

METODICKÁ POMŮCKA K POSKYTOVÁNÍ AUDITORSKÝCH SLUŽEB U NESTÁTNÍCH NEVÝDĚLEČNÝCH ORGANIZACÍ

dle stavu legislativy k 30. listopadu 2019



Cílem této metodické pomůcky je poskytnout auditorům metodickou pomoc při provádění povinného auditu vybraných nestátních nevýdělečných organizací. Metodická pomůcka je pro auditory pouze doporučením a auditoři nejsou povinni se jí při provádění povinného auditu nestátních nevýdělečných organizací řídit. Tato metodická pomůcka rovněž nemůže nahradit potřebné teoretické i praktické znalosti problematiky a aktuálních předpisů v oblasti povinného auditu nestátních nevýdělečných organizací. Komora auditorů ČR žádným způsobem neodpovídá za jakoukoli škodu, která by vznikla v souvislosti s využíváním tohoto materiálu.

doc. Ing. Vladimír Zelenka, Ph.D.
předseda Výboru pro veřejný sektor KA ČR

Obsah

| | |
|--|----|
| ÚVOD | 3 |
| OBEČNÁ CHARAKTERISTIKA NESTÁTNÍCH NEVÝDĚLEČNÝCH ORGANIZACÍ | 3 |
| CHARAKTERISTIKA JEDNOTLIVÝCH TYPŮ NESTÁTNÍCH NEVÝDĚLEČNÝCH ORGANIZACÍ | |
| Politické strany a politická hnutí..... | 4 |
| Spolky..... | 4 |
| Obecně prospěšné společnosti | 6 |
| Círky a náboženské společnosti..... | 7 |
| Nadace | 8 |
| Nadační fondy | 9 |
| Veřejné vysoké školy..... | 10 |
| Školské právnické osoby | 11 |
| Ústavy..... | 12 |
| Veřejné výzkumné instituce | 13 |
| ZÁVĚR | 14 |
| Příloha č. 1 – Stanovisko Komory auditorů České republiky k tématu věrný a poctivý obraz | 15 |
| Příloha č. 2 – Přehled právních předpisů a vybraných ustanovení upravujících nestátní nevýdělečné organizace..... | 18 |

ÚVOD

Cílem tohoto materiálu je poskytnout auditorům pomoc při provádění povinného auditu účetních závěrek u nestátních nevýdělečných organizací (NNO), které vedou účetnictví v souladu se zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů a příslušnou prováděcí vyhláškou č. 504/2002 Sb., pro účetní jednotky, u kterých hlavním předmětem činnosti není podnikání, pokud účtují v soustavě podvojného účetnictví, ve znění pozdějších předpisů.

Materiál není pro auditory závazný a auditoři nejsou povinni se jím při provádění zakázek u NNO řídit. Materiál je zaměřen na některé vybrané NNO, to znamená na ty organizace, které nejsou primárně založeny za účelem dosahování zisku, ale jsou zřizovány za účelem poskytování obecně prospěšné činnosti či k neziskové činnosti pro soukromý prospěch a, až na uvedené výjimky, nebyly zřízeny žádným státním orgánem, organizační složkou státu ani územním samosprávným celkem a jsou na státu nezávislé. V českém prostředí jsou za NNO považovány i některé veřejné subjekty zřizované státem či územními samosprávnými celky, např. veřejné výzkumné instituce, školské právnické osoby, aj. Metodická příručka toto zařazení respektuje. Tyto organizace byly zřízeny podle zvláštních předpisů a těmito zvláštními zákony se musí při své činnosti řídit. Pro tento typ účetních jednotek se používá více zaměnitelných pojmů a neexistuje oficiální právní termín. Alternativní termíny používané v účetní či daňové legislativě jsou např. nevládní či nestátní neziskové organizace, nepodnikatelé; veřejně prospěšný poplatník; poplatník, který nebyl založen či zřízen za účelem podnikání.

Metodická pomůcka je zaměřena na ty NNO, se kterými se auditor může při své praxi nejčastěji setkat, vedou účetnictví v plném rozsahu a podléhají povinnému auditu na základě kritérií daných zákonem o účetnictví nebo zvláštním právním předpisem (tzv. „statusovým předpisem“).

Účetní jednotky, kterým je poskytována služba nepovinného auditu, mohou vést účetnictví ve zjednodušeném rozsahu nebo jednoduché účetnictví a tento materiál se specifikům ověřovací zakázky tohoto typu nevěnuje. Pro ostatní zde přímo nezmíněné organizace (např. Český rozhlas, Česká televize, profesní komory, odborové organizace, organizace zaměstnavatelů, aj.) lze postupy uvedené v tomto materiálu použít přiměřeně.

Metodická pomůcka vychází ze znění české legislativy platné k 30. listopadu 2019.

OBECNÁ CHARAKTERISTIKA NNO

Charakteristické rysy NNO:

- jsou založeny za jiným účelem, než je dosahování zisku, hlavní činnost je vymezena v zakladatelském dokumentu,
- nestátními jsou nazývány proto, že zpravidla nebyly zřízeny žádným státním orgánem, organizační složkou státu ani územním samosprávným celkem a jsou na státu nezávislé. V českém prostředí jsou však za NNO považovány i některé veřejné subjekty zřizované státem či územními samosprávnými celky (zejména to neplatí pro veřejné vysoké školy či veřejné výzkumné instituce).

Členění NNO:

- pro NNO neexistuje oficiálně zařazení členění, jednou z možností je použít členění zpracované Radou vlády pro nestátní neziskové organizace na základě právních forem typických pro NNO:
 - spolky a pobočné spolky,
 - nadace a nadační fondy,
 - církevní právnické osoby, respektive účelová zařízení církví,
 - obecně prospěšné společnosti,
 - ústavy a školské právnické osoby;
- další možností je použít členění ČSÚ, které do skupiny neziskových institucí zahrnuje i církve, politické strany, profesní komory a jiné či použít zjednodušené členění typů NNO dle jejich funkce:
 - servisní NNO,
 - advokační NNO,
 - zájmové NNO,
 - filantropické NNO.

Nejčastější typy auditních zakázek:

- povinný audit,
- nepovinný audit,
- ověření dotace (ověřovací zakázka nebo dohodnuté postupy),
- ověření vybraných finančních informací.

Právní předpisy pro vedení účetnictví NNO:

- Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů (ZoÚ),
- 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 (Vyhláška),
- České účetní standardy pro účetní jednotky, které účtují podle Vyhlášky.

CHARAKTERISTIKA JEDNOTLIVÝCH TYPŮ NNO

POLITICKÉ STRANY A POLITICKÁ HNUTÍ

Právní úprava a její specifika

- zákon č. 424/1991 Sb., o sdružování občanů v politických stranách a hnutích, ve znění pozdějších předpisů, upravuje sdružování občanů v politických stranách a politických hnutích,
- podléhají registraci v rejstříku politických stran a hnutí vedeném Ministerstvem vnitra – <https://aplikace.mvcr.cz/seznam-politicky-stran/>.

Specifické rysy

- slouží občanům k účasti na politickém životě společnosti,
- jsou odděleny od státu,
- nesmějí svým vlastním jménem podnikat,
- založení obchodních společností nebo družstev nebo účast na nich jsou omezené na určité činnosti podle zákona,
- členové strany a hnutí za závazky strany a hnutí neodpovídají a neručí.

Zřizovatel/zakladatel

- návrh na registraci podává nejméně tříčlenný přípravný výbor strany/hnutí společně s peticí alespoň jednoho tisíce občanů požadujících vznik strany/hnutí a stanovami.

Orgány

- statutární, rozhodčí a revizní orgány podle stanov.

Základní zdroje financování

- příspěvek ze státního rozpočtu,
- členský příspěvek,
- dary,
- příjmy z nájmu, pachtu,
- zápůjčky a úvěry poskytnuté bankou, platební institucí.

Uživatelé účetní závěrky

- Úřad pro dohled nad hospodařením politických stran/hnutí,
- členové,
- veřejnost – voliči, dárci, novináři.

Zaměření auditu – specifická rizika

- pro stanovení významnosti/materiality se obvykle vychází z báze celkových výnosů,
- používají pouze finanční prostředky vedené na účtech u banky / platební instituce s výjimkou platby výdajů do výše pět tisíc korun, které lze hradit v hotovosti,
- vedou odděleně účty pro zákonem vyjmenované příjmy a výdaje,
- příjem pouze z darů / bezúplatných plnění od

identifikovaných dárců a jejich maximální výše je omezena zákonem,

- identifikace dárců,
- písemná forma pro zákonem stanovenou výši darů,
- správnost zobrazení prostředků přidělených politické straně či hnutí ze státního rozpočtu a jejich použití,
- dodržování rozsahu podnikání v souladu se zákonem a stanovami,
- nesmí vlastnit majetek mimo území České republiky,
- plnění zákonem stanovené lhůty pro předložení úplné výroční finanční zprávy pro nárok na stálý příspěvek.

Povinnost auditu

- ověření účetní závěrky je povinné ze zákona vždy,
- auditora určí statutární orgán strany nebo hnutí, téhož auditora lze určit opakovaně nejvýše pět po sobě následujících kalendářních let,
- účetní závěrka obchodní korporace založené stranou/hnutím nebo obchodní korporace, na níž se strana/hnutí účastní jako společník nebo člen, musí být ověřena auditorem podle zákona o auditorech. Téhož auditora pro ověření účetní závěrky podle věty první lze určit nejvýše pět po sobě následujících kalendářních let.

Vedení účetnictví, účetní závěrka a výroční zpráva

- vedení účetnictví:
 - povinnost vést účetnictví v plném rozsahu,
 - přehled příjmů strany/hnutí v členění podle zdroje jednotlivých příjmů,
 - přehled výdajů strany/hnutí v členění podle účelu, na který byly prostředky vydány,
 - přehled o darech, dárcích a členech,
 - dodržování zásad při zadávání veřejných zakázek;
- výroční finanční zpráva:
 - obsahuje účetní závěrku, zprávu auditora o ověření účetní závěrky a další náležitosti podle § 19h,
 - předkládají úplnou výroční finanční zprávu každoročně do 1. dubna Úřadu pro dohled nad hospodařením politických stran a politických hnutí (Úřad) na předepsaném formuláři s přílohami dle vzoru formuláře, který stanoví Ministerstvo financí ČR svým prováděcím předpisem,
 - výroční finanční zpráva je přístupná k nahlédnutí u Úřadu a na jeho internetových stránkách, na kterých ji Úřad uveřejní do sedmi dnů ode dne jejího doručení Úřadu.

