

Obsah

AKTUALITY

Fixní příspěvky jsou splatné do 31.1.2010 (<i>Libuše Šnajdrová</i>)	3
Novela vyhlášky č. 503/2002 Sb.	3
Upravený rozpočet KA ČR na rok 2010	4
Auditorské standardy na internetových stránkách KA ČR (<i>Markéta Jindřišková</i>)	6
Rámcová smlouva pojištění odpovědnosti auditorů (<i>Tomáš Brumovský, Libuše Šnajdrová</i>)	7
Z diskuse na sněmu Komory auditorů	9

HLAVNÍ TÉMA – VYSOKÉ ŠKOLY

Vysoké školy v České republice (<i>Tereza Halouzková</i>)	16
Specifika účetního výkaznictví ve vysokém školství (<i>Jana Ištvánfyová</i>)	18
Daně a neziskové organizace – veřejné vysoké školy (<i>Přemysl Brewczynski</i>)	25
Specifika auditu vysokých škol (<i>Jiří Vrba</i>)	31
Rozhovor s Liborem Svobodou, kvěstorem VŠE v Praze	
Financování v oblasti vysokého školství	34

NA POMOC AUDITORŮM

První zkušenosti s ukončením smluv o povinném auditu dle nového zákona o auditorech (<i>Jiří Fibbauer</i>)	37
K účetní problematice vztahů mezi spřízněnými osobami (<i>Vladimír Schiffer</i>)	39

LIDÉ A FIRMY	43
--------------------	----



e-příloha Auditor 1/2010

OBSAH

- Trestní zákoník – nový kodex trestního práva hmotného z pohledu auditora
- Důležité vazby účetnictví a daní
- Význam inventarizace majetku a závazků nevýdělečné organizace
- Bezpečnost datových schránek potvrdí až dokončený audit
- Magdalena Souček: Ještě nejsme na dně. Banky ještě neresrukturalizovaly úvěry
- Získat půjčku nebo leasing bude obtížnější

Toto číslo vyšlo **3. 2. 2010**
Uzávěrka pro příjem podkladů
pro další číslo je **10. 2. 2010**

Starý rok je mrtvý, ať žije rok nový



Libuše Müllerová

Novým rokem vstupuje auditorská profese do třetí dekády své existence, i když si na to Komora auditorů musí ještě dva roky

počkat. Nikdo nepochybuje o tom, že to nebude rok lehký, jak pro celou společnost, tak i pro auditory. Na druhou stranu, kdo z nás může říci, který z uplynulých roků byl pro auditory snadný.

Pracovat v nestabilním ekonomickém prostředí, v podmínkách neustále a průběžně se měnících zákonů vyžaduje dobré nervy a tvrdou práci. Z tohoto úhlu pohledu lze říci, že většina auditorů obstála na výbornou a věřím, že tomu tak bude i v budoucnu.

O tom, že v loňském roce začal platit nový zákon o auditorech, toho bylo již hodně napsáno. Přesto si neodpustím připomenout jednu důležitou skutečnost (ostatně diskutovanou také na sněmu), na kterou by si měli auditoři letos dát pozor. Mnohé z nás zaskočila povinnost určení auditora valnou hromadou společnosti, stanovená v novém zákoně. Není pochyb o tom, že to na jedné straně představuje ochranu auditora, na druhé straně však toto ustanovení spatřilo světlo světa v době, kdy za rok 2009 již některé valné hromady proběhly a tento bod neměly zařazený ve svém programu. Vzhledem k tomu, že smlouvy na audit roku 2009 jsou již podepsány, chci jen upozornit na to, aby si auditoři uvědomili důsledky nerespekto-

vání tohoto ustanovení zákona, neboť bez jeho naplnění – dle právního výkladu zákona – jsou podepsané smlouvy s auditorem neplatné.

Další významnou změnou, kterou přinesl nový zákon, je uznávání kvalifikací. Na jedné straně je správné, aby jednou prověřené znalosti byly respektovány nejen tam, kde prověření proběhlo. Ovšem na druhé straně je sedmiletá lhůta příliš dlouhá doba na to, aby v takových disciplínách, jako je právo, daně a v poslední době i účetnictví, které se neustále mění (nejen v důsledku mezinárodní harmonizace), byly uznávány zkoušky, jejichž obsah se zásadně změnil. Zákon se však musí dodržovat, takže komora uznává zkoušky složené v dávné minulosti, i když komise, která hodnotí srovnatelnost jejich obsahu se současnými požadavky na obsah auditorské zkoušky, není v některých případech přesvědčená o správnosti vydaného rozhodnutí o jejich uznání. Oponenti tohoto přístupu však mohou namítat, že i současní auditoři skládali zkoušku před jistou dobou a za platnosti obsahově jiných předpisů. Nezbyvá proto jen doufat, že účastí na kontinuálním profesním vzdělávání si všichni auditoři, jak staří, tak také ti, kterým byly zkoušky uznány, budou udržovat aktuální profesní odbornost.

To vše se ostatně týká zejména disciplíny pro nás auditory zásadní – vlastního auditingu. V letošním roce vydá komora v českém překladu nový soubor mezinárodních auditorských standardů, na jehož dokončení redakční rada pro

překlad ISA finišuje. I když nejde o žádné revoluční změny, kladou se na auditory přísnější požadavky a bude povinností každého z nás se s jejich obsahem nejen seznámit, ale také je v auditorské praxi respektovat a dodržovat. Časopis Auditor si i letos klade za úkol být v tomto směru auditorům maximálně nápomocný.

Nový rok bude pro auditory ještě v jednom směru významný – bude to rok volební. Na listopadovém sněmu budou voleni zástupci do všech orgánů komory. Je proto na každém auditorovi se rozhodnout, zda je ochoten nebo má chuť kandidovat do některého orgánu a aktivně se podílet na práci v auditorské profesi také z té druhé strany.

Na závěr mi dovoluť, abych jménem členů redakční rady časopisu Auditor i jménem svým popřála všem auditorům hodně zdraví, osobní spokojenosti i pracovních úspěchů v novém roce.

Libuše Müllerová
viceprezidentka KA ČR

Ze zasedání Výkonného výboru KA ČR

Výkonný výbor na svém zasedání 14. prosince 2009 projednal:

- hodnocení a průběh XIX. sněmu KA ČR, usnesení sněmu a priority činnosti na rok 2010, které budou rozpracovány do plánů činnosti příslušných výborů a komisí na letošní rok,
- informaci, že se první zasedání volební komise koná rovněž 14. prosince 2009 a na programu bude volba předsedy a místopředsedy,
- stálou agendu předkládanou Výborem pro otázky profese v souladu se zákonem o auditorech a schválil došlé žádosti o dočasný zákaz auditorské činnosti,

- agendu Výboru pro auditorské zkoušky, zejména došlé žádosti o uznání dílčí auditorské zkoušky,
- záležitosti výboru pro KPV a nabídku vzdělávacích akcí na první pololetí roku 2010,
- další podněty k novele ZoA,
- záležitosti úřadu,

schválil:

- návrh rozpočtu na rok 2010, který byl upraven po XIX. sněmu a zohledňuje nižší výnosy za auditorské zkoušky, a uložil jeho zveřejnění v časopise Auditor,
- návrh na výplatu prémie za druhé pololetí roku 2009 pracovníkům úřadu,

vzal na vědomí:

- řešení zastoupení Kateřiny Škrochové po dobu její nepřítomnosti (pobyt v lázních),
- informace z Rady pro veřejný dohled nad auditem a o schůzce s Dozorčí komisí ohledně metody kontroly auditorů,
- zápisy ze zasedání prezidia, výborů, redakční rady a komisí,
- zprávu ze zasedání Národní účetní rady,
- zprávy ze zahraničních cest,
- zprávy Kárné komise.

Eva Rokosová
Úřad KA ČR

Předvánoční setkání v klubu PricewaterhouseCoopers Audit

Dne 16. prosince se v klubu pražského sídla společnosti PricewaterhouseCoopers Audit sešli na neformálním setkání členové Výkonného výboru, Dozorčí komise, Kárné komise, redakční rady časopisu Auditor, členové výborů a pracovníci úřadu Komory auditorů. Předvánoční setkání odborníků z oblasti auditorské činnosti se neslo v duchu listopadového sněmu, jehož rekapitulace

patřila k nejdiskutovanějším tématům. Zároveň se také v průběhu celého večera hodnotila činnost komory za rok 2009. Na setkání nechyběli ani bývalí prezidenti KA ČR Vladimír Pilný, Ladislav Langr a současný prezident Petr Šobotník, který přítomným poděkoval za jejich celoroční práci pro komoru.

-th-



Fixní příspěvky jsou splatné do 31.1.2010

Dovolujeme si připomenout, že fixní příspěvky auditorů, auditorských společností a asistentů auditora pro rok 2010 jsou splatné ke dni 31. ledna 2010. Příspěvky na činnost Komory auditorů ČR jsou hrazeny povinně ze zákona o auditorech ve výši dle Příspěvkového řádu Komory auditorů ČR.

Výše příspěvku odpovídá Příspěvkovému řádu schválenému sněmem v roce 2009.

Roční příspěvek je stanoven:

- za auditora ve výši 2 900 Kč,
- za asistenta auditora ve výši 2 900 Kč,
- za auditorskou společnost ve výši 15 000 Kč.

Auditoři, kteří mají k datu splatnosti fixního příspěvku pozastaveno oprávnění k poskytování auditorských služeb nebo dočasný zákaz výkonu auditorské činnosti, platí polovinu fixní části příspěvku.

Číslo účtu Komory auditorů ČR je 87039011/0100. Uvádějte vždy variabilní symbol, slouží k identifikaci plátce. VS tvoří číslo oprávnění auditora + 31 (xxxx31), u asistentů registrační číslo + 33 (xxxx33) a u auditorských společností číslo oprávnění + 32 (xxx32).

Libuše Šnajdrová
referát evidence auditorů KA ČR

Novela vyhlášky č. 503/2002 Sb.

Dne 17. prosince 2009 byla ve Sbírce zákonů zveřejněna vyhláška č. 445/2009 Sb., kterou se mění vyhláška č. 503/2002 Sb., a kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro zdravotní pojišťovny, ve znění pozdějších předpisů.

Novela přináší rozšíření povinných náležitostí účetní závěrky o přehled o peněžních tocích a přehled o změnách vlastního kapitálu. Nově vymezuje některé položky uspořádání a obsahového vymezení

rozvahy a přílohy účetní závěrky, např. obsahové vymezení informací na podrozvahových účtech. V rámci účetních metod upravuje oceňovací rozdíly při uplatnění reálné hodnoty u majetku určeného k prodeji, postup tvorby a použití rezerv a některá specifika oceňování podmíněných aktiv a podmíněných pasiv. Nově jsou rovněž upraveny přílohy k vyhlášce stanovující uspořádání a označování položek výkazů, přehledů a příloh.

Vyhláška nabyla účinnosti dne 1. ledna 2010.

-ru-

Mimořádná příloha: Obsah XVI. ročníku časopisu Auditor (2009)

Součástí tohoto čísla je vložena příloha Obsah XVI. ročníku časopisu Auditor, kde je v první části chronologicky řazený přehled všech článků zveřejněných v časopise Auditor a v e-příloze v roce 2009. Ve druhé části je přehled věcných a jmenných zkratk.

Na webových stránkách komory www.kacr.cz v Extranetu pod zálož-

kou „Rejstřík článků časopisu Auditor“ je auditorům k dispozici ke stažení do počítače program, s jehož pomocí lze vyhledávat jednotlivé články, publikované v časopisu Auditor a v e-příloze časopisu Auditor od roku 2008, a to podle jména autora či jeho zkratky nebo podle věcného zaměření/zkratky.

-av-

Interpretace NÚR I-15

Národní účetní rada (dále NÚR) vydala Interpretaci I - 15 *Zúčtování nevyplacených přiznaných podílů na zisku*. Tato interpretace byla schválena na jednání NÚR dne 14. prosince 2009 a řeší problematiku délky období, po které má být závazek z titulu nevyplacených přiznaných podílů na zisku vykazován v rozvaze a způsob případného vyvedení tohoto závazku z rozvahy.

Na jednání NÚR dne 14. prosince 2009 byly též schváleny změny *Předmluvy Národní účetní rady k Interpretacím českých účetních předpisů*. Změny spočívají v zapracování principu významnosti a možnosti určení retrospektivní či prospektivní aplikace interpretace do textu Předmluvy.

Všechny Interpretace NÚR a další informace naleznete na internetových stránkách www.nur.cz a na internetových stránkách www.kacr.cz.

Nová prohlášení FEE

Federace evropských účetních FEE vydala prohlášení (Policy statement) *„Extensible Business Reporting Language (XBRL) – vliv na účetní a auditory“*, ve kterém vysvětluje zejména podstatu XBRL, dopad používání XBRL na účetní a auditory a postoj FEE ke XBRL. Důvodem pro vydání tohoto prohlášení je skutečnost, že množství dokumentů, které jsou předávány prostřednictvím XBRL, se neustále zvyšuje, přičemž jeho použití se jeví jako prostředek ke snižování nákladů v oblasti účetního výkaznictví. Snižování nákladů a zvyšování efektivity a kvality informací v oblasti účetního výkaznictví je přitom jedním ze zájmů regulátorů, účetních jednotek i uživatelů účetních závěrek.

Dále FEE vydala prohlášení *„Klíčové problémy pro vedení společností a auditory v souvislosti s účetní závěrkou za rok 2009“*. V tomto dokumentu jsou vyjmenovány oblasti, na které je třeba se zaměřit při sestavování účetních závěrek za rok 2009 a při jejich ověřování. V souvislosti s tím, že ekonomické prostředí není stabilizováno, jsou problematickými oblastmi zejména nejistota v oblasti nepřetržitosti trvání účetní jednotky, znehodnocení goodwillu a jiných nehmotných aktiv a oceňování a uznávání finančních nástrojů.

Obě prohlášení v angličtině jsou na internetových stránkách www.fee.be a na internetových stránkách www.kacr.cz.

-mj-

Upravený rozpočet KA ČR na rok 2010

Sněm Komory auditorů, který se konal dne 23. listopadu 2009 v Praze, uložil Výkonnému výboru přepracovat návrh rozpočtu Komory na rok 2010 jako vyrovnaný.

V upraveném rozpočtu byl podle rozhodnutí sněmu poplatek za zkoušku snížen z navrhovaných 5 tisíc Kč na 3 tis. Kč, poplatek za uznanou zkoušku z navrhovaných 5 tis. Kč na 1,5 tis. Kč a za neuznanou zkoušku z navrhovaných 2,5 tis. Kč na 1,5 tis. Kč. Předpokládané výnosy za zkoušky v roce 2010 jsou 975 tis. Kč místo původně navrhovaných 1 727 tis. Kč. Vzhledem k tomu bylo nutné snížit náklady nebo zvýšit výnosy o 752 tis. Kč.

Náklady na dohody o provedení práce pro zkušební komisaře, které měly být v roce 2010 zvýšeny, byly vráceny na původní výši. Tím se náklady na dohody o provedení práce snížily o 302 tis. Kč. Předpokládané

náklady na všechny dohody o provedení práce jsou 2 036 tis. Kč místo navrhovaných 2 338 tis. Kč.

Zbytek byl dorovnán navýšením pohyblivých příspěvků auditorických firem o 450 tis. Kč. U této položky se počítá s dopadem krize na výnosy auditorických firem za rok 2009, ze kterých je vypočítáván pohyblivý příspěvek roku 2010. Proto byl v porovnání s odhadem výnosů z pohyblivých příspěvků za rok 2009 navrhován pro rok 2010 výnos 16 mil. Kč. Vzhledem k tomu, že výsledný výnos z pohyblivých příspěvků auditorických firem za rok 2009 bude vyšší, než bylo odhadováno v době, kdy byl sestavován původní návrh rozpočtu, bylo možné zvýšit tuto položku i pro rok 2010.

Předpokládaný výnos z pohyblivých příspěvků je tedy 16 450 tis. Kč.

-pol-

v tis. Kč

Položka	Rozpočet 2008	Skutečnost 2008	Rozpočet 2009	Odhad 1-12/2009	Rozpočet 2010
NÁKLADY					
1 Spotřebované nákupy celkem	1 242	1 129	1 213	1 205	1 259
1.1 Spotřeba materiálu	1 012	940	978	1 005	1 024
1.2 Spotřeba energie	120	120	120	120	120
1.3 Prodané zboží	110	69	115	80	115
2 Služby celkem	15 606	14 027	17 088	15 993	15 328
2.1 Opravy a udržování	10	11	10	10	10
2.2 Cestovné tuzemské	981	774	924	939	998
2.3 Cestovné zahraniční	1 117	701	1 108	1 020	1 250
2.4 Náklady na reprezentaci	1 193	1 275	824	762	820
2.5 Ostatní služby	12 305	11 266	14 222	13 262	12 250
2.5.1 Nájemné a služby k nájmu	5 056	4 894	4 317	4 209	4 340
2.5.2 Náklady kancelář (leasing, IT, telefony, internet)	1 074	776	965	832	872
2.5.3 Překlady, autorské honoráře	990	721	2 093	2 055	1 123
2.5.4 Tisky a vydavatelský servis, poštovné	2 518	2 773	4 199	3 730	3 165
2.5.5 Náklady na lektory a zkoušející	880	505	940	686	842
2.5.6 Ostatní služby	1 787	1 597	1 708	1 750	1 908
3 Osobní náklady celkem	16 151	16 216	17 340	17 205	17 978
3.1 Mzdové náklady zaměstnanců	7 673	7 331	8 096	8 270	8 689
3.2 Dohody o provedení práce	1 857	2 059	2 134	1 885	2 036
3.3 Náhrady za ztrátu času	3 758	3 716	3 753	3 738	3 785
3.4 Zákonné sociální pojištění	2 684	2 940	3 165	3 105	3 232
3.5 Zákonné sociální náklady (stravenky)	179	170	192	207	236
4 Daně a poplatky	15	17	20	10	0
5 Ostatní náklady celkem	1 375	1 818	1 451	1 485	1 464
5.1 Pokuty a penále, kurzové ztráty, dary	50	365	55	65	53
5.2 Jiné ostatní náklady	1 325	1 453	1 396	1 420	1 411
5.2.1 Pohoštění na školení	402	510	470	475	480
5.2.2 Koeficient DPH	700	662	700	700	700
5.2.3 Ostatní náklady	223	281	226	245	231
6 Odpisy, prodaný majetek, tvorba rezerv a OP	123	91	302	52	25
6.1 Odpisy dlouhodobého majetku	123	91	302	52	25
6.2 Tvorba rezerv a opravných položek	0	0	0	0	0
7 Poskytnuté příspěvky	1 260	1 188	1 200	1 346	1 420
Náklady celkem	35 772	34 486	38 614	37 296	37 474

VÝNOSY					
1 Tržby za vlastní výkony a zboží	7 840	8 299	6 911	7 096	7 680
1.1 Tržby za vlastní výrobky	83	93	83	86	85
1.2 Tržby z prodeje služeb	7 587	8 062	6 653	6 885	7 440
1.2.1 Poplatky za zápis do seznamů Komory	181	189	0	98	0
1.2.2 Poplatky za zkoušky	441	474	383	420	975
1.2.3 Školení a semináře	6 375	6 650	5 500	5 552	5 800
1.2.4 Ostatní služby	590	749	770	815	665
1.3 Tržby za prodané zboží	170	144	175	125	155
2 Změny stavu zásob výrobků, aktivace	-44	-141	0	-5	0
3 Ostatní výnosy	235	1 200	385	664	361
3.1 Pokuty a penále, kurzové zisky, úroky	215	1 065	325	592	335
3.2 Jiné ostatní výnosy	20	135	60	72	26
4 Tržby z prodeje majetku, zúčtování rezerv a OP	0	0	0	10	10
5 Přijaté příspěvky celkem	27 286	29 470	28 999	30 817	29 723
5.1 Fixní příspěvky auditorské společnosti	5 220	5 227	5 355	5 200	5 325
5.2 Fixní příspěvky auditoři OSVČ	1 737	1 682	1 682	1 643	1 668
5.3 Fixní příspěvky za auditory zaměstnance	2 007	1 990	2 030	2 019	2 134
5.4 Fixní příspěvky za asistenty auditora	3 022	2 893	2 932	2 881	2 946
5.5 Pohyblivé příspěvky auditorské společnosti	13 850	16 307	15 600	17 580	16 450
5.6 Pohyblivé příspěvky auditoři OSVČ	1 450	1 371	1 400	1 494	1 200
6 Provozní dotace	455	461	0	0	0
Výnosy celkem	35 772	39 289	36 295	38 582	37 774
Výsledek hospodaření před zdaněním	0	4 803	-2 319	1 286	300
Daň z příjmu	0	1 339	0	400	300
Výsledek hospodaření po zdanění	0	3 464	-2 319	886	0
Úhrada ztráty z nerozděleného zisku minulých let			2 319		

První zasedání volební komise

Devatenáctý sněm Komory auditorů ČR na svém zasedání v listopadu 2009 zvolil pětičlennou volební komisi ve složení (řazeno dle počtu získaných hlasů): Bohumír Holeček (331 hlasů), Jarmila Císařová (324 hlasů), Michal Bareš (294 hlasů), Jiří Jarkovský (285 hlasů), Bohumil Klapka (239 hlasů) a dva náhradníky – Miroslava Kodada (218 hlasů) a Jiřího Měchuru (199 hlasů).

V souladu s Volebním řádem KA ČR zasedala volební komise 14. prosince 2009. První zasedání zahájil prezident komory Petr Šobotník. Na svoji funkci ve volební komisi rezignovala Jarmila Císařová, a proto se novým členem volební komise stal Miroslav Kodada, náhradník s větším počtem získaných hlasů. Na jednání byl zastoupen na základě plné moci a v následném hlasování byl Miroslav Kodada zvolen do funkce předsedy volební komise (čtyři hlasy pro, jeden se zdržel).

Místopředsedou se jednomyslně stal Michal Bareš. Oba vyslovili souhlas se zvolením do funkce.

Michal Bareš

místopředseda Volební komise KA ČR





Auditorské standardy na internetových stránkách Komory auditorů ČR

V souvislosti se zrušením auditorských směrnic vydávaných Komorou auditorů ČR, změnou účinnosti upravených standardů ISA a tvorbou nových aplikačních doložek vyvolaných přijetím nového zákona o auditorech bychom rádi poskytli krátkou informaci o materiálech, které je možné v této souvislosti nalézt na internetových stránkách KA ČR.

Všechny auditorské standardy vydávané KA ČR, kterými jsou v souladu s § 26 odst. 1 Statutu komory veškeré předpisy vydávané IAASB (International Auditing and Assurance Standards Board – Rada pro mezinárodní auditorské a ověřovací standardy) při IFAC, neprohlásí-li komora u příslušného předpisu opak, a veškeré další předpisy, které komora prohlásí za auditorské standardy nebo aplikační doložky, jsou zveřejněny na www.kacr.cz v sekci Regulace auditorské profese – Auditorské standardy vydávané komorou.

Předpisy vydávané IAASB

V části Předpisy vydávané IAASB naleznete překlady standardů ISA, ISQC, ISRS, ISAE a ISRE a pokynů pro praxi IAPS za roky 2005-2008. Vzhledem k tomu, že proces překlady standardů ISA zveřejněných v Příručce mezinárodních auditorských standardů a standardů pro řízení kvality 2009 (IFAC Handbook

2009), které byly přepracovány v rámci projektu zvýšení srozumitelnosti, nebyl dosud dokončen, jsou v této sekci internetových stránek KA ČR standardy ISA (Mezinárodní auditorské standardy 2009) k dispozici prozatím pouze v angličtině. V souladu s rozhodnutím sněmu KA ČR ze dne 23. listopadu 2009 se stávají účinnými pro audity účetních závěrek sestavených za období počínající 15. prosincem 2009 nebo po tomto datu a zároveň končící 15. prosincem 2010 nebo po tomto datu, jejich překlady budou zveřejněny v dostatečném předstihu. Předběžné překlady jsou na internetových stránkách KA ČR v části pro auditory – Projekty IAASB.

Pro audity účetních závěrek za období, která předcházejí obdobím počínajícím 15. prosince 2009 a zároveň končícím 15. prosince 2010 a později, se použijí standardy publikované v Příručce Mezinárodních auditorských standardů 2008 (IFAC Handbook 2008). Překlady těchto standardů jsou v elektronické podobě k dispozici na internetových stránkách KA ČR jako Mezinárodní auditorské standardy 2008. CD s těmito překlady bylo již v minulosti rozesláno všem auditorům.

Mezinárodní rámec pro ověřovací zakázky a standardy ISAE, ISRE a ISRS a pokyny pro praxi IAPS jsou

platné a účinné ve znění, které též naleznete v této sekci.

Aplikační doložky

Sněm KA ČR schválil s účinností od 23. listopadu 2009 novely aplikačních doložek ke standardům ISA 700, ISA 720 a ISRE 2400. Tyto aplikační doložky lze nalézt v elektronické podobě u textu jednotlivých Mezinárodních auditorských standardů 2008 na internetových stránkách KA ČR. V tištěné podobě byly rozeslány všem auditorům.

Další předpisy

V části Další předpisy je auditorský standard č. 52 „Přezkoumání hospodaření a audit účetní závěrky územních samosprávných celků“ (novela), který nabyl účinnosti dne 23. listopadu 2009. Tento novelizovaný standard byl v tištěné podobě rozeslán všem auditorům.

Auditorské směrnice číslo 1 – 27, 51 a 54 pozbyly dne 23. listopadu 2009 účinnosti, audity účetních závěrek či ověřování zpráv o propojených osobách musí být od tohoto data prováděny výhradně v souladu s mezinárodními auditorskými standardy a jejich aplikačními doložkami.

Markéta Jindřišková
referát metodiky KA ČR

Rámcová smlouva pojištění odpovědnosti auditorů

Dne 15. 10. 2007 nabyla účinnosti pojistná smlouva č. 805-92777-12 uzavřená mezi Českou pojišťovnou a.s., Kooperativou pojišťovnou, a.s., Vienna Insurance Group, ČSOB Pojišťovnou, a.s. a Komorou auditorů České republiky na období do 14. října 2008. Bylo ujednáno, že uplynutím této doby účinnost rámcové pojistné smlouvy nezanká a prodlužuje se na další pojistné roky, nejdéle do 14. října 2012, pokud některá ze smluvních stran v dohodnuté době od smlouvy neodstoupí. Rámcová smlouva je zveřejněna na internetových stránkách komory včetně Ujednání k rámcové pojistné smlouvě č. 805-92777-12 týkajícího se pojištění čtyř největších auditorských společností. Na internetových stránkách jsou rovněž k dispozici ke stažení formuláře Přihláška k pojištění a Oznámení škodní události.

V sedmém pojistném roce a zároveň v prvním roce pětiletého pojistného programu si v rámci pojistné smlouvy č. 805-92777-12 sjednalo pojištění 122 auditorů a auditorských společností. Nově se do pojištění v rámci pojistné smlouvy přihlásilo 10 auditorů či auditorských společností.

