

Obsah

AKTUALITY 2

VZDĚLÁVÁNÍ

Prioritní vzdělávací téma
(Monika Kryštůfková)..... 3

Nový e-learningový kurz..... 5

Co komora dělá pro auditory?
(Ing. Eva Rokosová, MBA) 5

Snížení administrativní zátěže
malých a středních podniků
(Ing. Jiří Vrba) 6

TÉMA ČÍSLA – NEVÝDĚLEČNÉ ORGANIZACE

Auditorské ověření účetní závěrky
(Ing. Jitka Náhlavská) 10

Přezkumy hospodaření ÚSC
(I. část - Rozpočet a rozpočtový proces)
(Ing. Jana Uhlířová,
Ing. Danuše Prokůpková)..... 12

K DISKUSI

Neziskový sektor, základ daně
z příjmu a účetnictví
(Ing. Jiří Řehák)..... 18

LIDÉ A FIRMY..... 24



e-příloha Auditor 7/2007

- Modernizace účetních systémů veřejného systému
- Jak účtovat slevy v českém účetnictví?
- Změny právní formy - účetní a daňové souvislosti
- Daňové dopady prodeje podniku

Toto číslo vyšlo **26. 9. 2007**
Uzávěrka pro příjem podkladů
pro další číslo je **3. 10. 2007**

Auditorské standardy musí reagovat na změny ve světě i u nás



Výbor pro auditorské standardy KA ČR zahájil svoji činnost prakticky ihned po založení komory. Mělo to logiku: by-

lo zcela nezbytné vytvořit v poměrně krátké době předpisovou základnu upravující zásady a náležitosti poskytování auditorských služeb, a to v návaznosti na zákonné předpisy. Auditorská profese představovala počátkem 90. let minulého století v naší ekonomice zcela nový prvek. Stejně jako v jiných oborech a oblastech jsme se i v případě auditu rozhlíželi po zahraničních, či ještě lépe mezinárodních zdrojích, které by bylo možno citlivě využít.

Postup, který v té době zvolily odpovědné orgány komory včetně Výboru pro auditorské standardy (směrnice), lze dnes označit za velmi správný. Místo vymyšlení vlastních předpisů a směrnic se postupně překládaly do českého jazyka mezinárodní auditorské standardy (International Standards on Auditing – ISA). Jejich text výbor upravoval tak, aby vyhovoval platné české legislativě v případech, kdy tato obsahovala jiné, popř. další požadavky. Byla to práce odpovědná a časově velmi náročná. Musíme si uvědomit, že auditorská profese existovala a fungovala (či začínala fungovat), ale nebylo v silách komory (resp. členů výborů, kteří se touto činností ve svém volném čase zabývali) vy-

dat okamžitě všechny potřebné standardy v češtině – navíc upravené výše zmíněným způsobem. Jednotlivé směrnice se proto vydávaly postupně, navíc muselo docházet i k aktualizacím již vydaných – z důvodu změn ISA nebo související české legislativy. Po více než deseti letech došlo ke změně, která ale (vzhledem k tomu, co jsem nastínil v předchozím odstavci) nebyla obsahově až tak zásadní. Došlo totiž k uznání Mezinárodních auditorských standardů jako platných pro auditory v ČR místo směrnic vydaných KA ČR.

Cíl využívání mezinárodních auditorských standardů jako základních profesních předpisů stanovila rada komory v květnu roku 2003 a v následujícím roce se rozhodlo o jejich povinné aplikaci při auditech účetních závěrek za rok 2005 a později. Překlad textů standardů byl prováděn pod záštitou Mezinárodní organizace účetních IFAC. Základním požadavkem stanoveným IFAC byla účast odborníků z praxe na jejich překladu. Pojem auditorský standard zahrnuje standardy pro všechny druhy služeb, které jsou auditory poskytovány, tj. audit a prověrky historických účetních informací, ověřování v rámci jiných zakázek než jsou zakázky na audit, a prověrky a standardy pro další související služby. Mezinárodní standardy procházejí změnami, z nichž lze zmínit zvýšení důrazu na hodnocení a sledování rizik. Dále došlo ke změnám v podobě a struktuře zpráv auditora dle směrnice

ISA 700 R, která platí pro zprávy auditora sestavené k 31. prosinci 2006 nebo po tomto datu.

ISA jsou překládány do češtiny a vydávány ve znění, které již není (oproti původním auditorským směrnici KA ČR) upravováno tak, aby bylo v souladu s platnou českou legislativou. Místo toho se vydávají tzv. aplikační doložky, které mají právě tento účel. Lze říci, že mezinárodní standardy platily v ČR již před rokem 2005, pouze měly vlastní číselnou řadu počínaje auditorskou směrnicí č. 1 – Cíle a principy auditu, a jejich text byl přímo upravován na české podmínky, a to

nejen legislativní, ale někdy i zvyklostní, např. pokud jde o použití některých výrazů.

Vydávání aplikačních doložek, resp. posuzování znění jednotlivých ISA a rozhodování o tom, ke které z nich je nutné doložku připravit a vydat, je základní činností výboru pro auditorské standardy. Překlad ISA do češtiny dostávají auditoři k dispozici na CD disku, znění 2005 a 2006 existuje i v knižní podobě. Jedná se o publikaci v rozsahu jednoho tisíce stránek, která je stále živá vzhledem ke změnám v potřebách praxe a snaze po jejím stálém zdokonalování. Rovněž

příslušná česká legislativa se vyvíjí, ať již na základě vnitřních potřeb nebo vývoje v rámci EU. Z toho vyplývá, že práce výboru pro auditorské standardy nikdy nekončí, neboť je nutné zabezpečit pro auditorskou veřejnost takové pomůcky, které budou jak v souladu s požadavky ISA, tak i české legislativy. Vedle toho je nezbytné se podílet na osvětě v této oblasti, ať již se jedná o školení či publikační činnost.

Ing. Rudolf Heřmanský

předseda výboru
pro auditorské standardy,
partner BDO Prima Audit

Ze zasedání Rady KA ČR

Jednání rady dne 3. září 2007 řídil prezident doc. Králíček. Po projednání standardních záležitostí Výboru pro otázky profese a etiku podle zákona o auditorech č. 254/2000 Sb. (tj. návrhy na vyškrtnutí asistentů auditora, žádosti pozastavení oprávnění k poskytování auditorských služeb) byla rada seznámena s průběžným plněním rozpočtu KA ČR k 31. 7. 2007, s průběhem čerpání dotace z EU na vzdělávání na téma „Praktická aplikace ISA“.

Rada projednala program a přípravu dokumentů pro letošní volební XVII. sněm, zejména zprávy o činnosti volených orgánů (rady, dozorčí komise, kárné komise, volební ko-

mise a revizorů účtů), dále výhled plnění rozpočtu r. 2007 a návrh rozpočtu na rok 2008, který je ovšem připraven bez znalosti dopadů nového zákona o auditorech (dosud nebyl předložen k vnějšmu připomínkovému řízení a až následně bude předložen vládě a poté Parlamentu ČR ke schválení).

Rada rovněž projednala návrh priorit činnosti na rok 2008, jejichž těžištěm bude přizpůsobení KA ČR novému zákonu o auditorech. Sněmu budou předloženy rovněž dvě novely profesních předpisů, a to Etický kodex a Statut. Další diskuse rady rovněž proběhla k e-learningu, který přes veškeré své výhody našel uplatnění za-

tím jen u malého počtu auditorů. Nicméně rada doporučuje v této formě dále pokračovat, přístup však od příštího roku umožnit pouze za úplaty, možnost přístupu by se prodloužila na každé téma na 6 měsíců a do povinných hodin KPV by se započítávalo vždy 6 hodin za každé dokončené téma včetně splnění závěrečného testu.

Rada vzala na vědomí informace ze zasedání Národní účetní rady, zprávy ze zahraničních cest, zápisy ze zasedání prezidia, výborů a komisí a informace kárné komise.

Ing. Eva Rokosová, MBA

Úřad KA ČR

Volby do orgánů komory a prezentace kandidátů

V pondělí 19. listopadu letošního roku se v kongresovém centru pražského Top Hotelu uskutečnil v pořadí již sedmáctý sněm Komory auditorů ČR, který bude zase po třech letech sněmem volebním.

Volební komise spolu s redakční radou časopisu Auditor v této souvislosti oslovily všechny kandidáty do orgánů komory, aby vyjádřili své ná-

zory na dosavadní činnost komory a na to, jakým směrem by se komora měla v dalším období ubírat. Jejich odpovědi najdete v mimořádné příloze, která je součástí tohoto čísla časopisu.

Na letošním sněmu dojde k radikální obměně funkcionářů komory, protože mnohým dosavadním členům volených orgánů vyprší zá-

konná délka druhého funkčního období.

Funkční období člena orgánu jsou tři roky. Opětovná volba je možná, přičemž člen orgánu může setrvat v jedné a téže funkci nejdéle dvě po sobě jdoucí funkční období. Podle výkladu ministerstva financí je tím myšleno dvakrát tříleté funkční období v orgánu bez

ohledu na to, jakou funkci v něm kdo vykonával.

V přehledu kandidátů, který je v úvodu mimořádné přílohy, tak figuruje řada nových jmen. Všem „nováčků“, a nejen jim, lze jen přát, aby se jim podařilo skloubit funkci v orgánech komory s jejich pracovními a rodinnými povinnostmi. Předchozí volební sněm se konal 29. listopadu 2004 v pražském Kongresovém centru. Tehdy volby do jednotlivých orgánů komory přinesly pouze dílčí změny ve složení rady, dozorcí a kárné komise a revizorů účtů. Účastníci sněmu volili na rozdíl od minulosti jedenáct členů dozorcí komise, čímž se tehdejší tým rozšířil o čtyři nové členy. **-av-**



Předchozí volební sněm se konal 29. listopadu 2004 v pražském Kongresovém centru.

Komora připomínkuje návrhy zákonů

Komora auditorů se v poslední době vyjádřila k následujícím návrhům právních předpisů:

- 1) návrh zákona o přeměnách obchodních společností,
- 2) návrh nového trestního zákoníku,
- 3) návrh zákona o některých opatřeních proti legalizaci výnosů z trestné činnosti a financování terorismu,
- 4) návrh změny zákona o dohledu v oblasti kapitálového trhu.

Upozorňujeme, že znění připomínkovaných zákonů a připomínky KA ČR jsou průběžně zveřejňovány na internetových stránkách www.kacr.cz v uzavřené části Extranet v sekci Odborná stanoviska. **-ab-**

Vzdělávání

Rozsah prioritního vzdělávacího tématu a zápočet hodin

Vzhledem k tomu, že se řada auditorů stále potýká se správným zápočtem povinného prioritního vzdělávacího tématu do KPV, přinášíme malou rekapitulaci a odpovědi na nejčastější otázky.

V souladu s ustanovením § 3 odst. 3 Směrnice pro KPV vyhlásila rada v prosinci 2005 prioritní vzdělávací téma na rok 2006, a to **Mezinárodní auditorské standardy. POZOR** - nikoli mezinárodní účetní standardy. Vzhledem k tomu, že do konce roku 2006 nebylo z kapacitních důvodů možné, aby všichni auditori povinné téma absolvovali,

prodloužila rada lhůtu pro jeho splnění do konce roku 2007.

To znamená, že **každý auditor je povinen v rámci KPV absolvovat prioritní téma v rozsahu 20 hodin, a to do 31. 12. 2007.**

POZOR – neznamená to ovšem, že je nutné absolvovat 20 hodin prioritního tématu jak v roce 2006, tak dalších 20 hodin opět v roce 2007. Hodiny započítávané do prioritního vzdělávacího tématu se sčítají od roku 2006, resp. od roku 2005 (započítává se i účast na třídením semináři Mezinárodní auditorské standardy pořá-

Novinky ze světa

Návrhy úprav standardů ISA

Rada pro mezinárodní auditorské a ověřovací standardy IAASB při Mezinárodní federaci účetních IFAC na svém červencovém zasedání ve Varšavě odsouhlasila návrhy úprav devíti mezinárodních auditorských standardů. Úpravy auditorských standardů probíhají v rámci projektu zvýšení srozumitelnosti standardů ISA.

Byly přijaty dva návrhy úprav standardů týkající se řízení kvality: ISQC 1 *Řízení kvality u společností provádějících audit, prověrky historických finančních informací, ostatní ověřovací zakázky a související služby* a ISA 220 *Řízení kvality u auditu účetní závěrky*. Připomínky k těmto návrhům úprav je možné zasílat do 31. prosince 2007.

Předloženy byly dále návrhy úprav standardů ISA 700 *Zpráva auditora o ověření účetní závěrky*, ISA 705 *Modifikace výroku ve zprávě auditora*, ISA 706 *Odstavce zdůrazňující významnou skutečnost a odstavec s ostatními záležitostmi ve zprávě auditora*, ISA 800 *Zvláštní záležitosti – audit účetní závěrky pro zvláštní účely a určitých součástí, účtů nebo položek účetní závěrky*, ISA 805 *Zakázky s vypracováním zprávy o agregované účetní závěrce*. Připomínky k těmto návrhům úprav je možné zasílat do 30. listopadu 2007.

A nakonec byly vydány návrhy úprav standardů ISA 510 *Audit v prvním účetním období zakázky – počáteční zůstatky* a ISA 530 *Výběr vzorků*. Připomínky k těmto návrhům úprav je možné zasílat do 31. října 2007.

IAASB schválila v rámci projektu zvýšení srozumitelnosti prozatím pět konečných dokumentů: ISA 240 *Postup auditora týkající se podvodu při*



auditu účetní závěrky, ISA 300 Plánování auditu účetní závěrky, ISA 315 Stanovení a vyhodnocení rizik výskytu významné nesprávnosti prostřednictvím znalosti účetní jednotky a jejího prostředí, ISA 330 Auditorské postupy v reakci na vyhodnocená rizika a dodatky k Předmluvě k Mezinárodním standardům pro kontrolu kvality, audit, ověřování a související služby a dále zveřejnila celkem 23 návrhů úprav standardů ISA. V letošním roce plánuje IAASB vydat dalších 7 návrhů úprav ISA. Schválení konečných znění všech 35 standardů ISA by mělo proběhnout do konce roku 2008.

Návrhy úprav standardů a adresy, na které je možné zasílat podmínky, stejně jako konečná znění standardů naleznete na www.ifac.org -mk-

Mezinárodní profesní organizace vydaly své výroční zprávy

Mezinárodní profesní organizace během léta vydaly a na webových stránkách zveřejnily své výroční zprávy za rok 2006. Za pozornost stojí výroční zprávy:

FEE	Evropská federace účetních	www.fee.be
IFAC	Mezinárodní federace účetních	www.ifac.org
IAASB	Rada pro mezinárodní auditorské a ověřovací standardy	www.ifac.org
PIOB	Rada pro dozor nad veřejnými zájmy	www.ipiob.org
IASB	Rada pro mezinárodní účetní standardy	www.iasb.org
EFRAG	Evropská poradní skupina pro účetní výkaznictví	www.efrag.org

-mk-

Pro účely prioritního tématu se započítává účast na uvedených seminářích KA ČR

Název semináře	Rozsah	Počet hod. pro zápočet do KPV	Termín konání	Poznámka
Mezinárodní auditorské standardy	třídenní	23 hod.	2. pol. 2005 až 1. pol. 2006	
Mezinárodní auditorské standardy	dvoudenní	16 hod.	2. pol. 2006	
Novinky v ISA a ISRE se zaměřením na zprávu auditora	jednodenní	5 hod.	2. pol. 2006	
Praktická aplikace mezinárodních auditorských standardů	dvoudenní	16 hod.	od 2. pol. 2006	aktuálně v nabídce vzdělávacích akcí
Aktuální problematika řešená Výborem pro auditorské standardy / Novinky v ISA	jednodenní	5 hod.	2. pol. 2007	aktuálně v nabídce vzdělávacích akcí
Testy věcné správnosti	e-learning	4 hod.	od 2. pol. 2006	aktuálně v nabídce vzdělávacích akcí
Spis auditora - Vybrané poznatky z dohledu	e-learning	4 hod.	od 2. pol. 2007	aktuálně v nabídce vzdělávacích akcí

daném v roce 2005) a jejich součet musí do konce roku 2007 činit minimálně 20 hodin.