SPOLKY

Právní úprava a její specifika

- zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů (NOZ) – ustanovení § 214 a násl.,
- zapsaný ve veřejném rejstříku vedeném příslušným soudem – <https://www.justice.cz/> – zákon č. 304/2013 Sb., o veřejných rejstřících, zejména ustanovení § 26 a násl.

Specifické rysy

- spolek má členy, zakládající členové jsou minimálně tři,
- členem spolku může být fyzická i právnická osoba,
- spolek může zřizovat pobočné spolky jako své organizační jednotky, které nabývají práva a povinnosti v rozsahu určeném stanovami hlavního spolku,
- členové spolku neručí za dluhy spolku, hlavní spolek ručí za dluhy pobočného spolku v rozsahu určeném stanovami,
- pro spolek je výslovně stanoveno, že podnikání nebo jiná výdělečná činnost nemohou být hlavní činností spolku,
- nejvyšší orgán je povinen schvalovat výsledek hospodaření spolku,
- spolky mohou fúzovat nebo se rozdělovat,
- spolek zveřejňuje svou účetní závěrku nebo přehledy ve veřejném rejstříku:
 - spolek, který vede jednoduché účetnictví, musí povinně zveřejnit přehled o majetku a závazcích,
 - spolek, který vede účetnictví a jeho účetní závěrka nepodléhá povinnosti auditu, zveřejňuje povinně rozvahu a přílohu,
 - ostatní spolky zveřejňují celou účetní závěrku.

Zřizovatel/zakladatel

- zakladateli spolku jsou minimálně tři osoby vedené společným zájmem, které se shodnou na obsahu stanov, stejně tak může být spolek založen i ustavující schůzí,
- spolek je založen dnem sepsání stanov / konáním ustavující schůze (není potřeba notářský zápis),
- spolek vzniká dnem zápisu do veřejného rejstříku,
- stanovami lze též založit pobočný spolek jako organizační jednotku spolku nebo určit, jakým způsobem se pobočný spolek zakládá a který orgán rozhoduje o jeho založení, zrušení nebo přeměně,
- pobočný spolek má svou právní osobnost a zapisuje se také do veřejného rejstříku.

Orgány

- povinné orgány:
 - nejvyšší orgán, pojmenovaný libovolně, pokud toto pojmenování není klamavé. Neurčili-li stanovy jinak, je nejvyšším orgánem členská schůze, tj. všichni členové,
 - statutární orgán pojmenovaný libovolně, pokud toto pojmenování není klamavé. Stanovy určí, zda jde o orgán individuální (předseda) nebo kolektivní (výbor). Pokud není stanovami určeno jinak, volí a odvolává členy statutárního orgánu nejvyšší orgán spolku;
- dobrovolně tvořené orgány: kontrolní komise, dozorčí komise nebo další orgány určené ve stanovách.

Základní zdroje financování

- členské příspěvky (určeno stanovami),
- přijaté dotace (financování z veřejných rozpočtů),
- přijaté dary (financování ze soukromých zdrojů),
- tržby za služby či zboží v rámci hlavní nebo hospodářské činnosti.

Uživatelé účetní závěrky

- členové a poskytovatelé finančních zdrojů.

Zaměření auditu – specifická rizika

- stanovení významnosti/materiality se v drtivé většině případů odvíjí od celkových výnosů, popř. nákladů, protože výsledek hospodaření není použitelnou veličinou a aktiva jsou příliš nízká a nereprezentují rozsah činnosti,
- plnění podmínek poskytovatelů dotací, popř. jiných finančních zdrojů – neplnění přináší rizika sankcí, které mohou pro spolek být likvidační, a tedy ohrozit předpoklad neomezeného trvání,
- správné vykázání prostředků z veřejných zdrojů (dotací) – nesprávné posouzení často představuje významné zkreslení výsledku hospodaření,
- ověření rozdělení výnosů na hlavní a hospodářskou činnost a správné alokace nákladů k těmto výnosům – nesprávné rozdělení má vliv na výkaz zisku a ztráty, může mít též vliv na posouzení splnění definice veřejně prospěšného poplatníka (např. provádění a vykázání podnikatelské činnosti v činnosti hlavní) – riziko zkreslení výkazu zisku a ztráty, daňová rizika a v jejich důsledku možné ohrožení předpokladu neomezeného trvání,
- základní ověření rizika souvisejícího s DPH – sankce a doměňená daň ze strany správce daně mohou být značné a často představují přímé ohrožení předpokladu neomezeného trvání účetní jednotky.

Povinnost auditu

- povinnost ověření účetní závěrky se řídí pouze ZoÚ.

Vedení účetnictví, účetní závěrka a výroční zpráva

- spolek vede účetnictví v souladu se ZoÚ, za podmínek stanovených v § 1f může spolek vést jednoduché účetnictví, tj. v případě, kdy:
 - není plátcem daně z přidané hodnoty,
 - jeho celkové příjmy za účetní období nepřesáhnou tři miliony korun,
 - hodnota jeho majetku nepřesáhne tři miliony korun;
- spolek, který vede jednoduché účetnictví, sestavuje k rozvahovému dni přehled o majetku a závazcích a přehled o příjmech a výdajích,
- spolek, který vede účetnictví v plném nebo zjednodušeném rozsahu sestavuje účetní závěrku ve složení rozvaha, výkaz zisku a ztráty a příloha,
- povinnost sestavení výroční zprávy se řídí pouze ZoÚ, tj. spolek sestavuje výroční zprávu povinně,

pokud jeho účetní závěrka podléhá povinnosti auditu.

OBEČNĚ PROSPĚŠNÉ SPOLEČNOSTI

Právní úprava a její specifika

- zákon č. 248/1995 Sb., o obecně prospěšných společnostech (OPS), tento zákon byl zrušen k 1. lednu 2014, nicméně existující obecně prospěšné společnosti jsou povinny se zákonem nadále řídit,
- zapsány ve veřejném rejstříku vedeném příslušným soudem – <https://www.justice.cz/> – zákon č. 304/2013 Sb., o veřejných rejstřících, zejména ustanovení § 52 a násl.

Specifické rysy

- OPS poskytuje obecně prospěšné služby za předem stanovených a pro všechny uživatele stejných podmínek,
- zisk nesmí být použit ve prospěch zakladatelů, členů orgánů nebo zaměstnanců, musí být použit na poskytování obecně prospěšných služeb,
- v účetnictví je nutné evidovat zvláště obecně prospěšné služby, doplňkovou činnost a náklady a výnosy související se správou,
- OPS se nesmí účastnit na podnikání jiných osob, což znamená, že nemůže držet podíl v obchodní korporaci,
- OPS vyjma vysokých škol nebo poskytovatelů zdravotních služeb, nemohou pro snížení své daňové povinnosti uplatnit daňovou ztrátu předchozích zdaňovacích období (§ 34 odst. 3 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů),
- pokud OPS poruší povinnosti týkající se poskytování služeb a nakládání se ziskem, provádění doplňkových činností včetně podmínky účasti v jiných osobách nebo povinnosti týkající se sestavení a zveřejnění výroční zprávy, pak pro rok, v němž k porušení došlo, pozbývá daňová zvýhodnění stanovená zákonem o daních z příjmů.

Zřizovatel/zakladatel

- zakladateli OPS mohly být fyzické i právnické osoby,
- OPS se zakládaly zakládací smlouvou v případě více zakladatelů nebo zakládací listinou v případě jediného zakladatele ve formě notářského zápisu. Od 1. ledna 2014 již obecně prospěšnou společnost založit nelze.

Orgány

- statutární orgán – ředitel – vždy fyzická osoba, nemůže být současně členem jiných orgánů, funkci vykonává ve smluvním poměru,
- správní rada, minimálně tři členové, počet členů musí být dělitelný třemi, pouze fyzické osoby, nejvýše třetina z nich může být v zaměstnaneckém poměru. Správní rada schvaluje rozpočet a řádnou nebo mimořádnou

účetní závěrku, její funkční období je tříleté,

- dozorní rada je kontrolním orgánem, má minimálně tři členy, počet členů musí být dělitelný třemi. Dozorní rada přezkoumává řádnou a mimořádnou účetní závěrku a výroční zprávu, jejími členy mohou být pouze fyzické osoby.

Základní zdroje financování

- přijaté dotace,
- přijaté dary,
- příjmy z obecně prospěšných služeb,
- příjmy z doplňkové činnosti (tržby za služby a zboží).

Uživatelé účetní závěrky

- zakladatelé,
- poskytovatelé finančních zdrojů,
- příjemci obecně prospěšných služeb,
- správce daně,
- veřejnost.

Zaměření auditu – specifická rizika

- významnost/materialita se obvykle stanovuje z celkových výnosů. Případná specifika jednotlivých OPS je možné zohlednit s využitím specifické významnosti/materiality,
- zaměření se na omezení v činnosti OPS (viz specifické rysy), představující zvýšené riziko sankcí, které mohou mít dopad na předpoklad neomezeného trvání účetní jednotky
 - vykazání obecně prospěšných služeb v hlavní činnosti a doplňkových služeb v hospodářské činnosti, oddělené vedení nákladů a výnosů souvisejících se správou a jejich rozdělení na hlavní a hospodářskou činnost pro účely sestavení výkazu zisku a ztráty,
 - použití zisku dle podmínek zákona,
 - žádná účast na podnikání jiných osob, tj. žádný podíl v obchodní korporaci,
 - sestavení výroční zprávy v požadované struktuře a její zveřejnění (ověřit předchozí účetní období);
- u bezúplatně nabytých příjmů ověření přiřazení nákladů k výnosům, které byly použity na úhradu nákladů, u úplatně nabytých příjmů ověření přiřazení nákladů k výnosům podle toho, jak konkrétní náklady přispěly k dosažení konkrétních výnosů,
- správná klasifikace dotací (veřejné zdroje) a darů (soukromé zdroje),
- správné vykazání prostředků z veřejných zdrojů (dotací) – nesprávné posouzení často představuje významné zkreslení výsledku hospodaření i základu daně z příjmů (dotace jsou v případě obecně prospěšných společností předmětem daně),
- používání a vykazání fondů pokud jsou tvořeny – statuty fondů shrnující pravidla tvorby a čerpání fondů, inventarizace fondů a v případě peněžních fondů ověření krytí fondu finančními prostředky, popř. jiným majetkem (např. fond tvořený přijatými peněžními dary musí být k rozvahovému dni

krytý penězi na bankovním účtu a v pokladně, popř. jinými likvidními aktivy, případný rozdíl je třeba vysvětlit),

- základní ověření rizika souvisejícího s DPH – sankce a doměřená daň ze strany správce daně mohou být značné a často představují přímé ohrožení předpokladu neomezeného trvání účetní jednotky.