Celkové předepsané pojistné za pojistnou smlouvu č. 805-92777-12 činilo 2 977 197 Kč, a to po započtení 20% bonusu a 5% slevy za pětiletý pojistný program. V sedmém pojistném roce byly nahlášený čtyři škodní události auditorských společností. Dvě pojistné události byly úspěšně zlikvidovány, přičemž celkové vyplacené pojistné plnění činilo 294 834 Kč. Další dvě škodní události byly nahlášený pojistiteli a řešily se na straně klienta a poškozeného. Pojistitel si na ně musel vytvořit rezervy ve výši 61 mil. Kč.

Vzhledem k nepříznivému škodnímu průběhu celé pojistné smlouvy v pojistném roce 2007/2008 bylo po jednání se zástupci komory a všemi třemi pojistiteli rozhodnuto o úplném zrušení bonifikační doložky, a to již od pojistného roku 2008/2009, aby nedocházelo ke ztrátě bonusu všech pojištěných. Návazně na toto ujednání došlo ke snížení základních pojistných sazeb o 15 %.

Vzhledem k tomuto opatření se na pojistný rok 2008/2009 nenavyšovala výše pojistného z příčiny ztráty bonusu o 20 %, ale pouze o 5 %. Ostatní ustanovení pojistné smlouvy zůstala beze změn.

V osmém pojistném roce a zároveň druhém roce pětiletého pojistného programu si v rámci pojistné smlouvy č. 805-92777-12 sjednalo pojištění 128 auditorů a auditorských společností. Nově se do pojištění v rámci pojistné smlouvy přihlásilo devět auditorů či auditorských společností, a to i v návaznosti na propagaci rámcové pojistné smlouvy na internetových stránkách Komory auditorů ČR.

Celkové předepsané pojistné za pojistnou smlouvu č. 805-92777-12 v tomto pojistném roce činí 3 427 105 Kč.

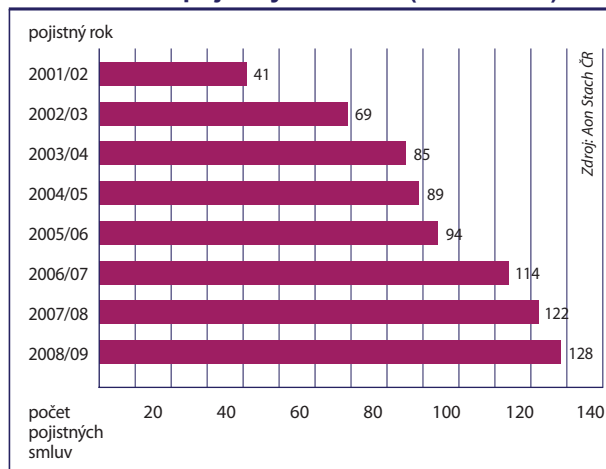
Graf 1 znázorňuje nárůst počtu pojistných smluv a graf 2 vývoj zprostředkovaného pojistného.

V pojistném roce 2008/2009 nebyla nahlášená žádná škodní událost.

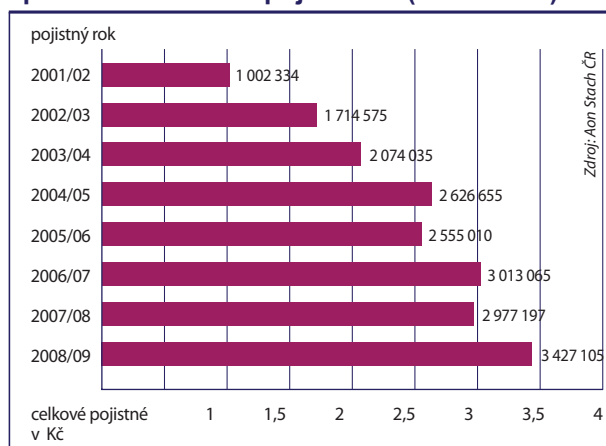
Aby rámcová pojistná smlouva byla plně v souladu s novým zákonem o auditorech č. 93/2009 Sb., jež je účinný od 14. dubna 2009, bylo vystaveno vedoucím pojistitelem Českou pojišťovnou, a.s. doplňující ujednání k pojistné smlouvě, jímž se v rámci zvláštních ujednání (bod 14. textu rámcové pojistné smlouvy) jasně vymezují pojmy auditor a statutární auditor a auditorská činnost.

Ostatní ujednání rámcové pojistné smlouvy zůstávají beze změn.

Graf 1: Počet pojistných smluv (2001–2009)



Graf 2: Vývoj zprostředkovaného pojistného (2001–2009)



Dále upozorňujeme auditory, kteří poskytují své služby jako auditoři – zaměstnanci v auditorské společnosti a zároveň provádějí auditorskou činnost samostatně, že je třeba pamatovat na pojištění obou případů, tzn. zajistit si pojištění v rámci auditorské společnosti a samostatně si sjednat svoji vlastní pojistnou ochranu.

Adresa makléřské společnosti:
Aon Stach Česká republika spol. s r.o.
IČ: 471 23 672
DIČ: CZ 471 23 672
se sídlem Praha 2, Šafaříkova 201/17, PSČ: 120 00
(v prostorách budovy Delta Haus)
zapsaná v obchodním rejstříku vedeným
Městským soudem v Praze, oddíl C, vložka 12814

Kontaktní osoby a kontaktní údaje na společnost Aon Stach Česká republika spol. s r.o. zůstávají zachovány. K dispozici jsou následující telefonní čísla: 274 810 600, 274 810 812, 274 781 512, 222 232 246 a 222 232 288. Faxová linka zůstává 274 815 441. Pro e-mailovou korespondenci doporučujeme používat již nový formát adresy: *jmeno_prijmeni@aonstach.cz*. Bankovní spojení zůstává zatím taktéž beze změny. Informace naleznete rovněž na internetových stránkách komory.

Tomáš Brumovský

člen výboru KA ČR pro otázky profese a etiku

Libuše Šnajdrová

referát evidence auditorů KA ČR



Fakulta financí a účetnictví VŠE v Praze získala akreditaci ACCA

Globální asociace profesních účetních ACCA udělila Fakultě financí a účetnictví VŠE v Praze akreditaci na vybrané předměty vyučované na fakultě v rámci kvalifikace ACCA. Studenti, kteří absolvují akreditované předměty, budou moci získat dle zaměření svého studijního oboru jednu až pět zkoušek prvního stupně ACCA kvalifikace.

Akreditace platí pro šest vybraných předmětů se zpětnou platností od ledna 2009 a byla udělena na celkovou dobu pěti let. Výhody plynoucí z udělení akreditace tak mohou absolventi oborů Účetnictví a finanční řízení podniku, Finance, Zdanění a daňová politika, Bankovníctví a pojišťovnictví využívat až do roku 2013.

Kateřina Benešová, ředitelka ACCA pro Českou republiku, Slovensko a Maďarsko uvedla: „ACCA oslavila minulý měsíc 105. výročí svého vzniku, a proto mě velmi těší, že jsme také v České republice prohloubením spolupráce s VŠE vykročili na novou společnou cestu. Profesionální účetnictví prodělalo za posledních několik let

obrovský vývoj a je proto nutné, abychom absolventy tohoto oboru co možná nejlépe připravili na jejich budoucí působení v praxi“.

ACCA je účetní kvalifikace, jejíž sylabus byl uznán Organizací spojených národů jako základ pro globální kvalifikaci účetních. Profesionální kvalifikace ACCA je založena na Mezinárodních standardech účetního výkaznictví a na Mezinárodních auditorských standardech.

ACCA kvalifikace je dvoustupňová a celkem musí být složeno 14 ze 16 možných zkoušek. První stupeň (část Fundamentals) obsahuje celkem devět zkoušek, které jsou rozděleny do dvou modulů. Pro kvalifikaci ACCA je třeba absolvovat každou z těchto dílčích zkoušek. Ve druhém stupni kvalifikace (část Professional) je vypsáno celkem sedm zkoušek, z nichž si musí mladí profesionálové zvolit dalších pět zkoušek k získání úplné ACCA kvalifikace.

Struktura zkoušek a úroveň je na http://kfua.vse.cz/media/aktuality/Akreditace_ACCA.pdf

Z diskuse na sněmu Komory auditorů v listopadu 2009

KE ZPRÁVĚ DOZORČÍ KOMISE, kterou přednesl její předseda Stanislav Staněk

Jarmila Novotná

Mám na pana předsedu dozorčí komise dotaz, jestli dozorčí komise ví, u kolika fyzických a právnických osob nebyla dohlídka po začátku fungování Komory auditorů provedena vůbec. Ptám se za právnickou osobu, u níž byly provedeny dohlídky dvě, a to v roce 1998 a 2008.

Stanislav Staněk

Odpovím velmi stručně: ano, ne. Ano, takové případy bohužel existují. Upřímně se přiznám se, že čísla zpa-měti neznám, ale naším cílem je, abychom do ukončení volebního období současné dozorčí komise, což bude za rok, tento počet snížili na nulu nebo na číslo, které se limitně nule blíží.

KE ZPRÁVĚ KÁRNÉ KOMISE, kterou přednesl její místopředseda Tomáš Brumovský

Jarmila Novotná

Zaujalo mě, když pan kolega Brumovský říkal, jak se vyřizují podněty, zejména ze sféry obcí, svazků obcí a různých občanských sdružení. Můj nápad je zaměřen k tomu, abychom byli ochráněni my jako auditori a vy, kteří se v této sféře pohybujete, máte asi stejné zkušenosti jako já. V těchto organizacích jsou totiž lidé, kteří různou měrou rozumějí tomu, co tam máme dělat, různou měrou rozumějí primárnímu účetnictví a výkonu činnosti. Tím chci říct, že tam do toho skutečně „kecá“ kdekdo, aniž by měl minimální základ vzdělání nebo aspoň nějaké orientace. A tam potom padne kosa na kámen, protože když se vyhoví Frantovi, nevyhoví se Pepovi, a když se nevyhoví Pepovi, tak Pepa si bude stěžovat. Myslím si, že to funguje tak, že stěžovatel přijde a řekne: „Ten mi nevyhověl a já tady napíši, proč si myslím, že by měl být dotyčný potrestán“. Podle mého názoru dříve, než by se kárná komise měla takovou stížností zabývat, měla by poslat zpět dotazník s tím, v čem vlastně stěžovatel spatřuje pochybení auditora, a také by měl uvést, v čem je vzdělán. Jestli je účetní nebo elektrikář apod., protože jinak je velice obtížné s takovými lidmi na úrovni diskutovat.

Tomáš Brumovský

K tomu bych řekl, že v zásadě není postoj kárné komise v rozporu s tím, co kolegyně Novotná navrhuje. Ve svém projevu jsem se zmiňoval i o tom, že tuto oblast považujeme za velice rizikovou, protože tam dochází ke střetu

různých zájmových skupin, ale je tady jeden moment, který se nám, bohužel, objevil v nemálo případech, že totiž auditora požádáme o zdokumentování, abychom mohli příslušný podnět odmítnout, ale on tu dokumentaci nemá. To se nám bohužel stalo ve více případech. Potom je opravdu těžké toho auditora ochránit, i když se ho snažíme vnějškově ochránit poukazem na nekvalifikovanost daného podnětu, nicméně jsme potom nuceni tento poznotek předat dozorčí komisi.

K VNITŘNÍMU PŘEDPISU PRO KONTINUÁLNÍ PROFESNÍ VZDĚLÁVÁNÍ AUDITORŮ (zpracoval výbor pro KPV, jehož předsedkyní je Jana Pilátová)

Josef Lanc

Vážené kolegyně, vážení kolegové, v posledních dnech jsme si připomínali dvacáté výročí listopadových událostí, a to mě přimělo k tomu, abych se pozastavil nad tím, jakým způsobem funguje komora od svého vzniku. Auditori, kteří udělali zkoušku v listopadu 1989 a mají dvacetiletou praxi, v podstatě nejsou v žádném případě chápáni jako zakladatelé auditorské profese. Pokud jde o vzdělávání, domnívám se, že v případě, že tento předpis bude schválen, budou přiznávány výhody určité skupině auditorů, což je určitě v rozporu s Listinou základních práv a svobod. Není možné, pokud je vzdělání spojeno se vzděláváním pro všechny, aby z tohoto vzdělání byli vyňati lektori a jiná odborná publikační činnost a navíc se jim tyto činnosti započítávaly dvakrát. Myslím si, že lektorská činnost a činnost publikační jsou v podstatě jenom činnostmi samovzdělávacími a na takovou činnost nebo na odbornou práci na sobě má právo každý auditor. Proto by toto právo měl mít každý auditor, který má minimálně desetiletou praxi. Když se podíváte na dnešní sněm, vidíte, kolik bylo uděleno pokud jenom proto, že někteří auditori ze zásady odmítají chodit na školení, protože nemá úroveň. Já sám jsem byl také jedním z těch, kteří na školení nechodí, protože když něco potřebuji, studuji sám. Dokonce se mi v letošním roce podařilo koupit si čtyři hodiny za 1200 Kč, aniž bych na školení musel jít. Prostě jsem si zaplatil přednášku za 1200 Kč, takže se mi automaticky započítaly čtyři hodiny. Nebyl jsem tam a ještě mi poštou přišly čtyři stránky nějakého „blbého“ textu. Z tohoto důvodu navrhuji tomuto sněmu změnit znění § 2 odstavec 4 takto:

„Za jiné vzdělávací formy a činnosti se při splnění podmínek uvedených v odstavci 3 považují
a) přednášky a semináře pořádané jinými institucemi, zejména odborně spřízněnými profesními společenstvími,

- b) u auditorů s praxí nad 10 let samostatná aktivní vzdělávací činnost v oborech spojených s auditorskou profesí,
- c) vzdělávání formou e-learningu,
- d) expertní akce a činnosti, jejichž obsah a rozsah je schválen výkonným výborem.

V této souvislosti je nutné opravit § 3 i bod 2, tzn. zrušit písmeno a) až c).

Jana Pilátová

Chtěla bych reagovat na některé podněty pana kolegy Lance. Nejprve bych chtěla říct, že si nemyslím, že tím, že jsme udělali zkoušky před několika lety, bychom v současné době měli mandát k tomu, že se už nemusíme dále vzdělávat. Co se týká povinnosti vzdělávání, je to záležitost, která je povinná ze zákona a Komora auditorů má povinnost na toto vzdělávání dohlížet.

Co se týká problematiky samovzdělávání, je to záležitost velice diskutovaná, ovšem nám se zatím nepodařilo najít takový nástroj, pomocí kterého bychom mohli ověřit nabyté vědomosti při samostudiu. Proto existuje třeba forma e-learningu. Pokud někdo inklinuje k samostudiu, může k tomu využít tuto formu. Budeme samozřejmě velice rádi za vaše podněty, případně když i někdo z vašich řad rozšíří počet lektorů a osob, které publikují, i například spoluúčast na e-learningových kurzech. Jestliže se někdo prioritně zabývá samostudiem, mohl by v tomto směru dělat něco pro ostatní, což mu samozřejmě bude započteno. K tomu, že lektori nebo autoři odborných článků jsou tady zvýhodňováni a mají nějaké výsadní postavení. Domnívám se, že ti, kteří publikují odborné články, kteří jsou mezi námi lektory, se musí nyní cítit trochu dotčeni, protože například příprava semináře stojí více času, než představují jenom ony 4,5 hodiny, které tam lektor odprezentuje. A jestliže se někomu zdá, že jsou lektori a autoři odborných článků zvýhodněni, budeme velice rádi, když rozšíříte naše řady, protože sehnat kvalitní lektory, kteří udržují krok v naší praxi, není vůbec jednoduchá záležitost. Nejde o to, že bychom započítávali lektorskou činnost v úplně jiné oblasti. Jedná se o lektorskou činnost v oblasti auditingu, účetnictví, daní a práva, tzn. tam, kde se musíme vzdělávat. A tato příprava stojí lektora podstatně více času než jenom prezentace na příslušném semináři. Jsme tudíž přesvědčeni o tom, že zápočet hodin jak lektorovi, tak i autorům odborných článků je naprosto oprávněný. Co se týká samostudia, nejsme proti, ale je zapotřebí najít takový nástroj, aby také u těch, kteří se budou sami vzdělávat, existovala nějaká zpětná vazba, protože jinak může každý prohlásit, že se samovzdělává.

Ladislav Mejzlík

Vážené kolegyně, kolegové, jsem členem vzdělávacího výboru a také výkonné rady. Chtěl bych připomenout ještě jednu věc, kterou bych možná doplnil kolegyni Pilátovou. Vzdělávání vyplývá nejenom ze zákona, ale ono je to ještě komplikovanější, protože ono je také

naší členskou povinností v IFAC. Systémy kontinuálního profesního vzdělávání jsou v tzv. Membership Obligations, členských povinnostech pro všechny profesní organizace na světě. Vyčleněním kontinuálního profesního vzdělávání bychom se v podstatě stali možná jedinou raritou na světě, která takovýto systém nemá. To je první poznámka. Připadá mi, že to prostě není možné. Dostali bychom se do problémů při reportování, jak tuto povinnost plníme pro IFAC.

Druhá poznámka. Nerozuměl jsem úplně panu kolegovi, jak to myslel s Listinou práv a svobod, že je tady nějaká skupina, která má větší práva. To jsem úplně nepochopil. Jestli jsem tomu dobře rozuměl, jde o to, že by lektori – auditori měli větší práva než ostatní auditori. Myslím si, že lektorská činnost je vítána u kohokoliv z vás a budeme velice rádi, pokud nám budete lektorovat nějaký seminář. Zvláště lektori, kteří mají dlouholetou praxi, jsou velice vítáni na jakémkoliv semináři komory, tzn. že tam je svobodný přístup k lektorské činnosti pro kohokoliv z vás. Spíše máme problémy sehnat lektory než naopak, že bychom si je nějak privilegiovaně vybírali. Přivítáme tudíž, ať už já osobně nebo kolegyně Pilátová, návrh kohokoliv na kvalitní seminář a na kvalitního lektora.

Třetí poznámka. Pokud jste s některým ze seminářů nebyl spokojen, využijte, prosím, anketu pro zpětnou vazbu. My docela pečlivě na výboru sledujeme, jaké známky jací lektori dostávají, a pokud jsou tam nějaké problémy, tak je aktivně řešíme. Já osobně, abych nemluvil o tom, že znám někoho, kdo viděl někoho, kdo zná někoho, kdo to dělá, prohlížím všechny tyto zpětné vazby, ale se žádnými extrémními excesy nebo stížnostmi na kvalitu na základě této zpětné vazby, která je samozřejmě anonymní, jsem se v poslední době nesetkal.

Libuše Müllerová

Doplnila bych kolegy ještě o jednu skutečnost, která tu ještě nezazněla, a to jsou interpretace Národní účetní rady, které připravuje nejenom skupina členů nebo těch, kteří oficiálně zastupují Národní účetní radu, ale i řada hostů a přizvaných odborníků, kteří se tam snaží pomoci účetním a auditorům v těch situacích, kdy předpisy nejsou tak úplně jednoznačné nebo umožňují různý výklad nebo to neřeší. Musím říct, že než třeba jedna interpretace spatří světlo světa, představuje to hodiny a hodiny diskusí, studia podkladů, materiálů a korespondence nebo vyřizování připomínek, a to jsou například věci, které se vůbec nezapočítávají a které dělá každý dobrovolně.

Josef Lanc

Možná jsem nemluvil česky nebo zřetelně. Nemám nic proti vzdělávání, ale proti tomu, že jedna forma samovzdělávání se lektorům toleruje, aniž bych se chtěl jakkoliv dotknout jejich náročných prací, aby si dokázali přečíst novinky a reprodukovat je dalším auditorům. Jde mi o to, že forma samostudia v této směrnici je

Proč ji není možné rozšířit? V mém návrhu nad 10 let jsou i lektoři, jsou tam všichni. Jsem auditorem 20 let a neměl jsem jedinou stížnost na nekvalitní práci, a přitom jsem dělal poměrně složité podniky. Opakuji, že nemám nic proti vzdělávání, ale jsem proti tomu, aby jeden druh samovzdělávání u lektorů a u těch, kteří publikují, byl považován automaticky za to, že je to vzdělání v celém rozsahu, které auditor potřebuje, zatímco druhý auditor by tuto možnost neměl. V tom vidím určitý rozpor v této směrnici.

Ladislav Mejzlík

Teď jsem tomu porozuměl, nevěděl jsem totiž, jak jste to myslel. V zásadě s vámi souhlasím a myslím, že v tom jakési racionální jádro je. Má to podle mě opravdu jenom jeden jediný háček, o kterém mluvila kolegyně Pilátová: Jak to zkontrolovat? Nechci být předpojatý v tom, že někdo vydá prohlášení, že studuje, aniž nestuduje. Samozřejmě, že taková lidé se najdou, ale prostě jsme nenašli způsob, jak toto ověřit. U lektora ověřením toho, že to nastudoval, je ona zpětná vazba, onen dotazník, a to, že si stoupne před 60 lidí a oni mu napíší, že tam blábolil. Tento dotazník jde na výbor pro KPV, a je to zkontrolováno. Stejně tak u odborných článků, které procházejí recenzí v redakční radě časopisů atd., takže onen spor mezi námi, pokud to tak můžu nazvat, je v podstatě v tom, jakou metodu zvolit pro zkontrolování. Věřte mi, že kdybych nějakou takovou metodu měl, byl bych pro ni, ale my jsme ji nenašli. Není mi známa ani v jiných státech, zda a jak je samostudium kontrolováno a prokazováno. Pokud byste nějakou metodu navrhl, jak zkontrolovat, jestli člověk sám studuje, a bohužel je úplně jedno, jestli je mladý nebo starý, jestli má 10 let nebo jeden rok praxe, protože pokud se změní daňové předpisy, je úplně jedno, jestli takový člověk má nebo nemá praxi, prostě musí to nastudovat, ať už sám nebo musí jít na přednášku, předložte nám ji. To je jediný technický problém, u kterého opravdu nevím, jak postupovat.

Stanislav Staněk

Auditorem jsem od roku 1997, takže by se mě návrh pana kolegy také týkal, nicméně vidím značný problém s onou hranicí 10 let praxe. Proč by to mělo být zrovna 10 let? Ze své zkušenosti člena dozorčí komise bych tvrdil, že kvalitativně neexistuje žádná korelace mezi tím, jestli je někdo auditorem 20 let nebo jeden rok, takže tam mi tato hranice 10 let připadá jako nesmyslná. Pokud bychom toto brali jako určitou záležitost z hlediska kontroly, jak o tom teď mluvil pan kolega Mejzlík, pak by zase nedávalo smysl, jestliže bychom toto samostudium měli kontrolovat prostřednictvím kvality auditu, protože neexistuje korelace mezi tím, kdybychom řekli: ano, všichni ti, kteří jsou auditory déle než 10 let, mají lepší kvalitu než ti, kteří jsou auditory dobu kratší.



DISKUSE V RÁMCI SCHVALOVÁNÍ USNESENÍ SNĚMU

Jiří Ficbauer

Poslední připomínka, která přišla a kterou předložil kolega Staněk je, že navrhuje, aby sněm uložil výkonnému výboru posoudit zákonnost výběru příspěvků od auditorů za jejich asistenty a v souvislosti s tím převést celou platební morálku do oblasti asistentů auditora. Abych se vám za sebe přiznal, podřídím se samozřejmě rozhodnutí sněmu, s touto připomínkou moc nesouhlasím. Když jsme nastoupili k nové práci poté, co jste nám dali mandát, dluhů bylo opravdu hodně. Raději ani nechci uvádět částku, ale za asistenty to bylo více než půl milionu korun. Všechno jsme dohledali, vypořádali, byla to náročná práce, moje kolegyně v komoře se opravdu hodně zapotily, abychom všechno dohledali. Jsem toho přesvědčen, že když všichni poctivě platí, pak musí platit i ti ostatní, a jsem také toho přesvědčení, že když máme nějaké asistenty, pak musíme vědět, co dělají a jestli plní své povinnosti, protože je to součást jejich profesního vzdělávání k tomu, aby se stali auditory. Jsme specifická profese, máme svá specifická pravidla a ti, kteří jsou pořádní, by neměli doplácet na ty, kteří jsou nepořádní. Osobně jsem hluboce přesvědčen o tom, že po ustanovení toho, že si auditori své asistenty ohlížejí,



aby plnili své povinnosti, je nezbytnou součástí toho, aby asistent byl zapsán v seznamech asistentů Komory auditorů, a není takový problém, pokud své povinnosti neplní, abychom ho vyškrtnli, to ještě umíme. Ale jde o to, abychom ho nemuseli nechávat dohledávat právníky a nemuseli zajišťovat exekuční vymáhání. Ze všech dluhů, které jsme začali vypořádávat po našem nástupu do výkonného výboru poté, co jste nám dali pověření, nám zbylo 12 kolegů, od kterých vymáháme poplatky exekučně. Není to vyhrožování. Berte to, prosím, jako vaši ochranu, ochranu vašich příspěvků, které platíte na činnost komory, ale my je vydáváme na činnost právníků, platíme je a oni nestojí málo peněz, za to, abychom dlužné částky vymohli. Ptám se vás proto z tohoto místa, jestli opravdu souhlasíte s takovou připomínkou k návrhu na usnesení, nebo jestli chcete o této připomínce samostatně hlasovat. Sám za sebe vám říkám z důvodů, které jsem tady uvedl, že jsem proti tomu, aby to v usnesení vůbec bylo uvedeno, abychom se tím ve vlastním zájmu zabývali.

Stanislav Staněk

Nechci dále diskutovat k příspěvkům, ale můj návrh byl čistě o tom, jestli by se výkonný výbor nezamyslel nad tím, co vyplývá z toho, co tady bylo řečeno. Tady byl podán návrh na změnu Příspěvkového řádu, který nebyl přijat, a bylo to odůvodněno tím, že zákon nám nedovoluje vybírat příspěvky od asistentů auditora. Jestliže

ale od auditorů a auditorských společností vybíráme příspěvky za asistenty auditora, není to obcházení tohoto zákona? Proto jsem navrhl, aby sněm uložil výkonnému výboru se nad touto záležitostí zamyslet a možná třeba informovat příští sněm. Protože na mě to na první pohled dělá dojem, že obsahem je vybírání příspěvků od asistentů, jenom to děláme jinou formou tak, abychom vyhověli zákonu. Šlo mi jediné o to, jestli by se výkonný výbor nad tím nezamyslel a pravděpodobně by nás jako auditory o tom měl informovat. To je celý návrh tohoto bodu usnesení. Dále bych chodit nechtěl.

Petr Šobotník

Ještě bych doplnil, že je tady námět do diskuse i pro celou auditorskou obec, jestli za asistenty auditora by měli i nadále platit auditoři nebo samotní asistenti auditora, což si myslím, že by mohla být poměrně rozsáhlá diskuse. Teď ale jsme v situaci, že musíme hlasovat o současném návrhu usnesení, případně o jeho doplnění. Výkonný výbor je pochopitelně připraven jednat o čemkoliv, k čemu ho zaváže členská základna. Týká se to změny zákona, takže to můžeme dělat, aniž by to prošlo usnesením, čímž ale nechci předjímat, protože možností je více. Jenom jsem chtěl říct, že bez ohledu na to, co bude přijato, jsme připraveni o tom diskutovat, ale jde o to, jestli nyní máme dostatečnou diskusi v rámci členské základny k tak zásadnímu problému, abychom mohli říct ano, nebo ne.