Semináře, jejichž účast je započítávána do prioritního vzdělávacího tématu, jsou uvedeny výše. V nabídce vzdělávacích akcí zveřejňované v časopise Auditor i na internetových stránkách jsou tyto semináře pro lepší orientaci vždy označeny jako prioritní téma. Snahou Výboru pro KPV bylo koncipovat nabídku seminářů prioritního vzdělávacího tématu tak, aby byla auditorům co nejvíce dostupná, a to i finančně (semináře Praktická aplikace ISA jsou částečně dotovány, e-learningové kurzy mají možnost auditori absolvovat zdarma).

Nejčastější dotazy

1) Prioritní téma jsem absolvoval v plném rozsahu (23 hodin) již v roce 2005 v rámci účasti na třídenním semináři Mezinárodní auditorské standardy pořádaném KA ČR. Je nutné účastnit se přednášek prioritního tématu i v roce 2006, příp. 2007?

NE, není to nutné. Pro potřeby zápočtu prioritního vzdělávacího tématu je tato účast dostatečná.

2) Přednášek na téma mezinárodní auditorské standardy jsem se zúčastnil v rámci interních školení mého zaměstnavatele. Jsou tyto započítatelné do prioritního vzdělávacího tématu v rámci KPV?

Pro umožnění zápočtu hodin do prioritního tématu absolvovaných u jiných institucí je nutné posouzení Výboru pro KPV, zejména obsahové naplně semináře. Podrobnější informace získáte v Institutu vzdělávání.

3) Zvýší se o počet hodin prioritního vzdělávacího tématu celkový povinný rozsah KPV?

NE. Minimální limit KPV činí 40 hod. ročně. Počet hodin stanovených pro absolvování povinného prioritního tématu se rozumí z tohoto počtu.

Monika Kryštková
Institut vzdělávání KA ČR

Nový e-learningový kurz

Na základě usnesení loňského sněmu připravil Výbor pro KPV i letos další nový e-learningový kurz na téma „Spis auditora – Vybrané poznatky z dohledu“, který bude zpřístupněn od 2. poloviny září tohoto roku. Tento nový e-learningový kurz je zařazen mezi prioritní témata a je auditorům a asistentům auditora v rámci zkušebního provozu poskytován také zdarma.

Hodnocení stávajícího e-learningu

Od loňského roku je k dispozici všem auditorům a asistentům auditora zkušební provoz e-learningových kurzů, které pokračují i v letošním roce. Auditori tak během roku mohli vyzkoušet elektronické vzdělávání prostřednictvím tří ukázkových lekcí z oblasti auditu, účetnictví a daňové problematiky.

V rámci celkového hodnocení byl ze strany auditorů projevem zájem o následující kurzy:

e-learningový kurz	Počet přidělených hesel	Počet účastníků, kteří uzavřeli kurz závěrečným testem
Daňová ztráta	155	52
Testy věcné správnosti	199	56
Oceňování	175	61
Celkem	529	169

Podrobnější hodnocení e-learningových kurzů za období od 1. 9. 2006 do 30. 9. 2007 bude zveřejněno v materiálech na sněmu. Chtěli bychom vyzvat všechny auditory a asistenty auditora, kteří zatím ještě nevyužili možnosti zkušebního provozu e-learningových kurzů, aby se zúčastnili a vyzkoušeli nabízené e-learningové kurzy, které jsou k dispozici na webových stránkách komory až do XVII. sně-

mu KA ČR. První přístup k těmto kurzům je v rámci zkušebního provozu zdarma.

Také prosíme o vyplnění ankety, která je součástí každého zkušebního kurzu. Výsledky budou sloužit k vyhodnocení zkušebního provozu e-learningu, které pak budou zveřejněny na XVII. sněmu.

Ing. Jana Pilátová
předsedkyně Výboru pro KPV

Kateřina Hofbruckerová
Institut vzdělávání KA ČR

Co komora dělá pro auditory?

Tuto otázku si čas od času leckterý auditor položí. Nicméně co je to komora? To jsou přece všichni auditori, takže pojem komora musíme v této souvislosti nahradit slovem rada, jejíž členové ve volbách obdrželi od ostatních auditorů mandát k tomu, aby co nejlépe spravovali auditorskou profesi podle zákona a za příspěvky zasílané na činnost komory. Náměty a rozhodnutí rady pak zpravidla provádějí a uvádějí do praxe jednotlivé výbory komory a pracovníci úřadu. Kromě toho, že rada, dozorčí komise a kárná komise zajišťují povinnosti plynoucí ze samosprávy auditorské profese podle zákona o auditorech č. 254/2000 Sb. ve znění pozdějších novel, zkusme vyjmenovat stručně alespoň několik významnějších příkladů toho, co rada v posledním volebním období pro auditory učinila.

- Jedním z častých požadavků auditorů je zajištění metodické podpory z oblasti auditu a účet-

nictví. Rada proto rozhodla, aby všem auditorům byly rozesílány české překlady mezinárodních standardů auditu ISA vždy v návaznosti na jejich nové vydání IFAC. Dále byla nově vydána „Příručka pro provádění auditu u podnikatelů“ a na toto téma probíhají vzdělávací kurzy „Praktická aplikace mezinárodních auditorských standardů (ISA)“. Metodické problémy a dotazy jsou řešeny na zasedáních příslušných výborů nebo odborníky zaměstnanými v úřadu, výstupy jsou zveřejňovány v časopise Auditor nebo na webových stránkách komory.

- Nabídka vzdělávání reaguje zejména na změny v naší legislativě a na změny mezinárodních standardů auditu ISA. Poslední novinkou je nabídka kurzů formou e-learningu, která je dosud bezplatně (napoprvé) k dispozici všem auditorům na čtyři odborná témata na www.kacr.cz.

- Výrazně se zlepšila prezentace auditorské profese na veřejnosti, vydává se každoročně příloha deníku Hospodářské noviny s názvem Auditorské služby, na vybrané organizace a instituce bylo již dvakrát rozesláno mimořádné vydání časopisu Auditor Speciál, zlepšila se grafická úprava i obsahová náplň časopisu Auditor a internetových stránek komory.

Mohli bychom ve výčtu toho, co dosud rada auditorům poskytla, ještě pokračovat, ovšem na druhé straně nalezneme mnohem více toho, co by si auditori přáli od komory - tedy vlastně od rady - obdržet. V této souvislosti bych ráda upozornila na významný problém, který napadne málokoho, kdo se dosud do práce rady nebo některého z jejích výborů nezapojil. O tom, že se jedná většinou o oprávněné a logické požadavky auditorů, pochybuje málokdo. V čem tedy vězí problém? Jedná se o to, kdo,

kdy, jak a za kolik bude schopen a ochoten požadavky auditorů realizovat. Řadu běžných služeb a zboží si dnes můžeme velmi snadno nakoupit, můžeme si vybírat podle ceny i kvality. To však rozhodně neplatí o specifických odborných službách souvisejících zejména s metodikou auditu a účetnictvím, neplatí to o překladech odborných textů z angličtiny do češtiny, o vytvoření vzdělávacích kurzů na speciální odborná témata, o získání kvalitních lektorů a zkušebních komisařů.

Rada i úřad komory se neustále potýkají s nedostatkem volné kapacity erudovaných odborníků, kteří by měli čas pro komoru pracovat - samozřejmě také za podmínek únosných pro rozpočet komory. Kromě toho zákon o auditorech v současné době nedovoluje zaměstnat auditora, aniž by požádal o dočasné vyškolení ze seznamu auditorů.

Málokdo ví, kolik úsilí stálo přeložení mezinárodních standardů auditu ISA do češtiny, jak málo účetních a auditorů se znalostí odborné angličtiny je schopno se tohoto obtížného úkolu ujmout, kolik času stojí redakční radu pro překlad ISA sjednocení odborné terminologie nejen v jednotlivých novelách a nových auditorských standardech, ale zároveň i v překladu účetních standardů IAS/IFRS, případně v dalších překladech odborných textů.

Co se týče nabídky vzdělávání, dosud nebylo zveřejněno, kolik úsilí, prostředků a času stálo pořízení nové formy vzdělávání, tzv. e-learning, který je dosud nabízen auditorům bezplatně. V této souvislosti je na místě postesknout si, jak málo auditorů tuto moderní, snadno dostupnou a relativně pohodlnou formu vzdělávání dosud využilo a kolik auditorů bude vlastně

schopno na sněmu kompetentně rozhodovat o dalším osudu e-learningu.

Otázku, zda nabízet všechny vzdělávací kurzy včetně tradičních forem auditorům bezplatně, bude muset vyřešit sněm komory nebo nově zvolená rada s přihlédnutím k tomu, že část auditorů se z různých důvodů (místo, termín, téma) vzdělává za úplatu u jiných vzdělávacích organizací nebo ve firmě, a tudíž by se mohla cítit diskriminována, pokud by měli jiní auditoři zdarma kurzy požádané komorou.

Na závěr mi dovolte prosté shrnutí – otázkou v současné době není „co“ dělat, ale přemýšlejme společně „kdo, kdy, jak a za kolik“.

Ing. Eva Rokosová, MBA
Úřad KA ČR

Snížení administrativní zátěže malých a středních podniků (Iniciativa Evropské komise)

V minulém úvodníku se ing. Ladislav Langr krátce zmínil o iniciativě EK, pokud jde o snižování administrativní zátěže u malých a středních podniků v EU. Vzhledem k tomu, že jde o rozsáhlý materiál s poměrně značnými zásahy do současné problematiky účetního výkaznictví a auditu, jehož aplikace se může dotknout i legislativy v ČR, pokusím se v tomto článku stručně poukázat na některé negativní prvky, které by mohla zmíněná iniciativa v našich podmínkách ovlivnit. Evropská komise vydala k nadespanému obsahu pracovní materiál o měření nákladů a snižování administrativní náročnosti v Evropské unii – v lednu byl k této tématice vyhlášen akční program. Ve střednědobém výhledu by se měla tato zátěž snížit o 25 procent. Ve snaze vyvolat neformální diskusi a neoficiální konzultace s přísluš-

nými organizacemi vydala Evropská komise dva materiály:

- 1) „**Simplification of accounting rules for small and medium-sized companies – discussion of possible amendments to the Fourth and Seventh Company Law Directive**“ – prosinec 2006,
- 2) „**Making an SME audit simpler and more relevant, basis for discussion – draft**“ – leden 2007.

Velmi dobře a s vysokou odbornou erudicí se k tomuto problému postavila FEE, která publikovala svoje stanovisko ke zmíněným dvěma materiálům a rozebírající pozitiva a negativa této iniciativy a upozorňuje zde na významná rizika plošné realizace bez nutnosti podrobné analýzy než dojde k zásahům do legislativy.

K řadě návrhů se staví jednoznačně záporně a doporučuje případnou aplikaci s co největší opatrností. Zkrácený komentář stanoviska FEE z 21. 3. 2007 je předmětem tohoto příspěvku.

Ke všeobecné části stanoviska

U většiny změn navrhovaných v materiálech Evropské komise (z prosince 2006 a z ledna 2007) o zjednodušení předpisů pro účetnictví a audit malých a středních podniků se zdá nepravděpodobné, že povedou k zásadním úsporám nebo ke zmírnění administrativní zátěže.

Podle našich zkušeností se hlavní administrativní zátěž, s kterou se potýkají malé a střední podniky, netýká v největší míře účetního výkaznictví, ale spíše jiných oblastí, z nich můžeme například uvést:

- statistické požadavky,

- požadavky z hlediska daně z příjmů právnických osob,
- množství navzájem se překrývajících výkazů pro různé regulační účely,
- frekvenci požadovaného vykazování v některých zemích,
- nedostatečné využívání elektronického výkaznictví k odstranění duplicit,
- právní požadavky při zakládání nových společností,
- požadavky související s daní z přidané hodnoty a jinými nepřímými daněmi,
- požadavky na rozdělování dividend,
- legislativu a výkazy v oblasti bezpečnosti a ochrany zdraví při práci,
- legislativu a výkazy v oblasti zaměstnanosti,
- místní daně,
- administrativní náročnost (výpočty, platby a statistické výkazy pro úřady) různých programů sociálního zabezpečení.

K části hodnocení přínosů účetního výkaznictví a auditu

FEE připomíná, že účetnictví a audit se někdy vykazují jako „zátěže“ nebo „náklady“ a nepřihlíží se k jejich příznivému působení na podnikovou ekonomiku a k jejich roli při ochraně veřejných zájmů. Nelze ignorovat rozdílnost legislativních prostředí a příslušných systémů kontroly, kde auditované účetní závěrky hrají důležitou roli. Nedílnou součástí výstupů z účetnictví jsou vzájemně porovnatelné a harmonizované účetní výkazy, a to jak pro usnadnění přeshraničního obchodu, tak i rostoucí počet přeshraničních fúzí a akvizic z různých členských států. **Pro 23 milionů malých a středních podniků v 27 členských státech s 23 různými jazyky je účetní výkaznictví jediným společným jazykem.**

V malých a středních podnicích by se omezení role účetních a auditorů projevilo v negativním ovlivněním kvality vnitropodnikového řízení a kontroly a potenciálně i ve zvýšení rizika bankrotů a zprone-

věř. Takové podniky by přišly o výhody a přínosy plynoucí z auditu. Malé a střední podniky totiž nemívají pro tuto oblast dostatečné vlastní odborné kapacity, a proto ke zkvalitňování kontroly hospodaření využívají služby profesionálních účetních a auditorů. **Výkaznictví a s ním související audit, který zvyšuje kvalitu výkazů, zajišťuje transparentnost a pomáhá malým a středním podnikům získat přístup ke zdrojům financování.** Toto omezení by mělo i následky v souvislosti s bojem proti špinavým penězům.



Ke kritériím pro povinný audit

FEE rozhodně zastává názor, že by uplatnění těchto kritérií mělo zůstat v pravomoci členských států. Podle novelizací Čtvrté a Sedmé směrnice z června 2006 se stávající kritéria zvyšují o 20 procent, ale rozhodnutí o tomto zvýšení je ponecháno na uvážení jednotlivých členských států. Některé členské státy se už vyjádřily v tom smyslu, že zvýšení neuplatní.

Zvýšení kritéria pro audit malých a středních podniků může mít za následek dodatečné náklady, které budou tyto podniky muset vynaložit na splnění vyšších nároků na zajištění přiměřené jistoty pro banky, dodavatele, akcionáře a finanční úřady. Audit je důležitým faktorem na podporu veřejného zájmu, hmotnou oblastí pro zvýšení odpovědnosti a posílení důvěry ve finanční výkazy.

