

## Znění dotazu

Auditor provádí ověření výkazu zisku a ztráty a výsledku hospodaření soukromé školy, které byla z prostředků Ministerstva školství, mládeže a tělovýchovy ČR (dále jen MŠMT) poskytnuta zvýšená dotace na krytí výdajů na vzdělávání a běžný provoz školy. Tento audit provádí v souladu se zákonem č. 306/1999 Sb., o poskytování dotací soukromým školám, předškolním a školským zařízením, ve znění pozdějších předpisů. K provádění tohoto ověření vydalo MŠMT Metodický pokyn, podle kterého výsledek ověření je rozhodný pro posouzení oprávněnosti čerpání zvýšené dotace. Podle tohoto pokynu předmětem auditu prováděného podle Mezinárodního auditorského standardu ISA 800 – Zpráva auditora pro zvláštní účely je mimo jiné:

„...3. *ověření splnění podmínek použití zisku ověřovaného účetního období*

4. *ověření splnění podmínek použití zisku vytvořeného v dřívějších obdobích, kdy již soukromá škola podepsala smlouvu na zvýšení dotace podle zákona.*“

Přitom z výroku auditora k finančním informacím musí být:

*„jednoznačně zřejmé, že ... rozdělení výsledku hospodaření za účetní období a použití zisku ve všech významných ohledech splňuje podmínky využití zisku na vzdělávání a školské služby, popř. u škol a školských zařízení, které uskutečňuje vzdělávací programy pro žáky se zdravotním postižením, i na rehabilitaci.“*

Problém vzniká u kapitálové společnosti, která provozuje soukromou školu a je jí poskytnuta zvýšená dotace. Postačí ověřit, že dosažený výsledek hospodaření po zdanění nebyl použit k vyplacení podílů na výsledku hospodaření příp. dividend a převeden, po naplnění rezervního fondu, v celé výši na účetní *428-nerozdělený zisk minulých let*. Pokud se zisky budou kumulovat řadu let, hrozí nebezpečí, že si společníci po ukončení provozování soukromé školy nahromaděné nerozdělené zisky minulých let rozdělí.

Nebo je nutné trvat na tom, že soukromá škola z dosaženého zisku zaúčtovaného na účtu *428-nerozdělený zisk minulých let* musí hradit běžné výdaje na provoz soukromé školy a na vzdělávání, to je neúčtovat výdaje na stranu má dáti účtů třídy nákladů (5xx), ale proti účtu *428-nerozdělený zisk minulých let*. Potom však nastává problém, protože výkaz zisku a ztráty nebude věrně zobrazovat náklady a vykazovaný výsledek hospodaření nebude v souladu s účetními předpisy. Soukromá škola by na základě tohoto postupu zaplatila vysokou daň z příjmů a v případě kontroly ze strany finančního úřadu na čerpání dotace, která je prováděna poměrně často, by jí mohlo hrozit vrácení nevyčerpané dotace.

Který z obou výše uvedených postupů je správný a jaká kritéria musí být splněna, aby auditor mohl vydat citovaný výrok?

## Stanovisko

Kapitálová společnost je povinna při vedení svého účetnictví řídit ustanoveními zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, vyhláškou 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, Českými účetními standardy pro podnikatele a ustanoveními zákona č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, ve znění pozdějších předpisů.

V souladu s těmito právními předpisy kapitálová společnost účtuje náklady na vzdělávání, školské služby, popř. rehabilitace v třídě 5 (náklady). Účtování nákladů na vrub účtu 428 – *nerozdělený zisk minulých let* tyto předpisy neumožňují.

Použití zisku (tj. výsledku hospodaření minulých let, případně výsledku hospodaření běžného účetního období) se projeví jeho snížením. K tomu může v zásadě dojít dvojím způsobem, a to jeho rozdělením nebo jeho použitím na úhradu ztráty běžného účetního období:

- Dojde-li k rozdělení zisku, jednoznačně vždy dojde k porušení pravidel využití zisku uvedených ve smlouvě uzavřené s poskytovatelem dotace (MŠMT).
- Pokud dojde ke snížení zisku minulých let v důsledku úhrady ztráty běžného období, je nutné zkoumat, z jaké činnosti ztráta vznikla. Vznikla-li ze vzdělávání a školské činnosti, resp. rehabilitace, je zisk použit v souladu s pravidly uvedenými ve smlouvě. Naopak, pokud vznikne ztráta z jiné činnosti, dojde tak k nepovolenému využití zisku. Podle našeho názoru to nastává i v případě, kdy případná ztráta bude nadále v účetnictví vedena jako neuhrazená ztráta minulých let, tj. kdy formálně nedošlo ke snížení zisku minulých let, protože dochází k faktickému snížení kumulovaných zisků celkem.

Zvláštním případem je situace, kdy dochází k postupné kumulaci zisků, tj. zisky minulých let se postupně navyšují, protože nedochází ani k výplatám zisku, ani ke ztrátám. V takovém případě bez dalšího nedochází k využití zisku ke vzdělávání, školské činnosti, resp. rehabilitaci, a proto tedy dochází k porušení pravidla využití zisku zmiňovaného v ustanovení §5 odst. 3 zák. 306/1999 Sb. V případě, že ke kumulaci zisku dochází v důsledku plánovaného rozvoje vzdělávací a školské činnosti resp. rehabilitace, je nutné, aby takovéto použití zisku bylo deklarováno jeho přidělem do příslušného statutárního fondu, který bude k tomuto účelu na základě společenské smlouvy/stanov zřízen a bude možné jej použít jen na vymezenou činnost (tj. zejména nebude možné ho vyplatit).

K porušení pravidel využití zisku tedy dochází pouze v těchto případech:

- a. když zisk je vyplacen
- b. když dojde ke ztrátě z jiné činnosti, než školské, vzdělávací a příp. rehabilitační.
- c. když dochází ke kumulaci neúčelově vázaného zisku.

Aby bylo možné stanovit příčiny ztráty (viz bod b výše) je vhodné, aby tomuto účelu byl podřízen rozvrh analytických nákladových a výnosových účtů nebo tohoto třídění bylo dosaženo jinak, např. pomocí účtování na zakázky nebo na střediska, neboť provozování soukromé školy může být pouze jedním z předmětů činnosti kapitálové společnosti.