Jiří Ficbauer

S tím souhlasím, ale chtěl bych na to reagovat. Řadě z vás se snažíme co nejpoctivěji odpovědět na dotazy. Pokud jde o povinnosti plateb příspěvků komoře asistentů auditora, jedná se o § 30 odstavec 2 zákona, ve kterém je jasně uvedeno, že na vedení seznamu asistentů auditorů se přiměřeně použijí ustanovení § 11 odstavce 2 a 6, a tam se mluví právě o placení příspěvků ve vztahu k §§ 4 a 5. Povinnost, že asistenti mají platit, je zcela jednoznačná. Jak si to každý z nás uspořádá, jestli si pohlídl, že to ten asistent skutečně zaplatí, nebo to zaplatí za něho a následně si to od něho vyzvedne a jakýmkoliv způsobem si ho v rámci auditorské společnosti zaváže, to si myslím, že už je věc jiná. Jen si nemyslím, že bychom to celé měli znovu pustit ze zřetele a nechat to tak, jak to bylo v minulosti, aby potom ten, kdo se bude touto prací zabývat v dalším volebním období, tzn. ten, kdo dostane tento mandát od sněmu a od mých kolegyní a kolegů pro další období, se nemusel potýkat s tím, s čím se musel potýkat náš výkonný výbor a osobně třeba i já a moje kolegyně z úřadu komory. S tím se totiž není možné vypořádat jinak než prostřednictvím novely zákona o auditorech.

Jarmila Novotná

Za sebe se přikláním k návrhu pana kolegy Ficbauera, protože jestliže jste vyčistili saldokonto, kde bylo za 500 tisíc korun nedoplatků, potom tato práce a energie,

kteří byly vydány, byly vydány i v rámci našich členských příspěvků, takže to, co jednou už bylo vykonáno, a to, co je, by mělo jet v dané linii. Ať to zaplatí zaměstnavatel a ať si to od toho auditora stáhne a nebudeme se tím dále zabývat.

DISKUSE K ODBORNÉMU ODPOLEDNÍMU PROGRAMU

Stanislav Staněk

Jsem mimo jiné předsedou dozorčí komise Komory auditorů a na pány hosty bych měl dotaz. Máme nový zákon o auditorech, který zavádí novinku, že tak trochu člení auditory na dvě skupiny a z nich vybírá auditory subjektů veřejného zájmu. Zajímalo by mě v návaznosti na to, že dopoledne se tady z hlediska kontroly kvality mluvilo o nějakém nastavování laťky, jestli byste měli pocit, že jako profese bychom měli mít u auditorů subjektů veřejného zájmu tuto laťku z hlediska kvality nastavenou výše, nebo jestli bychom měli říkat, že audit je audit a kvalita by měla být vlastně posuzována všude stejně.

Jiří Rusnok (prezident RVDA)

Začal bych, i když mám k této profesi nejdelsí cestu, ale tím také mohu být v tomto směru relativně nezávislý. Myslím, že selektivní přístup není vhodný, že standard pro tuto profesi musí zůstat zachován bez ohledu na to, jestli subjektem auditu je ten či onen subjekt, který je možná v zákoně v tuto chvíli definován odlišně. On totiž život je velmi dynamický a to, co dnes je subjektem veřejného zájmu, časem být nemusí a naopak. Dovedu si představit celou řadu institucí, které nejsou dnes vyjmenovány mezi subjekty veřejného zájmu, ale řekl bych, že dopad jejich případného selhání může být stejně významný jako u celé řady subjektů veřejného zájmu, takže bych se velmi přimlouval za standardní kvalitu bez ohledu na auditované subjekty. Chápu, že každý případ vyžaduje jakýsi specifický přístup podle odbornosti atd., ale to už je jiná kapitola.

Peter Chrenko (náměstek ministra financí)

Souhlasím s tím, že laťka je stejná pro všechny auditory, u subjektů veřejného zájmu bude asi větší důraz na kontrolu kvality u těchto auditorů. Znamená to, že se nedá říct, že se rozděluje auditorská obec na dvě skupiny, tzn. na ty, kteří mají vyšší nároky na kvalitu, a na ty, kteří mají nároky nižší, ale z možných dopadů na veřejnost budou kladeny vyšší nároky na kontrolu kvality u těchto auditorských firem, nicméně oni se vlastně stávají určitým „benchmarkem“ pro všechny auditory.

Miroslav Singer (viceguvernér ČNB)

Je to těžká otázka, takže bych se pokusil odpověď rozložit. Nejprve k tomu, co se týče spíše minulosti až

přítomnosti. Fakt, že tu a tam dochází k nějaké komunikaci na téma té či oné konkrétní práce nebo toho či onoho konkrétního auditora, pro mě neznámá, že bych chtěl diferencovat. Vnímám to prostě tak, že občas si kladu otazník nad malými, velkými, středními, růžovými, zelenými, všemi auditory, auditory všech charakteristik a naopak. V drtivé většině případů si ale tuto otázku nekladu. Pokud jde o budoucnost myslím si, že je to nutné rozdělit na dvě věci. Co se týče základních principů profese, tam prostě rozdělovat nelze. Co se týče mých praktických očekávání, samozřejmě u některých auditorů, to už je pro mě stávající praxe, očekávám větší rozsah schopností vlastních lidí atd., prostě schopnost zpracovat něco velkého, rozsáhlého, a to díky tomu, že jsem velký a rozsáhlý. Mám na tu velikost a rozsáhlost jako auditor zavedené velké a rozsáhlé vnitřní kontrolní mechanismy. Na druhou stranu si tyto principy dovoluji ilustrovat. Umím si představit, že v budoucnu s vývojem regulace a dohledu se začne stávat to, že rizikové a de facto toxické činnosti se budou schovávat do firem, které se budou tvářit jako průmyslový konglomerát nebo jako něco mimo náš rozsah, a tam od auditora očekávám základní integritu a onu věrnost principům, aby řekl: „Tomuhle nerozumím, to nemůžu auditovat“, byť je to náhodou finanční činnost atd. Principy nicméně musí zůstat u každého stejné.





Petr Šobotník (prezident KA ČR)

Děkuji za odpověď, ale ještě jenom krátké doplnění. Minulý týden jsme se zúčastnili kongresu IFAC, na kterém vystoupil zástupce americké CPA s poznatkem, že ve Spojených státech, o kterých si myslíme, jak tam jsou veřejné trhy velké atd., je 15 tisíc společností, které jsou kotované na veřejných trzích, ale kromě toho je tam 6 milionů firem a půl milionu certifikovaných účetních, Certificate Public Accountants, kteří obsluhují jak těch 15 tisíc kotovaných společností, tak těch 6 milionů firem. Hovořil také o tom, že kvalita musí být stejná ve vztahu k tomu, jaké jsou požadavky daného prostředí. Myslím, že i tato čísla jsou třeba zajímavá.

Peter Kováčik

Jenom bych se chtěl zeptat, jestli existuje nějaká definice malých a středních podniků, nějaké hranice nebo doporučení.

Michal Štěpán

Odpověděl bych možná protiotázkou. Přál byste si nějakou konkrétní hranici, nějaké miliony korun, počty zaměstnanců nebo něco podobného? Berte to jako řečnickou otázku. Neexistuje žádná pevná hranice, vždycky je na posouzení auditora, aby si řekl se znalostí konkrétního klienta, konkrétního auditu, jakým způsobem má některé konkrétní požadavky standardu naplňovat. Proto platí to, co jsem říkal, že většina povídání o auditu malých a středních podniků se objevuje v té aplikační, výkladové části. Je to prostě určitá pomůcka, je to nějaké další povídání o tom, jak by auditor měl nebo mohl uvažovat při naplňování požadavků, povinností, a kde třeba konkrétní naplňování může být o něco jednodušší či trochu jiné u malého nebo středního podniku. Je ale opravdu nakonec jenom na každém z nás, jestli si řeknete ano, toto vodítko v té aplikační části bych mohl a měl pou-

žít pro mého klienta, nebo ne. Nikde ale není řečeno, že toto použít musím, nebo nemusím. V tom spatřuji právě onu sílu těchto auditorských standardů, že tam nechávají prostor pro vlastní úsudek a že to jsou ty standardy, které jsou založeny na principech, nikoliv na nějakých mechanických pravidlech.

Jiří Hula

Mám otázku k určování auditorů. Je to vlastně novinka nového zákona. Je to o tom, že zákon vstoupil v platnost 14. dubna, potom následovalo určité přechodné období, kdy se čekalo na určitý výklad komory, která následně přinesla tento výklad prostřednictvím pana prof. Dědiče v září nebo v říjnu. Bylo řečeno, že pokud valná hromada už proběhla, má proběhnout znovu a má auditora pro rok 2009 určit. Nevím, jestli to říkám správně. Nyní jsme vůči klientům v situaci, kdy valná hromada již proběhla. Otázka zní, zda jsou určité možnosti, jak to řešit:

- vrátit se k podpisu smlouvy před 14. dubnem,
- klienta donutit svolat novou valnou hromadu, což někdo akceptoval, ale ve společnosti jsou situace, kdy to z různých důvodů udělat nechtějí; třeba by svolání valné hromady bylo nesmírně náročné, musely by se zajišťovat letenky apod.

Ptám se proto, jestli je možné takovou valnou hromadu zrealizovat tzv. na dálku, což je ustanovení § 130 obchodního zákoníku, které se vztahuje na společnosti s ručením omezeným, ale nevím, do jaké míry to je možné v praxi realizovat, případně toho využít i u akciových společností. Chci se proto někoho z vás na podiu nebo někoho z kolegů zeptat, jestli s tím mají nějakou zkušenost, případně iniciovat nějaké jednání na půdě komory, jestli by to bylo možné.

Ladislav Mejzlík

Zkusím to vysvětlit, protože jsem u toho výkladu pana prof. Dědiče byl. To je jediný důvod, proč se k tomu hrnu. Nic jiného v tom nehledejte, nějaký právní názor, protože nejsem právník. Pokud bych reprodukoval jeho interpretaci, kterou z různých důvodů respektuji, je jednoduchá. Důležité je, kdy byl zahájen audit, jestli před nebo po platnosti zákona. Pokud valná hromada schválila auditora nebo auditor byl vybrán podle pravidel, která platila před 14. dubnem, třeba i bez valné hromady, a byl i zahájen audit, auditorské práce, pak žádný problém není. Pokud se tak ale nestalo, opravdu bude muset valná hromada jmenovat auditora podle nového zákona, podle nových podmínek, a že to stojí peníze, čas, práci, že je to otrava, není argument pro to, že se to neudělá. Pan profesor upozorňuje, že pokud se to neudělá v důsledku některé z těchto výmluv, to teď myslím opravdu vážně, to jsou výmluvy, pak říká: „Tak to zkuste.“ Smlouva bude neplatná, jmenování auditora bude neplatné a můžeme říct, koho to trápí. Jestli to trápí více auditora, že vstupuje do vztahu, který je neplatný, nebo účetní jednotku, protože zákon ukládá

povinnost jmenovat auditora účetní jednotce, ne nám. Víím, že to není jednoduché a že jste v pozici, kdy je třeba ohrožena vaše zakázka. To všechno si nemusíme vysvětlovat, ale povinnosti jsou to jejich, ne vaše, a pokud by tak neučinili, tak prostě nebude váš vztah platný a vy nemůžete auditovat něco na základě neplatného vztahu. Tady se nejedná jenom o peníze, abyste dostali zapláceno nebo ne, ale o rizika další, o ochranu mlčenlivosti atd., to si nemusíme vysvětlovat. Kdybych rekapituloval, interpretace pana profesora Dědiče je taková, že pokud není možné uplatnit přechodné ustanovení uvedené v novém zákoně, pak to musí prostě proběhnout podle nového zákona.

Jiří Hula

Jasně, jenom bych to upřesnil. Vůbec to nerozporuji, souhlasím s tím, ale teď mi jde spíše o formu, nejsem právník, protože § 66 nebo § 62 řeší situace, kdy ve společenské smlouvě musí být řečeno, kdy mohou společníci nadále konat. V odstavci 5 se ale říká, že se to nevztahuje na valnou hromadu, a podle § 130 se říká, že společníci společnosti s ručením omezeným mohou valnou hromadu realizovat, jestliže jeden pověřený obešle určitý návrh textu a ostatní se k tomu vyjádří nebo nevyjádří. Jde mi proto o tuto technikálii, do jaké míry je to možné zrovna teď, v časové tísní, využít u společností s ručením omezeným, případně u akciových společností.

Ladislav Mejzlík

Opět si myslím, že jste to v podstatě řekl, že jste si odpověděl. Tam, kde obchodní zákoník stanoví nebo umožňuje takové jednání na dálku a rozšiřuje se to, firmy si začínají vkládat do stanov právě kvůli takovýmto situacím, aby nesvolávaly desítky, stovky drobných akcionářů po celé republice, a snaží se to vyřešit takovýmto způsobem. Znamená to, že pokud jim to obchodní zákoník umožňuje, nebo to mají uvedeno ve stanovách, viz váš komentář ke společnostem s ručením omezeným, pak určitě ano. Tady je ale potřeba říct jedno. Společnost by měla vědět, jestli toto rozhodnutí udělá právoplatnou valnou hromadou nebo ne. Vy jako auditor byste na to měl mít samozřejmě nějaký názor, jestli to splnili či nikoliv, a případně je upozornit na riziko, že taková valná hromada je jejich riziko a že vy budete muset posuzovat, jestli na základě takového rozhodnutí do takového smluvního vztahu vstoupíte, nebo nevstoupíte. Tady se jedná zejména o zpochybnění třeba drobnými minoritními akcionáři, popřípadě lze namítnout, že celé toto rozhodnutí nebylo platné atd., a na důsledky, které by to mělo. To znamená, že je v zájmu obou smluvních stran, aby to proběhlo v pořádku. A já tady nedokážu v konkrétním případě říct, jestli zrovna tato společnost k tomu může udělat video konferenci apod., ale ve stanovách některých společností jsem už viděl na-

psáno, že to lze. Aniž bych vás chtěl nějak odrazovat, myslím, že to, co uvádíte, ani nejsou skutečné překážky. Paragraf 17 zákona o auditorech přináší daleko komplikovanější případy. Posledním případem, se kterým jsme se setkali, je případ, že společnost nemůže určit auditora, protože k 1. lednu proběhla fúze, ale tato fúze ještě nebyla zapsána, takže teď neví, jestli má dva společníky nebo jednoho. To, co uvádíte, není skutečná překážka. Život přinese překážky úplně jiné a ještě daleko horší.

Jiří Ficbauer

Většina věcí tady zazněla, ale přesto bych se k tomu ještě vyjádřil. Kolegové a kolegyně, myslím si, že pokud je to smluvní vztah nabytý po účinnosti tohoto zákona, je to zcela jasné a neoddiskutovatelné. Jinak § 51 odstavec 8 nového zákona zcela jednoznačně říká, že pro smluvní vztahy vzniklé před nabytím účinnosti tohoto zákona, jejichž předmětem je povinný audit účetních závěrek s rozhodným dnem nejdéle ke 31. prosinci 2010, se nevyžaduje určení auditora podle § 17 odstavce 1. Myslím si proto, že i toto je jasné a neměli bychom z toho být nějak zděšeni, protože každý auditorský úkon k tomu, kde mi smluvní vztah končí ke konci roku 2010, započnu v předchozím období, protože dělám třeba na inventurách, dělám předaudity, dělám všechno podle toho, že si stanovuji hranice významnosti apod., takže bych se toho zase až tak nebál. Jestliže to ale vzniklo od 14. dubna letošního roku, pak platí nový zákon a pak nepomůže žádný arbitr, jestli se něco chtělo, nebo nechtělo.

Zpracovala Libuše Müllerová

viceprezidentka KA ČR



Vysoké školy v České republice

Vzdělávací činnost se řídí zákonem č. 111/1998 Sb., o vysokých školách a o změně a doplnění dalších zákonů (zákon o vysokých školách), který po úpravě několika novelami platí dosud. Zákon o vysokých školách vychází ve svých základních ustanoveních z toho, že typickým rysem vysokoškolského studia je jeho sepětí s tvůrčí činností, že vysoké školy nemohou být pouze vzdělávacími institucemi, ale musí se na nich současně pěstovat a rozvíjet vlastní vědecká nebo výzkumná, vývojová, umělecká a další tvůrčí činnost. Výzkumnou činností se zde rozumí tvůrčí činnost spojená s aplikací vědeckých poznatků. Ze stávajících vysokých škol se staly veřejné vysoké školy. Zákon upravil udělování státního souhlasu pro působení soukromých vysokých škol. Byly upraveny zásady pro působení Akreditační komise.

Vysoké školy představují důležitý segment vzdělávací soustavy ČR a jsou tradičně vnímány nejen jako centra vzdělání a výzkumu, ale také jako instituce poskytující vzdělání stále většímu podílu nastupujících generací. Hrají tedy stále významnější roli v růstu inovačního potenciálu a ve vývoji konkurenceschopnosti. Snaha zvýšit konkurenceschopnost vysokého školství v ČR je navíc jednou z mála účinných strategií, jak růstem produktivity práce založeným na zvyšování kvality lidských zdrojů kompenzovat negativní efekty stárnutí populace. Nemá-li ČR zaostávat za evropskými trendy, musí se i české vysoké školství modernizovat a otevřít modernizačním procesům. Byly proto zahájeny intenzivní práce na reformě vysokého školství, pro něž je charakteristická komplexnost cíle, jehož má být dosaženo, tedy především snaha změnit strukturu systému, model řízení a financování, kritéria a nástroje hodnocení a zavést systém finanční pomoci studentům. Základem této reformy je příprava příslušných legislativních norem, které jsou zásadním předpokladem pro úspěšnou implementaci reformy vysokoškolského vzdělávání. Od roku 1990 bylo v ČR učiněno několik pokusů o reformu vysokého školství, zejména jeho financování. Zvládnutí tohoto úkolu představuje jakousi „politickou ekonomii reformy“ a je považováno za klíčový předpoklad úspěšnosti reformy vysokého školství v ČR.

A jaký je současný stav v oblasti vysokých škol v ČR? Nabízíme nejdůležitější přehled základních ukazatelů.

Počty vysokých škol a fakult

V roce 2008 uskutečňovalo vzdělávací činnost 74 vysokých škol, z toho 26 veřejných vysokých škol (dále „VVŠ“), dvě státní a 46¹⁾ soukromých vysokých škol (dále „SVŠ“). Obě státní, dvě soukromé vysoké školy (Univerzita Jana Amose Komenského a Metropolitní univerzita Praha) a 24 veřejných vysokých škol bylo univerzitního typu. Přitom 44 soukromých VŠ a dvě veřejné VŠ (Vysoká škola polytechnická Jihlava a Vysoká škola technická a ekonomická v Českých

Budějovicích) byly neuniverzitního typu. Celkový počet fakult na veřejných vysokých školách činí 140.

Pobočky vysokých škol

K 26. listopadu 2009 existenci poboček přiznalo 17 veřejných vysokých škol (celkem 62 pobočky) a 19 soukromých vysokých škol (celkem 45 poboček). České vysoké školy tedy vykázaly k 26. listopadu 2009 celkem 107 svých poboček.

Studijní programy

V roce 2008 poskytovaly veřejné a soukromé vysoké školy studium celkem v 2 237 akreditovaných studijních programech.

Na veřejných vysokých školách se studovalo celkem ve 2 033 studijních programech. Nejvíce akreditovaných programů na veřejných vysokých školách bylo v bakalářském (35 %) a navazujícím magisterském (27,7 %) stupni. Dále pak v doktorském (24,1 %) a magisterském stupni (13,2 %).

Podle oborového členění převládaly na VVŠ technické vědy a nauky (27,3 %) a studijní obory z oblasti humanitních a společenských věd a nauk (17,4 %), následované obory týkajícími se přírodních věd a nauk (16,3 %). Nejméně naopak bylo realizováno oborů z oblasti právních věd a nauk (necelé 1 %).

SVŠ poskytovaly v roce 2008 studium ve 204 akreditovaných studijních programech, z toho ve 139 bakalářských, 3 magisterských, 58 navazujících magisterských a 4 doktorských studijních programech. V bakalářském stupni uskutečňovaly soukromé vysoké školy 68,14 % akreditovaných programů a v navazujícím magisterském stupni 28,43 % svých akreditovaných programů.

Podle oborového členění převládaly na SVŠ ekonomicky zaměřené studijní programy (99, tj. 48,53 %), společenskovědní programy (43, tj. 21,1 %) a programy z oblasti pedagogiky, učitelství a sociální péče (18, tj. 8,82 %). Nejméně bylo naopak zdravotnických a psychologických programů (po 1 programu, tj. 0,49 %). SVŠ nerealizovaly v roce 2008 žádné studijní programy v oblasti přírodních věd a zemědělských, lesnických a veterinárních věd.

Studenti vysokých škol

V roce 2008 na veřejných a soukromých vysokých školách studovalo 369 619 studentů, což představuje nárůst o 6,9 % oproti roku 2007. Na veřejných vysokých školách studovalo 319 615 studentů (86,5 %) a na soukromých 50 659 studentů (13,5 %).

V bakalářských studijních programech studovalo 62,1 % všech studentů, v navazujících magisterských 17,5 %, v „dlouhých“ magisterských 14,1 % a v doktor-

¹⁾ K 31. 7. 2009 vyvíjelo svou činnost 44 SVŠ. Dne 12. 8. 2008 byl Pražskému technologickému institutu, o.p.s. (PTI Praha) odňat státní souhlas k působení jako SVŠ, Vysoká škola v Plzni se stala součástí veřejné vysoké školy – Západočeské univerzity v Plzni v září 2008 a Vysoká škola cestovního ruchu a teritoriálních studií v Praze, spol. s r. o. (VŠCRTS Praha) nemá t. č. žádný akreditovaný studijní program. Třetí SVŠ – Vysoká škola finanční a správní, o.p.s. (VŠFS Praha) – získala v průběhu roku 2009 také statut univerzitní soukromé vysoké školy.

ských studijních programech 6,3 % všech studentů. Tato data potvrzují vývoj posledních let, kdy dochází k postupnému utlumování „dlouhých“ magisterských studijních programů a k celkovému rozšiřování modelu třístupňového systému vzdělávání tam, kde to povaha uskutečňovaných studijních programů umožňuje.

Nejvíce studentů studovalo v oborech zaměřených na ekonomické vědy (24,7 %), technické vědy (22,7 %) a humanitní a společenské vědy (16,3 %), následovaly obory z oblasti pedagogiky a učitelství (12,9 %) a z oblasti přírodních věd (4,4 %).

V roce 2008 na SVŠ studovalo 50 659 studentů, což představuje nárůst o 24,5 % oproti roku 2007, kdy na SVŠ studovalo 40 680 studentů. V bakalářských studijních programech SVŠ v roce 2008 studovalo 41 458 (tj. 81,8 %) studentů, v navazujících magisterských studijních programech SVŠ 9 604 (tj. 17,9 %) studentů, v „dlouhých“ magisterských studijních programech SVŠ 94 studentů a v doktorských studijních programech SVŠ studovalo 10 studentů.

Na SVŠ většina studentů studovala ekonomicky zaměřené studijní obory (27 622 studentů, tj. 54,5 %), obory společenskovední (11 317 studentů, tj. 22,3 %) a obory pedagogické (6 493 studentů, tj. 12,8 %).

Akademičtí pracovníci

Počet akademických pracovníků na veřejných vysokých školách v jednotlivých kvalifikačních kategoriích se v roce 2008 opět zvýšil, tentokrát o 9,2 %. Na veřejných vysokých školách působil 18 199 akademických pracovníků (přepočtené počty). Zastoupení profesorů v celkovém počtu akademických pracovníků bylo 10,8 %, docentů 19,2 %, odborných asistentů 50,4 %, asistentů 9,6 % a lektorů 3,7 %. Tato kvalifikační struktura se dlouhodobě výrazněji nemění.

Podle údajů z výročních zpráv na SVŠ působil v roce 2008 celkem 3 821 akademických pracovníků (celkové počty). Zastoupení profesorů v celkovém počtu akade-

mických pracovníků bylo 6,78 % (259 profesorů), docentů 14,52 % (555 docentů), odborných asistentů 54,30 % (2075 odborných asistentů), asistentů 13,08 % (500 asistentů) a lektorů 11,31 % (432 lektorů).

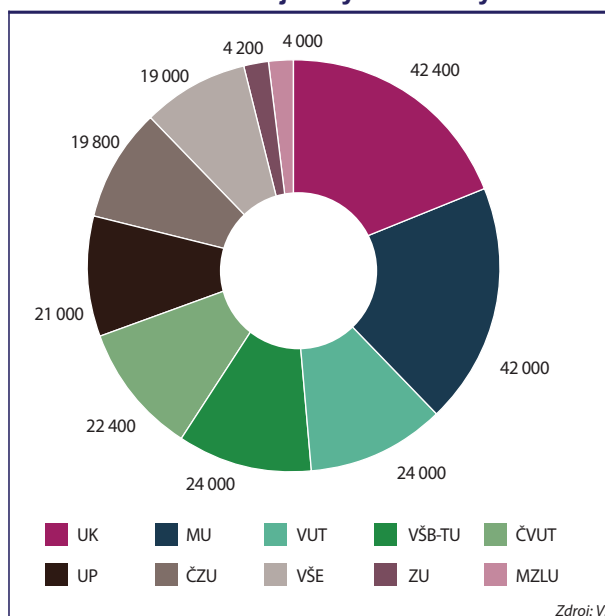
Výhled

V současné době se připravuje reforma terciárního vzdělávání (Bílá kniha terciárního vzdělávání byla vládou vzata na vědomí v lednu 2009), která je zaměřena zejména na diverzifikaci sektoru terciárního vzdělávání, zvýšení jeho efektivity, zlepšení vnitřního systému řízení institucí – smyslem reformy je vytvořit český sektor terciárního vzdělávání jako kvalitní a konkurenceschopný v evropském i celosvětovém měřítku.

Zdroj: MŠMT

Tereza Halouzková

Počet studentů - veřejné vysoké školy



Přehled největších veřejných vysokých škol

Název veřejné vysoké školy (zkratka VŠ)	Výnosy v mil. Kč (2008)	Auditor
Univerzita Karlova (UK)	7 614*)	bez auditu
Masarykova univerzita (MU)	3 945	BDO Prima CA s.r.o.
České vysoké učení technické v Praze (ČVUT)	3 943	bez auditu
Vysoké učení technické v Brně (VUT)	2 902	BDO Prima CA s.r.o.
Vysoká škola báňská - Technická univerzita Ostrava (VŠB-TU)	2 068	bez auditu
Univerzita Palackého v Olomouci (UP)	2 140	Ing. Jarmila Orlitová
Česká zemědělská univerzita v Praze (ČZU)	2 004	Auditorská a daňová kancelář ing. Ambrož s.r.o.
Západočeská univerzita v Plzni (ZU)	1 580	bez auditu
Vysoká škola ekonomická v Praze (VŠE)	1 396	HZ Consult s.r.o.
Mendelova zemědělská a lesnická univerzita v Brně (MZLU)	1 617	bez auditu

*) za školu celkem

Specifika účetního výkaznictví ve vysokém školství



Jana Ištvanfyová

Výkaznictví a s tím spojené účetnictví vysokých škol je více závislé na legislativě upravující předmět činnosti této „služby“ a na podmínkách financování než ostatní odvětví národního hospodářství. Vyplývá to ze specifického a jedinečného charakteru služby, které vysoké školství poskytuje.

