

# METODICKÁ POMŮCKA K POSKYTOVÁNÍ AUDITORSKÝCH SLUŽEB U NESTÁTNÍCH NEVÝDĚLEČNÝCH ORGANIZACÍ



## OBSAH

<b>ÚVOD</b>	3
<b>OBECNÁ CHARAKTERISTIKA NESTÁTNÍCH NEVÝDĚLEČNÝCH ORGANIZACÍ</b>	3
Charakteristické rysy nestátních nevýdělečných organizací	3
Členění NNO	3
Nejčastější typy auditních zakázek	3
Právní předpisy pro vedení účetnictví nestátních nevýdělečných organizací	4
<b>CHARAKTERISTIKA JEDNOTLIVÝCH TYPŮ NESTÁTNÍCH NEVÝDĚLEČNÝCH ORGANIZACÍ</b>	4
Politické strany a politická hnutí	4
Spolky	5
Obecně prospěšné společnosti	6
Círky a náboženské společnosti	8
Nadace	10
Nadační fondy	11
Veřejné vysoké školy	12
Školské právnické osoby	13
Ústav	14
Veřejné výzkumné instituce	16
Závěr	17
<i>Příloha č. 1: Přehled právních předpisů a vybraných ustanovení upravujících nestátní nevýdělečné organizace</i>	18
<i>Příloha č. 2: Stanovisko Komory auditorů České republiky k tématu věrný a poctivý obraz (Věrný a poctivý obraz u účetních jednotek účtujících podle vyhlášky č. 504/2002 Sb).</i>	20

## ÚVOD

Cílem metodické pomůcky je poskytnout auditorům pomoc při provádění povinného auditu účetních závěrek u nestátních nevýdělečných organizací (dále „NNO“), které vedou účetnictví v souladu se zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů (dále „ZoÚ“) a příslušnou prováděcí vyhláškou č. 504/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, u kterých hlavním předmětem činnosti není podnikání, pokud účtují v soustavě podvojného účetnictví, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „Vyhláška“).

Materiál není pro auditory závazným a auditori nejsou povinni se jím při provádění zakázek u nestátních nevýdělečných organizací řídit. Materiál je zaměřen na některé vybrané nestátní nevýdělečné organizace, to znamená ty organizace, které nejsou primárně založeny za účelem dosahování zisku, ale jsou zřizovány za účelem poskytování obecně prospěšné činnosti či k neziskové činnosti pro soukromý prospěch, a až na uvedené výjimky, nebyly zřízeny žádným státním orgánem, organizační složkou státu ani územním samosprávným celkem a jsou na státu nezávislé. V českém prostředí jsou za NNO považovány i některé veřejné subjekty zřizované státem či územními samosprávnými celky, např. veřejné výzkumné instituce, školské právnické osoby, aj. Metodická pomůcka toto zařazení respektuje. Tyto organizace byly zřízeny podle zvláštních předpisů (viz kapitola 1) a těmito zvláštními zákony se musí při své činnosti řídit. Pro tento typ účetních jednotek se používá více zaměnitelných pojmů a neexistuje oficiální právní termín. Alternativní termíny používané v účetní či daňové legislativě jsou např. nevládní či nestátní neziskové organizace, nepodnikatelé; veřejně prospěšný poplatník; poplatník, který nebyl založen či zřízen za účelem podnikání.

Metodická pomůcka je zaměřena na ty nestátní nevýdělečné organizace, se kterými se auditor může při své praxi nejčastěji setkat, vedou účetnictví v plném rozsahu a podléhají povinnému auditu na základě kritérií daných zákonem o účetnictví nebo zvláštním právním předpisem (tzv. „statusovým předpisem“).

Účetní jednotky, kterým je poskytována služba nepovinného auditu, mohou vést účetnictví ve zjednodušeném rozsahu nebo jednoduché účetnictví a tento materiál se specifickým ověřovacími zakázky tohoto typu nevěnuje. Pro ostatní zde přímo nezmíněné organizace (např. Český rozhlas, Česká televize, profesní komory, odborové organizace, organizace zaměstnavatelů, aj.) lze postupy uvedené v tomto materiálu použít přiměřeně.

Metodická pomůcka vychází ze znění české legislativy platné k datu vydání této metodické pomůcky.

## OBECNÁ CHARAKTERISTIKA NESTÁTNÍCH NEVÝDĚLEČNÝCH ORGANIZACÍ

### Charakteristické rysy nestátních nevýdělečných organizací

- ▶ jsou založeny za jiným účelem, než je dosahování zisku, hlavní činnost je vymezena v zakladatelském dokumentu,
- ▶ nestátními jsou nazývány proto, že zpravidla nebyly zřízeny žádným státním orgánem, organizační složkou státu ani územním samosprávným celkem a jsou na státu nezávislé. V českém prostředí jsou však za NNO považovány i některé veřejné subjekty zřizované státem či územními samosprávnými celky (zejména to neplatí pro veřejné vysoké školy či veřejné výzkumné instituce)

### Členění NNO

- ▶ pro NNO neexistuje oficiálně zařazené členění, jednou z možností je použít členění zpracované Radou vlády pro nestátní neziskové organizace, která však pracuje pouze s některými typy neziskových organizací:
- ▶ spolky a pobočné spolky
  - » nadace a nadační fondy
  - » církevní právnické osoby
  - » obecně prospěšné společnosti
  - » ústavy a školské právnické osoby
- ▶ další možností je použít členění ČSÚ, které do skupiny neziskových organizací zahrnuje i politické strany, profesní komory a jiné; či použít zjednodušené členění typů NNO dle jejich funkce:
- ▶ servisní NNO
  - » advokační NNO
  - » zájmové NNO
  - » filantropické NNO

### Nejčastější typy auditních zakázek

- ▶ povinný audit účetní závěrky
- ▶ nepovinný audit účetní závěrky
- ▶ audit použití dotace či jiného finančního zdroje
- ▶ ověření vybraných finančních informací

## Právní předpisy pro vedení účetnictví nestátních nevýdělečných organizací

- zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů
- vyhláška č. 504/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, u kterých hlavním předmětem činnosti není podnikání, pokud účtují v soustavě podvojného účetnictví, ve znění pozdějších předpisů
- české účetní standardy pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č. 504/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů.

## CHARAKTERISTIKA JEDNOTLIVÝCH TYPŮ NESTÁTNÍCH NEVÝDĚLEČNÝCH ORGANIZACÍ

### Politické strany a politická hnutí

#### Právní úprava a její specifika

- zákon č. 424/1991 Sb., o sdružování v politických stranách a v politických hnutích, ve znění pozdějších předpisů, upravuje sdružování občanů v politických stranách a politických hnutích
- podléhají registraci v rejstříku politických stran a hnutí vedeném Ministerstvem vnitra – <https://aplikace.mvcr.cz/seznam-politickyh-stran/>

#### Specifické rysy

- slouží občanům k účasti na politickém životě společnosti
- jsou odděleny od státu
- nesmějí svým vlastním jménem podnikat
- založení obchodních společností nebo družstev nebo účast na nich je omezeno na určité činnosti podle zákona
- členové strany a hnutí za závazky strany a hnutí neodpovídají a neručí

#### Zřizovatel/zakladatel

- návrh na registraci podává nejméně tříčlenný přípravný výbor strany/hnutí společně s peticí alespoň jednoho tisíce občanů požadujících vznik strany/hnutí a stanovami

#### Orgány

- statutární, rozhodčí a revizní orgány podle stanov

### Základní zdroje financování

- příspěvek ze státního rozpočtu
- členský příspěvek
- dary
- příjmy z nájmu, pachtu
- zápůjčky a úvěry poskytnuté bankou, platební institucí

### Uživatelé účetní závěrky

- Úřad pro dohled nad hospodařením politických stran/hnutí
- členové
- veřejnost: voliči, dárci, novináři

