

AUDITOR

časopis Komory auditorů České republiky číslo 6/2023

Téma: Veřejný a neziskový 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
Z odborných výborů KA ČR.....	2
Nová auditorka složila v květnu slib	2
Projednáni zákona o ochraně oznamovatelů	2
Školení ESG	3
Ohlédnutí za konferencí: Jste připraveni na ESG?.....	3
Ze zahraničí.....	3

TÉMA ČÍSLA – VEŘEJNÝ A NEZISKOVÝ SEKTOR

Editorial (<i>Vladimír Zelenka</i>).....	5
Poslední pokroky v mezinárodní standardizaci účetního výkaznictví účetních jednotek veřejného sektoru (<i>Vladimír Zelenka</i>)	6
Dary a dotace u nestátních neziskových organizací (<i>Miroslava Nebuželská</i>)	11
Vybrané finanční ukazatele obcí a měst (<i>Martin Tocauer</i>)	14
Věcné změny ve veřejné správě s dopadem na toky peněz a účetnictví (<i>Hana Březinová</i>)	15
Dopady krachu Sberbank CZ a.s. na vybrané účetní jednotky (<i>Hana Březinová</i>).....	21
Přezkoumání hospodaření z pohledu kontroly kvality (<i>Daniel Stirský</i>)	23
<i>Rozhovor s Alešem Mrázkem</i> Značka spolehlivosti	29

NA POMOC AUDITORŮM

Hugo a Sally se baví o auditu nestátní neziskové organizace.....	9, 10, 12, 19, 22
---	-------------------

ZE ZAHRANIČÍ

Setkání prezidentů komor auditorů zemí visegradské čtyřky (<i>Milan Bláha</i>).....	30
45. kongres Evropské účetní asociace (<i>David Procházka</i>).....	31

Toto číslo vyšlo **28. 6. 2023**

Nový, moderní zákon o účetnictví potřebujeme



Eva Loulová

Po roce se vrácím s úvodníkem, abych vás seznámila s tím, co členy výboru pro účetní výkaznictví s významnou podporou oddělení metodiky KA ČR v uplynulém roce nejvíc zaměstnávalo a současně co pro nás představuje největší výzvu i do budoucna – nový zákon o účetnictví.

Návrh nového zákona je venku a my máme za sebou připomínkové řízení, v rámci něhož jsme za KA ČR poslali připomínky, které vydaly na několik desítek stran a na jejichž přípravě se významně podíleli jak kolegyne z oddělení metodiky, tak i zástupci dalších výborů. V oblasti účetních pravidel potvrdil návrh textu zákona řadu očekávaných změn. Z těch zásadnějších je to například úplně nový koncepční rámec, účetní definice nebo výrazně rozšířené použití IFRS ve znění přijatém Evropskou unií (v důsledku toho zmizí vyhlášky č. 501/2002 a 502/2002 pro finanční instituce a pojišťovny), včetně rozšíření dobrovolného použití IFRS. Návrh nového zákona ale také obsahuje řadu „drobnějších“ (v uvozovkách, protože i když jsou dílčí, tak jsou významná) technických vylepšení účetních předpisů, například zohlednění časové hodnoty peněz při určení prvotní i následné účetní hodnoty (diskontování) u velkých a středních účetních jednotek nebo třeba rozšíření měny účetnictví (zavedení funkční měny jiné než Kč). Ze všech těchto úprav mám opravdu radost, protože nový zákon potřebujeme a návrh jasně naznačuje ambici se posunout k modernímu účetnictví. Menší (ale nejen) účetní jednotky zase určitě potěší snaha

minimalizovat (resp. eliminovat) rozdíly mezi účetními postupy a daňovým řešením.

Připomínkové řízení proběhlo vloni v říjnu a listopadu a od té doby probíhají setkání zástupců KA ČR a Ministerstva financí ČR, kde naše připomínky i dopady navrhovaných ustanovení vysvětlujeme. Jsem sama zvědavá, jakých změn navrhovaný text ještě dozná, ale věřím, že se to včas dozvíme. Je už bohužel jasné, že nový zákon od 1. ledna 2024 platit nebude, nicméně věřím, že posunutí účinnosti od 1. ledna 2025 umožní, abychom dostali zákon s dostatečným předstihem a mohli se na něj připravit.

Jsem také ráda, že i když i Národní účetní rada žije návrhem nového zákona o účetnictví, tak v lednu vydala novou interpretaci I-48 *Ocenění aktiv a závazků při operacích se závodem nebo jeho částí*. Ta se zaměřuje na problematiku rozpoznání goodwillu nebo oceňovacího rozdílu k nabytému majetku v rozvaze nabyvatele (kupujícího) při operacích se závodem, podle toho, jak přistoupí k ocenění nabyvaných položek aktiv a závazků. Důležitá je i dubnová aktualizace interpretace I-8 *Sociální fond a obdobné fondy tvořené ze zisku*, dle které je nárok zaměstnance na zaměstnanecký benefit vždy nákladem.

A bez rozpaků také využívám toto místo, abych vás upozornila na dopis České národní banky shrnující časté nedostatky zjištěné ve výročních zprávách investičních společností a investičních fondů, který byl zveřejněn v uzavřené části webových stránek KA ČR.

Blíží se léto, přeji všem odpočinek a nadechnutí se před novou sezonou.

Eva Loulová
předsedkyně Výboru
pro účetní výkaznictví KA ČR

Ze zasedání Výkonného výboru KA ČR

Výkonný výbor se sešel dne 15. května 2023 a schválil:

- daňové přiznání k dani z příjmu právnických osob za rok 2022, které připravil daňový poradce Jiří Topinka,
- Davida Procházku novým členem redakční rady časopisu Auditor,
- aktualizaci směrnice B7 *Zásady pro poskytování cestovních náhrad KA ČR*.

Výkonný výbor dále projednal:

- a schválil další postup ve věci přípravy společné konference ČIIA,

KA ČR, NKÚ a RVDA na téma *Reporting udržitelnosti*, která se uskutečnila 9. listopadu 2023,

- a navrhl dílčí úpravy v příloze účetní závěrky za rok 2022

a vzal na vědomí:

- informaci o plnění rozpočtu komory za období leden–duben 2023,
- zápisy ze zasedání prezidia, výborů a komisí,
- informaci o setkání členů prezidia s auditory v Plzni,
- výzvu k poskytování aktuálních příspěvků z akcí a konferencí

do časopisu Auditor, kterých se účastní členové výkonného výboru,

- informace o slibu dvou nových auditorek, který se uskutečnil 17. dubna 2023,
- informace z kárné komise o statistice uložených kárných opatření,
- informace z legislativního monitoringu.

Jiří Mikyna

ředitel úřadu
Komory auditorů ČR

Z odborných výborů KA ČR

Výbor pro správu profese

Výbor schválil v květnu jednu žádost o vydání auditorského oprávnění a zorganizoval pro novou auditorku slib. Dále proběhlo diskusní odpoledne se členy volebních orgánů, kterého se zúčastnili členové výkonného výboru Jana Pilátová a Radomír Stružinský a hlavním tématem byly aktuální problémy malých a středních auditorských praxí a jejich reflexe v aktivitách Výkonného výboru KA ČR.

Výbor pro SME/SMP

Výbor se na svých zasedáních v dubnu a květnu 2023 zabýval především dokončením diskuse nad *Případovou studií dokumentace ISQM 1 v menší auditorské společnosti*, přípravou dalších školení zaměřených na malé a střední auditorské praxe a spolupráci s výborem pro metodiku auditu. Výrazným impulsem pro činnost výboru bylo setkání členů výboru Radomíra Stružinského a Jany Pilátové s auditory dne 15. května 2023. Náměty z této diskuse by se měly projevit v činnosti výboru

Nová auditorka složila v květnu slib

Nová auditorka složila 15. května 2023 se v sídle Komory auditorů ČR slib do rukou prezidenta komory Ladislava Mejzlíka, jak stanoví zákon.

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.

Příjmení a jméno	Ev. č.	Zaměstnavatel
SOLAROVÁ Jana	2573	Ernst & Young Audit, s.r.o.



Auditorce blahopřejeme a přejeeme hodně štěstí při vykonávání auditorské profese.

Veronika Rojková
evidence auditorů KA ČR

Projednání zákona o ochraně oznamovatelů

Dne 1. června 2023 byl v Senátu Parlamentu ČR projednáván návrh zákona o ochraně oznamovatelů a návrh zákona, kterým se mění některé zákony v souvislosti s přijetím zákona o ochraně oznamovatelů, který je implementací evropského práva, jejíž termín byl do 18. prosince 2021. Senát

Parlamentu ČR nepřijal k předloženým návrhům žádné usnesení. Jelikož již uplynula lhůta k projednání, znamená to, že byly návrhy zákonů přijaty a míří k podpisu prezidenta (nebo že je v pokročilé fázi legislativního procesu, kdy bude předložen k podpisu prezidentovi). Zákon, kterým se mění některé

zákony v souvislosti s přijetím zákona o ochraně oznamovatelů, mění mimo jiné i AML zákon, což má dopad i pro auditory jako povinné osoby. Tyto zákony pak mají nabýt účinnosti prvním dnem druhého

kalendářního měsíce následujícího po dni jejich vyhlášení.

Jiří Mikyna

ředitel úřadu
Komory auditorů ČR

Školení ESG

Členové podvýboru pro ESG připravili pro auditory video školení týkající se problematiky ESG (Environmental = životní prostředí, Social = sociální oblast, Governance = správa a řízení společnosti). Školení shrnuje následující informace:

- co je ESG,
- přehled právních předpisů upravujících problematiku nefinančního výkaznictví v oblasti udržitelnosti,
- přehled povinností vyplývajících ze směrnice pro podávání zpráv o udržitelnosti (směrnice CSRD), které budou implementovány do české legislativy,
- přehled podniků, které budou podléhat povinnosti zveřejňovat informace o udržitelnosti, spolu s datem, od kdy se jich tato povinnost bude týkat,
- základní informace o evropských standardech pro podávání zpráv

- o udržitelnosti (standardy ESRS),
- informace o tom, kdo a jakým způsobem bude zprávy o udržitelnosti ověřovat,
- základní informace o taxonomii EU pro udržitelné činnosti (tj. o klasifikačním systému pro určení hospodářských činností, které lze označit jako udržitelné),
- přehled povinností vyplývajících z nařízení o zveřejňování informací o udržitelnosti v odvětví finančních služeb (nařízení SFDR).

Auditorům je současně k dispozici i samotná prezentace k tomuto školení. Školení je pro auditory zdarma a započítává se jednou hodinou do KPV. Najdete ho na stránkách komory v sekci Metodika – Metodické pomůcky – ESG.

Marie Jandová

oddělení metodiky KA ČR

Ohlédnutí za konferencí: Jste připraveni na ESG?

Ve čtvrtek 1. června 2023 uspořádala Komora auditorů ČR ve spolupráci s Fakultou financí a účetnictví VŠE v Praze konferenci s názvem *Jste připraveni na ESG?* Konference proběhla ve dvou panelech. První panel obecně seznámil posluchače s tím, co všechno nová regulace podávání zpráv o udržitelnosti požaduje, od kdy platí a jaká bude role auditora při ověřování nefinančního výkaznictví. V rámci tohoto panelu vystoupili Petra Jirková Bočáková

(předsedkyně podvýboru pro ESG KA ČR, PwC), Ladislav Mejzlík (prezident Komory auditorů ČR a proděkan FFÚ VŠE v Praze), Jiří Pelák (Ministerstvo financí ČR) a také Vita Ramanauskaitė (Head of Sustainability, Accountancy Europe).

Po přestávce proběhl velmi zajímavý a přínosný druhý panel s příklady přístupu českých podniků k ESG. V rámci tohoto panelu vystoupili Denisa Pozničková (Komerční banka), Jiří Došlý (Dopravní podnik

ve druhé polovině roku 2023. Výbor se rovněž zabýval vymezením malých a středních auditorských praxí, neboť tento segment auditorské obce se výrazně podílí na auditorské činnosti v České republice.

Výbor pro veřejný sektor

Členové výboru se na posledních jednáních nejvíce věnovali problematice seriálu Hugo a Sally, který se několika díly přesouvá do oblasti přezkoumání územních samosprávných celků a do problematiky nestátních nevýdělečných organizací. Předseda poskytl informace z jednání Public Sector Group Accountancy Europe. Na pořadu posledních jednání byla i příprava čísla 6 časopisu Auditor, které právě čtete.

-red-



Ze zahraničí

Accountancy Europe ve spolupráci s **ACCA** a **IFAC** uspořádala v červnu 2023 v rámci tzv. Zeleného týdne EU 2023 webinář *Developing green skills for finance professionals* zabývající se problematikou vytvoření odpovídajícího rámce pro vzdělávání v oblasti udržitelnosti pro finanční odborníky a účetní a souvisejících výzev a příležitostí. Průběžně vás budeme o vývoji v oblasti udržitelnosti (ESG) informovat.

IFAC zveřejnil na svém webu materiál (*Key Questions for Audit Committees Overseeing Sustainability-Related Disclosure*) obsahující klíčové otázky, které by si měli klást členové výborů pro

audit, jež dohlíží na zveřejňování informací o udržitelnosti. Jedná se o otázky z následujících oblastí: role a odpovědnost v rámci organizace vztahu ke zveřejňování informací o udržitelnosti, sběr dat, procesy a kontroly, příprava zprávy o udržitelnosti a její ověření. IFAC zveřejnil také dva materiály (*Enhancing Greenhouse Gas [GHG] Reporting*) týkající se problematiky vykazování emisí skleníkových plynů. První materiál představuje finančním odborníkům a účetním možný plán, jak se společně s ostatními v rámci podniku připravit na požadavky vykazování emisí skleníkových plynů s využitím procesů finančního výkaznictví. Druhý materiál shrnuje oblasti, pro které je povinné vykazování emisí skleníkových plynů, a možné způsoby, jak lze data pro toto vykazování získávat.

IESBA zveřejnila na svém webu databázi definic subjektů veřejného zájmu (*Database of Public Interest Entity [PIE] definitions by jurisdictions*) podle jednotlivých zemí s cílem podpořit přijetí a účinnou implementaci revidovaných definic subjektů veřejného zájmu v Mezinárodním etickém kodexu pro auditory a účetní odborníky na lokální úrovni. Novela tohoto etického kodexu je účinná pro auditu účetních závěrek pro období začínající 15. prosince 2024 nebo později.

IAASB zveřejnila na svém webu návrh revidovaného ISA 570 *Nepřetržitě trvání podniku a souvisejících změn další standardů (Proposed International Standard on Auditing 570 [Revised 202X] Going Concern and Proposed Conforming and Consequential Amendments to Other ISAs)*. K návrhu je možné posílat připomínky do 24. srpna 2023. Výbor pro metodiku auditu se v současné době tímto návrhem zabývá.

Praha), Klára Šípová (Colt CZ Group SE) a Milan Kubiček (Vitesco Technologies).

Relativně velký prostor byl věnován také dotazům, které bylo možné zaslat online i předem.

Na konferenci se registrovalo 160 účastníků z různých oborů

a profesí, z čehož bylo 60 statutárních auditorů zapsaných v rejstříku KA ČR.

Prezentace vystupujících a fotografie z průběhu konference jsou k dispozici na webu konference: <https://ffu.vse.cz/KACR>.

-VeL-



-ome-



téma čísla – Veřejný a neziskový sektor

Editorial

Po určité době je na světě další číslo časopisu Auditor věnované veřejnému sektoru a nestátním nevýdělečným organizacím. Šíře záběru přijatých příspěvků jako obvykle koresponduje s tím, jakou různorodou problematiku představuje účetnictví a auditorské služby v neziskovém sektoru. Dovolte mi stručně představit obsah tohoto čísla.

První článek shrnuje nejdůležitější novinky v mezinárodní standardizaci účetního výkaznictví veřejného sektoru IPSAS od roku 2017 do dnešních dnů. Podrobněji se zabývá, mimo jiné, problematikou spojování jednotek ve veřejném sektoru, sociálních dávek a aktivity kulturního dědictví a infrastrukturními aktivy.

Miroslava Nebuželská v zajímavém příspěvku diskutuje téma dotace vs. dar, počínaje definicí, konče účetními a daňovými souvislostmi. Krátký, nicméně inspirativní článek *Vybrané finanční ukazatele obcí a měst* poskytl Martin Tocauer. V něm nabízí a hodnotí finanční ukazatele užitečné pro územní samosprávné celky. Hana Březinová připravila

článek o věcných změnách ve veřejné správě, který čtenáři přináší důležité informace o novinkách z této oblasti. Je určitě příjemné nalézt v jednom příspěvku shrnutí řady různých změn ve veřejné správě, k nimž u nás v poslední době došlo. O dopadech krachu Sberbank na vybrané účetní jednotky si můžete přečíst hned v následujícím článku.

Pro výkon auditorské činnosti při přezkoumávání hospodaření územních samosprávných celků bude bezpochyby užitečný článek Daniela Stirského *Přezkoumání hospodaření z pohledu kontroly kvality*, v němž čtenář (auditor) nalezne informace o možných

opomenutích a pochybeních při provádění této auditorské zakázky.

Miroslava Nebuželská pro toto číslo připravila také rozhovor s Alešem Mrázkem, tajemníkem Asociace veřejně prospěšných organizací a vedoucím hodnotitelů značky „Prověřená veřejně prospěšná organizace“ právě o smyslu a cíli hodnocení těchto organizací. A do třetice se v tomto čísle objevuje Miroslava Nebuželská jako autorka rozhovoru Huga a Sally.

Přeji všem hezké počtení a krásné léto.