Povinnost auditu

- kromě povinností stanovených ZoÚ platí pro OPS povinnost ověření účetní závěrky auditorem v případě, že
 - výše čistého obrátu za dané období překročila deset milionů korun, nebo
 - je příjemcem dotací nebo jiných příjmů ze státního rozpočtu, rozpočtů územně samosprávných celků, státních fondů, jejichž celkový objem přesáhl v daném účetním období jeden milion korun.

Vedení účetnictví, účetní závěrka, výroční zpráva

- OPS vede účetnictví v plném rozsahu, nebo pokud nemá povinnost ověření účetní závěrky auditorem, pak může vést ve zjednodušeném rozsahu,
- OPS sleduje odděleně náklady a výnosy spojené s obecně prospěšnými službami (hlavní činnost), náklady a výnosy spojené s doplňkovými činnostmi (hospodářská činnost) a ostatní náklady a výnosy spojené se správou OPS,
- OPS sestavuje výroční zprávu povinně vždy, a to nejpozději do šesti měsíců po ukončení účetního období, obsah výroční zprávy se řídí zákonem o OPS a ZoÚ.

CÍRKVE A NÁBOŽENSKÉ SPOLEČNOSTI

Právní úprava a její specifika

- zákon č. 3/2002 Sb., o církvích a náboženských společnostech (o svobodě náboženského vyznání a postavení církví a náboženských společností a o změně některých zákonů, „zákon o církvích“), ve znění pozdějších předpisů,
- zákon č. 428/2012 Sb., o majetkovém vyrovnání s církvemi a náboženskými společnostmi, ve znění pozdějších předpisů – úprava finančních náhrad, na které organizace mají nárok a tedy je třeba je vykázat správně v účetnictví, náhrady jsou v souladu se zákonem ročně valorizovány,
- církve a náboženské společnosti podléhají registraci v evidenci Ministerstva kultury – http://www3.mkcr.cz/cns_internet/.

Specifické rysy

- návrh na registraci podává přípravný výbor složený minimálně ze tří členů,
- registrované církve a náboženské společnosti mohou založit svaz církví a náboženských společ-

ností, ten je třeba také registrovat v evidenci Ministerstva kultury,

- registrovaná církev a náboženská společnost může Ministerstvo kultury žádat o povolení k výkonu zvláštních práv zahrnujících zejména vyučování náboženství na školách, zřizování církevních škol, konání obřadů s uzavíráním církevních sňatků, výkon duchovenské služby v ozbrojených silách ČR a dalších místech, zachování zpovědního tajemství, toto povolení může získat pouze v případě, že zveřejňovala každoročně po dobu 10 let výroční zprávy o činnosti,
- registrovaná církev a náboženská společnost může zakládat účelová zařízení pro poskytování sociálních nebo zdravotnických služeb nebo působících jako charita nebo diakonie. Účelové zařízení poskytuje veřejnosti obecně prospěšné služby za předem stanovených a pro všechny uživatele stejných podmínek. Podnikání a jiná výdělečná činnost mohou být pouze doplňkovou činností.

Zřizovatel/zakladatel

- církve registruje přípravný výbor složený minimálně ze tří zletilých fyzických osob, které jsou občany ČR nebo cizinci s trvalým pobytem v ČR, přípravný výbor současně doloží podpisy minimálně 300 osob, které se hlásí k této církvi nebo náboženské společnosti a jsou občany ČR nebo cizinci s trvalým pobytem v ČR,
- pro registraci se předkládá základní dokument obsahující definici struktury, orgánů a vnitřních předpisů,
- účelové zařízení registrované církve a náboženské společnosti se zakládá zakládací listinou, zakládací listina obsahuje mj. způsob zveřejňování výroční zprávy o činnosti a hospodaření.

Orgány

- statutární orgán církve a náboženské společnosti je určen v základním dokumentu, stejně tak jako volba a odvolání členů a délka jejich funkčního období,
- další orgány církve a náboženské společnosti může stanovit základní dokument včetně rozsahu oprávnění a způsobu jednání,
- v případě účelového zařízení církve stanovují stanovy, které jsou součástí zakládací listiny, způsob volby a odvolání členů statutárního orgánu, délku jejich funkčního období a způsob jednání.

Základní zdroje financování

- kostelní sbírky,
- veřejné sbírky,
- přijaté dary,
- přijaté dotace,
- dědictví,
- příjmy ze služeb v hlavní činnosti,

- příjmy z prodeje a pronájmu majetku,
- tržby za prodej služeb nebo zboží v rámci podnikání a jiné výdělečné činnosti (hospodářská činnost).

Uživatelé účetní závěrky

- členové církví a náboženských společností,
- poskytovatelé finančních zdrojů včetně bankovních institucí,
- správce daně,
- veřejnost.

Zaměření auditu – specifická rizika

- stanovení významnosti/materiality velmi závisí na typu organizace a prováděných činnostech. V případě účelových zařízení církví bude postup často obdobný jako u obecně prospěšných společností nebo ústavů, u ostatních je častým znakem vysoká vykazovaná výše dlouhodobého majetku. Pro stanovení materiality se tak může jevit jako vhodnou základnou výše celkových aktiv. S ohledem na nesrovnatelně nižší výše výnosů a nákladů se ale pro stanovení materiality často volí spíše nižší procento než je obvyklé. Pro audit může být též relevantní stanovení specifické významnosti pro (některé) výnosy a náklady s ohledem na to, že nesprávnosti v hodnotě nižší než je celková významnost/materialita by ovlivnily ekonomická rozhodnutí uživatelů přijatá na základě účetní závěrky,
- specifika auditu se odvíjí od konkrétního typu církevní organizace (registrovaná církev a náboženská společnost, účelové zařízení), organizace mají různou velikost od mikro po velké účetní jednotky,
- ověření použití a vykazání sbírek a jiných bezúplatných příjmů,
- ověření správné klasifikace výnosů (bezúplatné versus úplatné příjmy),
- ověření zaúčtování a vykazání nemovitostí včetně nastavení odpisových plánů odpovídajících jejich životnosti, ověření účtování s ohledem na způsob pořízení (vlastní zdroje a jejich rozpuštění do výnosů),
- účtování a vykazání směny,
- účtování a vykazání pohledávky z titulu majetkového vyrovnání.

Povinnost auditu

- povinnost ověření účetní závěrky registrovaných církví a náboženských společností se řídí pouze ZoÚ,
- účelová zařízení církví mají povinnost auditu účetní závěrky kromě podmínek stanovených ZoÚ také v případě, že výše čistého obratu překročila deset milionů korun.

Vedení účetnictví, účetní závěrka a výroční zpráva

- církev a náboženská společnost vede účetnictví v souladu se ZoÚ; za podmínek stanovených v § 1f může církev a náboženská společnost vést jednoduché účetnictví, tj. v případě, kdy:
 - není plátcem daně z přidané hodnoty,

- její celkové příjmy za účetní období nepřesáhnou tři miliony korun,
- hodnota jejího majetku nepřesáhne tři miliony korun;
- církev a náboženská společnost, která vede jednoduché účetnictví, sestavuje k rozvahovému dni přehled o majetku a závazcích a přehled o příjmech a výdajích,
- církev a náboženská společnost, která vede účetnictví v plném nebo zjednodušeném rozsahu sestavuje účetní závěrku ve složení rozvaha, výkaz zisku a ztráty a příloha,
- výroční zprávu sestavuje církev a náboženská společnost v následujících případech:
 - dle ZoÚ, tj. pokud účetní závěrka podléhá povinnosti auditu,
 - účelové zařízení registrované církve a náboženské společnosti – povinný obsah výroční zprávy je definován v §16a odst. 5 zákona o církvích,
 - církev a náboženská společnost s oprávněním k výkonu zvláštních práv – výroční zpráva o výkonu těchto práv.

NADACE

Právní úprava a její specifika

- NOZ, a to zejména § 306 – § 393 upravující konkrétně nadace, a dále obecná právní úprava týkající se právnických osob uvedená v § 118 – § 209,
- zapsaná ve veřejném rejstříku vedeném příslušným soudem – <https://www.justice.cz/> – zákon č. 304/2013 Sb., o veřejných rejstřících – zejména ustanovení § 31 – § 34.

Specifické rysy

- jsou právnickými osobami a jejich název musí obsahovat slovo „nadace“,
- cílem není generování zisku, ale jsou založeny za účelem poskytování trvalých služeb společensky nebo hospodářsky užitečného účelu; jejich účel je veřejně prospěšný či dobročinný (případně smíšený),
- nesmějí být založeny za účelem podporování politických stran a hnutí, ani výlučně za účelem generování zisku,
- nesmějí být neomezeně ručícím společníkem obchodní společnosti,
- mohou podnikat, představuje-li podnikání pouze vedlejší činnost, která slouží k podpoře účelu nadace a takové podnikání není zakladatelem vyloučeno v nadační listině,
- majetek tvoří nadační jistina (zejména vklady zakladatelů či dary) a ostatní majetek,
- nepeněžitě vklady musí splňovat předpoklad trvalého výnosu a nesmí sloužit jako jistota,
- hodnota nadační jistiny nesmí být nižší než půl milionu korun (minimální vkladová povinnost).

Zřizovatel/zakladatel

- zakládají se nadační listinou (zakládací listina nebo pořízení pro případ smrti), jež musí mít formu veřejné listiny a obsahovat minimální náležitosti dle NOZ § 310 a § 311,
- vznikají dnem zápisu do veřejného rejstříku,
- návrh na zápis do veřejného rejstříku podává zakladatel, není-li to možné, podá jej správní rada,
- zakladatelem může být jedna i více osob (fyzických či právnických), musí však vždy jednat jednomyslně,
- statut nadace upravuje způsob jednání jednotlivých orgánů a podmínky pro poskytování nadačních příspěvků (případně i komu je lze poskytnout),
- zanikají buď zrušením bez likvidace – fúzí, sloučením či změnou právní formy na nadační fond, či zrušením s likvidací (při dosažení účelu, plní-li zakázaný účel, viz § 377 NOZ).

Orgány

- statutárním orgánem je minimálně tříčlenná správní rada,
- kontrolním a revizním orgánem je dozorčí rada, zřizuje se vždy, dosáhne-li nadační kapitál hodnoty minimálně pět milionů korun. Není-li dozorčí rada zřizována, je tímto orgánem revizor.