### Zaměření auditu – specifická rizika

- pro stanovení hladiny významnosti se typicky vychází z celkových výnosů
- používají pouze finanční prostředky vedené na účtech u banky/platební instituce s výjimkou platby výdajů do výše 5 tis. Kč, které lze hradit v hotovosti
- vedou odděleně účty pro zákonem vyjmenované příjmy a výdaje
- příjem z darů/bezúplatných plnění od identifikovaných dárců a jejich maximální výše je omezena zákonem (aktuálně 3 000 000 Kč)
- zákaz přijímání darů /bezúplatných plnění od vyjmenovaných subjektů
- písemná forma pro zákonem stanovenou výši darů (aktuálně 1 000 Kč, pokud přijme dar vyšší než stanovený limit bez písemné smlouvy, má povinnost vykázat jako závazek a vrátit dárci nebo odvést do státní pokladny do 1. 4. následujícího roku)
- správnost zobrazení prostředků přidělených politické straně či hnutí ze státního rozpočtu a jejich použití
- dodržování rozsahu podnikání v souladu se zákonem a stanovami
- nesmí vlastnit majetek mimo území České republiky
- plnění zákonem stanovené lhůty pro předložení úplné výroční finanční zprávy pro nárok na stálý příspěvek

### Povinnost auditu

- ověření účetní závěrky je povinné ze zákona vždy

- auditora určí statutární orgán strany nebo hnutí; téhož auditora lze určit opakovaně nejvýše 5 po sobě následujících kalendářních let
- účetní závěrka obchodní korporace založené stranou/hnutím nebo obchodní korporace, na níž se strana/hnutí účastní jako společník nebo člen, musí být ověřena auditorem podle zákona o auditorech. Téhož auditora pro ověření účetní závěrky podle věty první lze určit nejvýše 5 po sobě následujících kalendářních let. Auditor je jmenován statutárním orgánem.

### Vedení účetnictví, účetní závěrka a výroční zpráva

- vedení účetnictví
  - » povinnost vést účetnictví v plném rozsahu
  - » přehled příjmů strany/hnutí v členění podle zdroje jednotlivých příjmů
  - » přehled výdajů strany/hnutí v členění podle účelu, na který byly prostředky vydány
  - » přehled o darech, dárcích a členech
  - » dodržování zásad při zadávání veřejných zakázek,
- výroční finanční zpráva
  - » obsahuje účetní závěrku, zprávu auditora o ověření účetní závěrky a další náležitosti podle § 19h
  - » předkládají úplnou výroční finanční zprávu každoročně do 1. dubna Úřadu pro dohled nad hospodařením politických stran a politických hnutí na předepsaném formuláři s přílohami dle vzoru formuláře, který stanoví MF svým prováděcím předpisem
  - » výroční finanční zpráva je přístupná k nahlédnutí u Úřadu a na jeho internetových stránkách, na kterých ji Úřad uveřejní do 7 dnů ode dne jejího doručení Úřadu

## Spolky

### Právní úprava a její specifika

- zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů – ustanovení § 214 a násl.
- zapsaný ve veřejném rejstříku vedeném příslušným soudem – <https://www.justice.cz/> – zákon č. 304/2013 Sb., o veřejných rejstřících právnických a fyzických osob a o evidenci svěrenských fondů, ve znění pozdějších předpisů – zejména ustanovení § 26 a násl., spolek je zapsán ve veřejném rejstříku vedeném soudem a zveřejňuje dokumenty uložením do sbírky listin vedené příslušným soudem

### Specifické rysy

- spolek má členy, zakládající členové jsou minimálně 3
- členem spolku může být fyzická i právnická osoba
- spolek může zřizovat pobočné spolky, jako své organizační jednotky, které nabývají práva a povinnosti v rozsahu určeném stanovami hlavního spolku
- členové spolku neručí za dluhy spolku, hlavní spolek ručí za dluhy pobočného spolku v rozsahu určeném stanovami
- pro spolek je výslovně stanoveno, že podnikání nebo jiná výdělečná činnost hlavní činností spolku být nemůže
- nejvyšší orgán je povinen schvalovat výsledek hospodaření spolku
- spolky mohou fúzovat nebo se rozdělovat
- spolek zveřejňuje svou účetní závěrku nebo přehledy ve veřejném rejstříku – spolek, který vede jednoduché účetnictví, musí povinně zveřejnit přehled o majetku a závazcích, spolek, který vede účetnictví a jeho účetní závěrka nepodléhá povinnosti auditu, zveřejňuje povinně rozvahu a přílohu, ostatní spolky zveřejňují celou účetní závěrku

### Zřizovatel/zakladatel

- zakladateli spolku jsou minimálně 3 osoby vedené společným zájmem, které se shodnou na obsahu stanov, stejně tak může být spolek založen i ustavující schůzí
- spolek je založen dnem sepsání stanov / konáním ustavující schůze (není potřeba notářský zápis)
- spolek vzniká dnem zápisu do veřejného rejstříku
- stanovy mohou též založit pobočný spolek jako organizační jednotku spolku nebo určit, jakým způsobem se pobočný spolek zakládá a který orgán rozhoduje o jeho založení, zrušení nebo přeměně pobočného spolku; pobočný spolek má svou právní osobnost a zapisuje se také do veřejného rejstříku

### Orgány

- nejvyšší orgán – povinný orgán – libovolné pojmenování, pokud není klamavé, neurčí-li stanovy, je nejvyšším orgánem členská schůze, tj. všichni členové
- statutární orgán – povinný orgán – libovolné pojmenování, pokud není klamavé, stanovy

určí, zda jde o individuální nebo kolektivní statutární orgán – kolektivní se často nazývá výbor, individuální předseda, pokud není určeno jinak, volí a odvolává členy nejvyšší orgán

- kontrolní komise, dozorčí komise nebo další orgány určené ve stanovách – dobrovolně tvořené orgány

#### Základní zdroje financování

- členské příspěvky (určeno stanovami)
- přijaté dotace (financování z veřejných rozpočtů)
- přijaté dary (financování ze soukromých zdrojů)
- tržby za služby či zboží v rámci hlavní nebo hospodářské činnosti

#### Uživatelé účetní závěrky

- členové a poskytovatelé finančních zdrojů

#### Zaměření auditu – specifická rizika

- stanovení hladiny významnosti se v drtivé většině případů odvíjí od celkových výnosů, popř. nákladů, protože výsledek hospodaření není použitelnou veličinou a aktiva jsou příliš nízká a nereprezentují rozsah činnosti
- plnění podmínek poskytovatelů dotací, popř. jiných finančních zdrojů – neplnění přináší rizika sankcí, které mohou pro spolek být likvidační, a tedy ohrozit neomezené trvání
- správné vykázání prostředků z veřejných zdrojů (dotací) – nesprávné posouzení často představuje významné zkreslení výsledku hospodaření
- ověření rozdělení výnosů na hlavní a hospodářskou činnost a správné alokace nákladů k těmto výnosům – nesprávné rozdělení má vliv na výkaz zisku a ztráty, může mít též vliv na posouzení splnění definice veřejně prospěšného poplatníka (např. provádění a vykázání podnikatelské činnosti v činnosti hlavní) – riziko zkreslení výkazu zisku a ztráty, daňová rizika a v jejich důsledku možné ohrožení neomezeného trvání
- základní ověření rizika souvisejícího s DPH – sankce a doměřená daň ze strany správce daně mohou být značné a často představují přímé ohrožení neomezeného trvání účetní jednotky

