné k 31. 12. 2003.

Ostatní informace:

Občané mohou zakládat spolky, společnosti, svazy, hnutí, kluby a jiná občanská sdružení, odborové organizace a sdružovat se v nich. Členy sdružení mohou být i právnické osoby. Práva a povinnosti člena sdružení upravují stanovy sdružení. Stanovy sdružení obsahují zásady hospodaření. Charakteristickým znakem občanského sdružení je členská základna.

Zákon o sdružování občanů č. 83/1990 Sb. se nevztahuje na sdružování občanů

- v politických stranách a politických hnutích,
- k výdělečné činnosti nebo k zajištění řádného výkonu určitých povolání,
- v církvích a náboženských společnostech.

Ministerstvo vnitra ČR vede evidenci sdružení a jejich organizačních jednotek, které jsou oprávněny jednat svým jménem, v základním registru osob včetně údaje o právní formě. Sdružení mohou mezi sebou uzavírat smlouvy o součinnosti k dosažení určitého cíle nebo k uplatňování jiného společného zájmu, smlouvou o součinnosti může být vytvořen svaz zúčastněných sdružení, který je právnickou osobou. Zvláštní postavení má Červený kříž, jehož činnost je upravena zákonem č. 126/1992 Sb.

Politické strany a politická hnutí

Audit účetní závěrky:

Ověření roční účetní závěrky je povinné se zákona.

Výroční zpráva:

Sestavení výroční zprávy upravuje § 21 odst. 5 zákona 563/1991 Sb., o účetnictví. Politické strany a hnutí předkládají úplnou finanční výroční zprávu dle § 18 odst. 5 zákona č. 424/1991 Sb., o sdružování v politických stranách a politických hnutích každoročně do 1. dubna Poslanecké sněmovně na předepsaném formuláři s přílohami dle vzoru formuláře, který stanoví MF svým prováděcím předpisem.

Do výroční finanční zprávy strany a hnutí lze nahlednout nebo pořizovat výpis nebo její opis či kopii v Kanceláři Poslanecké sněmovny.

Účetnictví pro nevýdělečné organizace upravuje:

Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, vyhláška č. 504/2002 Sb. ve znění pozdějších předpisů a České účetní standardy pro účetní jednotky, u kterých hlavním předmětem činnosti není podnikání.

Ostatní informace:

Činnost strany se řídí platnými zákony a stanovami, jejichž obsah je upraven zákonem. Nejvyšším orgánem je sjezd strany, činnost strany zajišťují statutární orgány, strany zřizují kanceláře. Členové strany a hnutí za závazky strany a hnutí neodpovídají a neručí. Hospodaření

stran a hnutí upravuje § 20 zákona o politických stranách a hnutích, dle kterého mají nárok na státní příspěvek za podmínek stanovených zákonem s rozlišením nároku na stálý příspěvek a příspěvek na mandát. Stálý příspěvek činí ročně 6 mil. Kč pro stranu a hnutí, které získaly v posledních volbách do Poslanecké sněmovny 3 % hlasů, za každých i započatých 0,1 % hlasů obdrží strana a hnutí ročně 200 tis. Kč, maximálně však do hranice výše získaných 5 % hlasů do Poslanecké sněmovny. Obdrží-li strana a hnutí více než 5 % hlasů, příspěvek se dále nezvyšuje. V současné době je připravován návrh na snížení příspěvků politickým stranám.

Registrované církve a náboženské společnosti

Audit účetní závěrky:

Audit je ze zvláštního zákona vyžadován pro některá založená účelová zařízení.

Výroční zpráva:

Každoročně je zveřejňována výroční zpráva o výkonu práv zahrnující informace k vyučování náboženství na státních školách, k výkonu duchovenské služby ve vybraných místech a v ozbrojených silách ČR, k financování, k obřadům církevních sňatků, zřizování církevních škol dle § 7 zákona č. 3/2002 Sb.

Účetnictví pro nevýdělečné organizace upravuje: Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, vyhláška č. 504/2002 Sb. ve znění pozdějších předpisů a České účetní standardy pro účetní jednotky, u kterých hlavním předmětem činnosti není podnikání.

Ostatní informace:

Církev a náboženská společnost vzniká dobrovolným sdružením fyzických osob a právnickou osobou se stává registrací. Oprávnění k výkonu práv vzniká ke dni rozhodnutí o registraci církve a náboženské společnosti vydaného na základě návrhu na registraci, který obsahuje základní dokument církve a náboženské společnosti v rozsahu dle ustanovení § 10 zákona č. 3/2002 Sb., o svobodě náboženského vyznání a postavení církví a náboženských společností a o změně některých zákonů.

Účelové zařízení registrované církve a náboženské společnosti

Orgán registrované církve a náboženské společnosti může navrhnout k evidenci podle zákona č. 3/2002 Sb., účelové zařízení registrované církve a náboženské společnosti založené církví a náboženskou společností pro poskytování charitativních služeb. Účelové zařízení poskytuje veřejnosti obecně prospěšné služby pro všechny uživatele za stejných podmínek.

Audit účetní závěrky:

Provádí se u těch účelových zařízení, do jejichž majetku byl vložen majetek státu nebo obce nebo která používají majetek státu nebo obce nebo která jsou příjemci dotací z veřejných rozpočtů.

Výroční zpráva:

Sestavuje se dle § 16a zákona č. 3/2002 Sb. a § 21 odst. 5 zákona 563/1991 Sb., o účetnictví.

Účetnictví pro nevýdělečné organizace upravuje: Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, vyhláška č. 504/2002 Sb. ve znění pozdějších předpisů a České účetní standardy pro účetní jednotky, u kterých hlavním předmětem činnosti není podnikání.

Ostatní informace:

Rejstřík právnických osob je veden Ministerstvem kultury.

Zájmové sdružení právnických osob

Audit účetní závěrky:

Povinnost auditu účetní závěrky není zákonem stanovena.

Výroční zpráva:

Sestavení výroční zprávy není zákonem stanoveno.

Účetnictví pro nevýdělečné organizace upravuje: Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, vyhláška č. 504/2002 Sb. ve znění pozdějších předpisů a České účetní standardy pro účetní jednotky, u kterých hlavním předmětem činnosti není podnikání.

Účetnictví hlavní činnosti je vhodné vést odděleně od účetnictví doplňkových činností, jsou-li takové činnosti na základě živnostenských oprávnění poskytovány.

Ostatní informace:

Sdružení právnických osob se zakládá písemnou zakladatelskou smlouvou nebo schválením ustavující členské schůze, jejichž součástí jsou stanovy. Právně vzniká zápisem do registru sdružení. Nejvyšším orgánem sdružení je členská schůze, řídicím a statutárním orgánem je rada sdružení, výbory projednávají záležitosti předané radou, revizor účtů je orgánem voleným členskou schůzí, provádí běžnou kontrolu hospodaření sdružení, kontroluje účetní závěrku a o výsledku



kontroly předává zprávu členské schůzi, tajemník sdružení je pověřen radou sdružení k administrativnímu zajištění běžného chodu sdružení.

Činnosti prováděné sdružením mohou být omezeny obecně závaznými právními předpisy, např. živnostenským zákonem. Pokud jsou pro některé činnosti potřebná zvláštní povolení podle zvláštních právních předpisů, je třeba takováto povolení získat.

Není výjimkou, že zájmová sdružení právnických osob jsou také plátcí DPH. Z hlediska zákona o DPH poskytují svým členům služby jako protihodnotu zaplaceného členského příspěvku. Tyto služby jsou plněním právnické osoby, které je od daně z přidané hodnoty

osvobozeno bez nároku na odpočet daně dle § 61 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty.

Alenka Bozděchová

Ing. Alenka Bozděchová vystudovala VŠE obor národohospodářské plánování v roce 1980. Jako ekonom pracovala v oblasti cenové tvorby podniku místního průmyslu a účetní metodiky v elektrotechnickém podniku. Auditorské oprávnění od Komory auditorů ČR získala v roce 1991. Od roku 1992 poskytuje auditorské a účetní služby jako OSVČ. Je členkou Výboru pro veřejný sektor KA ČR.

Uznávání aktiv a jejich oceňování v neziskovém sektoru



Zdeněk
Nejezchleb

Jedním z nejvýznamnějších teoretických problémů účetnictví neziskového sektoru je vymezení aktiv a jejich ocenění. České právní předpisy tuto problematiku nijak neřeší, byť se z pohledu vypovídací schopnosti výkazů jedná o otázku naprosto klíčovou. V řadě případů je pouze opisován rámec používaný v podnikatelském sektoru, což vede k řadě problémů.

Zatímco v podnikatelské sféře je existence aktiva spojena primárně s generováním finančních efektů, větší část aktiv v rámci neziskového sektoru ale s tímto účelem spojena není.

Ambicí tohoto příspěvku rozhodně není daný problém vyřešit, pouze definovat některé otázky a přispět tak k určitému zamyšlení nad danou problematikou.

Chápání aktiv

Mezinárodní účetní standardy – aktiva a ocenění

Vzhledem k tomu, že české předpisy v oblasti účetnictví definici aktiva vůbec neobsahují, zkusme se nejprve podívat na související úpravu v Mezinárodních účetních standardech.

Aktivum podle IFRS – jedná se o ekonomický zdroj využívaný podnikem, jehož existence je výsledkem minulých skutečností a od něhož se očekává, že přinese podniku budoucí ekonomický prospěch.

Pokud bychom ale v oblasti veřejného sektoru striktně trvali na tom, že aktivum musí být nositelem budoucího ekonomického prospěchu ve smyslu finančním,

většina v současnosti vykazovaných aktiv v rozvahách neziskových subjektů by neobstála dané definici a neměla by být ani jako aktiva uznána.

Mezinárodní účetní standardy pro veřejný sektor pak přichází s alternativní definicí aktiva:

Aktiva jsou prostředky ovládané účetní jednotkou, které vznikly v důsledku minulých událostí a od nichž se očekává, že přinesou účetní jednotce budoucí ekonomický prospěch nebo využitelný potenciál.

Nově se tedy pracuje s definicí budoucí ekonomický prospěch nebo využitelný potenciál, a to s následující charakteristikou:

Aktiva poskytují účetním jednotkám prostředky ke splnění jejich cílů. Taková aktiva, která jsou používána k dodání výrobků, zboží a k poskytování služeb v souladu s cíli účetní jednotky, která ale bezprostředně nevytvářejí čisté peněžní přítoky, jsou často označována jako využitelný potenciál. Aktiva využívaná k vytváření čistých peněžních přítoků jsou často popisována jako aktiva představující budoucí ekonomický prospěch. Aby byly obsaženy všechny účely, ke kterým lze aktiva využít, používá tento standard pro popis jejich základních vlastností termín budoucí ekonomický prospěch nebo využitelný potenciál.

Abychom si toto uvedli na příkladu – představme si informační centrum (například ve formě obecně prospěšné společnosti). Toto informační centrum má mimo jiné na skladě brožury a mapky, které zdarma rozdává turistům. Pokud bychom v tomto případě vycházeli z definice aktiv určených pro podnikatelský sektor, dostali bychom se do obecného problému, zda tyto zásoby vůbec uznat jako aktiva. Nicméně v chápání výše uvedeném se dostáváme k tomu, že se jedná právě o aktivum určené k dosažení cíle, ke kterému je

organizace zřízena – tedy, že jsou naplněny charakteristiky, které vedou k nutnosti uznat takovou zásobu jako aktivum.

Vraťme se ale nyní ke dlouhodobým aktivům, které nás v rámci tohoto příspěvku budou zajímat nejvíce. Z hlediska IPSAS 17 je obecně pro dlouhodobý majetek používán koncept pořizovací hodnoty u aktiv získaných v rámci takzvaných směnných transakcí, v případě „nesměnných transakcí“ (tedy takových, kdy dochází například k darování, případně převodům například za symbolickou hodnotu) pak v ocenění reálnou hodnotou k okamžiku získání aktiva takovouto transakcí.

Z hlediska následného odepisování využíváme logiku předpokládané využitelnosti, a to jak ve smyslu generování ekonomického prospěchu nebo využitelného potenciálu.

Z hlediska tvorby případných opravných položek se již dostáváme k nutnosti rozdělení aktiv právě ve vztahu k účelu jejich držby podle IPSAS:

- a) peněžotvorná aktiva – tedy taková aktiva, která jsou prvotně držena s prvotním cílem tvorby komerčního výnosu (ve smyslu snahy o ziskové provozování),
- b) nepeněžotvorná aktiva – jsou jiná aktiva než ta, která vytváří peněžní prostředky. Tedy i taková, která sice vedou ke generování peněžních prostředků, nicméně jejichž hlavním účelem je poskytování určité „veřejné služby“.

Logicky pro uživatele účetní závěrky je cennou informací také prezentace objemu peněžotvorných a nepeněžotvorných aktiv.

Pokud se budeme bavit o problematice řešení dopadů „snížení hodnoty“, dochází právě k rozdílnému postupu v případě peněžotvorných aktiv (IPSAS 26) a nepeněžotvorných aktiv (IPSAS 21).

Pokud vezmeme v úvahu nepeněžotvorná aktiva, potenciální snížení hodnoty, které by bylo vyjadřováno tvorbou opravných položek, je testováno na dvou kritériích (s ohledem na charakteristiku daných aktiv, pokud jakákoliv z daných cen dle níže uvedených kritérií převyší účetní hodnotu, není nutno řešit problematiku tvorby opravných položek), a to:

- a) reálné hodnotě snížené o náklady prodeje aktiva – zde se vychází ze skutečnosti, že sice můžeme mít určité aktivum, které nepoužíváme pro komerční výnos, nicméně je potenciálně prodejné na trhu a ocenění aktiva tak můžeme testovat právě na danou tržní hodnotu. Uvedeme příklad – pokud organizace typu „pečovatelská služba“ bude mít vozidlo, které používá k rozvozu obědů pro důchodce, je možno zůstatkovou cenu testovat na snížení hodnoty i ve vazbě na předpokládanou prodejní cenu daného vozidla (například v autobazaru). Pokud je účetní hodnota nižší než tato potenciální prodejní, je samozřejmě vše v pořádku.