Vysoké školy jsou nejvyšší články vzdělávací soustavy, jsou vrcholnými centry vzdělanosti, nezávislého poznání a tvůrčí činnosti a mají klíčovou úlohu ve vědeckém, kulturním, sociálním a ekonomickém rozvoji společnosti tím, že:

- uchovávají a rozhojňují dosažené poznání a podle svého typu a zaměření pěstují činnost vědeckou, výzkumnou, vývojovou a inovační, uměleckou nebo další tvůrčí činnost,
- umožňují v souladu s demokratickými principy přístup k vysokoškolskému vzdělání, získání odpovídající profesní kvalifikace a přípravu pro výzkumnou práci a další náročné odborné činnosti,
- poskytují další formy vzdělávání a umožňují získávat, rozšiřovat, prohlubovat nebo obnovovat znalosti z různých oblastí poznání a kultury a podílejí se tak na celoživotním vzdělávání,
- hrají aktivní roli ve veřejné diskusi o společenských a etických otázkách, při pěstování kulturní rozmanitosti a vzájemného porozumění, při utváření občanské společnosti a přípravě mladých lidí pro život v ní,
- přispívají k rozvoji na národní a regionální úrovni a spolupracují s různými stupni státní správy a samosprávy, s podnikovou a kulturní sférou,
- rozvíjejí mezinárodní a zvláště evropskou spolupráci jako podstatný rozměr svých činností, podporují společné projekty s obdobnými institucemi v zahraničí, vzájemné uznávání studia a diplomů, výměnu akademických pracovníků a studentů.

Z tohoto úvodu ze zákona o vysokých školách č. 111/1998 Sb., je zřejmé, jaký složitý rozměr činnosti vysokých škol je a jak následně bude složité vykazování a účtování o těchto činnostech. Tento článek se proto bude zabývat pouze základními charakteristikami a základními specifiky, které určují způsob účtování a vykazování vysokých škol, a to především veřejných. Dále stručně načrtnu základní problémy, se kterými se potýká účetnictví veřejných vysokých škol, a závěrem shrnu přehled základních legislativních norem pro tuto tématickou oblast.

Vysoké školy jsou v ČR právní osobou, která je veřejná, soukromá nebo státní (vojenské a policejní VŠ).

SOUKROMÁ VYSOKÁ ŠKOLA

Soukromá vysoká škola (většinou zřízena podle Obchodního zákoníku nebo podle zákona č. 248/1995 Sb., o obecně prospěšných společnostech) je oprávněna působit jako soukromá vysoká škola, pokud jí Ministerstvo školství mládeže a tělovýchovy (dále jen ministerstvo) udělilo státní souhlas. Toto oprávnění soukromé vysoké školy je nepřevoditelné a nepřechází na právní nástupce.

Financování soukromé vysoké školy

Právní osoba, která získala oprávnění působit jako soukromá vysoká škola, je povinna zajistit finanční prostředky pro vzdělávací a vědeckou nebo výzkumnou, vývojovou a inovační, uměleckou a další tvůrčí činnost. Ministerstvo může poskytnout soukromé vysoké škole působící jako obecně prospěšná společnost dotaci na uskutečňování akreditovaných studijních programů a programů celoživotního vzdělávání, s nimi spojenou vědeckou, výzkumnou, vývojovou a inovační, uměleckou nebo další tvůrčí činnost. Soukromé vysoké škole může ministerstvo poskytnout dotaci na některá stipendia.

Podmínky dotací, jejich užití a zúčtování se řídí obecnými předpisy pro nakládání s prostředky státního rozpočtu. Poskytování dotací soukromým vysokým školám na výzkum a vývoj se řídí zvláštními právními předpisy upravujícími podporu výzkumu a vývoje.

Vykazování hospodářských výsledků

Soukromá vysoká škola je povinna (mimo povinnosti vyplývající ze zákona, podle kterého byla zřízena) každoročně vypracovat, předložit ministerstvu a jako neperiodickou publikaci zveřejnit výroční zprávu o činnosti a v případě, že obdržela dotaci, i výroční zprávu o hospodaření vysoké školy v termínu a formě, kterou stanoví ministr, a dále provádět pravidelně hodnocení činnosti vysoké školy a zveřejňovat jeho výsledky. Dále je povinna oznámit ministerstvu, že na soukromou vysokou školu byl prohlášen nebo ukončen konkurs podle předpisů upravujících úpadek, způsoby jeho řešení a také oznámit ministerstvu zánik právní osoby, která získala oprávnění působit jako soukromá vysoká škola.

Výroční zpráva o činnosti a výroční zpráva o hospodaření, dlouhodobý záměr soukromé vysoké školy a výsledky hodnocení činnosti soukromé vysoké školy musí být veřejně přístupné.

VEŘEJNÁ VYSOKÁ ŠKOLA

Veřejná vysoká škola se zřizuje a zrušuje zákonem. Zákon též stanoví její název a sídlo. Veřejná vysoká škola se může sloučit nebo splynout jen s jinou veřejnou vysokou školou a rozdělit se může jen na jiné veřejné

vysoké školy. Tyto změny je možné provést pouze zákonem. V případě zrušení, sloučení, splynutí nebo rozdělení veřejné vysoké školy zákon též stanoví, na které právnické osoby přechází její majetek a závazky.

Financování veřejné vysoké školy

Jedním ze základních dokumentů veřejné vysoké školy je statut, který obsahuje mimo jiné název, sídlo a typ vysoké školy, vymezení obsahu, podmínek a četnosti hodnocení činnosti, organizační strukturu, ale především pravidla hospodaření veřejné vysoké školy.

Hospodaření veřejné vysoké školy se řídí rozpočtem veřejné vysoké školy, který je sestavován na kalendářní rok a nesmí být sestavován jako deficitní.

Příjmy rozpočtu veřejné vysoké školy jsou zejména:

- a) příspěvek ze státního rozpočtu na vzdělávací a vědeckou, výzkumnou, vývojovou a inovační, uměleckou nebo další tvůrčí činnost (dále jen „příspěvek“),
- b) podpora výzkumu, experimentálního vývoje a inovací z veřejných prostředků podle zvláštního právního předpisu,
- c) dotace ze státního rozpočtu (dále jen „dotace“),
- d) poplatky spojené se studiem,
- e) výnosy z majetku,
- f) jiné příjmy nebo jiné příspěvky ze státního rozpočtu, ze státních fondů, z Národního fondu a z rozpočtů obcí a krajů,
- g) výnosy z doplňkové činnosti,
- h) příjmy z darů a dědictví.

Poskytování příspěvku a dotací

Veřejná vysoká škola má nárok na příspěvek ze státního rozpočtu a přísluší jí záloha na tento příspěvek stanovená na základě rozhodných údajů podle stavu k 31. říjnu předchozího kalendářního roku. Příspěvek je z rozpočtové kapitoly poskytován podle obecných předpisů pro poskytování prostředků státního rozpočtu pro dotace. Ministerstvo rozhodnutím stanoví, zda poskytovaný příspěvek nebo dotace je účastí státního rozpočtu na financování programu, přičemž příspěvek nebo dotace na stavbu je vždy, s výjimkou její údržby a oprav, účastí státního rozpočtu na financování programu, je-li vyšší než 10 mil. Kč.

Veřejná vysoká škola má nárok na dotaci na svůj rozvoj. Veřejné vysoké škole se může poskytnout dotace zejména na ubytování a stravování studentů. Podmínky dotací, jejich užití a zúčtování se řídí obecnými předpisy pro nakládání s prostředky státního rozpočtu a zvláštními předpisy upravujícími podporu výzkumu a vývoje.

Pro stanovení výše příspěvku je rozhodný typ a finanční náročnost akreditovaných studijních programů a programů celoživotního vzdělávání, počet studentů a dosažené výsledky ve vzdělávací a vědecké, výzkumné, vývojové a inovační, umělecké nebo další tvůrčí

činnosti a jejich náročnost. Pro výši příspěvku je též rozhodný dlouhodobý záměr veřejné vysoké školy a dlouhodobý záměr vzdělávací a vědecké, výzkumné, vývojové a inovační, umělecké a další tvůrčí činnosti pro oblast vysokých škol vypracovaný ministerstvem a jeho každoroční aktualizace. Pro stanovení výše dotací je rozhodný dlouhodobý záměr veřejné vysoké školy a dlouhodobý záměr ministerstva.

O poskytnutí příspěvku rozhoduje ministerstvo rozhodnutím na základě žádosti veřejné vysoké školy. Ministerstvo v rozhodnutí uvede účel, na který je příspěvek určen, výši poskytované částky a stanoví další podmínky a povinnosti podle povahy účelu, na který je příspěvek poskytnut, nebo podle akreditovaného studijního programu, na jehož uskutečňování je příspěvek určen. Pro ostatní náležitosti rozhodnutí se použijí přiměřeně ustanovení zvláštního zákona pro vydání rozhodnutí o poskytování dotací ze státního rozpočtu a pro rozhodování o odnímání dotací. Příspěvek ministerstvo poskytne převodem ze svého účtu na bankovní účet veřejné vysoké školy.

Veřejná vysoká škola je povinna čerpat a používat příspěvek v souladu s účelem, jehož má být dosaženo, a podle zvláštních právních předpisů upravujících účetnictví. Zůstatky příspěvku na konci každého kalendářního roku veřejná vysoká škola převede pro další kalendářní roky do svých fondů.

Za vypořádání příspěvku se státním rozpočtem v příslušném rozpočtovém roce se považuje jeho vyčerpání v souladu s tímto zákonem a se zvláštním zákonem upravujícím rozpočtová pravidla, převedení do fondů pro další kalendářní rok nebo odejmutí příspěvku.

Fondy

Specifickou oblastí hospodaření veřejných vysokých škol je zřizování a obhospodařování fondů, a to vlastního a ostatních účelových fondů.



Vlastní jmění

Vlastní jmění je vlastním zdrojem krytí majetku účetní jednotky. Na příslušném účtu účtové skupiny 90 účtují všechny účetní jednotky, které mají vlastní majetek jako zdroj krytí dlouhodobého a krátkodobého majetku, podle předpisů, platných pro jednotlivé druhy účetních jednotek, tvorbu a snížení vlastního jmění.

Ve prospěch příslušného účtu účtové skupiny 90 – Vlastní jmění se účtuje vklad zakladatele, pokud tak stanovuje zvláštní právní předpis, a dále také:

- přijatá dotace nebo finanční dar na pořízení dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku, určeného pro vlastní činnost účetní jednotky,
- bezúplatně nabytý dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek, určený pro vlastní činnost účetní jednotky,
- převod zisku (nebo jeho části) za minulé účetní období z příslušného účtu účtové skupiny 93 – Výsledek hospodaření, pokud se nepřevádí do fondů,
- převod zdrojů z fondů při pořízení dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku,
- převod zdrojů při zrušení nebo snížení fondů, pokud to vyplývá ze zvláštních právních předpisů, stanov, apod.,
- pořizovací cena nově zjištěného a v účetnictví doposud nezaúčtovaného neodpisovaného dlouhodobého majetku.

Na vrub příslušného účtu účtové skupiny 90 se účtuje zejména:

- převod ztráty za minulé účetní období (do výše zůstatku vykázaném na tomto účtu) z příslušného účtu účtové skupiny 93 – Výsledek hospodaření,
- povinnost finančního vypořádání dotace poskytnuté v minulých letech v případech, kdy se vztahovala k vlastní činnosti,
- pořizovací cena bezúplatně předaného dlouhodobého majetku snížená o vyúčtované oprávkky,
- převod zdrojů do fondu pokud to vyplývá ze zvláštních právních předpisů, stanov, apod.,
- poměrná část odpisů majetku pořízeného z dotace účtovaná do výnosů.

Ostatní fondy

Ostatní fondy obsahují zdroje účetní jednotky, které jsou účelově určeny a nejsou zdrojem vlastního jmění. Není však vyloučena možnost převodu zdrojů z vlastního jmění do fondů. Tvorba a čerpání fondů se řídí příslušnými právními předpisy, statutem či jinými interními předpisy účetní jednotky, případně rozhodnutím oprávněného orgánu účetní jednotky. Fondy se tvoří ze zisků po zdanění dosažených účetní jednotkou v předcházejících účetních obdobích, případně převody zdrojů z jiných fondů nebo z vlastního jmění a z dalších účelově určených zdrojů přijatých účetní jednotkou.

Způsob tvorby a čerpání fondů má zajistit časovou a věcnou souvislost účtování podle ustanovení § 3 odst. 1 zákona o účetnictví. Účty účtové skupiny 91 – Fondy nemohou vykazovat aktivní zůstatek.

Fondy tvořené ze zisku, ve kterých podmínky převodu prostředků mezi těmito fondy upravuje vnitřní předpis veřejné vysoké školy, jsou:

- rezervní fond určený zejména na krytí ztrát v následujících účetních obdobích,
- fond odměn,
- fond provozních prostředků, který se tvoří též ze zůstatku příspěvku,
- fond reprodukce investičního majetku, tvoří se též z odpisů a zůstatku příspěvku.

Fondy tvořené z ostatních zdrojů, které nelze vzájemně s ostatními fondy převádět, jsou:

- stipendijní fond, tvorba z poplatků za studium podle § 58 zákona o vysokých školách,
- fond sociální, tvorba základním přídělem na vrub nákladů veřejné vysoké školy do výše 2 % z ročního objemu nákladů veřejné vysoké školy zúčtovaných na mzdy, náhrady mzdy a odměny za pracovní pohotovost,
- fond účelově určených prostředků, který je vytvářen z:
 - a) účelově určených darů, s výjimkou darů určených na pořízení a technické zhodnocení dlouhodobého majetku,
 - b) účelově určených peněžních prostředků ze zahraničí,
 - c) účelově určených veřejných prostředků, včetně prostředků účelové a institucionální podpory výzkumu a vývoje z veřejných prostředků, které nemohly být veřejnou vysokou školou použity v rozpočtovém roce, ve kterém jí byly poskytnuty. Účelově určené prostředky může veřejná vysoká škola převést do fondu účelově určených prostředků do výše 5 % objemu účelově určených veřejných prostředků poskytnutých veřejné vysoké škole na jednotlivé projekty výzkumu a vývoje či výzkumné záměry v daném kalendářním roce; v případě jiné podpory z veřejných prostředků do výše 5 % objemu této podpory poskytnuté veřejné vysoké škole v daném kalendářním roce. Převod účelově určených prostředků veřejná vysoká škola písemně oznámí jejich poskytovateli. Prostředky fondu účelově určených prostředků může veřejná vysoká škola použít v dalších letech trvání projektu pouze k účelu, ke kterému jí byly poskytnuty.

Podmínky tvorby a užití fondů stanoví vnitřní předpis veřejné vysoké školy. Fondy mohou mít svůj peněžní účet. Zůstatky fondů k 31. prosinci běžného roku se převádějí do následujícího rozpočtového roku.

Zdroji stipendijního fondu jsou převody poplatků za studium dle zákona o vysokých školách a převody daňově uznatelných výdajů podle zvláštního předpisu. Veřejná vysoká škola může rozdělovat do fondů zisk po zdanění pouze v případě, že byla uhrazena případná ztráta z minulých období. Zůstatky fondů k 31. prosinci

běžného roku se převádějí do následujícího rozpočtového roku. Použití prostředků fondů a podmínky převodu prostředků mezi fondy upravuje vnitřní předpis veřejné vysoké školy; veřejná vysoká škola je povinna zajistit, aby prostředky fondů vytvořené převodem zůstatku příspěvku podle věty první použila pouze na financování své činnosti, kterou se neúčastní hospodářské soutěže na společném trhu ani ji nemůže touto činností ovlivnit.

Podmínky tvorby a užití fondů stanoví vnitřní předpis veřejné vysoké školy tak, aby prostředky získané ze zisku pocházejícího z provádění základního výzkumu, aplikovaného výzkumu nebo experimentálního vývoje a šíření jejich výsledků prostřednictvím výuky, publikování nebo převodem technologií, které byly podpořeny z veřejných prostředků, byly využity zpětně pouze na tyto činnosti nebo na šíření jejich výsledků nebo na výuku.

Prostředky rozpočtu se používají pouze na financování činností, pro které byla veřejná vysoká škola zřízena, a na financování doplňkové činnosti.

Ve prospěch fondů se účtuje tvorba fondů (zvýšení fondu) podle výše uvedeného, například:

- tvorba fondu z finančních prostředků nabytých za účelem darování jiným osobám v souladu s hlavní činností účetní jednotky, se souvztažným zápisem na vrub příslušných majetkových účtů nebo příslušného účtu účtové skupiny 22 – Účty v bankách, případně 21 – Peníze,
- tvorba fondu ze zisku po zdanění, se souvztažným zápisem na vrub příslušného účtu účtové skupiny 93 – Výsledek hospodaření.

Na vrub fondů se účtuje čerpání fondů (snížení fondu) podle výše uvedeného, například:

- převod zdrojů při pořízení dlouhodobého majetku pro vlastní činnost účetní jednotky souvztažně ve prospěch příslušného účtu účtové skupiny 90 – Vlastní jmění (např. fond reprodukce investičního majetku),
- darování peněžních prostředků a majetku jiným osobám v souladu s hlavní činností účetní jednotky, příslušného účtu účtové skupiny 22 – Účty v bankách, případně 21 – Peníze. Pokud se z darovaných finančních prostředků pro jiné osoby pořídí majetek nebo služby, zúčtuje se snížení fondu ve prospěch příslušného účtu účtové skupiny 64 – Ostatní výnosy.

Během účetního období je možno tvorbu fondů účtovat na vrub příslušného účtu účtové skupiny 90 – Vlastní jmění nebo příslušného účtu účtové skupiny 93 – Výsledek hospodaření v souladu s předpisy platnými pro jednotlivé druhy účetních jednotek.

Majetek veřejné vysoké školy

Veřejná vysoká škola vlastní majetek potřebný k činnosti, pro které byla zřízena. Majetkem veřejné vysoké školy jsou věci, byty a nebytové prostory,

práva a jiné majetkové hodnoty. O nakládání s majetkem veřejné vysoké školy rozhoduje rektor, orgány nebo osoby, o nichž to stanoví statut veřejné vysoké školy. V některých případech uvedených v zákoně o vysokých školách rozhoduje rektor po předchozím souhlasu správní rady veřejné vysoké školy. Veřejná vysoká škola může nabývat pouze cenné papíry vydané státem nebo cenné papíry, za jejichž splacení se stát zaručil, nebo cenné papíry obchodní společnosti, do které veřejná vysoká škola vložila majetek.

Hospodaření veřejné vysoké školy

Veřejná vysoká škola je povinna majetek užívat k plnění úkolů ve vzdělávací a výzkumné, vývojové a inovační, umělecké nebo další tvůrčí činnosti. Může jej užívat i k doplňkové činnosti v souladu se zákonem o vysokých školách. V doplňkové činnosti veřejná vysoká škola vykonává za úplatu činnost navazující na její



vzdělávací a výzkumnou, vývojovou a inovační, uměleckou nebo další tvůrčí činnost nebo činnost sloužící k účinnějšímu využití lidských zdrojů a majetku.

Veřejná vysoká škola není oprávněna k převzetí ručení za peněžité dluh jiné osoby, ke zřízení zástavního práva k nemovitosti a stát se společníkem veřejné obchodní společnosti nebo komplementářem komanditní společnosti. Dále veřejná vysoká škola není oprávněna vkládat do obchodní společnosti nebo družstva nemovité věci nabyté do vlastnictví veřejných vysokých škol z vlastnictví státu, poskytnutý příspěvek a poskytnutou dotaci.

Stát neručí za závazky veřejné vysoké školy.

Veřejná vysoká škola účtuje v soustavě podvojného účetnictví, ve kterém je povinna důsledně oddělit náklady a výnosy spojené s doplňkovou činností. V ostatním platí pro veřejnou vysokou školu obecné předpisy o účetnictví. Za účelné využívání příspěvků a dotací a za vypořádání dotací se státním rozpočtem a za

řádné hospodaření s majetkem veřejné vysoké školy je ministři odpovědný rektor.

Další povinnosti veřejné vysoké školy v oblasti vykazování

Veřejná vysoká škola je povinna:

- každoročně vypracovat, předložit ministerstvu a jako neperiodickou publikaci zveřejnit výroční zprávu o činnosti a výroční zprávu o hospodaření vysoké školy v termínu a formě, kterou stanoví ministr opatřením, které je zveřejněno ve Věstníku ministerstva,
- vypracovat, projednat s ministerstvem a zveřejnit dlouhodobý záměr veřejné vysoké školy v termínu a formě, kterou stanoví ministr,
- poskytovat Akreditační komisi a ministerstvu na jejich žádost ve stanovených termínech a bezplatně informace potřebné pro jejich činnost podle tohoto zákona,
- poskytovat uchazečům o studium, studentům a dalším osobám informační a poradenské služby související se studiem a s možností uplatnění absolventů studijních programů v praxi,
- činit všechna dostupná opatření pro vyrovnání příležitostí studovat na vysoké škole,
- provádět pravidelné hodnocení činnosti vysoké školy a zveřejňovat jeho výsledky,
- na úřední desce zveřejňovat seznam akreditovaných studijních programů, které uskutečňuje, včetně jejich typu, členění na studijní obory, formy výuky a standardní doby studia a seznam oborů, ve kterých je oprávněna konat habilitační řízení nebo řízení ke jmenování profesorem, s uvedením fakulty, je-li studijní program nebo obor, ve kterém je oprávněna konat habilitační řízení nebo řízení ke jmenování profesorem, akreditován na fakultě.

Výroční zpráva o činnosti veřejné vysoké školy obsahuje mimo jiné:

- přehled činností vykonávaných v kalendářním roce,
- výsledky hodnocení činnosti vysoké školy,
- změny vnitřních předpisů a změny v orgánech vysoké školy, k nimž došlo v průběhu roku,
- další údaje stanovené správní radou veřejné vysoké školy.

Výroční zpráva o hospodaření veřejné vysoké školy obsahuje mimo jiné:

- roční účetní závěrku a zhodnocení základních údajů v ní obsažených,
- výrok auditora k roční účetní závěrce, pokud byla auditorem ověřena,
- přehled o peněžních příjmech a výdajích,
- přehled rozsahu příjmů a výnosů v členění podle zdrojů,
- vývoj a konečný stav fondů,
- stav a pohyb majetku a závazků,

- úplný objem nákladů v členění na náklady pro plnění činností doplňkových a ostatních.

Výroční zpráva o činnosti a výroční zpráva o hospodaření, dlouhodobý záměr veřejné vysoké školy a výsledky hodnocení činnosti veřejné vysoké školy musí být veřejně přístupné.

Účetní závěrku veřejné vysoké školy tvoří:

- Rozvaha (sumář za vysokou školu),
- Výkaz zisků a ztrát, rozdělený na hlavní činnost a hospodářskou činnost (sumář za vysokou školu – škola, koleje a menzy a vysokoškolské zemědělské a lesní statky),
- Doplňující údaje pro veřejné vysoké školy v provedení – sumář za vysokou školu, kde jsou uvedeny především údaje o financování a ze zúčtování jednotlivých účelových dotací a příspěvků a fondy,
- Příloha k účetní závěrce dle vyhlášky č. 504/2002 Sb.

Účtový rozvrh vysoké školy se musí těmto potřebám ve vykazování přizpůsobit, a to nejen ve druhových položkách účtů a dle organizační struktury školy, ale i dle zdrojů financování, které jsou obrazně řečeno v horizontálním členění průřezově přes celou organizaci, což v minulosti činilo velké problémy v informačních systémech, a programátoři se tomuto požadavku musejí přizpůsobit.

Účtový rozvrh představuje klasifikaci operací a dalších případů (aktiva, pasiva, výdaje, příjmy, odpisy, ztráty apod.) podle jejich ekonomické, právní a účetní podstaty. Vymezuje organizaci knih, se kterými pracují účetní. Nezbytností je řádný systém pro sledování plnění schválených výdajových ukazatelů rozpočtu (rozpočtové účetnictví nebo účetnictví rozpočtových výdajů). Je nutný k vykazování operací ve všech fázích výdajového cyklu. Zahrnuje sledování pohybů mezi rozpočtovými účty, zejména mezi zdrojovými účty (např. účet schválených rozpočtových výdajů/závazných ukazatelů rozpočtu a jejich dalšího rozpisu), účty závazků, účty výdajů ve fázi ověření a platebními účty. Všechny operace je nutné rozdělit do jednotlivých kategorií podle systému rozpočtové klasifikace, a to v každé fázi výdajového cyklu. Výdaje je nutné zúčtovat co nejdříve poté, co je ověřeno dodání. Přinejmenším to platí pro víceleté smlouvy a pro rozsahem významné smlouvy. Ve finančních výkazech a zprávách by se měly závazky odlišovat od výdajů. Navíc by se měly monitorovat všechny objednávky bez ohledu na to, zda byly naplněny, či nikoliv.

Základní problematické otázky v oblasti vykazování vysokých škol

- Rozlišení činností vysoké školy* na hlavní a doplňkovou (zákon o vysokých školách), hospodářskou (účetnictví – vyhláška č. 504/2002 Sb.), výdělečnou (zákon o dani z příjmu) a ekonomickou (zákon o dani z přidané hodnoty). Tyto činnosti se odvozují primárně od zdro-

jů financování a souvisí s pojmovou nejednotností v daňových zákonech, legislativě v oblasti účetnictví a zákonu o vysokých školách. V podstatě se dá zjednodušeně definovat hlavní činnost jako ta, která vyplývá ze zákona o vysokých školách a měla by to být činnost na základě akreditací, a doplňková jako ta, kterou vysoká škola provádí za úplatu a není akreditovaná. Hospodářská činnost je zřejmě opomenutý název ve výkazech, protože již v roce 1998 vydalo ministerstvo vysvětlení, že pokud je v předpisech o účetnictví použit termín „hospodářská činnost“, rozumí se jím pro veřejné vysoké školy doplňková činnost podle zvláštního předpisu (zákonu o vysokých školách). Výdělečná činnost je činnost zdaňovaná dle zákona o dani z příjmu, a tou se u vysokých škol rozumí veškeré příjmy ze všech činností mimo příjmů z investičních transferů a úroků z vkladů na běžném účtu. Pojem ekonomická činnost je uveden v definici předmětu daně v zákoně o dani z přidané hodnoty a je otázkou, do jaké míry se tato činnost shoduje s činností doplňkovou (viz článek Daně a neziskové organizace).