#### Povinnost auditu

- povinnost ověření účetní závěrky se řídí pouze ZoÚ

#### Vedení účetnictví, účetní závěrka a výroční zpráva

- spolek vede účetnictví v souladu se ZoÚ; za podmínek stanovených v § 1f může spolek vést jednoduché účetnictví, tj. v případě, kdy
  - » není plátcem daně z přidané hodnoty,
  - » jeho celkové příjmy za účetní období nepřesáhnou 3 000 000 Kč
  - » hodnota jeho majetku nepřesáhne 3 000 000 Kč
- spolek, který vede jednoduché účetnictví, sestavuje k rozvahovému dni přehled o majetku a závazcích a přehled o příjmech a výdajích
- spolek, který vede účetnictví v plném nebo zjednodušeném rozsahu sestavuje účetní závěrku ve složení rozvaha, výkaz zisku a ztráty a příloha
- povinnost sestavení výroční zprávy se řídí pouze ZoÚ, tj. spolek sestavuje výroční zprávu povinně, pokud jeho účetní závěrka podléhá povinnosti auditu

#### Obecně prospěšné společnosti

##### Právní úprava a její specifika

- zákon č. 248/1995 Sb., o obecně prospěšných společnostech a o změně a doplnění některých zákonů – zákon byl zrušen k 1. 1. 2014, nicméně existující obecně prospěšné společnosti jsou povinny se zákonem nadále řídit
- zapsaná ve veřejném rejstříku vedeném příslušným soudem – <https://www.justice.cz/> – zákon č. 304/2013 Sb., o veřejných rejstřících právnických a fyzických osob a o evidenci svěřenských fondů, ve znění pozdějších předpisů – zejména ustanovení § 52 a násl., obecně prospěšná společnost je zapsána ve veřejném rejstříku vedeném soudem, a zveřejňuje dokumenty uložením do sbírky listin vedené příslušným soudem

##### Specifické rysy

- obecně prospěšná společnost poskytuje obecně prospěšné služby za předem stanovených a pro všechny uživatele stejných podmínek
- zisk nesmí být použit ve prospěch zakladatelů, členů orgánů nebo zaměstnanců, musí být použit na poskytování obecně prospěšných služeb
- v účetnictví je nutné evidovat zvláště obecně prospěšné služby, doplňkovou činnost a náklady a výnosy související se správou

- obecně prospěšná společnost se nesmí účastnit na podnikání jiných osob, což znamená, že nemůže držet podíl v obchodní korporaci
- obecně prospěšná společnost vyjma těch, které jsou vysokou školou nebo poskytovatelem zdravotních služeb, nemůže pro snížení své daňové povinnosti uplatnit daňovou ztrátu předchozích zdaňovacích období (§34 odst. 3 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů)
- pokud obecně prospěšná společnost poruší povinnosti týkající se poskytování služeb a nakládání se ziskem, provádění doplňkových činností včetně podmínky účasti v jiných osobách nebo povinnosti týkající se sestavení a zveřejnění výroční zprávy, pak pro rok, v němž k porušení došlo, pozbývá daňová zvýhodnění stanovená zákonem o daních z příjmů

#### Zřizovatel/zakladatel

- zakladateli obecně prospěšné společnosti mohou být fyzické i právnické osoby
- obecně prospěšná společnost se zakládá zakládací smlouvou v případě více zakladatelů nebo zakládací listinou v případě jediného zakladatele ve formě notářského zápisu, od 1. 1. 2014 již obecně prospěšnou společnost založit nelze

#### Orgány

- ředitel – statutární orgán – vždy fyzická osoba, nemůže být současně členem jiných orgánů, výkon funkce ve smluvním poměru
- správní rada – minimálně 3 členové, počet členů dělitelný třemi, pouze fyzické osoby, max. třetina v zaměstnaneckém poměru, tříleté funkční období, schvaluje rozpočet a řádnou nebo mimořádnou účetní závěrku
- dozorčí rada – kontrolní orgán, minimálně 3 členové, počet členů dělitelný třemi, pouze fyzické osoby, přezkoumává řádnou a mimořádnou účetní závěrku a výroční zprávu

#### Základní zdroje financování

- přijaté dotace
- přijaté dary
- příjmy z obecně prospěšných služeb
- příjmy z doplňkové činnosti (tržby za služby a zboží)

#### Uživatelé účetní závěrky

- zakladatelé
- poskytovatelé finančních zdrojů
- příjemci obecně prospěšných služeb

- správce daně
- veřejnost

#### Zaměření auditu – specifická rizika

- hladina významnosti se obvykle stanoví z celkových výnosů. Případná specifika jednotlivých obecně prospěšných společností je možné zohlednit při stanovení prováděcí hladiny významnosti
- zaměření se na specifické rysy obecně prospěšné společnosti, viz výše, představující zvýšené riziko sankcí s ohledem na neomezené trvání účetní jednotky
  - » vykazání obecně prospěšných služeb v hlavní činnosti a doplňkových služeb v hospodářské činnosti, oddělené vedení nákladů a výnosů souvisejících se správou a jejich rozdělení na hlavní a hospodářskou činnost pro účely sestavení výkazu zisku a ztráty
  - » použití zisku dle podmínek zákona
  - » žádná účast na podnikání jiných osob, tj. žádný podíl v obchodní korporaci
  - » sestavení výroční zprávy v požadované struktuře a její zveřejnění (ověřit předchozí účetní období)
- u bezúplatně nabytých příjmů ověření přiřazení nákladů k výnosům, které byly použity na úhradu nákladů, u úplatně nabytých příjmů ověření přiřazení nákladů k výnosům podle toho, jak konkrétní náklady přispěly k dosažení konkrétních výnosů
- správná klasifikace dotací (veřejné zdroje) a darů (soukromé zdroje)
- správné vykazání prostředků z veřejných zdrojů (dotací) – nesprávné posouzení často představuje významné zkreslení výsledku hospodaření i základu daně z příjmů (dotace jsou v případě obecně prospěšných společností předmětem daně)
- používání a vykazání fondů pokud jsou tvořeny – statuty fondů shrnující pravidla tvorby a čerpání fondů, inventarizace fondů a v případě peněžních fondů ověření krytí fondu finančními prostředky, popř. jiným majetkem (např. fond tvořený přijatými peněžními dary musí být k rozvahovému dni krytý penězi na bankovním účtu a v pokladně, popř. jinými likvidními aktivy, případný rozdíl je třeba vysvětlit)
- základní ověření rizika souvisejícího s DPH – sankce a doměřená daň ze strany správce daně mohou být značné a často představují přímé

ohrožení neomezeného trvání účetní jednotky

### **Povinnost auditu**

- kromě povinností stanovených ZoÚ platí pro obecně prospěšnou společnost povinnost ověření účetní závěrky auditorem v případě, že
  - » výše čistého obratu za dané období překročila 10 000 000 Kč, nebo
  - » je příjemcem dotací nebo jiných příjmů ze státního rozpočtu, rozpočtů územně samosprávných celků, státních fondů, jejichž celkový objem přesáhl v daném účetním období 1 000 000 Kč

### **Vedení účetnictví, účetní závěrka, výroční zpráva**

- obecně prospěšná společnost vede účetnictví v plném rozsahu, nebo pokud nemá povinnost ověření účetní závěrky auditorem, pak může vést ve zjednodušeném rozsahu
- vede odděleně náklady a výnosy spojené s obecně prospěšnými službami (hlavní činnost), náklady a výnosy spojené s doplňkovými činnostmi (hospodářská činnost) a ostatní náklady a výnosy spojené se správou obecně prospěšné společnosti
- obecně prospěšná společnost sestavuje výroční zprávu povinně vždy, a to nejpozději do 6 měsíců po ukončení účetního období, obsah výroční zprávy se řídí zákonem o obecně prospěšných společnostech a ZoÚ

## **Církev a náboženské společnosti**

### **Právní úprava a její specifika**

- zákon č. 3/2002 Sb., o církvích a náboženských společnostech (o svobodě náboženského vyznání a postavení církví a náboženských společností a o změně některých zákonů)
- zákon č. 428/2012 Sb., o majetkovém vyrovnání s církvemi a náboženskými společnostmi – úprava finančních náhrad, na které organizace mají nárok, a tedy je třeba je vykázat správně v účetnictví, náhrady jsou v souladu se zákonem ročně valorizovány
- církve a náboženské společnosti podléhají registraci v evidenci Ministerstva kultury [http://www3.mkcr.cz/cns\\_internet/](http://www3.mkcr.cz/cns_internet/)

