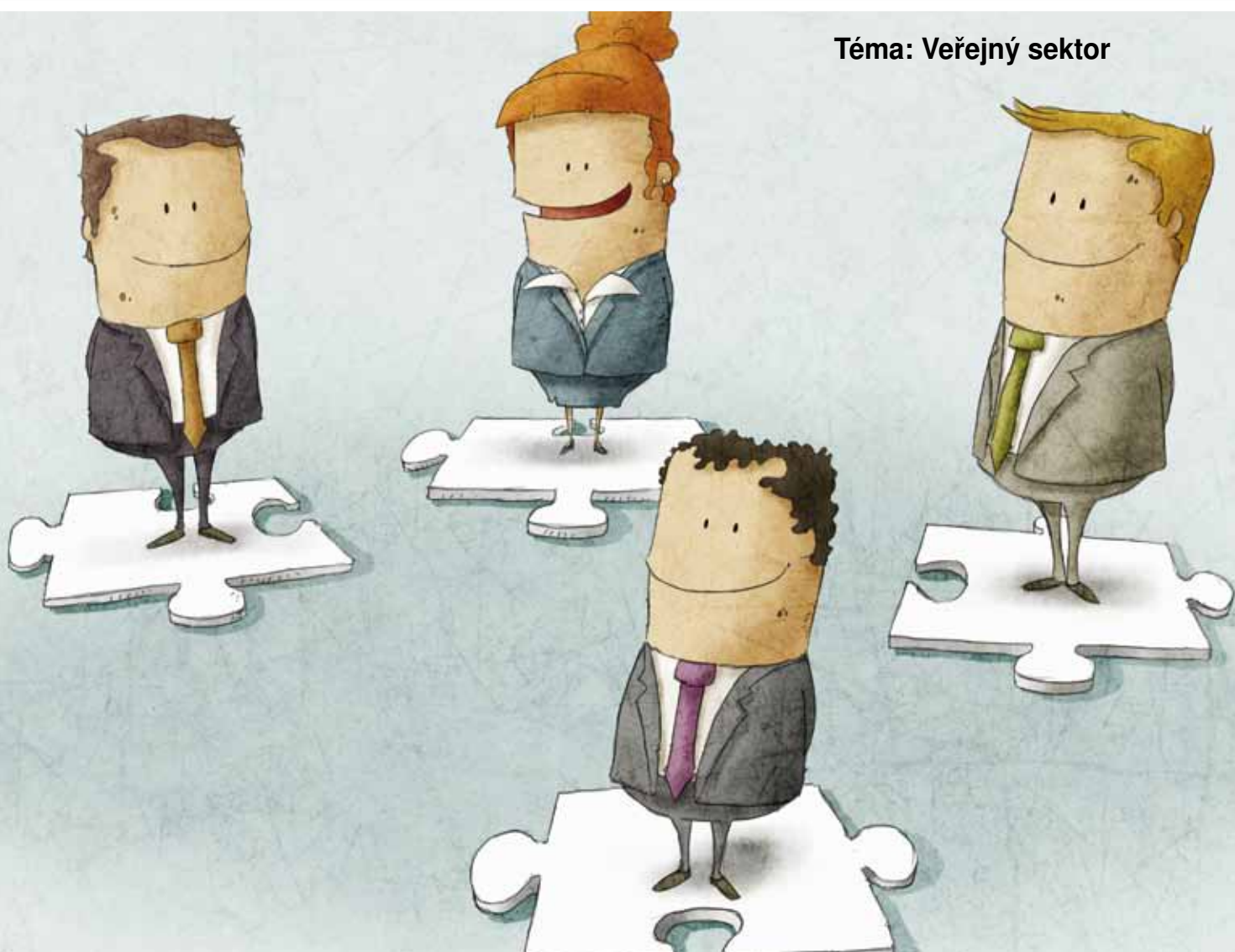


# AUDITOR

časopis Komory auditorů České republiky číslo 5/2021

Téma: Veřejný sektor



aktuality • informace z komory • stanoviska, názory, diskuze  
• nabídka vzdělávacích akcí • auditorské postupy • vybrané účetní  
problémy • daňová a právní problematika • informace ze zahraničí

## Obsah

### AKTUALITY

Ze zasedání Výkonného výboru KA ČR.....	2
Pohyblivý příspěvek pro rok 2021 je splatný do 30. června 2021 .....	3
Noví auditoři složili v dubnu slib.....	3

### TÉMA ČÍSLA – Veřejný sektor

Editorial .....	4
Darování a jiná bezúplatná plnění (Miroslava Nebuželská) .....	4
Konsolidované účetní výkazy za Českou republiku – relevance a kvalita informací (Vladimír Zelenka) .....	12
Nové zásady pro zadávání veřejných zakázek a jak na jejich ověření (Ondřej Hartmann) .....	19
Veřejný sektor jako džungle, ve které se nesmíme ztratit (Hana Březinová) .....	21
Veřejná správa v ČR po roce 2020 a její kontrolní působnost (Květoslava Kořínková).....	22
Doporučení OECD k integritě veřejné správy (Marie Bohatá) .....	24
Rozhovor s Pavlem Skalníkem Zaměření kontrol z pohledu NKÚ a jeho úloha .....	26
Rozhovor s Jurajem Brigantem O přístupu MF ČR jako dohledového orgánu k přezkoumání hospodaření .....	29

### NA POMOC AUDITORŮM

Hugo a Sally se opět baví o příloze v účetní závěrce testování.....	7, 14, 25, 31
---	---------------

Toto číslo vyšlo **25. 5. 2021**

## O činnosti výboru pro správu profese



Tomáš  
Brumovský

Vážené kolegyně, vážení kolegové, po roce se s vámi opět setkávám na úvodní stránce časopisu Auditor. Rád bych vás informoval o činnostech výboru pro správu profese (VSP). Tak jako vše kolem nás, i činnost našeho výboru poznamenala v uplynulém roce krize ohledně covid-19. Kvůli epidemiologickým opatřením nebylo možné uskutečnit oblíbená setkání v regionech, na kterých jste se mohli setkat se zástupci vedení komory a kde jste měli možnost získat informace týkající se auditorské profese a diskutovat o konkrétních problémech v příslušném regionu. Věříme, že zlepšující se situace kolem pandemie umožní zorganizovat tato setkání alespoň na podzim. O místech a termínech setkání vás budeme včas informovat. Složitá situace zkomplikovala i průběh slavnostních slibů nových auditorů, které se za normálního režimu konají v sídle komory, účastní se jich zástupci komory a jsou zakončeny neformální debatou, při které komora získává cennou zpětnou vazbu k průběhu skládání auditorských zkoušek a praxe asistenta auditora. S ohledem na aktuální situaci ohledně covid-19 muselo být složení slibu přizpůsobeno tak, aby splňovalo všechna přísná bezpečnostní opatření.

Na další oblasti činnosti výboru, mezi které patří především vedení rejstříku auditorů, auditorských společností a asistentů auditora včetně vyřizování všech záležitostí spojených se členstvím, mlčenlivostí, způsobem provádění auditorské činnosti, etikou, pojištěním a dalších správně-profesních činnostech, naštěstí probíhající pandemie neměla tak výrazný

vliv a výbor ve své činnosti nadále plynule pokračuje.

Výbor se v minulých letech také snažil zorganizovat setkání bývalých auditorů, kteří z důvodu vysokého věku nebo nemoci opustili řady aktivních auditorů. Tato akce se ale nesešla s velkým zájmem. Přesto jsme ve své aktivitě pokračovali a nyní nabízíme bývalým auditorům, kteří řádně plnili své povinnosti vyplývající z členství v komoře, bezplatné zaslání časopisu Auditor a možnost účasti na některých akcích komory. Tato nabídka se setkala se značným zájmem, a pokud se bývalí auditoři rozhodnou této možnosti využít, stačí, aby zaslali jednoduchou přihlášku.

Úloha a náplň našeho výboru je dána zákonem a vnitřními předpisy komory, musíme se také podřizovat právním normám, které se týkají správního řízení. Auditorům pomáhá výbor často při řešení jejich správně-profesních a etických záležitostí. Mezi nejčtenější záležitosti, které výbor průběžně řeší, patří otázky mlčenlivosti a posuzování žádostí o zproštění mlčenlivosti jak ze strany státních orgánů (policie, soudy), tak od samotných auditorů. Protože povinnost mlčenlivosti vnímáme jako určitou ochranu auditora, je každý takový případ důkladně prověřen a případně konzultován s právníkem. Vždy nás zajímá, proč zproštění mlčenlivosti neudělí v první řadě účetní jednotka, a také posuzujeme, jestli zproštěním mlčenlivosti nevznikne auditorovi nějaké riziko, které by pro něj mohlo mít negativní důsledky.

Již řadu let se náš výbor snaží auditorům pomáhat i v oblasti pojištění profesní odpovědnosti. Nová, resp. prodloužená smlouva o spolupráci s makléřskou společností RESPECT je účinná od 1. října 2018. Obsahem

prodloužené smlouvy jsou úpravy, které vylepšují podmínky pro auditory, a to jak pro ty, kteří již mají pojištění prostřednictvím společnosti RESPECT, a.s. uzavřeno, tak pro ty, kteří budou v budoucnu tuto smlouvu uzavírat. Významnou novinkou v oblasti pojištění bylo spojení aktivit České pojišťovny a.s. a Generali Pojišťovny a.s., ke kterému došlo k 1. lednu 2020. Tento krok ale neměl žádný dopad na pojistné smlouvy, které zůstaly v platnosti tak, jak byly u České pojišťovny a.s. sjednány (a to včetně pojistných podmínek a rozsahu pojistné ochrany).

Do činnosti našeho výboru patří i zapisování povinných údajů do centrálních registrů. Sem patří agenda

týkající se datových schránek a zapisování do Registru právnických osob, podnikajících fyzických osob a orgánů veřejné moci (ROS), kde jsou vedeni statutární auditoři, kteří svou činnost vykonávají jako OSVČ. Na základě poslední novely zákona o auditorech mají všichni auditoři povinně zřízenou datovou schránku. Datové schránky byly většinou statutárních auditorů zřízeny dnem 1. října 2017, novým auditorům jsou zřizovány průběžně, po jejich zápisu do rejstříku auditorů. Zřizovatelem datových schránek je Ministerstvo vnitra ČR, provozovatelem je pak Česká pošta a.s. Při zřizování datových schránek má někdy Česká pošta technické problémy,

kteří jí komora pomáhá postupně řešit. ROS eviduje statutární auditory, kteří svou činnost vykonávají jako osoby samostatně výdělečně činné a povinností komory je udržovat jejich databázi aktuální, jak z hlediska zahájení a ukončení činnosti, tak i z hlediska aktuálnosti údajů (např. adresa místa podnikání).

Jak vyplývá z výše uvedeného průřezu, náš výbor je výborem „organizačním“, který se snaží být auditorům hlavně pomocníkem při jejich práci a výsledky jeho činnosti tomu převážně odpovídají.

**Tomáš Brumovský**

předseda Výboru  
pro správu profese KA ČR



## Ze zasedání Výkonného výboru KA ČR

Výkonný výbor se na svém on-line zasedání, které se uskutečnilo 12. dubna 2021, zabýval jak standardní agendou, tak aktuálními činnostmi jednotlivých odborných výborů KA ČR. Významnou částí jednání byla příprava informační schůzky k XXVII. sněmu KA ČR.

Výkonný výbor schválil:

- jmenování odvolací zkušební komise ke zkoušce Právo v podnikání,
- rozhodnutí o pozastavení auditorské činnosti Ing. Slawikové.

Výkonný výbor dále projednal:

- postup a prezentaci informační schůzky k XXVII. sněmu KA ČR, která se uskuteční dne 28. dubna 2021
- a schválil aktualizaci směrnice B17 – K poskytování stravování zaměstnancům Komory auditorů ČR

a vzal na vědomí:

- informace z odd. metodiky k programu Covid – nepokryté náklady,
- plnění rozpočtu komory za období leden–březen 2021,

- zápisy ze zasedání prezidia, komisí a odborných výborů,
- výsledky per rollam hlasování o zamítnutí připomínek Ing. Kose k pravidlům XXVII. sněmu KA ČR,
- výsledky per rollam hlasování ve věci vypořádání připomínek RVDA k vnitřním předpisům,
- informace z Kárné komise – statistiku uložených kárných opatření,
- legislativní monitoring.

**Jiří Mikyna**

ředitel úřadu KA ČR

## Pohyblivý příspěvek pro rok 2021 je splatný do 30. června 2021

Jako každý rok, i letos jste do 31. března podávali dle § 3 Příspěvkového řádu KA ČR vyúčtování příspěvků. Toto vyúčtování mají podávat na komoru všichni auditoři a auditorské společnosti. Příspěvky na činnost Komory auditorů ČR jsou hrazeny povinně ze zákona o auditorech ve výši stanovené Příspěvkovým řádem.

Splatnost pohyblivého příspěvku pro rok 2021 je dle § 4 odst. 2 Příspěvkového řádu do 30. června 2021. Základem pro výpočet pohyblivého příspěvku jsou v souladu s Příspěvkovým řádem příjmy (tržby) bez DPH dosažené v předcházejícím roce, tedy v roce 2020, za auditorské služby konané na území České republiky.

Sazba pohyblivého příspěvku je stanovena podle Příspěvkového řádu na 0,5 % z uvedeného základu.

Ti, kteří doposud nepodali formulář vyúčtování příspěvků za auditora nebo za auditorskou společnost, mají stále možnost ho vyplnit prostřednictvím on-line aplikací na [www.kacr.cz](http://www.kacr.cz). Elektronickou verzi formulářů vyúčtování příspěvků

najdete po přihlášení pod svým uživatelským jménem a heslem nebo pod uživatelským jménem a heslem auditorské společnosti v sekci Pro členy / On-line formuláře / Vyúčtování – auditor, resp. Vyúčtování – auditorská společnost. Ve formuláři se automaticky zobrazí osobní údaje auditora nebo název a IČO auditorské společnosti včetně evidenčního čísla (dříve číslo oprávnění).

Druhou možností je využít formulář vyúčtování příspěvků, který naleznete rovněž na webu komory v části Pro členy / Formuláře, kde si jej lze stáhnout a vyplněný zaslat komoře e-mailem na adresu [pagacova@kacr.cz](mailto:pagacova@kacr.cz), [rojкова@kacr.cz](mailto:rojкова@kacr.cz) nebo na [kacr@kacr.cz](mailto:kacr@kacr.cz), případně do datové schránky KA ČR či poštou.

Pohyblivý příspěvek se zasílá na bankovní účet KA ČR číslo 87039011/0100. Variabilní symbol je u auditorů ve struktuře xxxx31, z toho xxxx je evidenční číslo (číslo oprávnění) a u auditorských společností ve struktuře xxx32, z toho xxx je evidenční číslo. Variabilní symbol

je třeba uvádět přesně, slouží k identifikaci plátce.

Pokud vypočtená výše pohyblivého příspěvku zaokrouhlená na celé koruny směrem dolů nepřesáhne 200 korun, pohyblivý příspěvek se neodvádí, nicméně vyúčtování je třeba provést některým ze dvou uvedených způsobů. Vyúčtování příspěvků je třeba zaslat i v případě, že auditor neměl žádné tržby za provádění auditorské činnosti nebo provádí auditorskou činnost jménem auditorské společnosti. V případě pozdního zaplacení příspěvku je třeba počítat s úhradou úroku z prodlení.

**Veronika Rojková**  
evidence auditorů KA ČR



## Noví auditoři složili v dubnu slib

Dne 28. dubna 2021 se v sídle Komory auditorů ČR uskutečnil slib nových auditorů. S ohledem na aktuální situaci ohledně covid-19 nebylo možné uspořádat slavnostní předání, které komora připravuje za normálních podmínek, ale složení slibu bylo přizpůsobeno tak, aby splňovalo všechna bezpečnostní opatření.

Dle zákona č. 93/2009 Sb., o auditorech a příslušných vnitřních předpisů komory bylo podmínkou zápisu do rejstříku auditorů složit jedenáct, resp. dvanáct písemných zkoušek a zároveň splnit povinnou tříletou praxi asistenta auditora. Noví auditoři přišli složit slib do rukou prezidentky Komory auditorů ČR Ireny Liškařové tak, jak stanoví zákon.

Noví auditoři před samotným slibem prezentovali průběh své praxe samostatným vystoupením. Hovořili

o tom, na jakých zakázkách pracovali, jakou práci vykonávali i jaká úskalí je při práci asistentů auditora potkávala.

Jméno a příjmení	Ev. č.	Zaměstnavatel
Ing. Eva TŮMOVÁ	2527	KODAP audit, s.r.o.
Ing. Iva FRAISOVÁ	2528	Deloitte Audit s.r.o.
Ing. Miroslav MAYER	2529	Deloitte Audit s.r.o.

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

**Veronika Rojková**  
evidence auditorů KA ČR

## Editorial

Vážení čtenáři, držíte v ruce další číslo Auditora, které je po určité době opět věnováno problematice veřejného sektoru. Veřejný sektor má ve srovnání s privátním sektorem řadu odlišností. Stěžejní rozdíl spočívá v tom, že jednotky veřejného sektoru jsou jednak příjemci prostředků (zejména daní), a zároveň i poskytovateli veřejných služeb. Na obsahu čísla se podíleli především členové výboru pro veřejný sektor.

Auditory, kteří poskytují služby v oblasti posuzování veřejných zakázek, bude jistě zajímat příspěvek Ondřeje Hartmana týkající se důsledků změny zákona o zadávání veřejných zakázek spočívající v doplnění povinnosti dodržovat zásady sociálně odpovědného zadávání, environmentálně odpovědného zadávání a inovací při

zadávání zakázek. Hana Březinová zajistila pro toto číslo články tři autorek, na nichž se vedle ní podílejí Květoslava Kořínková a Marie Bohatá. Názvy jednotlivých článků, „Veřejný sektor jako džungle, ve které se nesmíme ztratit“, „Veřejná správa v ČR po roce 2020 a její kontrolní působnost“ a „Doporučení OECD k integritě veřejné správy“, naznačují, že je z různých aspektů nahlíženo prostředí veřejné správy. Problematika poskytování a přijímání daru je zajímavým ekonomickým fenoménem. Miroslava Nebuželská se ve svém článku zabývá různými aspekty darování, konkretizuje je pro oblast účetní a daňovou a nabízí řešení darů pro nestátní neziskové organizace a příspěvkové organizace. Editor tohoto čísla se ve svém článku zabývá vybranými

problémy z konsolidace účetních výkazů za ČR.

Vedle článků obsahuje aktuální číslo našeho časopisu hned dva zajímavé rozhovory. Prvním z nich je rozhovor s Jurajem Brigantem, ředitelem odboru kontroly Ministerstva financí ČR. Tématem rozhovoru je přezkoumání hospodaření územních samosprávných celků. Druhý rozhovor je s Pavlem Skalníkem, vrchním ředitelem kontrolní sekce Nejvyššího kontrolního úřadu. Ve svých odpovědích se rozsáhle věnuje problematice kontrol prováděných NKÚ, včetně finančních auditů. Auditori se mohou seznámit i s dalšími novinkami z NKÚ.

Přeji vám zajímavé a inspirativní čtení.

**Vladimír Zelenka**  
editor tohoto čísla

## Darování a jiná bezúplatná plnění



Miroslava  
Nebuželská

Darování v České republice se řídí zejména zákonem č. 89/2021 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „občanský zákoník“), který upravuje v § 2055 a násl. darování jako způsob převedení věci do vlastnictví jiného, konkrétně bezúplatný převod věci. Věc představují jak peníze, tak nepeněžní věcná plnění. Darování v občanském zákoníku však řeší pouze darování věci, ne již jiná bezúplatná plnění jako je darování – bezúplatné poskytnutí – služeb. Obvykle se však základní ustanovení o darování aplikují přiměřeně i na jiná bezúplatná plnění, přičemž účetní a daňové předpisy nečiní v druzích bezúplatných plnění žádný zásadní rozdíl.

V tomto článku se budeme dále zabývat jak základními podmínkami a parametry darování a jiných bezúplatných plnění, tak zejména tím, jak z účetního a daňového pohledu účetní jednotky a daňové subjekty řeší, jakým způsobem přijatý nebo poskytnutý dar zaúčtovat a jakým způsobem přijatý nebo poskytnutý dar zdanit daní z příjmů, které bezúplatné příjmy podléhají. Zaměříme se na veřejný sektor, zejména na příspěvkové

organizace, které se s dary setkávají, a na nestátní neziskové organizace (dále jen „NNO“), pro které jsou dary jedním z hlavních finančních zdrojů (dále společně též „neziskové organizace“). V dalším textu budeme *darování* používat spíše obecně pro darování věci i jiného bezúplatného plnění a obdobně pojem *dárce* bude použit pro poskytovatele bezúplatného plnění a pojem příjemce daru pro příjemce bezúplatného plnění.