- *Peněžní báze a akruální báze* ve vykazování. Použitá účetní báze vymezuje účetní principy určující, kdy se operace stanou součástí finančních výkazů. Pokladní účetnictví uznává výdaje ve fázi platby a zaměřuje se na peněžní toky a zůstatky na účtech. Plně akruální účetnictví se podobá systémům účetnictví pro podnikatelské subjekty a uvádí všechna pasiva a aktiva. Náklady na aktiva se považují za vynaložené, když se toto aktivum použije k poskytnutí nějaké služby. Toto účetnictví tudíž počítá s odpisy a nerealizovanými ztrátami. Problém pro vykazování vysokých škol spočívá v účetnictví vedeném na akruální bázi a na podmínkách poskytovatelů při financování různých programů na vykazování na bázi příjmů a výdajů. Částečně se tento problém vyřešil používáním fondu účelových prostředků (viz výše). K postupné implementaci akruálních principů do účetnictví veřejného sektoru dochází v současnosti také v souvislosti s reformou účetnictví státu a s implementací Mezinárodních účetních standardů pro veřejný sektor (IPSAS)¹¹.
- *Stanovení režijních nákladů* projektů účelových prostředků a dotací, a to především jako výdaj (náklad) uznatelný poskytovatelem. Metody akruálního účetnictví jsou nutné k určení plných nákladů výdajového programu, které zahrnují požadované a vynaložené náklady na zboží a služby v daném období a využití zásob a aktiv (tj. odpisy). Stanovení úplných nákladů programu vyžaduje započítání režijních nákladů; ty mohou být společné několika pro-

gramům a někdy je dokonce nemožné na jednotlivý program je stanovit. V těchto případech je dobré stanovit algoritmus pro rozpočítávání takovýchto nákladů, je však otázkou do jaké míry bude tento algoritmus uznatelným výdajem pro poskytovatele prostředků.

- *Účelové vykazování a druhový výkaz zisku a ztráty (výsledovky)*. Zde dochází za směřování pojmů u finanční kontroly a kontroly čerpání rozpočtu, kdy se sleduje účelové vynakládání prostředků dle druhové výsledovky. Čili v konečné fázi řídicí orgán, kontrolní orgán a audity kontrolují druhové čerpání prostředků místo sledování splnění účelového cíle poskytnutých veřejných zdrojů či rozpočtu.

Finanční kontrola

Zákon o finanční kontrole je v České republice jedním z hlavních legislativních předpisů upravujících kontrolní mechanismy působící ve veřejném sektoru. Veřejné vysoké školy jako organizace veřejné správy jsou povinny se tímto zákonem řídit a dbát na to, aby veřejné finanční prostředky byly využívány efektivně, účelně a hospodárně. Ke splnění tohoto úkolu musí svůj informační systém přizpůsobit podmínkám zákona o finanční kontrole, a to především stanovením útvaru interního auditu a ustanovením funkce příkazce operace a správce rozpočtu.

Oblast finanční kontroly ve veřejné správě České republiky je řešena samostatným zákonem o finanční kontrole a na zákon navazující prováděcí vyhláškou. Zákon stanoví především komplexní vertikální a horizontální systém finanční kontroly jako nedílné součásti řízení na všech stupních veřejné správy. Zaměřuje



¹¹ Viz např. Mejzlík Ladislav: IPSAS – akruální účetnictví pro veřejný sektor. Sborník pedagogické konference (změny účetní a daňové legislativy v roce 2007) ISBN 80-239-8367-9 nebo také Mejzlík Ladislav. Mezinárodní účetní standardy pro veřejný sektor (IPSAS). In: Hora Michal. Mokošova Daša. Účetnictví v procesu světové harmonizace. Praha: Nakladatelství Oeconomica, 2006. s. 159-167. ISBN 80-245-1078-2.

se na jednotné metodické řízení finanční kontroly v celé veřejné správě, vytvoření právních a institucionálních podmínek pro zajištění finanční kontroly veřejných prostředků a prostředků poskytnutých České republice ze zahraničí. Dále zákon stanovuje systém provádění předběžné, průběžné a následné finanční kontroly v působnosti řídicích struktur a kontroly systému řídicí finanční kontroly nezávislými specializovanými útvary.

Do zákona jsou promítnuty obecné principy právních předpisů Evropské unie (dále jen EU), které vyžadují, aby finanční prostředky byly využívány hospodárně, efektivně a účelně.

Zákonem je také zakotvena spolupráce národních kontrolních orgánů s kontrolními orgány EU, včetně realizace finanční kontroly na místě. Současně byly respektovány záměry programu boje proti korupci a za zvýšení ochrany veřejných prostředků při zajišťování úkolů veřejného zájmu.

Všechny zde stručně uvedené podmínky hospodaření vysokých škol musí být implementovány do vnitřních předpisů školy, z nichž některé ještě navíc musí být schvalovány ministerstvem.

Hlavní právní předpisy pro oblast VŠ

- *Zákon o vysokých školách* č. 111/1998 Sb., ze dne 22. dubna 1998 – základní zákon upravující vznik a postavení veřejných vysokých škol.
- *České účetní předpisy* – soubor tří hlavních právních předpisů určujících regulaci účetnictví v České republice. Patří sem tyto právní normy:
 - *Zákon o účetnictví* (č. 563/1991 Sb.). Zákon stanoví v souladu s právem Evropských společenství rozsah a způsob vedení účetnictví a požadavky na jeho průkaznost.
 - *Prováděcí vyhlášky k zákonu o účetnictví*. Vyhlášek, kterými se „provádějí některá ustanovení zákona o účetnictví“ je šest a vyplývají z § 4 odstavce 8 zákona o účetnictví. Vyhlášky se podle charakteru účetních jednotek a jejich činností podrobněji zabývají rozsahem a způsobem sestavování účetní závěrky, obsahovým vymezením položek účetních výkazů, směrnou účtovou osnovou a postupy zahrnování účetních jednotek do konsolidačního celku a konsolidované účetní závěrky. Pro vysoké školy je určena vyhláška (č. 504/2002 Sb.) pro účetní jednotky, u kterých hlavním předmětem činnosti není podnikání.
 - *České účetní standardy*. Podle § 36 zákona o účetnictví jsou standardy vydány „za účelem docílení souladu při používání účetních metod účetními jednotkami“. Standardy navazují na jednotlivé vyhlášky a jejich obsahem je „popis účetních metod nebo postupy účtování“. Použití

standardů účetními jednotkami se považuje za plnění ustanovení o účetních metodách podle zákona o účetnictví. Vydání standardů se oznamuje ve Sbírce zákonů a Finančním zpravodaji. Standardy platné pro vysoké školy jsou: „České účetní standardy pro účetní jednotky, u kterých hlavním předmětem činnosti není podnikání (standardy pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č. 504/2002 Sb.)“.

- *Zákon o finanční kontrole* č. 320/2001 Sb., ze dne 9. srpna 2001 – vymezuje uspořádání a rozsah finanční kontroly vykonávané mezi orgány veřejné správy, mezi orgány veřejné správy a žadateli nebo příjemci veřejné finanční podpory a uvnitř orgánů veřejné správy. Stanoví předmět, hlavní cíle a zásady finanční kontroly vykonávané nejen podle tohoto zákona ale i podle zvláštních právních předpisů,
- *Vyhláška, kterou se provádí zákon o finanční kontrole* č. 416/2004 Sb. ze dne 28. června 2004,
- *Zákon o rozpočtových pravidlech* č. 218/2000 Sb. (rozpočtová pravidla), ve znění pozdějších předpisů,
- *Zákon o podpoře výzkumu, experimentálního vývoje a inovací z veřejných prostředků* č. 130/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů,
- *Zákon o daních z příjmů* č. 586/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů,
- *Zákon o dani z přidané hodnoty* č. 235/2004 Sb., ve znění pozdějších předpisů.

Poznámka: Tento článek byl zpracován jako jeden z výstupů výzkumného záměru „Rozvoj finanční a účetní teorie a její aplikace v praxi z interdisciplinárního hlediska“ registrační číslo MSM, RP 6138439903.

Jana Ištvánfyová

Dr. Ing. Jana Ištvánfyová Je absolventkou Vysoké školy ekonomické v Praze, obor automatizované systémy řízení. Po skončení VŠE v Praze pracovala v několika podnicích ve funkcích v oblasti informačního systému podniku a jeho financování. V roce 1992 složila auditorské zkoušky a od roku 1993 pracuje jako odborná asistentka na katedře finančního účetnictví a auditingu Fakulty financí a účetnictví VŠE v Praze, kde přednáší především problematiku cenných papírů pro podnikatelské subjekty a kolektivní investování. V této oblasti rovněž obhájila doktorskou disertační práci. Je členkou zkuškového výboru KA ČR a od roku 2006 působí jako vedoucí ekonomického odboru VŠE v Praze. Je známa přednáškovou činností z oblasti účetnictví cenných papírů a účetnictví neziskových organizací. Je autorkou učebních textů a řady článků v odborné literatuře.

Daně a neziskové organizace – veřejné vysoké školy

Neziskové organizace a jejich vymezení



Přemysl
Brewczynski

Zákon o dani z příjmů č. 586/92 Sb., v platném znění (dále jen ZDP) v § 18 odst. 8 vymezuje pro daňové účely okruh neziskových organizací (dále jen

NO), na které se vztahují speciální ustanovení daňových zákonů upravující zvláštní režim zdanění NO v některých oblastech. Veřejné vysoké školy, jejichž vznik a postavení upravuje zákon č. 111/98 Sb. do tohoto okruhu patří. Z textu ZDP je zřejmé, že i obchodní společnosti a družstva mohou mít povahu NO, pokud nejsou založeny za účelem podnikání. U těchto právnických osob je však daňový režim jiný. Takový, jaký se uplatní u dané právní formy takové organizace.

Než začneme v praxi řešit otázku, jaký daňový režim bude u NO uplatněn, musíme přesně určit, jestli organizace, kde řešíme daňové záležitosti, patří do skupiny těch, kterým ZDP přiznává zvláštní statut organizací nezaložených za účelem podnikání, či nikoliv. Dále se budeme zabývat těmi NO, které jsou v ZDP vymezeny jako osoby nezaložené za účelem podnikání.

Některé zvláštnosti v postupu zdanění

Hlavní rozdíly v postupu zdanění podnikatelských subjektů a NO se týkají daně z příjmů právnických osob (dále jen DPPO) a daně z přidané hodnoty (dále jen DPH). Některé rozdíly vyplývají z poněkud odlišných postupů účtování, které upravuje vyhláška MF ČR a příslušné účetní standardy. Na první pohled se může zdát, že NO mají v rámci speciálního postupu zdanění výhodnější postavení oproti pod-

nikatelským subjektům, protože pro NO existuje řada úlev v definici předmětu daně, osvobození od daně u některých příjmů, které jsou předmětem zdanění, zavedení speciálních položek snižujících základ daně NO apod. V daňové praxi to, co se může zdát teoreticky jako jednoznačná výhoda, výhodou být nemusí.

Typickým případem takové situace u veřejných vysokých škol je uplatňování povinného osvobození od DPH při provádění některých činností, které vyplývají ze statutu nebo poslání NO. Například může jít o plnění související s akreditovanými programy studia. Osvobození dodávek zboží a služeb od daňové povinnosti zde vyvolává zákaz odpočtu DPH u přijatých zdanitelných plnění s nimi přímo souvisejících. Významně také zhoršuje hodnotu koeficientu vypočítaného podle § 76 a následujících ZDPH, který umožňuje alespoň částečný odpočet DPH u přijatých zdanitelných plnění, u kterých nelze jednoznačně určit, zda souvisejí se zdanitelnými plněními uskutečněnými veřejnou vysokou školou nebo plněními osvobozenými od DPH.

Nevýhodou pro NO může být i aplikace ustanovení § 72 odst. 5 ZDPH, podle kterého se provádí

odpočet DPH u přijatých zdanitelných plnění, která souvisejí jak s plněními a zdanitelnými plněními v rámci ekonomické činnosti plátce DPH (tato plnění jsou předmětem daně), tak s plněními s ekonomickou činností plátce nesouvisejícími (tato plnění nejsou předmětem daně), v poměrné výši. Pozorný čtenář namítne, že aplikace tohoto ustanovení platí i pro podnikatelské subjekty. Ano, to je pravda, ale u NO je použití tohoto pro aplikaci komplikovaného ustanovení ZDPH mnohem častější, a podle mých zkušeností může vést ke ztrátám velké části odpočtu DPH.

Pro ilustraci komplikovanosti aplikace tohoto ustanovení zákona se stačí jen zamyslet nad tím, co může být základem pro poměrování odpočtu DPH. Bude to podlahová plocha? Počet studentů? Celkové výnosy? Režijní náklady? Za jakou dobu? Jak stanovíme poměr v prvním zdaňovacím období nebo v prvním kalendářním roce? Jak postupovat, když vlivem podání dodatečného daňového přiznání dojde ke změně poměru? Podle mého názoru, neexistují univerzální odpovědi na tyto otázky. Tato situace samozřejmě zvyšuje daňové riziko.

Při úvahách o způsobu zdanění NO je správné vidět nejméně dvě



strany věci. Na jedné straně je to postup zdanění NO s jeho „výhodami a zvláštnostmi“, na druhé straně jsou to výhody pro ty subjekty, které podporují NO formou darů. Pro veřejné vysoké školy to platí dvojnásob, a to nejen obrazně, ale i skutečně.

Na straně jedné je tu snaha státu ulevit NO v jejich daňových povinnostech, a tím podpořit jejich fungování, a na straně druhé motivovat ostatní daňové poplatníky k podporování těchto neziskových subjektů a přednostně vysokých škol a snížit tak tlak na státní rozpočet. Daňový poplatník, který poskytne dar vysoké škole (nejen veřejné), si může od základu daně odečíst dvojnásobnou hodnotu než u jiných NO, tedy v případě právnických osob 10 % ze základu daně.

Z daňové praxe mohou potvrdit, že tyto „výhody a zvláštnosti“ v systému zdanění NO paradoxně vedou ke komplikovanému způsobu stanovení základu daně a výpočtu daně samotné, k množství položek, u kterých nelze jednoznačně určit, do které kategorie z hlediska zdanění patří, a z toho vyplývající poměrně vysoká míra chyb v oblasti daní u NO, veřejné vysoké školy nevyjímaje. Tyto chyby pak ve svém důsledku mohou stát NO na daňových doměrcích, penále a pokutách více finančních prostředků, než kdyby tito poplatníci měli třeba i tvrdší, ale jednodušší systém zdanění.

Je také fakt, že veřejné vysoké školy a další NO zajišťují funkce, které jsou velmi často službami ve veřejném zájmu. Ekonomika provozu těchto subjektů musí často vystačit na jednotku výkonu s poměrně malými zdroji, protože část, a u veřejných vysokých škol většinu těchto zdrojů, poskytuje stát nebo města a obce, případně fondy EU. A to nejsou dárci a investoři z nejtědřejších. Měřeno absolutními částkami, tyto neziskové subjekty, a zejména veřejné vysoké školy, operují s rozpočty v řádech stovek milionů Kč (ty malé) a miliard korun (ty velké) ročně.

Znamená to, že zde dochází k rozporu mezi požadavky na „levný“ provoz, včetně „levné“ obsluhy účetního a daňového systému na veřejných vysokých školách a jiných NO. Na straně druhé je tu značná složitost tvorby, kontroly a obsluhy tohoto systému a správy vybíraných daní.

Pro mě z toho plyne závěr pro daňové legislativce v oblasti NO: *Méně odchylek od standardního daňového systému, zjednodušení metod určujících daňový základ a výpočet daně a důraz na to, co je v konečném výsledku nejdůležitější, kolik veřejná vysoká škola nebo jiná NO odvádí do státního rozpočtu na daních v poměru k tomu, kolik prostředků z tohoto zdroje čerpá.*

Zdanění v oblasti DPPO

Stanovení předmětu daně

V této oblasti se podnikatelské i NO řídí obecným principem obsaženým v § 18 odst. 1 ZDP, podle kterého předmětem DPPO jsou příjmy (výnosy) z veškeré činnosti a z nakládání s veškerým majetkem (dále jen „příjmy“), není-li v ZDP stanoveno jinak.

Tento základní princip je pro všechny daňové subjekty modifikován ustanovením § 18 odst. 2. Ten jasně vymezuje, které příjmy nejsou předmětem DPPO. Nás z pohledu NO budou zajímat především příjmy získané zděděním nebo darováním nemovitosti, movité věci nebo majetkového práva, s výjimkou z nich plynoucích příjmů. V daňové praxi to znamená, že u tohoto druhu příjmů jsem povinen odděleně sledovat výdaje (náklady) s nimi související, abych tak naplnil ustanovení § 18 odst. 7 ZDP.

A dále v § 18 odst. 3 a 4 ZDP speciálně a odchylečně od podnikatelských pro NO organizace určuje, jaké příjmy jsou vždy předmětem DPPO a za jakých podmínek není tzv. hlavní činnost NO, tj. ta činnost, která je ve zřizovací listině či statutu obsažena, předmětem DPPO. Jak známo, předmětem DPPO u NO jsou vždy příjmy z reklam, z členských příspěvků a příjmy z nájem-

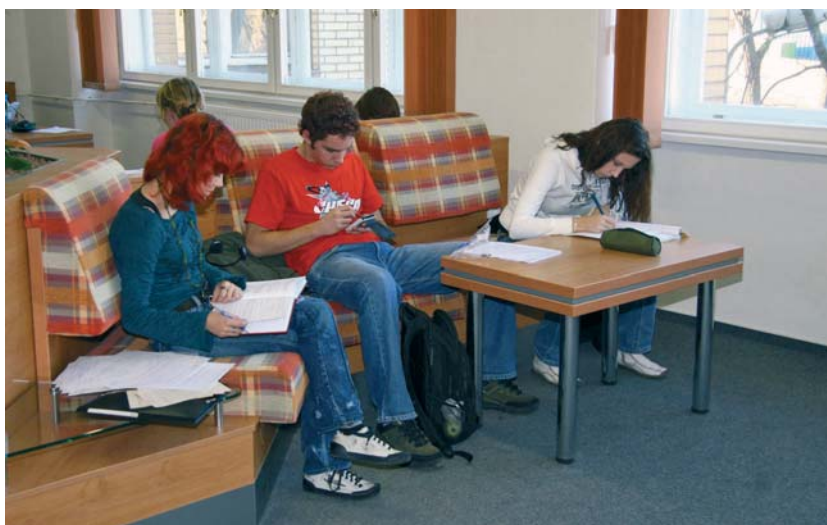
ného, i když by byla tato činnost podle zřizovací listiny nebo statutu zahrnuta do hlavní činnosti NO.

Pro hlavní činnost NO platí, že předmětem daně nejsou příjmy z činností vyplývajících z jejich poslání za podmínky, že náklady (výdaje) vynaložené podle tohoto zákona v souvislosti s prováděním těchto činností jsou vyšší. Přičemž činnosti, které jsou posláním těchto poplatníků, jsou stanoveny buď zvláštními předpisy, statutem, stanovami, zřizovacími nebo zakladatelskými listinami.

Splnění podmínky uvedené v předcházejícím odstavci se posuzuje za celé zdaňovací období podle jednotlivých druhů činností. Pokud je činnost prováděna za dvojí ceny, kdy v prvním případě dosažené příjmy (výnosy) jsou nižší nebo rovnající se souvisejícím nákladům (výdajům) vynaloženým na jejich dosažení, zajištění a udržení (dále jen daňové výdaje), a ve druhém případě jsou dosažené příjmy (výnosy) vyšší než související daňové výdaje, zdaňují se příjmy (výnosy) z té činnosti, která je vykonávána za ceny, kdy příjmy převyšují související daňové výdaje.

V daňové praxi to opět znamená, že účetnictví, které je ze zákona závazným podkladem pro stanovení daňové povinnosti, musí být vedeno velmi přesně a musí být hluboce členěné, aby mohlo operativně poskytnout potřebná výchozí data pro sestavení daňového přiznání.

Zvláštní režim z pohledu DPPO mají u NO dotace. Příjmy z titulu dotací, příspěvků na provoz a jiných podpor ze státního rozpočtu, rozpočtu kraje a rozpočtu obce poskytnutých podle zvláštních právních předpisů, z prostředků poskytnutých státními fondy, z prostředků poskytnutých z rozpočtu Evropské unie nebo veřejných rozpočtů cizích států, a dále příjmy krajů a obcí plynoucí z výnosu daní nebo podílu na nich, výnosu poplatků a peněžních odvodů, které jsou podle zvláštních zákonů příjmem kraje a obce, nejsou předmětem DPPO. Totéž platí i pro příjmy z titulu úroků z vkladů na běžném účtu.



Situaci dále komplikuje § 18 odst. 7 ZDP, který praví, že NO jsou povinny vést účetnictví tak, aby nejspíše 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).

Veřejné vysoké školy mají na rozdíl od ostatních NO v § 18 odst. 5 ZDP stanovenou výjimku z obecně platného principu zdanění příjmů NO uvedeného v § 18 odst. 3 a 4. Předmětem daně jsou všechny příjmy s výjimkou příjmů z investičních transferů a z úroků z vkladů na běžném účtu.

Příjmy osvobozené od daně

Příjmy, které jsou předmětem daně, avšak jsou od daně osvobozené, jsou, jak známo, pro právnické osoby určeny v § 19 ZDP. U NO se teoreticky může vyskytnout celá paleta těchto osvobození, která přicházejí v úvahu i pro podnikatelské subjekty, a to v oblasti činnosti, která není pro NO činností hlavní.

Specifická osvobození pro NO jsou obsažena v § 19, odst. 1 písmena a), b), ch), r) a y). Jedná se především o členské příspěvky, výnosy z kostelních sbírek a církevních úkonů, příjmy jako odvod z her a loterií, příjmy z pronájmu majetku a výnosů z majetku nadace a nadačního fondu, úrokové příjmy z veřejné sbírky.

Co se týče praktického dopadu, v účetnictví NO tedy vzniká další skupina speciálně sledovaných příjmů (výnosů), ke kterým musíme evidovat samostatně daňové výdaje (náklady). Pokud naplní veřejná vysoká škola podmínky osvobození od DPPO, vztahuje se i na ni v plném rozsahu. Osobně jsem přesvědčený, že to u veřejných vysokých škol je spíše výjimečná záležitost.

Položky snižující základ daně

Podle § 20 odst. 7 ZDP mohou NO základ DPPO zjištěný podle výsledků účetnictví, upravený podle § 23 ZDP, dále snížit až o 30 %, maximálně však o 1 milion Kč, použijí-li prostředky získané takto dosaženou úsporou daňové povinnosti ke krytí nákladů (výdajů) souvisejících s činnostmi, z nichž získané příjmy nejsou předmětem daně, a to nejspíše ve třech bezprostředně následujících zdaňovacích obdobích. V případě, že 30% snížení činí méně než 300 tisíc Kč, lze odečíst částku ve výši 300 tisíc Kč, maximálně však do výše základu daně.

Veřejné vysoké školy a veřejné výzkumné instituce mohou základ daně upravený podle § 23 a snížený o případnou daňovou ztrátu dále snížit až o 30 %, maximálně však o 3 miliony Kč, použijí-li prostředky získané takto dosaženou úsporou daňové povinnosti v následujícím zdaňovacím období ke krytí nákladů (výdajů) na vzdělávání, vědecké, výzkumné, vývojové nebo umělecké

činnosti. V případě, že 30% snížení činí méně než 1 milion Kč, mohou odečíst částku ve výši 1 milion Kč, maximálně však do výše základu daně.

Způsob prokázání použití takových uspořené prostředků při daňové kontrole je stále citlivou věcí a názory pracovníků MF ČR na tuto otázku se různí. V případě, že veřejná vysoká škola neunesse důkazní břemeno, bude podle ustanovení § 23 odst. 3 písm a) bod 9 ZDP zvýšen základ daně veřejné vysoké školy o výši prostředků nebo jejich část, o které byl snížen základ daně podle § 20 odst. 7, a to v takové výši, v jaké takto získané prostředky nebyly použity v souladu s podmínkou pro snížení základu daně, a to v tom zdaňovacím období, ve kterém poplatník končí činnost nebo končí stanovená lhůta pro použití prostředků.

Editační povinnost správce daně podle § 24a ZDP

Největší komplikací z hlediska správného určení základu daně u NO je bezesporu rozdělení takových výdajů, které jsou daňovými výdaji, avšak nelze je jednoznačně přiřadit pouze k příjmům, které jsou předmětem daně nebo jsou od daně osvobozené.

Díky trvalému tlaku KDP ČR a dalších odborných institucí se postupně podařilo do znění ZDP prosadit princip editační povinnosti správce daně. A tak podle § 24a ZDP poplatník, kterému vzniknou výdaje (náklady) související se zdanitelnými příjmy a příjmy, které nejsou předmětem daně nebo jsou od daně osvobozeny, může požádat příslušného správce daně o vydání rozhodnutí o závazném posouzení, zda za příslušné zdaňovací období způsob jeho rozdělení jím vynaložených výdajů (nákladů) odpovídá ustanovením zákona, především §§ 23 a 24 ZDP.

V žádosti o vydání rozhodnutí o závazném posouzení způsobu rozdělení výdajů (nákladů) poplatník uvede identifikační údaje, strukturu dosažených příjmů,

výši jednotlivých dotací, příspěvků a podpor poskytnutých z veřejných zdrojů s uvedením jejich účelu a poskytovatele, výši a stručný popis jednotlivých vynaložených výdajů (nákladů) souvisejících jednak se zdanitelnými příjmy, jednak s příjmy, které nejsou předmětem daně nebo jsou od daně osvobozeny, a výši těchto jednotlivých druhů příjmů, které mají být předmětem posouzení. Dále uvede údaje o majetku používaném na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů a u majetku, ke kterému má vlastnické právo, i rozsah jeho využívání v souvislosti s těmito příjmy, zdůvodnění navrhovaného způsobu rozdělení výdajů (nákladů) souvisejících s jednotlivými druhy příjmů, zdaňovací období, kterého se má rozhodnutí o závazném posouzení způsobu rozdělení výdajů (nákladů) týkat a návrh výroku rozhodnutí o závazném posouzení způsobu rozdělení výdajů (nákladů).

Slevy na dani

Stejně jako ostatní poplatníci mají NO podle § 35 ZDP možnost snížit částku DPPO o částku slevy ve výši 18 000 Kč za každého zaměstnance se zdravotním postižením, s výjimkou zaměstnance s těžším zdravotním postižením. NO mají slevu ve výši 60 000 Kč za každého zaměstnance s těžším zdravotním postižením nebo polovinu daně vypočítané ze základu daně vykázaného z činností provozovaných NO, zaměstnávající nejméně 25 zaměstnanců, u nichž podíl zaměstnanců, kteří jsou osobami se zdravotním postižením činí více než 50 % průměrného ročního přepočteného počtu všech jejich zaměstnanců.