K diskusi o rozsahu zjednodušení

Zjednodušení by se mělo zaměřovat jen na určitou kategorii firem. Společnosti kótované na burzách se řídí Nařízením o použití IAS a ve svých konsolidovaných závěrkách musí postupovat podle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví (IFRS). Ani u velkých nekótovaných společností – ať mají jakoukoli právní formu – nelze s ohledem na veřejný zájem tvrdit, že musíme zjednodušit jejich výkaznictví. Zjednodušení by se proto mělo omezit jen na malé a střední podniky provozující svou činnost formou společnosti, v nichž je omezeno ručení, jak je definována ve Čtvrté směrnici. Jestliže si firma zvolí formu společnosti s omezeným ručením, znamená to pro ni určité závazky z hlediska transparentnosti a účetní odpovědnosti. **V EU je mnoho drobných podniků – mikrofírem, které mají velmi malý počet zaměstnanců a relativně malý obrát, ale které jsou pro fungování ekonomiky nezbytné.** Bylo by vhodné prozkoumat, zda by těmto mikrosubjektům prospělo, kdyby jejich výkaznictví bylo méně náročné, i když o nic méně transparentní pro zainteresované subjekty. Volba právní formy však je plně v rukou zakladatelů firmy, kteří si mohou vybrat z více právních forem s menší administrativní zátěží.

Ke zvýšení kvality účetních výkazů

Z praktických zkušeností víme, že náklady na zavádění účetních standardů jsou výrazně nižší při použití vhodného softwaru. Aby však bylo možné využít software s co největší účinností, je nezbytné, aby se všude vycházelo ze společných zásad a aby v příslušném softwaru byly tyto zásady plně zohledněny – zpracovatelé by neměli být nuceni pro určité konkrétní transakce přejímat účetní principy odjinud. To je také argumentem na podporu hlasů volajících po menším počtu možností volby (options) a větší

harmonizaci. Při shromažďování a šíření finančních informací pro podniky lze dosáhnout značných úspor použitím webových aplikací, například XML a XBRL. Probíhá významný rozvoj on-line softwaru a nových modelů pro zpracování dat, které budou k dispozici v příštích letech.

Dodavatelé softwaru by získali další motivaci na podporu těchto iniciativ, kdyby mohli počítat s tím, že bude platit jednotný software pro všechny povinné výkazy v každé evropské zemi.

Zásadní revize směrnice pro účetnictví, které já v těchto souvislostech nezbytná, skýtá však problém z důvodu snahy nalézt krátkodobé řešení se současným omezením možností volby. Pokud ale členským státům omezíme možnost volby, lze jen těžko předpokládat, že tím dosáhneme podstatného snížení administrativních nákladů. Metody využívané ve všech členských státech by měly platit jako požadované postupy, zatímco metody, které se nevyužívají, by se měly zrušit. Počáteční průzkum, který provedla FEE, poukázal na několik případů možnosti volby – zejména v oblasti oceňování a účtování – u kterých by Evropská komise mohla uvažovat o zrušení (příkladný výčet případů je uveden v samostatné příloze předmětného stanoviska FEE z 21. 3. 2007).

Cílem revize možností by mělo být zvýšení kvality účetního výkaznictví a přeshraniční harmonizace. O zjednodušení by se mělo uvažovat jen tehdy, bude-li zajištěna určitá stanovená minimální kvalita účetních výkazů. S tím pochopitelně souvisí i požadavky na zveřejňování údajů z účetnictví – chceme-li zachovat určitou minimální hodnotu pro finanční vykazování podle směrnice, jsou možnosti pro další snižování velmi omezené.

K auditu a úpravám nebo zrušení možností daných ve čtvrté a sedmé směrnici

Upravení nebo zrušení možnosti požadovat či nepožadovat povinný au-

dit u malých a středních podniků (tato možnost je členským státům dána Čtvrtou a Sedmou směrnicí) by mohlo mít značný dopad na ekonomiku unie. Chceme-li změnit kritéria velikosti podniku pro povinný audit, musíme vzít v úvahu celou řadu problémů. Především jde o důsledky pro kvalitu finančních informací, které jsou veřejně dostupné, a dále o důsledky z hlediska úrovně hospodářské kriminality (praní špinavých peněz a boj proti korupci).

U menších a středních podniků se také musí přihlídnout k problematice veřejného zájmu z pohledu zainteresovaných subjektů (zaměstnanců, věřitelů, dodavatelů, zákazníků, bank, finančních úřadů atd.). Kromě toho platí, že rizika spojená s určitým typem společnosti nemusí nutně být určována velikostí podniku. **Zvýšení kritéria velikosti podniku pro povinný audit by mohlo mít negativní dopad na hospodářskou soutěž a možnost výběru na auditorském trhu – a to v době, kdy sílí hlasy žádající podporu konkurence v oblasti auditu s cílem dát společností větší možnost volby.** Změna kritérií může některé auditorské firmy přimět k odchodu z auditorského trhu, což může mít negativní dopad na podniky a jiné subjekty v rámci místních společností, které se neobejdou bez služeb registrovaných auditorů.

Z těchto důvodů se k uplatňování návrhů musí přistupovat velmi obezřetně a musí se přitom vycházet z důkladného hodnocení dopadů. K určení prospěšnosti možných řešení je třeba vyhodnotit náklady a přínosy daných požadavků a předpokládaných zjednodušení a pečlivě zvážit důsledky politických iniciativ. **Kdyby byla u malých podniků zrušena povinnost auditu a přitom by se ponechala možnost zrušení této povinnosti i pro středně velké podniky, měla by vzniklá situace značný dopad na ekonomiku Evropské unie.**

Středně velkých společností podle průzkumu je méně než dvě procenta z celkového počtu evropských

společností. Vzhledem k jejich velikosti a podílu na národním hospodářství lze počítat s tím, že mnohé z nich si zvolí dobrovolný audit. **Zde podotýkáme, že by si Evropská komise měla být vědoma skutečnosti, že v případě těchto společností nad 50 zaměstnanců je třeba počítat i s významnými aspekty veřejného zájmu (zaměstnanci, dodavatelé, odběratelé, banky, finanční úřady apod.).** Stejně jako u povolení výjimky z povinného auditu u malých podniků nelze ani v případě středně velkých společností předpokládat, že podobnou výjimku uplatní všechny členské státy. Určující jsou podmínky v jednotlivých zemích.

K zavedení nového typu ověření určeného specificky pro malé a střední podniky

Zde nutno připomenout „Informační sdělení FEE ze září 2006“ (Information of International Auditing Standards for all Statutory Audits in the European Union) s požadavkem, že je věcí veřejného zájmu, budou-li se povinné audity všech společností provádět v souladu s mezinárodními standardy. Toto informační sdělení se zabývá i tím, jaký chaos a jaké nedorozumění by mohlo nastat, kdyby se audit subjektů o různé velikosti měl řídit různými pravidly (to se netýká jiných ověřovacích zakázek, které by byly poskytovány podobně jako audit, avšak s podmínkou, že ve zprávě o ověřovací zakázce bude jasně uvedeno, že tato ověření dává nižší míru jistoty než audit).

Na závěr nutno zdůraznit, že mimo mezinárodní standard pro prověrky – ISRE 2400 (Engagements to Review Financial Statements) dnes neexistuje pro společnosti nepodléhající povinnému auditu žádný konkrétní standard pro služby dávající omezenou míru jistoty. Budou-li se pro tyto společnosti vyžadovat ověřovací služby, nezbývá než aby pro ně IAASB vypracovala vhodný specifický standard ověřovacích služeb (vzhledem k charakteru stávajícího programu

IAASB ale nelze ve střednědobém výhledu předpokládat, že takový standard budeme mít k dispozici). Podobný problém se týká návrhu Evropské komise, aby účetní závěrky malých a středních podniků, vypracované podle čtvrté směrnice, nebyly ověřovány s větší mírou jistoty, než je jistota poskytovaná auditorem konsolidované skupiny. Čtvrtá směrnice dává ve svém článku 57 členským státům možnost rozhodnout, že při splnění řady podmínek se nebudou uplatňovat ustanovení směrnice týkající se obsahu auditu a zveřejnění účetních závěrek dceřiných společností. Pokud jde FEE známo, zatím uvedenou možnost využily jen nemnohé z členských států.

FEE nepodporuje výše uvedený návrh Evropské komise. Členské státy ale musí posoudit uplatňování stávajících ustanovení článku 57 Čtvrté směrnice. Evropská komise bude patrně muset přezkoumat uplatňování článku 57 a především důvody, proč se ne-

využívá možnost výjimek daná členským státům.

Závěr

Již toho mnoho nezbývá. Důležité je vědět a znát tyto iniciativy EK. Tyto iniciativy nelze – z hlediska celkových cílů – hodnotit negativně, neboť i my stále více pocítujeme neustále rostoucí potřebu a odborně náročnější administrativní úkony a operace, které vytváří národní legislativa, což vede ke stále vyšší administrativní zátěži zejména u malých a středních podniků v ČR, které nejsou a ani nemohou být vybaveny dostatečným počtem kvalifikovaných odborníků, popř. externích poradců. Konkrétním příkladem v našich podmínkách stále rostoucí administrativní náročnosti – až nepřehlednosti – mohou být např. daňové zákony.

Negativně však mohou působit prostředky, kterými chce EK tento cíl naplnit. Proto pokládám stanovisko FEE k této záležitosti jako velmi významné, které věcně a konkrétně

ně poukazuje na nutnost nezastupitelnosti jednotného, srozumitelného a věrohodného účetního výkaznictví pro rozvoj ekonomiky, přeshraničních obchodů a převodů kapitálu. O tom, že audit spoluvytváří jistoty pro příjemce těchto účetních výkazů, nemůže být pochyb. Současně zmíněné stanovisko FEE komplexně poukazuje na to, že omezování účetního výkaznictví a auditu není tou nejlepší cestou a zdaleka nepředstavuje hlavní administrativní zátěž pro malé a střední podnikání. V těchto oblastech je stanovisko FEE k aplikaci iniciativy EK jednoznačně negativní. Je proto zapotřebí mít tyto argumenty připraveny, pokud dojde k aplikaci uvažované iniciativy EK a v rámci národní legislativy budeme diskutovat např. o snižování dosavadních parametrů pro povinný audit a dalších souvisejících oblastech.

Z materiálu FEE upravil
Ing. Jiří Vrba
viceprezident KA ČR

Faust – ďábelsky dobrý auditorský systém



Fragaria s.r.o.

faust@fragaria.cz, www.fragaria.cz

Auditorské ověření účetní závěrky nevydělečné organizace

Povinnost mít účetní závěrku a výroční zprávu ověřenou auditorem u nevydělečných organizací, tj. u organizací, jejichž hlavním předmětem činnosti není podnikání, ukládá jednotlivým účetním jednotkám zákon č. 563/91 Sb., o účetnictví, v platném znění, a to v návaznosti na zvláštní právní předpisy, na základě nichž tyto účetní jednotky vznikly a jimiž se při své činnosti řídí.

Zákon o účetnictví stanoví v § 20 kritéria, při jejichž splnění vzniká jednotlivým typům obchodních společností, družstev a fyzickým osobám – účetním jednotkám individuálních podnikatelů – povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem. Pokud se jedná o nevydělečné organizace, vztahuje se na ně ustanovení § 20, odst. 1, písm. e). Toto ustanovení se odvolává na zvláštní právní předpisy, které mohou účetním jednotkám také stanovit povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem.

Nadace a nadační fondy

Povinnost ověření účetní závěrky auditorem je stanovena zákonem č. 227/1997 Sb., o nadacích a nadačních fondech, v § 24, odst. 2 takto:

- nadace musí mít ověřenu účetní závěrku vždy,
- nadační fond musí mít účetní závěrku ověřenou auditorem, pokud úhrn jeho celkových nákladů nebo výnosů převyšší v kalendářním roce částku 3 mil. Kč nebo pokud hodnota jeho majetku je vyšší než 3 mil. Kč.

Předmětem finančního auditu je podle zákona o nadacích a nadačních fondech ověření:

- účetní závěrky,
- výroční zprávy,
- dodržování účelu, pro který byly nadace nebo nadační fond zřízeny,
- dodržování zásady nezcizitelnosti nadačního jmění nadace a podmínky jeho výnosové povahy,
- dodržování pravidel pro omezení nákladů správy stanovené nadační listinou nebo statutem nadace nebo nadačního fondu,
- dodržování nezastavitelnosti ostatního majetku nadace nezapsaného v rejstříku a veškerého majetku nadačního fondu,
- dodržování omezení podnikání nadace a nadačního fondu,
- dodržování zákazu přechodu likvidačního zůstatku nadace nebo nadačního fondu na zřizovatele,
- dodržování přechodu majetku nadace nebo nadačního fondu, práv a závazků na přejímající nadaci nebo nadační fond při jejich sloučení,
- odděleného vedení nákladů a výnosů za hlavní činnost a za doplňkové činnosti.

Obecně prospěšné společnosti

Povinnost ověření účetní závěrky auditorem vzniká podle zákona č. 248/1995 Sb., o obecně prospěšných společnostech, § 19, odst. 2 za těchto podmínek:

- pokud je společnost příjemcem dotací nebo jiných příjmů ze státního rozpočtu, z rozpočtu organizačních složek státu, územních samosprávných celků, případně z rozpočtu jiného územního orgánu nebo od státního fondu přesahujících za účetní období částku Kč 1 mil. nebo
- pokud společnost nezřídila dozorčí radu anebo
- pokud výše jejího čistého obrátu přesáhla částku 10 mil. Kč.

Předmětem finančního auditu u obecně prospěšné společnosti je podle výše uvedeného zákona ověření:

- účetní závěrky,
- výroční zprávy,
- dodržování zaměření obecně prospěšných služeb a podmínek jejich poskytování podle zákona o obecně prospěšných společnostech a podle zakládací listiny,
- zachování účelu, pro který byla obecně prospěšná společnost založena,
- dodržování rozpočtu schváleného správní radou společnosti (včetně jeho úprav),
- provádění doplňkových činností v souladu se zákonem o obecně prospěšných společnostech v souladu se zakládací listinou společnosti a v souladu s usnesením správní rady společnosti, pokud jsou doplňkové činnosti prováděny nad rámec vymezený zákonem a zakládací listinou,
- zcizování a pronájmu nemovitého majetku obecně prospěšné společnosti jen po předchozím schválení správní radou,
- hospodárnosti a průkaznosti při vynakládání prostředků získaných z vkladů zakladatelů, z darů, z dědictví, z dotací, z fondů vytvořených v minulých letech,
- dodržování ustanovení o zákazu účasti na podnikání jiných osob,
- dodržování zákazu zřizování organizačních složek v cizině,
- odděleného vedení nákladů a výnosů za hlavní (obecně prospěšnou) činnost, za doplňkové činnosti a za správní činnost,
- dodržování principu neziskovosti ve smyslu ustanovení zákona o obecně prospěšných společnostech o nakládání s případným ziskem společnosti.

Politické strany a politická hnutí

Povinnost ověření účetní závěrky auditorem je podle zákona č. 424/1991 Sb., o sdružování v politických stranách a politických hnutích, § 18, odst. 1, písm. b) uložena všem politickým stranám a hnutím.