Vladimír Zelenka
editor tohoto čísla



Poslední pokroky v mezinárodní standardizaci účetního výkaznictví účetních jednotek veřejného sektoru



Vladimír Zelenka

Nejprestižnější institucí, která formuje vývoj účetního výkaznictví účetních jednotek veřejného sektoru, je bezpochyby Rada pro Mezinárodní účetní standardy pro veřejný sektor (IPSASB), která působí pod Mezinárodní federací účetních (IFAC). IPSASB vyvíjí jednotlivé standardy (IPSAS) a doporučené praktické postupy (RPG). Jako koncepční východisko pro tvorbu standardů slouží Koncepční rámec účetního výkaznictví pro všeobecné účely účetních jednotek veřejného sektoru, rovněž vyvinutý IPSASB.

Standardizace účetního výkaznictví IPSAS se tradičně opírá o následující východiska:

- inspirovat se Mezinárodními standardy účetního výkaznictví (IFRS) tam, kde to vyhovuje potřebám uživatelů účetních závěrek jednotek veřejného sektoru,
- vyvíjet původní řešení v oblastech specifických pro veřejný sektor,
- vycházet z koncepčních stanovisek formulovaných v Koncepčním rámci,
- reagovat na nové výzvy, aktuálně na problematiku výkaznictví udržitelnosti (nejen finanční).

Zájemci o standardizaci účetního výkaznictví IPSAS mají k dispozici *Příručku mezinárodních účetních standardů pro veřejný sektor* obsahující mimo jiné koncepční rámec, standardy IPSAS a doporučené praktické postupy ve znění ke konci roku 2016 v oficiálním překladu do českého jazyka na stránkách Nejvyššího kontrolního úřadu¹. Od té doby byly IPSASB vydány nové standardy, jiné byly novelizovány, ale především byly rozpracovány nové projekty, které se nacházejí v různém stupni rozpracovanosti. Nastal tedy vhodný okamžik seznámit čtenáře časopisu Auditor s vybranými významnými pokroky ve vývoji IPSAS, k nimž došlo od vydání českého překladu IPSAS.



Vybrané stěžejní projekty IPSASB za období od roku 2017 do současnosti

Projekt	Stav	Dokument (schválení/účinnost)
Spojování ve veřejném sektoru	Standard vydán	IPSAS 40 (2017/2019)
Finanční nástroje	Standard vydán	IPSAS 41 (2018/2022)
Sociální dávky	Standard vydán	IPSAS 42 (2019/2022)
Leasingy	Standard vydán	IPSAS 43 (2022/2025)
Neoběžná aktiva držena k prodeji a ukončované operace	Standard vydán	IPSAS 44 (2023/2025)
Aktiva kulturního dědictví, infrastrukturní aktiva	Zahrnuto do standardu Pozemky, budovy a zařízení, vydáno	IPSAS 45 (2023/2025)
Oceňování	Standard vydán, novela Koncepčního rámce schválena	IPSAS 46 (2023/2025), CF 7. kapitola
Výnosy	Standard vydán	IPSAS 47 (2023/2026)
Náklady na transfery	Standard vydán	IPSAS 48 (2023/2026)
Koncepční rámec – prvky účetních výkazů	Novela schválena (úpravy definic, zpřesnění, doplnění)	CF 5. kapitola
Vykazování informací o programu udržitelnosti	Schváleny novely RPG	Novela RPG 1 a RPG 3 (2023)

Spojování ve veřejném sektoru

Tento projekt, který vyústil v standard IPSAS 40 *Spojování ve veřejném sektoru*, má podobné místo jako projekt *Podnikové kombinace* v rámci IFRS. Původně diskutované převzetí pravidel uplatňovaných v IFRS však nebylo považováno za vhodné s ohledem na to, že spojování ve veřejném sektoru nemívá ziskový motiv, na rozdíl od podnikatelského sektoru k němu často dochází při nesměnných transakcích a často není dobrovolné, protože bývá vynuceno legislativou a podobnými okolnostmi. Příklady spojování ve veřejném sektoru jsou spojování obcí, reorganizace regionů, reorganizace ministerstev, převedení činností z jedné vládní instituce na jinou, znárodnění a další. U IFRS 3 je klíčové, aby se za podnikovou kombinaci považovalo pouze spojení podnikatelských entit (podniků, angl. business) jakožto integrovaných souborů činností a aktiv, které je možno vést a řídit za účelem návratnosti (v různé formě)

¹ <https://www.nku.cz/cz/publikace-a-dokumenty/ostatni-publikace/prirucka-mezinarodnich-ucetnich-standardu-pro-verejny-sektor-vydani-2016-id9494/>

investorům, jiným vlastníkům nebo jiným subjektům v roli podobné vlastnické. IPSAS 40 definuje obdobný fenomén pro veřejný sektor a označuje ho jako „operation“. Tato „operační jednotka / operace“ je v IPSAS 40 vymezena jako „integrovaná sada činností a k nim se vztahujících aktiv a/nebo dluhů, které mohou být vedeny a řízeny za účelem dosahování cílů účetní jednotky poskytováním zboží/výrobků a/nebo služeb.“ Pokud spojovaná jednotka nevykazuje znaky operace, nejde o spojování ve veřejném sektoru.

IPSAS 40 zná dvě formy spojování ve veřejném sektoru: splynutí (angl. amalgamation) a akvizici. Splynutí vede ke vzniku výsledné účetní jednotky a jde:

- buď o spojení, v němž žádná ze stran nezískává kontrolu nad jednou nebo více operačními jednotkami,
- nebo o spojení, v němž jedna ze stran získává kontrolu nad jednou nebo více operačními jednotkami a u něhož je vyvráceno, že jde o akvizici.

Akvizice je spojení, při němž jedna strana získává kontrolu nad jednou nebo více operačními jednotkami a u něhož není vyvráceno, že jde o akvizici.

Z uvedeného je zřejmé, že spojením lze získat kontrolu nad jinou jednotkou i jinak než akvizicí. Indikátorem toho, zda je vyvrácen předpoklad, že kontrola je získána v důsledku akvizice, mohou být náznaky spjaté s poskytnutou protihodnotou (protihodnota je poskytnuta z jiných důvodů než jako kompenzace za vzdání se nároků na čistá aktiva převáděné operační jednotky, nebo není poskytnuta těm, kteří mají nárok na čistá aktiva převáděné operační jednotky, nebo není poskytnuta nikomu, protože nikdo nemá nárok na čistá aktiva převáděné jednotky) a náznaky spjaté s rozhodováním (spojení je vynuceno třetí osobou, aniž by to záviselo na rozhodování stran, které se účastní tohoto spojení, spojení je vyvoláno rozhodnutím občanů zúčastněných stran v referendu, nebo došlo ke spojení operačních jednotek pod společné ovládání).

Pro spojení splynutím se dle IPSAS 40 použije modifikovaná metoda spojení podílů (pooling of interests), která zahrnuje tyto etapy:

- identifikace výsledné jednotky,
- stanovení data splynutí,
- uznání a ocenění aktiv, dluhů a nekontrolních podílů spojovaných operačních jednotek,
- uznání a ocenění zbytkové částky a ostatní úpravy splynutí.

Výsledná jednotka uzná všechna aktiva, závazky a případné nekontrolní podíly splynutých operačních jednotek k datu splynutí a ocení je stávajícími účetními hodnotami v rozvaze splynutých operačních jednotek.

Pro spojení v důsledku akvizice se dle IPSAS 40 použije metoda akvizice známá z IFRS 3, která zahrnuje tyto kroky:

- stanovení data akvizice,
- uznání a ocenění nabytých identifikovatelných aktiv, převzatých dluhů a případných nekontrolních podílů

nabývané operační jednotky,

- uznání a ocenění goodwillu, zisku či ztráty z akvizice,
- ocenění aktiv a závazků nabyté jednotky k datu akvizice v reálné hodnotě.

Na rozdíl od IFRS 3 se goodwill z akvizice podle IPSAS 40 smí vykazat pouze v rozsahu, jímž akvizice vyústí v tvorbu peněžních přítoků nabyvatele nebo snížení čistého peněžního odtoku nabyvatele. Případný zbytek vyčísleného akvizičního rozdílu se vykáže jako náklad období.

Finanční nástroje

IPSAS 41 *Finanční nástroje* nahradil IPSAS 29 stejného jména. Cílem projektu byla konvergence s IFRS, konkrétně IFRS 9, v oblasti klasifikace, uznávání a oceňování finančních nástrojů. Výsledkem projektu je tudíž standard, který z valné většiny čerpá z IFRS 9, přičemž zmiňuje i některá specifika veřejného sektoru (např. nesměnné transakce s vlastním jměním). Tímto standardem se tak do IPSAS dostává nová klasifikace finančních aktiv, koncepce očekávaných úvěrových ztrát při posuzování znehodnocení dluhových nástrojů a aktualizované postupy u zajišťovacího účetnictví.

Sociální dávky

Vyústěním projektu byl standard IPSAS 42 *Sociální dávky*. Konečnému přijetí předcházela bohatá diskuse týkající se zejména vymezení sociálních dávek a určení okamžiku, kdy, a rozsahu, jímž vzniká účetní jednotce veřejného sektoru účetní závazek a náklad. Schválená definice říká, že sociální dávkou je peněžní transfer, který:

- je poskytovaný konkrétním jednotlivcům nebo domácnostem, kteří splňují kritéria způsobilosti,
- zmírňuje dopad sociálních rizik a
- řeší celospolečenské potřeby.

V této souvislosti standard vymezuje rovněž sociální rizika jakožto události nebo okolnosti, které souvisí s charakteristikami jednotlivců nebo domácností (např. věk, zdravotní stav, chudoba, status zaměstnanosti) a mohou



Nemusíte mít strach, paní účetní, slibuji, že tu Vaši podrobnou zprávu nikdy nikomu nedám.

Kresba: Ivan Svoboda

nepříznivě ovlivnit blahobyt jednotlivců nebo domácností, a to buď tím, že jsou kladeny další nároky na jejich prostředky, nebo snižují jejich příjmy.

IPSASB rozhodla, že pro uznávání a vykazování sociálních dávek zvolí tzv. obecný přístup, který představuje jediný postup přijatelný pro uznávání každé sociální dávky. Klíčovým pro uznání sociální dávky jako účetního závazku je určení takové minulé události, již vznikla účetní jednotce současná povinnost. Závazek ze sociální dávky je dle standardu uznán, jsou-li splněna všechna kritéria způsobilosti pro poskytnutí příští sociální dávky. Splnění kritérií způsobilosti pro každou platbu sociální dávky je tedy vždy samostatnou minulou událostí.

Ke kritériím, jimiž příjemce může splnit všechna kritéria způsobilosti vyžadovaná pro poskytnutí následné sociální dávky, patří například dosažení požadovaného věku u starobního důchodu, smrt partnera v případě pozůstalostní dávky, stát se nezaměstnaným u podpory v nezaměstnanosti bez čekací lhůty, být po určitou dobu nezaměstnaný v případě podpory v nezaměstnanosti s čekací lhůtou.

Závazek z titulu sociální dávky je oceňován na základě nejlepšího odhadu nákladů, které účetní jednotce vzniknou při plnění současné povinnosti. Tyto náklady nesmí zahrnovat další součásti, například správní režii, bankovní poplatky. Protože splnění kritérií způsobilosti pro každou platbu sociální dávky je samostatnou minulou událostí, účetním závazkem je jen částka příští platby. Proto jde většinou o krátkodobé dluhy, které nemusí být diskontovány. Částka nákladu odpovídá částce závazku.

Zvláštní pozornost věnuje standard povinným zveřejněním. Požaduje se zveřejnění informací, které vysvětlují vlastnosti systému sociálních dávek účetní jednotky (povaha sociální dávky, klíčové charakteristiky systému sociálních dávek, popis, jak jsou tyto systémy financovány, které vysvětlují demografické, ekonomické a jiné vnější okolnosti, které mohou působit na systém sociálních dávek, a další informace [celková částka výdajů podle jednotlivých systémů sociálních dávek, popis důležitých změn systémů sociálních dávek během účetního období, informace v případě, že systém splňuje použití tzv. pojistného přístupu]).

Tzv. pojistný přístup je možným alternativním přístupem, který účetní jednotky mohou dle IPSAS 42 použít, pokud systém sociální dávky splňuje určitá kritéria. Prvním z nich je požadavek, aby byl systém sociální dávky plně financován ze sociálních příspěvků, a dalším, že účetní jednotky řídí tento systém stejným způsobem jako pojistitel, včetně odhadu finanční výkonnosti a finanční situace systému za běžných podmínek. IPSAS 42 neuvádí účetní postupy pro uznávání a oceňování v případě použití pojistného přístupu, avšak odkazuje na IFRS 17 *Pojistné smlouvy*, případně na takové národní a jiné úpravy, které řeší tuto problematiku obdobně jako

IFRS 17. Využije-li účetní jednotka pro uznání a vykázání sociální dávky alternativní pojistný přístup, musí zveřejňovat informace o charakteristikách daného systému sociální dávky a popis každé změny v systému sociální dávky.

Leasingy

IPSAS 43 *Leasingy* nahradil standard IPSAS 13 *Leasingy*, který vycházel ze standardu IAS 17. Tento nový standard o leasingových smlouvách je výstupem první části projektu, v níž jsou pro účetní jednotky veřejného sektoru uplatněny stejné principy jako ve standardu IFRS 16 *Leasingy*. S ohledem na to, že těmto principům vykazování leasingů byla věnována v odborné literatuře poměrně velká pozornost v souvislosti s interpretací IFRS 16, nebude jim v tomto příspěvku dále věnována pozornost.

Druhá část projektu, jejíž výstupy zatím nemohly být začleněny do standardu, stále probíhá. Je věnována specifickým ujednáním typickým pro veřejný sektor, jako jsou zvýhodněné leasingy, přístupová práva a další, leasingům podobná ujednání. IPSASB k tomuto tématu vydala v roce 2021 dokument – žádost o informace – pod názvem *Zvýhodněné leasingy a jiná ujednání podobná leasingům*.

Neoběžná aktiva držená k prodeji a ukončované činnosti

Výsledkem projektu, který zaplnil mezeru v účetním výkaznictví podle IPSAS, se stal standard IPSAS 44 *Neoběžná aktiva držená k prodeji a ukončované činnosti*. Tento standard se zakládá na principech, postupech a pravidlech IFRS 5. Z rozsahu působnosti IPSAS 44 jsou vyloučeny některé transakce s dlouhodobými aktivy, které jsou typické pro veřejný sektor, jako jsou transakce s nevyužitými nebo nadbytečnými aktivy, opuštěnými aktivy, aktivy převedenými při nesměnné transakci a aktivy souvisejícími s poskytovaním koncesovaných služeb.

Aktiva kulturního dědictví, infrastrukturní aktiva

Oba projekty, jak projekt týkající se aktiv kulturního dědictví, tak i projekt zaměřený na infrastrukturní aktiva, vyústily do jediného projektu, jehož výsledek byl promítnut v novém standardu IPSAS 45 *Pozemky, budovy a zařízení*, který nahradil dosavadní IPSAS 17 stejného jména.

Aktiva kulturního dědictví nejsou (na rozdíl od IPSAS 17) v IPSAS 45 vyňata z rozsahu jeho působnosti. Platí pro ně stejná pravidla, jako pro ostatní aktiva zahrnovaná do pozemků, budov a zařízení. Specifické rysy této kategorie aktiv jsou popsány v aplikační příručce ke standardu. Od jiných kategorií aktiv se odlišují zejména omezeními souvisejícími s jejich používáním a pozbýváním, jejich nenahraditelností a jejich velice dlouhou, často neurčitelnou dobou použitelnosti.

Standard uvádí, že nelze v rozvaze vykazovat ta aktiva, která nelze spolehlivě ocenit. To se týká řady aktiv kulturního dědictví. Informace o takových neuznatelných aktivech musí být zveřejněny v komentáři k účetním výkazům. Aktiva kulturního dědictví s určitelnou dobou použitelnosti jsou systematicky odpisována, zatímco aktiva kulturního dědictví s neurčitelnou dobou použitelnosti se neodpisují, pouze je třeba každé účetní období posuzovat náznaky případného znehodnocení těchto aktiv. Následné kapitálové výdaje na tuto kategorii aktiv se řeší stejně jako u ostatních pozemků, budov a zařízení, bez ohledu na to, zda jde o aktivum, které bylo prvotně shledáno neuznatelným pro vykázání v rozvaze.

Rovněž infrastrukturní aktiva jsou blíže specifikována v aplikační příručce k IPSAS 45. Jde o aktiva ve formě sítí a systémů s velice dlouhou dobou použitelnosti. Platí, že na tato aktiva jsou uplatňována stejná pravidla, jako pro ostatní pozemky, budovy a zařízení. Specifické náměty k této kategorii aktiv lze nalézt ve zmíněné aplikační příručce.

Oceňování

Projekt týkající se oceňování rozvahových položek byl v těchto dnech finalizován vydáním nového standardu IPSAS 46 *Oceňování* a novelou 7. kapitoly *Koncepčního rámce* IPSAS. Snahou IPSASB bylo vyvinout standard, který by pokrýval problematiku oceňování položek aktiv a závazků účetních jednotek veřejného sektoru napříč všemi standardy. Tato snaha zároveň vyvolala potřebu změn v *Koncepčním rámci*. Byla vytvořena nová systematizace oceňovacích modelů, základů a technik.

Oceňovací modely jsou:

- model historických nákladů a
- model běžných hodnot.

Za oceňovací základny jsou považovány:

- historické náklady,
- běžná provozovací hodnota,
- náklady na splnění závazku a
- reálná hodnota (fair value – analogie s IFRS 13).

Oceňovací techniky mohou být založeny na:

- nákladech (angl. cost),
- výnosech (angl. income) a
- trhu.

Nový standard o oceňování, stejně jako novelizovaná kapitola 7 *Koncepčního rámce* jsou významnou koncepční změnou v IPSAS, avšak nemusí znamenat zásadní změny pro praxi oceňování aktiv a závazků účetních jednotek veřejného sektoru.