Zdanění v oblasti DPH a spotřební daně

Legislativní vývoj, osoby povinné k dani a předmět DPH

Uplatňování DPH v podmínkách NO, veřejné vysoké školy nevyvíjíma, se zásadním způsobem změnilo v souvislosti s euronovelou ZDPH č. 235/2004 Sb. Tato novela přinesla

do našeho právního řádu plnou aplikaci směrnic Rady EU k DPH. Projevilo se to především v definici předmětu DPH, osob povinných k dani a osob registrovaných k dani.

Zatímco před touto euronovelou DPH prakticky kopírovala DPPO, tzn., že jak veřejné vysoké školy, tak i ostatní NO, které nevykonávaly rozsáhlou doplňkovou činnost v oblastech podléhajících zdanění DPH, nemusely být registrovanými plátcí DPH.

Dnes je koncepce ZDPH postavena na definici osoby povinné k dani a uskutečňování ekonomických činností. Takže prakticky každá NO, která provádí za úplatu služby nebo pořizuje zboží či služby z EU, je osobou povinnou k dani, tj. „čekatelem“ na registraci k DPH. Takže dnes jsou všechny veřejné vysoké školy (střední a velké) plátcí DPH.

Rozsah zdanitelných plnění nebo plnění osvobozených od DPH je v každém případě individuální, ale společné rysy u veřejných vysokých škol a dalších NO jistě najdeme. Jednak část služeb je poskytována bez úplaty, protože část nákladů na činnost je hrazena z příspěvku státu nebo z účelových dotací. V tomto případě z definice předmětu DPH vyplývá, že takové poskytování služeb není předmětem DPH, protože nesplňuje základní předpoklady úplaty za službu.

U veřejných vysokých škol, kde je částečně služba hrazena jejím příjemcem, takové plnění samozřejmě předmětem DPH je, ale podle směrnic Rady EU i našeho zákona o DPH jsou akreditované studijní programy a celoživotní vzdělávání zařazeny do plnění osvobozených od DPH bez nároku na odpočet DPH (§ 57 ZDPH). Takže dodávky služeb a zboží za úplatu související s akreditovanými studijními programy a programy celoživotního vzdělávání osobami oprávněnými, mezi něž veřejné vysoké školy patří, jsou osvobozeny od DPH, ale bez nároku na odpočet DPH u přijatých zdanitelných plnění souvisejících s těmito poskytovanými plněními.

Samozřejmě plnění v rámci doplňkové činnosti jsou zdanitel-

nými plněními, pakliže také nejsou od DPH osvobozené podle jiného paragrafu ZDPH jako např. pronájem bytových a nebytových prostor.

Samostatnou kapitolou z tohoto hlediska jsou příjmy z poplatků. Na veřejných vysokých školách jsou to příjmy z poplatků za určité úkony v rámci studia, které jsou upraveny zákonem o vysokých školách. Většinou se jedná se o platby za služby v rámci akreditovaných studijních programů, které jsou od DPH osvobozeny, avšak bez nároku na odpočet DPH u přijatých zdanitelných plnění souvisejících s těmito osvobozenými plněními.

Místo plnění z pohledu DPH

DPH je nepřímou daní a její působnost je teritoriální. Pravidla obsažená ve směrnici Rady EU určením místa plnění rozdělují teritoriálně zdanitelná plnění a určují práva jednotlivých členských států EU z těchto plnění na svém teritoriu vybrat DPH. V ZDPH je toto dělení upraveno v §§ 9 a následujících, kde se řeší místo plnění u dodávek zboží, služeb, nemovitostí, služeb zvláštní povahy apod.

V některých případech, u dodávek zboží a služeb, je místo skutečného plnění a místo plnění určené pravidly EU totožné. V jiných případech používá zákon metodu právní fikce, tj. místo skutečného plnění se liší od místa, které určuje zákon.

Novela ZDPH platná od 1. ledna 2010, zveřejněná ve Sbírce zákonů 31. prosince 2009 pod č. 489/2009 Sb., podstatným způsobem změnila místo plnění u dodávek zboží i služeb. Koncepce místa plnění u služeb se změnila v tom smyslu, že pro určení místa plnění je v některých případech klíčové, zda je příjemcem služby osoba povinná k dani (i když třeba dosud neregistrovaná) nebo osoba nepovinná k dani.

Základním pravidlem u služeb poskytnutých osobě povinné k dani je, že místem plnění je sídlo nebo místo podnikání příjemce služby (§ 9 odst. 1 ZDPH). U služeb poskytnutých osobě nepovinné k dani je místem plnění sídlo poskytovatele služby (§ 9 odst. 2 ZDPH).

Tento obecný princip má několik výjimek, které jsou obsažené v §§10 a následujících ZDPH, ale těchto výjimek je méně, než tomu bylo před zásadní změnou směrnice Rady EU.

Pro všechny NO a veřejné vysoké školy zvláště to znamená opět zkontrolovat, jaké dodávky zboží a služeb jsou NO poskytovány, zda jsou předmětem DPH, a pokud ano, jaké je místo plnění u těchto dodávek. To totiž rozhodne o tom, zda bude dodávka realizovaná s českou DPH, příp. bude osvobozená od české daně, nebo zda bude DPH odvedena v jiném členském státě EU (princip reverse charge). Také to znamená, že bude nutné prověřit, zda dodáním zboží nebo poskytováním služeb s místem plnění v jiné zemi EU nevznikla NO povinnost registrovat se k DPH z titulu uskutečňování ekonomických činností v této zemi.

Osvobozená plnění, zdanitelná plnění a sazby DPH

Není jednoduché určit, co konkrétně je v podmínkách NO a veřejných vysokých škol plněním osvobozeným od daně a zdanitelným plněním, a kdy došlo k plnění osvobozenému od daně nebo k plnění zdanitelnému. Tuto oblast řeší § 13 a následující ZDPH.

Kromě obvyklých případů si dovoluji upozornit na některá plnění či zdanitelná plnění, která jsou problematická z hlediska aplikace DPH nebo nová od roku 2010.

Jako problematické se jeví použití majetku, zboží nebo poskytnutí služeb plátcem pro účely nesouvisející s ekonomickými činnostmi. V podmínkách NO a hlavně veřejných vysokých škol se to týká hlavně případných bezplatných dodávek zboží a služeb zaměstnancům, u kterých byl uplatněn odpočet DPH. V takových případech je veřejná vysoká škola povinna takovou dodávku dodat DPH. Základem daně bude cena obvyklá, určená podle oceňovacího předpisu.

Od roku 2010 se mění i definice reklamního předmětu s cenou

do 500 Kč. Obecně již nebudeme hovořit o reklamním předmětu, ale dárku v hodnotě do 500 Kč v rámci ekonomické činnosti. Znamená to, že poskytnutí takového dárku není zdanitelným plněním pro všechny subjekty a existuje možnost odpočtu DPH za obecně platných podmínek.

V této souvislosti si dovoluji upozornit, že od roku 2010 se do ZDPH opět zavádí zdanění dodávek ve zvláštních případech (§ 36a ZDPH) a definice spojených osob (§ 5a, bod 3 a 4 ZDPH). V případě plnění uskutečněných ve prospěch osob určených v § 36a a § 5a

bě před účinností novely ZDPH. Plátcí DPH dodávající energie, média a telekomunikační služby mohli také využít možnost danou v přechodných ustanoveních k novele zákona a provést mimořádné odpočty těchto dodávek, pokud zúčtovací období přesáhlo datum 31. prosince 2009.

Jediný typ služeb bude mít, co se sazeb DPH týče, výjimku, obdobně jako i v předchozích letech, kdy se měnila sazba DPH, a tím je finanční leasing. U smluv uzavřených do data 31. prosince 2008, pokud byl předmět leasingu předán do 31. prosince 2008,



nebude již možné „beztrestně“ uplatnit libovolný základ daně, ale základ daně v ceně obvyklé, podle zákona o cenách. Odchytky na obě strany budou doměřovány. Kromě osob podílejících se na kapitálu, vedení a řízení se toto ustanovení týká i zaměstnanců a osob blízkých. U veřejných vysokých škol to je problém především ve vztahu k plněním poskytovaným zaměstnancům.

Sazby DPH jsou od ledna 2010 zvýšeny o jeden procentní bod, což je logické s ohledem na vývoj schodku státního rozpočtu a veřejných financí v ČR, avšak nedosta- tečně.

Z daňového hlediska je třeba upozornit na skutečnost, že sazba DPH se obecně řídí dnem uskutečnění zdanitelného plnění, i když zálohy byly zaplacené v do-

poběží i po 1. lednu 2010 sazba platná v době uzavření leasingové smlouvy.

Zařazení zboží a služeb do základní a snížené sazby se oproti roku 2009 významně nemění. V ZDPH i nadále existuje editační povinnost správce daně, která se právě vztahuje na závazné posouzení zatřídění jednotlivých druhů zboží a služeb do snížené nebo základní sazby daně.

Odpočet DPH u přijatých zdanitelných plnění

V této oblasti si sice nedošlo v souvislosti s posledními novelami ZDPH k zásadním změnám, ale dovoluji mi, abych se u tohoto bodu zastavil. Je to dlouhodobě problematická věc týkající se právě NO, veřejné vysoké školy nevyjímaje.

Jak jsem již uvedl výše, například veřejná vysoká škola poskytuje plnění, která nejsou předmětem daně, protože nespĺňují podmínku úplaty za plnění. Při poskytnutí těchto plnění není možnost odpočtu DPH u přijatých zdanitelných plnění, která s těmito plněními souvisí, zcela nebo jen zčásti.

Dále poskytuje tato veřejná vysoká škola plnění, která jsou předmětem DPH, ale jsou osvobozená od DPH, protože jde o placené služby poskytované v rámci akreditovaných studijních programů či jde o služby poskytnuté za úplatu v rámci systému celoživotního vzdělávání. U takových poskytnutých plnění také není možnost odpočtu DPH u přijatých zdanitelných plnění, která s těmito plněními souvisí, zcela nebo jen zčásti. Tohoto osvobození od DPH se nelze vzdát, což je námět pro možnou změnu zákona o DPH.

A v neposlední řadě veřejná vysoká škola v rámci doplňkové činnosti poskytuje zdanitelná plnění se sníženou nebo základní sazbou DPH. U zdanitelných plnění tohoto typu má veřejná vysoká škola nárok na plný nebo částečný odpočet DPH u přijatých zdanitelných plnění, která použije zcela nebo zčásti k uskutečnění svých zdanitelných plnění, za dodržení obecně platných podmínek daných § 72 a následujících ZDPH.

Znamená to, že v účetnictví veřejné vysoké školy musí být jasně rozlišeny výnosy i náklady související s těmito třemi druhy plnění (plnění, která nejsou předmětem daně, plnění, která jsou předmětem DPH, ale jsou osvobozená, a zdanitelná plnění).

Z pohledu odpočtu DPH nenastává problém, pokud je plátce daně schopen identifikovat přijatá zdanitelná plnění ve vazbě na uskutečněná plnění. V daňové praxi je situace taková, že nelze u mnoha přijatých zdanitelných plnění tuto jednoznačnou identifikaci provést.

A v této souvislosti musíme brát do úvahy ustanovení § 72 odst. 5 ZDPH. Pokud plátce přijatá zdanitelná plnění použije jak pro skutečně-

ní své ekonomické činnosti, tak pro účely s ní nespojující, má nárok na odpočet daně pouze v poměrné výši odpovídající rozsahu použití pro ekonomickou činnost. Pokud plátce u těchto přijatých zdanitelných plnění uplatní nárok na odpočet daně v plné výši, považuje se část přijatých zdanitelných plnění, kterou použije pro účely nespojující s jeho ekonomickou činností, za dodání zboží podle § 13 odst. 4 písm. a) nebo za poskytnutí služby podle § 14 odst. 3 písm. a) ZDPH.

Máme tedy dvě cesty, jak se vypořádat s krácením DPH:

- a) zvolíme vhodnou metodu pro krácení podobnou například klasickému koeficientu,
- b) budeme dodávat plnění, pokud jsem schopni identifikovat rozsah dodávaného základu daně.

Jako praktická se mi v daňové praxi osvědčila varianta první. Krácení odpočtu DPH lze provést tak, že budeme poměřovat výnosy, které reprezentují plnění a která nejsou předmětem DPH (dotace, příspěvky, dary, kurzové výnosy, úroky, přijaté náhrady škod atd.) s celkovými výnosy.

Vznikne tak veličina, kterou pracovníci můžeme nazvat poměrové číslo, které můžeme aplikovat obdobně jako klasický koeficient pro plnění, která jsou předmětem daně, avšak osvobozená od DPH bez nároku na odpočet.

Po aplikaci poměrového čísla můžeme postupovat ve výpočtu DPH obvyklým způsobem, tj. krátit odpočty DPH, které souvisejí s plněními osvobozenými od DPH i se zdanitelnými plněními zdaňovanými základní nebo sníženou sazbou DPH prostřednictvím nám dobře známého koeficientu.

Neuplatněnou DPH můžeme zahrnovat do provozních nákladů, pokud jde o neuplatněné odpočty DPH v provozní oblasti, i když asi nebude možné spokojit se pouze s globálním zaúčtováním jednou částkou, protože bude nutné dodržet rozlišení této neuplatněné DPH

minimálně podle jednotlivých zdrojů financování.

Co se týče neuplatněné DPH u dlouhodobého majetku, jsem toho názoru, že je zde nutné, aby se pořizovací cena zvýšila právě o tuto část DPH, kterou nebylo možné odečíst, a zohlednit tuto skutečnost při stanovení základny pro odpisy.

Daňové přiznání a souhrnné hlášení

Se zásadní novelou ZDPH je spojený i nový formulář DPH, který platí pro všechny daňové subjekty, tedy i NO, jak tomu bylo i dříve. Hlavní změna však není v oblasti samotného daňového přiznání, ale v oblasti souhrnného hlášení, kde se dosud evidovaly pouze intrakomunitární dodávky zboží s místem plnění mimo ČR. Od roku 2010 se tato povinnost rozšiřuje i na intrakomunitární dodávky služeb s místem plnění mimo ČR, což souvisí se změnami určení místa plnění od roku 2010.

Navíc toto souhrnné hlášení bude možné podávat pouze elektronicky, a to prostřednictvím datové schránky nebo datové zprávy se zaručeným elektronickým podpisem nebo značkou, což pro veřejné vysoké školy problém asi nebude, ale pro řadu menších NO to problém může být.

Přemysl Brewczynski

Ing. Přemysl Brewczynski vystudoval Vysokou školu ekonomickou v Praze, Fakultu řízení. Po ukončení studia absolvoval postgraduální kurz práva pro daňové poradce na PF UK. Jako daňový poradce působí od roku 1995. V letech 1988-1990 byl náměstkem státní příspěvkové organizace v působnosti ministerstva kultury ČR. Od roku 1993 až doposud pracuje v auditorské, daňové a poradenské kanceláři R-audit, s. r. o., kde působí jako odborník na oblast daní. Od roku 1995 se také zabývá lektorskou činností v oblasti účetnictví a daní na podnikové úrovni u klientů z amerického, anglického, ruského, srbského, chorvatského a polského.

Specifika auditu vysokých škol



Jiří Vrba

Vymezení právního rámce

Problematika vysokých škol je upravena speciálním zákonem č. 111/1998 Sb., o vysokých školách a o změně

a doplnění dalších zákonů, ve znění pozdějších změn. S účinností od 1. ledna 1999 přešel na tzv. veřejné vysoké školy (dále jen VVŠ) vybraný majetek ze státu prostřednictvím Ministerstva školství, mládeže a tělovýchovy (dále jen MŠMT), a to na základě samostatné žádosti – pokud šlo o majetek potřebný k zajištění vzdělávací a vědecké, výzkumné, vývojové, umělecké nebo další tvůrčí činnosti při uskutečňování akreditovaných studijních programů. Tento zákon velmi podrobně vymezuje základní pravidla existence, financování, hospodaření a nezávislého postavení vysokých škol v České republice, a to jak veřejných, tak i soukromých (s předchozím státním souhlasem).

Vzhledem k rozsahu převedeného majetku a tedy „relativní svobodě“ s jeho nakládáním jsou zcela specifické veřejné vysoké školy, proto se následující příspěvek bude zabývat jen těmito subjekty. I zde uvedený zákon nastavuje přesná pravidla „o nakládání s majetkem“.

Audit účetní závěrky VVŠ z hlediska tohoto zákona není povinným auditem, je zde zákonem upraveno, aby – v případě auditované účetní závěrky – byl uveden „výrok auditora k roční účetní závěrce“ do výroční zprávy o hospodaření. Kromě výroční zprávy o hospodaření zpracovává VVŠ ještě i roční zprávu o činnosti – obě tyto zprávy jsou jako neperiodické publikace předkládány MŠMT s požadavkem jejich veřejné přístupnosti. Tato povinnost je zpravidla plněna zveřejněním na internetových stránkách každé VVŠ. Ačkoliv na přelomu let 1999/2000 bylo auditováno jen minimum těchto účetních závěrek,

jsem přesvědčen, že v současné době již každá VVŠ s auditory dlouhodobě spolupracuje, popř. alespoň využívá jejich poradenských služeb.

Z hlediska auditu účetní závěrky a posouzení reálného ocenění aktiv jsou zde významná specifika zejména dotací a ostatních zdrojů financování VVŠ, v jejichž příčinné souvislosti lze v řadě případů nalézt problémy s věrným zobrazením předmětu účetnictví, dále věcné a časové souvislosti nákladů a výnosů, a tím i relevantního výsledku hospodaření. Napojení financování na státní rozpočet v rámci rozpočtových pravidel a dalších zdrojů financování včetně zahraničí, zejména z hlediska posuzování „realizovaných příjmů a výdajů“, vytváří poměrně složitý systém jejich vyúčtování a následných vratek do státního rozpočtu, popř. jiným poskytovatelům k datu účetní závěrky, resp. ke stanovenému termínu pro vyúčtování konkrétní dotace.

Zcela specifickým problémem jsou fondy, jejichž výčet a obecně nastavená pravidla zákonem – s absencí prováděcího předpisu, skýtají řadu výkladů k režimu jejich čerpání včetně možných daňových dopadů.

Samostatným problémem jsou projekty, granty a další formy investičních/neinvestičních podpor, kde existují vždy samostatně nastavené postupy čerpání příslušným poskytovatelem, aniž by tento mnohdy respektoval platné účetní metody a správnost financování. I zde existují značná rizika nejen v reálném rozhodování o správném zobrazení v účetnictví v okamžiku jejich zaúčtování, ale i následná rizika z dodatečných kontrol tradičně nastaveného „zdvojeného kontrolního systému čerpání dotací v ČR“.

Účetní výkaznictví, účetní postupy a metody, které se v tomto případě řídí vyhláškou č. 504/2000 Sb., ve znění pozdějších změn, rovněž v řadě případů ne zcela dostatečně vystihují tuto specifickou problematiku.

Jak již bylo naznačeno v předcházejících řádcích, existují v souvislosti se správným zobrazením předmětu účetnictví i značná daňová rizika, a to jak u přímých, tak i nepřímých daní. Také pravidla financování VVŠ jsou velmi složitá a náročná na administrativu a správné zobrazení v účetnictví. Významným problémem je silné napojení na státní rozpočet a s tím spojená povinnost vyúčtování veřejných zdrojů s účastí státu v termínech bezprostředně následujících po ukončení kalendářního roku a nutném uzavření účetních knih zpravidla v závěru ledna následujícího roku, současně s výpočtem příp. daňové povinnosti bez ohledu na pozdější termín pro podání daňového přiznání.

Problematikou daní a financování se zabývají předcházející dva příspěvky.

Dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek

Dlouhodobý hmotný majetek je z hlediska výše vstupní ceny zpravidla vymezen v rámci daňových předpisů. Jeho rozsah, který nalézáme u VVŠ, je značný. Je vcelku logické, že zde nacházíme majetek v řadě případů zcela nový a zpravidla i s posledními, nejnovějšími technickými parametry.



O tom svědčí i rozsáhlá investiční výstavba v posledních letech, neboť do veřejného vysokého školství se investovaly desítky miliard, které šly do nových budov, technologií a dalšího přístrojového vybavení. Zde nastávají problémy se správným zařazením tohoto nového majetku, jako je např. správné vymezení součástí budov a samostatných movitých věcí (ačkoliv jsou pevně spojeny s budovou).

Dalším problémem jsou tzv. soubory movitých věcí. Tuto situaci velmi zásadně ovlivňují pravidla financování. Tam, kde jde o zdroj dotační a je-li (bez předchozího odborného rozboru) přidělena dotace provozní, jeví se logická snaha tento jednoznačný soubor zařadit jako samostatné movité věci, které v jednotlivém případě nedosahují vstupní hodnoty pro dlouhodobý hmotný majetek.

Výměna běžného nutného administrativního vybavení (např. nábytek, výpočetní technika a její příslušenství) tvoří zbytek problému při jeho správném oceňování v účetnictví. Protože VVŠ chybí vlastní zdroje, jsou tyto výměny, a často i jednorázová nová vybavení, realizována z provozních dotací a účtovány přímo „do spotřeby“ za účelem vyčerpání příslušné účelové dotace. Pokud jde o pravidelné výměny, lze tento postup akceptovat. V případě jednorázového nového vybavení je však nutno připomenout „akruální princip účetnictví“ v rámci dodržování věcné a časové souvislosti nákladů a výnosů.

V řadě případů dochází k tzv. vícezdrojovému financování, tj. částečně z cizích/dotačních a vlastních titulů, což má vliv i na správné čerpání fondu reprodukce investičního majetku a na jeho následnou tvorbu z odpisů takto nově pořízeného majetku.

K podobným situacím dochází i při „opravách tohoto majetku“. Rovněž i zde při nesprávném dotačním titulu (zpravidla převažují provozní dotace) je snaha veškeré tyto opravy, když věcně, částečně nebo zcela vystihují charakter technického zhodnocení, účtovat do oprav a udržování. Vzhledem

k tomu, že jde v řadě případů o značné objemy finančních prostředků, nebývá jednoduché správný postup účtování přesně určit, případně zvážit rizika, která představují následné kontroly dle rozpočtových pravidel. V případě takové kontroly převažují mnohdy formální administrativní pochybení nad věcnou podstatou, což může být obsahem dodatečného rozhodnutí o neoprávněném čerpání prostředků ze státního rozpočtu s vrátkou do státního rozpočtu, a s tím spojeným penále. Nedílnou součástí jsou i daňové dopady ve vazbě na hospodářský výsledek. Přesvědčit o těchto rizicích konkrétní VVŠ nebývá zpravidla ani pro auditora jednoduché.

Ještě nepřehlednější situace panuje kolem dlouhodobého nehmotného majetku. VVŠ pracují s obrovským objemem nehmotného majetku, ať jde již o nehmotné výsledky výzkumu a vývoje, software, ocenitelná práva k předmětům průmyslového a obdobného vlastnictví, výsledky duševní tvůrčí činnosti a další ocenitelná práva podle zvláštních právních předpisů. Vezměme jako nejtypičtější příklad celou řadu softwarových produktů, kde má VVŠ pouze právo k užívání licence. Zde dochází k neustálým problémům s jejich udržováním a potřebou inovace. Technické zhodnocení/udržování tohoto typu dlouhodobého nehmotného majetku je tedy stálým otazníkem, a to i z hlediska zdrojů financování. Pokud jde o tuto oblast, lze uvést, že jde o analogii správné volby provozních a investičních dotací, případně vlastních zdrojů, jako bylo popsáno u dlouhodobého hmotného majetku.

Ačkoliv řada softwarových produktů je nabízena jejich poskytovateli formou nájmu, tj. s možností využití provozních zdrojů financování, kde je garantována i jejich současná nepřetržitá inovace, řada VVŠ využívá profinancování těchto produktů již výše uvedenou cestou, čímž dochází dlouhodobě k „fiktivnímu navyšování dlouhodobého nehmotného majetku“ v bilanci, bez možnosti jeho postupného vyřazování.

Dále sem vstupuje i řada autor- ských práv a licencí, a to i v rámci studentských prací a dalších možných výstupů výzkumu a vývoje z celé řady titulů projektů, grantů, apod., jejichž výsledné ocenění není jednoduchou záležitostí. Jak již bylo naznačeno v úvodní kapitole, bývá někdy problémem určit vlastnické/ autorské právo k výsledkům této činnosti, neboť poskytovatel příslušného dotačního titulu již tuto oblast neřeší. Řada ocenitelných práv – např. z registrovaných ochranných známek VVŠ na Úřadu průmyslového vlastnictví není správně oceněna, příp. není evidována v účetnictví vůbec.

Zajímavou oblastí jsou i odpisové plány, které zpravidla již respektují délku využitelnosti příslušného majetku zařazeného do používání. Fond rozvoje investičního majetku (FRIM), jehož jedním ze zdrojů jsou i odpisy, je však ochuzen o odpisy majetku, který je pořízen z dotací.

Je zřejmé, že dle popsaného způsobu financování nelze téměř nikdy dosáhnout věrného a poctivého obrazu účetnictví. Popsaná pravidla financování VVŠ tvoří jednoznačnou váhu při rozhodování o zařazení jednotlivého majetku do účetnictví a o volbě příslušných účetních metod. Nutno připomenout v této souvislosti i vazby na hospodářský výsledek, který je výše uvedenými postupy rovněž významně dotčen.

Inventarizace majetku a závazků

Otázka správného postupu při provádění inventarizací veškerého majetku a závazků, a to jak fyzických, tak i dokladových – viz zásada průkaznosti účetních záznamů, je nedílnou součástí práce auditora. Vzhledem ke značnému objemu majetku, kterým VVŠ disponují, je nutno vždy vybrat určitou oblast/vzorek části tohoto majetku a podrobit jí kontrole – ať již v průběhu provádění fyzických inventarizací, příp. následně. Velkou pomocí zejména u dlouhodobého hmotného majetku je využívání „čtecích zařízení“, která zvyšují kvalitu prováděných inventur a skýtají následně vysoce průkazný záznam o průběhu prováděných fy-



zických inventarizací podle jednotlivých odpovědných osob/pracovišť včetně časového režimu a zjištění příp. inventarizačních rozdílů, popř. zda a jak byly tyto dohledány nebo zúčtovány jako definitivní inventarizační rozdíl. Vzhledem k nutnosti uzavřít účetní knihy v krátkém termínu po rozvahovém dni je třeba zahájit tyto inventarizace již 2-3 měsíce před dnem sestavení účetní závěrky. Řádnému účetnímu předpisu k datu účetní závěrky podléhají i výsledky rozhodnutí „náhradových komisí“, které určují příp. osobní odpovědnost za manka či ztráty svěřených předmětů.

V rámci méně známých oblastí předmětu zájmu auditora je i činnost knihoven VVŠ. Na tyto se vztahuje speciální zákon č. 257/2001 Sb., který mimo jiné stanovuje i pravidla revizí knihovního fondu (v podstatě povinnosti provádění inventarizací), na něž se nevztahuje zákon o účetnictví. Tyto revize jsou odstupňovány podle množství knihovního fondu v rozsahu 5-15 let. Při počtu více než 3 mil. knihovních dokumentů je nutno provádět revizi průběžně, v rozsahu alespoň 5 % ročně.

Vzhledem ke značnému objemu těchto titulů v písemné i elektronické podobě je nutno evidovat souhrnnou částku na podrozvahových účtech.