- b) zbývajícím využitelném potenciálu – zde se vychází z předpokladu, že aktivum bylo i v rámci neziskového sektoru pořízeno s cílem poskytování určitých služeb. Předpoklad využitelnosti je právě promítnut do určité politiky odepisování či jiného zúčtovávání aktiva do nákladů. Nicméně v průběhu životnosti aktiva mohou nastat situace, které omezí využitelnost pro daný typ služeb (například vlivem legislativního zásahu, fyzického poškození, omezením poptávky), a je tedy nutno reagovat například ve formě opravné položky.

V případě peněžotvorných aktiv je přístup velice podobný – opět testujeme fakticky na obě varianty, pouze v případě b) již hovoříme logicky o propočtu z hlediska objemu předpokládaných generovatelných peněžních prostředků (například na základě čisté současné hodnoty).

Související české právní předpisy

Zákon o účetnictví

Jak již bylo naznačeno, české účetní předpisy pojem aktiva v zákoně o účetnictví nijak nedefinují, stejně tak ani prováděcí vyhlášky žádné upřesnění neobsahují. Problémem je samozřejmě skutečnost, že základní koncepční rámec týkající se obecných principů či oceňování (včetně promítání rizik ze snížení hodnoty) je naprosto společný jak pro sektor podnikatelský, tak i neziskový (například § 25 odst. 3 či § 26 odst. 3 se snahou o modifikaci uvedenou v § 26 odst. 4, která by dávala určitou naději, že související problematika bude detailněji upravena právě v prováděcích předpisech a bude odrážet právě specifickou povahu aktiv daného sektoru).

V poslední době se do tohoto obecného společného rámce začaly vsunovat dílčí úpravy a výjimky, které však nejsou vedeny nějakým koncepčním záměrem, nýbrž spíše parciálně slouží k naplnění určitého (a dle mého názoru teoreticky velice málo propracovaného) cíle zejména ve vazbě na reformu účetnictví státu. To ale způsobuje spíše chaos – zde zmiňme například následující:

- a) ocenění reálnou hodnotou majetku určeného k prodeji u vybraných účetních jednotek (bohužel bez řádné definice souvisejících principů v prováděcí vyhlášce),



b) úvahy směřující k přebírání ocenění od převádějího subjektu u bezúplatných transakcí s majetkem mezi vybranými účetními jednotkami (již se projevilo ve vydaném ČÚS 708, nyní je připravován zásah do zákona o účetnictví s potenciální účinností 2012 – aktuálně již po vnějším připomínkovém řízení).

Než se pustíme do prováděcích vyhlášek, musíme se zabývat problematikou § 9 odst. 3 zákona o účetnictví, kterým dochází k vymezení účetních jednotek vedoucích účetnictví ve zjednodušeném rozsahu. Zde zjistíme, že dispozice vedení účetnictví ve zjednodušeném rozsahu v současnosti zasahuje většinu typů neziskových organizací vedoucích účetnictví podle vyhlášky 504/2002 Sb. (fakticky s výjimkou nadací, veřejných výzkumných institucí a politických stran) a dále příspěvkové organizace, u kterých tak rozhodne zřizovatel, což je ovšem většina příspěvkových organizací.

Z hlediska našeho zkoumání musíme zaměřit pozornost na to, že při vedení účetnictví ve zjednodušeném rozsahu nedochází k tvorbě opravných položek s výjimkou „zákonných opravných položek“ a dále není prováděno přecenění na reálnou hodnotu podle § 27 – viz § 13a odst. 1 písm. d) a e).

Je s velkým podivem, že zákon o účetnictví tedy bez ohledu na velikost a význam daných subjektů umožňuje plně abstrahovat od testování hodnoty aktiv, a to právě u subjektů, které by měly být centrem zájmu veřejnosti a u nichž by požadavek na reálné vykazání finanční pozice měl být naprostou samozřejmostí. Přitom je třeba si uvědomit, že je řeč o takových „gigantech“ jako fakultní nemocnice, krajské organizace správy a údržby silnic nebo velké společnosti působící v oblasti sportu, školství či služeb.

Zde se udál v poslední době pozitivní posun v oblasti obcí, u nichž byla od roku 2010 definována povinnost vedení účetnictví v plném rozsahu. Stejně tak je v současnosti předkládána novela zákona o účetnictví, kterou by od roku 2012 mělo dojít k výraznému zúžení kategorie příspěvkových organizací, kterým bude umožněno vedení účetnictví ve zjednodušeném rozsahu, a to pouze skutečně velice malým příspěvkovým organizacím – limit bude pravděpodobně odvozen z výnosů, přičemž se bude jednat o limity velice malé (nicméně konkrétní hodnota ještě není nastavena). V oblasti ostatních neziskových subjektů je však situace konzervována již po řadu let.

Účetní jednotky účtující podle vyhlášky č. 504/2002 Sb.

Projděme si nyní jednotlivá ustanovení týkající se neziskových subjektů:

a) Pokud se podíváme na strukturu výkazů či informace týkající se přílohy, zjistíme, že uživatel jakoukoliv informaci týkající se rozdělení peněžotvorných a nepeněžotvorných aktiv nedostane.

- b) Taktéž vymezení aktiv a popsané principy oceňování fakticky pouze opisují principy podnikatelského sektoru.
- c) Z hlediska tvorby opravných položek vyhláška v § 37 odst. 2 pro všechny účetní jednotky (tedy pro plný i zjednodušený rozsah vedení účetnictví) naprosto překvapivě omezuje tvorbu opravných položek pouze na takzvané zákonné opravné položky k pohledávkám, a to pouze za činnosti, které podléhají dani z příjmů. Dané ustanovení jde dle mého názoru výrazně nad rámec zákona o účetnictví, který alespoň předpokládá, že případné dopady snížení hodnoty budou řešeny ve všech případech snížení hodnoty (tedy potenciálně jak u „peněžotvorných“ tak i „nepeněžotvorných“ aktiv), vyhláška to však najednou omezuje pouze na část pohledávek, přičemž je respektován pouze daňový aspekt (který rozhodně není shodný s vymezením peněžotvorných a nepeněžotvorných aktiv). Bohužel není ani dost dobře možné dosáhnout lepšího zobrazení v účetní závěrce odchýlením se od daných účetních metod, neboť ve struktuře výkazů se neobjevují relevantní položky. Pokud bychom situaci měli uvést na naprosto reálném příkladě z praxe – máme obecně prospěšnou společnost, která působí v oblasti kultury. Na skladě má různé staré propagační předměty (trička, hrníčky) zhruba za 100 tis. Kč, přičemž můžeme říci, že se jedná o „nepeněžotvorná“ aktiva, neboť obecně slouží k propagačním účelům divadla. Podle současných českých účetních předpisů budou dané předměty vykazány jako aktiva v plné pořizovací hodnotě, byť jsou nepoužitelná s ohledem například na změnu loga apod. Samozřejmě v případě zásob je toto většinou marginální záležitostí, nicméně do obdobných problémů se můžeme dostat v případě budov či třeba pohledávek z poskytnutých půjček.
- d) Velice zajímavou teoretickou otázkou je časové rozlišování nákladů. Například v organizacích působících v oblasti kultury (např. divadla) jsou na začátku vynakládány určité prostředky na nastudování určitých her (externí platby za scénáře, překlady, mzdové náklady na nastudování, přípravy dekorací aj.). Mají být tyto náklady předmětem časového rozlišení (následně rozpouštěno po dobu hraní) i v situaci, kdy velice dobře víme, že z hlediska ekonomického vlastní náklady související následně s prezentací her (platy herců, provoz divadla při představeních aj.) výrazně převýší výnosy? Vzniká tedy otázka, zda máme rozlišovat z pohledu využitelného potenciálu (service potential) nebo ekonomického prospěchu (financial potential). V obou případech dojdeme k rozdílným závěrům. Opět narážíme na skutečnost, že pro oblast časového rozlišení je použita naprosto stejná úprava jako v případě podnikatelů, kde je obecně předpokládán ekonomický prospěch.

Účetní jednotky účtující podle vyhlášky č. 410/2009 Sb.

V porovnání s neziskovým sektorem je vyhláška 410/2009 Sb. na první pohled mnohem bohatší pokud se týká nástrojů pro hodnocení jednotlivých aktiv a také jejich oceňování (pokud zapomeneme na „drobný“ exces v podobě nepromítání opotřebení majetku do účetnictví státu a ÚSC, který by měl být odstraněn od roku 2012), nicméně při detailnějším rozboru najdeme velké množství souvisejících otázek. Pojďme nyní opět postupně probrat jednotlivé body ve stejné struktuře jako u neziskových organizací:

- a) Oddělení penězotvorných a nepenězotvorných aktiv – zde byl učiněn určitý pokus, kdy se sice nepodařilo daný problém přenést přímo do rozvahy, nicméně na nejvýznamnějších aktivech (stavby a také i pozemky) je částečně toto rozdělení naplněno v tabulkách G a H přílohy k účetní závěrce).
- b) Vymezení aktiv a oceňování zatím v zásadě opisují podnikatelský sektor. Výjimkou je z mého pohledu nedotažená záležitost reálné hodnoty u majetku určeného k prodeji, kdy je snahou ocenit peněžní přínos daného aktiva. Pokud zapomeneme na všechny související problémy týkající se vykazování, je nutno upozornit prvotně na to, že přecenění na reálnou hodnotu ve smyslu předpokládané prodejní ceny (přičemž není zohledňován ani náklad týkající se prodeje – například daň z převodu nemovitosti) má být prováděno i u aktiv, které po určitou dobu ponese ekonomický či využitelný potenciál. Pro jednoduchost si představme situaci domu, u kterého je uzavřena smlouva o smlouvě budoucí kupní, že například za 10 let dojde k jeho prodeji za cenu x, přičemž daný dům je zatím pronajímán. Zde je ocenění na budoucí prodejní cenu mimo jakoukoliv interpretaci (pokud ekonomický či využitelný potenciál v průběhu daných 10 let není na úrovni nula).
- c) Ještě horší je situace v případě tvorby opravných položek. Vyhláška sice předpokládá, že účetní jednotky vedoucí účetnictví v plném rozsahu budou na snížení hodnoty reagovat v podobě tvorby opravných položek, nicméně § 65 pouze lakonicky hovoří o „snížení hodnoty“ bez jakéhokoliv řešení, zda se bavíme o využitelném potenciálu (service potential) nebo ekonomickém prospěchu (financial potential). Pokud bychom se bavili o hodnotě ve finančním pojetí, můžeme opravné položky vytvořit asi tak k 80 % aktiv používaným v daném sektoru. Situace není růžová ani v případě pohledávek, kdy sice dochází určitým algoritmem k tvorbě opravných položek k pohledávkám, nicméně určité skupiny pohledávek (i významných) jsou bez nějakého zdůvodnění prostřednictvím § 23 vynechávány, aniž by se jednalo alespoň o nějakou analýzu činností, z kterých dané pohledávky vznikaly. To

opět může uvést uživatele ve vážný omyl týkající se vypovídací schopnosti výkazů.

- d) Pokud se budeme bavit o záležitostech týkající se časového rozlišení, dostaneme se naprosto do shodné situace jako u neziskových subjektů.

Závěr

Pokud situaci shrneme, česká právní úprava v oblasti neziskového sektoru postrádá koncepční definice, na kterých by systém mohl být následně postaven. Chybí nám definice aktiva a specifická definice aktiva pro neziskový sektor. Ve vztahu k tomuto vymezení pak postrádáme nástroje pro adekvátní vykazování a oceňování. Na dané problémy potom naráží auditoři ve své práci, kdy musí docházet k závěrům, že účetnictví je sice vedeno v souladu s účetními předpisy, nicméně z hlediska jeho vypovídací schopnosti je špatně. Výbor pro veřejný sektor Komory auditorů se snaží spolupracovat při řešení těchto problémů. Dále se snaží připravit určitý návod pro auditory, jak reagovat při auditech účetních závěrek výše zmíněných subjektů v případech, kdy je závěrka sice sestavena přesně podle příslušných právních předpisů, nicméně dle názoru auditora je v dané závěrce obsažen nějaký významný problém vyplývající právě z chybějící či chybné úpravy v českých právních předpisech.

Zdeněk Nejezchleb

Ing. Zdeněk Nejezchleb vystudoval VŠE Praha. Auditorem je od roku 2003. V rámci své práce se zaměřuje především na problematiku územních samosprávných celků a jimi zřizovaných příspěvkových organizací. V současnosti je členem Výboru pro veřejný sektor Komory auditorů ČR.



Typická nezisková organizace. Chronicky nízká návštěvnost v tomto divadle.
Kresba: Ivan Svoboda

Dotace na pořízení majetku v neziskových organizacích



Jitka
Náhlavská

Za dotaci můžeme považovat jediné nenávratně poskytnuté prostředky z veřejných rozpočtů. Pod pojmem veřejné rozpočty se v rámci České republiky skrývá státní rozpočet, rozpočty organizačních složek státu, územních samosprávných celků a státních fondů. Patří sem však i rozpočty obdobných institucí mimo území našeho státu, a to nejen v rámci Evropské unie.

Skutečnost, že v rámci dotace byly příjemci poskytnuty peněžní prostředky nenávratně, znamená, že byly poskytnuty bez nároku na jejich vrácení poskytovateli. Pokud by byly peněžní prostředky poskytnuty návratně, pak se jedná o úvěr, půjčku nebo finanční výpomoc.

V účetnictví neziskové organizace se přijaté dotace člení obdobně jako u podnikatelů podle účelu, na jaký byly poskytnuty. Z tohoto hlediska se jedná o dotace:

- na pořízení dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku,
- na krytí nákladů na provozní činnost.