### Co je darování a vzájemný dar

Darování či jiné bezúplatné plnění by bylo možné definovat v souladu s českými právními předpisy jako poskytnutí plnění bez úplaty, tj. převod věci nebo poskytnutí služby bez úplaty, bez protiplnění. Jde tedy o vztah „něco za nic“. Dárce často poskytuje bezúplatné plnění s nějakým účelem, tedy poskytuje ho příjemci „na něco“, ale nikoliv „za něco“. Zejména pokud jde o obdarované neziskové organizace, pak jde často o dary na tuto neziskovou činnost na veřejně prospěšné účely. Je tedy zásadní rozdíl, pokud poskytovatel plnění pošle neziskové organizaci příspěvek „na festival“, nebo „za festival“. V případě příspěvku na festival dárce přispívá organizaci na konání festivalu, sám pro sebe za svůj příspěvek nic nedostane kromě dobrého

pocitu či poděkování a jde tedy o „něco za nic“, tedy o darování. V případě příspěvku za festival poskytovatel festival navštíví a obdrží tak od organizace plnění formou kulturní služby – možnosti zúčastnit se festivalu, a tedy jde o „něco za něco“, tedy nikoliv o darování, ale o běžné úplatné plnění, prodej služby.

Proto občanský zákoník v § 2061 stanovuje, že „i dárce bude navzájem obdarován, jedná se o darování jen vzhledem k tomu, o č hodnota plnění jedné strany převyšuje hodnotu plnění druhé strany“, tedy v základu jde o vztah koupě. Ještě striktnější úpravu obsahuje zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDP“), který v § 21c uvádí, že „bylo-li ujednáno, že i dárce bude navzájem obdarován, jedná se pro účely daní z příjmů o koupi nebo směnu, a to i vzhledem k tomu, o č hodnota plnění jedné strany převyšuje hodnotu plnění druhé strany“. Tedy v případě vzájemného darování se z pohledu daně z příjmů jedná v plném rozsahu o koupi bez jakéhokoliv prvku darování.

Neziskové organizace často řeší, co je ještě považováno za „nic“, tedy se nejedná o protiplnění, a co už je za protiplnění považováno. Každá organizace totiž chce nějakým způsobem většinou svým dárcům poděkovat. Možná jim pošle pěkný email, pohlednici s poděkováním, uvede jejich jméno nebo logo na webu v seznamu třetích stran, které neziskovou organizaci podpořili, nebo jim třeba věnuje lístky na koncert. Kde končí „poděkování dárcům“ a začíná „protiplnění“? Takovou hranici se nikde v předpisech nedozvíme, nicméně v praxi se při posuzování bere v úvahu několik charakteristik daného plnění, uvedu několik příkladů:

- Pokud nezisková organizace poskytne lístky na koncert, které běžně prodává (jedná se o produkt nabízený na trhu a jednoduše ocenitelný), jedná se o protiplnění.
- Pokud nezisková organizace v rámci koncertu vyvěsí loga největších dárců na stěny koncertního sálu, jde o reklamní službu (jde o službu obvykle nabízenou, jednoduše ocenitelnou) a jedná se o protiplnění (často jsou obdobná plnění nazývána sponzoringem).
- Pokud nezisková organizace uvede logo nebo jméno dárce na svých webových stránkách nebo ve výroční zprávě v seznamu typu „děkujeme těm, co naši činnost podpořili“, všichni v seznamu mají stejnou velikost jména či loga, lze to považovat za poděkování dárcům a nejedná se o protiplnění.
- Pokud nezisková organizace pošle na konci roku bez přímé časové vazby na poskytnutý dar všem svým dárcům kalendář, který si nechala vyrobit a rozdává ho běžně za účelem propagace organizace, všem dárcům tedy pošle stejné „poděkování“, lze to považovat za poděkování dárcům a nejedná se o protiplnění.

### Darovací smlouva

Možnou povinnost písemné darovací smlouvy upravuje občanský zákoník, který vyžaduje písemnou

smlouvu v případě darování věci zapsané do veřejného seznamu, příkladem mohou být např. nemovitosti, auta apod. Písemná smlouva je také nutná, pokud se chce dárce zavázat k odevzdání daru, ke kterému dojde později. Dárce je pak zavázán dar poskytnout, není však povinen platit úroky z prodlení. Pokud někdo jinému dar slíbí, není zavázán darovat, nicméně ten, kdo slib obdržel, má právo na náhradu nákladů účelně vynaložených v očekávání daru.

Darovací smlouva je však účinným nástrojem pro ujednání podmínek poskytnutého daru, zejména ujednání termínů poskytnutí a případného použití daru a ujednání účelu, na který je dar poskytnut. Pokud například nadace či nadační fondy v souladu se svým posláním poskytují dary – nadační příspěvky – považují za nutnost písemné smlouvy uzavřít, příjemce příspěvků zavázat dodržení účelu a ujednat sankce při nedodržení účelu do určitého data (zejména vrácení příspěvku).

Občanský zákoník obsahuje několik specifik, které se neziskových organizací mohou dotýkat. Jedním z nich je zákaz poskytnutí daru klientem zařízení poskytujícího zdravotnické nebo sociální služby tomuto zařízení, pokud je to v době, kdy je klient v péči takového zařízení nebo přijímá jinak jeho služby.

Občanský zákoník dále upravuje možnost darovat celý svůj současný majetek a jen polovinu budoucího, upravuje také odvolání daru v nouzi nebo pro nevděk.

### Přijetí daru neziskovou organizací

Přijatý dar nebo jiné bezúplatné plnění je z pohledu daně z příjmů příjmem, který je předmětem daně, u jednotek, které vedou účetnictví, je výnosem. Z daňového pohledu se režim zdanění darů liší podle toho, zda je nezisková organizace veřejně prospěšným poplatníkem v souladu s § 17a ZDP. Z účetního pohledu se liší způsob účtování podle toho, zda jde o rozpočtové a příspěvkové organizace postupující podle prováděcí vyhlášky č. 410/2009 Sb. (dále jen vyhláška 410) nebo o NNO postupující podle vyhlášky č. 504/2002 Sb. (dále jen vyhláška 504).

### Účetní a daňové postupy se také liší podle charakteru daru, zejména zda jde o:

- dar na investice (dlouhodobý majetek) nebo na úhradu nákladů,
- dar peněžní nebo nepeněžní,
- dar účelový nebo neúčelový,
- dar pro vlastní potřebu nebo určený k přeoslání třetí straně.

### Podmínky přijímání darů

NNO nemají ze zákona žádná omezení pro přijímání darů. Pouze v případě, že hodlají vybírat peněžité příspěvky na předem stanovený veřejně prospěšný účel od předem neurčeného okruhu přispěvatelů, jsou povinné registrovat veřejnou sbírku v souladu se zákonem

č. 117/2001 Sb., o veřejných sbírkách, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZVS“).

Příspěvkové organizace mají přijímání darů omezeno zákonem č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů, ve znění pozdějších předpisů, který upravuje obecně nabývání majetku příspěvkovou organizací a stanovuje, že „příspěvková organizace nabývá majetek pro svého zřizovatele, nestanoví-li tento zákon jinak, přičemž zřizovatel může stanovit, ve kterých případech je k nabytí takového majetku třeba jeho předchozí písemný souhlas“ (§ 27 odst. 6). Příspěvková organizace může do svého vlastnictví nabýt pouze majetek potřebný k výkonu činnosti, pro kterou byla zřízena, a to bezúplatným převodem od svého zřizovatele, darem nebo děděním, v obou případech s předchozím písemným souhlasem zřizovatele, nebo jiným způsobem na základě rozhodnutí zřizovatele (§ 28 odst. 7). Ať už tedy jde v případě příspěvkové organizace o přijetí daru investičního či neinvestičního, peněžního či nepeněžního, potřebuje k přijetí organizace vždy souhlas zřizovatele. Ten může být v určitém rozsahu udělen i prostřednictvím zřizovací listiny.

### Účtování a vykázání pohledávky z darování

Pokud organizace uzavře písemnou darovací smlouvu, kde se dárce zaváže k darování, je dar vymahatelným plněním. Nicméně pro zaúčtování a vykázání pohledávky je nutným předpokladem reálná vymahatelnost takové pohledávky. S ohledem na to, že na dotaz, zda by pohledávku z titulu daru nezisková organizace vymáhala soudní cestou, odpovídá většina ne-li všechny neziskové organizace, že nikoliv, se běžně u neziskových organizací o pohledávce z titulu daru neúčtuje. Nicméně určitě je to možné, pokud by organizace byla rozhodnuta pohledávku případně vymáhat, pak jde o oprávněné účtování a vykázání.

### Přijatý dar investiční peněžní

V případě, že organizace přijme darem peníze účelově určené na pořízení dlouhodobého majetku, hovoříme o investičním peněžním daru. Účel stanoví přímo dárce v darovací smlouvě, nebo účel vyplývá ze samotného záměru organizace.

### Účetní aspekty u NNO

V případě NNO upravuje účtování finančního daru účelově určeného na dlouhodobý majetek § 38 odst. 10 vyhlášky 504, který pro případ pořízení dlouhodobého hmotného nebo nehmotného majetku nebo jeho technického zhodnocení z daru požaduje účtování finančního daru ve prospěch vlastního jmění. Následně při odepisování dlouhodobého majetku je příslušná výše daru účtována na vrub vlastního jmění ve prospěch jiných ostatních výnosů.

Konkrétně např. pořízení automobilu v pořizovací ceně 600 tis. korun s životností 10 let, na které obdržela

organizace dar ve výši 300 tis. korun, zaúčtuje organizace následovně:

Operace	Částka (tis. Kč)	MD	D
přijetí daru na bankovní účet	300	22x	90x
pořízení automobilu (faktura, smlouva)	600	04x	32x
zařazení automobilu do užívání	600	02x	04x
měsíční odpis	5	55x	08x
měsíční úprava vlastního jmění	2,5	90x	64x

V případě vyřazení dlouhodobého majetku je nutné příslušně upravit i výši vlastního jmění, tedy odúčtovat zbytek přijatého daru do jiných ostatních výnosů.

Pokud není bezúplatně přijatý dlouhodobý majetek určen k plnění hlavní činnosti organizace, zaúčtuje organizace přijetí takového majetku ve prospěch výnosů na účet skupiny 68 – Přijaté příspěvky (dary).

### Účetní aspekty u příspěvkové organizace

V případě příspěvkových organizací je účtování předepsáno vyhláškou 410 a zejména souvisejícími Českými účetními standardy pro vybrané účetní jednotky (dále jen „ČÚS“). Organizace účtuje přijetí finančního daru na pořízení dlouhodobého majetku ve prospěch investičního fondu, v případě účelového daru upraveného darovací smlouvou apod. účtuje navíc o pohledávce z titulu daru.

Konkrétně např. pořízení automobilu v pořizovací ceně 600 tis. korun s životností 10 let, na které obdržela organizace dar ve výši 300 tis. korun, zaúčtuje organizace následovně:

Operace	Částka (tis. Kč)	MD	D
přijetí daru na bankovní účet	300	241	401
tvorba investičního fondu	300	401	416
pořízení automobilu (faktura, smlouva)	600	042	321
zařazení automobilu do užívání	600	022	042
použití investičního fondu	300	416	401
měsíční odpis	5	551	082
měsíční tvorba investičního fondu ve výši odpisů	5	401	416

Postup v průběhu užívání dlouhodobého majetku hrazeného plně nebo částečně z daru je shodný s postupem u majetku nakoupeného z jiných zdrojů.

### Daňové aspekty

Z pohledu ZDP není finanční dar na dlouhodobý majetek součástí základu daně. O takovém daru organizace vždy účtují rozvahově a ZDP v § 23 odst. 3 písm. a) bod 14 stanovuje povinnost poplatníka navýšit základ daně a hodnotu bezúplatného příjmu, pokud se o tomto příjmu neúčtuje ve výnosech, pokud se mj. nejedná o příjem ve formě daru účelově poskytnutého na pořízení hmotného majetku nebo jeho technické zhodnocení.

Současně je třeba upozornit, že vstupní cena dlouhodobého majetku dle ZDP se v souladu se zněním

§ 29 ZDP snižuje o bezúplatný příjem ve formě účelového peněžitého daru na pořízení hmotného majetku nebo na jeho technické zhodnocení, tj. vstupní cena pro účely daňového odepisování je v tomto případě nižší než pořizovací cena v účetnictví, v případě finančního daru ve 100 % výše pořizovací ceny je vstupní cena nulová a organizace nemůže žádné daňově uznatelné odpisy uplatňovat.

### Přijatý dar investiční nepeněžní

V případě, že organizace přijme bezúplatně dlouhodobý majetek, mluvíme o investičním nepeněžním daru. Aby bylo možno takový dar zaúčtovat, nejdříve je nutné ho ocenit. Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZOU“) předepisuje

povinnost ocenit v reprodukční ceně, tj. v ceně, za kterou by byl majetek pořízen v době, kdy se o něm účtuje. Takovou cenu je možné zjistit za pomoci znalce, který cenu odhadne ve znaleckém posudku, nebo je možné cenu odhadnout podle obdobných prodejů majetku na trhu nebo cenu ze zkušenosti dokáže odhadnout a zdůvodnit dárce. Každopádně za ocenění předmětu daru zodpovídá příjemce daru, nikoliv dárce.

Pro účely daňového odepisování je třeba pro stanovení reprodukční ceny použít zákon č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku, ve znění pozdějších předpisů.

### Účetní aspekty u NNO

V případě NNO se přijetí nepeněžního investičního daru chová obdobně, lze říci i stejně, jako v případě

## Hugo a Sally se baví o příloze v účetní závěrce

### 1. Dopady koronaviru



Ahoj Sally, provedl jsem kontrolu přílohy v účetní závěrce našeho klienta a za chvíli ti ji pošlu ke čtení. Podle našeho interního kontrolního soupisu je v ní všechno, co má být.

To je dobře. Jen doufám, že i v letošním roce v ní zmínili dopady koronaviru, protože s nimi finančně docela zamával.

To ano. Věnovali tomu několik odstavců. O finančních dopadech se ale zrovna moc nerozepisují, protože prý nechtějí vzbudit zbytečné pochybnosti o své finanční stabilitě. Navíc akcionáři o jejich situaci velmi dobře ví.

Ale akcionáři nejsou jediní uživatelé jejich účetní závěrky.

Pravda. Text se omezil na obecné informace o všeobecné nejistotě, čerpání dostupných podpor, úsporách, dezinfekcích na vrátnici a tak podobně.

Chceš říct, že v příloze není nic konkrétního? A neuvedli ani to, že mají písemně potvrzenou podporu mateřské společnosti týkající se stávajícího bankovního financování, u něhož porušili smluvní podmínky?

Ne. A přitom to byl na závěrečné schůzce hlavní bod diskuze. Patronátní prohlášení vnímají jako citlivou interní informaci.

Hugo, jedná se o jednu z klíčových informací, která nakonec vedla vedení k závěru, že neexistuje významná nejistota ohledně schopnosti pokračovat v činnosti, a to musí být v příloze uvedeno.

Dobrá, vyřídím jim to.





peněžního investičního daru za podmínky, že se jedná o dlouhodobý majetek, který bude používán alespoň částečně pro hlavní činnost organizace. Organizace přijetí daru zaúčtuje na pořízení dlouhodobého majetku ve prospěch vlastního jmění a následně dlouhodobý majetek odpisuje (pokud jde o odpisovatelný majetek) a rozpouští vlastní jmění do jiných ostatních výnosů.

Konkrétně přijetí a užívání automobilu v reprodukční ceně 300 tis. korun s životností pět let zaúčtuje organizace následovně:

Operace	Částka (tis. Kč)	MD	D
fyzické předání automobilu	300	04x	90x
zařazení automobilu do užívání	300	02x	04x
měsíční odpis	5	55x	08x
měsíční úprava vlastního jmění	5	90x	64x

V případě vyřazení dlouhodobého majetku organizace opět odúčtuje zbytek souvisejícího vlastního jmění do jiných ostatních výnosů.

Pokud není bezúplatně přijatý dlouhodobý majetek určen k plnění hlavní činnosti organizace, zaúčtuje organizace přijetí takového majetku ve prospěch výnosů na účet skupiny 68 – Přijaté příspěvky (dary).

### Účetní aspekty u příspěvkové organizace

V případě příspěvkové organizace záleží na tom, zda je tento dar přijat od jiné vybrané účetní jednotky (viz definice v ZOU), nebo od ostatních subjektů.

Pokud není dárce vybraná účetní jednotka (dárce je jiná třetí strana), přijetí a užívání automobilu v reprodukční ceně 300 tis. korun s životností pět let zaúčtuje organizace následovně:

Operace	Částka (tis. Kč)	MD	D
fyzické předání automobilu	300	042	401
zařazení automobilu do užívání	300	022	042
měsíční odpis	5	551	082
měsíční použití daru	5	401	649

Pokud je dárce vybraná účetní jednotka, pak organizace účtuje přijetí darovaného majetku na MD účtu 022 částečně proti oprávkám D 082 (přebírá výši od dárce) a částečně proti účtu jmění D 401.

### Daňové aspekty

Dlouhodobý majetek přijatý darem je z pohledu daňového bezúplatným příjmem, který je předmětem daně. Veřejně prospěšný poplatník splňující definici § 17a ZDP může takovýto příjem v souladu s § 19b odst. 2 písm. b) bod 1 ZDP osvobodit od daně, pokud ho použije na tzv. veřejně prospěšné účely, tj. účely vyjmenované v § 15 odst. 1 nebo § 20 odst. 8 ZDP, nebo na kapitálové dovybavení. Příspěvková organizace může takovýto dar osvobodit v souladu s § 19b odst. 2 písm. b) bod 3 ZDP bez dalších podmínek. V případě nestátní neziskové i příspěvkové organizace se jedná

o tzv. dobrovolné osvobození, tj. je na rozhodnutí poplatníka, zda přijatý dar osvobodí či nikoliv.

Považuji za důležité zdůraznit, že není osvobozen dar poskytnutý na hlavní činnost veřejně prospěšného poplatníka, ale dar poskytnutý na vyjmenované účely bez ohledu na to, zda bude použit v hlavní nebo vedlejší činnosti. Mezi tyto účely na straně NNO patří zejména přijetí daru „na vědu a vzdělávání, výzkumné a vývojové účely, kulturu, školství, na policii, na požární ochranu, na podporu a ochranu mládeže, na ochranu zvířat a jejich zdraví, na účely sociální, zdravotnické, ekologické, humanitární, charitativní, náboženské pro registrované církve a náboženské společnosti, tělovýchovné a sportovní, a politickým stranám, politickým hnutím, evropským politickým stranám nebo evropským politickým nadacím“.

Současně je nutné upozornit, že v souladu s § 27 písm. j) ZDP je hmotný majetek nabytý darováním, jehož nabytí bylo od daně z příjmů osvobozeno, vyloučený z odpisování pro daňové účely. Takovýto majetek tedy není možné vůbec daňově odpisovat. Vstupní cenu hmotného majetku vyloučeného z odepisování lze v souladu s § 24 odst. 1 písm. t) ZDP daňově uplatnit v případě prodeje majetku a to až do výše příjmů z prodeje tohoto majetku.

### Přijatý dar neinvestiční peněžní

V případě, že organizace přijme peněžní dar určený na úhradu vlastních nákladů, hovoříme o neinvestičním nebo také provozním peněžním daru.

### Účetní aspekty u NNO

V případě NNO je možné pro účtování peněžního neinvestičního daru použít různé postupy v závislosti na věcném a časovém určení daru:

- Pokud dar nemá žádné věcné a časové určení, tedy žádný účel, a ani se k žádnému účelu nechce organizace zavázat, tedy dar ke konkrétnímu účelu použít, pak zaúčtuje takovýto dar do výnosů, v případě přijetí na bankovní účet MD 22x, D 68x.
- Pokud má dar věcné určení, tzn. je stanoven účel daru, např. na hlavní činnost, kterou jsou např. sociální a zdravotnické služby, ale není určen čas, pak může organizace zaúčtovat dar také přímo do výnosů a dar v běžném období použije.
- Pokud dar v běžném období nepoužije, je ideálním postupem účtování použití fondu, a to v souladu s ustanovením ČÚS účtující podle vyhlášky 504 č. 413, který stanovuje, že ve prospěch fondů účtuje účetní jednotka zejména o tvorbě fondu na hlavní činnost, a to mj. ve výši peněžních darů se souvztažným zápisem příslušných účtů účtové skupiny 2 – *Finanční účty*. Tj. účetní zápis daru přijatého na bankovní účet je MD 22x, D 91x. Následně k datu použití daru na úhradu nákladů zaúčtuje organizace použití fondu ve prospěch ostatních výnosů, tj. MD 91x, D 64x.