Výnosy

Koncem května 2023 byl vydán IPSAS 47 *Výnosy*, který nahradí stávající standardy IPSAS 9 *Výnosy ze směnných transakcí*, IPSAS 11 *Smlouvy o zhotovení* a IPSAS 23 *Výnosy z nesměnných transakcí (Daně*

Hugo a Sally se baví o auditu nestátní neziskové organizace

1. Problematika skutečného majitele při přijetí zakázky

Ahoj Sally, zvažuji přijetí zakázky u nestátní neziskové organizace a rád bych to s tebou zkonkultoval. Přece jen máš v této oblasti mnohem větší zkušenosti.

Ahoj Hugo, ráda to s tebou projdu, o jakou jde právní formu?

Je to zapsaný ústav.

Aha, ten často provádí různé veřejně prospěšné činnosti stejně jako obecně prospěšné společnosti.

Ano, tato organizace poskytuje registrované sociální služby a současně poskytuje vzdělávací služby, například rekvalifikační vzdělávání pro sociální pracovníky. Některé vzdělávací programy jsou ale určeny i široké veřejnosti. Provedl jsem všechny běžné postupy, ale nebyl jsem si jistý, jak pracovat se skutečným majitelem.

Skutečný majitel každé neziskové organizace je dnes zapisován do evidence skutečných majitelů. Nicméně jej musíš ověřit ještě na jiný zdroj a zároveň ověřit i to, že je do evidence zapsán správně.

Takže mohu postupovat obdobně jako u podnikatelských subjektů?

Ano, jen je třeba vzít v úvahu, že u neziskové organizace zákon č. 37/2021 Sb., o evidenci skutečných majitelů, předepisuje, kdo je vždy skutečným majitelem neziskovky. Navíc k nim přidáš fyzické osoby, které identifikuješ jako osoby s rozhodujícím vlivem, které reálně rozhodnutí ovlivňují.

A které to jsou?

V případě ústavu to jsou vždy ředitel, členové správní rady, revizor nebo členové dozorčí rady a zakladatelé. Ještě upozorňuji, že se nezisková organizace nemůže spoléhat na automatický průpis do evidence a často musí zápis řešit individuálně, proto můžeš narazit na rozpory, kterými se jako povinná osoba musíš zabývat.

Hugo a Sally se baví o auditu nestátní neziskové organizace

2. Specifika auditních zakázek u neziskových organizací

Sally, v rámci přijetí zakázky jsem provedl základní postupy týkající se nezávislosti. Zjistil jsem informace o působení organizace na veřejnosti a prověřil jsem dostupné informace o zakladateli a všech členech orgánů.

Jaké kolegy máš v týmu? U auditu neziskovek jsou potřeba specifické znalosti.

Annu a Adama. Anna už se na auditu neziskové organizace podílela, Adam ještě ne. Všichni jsme byli na školení týkajícím se účetnictví neziskových organizací a s tebou můžeme konzultovat.

Jasně. Nezapomeň, že neziskovky mají specifické účetní postupy hlavně v oblasti bezúplatných příjmů, darů a dotací, které se následně promítají ve výkazech zejména ve vlastním jmění a pouze částečně ve výnosech. Auditóři někdy zapominají, že audit neziskovky není o testování zásob, pohledávek, závazků a obvykle ani o testování dlouhodobého majetku.

Chápu, je nutné se soustředit zejména na výnosy, náklady a jejich členění. A na transakce, které nejsou v položkách výkazů vidět.

Třeba rozdělování nadačních příspěvků u nadací a nadačních fondů nebo jiné použití bezúplatných finančních zdrojů pro třetí osoby (účelové dary, veřejné sbírky apod.). Takové transakce se povinně vykazují v příloze v účetní závěrce, případně ve výroční zprávě, a je nutné je také ověřit.

Rozumím. Při přípravě plánu auditu si na identifikaci a posouzení specifických rizik a návrh potřebných testů dáme pozor.

Například neziskovka má občas mylnou představu, že se jí daně netýkají. Až při kontrole správce daně s hrůzou zjistí, že se již před lety měla stát plátcem DPH. To může vést i k nucenému ukončení její činnosti.

Může tedy být ohroženo neomezené trvání účetní jednotky? Budeme si muset při plánování auditu ověřit přístup neziskovky k daňovým záležitostem.

A pokud si nebudete jisti, přizvěte ještě daňového specialistu na neziskovky.

-NMI-

a transfery). Standard pracuje se dvěma účetními koncepcemi výnosů:

- výnosy z transakcí ze závazných ujednání a
- výnosy z transakcí bez závazných ujednání.

U prvního uvedeného typu výnosů standard IPSAS 47 vychází z IFRS 15, zatímco druhý typ nově řeší problematiku z rozsahu IPSAS 23.

Náklady na transfery

Stejně s posledními zmíněnými standardy byl vydán nový standard IPSAS 48 *Náklady na transfery*. Tento standard logicky doplňuje IPSAS 47. I standard týkající se nákladů na nesměnné transakce (kromě daní) pracuje se dvěma účetními koncepcemi:

- náklady na transfery z transakcí ze závazných ujednání a
- náklady na transfery z transakcí bez závazných ujednání.

Závěr

V tomto roce bylo schváleno a publikováno několik nových standardů IPSAS, novely koncepčního rámce a doporučených praktických postupů. Tím byla završena práce na řadě projektů. Některé projekty sice pokračují, nicméně lze konstatovat, že až letos po mnoha letech tvoří sada standardů IPSAS kompaktní celek. S ohledem na to, že se zatím nechystá nový překlad IPSAS, je určitě vhodné podat informaci o vývoji mezinárodní standardizace účetního výkaznictví ve veřejném sektoru a následně otevřít diskusi nad stěžejními standardy.

S ohledem na rozsah a závažnost problémů řešených posledně zmíněnými standardy (IPSAS 46, IPSAS 47 a IPSAS 48) a rovněž proto, že byly publikovány až koncem května tohoto roku, byla v tomto článku o nich podána pouze základní informace. Podrobněji se problematikou oceňování a problematikou výnosů a nákladů ve veřejném sektoru bude vhodné zabývat v dalších číslech našeho časopisu věnovaných veřejnému sektoru, a to před nabytím účinnosti těchto standardů.

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 KA ČR. Od roku 2008 zastupuje KA ČR v pracovní skupině pro veřejný sektor Accountancy Europe.

Dary a dotace u nestátních neziskových organizací



Miroslava
Nebuželská

Nestátní nezisková organizace, za kterou je považována organizace účtující a vykazující podle vyhlášky č. 504/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „prováděcí vyhláška“), často přijímá jako jeden ze svých klíčových finančních zdrojů dary nebo dotace. Tyto následně vykazuje ve výkazu zisku a ztráty v oddělených řádcích B.I. *Provozní dotace* a B.II. *Přijaté*

příspěvky. V praxi vznikají otázky, co se z účetního (a daňového) hlediska považuje za dar a co za dotaci, zda je nutná vždy písemná smlouva, rozhodnutí apod., zda dar může poskytnout i člen spolku, člen správní rady apod. V následujícím textu bych ráda několik těchto v praxi opakujících se dotazů zodpověděla.

Zaučtovat a vykázat jako dar nebo dotaci?

U nestátní neziskové organizace je při posouzení metod účtování a výkaznictví nutné vycházet z textace prováděcí vyhlášky. Ta odlišuje dotace od darů následovně:

„Za dotaci se považují bezúplatná plnění přímo nebo zprostředkovaně poskytnutá ze státního rozpočtu, státních finančních aktiv, Národního fondu, ze státních fondů, z rozpočtů územních samosprávných celků na stanovený účel, za dotaci se rovněž považují bezúplatná plnění poskytnutá účetním jednotkám na stanovený účel ze zahraničí z prostředků Evropského společenství nebo z veřejných rozpočtů cizích států a prostředky a granty poskytnuté podle zvláštního právního předpisu.“

Dary vyhláška blíže nedefinuje. Z uvedené definice dotace vyplývá, že pro odlišení dotace nezáleží primárně na smluvním dokumentu nebo na tom, zda vůbec nějaký smluvní dokument existuje, ale záleží primárně na původu finančního zdroje. Klíčové pro praxi je, že jde o bezúplatná plnění ze státního rozpočtu a z rozpočtů územně samosprávných celků včetně zdrojů EU a cizích států.

K tomu je třeba vzít v úvahu i začátek textu definice, který se zmiňuje jak o přímo, tak o zprostředkovaně poskytnutých finančních zdrojích. Je poměrně běžné, že nestátní nezisková organizace obdrží dotaci a tu v rámci partnerství na projektu dále přeoposílá dalším neziskovým organizacím, které jsou vázané stejnými dotačními podmínkami, většinou se jim říká partneři projektu. V tomto případě se i u partnerů stále jedná o dotaci. Jde o zprostředkovaně poskytnutou dotaci. Na takovou dotaci je typicky uzavřena běžná darovací smlouva, která se může jmenovat darovací, partnerská, o spolupráci apod., a její součástí bývá informace

o zdroji finančních prostředků a o dotačních podmínkách, které je i partner povinen dodržovat.

Poslední část definice dotace, která stojí za povšimnutí a bývá předmětem diskusí, je textace, která říká, že dotace je finanční zdroj poskytnutý na stanovený účel. Někdy je tendence vykládat toto ustanovení tak, že by mělo jít o finanční zdroj, který je nutné vyúčtovat. Nicméně nic takového definice neříká. Říká jen, že zdroj má stanovený účel, tedy že ho příjemce nemůže použít libovolně. Tedy je potřeba přemýšlet – pokud by finanční zdroj byl volný, tedy nezisková organizace by ho třeba mohla použít pro nákup zásob v rámci své podnikatelské činnosti, pak o dotaci nejde. Pokud je ale rozhodnutím, smluvně anebo jen ústně zavázána k tomu, že finanční zdroj použije pro podporu své hlavní činnosti, svého účelu, jedná se o dotaci.

Tedy prakticky, ve kterých případech se jedná o dotaci?

1. Pokud obdrží nezisková organizace rozhodnutí o dotaci z českého státního rozpočtu, jedná se jednoznačně o dotaci, protože je splněn typ finančního zdroje a typicky jde o dotaci striktně účelově vymezenou. Totéž se týká např. zdrojů z krajů, obcí nebo Evropské unie, kde je vydáno rozhodnutí o dotaci – jde např. o finanční zdroje na sociální služby.
2. Pokud má nezisková organizace uzavřenu darovací smlouvu například s městem nebo obcí, jedná se typicky opět o dotaci. Zde nejde o finanční zdroj, který je třeba vyúčtovat. V těchto případech běžně město nebo obec vyúčtování nepožaduje. Nicméně v darovací smlouvě se často účel uvádí, např. použití na dětský den, na vzdělávací kurzy nebo jen na hlavní činnost organizace. Proto se jedná o dotaci.



3. Pokud nemá nezisková organizace uzavřenu žádnou smlouvu, ale například předseda spolku se na ulici dohodl se starostou obce, že obec letos opět přispěje částkou např. 5 tisíc Kč na v obci pořádaný dětský den, jedná se opět o dotaci – jde o finanční zdroj z rozpočtu územně samosprávného celku a jde o zdroj na stanovený účel, obec očekává, že finanční zdroj bude použit na dětský den.
4. Pokud má nezisková organizace uzavřenu darovací smlouvu s jinou neziskovou organizací a v této smlouvě se uvádí, že se organizace bude podílet

na projektu spolufinancovaném např. ze zdrojů Evropské unie a že je povinna dodržet podmínky spjaté s příslušným programem poskytnutí těchto zdrojů, jedná se o dotaci – jde o zprostředkovaně poskytnutou dotaci ze zdrojů Evropské unie.

Je vždy potřeba písemná smlouva nebo rozhodnutí?

Ve vazbě na definici dotace je zřejmé, že na dotaci nebo dar se nemusí nutně vázat určitý typ rozhodnutí nebo smlouvy. Orgány přidělující finanční prostředky ze státního rozpočtu typicky vydávají rozhodnutí, kterým zavazují přijímající neziskovou organizaci k dodržení rozpočtových pravidel. Takovému čerpání finančních zdrojů u nestátní neziskové organizace je dotací a řídí se právně rozpočtovými předpisy. V případě porušení podmínek dotace, jde o porušení rozpočtové kázně a vůči neziskové organizaci jsou použity sankční prostředky dle rozpočtových pravidel.

Města, obce, ale také nadace, nadační fondy, jiné neziskové organizace, obchodní společnosti a fyzické osoby často uzavírají s neziskovými organizacemi písemné darovací smlouvy. Účetně se v případě darů od měst a obcí jedná o dotace (viz předchozí text), zatímco u nadací, nadačních fondů, jiných neziskových organizací, firem a fyzických osob se jedná o dary. Spojuje je však právní základ, kterým je darovací smlouva, a tedy vztah obou smluvních stran se řídí zákonem č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „občanský zákoník“). Pokud dojde na porušení podmínek v užití finančního zdroje, budou se další kroky řídit jednak uzavřenou smlouvou a jednak ustanoveními § 2055 a násl. občanského zákoníku. Jedná se tedy o občanskoprávní vztah.

Na dotaci nebo dar však nemusí být podepsaná žádná smlouva, stejně jako nemusí být vydané rozhodnutí. Tedy nezisková organizace může přijmout dotaci nebo dar i bez písemného rozhodnutí či smlouvy. V těchto případech, kdy jde stále o bezúplatný převod peněz či jiné věci, se právní vztah řídí občanským zákoníkem.

Z pohledu účetnictví je však třeba, aby nezisková organizace uměla prokázat, že se jedná o bezúplatný příjem. Tedy v případě peněžních prostředků na bankovní účet musí umět prokázat, že peníze jsou opravdu její, že se nejedná o mylnou platbu, kterou bude muset vrátit, a tedy by měla účtovat o závazku. Proto i když neexistuje písemná smlouva, měla by nezisková organizace disponovat seznamem darů a dárců, ve které bude všechny bezúplatné příjmy evidovat spolu s dostupnými údaji (zejména s údajem o dárci). Zde připomínám, že identifikací dárce je v případě fyzické osoby jméno, bydliště a datum narození, jak uvádí občanský zákoník v ustanovení § 3019. V případě právnické osoby se pro identifikaci používá název a identifikační číslo (IČ), případně adresa sídla.

Hugo a Sally se baví o auditu nestátní neziskové organizace

3. Určení auditora u nestátní neziskové organizace

Sally, nebyl jsem si úplně jistý, kdo má v případě ústavu určit auditora dle §17 zákona o auditorech. Je to správní rada?

Ne, správní rada není nejvyšším orgánem. Ústav nejvyšší orgán ze zákona nemá. Proto je potřeba pro určení auditora využít kontrolní orgán, tedy revizora nebo dozorčí radu.

Aha, a to je pro všechny neziskové organizace stejné?

To ne. Každá nezisková organizace to má jinak. Kdo určí auditora vyplývá z pro ni relevantních právních předpisů a z jejích zakládacích nebo zřizovacích dokumentů. V principu je to vždy nejvyšší orgán. Jen pokud neexistuje, tak kontrolní orgán, a to za předpokladu, že jeho členové nejsou současně členy řídicího orgánu. Případně zvolí organizace určení auditora způsobem, který není závislý na členech řídicího orgánu.

Bylo by dobré k tomu mít nějaký přehled.

To ano, jeden takový najdeš na webových stránkách komory. Na konci metodické pomůcky pro audit nestátních neziskových organizací najdeš tabulku, ve které je postup pro určení auditora u jednotlivých právních forem neziskovek shrnutý.

Tak to je perfektní, podívám se na to. Díky.

Kdy se jedná o veřejnou sbírku?

Pokud má nezisková organizace přijaté částky na bankovním účtě, případně i v pokladně, které považuje za dary, ale neumí prokázat, že jde o přijaté dary, hrozí riziko, že pořádá neoprávněně veřejnou sbírku. Stávající zákon č. 117/2001 Sb., o veřejných sbírkách, ve znění pozdějších předpisů, definuje v ustanovení § 1 veřejnou sbírku následovně:

„Veřejnou sbírkou je získávání a shromažďování dobrovolných peněžitých příspěvků od předem neurčeného okruhu přispěvatelů pro předem stanovený veřejně prospěšný účel, zejména humanitární nebo charitativní, rozvoj vzdělání, tělovýchovy nebo sportu, nebo ochrana kulturních památek, tradic nebo životního prostředí.“

Klíčovým faktorem v definici je právě „předem neurčený okruh přispěvatelů“, tj. nezisková organizace získává dobrovolné peněžitě příspěvky, tj. dary, od subjektů, které předem nezná. Typicky oslovuje veřejnost přes hromadná média typu internet (webové stránky, sociální sítě apod.), rozhlas, televize. Pokud by tedy nezisková organizace někde k zaslání darů vyzvala a dary by jí byly zasílány na bankovní účet, aniž by uměla prokázat, že zná dárce a jedná se tedy o individuální dar, může být akce posouzena jako neoprávněné konání veřejné sbírky, za které v souladu se zákonem o veřejných sbírkách hrozí pokuta až do výše 500 tisíc Kč.

V případě, že nezisková organizace hodlá pořádat veřejnou sbírku, je povinna sbírku nejdříve registrovat na příslušném Krajském úřadě nebo Magistrátu hlavního města Prahy a až poté může začít peněžitě prostředky sbírat. Veřejná sbírka má vyhrazený bankovní účet a jednou ročně nezisková organizace vyúčtovává všechny výdaje sbírky registrátorovi sbírky.

Může dar poskytnout i člen spolku nebo třeba člen správní rady?

V některých případech nezisková organizace dárce zná, ale není si jista, zda od něj dar může přijmout nebo zda mu může vystavit potvrzení o přijatém daru pro účely snížení základu daně na straně dárce. Jedná se zejména o případy, kdy dárce je členem spolku, členem orgánů neziskové organizace, zakladatelem apod.