Ačkoliv toto členění je shodné s členěním u podnikatelských subjektů a ani účtování dotací na krytí nákladů na provozní činnost se od podnikatelského pojetí neliší, účtování dotací na pořízení dlouhodobého majetku je u neziskových organizací odlišné. Pokud přijala nezisková organizace dotaci na pořízení dlouhodobého nehmotného nebo hmotného majetku, nesnižuje o tuto částku pořizovací cenu dlouhodobého majetku, ale zvyší o ni vlastní zdroj krytí dlouhodobého majetku, a to ve prospěch účtu Vlastního jmění. Zúčtování této dotace do výnosů se uskuteční postupně v souvislosti s odpisováním takto pořízeného dlouhodobého majetku.

PŘÍKLAD

Obecně prospěšná společnost pořídila mikrobus určený pro dopravu tělesně postižených občanů na pracoviště. Pořizovací cena mikrobusu byla 3 mil. Kč. Úhrada dodavateli byla částečně kryta dotací poskytnutou z rozpočtu kraje, a to ve výši 2 mil. Kč. Předpokládaná životnost mikrobusu je pět let. Účetní odpisy byly zvoleny rovnoměrně po celou dobu jeho užívání.

Účtování v 1. roce:

Čís.	Text	Kč	Md	Dal
1	Faktura od dodavatele mikrobusu	3 000 000	042	321
2	Úhrada dodavateli mikrobusu	3 000 000	321	221
3	Príslib dotace od Krajského úřadu	2 000 000	348	901
4	Příjem dotace od Krajského úřadu	2 000 000	221	348
5	Zařazení mikrobusu do majetku v pořizovací ceně	3 000 000	022	042
6	Odpis mikrobusu v 1. roce (3 mil./5 = 600 tis./1 rok)	600 000	551	082
7	Zúčtování části dotace v 1. roce (dotace celkem 2 mil. = 2/3 pořizovací ceny 2/3 odpisů v 1. roce = 2/3*600 tis. = 400 tis.)	400 000	901	649

Poznámka: Čísla účtů vychází z vyhlášky č. 504/2002 Sb. Pokud by dotace byla poskytnuta ve výši celé pořizovací ceny, pak by zúčtování dotace bylo provedeno ve výši 100 % hodnoty odpisu.

Účtování v dalších letech:

Účetní případy 6) a 7) se budou opakovat ve 2. až 5. roce užívání autobusu podle tohoto odpisového plánu:

Rok	Odpisy	Oprávy	Zůstatková cena
1	600 000	600 000	2 400 000
2	600 000	1 200 000	1 800 000
3	600 000	1 800 000	1 200 000
4	600 000	2 400 000	600 000
5	600 000	3 000 000	—

Tento postup účtování ovlivní v jednotlivých letech výsledek hospodaření a výši vlastního jmění nevýdělečné organizace:

Rok	Náklady	Výnosy	Vliv na výsledek hospodaření	Zůstatek dotace ve vlastním jmění	
				počáteční	konečný
1	600 000	400 000	-200 000	2 000 000	1 600 000
2	600 000	400 000	-200 000	1 600 000	1 200 000
3	600 000	400 000	-200 000	1 200 000	800 000
4	600 000	400 000	-200 000	800 000	400 000
5	600 000	400 000	-200 000	400 000	—
Celkem	3 000 000	2 000 000	-1 000 000	X	X

*Z uvedeného příkladu je zřejmé, že na vrub nákladů nevýdělečné organizace se postupně promítají celkové odpisy (5 let * 600 tis. = 3 mil.). Do výsledku hospodaření vstupují postupně rovněž výnosy, které jsou účtovány ve výši přijaté dotace na pořízení dlouhodobého majetku (5 let * 400 tis. = 2 mil.). Výsledek hospodaření je tedy ovlivněn pouze ve výši částky uhrazené při pořízení dlouhodobého majetku neziskovou organizací z vlastních prostředků [(600 tis. – 400 tis.) * 5 let = 1 mil. = 3 mil. (pořizovací cena) – 2 mil. (dotace)]. Dotace původně zaúčtovaná ve prospěch vlastního jmění účetní jednotky (2 mil.) se v jednotlivých letech zúčtuje do výnosů se souvztažným zápisem na vrub vlastního jmění neziskové organizace.*

Právní normy pro vedení účetnictví neziskových organizací

- Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů,
- Vyhláška 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,

- České účetní standardy pro účetní jednotky, u kterých hlavním předmětem činnosti není podnikání, č. 401 až 414, ve znění pozdějších předpisů.

Jitka Náhlovská

Ing. Jitka Náhlovská, Ph.D. je absolventkou Ekonomické univerzity v Bratislavě, absolvovala postgraduální studium učitelství ekonomických předmětů na VŠE v Praze a doktorandské studium na Fakultě financí a účetnictví VŠE v Praze. Auditorkou je od roku 1994 a působí jako statutární auditor. Je členkou Dozorčí komise a Výboru pro veřejný sektor Komory auditorů ČR. Externě působí na Vysoké škole manažerské informatiky a ekonomiky.

Opravné položky a rezervy nevýdělečné organizace

Ve smyslu ustanovení § 7, odst. (1), zákona o účetnictví jsou všechny účetní jednotky povinny

„...vést účetnictví tak, aby účetní závěrka sestavená na jeho základě podávala věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky.“

V následujících odstavcích tohoto zákona je pak vysvětleno, co měli na mysli autoři zákona pod pojmem věrného a poctivého obrazu. Aby zobrazení jednotlivých složek majetku a zdrojů účetní jednotky bylo věrné, musí být obsah položek rozvahy v souladu se skutečností. Zároveň zákon stanoví, že takové zobrazení musí být současně v souladu s účetními metodami, které účetní jednotce ukládá tento zákon. Z toho vyplývá, že i poctivost zobrazení je vázána na použití stanovených metod a měla by tedy vést k dosažení věrného obrazu.

Prováděcím předpisem k zákonu o účetnictví je pro nevýdělečné organizace vyhláška č. 504/2002 Sb., která stanoví kromě jiného také metody, kterými se tyto účetní jednotky při vedení účetnictví musí řídit.

Rozpor mezi požadavky kladenými na účetní jednotky zákonem o účetnictví a metodami, jejichž dodržování je požadováno touto vyhláškou, se projevuje v těchto oblastech:

Paragraf 37 vyhlášky – Postup tvorby a použití opravných položek

Tento paragraf vyhlášky se odvolává na § 4, odst. (8) zákona o účetnictví, který stanoví, že účetní jednotky jsou povinny dodržovat účetní metody, které jim stanoví prováděcí předpis, a tím je právě citovaná vyhláška.

Prováděcí předpis dále upravuje účetní metody pro jednotlivé skupiny účetních jednotek (tedy i pro nevýdělečné organizace). Metody použití opravných položek jsou uváděny pod bodem g), odst. (8), § 4 zákona o účetnictví. Z výše uvedeného tedy vyplývá, že zákon o účetnictví respektuje metody, tvorby a použití opravných položek, popsaných ve vyhlášce č. 504, která je pro nevýdělečné organizace prováděcím předpisem k tomuto zákonu.

Vyhláška v uvedeném paragrafu ihned v úvodu uvádí v souvislosti s opravnými položkami upozornění, že nevýdělečné organizace nepoužijí v plném rozsahu § 26, odst. (3) zákona o účetnictví, ale budou se řídit prováděcím předpisem dle odst. (4) téhož paragrafu. Výjimku tvoří pouze opravné položky k pohledávkám ve výši stanovené § 8 a 8a, zákona č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, a to jen v souvislosti s činností, která je předmětem daně z příjmů.

Problémem však podle mého názoru zůstává, že opravné položky jsou instrumentem, který má zajistit, aby ocenění majetku a ostatních aktiv v účetnictví bylo v souladu s jejich skutečnou hodnotou, tedy aby bylo dosaženo věrného a poctivého zobrazení předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky. Pokud tedy nevýdělečné organizace ustanovení o opravných položkách nepoužijí v plném rozsahu, nebude jejich účetnictví v souladu se skutečností a vykazované hodnoty nebudou věrným a poctivým obrazem předmětu účetnictví. Tímto ustanovením je

tedy porušena zásada věrného a poctivého zobrazení předmětu účetnictví a finanční situace nevýdělečné organizace, která je jedním z hlavních požadavků kladených zákonem o účetnictví na účetní jednotky.

PŘÍKLAD

Vysoká škola zahradnická, veřejná vysoká škola, nakoupila různé prostředky a chemické přípravky potřebné pro pěstební činnost – hnojiva, ochranné chemikálie, postřiky na stromy, semena. Pořizovací cena těchto přípravků byla 500 000 Kč. Vzhledem k nepříznivým podmínkám v jarním a letním období nebyly všechny přípravky v průběhu roku spotřebovány. Na skladě zůstaly přípravky v hodnotě 200 000 Kč.

Ve výzkumném pracovišti byly zatím vyvinuty nové účinnější chemické postřiky. Na základě toho poklesla tržní cena přípravků na skladě z původních 200 000 Kč na skutečnou tržní hodnotu 140 000 Kč.

V účetní závěrce k 31. 12. 20xx bude ale vykázán materiál v původní pořizovací ceně, tj. 200 000 Kč.

Tím budou v rozvaze aktiva této vysoké školy nadhodnocena o částku 60 000 Kč a ve výkazu zisku a ztráty budou náklady podhodnoceny.

(pokračování dále)

Paragraf 40 vyhlášky – Postup tvorby a použití rezerv

U tohoto paragrafu vyhlášky je situace obdobná, jako v předcházejícím případě. Vyhláška se opět odvolává na § 4, odst. (8) zákona o účetnictví, který rovněž pod bodem g) ukládá účetním jednotkám povinnost účtovat o tvorbě a použití rezerv. Také odvolávka na § 26, odst. (3) v souvislosti s rezervami se vztahuje k finanční situaci účetní jednotky a její věrnou a poctivou prezentaci v účetní závěrce. Ani rezervy nemůže nevýdělečná organizace tvořit na všechny tituly uváděné zákonem o účetnictví, tj. na rizika a ztráty, na daň z příjmů, na důchody a podobné závazky a na restrukturalizaci. Jedinou výjimkou jsou rezervy, u kterých jsou tvorba a použití stanoveny § 7, 9 a 10, zákona č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, za obdobných podmínek, jako v případě opravných položek.

Z předchozího textu vyplývá, že rozpor se projevuje mezi obecně platným požadavkem kladeným na účetnictví a účetní výkaznictví a prováděcím předpisem platným pro nevýdělečné organizace. Tento rozpor spočívá v tom, že na jedné straně zákon o účetnictví ukládá účetním jednotkám povinnost vést účetnictví tak, aby informace vykazované v účetní závěrce byly věrným a poctivým obrazem předmětu účetnictví. Na druhé straně však zákon sám a vyhláška v tomto směru nevýdělečné organizace omezuje tak, že jejich účetní závěrka nemůže splnit uvedené požadavky zákona o účetnictví. Jinými slovy informace vykazované v účetní závěrce nevýdělečné organizace nejsou ve svém obsahu plně v souladu se skutečností a nejsou tedy věrným a poctivým obrazem předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky.

Do tohoto rozporu vstupuje ještě zákon č. 93/2009 Sb., o auditorech, který se týká těch nevýdělečných organizací, jejichž účetní závěrka podléhá ověření auditorem. Ve smyslu ustanovení § 20, odst. (1), písm. c) je auditor povinen ve svém výroku jasně vyjádřit, stanovisko auditora, zda účetní závěrka podává věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky, jejíž závěrku ověřuje.

Auditor se při provádění auditorské činnosti řídí Mezinárodními auditorskými standardy upravenými právem Evropských společenství (viz Článek 26 Směrnice Evropského parlamentu a Rady 43/2006). Při ověřování účetní závěrky a následném vydání zprávy auditora zahrnujícím výrok auditora je auditor povinen postupovat podle všech relevantních mezinárodních auditorských standardů vydaných Mezinárodní federací účetních a aplikačních doložek vydaných k nim Komorou auditorů České republiky, mimo jiné:

- ISA 700 – Formulace výroku a zprávy auditora k účetní závěrce,
- ISA 710 – Srovnávací informace – srovnávací údaje a srovnávací účetní závěrka,
- ISA 720 – Odpovědnost auditora ve vztahu k ostatním informacím v dokumentech obsahujících auditovanou účetní závěrku.

Aby bylo možno dodržet všechna ustanovení platných právních norem, bylo by za současného stavu legislativy podle mého názoru nejlepším řešením dodržet předepsané účetní metody v účetnictví a v účetních výkazech. To tedy znamená respektovat omezení vyplývající z ustanovení zákona o účetnictví a prováděcího předpisu k tomuto zákonu.

Aby ale auditor mohl bez výhrad konstatovat, že účetní závěrka podává věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví, bylo by vhodné, aby nevýdělečná organizace využila pro vyjádření skutečného stavu majetku, závazků a jiných aktiv a pasiv a nákladů, výnosů a výsledku hospodaření nedílnou součást účetní závěrky, kterou je příloha. Tato část účetní závěrky obsahuje vysvětlující a doplňující informace k účetním výkazům, informace o použitých účetních postupech a metodách. A proto bych doporučila nevýdělečné organizaci, aby v této části účetní závěrky vyčíslila, jaký by mělo dopad na účetní závěrku uplatnění opravných položek a rezerv bez omezení.

dokončení PŘÍKLADU

Pokud by vysoká škola vykázala v souladu s platnou legislativou v aktivech rozvahy materiál v hodnotě 200 000 Kč, pak by v příloze účetní závěrky uvedla, že v případě, že by mohla uplatnit opravnou položku k zásobám materiálu, by byla hodnota materiálu brutto 200 000 Kč, opravná položka k zásobám 60 000 Kč a hodnota materiálu netto 140 000 Kč. Náklady vysoké školy by se tím zvýšily o 60 000 Kč, což by představovalo snížení výsledku hospodaření o tuto částku. Daňový dopad by tato úprava neměla žádný, protože by se jednalo o účetní náklad na tvorbu opravné položky

a pravděpodobně by se tento náklad vázal k činnosti, která není předmětem daně z příjmů právnických osob.