Základní zdroje financování

- výnosy z nadační jistiny,
- vklady zakladatelů,
- dary a veřejné sbírky,
- příjmy z vedlejší činnosti,
- dotace, příjmy z veřejných zdrojů.

Uživatelé účetní závěrky

- dárci, poskytovatelé dotací, příjemci nadačních příspěvků,
- zakladatel,
- veřejnost.

Zaměření auditu – specifická rizika

- stanovení významnosti/materiality: typickým příkladem vhodné báze bude hodnota zdrojů vybraných za daný rok, případně vlastní jmění,
- identifikace zakladatele,
- dodržování pravidel poskytování nadačních příspěvků příjemcům v souladu se statutem nadace a účelem nadace,
- identifikace dárců a příjemců,
- nesprávná evidence darů a ostatních příjmů, případně darů a příjmů z veřejných sbírek,
- identifikace darů/příspěvků nad deset tisíc korun,
- nesprávná evidence účelově-projektově vynaložených nákladů v případě přijatých účelových prostředků,
- specifická rizika vztahující se k dotacím, je-li nadace příjemcem dotací,

- použití majetku přidruženého fondu v souladu s jeho účelem,
- oddělená evidence nadačních příspěvků, nákladů na správu a ostatních činností (a případně majetku přidruženého fondu),
- splnění omezující podmínky pro poskytnutí nadačního příspěvku,
- používání a vykazání fondů pokud jsou tvořeny – statuty fondů shrnující pravidla tvorby a čerpání fondů, inventarizace fondů a v případě peněžních fondů ověření krytí fondu finančními prostředky, popř. jiným majetkem (např. fond tvořený přijatými peněžními dary musí být k rozvahovému dni krytý penězi na bankovním účtu a v pokladně, popř. jinými likvidními aktivy, případný rozdíl je třeba vysvětlit).

Povinnost auditu

- povinnost nechat si účetní závěrku (řádnou i mimořádnou) ověřit auditorem:
 - pokud nadační kapitál či obrát za uplynulé účetní období dosáhl hodnoty alespoň pět milionů korun,
 - při snížení či zvýšení nadačního kapitálu nebo přeměně.

Vedení účetnictví, účetní závěrka, výroční zpráva

- účtují odděleně o nadačních příspěvcích, nákladech na správu a ostatních činnostech k naplnění účelu nadace,
- účetní závěrku a výroční zprávu schvaluje správní rada a přezkoumává dozorčí rada nebo revizor,
- nesmějí poskytnout nadační příspěvek, je-li výše vlastních zdrojů financování majetku na straně pasiv nižší (nebo byla-li by nižší v důsledku poskytnutí nadačních příspěvků) než je hodnota nadačního kapitálu upraveného v souladu s § 355 NOZ,
- povinnost sestavit výroční zprávu do šesti měsíců od konce účetního období,
- výroční zpráva se zveřejní do 30 dnů od jejího schválení správní radou (u dobročinných nadací postačí zpřístupnit výroční zprávu v sídle nadace).

NADAČNÍ FONDY

Právní úprava a její specifika

- NOZ, zejména § 394 – § 401 upravující konkrétně nadační fondy, a dále obecná právní úprava týkající se právnických osob uvedená v § 118 – § 209,
- zapsaný ve veřejném rejstříku vedeném příslušným soudem – <https://www.justice.cz/> – zákon č. 304/2013 Sb., o veřejných rejstřících – zejména ustanovení § 31 – § 34.

Specifické rysy

- nadační fondy jsou právnickými osobami a jejich název musí obsahovat slovo „nadační fond“,
- cílem není generování zisku, ale jsou založeny

za účelem poskytování služeb společensky nebo hospodářsky užitečného účelu,

- majetek tvoří vklady zakladatelů a dary, jež nemusí splňovat předpoklad trvalého výnosu; majetek nelze zastavit, ani použít k zajištění dluhu, lze jej investovat do investice považované za obezřetnou,
- nevytváří nadační jistinu ani nadační kapitál,
- nemají vkladovou povinnost.

Zřizovatel/zakladatel

- zakládají se zakládací listinou nebo pořízením pro případ smrti, jež musí obsahovat minimální náležitosti dle NOZ § 396,
- zakladatelem může být jedna i více osob (fyzických či právnických), musí však vždy jednat jednomyslně,
- vznikají dnem zápisu do veřejného rejstříku,
- zanikají buď zrušením bez likvidace (fúzí sloučením), či zrušením s likvidací (při dosažení účelu nebo nemohou-li nadále trvale plnit svůj účel).

Orgány

- statutárním orgánem je správní rada, minimální počet jejích členů není stanoven,
- nemají povinný kontrolní a revizní orgán.

Základní zdroje financování

- vklady zakladatelů,
- dary a veřejné sbírky,
- příjmy z vedlejší činnosti,
- dotace nebo příjmy z veřejných zdrojů.

Uživatelé účetní závěrky

- dárce, poskytovatelé dotací, příjemci dotací,
- zakladatel,
- veřejnost.

Zaměření auditu – specifická rizika

- stanovení významnosti/materiality: typickým příkladem vhodné báze bude hodnota zdrojů vybraných za daný rok,
- identifikace zakladatele,
- dodržování pravidel poskytování nadačních příspěvků příjemcům v souladu s vnitřními předpisy nadačního fondu a účelem nadačního fondu,
- identifikace dárců a příjemců,
- nesprávná evidence darů a ostatních příjmů, případně darů a příjmů z veřejných sbírek,
- nesprávná evidence účelově-projektově vynaložených nákladů v případě přijatých účelových prostředků,
- specifická rizika vztahující se k dotacím, je-li fond příjemcem dotací,
- používání a vykazování fondů pokud jsou tvořeny – statuty fondů shrnující pravidla tvorby a čerpání fondů, inventarizaci fondů a v případě peněžních fondů ověření krytí fondu finančními prostředky, popř. jiným majetkem (např. fond tvořený přijatými peněžními dary musí být k rozvahovému dni krytý penězi

na bankovním účtu a v pokladně, popř. jinými likvidními aktivy, případný rozdíl je třeba vysvětlit).

Povinnost auditu

- nemají povinnost auditu, nesplní-li limity pro povinný audit dle ZoÚ (§ 20).

Vedení účetnictví, výroční zpráva

- povinnost sestavení výroční zprávy se řídí pouze ZoÚ (§ 20) tj. nadační fond sestavuje výroční zprávu povinně, pokud její účetní závěrka podléhá povinnosti auditu.

VEŘEJNÉ VYSOKÉ ŠKOLY

Právní úprava a její specifika

- zákon č. 111/1998 Sb., o vysokých školách a o změně a doplnění dalších zákonů, ve znění pozdějších předpisů, (zákon o vysokých školách) upravuje činnost vysokých škol jako nejvyššího článku vzdělávací soustavy,
- podléhají evidenci v Registru vysokých škol a uskutečňovaných studijních programů vedeném Ministerstvem školství, mládeže a tělovýchovy (MŠMT) dle § 87 odst. 1 písm. j bod 2. zákona o vysokých školách – <https://regvssp.msmt.cz/registrvssp>.

Specifické rysy

vysoké školy se v České republice člení

- podle typu na:
 - univerzitní typ,
 - neuniverzitní typ;
- podle právní formy na:
 - veřejné vysoké školy,
 - státní vysoké školy – vojenská nebo policejní
 - soukromé vysoké školy – řeší § 39 zákona o vysokých školách,
 - zahraniční vysoké školy (právnická osoba podle právních předpisů cizího státu) – řeší § 93a – § 93l zákona o vysokých školách.

Příručka se bude nadále věnovat jen veřejným vysokým školám.

Zřizovatel/zakladatel

- veřejná vysoká škola se zřizuje a zrušuje zákonem.

Orgány

- samosprávné orgány:
 - akademický senát,
 - rektor – plní funkci statutárního orgánu,
 - vědecká rada nebo umělecká rada nebo na neuniverzitní vysoké škole akademická rada,
 - rada pro vnitřní hodnocení, je-li zřízena,
 - disciplinární komise;
- dalšími orgány veřejné vysoké školy jsou:
 - správní rada,
 - kvestor.

Základní zdroje financování

- veřejné vysoké školy jsou financovány z kapitoly 333 MŠMT,
- základním zdrojem financování jsou:
 - tzv. institucionální dotace, tj. dotace, která není vázaná na splnění konkrétních cílů,
 - příspěvky ze státního rozpočtu na vzdělávací a tvůrčí činnost,
- podpora výzkumu, experimentálního vývoje a inovací z veřejných prostředků,
- doplňková činnost a výnosy z majetku.

Uživatelé účetní závěrky

- MŠMT,
- studenti,
- dárci,
- veřejnost.

Zaměření auditu – specifická rizika

- při stanovení významnosti/materiality se obvykle vychází z celkových výnosů,
- příspěvky a dotace MŠMT (pravidla pro stanovení příspěvku, pravidla pro stanovení dotace),
- účtování příspěvků a dotací,
- tvorba a čerpání fondů,
- účelové dotace, jejich čerpání a převody do fondů,
- dlouhodobý majetek (pořizování, evidence, vyřazení),
- využití prostředků ze zisku z provádění základního nebo aplikovaného výzkumu a experimentálního vývoje, které byly podpořeny z veřejných prostředků – musí být zpětně použity pouze na tyto činnosti.

Povinnost auditu

- nemají povinnost auditu, nesplní-li limity pro povinný audit dle ZoÚ (§ 20).

Vedení účetnictví, účetní závěrka a výroční zpráva

- rozpočet musí být plánován jako vyrovnaný,
- fondové hospodaření podle § 18 odst. 7 až 10 zákona o vysokých školách:
 - fondy ze zisku:
 - rezervní fond určený zejména ke krytí ztrát,
 - fond odměn;
 - fond reprodukce investičního majetku (tvořen ze zisku, z odpisů hmotného a nehmotného majetku, ze zůstatku příspěvku ze státního rozpočtu),
 - fond provozních prostředků (tvořen ze zisku, ze zůstatku příspěvku ze státního rozpočtu),
 - sociální fond (tvořen do výše 2 % ročních mzdových nákladů),
 - stipendijní fond (poplatky za studium, daňově uznatelné výdaje),
 - fond účelově určených prostředků – omezení použití jen pro daný účel;
- oddělení doplňkové činnosti a hlavní činnosti,

- přehled příjmů v členění podle jednotlivých zdrojů,
- přehled o dotacích, darech,
- vývoj a konečný stav fondů,
- obsah výroční zprávy (o činnosti a o hospodaření) je upraven v § 21, odst. 2 a 3 zákona o vysokých školách, zpráva musí být povinně zveřejňována.