Aktuálně v platných právních předpisech žádná limitace na takovéto poskytnutí darů není, nicméně v případě spřízněných osob je třeba dávat pozor. Zejména je třeba dávat pozor na prokázání, že jde o bezúplatné plnění, tedy že dárce za svůj dar nic nedostal. Obtížné to může být u člena spolku, kdy členové běžně plnění od spolku dostávají, typicky v rámci svého členství a úhrady členského příspěvku. Musí být zřejmé, že dar je poskytnut nad rámec členství a členského příspěvku a že proti němu dárce žádné plnění neobdržel. Obdobně u členů orgánů je třeba dát pozor, aby dar dárce nepřinesl nějaké specifické výhody,

například větší slovo při doporučeních k činnosti organizace, výhody při hlasování.

Pokud je zachována nezávislost dárce, nezisková organizace může k takovému daru vydat potvrzení o přijetí daru a dárce si o poskytnutý dar může snížit základ daně v souladu s § 15 odst. 1, resp. § 20 odst. 8, zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

Slovo na závěr

Oblast bezúplatných příjmů je velice široká a dotýká se jí i poměrně široká právní úprava. Kromě zmínovaných dotací, peněžních či jiných věcných darů a veřejných sbírek jde také o kostelní sbírky, dědictví nebo velmi často i o dary ve formě bezúplatných služeb. Při posuzování správného účtování a vykazování je třeba vzít v úvahu základní právní úpravu příslušného bezúplatného příjmu plus související účetní a daňovou právní úpravu a na základě toho bezúplatný příjem správně klasifikovat a posoudit případná související rizika.

Miroslava Nebuželská

Mirka Nebuželská, ACCA, CISA, je auditorkou, poradkyní a školitelkou se zaměřením na ekonomiku, účetnictví a daně neziskových organizací, na ekonomické a finanční řízení firem a organizací, na uvádění nových procesů a IT systémů do praxe. Je členem týmu 22HLAV, organizace se sebeřízenými týmy, jejímž posláním je umožňovat lidem a organizacím rozhodovat se s klidnou myslí. Mezi hodnoty 22HLAV, kterými každý člen žije, patří odpovědnost, zájem, rozvoj, odvaha, ale také respekt, radost a lidskost.



Nelekejte se, jsem auditor lesů a provádím jejich fyzickou inventuru.

Kresba: Ivan Svoboda

Vybrané finanční ukazatele obcí a měst



Martin Tocauer

Ve zprávě o výsledku přezkoumání hospodaření se povinně uvádějí následující ukazatele:

- podíl pohledávek na rozpočtu,
- podíl závazků na rozpočtu,
- podíl zastaveného majetku na celkovém majetku,
- poměr dluhu k průměru příjmů za poslední čtyři roky.

Existuje řada dalších ukazatelů, které se nereportují, avšak jejich sledování může být při provádění zakázky přezkoumání hospodaření užitečné, ať už ve fázi identifikace rizik, nebo ve fázi např. závěrečného analytického rozboru před vydáním zprávy auditora. V tomto článku si představíme některé z nich.

1. Provozní saldo

Jedná se o ukazatel, který může pomoci identifikovat případnou neefektivitu v hospodaření obce. Provozní saldo se v absolutní hodnotě zjistí jako rozdíl mezi provozními příjmy a provozními výdaji. Provozní příjmy jsou součtem příjmů daňových, nedaňových a přijatých neinvestičních dotací. Provozní výdaje odpovídají běžným výdajům dle finančního výkazu FIN 2-12 M.

Příklad (v tisících Kč): 19 000 (daňové příjmy) + 1 300 (nedaňové příjmy) + 1 800 (neinvestiční dotace) = 22 100 (provozní příjmy) – 14 300 (provozní výdaje) = 7 800. Provozní saldo se pro srovnatelnost mezi jednotlivými obcemi uvádí relativně jako poměr k provozním příjmům. V uvedeném příkladu se relativní provozní saldo určí výpočtem $7\,800 / 22\,100 = 35\%$.

Průměrné hodnoty provozního salda jednotlivých velikostních kategorií obcí v roce 2021 jsou zobrazeny v tabulce v závěru článku ve sloupci 1.

Provozní saldo je základním zdrojem financování investiční činnosti, dále slouží jako zdroj financování splátek jistin úvěrů, případně jako zdroj úspor sloužících k použití v následujících letech. Obecně platí, že čím vyšší jsou provozní výdaje v relaci k provozním příjmům, tím nižší jsou zdroje sloužící k rozvoji obce. Příliš nízké hodnoty provozního salda vypovídají o relativně drahém provozu organizace ve vztahu k disponibilním příjmům.

V případě, že u konkrétní obce vychází hodnota provozního salda příliš nízká, lze doporučit před interpretací této hodnoty provedení výpočtu provozního salda opakovaně s tím, že se běžné výdaje nově očistí o položku opravy a udržování. Právě opravy jsou provozním výdajem, který nemusí mít vždy nutně charakter výdaje pravidelně se opakujícího. Zejména u menších obcí se vyskytují případy, kdy ukazatel provozního salda vychází v nízké či dokonce záporné hodnotě,

avšak po očištění provozních výdajů o opravy je hodnota provozního salda významně vyšší, dokonce i nadprůměrná. Často to bývá způsobeno právě významnými a v poměrech obce pravidelně se neopakujícími výdaji na opravy majetku.

Co by obecně znamenala nulová hodnota provozního salda? V takovém případě by provozní příjmy stačily jen k pokrytí provozních výdajů a obec by nebyla schopna generovat žádné prostředky na investice či spoluúcast dotačních projektů. Platí, že čím je provozní saldo vyšší, tím lépe pro možný rozvoj obce.

Průměrná hodnota provozního salda s rostoucí velikostí kategorií obcí klesá, neboť se u větších obcí projevují vyšší nároky na provozní výdaje v relaci k provozním příjmům.

2. Podíl kapitálových výdajů na celkových výdajích

Tento ukazatel vyjadřuje, jaký podíl z celkových výdajů vydá obec na svůj rozvoj. Obecně platí, že čím vyšší hodnota, tím lépe.

Průměrné hodnoty ukazatele pro jednotlivé velikostní kategorie obcí v roce 2021 jsou zobrazeny v tabulce v závěru článku ve sloupci 2.

Od zhruba dvou tisíc obyvatel platí, že čím větší obec, tím existují relativně větší nároky na provozní úkoly, které jsou financovány provozním rozpočtem. Ukazatel v zásadě koreluje s hodnotami provozního salda.



3. Podíl investičních dotací na kapitálových výdajích

Tento ukazatel vyjadřuje schopnost obce financovat svůj rozvoj z investičních dotací, a tudíž zároveň šetřit prostředky provozního salda na jiné investice, úspory či splátky jistin úvěrů.

Průměrné hodnoty ukazatele pro jednotlivé velikostní kategorie obcí v roce 2021 jsou v tabulce ve sloupci 3.

4. Stav na bankovních účtech na obyvatele

Obce nejsou zřízeny pro kumulaci peněžních prostředků na bankovních účtech. Posláním obcí je pečovat o zachování a rozvoj svého majetku a uspokojování potřeb občanů. K naplňování těchto cílů obce hospodaří se svým rozpočtem, přičemž je standardní, že při své činnosti vytvářejí úspory, které slouží k použití v následujících letech. Je žádoucí, aby obce hospodařily udržitelně a zároveň disponibilní zdroje užívaly pro naplňování svých úkolů. Hodnoty průměrného stavu peněz na účtech obce v přepočtu na jednoho obyvatele v roce 2021 jsou v tabulce ve sloupci 4.

Na webu <https://www.informaceoobcich.cz/> jsou dostupné i další finanční ukazatele obcí. Zároveň lze doporučit aplikaci Monitor dostupnou na adrese

<https://monitor.statnipokladna.cz/>. Jedná se o rozsáhlou databázi obsahující rozpočtové a účetní informace mj. všech obcí a měst v ČR od roku 2010.

Vybrané finanční ukazatele

Velikost	1	2	3	4
100–199	30 %	34 %	46 %	39 792 Kč
200–499	35 %	41 %	43 %	29 103 Kč
500–999	33 %	41 %	37 %	23 575 Kč
1 000–1 999	34 %	42 %	33 %	20 794 Kč
2 000–4 999	31 %	36 %	26 %	16 209 Kč
5 000–9 999	25 %	31 %	24 %	13 559 Kč
10 000–19 999	24 %	25 %	21 %	14 164 Kč
20 000–49 999	20 %	20 %	18 %	11 597 Kč
50 000–99 999	19 %	19 %	22 %	14 298 Kč
> 100 000	27 %	19 %	8 %	47 875 Kč

Zdroj: www.informaceoobcich.cz (údaje ze sekce finanční profil)

Martin Tocauer

Ing. Martin Tocauer působí ve společnosti AUDIT TOPOL s.r.o., je členem Výboru pro veřejný sektor KA ČR a absolventem Vysoké školy ekonomické v Praze.

Věcné změny ve veřejné správě s dopadem na toky peněz a účetnictví



Hana Březinová

V průběhu proběhlých 12 let účetnictví státu se již většina účetních postupů a aplikací účetních metod stabilizovala, ke změnám prováděcí vyhlášky k zákonu o účetnictví (č. 410/2009 Sb.) a ČÚS řady 7 již příliš nedochází. Přesto je nutné reagovat na zásadní změny právních předpisů a mimořádné události, které

ovlivňují účetní výkazy a postupy účtování vybraných účetních jednotek a pro které je nutné zvolit vhodnou metodiku účtování a vykazování. Zásadní jsou měnící se přerozdělovací procesy komplikované zanikajícími subjekty a vznikajícími novými strukturami.

Významné změny ve státních i evropských dotacích

Čtenářům časopisu Auditor doporučuji vrátit se k číslu 6/2020 zaměřenému na dotace. Obsahuje nejen vynikající přehledy dotací z evropských strukturálních a investičních fondů, rámcový program Horizont 2020, ale také informace k ověřování a auditu dotací, přičemž si lze zopakovat i postupy účtování dotací u různých typů

účetních jednotek. Od té doby však došlo k některým významným změnám v souvislosti s organizačním prostředím v České republice.

Státní dotace od roku 2022 již nejsou poskytovány prostřednictvím Regionálních rad regionů soudržnosti, které byly zrušeny a zprostředkovatelem dotací se stalo Ministerstvo pro místní rozvoj České republiky (dále také jen „MMR“). Konceptní změna byla provedena zákonem č. 251/2021 Sb., který novelizoval zákon č. 248/2000 Sb., o podpoře regionálního rozvoje, ve znění pozdějších předpisů (dále jen zákon č. 251/2021 Sb.). Změnu také přinesl zákon č. 484/2020 Sb.

Regionální rady regionů soudržnosti byly do 31. 12. 2021 právní osobou a účetní jednotkou. Zákon č. 251/2021 Sb. významným způsobem novelizoval podporu regionálního rozvoje a Regionální rady regionů soudržnosti k uvedenému datu zanikly.

Regionální rady soudržnosti byly v zákoně o účetnictví vypuštěny z účetních jednotek. Jejich právním nástupcem je Česká republika. Veškerý majetek a všechna práva a povinnosti Regionálních rad regionů soudržnosti přešel 1. 1. 2022 na Českou republiku, v právních

vztazích jedná jejím jménem Ministerstvo pro místní rozvoj.

Pro nemovité věci zapsané v katastru nemovitostí ve prospěch České republiky ohlásí svoji příslušnost s nimi hospodařit MMR. Taktéž MMR přebírá práva a povinnosti z pracovněprávních vztahů a práva a povinnosti vyplývající ze zákona č. 234/2014 Sb., o státní službě, z Regionálních rad regionů soudržnosti. MMR vstupuje do soudních, správních a jiných řízení, včetně finanční kontroly podle zákona č. 320/2001 Sb. Veškerá působnost Regionálních rad regionů soudržnosti tak přechází na MMR.

Pro účely sestavení účetní závěrky k 31. prosinci 2021 připojila podpisový záznam osoba, která vykonávala k rozvahovému dni funkci statutárního orgánu. MMR předalo účetní závěrky a též *Pomocný analytický přehled* k 31. prosinci 2021 do centrálního systému účetních informací státu, a to po schválení (do 25. února 2022). Schvalování účetních závěrek Regionálních rad regionů soudržnosti provedlo MMR do 30. dubna 2022. V této podobě se dostaly informace následně do účetních výkazů České republiky a jsou součástí zveřejněné *Zprávy o účetních výkazech za Českou republiku* (www.mfcr.cz).

MMR postupuje v rámci svého účetnictví na základě prováděcí vyhlášky č. 410/2009 Sb., stejně jako do 31. prosince 2021 Regionální rady regionů soudržnosti. Z vyhlášky byly též účetní jednotky Regionální rady regionů soudržnosti vypuštěny, a to vyhláškou č. 269/2022 Sb. s účinností od 1. ledna 2023.

Změna v rozpočtových pravidlech ve vazbě na dotace

Od roku 2022 mezi peněžní prostředky státní pokladny již nepatří peněžní prostředky na účtech Regionálních rad regionů soudržnosti určených k příjmu prostředků poskytovaných ze státního rozpočtu a Národního fondu a dalších prostředků, které si na ně Regionální rady soudržnosti převedou nebo je na ně přijmou. MMR koordinuje územní zaměření finanční podpory regionálního rozvoje v souladu se Strategii regionálního rozvoje. V návrhu státního rozpočtu se v působnosti MMR vyčleňují peněžní prostředky na uskutečňování regionálního rozvoje podle schválené strategie. Investiční podpora regionálního rozvoje může být financována prostřednictvím Státního fondu podpory investic. Statut Státního fondu podpory investic byl schválen vládou ČR dne 16. listopadu 2020, který vznikl přejmenováním Státního fondu rozvoje bydlení. Fond hospodaří s peněžními prostředky, které jsou určeny na podporu bydlení, udržitelného rozvoje obcí, měst a regionů a na podporu cestovního ruchu v ČR v souladu s veřejným zájmem a koncepcemi, strategickými dokumenty, programy a jinými dokumenty, které schválí vláda ČR (viz www.sfp.cz).

Upravená rozpočtová pravidla (zákon č. 218/2000 Sb.) nově upravila pojmy dotací:

- dotační investiční akcí je míněn soubor věcných, časových a finančních podmínek pro činnosti k dosažení stanoveného cíle, který je stanoven prostřednictvím výdajů na pořízení nebo technické zhodnocení dlouhodobého hmotného nebo nehmotného majetku podle účetních předpisů, případně souvisejících výdajů poskytovaných jako dotace nebo návratné finanční výpomoci,
- dotační neinvestiční akcí je míněn soubor věcných, časových a finančních podmínek pro činnosti k dosažení stanoveného cíle realizovaných výhradně prostřednictvím dotací nebo návratných finančních výpomocí jiných, než jsou uvedeny v rámci investičních dotací,
- výdajovou investiční akcí soubor věcných, časových a finančních podmínek pro činnosti k dosažení stanoveného cíle, který je realizovaný prostřednictvím výdajů na pořízení nebo technické zhodnocení dlouhodobého hmotného nebo nehmotného majetku podle účetních předpisů, se kterými hospodaří organizační složka státu (OSS), případně souvisejících výdajů.

Dotace nebo návratné finanční výpomoci lze poskytnout pouze:

- daňovému rezidentovi ČR (podle zákona o daních z příjmů),
- daňovému rezidentovi členského státu EU jiného, než je ČR,
- daňovému rezidentovi státu, kde jsou splněny podmínky mezinárodních smluv mezi ČR a tímto státem, nebo
- daňovému rezidentovi jurisdikce, která není státem, kdy jsou splněny podmínky mezinárodních smluv mezi ČR a touto jurisdikcí.

Účast státního rozpočtu na financování programu

Program představuje v rámci rozpočtových pravidel soubor věcných, časových a finančních podmínek pro konkrétní činnost. Program z úrovně státního rozpočtu lze realizovat prostřednictvím:

- dotací nebo návratných finančních výpomocí,
- výdajů na pořízení nebo technického zhodnocení hmotného a nehmotného dlouhodobého majetku (bez drobného hmotného a nehmotného dlouhodobého majetku),
- souvisejících neinvestičních výdajů na základě rozhodnutí správce rozpočtové kapitoly státního rozpočtu.

Programy se mohou skládat z dotační investiční akce, dotační neinvestiční akce nebo výdajové investiční akce.

Registraci dotační investiční akce a výdajové investiční akce v rozpočtovém systému provádí příslušný správce rozpočtové kapitoly. Z rozpočtového systému se předávají informace o programech (dokumentace) do centrální evidence dotací (CED), kterou vede Generální finanční ředitelství, avšak to neprověřuje správnost a úplnost znamenáných nebo přenesených údajů. Úschova

záznamů týkající se dotací je podle rozpočtových pravidel 20 let od 1. ledna roku, který následuje po dni poskytnutí prostředků příjemci. Poté dojde k jejich odstranění (§ 75b odst. 1 zákona č. 218/2000 Sb.).

Webový portál pro digitalizaci národních dotačních výzev

Od roku 2016 vyvíjí Ministerstvo financí ČR (dále jen „MF“) webový portál pro digitalizaci národních dotačních výzev, tzv. jednotný dotační portál (JDP). Portál umožňuje žadatelům podávat žádosti o dotace elektronicky na jednom místě, čímž se snižuje administrativní náročnost a zachovává se auditní stopa.

Na tento web pod záštitou MF se lze dostat jednoduše: <https://isprofin.mfcr.cz/rispf>.

V případě podpořených žádostí portál pro digitalizaci národních dotačních výzev slouží jako zdroj dat pro evidenční dotační systém (EDS), plánuje se jako klíčový zdroj dat pro zjednodušenou evidenci dotací. Poskytovatelé dotací se mohou do portálu zapojit dobrovolně, ale musí splnit podmínku stanovenou MF, a to je oslovit MF na adrese ProgFin@mfcr.cz s žádostí o zapojení na web, pověřit osobu, která poskytuje podklady pro elektronizaci výzvy, spolupracuje při administraci žádostí, spravuje přístupy pro pracovníky poskytovatele.