### **Specifické rysy**

- návrh na registraci podává přípravný výbor složený z minimálně 3 členů
- registrované církve a náboženské společnosti mohou založit svaz církví a náboženských

společností, ten je třeba také registrovat v evidenci Ministerstva kultury

- registrovaná církev a náboženská společnost může Ministerstvo kultury žádat o povolení k výkonu zvláštních práv zahrnujících zejména vyučování náboženství na školách, zřizování církevních škol, konání obřadů s uzavíráním církevních sňatků, výkon duchovenské služby v ozbrojených silách ČR a dalších místech, zachování zpovědního tajemství, toto povolení může získat pouze v případě, že zveřejňovala každoročně po dobu 10 let výroční zprávy o činnosti
- registrovaná církev a náboženská společnost může k výkonu práva náboženské svobody založit svaz církví a náboženských společností
- registrovaná církev a náboženská společnost může založit evidovanou právnickou osobu, do svého zakládacího dokumentu je povinna, v případě záměru zakládat evidované právnické osoby, uvést výčet všech typů evidovaných právnických osob, které budou navrhovány k evidenci, způsob jejich zakládání a rušení, včetně případného uvedení právního nástupce při jejich zániku, označení jejich statutárních orgánů, způsob jejich ustavování a odvolávání, délku funkčního období členů statutárních orgánů

### **Zřizovatel/zakladatel**

- církev registruje přípravný výbor složený minimálně ze 3 zletilých fyzických osob, které jsou občany ČR nebo cizinci s trvalým pobytem v ČR, přípravný výbor současně doloží podpisy minimálně 300 osob, které se hlásí k této církvi a náboženské společnosti a jsou občany ČR nebo cizinci s trvalým pobytem v ČR
- pro registraci se předkládá základní dokument obsahující definici struktury, orgánů, vnitřních předpisů, ...
- svaz církví a náboženských společností se zakládá písemnou zakladatelskou smlouvou uzavřenou zakládajícími církvemi a náboženskými společnostmi, v níž se uvedou jejich názvy a sídla, základní informace o svazu jsou uvedeny ve stanovách svazu církví a náboženských společností
- evidovaná právnická osoba se zakládá podle základního dokumentu zakládající církve a náboženské společnosti, typicky jsou základní informace o evidované právnické osobě uvedeny ve stanovách, statutu nebo obdobném dokumentu



**Orgány**

- statutární orgán církve a náboženské společnosti je určen v základním dokumentu, stejně tak jako volba a odvolání členů, funkční období členů
- další orgány církve a náboženské společnosti může stanovit základní dokument včetně rozsahu oprávnění a způsobu jednání
- v případě svazu církví a náboženských společností je ve stanovách svazu určen statutární orgán svazu církví a náboženských společností a další orgány svazu, délku funkčního období členů jeho orgánů, způsob jejich ustavování a rozsah jejich oprávnění jednat jménem svazu
- v případě evidované právnické osoby uvádí registrovaná církev a náboženská společnost do návrhu na evidenci právnické osoby identifikační údaje statutárního orgánu a způsob jednání

**Základní zdroje financování**

- kostelní sbírky
- veřejné sbírky
- přijaté dary
- přijaté dotace
- dědictví
- příjmy ze služeb v hlavní činnosti
- příjmy z prodeje a pronájmu majetku
- tržby za prodej služeb nebo zboží v rámci podnikání a jiné výdělečné činnosti (hospodářská činnost)

**Uživatelé účetní závěrky**

- členové církví a náboženských společností
- poskytovatelé finančních zdrojů včetně bankovních institucí
- správce daně
- veřejnost

**Zaměření auditu – specifická rizika**

- stanovení hladiny významnosti velmi závisí na typu a způsobu provádění činností organizace – v případě evidovaných právnických osob bude postup často obdobný jako u obecně prospěšných společností nebo ústavů, u ostatních je častým znakem vysoká vykazovaná výše dlouhodobého majetku, a tedy výše celkových aktiv. S ohledem na nesrovnatelně nižší výše výnosů a nákladů se často volí spíše nižší procento než je obvyklé, pro audit může být též relevantní stanovení jiné úrovně významnosti

pro (některé) výnosy a náklady s ohledem na to, že nesprávnosti v hodnotě nižší než je hladina významnosti pro účetní závěrku jako celek by ovlivnily ekonomická rozhodnutí uživatelů přijatá na základě účetní závěrky

- ověření použití a vykázání sbírek a jiných bezúplatných příjmů
- ověření správné klasifikace výnosů (bezúplatné versus úplatné příjmy)
- ověření zaúčtování a vykázání nemovitostí včetně nastavení odpisových plánů odpovídajících životnosti, ověření účtování s ohledem na způsob pořízení (vlastní zdroje a jejich rozpuštění do výnosů)
- účtování a vykázání směny
- účtování a vykázání pohledávky z titulu majetkového vyrovnání

**Povinnost auditu**

- povinnost ověření účetní závěrky registrovaných církví a náboženských společností, evidovaných právnických osob podle zákona o církvích i svazů církví a náboženských společností se řídí pouze ZoÚ

**Vedení účetnictví, účetní závěrka a výroční zpráva**

- církev a náboženská společnost vede účetnictví v souladu se ZoÚ; za podmínek stanovených v § 1f může církev a náboženská společnost vést jednoduché účetnictví, tj. v případě, kdy
  - » není plátcem daně z přidané hodnoty,
  - » její celkové příjmy za účetní období nepřesáhnou 3 000 000 Kč
  - » hodnota jejího majetku nepřesáhne 3 000 000 Kč
- církev a náboženská společnost, která vede jednoduché účetnictví, sestavuje k rozvahovému dni přehled o majetku a závazcích a přehled o příjmech a výdajích
- církev a náboženská společnost, která vede účetnictví v plném nebo zjednodušeném rozsahu sestavuje účetní závěrku ve složení rozvaha, výkaz zisku a ztráty a příloha
- výroční zprávu sestavuje církev a náboženská společnost v následujících případech
  - » dle ZoÚ, tj. pokud účetní závěrka podléhá povinnosti auditu
  - » dle zákona č. 3/2002 Sb., o církvích a náboženských společnostech v případě, že se jedná o církev a náboženskou společnost s oprávněním k výkonu zvláštních práv

## Nadace

### Právní úprava a její specifika

- zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů (dále „NOZ“), a to zejména § 306 – § 393 upravující konkrétně nadace, a dále obecná právní úprava týkající se právnických osob uvedená v § 118 – § 209
- zapsaná ve veřejném rejstříku vedeném příslušným soudem – <https://www.justice.cz/> – zákon č. 304/2013 Sb., o veřejných rejstřících právnických a fyzických osob a o evidenci svěřenských fondů, ve znění pozdějších předpisů – zejména ustanovení § 31 – § 34, nadace je zapsána ve veřejném rejstříku vedeném soudem a zveřejňuje dokumenty uložením do sbírky listin vedené příslušným soudem

### Specifické rysy

- jsou právnickými osobami a jejich název musí obsahovat slovo „nadace“
- cílem není generování zisku, ale jsou založeny za účelem poskytování trvalých služeb společensky nebo hospodářsky užitečného účelu; jejich účel je veřejně prospěšný či dobročinný (případně smíšený)
- nesmějí být založeny za účelem podporování politických stran a hnutí, ani výlučně za účelem generování zisku
- nesmějí být neomezeně ručícím společníkem obchodní společnosti
- mohou podnikat, představuje-li podnikání pouze vedlejší činnost, která slouží k podpoře účelu nadace a takové podnikání není zakladatelem vyloučeno v nadační listině
- majetek tvoří nadační jistina (zejména vklady zakladatelů či dary) a ostatní majetek; nepeněžitě vklady musí splňovat předpoklad trvalého výnosu a nesmí sloužit jako jistota
- hodnota nadační jistiny nesmí být nižší než 500 000 Kč (minimální vkladová povinnost)