Nejjednodušším řešením tohoto problému by ovšem byla změna problematických ustanovení, která představují omezení tvorby a použití účetních opravných položek a účetních rezerv u nevýdělečných organizací. Pak by prováděcí předpis byl v souladu s požadavky kladenými na účetní závěrku tak, jak je tomu u podnikatelských subjektů. Domnívám se totiž, že zejména u nevýdělečných organizací, které hospodaří převážně s prostředky získanými z veřejných rozpočtů, dotací, příspěvků a darů, je soulad mezi účetním a skutečným stavem nezbytným požadavkem uživateli informací, které jim poskytuje účetní závěrka.

Jitka Náhlovská

Poznámka redakční rady:

Problematikou opravných položek a rezerv u nevýdělečných organizací se zabýval Výbor pro veřejný sektor KA ČR již na svém zasedání v lednu 2007 a došel k následujícímu závěru, který byl zveřejněn v č. 5/2007 časopisu Auditor:

„Auditor v takové situaci (s uplatněním principu významnosti) doporučí účetní jednotce popsat konkrétní stav v příloze účetní závěrky (uvedením např. k jakému snížení hodnoty aktiv k příslušnému rozvahovému dni dochází) a ve své zprávě auditora toto popíše formou zdůraznění skutečnosti s odkazem na zmíněný bod přílohy účetní závěrky. Pokud by účetní jednotka tento údaj v příloze k účetní závěrce nezveřejnila, auditor by vydal výrok s výhradou.“

Obecně prospěšné společnosti v roce 2011

Právní forma obecně prospěšných společností představuje významný segment pro auditorskou činnost v rámci neziskového sektoru. Jednak se jedná o audit účetních závěrek ve vztahu k poměrně přísně nastaveným limitům v rámci zákona o obecně prospěšných společnostech, dále jsou ale tyto subjekty často příjemcem dotací, u kterých má dojít k auditorskému ověření plnění určitých dotačních podmínek. Z tohoto důvodu je následující příspěvek zaměřen na problematiku novely zákona o obecně prospěšných společnostech (231/2010 Sb.), která podstatným způsobem zasáhla s účinností od 1. ledna 2011 do fungování obecně prospěšných společností. Příspěvek se zabývá zejména otázkami, které bezprostředně ovlivňují práci auditora. Některé záležitosti týkající se ryze právní oblasti či například nakládání s likvidačním zůstatkem ponechává stranou.

Orgány společnosti

Ředitel společnosti

Pokud srovnáme situaci před novelou a po novele, zjistíme zhruba následující rozdíly:

- funkce ředitele je od roku 2011 povinná (před účinností novely úkoly definované dříve v § 14 zákona o obecně prospěšných společnostech mohla vykonávat správní rada),
- ředitel je nově statutárním orgánem společnosti a přebírá pozici statutárního zástupce fakticky od správní rady, která byla statutárním orgánem do konce roku 2010. V porovnání s předchozí úpravou tak narůstá pravomoc, ale na druhou stranu i odpovědnost ředitele společnosti (odpovědnost je výslovně definována odvolávkou na § 10 odst. 5

zákona o obecně prospěšných společnostech), který automaticky ze zákona tedy jedná za společnost, a pouze k určitým úkonům je požadován předchozí souhlas správní rady,

- z hlediska právního je vztah ředitele a společnosti definován jako „smluvní poměr“ (§ 9a odst. 4) – – přitom zákon neřeší, o jaký smluvní vztah by se mělo jednat. Bezsporně nejčastějším vztahem bude pracovněprávní vztah, nicméně není vyloučena ani možnost výkonu dané funkce například na bázi mandátní smlouvy.

Správní rada

Úprava týkající se správní rady nutně musela reagovat na změnu pozice ředitele – zejména jde o skutečnost, že správní rada ztrácí pozici statutárního orgánu.



Fond ohrožených dětí by měl rovněž pamatovat na ohrožené pedagogy a vychovatele.
Kresba: Ivan Svoboda

Pokud bychom si vzali analogii s obchodní společností, její pozice se v určitých aspektech začíná blížit pozici valné hromady. Úlohu správní rady je možno nyní definovat v následujících základních oblastech:

- vydávání předchozích souhlasů k určitým úkonům, které mají být realizovány ředitelem (§ 13 odst. 1) – jedná se zejména o dispozice s nemovitostmi, dispozice s významnými movitými věcmi apod. Přitom v této souvislosti je nutno dát pozor na ustanovení § 14 odst. 4, kde je definována relativní neplatnost právních úkonů provedených ředitelem bez předchozího souhlasu,
- jmenování a odvolání ředitele (§ 9a odst. 1),
- schvalování účetní závěrky a výroční zprávy (přitom se jedná o dokumenty, které jsou připraveny ředitelem jako statutárním orgánem),
- schvalování rozpočtu organizace – přitom ale otázka funkce rozpočtu není nikde dále v zákoně řešena – nebo-li v zákoně není například zmíněna povinnost ředitele podle rozpočtu hospodařit, případně jaké má dopady nedodržování rozpočtu. Tyto záležitosti by byly ošetřitelné ve statutu, nicméně vlastní úprava v zákoně je v tomto směru dosti nedotažená,
- stanovení doplňkových činností – toto je poměrně zajímavá konstrukce – zakladatel v zakládací listině definuje obecně prospěšné činnosti, které budou vykonávány, určení doplňkových činností, které by měly směřovat k efektivnějšímu využití prostředků (§ 17 odst. 1) je již na správní radě – tedy ta by měla být garantem výběru takových efektivních aktivit,
- vydání statutu a jeho případných změn – přitom vydání statutu není podle zákona povinností, ale řekněme možností, jak definovat bližším způsobem vykonávané činnosti a zasáhnout tak do procesů uvnitř společnosti,
- rozhodování o zrušení společnosti a souvisejících otázkách.

Dostí zajímavé je také ustanovení v § 14 odst. 5, podle kterého má správní rada dbát na zachování účelu a na řádné hospodaření s majetkem. Tedy je zde definována tato odpovědnost, která má již do určité míry povahu kontrolní, přitom ale není stanoveno, jak má správní rada tento aspekt zajistit. Statutárním orgánem je totiž ředitel, k velkému objemu případů žádný předchozí souhlas nepotřebuje, v zákoně ani není definováno právo správní rady nahlížení do účetnictví (toto je vyhrazeno dozorčí radě). Z tohoto pohledu je v zákoně dle mého názoru zakotvena fakticky jediná možnost – pokud se správní rada domnívá, že není konáno dobře, má právo odvolat ředitele. To je někdy problém, neboť u obecně prospěšných společností založených fyzickou osobou je velice často zakladatel zároveň ředitelem – tedy z pozice zakladatele je oprávněn jmenovat a odvolávat členy správní rady. Celkově mi tedy nezbyvá, než hodnotit dané ustanovení jako velice problémové, navíc v situaci, kdy členové správní rady mají

v intencích § 10 odst. 5 vykonávat svou funkci s péčí řádného hospodáře a v případě porušení povinnosti jsou odpovědní za vzniklou škodu.

Kromě uvedených záležitostí se objevuje několik dalších změn, které již nemají pro auditorskou činnost zpravidla bezprostřední dopad – nově možnost odměňování členů orgánu, zrušení nutnosti rotace, úpravy v otázce počtu členů apod.

Dozorčí rada

Dozorčí rada je od roku 2011 obligatorním orgánem společnosti (před novelou nemusela být dozorčí rada zřízena). Pokud bychom volili určitou analogii s obchodními společnostmi, je fungování dozorčí rady ve velice obdobné rovině jako například v případě akciové společnosti. Nicméně dovolil bych si upozornit na jednu anomálii, která se může ukázat významnou. Podle § 16 odst. 3 je totiž dozorčí rada:

- a) *„povinna upozornit ředitele a správní radu na porušení zákonů, ustanovení zakládací listiny nebo statutu, na nehospodárné postupy, popřípadě na další nedostatky v činnosti obecně prospěšné společnosti“*
Tedy informuje souběžně jak statutární orgán tak i správní radu (řekněme jakoby valnou hromadu). Přitom ve vztahu k tomu, že dozorčí rada je oprávněna nahlížet do účetních knih a kontrolovat zde uvedené údaje, tak má v zákoně bezpochyby vytvořen dostatečný prostor, jak tohoto dosáhnout.
- b) *„oprávněna stanovit řediteli nebo správní radě lhůtu ke zjednání nápravy“*
Nebo-li, nemá zůstat pouze u konstatování nějakého problému, ale je zde právo přímo určit lhůtu pro zjednání nápravy (tedy pozice je mnohem aktivnější).
- c) *„povinna informovat zakladatele o zjištěných nedostacích, pokud není náprava zjednána“*

Skutečně tedy musíme vnímat, že dozorčí rada má právně aktivnější pozici oproti dozorčím radám obchodních společností. Jednotlivé dokumenty vydávané dozorčí radou (§16 odst. 1 písm. b, § 16 odst. 3) se tak potenciálně mohou stát cennými materiály pro auditorskou činnost.

Nakládání s majetkem, financování

Nezanedbatelné posuny je nutno také zaznamenat v oblasti hospodaření příspěvkových organizací. Auditor by měl věnovat pozornost zejména následujícím oblastem:

- a) došlo ke zrušení celého § 18, který znamenal určitá omezení v oblasti žádání o dotace (například podmínka, že na stejnou činnost nebo stejný projekt mohou být dotace poskytnuty pouze z jednoho místa). Touto změnou se obecně prospěšné společnosti dostali v oblasti žádání o dotace na roveň jakémukoliv jinému subjektu neziskového sektoru,

- b) zpřísnění v oblasti nakládání s majetkem u obecně prospěšných společností, jejichž zakladatelem je Česká republika nebo ÚSC (§ 14 odst. 1) – zde se objevuje jasný požadavek, že u všech nemovitostí a dále „finančně náročnějších“ věcí movitých (§ 13 odst. 1 písm. b) musí být převod uskutečněn minimálně za cenu obvyklou. Ustanovení tohoto odstavce ještě uvažuje s variantou bezúplatného převodu takových věcí, a to pouze v situaci, kdy lze prokázat, že provedení bezúplatného převodu je hospodárnějším způsobem nakládání s danou věcí,
- c) § 4 odst. 3 písm. f) ukládá jako součást zakládací listiny definici, jakým způsobem je možno zcizit či zatížit majetek vložený nebo darovaný zakladatelem. Vzhledem k tomu, že zakládací listina je záležitostí zakladatele, dochází tak k posílení jeho právního postavení právě v možnosti určení, jak bude s daným majetkem nakládáno. Před novelizací tato přímá možnost ovlivnění způsobu naložení s daným majetkem neexistovala.

Výroční zpráva, ověření auditorem

Poslední oblastí, které se tento příspěvek dotkne, jsou některé otázky týkající se problematiky účetnictví či s ní úzce související.

Audit účetní závěrky a výroční zprávy

Pokud jde o ověření účetní závěrky auditorem, logicky vypadly situace povinného ověření v případě, kdy nebyla zřízena dozorčí rada. Jak již bylo uvedeno, dozorčí rada je od 1. ledna 2011 obligatorním orgánem společnosti, a dané ustanovení by bylo tedy neadekvátní. Zůstávají tak dvě situace povinného auditorského ověření účetní závěrky, a to:

- a) přijetí dotací v objemu přesahujícím 1 milion Kč v účetním období,
- b) překročení čistého obrátu 10 milionů Kč.

Z hlediska auditorského ověření výroční zprávy je důležité ustanovení § 21 odst. 2, podle kterého platí stejná pravidla i pro ověření výroční zprávy. Před novelou dané ustanovení chybělo, což mohlo vyvolávat spory v tom směru, zda v případě obecně prospěšných společností, které měly povinně ověřovanou účetní závěrku auditorem, je také povinností mít auditorskou ověřenou výroční zprávu.

Problematika výroční zprávy

Co se týče výroční zprávy, je nutno věnovat pozornost jak změně v oblasti obsahu, tak i otázce formy zveřejňování. Zde je jen nutno připomenout, že podle přechodných ustanovení se pro výroční zprávy za rok 2010 použijí ještě ustanovení zákona o obecně prospěšných společnostech ve znění do novely.

Zaměříme se nejprve na obsah výroční zprávy:

- a) z § 21 odst. 1 prvotně vyplývá, že výroční zpráva musí obsahovat veškeré náležitosti, které jsou uvedeny v zákoně o účetnictví (dříve se toto ustanovení neobjevovalo),
- b) z povinných náležitostí naopak vypadává povinnost mít jako součást výroční zprávy přehled o peněžních příjmech a výdajích. Sestavení těchto informací (vlastně jakéhosi výkazu Cash Flow) dělalo některým obecně prospěšným společnostem dosti značné problémy,
- c) naopak nově je povinnou součástí výroční zprávy informace o objemu nákladů na mzdu ředitele (přitom jde o jasnou chybu zákona, neboť ředitel nemusí být pouze v pracovněprávním vztahu – tato chyba byla zanesena pod vlivem změn v rámci pozměňovacích návrhů) a objemu odměn členům orgánů.

Pokud se týká zveřejňování, zde je třeba upozornit zejména na:

- 1) V § 20 odst. 2 je výslovně uvedena povinnost uložení zřizovací listiny do sbírky listin v rámci obchodního rejstříku, přičemž statutem či zakládací listinou může být definován ještě další způsob uložení výroční zprávy.
- 2) V § 20 odst. 3 se objevuje zajímavá konstrukce spočívající přímo v povinnosti opravit výroční zprávu, pokud bude zjištěna chyba a provedení této opravy také zveřejnit.