Vrácení dotace

Při kontrolách nebo auditu mohou vznikat zjištění, že byly příjemcem dotace porušeny podmínky, na základě kterých byla dotace poskytnuta. Poskytovatel dotace požaduje zjednání nápravy, vrácení části nebo celé dotace v jím stanoveném termínu. V takovém případě se nejedná o porušení rozpočtové kázně.

Poskytovatel písemně vyzve příjemce dotace, aby vrátil dotaci nebo její část v jím stanovené lhůtě, pokud se na základě kontrolního zjištění nebo zjištění z provedeného auditu důvodně domnívá, že příjemce dotace porušil povinnost stanovenou rozpočtovými pravidly nebo jinou podmínku, za níž byla dotace poskytnuta (a nelze vyzvat k provedení opatření k nápravě).

Povinností poskytovatele dotace je informovat příslušný finanční úřad o vydání výzvy k provedení opatření k nápravě a k vrácení dotace a také o skutečnosti, jak příjemce na výzvu reagoval.

Nově se za porušení rozpočtové kázně považuje neuhrazení peněžních prostředků, které byly za příjemce dotace uhrazeny ze státního rozpočtu na základě přímo použitelného předpisu EU (§ 44 rozpočtových pravidel). V takovém případě odvod za porušení rozpočtové kázně činí částku, která odpovídá výši peněžních prostředků, které byly uhrazeny ze státního rozpočtu za příjemce dotace na základě přímo použitelného předpisu EU. Odvod za porušení rozpočtové kázně může být zcela nebo z části prominut Generálním finančním ředitelstvím z důvodů hodných zvláštního zřetele.

Integrovaný regionální integrační program (IROP)

MMR podporuje dvě témata, a těmi jsou:

- regenerace veřejných prostranství obcí a měst a
- veřejná infrastruktura pro cestovní ruch.

Operační programy se realizují v šestiletých intervalech (momentálně 2021 – 2027 a projekty mohou dobíhat až do roku 2029).

IROP podporuje 10 oblastí, tzv. specifických cílů:

- 1) eGovernment a kybernetická bezpečnost,
- 2) integrovaný záchranný systém,
- 3) zelená infrastruktura měst a obcí,
- 4) silnice II. třídy,
- 5) vzdělávací infrastruktura,
- 6) sociální infrastruktura,
- 7) infrastruktura ve zdravotnictví,
- 8) kulturní dědictví a cestovní ruch,
- 9) komunitně vedený místní rozvoj (CLLD),
- 10) čistá a aktivní mobilita.

Poskytování dotací ze státního rozpočtu ÚSC

Zákon o státním rozpočtu stanoví kritéria pro výpočet výše dotace ze státního rozpočtu krajům a hlavnímu městu Praha. Dotace ze státního rozpočtu do rozpočtů obcí, s výjimkou dotačních investičních akcí, se poskytují prostřednictvím krajů.

Pokud byly poskytnuty obcím dotace na projekty, které trvají déle než jeden rok, a rozhodnutí o poskytnutí dotace bylo vydáno před 1. lednem 2022, poskytuje se podle rozpočtových pravidel platných do uvedeného data.

Dvacetileté působení Regionálních rad regionů soudržnosti za sebou zanechalo nepříliš dobré povědomí o jejich působení. Dokazuje to řada trestních deliktů, které v souvislosti s transfery dotací z Evropské unie byly spáchány. Některé kauzy ještě probíhají.

Až teprve praxe prokáže, zda nově nastavená organizační struktura bude mít kvalitnější vnitřní kontrolní systém, dokáže vhodněji řešit komplikované přerozdělování významných finančních prostředků



Mám Vám vyřídit od pana ředitele, že máte ten předaudit udělat před bránou.

Kresba: Ivan Svoboda



posilujících zdroje rozvoje České republiky a zda bude levnější.

Taktéž poskytování státních dotací je často neprůhledné. Velmi komplikované podmínky dotací, zpracovávání žádostí a jejich posuzování by se mohly zlepšit na základě přijatých úprav rozpočtových pravidel a zprovoznění webu pod záštitou MF.

Ve státní sféře, přestože jsou poměrně detailně zpracovány postupy účtování v rámci ČÚS č. 703 *Transfery*, stejně musí být konkrétní situace řešená na základě úsudku účetního metodika. Komplikované propočty odpisů dlouhodobého majetku, na které je částečně poskytnutá investiční dotace, se jeví při určitém nadhledu zbytečné.

Vybrané účetní jednotky stejně jako podnikatelské subjekty v roli příjemců dotací řeší obdobnou otázku: V kterém okamžiku zaúčtovat pohledávku za poskytovatelem dotace? Předčasné zaúčtování provozní (neinvestiční) dotace má dopad do výsledku hospodaření, avšak je logické z pohledu již nastalých nákladů. Účetní jednotka se snaží o přiřazení výnosů do účetního období, v němž vykazuje náklady. To se týká všech typů účetních jednotek. Pokud se jedná o předčasné zaúčtování investiční dotace, u vybraných účetních jednotek dojde k navýšení bilanční sumy (pohledávka / vlastní kapitál), u podnikatelů je případná zaúčtovaná nejistá pohledávka kompenzována snížením pořizovací ceny dlouhodobého majetku. Dopad je tedy pouze na strukturu aktiv.

Vzhledem ke značnému rozšiřování přerozdělování prostředků prostřednictvím státního rozpočtu a prostřednictvím evropského rozpočtu je nutné zvážit:

- vhodnost a nutnost centralizace peněžních prostředků a jejich přerozdělování,
- vysoké náklady spojené s přerozdělovacím systémem (administrativní aparát na úrovni EU a na úrovni státní správy České republiky),

- nastavování vhodných kritérií přerozdělování, jejich objektivitu.

Mimořádné události

Poslední rozpočtové roky jsou ve znamení řady mimořádných událostí. Požadovaným řešením z vládní úrovně je zabezpečení rychlé finanční podpory (povodně, covid, tornádo, inflace, válka na Ukrajině, krach Sberbank CZ a.s., řešení nedostatku plynu, pohyb cen pohonných hmot, růst energetiky, nerovnoměrné příjmy různých skupin obyvatel).

MF začalo vytvářet číselník mimořádných událostí, aby bylo schopno sledovat příjmy, přijaté půjčené peněžní prostředky a výdaje územních rozpočtů, které souvisí s mimořádnými událostmi regionálního nebo celorepublikového významu s potenciálně významným dopadem na veřejné rozpočty. Čísla, názvy a platnost mimořádných událostí jsou vyhlášovány a zveřejňovány podle vyhlášky č. 5/2014 Sb. Za mimořádnou událost se označuje taková, která má potenciálně významný dopad na státní rozpočet, rozpočty státních fondů, rozpočty ÚSC nebo rozpočty příspěvkových organizací.

Mimořádné události jsou číslovány vzestupně dvoumístnou číslicí v chronologickém pořadí. Uvádí se název, platnost těchto událostí, a to na webových stránkách MF. Detaily jsou zachycovány v rámci příslušných paragrafů, položek a nástrojů a prostorové jednotky na straně výdajů a dané mimořádné události za vykazované období.

Jako mimořádná událost 01 je označena „Pomoc Ukrajině“ s platností od 1. července 2022.

Postupy účtování u dosavadních mimořádných událostí jsou doporučovány ad hoc podle konkrétního rozhodnutí o pomoci státu nebo jiného subjektu. Metodika účetních postupů by měla vždy ctít zákaz kompenzace nákladů a výnosů, výdajů a příjmů a také rozpočtové (účetní) období, a tudíž aplikaci účetních metod, kterými se zajišťuje aktuální princip.

Vždy je vhodné, aby po poskytnutí dotace, příspěvku, grantu, subvence, dávky, nenávratné finanční výpomoci, podpory, zastropování cen a jiné podoby transferu bylo zřejmé, kolik byly náklady (výnosy) před poskytnutou podporou a po poskytnuté podpoře. Jeví se tedy vždy vhodnější přístup nekompensovat náklady a výnosy, resp. výdaje a příjmy.

Pokud se poskytují prostředky ze státního rozpočtu podnikatelům (obvykle přes zprostředkovatele, zejména na úřady práce), odpouštějí se některé platby (sociální pojištění) a realizují se jiné přímé či nepřímé podpory (zvýhodnění odpisů, uplatnění ztrát), je nezbytné, aby tyto toky prostředků byly průkazné. Zvláště pak v sociální oblasti je nutné, aby kompenzace nezakryla původní informace, které mohou být rozhodující například pro počet odpracovaných let a nárok na starobní důchod nebo výši uhrazeného pojistného.

MF zjednodušuje převod nepotřebného státního majetku na obce a kraje

MF a Úřad pro zastupování státu ve věcech majetkových (ÚZSVM) pracuje na významném zjednodušení převodů nepotřebných nemovitostí státu, které pak obce a kraje mohou využít pro svůj rozvoj. Samosprávy budou mít také lepší přehled o nemovitostech jednotlivých státních institucí, které se na jejich území nacházejí. MF zajistí, aby byly informace o státním majetku dostupné on-line, a to i pro veřejnost z důvodů posílení veřejné kontroly. Zároveň ÚZSVM zašle přehled nepotřebných nemovitostí obcím a krajům a požádá je o prověření, které z nich by mohly být využity pro jejich rozvoj.

Aplikace, v níž zástupci obcí a krajů a rovněž veřejnost přehledně naleznou pozemky, stavby i jednotky všech státních institucí, je dostupná na webové stránce www.nabidkamajetku.cz v záložce „Majetek státu“ a také na webu <https://www.uzsvm.cz/majetek-ceske-republiky>. Státní nemovitosti v ní lze jednoduše vyhledat podle konkrétního okresu, obce, případně i katastrálního území. Aplikace je propojena s katastrem nemovitostí, což umožní rychlejší vyhledávání a orientaci, kde se nemovitost nachází.

V katastru nemovitostí bylo v roce 2022 u 507 existujících státních institucí a státních podniků v likvidaci evidováno téměř 1,5 milionu nemovitostí. Na základě usnesení vlády z ledna 2023 bude zpracován přehled nepotřebných státních nemovitostí. Cílem je zefektivnit nakládání s nimi a snaha snížit výdaje státního rozpočtu na tento majetek.

V aplikaci www.nabidkamajetku.cz se mohou kraje, okresy a obce přihlásit k odběru novinek o nemovitostech, které:

- si státní instituce v režimu zákona o majetku státu nabízí mezi sebou,
- ÚZSVM připravuje k prodeji, pronájmu či pachtu,
- státní instituce v režimu zákona o majetku státu prodávají.

Aplikace by měla v budoucnu umožnit krajům, okresům a obcím nabízet jejich nepotřebný majetek. Potřebná novela zákona o ÚZSVM je již v legislativním procesu.

Podle dosavadních informací o druzích majetku se jedná o:

- veřejnou a silniční zeď,
- pozemky ve sportovních areálech,
- pozemky pod veřejnými pohřebišti,
- pozemky pod budovami v majetku obce,
- pozemky pro protipovodňová opatření,
- brownfieldy aj.

ÚZSVM postupuje při převodu majetku na samosprávy v souladu s dosavadní metodikou MF, kterou je nutné novelizovat. Práce již započaly. Snahou je zásadní zjednodušení i zrychlení převodu nepotřebných nemovitostí na samosprávu, ale i odstranění nadbytečné byrokracie pro obce, kraje i stát.

MF současně připravuje novelu zákona o majetku státu (její předložení vládě je plánováno na rok 2024), která zavádí povinnost pro státní instituce (všechny organizační složky státu a vybrané státní organizace) informovat obce a kraje o záměru zcizit (převést, prodat) hmotné nemovité věci, které se nacházejí na jejich území.

Hugo a Sally se baví o auditu nestátní neziskové organizace

4. Hlavní a hospodářská činnost u nestátní neziskové organizace

Ahoj Sally, plánujeme audit zapsaného ústavu, o kterém jsme spolu minule mluvili. Říkala jsi, že při plánování nesmím zapomenout na to, že nezisková organizace vznikla za jiným účelem než podnikatelský subjekt, a je tedy třeba se na některé záležitosti dívat z jiného pohledu.

Ano, to je pravda, vždy musíš mít na paměti účel neziskové organizace, prospěšný přínos, který je pro neziskovku klíčový. Teprve v závislosti na svém účelu neziskovka řeší, s jakými náklady může účel naplňovat a z jakých zdrojů tyto náklady zaplatí. Nicméně i neziskové organizace mohou podnikat a v této oblasti je pohled na ně stejný jako u každého jiného podnikatele.

Rozumím. Pokud neziskovka podniká, tak ve výkazu zisku a ztráty vykazuje nejen hlavní, ale i hospodářskou činnost.

Přesně tak. Je nutné zjistit, zda všechny činnosti prováděné neziskovkou odpovídají základní listině a zda jsou správně rozděleny na hlavní a hospodářskou činnost.

A promítne se mi nějak hospodářská činnost do plánu testů?

Určitě ano, pokud má ústav i hospodářskou činnost, existuje riziko významného zkreslení výsledku hospodaření v účetní závěrce kvůli špatnému rozdělení výnosů, nákladů a výsledku mezi hlavní a hospodářskou činností.

Aha, jasně. Takže musíme naplánovat test přiřazení výnosů a nákladů na jednotlivé činnosti včetně ověření alokace režijních nákladů, které nelze jednoznačně přiřadit k některé činnosti. Díky za konzultaci.

Následně by měly obce a kraje možnost o takový majetek projevit zájem s tím, že u vybraných nemovitostí by měly na převod nárok. Tyto tzv. nárokové převody budou dvojího typu, a to bezúplatné (např. pro převody silničních pozemků či pozemků pro veřejně prospěšnou stavbu) a úplatné (např. pozemek zastavěný stavbou ve vlastnictví územního samosprávného celku nebo veřejná prostranství).

Metodické stanovisko k bezúplatným převodům a přímému prodeji

Některé zásady pro nakládání s hmotnými nemovitými věcmi ve vlastnictví státu ve prospěch územních samosprávných celků, dobrovolných svazků obcí a příspěvkových organizací územních samosprávných celků a dobrovolných svazků obcí formou bezúplatného převodu vlastnictví a přímého prodeje při postupu dle § 22 zák. č. 219/2000 Sb., o majetku České republiky a jejím vystupování v právních vztazích, ve znění pozdějších předpisů najdete na: <https://www.mfcr.cz/cs/legislativa/metodiky/2021/metodicke-stanovisko-k-bezuplatnym-prevo-40569>.

Přístup v účetnictví

Bezúplatný převod

Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, stanoví v § 25 odst. 6:

(6) V případě majetku podle odstavce 1 písm. l) se reprodukční pořizovací cena nepoužije v případě bezúplatné změny příslušnosti k hospodaření s majetkem státu nebo svěření majetku do správy podle zákona upravujícího rozpočtová pravidla územních samosprávných celků, výpůjčky nebo bezúplatného převodu nebo přechodu majetku mezi vybranými účetními jednotkami; v těchto případech účetní jednotka při ocenění majetku navazuje na výši ocenění v účetnictví účetní jednotky, která o tomto majetku naposledy účtovala.

Pokud se jedná o nemovitý majetek – pozemky nepodléhají odpisování. Z tohoto důvodu budou účetní postupy následující (viz bod 1). V případě odpisovaného nemovitého majetku (stavby) je nezbytné vyjádřit pořizovací cenu, dosavadní celkové odpisy a zůstatkovou hodnotu majetku (rozdíl mezi pořizovací cenou a opravkami).

Účetní operace	MD	D
1. Předávající pozemku na ÚSC	401	031
Přijímající pozemku ÚSC	031	401
2. Předávající nemovitosti - stavby (pořizovací cena)	082	022
- zůstatková hodnota	401	082
Přijímající nemovitosti - pořizovací cena	022	082
- dosavadní opravy	082	401

Prodej nemovitého majetku

Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, v § 27 požaduje při prodeji dlouhodobého nemovitého majetku jeho přecenění na reálnou hodnotu. Pro stanovení reálné hodnoty

se využije znalecké ocenění na základě posudku znalce.

Účetní operace	MD	D
1. Prodávající stavby na ÚSC - zrušení opravek	081	407
- převod pořizovací ceny stavby	035	021
- doúčtování na reálnou hodnotu (RH>PC)	035	407
- doúčtování na reálnou hodnotu (RH<PC)	407	035
- převod kupci (ÚSC) - pořizovací cena	553	035
- rozdíl mezi PC a RH	±407	±035
- faktura na ÚSC	311	646
2. Prodávající pozemku na ÚSC - pořizovací cena	036	031
- doúčtování na reálnou hodnotu (RH>PC)	036	407
- doúčtování na reálnou hodnotu (RH<PC)	407	036
- převod kupci (ÚSC) - pořizovací cena	554	036
- rozdíl mezi PC a RH	±407	±036
- faktura na ÚSC	311	647

Závěr

Aplikovat postupy účtování obsažené v účetních předpisech pro vybrané účetní jednotky znamená neustále sledovat věcné změny v právních předpisech, které se veřejného sektoru týkají. V tomto článku jsou pouze některé ze systémových změn, které ovlivní majetkovou situaci státu (organizačních složek státu) a územních samosprávných celků včetně příspěvkových organizací, jež zřizují.

Hana Březinová

Doc. Ing. Hana Březinová, CSc., je od roku 1992 auditorka, dále je emeritní rektorkou a expertkou metodiky účetnictví. Veřejnému sektoru se věnuje dlouhodobě, ve svém akademickém působení se zaměřuje na výuku financování a účetnictví v této oblasti. Její publikační činnost je v monografiích a odborných člancích standardně cílena také tímto směrem. Jako lektorka a odborný konzultant působí na NKÚ, finančních úřadech, ministerstvech a v rozpočtových organizacích.