- Pokud má dar konkrétní časové určení, tj. např. musí být použit v běžném období, pak je nutné ho zaúčtovat do výnosů běžného období, nebo musí být použit v příštím účetním období na úhradu nákladů konání festivalu, pak je nutné ho časově rozlišit buď prostřednictvím účtů časového rozlišení – výnosy příštích období 38x – nebo za pomoci fondů, kde se účtuje o účelově určených zdrojích na hlavní činnost.
- Pokud je dar určen na vedlejší hospodářskou činnost organizace, pak o něm organizace účtuje buď ve výnosech, nebo v případě určení na další účetní období na účtech časového rozlišení.
- Pokud je dar určen na kapitálové dovybavení, které ve skutečnosti nemá ani investiční ani neinvestiční charakter (lze použít jako finanční zdroj na cokoliv), pak o něm organizace účtuje ve prospěch vlastního jmění, tj. MD 22x, D 90x.

Použití fondů pro účtování peněžních darů na hlavní činnost je v praxi NNO poměrně běžné a organizace si tak kumuluje (bezúplatně nabyté) finanční zdroje pro použití v dalších obdobích. Je to pro ni, kromě možného zisku zejména z vedlejší hospodářské činnosti, často zásadní finanční zdroj.

### Účetní aspekty u příspěvkové organizace

Příspěvková organizace zaúčtuje v souladu s příslušnými standardy přijatý dar ve prospěch rezervního fondu, tedy např. dar přijatý na bankovní účet zaúčtuje MD 241, D 414. Dle potřeby ve vazbě na darovací smlouvu současně pracuje s pohledávkou např. MD 241, D 378 a MD 378, D 414.

### Daňové aspekty

Přijatý peněžní neinvestiční dar je z pohledu daňového bezúplatným příjmem, který je předmětem daně. Veřejně prospěšný poplatník splňující definici § 17a ZDP může takový příjem v souladu s § 19b odst. 2 písm. b) bod 1 ZDP osvobodit od daně, pokud ho použije na tzv. veřejně prospěšné účely, tj. účely vyjmenované v § 15 odst. 1 nebo § 20 odst. 8 ZDP, nebo na kapitálové dovybavení. Příspěvková organizace může takovýto dar osvobodit v souladu s § 19b odst. 2 písm. b) bod 3 ZDP bez dalších podmínek. V případě NNO i příspěvkové organizace se jedná o tzv. dobrovolné osvobození, tj. je na rozhodnutí poplatníka, zda přijatý dar osvobodí či nikoliv.

Současně je nutné upozornit, že v souladu se zněním § 25 odst. 1 písm. i) ZDP jsou náklady hrazené z osvobozených přijatých darů daňově neuznatelné. Výjimkou jsou přijaté dary použité na kapitálové dovybavení, kde se tato podmínka nepoužije. V praxi to funguje tak, že pokud organizace přijme dar na veřejně prospěšné účely, ve většině případů vydá dárci potvrzení pro účely snížení jeho základu daně, dar na své straně osvobodí od daně z příjmů a náklady hrazené z tohoto daru vyloučí jako daňově neuznatelné. Pokud přijme dar na kapitálové

dovybavení, pak o přijetí daru účtuje ve prospěch účtu *vlastní jmění* a potvrzení dárci nevystaví, protože se nejedná o vyjmenované účely. Peníze z daru použije dle vlastního uvážení, žádná omezení se na ně nevazí.

### Přijatý dar neinvestiční nepeněžní

Pokud organizace přijme darem věc jinou než peníze, která nenaplnuje znaky dlouhodobého majetku, jedná se o dar neinvestiční nepeněžní. Do této kategorie zařadíme i bezúplatné přijetí služby. Z pohledu účetních kategorií majetku se může jednat například o drobný majetek, zásoby, pohledávky nebo právě přijatou službu.

### Účetní aspekty u NNO

V případě, že se jedná o bezúplatně nabyté zásoby, případně jinou rozvahovou položku, účtuje organizace o přijetí daru v souladu se standardy ve prospěch fondu, tj. např. MD 11x, D 91x. Současně se zúčtováním zásob do spotřeby účtuje i o použití fondu ve prospěch ostatních výnosů. V případě účtování způsobem B účtuje organizace nejdříve do spotřeby proti výnosům a následně k rozvahovému dni proučtuje nespoteřebované darované zásoby na účet materiálu 11x proti fondu 91x.

V případě, že se jedná o výsledkovou položku, tedy jde o přijetí drobného majetku darem nebo o bezúplatné přijetí služby, pak organizace účtuje náklady ve prospěch výnosů, tj. např. MD 50x, D 68x v případě drobného majetku či obecně materiálu do spotřeby a MD 51x, D 68x v případě bezúplatně nabyté služby. Pro ocenění organizace použije cenu obvyklou v místě a čase přijetí.

### Účetní aspekty u příspěvkové organizace

V případě, že se jedná o drobný majetek, pak záleží, zda jde o nabytí od vybrané účetní jednotky nebo od třetí strany, která není vybranou účetní jednotkou:

- Pokud dárcem není vybraná účetní jednotka, pak organizace zaúčtuje přijetí hmotného drobného majetku MD 028, D 088 a současně MD 558, D 649.
- Pokud je dárcem vybraná účetní jednotka, pak organizace zaúčtuje přijetí hmotného drobného majetku MD 028, D 088.

V případě bezúplatného nabytí zásob účtuje organizace následovně:

- V případě použití způsobu A zaúčtuje organizace pořízení zásob MD 111, D 649, přijetí na sklad MD 112, D 111, pokud k rozvahovému dni nejsou zásoby spotřebovány, účtuje o nespoteřebovaných darovaných zásobách zápisem MD 649, D 384.
- V případě použití způsobu B zaúčtuje organizace pořízení zásob MD 501, D 649, pokud k rozvahovému dni nejsou zásoby spotřebovány, účtuje o nespoteřebovaných darovaných zásobách na sklad MD 112, D 501 a na časové rozlišení MD 649, D 384.

V případě bezúplatného nabytí spotřebního materiálu nebo služby účtuje organizace o příslušných nákladech ve prospěch ostatních výnosů.

### Daňové aspekty

Přijatý nepeněžní neinvestiční dar se z daňového pohledu chová stejně jako peněžní neinvestiční dar, tj. NNO ho může a nemusí osvobodit od daně z příjmů, pokud splní podmínky osvobození, a příspěvková organizace ho může nebo nemusí osvobodit od daně z příjmů bez dalších podmínek.

### Přijatý dar určený k dalšímu darování

Tento postup se týká NNO, u kterých je tzv. „přerozdělování“ běžné, zejména v případě nadací a nadačních fondů. V případě příspěvkových organizací je darování zákonem omezeno.

Pokud NNO nabude darem peníze či jinou věc, které jsou určeny k dalšímu darování, tj. k převedení na třetí stranu, pak o přijetí tohoto daru účtuje v souladu se standardy ve prospěch fondu, tj. např. MD 22x, D 91x nebo MD 11x, D 91x. Následné poskytnutí daru třetí straně účtuje opačným zápisem, tj. MD 91x, D 22x nebo MD 91x, D 11x. Poskytnutí daru z přijatého účelového daru nevstupuje do výsledovky organizace.

### Majetkový prospěch

Za majetkový prospěch se v souladu se ZDP považuje zejména příjem při bezúplatné výpůjčce, zápůjčce či výprose. Konkrétně jde o bezúplatné vypůjčení věci, např. peněz, nemovitosti, auta apod. Tento bezúplatný příjem je od daně z příjmů v souladu s § 19b odst. 1 písm. d) ZDP osvobozen do výše 100 tis. korun za zdaňovací období. Pokud se výše bezúplatného příjmu, např. výše úroků z půjčky nebo výše nájmu, kterou by obvykle příjemce majetkového prospěchu platil, do 100 tis. korun za zdaňovací období nevejde, pak veřejně prospěšný poplatník nebo příspěvková organizace může použít osvobození bezúplatných příjmů dle § 19b odst. 2 písm. b) ZDP používaný pro přijaté dary. Jen pozor na dříve vydané stanovisko ministerstva financí, které upozorňuje na potřebu určit podrobněji, ke kterým účelům jsou různé části majetkového prospěchu použity, pokud je těchto účelů více, a podle toho podmínky osvobození posoudit.

### Dědictví

Mezi bezúplatné příjmy patří též příjmy z dědictví nebo odkazu. O dědictví či odkazu účtují organizace obdobným způsobem jako o darování. Z pohledu daně z příjmů jde vždy o příjem osvobozený, a to v souladu s § 19b odst. 1 písm. a) ZDP. Na rozdíl od darování se však v případě nabytí dlouhodobého majetku z dědictví vstupní cena nesnižuje ani nejde o majetek vyloučený z odepisování a poplatník je oprávněn



majetek daňově odepisovat, a to ze vstupní ceny stanovené v úrovni reprodukční ceny v souladu se zákonem č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku, ve znění pozdějších předpisů.

### Veřejné sbírky

Zvláštním druhem darování jsou veřejné sbírky, které se řídí ZVS. Za veřejnou sbírku se v souladu se zákonem považuje získávání a shromažďování dobrovolných peněžitých příspěvků od předem neurčeného okruhu příspěvkatelů na předem stanovený veřejně prospěšný účel. Veřejnou sbírku je organizace povinna zaregistrovat u Magistrátu hlavního města Prahy nebo příslušného krajského úřadu.

Veřejné sbírky jsou běžným nástrojem fundraisingu zejména v případě NNO. V souladu s vyhláškou 504 účtuje o zdrojích veřejné sbírky organizace vždy prostřednictvím fondu. Ve fondu na účtu 91x organizace vykazuje k rozvahovému dni zůstatek finančních prostředků ve veřejné sbírce, které jsou uloženy na vyhrazeném bankovním účtu.

Veřejné sbírky mohou probíhat různými způsoby, mezi nejčastější patří sběr peněžních prostředků na bankovní účet, do pokladniček, prostřednictvím DMS nebo prodejem předmětů či vstupenek. Postupy účtování u NNO jsou pak následující:

- V případě přijetí příspěvků do sbírky na bankovní účet účtuje organizace zápisem MD 22x, D 91x.
- V případě přijetí příspěvků do pokladničky, která je povinně zapečetěna místním úřadem, čeká zaúčtování na rozpečetění pokladničky, které také probíhá na příslušném místním úřadě. Po rozpečetění pokladničky vloží organizace peníze většinou ihned na sbírkový bankovní účet a účtuje o příjmu peněz na bankovní účet.
- V případě DMS obdrží finanční prostředky do veřejné sbírky organizace přes zprostředkovatele, který si z prostředků rovnou strhává provizi. Organizace tak zaúčtuje přijaté prostředky MD 22x, D 91x a současně doučtuje stržené poplatky MD 54x, D 91x, aby zaúčtovala plný hrubý výtěžek sbírky. Pokud na poplatky použije zdroje sbírky (do 5 % hrubého výtěžku je to dle zákona možné), pak současně zaúčtuje použití zdrojů MD 91x, D 64x.
- V případě výběru příspěvků prodejem předmětů nebo vstupenek stanoví organizace v souladu se ZVS skutečnou cenu předmětu nebo vstupenky a příspěvek do sbírky, ty dohromady tvoří celkovou kupní cenu, tj. např. skutečná cena kalendáře obvykle stanovená v úrovni nákladů činí 50 korun, příspěvek do sbírky činí 100 korun a organizace bude tedy kalendář prodávat za celkovou kupní cenu 150 korun. Následně účtuje o skutečné ceně do tržeb MD 22x, D 60x a o příspěvku do sbírky do fondu MD 22x, D 91x.

Použití zdrojů veřejné sbírky jednou ročně organizace obdobně jako dotace vyúčtovává magistrátu, resp. příslušnému krajskému úřadu.

Příjmy z veřejné sbírky i do veřejné sbírky může a nemusí v souladu s § 19b odst. 2 písm. c) a d) bez jakýchkoliv dalších podmínek poplatník osvobodit od daně z příjmů.

### Získávání darů neziskovými organizacemi a výhody pro dáorce

Dary patří mezi nejvýznamnější finanční zdroje zejména u NNO. Různé metody získávání darů a budování vztahů s dárci patří mezi základní metody fundraisingu. Organizace se musí snažit dáorce dobře oslovit, aby měli chuť darovat a organizaci podporovat nejlépe dlouhodobě. Podpora dárcovství, zejména dlouhodobého, ze strany státu bohužel není významná. Dárce, který neziskové organizaci nebo jiným subjektům dle zákona (§ 15 odst. 1 a § 20 odst. 8 ZDP) daroval na vyjmenované účely, má možnost za daných podmínek snížit o poskytnutý dar svůj základ daně. Veškeré podmínky jsou uvedeny v již zmíněných ustanoveních ZDP. Snížení základu daně z příjmů u dárců se podrobně věnoval článek v předchozím čísle časopisu Auditor.

### Poskytnutí daru neziskovou organizací

Příspěvková organizace v souladu s § 37 zákona č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů, ve znění pozdějších předpisů, „není oprávněna poskytovat dary jiným subjektům, s výjimkou obvyklých peněžitých nebo věcných darů svým zaměstnancům a jiným osobám ze svého fondu kulturních a sociálních potřeb“.

NNO může poskytovat dary třetím stranám v souladu s právními předpisy bez omezení, je limitována pouze svým účelem (posláním) a svými statutárními či jinými předpisy. Podrobnější právní úpravu darování najdeme pouze u nadací, kde občanský zákoník požaduje uvedení pravidel pro poskytování nadačních příspěvků v zakládací listině nebo ve statutu nadace.

Příjemci darů od neziskových organizací mohou být jak právnické, tak fyzické osoby. Zejména v případě darů fyzickým osobám často poskytující nezisková organizace řeší s příjemcem i daňovou stránku přijetí daru, protože přijatý dar je předmětem daně z příjmů i u fyzických osob a jen ve vybraných případech se jedná o příjem osvobozený. Konkrétně jde zejména o případy, kdy je příjem u fyzické osoby osvobozen:

- příspěvek z prostředků nadace, nadačního fondu nebo spolku za podmínek dále stanovených v § 4 odst. 1 písm. k) ZDP,
- příjem v podobě podpory nebo příspěvku poskytnutého výlučně ke kompenzaci zdravotního postižení nebo sociálního vyloučení,
- bezúplatný příjem na vzdělávání, léčení, úhradu sociálních služeb nebo na zakoupení pomůcky pro zdravotně postižené pokud je využito nejpozději do konce následujícího roku, nebo přímé poskytnutí takové pomůcky,

- bezúplatný příjem na humanitární nebo charitativní účely nebo z veřejné sbírky,
- bezúplatný příjem na provoz zoologické zahrady, na poskytování veřejných kulturních služeb,
- bezúplatný příjem nabytý příležitostně, pokud úhrn od téhož poskytovatele ve zdaňovacím období nepřevyšuje částku 15 tis. korun.

Důležité je uvědomit si, že dar zdaňuje příjemce daru, proto dáorce těžko může s daňovými aspekty příjemce daru blíže radit, pokud se neseznámí s jeho celkovým daňovým režimem. Neziskové organizace by proto spíše měly příjemce daru upozornit, že dar podléhá dani z příjmů a že příjemce je povinen konkrétní způsob zdanění řešit.

### Shrnutí

Darování a jiná bezúplatná plnění patří v oblasti neziskových organizací, ať už se jedná o NNO nebo příspěvkové organizace, mezi poměrně běžné transakce. Při účetní a daňové aplikaci je třeba zejména ověřit, zda jde skutečně o dar či bezúplatné plnění, tj. není poskytnuto žádné protiplnění. Pokud se o dar či jiné bezúplatné plnění jedná, pak organizace aplikuje příslušná ustanovení prováděcích vyhlášek k ZOU, které se sice v samotných postupech účtování liší, nicméně principiálně mají vyhlášky pohled stejný. Dlouhodobý majetek, u kterého figurují bezúplatné zdroje, je vykazován v plné pořizovací ceně a bezúplatný zdroj je vykazován ve vlastních zdrojích, běžné neinvestiční dary se při použití vykazují ve výnosech.

Z pohledu daně z příjmů mají neziskové organizace společná pravidla pro peněžní investiční dary, u nepeněžních investičních a u neinvestičních darů jde zejména o to, zda organizace naplní podmínky a zda se následně rozhodne dar osvobodit od daně z příjmů. Podle toho se odvíjí další daňový režim nejen přijatých darů, ale i nákladů z nich hrazených. Současně musí nezisková organizace pracovat s celkovým zdaněním organizace ve vazbě na definici veřejně prospěšného poplatníka (§ 17a ZDP) a předmět daně (§ 18a ZDP), které jsou pro celkový daňový režim zásadní.

### Miroslava Nebuželská

*Miroslava Nebuželská je auditorka, držitelka certifikací účetní expert, ACCA a CISA, poradkyně a školička v účetnictví a daních se zaměřením na neziskové organizace. Kromě neziskového sektoru se specializuje na konsolidace dle CAS i IFRS, fúze a rozdělení a dále obecně na účetní a daňovou problematiku právnických osob. Vystudovala Vysokou školu ekonomickou v Praze, specializace Informační technologie a Účetnictví a finanční řízení podniku, doplněnou semestrálním studiem na University of Stirling ve Velké Británii. Je součástí 22HLAV, organizace se sebeřízenými týmy bez šéfů, kariérních žebříčků a korporátních struktur, jejímž posláním je umožňovat lidem a organizacím rozhodovat se s klidnou myslí.*

# Konsolidované účetní výkazy za Českou republiku – relevance a kvalita informací



Vladimír  
Zelenka

Jednou ze součástí projektu Ministerstva financí České republiky (dále „MF ČR“) *Účetní reforma veřejných financí* se stal i dílčí projekt *Účetnictví státu*. Součástí tohoto projektu bylo i vytvoření a zprovoznění systému konsolidace účetních výkazů za Českou republiku. Na tomto místě je třeba uvést, že tento ambiciózní projekt zapadá do aktuálních tendencí, kdy řada zemí přistoupila ke konsolidacím účetních závěrek ve veřejném sektoru. Cílem tohoto příspěvku není deskripce projektu tzv. konsolidace státu. O podrobných parametrech, způsobech a technice zpracování konsolidace za ČR se čtenář snadno dozví z právních předpisů a pokynů<sup>1</sup>, souhrnných výkazů za ČR, Zprávy o účetních výkazech za ČR za jednotlivé roky a rovněž z přehledných informačních materiálů MF ČR. Vše zmíněné je snadno dostupné na internetových stránkách MF ČR<sup>2</sup>. Cílem tohoto příspěvku je identifikace a rozbor vybraných skutečností vztahených ke konsolidaci za ČR, které jsou svým způsobem rozporuplné, vhodné k diskuzi nebo dokonce vyvolávají nezbytnou potřebu úprav. Cílem příspěvku však není problematika ověřování údajů a informací v procesu konsolidace. Toto zásadní téma by si zasloužilo samostatný článek. Nebylo by ale spravedlivé, aby článek, který nyní má čtenář možnost číst, vyzněl pouze jako kritika aktuálních norem a zabíhající se praxe ve vztahu ke konsolidaci účetních výkazů za ČR. Naopak, je třeba v samotném úvodu vyzdvihnout skutečnost, že tento nadmíru náročný projekt byl vcelku úspěšně završen, přičemž při jeho uvádění v život muselo jít o obrovské množství práce a úsilí jak z hlediska obsahového, tak i technického, a to jak na straně jeho tvůrců, tak i na straně pracovníků dotčených účetních jednotek.