Účetní závěrka politické strany nebo politického hnutí ověřovaná auditorem zahrnuje:

- účetní výkazy a přílohu k nim,
- přehled o celkových příjmech a výdajích,
- přehled o darech a dárkách,
- výroční finanční zprávu.

Předmětem auditu politických stran a hnutí je ověření:

- a) účetní závěrky,
- b) výroční zprávy,
- c) plnění povinností vyplývajících ze zákona o politických stranách a hnutích,
- d) dodržování zásady přiměřenosti jednotlivých nákladových a výnosových položek,
- e) dodržování pravidel pro účelné vynaložení peněžních prostředků,
- f) správnosti zobrazení prostředků přidělených politické straně či hnutí ze státního rozpočtu a jejich použití,
- g) úplnosti rozpisu darů a dárců ve vazbě na účetnictví,
- h) doložení darů nad hranici stanovenou zákonem o politických stranách a politických hnutích darovací poukázkou,
- i) dodržování rozsahu podnikání v souladu se zákonem a stanovami,
- j) dodržování zásad vlastnictví majetku,
- k) odděleného vedení nákladů a výnosů za hlavní činnost a za doplňkové činnosti.
- l) dodržování zásad při zadávání veřejných zakázek.

Církev a náboženské společnosti

Pro tento typ nevýdělečných organizací je povinnost ověření účetní závěrky auditorem stanovena v zákoně č. 5/2003 Sb., o svobodě náboženského vyznání a postavení církví a náboženských společností, § 16a, odst. 5, písm. c) nepřímou. V uvedené části zákona je pouze poznámka týkající se výroční zprávy účelového zařízení registrované církve a náboženské společnosti. Jedná se o zařízení poskytující sociální, zdravotnické nebo jiné obecně prospěšné služby nebo působící jako charita či diakonie.

Součástí výroční zprávy takového účelového zařízení je mimo jiné i výrok auditora k účetní závěrce, pokud do majetku tohoto zařízení byl vložen majetek státu nebo obce nebo pokud zařízení používá majetek státu nebo obce anebo pokud je toto zařízení příjemcem dotací z veřejného rozpočtu.

Povinnost ověření účetní závěrky auditorem může být rovněž požadována uživateli informací vykazovaných v účetní závěrce nevýdělečné organizace. Audit nevýdělečných organizací je zaměřen na finanční i nefinanční informace, jejichž uživateli jsou především tyto osoby:

- a) zakladatelé nevýdělečné organizace,
- b) statutární orgán nevýdělečné organizace,
- c) dozorčí rada nevýdělečné organizace,
- d) sponzoři a poskytovatelé dotací,
- e) státní orgány,
- f) banky a ostatní finanční instituce,
- g) veřejnost,
- h) ostatní uživatelé.

Zpráva auditora je určena všem těmto uživatelům účetních výkazů a výroční zprávy. Zakladatele nevýdělečné organizace nejvíce zajímá, zda je dodržován účel, pro který byla organizace založena. Mezi pravomoci a povinnosti statutárního orgánu nevýdělečné organizace zpravidla patří mimo jiné i schvalování rozpočtu a jeho případných změn. K dalším povinnostem patří schvalování roční účetní závěrky a výroční zprávy organizace, udělo-

vání souhlasu se zcizením či zastavením nemovitého majetku nebo s jeho pronájmem. Statutární orgán také vydává v souladu se zakládací listinou statut nevýdělečné organizace, jímž se upravuje její vnitřní organizace. Dbá na to, aby byl zachován účel, pro nějž byla nevýdělečná organizace založena a rozhoduje o předmětu a rozsahu doplňkových činností nad rámec zakládací listiny. Dozorčí rada, jako kontrolní orgán, má v oblasti hospodaření zejména za úkol přezkoumávat roční účetní závěrku a výroční zprávu neziskové organizace a minimálně jednou za rok podávat zprávu o výsledcích své kontrolní činnosti statutárnímu orgánu.

Informace, které se týkají dotací přijatých nevýdělečnou organizací, jsou zvláště požadovány orgány, které tyto dotace společnosti poskytly. Jejich zájem se zaměřuje na kontrolu hospodaření s dotacemi, na dodržování účelu, na který byly dotace poskytnuty a na dodržování podmínek, za nichž byly dotace poskytnuty. Tato oblast ověřování auditorem je zvláště významná, neboť v případě dotace se jedná o prostředky nenávratně poskytnuté nevýdělečné organizaci z veřejných rozpočtů, přičemž podmínky poskytnutí dotace stanoví a kontrolu využítí dotace provádí orgán, který dotaci poskytuje. Poskytovatelé dotací však často požadují od auditora ověření historických informací vykazovaných v účetní závěrce nevýdělečné organizace za určité účetní období, aby pak na základě zprávy auditora mohli rozhodnout, které nevýdělečné organizaci bude dotace poskytnuta.

Rovněž osoby, které nevýdělečné organizaci poskytly dary, požadují informace o tom, zda jsou prostředky použity v souladu s účelem, na který byly poskytnuty. Správce daní a celní orgány se zaměřují na to, jak nezisková organizace dodržuje právní normy, a to zejména daňové a celní zákony. Banky potřebují znát výsledky auditu zejména v případě poskytování úvěru nevýdělečné organizaci. Mezi ostatními finančními institucemi jsou nejdůležitějšími uživateli těchto informací pojišťovny, a to v případě uzavírání pojišťovací smlouvy s nevýdělečnou organizací. Veřejnost se informuje o tom, s jakou mírou hospodárnosti je hlavní a doplňková činnost uskutečňována. Mezi ostatními uživateli jsou nejdůležitější členové managementu neziskové organizace, kteří jsou na výsledku auditu hmotně zainteresováni, neboť za správnost, úplnost a průkaznost účetnictví i jiných informací jsou svým zaměstnavatelům odpovědní.

Pokud se jedná o ověřování výroční zprávy nevýdělečné organizace, pak z ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, § 21, odst. 6, a ze zákona č. 254/2000 Sb.,



Ale pane strážníku! Jsme sice účetní, ale s tímhle vyřizováním účtů nemáme nic společného!
Kresba I. Svoboda

o auditorech, § 14, odst. 3, písm. b) vyplývá, že pokud má nevydělečná organizace povinnost ověření účetní závěrky auditorem a zároveň má tato organizace povinnost sestavit výroční zprávu, pak údaje uveřejněné ve výroční zprávě by měly být rovněž ověřeny auditorem.

Metodická pomůcka k provádění auditu nevydělečných organizací

Komora auditorů České republiky vydala Metodickou pomůcku pro audit nevydělečných organizací. Tato pomůcka byla zpracována auditory, členy Výboru pro veřejný sektor KA ČR. Vyšla jako mimořádná příloha časopisu Auditor č. 3/2007.

Celý obsah metodické pomůcky je rozdělen do dvou částí:

Část A je zaměřena na nevydělečné organizace zřizované podle zvláštních zákonů. V současné době jsou zpracovány pomůcky pro audit čtyř typů nevydělečných organizací, a to:

- 1) politické strany a politická hnutí,
- 2) obecně prospěšné společnosti,
- 3) vysoké školy,
- 4) nadace a nadační fondy.

Část B je věnována příspěvkovým organizacím zřízeným územními samosprávnými celky.

Každá kapitola obsahuje:

- a) legislativní rámec, kterým se příslušná nevydělečná organizace řídí,
- b) upozornění na důležité paragrafy u vybraných předpisů,
- c) příklad zprávy auditora, popř. příklad smlouvy auditora s danou nevydělečnou organizací.

Aplikace této pomůcky při auditu nevydělečných organizací není závazná. Byla vydána jako materiál, kterým se KA ČR snaží poskytnout auditorům metodický návod k provádění auditu nevydělečné organizace. Materiál by měl odpovědět auditorům zejména na tyto otázky:

- kterými právními normami a jejich částmi se při auditu nevydělečné organizace především řídí,
- na jakou problematiku se při auditu nevydělečné organizace zaměřit,
- co při auditu nevydělečné organizace nepřehlédnout.

Ing. Jitka Náhlovská

auditorka, č. osv. 1244

Přezkumy hospodaření ÚSC

I. část – Rozpočet a rozpočtový proces

Přezkumy hospodaření podle zákona č. 420/2004 Sb., o přezkoumávání hospodaření územních samosprávných celků (dále jen zákon) probíhají již třetím rokem. Nově se vztahují i na regionální rady regionů soudržnosti. Do přezkumů hospodaření jsou do značné míry zapojeni i nezávislí auditori. Mimo jiné je třeba chápat význam přezkumů hospodaření nejen jako nástroj následné kontroly, ale především **preventivního působení** na správnou funkci vnitřních kontrolních systémů zavedených územními samosprávnými celky podle požadavků zákona o finanční kontrole a dalších obecně závazných předpisů. Celkovým zaměřením příspěvek apeluje na **systémový přístup a společnou metodiku** všech kontrolních orgánů, ať jsou jimi myšleni externí auditori, pracovníci ministerstva financí či pracovníci krajských úřadů. Záměrem je respektování cíle a účelu tak, aby docházelo k synchronizaci základních postupů a synergickému efektu.

Vycházejíc z těchto předpokladů považujeme za užitečné, i z hlediska časového souladu s právě dokončenými přezkumy, vyznačit nejčastěji opakované nedostatky - nálezy na straně územních samosprávných celků. Pro srozumitelnost a výstižnější zařazení jsme obsáhlý rozsah přezkoumání hospodaření obcí rozdělili do podoblastí (segmentů), které se váží jednotlivě k dané legislativě, a to:

I. Rozpočet a rozpočtový proces tak, jak jej ukládá zákon č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů, tj.

- tvorba a užití rozpočtu, schvalovací procesy,
- plnění příjmů a výdajů rozpočtu, finanční operace týkající se tvorby a použití peněžních fondů a tvorby výsledků hospodaření podnikatelské činnosti města,

- peněžní operace týkající se sdružených prostředků vynakládaných na základě smlouvy mezi dvěma nebo více územními celky, anebo na základě smlouvy s jinými právníky nebo fyzickými osobami,
- hospodaření a nakládání s prostředky poskytnutými z Národního fondu a s dalšími prostředky ze zahraničí poskytnutými na základě mezinárodních smluv,
- vyúčtování a vypořádání finančních vztahů ke státnímu rozpočtu, k rozpočtům krajů, k rozpočtům obcí, k jiným rozpočtům, ke státním fondům a k dalším osobám.

II. Účetnictví a zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví

- plnění požadavků zákona na vedení účetnictví a respektování požadavků na sestavení účetní závěrky,
- účtování finančních operací týkajících se cizích zdrojů,
- audit systému pohledávek a závazků a nakládání s nimi,
- evidence o ručení za závazky fyzických a právnických osob.

III. Majetek obcí a veřejné zakázky podle zákona č. 128/2000 Sb., o obcích, a zákona č. 137/2006 Sb., o zadávání veřejných zakázek

- nakládání a hospodaření s majetkem ve vlastnictví státu, s nímž hospodaří ÚSC,
- zadávání a uskutečňování veřejných zakázek, s výjimkou úkonů a postupů přezkoumaných orgánem dohledu podle zvláštního právního předpisu,
- zastavování movitých a nemovitých věcí v prospěch třetích osob,
- zřizování věcných břemen k majetku ÚSC,
- pronájmy a prodeje majetku.



Za naznačenými body v jednotlivých segmentech se skrývají mnohdy značně rozsáhlé nedostatky víceméně závažného charakteru. V některých případech představují **značná rizika** a mohou zásadním způsobem ovlivňovat budoucí rozpočty. Právě tuto okolnost zdůrazňuje zákon o přezkumu a požaduje jako povinnou náležitost závěru zprávy o výsledku přezkoumání hospodaření od auditorů (i kontrolorů MF, či kraje) upozornění na případná rizika, která lze dovodit z daných zjištění a která mohou mít negativní dopad na hospodaření územního celku v budoucnosti. (Viz § 10 odst. 4 písm. a) zákona č. 420/2004 Sb., o přezkoumání hospodaření ÚSC a dobrovolných svazků obcí, dále jen ZoP.)

V textu opakovaně poukazujeme na nutné souvislosti a rizika ve vnitřních kontrolních systémech, která jsou zdrojem, resp. umožňují vznik negativních zjištění auditora a ovlivňují zásadním způsobem závěr vyjádřený ve zprávě o výsledku přezkoumání hospodaření ÚSC.

Na body, které jsou předmětem přezkoumání hospodaření, nahlížíme prostřednictvím jednotlivých ustanovení zákona č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů. Citace zákona uvádíme **záměrně**, neboť závazně vymezují rámec pro finanční hospodaření územních samosprávných celků a na příkladech uvádíme nedostatky, s kterými se v praxi nejčastěji setkáváme a které vedou k porušení rozpočtové kázně a dalším nedostatkům v různé míře závažnosti.

Níže uvedená auditorská zjištění jsou v potřebné míře zevšeobecněna. Stručný komentář jednotlivě uvedených nedostatků slouží pro vyhodnocení a ocenění významnosti daných zjištění, které se jim ze strany odpovědných činitelů mnohdy nedostává (nepřičítá).

K jednotlivým oblastem:

I. Rozpočet a rozpočtový proces tak, jak jej ukládá zákon č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů (dále jen MRP). Rozpočty ÚSC jsou důležitým článkem veřejných rozpočtů. Sestavení rozpočtu subjektu veřejné samosprávy, ať se jedná o obec či město, je složitou a náročnou záležitostí. Ta je dána mimo jiné tím, že nikdy není k dispozici dostatek zdrojů, aby byly uspokojeny projevené potřeby. Z toho důvodu jak zpracování, tak užití rozpočtu vyžaduje odbornost zpracovatele a znalost místních potřeb

a problémů. To samé platí i pro kontrolní procesy jakéhokoliv charakteru (vnitřní i vnější).

S ohledem a důrazem na výše uvedené a naše praktické zkušenosti s prováděním přezkoumávání obcí považujeme *oblast rozpočtu a rozpočtového procesu za klíčovou agendu v hospodaření územních samosprávných celků*, která se současně a významně prolíná do ostatních uvedených podoblastí.

Roční rozpočet příjmů a výdajů je významným dokumentem, který vypovídá o celkové finanční situaci a jejích změnách. Je základním materiálem sloužícím k řízení a financování života obce. Má však jednu zásadní nevýhodu. Jako plánovací dokument je dokumentem krátkodobým, jehož platnost skončí vždy s koncem kalendářního roku. Krátkodobá platnost se výrazně projevuje zejména u akcí investičního charakteru, jejichž realizace trvá déle. Z toho důvodu je ÚSC povinen sestavovat dlouhodobé rozpočty ve smyslu ustanovení § 2 a § 3 MRP. Vztah mezi zpracovanými dokumenty nesmí spočívat pouze ve formálním naplnění požadavku, neboť právě reálnost obsahu a rozsahu ve vztahu obou dokumentů zásadním způsobem mohou ovlivnit vyjádření auditora tak, jak to vyžaduje § 10 odst. 4 písm. a) zákona č. 420/2004 Sb., o přezkoumávání hospodaření ÚSC. Mezi základní charakteristiky vlastností dlouhodobých i ročních rozpočtů náleží, že musí být transparentní a srozumitelné. Dále rozpočty musí být **pravdivé**. Mají obsahovat veškeré předpokládané příjmy, které ÚSC v daném období může dosáhnout, ale také výdaje, ve kterých jsou zohledněny všechny (krátkodobé i dlouhodobé) **závazky** ÚSC.