ŠKOLSKÉ PRÁVNICKÉ OSOBY

Právní úprava a její specifika

- zákon č. 561/2004 Sb., školský zákon, ve znění pozdějších předpisů, ustanovení § 124 a násl.,
- podléhají evidenci v rejstříku vedeném MŠMT – <https://rejstriky.msmt.cz/rejspo/>.

Specifické rysy

- hlavní činností je poskytování vzdělávání a školských služeb v souladu se školským zákonem,
- školská právnická osoba může vykonávat doplňkovou činnost (hospodářská činnost), která navazuje na činnost hlavní nebo slouží k účelnějšímu využití odbornosti zaměstnanců a majetku,
- vzdělávání a školské služby podle školského zákona lze poskytovat i v jiném typu právnické osoby, školská právnická osoba je jednou z možností,
- pro účely sloučení, splynutí a rozdělení školská právnická osoba přiměřeně aplikuje zákon o přeměnách,
- školská právnická osoba nesmí řížovat školské právnické osoby, obecně prospěšné společnosti a nadace, stejně tak nesmí zakládat obchodní korporace nebo se účastnit jejich podnikání.

Zřizovatel/zakladatel

- zřizovatelem školské právnické osoby může být ministerstvo, kraj, obec nebo svazek obcí nebo jiná právnická nebo fyzická osoba,
- zřizuje se zřizovací listinou v případě jednoho zřizovatele nebo zřizovatelskou smlouvou v případě více zřizovatelů,
- zapisuje se do rejstříku školských právnických osob vedeného MŠMT.

Orgány

- ředitel – statutární orgán,
- ředitele jmenuje a odvolává zřizovatel a stanovuje jeho plat nebo mzdu. Pouze v případě, že zřizovatel, který je jinou právnickou nebo fyzickou osobou, deleguje ve zřizovací listině tuto pravomoc na radu, tak jmenuje a odvolává ředitele rada,
- v případě zřizovatele, který je jinou právnickou nebo fyzickou osobou, ředitel předkládá radě návrh rozpočtu, střednědobého výhledu, návrh účetní závěrky, návrh vnitřního mzdového předpisu, návrh organizačního řádu, návrh změn zřizovací listiny,
- rada:
 - je orgánem školské právnické osoby pouze v případě, že školskou právnickou osobu

zřizuje jiná právnická nebo fyzická osoba,

- dbá na zachování účelu a řádné hospodaření,
- má tři až patnáct členů, počet stanoví zřizovací listina, členy jmenuje a odvolává zřizovatel, pokud nestanovil ve zřizovacím dokumentu jinak, funkční období člena rady je pět let,
- zasedá minimálně dvakrát ročně,
- schvaluje roční účetní závěrku.

Základní zdroje financování

- dotace ze státního rozpočtu, z rozpočtů územně samosprávných celků nebo jiné dotace,
- příjmy od zřizovatele,
- vlastní příjmy z hlavní nebo doplňkové činnosti (zejména vzdělávací, školské nebo jiné služby),
- dary.

Uživatelé účetní závěrky

- zřizovatel,
- poskytovatelé finančních zdrojů,
- příjemci vzdělávacích a školských služeb,
- správce daně,
- veřejnost.

Zaměření auditu – specifická rizika

- při stanovení významnosti/materiality se obvykle vychází z celkových výnosů,
- plnění podmínek zákona, zejména v případě školských právnických osob zřizovaných MŠMT, krajem, obcí nebo svazkem obcí zákon stanovuje více povinností, které se často týkají hospodaření organizace,
- oblast fondů:
 - školská právnická osoba vždy vytváří rezervní fond a fond investic, může tvořit i jiné fondy,
 - je třeba ověřit vnitřní pravidla pro tvorbu a čerpání fondů a související účetní postupy;
- oddělení účtování o hlavních a doplňkových činnostech, správná alokace nákladů, účtování o dotacích a jejich správné vykázání k rozvahovému dni (nulový dopad na výsledek hospodaření, účtování o závazku či pohledávce, popř. dohadné položce).

Povinnost auditu

- nemají povinnost auditu, nesplní-li limity pro povinný audit dle ZoÚ (§ 20).

Vedení účetnictví, účetní závěrka, výroční zpráva

- školská právnická osoba vede účetnictví v plném rozsahu,
- školská právnická osoba sestavuje účetní závěrku ve složení rozvaha, výkaz zisku a ztráty a příloha,
- povinnost sestavení výroční zprávy se řídí pouze ZoÚ, tj. školská právnická osoba sestavuje výroční zprávu povinně, pokud její účetní závěrka podléhá povinnosti auditu.

ÚSTAVY

Právní úprava a její specifika

- NOZ, ustanovení § 402–418,
- zapsaný ve veřejném rejstříku vedeném příslušným soudem – <https://www.justice.cz/>, zákon č. 304/2013 Sb., o veřejných rejstřících, zejména ustanovení § 35 a násl.

Specifické rysy

- obdobná právní úprava jako u OPS,
- zakládá se za účelem provozování činnosti užitečné společensky nebo hospodářsky s využitím své osobní a majetkové složky,
- může provozovat obchodní závod nebo jinou vedlejší činnost,
- zisk může být použit jen k podpoře činnosti, pro niž byl založen, a k úhradě nákladů na vlastní správu.

Zřizovatel/zakladatel

- ústav se zakládá zakládací listinou nebo pořízením pro případ smrti,
- zakladateli mohou být fyzické i právnické osoby,
- pokud určí zakladatelské právní jednání nebo je to účelné, správní rada vydá statut, který upravuje vnitřní organizaci ústavu a podrobnosti o jeho činnosti.

Orgány

- ředitel – statutární orgán:
 - nemůže být členem správní rady ani kontrolního orgánu,
 - pokud není určena zakládací listinou odměna za výkon funkce, náleží řediteli odměna obvyklá;
- správní rada:
 - pokud neurčí zakladatelské právní jednání, pak členy volí a odvolává zakladatel, pokud to není možné, pak dozorčí rada, jinak správní rada volí své členy sama,
 - funkční období je tříleté pokud nestanoví zakladatelské právní jednání jinak,
 - správní rada schvaluje rozpočet, řádnou a mimořádnou účetní závěrku a výroční zprávu;
- kontrolní orgán, s ohledem na ustanovení o obdobné aplikaci právní úpravy nadací, u ústavů se má za to, že ústav zřizuje jako kontrolní orgán revizora nebo dozorčí radu, členství je neslučitelné s členstvím ve správní radě,
- pokud neurčí zakládací listina odměnu za výkon funkce členů správní rady nebo kontrolního orgánu, má se za to, že tyto funkce jsou čestné.

Základní zdroje financování

- přijaté dotace,
- přijaté dary,
- příjmy ze služeb v rámci společensky či hospodářsky užitečných činností,
- příjmy z vedlejší činnosti (tržby za služby a zboží).

Uživatelé účetní závěrky

- zakladatelé,
- poskytovatelé finančních zdrojů,
- příjemci služeb v rámci společensky či hospodářsky užitečných činností,
- správce daně,
- veřejnost.

Zaměření auditu – specifická rizika

- významnost/materialita se obvykle stanovuje na bázi celkových výnosů,
- ověření správného členění činností na hlavní a hospodářskou,
- u bezúplatně nabytých příjmů ověření přiřazení nákladů k výnosům, které byly použity na úhradu nákladů,
- u úplatně nabytých příjmů ověření přiřazení nákladů k výnosům podle toho, jak konkrétní náklady přispěly k dosažení konkrétních výnosů,
- správná klasifikace dotací (veřejné zdroje) a darů (soukromé zdroje),
- správné vykázání prostředků z veřejných zdrojů (dotací) – nesprávné posouzení často představuje významné zkreslení výsledku hospodaření i základu daně z příjmů (dotace jsou v případě ústavů předmětem daně),
- používání a vykázání fondů pokud jsou tvořeny – statuty fondů shrnující pravidla tvorby a čerpání fondů, inventarizace fondů a v případě peněžních fondů ověření krytí fondu finančními prostředky, popř. jiným majetkem (např. fond tvořený přijatými peněžními dary musí být k rozvahovému dni krytý penězi na bankovním účtu a v pokladně, popř. jinými likvidními aktivy, případný rozdíl je třeba vysvětlit),
- základní ověření rizika souvisejícího s DPH – sankce a doměřená daň ze strany správce daně mohou být značné a často představují přímé ohrožení předpokladu neomezeného trvání účetní jednotky.

Povinnost auditu

- kromě povinností stanovených ZoÚ platí pro ústav povinnost ověření účetní závěrky auditorem v případě, že tak určí zakladatelské právní jednání nebo pokud výše čistého obrátu za dané období překročila deset milionů korun.

Vedení účetnictví, účetní závěrka, výroční zpráva

- ústav vede účetnictví v plném rozsahu, nebo pokud nemá povinnost ověření účetní závěrky auditorem, pak může účetnictví vést ve zjednodušeném rozsahu,
- ústav účtuje odděleně o nákladech a výnosech spojených s hlavním předmětem činnosti, s provozem obchodního závodu nebo jinou vedlejší činností a se správou ústavu,
- ústav sestavuje výroční zprávu povinně vždy, současně nejpozději do šesti měsíců po ukončení účetního období je povinen výroční zprávu zveřej-

nit uložením do sbírky listin, obsah výroční zprávy se řídí NOZ a ZoÚ.

VEŘEJNÉ VÝZKUMNÉ INSTITUCE**Právní úprava a její specifika**

- zákon č. 341/2005 Sb., o veřejně výzkumných institucích, ve znění pozdějších předpisů,
- zapisují se do rejstříku vedeného MŠMT, v rejstříku je vedena též sbírka listin – <http://rvvi.msmt.cz>.