Dopady krachu Sberbank CZ a.s. na vybrané účetní jednotky

Když odejmula Česká národní banka licenci Sberbank SZ a.s. (nabytí právní moci 30. dubna 2022), zejména subjekty veřejného sektoru, které i přes varování důvěřovaly tomuto bankovnímu domu, začaly mít problémy. Ze zákona pojištěné peněžní prostředky do výše 100 tisíc EUR se vyplácí Garančním systémem finančního trhu. Vybrané účetní jednotky stejně jako podnikatelské subjekty pojištěnou část vkladů vykázaly v rozvahové položce peněžních prostředků na bankovních účtech, veškeré další prostředky, s nimiž nelze disponovat a neexistuje jistota jejich zpětného získání, jsou pohledávkou. Dne 2. května 2022 vstoupila Sberbank do likvidace. Následně v červenci 2022 byl podán insolvenční návrh a ten samý den (29. července 2022 v 8:57 hodin) byla publikována v insolvenčním rejstříku Vyhláška o zahájení insolvenčního řízení a výzva k přihlášení pohledávek. Usnesení o úpadku (26. srpna 2022 v 7.32 hodin) bylo spojeno s prohlášením konkursu a byla vydána výzva k podání přihlášek pohledávek. Konec lhůty pro přihlášení pohledávek byl 26. října 2022.

Lze tedy jen doufat, že všechny subjekty veřejného sektoru (ale i ty ostatní) včas přihlásily svoje pohledávky, aby mohly nejen vytvářet daňově účinné stoprocentní opravné položky, ale také mít nárok na uplatnění svého práva v rámci insolvenčního řízení.

Insolvenční správkyňe JUDr. Jiřina Lužová podepsala 16. prosince 2022 s Českou spořitelnou smlouvu o koupi úvěrového portfolia Sberbank CZ a.s. Součástí smlouvy jsou stanovené podmínky k vyřešení právních sporů. Sberbank CZ a.s. představuje citlivou kauzu, kterou sleduje Bezpečnostní informační činnost (BIS). Po koupi Česká spořitelna, resp. insolvenční správkyňe zveřejnily, že věřitelé mohou získat kolem 90 – 100 % svých pohledávek. Až teprve ukončení insolvenčního řízení potvrdí, jaká bude skutečnost.

Ministerstvo financí ČR (dále jen „MF“) vydalo a zveřejnilo na webu stanovisko s metodikou účtování u vybraných účetních jednotek. Podle ní si účetní jednotky stanoví okamžik uskutečnění účetního případu převodu peněžních prostředků do pohledávek na 30. duben 2022, tj. den nabytí právní moci rozhodnutí o odejmutí bankovní licence Českou národní bankou.

V případě územních samosprávných celků, případně dobrovolných svazků obcí, se pro potřeby zatřídění příjmů a výdajů podle vyhlášky č. 412/2021 Sb., o rozpočtové skladbě, jedná u bankovních účtů podléhajících rozpočtové skladbě (základní běžný účet ÚSC a běžné účty fondů ÚSC) o „výdaj“, který bude zatříděn na položku 5909 – *Ostatní neinvestiční výdaje jinde nezařazené* a paragraf 6409 – *Ostatní činnosti jinde nezařazené*, a to v souladu s vyhláškou o rozpočtové

skladbě a Pokynem k postupu podle vyhlášky MF č. 412/2021 Sb., o rozpočtové skladbě.

U termínovaných vkladů bylo nezbytné provést úpravu v rozpočtu pouze v případě zapojení položek aktivní operace řízení likvidity – příjmy v rámci schváleného rozpočtu nebo rozpočtu po změnách. V souladu s ustanoveními § 16 rozpočtových pravidel územních rozpočtů se změny rozpočtu uskutečňují rozpočtovým opatřením, které se provádí před provedením rozpočtově nezajištěného výdaje. V uvedeném případě se jedná o mimořádnou situaci, tudíž mohla být provedena zejména následující rozpočtová opatření a jejich kombinace, a to v návaznosti na výchozí situaci územního samosprávného celku, případně dobrovolného svazku obcí:

- přesun rozpočtových prostředků, při kterém se jednotlivé výdaje navzájem ovlivňují, aniž by se změnil jejich celkový objem nebo schválený rozdíl celkových příjmů a výdajů,
- použití nových, rozpočtem nepředvídaných příjmů k úhradě nových, rozpočtem nezajištěných výdajů, a to v případě, že byl předpokládán účetní jednotkou v roce 2022 příjem z likvidace nebo insolvenčního řízení, třeba i v poměrné výši, kdy se však změní saldo hospodaření a financování,
- zapojení úspor minulých let, a to pouze navýšením výdajů a zapojením financování (tento postup nepatří mezi standardní rozpočtová opatření, ale je realizován z důvodu mimořádné situace).

MF vyjádřilo názor, že při provádění rozpočtových opatření je nezbytné zohlednit zůstatek na bankovních účtech vedených u Sberbank CZ ve stavu k 1. lednu 2022 prostřednictvím položky 8115 – *Změny stavu krátkodobých prostředků na bankovních účtech kromě změn stavů účtů státních finančních aktiv, které tvoří kapitolu Operace státních finančních aktiv*. Podle ustanovení § 16 odst. 4 rozpočtových pravidel územních rozpočtů lze rozpočtové opatření provést až po provedení rozpočtově nezajištěného výdaje pouze při živelní pohromě nebo havárii ohrožující životy a majetek, při plnění peněžní povinnosti uložené pravomocným rozhodnutím, při obdržení dotace před koncem kalendářního roku nebo pokud se jedná o peněžní prostředky podle § 28 odst. 15 předmětného zákona. Z uvedeného je patrné, že se jedná o mimořádné předem neplánované události, kterým svojí povahou odpovídá i situace týkající se odejmutí bankovní licence. Tudíž podle našeho názoru lze v případě výše uvedeného postupu provést rozpočtové opatření až následně po provedení příslušného výdaje.

V případě účtování o pohledávce doporučuje MF předmětnou skutečnost vykázat prostřednictvím položky

Hugo a Sally se baví o auditu nestátní neziskové organizace

5. Riziko podvodu u nestátní neziskové organizace

Sally, tak plán auditu máme v podstatě hotový. Chtěl jsem se ještě zeptat, jak je to u neziskovek s rizikem podvodu. Můžu neziskovku vůbec podezírat z podvodu?

Obecně se sice u neziskovek předpokládá poctivě a transparentní jednání, ale i v jejich případě se s podvody můžeš setkat. Jen motivace je obvykle jiná než u podnikatelských subjektů.

Máš pravdu, zpronevěra může být všude.

U neziskovky může docházet k neoprávněnému vyvádění finančních prostředků či majetku mimo organizaci. Mohou to být např. fakturace neexistujících služeb nebo významně nadhodnocené ceny v transakcích mezi spřízněnými osobami.

Hm, to může být těžké na takové podvodné jednání vůbec přijít.

Souhlasím. I v případě podvodného výkaznictví to může být obtížné. Neziskovky někdy mají na první pohled „nevinné“ důvody k úmyslnému zkreslení výkazů. Často si neuvědomují, že se vlastně jedná o podvod.

Jaké důvody může neziskovka k podvodnému jednání mít? Co chtějí zkreslit a proč?

Důvody jsou různé. Někdy to je snaha nevykázat zisk a úmyslně část výnosů přesunout do budoucna. Zde hrají roli různé podmínky třetích stran nebo snaha vyhnout se dani z příjmů, protože neziskovka je často překvapena, když daň platit má, a snaží se to nějak „obejít“.

Podmínky poskytovatelů hrají velkou roli, protože když je neziskovka nesplní, může o celý finanční zdroj přijít.

Přesně tak. A to pro ni může být hodně nepříjemné. Proto může být ochotna výkazy úmyslně zkreslit, aby podmínkám vyhověla. Dalším důvodem také může být vyšší umístění neziskovky ve veřejných žebříčcích nebo snaha ukazovat se dárcům v lepším světle.

I u neziskovky je tedy třeba vyhodnotit specifická rizika podvodu.

rozvahy B.II.33. *Ostatní krátkodobé pohledávky* (SÚ 377) v souladu s platnou vyhláškou č. 410/2009 Sb. K této položce je následně možné tvořit opravnou položku v souladu s ustanovením § 65 vyhlášky č. 410/2009 Sb. v platném znění a ČÚS č. 706 – *Opravné položky a vyřazení pohledávek*. Prostřednictvím této položky MF doporučuje vykázat případné výnosy z úroků, které by byly připsány po přeúčtování prostředků z krátkodobého finančního majetku na tuto položku; tyto úroky jsou v daném případě výnosem vykázaným prostřednictvím položky výkazu zisku a ztráty B.II.2. *Úroky* (SÚ 662). Případný příjem získaný v průběhu likvidace nebo insolvenčního řízení se doporučuje z rozpočtového hlediska zařadit na položku 2329 – *Ostatní nedaňové příjmy jinde nezařazené* a paragraf 6409 – *Ostatní činnosti jinde nezařazené*.

V souvislosti s řešením situace kolem krachu Sberbank CZ a.s. je významné prodloužení výjimky z amerických sankcí vůči Sberbank CZ a.s. do 31. ledna 2024. OFAC schválil v souvislosti s prodejem Sberbank CZ a.s. žádost insolvenční správkyne o opakované prodloužení výjimky z amerických sankcí, což je jedna z hlavních podmínek pro úspěšné vyřízení kupní smlouvy s Českou spořitelnou. Insolvenční správkyne vyzvala zástupce měst a obcí, aby stáhly svoje odvolání ohledně věřitelů ve věřitelském výboru. Následně (do tří měsíců od zveřejnění kupní smlouvy s Českou spořitelnou v insolvenčním rejstříku) bude koupě vypořádána a peníze za prodej úvěrového portfolia Sberbank CZ a.s. podle JUDr. Jiřiny Lužové vyplaceny.

Po zaplacení dohodnuté kupní ceny Českou spořitelnou začne migrace klientů Sberbank CZ a.s. do České spořitelny a proces migrace bude pravděpodobně dokončen v první polovině roku 2023. Vypořádání věřitelů formou dílčího harmonogramu bude následovat ve druhé polovině roku 2023. Částečný rozvrh je ze zákona možný, pokud to stav majetku umožňuje. V tomto případě by tato podmínka měla být splněna vypořádáním obchodu s Českou spořitelnou. Celkový rozvrh bude možný až na konci insolvenčního řízení po zveřejnění konečné zprávy.

Nadále je insolvenční správkyne názoru, že je pravděpodobně vysoké uspokojení klientů (95–100 % pohledávek).

Úvěroví klienti Sberbank CZ a.s. jsou stále povinni splácet své závazky. Insolvenční správkyne také plánuje v nejbližší době nabídnout k prodeji korporátní dluhopisy a zbytek úvěrového portfolia, které nejsou součástí kupní smlouvy uzavřené s Českou spořitelnou.

Hana Březinová

Přezkoumání hospodaření z pohledu kontroly kvality



Daniel Stirský

Pozval jsem vás, pánové, abych vám sdělil tu nejnepříjemnější zprávu: Přijede k nám na návštěvu revizor.

N. V. Gogol: Revizor

V oddělení kontroly kvality auditorské činnosti pracuji od konce roku 2008. Proto mohu potvrdit, že dobrá polovina podnětů a stížností na nekvalitní práci auditorů, které komora obdrží, se týká zakázek přezkoumání hospodaření. „Podněcovatele“ lze rozdělit do několika skupin. První jsou občané obce, kterým se většinou nelíbí průběh veřejných zakázek (zvláště stavebních prací) realizovaných danou obcí. Druhou skupinu představují zpravidla dva až tři členové obecního zastupitelstva. Do skupiny třetí řadím krajské přezkumníky. Čtvrtou skupinou je Ministerstvo financí ČR (dále jen MF), neboť v § 20 zákona č. 420/2004 Sb., o přezkoumávání hospodaření územních samosprávných celků a dobrovolných svazků obcí (dále také jen ZoP), se dočteme: *Přezkoumání podléhá doзору státu v případě, že je vykonán auditor. Dozor nad přezkoumáním přísluší MF a vykonává se u příslušného územního celku. Zprávu o výsledcích dozorů ... předává MF Komoře auditorů ČR k dalšímu postupu dle zákona upravujícího auditorskou činnost. Tuto Zprávu o výsledcích dozorů nad přezkoumáním hospodaření vykonaným auditory KA ČR pravidelně dostává. Výkonný výbor ji předává Dozorčí komisi KA ČR (dále jen DK) k dalšímu řízení. Podnětem pro zahájení kontroly kvality mohou být i informace z médií (časté jsou zprávy o zpronevěrách finančních prostředků obce), samozřejmě za předpokladu, že hospodaření za dané období přezkoumával auditor.*

Protože na podnět komora musí reagovat a o zprávách z médií je DK pravidelně informována, obvyklým závěrem bývá (jedná-li se o podnět oprávněný) rozhodnutí DK, že při kontrole kvality u auditora kontrolní skupina prověří spis k přezkoumání hospodaření té obce, které se informace týká, popř. že se zkontroluje jiná zakázka přezkoumání hospodaření. Jsou-li informace či podnět závažnější (např. od Policie ČR), DK rozhodne, že je třeba provést u auditora mimořádnou kontrolu. Oporu pro tento postup nalezneme v § 24 Dozorčího řádu KA ČR: *Kromě souhrnné kontroly, ... může být u auditora provedena mimořádná kontrola kvality. Mimořádná kontrola kvality je prováděna zpravidla na základě stížnosti, oznámení, podnětu Rady nebo podnětu orgánu Komory nebo jiné osoby na činnost auditora. Mimořádnou kontrolu lze zahájit i bez předchozího podnětu (např. na základě informací ze sdělovacích prostředků).*

Nedostatky zjišťované při kontrole kvality zakázek přezkoumání hospodaření

Auditor neuvede zakázky přezkoumání hospodaření v přehledu zakázek, které zrealizoval

V § 24 zákona o auditorech (dále jen ZoA) se dočteme, že kontrolou kvality u auditora se zjišťuje, zda auditor postupuje při provádění auditorské činnosti v souladu se ZoA, auditorskými standardy podle § 18, etickým kodexem a vnitřními předpisy komory. Podle § 2 odst. c) téhož zákona je přezkoumání hospodaření auditorskou činností. Není tedy sebemenší důvod, proč by tyto zakázky měly být z kontroly kvality vyňaty. Vždyť dokonce existují auditori, u kterých zakázky na přezkoumání hospodaření představují hlavní či významný zdroj jejich příjmů. Je sice pravdou, že většinu těchto zakázek provádějí krajské úřady (za rok 2021 cca 85 %), avšak ověřil jsem si, že např. hospodaření krajských měst včetně Prahy za rok 2021 auditori přezkoumali v 11 případech (79 %) a na krajské úřady připadla pouze tři krajská města (21 %).

Auditor si neuvědomí, že přezkoumání hospodaření je zvláštním typem ověřovací zakázky

Přezkoumání hospodaření je ověřovací zakázkou v pojetí Mezinárodního rámce pro ověřovací zakázky. Uživatelům zpráva o výsledku přezkoumání hospodaření (dále jen ZVP) poskytuje omezené ujištění. Tato zakázka není o ověření správnosti účetní závěrky, neboť úkolem auditora je přezkoumat 16 dílčích předmětů přezkoumání (dále jen DPP) uvedených v § 2 ZoP podle hledisek, která jsou uvedena v § 3 ZoP. Výchozím standardem pro přezkoumání hospodaření auditorem je Auditorický standard č. 52 – *Přezkoumání hospodaření územních samosprávných celků*, který vychází z ISAE 3000 – *Ověřovací zakázky, které nejsou*



On mi pan účetní volal, že je celý týden ponořen do nových právních předpisů.

Kresba: Ivan Svoboda

auditem ani prověrkou historických finančních informací. Pokud jde o standardy ISA, v AS 52.12. se dočteme, že postupy obsažené v mezinárodních auditorských standardech či standardech pro prověrky auditor použije jako vodítko v takovém rozsahu, v jakém jsou příslušné postupy obecně aplikovatelné na přezkoumání hospodaření. Např. rozhodne-li se auditor, že si při přezkumu hospodaření většího města vyžádá bankovní confirmaci, může jako vodítko využít ISA 505.

Zakázka přezkoumání hospodaření má podobné schéma, jako např. zakázka na audit účetní závěrky. Auditor vyhodnotí riziko zakázky přezkoumání hospodaření, svoji nezávislost a schopnost takovou zakázku provést, a pokud ji přijme, uzavře s obcí písemnou smlouvu. S danou obcí se musí seznámit a musí porozumět jejím vnitřním kontrolám a informačnímu systému. A to proto, aby identifikoval oblasti možného výskytu materiálních chyb a nedostatků (ZoP nezná pojem „nesprávnost“). Auditor určí materialitu a naplánuje, provede a zdokumentuje testy k jednotlivým DPP dle § 2 ZoP. Zabývat se bude i následnými událostmi. Zjištěné chyby a nedostatky shromáždí, vyžádá si od orgánu obce písemné prohlášení a vydá zprávu auditora o výsledku přezkoumání hospodaření. Tu se starostou, popř. s primátorem projedná. Poté zkompletuje a uzavře spis.

Ačkoliv je postup zakázky podobný auditu účetní závěrky, náplň jednotlivých kroků je odlišná. Při přezkoumání hospodaření bude auditor provádět jiné testy, než na jaké je zvyklý z auditů účetní závěrky, prohlášení bude mít odlišný obsah od prohlášení vedení k auditu, jiné budou i struktura a obsah zprávy auditora atd. Bohužel se stále při kontrolách zakázek přezkoumání hospodaření setkáváme s tím, že auditor používá k dokumentaci svých postupů testovací formuláře z Příručky pro provádění auditu u podnikatelů, které si neupraví. A tak ve spisu nalézáme dokumenty označené jako *Strategie auditu*, *Plán auditu*, v prohlášení je uveden výraz „společnost“ aj. Auditori se pak věnují zejména účetnictví obce, aniž by si uvědomili, že účetnictví je pouze jedním (byť důležitým) DPP.