1. Rozpočtový výhled

(§ 3 zákona č. 250/2000 Sb. dále jen MRP)

- (1) *Rozpočtový výhled je pomocným nástrojem územního samosprávného celku sloužícím pro střednědobé finanční plánování rozvoje jeho hospodářství. Sestavuje se na základě uzavřených smluvních vztahů a přijatých závazků zpravidla na 2 až 5 let následujících po roce, na který se sestavuje roční rozpočet.*
- (2) *Rozpočtový výhled obsahuje souhrnné základní údaje o příjmech a výdajích, zejména o dlouhodobých závazcích a pohledávkách, o finančních zdrojích a potřebách dlouhodobě realizovaných záměrů. U dlouhodobých závazků se uvedou jejich dopady na hospodaření územního samosprávného celku po celou dobu trvání závazku.*

Nejčastěji zjišťované nedostatky:

- rozpočtový výhled byl sice sestaven, ale **nebyl schválen** v kolektivních orgánech ÚSC;
- výhled byl sestaven a schválen, ale **bez další vazby** na roční rozpočty;
- rozpočtový výhled není každoročně **aktualizován** podle aktuálního stavu zdrojů a závazků nebo se při zpracování ročního rozpočtu nevychází z hodnot rozpočtového výhledu;
- ve výhledu jsou **neréálně** nadhodnoceny příjmy nebo podhodnoceny výdaje.

Jen formální splnění požadavku znamená vlastně jeho neplnění. Rozpočet má být finančním vyjádřením (simulací) očekávaného vývoje v nadcházejícím období a jak bylo zdůrazněno – má být pravdivý. V celkovém **procesu tvorby** a stanovení rozpočtu se definuje objektivizovaný cíl a způsob, jak jej dosáhnout. Zároveň je třeba volit správné způsoby financování podle **zlatého pravidla** financování, tj. že dlouhodobé potřeby jsou financovány zdroji, které jsou dlouhodobě k dispozici.

Mnohdy si zastupitelé nejsou vědomi důležitosti a role dlouhodobého výhledu, jsou případy, kdy o jeho legitimní potřebě ani neví nebo o potřebě (zákonitosti) celého procesu významně pochybují. Zlepšení situace v postupech pro přípravu vzájemně sladěných rozpočtů by měla jít ruku v ruce s opatřeními směřujícími k efektivnějšímu řízení pokladních operací.

2. Peněžní fondy

(§ 5 zákona č. 250/2000 Sb.)

- (1) Územní samosprávný celek může zřizovat peněžní fondy, a to pro konkrétní účely anebo bez účelového určení.
- (2) Zdrojem peněžních fondů územního samosprávného celku mohou být zejména:
 - a) přebytky hospodaření z minulých let,
 - b) příjmy běžného roku, které nejsou určeny k využití v běžném roce,
 - c) převody prostředků z rozpočtu během roku do účelových peněžních fondů.

Nejčastěji zjišťované nedostatky:

- **záměna** ve způsobu financování. Určitý výdaj byl realizován z běžného rozpočtu, ačkoli byl rozpočtován jako výdaj z peněžního fondu;
- **absence** bližších pravidel. Pro plnění a čerpání finančních prostředků z peněžních fondů nejsou stanovena závazná a srozumitelná pravidla;
- **nevjasněné přístupy** k úloze a poslání peněžních fondů;
- **malá informovanost** širších složek. O tvorbě a hospodaření s fondy nejsou informováni zaměstnanci úřadu ani občané ÚSC.

I když MRP uvádí tvorbu jednotlivých peněžních či finančních fondů jako možnost (až na výjimky jako dobrovolné plnění), je v rámci požadavků § 25 a § 26 zákona č. 320/2001 Sb., o finanční kontrole (dále jen ZoFK) povinností ÚSC v případě jejich tvorby stanovit závazná pravidla a veřejně je vyhlásit. V podrobnostech se uvede způsob tvorby a režimů jednotlivých fondů, informace, zda se jedná o peněžní fond, který je vykazován v rámci aktiv, a sestavuje se tedy v rámci rozpočtového hospodaření, či finančních zdrojových fondů – mimorozpočtových prostředků běžného roku – vznikajících z přerozdělení výsledků hospodaření minulých let. To jsou nezbytné informace pro posouzení správnosti postupů.

3. Rozpočtová skladba

(§ 12 zákona č. 250/2000 Sb.)

- (1) Rozpočet se zpracovává v třídění podle rozpočtové skladby, kterou stanoví Ministerstvo financí vyhláškou.

- (2) Orgány územního samosprávného celku a orgány svazku obcí projednávají rozpočet při jeho schvalování v třídění podle rozpočtové skladby tak, aby schválený rozpočet vyjadřoval závazné ukazatele, jimiž se mají povinně řídit

- a) výkonné orgány územního samosprávného celku a svazku obcí při hospodaření podle rozpočtu,
- b) právnické osoby zřízené nebo založené v působnosti územního samosprávného celku při svém hospodaření,
- c) další osoby, které mají být příjemci dotací nebo příspěvků z rozpočtu.

Nejčastěji zjišťované nedostatky:

- **podcenění transparentnosti a srozumitelnosti** rozpočtu. Rozpočet je sestavován obvykle v historickém členění podle kapitol nebo na jednotlivé plánované akce, často ale chybí stanovení závazných ukazatelů, které jsou zákonem stanoveny a jsou nezbytné pro funkci odpovídajících řídicích a kontrolních systémů;
- **propojenost a návaznost** (kontinuita) rozpočtového procesu a průchodnost informací mezi oprávněnými místy. Se schválenými závaznými ukazateli (pokud jsou stanoveny) nejsou v souladu:
 - vnitřní pravidla územně samosprávného celku pro sestavování a čerpání rozpočtu,
 - stanovení kompetencí v závislosti na schválené závazné ukazatele,
 - v průběhu roku prováděné úpravy rozpočtu;
- se závaznými ukazateli rozpočtu **nejsou mnohdy seznámeni**
 - příkazci operací,
 - ředitelé zřizovaných příspěvkových organizací,
 - vedoucí dalších vnitřních organizačních složek,
 - další vedoucí zaměstnanci,
 ve smyslu ustanovení § 25, až § 27 ZoFK;
- ne vždy jsou dodržována pravidla pro **naplnění obsahu** jednotlivých položek rozpočtové skladby. Účtování na rozpočtové položky neodpovídá charakteru výdaje, nebo se zřetelně identifikovatelný výdaj eviduje na souhrnných položkách.

Rozpočtová skladba postupně harmonizovala klasifikaci některých operací s účtovou osnovou. Nejmarkantnější to je u pořizování dlouhodobého (investičního) majetku. Zatímco ještě např. v roce 1997 byly některé operace, které účtová osnova uznávala jako výdaje na pořízení dlouhodobého majetku či jeho technické zhodnocení, hrazeny z provozních prostředků (tj. položkami seskupení 51), dnes tomu tak již není a veškeré výdaje na pořízení dlouhodobého majetku (samozřejmě vyjma drobného) jsou hrazeny z investiční části rozpočtu.

Na druhé straně účetní postupy a rozpočtová skladba pohlížejí na řadu hospodářských operací jinými očima. To ale neznamená, že jsou ve vzájemném rozporu, jak to někdy bývá mylně vykládáno. Naopak, chápe-li uživatel obsah informací, které mu oba systémy jako celek poskytují, má k dispozici více strukturovaných údajů o hospodaření účetní jednotky potřebných pro její řízení, kontrolu apod.

4. Rozpočtové provizorium (§ 13 zákona č. 250/2000 Sb.)

- (1) *Nebude-li rozpočet schválen před 1. lednem rozpočtového roku, řídí se jeho rozpočtové hospodaření v době do schválení rozpočtu pravidly rozpočtového provizoria.*
- (2) *Pravidla rozpočtového provizoria potřebná k zajištění plynulosti hospodaření na vlastní úrovni i na úrovni nižších stupňů rozpočtové soustavy a u právnických osob financovaných z územních rozpočtů stanoví*
 - a) *zastupitelstvo kraje pro hospodaření kraje,*
 - b) *zastupitelstvo obce pro hospodaření obce,*
 - c) *orgány svazku obcí pro hospodaření svazku obcí.*
- (3) *Rozpočtové příjmy a výdaje uskutečněné v době rozpočtového provizoria se stávají příjmy a výdaji rozpočtu po jeho schválení.*

Nejčastěji zjišťované nedostatky:

- **absence** vnitřních pravidel. Vnitřní pravidla pro rozpočtové provizorium nejsou sestavena, případně schválena;
- **chybí analýza skutečných potřeb.** Rozpočtové provizorium je schváleno bez vazby na existující závazky splatné v období rozpočtového provizoria;
- nedodržování **fiskální kázně.** Územně samosprávný celek se zavázal k finančnímu plnění nad rámec rozpočtového provizoria.

Jako každé provizorium, tak i hospodaření v rámci rozpočtového provizoria nese v sobě zárodky budoucích, mnohdy těžko napravitelných rizik. Aniž bychom chtěli text přetěžovat podrobnostmi, je třeba znovu zdůraznit, že zejména nestandardním situacím je třeba přikládat při jakékoli činnosti (řídící, kontrolní) mimořádný význam a s ohledem na tuto skutečnost vyhodnotit daná zjištění opět ve smyslu již citovaného požadavku § 10 odst. 4 písm. a) zákona o přezkumu.

5. Rozpis rozpočtu (§ 14 zákona č. 250/2000 Sb.)

- (1) *Po schválení rozpočtu v zastupitelstvu územního samosprávného celku a orgánech svazku obcí se jeho rozpis provádí neprodleně.*
- (2) *Součástí rozpisu rozpočtu je sdělení závazných ukazatelů rozpočtu těm subjektům, které jsou povinny se jimi řídit.*
- (3) *Při rozpisu rozpočtu se rozpočet člení podle podrobné rozpočtové skladby.*

Nejčastěji zjišťované nedostatky:

- chybějící **návaznost rozpisu** na schvalovací principy;
- rozpis rozpočtu není proveden v druhovém a odvětvovém členění tak, **jak byl schválen** zastupitelstvem územního samosprávného celku;
- **chybí stanovení kompetencí a odpovědnosti** za rozepisované položky z hlediska příkazce operace, správce rozpočtu, hlavní účetní a jejich rolí v předběžné a průběžné kontrole podle ZoFk.

Zásady řídící činnosti a kontroly uvedené v ZoFk a v prováděcí vyhlášce k zákonu stanoví nekompromisní požadavky na promyšlené určení kompetencí a odpovědnosti za hospodaření s jednotlivými rozepsanými položkami rozpočtu. Z toho důvodu je rozpis rozpočtu v návaznosti na řídící kontrolu jako celek závazným dokumentem a otázka informovanosti pracovníků a jejich ztotožnění se s danou rolí je jedním z minimálních požadavků.

6. Změny rozpočtu (§ 16 zákona č. 250/2000 Sb.)

- (1) *Rozpočet může být po jeho schválení změněn z důvodu*
 - a) *změny v organizaci hospodářství financovaného rozpočtem (organizační změny),*
 - b) *změny právních předpisů ovlivňujících výši rozpočtovaných příjmů nebo výdajů,*
 - c) *změny objektivně působících skutečností ovlivňujících plnění rozpočtu příjmů či výdajů (věcné změny).*
- (2) *Změny rozpočtu se provádějí rozpočtovými opatřeními, které se evidují podle časové posloupnosti.*
- (3) *Rozpočtovým opatřením je*
 - a) *přesun rozpočtových prostředků, při němž se jednotlivé příjmy nebo výdaje navzájem ovlivňují, aniž by se změnil jejich celkový objem nebo schválený rozdíl celkových příjmů a výdajů,*
 - b) *použití nových, rozpočtem nepředvídaných příjmů k úhradě nových, rozpočtem nezajištěných výdajů, čímž se zvýší celkový objem rozpočtu,*
 - c) *vázání rozpočtových výdajů, jestliže je jejich krytí ohroženo neplněním rozpočtových příjmů; tímto opatřením se objem rozpočtu snižuje.*
- (4) *Rozpočtová opatření se uskutečňují povinně, jde-li o změny ve finančních vztazích k jinému rozpočtu, o změny závazných ukazatelů vůči jiným osobám nebo jestliže hrozí nebezpečí vzniku rozpočtového schodku.*

Nejčastěji zjišťované nedostatky:

- **nedostatečně** stanovené kompetence a odpovědnosti pro provedení a schvalování oprávněných změn;
- absence pravidelné **měsíční kontroly** plnění rozpočtu a nesledování potřeb změn rozpočtu;
- **nedostatečná synchronizace postupů** při úpravách rozpočtu. Rozpočtové úpravy jsou prováděny na nereálně nadhodnocené příjmy rozpočtu nebo nereálně podhodnocené výdaje rozpočtu;
- otázka **fiskální politiky.** Transparentnost rozpočtových úprav a vyjádření, zda v úpravě jsou zahrnuty **rezervy** rozpočtu nebo položky financování a zda rozpočet po úpravách je schodkový, přebytkový nebo vyrovnaný. V případě schodku rozpočtu zajištění financování tohoto schodku;
- rozpočtová opatření a přesuny mezi jednotlivými rozpočtovými položkami jsou z hlediska časové souvislosti s provedenými výdaji zpracovány až následně, **opožděně**, schvalovací procedury nesouhlasí s potřebnými postupy podle harmonogramu;
- náležitosti rozpočtových opatření postrádají v některých případech potřebné formální náležitosti, z věcného pohledu pak úplnost a **věcné opodstatnění** dané změny;
- není vedena operativní evidence rozpočtových opatření v potřebném (chronologickém) uspořádání.

O celkové kvalitě rozpočtového procesu svědčí **četnost provedených úprav rozpočtu**, hlavně jejich věcná podstata. Včasnost rozpočtových opatření záleží také na schopnosti odpovědných pracovníků a využití možností počítačových systémů, které včas a souvisle upozorňují na odchylky od žádoucího stavu. Současné software zpracování je uspořádáno podle dosud uplatňované metodiky. To znamená, že skutečné plnění je srovnáváno s upraveným rozpočtem. Bylo by nad rámec článku rozebírat „základnosti“ dané metody, ale je třeba poukázat na potřebu doplnění informací o hledisko časové. Podle tohoto hlediska se informace třídí na ty, které vypovídají o očekávaných jevech a skutečnostech (informace ex ante) a informace o týchž jevech a skutečnostech, které již nastaly (informace ex post). Přitom by mělo být bez výjimek zamezeno způsobům, jak toto pravidlo zaměnit či procesně obcházet. Zkoumání a posuzování tohoto problému včetně dokazování případných nesprávností je mimořádně náročnou záležitostí.

7. Závěrečný účet

(§ 17 zákona č. 250/2000 Sb.)