Zdeněk Nejezchleb



Rozhovor s Drahoslavou Kabátovou, prezidentkou občanského sdružení Letohrádek Vendula

O sociálně prospěšném podnikání

Václav Havel kdysi řekl, že lidé se sdružují do různých typů organizací od spolků, občanských iniciativ a občanských sdružení přes nadace a obecně prospěšné společnosti až po církve či politické strany, aby společně uskutečňovali to, co se lépe uskutečňuje společně než jednotlivě. Činí tak proto, že stabilita, harmonie a úspěšnost společnosti jako celku do značné míry záleží i na tom, zda nejrůznější legitimní a přitom nevýdělečné zájmy občanů a jejich skupin mají dostatek možností se uplatnit, a že většina těchto neziskových aktivit neslouží jen těm, kdo se jich účastní, ale přináší obecný prospěch, tedy výsledky, z nichž se tak či onak mohou těšit všichni.*

Letohrádek Vendula je jednou takovou organizací, která zcela naplňuje výše uvedená slova. Toto občanské sdružení je poskytovatelem sociálních služeb a řemeslnou manufakturou pro lidi se zvláštními potřebami, který funguje jako denní a týdenní stacionář, chráněná řemeslná manufaktura, krizové centrum s ubytováním a chráněné bydlení. Sdružení bylo založeno v roce 1992. Hlavní myšlenkou je zvednout se na vlastní nohy a hlavně se tam udržet, být živou záchranou tradičních řemesel, dát možnost těm, které ostatní nedokázali zaškátulkovat a kterým nikdo nechtěl dát šanci, a hlavně neprosit o peníze, když je možné si je vydělat vlastní prací.

Letohrádek Vendula podporuje proces integrace těžce zdravotně postižených občanů do společnosti, vytváří optimální podmínky pro jejich pracovní uplatnění, a tak jim umožňuje, aby se v rámci svých vlastních možností mohli maximálně seberealizovat. Spolupracuje sdružení s obdobně orientovanými organizacemi u nás nebo v zahraničí, v čem tato spolupráce spočívá a jaké výhody klientům přináší?

Naše klienty jsme léta učili tradičním řemeslům, v podtitulu máme proto i název řemeslná manufaktura. V řemeslech, jako je tkaní na tkalcovských stavech, výroba svíček a ručního papíru, malba na hedvábí, filcování aj., jsou naši klienti velmi dobří, proto jsme připravili kurzy těchto řemesel pro širokou veřejnost, tedy i pro zdravé lidi. Naši klienti v těchto kurzech řemesla vyučují.

Pro Středočeský kraj jsme realizovali dvouletý projekt, jehož obsahem byla výuka zaměstnanců krajských



Mgr. Drahoslava Kabátová

absolvovala Pedagogickou fakultu Univerzity Karlovy Praha, obor Speciální pedagogika. V roce 1992 byla zakládající členkou občanského sdružení Letohrádku Vendula. V letech 1994 až 1997 byla jeho vicepre-

zidentkou. V současné době je jeho prezidentkou. Byla vedoucí a řešitelkou řady projektů, jejichž realizace vedla k vybudování a zahájení provozu denního stacionáře s chráněnou dílnou a krizovým ubytováním – Letohrádku Vendula. Působila jako členka hodnotících komisí sociálních projektů MPSV ČR, Středočeského krajského úřadu a NROS – Phare. Byla autorkou a vedoucí dalších projektů, např. projektu Bourání bariér v nás – Nadace Roberta Bosche Německo. Za její činnost jí byla v roce 2008 udělena Medaile Středočeského kraje.

poskytovatelů sociálních služeb (bývalé ústavy sociální péče) řemeslům a metodický návod jak v jejich zařízeních zřídit řemeslné dílny a jejich klienty zaměstnat. I v tomto projektu působili jako lektori naši klienti. Efekt takové výuky je obrovský. Výměna rolí – klient jako učitel, vychovatel jako žák – činí doslova zázraky. Realizace takových projektů má nejenom pro naše klienty, ale i pro zdravé návštěvníky kurzů obrovský terapeutický efekt.

S německými řemeslnými výtvarnicemi jsme připravili projekt „Bourání bariér v nás“, ve kterém jsme se vzájemně učili řemeslům. Společně jsme pak uspořádali výstavy v Praze a v Berlíně. Vše jsme dělali společně, tj. zdraví i postižení. Dnes se vše dělí na pro „zdravé“ a pro „postižené“, ale my děláme všechno normálně, tedy společně.

Kromě výuky poskytujeme konzultace zejména v oblasti sociálních služeb mnoha lidem i organizacím, které k nám přicházejí, naopak jiné, např. Bílý kruh bezpečí, nám pomáhají.

* Projev Václava Havla na sympoziu „Myšlenky Václava Havla a koncept občanské společnosti“ Macalester College, Minneapolis/St. Paul, USA, 26. dubna 1999

Letohrádek Vendula realizoval a realizuje, v rámci svého běžného provozu i mimo něj, celou řadu projektů. K těm nejnovějším patří projekt „pekárna Letohrádku Vendula“. Co vás přivedlo k myšlence zřídit si vlastní pekárnu a kdo jsou vaši největší odběratelé?

Hospodářská krize na nás udeřila opravdu drsně. S jejím nástupem přestali lidé nakupovat naše řemeslné výrobky ve velkém, takže jsme si náhle nevydělal ani na platy klientů na chráněných pracovních místech. Skutečně jsem nechtěla tyhle skvělé lidi propustit a zrušit chráněnou dílnu. Ve chvíli mého velkého zoufalství mi můj přítel Jarda Novák snad v žertu řekl: „No co, tak peč rohlíky, chleba a české koláče a já to od tebe budu brát, když to bude dobrý, přirozeně.“ Tak jsme mu upekli ukázkou. A Jarda řekl: „Jo, fakt dobrý, tak to s vámi zkusím.“ Bleskem jsme vyřídili formality, koupili troubu, plechy a začali jsme. První měsíce pro Hotel Botanika, pak pro Kavárnu Obecní dům, Malostranskou besedu a nárazově i pro Catering Vyšehrad 2000. Teď pečeme závinu pro Kavárnu Auto Štěpánek, kompletní občerstvení pro porady vedení společnosti Skanska, jednou měsíčně připravujeme „Venduliny snídaně“ pro zaměstnance ING banky, občerstvení pro porady a jednání společnosti ČNES a Autodráb Kladno. Všechny tyhle firmy to s námi zkusily z lásky a zůstaly našimi zákazníky, protože to máme fakt dobrý. Nové odběratele určitě potřebujeme. Dotace se snižují, tudíž musíme zvýšit vlastní produkci.

Letohrádek Vendula se stal vítězem soutěže Sociálně prospěšný podnikatel České republiky roku 2008. Tuto soutěž vypisuje Schwabova nadace pro sociální podnikání (sesterská organizace Světového ekonomického fóra v Davosu) a společnost Ernst & Young. Kritérii výběru byla inovativnost, rozsah působnosti, aplikovatelnost, přidaná hodnota, úloha vzoru a přímý pozitivní sociální vliv. Co toto ocenění pro vaše sdružení znamená a co vám osobně přineslo?

Naše renomé se velmi zvýšilo, hlavně ve světě. Mě osobně velmi povzbudilo. Přece jenom je to „razítko“, které veřejně i úředně potvrzuje, že cesta, kterou jsme se vydali, je dobrá.

Byla jsem přijata za člena Schwabovy nadace a pořadatelé Hildou a Klausem Schwabovými jsem byla pozvána do Bruselu na Světové ekonomické fórum o Evropě. Řešila se zde vize budoucí Evropy. Ekonomové i politici se zaměřili na budoucí problém nedostatku pracovních sil vlivem změn struktury obyvatelstva – nedostatek lidí v aktivním produktivním věku. Zcela jasně zde zaznělo, že bude nezbytné zaměstnávat lidi s postižením i důchodce. Je proto velice aktuální začít vytvářet metodiky, nasbírat zkušenosti, jak tyto skupiny lidí aktivně zaměstnávat, podpořit stávající chráněné dílny, vytvářet nástroje jejich

rozvoje, aby si na sebe vydělali a aby tyto kategorie lidí nebyly okrajovou pracovní silou. Zkušenosti, které jsem si odžila a nasbírala budováním a provozem Letohrádku Vendula, fórum opravdu zajímaly. Ovšem „doma nikdo není prorokem“, jak říkala už moje babička. V Čechách místo podpory následoval radikální škrt v dotaci na provoz, takže teď skutečně bojujeme o život. Je to jako s mateřskými školkami, před lety se šmahem rušily, teď se pracně budují.

Sdružení každoročně sestavuje svůj vlastní rozpočet. Jaké jsou nejvýznamnější výdajové položky rozpočtu na rok 2011, jaký byl váš celkový požadavek a kolik vám bylo ve skutečnosti z veřejných rozpočtů přislíbeno?

Nejpodstatnější položkou ročního rozpočtu jsou mzdy zaměstnanců. Staráme se o velice nemocné lidi a tato péče stojí na našich zaměstnancích. Dále energie – nemocným lidem je nutné dostatečně topit, koupat je, prát jim a pohonné hmoty – postižení lidé jsou většinou zcela omezeni v osobním pohybu, jsou závislí na autodopravě, kterou jim poskytujeme. To jsou položky, na kterých nelze ušetřit. Naopak neplatíme nájem, protože budovu vlastníme, nebo za vodu, máme vlastní studnu.

Co se týká našeho rozpočtu a dotací z veřejných rozpočtů na tento rok, pak pro denní stacionář byl rozpočet stanoven ve výši 7 036 765 Kč. Z Ministerstva práce a sociálních věcí ČR nám byla přislíbena dotace ve výši 1,8 milionů Kč, z Úřadu práce Kladno ve výši 500 tisíc Kč, od města Kladna 150 tisíc Kč a od hlavního města Prahy 41 tisíc Kč. Pro týdenní stacionář byl rozpočet stanoven ve výši 2 015 368 Kč, Ministerstvo práce a sociálních věcí ČR poskytne 500 tisíc Kč. Rozpočet krizového centra je 790 114 Kč, od Ministerstva práce a sociálních věcí ČR získáme 300 tisíc Kč.

Financování nevýdělečných organizací má vícezdrojový charakter, který je možné rozdělit na dvě základní skupiny, a to: financování ze systému veřejných rozpočtů, na kterém se podílejí instituce veřejné správy, tj. státní správy (např. ministerstva) a samosprávy (např. územní samosprávné celky) a financování z neveřejných zdrojů tuzemských i zahraničních (např. finanční prostředky získané od podnikatelů, individuálních dárců, z vlastní činnosti, členských příspěvků apod.). Jak je to s financováním vašeho sdružení a co děláte v případě, kdy poskytnuté dotace nebo dary nestačí?

Základem rozpočtu jsou dotace od Ministerstva práce a sociálních věcí ČR na poskytování sociálních služeb. Jsme občanské sdružení, tedy nestátní subjekt, dotaci dostat můžeme, ale také nemusíme. Ani její výše není určena nějakým předem stanoveným

pravidlem. Informaci, zda a v jaké výši dotace dostaneme, zveřejňuje ministerstvo až v březnu daného roku. To je problém, protože na začátku každého roku ani netušíme, jak budeme daný rok ekonomicky řešit.

Informaci o provozní dotaci z kraje jsme v letošním roce obdrželi až koncem června. Úřad práce Kladno částečně dotuje naši chráněnou dílnu, informace poskytuje včas a systémově. Spolupráce s ním je úžasná a trvá již 16 let.

Když peníze nestačí, snažíme se vyrábět a prodávat. Část našich klientů jsou „ležící“ a zcela nesoběstační lidé. Abychom se o ně mohli důstojně a dobře starat, musíme si na to především sami vydělat.

V případě, kdy jsou dotace ze strany státu a územních samosprávných celků významně kráceny, to je ukázka letošního roku, nelze než ohnout záda a poprosit přátele a veřejnost o pomoc. Naštěstí se ozývají a já pevně věřím, že nás padnout nenechají. Za pomoc všem moc děkujeme.

Co by vám z hlediska financování, příp. vedení ekonomické agendy ze strany státu nejvíce pomohlo?

Zejména celkové zjednodušení vedení jednotlivých agend. Zpracování rozpočtů bez hrozby změn zákonů. Posuzování vynaložených finančních prostředků především dle účelu použití v rozpočtovém období, a ne podle toho, co si naplánujeme s velkým časovým předstihem. Finanční plánování je problém. Situace se může během roku významně změnit a pak jsme nuceni žádat o provedení změn rozpočtu. To vše zvyšuje administrativu. Odbourání přípravy mnoha výkazů, v podstatě se stejnými údaji, pro různé instituce státní správy, předkládání dokladů, které jsou již na příslušných institucích založeny několikrát, nebo vedeny např. v jednotlivých katastrech, registrech apod.

Z vyhlášky č. 504/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, u kterých hlavním předmětem činnosti není podnikání vyplývá, že sdružení musí, stejně tak jako i jiné účetní jednotky, vést účetnictví. S jakými problémy se při jeho vedení setkáváte?

Není to pouze zákon o účetnictví a jeho prováděcí vyhláška, ale celá řada dalších zákonů, vyhlášek, nařízení, pokynů, sdělení z oblasti daňové, mzdové, bezpečnosti práce, sociálních služeb apod., které musíme znát, kterými se musíme prokousat a řídit. V platné legislativě dochází k neustálým změnám, které nejsme schopni, při našem personálním obsazení, stoprocentně registrovat a v praxi realizovat. Často se dostáváme do situace, kdy potřebujeme odbornou radu, např. z oblasti daní, práva aj., ale protože nemáme dostatek finančních prostředků, nemůžeme zaplatit fundovaným poradcům.

Ze zákona č. 83/1990 Sb., o sdružování občanů, ve znění pozdějších předpisů nevyplývá povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem. V jakých případech musí projít účetnictví sdružení auditem a podle jakých kritérií si auditora vybíráte?

Povinnost provedení auditu pro nás vyplývá z případné smlouvy o poskytnutí dotace nebo daru. Je to tedy smluvní nikoli zákonná povinnost. Povinnost auditu nám ukládá např. smlouva s Ministerstvem práce a sociálních věcí ČR, pokud poskytnutá provozní dotace převyšuje částku 3 milionů Kč. Auditora si v zásadě vybíráme podle toho, zda je ochoten provést audit zdarma, nebo za symbolickou cenu.

V roce 2006 byla realizována dostavba budovy Letohrádku Vendula, která byla financována z fondů Evropské unie v objemu mnoha milionů korun. Audit provedla auditorská firma Deloitte.