### Zřizovatel/zakladatel

- zakládají se nadační listinou (zakládací listina nebo pořízení pro případ smrti), jež musí mít formu veřejné listiny a obsahovat minimální náležitosti dle NOZ § 310 a § 311
- vznikají dnem zápisu do veřejného rejstříku
- návrh na zápis do veřejného rejstříku podává zakladatel (-é), není-li to možné, podá jej správní rada
- zakladatelem může být jedna i více osob

(fyzických či právnických), musí však vždy jednat jednomyslně

- statut nadace upravuje způsob jednání jednotlivých orgánů a podmínky pro poskytování nadačních příspěvků (případně i komu je lze poskytnout)
- zanikají buď zrušením bez likvidace (fúzí sloučením či změnou právní formy na nadační fond, či zrušením s likvidací (při dosažení účelu, plní-li zakázaný účel, viz § 377 NOZ)

### Orgány

- statutární orgán: správní rada (minimálně tříčlenná)
- kontrolní a revizní orgán: dozorčí rada (zřizuje se vždy, dosáhne-li nadační kapitál hodnoty minimálně 5 000 000 Kč), případně revizor, není-li dozorčí rada zřizována

### Základní zdroje financování

- výnosy z nadační jistiny
- vklady zakladatelů
- dary a veřejné sbírky
- příjmy z vedlejší činnosti
- dotace/příjmy z veřejných prostředků

### Uživatelé účetní závěrky

- dárci, poskytovatelé dotací, příjemci nadačních příspěvků
- zakladatel (-é)
- veřejnost

### Zaměření auditu – specifická rizika

- stanovení hladiny významnosti: typickým příkladem bude hodnota zdrojů vybraných za daný rok, případně vlastní jmění
- identifikace zakladatele (-ů)
- dodržování pravidel poskytování nadačních příspěvků příjemcům v souladu se statutem nadace a účelu nadace
- identifikace dárců/příjemců
- nesprávná evidence darů a ostatních příjmů, případně darů a příjmů z veřejných sbírek
- identifikace darů/příspěvků nad 10 000 Kč
- nesprávná evidence účelově–projektově vynaložených nákladů v případě přijatých účelových prostředků
- specifická rizika vztahující se k dotacím, jsou-li příjemcem dotací
- použití majetku přidruženého fondu v souladu s jeho účelem

- oddělená evidence nadačních příspěvků, nákladů na správu a ostatních činností (a případně majetku přidruženého fondu)
- splnění omezující podmínky pro poskytnutí nadačního příspěvku
- používání a vykazání fondů pokud jsou tvořeny – statuty fondů shrnující pravidla tvorby a čerpání fondů, inventarizace fondů a v případě peněžních fondů ověření krytí fondu finančními prostředky, popř. jiným majetkem (např. fond tvořený přijatými peněžními dary musí být k rozvahovému dni krytý penězi na bankovním účtu a v pokladně, popř. jinými likvidními aktivy, případný rozdíl je třeba vysvětlit)

#### Povinnost auditu

- povinnost nechat si účetní závěrku (řádnou i mimořádnou) ověřit auditorem, pokud:
  - » nadační kapitál či obrát za uplynulé účetní období dosáhl hodnoty alespoň 5 000 000 Kč
  - » při snížení či zvýšení nadačního kapitálu nebo přeměně
- v souladu s § 17 odst. 2 zákona č. 93/2009 Sb., o auditorech, ve znění pozdějších předpisů, určí auditora kontrolní orgán, tj. dozorčí rada, je-li zřízena, případně revizor

#### Vedení účetnictví, účetní závěrka, výroční zpráva

- účtují odděleně o nadačních příspěvcích, nákladech na správu a ostatních činnostech k naplnění účelu nadace
- účetní závěrku a výroční zprávu schvaluje správní rada a přezkoumává dozorčí rada/revizor
- nesmějí poskytnout nadační příspěvek, je-li výše vlastních zdrojů financování majetku na straně pasiv nižší (nebo byla-li by nižší v důsledku poskytnutí nadačních příspěvků) než je hodnota nadačního kapitálu upraveného v souladu s § 355 NOZ
- povinnost sestavit výroční zprávu do šesti měsíců od konce účetního období, která musí minimálně obsahovat:
- výroční zpráva se zveřejní do 30 dnů od jejího schválení správní radou (u dobročinných nadací postačí zpřístupnit výroční zprávu v sídle nadace)

## Nadační fondy

### Právní úprava a její specifika

- zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů (dále „NOZ“), a to zejména § 394 – § 401 upravující konkrétně nadační fondy, a dále obecná právní úprava týkající se právnických osob uvedená v § 118 – § 209
- zapsaný ve veřejném rejstříku vedeném příslušným soudem – <https://www.justice.cz/> – zákon č. 304/2013 Sb., o veřejných rejstřících právnických a fyzických osob a o evidenci svěřenských fondů, ve znění pozdějších předpisů – zejména ustanovení § 31–§ 34, nadační fond je zapsán ve veřejném rejstříku vedeném soudem a zveřejňuje dokumenty uložením do sbírky listin vedené příslušným soudem

### Specifické rysy

- jsou právnickými osobami a jejich název musí obsahovat slovo „nadační fond“
- cílem není generování zisku, ale jsou založeny za účelem poskytování služeb společensky nebo hospodářsky užitečného účelu
- majetek tvoří vklady zakladatelů a dary, jež nemusí splňovat předpoklad trvalého výnosu; majetek nelze zastavit, ani použít k zajištění dluhu, lze jej investovat do investice považované za obezřetnou
- nevytváří nadační jistinu ani nadační kapitál
- nemají vkladovou povinnost

### Zřizovatel/zakladatel

- zakládají se zakládací listinou nebo pořízením pro případ smrti, jež musí obsahovat minimální náležitosti dle NOZ § 396
- zakladatelem může být jedna i více osob (fyzických či právnických), musí však vždy jednat jednomyslně
- vznikají dnem zápisu do veřejného rejstříku
- zanikají buď zrušením bez likvidace (fúzí sloučením), či zrušením s likvidací (při dosažení účelu nebo nemohou-li nadále trvale plnit svůj účel)

### Orgány

- statutární orgán: správní rada (minimální počet členů není stanoven)
- nemají povinný kontrolní a revizní orgán

## Základní zdroje financování

- vklady zakladatelů
- dary a veřejné sbírky
- příjmy z vedlejší činnosti
- dotace/příjmy z veřejných prostředků

## Uživatelé účetní závěrky

- dárci, poskytovatelé dotací, příjemci dotací
- zakladatel (-é)
- veřejnost

## Zaměření auditu – specifická rizika

- stanovení hladiny významnosti: typickým příkladem bude hodnota zdrojů vybraných za daný rok
- identifikace zakladatele (-ů)
- dodržování pravidel poskytování nadačních příspěvků příjemcům v souladu s vnitřními předpisy nadačního fondu a účelu nadačního fondu
- identifikace dárců/příjemců
- nesprávná evidence darů a ostatních příjmů, případně darů a příjmů z veřejných sbírek
- nesprávná evidence účelově–projektově vynaložených nákladů v případě přijatých účelových prostředků
- specifická rizika vztahující se k dotacím, jsou-li příjemcem dotací
- používání a vykazování fondů pokud jsou tvořeny – statuty fondů shrnující pravidla tvorby a čerpání fondů, inventarizaci fondů a v případě peněžních fondů ověření krytí fondu finančními prostředky, popř. jiným majetkem (např. fond tvořený přijatými peněžními dary musí být k rozvahovému dni krytý penězi na bankovním účtu a v pokladně, popř. jinými likvidními aktivy, případný rozdíl je třeba vysvětlit)