- (1) Po skončení kalendářního roku se údaje o ročním hospodaření územního samosprávného celku a svazku obcí souhrnně zpracovávají do závěrečného účtu.
- (2) V závěrečném účtu jsou obsaženy údaje o plnění rozpočtu příjmů a výdajů v plném členění podle rozpočtové skladby a o dalších finančních operacích, včetně tvorby a použití fondů v tak podrobném členění a obsahu, aby bylo možné zhodnotit finanční hospodaření územního samosprávného celku a svazku obcí a jimi zřízených nebo založených právnických osob a hospodaření s jejich majetkem.
- (3) Součástí závěrečného účtu je vyúčtování finančních vztahů ke státnímu rozpočtu, rozpočtům krajů, obcí, státním fondům, Národnímu fondu a jiným rozpočtům a k hospodaření dalších osob.
- (4) Územní samosprávný celek a svazek obcí jsou povinny dát si přezkoumat své hospodaření za uplynulý kalendářní rok. Přezkoumání hospodaření upravuje zvláštní právní předpis.
- (5) Zpráva o výsledku přezkoumání hospodaření je součástí závěrečného účtu při jeho projednávání v orgánech územního samosprávného celku a svazku obcí.
- (6) Návrh závěrečného účtu územního samosprávného celku musí být vhodným způsobem zveřejněn nejméně po dobu 15 dnů před jeho projednáním v zastupitelstvu územního samosprávného celku. Přípomínky k závěrečnému účtu mohou občané uplatnit buď písemně ve lhůtě stanovené při jeho zveřejnění nebo ústně na zasedání zastupitelstva.
- (7) Projednání závěrečného účtu se uzavírá vyjádřením
 - a) souhlasu s celoročním hospodařením, a to bez výhrad, nebo
 - b) souhlasu s výhradami, na základě nichž přijme územní samosprávný celek a svazek obcí opatření potřebná k nápravě zjištěných chyb a nedostatků; přitom vyvodí závěry vůči osobám, které svým jednáním způsobily územnímu samosprávnému celku nebo svazku obcí škodu.

Nejčastěji zjišťované nedostatky:

- otázka **srozumitelnosti** vyhodnocených údajů. Údaje v závěrečném účtu nejsou členěny v potřebné agregaci či naopak podrobnosti podle **informačních potřeb** různě orientovaných uživatelů;
- otázka **úplnosti** údajů. V závěrečném účtu nejsou uvedeny údaje o finančním hospodaření obchodních společností, v nichž je územní samosprávný celek společníkem nebo jediným zakladatelem (mnohdy nejsou tyto údaje k datu sestavení a schválení závěrečného účtu k dispozici);
- otázka naplnění požadavků na přesné vyjádření **formulace** podle zákona. Po formální stránce je závěrečný účet prezentován jako „Rozbor hospodaření“ a zastupitelstvo územního samosprávného celku neuzavírá projednání závěrečného účtu formulací stanovenou zákonem;
- otázka **kompatibility**. Zpráva o výsledku přezkoumání hospodaření není součástí závěrečného účtu a je schvalována samostatně;
- otázka **úplnosti a spolehlivosti** informací. V závěrečném účtu nejsou prezentovány doplňující komentáře k významným položkám tvorby a čerpání rozpočtu nebo k významným úpravám rozpočtu, ke kterým došlo v průběhu roku podle přílohy k účetní závěrce. V převážné většině případů není příloha předepsaná zákonem o účetnictví ani sestavována, a co víc, mnohdy ani účtárna a tím méně zastupitelstvo si této povinnosti není ani vědomo;
- otázka **doplňujících** údajů. V závěrečném účtu nejsou prezentovány doplňující údaje k položkám financování a informace o výši a struktuře úvěrové zátěže územního samosprávného celku, případně druhu a hodnoty zastaveného majetku, který se k úvěru váže;
- otázka **ignorování výstupů** dílčí informační základny. Pro potřeby projednání závěrečného účtu nejsou vyžadovány doplňující informace za běžný rok z analytické a podrozvahové evidence, mnohdy z důvodu, že o tomto informačním zdroji odpovědní pracovníci ani neví.

Závěrečný účet obce je viditelnou prezentací a vyvrcholením prováděné činnosti. Jeho prezentace veřejnosti by měla nést znaky transparentnosti a srozumitelnosti i pro běžného uživatele - veřejnost v místě dané komunitou, bez možnosti spekulativních výkladů.

Shrnutí

- Je zjišťováno, že požadavky obecně závazných předpisů na kvalitu rozpočtového procesu jsou mnohdy plněny s větší či menší mírou formálnosti. Při projednávání zjištěných nedostatků se auditoři setkávají s opakovanými námitkami a poukazováním na neslučitelnost vyžadovaného postupu ve srovnání s existujícími ekonomicko-sociálními podmínkami. Námitky se týkají celkové nejistoty ÚSC např. v přidělování dotací, nestálosti právního rámce a dalších rizikových faktorů. Celý zamýšlený rozpočtový proces dlouhodobých versus krátkodobých potřeb se tak zcela míjí se zamýšleným cílem.

- Pro použití peněžních fondů podle výše citovaného paragrafu zákona mají být stanovena transparentní pravidla, neboť to jsou dodatečné zdroje financování pro krytí vybraných potřeb. Pravidla je třeba stanovit „ex ante“, jinak může docházet k zneužití pravomoci v nakládání s těmito peněžními prostředky a až voluntaristickým přístupům. Problém souvisí s celkovým nastaveným kontrolním prostředím ve smyslu § 25 zákona o finanční kontrole.
- Struktura rozpočtu podléhající schválení zastupitelstva není žádným obecně závazným předpisem stanovena. Zásadně je však třeba dodržet danou rovnici:

$$\text{příjmy} - \text{výdaje} = +/- \text{ financování}$$

Z výše uvedených ustanovení ovšem vyplývá nutnost stanovení určitých (vybraných) závazných ukazatelů. Kvalita rozpočtového procesu, promyšlenost postupů a procesů jsou znaky celkové dosahované úrovně finančního řízení a řídicí kontroly. Z toho důvodu je třeba zvolit vhodnou metodu při **tvorbě a schvalování** rozpočtu a **následně jeho rozpisu** podle skutečných potřeb a při respektování obsahu položek rozpočtové skladby. Z takto stanovených procesů se dá dovodit i odpovědnost a kompetence za zpracování a odsouhlasení úprav rozpočtu.

- Pro rozpočtové provizorium platí to co bylo již ve shrnutí shora uvedeno. Snad jen opakovaně zdůraznit, že pravidla pro hospodaření podle výše uvedeného roz-

počtového provizoria mají být, v souladu s ustanovení § 25 a § 26 ZoFK, předem vyhlášena prostřednictvím vnitřního předpisu ÚSC.

- Rozpočet a rozpočtový proces jsou v praxi územního samosprávného celku základní a u opakujících se činností jasně oddělenou odpovědností volených a výkonných orgánů, vyžadující vzájemnou spolupráci a důvěru. Zároveň se jedná o proces náchylný k mnoha rizikům. (Viz např. článek „Řízení rizik“ č. 2/2007, *Účetnictví nevýdělečných organizací.*)
- **Kontrolní funkce rozpočtu** je zejména zjišťovat solventnost, bonitu pohledávek, peněžní toky a jejich efektivitu, poctivé, hospodárné a účelné hospodaření a nakládání s majetkem ÚSC a ostatními aktivy.
- Rozpočtová nekázeň může být významně ovlivněna lidským faktorem a lze ji eliminovat kvalitním systémem vnitřních kontrol. Opakovaně zjišťované nedostatky jsou umožněny či podmíněny stálou absencí odpovídajícím způsobem uspořádaného, reálně fungujícího, vnitřního kontrolního systému se zastaralou či málo dynamickou strukturou informačních soustav.
- Vnitřní kontrolní systém potřebuje **technickou podporu**. Dobře nastavené a správně využívané informační systémy mohou být touto dobrou podporou zaručující včasnost při porovnání stavů skutečných se stavem očekávaným. Dnes jsou již podmínkou (i když ne jedinou) pro **zkvalitňování** procesů a pro odstraňování výše uvedených nedostatků.

Grafické ochranné prvky

dodají Vaším smlouvám, dokumentům, tiskovinám více ochrany, prestiže a důvěryhodnosti.

Vodoznak

- jeden z nejstarších ochranných prvků pro papírové tisky
- vodoznakem získáte **nezkopírovatelný ochranný prvek** pro vaše dokumenty a tiskoviny, který se zároveň stane **exklusivní součástí jejich designu**
- **nově patentovaná technologie** umožňuje výrobu papíru s vaším originálním grafickým prvkem ve formě vodoznaku již od 1000 ks A4
- bezproblémový potisk laserovými i inkoustovými tiskárnami
- možnost aplikace na již potištěné papíry

Objednejte si zdarma vzorník s ukázkami

www.freepoints.cz



FREEPOINTS, s.r.o., Kubelíkova 55, 130 00 Praha 3,
tel.: 222 582 377, 604 219 550, redpoint@freepoints.cz

Závěr:

Informační soustavy mají vytvářet ucelené soustavy informací, z nichž některé mají vysoký stupeň systémovosti a formalizovanosti. Na mnohých ÚSC mají pořízené dokonalé softwarové vybavení, které spoluvytváří informační systémy, **ale nevyužívají** (z různých důvodů) jejich možností.

Výše uvedené nejčastěji opakující se nedostatky spojené s tvorbou a plněním vnitřně sladěných rozpočtů jsou naplněním skutkové podstaty jevu, který ve svém vyjádření vyžaduje zmiňovaný § 10 odst. 4 písm. a) zákona o přezkumu. V jednotlivostech mají schopnost zvýšit možná rizika v nakládání s finančními prostředky a ohrozit budou-

cí hospodaření územního samosprávného celku libovolné velikosti. Z těchto a dalších příčin je třeba oblasti rozpočtu při přezkumech a auditech věnovat **nerozdělenou, soustředěnou pozornost**.

Oblasti účetnictví a nakládání s majetkem v rámci přezkoumání hospodaření obcí se budeme věnovat v příštích číslech časopisu Auditor.

Ing. Jana Uhlířová, auditor, č. osv. 1908,
C.P.A. Audit

Ing. Danuše Prokúpková, auditor, č. osv. 712
člen Výboru KA ČR pro veřejný sektor

Neziskový sektor, základ daně z příjmu a účetnictví

V č. 6 Auditora letošního roku vyšla podnětná stať Ing. D. Prokúpkové „Co je to, když se řekne... neziskový sektor“.

Úvodní článek do velmi složité problematiky nemůže samozřejmě zachytit všechny aspekty účetních a daňových souvislostí neziskového sektoru. Jsou upravovány dalšími právními předpisy podle povahy jednotlivých veřejně prospěšných činností, zvláštěními účetními předpisy i speciálními ustanoveními daňových zákonů. Autorka správně poukazuje na skutečnost, že daňové zákony, ač sledují mj. zájem spravedlivého daňového dopadu, ve skutečnosti takový výsledek nezajišťují. Tento princip dokládá v oblasti zákona o dani z příjmů (dále ZDP) a zákona o dani z přidané hodnoty (omezený okruh působnosti osvobozených plnění).

Základní ustanovení ZDP pro neziskový sektor, tj. pro „poplatníky, kteří nebyli založeni či zřízeni za účelem podnikání“ obsahuje § 18 odst. 4 vymezující základ daně. Neziskové organizace vykonávají převážně veřejně prospěšnou činnost. Má se za to, že se ztrátou, jinak by takové činnosti mohly a měly být vykonávány v soutěžním prostředí za běžných tržních podmínek a měly by podléhat zdanění. ZDP zohledňuje tento princip a v rám-

ci horizontální daňové spravedlnosti veřejně prospěšnou nerentabilní činnost vyjímá z předmětu a ze základu daně. Základ daně mají tvořit jen činnosti „rentabilní“. Těmi jsou zejména doplňková (hospodářská, vedlejší) činnost, která má být rentabilní, neboť není správné její ztrátu sanovat z činností hlavního poslání, které jsou ve značné míře dotovány z veřejných zdrojů. Proto její výsledek vždy vstupuje do základu daně. Z pohledu zdaňování rentabilní činnosti tvoří dále základ daně ty jednotlivé činnosti z hlavní činnosti, u kterých výnosy (příjmy) převyšují náklady (výdaje).

Autorka správně poukazuje na nerovnost, kterou vyvolává zákon tím, že veřejně prospěšné činnosti mohou vykonávat obchodní společnosti. Dle § 56 odst. 1 obchodního zákoníku je obchodní společnost právnickou osobou založenou za účelem podnikání, nestanoví-li právo Evropských společenství či zákon jinak. A jinak je stanoveno, že obchodní společnosti mohou být i neziskové. Na neziskové obchodní společnosti se však nevztahuje § 18 odst. 3 ZDP, do jejich základu daně vstupují veškeré náklady a výnosy (dále samozřejmě korigované podle obecných ustanovení § 23 – 25 ZDP a dalších, týkajících se např. odpisů). Naopak neziskový

sektor nemůže optimalizovat daňový základ porovnáním všech výnosů a nákladů, neboť ty, které náležejí neziskové hlavní činnosti, do základu daně nevstupují.

Zdrojů nerovností při stanovení základu daně mimo autorkou uvedených je více, a to i uvnitř neziskového sektoru. Na některé z nich chce tato stať upozornit, neboť souvisí s aplikací účetních, daňových i dalších norem.

- Prvním zdrojem je vágnost, právně přesněji neurčená kategorie **hlavní a vedlejší činnosti**. Zákon o obcích ani další relevantní předpisy nevymezují přesněji, co může (nemůže) být předmětem hlavní a vedlejší činnosti. Zřizovatel neziskových organizací proto může rozdělením činností do dvou komentovaných okruhů korigovat daňový základ. Řada organizací ve svém statutu (zřizovací listině) nemá vůbec vymezenou hospodářskou (doplňkovou) činnost, svou náplní srovnatelné organizace mají či nemají vymezenou doplňkovou činnost. Důsledky této daňové nerovnosti částečně řeší ZDP v § 18 odst. 3, podle kterého jsou u neziskových organizací předmětem daně vždy příjmy z reklam a z nájemného (mimo několika výjimek) - ať se jedná

v organizaci o činnost hlavní, nebo vedlejší.

- Druhým zdrojem daňové nerovnosti je v zásadě **dvouj vymezení** předmětu daně a tím i následně **základu daně** pro různé druhy neziskových organizací v neziskovém sektoru. První klasickou skupinou neziskových organizací jsou ty, které mají stanoven předmět daně v § 18 odst. 4 ZDP. Základ daně tvoří rozdíl mezi příjmy (správněji by zákon měl uvést příjmy či výnosy) a náklady (výdaji) na vedlejší (doplňkovou) činnost a jednotlivé rentabilní činnosti v rámci hlavní činnosti a vždy příjmy z nájmu a reklamy. Pomineme-li pro jednoduchost speciální úpravu pro v.o.s. (odst. 9), Pozemkový fond ČR (odst. 10), poplatníka společníka v.o.s. a komplementáře k.s. (odst. 11 a 12) a zdravotní pojišťovny (odst. 13), zbývá druhá skupina poplatníků neziskového charakteru, která má stanoven odlišný způsob stanovení předmětu a následně základu daně: předmětem daně v těchto neziskových organizacích jsou všechny příjmy s výjimkou příjmů z investičních transferů a dotací na pořízení, technického zhodnocení majetku a z úroků z vkladů na běžném účtu. Jedná se o veřejné vysoké školy a veřejné výzkumné instituce (odst. 5), poplatníky poskytující dle zvláštního právního předpisu veřejné služby v televizním nebo rozhlasovém vysílání (odst. 14) a „nezisková“ zdravotnická zařízení poskytující služby podle zákona o péči o zdraví lidu (odst. 15). Tato druhá skupina neziskových organizací (nazvěme ji pracovní „ne-standardní“) proto stanovuje základ daně obdobně jako obchodní společnosti, včetně „neziskových“ obchodních společností a může využívat výhod „průměrování“ výnosů a nákladů z hlavní i vedlejších činností. Přitom obě skupiny mohou využívat výhod neziskového sektoru z § 20 odst. 7 ZDP. Poplatníci vymezení v § 18 odst. 3 ZDP, kteří nejsou založeni nebo zřízeni za účelem podnikání, mohou základ da-

ně (snížený podle § 34) dále snížit až o 30 %, maximálně o 1 mil. Kč, použijí-li prostředky takto získanou úsporou daňové povinnosti ke krytí nákladů (výdajů) souvisejících s činnostmi, z nichž získané příjmy nejsou předmětem daně, a to nejpozději ve třech bezprostředně následujících zdaňovacích obdobích. Tento princip (s dílčími úpravami pro některé typy organizací) platí obecně, i pro druhou „ne-standardní skupinu organizací“, u které nejsou příjmy z hlavní činnosti vyjmuty z předmětu daně. Proto je např. u zdravotnických zařízení podmínka odpočtu 30 % základu daně vázána použitím získaných prostředků z daňové úspory na krytí nákladů spojených s poskytováním zdravotní péče.