Specifické rysy

- hlavním předmětem činnosti je výzkum, včetně zajišťování infrastruktury výzkumu, vymezený zákonem č. 130/2002 Sb., o podpoře výzkumu, vývoje a inovací, ve znění pozdějších předpisů,
- název musí obsahovat označení „veřejná výzkumná instituce“ nebo zkratku „v.v.i.“,
- veřejná výzkumná instituce zřizuje povinně fondy:
 - rezervní,
 - reprodukce majetku,
 - účelově určených prostředků,
 - sociální;
- veřejná výzkumná instituce rozlišuje tři druhy činností – hlavní, další a jinou:
 - další činností je činnost prováděná na základě požadavků příslušných organizačních složek státu nebo územních samosprávných celků ve veřejném zájmu a podporovaná z veřejných prostředků,
 - jinou činností je činnost hospodářská prováděná za účelem dosažení zisku (podnikání);
- veřejná výzkumná instituce sestavuje povinně vyrovnaný rozpočet a střednědobý výhled rozpočtu nejméně na dva následující roky,
- veřejná výzkumná instituce tvoří povinně vnitřní předpisy, zejména volební řád instituce, jednací řád rady instituce, organizační řád, vnitřní mzdový předpis, pravidla pro hospodaření s fondy, jednací řád dozorčí rady.

Zřizovatel/zakladatel

- zřizovatelem je Česká republika (většina veřejně výzkumných organizací) nebo územně samosprávný celek (minimum organizací),
- pokud je zřizovatelem Česká republika, pak funkci zřizovatele plní zejména Akademie věd České republiky (zřizovatel většiny v.v.i. – řádově jde o desítky organizací), ministerstvo nebo jiný ústřední orgán státní správy (v těchto případech jde řádově o jednotky organizací).

Orgány

- ředitel – statutární orgán:
 - jmenuje ho zřizovatel na základě návrhu rady instituce,

- funkční období je pět let, nejvýše dvě funkční období po sobě,
- rozhoduje ve všech věcech, které nejsou zákonem svěřeny do působnosti jiných orgánů nebo zřizovatele,
- mj. zabezpečuje řádné vedení účetnictví;
- rada instituce:
 - minimálně pět a maximálně patnáct členů – předseda, místopředseda a další členové, rada se skládá ze zaměstnanců (odborných pracovníků), externích odborných pracovníků a uživatelů výsledků výzkumu. Podrobnosti upravuje volební řád,
 - mj. rada schvaluje rozpočet, jeho změny a střednědobý výhled, schvaluje vnitřní předpisy, schvaluje výroční zprávu a účetní závěrku, rozhoduje o rozdělení zisku nebo úhradě ztráty;
- dozorčí rada:
 - má minimálně pět a maximálně sedm členů, podrobnosti stanoví jednací řád dozorčí rady,
 - vykonává dohled nad činností a hospodařením a nad nakládáním s majetkem veřejné výzkumné instituce,
 - vydává písemný souhlas k některým právním úkonům, např.:
 - k nabytí nebo zcizení nemovitého majetku nebo movitého majetku na limit stanovený zákonem,
 - k založení jiné právnické osoby nebo nabytí účasti,
 - ke vložení majetku do jiné právnické osoby,
 - ke zřízení zástavního nebo jiného věcného práva k majetku,
 - ke sjednání nebo změně nájemní nebo obdobné smlouvy nad limit stanovený zákonem.

Základní zdroje financování

- veřejná podpora výzkumu v souladu se zákonem č. 130/2002 Sb., o podpoře výzkumu, vývoje a inovací, ve znění pozdějších předpisů,
- dotace na další činnost z veřejných prostředků,
- přijaté dary a dědictví,
- výnosy z vlastní činnosti.

Uživatelé účetní závěrky

- zřizovatel, kterým je v konečném důsledku vždy stát,
- poskytovatelé finančních zdrojů,
- uživatelé výsledků výzkumu.

Zaměření auditu – specifická rizika

- významnost/materialita se typicky stanoví na bázi celkových aktiv nebo celkových výnosů,

- u veřejných výzkumných institucí je obecně rizikem dodržování právních předpisů (základního zákona), z nedodržení těchto předpisů mohou plynout sankce, tím je ohrožen předpoklad neomezeného trvání. Jedná se zejména o dodržení pravidel pro provádění činnosti hlavní, další a jiné, sestavování rozpočtu, schvalování a dodržování vnitřních předpisů, tvorbu a čerpání fondů v souladu s vnitřním předpisem nebo dodržení pravidel pro nakládání s majetkem,
- rizikovou oblastí je ve většině případů dlouhodobý majetek, u kterého je třeba ověřovat dodržení podmínek pro nakládání s majetkem, správnost zařazení, vyřazení i odpisování v souladu s životností daného majetku.

Povinnost auditu

- ověření účetní závěrky je povinné ze zákona vždy.

Vedení účetnictví, účetní závěrka a výroční zpráva

- veřejná výzkumná instituce vede účetnictví v plném rozsahu,
- veřejná výzkumná instituce vede v účetnictví odděleně evidenci o způsobilých nákladech projektů výzkumu, vývoje a inovací a v rámci této evidence sleduje samostatně náklady hrazené z institucionální podpory nebo účelové podpory výzkumu, vývoje a inovací,
- veřejná výzkumná instituce účtuje odděleně o činnosti další a jiné,
- veřejná výzkumná instituce sestavuje povinně výroční zprávu, kterou po schválení radou instituce zveřejňuje ve sbírce listin, a to nejpozději do šesti měsíců od rozvahového dne.

ZÁVĚR

Tato metodická pomůcka poskytuje přehled charakteristik vybraných NNO, včetně specifík vedení účetnictví a auditorských rizik typických pro danou NNO, nejedná se však o úplný a konečný výčet. Při provádění auditu účetních závěrek u těchto účetních jednotek je důležité, aby auditor respektoval konkrétní specifika jednotlivých NNO a uplatňoval řádně svůj profesní úsudek.

Je povinností auditora, aby disponoval dostatečnou znalostí problematiky aktuálních předpisů v oblasti těchto organizací. Komora auditorů ČR žádným způsobem neodpovídá za jakoukoli škodu, která by vznikla v souvislosti s využíváním tohoto materiálu.

Příloha č. 1

Stanovisko Komory auditorů České republiky k tématu věrný a poctivý obraz

Věrný a poctivý obraz u účetních jednotek účtujících podle vyhlášky č. 504/2002 Sb.

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

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

Stanovisko bylo projednáno ve Výboru pro metodiku auditu a Výboru pro účetní výkaznictví Komory auditorů ČR.

DOTAZ

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 (dále jen „vyhláška“), předepisuje těmto účetním jednotkám některé účetní a vykazovací metody, které nejsou v souladu se zásadou věrného a poctivého obrazu podle § 7 odst. 2 zákona 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZoU“). Tyto účetní jednotky například vytvářejí rezervy a opravné položky pouze podle zákona o rezervách (tj. vykazují jen zákonné opravné položky a rezervy), nesestavují přehled o peněžních tocích (a to ani v případě, že se jedná o střední či velkou účetní jednotku), ve výkazech výsledovky neuvádějí obraty za minulé účetní období apod.

Účetní jednotky na tuto situaci reagují dvojím způsobem:

1. Účetní jednotka zveřejní v příloze účetní závěrky doplňující informace (například výše opravných položek k pohledávkám či výše rezerv, které by účetní jednotka zaúčtovala a vykázala ve výkazech, pokud by tento postup byl možný).
2. Účetní jednotka postupuje podle § 7 odst. 2 ZoU a odchýlí se od předepsaných účetních metod tak, aby účetní závěrka podávala věrný a poctivý obraz. V těchto případech účetní jednotka účtuje a vykazuje skutečnou výši opravných položek a rezerv (tj. i nedaňových) a v příloze účetní závěrky na odchýlení upozorní.

Auditor na tuto situaci reaguje jedním z následujících způsobů:

1. V případě, že účetní jednotka pouze zveřejní doplňující informace v příloze účetní závěrky, auditor vydá zprávu s výrokem bez výhrad (tj. použije formulaci, že účetní závěrka podává věrný a poctivý obraz). V případě, že možný vliv této informace je zásadní, ve zdůraznění skutečnosti upozorní, že účetní jednotka některé z obecně platných účetních metod nemůže použít a že příslušné informace jsou uvedeny v příloze účetní závěrky (například výše opravných položek k pohledávkám či výše rezerv, které by účetní jednotka zaúčtovala a vykázala ve výkazech, pokud by tento postup byl možný).
2. V případě, že účetní jednotka postupuje podle § 7 odst. 2 ZoU, vydává zprávu s výrokem bez výhrad bez zdůraznění skutečnosti.
3. V případě, že účetní jednotka postupuje podle § 7 odst. 2 ZoU, vydává zprávu s výrokem bez výhrad a ve zdůraznění skutečnosti upozorní na odchýlení od požadavků vyhlášky.

Rádi bychom znali názor KA ČR, který způsob je správný, resp. zda lze v případě pod bodem 1. formulovat zprávu auditora tak, že účetní závěrka podává věrný a poctivý obraz (se zdůrazněním skutečnosti a s uvedením nezbytných informací v příloze), nebo zda je třeba v tomto případě výrok ve zprávě auditora formulovat tak, že účetní závěrka byla sestavena v souladu s rámcem dodržení požadavků – viz např. ISA 700.19 a ISA 700.26.

Pozn.: Obdobná situace by mohla nastat i při auditu účetních závěrek subjektů, které účtují a vykazují podle vyhlášky č. 410/2009 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro některé vybrané účetní jednotky, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „vyhláška 410/2009 Sb.“), neboť v poslední době se provádí i ověření účetních závěrek (tj. nikoli jen přezkoumání hospodaření) obcí, příspěvkových organizací, dokonce i organizační složky státu.

STANOVISKO KA ČR

1. Účetní jednotky, jejichž hlavním předmětem činnosti není podnikání

Dotaz je nutno analyzovat ze dvou různých pohledů:

- i) Zda účetní závěrka společností, jejichž hlavním předmětem není podnikání (dále „nepodnikající účetní jednotka“), dává věrný a poctivý obraz dle české účetní legislativy.
- ii) Zda auditor může vyjádřit ve výroku dle Mezinárodních standardů pro audit (dále jen „ISA“), že účetní

závěrka podává věrný a poctivý obraz tj. zda je česká účetní legislativa pro nepodnikající účetní jednotky účetním rámcem věrného zobrazení.

i) Pohled české účetní legislativy

ZoU definuje v ustanovení § 7 odst. 2 věrné a poctivé zobrazení. Zobrazení je věrné, jestliže obsah položek účetní závěrky odpovídá skutečnému stavu, který je přitom zobrazen v souladu s účetními metodami, jejichž použití je účetní jednotce uloženo ZoU. Zobrazení je poctivé, jestliže jsou použity účetní metody způsobem, který vede k dosažení věrného zobrazení. Pokud prováděcí předpisy stanovují účetní metody, jejichž použití by ve výjimečných případech bylo neslučitelné s tím, aby účetní závěrka podávala věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace, musí se účetní jednotky od těchto metod odchýlit.