## Obecná východiska konsolidace účetních závěrek ve veřejném sektoru

Aby bylo možné určit, jak má být konsolidace účetních závěrek ve veřejném sektoru koncipována, je nezbytné mít jasně na zřeteli cíl účetního výkaznictví, který musí být v souladu s potřebami uživatelů účetních závěrek. Tomuto cíli by mělo být podřízeno pojetí konsolidace účetních závěrek ve veřejném sektoru, přičemž je třeba brát v potaz specifické rysy veřejného sektoru. Koncepční rámec účetního výkaznictví pro všeobecné použití Mezinárodních účetních standardů veřejného

sektoru (IPSAS) stanovuje dva cíle účetního výkaznictví. Jednak poskytovat informace umožňující „skládání účtů“ (accountability) příjemcům veřejných služeb a poskytovatelům prostředků, jednak poskytování informací pro relevantní ekonomická rozhodování. Primárními uživateli účetních závěrek ve veřejném sektoru jsou dle zmíněného Koncepčního rámce příjemci veřejných služeb, poskytovatelé prostředků a rovněž zástupci obou prvně zmíněných skupin uživatelů. To samozřejmě nevylučuje, aby informace poskytované účetními závěrkami účetních jednotek ve veřejném sektoru mohly být využívány i dalšími uživateli. Nicméně tvorba účetních norem má být dle IPSAS podřízena tomu, aby šlo o účetní (finanční) výkazy pro všeobecné použití a aby nebyly šity na míru specifickým informačním potřebám určité skupiny uživatelů (např. regulátorům, daňové správě, statistice atd.).

Má-li být systém konsolidace účetních závěrek veřejného sektoru určité země smysluplný a má-li poskytovat relevantní a spolehlivé informace, musí být jasně definovány výše uvedené parametry, tj. cíle konsolidované závěrky a její uživatelé. Tomu musí být podřízen celý projekt „vybudování“ konsolidovaných výkazů za stát (vrcholovou vládu), za municipální složky (lokální vlády) nebo i za určitým způsobem vymezený veřejný sektor v daném státě. U projektu *Účetnictví státu* v České republice nelze v normách nalézt explicitně uvedené jednoznačné cíle a jasně určené skupiny primárních uživatelů. Ty lze pouze sotva implicitně dovozovat. To je dle názoru autora největší počáteční slabinou celého projektu. Před samotným spuštěním standardu patrně nebylo a doposud ani nejspíše není zkoumáno, kdo, jakým způsobem a pro jaké účely by zveřejňované účetní výkazy za ČR mohl používat a jak jsou ve skutečnosti využívány. Takový průzkum by i nyní mohl vést k vylepšením a optimalizaci fungování celé oblasti konsolidace za ČR. Aniž by bylo na tomto místě něco tvůrcům projektu podsvouzáno, zdá se, že aktuální podoba konsolidací za ČR je primárně orientována na centrální vládu jakožto hlavního uživatele, nehledě na to, že jsou v některých dokumentech jakožto uživatelé zmiňováni občané ČR. Tomu odpovídá pojetí konsolidace a forma a obsah zveřejňovaných účetních informací.

Konsolidacemi ve veřejném sektoru se zejména v posledních dvaceti letech zabývá řada autorů z akademické oblasti i z praxe. V této souvislosti je vhodné odkázat na následující autory: A. Bergman, G. Grossi, D. Heald, G. Georgiou, D. Argento, C. Carini, R. G. Walker, M. Bisogno a A. Cirstea. Zmínění autoři se zabývají

<sup>1</sup> Zejména jde o Vyhlášku č. 312/2014 Sb. o podmínkách sestavení účetních výkazů za Českou republiku (konsolidační vyhláška státu) a o Konsolidační manuál.

<sup>2</sup> <https://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/ucetnictvi-a-ucetnictvi-statu/ucetni-reforma-verejnych-financi-ucetnic/ucetni-vykaznictvi-statu/pravni-predpisy>

různými oblastmi účetního výkaznictví veřejného sektoru na konsolidované bázi, přičemž v jejich člancích jsou nastíněny východiskové problémy jako výše zmíněné cíle, uživatelé, relevance informací, zvolená konsolidační koncepce atd. Jak již bylo naznačeno v předchozím textu, MF ČR ve snaze co možná nejdříve uvést do života „konsolidaci státu“, dle názoru autora, těmto problémům věnovalo malou pozornost. Tato skutečnost následně vedla k určitým nedostatkům, které jsou zmíněny dále v textu. Bylo by však nespravedlivé, aby zde zaznívala pouhá kritika. V každém případě je třeba na tomto místě ocenit, že se extrémně náročný projekt podařilo dokončit a uvést do praxe. Samozřejmě nyní, když máme k dispozici souhrnné výkazy za Českou republiku již za několik let, nastává doba, kdy je třeba hovořit o řadě možných vylepšení účetního výkaznictví na konsolidovaném základě za ČR.

### Možná pojetí konsolidace ve veřejném sektoru<sup>3</sup>

Zvolená koncepce konsolidace účetních výkazů ve veřejném sektoru zásadním způsobem předurčuje to, pro které skupiny uživatelů a v jaké míře budou poskytované informace relevantní. Proto je třeba této problematice věnovat při přípravě účetních norem nejvyšší pozornost.

### Ekonomické pojetí

Ekonomické pojetí konsolidace účetních výkazů ve veřejném sektoru bývá spojeno s konceptem ovládnání. Tento přístup k vymezení konsolidačního celku není ohraničen samotným veřejným sektorem, zahrnuje i podnikatelské subjekty (veřejné i privátní), které jsou ovládnány jednotkami veřejného sektoru. Koncept ovládnání je přirozeně naprosto převažujícím v podnikatelském sektoru. Pojetí kontroly (ovládání), jak je aktuálně nahlíženo, podává IFRS 10 *Konsolidovaná účetní závěrka*. Tento standard,

resp. jeho předchůdce IAS 27 *Konsolidovaná a samostatná účetní závěrka*, se stal základem pro Mezinárodní účetní standardy pro veřejný sektor, starší IAS 27 byl inspirací pro dnes již zrušený IPSAS 6 *Konsolidovaná a samostatná účetní závěrka* a IFRS 10 je základem pro nyní platný IPSAS 36 *Konsolidovaná účetní závěrka*. Důsledkem uplatnění konceptu ovládnání v ekonomickém pojetí konsolidace ve veřejném sektoru dochází k tomu, že do konsolidačního celku často nebývají zahrnovány jednotky, ve kterých nemusí být fenomén ovládnání ze strany určité vlády přítomen, jako jsou veřejné vysoké školy, centrální banky apod. Na tomto místě je vhodné zmínit, že, mimo jiné, tyto dva zmíněné typy účetních jednotek veřejného sektoru nebyly zahrnuty do konsolidačního celku ČR.

### Rozpočtové pojetí

Při konsolidaci účetních výkazů vycházející z rozpočtového pojetí jsou do konsolidačního celku zahrnovány jednotky, které jsou navázány na rozpočet nebo na něj mají stěžejní vliv rozpočtová rozhodování. Konsolidace vycházející z rozpočtového pojetí jsou obvykle založeny na konceptu ovládnání. Nicméně do konsolidačního celku nejsou zahrnovány takové jednotky, které nezískávají prostředky z rozpočtů vlád (centrálních či lokálních) a ani do těchto rozpočtů nepřispívají.

### Organizačně právní pojetí

Při tomto pojetí konsolidace ve veřejném sektoru jsou do konsolidačního celku zahrnovány jednotky na základě právně dané organizační struktury veřejného sektoru. Konsolidace tudíž obsahuje všechny jednotky veřejného sektoru, které jsou dle právního předpisu určitým způsobem závislé na jim nadřazené jednotce nebo jsou na ni jinak organizačně napojeny.

### Statistické pojetí

Statistické pojetí konsolidace účetních výkazů ve veřejném sektoru znamená, že konsolidační celek zahrnuje ty jednotky, které jsou v rámci statistiky zahrnovány do sektoru vládních institucí<sup>4</sup>. Tento sektor nezahrnuje takové jednotky, které mají více než 50 % tržních výnosů, a na druhou stranu zahrnuje veškeré vládní úrovně, a to i tehdy, když vyšší úroveň neovládá úroveň nižší (např. centrální vláda neovládá obec, resp. místní vládu). Pro toto pojetí není existence ovládnání nutná.

### Pojetí rizika

Toto pojetí konsolidace účetních výkazů ve veřejném sektoru předpokládá, že do konsolidačního celku jsou zahrnovány všechny jednotky, které by vládám mohly způsobit finanční riziko. Z toho plyne skutečnost, že takový konsolidační celek by byl o poznání větší, neboť by do něj byly rovněž začleněny i takové jednotky, které by



*Každé bezúplatné plnění poskytnuté našemu ústavu důkladně zkoumáme, abychom je od sebe řádně rozlišili.*

*Kresba: Ivan Svoboda*

<sup>3</sup> Klasifikace inspirována: Begmann et al., 2016.

<sup>4</sup> Blíže např. Rybáček, 2018.

musela vláda finančně ochránit v případě jejich finančních potíží. Při tomto pojetí by konsolidační celek byl minimálně v takovém rozsahu jako při ekonomickém pojetí, ale pravděpodobně by byl větší o ty podniky soukromého sektoru nebo jednotky nižších úrovní vlády (např. města a obce), které by si vláda „nedovolila nechat padnout“ z řady důvodů (politických, sociálních, ekonomických atd.).

### Vymezení konsolidačního celku Česká republika

Z vymezení konsolidačního celku za ČR lze usoudit, k jakému pojetí konsolidace se přiklání naše účetní předpisy o konsolidaci účetních výkazů za ČR. Není cílem tohoto příspěvku zabývat se podrobněji kompozicí konsolidačního celku Česká republika. Na stránkách MF ČR lze snadno tyto informace nalézt. Na tomto místě je vhodné uvést, že konsolidace za Českou republiku je do určité míry kombinací výše zmíněných pojetí. Převažuje ekonomické pojetí s konceptem ovládnutí. Určité prvky statistického pojetí a pojetí rizika jsou naznačeny zapojením územních samosprávných celků, dobrovolných svazků obcí, regionálních rad regionu

soudržnosti a krajů do konsolidačního celku ČR. Často se hovoří o tom, že je sestavována konsolidovaná účetní závěrka za náš stát. Přesnější by však bylo, pokud by byla konsolidace za ČR v současném pojetí vnímána jako konsolidace za převažující část veřejného sektoru a další jednotky, které tato část veřejného sektoru ovládá nebo v nich uplatňuje společný či podstatný vliv. Není to tedy konsolidace za stát, ale spíše za veřejný sektor v ČR se zahrnutím jím ovládaných jednotek (včetně zahrnutí spoluovládání a podstatného vlivu pomocí aplikace ocenění investic ekvivalenční metodou). To vše má vliv na vypovídací schopnost souhrnných (konsolidovaných) účetních výkazů za ČR. Není úkolem tohoto článku provést podrobnou analýzu pojetí uplatňovaných pro konsolidaci za ČR a analýzu vztahů jednotlivých prvků konsolidačního celku ČR. Tento bezpochyby zajímavý a náročný úkol přesahuje záměr tohoto článku.

Nicméně, z diskuze o konsolidačním celku ČR vystává klíčová otázka, zda by nebylo vhodné vedle souhrnných výkazů za ČR a dalších účetních informací agregovaných za konsolidační celek ČR prezentovat veřejnosti i výkazy za „díličí“ konsolidační celky,

## Hugo a Sally se baví o příloze v účetní závěrce

### 2. Významné informace v příloze v účetní závěrce



Měl jsem dlouhý hovor s klientem nad obsahem přílohy. Mimo jiné se brání zveřejnit důvod tvorby nové rezervy na garanční opravy, kterou zahrnul do položky ostatních rezerv.

Ale její výše je významná! Bez popisu nemá uživatel možnost učinit jakýkoli úsudek o tom odhadu.



Souhlasím. Oni ale tvrdí, že my víme, o co jde, a že částka je v pořádku. Žádný předpis je prý k popisu nenutí.

Hugo, jakkoli mají pravdu, že ve vyhlášce není přímý požadavek uvést informace o důvodu tvorby rezervy, tak stále existuje požadavek zákona na zveřejnění všech významných informací.

A ve vyhlášce je také požadavek na zveřejnění výše a povahy nákladů, které jsou mimořádné svým objemem nebo původem. Ještě to s nimi znovu proberu.

Pokud odmítnou informace do přílohy doplnit, bude to neopravená nesprávnost a téma k diskusi ohledně případné modifikace výroku.

v nichž panuje mnohem větší konsistence při shlukování jednotek spadajících do těchto dílčích konsolidačních celků. Při takovém přístupu by byly uživatelům k dispozici nejen souhrnné výkazy, ale rovněž výkazy za konsolidační celek centrální vlády, výkazy za dílčí celky ve sféře centrální vlády i výkazy za jednotlivé úrovně a jednotky municipální části. Mnoho důležitých a především konsistentních informací by se tak dostalo k těm, které Koncepční rámec IPSAS označuje za primární uživatele účetních závěrek ve veřejném sektoru. Souhrnné výkazy za ČR pro řadu těchto uživatelů neposkytují relevantní informace v rámci jejich napojení na veřejný sektor. Uvedme si to na příkladu: Obyvatele města XY pravděpodobně zajímají více informace o finanční situaci, výkonnosti, peněžních tocích města XY, než souhrnné výkazy za ČR. Zároveň však, pokud by měli získat kompletní pohled na finanční aspekty hospodaření města XY, budou chtít rovněž informace za dílčí konsolidační celek město XY, který zahrnuje například i příspěvkové organizace zřízené městem, obchodní společnosti, v nichž XY uplatňuje vliv apod. Vysoce agregované informace na úrovni veřejného sektoru za celou ČR tedy pro něj nebývají tak důležité. Tento příklad je přenositelný i na informace o konsolidovaných částkách za jiné dílčí konsolidační celky na různých hierarchických úrovních konsolidačního celku ČR.

Zahrnutí do konsolidačního celku je vyhláškou č. 312/2014 Sb. (dále Konsolidační vyhláška) určeno arbitrárně. Do konsolidačního celku jsou zahrnovány jednotky, které byly zřízeny nebo založeny spravujícími jednotkami dílčích konsolidačních celků, dále jednotky, které jsou ovládány, spousovládány nebo jsou pod podstatným vlivem, přičemž ovládání je určeno odkazem na Zákon o obchodních korporacích. Z toho plyne, že nejde o přístup, který by byl založen výlučně na konceptu ovládání. Tím, že konsolidační celek ČR zahrnuje rovněž jednotky pod společným a podstatným vlivem, je zřejmé, že termín „konsolidační celek“ je dle Konsolidační vyhlášky vnímán odlišně, tedy šířeji, než je tomu u konsolidací v podnikatelské sféře podle našich předpisů.

Pokud posuzujeme některá ustanovení Konsolidační vyhlášky, není možné pominout ustanovení týkající se podmínek významnosti pro zahrnutí do dílčího konsolidačního celku. Zde se v § 9 vyhlášky uvádí, že ty jednotky, které nejsou vybranými účetními jednotkami<sup>5</sup>, nesplňují (mimo jiné) podmínku významnosti pro zahrnutí do dílčího konsolidačního celku, pokud nesplní žádné ze čtyř následujících kritérií: netto aktiva 100 mil. korun, cizí zdroje 100 mil. korun, výnosy 100 mil. korun a náklady 100 mil. korun. Na tomto ustanovení překvapují dvě skutečnosti:

Pro stavové i tokové veličiny je stanovena podmínka významnosti ve stejné výši, což je velice neobvyklé. Běžně, na základě zkušeností, bývá při stanovování

podmínek významnosti u tokových veličin částka výrazně vyšší (např. dvojnásobek) ve srovnání s tokovými veličinami. To samozřejmě nemusí platit u určitých typů jednotek. Nicméně u jednotek, které provozují činnosti, ať už poskytováním veřejné služby, nebo obchodními aktivitami, je přirozené, že tokové veličiny nabývají odlišných částek než stavové veličiny. Na tomto místě lze doporučit, zda nestanovit vyhláškou kritéria pro zahrnutí jednotek, které nejsou vybranými účetními jednotkami, do dílčího konsolidačního celku na základě zkušeností z předešlých období, a to minimálně odlišně u stavových a tokových veličin namísto současné paušálně stanovené částky.

Závažnějším zjištěním je nicméně skutečnost, že zmíněná paušální částka pro určení významnosti je stejná pro všechny dílčí konsolidační celky, bez ohledu na to, jak rozsáhlou oblast daný celek reprezentuje. Stejně měřítko významnosti tudíž používá účetní jednotka, která není vybranou účetní jednotkou, pro zahrnutí do dílčího konsolidačního celku na úrovni centrální vlády (dílčí konsolidační celek vládní část), kraje i obce (rovněž dobrovolného svazku obcí a městské části hlavního města Prahy). Z toho je zřejmé, že vyhláška usiluje o jednotně stanovenou významnost, ovšem nahlíženou pouze z nejvyšší úrovně konsolidačního celku za ČR. I tato skutečnost naznačuje, že zveřejňování výkazů na úrovni dílčích konsolidačních celků nebyla a není prvotním záměrem projektu. To samozřejmě vyvolává otázky spojené s tím, kdo vlastně de facto mohou být dostatečně informačně uspokojeni uživateli konsolidace za ČR?

### Metody konsolidace

Konsolidační vyhláška uvádí tři metody, jimiž jsou jednotky začleněny do konsolidačního celku ČR začleněny. Jde o plnou konsolidaci v případě ovládání plně nebo částečně vlastněných korporací, o metodu ekvivalenční v případě podstatného vlivu na částečně vlastněné korporace. V souvislosti s ekvivalenční metodou se uvádí, že „se vylučují zejména vzájemné vztahy s dopadem do vlastního kapitálu a výsledku hospodaření běžného účetního období“. Toto ustanovení je nepřilíživé, neměla by být uváděna formulace „zejména“, neboť samotná podstata ekvivalenční metody vylučuje jakékoli vylučování zůstatků a transakcí, kromě těch, které mají dopad na výsledek hospodaření nebo jiné složky vlastního kapitálu. Tam, kde neexistuje vlastnictví podílu na jiné jednotce, používá se metoda označovaná jako „zjednodušená metoda plné konsolidace“. Tato metoda spočívá v tom, že jsou v podstatě slučovány položky výkazů a následně vyloučeny vzájemné zůstatky a transakce. Nedochozí k eliminaci investice, která neexistuje, a tudíž ani vlastního kapitálu konsolidované jednotky. Zpráva o účetních výkazech za ČR uvádí: „Zjednodušená metoda plné konsolidace je specifickou metodou používanou při sestavování účetních

<sup>5</sup> Pravidly pro zahrnutí vybraných účetních jednotek do dílčích konsolidačních celků se tento příspěvek nezabývá.





*výkazů za Českou republiku.*“ Není pravda, že jde o metodu specifickou či originální pro výkazy za ČR. Ve skutečnosti jde o metodu „spojování účetních výkazů“ (angl. Combined Financial Statements), která je známá a v praxi používaná více než sto let. V současnosti ji například zmiňuje Mezinárodní účetní standard pro malé a střední jednotky.

### Specifické konsolidační položky

#### Konsolidační rozdíl

Stejně jako naše předpisy pro konsolidaci účetních výkazů pro podnikatelský sektor, i Konsolidační vyhláška předpokládá vykazování konsolidačního rozdílu, tj. rozdílu mezi pořizovací cenou podílu (účasti) na konsolidované jednotce a částkou odpovídající podílu konsolidující (v kontextu konsolidační vyhlášky „spravující“) jednotky na vlastním kapitálu této konsolidované jednotky. Konsolidační rozdíl dle konsolidační vyhlášky může vzniknout rovněž důsledkem navýšení podílu na konsolidované jednotce. Nehledě na to, že tato druhá možnost vzniku konsolidačního rozdílu je zakotvena i v našich účetních předpisech pro podnikatele, je třeba konstatovat, že jde o řešení nekoncepční, které podstatně narušuje případnou možnou vypovídací schopnost a interpretaci položky Konsolidační rozdíl, protože tento rozdíl z navýšení podílů již není spojen s okamžikem akvizice a s jejími všemi aspekty. Konsolidační vyhláška předpokládá, že podíl na vlastním kapitálu konsolidované jednotky bude vyjádřen na bázi účetní hodnoty. Je evidentní, že správnější řešení, tj. ocenění reálnou hodnotou, by bylo neúměrně náročné a nákladné. V tomto smyslu je toto ustanovení vyhlášky pochopitelné. Navíc vyhláška rovněž stanoví, že pokud bude k dispozici částka vlastního kapitálu na bázi reálné hodnoty, bude použito toto ocenění.