## Povinnost auditu

- nemají povinnost auditu, nesplní-li limity pro povinný audit dle ZoÚ (§ 20)
- v souladu s § 17 odst. 4 zákona č. 93/2009 Sb., o auditorech, ve znění pozdějších předpisů, určí auditora osoba způsobem, který je nezávislý na členech řídicího orgánu

## Vedení účetnictví, výroční zpráva

- nemají povinnost sestavit výroční zprávu, s výjimkou povinnosti sestavit výroční zprávu v rámci povinného auditu při splnění obecných limitů dle ZoÚ (§ 20)

## Veřejné vysoké školy

### Právní úprava a její specifika

- zákon č. 111/1998 Sb. o vysokých školách a o změně a doplnění dalších zákonů, upravuje činnost vysokých škol, jako nejvyššího článku vzdělávací soustavy
- podléhají evidenci v Registru vysokých škol a uskutečňovaných studijních programů vedeném Ministerstvem školství, mládeže a tělovýchovy dle § 87 odst. 1 písm. j bod 2. zákona č. 111/1998 Sb., o vysokých školách a o změně a doplnění některých zákonů (zákon o vysokých školách), ve znění pozdějších předpisů – <https://regvssp.msmt.cz/registrvssp>

### Specifické rysy

vysoké školy se v České republice člení

- podle typu
  - univerzitní typ
  - neuniverzitní typ
- podle právní formy
  - veřejné vysoké školy – řeší § 5
  - státní vysoké školy – vojenská nebo policejní
  - soukromé vysoké školy – řeší § 39

Zahraniční vysoké školy – řeší § 93a–§ 93l

Pomůcka se bude nadále věnovat jen veřejným vysokým školám, jakožto specifickým nestátní nevýdělečné organizace.

### Zřizovatel/zakladatel

- veřejná vysoká škola se zřizuje a zrušuje zákonem – § 5

### Orgány

- upravuje § 7. Jedná se o:
  - » akademický senát
  - » rektor
  - » vědecká rada nebo umělecká rada nebo na neuniverzitní vysoké škole akademická rada
  - » rada pro vnitřní hodnocení, je-li zřízena
  - » disciplinární komise
- dalšími orgány veřejné vysoké školy jsou:
  - » správní rada
  - » kvestor

### Základní zdroje financování a uživatelé účetní závěrky

- veřejné vysoké školy jsou financovány z kapitoly 333 – Ministerstva školství a tělovýchovy.

- vysoká škola je nezisková organizace, což znamená, že nebyla primárně založena za účelem vytvářet zisk. Rozpočet musí být plánován jako vyrovnaný.
- základním zdrojem financování tzv. institucionální dotace, tj. dotace, která není vázaná na splnění konkrétních cílů, a příspěvky státu. Podstatným zdrojem příjmů je i doplňková činnost a výnosy majetku.

#### Zaměření auditu – specifická rizika

- při stanovení hladiny významnosti se obvykle vychází z celkových výnosů
- příspěvky a dotace Ministerstva školství ČR (pravidla pro stanovení příspěvku, pravidla pro stanovení dotace)
- účtování příspěvků a dotací
- tvorba a čerpání fondů
- dlouhodobý majetek (pořizování, evidence, vyřazování)

#### Povinnost auditu

- veřejná vysoká škola je povinna doložit ve své výroční zprávě výrok auditora, pokud byla účetní závěrka auditorem ověřena
- ověření účetní závěrky auditorem je sice na základě úpravy statusové předpisu dobrovolné, viz § 21, odst. 3 písm. b), ale veřejná vysoká škola podléhá povinnému auditu, pokud splní limity pro povinný audit dle ZoÚ (§ 20)
- veřejná vysoká škola účtuje v soustavě podvojného účetnictví, ve kterém je povinna oddělit náklady a výnosy spojené s doplňkovou činností od nákladů a výnosů spojených s činností hlavní. Vystupuje jako jedna účetní jednotka, i když je vnitřně dále členěna.

#### Vedení účetnictví, účetní závěrka a výroční zpráva

- přehled příjmů v členění podle jednotlivých příjmů
- přehled výdajů podle členění
- přehled o dodacích, darech
- vývoj a konečný stav fondů

Podle § 18 odst. 7 až 10 zákona č. 111/1998 Sb., ve znění zákona č. 342/2005 Sb., veřejná vysoká škola vytváří fond účelově určených prostředků mimo jiné i z účelově určených veřejných prostředků, včetně prostředků účelové a institucionální podpory výzkumu a vývoje, které nemohly být veřejnou vysokou školou použity v rozpočtovém roce, ve kterém jí byly poskytnuty. Účelově určené prostředky může veřejná

vysoká škola převést do fondu účelově určených prostředků do výše 5 % objemu účelově určených veřejných prostředků poskytnutých veřejné vysoké škole na jednotlivé projekty výzkumu a vývoje či výzkumné záměry v daném kalendářním roce. Převod účelově určených prostředků veřejná vysoká škola písemně oznámí jejich poskytovateli. Prostředky fondu účelově určených prostředků může veřejná vysoká škola použít pouze k účelu, ke kterému jí byly poskytnuty.

Výroční zpráva – upravena v § 21, odst. 2 a 3.

#### Školské právnické osoby

##### Právní úprava a její specifika

- zákon č. 561/2004 Sb., školský zákon – ustanovení § 124 a násl.
- podléhají evidenci v rejstříku vedeném Ministerstvem školství, mládeže a tělovýchovy – <https://rejstriky.msmt.cz/rejspo/>

##### Specifické rysy

- hlavní činností je poskytování vzdělávání a školských služeb v souladu se školským zákonem
- školská právnická osoba může vykonávat doplňkovou činnost (hospodářská činnost), která navazuje na činnost hlavní nebo slouží k účelnějšímu využití odbornosti zaměstnanců a majetku
- vzdělávání a školské služby podle školského zákona lze poskytovat i v jiném typu právnické osoby, školská právnická osoba je jednou z možností
- pro účely sloučení, splynutí a rozdělení školská právnická osoba přiměřeně aplikuje zákon o přeměnách
- školská právnická osoba nesmí zřizovat školské právnické osoby, obecně prospěšné společnosti a nadace, stejně tak nesmí zakládat obchodní korporace nebo se účastnit jejich podnikání

##### Zřizovatel/zakladatel

- zřizovatelem školské právnické osoby může být
  - » ministerstvo, kraj, obec nebo svazek obcí nebo
  - » jiná právnická nebo fyzická osoba
- zřizuje se zřizovací listinou v případě jednoho zřizovatele nebo zřizovatelskou smlouvou v případě více zřizovatelů
- zapisuje se do rejstříku školských právnických osob vedeného Ministerstvem školství, mládeže a tělovýchovy

## Orgány

- ředitel – statutární orgán
  - » ředitele jmenuje a odvolává zřizovatel a stanovuje jeho plat nebo mzdu, pouze v případě, že zřizovatel, který je jinou právnickou nebo fyzickou osobou deleguje ve zřizovací listině tuto pravomoc na radu, tak jmenuje a odvolává ředitele rada
  - » v případě zřizovatele, který je jinou právnickou nebo fyzickou osobou, ředitel předkládá radě návrh rozpočtu, střednědobého výhledu, návrh účetní závěrky, návrh vnitřního mzdového předpisu, návrh organizačního řádu, návrh změn zřizovací listiny
- rada – je orgánem školské právnické osoby pouze v případě, že školskou právnickou osobu zřizuje jiná právnická nebo fyzická osoba, rada dbá na zachování účelu a řádné hospodaření
  - » má 3 až 15 členů, počet stanoví zřizovací listina, členy jmenuje a odvolává zřizovatel, pokud nestanovil ve zřizovacím dokumentu jinak, funkční období člena rady je 5 let
  - » rada zasedá minimálně dvakrát ročně
  - » rada schvaluje roční účetní závěrku