K tomuto ustanovení je ale třeba přihlížet v kontextu ustanovení § 36 odst. 1 ZoU, které říká, že použití českých účetních standardů (dále jen „standardy“) se považuje za naplnění účetních metod podle tohoto zákona a věrného a poctivého obrazu předmětu účetnictví. Účetní jednotky s výjimkou vybraných účetních jednotek se mohou za účelem zajištění věrného a poctivého obrazu předmětu účetnictví od standardů odchýlit, pokud danou skutečnost popíší v příloze.

ZoU tedy dává přednost zachycení položek v účetní závěrce pomocí metod uvedených v ZoU před skutečností, neboť výjimka umožňující reálné zachycení skutečnosti je aplikovatelná jen na účetní metody vymezené v prováděcích právních předpisech (tj. vyhláškách). Zároveň ale jednoznačně ujišťuje, že použití standardů vede k věrnému a poctivému zobrazení.

ZoU mluví vždy o účetní závěrce jako celku, tj. jak o výkazech, tak i o příloze, která je její nedílnou součástí. Věrné zobrazení se tedy vztahuje k obsahu položek účetní závěrky, což je nezbytné chápat jako souhrn informací z výkazů (hodnota ve výkazech) a doplňující informace obsažené v příloze účetní závěrky.

ZoU v ustanovení § 25 odst. 3 požaduje při ocenění na konci rozvahového dne zahrnout jen zisky, které byly k rozvahovému dni dosaženy, a zohlednit všechna předvídatelná rizika a možné ztráty, které se týkají majetku a závazků, jakož i všechna snížení hodnoty. Dále se v ustanovení § 26 odst. 3 ZoU specifikuje, že tato požadovaná úprava ocenění je prováděná pomocí rezerv, opravných položek a odpisů. Ale hned v následujícím ustanovení § 26 odst. 4 ZoU je řečeno, že ustanovení předchozího odstavce platí pouze pro účetní jednotky založené za účelem podnikání, zatímco ostatní uplatňují toto ustanovení v souladu s účetními metodami. Dle ustanovení § 4 odst. 8 písm. g) ZoU jsou účetní metody pro oceňování (opravné položky, odpisy a tvorbu rezerv) upraveny prováděcími předpisy (vyhláškou).

Vyhláška v ustanovení § 37 odst. 1 a § 40 odst. 1 omezuje aplikaci ustanovení § 26 odst. 3 ZoU pouze na opravné položky a rezervy stanovené dle zákona č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, a jen na položky, které vznikly v souvislosti se zdaňovanou činností účetní jednotky. Na toto ustanovení vyhlášky se odvolává i Český účetní standard pro účetní jednot-

ky, u kterých hlavním předmětem činnosti není podnikání č. 407 – „Opravné položky k pohledávkám, rezervy a pohledávky po lhůtě splatnosti“.

Z uvedeného tedy vyplývá, že aplikace účetních metod předepsaných vyhláškou, resp. standardy, naplňuje definici věrného a poctivého zobrazení ze ZoU a to tehdy, pokud je informace o skutečném stavu detailně popsána v příloze – viz následující ustanovení vyhlášky: § 3 odst. 4, § 29 odst. 3, § 30 odst. 1 písm. u) a § 30 odst. 5. Je na úvaze vedení v kontextu dané situace, zda využije možnost odchýlit se od prováděcích předpisů a standardů, stanoví a vykáže rezervy a opravné položky v hodnotě, která přesahuje jejich hodnotu stanovenou dle vyhlášky, aby tak poskytlo uživatelům účetní závěrky srozumitelné informace k činění ekonomických rozhodnutí – viz ustanovení § 7 odst. 1 ZoU.

Je však vhodné zmínit, že ZoU předpokládá využívání možnosti odchýlit se od ustanovení vyhlášky pouze ve zcela výjimečných případech (§ 7 odst. 2 ZoU). Její využití by mělo vycházet z úvahy a rozhodnutí vedení účetní jednotky o tom, že zveřejnění dodatečné informace v příloze v jejím konkrétním případě není pro naplnění smyslu ustanovení § 7 odst. 1 ZoU dostatečné. Důvody pro toto rozhodnutí (specifičnost činnosti, uživatelů účetní závěrky, jejich informačních potřeb apod.) by měly být dostatečně konkrétní a postihovat odlišnost dané transakce/transakcí od obdobných transakcí jiných subjektů postupujících dle vyhlášky.

Co se týče obsahu účetní závěrky a struktury výkazů je ZoU jednoznačný. V ustanovení § 18 odst. 1 definuje ZoU účetní závěrku jako nedílný celek, který tvoří rozvaha, výkaz zisku a ztráty a příloha. V ustanovení § 18 odst. 2 ZoU je povinnost sestavit výkaz peněžních toků, jako nedílnou součást účetní závěrky, uložena jen obchodním společnostem (definovaným zákonem č. 90/2012 Sb., o obchodních společnostech a družstvech, ve znění pozdějších předpisů) a velikostně významným vybraným účetním jednotkám. Pro nepodnikající účetní jednotky tedy účetní závěrka výkaz peněžních toků dle díkce ZoU neobsahuje. Jak již bylo uvedeno, věrné zobrazení znamená použití ustanovení ZoU, a proto není možné prohlásit, že neuvedením výkazu peněžních toků nepodnikající účetní jednotka porušuje koncept věrného a poctivého zobrazení dle české účetní legislativy.

Obdobný závěr platí i pro uvádění srovnatelných informací ve výkazu zisku a ztráty. ZoU v ustanovení § 4 odst. 8 písm. c) definuje povinnost sestavovat účetní závěrku včetně struktury a obsahu výkazů dle ustanovení prováděcích právních předpisů (vyhlášek). Neuvedení srovnatelných informací ve výkazu zisku a ztráty a tedy dodržení požadavků vyhlášky je v souladu s díkci ZoU a neporušuje koncept věrného a poctivého zobrazení dle české legislativy.

ii) Pohled ISA

Auditor se ve svém výroku vyjadřuje, zda účetní závěrka podává věrný a poctivý obraz v souladu s českými účetními předpisy.

ISA nedefinují, co je věrný a poctivý obraz (resp. věrné zobrazení). Detailně se ale zabývají otázkou, zda je možné daný rámeček účetního výkaznictví označit za rámeček věrného zobrazení nebo se jedná o rámeček dodržení požadavků.

ISA 200 odst. 13, resp. ISA 700 odst. 7 definují rámec věrného zobrazení následovně:

Rámec věrného zobrazení je rámec účetního výkaznictví, který vyžaduje dodržování jím stanovených požadavků a:

(i) *výslovně nebo implicitně připouští, že aby vedení dosáhlo v účetní závěrce věrného zobrazení, může být v některých případech nuceno zveřejnit údaje nad rámec těch, které daný rámec účetního výkaznictví konkrétně stanoví,*

nebo

(ii) *výslovně připouští, že aby vedení dosáhlo v účetní závěrce věrného zobrazení, může být v některých případech nuceno odchýlit se od požadavku stanoveného daným rámcem účetního výkaznictví. Předpokládá se však, že takové odchýlení bude nutné jen ve zcela výjimečných případech.*

České účetní předpisy pro nepodnikající účetní jednotky splňují obě dvě podmínky, viz § 7 odst. 2 ZoU a § 30 odst. 5 vyhlášky, a jsou tedy rámcem věrného zobrazení, a auditor tak ve svém výroku používá obrat, že účetní závěrka podává věrný a poctivý obraz (ISA 700 odst. 35 písm. b).

Auditor je dle ISA 700 odst. 14 povinen zhodnotit, zda je v účetní závěrce dosaženo věrného zobrazení. Toto hodnocení musí zahrnovat posouzení:

- (a) celkové prezentace, členění a obsahu účetní závěrky;
- (b) toho, zda účetní závěrka zobrazuje podkladové transakce a události způsobem, který vede k věrnému zobrazení.

Výraz účetní závěrka je v ISA 700 odst. 8 definován jako kompletní účetní závěrka k všeobecným účelům, kdy prezentaci, členění a obsah i součástí této kompletní účetní závěrky stanoví požadavky příslušného rámce, v našem případě ZoU, resp. vyhláška.

V aplikační části ISA 700 odst. A8 je k ISA 700 odst. 14 dále uvedeno, že posouzení toho, zda je v účetní závěrce dosaženo věrného zobrazení a to jak v účetních výkazech, tak i ve vysvětlujících a popisných informacích, je věcí odborného úsudku auditora. Toto posouzení zohledňuje mimo jiné konkrétní skutečnosti a okolnosti týkající se účetní jednotky a vysvětlující a popisné informace, které je nutné uvést, aby v ní bylo dosaženo věrného zobrazení v souvislosti se záležitostmi, které by mohly být významné. Dále pak ISA 700 odst. A16 ujasňuje, že může nastat případ, kdy je účetní závěrka sestavena v souladu s požadavky rámce věrného zobrazení, ale není v ní věrného zobrazení dosaženo. V takovém případě si může vedení zvolit, zda uvede další vysvětlující a popisné informace nad rámec těch, které rámec konkrétně vyžaduje, nebo se ve zcela výjimečném případě od požadavků stanovených daným rámcem odchýlí.

Dle ISA jsou tedy v pořádku oba přístupy k účetním závěrkám nepodnikajících účetních jednotek (neupravovat výkazy a pouze uvést informace v příloze k účetní závěrce, nebo upravit výkazy). Kdy kterou variantu použít, závisí na odborném úsudku vedení, resp. auditora.

ISA 706 odst. 8 omezuje použití odstavce obsahující zdůraznění skutečnosti pouze na skutečnosti vykázané v účetní závěrce, které jsou dle úsudku auditora natolik důležité, že mají zásadní význam pro pochopení účetní závěrky. V případě nepodnikajících účetních jednotek tedy nelze automaticky očekávat, že zpráva auditora bude obsahovat zdůraznění skutečnosti. Toto platí pro oba dva případy, tedy jak odklon od vyhlášky, nebo pouze zveřejnění doplňujících významných informací v příloze. Záleží vždy na konkrétní situaci a posouzení, jak zásadní je daná informace pro uživatele účetní závěrky, protože ne každá významná skutečnost je zásadní.

Dále je vhodné dodat, že ISA 200 odst. A8 uvádí, že obsah kompletní účetní závěrky je definován požadavky příslušného rámce, a na příkladu mezinárodních účetních standardů pro veřejný sektor ukazuje, že kompletní účetní závěrka může mít jako primární výkaz jiný výkaz, než je rozvaha, výkaz zisku a ztráty, výkaz o peněžních tocích a výkaz změn vlastního kapitálu. Nelze tedy činit závěr, že neuvedení výkazu o peněžních tocích je nedodržení konceptu věrného a poctivého obrazu.