Z dokladových inventarizací lze vzpomenout např. pohledávky, kde jejich režim zajištění a vymáhání – z hlediska závěrů těchto inventarizací nebývá mnohdy uspokojivý.

Vzhledem k absenci opravných položek v účetních metodách dle vyhlášky č. 504/2002 Sb., ve znění pozdějších změn, může být i oblast těchto oběžných aktiv podrobena přísnějšímu auditorskému zkoumání, zda jsou oceněna ve správné výši a zda jsou dostatečně uplatňovány veškeré právní tituly vyplývající z obecných právních předpisů, příp. nejsou-li některé významné položky těchto aktiv promlčeny.

Případy auditu pro zvláštní účely

VVŠ mají schválené celé řady projektů a podpor, včetně zahraničních projektů, které podléhají auditu. Opět zde platí, nejen pro pravidla financování a účtování, již uvedená myšlenka o nejednotnosti pravidel, která jsou nastavena každým poskytovatelem samostatně.

Pro auditory jistě nebude žádným překvapením, že se zde využívá speciální auditorský standard ISA 800 „Zpráva pro zvláštní účely“, v němž jsou auditorské postupy a výstupy standardně nastaveny.

Není třeba rozsáhle popisovat s jakými „vzory auditorských zpráv“ se zde v této souvislosti může auditor setkat. Rovněž i některé požadavky na audit správnosti čerpání prostředků některých projektů značně překračují rámec výše uvedeného standardu nebo jsou s ním v naprostém rozporu.

Jedním z příkladů může být např. Operační program „Vzdělá-

vání pro konkurenceschopnost“. Součástí příručky pro příjemce této podpory, kterou vydalo MŠMT jako řídicí orgán OPVK s datem platnosti 15. dubna 2009, je v příslušné kapitole: „Kontroly, audit a auditorská zpráva“ uveden k obsahu auditorské zprávy odkaz na § 14 již neplatného zákona o auditorech, který řešil zcela jinou oblast, a tou byl audit účetní závěrky/výroční zprávy a náležitosti příslušné zprávy.

Z dřívějších zkušeností možno poukázat na skutečnost, že poskytovatel na znění svých „metodických pomůcek“ zpravidla trvá, takže auditor se dostává před problém, jak má v souladu s příslušnými mezinárodními auditorskými standardy postupovat.

Tento konkrétní problém je již sice řešen Výkonným výborem KA ČR, dosud však bez zřejmých požadovaných výstupů.

Znalecká obec by v této souvislosti určitě uvítala metodickou pomůcku, která by řešila vzorové postupy u těchto případů, aby se auditoři nedostávali do konfliktů s příslušnými poskytovateli a zadavateli těchto auditů pro zvláštní účely.

Závěr

Když jsem se jako autor dopracoval až k těmto konečným řádkům, dospěl k závěru, že bych měl vlastně začít znova a ještě mnoho věcí doplnit a upřesnit. Otázkou je, zda by se potom čtenáři až k těmto posledním řádkům dostali.

Jiří Vrba

Ing. Jiří Vrba je auditorem od roku 1990 (č. o. 64). Je ředitelem a jednatelem společnosti AUDITIA, spol. s r.o., se sídlem v Brně, která vykonává auditorské a další služby od roku 1991. Dále je od roku 1979 soudním znalcem a ředitelem znaleckého ústavu. V Komoře auditorů patří mezi zakládající členy – nejprve působil v Unii auditorů ČR. Po vzniku KA ČR pracoval v řadě volených orgánů, kde působí doposud.

Rozhovor s Liborem Svobodou, kvestorem Vysoké školy ekonomické v Praze

Financování v oblasti vysokého školství

Jste třetím rokem ve funkci kvestora Vysoké školy ekonomické v Praze. Jaké byly Vaše předchozí zkušenosti s vysokým školstvím a s jeho financováním?

Téměř deset let jsem pracoval jako vysokoškolský učitel na katedře statistiky a pravděpodobnosti Vysoké školy ekonomické. Byl jsem také členem akademického senátu školy, který se otázkami financování školy pravidelně zabýval. V roce 1994 jsem odešel na ministerstvo školství, kde jsem postupně vykonával funkce ředitele analytického odboru, vrchního ředitele a náměstka ministra pro oblast ekonomiky školství.

Myslím, že jsem v té době získal vcelku dobrý přehled o problematice financování školství jako celku a vysokého školství jako jeho významné části nevyjímaje. Stál jsem také při vstupu České republiky do projektů mezinárodního srovnání v této oblasti (OECD – Education at a Glance), napsal jsem několik studií a jednu monografii (Kolik nás stojí bezplatné vzdělání, ÚIV, 1987). Podílel jsem se také na přípravě (dosud platného) vysokoškolského zákona, který nově zavedl institut veřejné vysoké školy jako právního subjektu svého druhu a tím ukončil etapu, ve které vysoké školy působily jako příspěvkové organizace.

V letech 1997-98 jsem potom působil jako náměstek ministra financí pro oblast financování veřejné sféry (školství, zdravotnictví, sociální věci, armáda a bezpečnost, municipální rozpočty). To mi umožnilo „zasadit“ si oblast financování školství do širšího konceptu financování oborů nepodnikatelské sféry. I když jsem pak téměř deset let pracoval v jiných oblastech (podnikové finance, bankovníctví), vždy jsem si kontakt s vysokoškolským prostředím a částečně i s problematikou



Ing. Libor Svoboda

Narozen 1962 v Jihlavě. Absolvent oboru ekonomická statistika na VŠE. V letech 1996-97 náměstek ministra školství, mládeže a tělovýchovy pro oblast ekonomiky, 1997-1998 náměstek ministra financí pro financování odvětví veřejného sektoru, 1999-2000 ekonomický ředitel projektu Praha – Evropské město kultury 2000, 2001-2004 člen představenstva a finanční ředitel České konsolidační agentury, 2004-2006 předseda dozorčí rady státního podniku Česká pošta. Od července 2007 kvestor Vysoké školy ekonomické v Praze.

financování udržoval. Mé jmenování kvestorem Vysoké školy ekonomické v Praze v roce 2007 tak pro mě představovalo návrat do známého prostředí. Navíc skvělou možnost vyzkoušet si, jak v praxi fungují teoretické koncepty vymyšlené „nahore“ na ministerstvech.

K jakým největším změnám v oblasti financování vysokého školství v posledních dvaceti letech došlo?

Nejvýznamnější změnou v ekonomické oblasti byl přechod od „indexové“ metody stanovování rozpočtů vysokých škol (spojené se stanovováním limitů počtů zaměstnanců v jednot-

livých kategoriích) k normativnímu financování podle počtu studentů. To bylo poprvé použito pro rozpis rozpočtu pro vysoké školy v roce 1992, a s některými modifikacemi se používá dodnes. Normativní přístup se ukázal jako velmi dobrý nástroj pro financování rychlého kvantitativního rozvoje celého vysokoškolského sektoru, tj. rychlého zvyšování počtu vysokoškolských studentů a tím také podílu maturantů, kteří vstoupí na vysoké školy. Jestliže v roce 1990 studovalo v České republice ve všech studijních programech vysokých škol zhruba 110 tis. studentů, v současnosti je to přes 370 tis. studentů, což představuje 336 % výchozího stavu. Přitom počet pedagogických pracovníků za stejné období vzrostl z 11,6 tis. na 17 tisíc přepočtených úvazků, což představuje růst o pouhých 47 %. Určitá nevýhoda tohoto přístupu se ukazuje teprve v posledních letech. V situaci, při které v důsledku demografických vln a poklesu plodnosti v devadesátých letech minulého století, klesají počty maturantů (tj. potenciálních zájemců o vysokoškolské studium), selhává normativní financování při financování „řízeného útlumu“, respektive adaptace na nižší počty zájemců o studium, celého sektoru.

Druhou významnou změnou byl již zmíněný vznik právnické osoby „veřejná vysoká škola“. To významně posílilo autonomii a pravomoci samotných vysokých škol ve všech oblastech, oblast financování a finančního řízení nevyjímaje. Na druhou stranu to znamenalo a stále znamená výrazně větší odpovědnost škol jak v akademických, tak i v hospodářských otázkách, včetně nutnosti vytvářet vlastní metodiku a předpisy tam, kde byla v minulosti jednotná vyhláška či nařízení. Typickým příkladem může být to,

že od roku 1999 se odměňování na vysokých školách řídí vnitřním mzdovým předpisem (schvalovaným akademickým senátem každé vysoké školy), a nikoliv obecným zákonem o odměňování zaměstnanců ve veřejném sektoru. Je ovšem třeba konstatovat, že některé ekonomické principy, na kterých byla transformace z příspěvkových organizací na veřejné vysoké školy postavena jsou v průběhu času částečně rozměňovány. Z původní představy jedné velké společné „škatulky“ peněz (nebo několika málo „škatulek“) se postupně stává až nepřehledné množství nejrůznějších účelově určených prostředků s různou obecností při vymezení účelu použití, s různými pravidly čerpání, s odlišnými zásadami pro zúčtování a vyúčtování a s různými principy posuzování účelnosti jejich vynaložení.

Jak tedy financování veřejné vysoké školy v současnosti probíhá a jaké jsou hlavní zdroje prostředků pro činnost školy?

Financování neinvestičních potřeb vysokých škol lze zhruba rozdělit do čtyř základních okruhů. Prvním z nich je „vzdělávací a ostatní tvůrčí činnost“ (v účetní terminologii „hlavní činnost“), druhým účelově přidělované dotace a příspěvky, kam spadá i většina prostředků v oblasti vědy a výzkumu. Třetím okruhem je doplňková činnost školy, fakult a dalších pracovišť. Samostatným (čtvrtým) okruhem je financování kolejí. Do značné míry odděleně potom probíhá financování investic.

Pojďme se na jednotlivé okruhy financování podívat podrobněji. Asi největší objem finančních prostředků dostávají vysoké školy na vzdělávací činnost...

Ano, v případě většiny vysokých škol tomu tak skutečně je, i když podíl těchto prostředků na celkovém rozpočtu je na různých školách poměrně variabilní, zejména v závislosti na rozsahu a výsledcích vědecko-výzkumné činnosti.

Například v případě naší školy představuje roční objem prostředků na vzdělávací činnosti asi 57 % celkového rozpočtu. Zdrojem pro jejich financování jsou normativně konstruované příspěvky od ministerstva školství. Naprostá většina je normativně rozdělena podle počtu studentů, menší část potom podle počtu absolventů jednotlivých studijních programů. Podle nákladové náročnosti jsou jednotlivé studijní programy rozděleny do šesti nákladových skupin (normativů). V případě naší školy jsou všechny studijní programy, s výjimkou oborů inženýrských, zařazeny do základní normativní skupiny, u zmíněných inženýrských oborů je normativ o 62 % větší. Základní normativ byl v loňském roce na úrovni 34,3 tis. Kč na studenta. Doplňkovým zdrojem jsou potom vlastní výnosy z hlavní činnosti (část studijních programů, které probíhají v angličtině podléhá školnému) a také vybrané režie z ostatních činností školy.

Uvnitř školy jsou prostředky rozdělovány na fakulty (podle počtu jejich studentů se zohledněním výuky, kterou si naše fakulty poskytují navzájem) a na další (celoškolní) pracoviště. Samostatnou kategorií tvoří v případě naší školy tzv. sdílené náklady, tj. např. náklady na energie, ostrahu, odpisy,

opravy a udržování, pojištění aj., které vzhledem k charakteru naší školy není jednoduše možné či účelné rozdělovat na dílčí organizační součásti a které jsou hrazeny centrálně z celoškolní úrovně.

Kolik kategorií existuje v případě účelově rozdělovaných neinvestičních prostředků?

V jedné z předchozích odpovědí jsem použil termín „nepřeborné množství“. I když jde o nadsázku, posuďte sami, zda přeháním příliš. Celkem představují účelové prostředky asi 28 % našeho ročního rozpočtu. Zhruba třetinu z toho představují příspěvky, dotace a granty na vědu a výzkum. Jedná se jednak o prostředky na tzv. výzkumné záměry (rozsáhlejší několikaleté vědecko-výzkumné projekty některých fakult, na VŠE v současné době čtyři) a na specifický výzkum (výzkum studentů doktorského studia), jednak o výzkumné (zpravidla roční či dvouleté) granty, kterých máme několik desítek. Bohužel od několika (tuzemských i mezinárodních) poskytovatelů, takže o nejednom z nich lze říci „co kus to originál“. Jaké problémy to způsobuje v účetnictví a při závěrečných vyúčtováních (spolu s jistou mírou „akademického nezájmu“ o ekonomickou stránku věci některých řešitelů těchto grantů)



snad nemusím odborníkům s jistou mírou představitivostí popisovat.

Velkou kategorií mezi účelovými prostředky dále tvoří příspěvky na doktorská, ubytovací (provoz kolejí není dotován a studenti dostávají dřívější dotace přímo) a sociální stipendia. Samostatně jsou dále v oddělených „škatulkách“ financovány tzv. rozvojové programy jednotlivých škol, studium cizinců – vládních stipendistů, programy Erasmus, granty fondu rozvoje vysokých škol, příspěvek na stravování studentů (dotace na vydané hlavní jídlo) apod.

V posledních letech také postupně stoupá počet projektů financovaných z fondů Evropské unie. Také pro ně platí všechna výše uvedená úskalí. Oproti většině ostatních účelových prostředků navíc předpokládají dofinancování ze strany příjemce, na které si musí škola vydělat v rámci jiných činností.

Jak významný zdroj při financování školy představuje doplňková činnost?

Také v tomto případě se situace v různých školách liší. Výhodu samozřejmě mají školy technického, resp. bezprostředně výrobně využitelného zaměření. To není případ naší školy, u níž doplňková činnost představuje zejména činnosti expertní a analytické pro různé zadavatele. V ročním objemu to představuje asi 5 % našeho rozpočtu.

Spadá do doplňkové činnosti také financování ubytování studentů?

Financování ubytování studentů (provozu kolejí) je formálně součástí hlavní činnosti (zákon o vysokých školách sem ubytování studentů řadí), ale probíhá bez jakýchkoliv dotací a příspěvků, tj. je financováno pouze z poplatků za ubytování hrazených studenty. V podmínkách naší školy se jedná o téměř 10 %

rozpočtu (přes 100 mil. Kč ročně). Z hlediska účetnictví je pak důležité, že se jedná o plnění podléhající DPH včetně nároku na plný odpočet u odpovídajících nákupů. To opět zvyšuje nároky na kvalitu a složitost evidence. Část zdrojů pro svoji činnost si koleje opatřují také v rámci doplňkové činnosti, kdy zejména v letních měsících fungují jako hotel či ubytovna.

Jak jsou na vysokých školách financovány investice?

V zásadě jsou využívány tři způsoby financování. Základním zdrojem financování investic je Fond reprodukce investičního majetku, který všechny školy ze zákona zřizují.

Na tvorbě fondu se podílejí odpisy majetku (s výjimkou majetku pořízeného z dotací), přiděly z rozdělení hospodářského výsledku, výnosy z prodeje dlouhodobého majetku. Zákon také umožňuje do tohoto fondu převádět případný nespotřebovaný zůstatek příspěvku na vzdělávací a další tvůrčí činnost.

V rámci investičních programů ministerstva školství lze také (v rámci v současné době poměrně tvrdých rozpočtových omezení) získat individuální investiční dotace na jednotlivé akce. Tyto dotace jsou pak poskytovány i vyúčtovávány v rámci standardních podmínek pro poskytování dotací ze státního rozpočtu dle rozpočtových pravidel.

Třetí možností financování investic je možnost nechat si poskytnout část příspěvku na vzdělávací činnost ve formě investičních prostředků, nebo (tam, kde to poskytovatelé povolují) získat část prostředků v rámci grantů či podobných projektů jako prostředky investiční.

Již jste zmiňoval, že dosavadní normativní systém financování se příliš neosvědčuje při adaptaci škol na budoucí nižší počty studentů. Jaké změny ve finan-

cování vysokých škol lze v nejbližších letech očekávat?

V současné době dokončuje ministerstvo školství přípravu komplexní reformy terciárního vzdělávání. Ta by se měla dotknout financování veřejných vysokých škol minimálně ve dvou ohledech.

Mělo by dojít ke změnám postavení a kompetencí jednotlivých akademických a řídicích orgánů na vysokých školách, zjednodušeně řečeno jednak ve směru přiblížení se standardním řídicím a finančním mechanismům obvyklým např. v běžných obchodních společnostech, jednak ve směru posílení zastoupení veřejnosti při řízení vysokých škol.

Druhou podstatnou změnou by měla být změna systému rozdělování prostředků z centrální úrovně mezi jednotlivé vysoké školy. Po etapě již popsaného kvantitativního rozvoje by v dalším období měl systém financování podpořit zejména kvalitativní rozvoj vysokých škol. Postupně by se tak součástí normativního financování veřejných vysokých škol měly také stát ukazatele typu: bodové ohodnocení výsledků vědy a výzkumu, mezinárodní mobilita studentů a učitelů, úspěšnost absolventů apod. Poprvé by část (asi 10 %) příspěvku na vzdělávací a další tvůrčí činnost měla být dle kvalitativních ukazatelů rozdělována již v tomto roce.

Závěrem snad nelze nezmínit ani skutečnost, že jednou z možností financování veřejných vysokých škol dle reformy zůstává také zavedení školného, nejspíše ve formě tzv. odloženého školného, tj. školného, které by spláceli absolventi školy dodatečně po dosažení určité platové úrovně.

**Rozhovor připravila
Jana Ištvanýfová**

První zkušenosti s ukončením smluv o povinném auditu dle nového zákona o auditorech

O tom, že zapracování příslušných předpisů Evropských společenství do nového zákona č. 93/2009 Sb., o auditorech¹⁾ představuje velkou změnu pro celou auditorskou obec, všichni dobře víme. V tomto článku se hodlám zaměřit na první zkušenosti s praktickou realizací jedné z těchto změn týkající se možnosti ukončení smlouvy o povinném auditu. Zákon v rámci § 17 ve vztahu k možnostem ukončení smluvního vztahu o povinném auditu a povinností s tímto aktem souvisejících stanoví:

(2) *Smluvní vztah podle smlouvy o povinném auditu může účetní jednotka jednostranně ukončit, pouze neprovádí-li auditor povinný audit v souladu s právními předpisy, vnitřními předpisy nebo etickým kodexem. Rozdílnost názorů na účetní řešení nebo auditorské postupy nelze považovat za důvod pro ukončení smluvního vztahu.*

(3) *Odstoupení od smlouvy o povinném auditu účetní jednotkou nebo auditorem oznámí smluvní strana, která od smlouvy odstoupila, neprodleně Radě²⁾, a to včetně řádného uvedení důvodů; toto platí obdobně i v případě ukončení smluvního vztahu před provedením povinného auditu jiným způsobem.*

Z výše uvedené citace zákona tak vyplývá, že jednostranné ukončení smlouvy o povinném auditu ze strany účetní jednotky je možné jen a pouze z důvodu přímo určeného zákonem. Jakýkoli jiný důvod nepřichází v úvahu. Zákon tak výrazně posiluje nezávislost auditora jako jeden z předpokladů rozvoje kvality auditorských činností prováděných statutárními auditory. V důsledku této skutečnosti vzniká v souvislosti s ukončováním smluvních vztahů o povinném auditu mezi účetními jednotkami a auditory řada otázek.

Článek si přitom neklade a ani nemůže klást za cíl všechny tyto otázky zodpovědět. Je spíše pojednáním o možných, nejčastěji vznikajících situacích a jejich řešeních. V praxi se většinou vyskytují tyto druhy smluv o povinném auditu:

- *Smlouvy na dobu určitou.* V tomto případě se jedná o:
 - jednorázové roční smlouvy, kdy práva a povinnosti jimi založené končí vypršením časové lhůty určené ve smlouvě. Touto lhůtou ve většině případů bývá termín odevzdání a projednání auditorského výroku týkajícího se povinného auditu;
 - jednorázové víceleté smlouvy. I v tomto případě končí práva a povinnosti jimi založené vypršením časové lhůty určené ve smlouvě;

- *Smlouvy na dobu neurčitou.* Nedílnou součástí takové smlouvy pak bývá článek zabývající se výpovědní lhůtou.

Přitom platí, že smlouvy většinou končí:

- splněním povinností ze smlouvy vyplývajících při současném vypršení lhůty určené ve smlouvě;
- dohodou obou smluvních stran;
- výpovědí ze strany účetní jednotky;
- výpovědí ze strany auditora.

Ukončení smluv

Splnění smluvních povinností při současném vypršení časové lhůty

V tomto případě nemá ani účetní jednotka ani auditor žádnou zákonem určenou povinnost. Smlouva skončí a nejvyšší orgán účetní jednotky má právo a současně i povinnost určit auditora na nové účetní období. Tento způsob zániku smluvních práv a povinností není tedy nutné oznamovat Radě.



Dohoda obou smluvních stran

Ukončení smluvního vztahu dohodou je vyjádřením dobré vůle obou smluvních stran. Tímto aktem může být řešena řada situací, které život běžně přináší, jako např.:

- útlum podnikání účetní jednotky ověřované auditorem s tím, že tato přestává plnit kritéria pro provádění povinného auditu;
- změna podmínek rozhodujících pro sestavování konsolidované účetní závěrky;
- zánik oprávnění poskytovat auditorské služby (viz dočasný nebo trvalý zákaz výkonu auditorské činnosti).

¹⁾ Dále jen „zákon“

²⁾ Rada pro veřejný dohled nad auditem (dále jen „Rada“)

V takovém případě je nutné, aby se smluvní strany dohodly, která z nich oznámí Radě ukončení smluvního vztahu. Přitom je nutné pamatovat na povinnost uvést ve třetím odstavci § 17 zákona, tedy řádné uvedení důvodů, pro které bylo od smlouvy odstoupeno. Nestačí tedy uvést pouze, že smlouva byla ukončena dohodou, je třeba uvést důvod takové dohody.

Výpověď ze strany účetní jednotky

Důvodem tohoto postupu může být jen a pouze neprovádění povinného auditu v souladu s právními předpisy, vnitřními předpisy Komory auditorů a etickým kodexem. Může se jednat o prokazatelné porušení některého ze základních principů etického chování auditora, přičemž auditor nebyl schopen doložit odpovídající opatření vedoucí k eliminaci vzniklých hrozeb. Pokud se tedy účetní jednotka rozhodne k podání výpovědi ze smlouvy, pak musí v oznámení Radě uvést skutečnosti vedoucí k tomuto rozhodnutí jednoznačně a konkrétně, nikoli pouze obecně. Je třeba vzít v úvahu, že posláním Rady je vykonávat veřejný dohled nad výkonem auditorské činnosti tak, aby došlo k dalšímu rozvoji kvality, nezávislosti a vzdělání auditorů. Rada kromě toho musí dbát práv a právem chráněných zájmů a povinností právnických a fyzických osob, pokud tak citovaný zákon o auditorech stanoví. Proto je řádné uvedení výpovědních důvodů nanejvýš důležité. Rada následně prověří, zda důvody výpovědi uvedené v oznámení o jejím provedení odpovídají skutečnosti. Současně s tím je povinna prověřit, zda i nově určený auditor provádí u předmětné účetní jednotky audit v souladu s výše uvedenými normami. Současně je třeba zdůraznit, že Rada není orgánem vstupujícím do výpovědních lhůt. Jejich platnost, oprávněnost a délku trvání musí účetní jednotka vždy odpovědně posoudit a dbát tak na dodržení všech relevantních legislativních předpisů.

Výpověď ze strany auditora

Důvodem tohoto postupu může být řada skutečností, k nimž lze řadit např. neplnění smluvních podmínek ze strany účetní jednotky, ohrožení nezávislosti auditora, hrozba porušení některého ze základních principů etického chování auditora apod. Pokud tedy auditor zjistí některou ze skutečností, která ohrožuje jeho nezávislé jednání ve veřejném zájmu, je povinen se s takovou skutečností vyrovnat odstoupením od smlouvy. To platí, pokud se nepodaří přijmout odpovídající opatření vedoucí k eliminaci možných hrozeb. Odstoupení od smlouvy je auditor rovněž povinen neprodleně oznámit Radě s řádným uvedením důvodů, které jej k takovému rozhodnutí vedly. Nestačí tedy uvést jako důvod pouze „neplnění smluvních podmínek ze strany účetní jednotky“, ale je nutné oznámit bližší popis neplnění podmínek, aby skutečnosti ovlivňující výrok auditora³⁾ nebyly řešeny namísto výrokem s výhradou, odmítnutím výroku nebo záporným výrokem pouhým

ukončením smlouvy, a tím i obehitím zákona a na něj navazujících profesních norem.

Smlouvy uzavřené před nabytím účinnosti nového zákona o auditorech

Řešení smluvních vztahů vzniklých před nabytím účinnosti nového zákona obsahuje § 51 zákona. Je přitom nutné pamatovat na tu skutečnost, že vlastních smluv se netýká pouze odstavec 8, ale i 6 a 7 citovaného paragrafu. Uvedené odstavce stanoví:

- (6) *Audit zahájený a nedokončený do dne nabytí účinnosti tohoto zákona se dokončí podle dosavadních právních předpisů.*
- (7) *U smluvních vztahů vzniklých přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, jejichž předmětem je výkon auditorské činnosti ve vztahu k účetním obdobím započatým přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, se ve věci posouzení nezávislosti auditora postupuje podle dosavadních právních předpisů.*
- (8) *Pro smluvní vztahy vzniklé před nabytím účinnosti tohoto zákona, jejichž předmětem je povinný audit účetních závěrek s rozhodným dnem nejdéle k 31. prosinci 2010, se nevyžaduje určení auditora podle § 17 odst. 1.*

Platí tedy, že audit zahájený a nedokončený do dne nabytí účinnosti tohoto zákona se dokončí podle do té doby platných právních předpisů. Ve všech ostatních případech je již nutné postupovat v souladu s novým zákonem. Auditorská obec tak stojí před nutností postupné výměny všech smluv tak, aby proces určení auditora odpovídal znění § 17 zákona. Pokud by při této příležitosti nejvyšší orgán účetní jednotky určil jiného auditora a došlo k ukončení smluvního vztahu s auditorem dosavadním, je nutné splnit povinnost oznámení této skutečnosti Radě. V daném případě se ale jedná o naplnění zákonem určené povinnosti a Rada vezme tuto skutečnost na vědomí.

Uplatňování základních zásad a principů práce auditorů v souladu s novým zákonem, Etickým kodexem a dalšími Mezinárodními auditorskými standardy je jednou ze základních povinností každého auditora a auditorské společnosti. Je proto doslova životní nutností každého z nás, abychom se i s touto částí nového zákona řádně seznámili, dodržovali a napomáhali dodržovat všechna pravidla týkající se určení auditora i podmínek souvisejících s výpovědí smluv. Napomůžeme tím k dalšímu rozvoji dobrého jména auditorské profese. V závěru tohoto článku bych rád upozornil na školení, které komora k lepšímu pochopení všech zákonem určených práv a povinností pořádá a které bylo vyhlášeno jako prioritní školicí téma pro tento rok. Pokud i přes to bude třeba objasnit některé nejasnosti, neváhejte klást na komoru dotazy, nejlépe v písemné formě.