Příklad z praxe: Z účetní závěrky bylo patrné, že obec prodávala nemovitosti a že prodeje byly významné. Auditor využil testovacích programů pro dlouhodobý majetek z příručky. Avšak z jeho spisu již nebylo patrné, zda přezkoumal přecenění majetku na reálnou hodnotu, zda ověřil dodržení příslušných ustanovení zák. č. 128/2000 Sb., o obcích, (např. zveřejnění záměru prodeje, použití obvyklé ceny, zda a kdy o prodeji rozhodlo zastupitelstvo) atd.

Auditor ve spisu nedokumentuje přípravné postupy, tj. postupy k identifikaci oblastí možného výskytu materiálních chyb a nedostatků nebo je provede nesprávně

I zakázka přezkoumání hospodaření je fakticky založena na rizikovém přístupu. Nejprve je třeba vyhodnotit

riziko zakázky jako takové včetně problematiky AML. Auditor si mimo jiné položí čtyři základní otázky:

1. Splňují podmínky pro nezávislost?
2. Zvládnou zakázku po odborné stránce? (Jiné bude přezkoumání hospodaření malé obce v porovnání se statutárním městem.)
3. Mám dostatek kapacit, tj. budu schopen věnovat zakázce čas, který vyžaduje?
4. Existují další skutečnosti, které bych měl zvážit? (Např. nepříznivé informace o obci na internetu.)

Kvalitně provedené přezkoumání hospodaření vyžaduje, aby se auditor nejprve s obcí seznámil, aby porozuměl jejím vnitřním kontrolám a informačnímu systému. A to proto, aby mohl identifikovat oblasti možného výskytu materiálních chyb a nedostatků. Optimální je, vychází-li auditor z § 2 ZoP, tj. zaměří se na konkrétní DPP. Zde lze připomenout důležitou skutečnost: Auditor má možnost seznámit se předem se zápisy ze zasedání zastupitelstva, neboť tyto jsou většinou k dispozici na internetových stránkách obce. Rovněž není na škodu prohlédnout si obecní zpravodaj, který bývá zveřejněn v elektronické podobě.

Auditor nesprávně určí materialitu nebo ji neurčí vůbec

AS 52.30. uvádí: *Auditor je povinen zohlednit otázku významnosti (materiality) při plánování a provádění přezkoumání hospodaření (mimo jiné při určování povahy, načasování a rozsahu plánovaných postupů) a při posuzování existence významných (materiálních) chyb a nedostatků v předmětu přezkoumání hospodaření.*

Je tedy třeba, aby auditor materialitu určil konkrétní částkou a aby ji do spisu zaznamenal. U většiny obcí bývá celková hodnota aktiv řádově vyšší (obce vlastní nemovitosti) než konsolidované položky rozpočtu, popř. obraty výsledovky. Proto lze doporučit, aby si auditor zvolil jako základnu pro určení materiality výdaje nebo příjmy po konsolidaci celkem, které zjistí z výkazu FIN 2-12M. Použije-li jako základnu *aktiva celkem*, mohlo by v extrémním případě dojít k tomu, že veškeré položky výsledovky, resp. rozpočtu by byly nevýznamné. Pro ilustraci možné nevhodnosti aktiv jako základny pro stanovení materiality jsem zvolil výsledky hospodaření města Vysoké Mýto za rok 2022 a pro stanovení materiality aplikoval sazbu 1,5 % – což je můj profesní úsudek, který bych řádně odůvodnil ve spise.

Základna (v tisících Kč)	Sazba	Materialita (v tisících Kč)
Aktiva celkem netto	2 106 641	31 600
Náklady celkem	354 219	5 313
Výdaje po konsolidaci	452 770	6 791

Zdroj: <https://monitor.statnipokladna.cz/> a vlastní propočty

Auditoři se občas ptají, k čemu materialita u přezkoumání hospodaření slouží. Odpovím, že ji lze využít např. při výběru vzorků a že je nezbytná při vyhodnocení, zda zjištěné chyby a nedostatky (lze-li je vyčíslit v Kč) mají vliv na výrok ve zprávě, tj. zda můžeme dát výrok bez výhrad. Připomínám, že ZoP požaduje, aby v ZVP byly uvedeny veškeré zjištěné chyby a nedostatky. Proto je třeba v části VI.B. zprávy popsat i chyby a nedostatky nevýznamné.

Auditor ve spisu nedoloží, jaké důkazní informace k jednotlivým DPP získal

Kdybychom měli nepoučenému kolegovi vysvětlit, co je podstatou přezkoumání hospodaření, odkázali bychom ho na § 2 ZoP, který uvádí, co je předmětem přezkoumání hospodaření. Je zde vyjmenováno 16 DPP, např. příjmy a výdaje rozpočtu, stav pohledávek a závazků a nakládání s nimi nebo účetnictví vedené územním celkem. Auditor tak musí například ověřit (tj. přezkoumat), zda u daného DPP obec dodržuje předpisy, které se daného DPP týkají. Auditor je povinen získat k jednotlivým DPP dostatek vhodných důkazů. Optimální (nikoli závazné) proto je, pokud si auditor rozdělí testovací část svého spisu podle 16 DPP uvedených v § 2 ZoP. Pokud se některý z DPP obce netýká (obec nemá žádný majetek v zástavě, nevykazuje náklady a výnosy z podnikatelské činnosti atd.), je třeba tuto skutečnost ve spisu poznamenat a ujistit se, že tomu tak skutečně je (tj. nelze se spoléhat jen na to, že „oni nám to v obci řekli“). Závěrem jen tolik, že při přezkoumání hospodaření menších obcí a měst budou obvykle převažovat testy věcné správnosti. Testy kontrol budou spíše výjimečné.

Nedostatečná dokumentace k DPP příjmy a výdaje rozpočtu, § 2 odst. 1a) ZoP

DPP *plnění příjmů a výdajů rozpočtu včetně peněžních operací, týkajících se rozpočtových prostředků*, je oblastí, na kterou by se měl auditor vždy soustředit, protože základem hospodaření každé obce je rozpočet. Rozpočtová pravidla obcí upravuje zákon č. 250/2000 Sb. (dále jen ZRP). Je nemyslitelné, aby se auditor při přezkoumání hospodaření rozpočtem nezabýval a ve spisu nepopsal, jaké důkazní informace pro tento DPP získal. Domnívám se, že DPP příjmy a výdaje rozpočtu by měl být při každém přezkoumání hospodaření vyhodnocen jako oblast možného výskytu materiálních chyb a nedostatků. Pokud MF ve svých dozorových zprávách uvádí případy, kdy auditor nějaké chyby a nedostatky nezjistil (a zjistit je pravděpodobně měl), jde v řadě případů právě o rozpočet a ZRP. Přitom řešení složitě není. ZRP obsahuje řadu povinností, které je obec povinna dodržet. Je možné si proto podle ZRP sestavit testovací formulář a ten poté vyplnit a opatřit relevantními poznámkami. Jeden takový dokument byl publikován v časopise Auditor č. 8/2013 (musí se ovšem upravit s ohledem na novelizaci ZRP).

Nedostatečná dokumentace k inventarizaci majetku a závazků

V rámci přezkoumání hospodaření se obvykle auditor neúčastní fyzické inventury, ale je třeba, aby zkontroloval, zda obec při provádění inventarizací majetku a závazků dodržela vyhlášku MF č. 270/2010 Sb. Nejde jen o to, aby byla inventarizace skutečně provedena, ale také zda obec dodržela ostatní povinnosti a specifické (někdy ryze formální) požadavky z vyhlášky. MF komoru na nedostatky v inventarizacích, které auditor u konkrétní obce nezjistil a byly zjevné, upozorňuje.

Nedostatečná dokumentace a postupy v souvislosti s možnými podvody

Výskyt materiálních chyb a nedostatků plynoucích ze zpronevř majetku, a to zvláště v oblasti finančního majetku, může být u obcí velmi pravděpodobný. Stačí si do vyhledávače zadat *zpronevěra obec*. Pokud má auditor podezření na podvod, např. při přezkoumání hospodaření narazil na podezřelé operace, pak musí na takové podezření dále reagovat. Např. testováním hotovostních operací (výběry z bankovního účtu kartou), zápisů na účtu *peníze na cestě*, kontrolou zápisů na účtech skupiny 51 (zvláště účet 518 – *Ostatní služby*) nebo zápisů snižujících účty výnosů. Při porozumění nastavení vnitřního kontrolního prostředí může na možné zvýšené riziko podvodu upozornit nesprávné nastavení procesu úhrady závazků.

Určitě je nutné připomenout zásadu profesní skepse zmíněnou v AS 52.21. Zvláště v menších obcích bývá účetní jedinou osobou, „která ví“, neboť zastupitelé nemusí mít ekonomické, natož účetní vzdělání.

Příklady z praxe: V menší obci určité osoby vybíraly kartou hotovost z účtu obce. Výběry byly účtovány přes účet *peníze na cestě* bez dokladu jako ostatní služby nebo jako snížení obratu účtů skupiny 63 – *Výnosy z daní a poplatků*. Nedávno jsme se mohli dočíst, že starosta menší obce zřejmě po řadu let falšoval bankovní výpisy a že odhadovaná škoda činí cca 9 milionů Kč. V brněnské městské části chybělo 8 milionů Kč (účetní byla odsouzena) a v jedné šumavské obci zmizelo z pokladny 0,5 milionu Kč. V jiné jihočeské obci účetní propadla hazardu a na svůj soukromý účet převedla 1,5 milionu Kč. Přitom vedení obce bylo s její prací velmi spokojeno. V další malé vesnici, které rovněž vedla účetnictví, chybělo v obecní kase 2,5 milionu Kč.

Auditor se neseznámí s výstupy interního auditu

Podle § 29 odst. 6 zákona č. 320/2001 Sb., o finanční kontrole, je obec s více než 15 tisíci obyvateli povinna zřídit útvar interního auditu. Vedoucího útvaru jmenuje a odvolává rada obce na návrh starosty. Protože interní auditoři předávají zprávy o svých zjištěních z provedených auditů vedoucímu orgánu veřejné správy s doporučením k přijetí opatření, mělo by být automatické, že se auditor s těmito zprávami a s fungováním útvaru

interního auditu seznámí. Tuto povinnost mu ukládá AS 52.31. Návod, jak při přezkoumání hospodaření využít práci interního auditora, je v AS 52.40. Podpůrně lze použít i standard ISA 610 – *Využití práce interních auditorů*.

Nedostatečná, popř. žádná dokumentace k ověření následných událostí

Povinnost zabývat se při přezkoumání hospodaření následnými událostmi vyplývá z odstavce AS 52.45. Postupy budou obdobné, jako při auditu účetní závěrky. Dotazování a prostudování zápisů ze zasedání zastupitelstva z běžného roku. Následné události mohou indikovat chybu či nedostatek nebo mohou být významné pro uživatele. V druhém případě lze využít AS 52.54. *Auditor je povinen rozšířit zprávu ... rovněž o informace a vysvětlení, které nemají vliv na závěr auditora, pokud jsou takové informace důležité z hlediska potřeb předpokládaných uživatelů. Doplnující informace je auditor povinen jasně oddělit od závěru auditora a formulovat je způsobem, který tento závěr neovlivní.*

Nedostatečná, popř. žádná dokumentace k soudním sporům a nárokům

Soudní spory a nároky mohou být z pohledu přezkoumání hospodaření také zdrojem možných chyb a nedostatků ve vztahu k DPP a hlediskům přezkoumání hospodaření. Je proto užitečné, provede-li auditor postupy, které zná z auditů. Dotazování, pročtení zápisů ze zasedání zastupitelstva, faktury od právníků, kontakt s právníkem obce (pokud existuje). V příkladu písemného prohlášení územního celku (příloha 5 k AS 52) na soudní spory pamatuje samostatný bod 10.

Nedostatky ve formulaci a struktuře zprávy o výsledku přezkoumání hospodaření

Zde nezbývá než doporučit, aby auditoři používali příklad zprávy z přílohy 2 k AS 52. Není vhodné ve zprávě uvádět nadbytečné, zavádějící či zmatečné informace s odůvodněním, že jsou na to tak zvyklí. Vzpomínám si na auditora, který do ZVP poznamenal, že závěrečný účet za minulý rok schválilo zastupitelstvo dne... Výsledkem byl podnět s informací, že v daný den zastupitelstvo obce nezasedalo. V jiné ZVP auditor používal pojmy *audit účetní závěrky* i *přezkoumání*, takže uživatel nepochopil, jaký typ ověřovací zakázky auditor prováděl. V další zprávě zase auditor uvedl jak zjištěné chyby, tak obsáhlé informace k investici realizované obcí, aniž by uživatel porozuměl, zda jde v případě investice o chybu (tj. o porušení nějakého předpisu) či jen o názor, resp. doporučení auditora.

Účetní závěrka a výkaz FIN 2-12M nejsou přílohami zprávy (byť je obec často spolu se zprávou zveřejní na svých stránkách). Povinné pro každou zprávu jsou pouze příloha A – *Přehled právních předpisů* a notoricky známá příloha D – *Označení všech dokladů a jiných materiálů využitých při přezkoumání hospodaření*.

V příloze A je třeba uvést ty právní předpisy, které byly pro přezkoumávané období platné (např. zákon o veřejných zakázkách č. 137/2006 Sb. byl nahrazen zcela novým zákonem č. 134/2016 Sb., o zadávání veřejných zakázek, relativně nová jsou dvě nařízení vlády týkající se odměňování).

Zjištěné chyby a nedostatky musí auditor formulovat tak, aby jim uživatel zprávy porozuměl. Je-li chyb a nedostatků více, vhodným postupem se jeví využití samostatné přílohy B, kde je auditor detailně popisuje.

Rovněž je užitečné neopomíjet již zmíněný odst. AS 52.54., čili uvést do zprávy informace a vysvětlení, které nemají vliv na závěr auditora, ale mohou být užitečné z pohledu potřeb uživatelů zprávy. Vzpomínám si na případ, kdy paní auditorka ve své zprávě zmínila opakující se ztráty obecní nemocnice s poznámkou, že není jasné, zda obec bude ztrátové zařízení podporovat i nadále. Nemocnice je nyní v insolvenční.

Odstranění nedostatků z minulého přezkoumání hospodaření

Nezapomeňme na odstavec AS 52.26., který říká: *Při přezkoumání hospodaření je povinností auditora rovněž prověřit, zda byly odstraněny nedostatky zjištěné při dřívejším přezkoumání hospodaření daného roku nebo při přezkoumání za předcházející rok.* Je proto třeba do spisu poznamenat, že za minulý rok žádné chyby a nedostatky zjištěny nebyly. Pokud ale zjištěny byly, auditor musí ověřit, zda se v běžném roce neopakují, resp. zda je obec odstranila. Dále platí, že neodstranění nedostatků zjištěných při dřívejším přezkoumání nebo při přezkoumání za předcházející roky je jedním z důvodů pro „céčkový“ závěr, tj. pro závěr podle § 10 odst. 3 písm. c) ZoP.

Dopis vedení

Podle AS 52.56. může auditor pro obec vyhotovit dopis vedení. Měl by obsahovat jen takové informace, které budou pro obec užitečné, jako např. upozornění na nové právní normy, podrobnější vysvětlení ke zjištěným chybám a nedostatkům s doporučením, jak je odstranit. V žádném případě však dopis vedení nesmí nahrazovat to, co musí být přímo ve zprávě o výsledku přezkoumání hospodaření, tj. nelze zde např. zmínit chyby a nedostatky spadající pod § 10 odst. 3b) a 3c) ZoP, aniž by byly zároveň uvedeny ve ZVP. Dále platí, že pokud auditor vydá dopis vedení, pak musí být součástí zprávy o výsledku přezkoumání hospodaření jako její příloha a musí být spolu se ZVP zveřejněn.

Závěr

I u přezkoumání hospodaření platí, že dokumentaci čili spis k této zakázce je třeba vést tak, aby zkušený auditor mohl (a to bez neustálého dotazování auditora) porozumět tomu, kdo, kdy, jaký postup, jak a s jakým závěrem provedl. Jinak řečeno: Spis auditora napěchovaný dokumentací od obce (kopie zápisů ze zasedání

zastupitelstva, kopie inventurních soupisů, smluv, směrnic, rozpočtových opatření, opisy účtů, předvahy, různé verze výkazu FIN 2-12M atd.) neprokazuje, jaké konkrétní postupy auditor provedl. Nezbyvá, než citovat AS 52.60. *Auditor je povinen včas vypracovat dokumentaci k přezkoumání hospodaření, která dostatečným a vhodným způsobem zdokumentuje východiska, na jejichž základě byla zpráva o výsledku přezkoumání hospodaření zpracována, a to tak, aby jiný zkušený auditor, který neměl se zakázkou v minulosti žádnou spojitost, pochopil: (a) charakter, načasování a rozsah postupů provedených s cílem dosáhnout souladu s tímto standardem, zákonem o auditorech a zákonem o přezkoumávání, (b) výsledky provedených postupů a získané důkazní informace, (c) významné záležitosti, které z přezkoumání hospodaření vyplynuly, závěry, k nimž auditor dospěl, a významné odborné úsudky učiněné při formulování těchto závěrů.*

Příklady z praxe: Auditor měl ve svém spisu založenu tabulku s rozpočtovými opatřeními, u které nebylo zřejmé, zda ji vyhotovil auditor nebo obec a jaké konkrétní postupy (pokud vůbec nějaké) na jejím základě auditor provedl. Ve spisu k přezkoumání hospodaření městské části M byla založena bankovní confirmace na několika desítkách stran týkající se účtů všech městských částí bez označení, která confirmace se týká městské části M a jaké závěry na jejím základě auditor učinil (městská část M měla vklad u Sberbank CZ, a.s.).