2. Vybrané účetní jednotky

Pro vybrané účetní jednotky je situace obdobná jako pro nepodnikající účetní jednotky. ZoU jim v § 36 odst. 1 zakazuje odchýlení od požadavků standardů, tedy jejich dodržení se považuje za věrný a poctivý obraz dle české účetní legislativy.

Z pohledu ISA je definice rámce věrného zobrazení naplněna i v případě vybraných účetních jednotek. ZoU sice výslovně zakazuje odklon od účetních metod k dosažení věrného zobrazení, ale ZoU ani vyhláška č. 410/2009 Sb. nezakazují uvedení vysvětlujících a doplňujících informací v příloze k účetní závěrce. Tato prováděcí vyhláška pro takové ostatní informace vyčleňuje část přílohy (viz § 45 odst. 1 písm. e) a nijak neomezuje účetní jednotku v šíři či obsahu těchto ostatních informací k položkám rozvahy a výkazu zisku a ztráty. Vzhledem k tomu, že dle definice v ISA (viz výše) stačí splnit jednu podmínku, je i v případě vybraných účetních jednotek česká účetní legislativa rámcem věrného zobrazení a auditor ve výroku používá obrat, že účetní jednotka podává věrný a poctivý obraz v souladu s českou účetní legislativou. Informace k dosažení věrného obrazu musí být obsahem přílohy k účetní závěrce a auditor se na ně může odvolat ve výroku formou zdůraznění skutečnosti.

Příloha č. 2: Přehled právních předpisů a vybraných ustanovení upravujících nestátní nevýdělečné organizace

| Typ NNO | Zvláštní zákon | Nejvyšší orgán | Statutární orgán | Povinnost auditu |
|--|--|--|---|--|
| Politická strana a politické hnutí | 424/1991 Sb. | určen stanovami § 6 odst. 2 písm. b) | určen stanovami § 6 odst. 2 písm. b) bod 6 a 7 | vždy § 17 odst. 9 |
| Spolek (a přiměřeně také odborová organizace a organizace zaměstnavatelů) | 89/2012 Sb. | Určen stanovami. Pokud jej stanovoy neurčí, je nejvyšším orgánem členská schůze. § 247 odst. 1-3 | určen stanovami § 243 | pouze dle velikosti podle ZoU |
| Církev a náboženská společnost | 3/2002 Sb. | může být určen základním dokumentem § 10 odst. 3 písm. d) a f) | určen základním dokumentem § 10 odst. 3 písm. d) | <i>účelová zařízení</i> - ano, pokud mají obrat nad 10 milionů korun § 16a odst. 5 písm. c) <i>ostatní</i> - ne, postup pouze podle ZoU |
| Obecně prospěšná společnost | 248/1995 Sb. Zrušeno NOZ, ale existující se jím mohou řídit i nadále (nemusí provést opt-in). | není určen § 4 odst. 2 písm. f) - h) | ředitel § 9a odst. 1 | Ano, pokud přijaté dotace za účetní období přesáhnou 1 milion korun nebo obrat převyšuje 10 milionů korun. |
| Zájmové sdružení právnických osob | 40/1964 Sb. Zrušeno NOZ, ale existující se jím mohou řídit i nadále (nemusí provést opt-in). | může být určen stanovami § 20h odst. 1 | určen zakladatelským aktem a stanovami § 20g, § 20h odst. 1 | ne, postup pouze podle ZoU |
| Nadace | 89/2012 Sb. | není určen § 310 | správní rada § 362 | Ano, pokud kapitál nebo obrat přesahuje 5 milionů korun, nebo při přeměně nebo změnách nadačního kapitálu. § 341 odst. 1 a 2 |
| Nadační fond | 89/2012 Sb. | není určen § 396 odst.1 | správní rada § 362 <i>Pozn.: Domníváme se, že toto ustanovení platí i na nadační fond, avšak přímá právní úprava zde není.</i> | ne, postup pouze podle ZoU |
| Věřejná vysoká škola | 111/1998 Sb. | není určen § 7 odst. 1 a 2 | V případech, kdy zvláštní předpis předpokládá působnost statutárního orgánu, plní ji rektor. § 10 odst. 1 | ne, postup pouze podle ZoU |
| Ústav | 89/2012 Sb. | není určen § 405 | ředitel § 408 odst. 1 | Ano, pokud má obrat nad 10 milionů korun, nebo pokud je určeno zakl. dokumentem nebo statutem. § 415 odst. 2 |
| Společenství vlastníků jednotek | 89/2012 Sb. | shromáždění § 1205 odst. 1 | výbor (ledaže stanovoy určí, že je to předseda společenství vlastníků) § 1205 odst. 1 | ne, postup pouze podle ZoU |
| Školská právnická osoba | 561/2004 Sb. | není určen § 125 odst. 3 | ředitel 131 odst. 1 | ne, postup pouze podle ZoU |
| Věřejná výzkumná instituce | 341/2005 Sb. | není určen § 16 odst. 1 | ředitel § 17 odst. 1 písm. a) | vždy § 29 odst. 4 |

| Určení auditora | Povinnost sestavit výroční zprávu | Výroční zpráva – specifický obsah nad rámec ZoÚ | Povinnost zveřejnit účetní závěrku a výroční zprávu |
|--|---|---|---|
| § 17 odst. 9 Auditora určí statutární orgán strany nebo hnutí, téhož auditora lze určit opakovaně nejvýše 5 po sobě následujících kalendářních let. | vždy, tzv. výroční finanční zpráva do 1. 4. násl. období § 19h | § 19h | § 19h odst. 1 + § 19f |
| § 17 odst. 1 ZoA nejvyšší orgán | dle ZoU, tj. pokud je povinný audit | ne | § 21a odst. 2, odst. 4 ZoU (do 1 měsíce od schválení, nejpozději do 12 měsíců od rozvahového dne) |
| § 17 odst. 1 ZoA nejvyšší orgán, pokud byl určen § 17 odst. 2 ZoA nebyl-li určen nejvyšší orgán. Kontrolní orgán, pokud byl určen (nejsou-li členové kontrolního orgánu členy řídicího orgánu). § 17 odst. 4 ZoA nebyl-li určen nejvyšší ani kontrolní orgán (nebo jsou-li členové kontrolního orgánu členy řídicího orgánu). Způsobem, který je nezávislý na členech řídicího orgánu – nelze specifikovat, nutno vyhodnotit pro konkrétní církev. | dle ZoU, tj. pokud je povinný audit <i>Účelové zařízení</i> sestavuje výroční zprávu o činnosti a hospodaření, jejíž součástí je účetní závěrka. | účelová zařízení § 16a odst. 5 | V případě povinnosti dle zákona č. 3/2002 Sb. není upravena lhůta ani způsob zveřejnění. |
| § 17 odst. 2 ZoA dozorčí rada | vždy § 20 Povinnost ověřit, pokud musí být ÚZ ověřena auditorem. | § 21 | § 20 v termínu stanoveném správní radou, nejpozději do 6 měsíců a § 21a odst. 2, odst. 4 ZoU (do 1 měsíce od schválení, nejpozději však do 12 měsíců od rozvahového dne) |
| § 17 odst. 1 ZoA nejvyšší orgán, pokud byl určen § 17 odst. 2 ZoA nebyl-li určen nejvyšší orgán. Kontrolní orgán, pokud byl určen (nejsou-li členové kontrolního orgánu členy řídicího orgánu). § 17 odst. 4 ZoA nebyl-li určen nejvyšší ani kontrolní orgán (nebo jsou-li členové kontrolního orgánu členy řídicího orgánu). Způsobem, který je nezávislý na členech řídicího orgánu – nelze specifikovat, nutno vyhodnotit pro konkrétní zájmové sdružení PO. | dle ZoU, tj. pokud je povinný audit | ne | § 21a odst. 2, odst. 4 ZoU (do 1 měsíce od schválení, nejpozději do 12 měsíců od rozvahového dne) |
| § 17 odst. 2 ZoA dozorčí rada (příp. revizor) | vždy § 358 | § 358 | § 360 do 30 dnů od schválení správní radou, nejpozději však do 12 měsíců od rozvahového dne |
| § 17 odst. 2 ZoA dozorčí rada (příp. revizor) Příp. způsobem, který je nezávislý na členech řídicího orgánu. | dle ZoU, tj. pokud je povinný audit | ne | § 21a odst. 2, odst. 4 ZoU (do 1 měsíce od schválení, nejpozději do 12 měsíců od rozvahového dne) |
| § 17 odst. 4 ZoA Způsobem, který je nezávislý na členech řídicího orgánu. Vhodnou možností může být např. akademický senát. | vždy § 21 odst. 1 – výroční zpráva o činnosti a výroční zpráva o hospodaření | § 21 odst. 2 a 3 | § 21 v termínu a formě stanovené opatřením |
| § 17 odst. 2 ZoA dozorčí rada (příp. revizor) § 17 odst. 4 ZoA nebyl-li určen kontrolní orgán (nebo jsou-li členové kontrolního orgánu členy řídicího orgánu). Způsobem, který je nezávislý na členech řídicího orgánu – např. správní rada, zakladatel (pokud však splňují tuto podmínku nezávislosti), příp. jinak – nutno vyhodnotit pro konkrétní ústav. | vždy § 416 | § 416 odst.1 | § 416 odst. 2 do 6 měsíců a § 21a odst. 2, odst. 4 ZoU (do 1 měsíce od schválení, nejpozději do 12 měsíců od rozvahového dne) |
| § 17 odst. 1 ZoA shromáždění | dle ZoU, tj. pokud je povinný audit | ne | § 21a odst. 2, odst. 4 ZoU (do 1 měsíce od schválení, nejpozději do 12 měsíců od rozvahového dne) |
| § 17 odst. 4 ZoA Způsobem, který je nezávislý na členech řídicího orgánu. V případě soukromých školských právnických osob může být vhodným orgánem pro jmenování auditora rada. | dle ZoU, tj. pokud je povinný audit | ne | není upraveno |
| § 17 odst. 2 ZoA dozorčí rada | vždy § 30 | § 30 odst. 4 | § 30 odst. 1 do 30. 6. (s výjimkou prvního roku po vzniku VVI, kdy tato lhůta může být až 1 rok, viz. § 30 odst. 2.) |