Konsolidační vyhláška požaduje, aby se konsolidační rozdíl neodpísal ani netestoval na znehodnocení. Toto ustanovení nedává smysl. V případě, že podstatou

daného kladného konsolidačního rozdílu je „goodwill“, pak nedává smysl předpokládat jeho stálou hodnotu vykazovanou v konsolidované rozvaze, zejména v případě, že konsolidovaná jednotka má ekonomické problémy. Totéž platí i pro případ, že podstatou daného kladného konsolidačního rozdílu je „nevýhodná“ koupě podílu. Oproti tomu, pokud je daný kladný konsolidační rozdíl důsledkem toho, že je účetní hodnota čistých aktiv (tedy i vlastního kapitálu) nabývané konsolidované jednotky podhodnocena, pak nedává smysl uchovávat vyšší konsolidačního rozdílu v konsolidované rozvaze poté, co jsou k datu akvizice podhodnocená aktiva konsolidovanou jednotkou pozbyvána. I v tomto případě nedává smysl ponechávat konsolidační rozdíl v rozvaze ve stále vyšší. Konsolidační rozdíl je v souhrnném výkazu majetku a závazků za ČR vykazován v části nehmotných aktiv. I to není vhodné řešení, zejména pak v případě, že vznikl v důsledku podhodnocení jiných než nehmotných aktiv konsolidované jednotky k datu akvizice nebo v důsledku „nevýhodné“ koupě podílu.

Záporný konsolidační rozdíl vykazovaný v nehmotných aktivech nedává žádný smysl. Pokud vyhláška pracuje s rozvahovým řešením záporného rozdílu (podobně jako u konsolidace podnikatelských jednotek), bylo by vhodnější tuto položku vykazovat odděleně v aktivech jako korektivní položku k čistým aktivům. Podstatou záporného rozdílu může být výhodná (šťastná) koupě, což je i zmíněno ve Zprávě o účetních výkazech za ČR. Ovšem v takovém případě by měl být záporný konsolidační rozdíl vnímán jako výnos k datu akvizice.

#### Menšinové podíly

V případě menšinových podílů nepanuje koncepční soulad mezi souhrnným výkazem majetku a závazků státu a souhrnným výkazem a nákladů a výnosů státu. Zatímco jsou menšinové podíly, tedy i menšinový výsledek hospodaření běžného období ve výkazu majetku a závazků součástí vlastního kapitálu, což odpovídá konsolidační koncepci ekonomické jednotky, vykazování menšinového výsledku ve výkazu nákladů a výnosů spíše odpovídá koncepcím mateřské jednotky. Toto je ovšem spíše záležitost akademického bádání nikoli podstatný problém.

Za určitý problém je však třeba považovat to, že rozvaha (výkaz majetku a závazků) uvádí jednotlivé složky menšinových podílů podle hlavních součástí vlastního kapitálu. Zde je zřejmá inspirace našimi účetními předpisy pro podnikatele. Je to naprosto zbytečné, informační hodnota tohoto rozpisu menšinových podílů pro uživatele je nulová. V rozvaze by stačila jedna, maximálně dvě položky menšinových podílů: menšinové podíly (kromě menšinového výsledku hospodaření) a menšinový výsledek hospodaření běžného období.

Dalším problémem v souvislosti s menšinovými podíly je vyjádření ve Zprávě o účetních výkazech za Českou republiku, kde se uvádí: „V případě vylučování vzájemných zisků (ztrát) realizovaných uvnitř skupiny

*propojených jednotek nemá toto vylučování na hodnotu menšinového vlastního kapitálu vliv.*“ Toto je chybný postup v případě, že prodej v rámci konsolidačního celku je uskutečněn tzv. po vlastnické ose směrem nahoru (bottom up transaction), tj. prodává-li konsolidovaná jednotka, která není jednotkami konsolidačního celku ČR vlastněna stoprocentně, jiné jednotce konsolidačního celku ČR. Vylučovaný zisk z tohoto prodeje musí korigovat dílem výsledek hospodaření náležící konsolidačnímu celku ČR a dílem menšinový výsledek hospodaření, neboť tento zisk byl ještě před eliminací rozčleněn na zisk konsolidačního celku a menšinový zisk. Způsob naznačený ve Zprávě je metodicky chybný, což vyplývá z logiky věci a potvrzuje to i odborná literatura<sup>6</sup> a pokročilá praxe.

### **Kniha podrozvahových účtů**

Jednou z příloh Zprávy o účetních výkazech za Českou republiku je Kniha podrozvahových účtů. Ve Zprávě se píše, že *„Kniha podrozvahových účtů umožňuje sledovat skutečnosti, které jsou předmětem účetnictví, avšak nejsou splněny všechny podmínky pro provedení účetního zápisu v hlavní knize. Příkladem mohou být podmíněná aktiva a pasiva, u kterých se na podrozvahových účtech zachycuje možnost jejich vzniku v budoucnu při splnění jedné nebo více podmínek, jejichž splnění ovšem daná účetní jednotka neovlivní.“*

V souvislosti s podrozvahou je třeba zmínit dvě skutečnosti:

Ne o všech podrozvahových položkách lze mluvit jako o podmíněných aktivech nebo podmíněných závazcích, pakliže za vhodná vymezení těchto fenoménů jsou vzaty definice podmíněných položek dle IAS 37 Rezervy, podmíněná aktiva a podmíněné závazky. Tato problematika by zasluhovala samostatný příspěvek, pro nějž není v tomto článku prostor.

Prezentovat podrozvahové položky jako jakýsi samostatný „výkaz“ může uživatele mást. Problémem je, že jde o množinu tzv. „podmíněných položek“, které jsou vzájemně nescitatelné. Jde o velice různorodé položky, přičemž některé z nich ani nejsou podmíněné v obecně uznávaném smyslu tohoto termínu. Navíc jde o částky, které nejsou váženy mírou pravděpodobnosti toho, že budou konvertovány na položky vykazované ve standardních účetních výkazech (rozvahové pohledávky a závazky, peněžní toky atd.), což by do určité míry umožnilo smysluplnější agregaci za větší skupiny podrozvahových položek. Pokud ale Kniha podrozvahových účtů uvádí součty za všechny podrozvahové položky nebo za skupiny těchto položek, a to v nominálních částkách, vede to k tomu, že uživatel může nabývat dojmu, že jde o konzistentní skupinu ekonomických fenoménů, kde agregované údaje mají informační potenciál. Avšak není tomu tak. Informace o podrozvahových položkách je rozhodně vhodné prezentovat, jsou-li materiální. Nicméně,

pro uživatele by vhodnější formou prezentace byly partikulární informace o jednotlivých podrozvahových položkách (nebo konzistentních skupinách podrozvahových položek), neboť takto uváděné údaje u něj nepovedou k neoprávněnému optimismu ve vztahu k relevantní údajů o agregovaných částkách za podrozvahové položky pro naplnění cílů účetního výkaznictví ve veřejném sektoru. Bohužel, i v souhrnných přehledech základních finančních parametrů za konsolidační celek ČR uváděných na dvou místech Zprávy o účetních výkazech za ČR za rok 2019 je uvedena úhrnná částka podrozvahových položek „aktiv“ a podrozvahových položek „závazků“ pod názvem *podmíněná aktiva a podmíněné závazky*. Takový údaj není určen pro uživatele informací a je matoucí.

### **Zpráva o účetních výkazech za Českou republiku za rok 2019**

Tato část článku je věnována námětům a diskuzním problémům plynoucí ze Zprávy o účetních výkazech za ČR, pokud již nebyly popsány dříve v textu. Zároveň je třeba upozornit na to, že tento článek neobsahuje diskuze týkající se účetních metod, principů oceňování a vymezení položek (např. potenciálně užitečné diskuze k transferům, rezervám atd.), pokud se netýkají samotných principů konsolidace, způsobu a procesu jejího zpracování.

Lze konstatovat, že uživatel získává nejúplnější a nejhodnotnější informace o konsolidaci za ČR ze Zprávy o účetních výkazech za ČR za příslušný rok. Jde o zprávu, která je vlastně jakousi podrobnou přílohou k oběma souhrnným účetním výkazům za ČR (souhrnný výkaz majetku a závazků, souhrnný výkaz nákladů a výnosů), které spolu se „Základními východisky pro sestavení výkazů za ČR“ a Knihou podrozvahových účtů tvoří přílohy k této zprávě. Dále jsou uvedeny některé připomínky a náměty ke Zprávě za rok 2019:

Dlouhodobý nehmotný majetek vykazuje zápornou částku. Z podstaty věci jde o nonsens, protože aktiva ze svojí podstaty nemohou mít zápornou hodnotu (viz definici aktiv v Koncepčních rámcích IFRS a IPSAS). Záporná hodnota dlouhodobého nehmotného majetku je zde vysvětlena záporným konsolidačním rozdílem. Jde o jednoznačně zkreslenou položku, protože záporný konsolidační rozdíl nemůže být označen za nehmotné aktivum. Lze ji vysvětlit pouze jako korektivní položku k čistým aktivům konsolidačního celku ČR. Více je k tomuto problému uvedeno dříve v textu, včetně námětu k řešení nedostatků.

K závažnému zjištění dojde čtenář Zprávy v informacích o dlouhodobém hmotném majetku, kde se uvádí: *„Stejně jako u pozemků zaznamenala největší nárůst Skupina ČEZ, a to ve výši 6 570,9 mil. Kč. Navýšení bylo způsobeno změnou účtování v souvislosti s implementací nového standardu IFRS 16 Leasingy, tj. zařazením pronajatých staveb do této položky, a investicemi do distribuční soustavy společnosti*

<sup>6</sup> Z tuzemských publikací: Zelenka, V., Zelenková, M.: Konsolidace účetních výkazů. Principy a praktické aplikace.

ČEZ Distribuce, a. s.“ a „Jednu z největších změn u dané položky zaznamenala právě Skupina České dráhy, kde došlo k navýšení o 3 886,6 mil. Kč, což je způsobeno především změnou účtování v souvislosti s implementací nového standardu IFRS 16. V roce 2019 tak byla do samostatných hmotných movitých věcí a souborů hmotných movitých věcí Skupiny Českých drah zařazena i aktiva na leasing“. Z obou výňatků z textu Zprávy je zřejmá zarážející skutečnost, že nedošlo k homogenizaci vstupních údajů pro konsolidaci. Je absurdní, že u některých jednotek zahrnutých do konsolidačního celku se leasing vykazují podle IFRS 16, tj. předmět leasingu je v aktivech nájemce, jakož i závazek z leasingu v cizím kapitálu, zatímco většina jednotek konsolidačního celku vychází z našich účetních předpisů, kde nájemce o leasingu účtuje jako o spotřebované službě a v aktivech a závazcích leasing nemá. Tato rezignace na sjednocení účetních metod napříč konsolidačním celkem je závažným nedostatkem a vyvstává otázka, zda takových případů, kdy jsou tytéž fenomény do konsolidovaných výkazů zahrnovány různými metodami, není více. To by mohlo věrohodnost údajů prezentovaných konsolidovanými výkazy snížit. Tyto problémy není možné řešit tak, že postačí podat stručnou informaci v komentáři k výkazům, jak je tomu ve Zprávě v případě leasingů (navíc bez vyčíslení dopadu). Je nutné striktně odlišovat to, co musí být zobrazeno ve výkazech (displayed), od toho, co má svoje místo v komentářích (disclosed). Je totiž prokázáno, že informační dopad údajů z výkazů je větší než informační dopad údajů zveřejněných mimo výkazy. Především je ale nezbytné důsledně homogenizovat účetní metody, oceňování, terminologii a další skutečnosti napříč celým konsolidačním celkem.

Marginálním problémem je nepřesné vymezení vlastního kapitálu, kde se uvádí: „*Vlastní kapitál představuje vlastní zdroje financování s výjimkou položky menšinový vlastní kapitál.*“ Pokud by ale menšinové podíly nebyly považovány za zdroj financování, pak bychom z logiky věci nemohli aplikovat plnou metodu konsolidace. Je zřejmé, že autor tohoto vymezení vychází z vlastnických koncepcí konsolidace, zatímco konsolidace za ČR je pojata převážně v kontextu koncepce ekonomické jednotky.

Po formální stránce by bylo možné doporučit, aby ve Zprávě o účetních výkazech za ČR v dalších letech bylo více využito formy přehledů a tabulek tam, kde autoři chtějí poskytnout výčet složek určité položky. Současné zapojení takových výčtů do plynoucího textu je pro čtenáře málo přehledné a je tím snížen dopad daných informací. Oproti minulým rokům došlo ke zlepšení v oblasti vysvětlování meziročních trendů u jednotlivých položek. Přesto by bylo možná vhodné u významných položek vysvětlení rozšířit, a naopak procentuální vyjádření meziročních změn vynechat u těch položek, které nejsou významné. Zvýšilo by to čtivost a přehlednost Zprávy.

Co se týče samotných souhrnných výkazů za ČR, sdělnosti pro uživatele by prospěla vyšší úroveň agregace

položek obou výkazů. Ve stávající podobě jde o výkazy čítající poměrně velké množství položek, čímž se stávají méně přehledné pro uživatele. V textu Zprávy jsou sice prezentovány výkazy obsahující vysoce agregované položky, nicméně míra agregace na tomto místě je již neúměrně velká.

### Závěr

Příspěvek se zabývá problémy, které se týkají výlučně konsolidačních aspektů účetního výkaznictví za ČR a přímo v textu nabízí několik námětů k případným změnám. Konsolidace účetních výkazů za Českou republiku je bezesporu významným přínosem pro výkaznictví v oblasti veřejného sektoru. Od roku 2015 se kvalita výstupů z konsolidace podstatně zlepšila. Čtenář výkazů nebo celé Zprávy o účetních výkazech za ČR (včetně příloh) nalezne řadu informací, které pro něj budou významné. Přesto existuje celá řada větších i menších problémů, které by bylo vhodné do budoucna řešit. Největším problémem je skutečnost, že aktuální pojetí souhrnných výkazů není jasně vztaženo k základním cílům účetního výkaznictví veřejného sektoru a k primárním skupinám uživatelů. Hlavními doporučeními, které z rozboru příslušných předpisů a Zprávy o účetních výkazech vyplývají, budiž prezentace výkazů za konzistentně pojaté dílčí konsolidační celky, nutnost důsledné homogenizace vstupních dat a změna formy vykazování podrozvahových položek. Spolu s dalšími dílčími doporučeními naznačenými v článku rovněž povedou ke zvýšení relevance a spolehlivosti účetních dat za ČR.

### Seznam zdrojů:

1. Bergmann, A. et al.: Consolidation in the public sector: methods and approaches in Organisation for Economic Co-operation and Development countries. International Review of Administrative Sciences, 2016. Vol. 82(4), str. 763-783.
2. Rybáček, V.: Vymezení sektoru vládních institucí v národním účetnictví. Habilitační práce. VŠE v Praze. Praha 2018.
3. Zelenka, V., Zelenková, M.: Konsolidace účetních výkazů. Principy a praktické aplikace. 2. vydání. Ekopress. Praha 2018.

**Vladimír Zelenka**

**Doc. Ing. Vladimír Zelenka, Ph.D.** absolvoval VŠE v Praze, Fakultu národohospodářskou v roce 1985. Od téhož roku byl odborným asistentem katedry finančního účetnictví a auditingu VŠE v Praze a od roku 2007 je tamtéž docentem. V letech 1992 až 1994 byl zároveň zaměstnán v odboru metodiky účetnictví IPB, a.s. Je auditorem, poradcem, autorem či spoluautorem odborných publikací. Od roku 2007 dosud (s výjimkou dvouleté přestávky) je členem výkonného výboru a předsedou výboru pro veřejný sektor Komory auditorů ČR. Od roku 2008 zastupuje komoru auditorů v pracovní skupině pro veřejný sektor Accountancy Europe.

# Nové zásady pro zadávání veřejných zakázek a jak na jejich ověření



Ondřej  
Hartmann

Již přibližně rok hýbe odbornou veřejností zabývající se veřejnými zakázkami téma nových zásad, které se týkají odpovědného zadávání. V souvislosti s přijetím zákona o odpadech<sup>1</sup> totiž došlo také ke změně zákona č. 134/2016 Sb., o zadávání veřejných zakázek (dále jen „ZZVZ“)<sup>2</sup>, a to doplněním **povinnosti dodržovat zásady sociálně odpovědného zadávání, environmentálně odpovědného zadávání a inovací při zadávání zakázek**. Tato změna je účinná od 1. ledna 2021 a jedná se jednoznačně o největší změnu v zadávání od přijetí ZZVZ v roce 2016. Proto je dobré si ji přiblížit a zamyslet se i nad způsobem ověření těchto zásad v auditorské praxi.

## Předmět nové úpravy a kde se dovédět víc?

Nová úprava spočívá v povinnosti postupovat v souladu s těmito zásadami (§ 6 ZZVZ) a uvedení definic pro tyto zásady (§ 28 ZZVZ). Definice naleznete v boxu, my se zde podíváme na textaci nového odstavce v § 6 ZZVZ:

*„Zadavatel je při postupu podle tohoto zákona, a to při vytváření zadávacích podmínek, hodnocení nabídek a výběru dodavatele, povinen za předpokladu, že to bude vzhledem k povaze a smyslu zakázky možné, **dodržovat zásady sociálně odpovědného zadávání, environmentálně odpovědného zadávání a inovací ve smyslu tohoto zákona. Svůj postup je zadavatel povinen řádně odůvodnit.**“*

*„**Sociálně odpovědným zadáváním** je postup podle tohoto zákona, při kterém má zadavatel povinnost zohlednit například pracovní příležitosti, sociální začlenění, důstojné pracovní podmínky a další sociálně relevantní hlediska spojená s veřejnou zakázkou.“*

*„**Environmentálně odpovědným zadáváním** je postup podle tohoto zákona, při kterém má zadavatel povinnost zohlednit například dopad na životní prostředí, trvale udržitelný rozvoj, životní cyklus dodávky, služby nebo stavební práce a další environmentálně relevantní hlediska spojená s veřejnou zakázkou.“*

*„**Inovací** je implementace nového nebo značně zlepšeného produktu, služby nebo postupu související s předmětem veřejné zakázky.“*

Pravděpodobně se všichni shodneme na tom, že by měly být zásady odpovědného zadávání, environmentálního zadávání i inovací součástí běžných nákupů státu. Nicméně otázek, které vzbuzuje výše uvedený způsob úpravy této povinnosti, je celá řada. Ministerstvo pro místní rozvoj (dále jen „MMR“), které je gestorem ZZVZ, nicméně s touto změnou nemá nic společného (jednalo se o poslanceckou iniciativu). Z tohoto důvodu přispěchalo MMR s metodickými stanovisky, která mohou navést zadavatele (i nás auditory).<sup>3</sup>

Dovolte mi shrnout hlavní aspekty, které by zadavatel (a také auditor) měl mít na paměti a které vyplývají z výše uvedené textace ZZVZ, ale i uvedených stanovisek MMR:

- **Nové zásady se týkají všech zakázek.**

Nové zásady se skutečně týkají všech druhů zakázek, tj. dodávek, služeb i stavebních prací. Navíc, stejně jako původní zásady, i tyto nové se týkají zakázek zadávaných dle ZZVZ, ale i zakázek malého rozsahu (dále „ZMR“). Zadavatelé by tedy měli upravit svoje interní předpisy a postupy, podle kterých zadávají ZMR, aby obsahovaly tyto zásady.

- **Je třeba zohledňovat všechny (nové i původní) zásady najednou.**

Nelze tedy pominout některou ze zásad a bude třeba se vyrovnat se všemi zásadami najednou. Lze také předpokládat, že tyto zásady na sebe jistě budou v řadě případů narážet (například inovativnost versus zákaz diskriminace u zakázek, kde inovativní poptávané řešení bude schopen dodat pouze malý počet nebo i jen jediný dodavatel). V takovém případě bude nutné vždy řádně zdůvodnit, proč některá ze zásad je podstatnější než jiná. V tomto smyslu se bude jednat o podobné mentální cvičení, které musel provést zadavatel s každým požadavkem vepsaným do zadávacích podmínek (tj. zhodnotit, že je opodstatněný, neomezuje nepřiměřeně soutěž atp.).

- **Nové zásady je třeba promítnout do celého zadávacího procesu.**

Zadavatelé musí tyto zásady zohlednit při přípravě zadávacích podmínek, hodnocení i samotném výběru. Stejně pak jistě bude především příprava zadávacích podmínek, v rámci kterých zadavatel definuje požadavky na předmět zakázky, kvalifikační předpoklady dodavatelů i hodnotící kritéria.

<sup>1</sup> Zákon č. 543/2020 Sb., kterým se mění některé zákony v souvislosti s přijetím zákona o odpadech a zákona o výrobcích s ukončenou životností. Účinnost od 1. 1. 2021.

<sup>2</sup> Zákon č. 134/2016 Sb., o zadávání veřejných zakázek, ve znění pozdějších předpisů.