K ZoP nebyl vydán prováděcí předpis. Proto se zveřejňují metodické pomůcky a návody, jak se s přezkoumáním hospodaření vypořádat. Pokud jde o KA ČR, velmi užitečná je *Metodická pomůcka pro přezkoumání hospodaření územních samosprávných celků a dobrovolných svazků obcí ve smyslu zákona č. 420/2004 Sb. z října 2019* (viz www.kacr.cz v sekci Metodika). V této pomůcce auditoři naleznou mimo jiné i návrhy konkrétních postupů k jednotlivým DPP. MF vydalo *Standard pro výkon přezkoumání hospodaření územních celků* účinný od 1. července 2021 a na jeho stránkách se lze seznámit také s různými stanovisky a s odpověďmi na dotazy.

Zajímavá, byť ne všem auditorům známá, je aplikace *Monitor státní pokladna* (<https://monitor.statnipokladna.cz>), kde lze dohledat rozpočty a účetní závěrky veškerých vybraných účetních jednotek

od roku 2010. Např. u každé obce/kraje zjistíme, jaké příspěvkové organizace zřídily včetně jejich účetních závěrek.

Poznámka na konec: Přezkoumání hospodaření městských částí

ZoP se v § 1 zmiňuje, pokud jde o městské části (dále jen MČ), jen o hlavním městě Praze. Tj. u pražských MČ je přezkoumání hospodaření povinné bez ohledu na to, že jeho výsledky budou zahrnuty rovněž do zprávy o výsledku přezkoumání hospodaření za celé hlavní město Prahu. Samosprávné MČ či obvody však mají i jiná statutární města (dle Wikipedie Brno, Opava, Plzeň, Ostrava, Pardubice, Ústí nad Labem a Liberec). Povinnost nechat si přezkoumat hospodaření pro tyto samosprávné části nevyplývá ani ze ZoP ani ze zákona o obcích a k právní subjektivitě MČ soudy zaujímají různá stanoviska. Statutární město má však pravomoc umožnit MČ/obvodům, aby si nechaly své hospodaření přezkoumat. Toto přezkoumání může být jedním z podkladů pro zákonné přezkoumání hospodaření celého statutárního města. Pokud je tedy auditor pověřen přezkoumáním hospodaření MČ (s výjimkou Prahy), bude postupovat stejně, jako kdyby přezkoumával hospodaření kterékoliv obce nebo MČ hl. města Prahy. Avšak z pohledu zákona o auditorech půjde o jinou (specifickou) ověřovací zakázku. Na tuto skutečnost (tj. na to, že MČ jako taková zákonnému přezkumu nepodléhá) je vhodné ve ZVP upozornit. K tomu viz také kapitola 6 části A metodické pomůcky KA ČR.

Daniel Stirský

Ing. Daniel Stirský je absolventem Vysoké školy ekonomické v Praze, obchodní fakulty. Do roku 1990 působil jako učitel ekonomických předmětů v SOU ČKD a metodik informační soustavy Výzkumného ústavu matematických strojů (VÚMS). Po roce 1990 byl pracovníkem správce daně (FÚ Praha 1), účetním u zahraniční společnosti, asistentem auditora (Pagina Bohemia, spol. s r.o.) a auditorem (Moore Stephens Audit, s.r.o.). Od roku 2008 pracuje v oddělení kontroly kvality auditorské činnosti Komory auditorů ČR.



Nabídka práce

Komora
auditorů ČR
nabízí práci
na pozicích



**metodik
auditu
a účetnictví**



**kontrolor kvality
auditorské
činnosti**

**Více informací najdete na
www.kacr.cz/nabidka-zamestnani.**

Rozhovor s Alešem Mrázkem, tajemníkem Asociace veřejně prospěšných organizací ČR a vedoucím hodnotitelů značky spolehlivosti

Značka spolehlivosti

Co to je značka spolehlivosti?

Značka Prověřená veřejně prospěšná organizace (krátce značka spolehlivosti) je zárukou, že nezisková organizace řádně vykonává své veřejně prospěšné poslání, efektivně hospodaří se svěřenými prostředky, jedná eticky a obecně splňuje standardy dobrého fungování.

Kdo jsou uživatelé značky? Je to ve finále nejspíše celá veřejnost? Co značka spolehlivosti veřejnosti přináší?

Značka je tu primárně pro soukromé dárcce, kteří se rozhodnou podporovat neziskové organizace. Vytváří pro ně bezpečné prostředí, ve kterém se mohou rozhodovat podle svých preferencí, ale vždy přitom mají jistotu, že obdarovaná neziskovka využije jejich podporu účelně a efektivně. Z širšího pohledu je tu ale značka samozřejmě i pro další podporovatele neziskových organizací, například dobrovolníky, kteří se rozhodnou věnovat jim svůj čas a dovednosti. Přihlížet k ní mohou ale také zákazníci a klienti, kteří využívají služby neziskovek, nebo zájemci o zaměstnání. Tedy ano, značka je prospěšná pro širokou veřejnost. Přináší jistotu a do neziskového sektoru, který je obrovský a pestrý, zavedla určité hodnocení kvality, s nímž se všichni jeho aktéři mohou poměřovat.

Co značka spolehlivosti přináší organizaci samotné?

Značka neziskovkám přináší především nové dárcce a podporovatele. Máme vyčísleno, že v prvních letech po získání značky jim narůstají příjmy ze soukromých zdrojů v průměru o 20 %. Další přínosy souvisejí s tím, že hodnocení předcházející udělení značky je vlastně hloubkovou organizační analýzou. Hodnocená organizace tak zjistí, kde jsou její silné či slabé stránky, a získá doporučení pro svůj další rozvoj.

Můžeme se na neziskovou organizaci, která je držitelem značky spolehlivosti, opravdu spolehnout?

Ano. Hodnocení, kterým držitelé značky procházejí, je komplexní a náročné. Navíc nejde jen o jednorázovou kontrolu. Každý může samozřejmě udělat chybu. V takovém případě dbáme na to, aby neziskovka zachovávala zásady férové komunikace vůči dárcům a dokázala rychle zjednat nápravu.

Kdo může značku spolehlivosti získat?

Značka spolehlivosti je určena neziskovým



Mgr. Aleš Mrázek, Th.D., je tajemník Asociace veřejně prospěšných organizací ČR a vedoucí hodnotitelů značky spolehlivosti. V prostředí neziskového sektoru se pohybuje už 15 let. Kromě hodnotitelského týmu má na starost i metodiky, dle kterých jsou zájemci o značku hodnoceni. Je autorem řady odborných studií a analýz a účastní se práce řady pracovních a poradních orgánů. Od roku 2018 je členem Rady vlády pro nestátní neziskové organizace, v letech 2019–2022 byl jejím místopředsedou. Příležitostně se věnuje i přednáškové a lektorské činnosti.

organizacím. Z našeho pohledu jsou to soukromoprávní subjekty, které vykonávají nějaké veřejně prospěšné poslání, nejsou založeny za účelem podnikání a neslouží k obohacování svých zakladatelů nebo členů orgánů. Dále máme nastavena specifická vstupní kritéria, která slouží k tomu, aby hodnocením zbytečně neprocházely organizace, které nemají na získání značky šanci nebo by pro ně značka neměla význam, zejména z důvodu, že se ani nesnaží oslovovat soukromé podporovatele.

Jak vypadá hodnotící proces a kdo ho provádí?

Každé hodnocení začíná u mě. Po podpisu smlouvy a uhrazení poplatku požádám organizace o dodání podkladů, provádím také ověření vstupních kritérií. Když je vše v pořádku, ujme se neziskovky hodnotitel nebo hodnotitelka a zpracuje podrobnou hodnotící zprávu. Součástí procesu hodnocení je i návštěva organizace. Zpráva obsahuje zjištění a doporučení k udělení či neudělení značky.

Co všechno se u neziskové organizace hodnotí?

Hodnocení je rozděleno do šesti hlavních oblastí: Poslání, cíle a hodnoty; Správa, řízení a vnitřní kontrola; Práce s osobními údaji, kybernetická a informační bezpečnost; Fundraising, vztahy s veřejností; Finanční řízení a hospodaření a Transparentnost vůči veřejnosti. Náš přístup je však takový, že se na organizaci díváme jako na funkční celek. Naplňování jednotlivých kritérií nehodnotíme izolovaně. Neziskovkám

musíme občas vysvětlovat, že jsme nepřišli kontrolovat formality, ale zajímá nás reálné nastavení jejich interních procesů.

Kdo nakonec rozhodne o udělení značky spolehlivosti? Je značka napořád?

Rozhodnutí je na Radě pro hodnocení spolehlivosti, která má v současné době deset členů. Jedná se o odborníky na neziskový sektor s různým profesním a odborným zázemím. Zastoupený tak je business, veřejná správa, média, akademický i samotný neziskový sektor. Pestré složení rady garantuje vysokou objektivitu jejího rozhodování. Značku rada uděluje na tři roky, s jejími držiteli však během tohoto období průběžně pracujeme. Vždy po roce probíhá ověření, zda neziskovka i nadále plní hlavní kritéria a zajímáme se také, jak pracuje s udělenými doporučeními. Po uplynutí tří let značka vyprší a organizace musí projít novým hloubkovým hodnocením.

Jaké organizace jsou dnes držitelé značky spolehlivosti a kde je možné si to ověřit?

V současné době máme 30 držitelů značky spolehlivosti. Většinou se jedná o středně velké neziskovky, které poskytují nějaké veřejně prospěšné služby. Jejich seznam najdete na webových stránkách značky spolehlivosti www.znackaspolehlivosti.cz.

Jaké jsou plány se značkou spolehlivosti do budoucna?

Naší hlavní prioritou je zvyšovat povědomí o značce spolehlivosti mezi dárci. Je nám ale jasné, že do značné míry závisí i na tom, jak budou se značkou pracovat samotní její držitelé. Proto jsme se začali soustředit též na budování komunity držitelů, pro kterou organizujeme různé vzdělávací akce a v rámci které dochází také k výměně zkušeností.

Rozhovor vedla Miroslava Nebuželská

ze zahraničí

Setkání prezidentů komor auditorů zemí visegradské čtyřky

Ve dnech 11. – 12. května 2023 se v Trenčinském hotelu Elizabeth uskutečnilo tradiční setkání vedení komor auditorů Česka, Maďarska, Polska a Slovenska. Organizátorem letošního setkání byla Slovenská komora auditorů a za Komoru auditorů ČR se setkání zúčastnil prezident Ladislav Mejzlík a viceprezidenti Milan Bláha a Hana Mužátková. Z dvoudenního jednání vybíráme tři hlavní témata, která byla předmětem diskuse.

Regulace auditu

Vedení komor diskutovalo o výši limitů pro povinný audit, a to zejména s ohledem na vysokou míru inflace ve všech zemích visegradské čtyřky a případné důsledky navýšení těchto limitů. Ve všech zemích se tyto limity buď zvýšily, nebo se s jejich zvýšením s velkou mírou jistoty počítá.

Dalším tématem byly transferové ceny, jejich dokumentace a audit. Zatímco ve všech zemích V4 kromě ČR mají společnosti předepsanou podobu, obsah a lhůtu pro vyhotovení dokumentace transferových cen, ale neexistuje v nich povinnost sestavovat, ověřovat a zveřejňovat zprávu o vztazích, tak v ČR je tomu přesně naopak.

Široce byly projednávány otázky dohledu nad auditorskou činností, který je v každé ze zemí V4 prováděn podle jiných pravidel, jiným způsobem a jinými osobami, přičemž často tak, že dohled provádějí přímo

osoby, které jsou aktivními auditory. To v ČR není možné a zabývají se tím profesionální kontroloři kvality, kteří nesmí být aktivním auditorem.

Implementace směrnice EU o udržitelnosti (CSRD)

Všechny komory konstatovaly, že se proces transpozice směrnice CSRD do národního práva nachází v jejich zemích teprve na začátku, ale že již existují první představy o tom, kdo bude moci zprávy o udržitelnosti auditovat a jaké k tomu bude muset splnit předpoklady. S výjimkou Polska, kde projevila jedna neauditorská instituce zájem o to, aby mohla provádět audity, ale pak od tohoto záměru sama odstoupila, předpokládají všechny země, že zprávy budou ověřovat auditoři, kteří k tomu získají speciální kvalifikaci. Obecně lze konstatovat, že v případě stávajících auditorů to bude vyžadovat dodatečné školení a zkoušku, v případě nových auditorů by se to mělo stát součástí standardního zkouškového systému, a to včetně praxe v oblasti ESG.

Smlouva o dohledu US PCAOB nad auditory zemí V4

Regulace kapitálového trhu USA vyžaduje pro přijetí emitenta cenných papírů na kapitálový trh v USA, aby na auditora takové společnosti mohla dohlížet americká Rada pro veřejný dohled nad auditem. K tomu je

nezbytné uzavřít odpovídající smlouvu mezi americkou a národní radou. Předmětem diskuse byly informace o tom, v jaké fázi se nachází příprava a podpis takové smlouvy, jaké obsahuje požadavky a pravidla a jaké jsou případné názory či zkušenosti z provádění takového dohledu.

Z členských zemí V4 má tuto smlouvu s PCAOB uzavřenou pouze Maďarsko, ostatní země o smlouvě vyjednávají. Slovenská komora auditorů považuje takovou smlouvu za smlouvu mezinárodní, do jejíž přípravy a podpisu by měla být zapojena vláda SR, a to hlavně z důvodu, že smlouva bude zavazovat státní orgány dané země ke kooperaci s dohledovými orgány USA.

Závěrem

V průběhu jednání poskytli prezident Slovenské komory auditorů Milan Mozolák a Komory auditorů ČR Ladislav Mejzlík rozhovor redaktorovi Slovenské tiskové agentury, který můžete najít na adrese: www.teraz.sk/ekonomika/mozolak-spolocny-hlas-auditorskych/713893-clanok.html.

Hostitelem setkání v roce 2024 bude maďarská komora auditorů.

Milan Bláha
první viceprezident KA ČR



Zástupci auditorských komor zemí V4: Milan Mozolák (Slovensko), Barbara Misterska-Dragan (Polsko), Éva Barsi (Maďarsko) a Ladislav Mejzlík (Česko).

45. kongres Evropské účetní asociace

Na půdě Aalto University (Finsko) se ve dnech 24. až 26. května 2023 uskutečnil 45. kongres Evropské účetní asociace (EAA). EAA je největší evropská asociace sdružující (zejména) vysokoškolské učitele účetnictví, auditingu a příbuzných disciplín. Výroční kongres představuje hlavní platformu pro vzájemné setkávání, ale především pro prezentaci aktuálního účetního výzkumu. Kongresu se zúčastnilo více než 1200 delegátů z Evropy i ostatních kontinentů.

Ve vědecké části kongresu bylo v odborných sekcích prezentováno přibližně 800 článků. Tradičně byly nejpočetněji zastoupeny příspěvky věnující se výzkumu finančního reportingu. Na druhé místo se co do počtu vystoupení posunula oblast nefinančního reportingu, která „předběhla“ auditorská témata a oblast manažerského účetnictví.

Rostoucí význam ESG reportingu se odrazil i v zaměření odborných symposií spolupořádaných se zástupci podnikové praxe, auditorských firem či tvůrců standardů. Celkem tři symposia se věnovala vývoji a regulaci výkaznictví udržitelnosti v EU, konektivitě mezi finančním a nefinančním reportingem a auditorským aspektům ověřování informací o klimatické změně. Z prakticky

orientovaných symposií lze zmínit to, jehož tématem byly problematiké okruhy digitální ekonomiky a výkaznictví nehmotných aktiv.

Velké pozornosti účastníků kongresu se těšily i dvě speciální sekce připravené Nadací IFRS. Perličkou pro



české účastníky kongresu byla zmínka od zástupců technického personálu IASB, který je zodpovědný za přípravu materiálů pro jednání IASB, že v rámci aktuálně probíhající post-implemenční revize IFRS 9 byly zohledňovány i závěry článku zkoumajícího dopady implementace IFRS 9 českým bankovním sektorem (přestože článek¹ je napsán v českém jazyku). Je potěšující, že i relativně malá ekonomika může být relevantním zdrojem pro rozhodování tvůrců globálních účetních standardů.

Kongresu se zúčastnili jak zástupci Komory auditorů ČR, tak i Fakulty financí a účetnictví VŠE v Praze, kteří zde načerpali nejen nové poznatky, ale také prezentovali výsledky svého výzkumu. Tento kongres se konal v roce 2004 v Praze, kde se bude opět konat v roce 2026 a jeho hostitelem bude znovu Fakulta financí a účetnictví VŠE v Praze.

David Procházka
vedoucí katedry finančního
účetnictví a auditingu Fakulty
financí a účetnictví VŠE v Praze



AUDITOR č. 6/2023

ročník XXX

REDAKCE

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

REDAKTORKA

Ing. Lenka Zouharová, Ph.D.

REDAKČNÍ RADA

doc. Ing. Ladislav Mejzlík, Ph.D.,
předseda
Ing. Jiří Pelák, Ph.D.,
místopředseda
Jarmila Melichová
Ing. Jiří Mikyna
Ing. Jan Molín, Ph.D.
doc. Ing. David Procházka, Ph.D.
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). Články prochází recenzním řízením redakční rady.

VYDÁVÁ

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

TISK

Wendy, spol. s r.o., Mělník

OBJEDNÁVKY A PŘEDPLATNÉ

Komora auditorů ČR
e-mail: kacr@kacr.cz

Vychází 10x ročně

Roční předplatné: 950 Kč

Pro členy KA ČR zdarma

www.kacr.cz

© Komora auditorů ČR

¹ Konkrétně se jedná o článek Lukeš, J.: Analýza dopadů IFRS 9 na bankovní sektor v České republice. Český finanční a účetní časopis, 2019 (č. 3): s. 17–31.