Audit (ověření) účetní závěrky za rok končící 31. prosincem 2009 provedla společnost Ernst & Young. Jaké máte zkušenosti s auditory či auditorskými společnostmi a co pro vás spolupráce s velkou auditorskou společností znamenala?

Při přebírání ceny Sociálně prospěšný podnikatel roku 2008 se mne zeptala pořadatelská společnost Ernst & Young, co by pro naše sdružení mohla udělat. Odpověděla jsem, že audit. A tak jsme jako dar dostali audit od velké mezinárodní auditorské společnosti.

Letohrádek Vendula měl v minulosti možnost spolupracovat se dvěma renomovanými auditorskými firmami, jejichž služby by si nikdy nemohl dovolit, nebýt jejich vstřícnosti a pochopení. Spolupráce pro nás byla velkým přínosem. Děkujeme za pomoc a cenné rady.

Rozhovor vedla Martina Smetanová



Dotazy a odpovědi z oblasti metodiky auditu

Upozorňujeme, že stanovisko Komory auditorů je založeno na současném znění právních předpisů a jejich převažujících interpretacích, které se mohou v budoucnosti změnit. Doporučujeme proto ověřit si závěry uvedené ve stanovisku, pokud bude existovat časová prodleva mezi poskytnutím stanoviska a jeho praktickým využitím. Dovolujeme si upozornit, že Komora auditorů České republiky nemůže vydávat závazná stanoviska a nemůže suplovat funkci regulátora účetnictví a auditu. Závazná stanoviska může vydávat pouze soud. KA ČR tedy žádným způsobem neodpovídá za jakoukoli škodu, která by vznikla v souvislosti s využíváním prezentovaného názoru. Při zpracování vyšla Komora pouze z informací, které jí byly poskytnuty.

Dotazy i odpovědi v plném znění naleznete na webových stránkách Komory www.kacr.cz v části Na pomoc auditorům – Dotazy a odpovědi k metodice účetnictví a auditu nebo Dotazy a odpovědi k zákonu o auditorech.

Zrušení výboru pro audit

Zákon o auditorech stanoví v § 44 povinnost subjektu veřejného zájmu zřídit výbor pro audit. Nikde však nejsou řešeny podmínky pro jeho zrušení. Pokud se účetní jednotka stane v jednom účetním období subjektem veřejného zájmu z důvodu překročení počtu zaměstnanců a zřídí výbor pro audit, může tento výbor v následujícím období zrušit, snížil-li se počet zaměstnanců pod povinnou hranici a účetní jednotka tedy již subjektem veřejného zájmu není?

Stanovisko KA ČR

Zákon č. 93/2009 Sb., o auditorech, ve znění pozdějších předpisů (dále jen zákon o auditorech), definuje v ustanovení § 2 písm. m), že subjektem veřejného zájmu je rovněž obchodní společnost nebo družstvo nebo konsolidující účetní jednotka, pokud průměrný přepočtený stav zaměstnanců obchodní společnosti nebo družstva nebo konsolidačního celku za bezprostředně předcházející účetní období převyšil 4 000 zaměstnanců. Společnost tedy přestane být subjektem veřejného zájmu až po konci účetního období, za které již výše uvedené kritérium nesplní, neboť dříve není předmětný ukazatel společnosti k dispozici. Změny v počtu zaměstnanců v průběhu účetního období nejsou pro posouzení splnění kritéria důležité.

Pokud je společnost subjektem veřejného zájmu, pak je v souladu

s ustanovením § 44 zákona o auditorech povinna zřídit výbor pro audit, který je dalším z orgánů společnosti. Společnost jej může zřídit na základě rozhodnutí nejvyššího orgánu společnosti, případně upravit i ve svých základních dokumentech (společenská smlouva, stanovy). Zrušení výboru pro audit lze provést stejným způsobem, jako byl zřízen – pokud byl tedy zřízen rozhodnutím nejvyššího orgánu, je nutné opět rozhodnutí nejvyššího orgánu, není-li ve stanovách či společenské smlouvě stanoveno jinak. V případě, že stanovy či společenská smlouva obsahují informace o výboru pro audit, je třeba tyto dokumenty relevantně upravit.

Je přezkum hospodaření obcí auditem či ověřovací zakázkou?

Stanovisko KA ČR

Ustanovení § 2 zákona o přezkoumání hospodaření stanoví, co je předmětem přezkoumání hospodaření obce a toto vymezení je významně širší než audit účetní závěrky obce, protože účetnictví je pouze jednou ze složek z předmětu přezkoumání hospodaření obce. Audit účetní závěrky není tedy identický s přezkoumáním hospodaření dané obce, a přezkoumání hospodaření obce není auditem účetní závěrky ve smyslu ustanovení § 20 odst. 2 písm. d) zákona o účetnictví.

Tentýž závěr lze rovněž dovodovat i z ustanovení § 2 písm. b) zákona č. 93/2009 Sb., o auditorech a změně některých zákonů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen zákona o auditorech), ve kterém je výslovně uvedeno, že auditorskou činností je provádění povinného auditu, přezkoumání hospodaření podle jiného právního předpisu, pokud toto přezkoumání provádí auditor, ověřování účetních záznamů, pokud tak stanoví jiný právní předpis, a ověřování jiných ekonomických informací prováděné podle auditorských standardů. I zákonodárce rozlišuje v tomto písmenu mezi auditem a přezkoumáním hospodaření jako dvěma samostatnými auditorskými činnostmi.

Komora auditorů České republiky vydala k přezkoumání hospodaření auditorský standard č. 52 – Přezkoumání hospodaření územních samosprávných celků. Z něho vyplývá, že přezkoumání hospodaření splňuje parametry ověřovací zakázky upravené odstavcem 20 Mezinárodního rámce pro ověřovací zakázky. V tomto odstavci jsou stanoveny následující náležitosti ověřovací zakázky:

- a) třístranný vztah, jehož se účastní odborník, odpovědná strana a předpokládaní uživatelé,
- b) vhodný předmět zakázky,
- c) vhodná kritéria,
- d) dostatečné množství vhodných důkazních informací a

e) písemná zpráva o ověření ve formě vhodné buď pro zakázku poskytující přiměřenou jistotu, nebo pro zakázku poskytující omezenou jistotu.

Přezkoumání hospodaření obce je tedy ověřovací zakázkou, nepředstavuje audit účetní závěrky.

Neuložení výroční zprávy do sbírky listin

Při provádění auditu účetní závěrky sestavené za rok 2010 jsme zjistili, že klient (kterého jsme auditovali i v předchozím roce) do sbírky listin neuložil výroční zprávu (a tedy ani účetní závěrku) za rok 2009. Jaký to má dopad na audit za rok 2010?

Stanovisko KA ČR

Neuložení výroční zprávy do sbírky listin do stanoveného data je porušením ustanovení právního předpisu. V takovém případě je auditor povinen posoudit, zda účetní jednotka ve své účetní závěrce vhodně vykazala dopad tohoto porušení. Vzhledem k tomu, že za porušení stanovené povinnosti je právními předpisy stanovena pokuta, půjde zejména o posouzení rezerv na pokuty.

Dále auditor musí splnit své informační povinnosti vůči statutárnímu, dozorčímu a případně i dozorovému orgánu.

Pokud výroční zpráva není do stanoveného termínu uložena

do sbírky listin, účetnictví není úplné a správné dle ustanovení § 8 zákona o účetnictví (dále také „zákon“). Auditor se vyjadřuje k věrnému a poctivému obrazu účetní závěrky, nikoli ke správnosti a úplnosti účetnictví, jak jsou definovány zákonem. Z tohoto důvodu se tedy zabývá pouze posouzením popsáním v prvním odstavci této odpovědi.

Podrobné zdůvodnění odpovědi a související úvahy naleznete v následujícím článku v rubrice „k diskuzi“.

oddělení metodiky KA ČR

k diskuzi

Neuložení výroční zprávy do sbírky listin

V rubrice „na pomoc auditorům – dotazy a odpovědi z oblasti metodiky auditu“ je zveřejněna odpověď na dotaz, jak má auditor postupovat v případě, kdy klient neuloží svou výroční zprávu do sbírky listin v obchodním rejstříku (viz výše). Následující text tuto odpověď dále rozvádí a uvádí argumenty, které vedly k její formulaci.

Výroční zprávu jsou povinny sestavit účetní jednotky, jejichž účetní závěrka musí být povinně ověřena auditorem (viz § 21 zákona o účetnictví). Povinnost zveřejnit tuto výroční zprávu vyplývá z ustanovení § 21a zákona o účetnictví a z § 40 a § 38i obchodního zákoníku. Povinně vyhotovenou výroční zprávu i účetní závěrku musí účetní jednotka zveřejnit po jejich ověření auditorem a po schválení k tomu příslušným orgánem, a to do 30 dnů od splnění obou uvedených podmínek, nejpozději však do konce bezprostředně následujícího účetního období.

Nezveřejněním výroční zprávy účetní jednotka poruší řadu předpisů. V dané situaci auditor musí postupovat zejména dle zákona o auditorech a ISA 250 – Přihlížení k právním předpisům při auditu účetní závěrky. Je také potřeba zvážit, jaký dopad na zprávu auditora má fakt, že došlo k porušení samotného zákona o účetnictví.

Zákon o auditorech

Ustanovení § 21 odst. 5 zákona o auditorech uvádí, že o porušení právního předpisu je auditor povinen informovat statutární i dozorčí orgán (totéž vyžaduje i ISA 250 v odst. 19 a násl.). Při auditu účetní jednotky, jejíž činnost podléhá podle jiných právních předpisů státnímu dozoru nebo dohledu České národní banky, je třeba dále informovat příslušný orgán státního dozoru nebo Českou národní banku. Mimo předepsaného předání informací je však auditor v uvedeném případě povinen zachovat mlčenlivost.

ISA 250

ISA 250 ve svých úvodních ustanoveních vysvětluje, že úkolem auditora je pouze zjistit, zda porušení právních předpisů nezpůsobilo významnou (materiální) nesprávnost účetní závěrky.

Tato nesprávnost může být způsobena dvěma faktory:

- (i) nedodržení předpisu vede přímo k vykazání nesprávnosti (např. v důsledku nedodržení zákona o daních z příjmů bude chybně stanovena výše závazku ze splatné daně) nebo
- (ii) nedodržení předpisu může vést k sankcím, jejichž dopad bude nesprávně vykázan (např. porušení předpisů v oblasti bezpečnosti práce může vést k udělení pokuty).

Uvedený případ tedy spadá mezi porušení právních předpisů, kterými se auditor musí zabývat, a to z důvodu (ii).

V úvahu přichází dokonce celá řada sankcí, jejichž možný dopad

na účetní závěrku musí auditor posoudit:

- a) Pokuta dle zákona o účetnictví na základně ustanovení § 37a odst. 1 písm. h (do 31. 12. 2010 § 37 odst. 1 písm. f). Výše pokuty může dosáhnout až 3 % aktiv brutto.
- b) Pořádková pokuta uložená předsedou senátu rejstříkového soudu dle ustanovení § 200de občanského soudního řádu. Výše pokuty může dosáhnout až 20 000 Kč a lze ji uložit po neuposlechnutí výzvy soudu k předložení listin.
- c) V případě naplnění znaků uvedených v ustanovení § 254 trestního zákona bude ten, který se trestného činu dopustí, potrestán odnětím svobody nebo peněžním trestem.

Účetní jednotka, pokud k udělení sankce doposud nedošlo, je povinna dopad hrozících sankcí zvážit při stanovování výše rezerv (viz § 25 odst. 3 a § 26 odst. 3 zákona o účetnictví), protože se nepochybně jedná o „předvídatelné riziko“, přičemž důvod k udělení sankce nastal v roce 2010.

Otázkou je výše rezervy, která bude odpovídat výši očekávané pokuty. Tato pokuta může být nulová, pokud finanční úřad v dané věci vůbec nezahájí řízení (buď se o porušení zákona nedozví, nebo to nestihne), nebo ve výši stanovené finančním úřadem, který je při jejím stanovení povinen přihlížet k závažnosti porušení zákona (viz § 37ab odst. 2 zákona o účetnictví). Obdobně to platí pro pořádkovou pokutu uvedenou výše. Není tajemstvím, že dosavadní praxe je taková, že k ukládání těchto pokut dochází jen zřídka. Pokud se účetní jednotka ztotožní se závěrem, že uložení pokuty je nepravděpodobné, rezervu nevykáže.

Dle ISA 250.18.b je auditor povinen získat další informace za účelem vyhodnocení dopadu porušení předpisu (např. zjistit praxi místně příslušných finančních úřadů a soudů), musí situaci

projednat s vedením (odst. 19) a vyhodnotit, jak objevené nedodržení předpisu dopadá na jím provedené vyhodnocení rizik a spolehlivost prohlášení vedení k auditu (odst. 21). Objevené jedno nedodržení předpisu může signalizovat benevolentnější přístup k dodržování řady dalších předpisů, může vést k pochybnostem o integritě vedení společnosti, a zpochybnit tak i jím podepsané prohlášení jako celek. Proto je nutné zjistit, jaké důvody vedly vedení k nezveřejnění výroční zprávy, zejména zda to bylo omylem nebo úmyslně a zda je to izolované porušení předpisu, či není. Co se týče prohlášení vedení, není samozřejmě akceptovatelné, aby v něm vedení uvádělo, že si není vědomo žádných porušení právních předpisů. Naopak, protože auditor je porušení předpisu povinen komunikovat s vedením, je nutné, aby spis auditora obsahoval přiměřený důkaz této komunikace, ideálně prohlášení osob pověřených správou a řízením, že si je daného porušení předpisu vědomo.