- Třetím zdrojem daňových nerovností mohou být **účetní předpisy**. Účetnictví neziskového sektoru je regulováno pro dvě skupiny neziskových organizací dvěmi prováděcími vyhláškami k zákonu o účetnictví. Jednak vyhláškou č. 504/2002 Sb., kterou se provádí 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, a navazujícími českými účetními standardy č. 401 – 414, jednak vyhláškou č. 505/2002 Sb., kterou se provádě-

dějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou územními samosprávnými celky, příspěvkovými organizacemi, státními fondy a organizačními složkami státu a navazujícími českými účetními standardy č. 501 – 522.

Účetní výsledek hospodaření je výchozí položkou daňového přiznání, která se dále koriguje dle postupů ZDP na základ daně. Proto je důležité, které operace vstupují do účetnictví a ovlivňují účetní výsledek hospodaření a o kterých se nemá účtovat. V tomto ohledu nestanovují vyhlášky č. 504 a 505 v některých případech shodný postup, jak vyplývá z následujícího.

Odpis nedobytné pohledávky.

Dle vyhlášky č. 504/2002 Sb., § 26 odst. 5 písm. c) odpis nedobytné pohledávky obsahuje náklady na odpis pohledávky podle § 24 ZDP souvisejících s činností účetní jednotky **podléhající dani z příjmů**. To potvrzuje i ČÚS 412 kap. 4.5.3. Naopak dle vyhlášky č. 505/2002 Sb. v § 21 odst. 4 se provádí odpis nedobytné pohledávky podle zvláštních právních předpisů (bez odvolávky na konkrétní zákon) a z postoupené pohledávky z **hospodářské činnosti**. Dle ČÚS č. 519 kap. 3.6.3. se na vrub účtu 543 – *Odpis pohle-*



A včera jsem podepisoval účetní závěrku své společnosti, také s ručením omezeným.

Kresba: I. Svoboda

dávky účtuje případ odpisu pohledávek v **hospodářské činnosti** dle § 24 ZDP (tento závěr platí plně pro účtování v příspěvkových organizacích, naopak ÚSC účtující pouze v hlavní činnosti by mohly podle ČÚS 518 využít pro odpis nedobytné pohledávky účet 460 – Manka a škody).

Účetní jednotky účtující dle vyhlášky č. 504/2002 Sb. proto mohou účtovat o odpisu pohledávek vymezených v § 24 odst. 2 písm. y) ZDP, nastanou-li tyto případy u standardních organizací v hospodářské (doplňkové) činnosti a ve zdaňované hlavní činnosti, u nestandardních organizací ve všech případech, neboť základ daně se u nich stanovuje z celkového rozdílu mezi příjmy (výnosy) a náklady (výdaji). Naopak účetní jednotky účtující dle vyhlášky č. 505/2002 Sb. mohou účtovat o odpisu pohledávek jen v hospodářské (doplňkové) činnosti, ač do jejich zdaniitelných příjmů vstupují také příjmy ze ziskové hlavní činnosti, z pronájmů a reklamy. U nestandardních organizací také mohou účtovat jen případy v hospodářské činnosti.

Opravné položky k pohledávkám. Dle vyhlášky č. 504/2002 Sb., § 26 odst. 6 písm. f) se účtují opravné položky k pohledávkám dle zákona o rezervách souvisejících se zdaňovanou činností. ČÚS 412 v kap. 4.6.1. již dále daňový aspekt nezduřazňuje. Vyhláška č. 505/2002 Sb. hovoří o tvorbě zákonných opravných položek dle zvláštního právního předpisu (bez odvolávky na konkrétní zákon), ČÚS č. 519 v kap. 3.7.4. určuje jen metodiku účtování, tj. MD 559 (tvorba zákonných opravných položek)/ D 941. Zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, v § 3 odst. 3 stanoví, že tvorba opravných položek a rezerv uplatněných jako výdaj (náklad) na dosažení, zajištění a udržení příjmů musí být vždy zaúčtována podle zvláštního právního předpisu (tj. zákona o účetnictví), nebo uvedena v daňové evidenci. Není-li opravná polož-

ky zaúčtována, nelze ji dodatečně uplatnit v rámci úpravy základu daně v daňovém přiznání. Na rozdíl od odpisu pohledávek není rozdíl mezi vyhláškami č. 504 a 505 tak zřejmý. Jasný návod je obsažen ve vyhlášce č. 504/2002 Sb. (vztah ke zdaniitelným příjmům), ve vyhlášce č. 505 je tento vztah vágní (odkaz na nekonkrétní zákon). Přesto jsem názoru, že i účetní jednotky spadající pod vyhlášku č. 505/2002 Sb. mohou účtovat u standardních neziskových organizací o tvorbě (i roz-pouštění) opravných položek v hospodářské (doplňkové) činnosti a v jednotlivých hlavních ziskových činnostech a nestandardní neziskové organizace prakticky u všech pohledávek po lhůtě splatnosti a v konkurzu a vyrovnání.

Tvorba rezerv. Dle obou předpisů lze tvořit jen daňové rezervy, bylo-li o nich účtováno. Jednoznačná návaznost na zákon o rezervách a ZDP je obsažena v obou předpisech, daňové nerovnosti nejsou založeny pro žádný druh neziskových organizací. Daňové rezervy na opravy vybraného odpisovaného majetku však lze tvořit pouze u majetku vlastního, nebo majetku státního svěřeného k obhospodařování příslušným státním organizacím a organizačním složkám státu, který slouží ke zdaňovaným činnostem (podrobnější výklad těchto principů obsahuje část pojednávající o odpisech).

Oceňovací rozdíly podle § 27 odst. 6 ZÚ. Z § 34 a § 35 vyhlášky č. 504/2002 Sb. vyplývá, že z jednotlivých složek majetku a závazků k okamžiku ocenění podle § 24 odst. 2 písm. b) ZÚ se oceňovací rozdíly z cenných papírů obchodovaných účtují výsledkově, z ostatních cenných papírů rozvahově. Oceňovací rozdíly při uplatnění reálné hodnoty u zajišťovacích derivátů i ze zajištěného aktiva se účtují výsledkově, ze zajištění peněžních toků rozvahově. Oceňovací rozdíly z derivátů k obchodování i z pohledávek k obchodování se účtují výsledkově. Stejně principy jsou uve-

deny i v § 30 a § 31 vyhlášky č. 505/2002 Sb.

Rozdíly jsou však v ČÚS. ČÚS č. 406 uvádí rozdílný postup výsledkového účtování u změn reálné hodnoty cenných papírů k obchodování: úč. skupina 54, resp. 64 proti skupině 92 – *Oceňovací rozdíly*, u ostatních cenných papírů rozvahový vztah 06,25 AE proti skupině 92. ČÚS 509 v bodě 4 uvádí pouze rozvahový vztah analytiky cenných papírů proti účtu 909 – *Oceňovací rozdíly z přecenění majetku a závazků*.

Vzhledem k tomu, že vyhlášky jsou závaznou normou proti ČÚS, lze považovat účetní postupy dle obou vyhlášek za shodné, ČÚS by měly metodicky rozvádět používání účetních metod také shodně.

Kurzové rozdíly. Dle vyhlášky č. 504/2002 Sb., § 17 odst. 2 a § 25 odst. 3 se kurzové rozdíly aktivní i pasivní z přepočtu dlouhodobého finančního majetku, pohledávek a závazků v cizích měnách vyjadřují rozvahově. Dle § 26 odst. 5 písm. e) a § 27 odst. 3 písm. c) se kurzové zisky a ztráty účtují výsledkově, a to v průběhu roku u inkasa pohledávek a úhrady závazků a při přepočtu hodnoty finančních účtů v cizích měnách k závěrkovému dni. V příslušných ustanoveních vyhlášky č. 505/2002 Sb. je obsažen obdobný postup.

Rozdíly jsou obsaženy v ČÚS, kde ČÚS č. 505 podrobněji rozvádí postupy pro ÚSC a organizační složky státu a pro příspěvkové organizace. Pro zjednodušení se věnujeme jen příspěvkovým organizacím (dále PO). Dle ČÚS č. 404 se kurzové rozdíly u pohledávek a závazků v cizích měnách účtovaných v průběhu roku (realizace) účtují výsledkově, k rozvahovému dni rozdíly u finančních účtů výsledkově, u pohledávek a závazků rozvahově, u cenných papírů obchodovaných jde o součást ocenění na reálnou hodnotu, u cenných papírů neoceňovaných na reálnou hodnotu je kurzový rozdíl účtován rozvahově. ČÚS č. 505 umožňuje účtovat ÚSC v průběhu roku výsledkově pouze

tehdy, pokud okamžik skutečně- ní účetního případu souvisí s hospodářskou (doplňkovou) činností a u PO podle svého charakteru. „Svůj charakter“ není jednoznačně určen. Jistě se vztahuje na operace v hospodářské činnosti, a co je navíc, to je u PO nejisté. K rozvahovému dni PO účtují kurzové rozdíly pouze v hospodářské činnosti, a to pouze rozvahově (účty 386, 387) u přepočtu pohledávek a závazků. Přepočet na finančních účtech v hospodářské činnosti se účtuje výsledkově. U obchodovatelných cenných papírů jde o součást reálné hodnoty, u ostatních cenných papírů se o rozdílu z přecenění neúčtuje. U kurzových rozdílu jsou postupy dle vyhlášek č. 504 a 505 a příslušných ČÚS odlišné. Neziskové organizace účtující dle vyhlášky č. 504/2002 Sb. mohou výsledkově účtovat kurzové rozdíly z realizace pohledávek a závazků v průběhu roku – PO určitě v doplňkové (hospodářské) činnosti, v hlavní činnosti je vymezení nejasné („podle svého charakteru“). V rámci závěrkových operací PO výsledkově účtují jen o kurzových rozdílech z finančních účtů z vedlejší (hospodářské) činnosti, dle vyhlášky č. 504/2002 Sb. neomezeně, takže příslušné neziskové organizace v této sféře mohou využít kurzové rozdíly výsledkové i v základu daně z hlavní činnosti, vstupují-li takový výsledek do základu daně (standardní organizace), nebo bez omezení (nestandardní organizace). PO (příp. ÚSC) mají omezenou možnost.

Jinou daňovou nerovnost než založenou ve vyhláškách č. 504 a 505 obsahují postupy **daňového odpisování**, založené v § 28 odst. 1 ZDP. Hmotný majetek odpisuje poplatník, který má k tomuto majetku vlastnické právo, organizační složka státu příslušná hospodařit s majetkem státu a státní organizace příslušná hospodařit s majetkem státu.

Vlastní majetek neziskových organizací může být získán z různých ti-

tulů. Může to být na základě zákona (např. zákona o veřejných vysokých školách či zákona o veřejných výzkumných institucích), darem, děděním, na základě smluvních vztahů (např. z tržeb od zdravotních pojišťoven) a z vlastní činnosti z vlastních zdrojů (např. z doplňkové činnosti).

Některá kritéria jsou systémová, jiná méně. Darem přechází majetek na obdarovaného. V tom je princip spravedlnosti. Určitým obcházením zákona (bez ohledu na jeho spravedlnost) je masové darování dlouhodobého majetku zřizova-



telem jím zřízené PO, což souvisí s další nerovností obsaženou v zákoně. Odpisovat daňově mohou některé organizace i majetek, který nevlastní. Jedná se o organizační složky a státní organizace příslušné hospodařit s majetkem státu, které obhospodařují svěřený majetek. Naopak „nestátní“ neziskové organizace, kterým svěřil majetek k obhospodařování nestátní subjekt (např. obec, město, kraj jako ÚSC) nemohou svěřený majetek daňově odpisovat. Znáмым příkladem jsou např. nemocnice: zřizovatelem fakultní nemocnice je organizační složka státu, tj. ministerstvo zdravotnictví, svěřený majetek fakultní nemocnice může odpisovat daňově. Nemocnice zřízená

ÚSC nemůže svěřený majetek daňově odpisovat. A právě to byl motiv k masovému darování odpisovaného majetku zřizovatelem svým příspěvkovým organizacím. Takový způsob darování můžeme považovat za vznik daňové nerovnosti mezi takto obdarovanými neziskovými organizacemi a organizacemi neobdarovanými.

Ne zcela uzavřeným problémem je získaný majetek z vlastní činnosti z vlastních zdrojů. Se souhlasem zřizovatele pořízený majetek např. PO ze zdrojů z hospodářské (vedlejší) činnosti po zdanění lze plnohodnotně považovat za vlastní majetek PO. Avšak jde-li o zdroje získané z hlavní činnosti, při které jsou využívány zdroje z veřejné podpory, není již vlastní zásluha tak zřetelná. Za praktické lze považovat využití jako vlastního zdroje financování fondem reprodukce majetku (je-li obsažen v účetní osnově neziskové organizace). Daňovou nerovnost v odpisové základně lze proto spatřovat v nerovných podmínkách získávání vlastního majetku různými neziskovými organizacemi a v rozdílných možnostech odpisování svěřeného státního a ostatního majetku. Svěřený státní majetek lze daňově odpisovat v oblasti zdaňovaných činností, svěřený „nestátní“ majetek nelze daňově odpisovat v oblasti zdaňovaných činností.

Problematika nerovností v odpisování se promítá i do rozdělení neziskových organizací na standardní a nestandardní. Jsou-li příjmy ze ztrátové hlavní činnosti vyjmuty z předmětu daně, jsou vyjmuty i náklady s tím související, včetně odpisů, které by jinak měly daňovou účinnost. Tento problém se netýká nestandardních neziskových organizací. Ty nemusí případně dělit odpisy na část vztahující se k zdaňované a nezdaňované činnosti. Nemají také analogicky problém s daňovým vypořádáním zůstatkové daňové a účetní ceny při prodeji odpisovaného majetku. Další odlišnosti existují v dalším případě při účtování v souvislosti

s odpisy, které však nemají daňové důsledky. K principům daňové spravedlnosti patří daňová účinnost odpisů z té části pořizovací ceny, která nepochází z prostředků veřejné podpory. Prováděcí vyhlášky však tento princip řeší rozdílně při stejném východisku - účetní odpisy (pokud organizace vůbec účtuje o odpisech) se provádí z celé pořizovací ceny bez ohledu na zdroj financování.