Jiří Ficbauer

člen Výkonného výboru KA ČR a Prezidia RVDA

³⁾ Viz ISA 701

K účetní problematice vztahů mezi spřízněnými osobami

V současné době se v naší hospodářské sféře nachází řada právnických osob (společností), které mají svou mateřskou společnost nejen v tuzemsku, ale i v cizině. Jedná se o tzv. dceřiné společnosti, které jsou ovládané, resp. řízené domácí nebo zahraniční společností, která v tomto směru vystupuje jako ovládající, resp. řídicí společnost. Přitom tyto společnosti mají vzájemné odběratelsko-dodavatelské vztahy, ať již mezi dceřinou a mateřskou společností nebo navzájem mezi dceřinými společnostmi, a své výkony si též vzájemně fakturují. Na řízení dceřiných společností má tedy mateřská společnost podstatný nebo rozhodující vliv. Tyto vztahy je třeba též popsat v příloze účetní závěrky příslušných účetních jednotek.

Volný popis konkrétní problematiky spřízněných osob

Pro naše další úvahy předpokládáme, že máme dvě společnosti s r.o., které jsou jednak s 22 % účasti rakouské společnosti DKV a jednak se 35 % na základním kapitálu. Jde o DKV Audit s r.o. a DKV ČR s r.o. Ve společnosti DKV Audit s r.o. mají 51 % čeští auditoři, 27 % mají zahraniční auditoři a 22 % rakouská

společnost DKV. Partneri mají 16 % nebo méně. Žádný z nich nemá přes 16 % účasti základního kapitálu. V DKV ČR s r.o. má 35 % rakouská společnost DKV a zbytek mají zase jednotliví partneři. Více než 11 % nemá nikdo z nich, pouze méně.

V souvislosti s tím vznikají tyto otázky:

- Co je spřízněná strana pro účely zobrazení v příloze účetní závěrky s.r.o.?
- Jaké vztahy se rozumí spřízněnými stranami, které je nutno zobrazit, a jak je zobrazit, rozvahově nebo výsledkově?

Mezi DKV ČR s.r.o. a DKV Audit s.r.o. probíhají normální vztahy, které se fakturují navzájem. DKV ČR s.r.o. jednou za určité období (čtvrtletí, případně za celý hospodářský rok) přeúčtovává firmě DKV Audit s.r.o. (např. nájemné) a sdílené náklady na společnost DKV (jde v podstatě o přeúčtování režijních nákladů). A pak jsou zde ještě tzv. manažerské poplatky, které jdou z Rakouska a ty se přepočítávají na společnost DKV ČR s r.o. a zase poměrná část se přeúčtovává na DKV Audit s r.o.

Proč ho ještě nemáte?



faust je software českých auditorů.

Analýzy a ohlasy uživatelů potvrzují, že **Faust** je po technické stránce a uživatelské ovladatelnosti nejlepším komplexním softwarem pro auditory na trhu.

Přednosti

Fausta oproti konkurenci:

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

Poslední druh vztahů, z nichž společnosti mají společné pohledávky, jsou nevyúčtované vyplacené cestovní zálohy partnerům k rozvahovému dni (v našem případě k 30. června běžného hospodářského roku).

Další otázky zní:

- Jaký je minimální rozsah těchto transakcí?
- Které z těchto transakcí je nutno zobrazovat?
- Hraje tady také roli kritérium významnosti, tj. jsou některé požadavky na přílohu na základě významnosti?

Vyjádření k položeným otázkám

Nejdříve je třeba říci, že zákonem č. 370/2000 Sb., byla vložena s účinností od 1. ledna 2001 do obchodního zákoníku nová právní úprava tzv. podnikatelských seskupení (§ 66a). Vlastní pojem „podnikatelská seskupení“ není sice jakkoliv definován, ale z kontextu, v jakém je tento pojem použit, lze odvodit, že podnikatelským seskupením je určitá forma spolupráce (kooperace) podnikatelů, kteří se přímo nebo nepřímo podílejí na podnikání se společným cílem, jimž je ovlivňovat provoz určitého podniku (osoby). Vytvoření podnikatelských uskupení pak vede k tomu, že určitá osoba nebo určité osoby získávají přímou či nepřímou možnost vykonávat rozhodující vliv na řízení a provozování podniku jiné osoby (podnikatele).

Co je spřízněná strana pro účely zobrazení v příloze účetní závěrky

Pojem „spřízněná strana“ definuje Mezinárodní účetní standard IAS 24 takto:

„Spřízněná strana – strany se považují za spřízněné, jestliže jedna strana má schopnost kontrolovat druhou stranu nebo uplatňuje podstatný vliv na druhou stranu při finančních a provozních rozhodnutích.“

V tomto směru mluvíme o kontrole či ovládnání jednou stranou, což je pravomoc řídit finanční a provozní politiku podniku tak, aby byly získány užitky z jeho činnosti. Přitom jde o ovládnání buď přímé nebo nepřímé prostřednictvím dceřiných podniků, více než jedné poloviny hlasovacích práv nebo podstatný podíl na hlasovacích právech a pravomoci řídit, na základě smluv nebo dohody, finanční a provozní postupy managementu podniku.

Obchodní zákoník o tomto vztahu mluví (§ 66a odst. 9) jako o „propojených osobách“, což jsou především ovládající a ovládaná osoba. Přitom ovládající osobou není jen osoba, která ovládá ovládanou osobu přímo, ale i prostřednictvím jiné osoby nebo jiných osob, tedy všechny ovládající osoby v celé hierarchii řízení.

Základní formou podnikatelského seskupení (spřízněných či propojených osob) tvoří osoby, které jsou ve vztahu ovládající a ovládané osoby ve smyslu § 66a odst. 2 obchodního zákoníku. Takový vztah může vzniknout zejména tím, že určitá osoba disponuje určitým počtem hlasů v právnické osobě, které jí umožňuje ta-

kový rozhodující vliv vykonávat nebo na základě smlouvy. Je také možné, aby se více osob spojilo za účelem vykonávat rozhodující vliv na provozování podniku jiné osoby. Takové jednání, kdy určité osoby společně vykonávají vliv na řízení podniku určité osoby, označuje obchodní zákoník v § 66b jako jednání ve shodě. K tomu může dojít buď fakticky nebo na základě smlouvy.

Společnost může být jak osobou ovládající, tak osobou ovládanou. Je-li ovládající osobou obchodní společnost, označuje ji zákon jako „společnost mateřskou“ a jí ovládanou společnost jako „dceřinou společnost“.

Problematika spřízněných stran

K tomu lze stručně říci toto:

- a) Vztahy spřízněných stran jsou normálním rysem obchodu a podnikání. Mateřské podniky například často provádějí oddělené části činností prostřednictvím dceřiného podniku.
- b) Spřízněné strany mohou uzavřít transakce, které by nespřízněné strany neuskutečnily. To může mít samozřejmě též dopad na finanční situaci a provozní výsledky ovládaného podniku.
- c) Provozní výsledky a finanční situace daného podniku mohou být ovlivněny vztahem spřízněné strany i v tom případě, že transakce se spřízněnou stranou nenastanou. Již pouhá existence tohoto vztahu může být dostačující pro ovlivnění transakcí vykazujícího podniku s jinými stranami.
- d) Účetní zachycení směny hodnot či výkonů je obvykle založeno na ceně dohodnuté mezi příslušnými stranami. Cena mezi nespřízněnými stranami je cenou za obvyklých podmínek. Spřízněné strany mohou mít určitý stupeň flexibility v procesu určování cen, který chybí při směnách (transakcích) mezi nespřízněnými stranami.
- e) Pro určení ceny transakce mezi spřízněnými stranami se používá celá řada metod, z nichž jmenujme alespoň metodu srovnatelné tržní ceny.
- f) V souvislosti s určováním ceny transakce mezi spřízněnými stranami nutno upozornit, že zvláštní pozornost vyžaduje ustanovení § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, které řeší rozdíly oproti cenám obvyklým, pokud ceny sjednávají osoby „spřízněné“ ekonomicky, personálně nebo jinak. Spojenými (spřízněnými) osobami se pro účely zákona o daních z příjmů – podle citovaného ustanovení – rozumí:

• kapitálově spojené osoby, přitom

- *jestliže se jedna osoba přímo podílí na kapitálu nebo hlasovacích právech druhé osoby, nebo se jedna osoba přímo podílí na kapitálu nebo hlasovacích právech více osob, a přitom tento podíl představuje alespoň 25 % základního kapitálu nebo 25 % hlasovacích práv těchto osob, jsou všechny tyto osoby vzájemně osobami přímo kapitálově spojenými;*

- *jestliže se jedna osoba nepřímo podílí na kapitálu nebo hlasovacích právech druhé osoby, nebo se jedna osoba přímo nebo nepřímo podílí na kapitálu nebo hlasovacích právech více osob, a přitom tento podíl představuje alespoň 25 % základního kapitálu nebo 25 % hlasovacích práv těchto osob, jsou všechny tyto osoby vzájemně osobami kapitálově spojenými;*
- **jinak spojené osoby, kterými jsou osoby**
 - *kdy se jedna osoba podílí na vedení nebo kontrole jiné osoby;*
 - *kdy se shodné osoby nebo osoby blízké podílejí na vedení nebo kontrole jiných osob, tyto osoby jsou vzájemně osobami jinak spojenými. Za jinak spojené osoby se nepovažují osoby, kdy je jedna osoba členem dozorčích rad obou osob;*
 - *ovládající a ovládaná a také osoby ovládané stejnou ovládající osobou;*
 - *blízké;*
 - *které vytvořily právní vztah převážně za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty.*

Stručná charakteristika přílohy účetní závěrky

Příloha účetní závěrky je nedílnou součástí účetní závěrky podnikatelů. Příloha má informovat o všech detailech a podrobnostech finanční situace vykazujícího podniku v případech, ve kterých informaci či informace nelze, resp. není možno vyčíst přímo nebo je odvodit z rozvahy (aktiv a pasiv) či z výkazu zisku a ztráty (z nákladů a výnosů).

V příloze je třeba popsat a zdůvodnit všechny nejisté skutečnosti a jevy, které mohou ovlivnit majetkovou a finanční situaci podniku, zachycené v rozvaze a výkazu zisku a ztráty. Skutečnosti a události je nutné vysvětlit a uvést podle jejich ekonomické podstaty, nikoli podle právního stavu. Pracovníci sestavující rozvahu a výkaz zisku a ztráty by neměli být ovlivňováni při vykazování údajů snahou nadřazených pracovníků nebo vlastníků na přikrášlení či neuvedení některých údajů.

Význam přílohy nelze zúžit pouze na vysvětlení a objasňování jednotlivých položek obsažených v účetních výkazech, ale slouží k podrobnému vykreslení celkové majetkové a finanční situace v hospodaření za sledované účetní období včetně významných případů a skutečností nastalých v novém účetním období, které se buď bezprostředně a v přímé příčinné souvislosti vztahují ke stavu majetku, závazků, nákladů a výnosů minulého účetního období, nebo se jedná o skutečnosti nového účetního období, které významně mění hodnocení a vypovídací schopnost ukazatelů v účetních výkazech, a tyto informace jsou v okamžiku sestavování účetní závěrky známy.

Předpis pro sestavení a obsah přílohy k účetní závěrce podnikatelů neukládá vykazujícímu podniku povinnou formu a závaznou strukturu, nýbrž předpokládá, že účetní jednotka sestaví přílohu popisným způsobem nebo ve formě tabulkové, případně jejich kombinací. Základní charakteristikou údajů poskytovaných v příloze k účetní závěrce by měla být jejich snadná srozumitelnost pro uživatele, u kterého se předpokládají odpovídající účetní a ekonomické znalosti.

Jaké vztahy spřízněných stran zobrazit v příloze účetní závěrky

Informace, uváděné v příloze, které podrobněji rozvádějí či charakterizují příslušné položky rozvahy a výkazu zisku a ztráty ve vztahu spřízněných stran lze ve smyslu Mezinárodního účetního standardu č. 24 seřadit do těchto příkladů situací:

- nákupy nebo prodeje výrobků (dokončených nebo nedokončených),
- nákupy nebo prodeje nemovitostí a jiných aktiv,
- poskytování nebo přijímání služeb,
- dohody o zastupování,
- leasingové dohody,
- licenční smlouvy,
- finance (včetně půjček a zvyšování vlastního kapitálu peněžním či nepeněžním vkladem),
- záruky a ručení,
- manažerské smlouvy.





*Kolego, vy budete dřív v důchodu než tu vejšku dostudujete!
Měl jste to zkusit v Plzni.*

Kresba I. Svoboda

Vztahy mezi spřízněnými stranami, kde existuje kontrolní vliv, se v příloze zveřejňují bez ohledu na to, zda k transakcím mezi spřízněnými stranami došlo, či nikoliv. Jestliže k transakcím mezi spřízněnými stranami došlo, vykazující podnik uvádí v příloze účetní závěrky podstatu vztahů mezi spřízněnými stranami, jakož i typy transakcí a složky transakcí nezbytné pro pochopení účetní závěrky.

Složky transakcí, které jsou nutné pro pochopení účetní závěrky, běžně zahrnují:

- uvedení objemu transakcí, buď formou peněžní částky nebo formou patřičného podílu;
- peněžní částky nebo příslušné podíly otevřených položek;
- postupy určování cen.

Zákon nestanoví stupeň konkrétnosti údajů obsažených v příloze. Záleží tedy na konkrétních vztazích spřízněných osob. Přitom lze jen doporučit respektovat ustanovení obchodního zákoníku o ochraně obchodního tajemství, zákona o ochraně osobních údajů i zvláštních zákonů ukládajících povinnost zachovávat mlčenlivost (např. zákon o bankách).

Stupeň konkrétnosti, resp. obecnosti přílohy bude tedy záležet na tom, zda údaje, jež mají být v příloze uváděny, tvoří či netvoří údaje, které nemohou být podle obchodního zákoníku nebo jiných právních předpisů veřejně zpřístupněny.

Podnikatelská seskupení DKV a příloha k účetní závěrce

Nejdříve je třeba říci, že společnost DKV Audit s r.o. a DKV ČR s r.o. a rakouská společnost DKV jsou spřízněné osoby, které tvoří podnikatelské seskupení (koncern), v němž rakouská společnost DKV je „mateřská společnost“ a zbylé dvě „dceřinými společnostmi“. Tento závěr vyplývá nejen z výše uvedeného podílu na základním

kapitálu rakouské společnosti DKV dceřiných společností, ale především ze společenských smluv těchto společností. I když informace o společenských smlouvách není součástí zadání této problematiky, je možno oprávněně předpokládat, že mateřská společnost má v dceřiných společnostech většinu hlasovacích práv, přičemž má též možnost či právo v obou dceřiných společnostech prosadit jmenování statutárního orgánu, tj. jednatele (tzv. partner in charge), kterým je v obou dceřiných společnostech v současné době Erik Kaufmann. Tím se rakouská DKV stává též ovládací osobou obou pražských DKV, a ty jsou ovládanými osobami.

Pokud jde o ekonomické vztahy mezi těmito společnostmi, lze je rozdělit na:

- a) *běžné, normální externí vztahy (služby)*, které se navzájem přefakturovávají mezi dceřinými společnostmi DKV Audit s r.o. a DKV ČR s r.o. a vznikají prvotně ve vztahu k cizím subjektům z dodavatelско-odběratelského styku. Sem je nutno zařadit především placené nájemné DKV ČR s.r.o. za nájatou budovu, užívanou společně s DKV Audit s.r.o. Toto nájemné se strany pronajímatele je stanoveno za obvyklých tržních podmínek a cen, které pak ve stanoveném podílu DKV ČR s.r.o. přefakturovává na DKV Audit s.r.o. Vznikají také některé další „sdílené“ (společné) náklady se společností DKV Audit s r.o. (např. nájemné za kopírovací stroje, topení, údržbu počítačové sítě, údržbu a obsluhu kuchyňských koutů, ostrahu budovy apod.). Také stanovenou část těchto, v podstatě režijních nákladů, přefakturovává DKV ČR s.r.o. podle určeného klíče za stanovenou dobu na DKV Audit s.r.o. I když v popsáných vztazích se jedná o vztahy (služby), které mohou vznikat i mezi navzájem cizími subjekty (osobami), lze doporučit i tyto vztahy stručně popsat v příloze účetní závěrky DKV ČR s.r.o. i DKV Audit s.r.o. a uvést způsob rozvrhování těchto nákladů, příp. i jejich výši např. v procentech, příp. kterých položek v rozvaze a výkazu zisku a ztráty se tyto závazky a náklady týkají.

- b) *klasický vztah mezi spřízněnými osobami v podobě manažerské smlouvy* na poradenské (manažerské) služby, poskytované mateřskou rakouskou DKV, která tyto služby fakturuje za stanovené období DKV ČR s.r.o., a tato dceřiná společnost pak příslušnou část těchto režijních nákladů přefakturovává DKV Audit s.r.o.

K tomu lze stručně říci, že na základě této manažerské smlouvy DKV ČR s.r.o. vyplácí, resp. proplácí cizincům, vyslaným rakouskou kanceláří DKV, kteří pracují v pražských dceřiných společnostech DKV výdaje, spojené s jejich pobytem a prací. Jedná se o tyto výdaje:

- mzdy,
- cestovní výdaje (včetně záloh na tyto výdaje),
- nájemné za jejich byty,
- nájemné za používaná auta na leasing.

Tyto výdaje jsou v DKV ČR s.r.o. účtovány jako záloha na účtě 314 – Poskytnuté provozní zálohy, která se odečte ve faktuře rakouské DKV za příslušný měsíc. DKV ČR s.r.o. část těchto, rakouskou DKV fakturovaných částek, přefakturovává na DKV Audit s.r.o.

Doplňující údaje k rozvaze a výkazu zisku a ztráty

Poradenské služby, zajišťované rakouskou DKV i nevyúčtované zálohy na cestovní výdaje cizincům – pracovníkům dceřiných společností DKV, představují významné vztahy spřízněných osob, resp. skutečnosti ve smyslu § 19 odst. 6 zákona o účetnictví, o nichž by měl být uživatel roční účetní závěrky informován.

Podle § 19 odst. 6 zákona o účetnictví „... informace se považuje za významnou (závažnou), jestliže by její neuvedení nebo chybné uvedení mohlo ovlivnit úsudek nebo rozhodování osoby, která tuto informaci využívá ...“.

Proto je třeba – byť jen stručně a s respektováním obchodního tajemství i dalších okolností – v příloze popsat podstatu manažerské smlouvy a rozsah poskytovaných služeb, náklady na poradenské služby a jejich přínos, jakož i výši předem vyplacených cestovních záloh či její procenta z příslušné položky aktiv rozvahy. Měla by být také analyzována nákladová položka B.2. „Služby“ ve výkazu zisku a ztráty, obsahující celkové náklady na poradenskou službu DKV. V příloze by mělo být též okrajově zmíněno, že mzdy vyplácené cizím pracovníkům jsou podrobeny dani z příjmů ve smyslu příslušného ustanovení zákona o daních z příjmů a sražená daň odváděna příslušnému FÚ.

DKV ČR by měla v příloze též uvést informaci k položce aktiv rozvahy C.II.7. Krátkodobé poskytnuté zálohy (ú. 314) rakouské DKV ke dni 30. června běžného hospodářského roku, který je účetním obdobím v této účetní jednotce a k němuž se tedy uzavírají účetní knihy a sestavuje se účetní závěrka, jakož i k těmto datu i k položce pasív rozvahy B.II.8. Dohadné účty pasivní o nevyfakturovaných službách (ú. 389), ze strany rakouské DKV.

Přiměřené informace o poradenských službách rakouské DKV a příslušných nákladech by měla též

uvést ve své příloze i společnost DKV Audit s.r.o.

Je třeba též upozornit na odst. 5 § 19 zákona o účetnictví, z něhož vyplývá, že za období počínající koncem rozvahového dne (v DKV ČR s.r.o. 30. června) a končící okamžikem sestavení účetní závěrky (v DKV ČR s.r.o. např. 15. srpna) jsou účetní jednotky povinny v příloze k účetní závěrce uvést rovněž informace o:

- skutečnostech, které poskytují další informace o podmínkách či situacích, které existovaly ke konci rozvahového dne (v DKV ČR s.r.o. i v DKV Audit s.r.o. k 30. červnu).
- skutečnostech, které jako nejisté podmínky či situace existovaly ke konci rozvahového dne (v DKV ČR s.r.o. a v DKV Audit s.r.o. k 30. červnu)

a jejichž důsledky mění významným způsobem pohled na finanční situaci účetní jednotky.

Tyto skutečnosti, o nichž je třeba v příloze DKV ČR s.r.o. a DKV Audit s.r.o. podat informaci, mohou vzniknout jak z běžných, normálních a externích hospodářských vztahů s cizími subjekty, tak i ze vztahů se spřízněnými osobami, tj. DKV ČR s.r.o., DKV Audit s.r.o. a rakouské společnosti DKV.

Závěr

Závěrem je vhodné upozornit na problematiku sestavení konsolidované účetní závěrky, kterou vymezuje především § 22 a § 23 zákona o účetnictví. Vzhledem k tomu, že mateřská společnost, o níž bylo pojednáno, má své sídlo v Rakousku a v České republice má jen dvě dceřiné společnosti s.r.o., nesestavuje mateřská společnost v tomto případě konsolidovanou účetní závěrku podle tuzemských účetních právních předpisů.

Toto pojednání je určeno především pro auditory, manažery a jednatele účetní společnosti s ručením omezeným, jakož i pro jejich účetní. Věřím, že uvedeným subjektům přispěje alespoň zčásti k řešení účetní problematiky, kterou mají v tomto směru spřízněné osoby.

Vladimír Schiffer

auditor č. o. 28

lidé a firmy

TPA Horwath



Petr Karpeles

Petr Karpeles (35) se stal novým partnerem poradenské společnosti v oblasti daní a auditu. Pro TPA Horwath pracu-

je od roku 2006 a specializuje se na oblasti mezinárodního zdanění, fondů kolektivního investování a mezinárodních účetních standardů IFRS. Před příchodem do TPA Horwath studoval na Wirtschafts-

universität ve Vídni a University of Illinois v USA. Po studiu pracoval v Rakousku ve společnostech Ernst & Young a Telekom Austria.

-jk-

Specialisté z PRK Ecovis se spojili s BDO Prima Tax

Daňoví specialisté společnosti PRK Ecovis, kterou spoluzakládala bývalá náměstkyně ministra financí Dana Trezziová, se sloučili s firmou BDO Prima Tax, jež patří mezi pět nejvýznamnějších mezinárodních společností v této oblasti. Obě společnosti budou své služby v oboru daňového poradenství poskytovat v České republice pod

společnou značkou BDO Tax. Napsal to sever Euro.cz. Podle něj k fúzi došlo 1. ledna.

Spojení daňových odborníků má vést k dalšímu růstu sítě BDO v České republice, která disponuje 70 daňovými experty. BDO dále poskytuje služby v oblasti auditu, účetnictví a finančního poradenství, připomíná Euro.cz s tím, že

v ČR má BDO 360 zaměstnanců. Celosvětová síť této firmy zaměstnává přes 46 tisíc odborníků a působí ve více než 115 zemích.

Firmu PRK Ecovis založila Trezziová s dalšími třemi partnery v roce 2005. Její služby využívají například společnosti Kofola, Agrofert, Unipetrol, Pivovary Staropramen a Letiště Praha. -av-

Co najdete v e-příloze č. 1/2010

Přístup k e-příloze Auditor

E- příloha Auditor vychází souběžně s tištěným časopisem Auditor v elektronické podobě. Auditóři si ji mohou stáhnout v Extranetu na webových stránkách Komory auditorů ČR www.kacr.cz, kam se lze dostat pod přihlašovací jménem a heslem. Hesla byla auditóřům vygenerována a zaslána v květnu 2007. Pokud někdo své heslo nezná, nebo ho zapomněl, může si ho vyžádat u Libuše Šnajdrové, e-mail: snajdrova@kacr.cz. Předplatitelům časopisu Auditor je e-příloha zasílána e-mailem. O zaslání e-přílohy e-mailem můžou požádat také auditóři na e-mail: lerova@kacr.cz.

Na pomoc auditorům

Trestní zákoník – nový kodex trestního práva hmotného z pohledu auditora

K prvnímu lednu 2010 nabyl účinnosti zákon č. 40/2009 Sb., trestní zákoník, který po mnoha letech přináší zcela nové zpracování trestního kodexu. V obsáhlejší článku, jenž je v e-příloze, se autoři Vladimír Králíček a Jan Molín zamýšlejí nad ustanoveními trestního zákoníku, která mohou být pro auditora stěžejní a snaží se popsat některé zajímavé, nejasné či sporné případy a situace, s nimiž se auditóři mohou setkat ve své činnosti.

Zaujalo nás

Důležité vazby účetnictví a daní

Pokud je účetnictví vedeno podle účetních předpisů, je sestavení základu daně takřka rutinní záležitostí. Kde hledat potenciální chyby, které způsobí nejen zkeslení účetního výsledku hospodaření, ale i základu daně? Jaké oblasti prověřit, v kterých situacích je při sestavení základu daně třeba opřít se o účetnictví? Odpovědi na tyto otázky najdete v e-příloze, v přetisku článku Ivany Pilařové z časopisu Účetnictví v praxi.

Význam inventarizace majetku a závazků nevydělečné organizace

Nestátní nevydělečné organizace, které jsou účetními jednotkami, se musejí při zaúčtování všech uzávěrkových operací a při sestavení účetní závěrky řídit právními normami. Článek Jitky Náhlavské převzatý z časopisu UNES rekapituluje ty operace, které je nutné mít při uzavírání účetních knih na paměti. Zvláštní pozornost je v něm věnována významu inventarizace majetku a závazků.

Zaznamenali jsme

Bezpečnost datových schránek potvrdí až dokončený audit

Systém datových schránek, který od počátku listopadu 2009 umož-

ňuje posílat úřadům dokumenty v elektronické podobě, provází řada problémů. Počítačovní odborníci kritizují, že byl připuštěn do ostrého provozu ještě před dokončením auditu, který by potvrdil jeho bezpečnost. Více si k tomuto problému přečtete v e-příloze č. 1/2010.

Magdalena Souček: Ještě nejsme na dně. Banky ještě nerestrukturalizovaly úvěry

V e-příloze najdete rovněž rozhovor s Magdalenou Souček, vedoucí partnerkou společnosti Ernst & Young ČR, v E15 na téma auditingu, řízení podniků a hospodářské recese.

Získat půjčku nebo leasing bude obtížnější

Finanční zdraví klientů budou po bankách kvůli rostoucímu podílu nesplácených úvěrů přísněji posuzovat i leasingové a splátkové firmy a další nebankovní poskytovatelé půjček v České republice. Podle informací deníku Právo by členové nebankovního registru, který sdružuje i poskytovatele kreditních karet a faktoringové firmy, měli začít hodnotit své klienty pomocí nové metodiky, tzv. Credit Bureau skóre. Více k tomu v e-příloze. -av-