<sup>3</sup> Stanovisko expertní skupiny MMR k zákonu o zadávání veřejných zakázek k právním otázkám spojeným se zavedením nových zásad zadávání veřejných zakázek. *Metodické stanovisko MMR – Nové zásady sociálně odpovědného, environmentálně odpovědného a inovativního zadávání od 1. 1. 2021.*

- **Nové zásady se uplatní pouze tam, kde je to vzhledem k povaze a smyslu zakázky možné.**

Bude je tak třeba zkoumat u každé zakázky samostatně. Tady je vhodné zapojit dodavatele a zjistit od nich před vypsáním zakázky, v jakém ohledu by se nové zásady mohly promítnout do poptávaného předmětu, např. formou předběžných tržních konzultací.

- **Svůj postup je zadavatel povinen řádně odůvodnit.** Toto odůvodnění však nemusí mít písemnou povahu a nemusí tak být přímo součástí dokumentace veřejné zakázky (lze to však všem zadavatelům vřele doporučit).

- **Novelizace neuvádí žádná přechodná ustanovení a měla by se tak uplatnit u všech úkonů zadavatele učiněných po 1. lednu 2021.**

To se jistě týká zakázek vyhlášených po tomto datu, ale také zakázek, které byly vyhlášené před tímto datem (např. tam, kde se upravuje předmět uvedený v zadávací dokumentaci nebo se definuje předmět pro zakázku z rámcové dohody).

Pomoci by zadavatelům měla další rozsáhlá metodická podpora, a to jak na stránkách MMR k veřejným zakázkám<sup>4</sup>, tak především na stránkách Ministerstva práce a sociálních věcí (dále také „MPSV“) věnovaným výhradně odpovědnému veřejnému zadávání.<sup>5</sup> Je vidět, že nové zásady nejsou něčím úplně novým, ale dlouhodobě se na nich pracuje, přestože tyto zásady nebyly ZZVZ přímo vyžadovány. To platí především pro oblast sociálně odpovědného zadávání a o něco méně pro environmentálně odpovědné zadávání. Inovace jsou v tomto směru chudším příbuzným, nicméně i zde je možné čerpat z pokynů Evropské komise uveřejněných na Portálu o veřejných zakázkách v únoru tohoto roku.<sup>6</sup>

### Co lze očekávat v zakázkové praxi a jak ověřovat z naší strany?

Díky novým zásadám se jistě budeme v zakázkách potkávat tu a tam s novými přístupy, zkoušením nových cest, které je třeba prošlapat. Předpokládám ale, že většina zadavatelů bude spíše konzervativní a bude volit bezpečnější cesty, jak se s novou povinností vypořádat a mít jistotu toho, že se nezdrží při zadávání zakázky řízením před Úřadem pro ochranu hospodářské soutěže (dále také „ÚOHS“) nebo se nevystaví riziku korekce ze strany kontrolních orgánů u dotačních prostředků.

I u našich auditních zakázek bychom měli ověřovat zásady, pokud jsou veřejné zakázky předmětem naší práce. Z mého pohledu je klíčové zodpovědět následující otázky (v závislosti na charakteru auditové zakázky nemusí být všechny relevantní):

- Promítnul zadavatel nové zásady do svých interních předpisů a postupů (a to u zakázek dle ZZVZ i ZMR)?

Bude jednoduché podívat se do interních předpisů organizace a zkontrolovat, že tyto zásady byly přidány k ostatním zásadám. Složitější cvičení pak bude promítnutí nových zásad do celého procesu – toto může být upraveno v interních předpisech také (např. vedením seznamu předmětů, u kterých jsou nové zásady vždy promítnuty) nebo může existovat zvláštní strategie úřadu pro odpovědné zadávání.

- Zohlednil zadavatel nové zásady při přípravě a realizaci konkrétního zadávacího řízení?

Zde se můžeme spokojit s vyjádřením či odůvodněním zadavatele (viz druhý bod v levém sloupci) nebo šířeji otestovat i to, zda naplnil doporučení metodik pro odpovědné zadávání MMR nebo MPSV (jak již bylo zmíněno).

- Je zohlednění nových zásad u konkrétních zadávacích řízení v souladu s ostatními zásadami?

První dva body v zásadě pokrývají vše potřebné, nicméně považuji za vhodné doplnit i tento bod, protože způsob promítnutí nových zásad do konkrétních podmínek může narážet na splnění původních zásad, jak uvádím výše. Během prvních několika měsíců jsem se setkal s několika případy, kdy kvalifikační nebo hodnotící kritéria související s novými zásadami byla chybně nebo nedostatečně definována (např. požadavek na využití absolventů, přičemž nebylo uvedeno, kdo se za absolventa považuje a obecně platná definice neexistuje).

### Závěrem

Osobně jsem velmi rád, že jsou nové zásady povinné, protože změny v zažité zakázkové praxi se obecně prosazují velmi pomalu. Nová úprava tak nutí zadavatele k rychlejší změně. Na druhou stranu rizika toho, že nové zásady musí zadavatelé uplatňovat ve všech zakázkách, kde je to vzhledem k povaze a smyslu zakázky možné, povede k řadě sporných případů. Proto jsem zvědavý, jak se k věci postaví ÚOHS, poskytovatelé dotací a Auditní orgán Ministerstva financí ČR, kteří vytváří rozhodovací praxi. MMR se snaží hledat cestu, která bude znamenat pro zadavatele jen minimální změny. Budou stejně postupovat i ostatní? To teprve uvidíme.

**Ondřej Hartman**

*Ondřej Hartman pracuje ve společnosti EY, kde se zaměřuje na poradenství pro veřejný sektor a odpovídá za oblast provádění kontrolních a auditních zakázek ve veřejné správě. Má rozsáhlé zkušenosti s kontrolními zakázkami v oblasti národních programů, Evropských strukturálních a investičních fondů i komunitárních programů EU. Je členem Výboru pro veřejný sektor Komory auditorů ČR, spoluautorem Příručky pro ověřování dotací a častým školitelem.*

<sup>4</sup> www.portal-vz.cz

<sup>5</sup> www.sovz.cz

<sup>6</sup> Evropská komise: Pokyny k zadávání veřejných zakázek na inovativní řešení, C(2018) 3051.

## Veřejný sektor jako džungle, ve které se nesmíme ztratit



Hana Březinová

Veřejný sektor je oblast, kterou máme všichni neustále na očích, která přerozděluje a spotřebovává významné finanční prostředky, avšak je jí věnována nedostatečná pozornost. Tím je míněna skutečnost, že bereme obvykle na vědomí jen to, jak nás jako právnickou nebo fyzickou osobu zatěžují daně a poplatky odcházející z našich aktivit vzhůru do rozpočtu našeho státního rozpočtu, ale již nás tolik nezajímá, kolik pokračuje do rozpočtu Evropské komise, kolik se v rámci přerozdělování vrací zpět do českého rozpočtu a kolik, jak a s jakou efektivitou je přerozděleno směrem dolů.

Veřejný sektor je oblast nesmírně rozsáhlá co do subjektů, které ho řídí, koordinují, zastřešují, poskytují mu poradenství, snaží se ho optimalizovat, harmonizovat, vydávat pro něj metodiky, doporučení, statistiky, etické kodexy, postupy, hodnotí jeho působení, kvalitu, optimalizaci, efektivnost, výkaznictví a strategii.

Zejména auditorská obec se zaměřuje v rámci finančního práva na tu jeho část, která se věnuje právní úpravě daní, poplatků, cla a dalších povinných dávek, právní úpravě úvěru, měny a peněžního oběhu, devizovému hospodářství a právní úpravě finančního trhu. V oblasti finančního výkaznictví auditori zůstávají převážně v podnikatelském sektoru, tzn. tam, kde se vytváří hodnoty formou výrobků, prací a služeb včetně obchodování s nimi a kde vzniká činnost a tvorba produktů, z nichž lze získat zdroje pro financování veřejného sektoru. Věnují se tedy subjektům spadajícím do oblasti korporátního práva.

Finanční právo jako samostatné právní odvětví patří do oblasti veřejného práva však obsahuje souhrn norem, jak uvádí Dušan Hendrych v právnickém slovníku, které upravují vztahy vznikající v procesu tvorby, rozdělování a používání peněžní masy a jejich částí. V této souvislosti lze tedy konstatovat, že auditorská profese se již tolik nezabývá zvláštní částí finančního práva, která je tvořena desítkami zákonů a stovkami právních předpisů nižší právní síly, které se zabývají finančněprávními vztahy státního dozoru, finanční kontroly a právní úpravy veřejných rozpočtů a státních fondů. V kontextu toho, že Česká republika je členským státem Evropské unie, není možné finanční vztahy posuzovat bez ohledu na evropskou úpravu veřejného sektoru.

Zapojení auditorů do veřejného sektoru znamená vnímat tento rozsáhlý, mezinárodně provázaný sektor komplexně, uvědomit si, jaký subjekt v té které jeho části hraje rozhodující roli, a to jak v oblasti

ověřování získávání finančních zdrojů, tak v oblasti jejich přerozdělování a využívání.

Pokud auditor na vyžádání územně samosprávného celku přistoupí k přezkumu hospodaření v malé obci nebo k auditu její účetní závěrky, musí si být vědom skutečnosti, že se noří do široké spleti vztahů a vazeb, na nichž funguje veřejná správa. Sáhne si do svědomí: máme dostatečné povědomí o tomto sektoru? Zabývali jsme se již v minulosti touto oblastí? Připravila nás vysoká škola, vzdělávání před auditorskými zkouškami, naše praxe, další vzdělávání auditorů, celoživotní vzdělávání poskytované jinými subjekty, další studium na tuto komplikovanou oblast?

**Hana Březinová**

*Doc. Ing. Hana Březinová, CSc., od roku 1992 auditorka, v současnosti působí jako rektorka Vysoké školy mezinárodních a veřejných vztahů Praha, o.p.s. a rektorka Soukromé vysoké školy ekonomické Znojmo s.r.o. Veřejnému sektoru se věnuje dlouhodobě nejenom ve svém akademickém působení, kde se zaměřuje na výuku financování a účetnictví v této oblasti. Její publikační činnost je v monografiích a odborných článkách standardně zaměřena tímto směrem. Jako lektorka a odborný konzultant působí na NKÚ, finančních úřadech a ministerstvech.*



## Veřejná správa v ČR po roce 2020 a její kontrolní působnost



Květoslava  
Kořínková

Ratifikací Smlouvy o fungování Evropské unie, která je nedílnou součástí Lisabonské smlouvy, přijala Česká republika v roce 2009 závazky související nejen se zvyšováním efektivní činnosti celé veřejné správy, ale i pravidla dodržování principů finančních zájmů EU v rámci společného trhu včetně společných politik EU a v neposlední řadě i principy společných opatření

EU a ČR v boji proti podvodům.

Česká veřejná správa i ve vazbě na své mezinárodní závazky se dlouhodobě zabývá efektivností a hospodárností veřejných financí a veřejného majetku prostřednictvím dodržování právních norem a zvyšováním kvality své činnosti. Jde především o působnost finančních a kontrolních institucí a v neposlední řadě i orgánů činných v trestním řízení. Přes veškerou tuto snahu však řada konkrétních zjištění kontrolních orgánů, zejména Nejvyššího kontrolního úřadu ČR (dále „NKÚ“), stále poukazuje na nedostatky ve veřejném sektoru, které následně způsobují i značné ztráty v ekonomice našeho hospodářství.

V rámci přípravy České republiky na úkoly a strategické cíle do roku 2030 přijala vláda ČR svým usnesením č. 562 z května 2020 *Koncepci klienty orientované veřejné správy do roku 2030 a Akční plán na léta 2021–23*, které předpokládají posílení řídicích a koordinačních mechanismů ve veřejné správě, zefektivnění kontrolních mechanismů při nakládání s veřejnými prostředky ČR i EU, zlepšení stávajícího právního prostředí v ČR a v neposlední řadě i zvýšení úrovně automatizace a digitalizace služeb veřejné správy.

V návaznosti na uvedené snahy byla vládou rovněž přijata *Koncepce boje s korupcí v ČR na léta 2018–22*, jejímž cílem je na základě vyhodnocení předchozích zkušeností z boje s korupcí v ČR zvýšit efektivnost přijímaných opatření. Podle uvedeného dokumentu je preventivním nástrojem boje s korupcí zhodnocení korupčních rizik v legislativním procesu, zajištění systematického a dlouhodobého sběru dat o korupci v ČR a nastavení relevantních indikátorů v oblasti boje s korupcí tak, aby veřejná správa mohla v dlouhodobém horizontu kvalifikovaně reagovat na zjištěné zkušenosti.

Důležitým nástrojem boje s korupcí pak bude i využívání zahraničních zkušeností České republiky z působností v EU a mezinárodních organizací zabývajících se bojem s korupcí. V EU jde především o aktivní spolupráci nejen s již známou organizací OLAF, která provádí správní vyšetřování, ale především s Úřadem evropského žalobce, který zajišťuje pro členské státy EU koordinaci a poradenství týkající se závažné trestné činnosti

včetně boje proti podvodům a umožňuje na společném trhu EU řešit proces žaloby přímo v zemi, kde byl pachatel z členských států EU zadržen bez ohledu na jeho státní příslušnost. Těto snaze napomáhá již dlouhodobě evropský zatykač.

Česká republika využije i zkušeností z práce skupiny států boje proti korupci při Radě Evropy (dále „GRECO“), v neposlední řadě i doporučení Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj (dále „OECD“), případně i zkušenosti a metody dalších států Organizace spojených národů (dále „OSN“).

V rámci uvedené *Koncepce boje s korupcí v ČR na léta 2018–22* i *Koncepce klienty orientované veřejné správy do roku 2030* je jedním z důležitých sledovaných úkolů komplexnost a kvalita právních norem ČR zabývajících se interním a externím systémem veřejné kontroly, tj. zákonem o finanční kontrole ve veřejné správě č. 320/2001 Sb. ve znění pozdějších předpisů a rozšířením působnosti externí kontroly prováděné NKÚ, úpravou jeho působnosti v Ústavě ČR rozšířením na územní samosprávné celky, tj. kraje a obce a jimi zřizované fondy, příspěvkové organizace apod.

Je pouze škoda, že po vzniku ČR v roce 1992 byla tato působnost NKÚ z původního rozsahu, o který se v současné době znovu usiluje, zúžena pouze na státní rozpočet a podnikatelské subjekty státu (i když později byla rozšířena i o finanční zdroje EU a Norské fondy). Lze pouze konstatovat, že v současné době požadovaná změna působnosti NKÚ již prošla Poslaneckou sněmovnou Parlamentu ČR, a zároveň věřit, že k tomuto souhlasu dojde i v Senátu ČR, který v minulosti takové pozměňovací návrhy na rozšíření působnosti NKÚ v Ústavě ČR zásadně zamítal.

Je nutné si rovněž uvědomit, že na první pohled duplicitní kontrolní činnost ministerstva financí (dále „MF ČR“) a NKÚ v ČR má zásadní rozdíl, především v tom, že finanční kontrola podle zákona 320/2001 Sb. je informací vládě ČR o systému hospodaření s veřejnými rozpočty a veřejnými statky v etapě, kdy státní správa prostřednictvím vlády ČR je schopna pracovat s těmito kontrolními zjištěními a zajistit nápravu již před kontrolní působností NKÚ (proto se tato kontrolní činnost považuje za vnitřní).

Výsledky kontrol předává NKÚ vládě k odstranění zjištěných nedostatků a následně kontrolnímu výboru Poslanecké sněmovny Parlamentu ČR, případně i plenárnímu zasedání této komory Parlamentu v souvislosti s jejich kontrolní působností (tato činnost je často nazývá externí kontrola). Velmi často se v souvislosti s kontrolou ministerstva financí a NKÚ hovoří o duplicitě těchto aktiv, i když je známo, že roční kontrolní plány obou

orgánů mohou být koordinovány tak, aby k duplicitám nedocházelo.

MF ČR úzce spolupracuje, podle posledních úprav zákona o finanční kontrole a dalších vyhlášek, s orgány veřejné správy a sumarizuje výsledky finančních kontrol, na základě ročních *Zpráv o výsledcích finančních kontrol* těmito orgány předkládaných. Součástí těchto ročních zpráv je:

- zhodnocení přiměřenosti a účinnosti zavedeného systému finanční kontroly,
- informace o výsledcích vykonaných veřejnosprávních kontrol,
- informace o výsledcích vykonaných interních auditů,
- přehled kontrolních zjištění předaných k dalšímu řízení podle zákona č. 255/2012 Sb., kontrolní řád.

Orgán veřejné správy při ověřování zákonnosti a správnosti účetní závěrky využívá služeb auditora v souladu se zákonem č. 93/2009 Sb., o auditorech, ve znění pozdějších předpisů.

Nařízení Evropského parlamentu a Rady č. 537/2014 z 16. dubna 2014 o specifických požadavcích na povinný audit subjektů veřejného zájmu pak upřesňuje jednotně práva a povinnosti auditora k tomuto subjektu.

MF ČR v souladu se svou působností vydává metodické pokyny, které upravují náležitosti např. *Zpráv o výsledcích ročních kontrol subjektu veřejné správy* a obdobně i *Kontroly finančních prostředků poskytovaných z EU fondů na léta 2021–27*.

Podrobné informace o kontrolní působnosti NKÚ jsou pravidelně zveřejňovány ve *Výroční zprávě o činnosti NKÚ za uplynulý rok*, kde je uvedeno i celkové zhodnocení kontrolní a analytické činnosti úřadu, dále finanční zhodnocení kontrolní i ostatní činnosti, včetně mezinárodní působnosti a činnosti NKÚ ve vztahu k veřejnosti. V přílohách této zprávy jsou pak uvedeny i přehledy kontrolních akcí, jejichž závěry byly projednávány vládou i kontrolním výborem Poslanecké sněmovny Parlamentu České republiky. Průběžně jsou uváděny závěry kontrolních akcí na [www.nku.cz](http://www.nku.cz). NKÚ soustřeďuje svou kontrolní činnost zejména na legalitu, účelnost, hospodárnost a efektivnost hospodaření s veřejnými prostředky v souladu s principy tzv. Lidské deklarace z roku 1975 a přispívá tím k prosazování dobré praxe v této oblasti. Cílem NKÚ je, aby objektivní, adresné a srozumitelné závěry a doporučení vedly k nápravě zjištěných nedostatků a tím k efektivnímu nakládání s veřejným majetkem a financemi i k prosazování dobré praxe v hospodaření ČR.

Ve Výroční zprávě NKÚ za rok 2020 se např. v celkovém zhodnocení výsledků kontrolní činnosti upozorňuje na následující skutečnosti:

- Stát se často nezabývá skutečným přínosem vynaložených veřejných prostředků, v řadě zjištěných případů ústřední státní správa nepřijímá odpovědnost za účelné, hospodárné a efektivní nakládání s veřejnými prostředky nebo majetkem.

- Stát u dlouhodobých projektů (např. při výstavbě dopravních komunikací) a v mimořádných situacích (např. po povodních) dostatečně nepracuje v předstihu s odpovídajícími opatřeními, která by umožnila minimalizovat následné škody, což se potvrdilo i v případě pandemie covid-19 v letech 2019–20.
- Stagnující digitalizace státu je nenaplněnou příležitostí pro uživatelsky přívětivou veřejnou správu.

Více jak 10 let vydává NKÚ každý rok i zprávu o finančním řízení prostředků Evropské unie v ČR s názvem *EU Report*. Tato zpráva obsahuje přehled schválených kontrolních závěrů z této oblasti, informace o společných kontrolních akcích Evropského účetního dvora (EÚD) a NKÚ, informace o opatřeních přijímaných vládou ČR k jednotlivým kontrolním zjištěním a v neposlední řadě i ověření výsledků kontrolní činnosti MF ČR k jednotlivým operačním programům ČR, umožňujícím čerpání finančních prostředků z fondů EU.

Zjištění kontrolních institucí ČR a EU, vyplývající ze sledovaných kontrolních závěrů, mohou být v jednotlivých letech motivací pro změny činnosti veřejné správy v souladu s přijatými koncepcemi klientsky orientované veřejné správy do roku 2030 i boje s korupcí po roce 2022. Úspěšnost těchto snah však závisí na odpovědné a systematické práci každého článku veřejné správy, jeho snaze měnit zavedené metody a sledovat jejich účelnost, efektivnost a hospodárnost více než formální výsledky práce.