## Základní zdroje financování

- dotace ze státního rozpočtu, z rozpočtů územně samosprávných celků nebo jiné dotace
- příjmy od zřizovatele
- vlastní příjmy z hlavní nebo doplňkové činnosti (zejména vzdělávací, školské nebo jiné služby)
- dary

## Uživatelé účetní závěrky

- zřizovatel
- poskytovatelé finančních zdrojů
- příjemci vzdělávacích a školských služeb
- správce daně
- veřejnost

## Zaměření auditu – specifická rizika

- při stanovení hladiny významnosti se obvykle vychází z celkových výnosů
- plnění podmínek zákona, zejména v případě školských právnických osob zřizovaných ministerstvem, krajem, obcí nebo svazkem obcí zákon stanovuje více povinností týkající se často hospodaření organizace
- oblast fondů – školská právnická osoba vždy

vytváří rezervní fond a fond investic, může tvořit i jiné fondy – je třeba ověřit vnitřní pravidla pro tvorbu a čerpání fondů a související účetní postupy

- oddělení účtování o hlavních a doplňkových činnostech, správná alokace nákladů, účtování o dotacích a jejich správné vykázání k rozvahovému dni (nulový dopad na výsledek hospodaření, účtování o závazku či pohledávce, popř. dohadné položce)

## Povinnost auditu

- povinnost ověření účetní závěrky se řídí pouze ZoÚ.

## Vedení účetnictví, účetní závěrka, výroční zpráva

- školská právnická osoba vede účetnictví v souladu se ZoÚ, a to vždy v plném rozsahu
- školská právnická osoba sestavuje účetní závěrku ve složení rozvaha, výkaz zisku a ztráty a příloha
- povinnost sestavení výroční zprávy se řídí pouze zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví, tj. školská právnická osoba sestavuje výroční zprávu povinně

## Ústav

### Právní úprava a její specifika

- zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů – ustanovení § 402–418
- zapsaný ve veřejném rejstříku vedeném příslušným soudem – <https://www.justice.cz/> – zákon č. 304/2013 Sb., o veřejných rejstřících právnických a fyzických osob a o evidenci svěrenských fondů, ve znění pozdějších předpisů – zejména ustanovení § 35 a násl., ústav je zapsán ve veřejném rejstříku vedeném soudem a zveřejňuje dokumenty uložením do sbírky listin vedené příslušným soudem

### Specifické rysy

- obdobná právní úprava jako u obecně prospěšné společnosti,
- zakládá se za účelem provozování činnosti užitečné společensky nebo hospodářsky s využitím své osobní a majetkové složky
- může provozovat obchodní závod nebo jinou vedlejší činnost
- zisk může být použit jen k podpoře činnosti, pro niž byl založen, a k úhradě nákladů na vlastní správu

**Zřizovatel/zakladatel**

- ústav se zakládá zakládací listinou nebo pořízením pro případ smrti
- zakladateli mohou být fyzické i právnické osoby
- pokud určí zakladatelské právní jednání nebo je to účelné, správní rada vydá statut, který upravuje vnitřní organizaci ústavu a podrobnosti o jeho činnosti

**Orgány**

- ředitel – statutární orgán, nemůže být členem správní rady ani kontrolního orgánu, pokud není určena zakládací listinou odměna za výkon funkce, náleží řediteli odměna obvyklá
- správní rada
  - » pokud neurčí zakladatelské právní jednání, pak členy volí a odvolává zakladatel, pokud to není možné, pak dozorčí rada, jinak správní rada volí své členy sama,
  - » funkční období je tříleté pokud nestanoví zakladatelské právní jednání jinak,
  - » správní rada schvaluje rozpočet, řádnou a mimořádnou účetní závěrku a výroční zprávu
- kontrolní orgán – s ohledem na ustanovení o obdobné aplikaci právní úpravy nadací u ústavů se má za to, že ústav zřizuje jako kontrolní orgán revizora nebo dozorčí radu, členství je neslučitelné s členstvím ve správní radě
- pokud neurčí zakládací listina odměnu za výkon funkce členů správní rady nebo kontrolního orgánu, má se za to, že tyto funkce jsou čestné

**Základní zdroje financování**

- přijaté dotace
- přijaté dary
- příjmy ze služeb v rámci společensky či hospodářsky užitečných činností
- příjmy z vedlejší činnosti (tržby za služby a zboží)

**Uživatelé účetní závěrky**

- zakladatelé
- poskytovatelé finančních zdrojů
- příjemci služeb v rámci společensky či hospodářsky užitečných činností
- správce daně
- veřejnost

**Zaměření auditu – specifická rizika**

- hladina významnosti se obvykle stanoví z celkových výnosů
- ověření správného členění činností na hlavní a hospodářskou
- u bezúplatně nabytých příjmů ověření přiřazení nákladů k výnosům, které byly použity na úhradu nákladů, u úplatně nabytých příjmů ověření přiřazení nákladů k výnosům podle toho, jak konkrétní náklady přispěly k dosažení konkrétních výnosů
- správná klasifikace dotací (veřejné zdroje) a darů (soukromé zdroje)
- správné vykázání prostředků z veřejných zdrojů (dotací) – nesprávné posouzení často představuje významné zkreslení výsledku hospodaření i základu daně z příjmů (dotace jsou v případě ústavů předmětem daně)
- používání a vykázání fondů pokud jsou tvořeny – statuty fondů shrnující pravidla tvorby a čerpání fondů, inventarizace fondů a v případě peněžních fondů ověření krytí fondu finančními prostředky, popř. jiným majetkem (např. fond tvořený přijatými peněžními dary musí být k rozvahovému dni krytý penězi na bankovním účtu a v pokladně, popř. jinými likvidními aktivy, případný rozdíl je třeba vysvětlit)
- základní ověření rizika souvisejícího s DPH – sankce a doměřená daň ze strany správce daně mohou být značné a často představují přímé ohrožení neomezeného trvání účetní jednotky

**Povinnost auditu**

- kromě povinností stanovených ZoÚ platí pro ústav povinnost ověření účetní závěrky auditorem v případě, že tak určí zakladatelské právní jednání nebo pokud výše čistého obrátu za dané období překročila 10 000 000 Kč

**Vedení účetnictví, účetní závěrka, výroční zpráva**

- ústav vede účetnictví v plném rozsahu, nebo pokud nemá povinnost ověření účetní závěrky auditorem, pak může vést ve zjednodušeném rozsahu
- ústav účtuje odděleně o nákladech a výnosech spojených s hlavním předmětem činnosti, s provozem obchodního závodu nebo jinou vedlejší činností a se správou ústavu
- ústav sestavuje výroční zprávu povinně vždy, současně nejpozději do 6 měsíců po ukončení účetního období je povinen výroční zprávu zveřejnit uložením do sbírky listin, obsah

výroční zprávy se řídí občanským zákoníkem a ZoÚ

ústřední orgán státní správy (v těchto případech jde řádově o jednotky organizací)

## Veřejné výzkumné instituce

### Právní úprava a její specifika

- » zákon č. 341/2005 Sb., o veřejně výzkumných institucích
- » zapisují se do rejstříku vedeného Ministerstvem školství, mládeže a tělovýchovy, v rejstříku je vedena též sbírka listin – <http://rvvi.msmt.cz>

### Specifické rysy

- » hlavním předmětem činnosti je výzkum, včetně zajišťování infrastruktury výzkumu, vymezený zákonem č. 130/2002 Sb., o podpoře výzkumu, vývoje a inovací
- » název musí obsahovat označení „veřejná výzkumná instituce“ nebo zkratku „v.v.i.“
  - » veřejná výzkumná instituce zřizuje povinně fondy:
    - » rezervní fond
    - » fond reprodukce majetku
    - » fond účelově určených prostředků
    - » fond sociální
- » veřejná výzkumná instituce rozlišuje 3 druhy činností – hlavní, další a jinou
  - » další činností je činnost prováděná na základě požadavků příslušných organizačních složek státu nebo územních samosprávných celků ve veřejném zájmu a podporovaná z veřejných prostředků
  - » jinou činností je činnost hospodářská prováděná za účelem dosažení zisku (podnikání)
- » veřejná výzkumná instituce sestavuje povinně vyrovnaný rozpočet a střednědobý výhled rozpočtu na nejméně 2 další následující roky
- » veřejná výzkumná instituce tvoří povinně vnitřní předpisy, zejména volební řád instituce, jednací řád rady instituce, organizační řád, vnitřní mzdový předpis, pravidla pro hospodaření s fondy, jednací řád dozorčí rady