Vyhláška č. 504/2002 Sb. v § 38 odst. 9 řeší tuto disproporci tím, že oproti účetnímu zápisu o celém účetním odpisu MD 551 / D 07, resp. 08 AE uplatňuje další účetní zápis ve výši části odpisu náležejícímu podílu dotace na pořízení dlouhodobého majetku MD 901 / D 649. Účetní výsledek hospodaření je již zvýšen o podíl odpisů odpovídajících dotaci. Vyhláška č. 505/2002 Sb. tento postup neobsahuje. Korekci je proto potřebné provést až v daňovém přiznání. V něm se proto rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy skládá z klasických rozdílů mezi účetními a daňovými odpisy (účetní odpisy jsou zpravidla odlišné od daňových, neboť zřizovatel provozní dotaci také kryje odpisové náklady a z tohoto důvodu je také reguluje), a dále rozdílem z krytí alikvotní části odpisů z investiční dotace. Druhou korekční položku organizace postupující podle vyhlášky č. 504/2002 Sb. nepoužijí.

Odčitatelné položky od základu daně (§ 34 ZDP). V této oblasti nemohou postupy účtování iniciovat žádnou nerovnost. Daňově však určité problémy nastávají.

Využití vyměřené daňové ztráty. Obecně ji lze využít proti daňovému základu v následujících pěti letech. Neměl by nastat rozdíl mezi standardními a nestandardními neziskovými organizacemi. U standardních organizací (§ 18 odst. 4 ZDP) buď základ daně existuje nebo nikoliv. Má-li poplatník podle § 18 odst. 3 ZDP pouze příjmy, které nejsou předmětem daně, nebo má

pouze příjmy od daně osvobozené nebo z nichž je vybírána daň srážkou, nemá povinnost podat daňové přiznání (§ 38m odst. 8 písm. a) ZDP). Nepodává-li poplatník daňové přiznání, nemůže mu vzniknout vyměřená daňová ztráta. Má-li však zdanitelný příjem, měl by korigovat účetní výsledek na daňový základ s využitím všech připočitatelných a odpočitatelných položek, zejména podle § 23 – 25 ZDP. Jde-li o standardní neziskovou organizaci, nezáleží na tom, má-li jen hlavní činnosti (a v ní zdanitelné částky) nebo i doplňkovou (hospodářskou) činnost. Pokud dodrží zákonný postup uplatnění všech korekcí a výsledkem daňového přiznání bude daňová ztráta, je legální ji využít v následujících obdobích. Názor, že základ daně se stanoví jen z doplňkové činnosti (není-li zisková žádná hlavní činnost), je nesprávný. Pro nestandardní neziskové organizace platí stejný postup.

Reinvestiční odčitatelná položka. Od roku 2005 ji nelze nově využívat, starší, dosud nevyužitě nároky, lze proti kladnému daňovému základu uplatňovat bez omezení časové lhůty. Musí se však jednat jen o takový majetek, který lze daňově odpisovat. Platí obecné zásady: reinvestiční odpočet nelze uplatnit u darovaného majetku, u technického zhodnocení majetku, majetek po zařazení nelze po 3 roky vyřadit nebo pronajmout. U standardních neziskových organizací jej lze použít jen je-li zcela využíván k zajištění zdanitelných příjmů (např. v doplňkové činnosti, nebo jen v trvale ziskové hlavní činnosti), u nestandardních neziskových organizací dělené využívání na hlavní a doplňkovou (vedlejší) činnost ztratilo opodstatnění.

Odpočet na projekty výzkumu a vývoje. I zde platí vztah ke zdanitelným příjmům. Navíc na tyto projekty nemůže být použita žádná částka z veřejných zdrojů. V oblasti neziskových organizací se zřejmě bude jednat o výjimky.

Součástí účetní závěrky musí být podle vyhlášky č. 504 a 505 výkaz zisku a ztráty v členění na hlavní a hospodářskou činnost - ať se jedná o standardní nebo nestandardní neziskové organizace. Podle vyhlášky MF č. 16/2001 Sb., o způsobu, termínech a rozsahu údajů předkládaných pro hodnocení plnění státního rozpočtu, rozpočtu státních fondů a rozpočtů ÚSC ve znění pozdějších předpisů, je v § 8 stanoveno, že tyto finanční výkazy předkládané v závěru roku se považují také za výkazy účetní a jsou součástí účetní závěrky. Některé ÚSC, které nemají vedlejší (hospodářskou) činnost, si toto ustanovení vykládají tak, že nemusí sestavovat výkaz zisku a ztráty, ve kterém jsou v části hospodářské činnosti samé nuly. Citovaná vyhláška má však jen rozšiřující charakter, neruší nic z obecně platného rozsahu účetní závěrky (byť se jedná někdy jen o formální povinnost). Členění výkazu zisku ztráty na dva okruhy činností, zejména u nestandardních neziskových organizací, neplní žádnou funkci při sestavení základu daně, který se tvoří jinak, tato povinnost však má své opodstatnění z jiných důvodů. Je-li ve zřizovací listině vymezena organizaci náplň hlavní a vedlejší (doplňkové) činnosti, je potřebné sledovat a vykazovat náklady a výnosy také v tomto členění.

Účetní povinnost dle ZDP. ZDP v § 18 odst. 7 striktně požaduje, aby poplatníci uvedení v odst. 3 (neziskové organizace) vedli účetnictví tak, aby nejpozději ke dni účetní závěrky byly vedeny odděleně příjmy, které jsou předmětem daně, od příjmů, které předmětem daně nejsou nebo předmětem daně jsou, ale jsou od daně osvobozeny. Obdobně to platí i pro vykazování nákladů (výdajů). ZDP tak klade pro vedení účetnictví neziskových organizací další požadavek nad rámec účetních předpisů. Nestačí vést odděleně jen náklady a výnosy hlavní a doplňkové (hospodářské) činnosti. U stan-

dardních organizací, jsou-li předmětem daně i příjmy z jednotlivých ziskových hlavních činností včetně uskutečňování pronájmů a reklam, mají být tyto dílčí základy daně stanoveny přímo z účetnictví. Úleva je v ZDP povolena jen výjimečně u jednorázových příjmů. Takovými samozřejmě nejsou příjmy z trvalého pronájmu nebo z provozování ziskové služby v PO za vyšší ceny pro cizí (ne pro vlastní potřebu organizace). Řada neziskových organizací tuto povinnost neplní a podklady pro daňové přiznání zpracovává formou sestavení pomocných výpočtových tabulek s využitím údajů z účetnictví. Finanční úřady pak oprávněně vytýkají takovým poplatníkům neplnění zákonných povinností. Auditoři jsou v takových případech ve složitém postavení a plnění zákonných povinností auditovanou jednotkou vyžadují s rozdílným důrazem. Úpravou např. struktury analytických účtů lze tento požadavek ZDP naplnit. Jednoduchou situaci z tohoto pohledu mají nestandardní neziskové

organizace, které stanovují základ daně z účtování prakticky všech nákladových a výnosových položek. Musí samozřejmě také výsledkový obsah členit na hlavní a hospodářskou (doplňkovou) činnost.

Závěr

Účelem této statě nebylo podat systematický výklad postupů účtování a danění jednotlivých druhů neziskových či nevýdělečných organizací. Vzhledem k rozsahu problematiky to ani není v jednom pojednání možné, nehledě na potřebu využití hlubších znalostí specialistů na jednotlivé druhy těchto organizací.

Smyslem bylo navázat na uvádějící stať Ing. D. Prokúpkové a rozvinout problematiku některých daňových nerovností, které vyplývají jak z diferencovaného řešení předmětu daně pro různé typy neziskových organizací v § 18 ZDP, tak z některých rozdílů v prováděcích vyhláškách k zákonu o účetnictví č. 504 a č. 505 z roku 2002 ve znění pozdějších předpisů a v navazujících ČÚS. Rozdíly vyplývají

i z diferencovaných možností odpisování založených v § 28 ZDP. Auditoři jsou při ověřování vedení účetnictví a účetních závěrek v těchto účetních jednotkách v obtížném postavení. Nejen proto, že nemohou některé účetní postupy posuzovat striktně podle obecného principu věrného a poctivého zobrazení předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky, neboť účetní předpisy jsou silněji poplatné daňovým zákonům a hodnocení peněžních toků z veřejných zdrojů. Také z toho důvodu, že vazba účetních postupů na daňové předpisy není ve vyhláškách a ČÚS, zejména pokud se týká vyhlášky č. 505/2002 Sb., dostatečně jasná a přesná. Je tudíž na samostatném úsudku auditora posuzování správnosti účtování ve větší míře, než pokud by účetní předpisy a metodické návody byly určitější.

Ing. Jiří Řehák

auditor, č. osv. 980
HZ Praha

Co najdete v e-příloze č. 7/2007

Na pomoc auditorům

Modernizace účetních systémů veřejného sektoru

Aplikace IPSAS na příkladu Evropského společenství a OECD
Veřejný sektor zemí OECD se v rostoucí míře potýká s požadavkem daňových poplatníků, mezinárodních i jiných institucí a zainteresovaných stran na zkvalitnění finančních informačních výstupů o své činnosti. V pozadí těchto snah jsou mj. požadavky po manažerském řízení veřejných financí způsobem obdobným jako v podnikatelské sféře, což implikuje potřebu informačně výkonnějšího systému účetnictví a výkaznictví. Více k aplikaci IPSAS najdete

v článku týmu doktorandů z VŠE, který je v e-příloze.

Jak účtovat slevy v českém účetnictví?

V e-příloze Auditor č. 7/2007, která je přístupná na internetových stránkách Komory auditorů www.kacr.cz v uzavřené části pro auditory Extranet, najdete také článek o účtování slev i s příklady, konkrétně slev za včasnou platbu a dalších typů slev, bonusů a skont.

Zaujalo nás

Změny právní formy, účetní a daňové souvislosti

Příspěvek ing. Ludka Pelce, převzatý z časopisu Účetnictví, se za-

bývá účetními a daňovými souvislostmi u přeměny společnosti a u změny právní formy společnosti. Uvádí také příklady postupu při změně právní formy. Při přeměnách jde o fúze, rozdělení a převod jmění na společníka.

Daňové dopady prodeje podniku

Dopady prodeje podniku z hlediska daně z příjmů na straně prodávajícího i kupujícího a další povinnosti kupujícího jsou tématem příspěvku autorů z firmy Deloitte, převzatého z časopisu Ekonom.

-av-

PRICEWATERHOUSECOOPERS 

Nový šéf české pobočky PwC



Stephen B. Booth

Prvního července 2007 se stal novým řídicím partnerem společnosti PricewaterhouseCoopers Česká republika **Stephen B. Booth** (54). Vystřídal tak Mika Hackwortha, který v této funkci působil 10 let a nyní se bude (jakožto hlavní partner) naplno

věnovat koordinaci vztahů s klienty a poskytování služeb PwC ve střední a východní Evropě a Společenství nezávislých států. Stehen Booth nastoupil do PwC v USA již v roce 1981. Věnoval se daním z příjmu fyzických osob a mezinárodnímu zdanění, zejména daňovému strukturování, repatriaci zisků a optimalizaci a nastavení daňových struktur při fúzích a akvizicích. V české pobočce PwC působí od roku

2003, byl vedoucím partnerem daňového a právního oddělení a je zároveň zodpovědný za daňové projekty v automobilovém průmyslu pro střední a východní Evropu. Vystudoval univerzity v Bostonu a Hartfordu (obor daně). Je ženatý a má tři dcery. Ve volném čase hraje golf a tenis, jezdí na plachetnici a poslouchá vážnou hudbu a opery. **-jd-**

Změny v oddělení auditorských služeb PwC

V oddělení auditorských služeb společnosti PricewaterhouseCoopers ČR bylo 1. srpna 2007 jmenováno pět nových ředitelů: **Věra Výtvarová** bude zodpovědná za klienty z řad výrobních a obchodních společností a společností poskytujících služby. Kromě statutárních auditů se zaměří na služby související s ověřením výkazů podle IFRS a návazné konzultace a vzdělávací programy.

Jiří Posker, který od roku 2002 vede ostravskou pobočku PwC, bude mít na starosti poskytování služeb klientům podnikajícím především ve spotřebitelských a průmyslových odvětvích, a to zejména na Moravě. **Jiří Zouhar** bude zodpovědný za služby pro klienty působící zejména v odvětví průmyslové výroby a obchodu, a navíc i za poskytování poradenství v oblasti účetních standardů

US GAAP společností působícím ve střední a východní Evropě. **Václav Prýmek** bude zodpovědný za poskytování účetního poradenství strategickým klientům podnikajícím v oblasti plynárenství a technologií. **Milan Zelený** bude zodpovědný za účetní poradenství českým klientům a také za poradenství při vykazování podnikových kombinací podle IFRS ve střední a východní Evropě. **-av-**



Věra Výtvarová



Jiří Posker



Jiří Zouhar



Václav Prýmek



Milan Zelený



Americká obchodní komora v ČR

Magdalena Součková, která v současnosti zastává funkci vedoucího partnera divize řízení rizik E&Y pro oblast střední Evropy, byla znovu zvolena prezidentkou Americké obchodní komory v ČR (AmCham) pro období 2007 až 2008. Společně s Magdalenou Součkovou budou v tomto období

členy představenstva Americké obchodní komory Val Papirnik (Squire, Sanders & Dempsey), Martin Ilner (Oracle), Sanjiv Suri (Zátiší catering), Jiří Pavlíček (Johnson & Johnson), Aleš Bartůňek (IBM), Erik Best (Fleet Sheet), Jaroslav Doležal (Honeywell), Philip Staehlin (AT Kearney), Jan Bráz-

da (Hays), František Dostálek (KPMG), Margareta Křížová (CEAG), Roland Mahler (T-Mobile), Willi Ribe (Marriot and Renaissance Hotels), Jan Spurný (ABN AMRO) a Pieter Van Groos (GE Money Bank). **-av-**

AUDITOR

AUDITOR, číslo 7, 2007, ročník XIV, povolení MK ČR 6934, ISSN 1210-9096. **Vydává:** Komora auditorů České republiky, IČ 70901473. **Redakční rada:** předsedkyně prof. Ing. Libuše Müllerová, CSc., členové Ing. Eva Fišerová, Ing. Karel Hampl, Ing. Irena Pittermannová, Ing. Eva Rokosová, Alena Valešová. **Redaktor:** Jaromír Dočkal, tel.: 251 511 167, e-mail: dockal@ddpress.cz **Adresa redakce:** Komora auditorů České republiky, Opletalova 55, 110 00 Praha 1, tel.: 224 212 670, 224 222 178, fax: 224 211 905, e-mail: kac@kacr.cz. **Příjem inzerce, sazba, distribuce:** Infomedia, spol. s r.o., Hráského 15, 148 00 Praha 4, tel.: 271 911 131, fax: 271 911 128, e-mail: infomedia@infomedia.cz. **Tisk:** Wendy, s.r.o., Mělník, tel.: 315 625 115. **Cena:** 90 Kč (pro členy KA ČR zdarma). Vychází 10x ročně. Toto číslo vyšlo 26. 9. 2007. © KA ČR. Všechna práva vyhrazena. Foto na titulní straně: Velehrad