Seznam zdrojů:

1. ÚZ č. 764 – Evropské právo, základní dokumenty ve znění Lisabonské smlouvy, Nakladatelství Sagit a.s. MK ČR E 10981
2. EU Report 2020 Zpráva o finančním řízení prostředků EU v ČR, <https://www.nku.cz/cz/publikace-a-dokumenty/eureport2020-id11768>
3. Výroční zpráva NKÚ za rok 2020, <https://www.nku.cz/publikace-a-dokumenty/vyrocnizprava/vyrocnizprava-nku-za-rok2020-id11768>
4. Nařízení EP a Rady č. 537/2014 ze dne 15. 3. 2014 o specifických požadavcích na povinný audit subjektů veřejného zájmu a zrušení rozhodnutí Komise 2005/909/ES – Úřední věstník EU L 158/77

**Květoslava Kořínková**

*Ing. Květoslava Kořínková, CSc. má významné zkušenosti s veřejným sektorem, z nichž lze podtrhnout její působení jako ministryně Federálního ministerstva kontroly, kde připravovala jeho transformaci na Nejvyšší kontrolní úřad v souvislosti se vznikem České republiky. Působila jako členka předsednictva Evropského sdružení kontrolních orgánů EUROSAI. Působila jako poslankyně Poslanecké sněmovny Parlamentu České republiky. V akademické sféře působí od roku 1993. V současnosti je vedoucí Katedry evropských studií, veřejné správy a práva Vysoké školy mezinárodních a veřejných vztahů Praha, o.p.s.*



## Doporučení OECD k integritě veřejné správy



Marie Bohatá

Veřejná správa se nezbytně musí zabývat prevencí korupce, podvodů a dalších nežádoucích praktik. Měla by být zajištěna integrita vlády a veřejné správy. Koncept integrity byl rozpracován Organizací pro ekonomickou spolupráci a rozvoj (OECD) do podoby doporučení vládám, jak postupovat a jaké nástroje využívat.

Pandemie covid-19 se silně promítla do života společnosti, ekonomické situace i hospodaření států a významně zvětšila příležitosti pro korupci a podvody. Flexibilita a rychlost se staly častými argumenty ospravedlňujícími porušování standardních postupů a oslabování vlády práva. Pokud jde o ČR, dle Výroční zprávy NKÚ za rok 2020, pandemie zesílila problémy v oblasti nakládání s veřejnými prostředky, jimiž ČR dlouhodobě trpí. Společným jmenovatelem nezanedbatelné části problémů je dle názoru úřadu to, že „stát nedokáže jednat cíleně a systematicky, ať už jde o budování infrastruktury, digitalizaci, nebo sociální oblast“. Mezi vytýkanými nedostatky je i nedostatečné využívání mezinárodních zkušeností. Jak známo, velmi cenné poznatky i praktická doporučení poskytuje vládám členských států OECD, která se dlouhodobě zabývá analýzou dobrého vládnutí a fungování veřejné správy.

K potírání nešvarů podlamujících efektivní výkon veřejné správy a oslabujících důvěru veřejnosti ve fungování státu doporučuje OECD vládám implementovat strategii integrity (2017). Integrita představuje pozitivní, holistický přístup, který nahrazuje dřívější dílčí řešení a přesouvá důraz z přijímání a vynucování pravidel na prevenci a předvídání možných problémů.

Integrita znamená v prvé řadě nerozpornost. V pojetí OECD integrita představuje aplikaci hodnot, principů a norem v každodenním fungování organizace. Strategický přístup k prosazování integrity veřejné správy vychází z evidence, odbourává bariéry mezi oblastmi veřejné správy a organizačními útvary a angažuje zainteresované strany (stakeholders). Koncept integrity se opírá o tři pilíře, systém, kulturu a skládání účtů. Tyto pilíře tvoří ucelený systém složený z jednotlivých prvků.

Součástí systému je závazek a odhodlání na nejvyšší politické a manažerské úrovni podporovat integritu a zavedení vhodného legislativního a institucionálního rámce, který umožní institucím a jejich zaměstnancům účinně rozvíjet integritu a jednat příkladně. Dále sem patří vymezení odpovědnosti v celé veřejné správě a na jejich jednotlivých úrovních a zajištění potřebného mandátu i kapacity pro úředníky, útvary a úřady, kteří mají hlavní odpovědnost za vývoj, implementaci, prosazování a monitorování prvků systému integrity k plnění této odpovědnosti. Nezbytnou součástí

odpovědnosti jsou mechanismy horizontální i vertikální spolupráce mezi úředníky, útvary a úřady a podpora soudržnosti s cílem odstraňovat překryvy a mezery a sdílet příklady dobré praxe.

Strategickým cílem systému je snižování rizik integrity. K tomu je třeba vyvinout a uplatňovat nástroje včetně sběru relevantních dat a nastavit standardy integrity, zejména prosazování veřejného zájmu a hodnot veřejné služby. Tomu účinně napomáhá zahrnutí etických standardů do právního systému a organizačních směrnic (etické kodexy), určení jasných a přiměřených postupů, které pomohou předcházet porušování standardů a řešit skutečné či potenciální etické problémy, jako je např. střet zájmů, a komunikace hodnot a standardů integrity, a to jak dovnitř úřadů, tak i navenek směrem k veřejnosti s žádostí, aby veřejnost respektovala tyto hodnoty a standardy při styku s úřady a jejich zaměstnanci.

Kultura prostupuje celým systémem a podmiňuje jeho efektivní fungování. Její nezbytnou součástí je etický leadership, objektivnost a uplatňování principů zásluhovosti, otevřenost a důvěra. Utváření kultury podporuje vzdělávání a trénink. Velké výzvy se týkají personální politiky úřadů, která by měla důsledně uplatňovat princip zásluhovosti a transparentnosti za účelem prosazování profesionality a ochrany před nadřizováním, nepotismem a nepřiměřeným politickým tlakem, tj. faktory, které zvyšují riziko zneužití funkce a úřední moci, a zajišťovat, aby přijímání zaměstnanců a jejich kariérní růst byly založeny na objektivních kritériích a formalizovaných postupech. Zvýšenou pozornost je potřeba věnovat vzdělávání a tréninku zaměstnanců.

Stavebními kameny pilíře skládání účtů jsou vnitřní kontrola, vynucování pravidel, vnější kontrola a zapojení stakeholders. OECD navrhuje zařadit do oblasti vnitřní kontroly i řízení rizik a přichází s těmito kontrolními doporučeními:

- Nastavit kontrolní prostředí s jasnými cíli, které demonstrují závazek vedení ochraňovat standardy integrity a hodnoty veřejné správy.
- Zvolit strategický přístup k řízení rizik, který bude zahrnovat i rizika integrity, řešení slabin v oblasti kontroly a vytvoření účinného monitorovacího mechanismu.
- Zajistit, aby kontrolní mechanismy byly koherentní a zahrnovaly jasné postupy pro řešení podezření z porušení standardů integrity, které usnadní případné oznámení kompetentním orgánům, a to beze strachu z odvetné reakce.

Vynucovací mechanismy by měly zaručovat vhodnou reakci na všechna podezření z porušení standardů integrity, konkrétně:

- Při vynucování standardů (odhalení, vyšetřování, trestání a odvolávání) uplatňovat spravedlivý, objektivní a včasný přístup.
- Zavést mechanismy pro spolupráci a výměnu informací mezi příslušnými orgány, útvary a zaměstnanci (na organizační, místní i státní úrovni), aby nedocházelo k překryvům a mezerám a aby reakce byla přiměřená a včasná.
- Podporovat, aby se uvnitř organizace ale i navenek směrem k veřejnosti transparentně informovalo o účinnosti vynucovacích mechanismů a výsledcích kauz (sbírat data o kauzách při zachování důvěrnosti a ochrany údajů).

Pro vnější kontrolu doporučuje OECD zejména:

- Demonstrovat odpovědnost organizací tím, že se bude adekvátně reagovat na postihy, rozhodnutí a doporučení vnějších kontrolních orgánů (kontrolní úřad, ombudsman, výbory).

- Zajistit, aby kontrolní orgány naslouchaly informacím od třetích stran ohledně podezření z porušení standardů integrity (stížnosti občanů, podniků atd.).
- Zajistit nestranné uplatňování zákonů a předpisů.

Hlavní doporučení ve vztahu k zainteresovaným stranám zahrnují:

- Zajistit přístup k informacím a otevřeným datům.
- Umožnit všem zainteresovaným přístup k tvorbě a implementaci veřejných politik.
- Zamezit neúměrnému vlivu úzkých zájmových skupin při tvorbě veřejných politik a zajistit transparentnost při lobování a financování politických stran a kampaní.
- Podporovat organizace, které působí ve společnosti v roli tzv. hlídacích psů (občanská sdružení, odborové svazy, nezávislá média).

OECD podporuje nejen členské státy, ale i ostatní země v implementaci konceptu integrity. Těto snaze

## Hugo a Sally se baví o příloze v účetní závěrce

### 3. Omluva chyby v příloze



Sally, u klienta jsme zjistili, že k rozvahovému dni nebyla zaúčtována reálná hodnota měnových derivátů, které uzavřel před koncem roku. Máme to na sumáři nesprávností, protože je to významná částka.

Co na to klient?



Uznává, že to je chyba. Ale chce celou tuto podle něj nepříjemnost jen bez zaúčtování popsat v příloze, aby bylo zřejmé, jaký je její vliv na výsledek hospodaření.

To považuje za dostatečné?

Ano. Tvrdí, že zaúčtování závazku a související ztráty by nekorektně ovlivnilo pohled na finanční situaci, protože již v lednu následujícího roku se kurs změnil k lepšímu a vypořádání nakonec nedopadlo tak špatně. S tím naprosto nesouhlasím.

Máš pravdu. Je to špatná úvaha na straně klienta. Pokud tento účetní případ nezaúčtují, účetnictví nebude úplné a žádný popis v příloze to nezachrání.

Znovu to s nimi proberu. Pokud deriváty nezaúčtují, přidám částku na seznam neopravených nesprávností.

napomáhá i šíření zkušeností a dobré praxe. Jako příklad lze uvést brožury *Public Integrity Handbook* a *Public Integrity Toolkit*. Nejnovější iniciativou je vývoj indikátorů pro jednotlivé prvky systému integrity. První indikátory byly prezentovány na letošním setkání odborníků na Anti-Corruption and Integrity Forum, které se uskutečnilo ve dnech 23.–25. března 2021.

Seznam zdrojů:

1. OECD 2017. Recommendation of the Council on Public Integrity <https://legalinstruments.oecd.org/en/instruments/OECD-LEGAL-0435>.
2. OECD 2020. Public Integrity Handbook. OECD Paris.

3. Výroční zpráva NKÚ za rok 2020. <https://www.nku.cz/cz/publikace-a-dokumenty/vyrocní-zprava/vyrocní-zprava-nku-za-rok-2020-id11768/>.

**Marie Bohatá**

*Doc. Ing. Marie Bohatá, CSc., působila jako zastupující generální ředitelka Eurostatu v Lucembursku a jako předsedkyně Českého statistického úřadu. Dlouhodobě se věnuje evropské spolupráci v různých organizacích. Na Vysoké škole mezinárodních a veřejných vztahů Praha, o.p.s. přednáší v programech Veřejná správa a Evropská studia a veřejná správa. Je významnou lektorkou celoživotního vzdělávání Veřejná správa tamtéž.*

## Rozhovor s Pavlem Skalníkem, vrchním ředitelem kontrolní sekce NKÚ

### Zaměření kontrol z pohledu NKÚ a jeho úloha

Jednou z nezbytných podmínek dobrého fungování moderního demokratického státu je existence nezávislého orgánu, který kontroluje jeho hospodaření. Tuto roli v České republice plní Nejvyšší kontrolní úřad (dále „NKÚ“), jehož pojetí vychází z principů platných u obdobných kontrolních institucí v Evropě. NKÚ představuje jeden z nezastupitelných pilířů demokratického státu. O kontrolní činnosti této instituce jsme si povídali s novým vrchním ředitelem kontrolní sekce NKÚ, Pavlem Skalníkem.

**Pane vrchní řediteli, své nové pozice na NKÚ jste se ujal v ne právě lehké „covidové“ době. Jak tuto skutečnost vnímáte?**

Musím přiznat, že se jedná o velmi náročné období, které klade na každého z nás velké nároky. To se týká samozřejmě i kontrolní činnosti NKÚ. Museli jsme se přizpůsobit vzniklé situaci a reagovat pružně a adekvátně, abychom plnili naši úlohu a poslání i v této době a zároveň ochránili naše kontrolory i naše partnery na straně kontrolovaných osob. Prakticky ze dne na den jsme proto většinu procesů v rámci kontrolní činnosti museli začít provádět na dálku, drtivá většina našich zaměstnanců přešla na home office. Museli jsme také začít upravovat náš plán kontrolní činnosti a reagovat v něm na nová témata. Naši kontrolori, pokud to jen jde, využívají doklady v elektronické podobě a elektronickou formu komunikace. V tomto jsme měli velkou výhodu z doby předcovidové. Už dlouho před tím jsme se snažili snižovat zatížení kontrolovaných osob a preferovat doklady v elektronické podobě. Navíc jsme mohli využít našich ICT



**Pavel Skalník** má za sebou dlouholetou praxi v soukromé a státní sféře. Po vystudování ekonomiky a řízení na ČVUT v Praze postupně zastával v rámci podnikového sektoru řadu pozic v oblastech finančního řízení, daňového poradenství a auditu. Od roku 2005 svoji činnost spojil s Nejvyšším kontrolním úřadem, kde začal jako auditor, poté byl 11 let odpovědný za plánování a vyhodnocování kontrolní činnosti. V roce 2020 se stal ředitelem odboru systémové podpory kontrolní činnosti a od října stejného roku je vrchním ředitelem kontrolní sekce NKÚ.

prostředků, které jsou na dobré úrovni. Také jsme v této době spustili předávání dokladů od kontrolovaných osob prostřednictvím našeho extranetu. Provádění kontrol se snažíme sladit také s činnostmi kontrolovaných osob. Ty dnes mají primární úlohu v boji proti pandemii nebo mají ztížené podmínky, pokud jde o poskytování součinnosti. Proto jim vycházíme vstříc, kde je to možné a potřebné. Je toho samozřejmě víc, co bych mohl dále zmínit. Jsem velmi rád, že se nám podařilo i v této nelehké době fungovat a přinášet výsledky. Jako dobrou ukázkou toho mohu uvést kontrolu nákupů ochranných pomůcek a právě vydanou výroční zprávu NKÚ za rok 2020, která přináší vyhodnocení výsledků naší kontrolní činnosti v tomto roce a hodnotí hospodaření státu.

**Již delší dobu je možné v médiích zachytit snahy o rozšíření působnosti NKÚ i na další subjekty tak, aby auditu podléhaly pokud možno veškeré operace s veřejnými prostředky. Je působnost NKÚ v tomto ohledu užší, než je běžné v zahraničí, má NKÚ slabší postavení, než by odpovídalo „best practice“?**

Ano, je tomu tak, návrhy na rozšíření působnosti NKÚ již trvají přes 10 let. Snaha o zakotvení, aby NKÚ ve své působnosti měl také kontrolu prostředků obcí, měst a krajů a kontrolu společností s majetkovou účastí státu či samosprávy odpovídá dobré praxi kontroly vykonávané nejvyššími kontrolními institucemi. Zjednodušeně řečeno jde o to, aby měla veřejnost právo vědět, jak se hospodáří se všemi veřejnými penězi. Takovou praxi uvádí i tzv. Lidská deklarace směrnic o principech auditu nejvyšších auditních institucí, detailněji rozpracovaná v tzv. Mexické deklaraci o nezávislosti nejvyšších kontrolních institucí. Tyto principy a zásady uvádí, že kontrole by měly podléhat veškeré operace s veřejnými prostředky, resp. hospodaření příjemců a oprávněných osob s veřejnými financemi, zdroji či majetkem, bez ohledu na jejich právní povahu. V tomto směru má tak NKÚ užší postavení, než je tomu u většiny nejvyšších kontrolních institucí v Evropě. V řadě případů jsme tak při kontrole nemohli prověřit hospodaření se všemi veřejnými prostředky. Příkladem může být kontrola dostavby metra A nebo aktuální kontrola nákupů ochranných prostředků, kde jsme se nemohli podívat, jak probíhala distribuce pomůcek na krajích a obcích.

**Můžete nám přiblížit, jakými typy kontrol se NKÚ v současné době zabývá a jejich směřování i do budoucna?**

V rámci vymezené zákonné působnosti provádí NKÚ kontrolu v souladu se svými kontrolními standardy, které vycházejí z mezinárodních standardů nejvyšších kontrolních institucí. NKÚ provádí kontrolu souladu s právními předpisy, toto zahrnuje kontrolu legality a kontrolu typu finanční audit nebo audit výkonnosti. Co se týká zaměření z hlediska typů kontrol, v posledních letech došlo k zásadní změně. Zatímco podíl kontrol typu finanční audit zůstal stejný, výrazně nám narostl podíl kontrol typu audit výkonnosti nebo kontrol legality s výkonnostní částí kontroly. To odpovídá tomu, že se ve stále větší míře zaměřujeme na to, zda se s prostředky státu hospodáří účelně, hospodárně a efektivně. Zajímá nás hodnota za vynaložené peníze. V dnešní době máme kolem 90 % kontrolních akcí tohoto typu. A takový bude trend i v dalším období.

**Jakým způsobem NKÚ plánuje svoji kontrolní činnost?**

Podánilo se nám významně změnit způsob plánování. Již jsem se zmínil, k jakému rozdílu to vedlo z hlediska typů kontrol. Příčinou této změny byla naše strategie

kontrolní činnosti, kterou jsme začali implementovat před třemi lety. Chceme, aby výsledky kontrolní činnosti přispívaly k prosazování dobré praxe v hospodaření státu a ke zlepšení v těch oblastech, ve kterých NKÚ shledá nedostatky. Při navrhování plánu se proto zaměřujeme zejména na ty oblasti a témata, které jsou důležité z hlediska fungování vládních politik v různých oblastech života občanů a z hlediska efektivity veřejné správy. Aby byly naše kontroly co nejefektivnější, vycházíme především z rizikově orientovaného přístupu. Identifikujeme a vyhodnocujeme rizika v jednotlivých oblastech hospodaření státu z hlediska nerespektování účelnosti, hospodárnosti a efektivnosti nebo v nedodržení zákonů a na základě toho navrhujeme kontrolní akce. Ty pak schvaluje Kolegium NKÚ a následně jsou zařazeny do plánu kontrolní činnosti. Dnes už tak naše kontroly nezaměřujeme z větší části jen na legalitu hospodaření, jak tomu bylo v minulosti. Převážně v nich hodnotíme výkonnost státu při naplňování jeho politik. Díky analýzám rizik je můžeme lépe cílit, jít více po podstatě věci a po důležitých a aktuálních problémech.

**Může i běžný občan ČR nějakým způsobem ovlivnit, zda se do hledáčku NKÚ dostane určitý nešvar, který vidí např. ve svém nejbližším okolí?**

Ano, taková podání občanů NKÚ přijímá a využívá je, pokud se týkají oblastí, na něž se vztahuje jeho působnost. Jelikož jsou naše kontroly převážně systémově zaměřené, podání využíváme jako doplňkový informační materiál v rámci plánovaných kontrol a při přípravě podnětů ke kontrolám v dalším období. Ročně NKÚ využije více než stovku podání. Je třeba říci, že NKÚ využívá poznatky zaměřené zejména na hospodaření s majetkem státu, s prostředky státního rozpočtu a na využití dotací z národních zdrojů i z fondů EU. Občané se na nás obrací převážně elektronickou formou a to platilo i v době před covidem, nejčastěji přes e-mail, datovou schránku a aplikaci Napište nám na webu NKÚ.



*Opatrně, Karle, za těmi kameny začíná džungle veřejných zakázek, kde se může stát cokoliv!*

*Kresba: Ivan Svoboda*

### **Jak zasáhl covid do kontrolní činnosti NKÚ? Vidíte v této zvláštní době i nějaká pozitiva?**

Již jsem se zmínil o tom, jak jsme museli přejít na jiný způsob práce, museli jsme se naučit zejména jinému způsobu týmové spolupráce. Týká se to i komunikace kontrolovaných osob s námi – ty často nemají takové technické podmínky jako my, řada jejich zaměstnanců, se kterými potřebujeme komunikovat, pracuje z domova. V praxi to pro nás znamená, že získat relevantní podklady je složitější a někdy to vede i k prodlužování kontrol. Co však lze vidět pozitivně, je, že spoustu věcí dnes umíme na dálku a krize nás v tomto směru velmi posunula. Současně vidíme také nová témata pro naši kontrolní činnost. Ta tak bude moci přinést odpovědi na nově vzniklé problémy a přispět k lepší reakci státu na podobné situace v budoucnu.