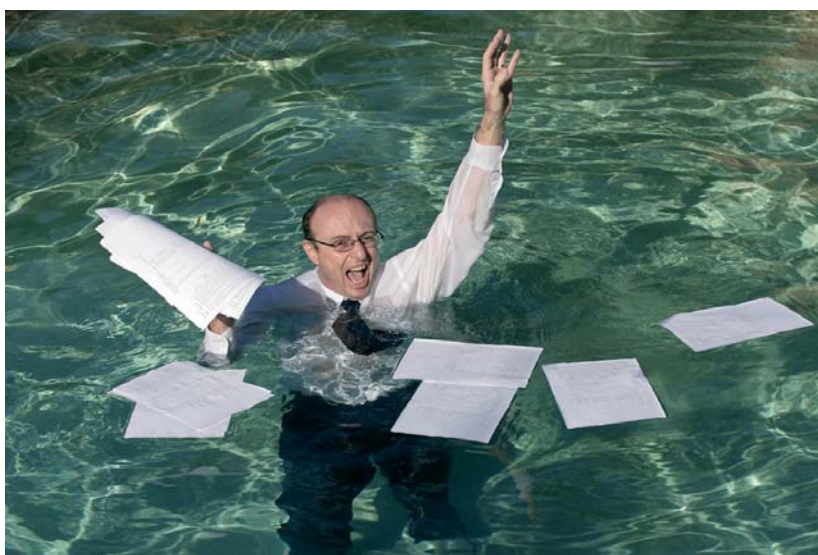
Pokud se auditor liší v názoru na vykázání výše rezervy, bude nutné, aby vyhodnotil, zda tento

rozpor vede dle jeho názoru k významné (materiální) nesprávnosti.

Pokud ano, je auditor povinen vydat výrok s výhradou (viz ISA 250.25). Pokud se soustředíme izolovaně pouze na významnou (materiální) nesprávnost způsobenou neochotou vedení upravit výši rezervy, která by měla být vytvořena z titulu nezveřejnění výroční zprávy, záporný výrok nebude přicházet v úvahu, protože tento rozpor sám o sobě nemá rozsáhlý dopad na účetní závěrku.

I v případě, kdy se výše uvedený rozpor sám o sobě nebude kvalifikovat jako významná (materiální) nesprávnost, je nutné tuto nesprávnost přidat k dalším neopraveným nesprávnostem, aby mohl být posouzen jejich kumulativní dopad v souladu s ISA 450. Dále ISA 250.A18 vyžaduje, aby auditor zvážil odstoupení od zakázky i v případě, že nedodržení právních předpisů nezpůsobí významnou (materiální) nesprávnost. Protože se však jedná o mimořádný postup, lze předpokládat, že by měl být použit pouze za mimořádných okolností (např. pokud se v účetní jednotce odehrává závažná trestná činnost, která nemá významný dopad na účetní závěrku).





Zákon o účetnictví

Zákon o účetnictví v § 8 stanovuje, že účetní jednotky musí vést účetnictví tak, aby bylo mj. správné a úplné, přičemž správností se má na mysli vedení účetnictví v souladu se zákonem a úplnost je podmíněna i zveřejněním příslušných dokumentů (vč. výroční zprávy). Nezveřejnění výroční zprávy vede k tomu, že účetnictví je nesprávné a neúplné.

Vztah pojmů „správný a úplný“ a „věrný a poctivý“

Auditor ve zprávě neuvádí, že auditované účetnictví je správné a úplné. Auditor místo toho vyjadřuje svůj názor, zda účetní závěrka podává věrný a poctivý obraz. Ač se to na první pohled může zdát, v žádném případě nejde o stejná nebo podobná vyjádření, nelze je zaměňovat, a dokonce ze správnosti a úplnosti účetnictví nelze vyvozovat věrnost a poctivost účetní závěrky (jak jsou chápány zákonem o účetnictví) a naopak.

Na prvním místě je nutné odlišit „účetnictví“ od „účetní závěrky“. Paragraf 8 zákona o účetnictví se vztahuje na správnost a úplnost účetnictví, přičemž účetnictví je zde v zásadě chápáno jako evidenční systém. Vedle toho se § 7 zákona, tj. věrný a poctivý obraz, vztahuje „pouze“ na účetní závěrku a obsah položek v účetní závěrce. Míchat tyto termíny není možné, např. pojmy jako „věrné a poctivé účetnictví“

nebo „správná a úplná účetní závěrka“ jsou v kontextu zákona zcela nesmyslné. Věrnost a poctivost jsou znaky, které jsou vyhrazeny účetní závěrce, správnost a úplnost jsou znaky, které zákon vyhrazuje k charakterizování celého účetnictví.

Co se týče vztahu „úplnosti a správnosti účetnictví“ a „věrnosti a poctivosti účetní závěrky“, je zřejmé, že nesprávné a neúplné účetnictví může mít za následek, že účetní závěrka nebude věrná a poctivá. Tento závěr však neplatí automaticky vždy.

Pojmy „správný“ a „úplný“

Za prvé, z pohledu auditora se nejedná o nic jiného, než o vztah vnitřního kontrolního systému (VKS) k tvrzením v účetní závěrce, protože účetnictví (jako evidenční systém) je jako klíčový informační systém jedním z pěti pilířů VKS (vedle kontrolních činností, monitorovacích kontrol atd.). Nedostatky ve VKS (např. nesprávnost účetnictví pro nedodržení náležitostí účetních dokladů) automaticky neznamenají, že účetní závěrka obsahuje nesprávnosti, znamenají jen to, že auditor se na dané části VKS nemůže spolehnout.

Za druhé, definice „správnosti a úplnosti účetnictví“ obsažená v zákoně je širší, než co si lze představit pod správností a úplností dat shromážděných informačním systémem, kterým účetnictví je. Typickým příkladem je právě nezveřejnění

výroční zprávy, které způsobuje nesprávnost a neúplnost definovanou zákonem, ale nezpůsobuje nesprávnost a neúplnost informací obsažených v informačním systému, ze kterých se poté sestavuje účetní závěrka. Při vyhodnocování VKS je tedy fakt nezveřejnění výroční zprávy indikátorem zpochybnitelnosti integrity vedení účetní jednotky (tj. má vliv na vyhodnocení tzv. kontrolního prostředí), ale není indikátorem nedostatečně vedeného účetnictví ve smyslu informační základny, ze které vychází účetní závěrka (tj. nemá vliv na vyhodnocení informačního systému).

Pojmy „správný“ a „úplný“ jsou používány auditory ještě v dalším kontextu, který se ale opět liší od toho, jak tyto pojmy chápe zákon o účetnictví.

Auditor vydá svůj výrok, že účetní závěrka je věrná a poctivá pouze tehdy, pokud neobsahuje významné (materiální) nesprávnosti na úrovni tvrzení a účetní závěrky jako celku. Když se auditor zabývá tvrzeními obsaženými v účetní závěrce, je povinen zabývat se mj. jejich správností a úplností.

Správností (accuracy) a úplností (completeness) se však v tomto případě nemají na mysli termíny zákona o účetnictví (ty by ani nebylo možné vztáhnout na jednotlivá tvrzení), ale termíny mezinárodních standardů pro audit (ISA), definované v odstavci A111 v ISA 315 „Identifikace a vyhodnocení rizik významné (materiální) nesprávnosti na základě znalosti účetní jednotky a jejího prostředí“. Auditor v tomto případě tedy zkoumá „správnost“ a „úplnost“, ale jinou, než jakou známe z definice obsažené v § 8 zákona.

V souladu s ISA 315 i prostou logikou věci nezveřejnění výroční zprávy za předchozí rok nemůže samo o sobě způsobit neúplnost nebo nesprávnost aktuální účetní závěrky nebo tvrzení obsažených v ní. Tuto nesprávnost nebo neúplnost může způsobit jen chybný přístup k (ne)vykázání hrozících sankcí za nezveřejnění výroční zprávy, jak

bylo uvedeno v odpovědi v rubrice „na pomoc auditorům“.

Pojem „věrný a poctivý“

Definice věrného a poctivého obrazu obsažená v zákonu o účetnictví není nezveřejněním zprávy dotčena. § 7 zákona o účetnictví věrný a poctivý obraz účetní závěrky totiž nepodmiňuje souladem se zákonem o účetnictví, nýbrž souladem s účetními metodami uloženými zákonem. Účetní metody jsou zákonem „definovány“ příkladným výčtem obsaženém v ustanovení § 4 odst. 8 zákona. Zveřejnění výroční zprávy nemůže být prohlášeno za účetní metodu snad ani omylem. Z toho vyplývá, že toto konkrétní porušení zákona o účetnictví nemůže vést k tomu, že by účetní závěrka nepodávala věrný a poctivý obraz, jak je definován v § 7.

Pojem „zveřejnění“ v auditorských standardech

Auditorské standardy na mnoha místech používají termín „zveřejnění“. Např. v ISA 705 se v odstavci 19 uvádí, že auditor modifikuje svůj výrok, pokud nezveřejnění údajů způsobí významnou (materiální) nesprávnost. Na první pohled se tedy jeví, že auditor se zabývá tím, zda a jak je účetní závěrka zveřejněna.

To je ovšem hluboké nedorozumění. Termín „zveřejnění“ používaný v auditorských standardech neznamena „umožnit třetím stranám přístup k účetní závěrce“, jak by se mohlo zcela přirozeně zdát. Termín „zveřejnění“, případně „zveřejnění údajů“ je překlad anglického „disclose“, tj. „uvést v účetní závěrce“. V drtivé většině případů se „disclose“ používá ve spojení s povinností uvádět různé údaje konkrétně v příloze účetní závěrky, a to jak kvantitativního, tak i nekvantitativního charakteru. Pro uvádění údajů v samotných účetních výkazech (tj. nikoli v příloze) pak ISA často používá termín „prezentovat“.

Tento značně matoucí pojem byl převzat z překladů IFRS, na který překlady ISA musely navazovat, protože obojí sada norem je, resp. má být součástí evropského práva, a tato konzistence byla vyžadována direktorátem pro překlady. Čeština bohužel navíc neobsahuje žádný lepší jednoduchý termín, který by byl pro „disclose“ použitelný ve všech kontextech, ve kterých se v ISA a IFRS objevuje.

ISA se nikdy nezabývají zveřejněním účetní závěrky ve smyslu zpřístupnění veřejnosti, kromě standardu ISA 560, který okamžik zveřejnění používá k rozlišení událostí nastalých před datem a po datu zveřejnění účetní závěrky. Anglický termín použitý pro zveřejnění je „issue“. Pojmy „issue“ a „disclose“ jsou, jak je již snad patrné, diametrálně odlišné.

Auditor se tedy vůbec nezabývá tím, zda jím auditovaná závěrka

byla zveřejněna v rámci zveřejnění výroční zprávy jen pro tento fakt samotný. Zajímá ho pouze dopad této skutečnosti na finanční pozici a výkonnost, jak již bylo uvedeno.

Vztah k minulým obdobím

Zveřejnit výroční zprávu za rok 2009 je povinnost vznikající v roce 2010. Z toho vyplývá následující:

- 1) Účetní závěrka za rok 2009 nemůže být nijak ovlivněna dopadem nesplnění povinnosti, kterou zákon účetní jednotce ukládá v roce 2010. Proto se na tuto skutečnost vůbec nevztahuje postup dle ISA 560 odst. 14 – 17, který ukládá auditorovi zvláštní povinnosti, pokud se dozví o nesprávnosti v jím dříve auditované účetní závěrce. Dopad nezveřejnění zprávy za rok 2009, bez ohledu na jeho významnost, nemůže nikdy vést k nesprávnosti

inzerce

ANAG
www.anag.cz

Autorská práva a práva související v daňových souvislostech
brožovaná 248 stran 339 Kč

Cizí měny a kursové rozdíly v podvojném účetnictví
brožovaná 296 stran 339 Kč

Společnost s ručením omezeným
řešení účetní a daňové problematiky včetně příkladů z praxe 2011/2012
brožovaná 360 stran 399 Kč

Občanský zákoník v dotazech a odpovědích
k 1. 6. 2011
brožovaná 696 stran 559 Kč

účetní závěrky za rok 2009. V důsledku toho např. nikdy nemůže nastat situace, že by účetní jednotka musela z uvedeného důvodu vydat opravenou účetní závěrku a auditor by musel vydat novou zprávu (jak standard předjímá).

- 2) Dále, v důsledku toho nevzniká ani nesprávnost srovnávacích údajů uváděných v účetní závěrce za rok 2010 přebíraných z účetní závěrky za rok 2009. Ustanovení ISA 710 odst. 12, které by se mohlo jevit jako relevantní k řešenému problému, nelze tedy vůbec aplikovat, protože v předešlé závěrce nelze (viz předchozí odstavce) žádnou nesprávnost dodatečně objevit.

Dopad nezveřejnění se tedy může projevit pouze v údajích uváděných za rok 2010.

Zpráva a výrok auditora

Již uvedené argumenty vysvětlují, že prosté nezveřejnění výroční zprávy za předchozí rok nemůže vést k modifikaci výroku (nyní odhlédneme od finančního dopadu nezveřejnění). V souladu s tím ISA 705 v odst. 6 zcela jasně stanovuje, že výrok lze modifikovat pouze tehdy, pokud auditor zjistí, že účetní závěrka obsahuje významné (materiální) nesprávnosti nebo pokud není schopen získat důkazní informace o tom, že tomu tak není. Samotné porušení povinnosti zveřejnit výroční zprávu nespadá ani do jedné z těchto kategorií (opět vyjma finančního dopadu porušení této povinnosti).

Mimo samotný výrok a odstavce zdůvodňující jeho modifikaci auditor do své zprávy v odůvodněných případech přidává „odstavce zdůrazňující skutečnost“ a „odstavce obsahující jiné skutečnosti“.

Oba tyto odstavce slouží k tomu, aby uživatel byl schopen správně porozumět předkládané účetní závěrce a zprávě auditora. Odstavec zdůrazňující skutečnost je určen ke zdůraznění faktů, které účetní

jednotka uvádí ve své účetní závěrce, a tudíž nerelevantní s ohledem na řešený problém.