### **Současná doba moc nepřeje osobním setkáváním na různých úrovních. Přesto, jaké aktivity NKÚ plánuje pro nejbližší období?**

I přesto, že současná situace není nakloněna setkávání, velmi aktivně se podílíme např. na mezinárodní spolupráci. V polovině dubna jsme převzali vedení organizace EUROSAI, která sdružuje 51 nejvyšších kontrolních institucí Evropy a dalších zemí. Vedení jsme převzali na online kongresu, který jsme organizovali. Na něm, v rámci plenárního zasedání a jednání, nastolily řídicí rady cíle strategického plánu této organizace a další směřování spolupráce do roku 2024. Kam se tedy bude organizace posouvat pod naším vedením v následujících třech letech. Na tento kongres naváže, až budou opět možná osobní setkání, druhá část v podobě standardní konference se všemi workshopy a dalšími jednáními. NKÚ je také součástí řady dalších platforem a projektů mezinárodní spolupráce, např. projektové skupiny PG Covid, které umožňují sdílet zkušenosti a výsledky kontrol v této oblasti, jako tomu bylo i v nedávno ukončené kontrole nákupu ochranných a zdravotnických prostředků. Ostatně právě tato skupina využívá naší platformu pro sdílení informací mezi auditory BIEP (Benchmarking Information Exchange Project), kterou jsme vytvořili v roce 2016. Aktuálně je v ní zapojeno 47 nejvyšších kontrolních institucí. Právě mezinárodní srovnání na základě relevantních dat chceme v našich kontrolách využívat ve větší míře i v budoucnu. I v tom spočívá přidaná hodnota naší práce.

### **Jednou z hlavních činností auditorů, které KA ČR sdružuje, je provádění auditu účetních závěrek. Máte vy sám nějaké osobní zkušenosti s prováděním auditu účetní závěrky, a jaké zkušenosti vyplývají z provádění finančních auditů NKÚ?**

S auditem účetních závěrek mám zkušenosti z období mého působení v podnikové sféře, kdy jsem byl na obou stranách – jak na straně auditované účetní jednotky, tak i na straně auditora. Jsem toho názoru,

a výsledky našich finančních auditů to potvrzují, že v oblasti vedení aktuálního účetnictví vybraných účetních jednotek na straně státu, na rozdíl od soukromé sféry, existuje dosud nevyužitý potenciál účetních informací např. pro sestavování závěrečných účtů kapitol státního rozpočtu a státního závěrečného účtu. V obecnější rovině potom mohou sloužit pro monitorování a řízení veřejných financí. Při provádění finančních auditů se proto snažíme jednak přispívat k tomu, aby byly účetní informace pro jejich uživatele spolehlivé, a současně k tomu, aby byly tyto informace využitelné. Upravili jsme také naši strategii provádění finančních auditů ve prospěch průběžných auditů účetních závěrek tak, aby jejich výsledky pomohly kontrolovaným osobám opravovat zjištěné nedostatky ještě během kontroly, a významným způsobem tím přispěly ke spolehlivosti vykazovaných údajů. Jako příklad mohu uvést Ministerstvo školství, mládeže a tělovýchovy, kde se podařilo po našich opakovaných kontrolách dospět k tomu, že mají účetnictví spolehlivé a bez zásadních nedostatků. V rámci finančních auditů se dále snažíme na příkladech poukazovat na rozdíl ve vypovídací hodnotě aktuálních účetních informací oproti informacím peněžním. Odbornou diskuzi na toto téma na mnoha různých úrovních podporujeme.

Rozhovor vedl Vladimír Zelenka



## Rozhovor s Jurajem Brigantem, ředitelem odboru kontroly Ministerstva financí ČR

### O přístupu MF ČR jako dohledového orgánu k přezkoumání hospodaření

V měsíci dubnu proběhlo v pořadí druhé jednání k rozvoji metodického prostředí přezkoumání hospodaření mezi zástupci Výboru pro veřejný sektor KA ČR a Ministerstva financí ČR (dále „MF ČR“). Předmětem jednání byla výměna pohledů na připravované metodické materiály a diskuze nad pojetím přezkoumání hospodaření ve vztahu k požadavkům právních předpisů. Jsme rádi, že právě v této době souhlasil s poskytnutím rozhovoru pro časopis Auditor Juraj Brigant, ředitel odboru 17 – Kontrola MF ČR.

**Lze popsat z pohledu dohledového orgánu optimální filozofii přístupu k přezkoumání hospodaření, popř. které oblasti lze vnímat jako zásadní (určující)?**

Popsat optimální filozofii přístupu k přezkoumání hospodaření určitě lze, otázkou ale je, jakým způsobem a jakou formou k takovému popisu přistoupit, aby byla zajištěna jeho široká aplikovatelnost a zároveň stručnost a srozumitelnost.

Přezkoumání hospodaření má velice široký záběr, který se odvíjí od vysokého počtu předmětů a hledisek přezkoumání. Tyto předměty a hlediska lze prověřovat mnoha způsoby. Variabilita přezkoumání hospodaření je tak již v základu hodně velká, přičemž diverzita přezkoumávaných územních celků a různá míra disponibilní kapacity pro realizaci přezkoumání u jednotlivých typů kontrolujících tuto variabilitu ještě násobně zvětšuje. Na čem stavět klíčové prvky přezkoumání hospodaření je tedy spíše otázkou principů a rozhodovacích procesů, než vymezení konkrétních oblastí a specifických rizik, které by šlo plošně aplikovat na všechny územní celky, byť se o upřesnění můžeme snažit formou indikativních výčtů rizik, sdílením dobré praxe a tvorbou metodik.

Ve stručnosti, z mého pohledu zaměstnance dohledového orgánu je klíčové, aby v rámci procesu přezkoumání hospodaření nebyla opomíjena a přehlížena rizika, popřípadě přímo faktické skutečnosti, s potenciálem významného negativního dopadu do hospodaření, a zároveň aby z obsahu příslušných výstupů a auditní stopy přezkoumávajícího bylo jednoznačně prokazatelné, že tato podmínka jím byla splněna.

Každý územní celek může být v určitých oblastech hospodaření specifický. Pokud by územní celky neměly žádná specifika, možná bychom mohli ve snaze o jednoznačnou odpověď říct, že zásadními oblastmi k prověření jsou rozpočet, majetek, veřejné zakázky a poskytovaná finanční podpora. Územní celky ale specifika mají, proto zásadní a určující oblasti jejich



**Ing. Juraj Brigant** pochází ze Slovenska, vystudoval Vysokou školu ekonomickou v Praze, je ženatý a má dvě děti. V rámci svého kariérního působení zastával vícesto výkonných i vedoucích pozic v oblastech řízení podnikových rizik, auditu a kontroly, a to jak v soukromé, tak i ve veřejné sféře. V současnosti pracuje na pozici ředitele odboru Kontrola Ministerstva financí ČR, jehož primární agendou je oblast finanční kontroly a přezkoumávání hospodaření územně samosprávných celků. Aktivně se zabývá také lektorskou činností v oblasti auditu a kontroly, a dále činností výborů pro audit u vybraných podniků s majetkovou účastí státu.

hospodaření mohou spočívat v kterémkoliv předmětu přezkoumání, přičemž jejich těžiště se může v čase zároveň velice dynamicky měnit.

Pro subjekt provádějící přezkoumání hospodaření je tak klíčové poznat specifika přezkoumávaného územního celku v konkrétním čase. Zároveň je nezbytné znát i oblasti hospodaření územního celku, ke kterým se žádná specifika neváží a ve kterých by se tak měl územní celek chovat „standardně“, tj. v plném souladu s psanými pravidly a ideálně v souladu s široce akceptovanou dobrou praxí. Ke specifickým a standardním oblastem je pak samozřejmě v rámci samotného plánování i provádění přezkoumání hospodaření nezbytné volit odlišný přístup. Pro dohledový orgán je důležité, aby výběru oblastí, které budou v rámci přezkoumání hospodaření prověřovány s největším důrazem, předcházelo přiměřené zhodnocení vstupních informací, respektive zhodnocení rizik. Nazvěme toto zhodnocení jako analýzu, do které vstoupí zcela konkrétní znalosti o zmíněných specifických (reáliích o územním celku), včetně znalostí o způsobu prověření standardních oblastí. Znalostmi přitom nemyslím pouze vstupní data a informace, ale komplexní soubor dat, informací a poznatků, včetně schopností přezkoumávajícího a konkrétního způsobu, jak všechny zmíněné složky ve vztahu ke konkrétnímu přezkoumání hospodaření využít.

Uvědomuji si, že kapacita pro přezkoumání hospodaření může být v některých případech tak nízká, že mnoho přezkoumávajících by namítalo, že pro analýzu a dokumentaci jejich rozhodování jednoduše nezbývá čas. V mnoha případech to bohužel může být pravda. I tak

si ale myslím, že byt bychom slevili z nároků na rozsah a detailnost takové analýzy, pořad bude lepší před samotným provedením přezkoumání věnovat určitý čas alespoň rámcovému zhodnocení významnosti jednotlivých předmětů přezkoumání ve vztahu ke konkrétnímu územnímu celku, než se pustit do prověřování jednotlivých předmětů přezkoumání náhodným výběrem operací k prověření, nebo naopak dle obecně definovaných rizik uvedených v metodikách bez jejich provázání na vstupní data o územním celku.

**Územní samosprávné celky jsou povinny vykonávat veřejnou správu účelně, hospodárně a efektivně. Jakým ideálním způsobem by naplnění těchto atributů mělo být ověřováno v rámci přezkoumání hospodaření?**

Způsob kontroly účelnosti, efektivnosti a hospodárnosti (3E) z mého pohledu nelze generalizovat. Prakticky každá operace, která souvisí s finančními prostředky, ať už na příjmu, nebo výdaji, je výsledkem přípravy a realizace konkrétního rozhodovacího procesu. Tento proces by měl být ve svých klíčových bodech adekvátně dokumentován, čímž by měla být zajištěna také jeho kontrolovatelnost.

Jinak lze dosažení 3E zkoumat například u procesu nákupu věcí movitých, jinak u rozhodnutí o výstavbě nebo rekonstrukci budovy, nebo rozhodnutí o odprodeji majetku za cenu nižší, než je cena obvyklá. Kontrolovat 3E znamená znát smysl konkrétních povinností vyplývajících ze zvláštních právních předpisů, znát nezbytné souvislosti s rozpočtem a účetnictvím, a být schopen provázat konkrétní jednání územního celku s efektem, který je vyvolán jejich dodržením nebo porušením.

Pro ilustraci uvedu konkrétní příklad:

Územní celek se může například rozhodnout pro obnovu vozového parku. Jeho potřeba vyplývá z vysokého opotřebení a stáří tří vozidel nižší střední třídy, což se návazně promítá do vysokých nákladů za jejich servis. Jelikož má dobré zkušenosti se současnými vozidly konkrétní značky, do zadávací dokumentace pro zakázku na pořízení nových vozidel uvede požadavek přímo na konkrétní značku a konkrétní typ vozidla, které pro splnění své potřeby považuje za ideální. Tímto jednáním se však dopustí diskriminačního vymezení předmětu zakázky a nedůvodně omezí hospodářskou soutěž na prodejce konkrétního typu vozidel konkrétní značky (byť mezi prodejci jedné značky pořad může probíhat soutěž na nejvyšší cenu, jsou eliminováni prodejci jiných značek, kteří mohou nabídnout vozidla výhodněji). Dopouští se tedy porušení zásady nediskriminace dle zákazkového zákona. Důsledkem omezené hospodářské soutěže ale také vzniká důkazní nouze pro prokázání účelnosti, efektivnosti a hospodárnosti získaného plnění. Příkazce operace má dle zákona o finanční kontrole povinnost před přijetím závazku prověřit nezbytnost operace, její účelnost, efektivnost a hospodárnost. U zadávacích a výběrových řízení musí být tato povinnost z větší části splněna již ve fázi přípravy zadávací dokumentace, protože

jestli by měla nastoupit výhradně až po výběru dodavatele před samotným podpisem smlouvy, nemohla by účinně zhodnotit parametry vybrané nabídky, respektive parametry smlouvy. Jednalo by se tak o formalistickou kontrolu bez věcného obsahu (jak to, bohužel, občas bývá). Docházíme tedy logicky k tomu, že nedostatek ve smyslu diskriminačního vymezení předmětu plnění měl být odchyten předběžnou řídicí kontrolou před vznikem závazku, která, pokud by byla vykonána správně, měla zjistit, že připravovaná operace není v souladu se zákonem (v tomto případě v souladu se zásadami zákona o zadávání veřejných zakázek). Důsledkem nesprávného provedení řídicí kontroly tedy došlo k porušení zásady nediskriminace. Zjišťujeme, že rozdíl v ceně mezi vozidly vybrané značky a levnějšími vozidly jiných značek ve stejné třídě představuje potenciální nehospodárnost. Závěrem zjištění docházíme ke konstatování, že územní celek by měl věnovat zvýšenou pozornost jak oblasti předběžné řídicí kontroly před přijetím závazku, konkrétně při kontrole správnosti zadávací dokumentace, tak následně při samotném uzavření smlouvy.

Obdobně u majetkových dispozic, rozhodnutí o odpisu nebo prominutí pohledávek, poskytování dotací a darů atd. je pro kontrolu 3E vždy nezbytné prvně detailně znát znění i hlavní smysl předmětných ustanovení a zároveň být schopen toto znění a smysl provázat na úkony finanční kontroly.

Účelem kontroly 3E naopak není izolovaně posuzovat samotný efekt rozhodovacích procesů – například podívat se na zmíněná vozidla a konstatovat bez prověření relevantních procesních úkonů, že se kontrolovacímu zdají být příliš drahá a on proto ze své pozice přezkoumávajícího dovozuje nehospodárnost s odkazem na cíle finanční kontroly.

**Jedním z předmětů přezkoumání hospodaření je účetnictví vedené územním celkem. Jakým způsobem dohledový orgán vnímá postavení tohoto bodu v rámci přezkoumání?**

Účetnictví má být detailním zachycením ekonomické reality územního celku. Představuje tedy klíčové vstupní i výstupní informace, a to primárně pro řídicí a kontrolní procesy územního celku. Významný rozpor mezi reálnou situací a jejím účetním zachycením lze považovat za zásadní nedostatek, který může způsobovat řadu rizik a nesprávných rozhodnutí. Tyto pak mohou mít fatální dopady do hospodaření územních celků. Záměrně používám expresivnější výrazy, protože zároveň platí, že kontrolu splnění veškerých formálních náležitostí účetních výkazů nebo například detailní kontrolu veškerých náležitostí inventurních soupisů nebo některých marginálních rozdílů ve správném zaúčtování konkrétních operací malého finančního objemu nepovažuji za skutečnosti, kterým by v rámci přezkoumání hospodaření měla být věnována vysoká pozornost. V rámci přezkoumání hospodaření vnímám účetnictví zejména za jeden z nejdůležitějších zdrojů informací, se kterým je nezbytné pracovat primárně za účelem identifikace konkrétních

hospodářských skutečností, které by měly být předmětem detailnějšího přezkoumání.

**Významným bodem v rámci zakázky přezkoumání hospodaření je zadávání a uskutečňování veřejných zakázek. Jakým optimálním způsobem se vyrovnat s ověřením, že u VZMR zadavatel dodržel zásady transparentnosti, přiměřenosti a ve vztahu k dodavatelům rovného zacházení a zákazu diskriminace? Jaký rozsah práce by měl být proveden u veřejných zakázek zadaných v režimu ZZVZ (podlimitních a dalších)?**

Dovolím si odkázat na příklad uvedený v odpovědi na druhou otázku.

Za stěžejní považuji skutečnost, že pokud není zajištěna odpovídající hospodářská soutěž, je poměrně

náročné prokázat, že zajištěné plnění bylo účelné, efektivní a hospodárné. Účelnost je přímo spojena s definováním předmětu plnění, hospodárnost je pak výsledkem porovnání cenových nabídek pro vydefinované plnění splňující zásadu účelnosti.

**Jak hluboce se v rámci přezkoumání hospodaření vyrovnat s ověřením v oblasti nedaňových příjmů, tj. především příjmů z vlastní činnosti, např. pronájmu nemovitého majetku apod.?**

Obávám se, že v tomto se asi budu pouze opakovat. Do jaké míry a co konkrétně zkontrolovat v takto konkrétně definovaném detailu, bych doporučoval zvolit vždy v návaznosti na kontext konkrétního územního celku.

Rozhovor vedli Martin Tocauer a Tomáš Bartoš

## Hugo a Sally se baví o příloze v účetní závěrce

### 4. Srozumitelnost

Hugo, co říkáš na klientův popis podmíněného závazku ze soudního sporu, ve kterém se protistrana dožaduje smluvní pokuty za údajné nedodržení obchodních podmínek?

Je tedy rozhodně rozsáhlý, skoro dvě strany. Při prvním čtení jsem se poněkud ztratil v historii a u čtvrtého čísla jednacního jsem se musel vrátit na začátek.

To vypadá, že zkopírovali text z dopisu právníků.

Ano, je to velmi podobné tomu vyjádření, které jsme dostali na náš dotaz, takže za mne není co vytknout.

To tedy je. Srozumitelnost účetní závěrky je jedním z požadavků zákona o účetnictví. A pokud ses při čtení ztratil ty, co teprve chudák uživatel?

To máš asi pravdu.

Navíc se jim podařilo délkou textu zamaskovat jinou důležitou věc. Všiml sis, co jim v popisu chybí?

Myslím, že ano. Tím, že to je přepis názoru právníka, tak se uživatel vůbec nedozví, jaký je vlastně názor vedení na tento soudní spor a odůvodnění, proč na něj nevytvořili rezervu.

Správně. A protože se jedná o významnou částku, je nutné, aby vedení tuto nejistotu a použité předpoklady dobře popsalo v příloze v účetní závěrce.





## Co najdete v e-příloze č. 5/2021

### **Přístup k e-příloze Auditor**

E-příloha Auditor vychází souběžně s tištěným časopisem Auditor v elektronické podobě. Pro auditory je ke stažení v uzavřené části webových stránek komory [www.kacr.cz](http://www.kacr.cz), kam se lze dostat pod přihlašovací jménem a heslem.

### **OBSAH**

- Zákon o evidenci skutečných majitelů
- Nová úprava evidence skutečných majitelů: četné změny a vysoké sankce
- Změny u monistických akciových společností
- Odpovědnost poskytovatele poštovních služeb a spory s ní spojené
- Digitální právní jednání a písemná forma
- Bankovní identita znamená průlom v on-line ověřování totožnosti

-vk-



## **AUDITOR č. 5/2021**

ročník XXVIII

### **REDAKCE**

Komora auditorů ČR  
Opletalova 55, 110 00 Praha 1  
tel.: 224 212 670, 221 602 289  
e-mail: [redakce@kacr.cz](mailto:redakce@kacr.cz)

### **REDAKTORKA**

Bc. Aneta Čermáková

### **REDAKČNÍ RADA**

Ing. Jiří Pelák, Ph.D., předseda  
doc. Ing. Ladislav Mejzlík, Ph.D.  
Jarmila Melichová  
Ing. Jiří Mikyna  
Ing. Jan Molín, Ph.D.  
prof. Ing. Libuše Müllerová, CSc.  
Ing. Michal Šindelář, Ph.D.  
Ing. Michal Štěpán  
Ing. Petr Vácha, Ph.D.

Pravidla pro zveřejňování článků jsou uvedena na webu KA ČR ([www.kacr.cz/desatero](http://www.kacr.cz/desatero)). Články prochází recenzním řízením redakční rady.

### **VDÁVÁ**

Komora auditorů České republiky  
tel.: 224 212 670, 224 222 178  
IČ 70901473

Vydávání povoleno MK ČR 6934  
ISSN 1210-9096

### **INZERCE, SAZBA, DISTRIBUCE**

Infomedia, spol. s r.o.  
Otradovická 731/11, 142 00  
Praha 4, tel.: 607 972 085  
e-mail: [infomedia@infomedia.cz](mailto:infomedia@infomedia.cz)

### **TISK**

Wendy, spol. s r.o., Mělník

### **OBJEDNÁVKY A PŘEDPLATNÉ**

Komora auditorů ČR  
e-mail: [kacr@kacr.cz](mailto:kacr@kacr.cz)  
Vychází 10x ročně  
Roční předplatné: 950 Kč  
Pro členy KA ČR zdarma

[www.kacr.cz](http://www.kacr.cz)

© Komora auditorů ČR