Odstavec obsahující jiné skutečnosti obsahuje informace podávané samotným auditorem. Informace o nezveřejnění výroční zprávy za předchozí rok však nemá charakter informace, která by mohla vést k lepšímu pochopení auditu nebo účetní závěrky. Naopak, za prvé by mohla způsobit špatné pochopení informací uvedených v účetní závěrce (viz příklad dále v části shrnutí), za druhé je to informace o porušení povinnosti



uložené právním předpisem a s takovými porušeními auditor musí nakládat velice citlivě (viz předchozí text), přičemž musí dodržet povinnost mlčenlivosti. Je nutné zdůraznit, že povinnost mlčenlivosti se vztahuje i na samotnou zprávu auditora, tj. uvedení údajů nad rámec vyžadovaných údajů může být velice vážným proviněním (viz také ISA 706 odst. A10).

Nicméně, v uvedené situaci je možné upravit odstavce popisující odpovědnost auditora. Obvykle obsahuje např. to, že auditor neodpovídá za návrh a funkčnost vnitřního kontrolního systému. Tento odstavce lze doplnit i o upozornění, že auditor neodpovídá

za porušení právních předpisů účetní jednotkou a k případnému zjištěnému porušení předpisů se nevyjadřuje vyjma jejich posouzení na údaje uvedené v účetní závěrce.

Závěr

Na závěr uvedme jednoduchý příklad: Výroční zpráva, resp. účetní závěrka nebyla uložena do sbírky listin, ale byla předána vybraným třetím stranám. Ačkoli tedy účetní jednotka výroční zprávu povinně nezveřejnila, poskytla ji například své bance. Pro tuto banku by jakákoli úprava auditorské zprávy pro prosté nezveřejnění výroční zprávy (vyjma finančního dopadu porušení této povinnosti) byla velmi matoucí, protože by nebylo jasné, zda se na údaje uvedené (a bance zveřejněné) v účetní závěrce banka může spolehnout jako na auditorem ověřené. Přitom může jít o zcela korektní údaje, s přiměřenou jistotou bez významných (materiálních) nesprávností.

Důsledky však mohou být ještě mnohem horší. Pokud by úprava auditorské zprávy byla bankou pochopena jako znedůvěryhodnění informací uvedených v účetní závěrce, a na základě toho odmítla poskytnutí úvěru, auditor se ocitne ve velice nebezpečné situaci. Dojde-li ke vzniku škody a bude-li o tuto škodu např. ve formě ušlého zisku žalován, je zde velké riziko, že daný spor prohraje. Pro úpravu své zprávy totiž nenalezne jedině opodstatnění vycházející z profesionálních předpisů.

Jde o to, že, velice úsporně řečeno, úkolem auditora je zjistit, zda účetní jednotka ve své účetní závěrce lže nebo ne. Nic víc. Pokud se auditor začne vyjadřovat k dalším skutečnostem, které během auditu zjistil, začne překračovat své kompetence. I dobře myšlené překročení kompetencí je v oboru, jehož jedním ze základních pilířů je mlčenlivost, těžko akceptovatelné.

Jiří Pelák

oddělení metodiky KA ČR

Co víte o IFRS a US GAAP?

Zakroužkujte vždy jen jednu odpověď, která je podle Vašeho názoru z nabízených variant nejvhodnější (nejsprávnější):



1. Kompletní účetní závěrka dle IFRS obsahuje v porovnání s účetní závěrkou v plném rozsahu dle zákona o účetnictví:

- menší počet účetních výkazů
- stejný počet účetních výkazů
- větší počet účetních výkazů
- menší či stejný počet výkazů dle volby účetní jednotky

2. Dle IAS 1 se všechny položky výnosů a nákladů za dané účetní období

- musí prezentovat vždy ve dvou výkazech
- musí prezentovat vždy v jednom výkazu
- mohou prezentovat v jednom či dvou výkazech dle volby účetní jednotky
- mohou zveřejnit jenom formou doplňujících tabulek v příloze

3. IAS 1 z hlediska struktury výkazu o úplném výsledku hospodaření:

- specifikuje závazný formát s druhovým členěním nákladů
- specifikuje závazný formát s účelovým členěním nákladů
- specifikuje seznam položek, které musejí být zahrnuty do výkazu jako minimum
- nespecifikuje žádné požadavky

4. V provozní části výsledovky (výkazu o úplném výsledku hospodaření) účetní jednotky klasifikují náklady:

- povinně dle druhu
- povinně dle účelu
- dle účelu či druhu dle toho, které členění je relevantnější pro uživatele

- kombinovaně, aby bylo možné zjistit současně strukturu druhových i účelových nákladů

5. Která z následujících struktur výsledovky nejvíce odpovídá požadavkům IFRS:

- zisk/ztráta z pokračujících činností a zisk/ztráta z ukončovaných činností
- provozní zisk/ztráta, finanční zisk/ztráta a mimořádný zisk/ztráta
- provozní zisk/ztráta, finanční zisk/ztráta a investiční zisk/ztráta
- obchodní zisk/ztráta a neobchodní zisk/ztráta

6. Která z následujících struktur výkazu cash flow (CF) nejvíce odpovídá požadavkům IFRS:

- CF z pokračujících činností a CF z ukončovaných činností
- provozní CF, finanční CF a mimořádný CF
- obchodní CF a neobchodní CF
- provozní CF, finanční CF a investiční CF

7. U kterého z výkazů je nejméně zásadních rozdílů mezi českou účetní legislativou a IFRS:

- rozvaha
- výsledovka
- výkaz cash flow
- výkaz o změnách ve vlastním kapitálu

8. Vyberte pravdivé tvrzení dle IFRS:

- dopad změny v účetním odhadu je vykázán retrospektivně
- v rozsahu, v jakém je to proveditelné, jednotka musí

- opravit chyby minulých období prospektivně v první účetní závěrce schválené k vydání po zjištění chyby
- v rozsahu, v jakém je to proveditelné, jednotka musí opravit chyby minulých období retrospektivně v první účetní závěrce schválené k vydání po zjištění chyby
- je-li zjištěna chyba v účetních závěrkách minulých let, musejí být dotčeny závěrky staženy a zveřejněny nové, již bez předmětné chyby

9. Vyberte pravdivé tvrzení, které je v souladu s IFRS:

- dlouhodobé pohledávky se diskontují vždy, krátkodobé nikdy
- dlouhodobé i krátkodobé pohledávky se diskontují vždy
- dlouhodobé ani krátkodobé pohledávky se nikdy nediskontují
- pohledávky, ať již krátkodobé či dlouhodobé, se diskontují, má-li faktor času a úrokové sazby významný vliv na hodnotu pohledávky

10. Nakoupená dlouhodobá hmotná aktiva se při prvotním uznání ocení:

- cenou pořízení
- pořizovací cenou
- pořizovací cenou sníženou o oprávků a případné opravné položky
- reálnou hodnotou

Test připravil: David Procházka



TEĎ SE NEZASTAVÍM

Financování strojů a zařízení s UniCredit Leasing zvýší Váš náskok před konkurencí o mnoho obrátek. S produkty UCL CreditMachinery, UCL FinMachinery a UCL LeaseMachinery lehce získáte nové stroje a technologie, spolu s výhodným pojištěním. **Více informací naleznete na www.unicreditleasing.cz, tel.: 844 11 33 55.**

 **UniCredit**
Leasing

1991 – 2011 | 20 let s vámi



Šéfem auditu je Douglas Burnham



Douglas Burnham

Douglas Burnham (43) byl 1. června 2011 jmenován vedoucím partnerem v oddělení auditu Ernst & Young pro Českou republiku a další země střední a jihovýchodní Evropy, konkrétně Bosnu a Hercegovinu, Chorvatsko, Maďarsko, Černou

Horu, Srbsko, Slovensko a Slovinsko. Ve své nové roli se zaměří na vyhledávání dalších příležitostí pro růst a upevnění pozice společnosti Ernst & Young na trhu. Douglas Burnham, který v současné době žije v Praze, zahájil svou profesní dráhu v Londýně. V roce 1992 začal poskytovat poradenské služby klientům v České republice, a to zejména

ve finančním sektoru. Má rozsáhlé auditorské zkušenosti, které získal při poskytování odborných služeb tuzemským, ale i zahraničním klientům ze střední a východní Evropy. Douglas Burnham je absolventem Univerzity v Southamptomu a členem Institutu autorizovaných účetních znalců Anglie a Walesu (ICAEW). Je ženatý a má tři syny.



Magdalena Souček regionální šéfkou



Magdalena Souček

Magdalena Souček byla koncem června jmenována vedoucí partnerkou Ernst & Young pro region střední a jihovýchodní Evropy zahrnující Bosnu a Hercegovinu, Černou Horu, Českou republiku, Chorvatsko, Maďarsko, Slovensko, Slovinsko a Srbsko. I nadále bude působit jako vedoucí partnerka Ernst & Young v České republice. Ve své nové roli se zaměří především na upevnění

a posílení pozice společnosti Ernst & Young na trzích střední a jihovýchodní Evropy, rozvoj komplexních poradenských služeb a aktivní vyhledávání dalších příležitostí pro růst v rámci jednotlivých zemí i v regionu. Magdalena Souček působí v Ernst & Young od roku 2002, od října 2008 je vedoucí partnerkou pro Českou republiku. Během své dlouholeté praxe se specializovala na audit a další projekty pro klienty z oblasti výrobního průmyslu, finančního trhu a nemovitostí. Jako partner se účastnila celé

řady projektů pro přední české i mezinárodní společnosti. V letech 2006 až 2008 byla prezidentkou Americké obchodní komory v České republice. Dnes zde působí jako členka řídicího výboru. Vystudovala University of Massachusetts. Získala titul Certified Public Accountant a je členkou American Institute of Certified Public Accountants. Je také českou auditorkou a členkou Komory auditorů České republiky. Má dospívající dceru a mezi její koníčky patří cestování, vinařství, lyžování, golf a koně.



Novým celosvětovým šéfem se stal Michael J. Andrew



Michal J. Andrew

Do vedení celosvětové sítě poradenských společností KPMG byl s účinností od 1. října 2011 na čtyřleté funkční období jmenován Michael J. Andrew. Ve funkci vystřídá Timothyho P. Flynnu, který po 32 letech v KPMG odchází na zasloužený odpočinek.

Michael J. Andrew je v současnosti prezidentem KPMG pro oblast Asie a Pacifiku a KPMG v Austrálii. Během 27 let působení v KPMG se věnoval především problematice rozvíjení se trhů v oblasti Asie a Pacifiku i ve východní Evropě, v poslední době se významně podílel na tvorbě globální strategie KPMG.

Čtyřiapadesátiletý Michael J. Andrew je absolventem Univerzity

v Melbourne, kde vystudoval obor Právo a obchod. V KPMG zastával celou řadu významných pozic a dosáhl mnoha výrazných úspěchů, v minulosti působil například jako řídicí partner a partner odpovědný za daňové poradenství v KPMG v Austrálii, nyní je členem Mezinárodní rady KPMG. Je aktivní v několika obchodních, kulturních a charitativních sdruženích a institucích.



Auditorské služby vede Chris Skirrow



Chris Skirrow

Chris Skirrow se 1. července ujal vedení auditorských služeb společnosti PwC v ČR. Funkci převzal od Paula Cunninghama, který se bude moci věnovat roli vedoucího partnera

pro oblast služeb finančním institucím ve střední a východní Evropě. Chris Skirrow strávil téměř 10 let v Moskvě v rámci PwC Rusko. U PwC je více než 30 let. Působil v Kanadě, Evropě, v Turecku či Rusku. Partnerem je od roku 1990. Má zkušenost s prací pro širokou škálu odvětví

a společností, jak mezinárodních, tak i národních řízených tuzemskými majiteli. Je kanadským autorizovaným účetním (Canadian Chartered Accountant) a členem Institutu autorizovaných účetních Anglie a Walesu (Institute of Chartered Accountants in England and Wales).

lidé a firmy

RSM TACOMA**Auditní tým povede Marianna Garbiarová**

Marianna
Garbiarová

Na pozici Head of Audit nastoupila v srpnu Marianna Garbiarová, která je zodpovědná za řízení oddělení auditu. Na svém novém postu se zaměří na vedení týmu a rozvoj příležitostí auditních služeb. Nástupem do společnosti

RSM TACOMA změnila své desetileté působení ve společnosti PricewaterhouseCoopers, kde pracovala v oddělení auditu, z toho od roku 2006 na manažerské pozici. Marianna Garbiarová má bohaté zkušenosti s poskytováním auditních služeb zejména mezinárodním klientům a jejich lokálním dceřiným společnostem, které působí

v nejrůznějších průmyslových odvětvích včetně automobilového a farmaceutického průmyslu, v oblasti maloobchodu, spotřebního zboží a poskytovatelů služeb. Plynně ovládá anglický jazyk, je členem Komory certifikovaných účetních a získala certifikaci FCCA.

-jk-



Co najdete v e-příloze č. 7/2011

Přístup k e-příloze Auditor

E-příloha Auditor vychází souběžně s tištěným časopisem Auditor v elektronické podobě. Pro auditory je ke stažení v Extranetu na webových stránkách Komory auditorů www.kacr.cz, kam se lze dostat pod přihlašovací jménem a heslem.

Pokud někdo své heslo nezná, nebo ho zapomněl, může si ho vyžádat u Athiny Lérové, e-mail: lerova@kacr.cz.

Auditoři také mohou požádat o zasílání e-přílohy e-mailem na: kolouchova@kacr.cz. Předplatitelům časopisu Auditor je e-příloha zasílána e-mailem.

Téma čísla – Neziskové organizace

V této rubrice najdete přetisky článků a rozhovorů týkající se financování politických stran.

Právo

O tom, co přináší novela zákona o kolektivním investování, si můžete přečíst v přetisku článku v e-příloze.

Daně

V e-příloze jsou také uvedeny přetisky článků zabývajících se například návrhem novely zákona o DPH, daňovými souvislostmi nedobytných pohledávek nebo

novým nařízením Rady (EU) č. 282/2011 týkající se DPH.

Zaznamenali jsme

Tato rubrika obsahuje přetisky článků, ve kterých se dočtete například o problematice veřejných zakázek, o výsledcích analýzy hospodaření dopravního podniku, o tom, kdo páchá podvody a jak jsou podvody odhalovány nebo o problematice úniku firemních dat.

-Vel-