### Zřizovatel/zakladatel

- » zřizovatelem je Česká republika (většina veřejně výzkumných organizací) nebo územně samosprávný celek (minimum organizací)
- » pokud je zřizovatelem Česká republika, pak funkci zřizovatele plní zejména Akademie věd České republiky (zřizovatel většiny v.v.i. – řádově jde o desítky organizací), ministerstvo nebo jiný

### Orgány

- » ředitel – statutární orgán
  - » jmenuje ho zřizovatel na základě návrhu rady instituce
  - » funkční období je 5 let, max. 2 funkční období po sobě
  - » rozhoduje ve všech věcech, které nejsou zákonem svěřeny do působnosti jiných orgánů nebo zřizovatele
  - » mj. zabezpečuje řádné vedení účetnictví
- » rada instituce
  - » minimálně 5 a maximálně 15 členů – předseda, místopředseda a další členové – rada se skládá ze zaměstnanců (odborných pracovníků), externích odborných pracovníků a uživatelů výsledků výzkumu – podrobnosti upravuje volební řád
  - » mj. rada schvaluje rozpočet, jeho změny a střednědobý výhled, schvaluje vnitřní předpisy, schvaluje výroční zprávu a účetní závěrku, rozhoduje o rozdělení zisku nebo úhradě ztráty
- » dozorčí rada
  - » minimálně 5 a maximálně 7 členů – podrobnosti stanoví jednací řád dozorčí rady
  - » vykonává dohled nad činností a hospodařením a nad nakládáním s majetkem veřejné výzkumné instituce
  - » vydává písemný souhlas k některým právním úkonům, např.
    - » nabytí nebo zcizení nemovitého majetku nebo movitého majetku na limit stanovený zákonem
    - » založení jiné právnické osoby nebo nabytí účasti
    - » vložení majetku do jiné právnické osoby
    - » zřízení zástavního nebo jiného věcného práva k majetku
    - » sjednání nebo změna nájemní nebo obdobné smlouvy nad limit stanovený zákonem

### Základní zdroje financování

- » veřejná podpora výzkumu v souladu se zákonem č. 130/2002 Sb., o podpoře výzkumu, vývoje a inovací



- dotace na další činnost z veřejných prostředků
- přijaté dary a dědictví
- výnosy z vlastní činnosti

#### **Uživatelé účetní závěrky**

- zřizovatel – v konečném důsledku vždy stát
- poskytovatelé finančních zdrojů
- uživatelé výsledků výzkumu

#### **Zaměření auditu**

- hladina významnosti se typicky stanoví z celkových aktiv nebo celkových výnosů
- u veřejných výzkumných institucí je obecně rizikem dodržování právních předpisů (základního zákona) – z nedodržení předpisů mohou plynout sankce, ohrožení neomezeného trvání... – jedná se zejména o dodržení pravidel pro provádění činnosti hlavní, další a jiné, sestavování rozpočtu, schvalování a dodržování vnitřních předpisů, tvorba a čerpání fondů v souladu s vnitřním předpisem nebo dodržení pravidel pro nakládání s majetkem
- rizikovou oblastí je ve většině případů dlouhodobý majetek, u kterého je třeba ověřovat dodržení podmínek pro nakládání s majetkem, správnost zařazení, vyřazení i odepisování v souladu s životností majetku

#### **Povinnost auditu**

- ověření účetní závěrky je povinné ze zákona vždy

#### **Vedení účetnictví, účetní závěrka a výroční zpráva**

- veřejná výzkumná instituce vede účetnictví v plném rozsahu
- veřejná výzkumná instituce vede v účetnictví odděleně evidenci o způsobilých nákladech projektů výzkumu, vývoje a inovací a v rámci této evidence sleduje náklady hrazené z institucionální podpory nebo účelové podpory výzkumu, vývoje a inovací
- veřejná výzkumná instituce účtuje odděleně o činnosti další a jiné
- veřejná výzkumná instituce sestavuje povinně výroční zprávu, kterou po schválení radou instituce zveřejňuje ve sbírce listin, a to nejpozději do 6 měsíců od rozvahového dne

#### **ZÁVĚR**

Tato metodická pomůcka poskytuje přehled charakteristik vybraných nestátních nevýdělečných organizací, včetně specifik vedení účetnictví a auditorských rizik typických pro danou nestátní nevýdělečnou organizaci, nejedná se však o úplný a konečný výčet. Při provádění povinného auditu účetních závěrek u těchto účetních jednotek je důležité, aby auditor respektoval konkrétní specifika jednotlivých nestátních nevýdělečných organizací.

Je povinností auditora, aby disponoval dostatečnou znalostí problematiky aktuálních předpisů v oblasti nestátních nevýdělečných organizací. Komora auditorů ČR žádným způsobem neodpovídá za jakoukoli škodu, která by vznikla v souvislosti s využíváním tohoto materiálu.

Příloha č. 1: Přehled právních předpisů a vybraných ustanovení upravujících nestátní nevýdělečné organizace

Typ NNO	Zvláštní zákon	Nejvyšší orgán	Statutární orgán	Povinnost auditu
Politická strana a politické hnutí	424/1991 Sb.	Určen stanovami § 6 odst. 2 písm. b)	§ 6 odst. 2 písm. b) bod 6 a 7 určen stanovami.	vždy § 17 odst. 9
Spolek (a přiměřeně také odborová organizace a organizace zaměstnavatelů)	89/2012 Sb.	Určen stanovami, pokud neurčí, je nejvyšším orgánem členská schůze. § 247 odst. 1 - 3	§ 243 určen stanovami	pouze dle velikosti podle ZoU
Církev a náboženská společnost	3/2002 Sb.	Může být určen základním dokumentem. § 10 odst. 3 písm. d) a f)	§ 10 odst. 2 písm. e) součástí žádosti o registraci, § 10 odst. 3 písm. d) určen základním dokumentem	ne, postup pouze podle ZoU
Obecně prospěšná společnost	248/1995 Sb. zrušeno NOZ, ale existující se jím mohou řídit i nadále (nemusí provést opt-in)	Není určen. § 4 odst. 2 písm. f) - h)	§ 9a odst. 1 ředitel	ano, pokud dotace za období nad 1 mil Kč nebo obrat nad 10 mil. Kč
Zájmové sdružení právnických osob	40/1964 Sb. zrušeno NOZ, ale existující se jím mohou řídit i nadále (nemusí provést opt-in)	Může být určen stanovami. § 20h odst. 1	§ 20 g, § 20h odst. 1 určen zakladatelským aktem a stanovami	ne, postup pouze podle ZoU
Nadace	89/2012 Sb.	Není určen § 310	§ 362 správní rada	ano, pokud kapitál nebo obrat přesahuje 5 mil. Kč, nebo při přeměně nebo změnách nadačního kapitálu § 341 odst. 1 a 2
Nadační fond	89/2012 Sb.	Není určen § 396 odst. 1	§ 362 správní rada <i>Pozn.: Domníváme se, že toto ustanovení platí i na nadační fond, avšak přímá právní úprava zde není.</i>	ne, postup pouze podle ZoU
Verejná vysoká škola	111/1998 Sb.	Není určen § 7 odst. 1 a 2	§ 10 odst. 1 V případech, kdy zvláštní předpis předpokládá působnost statutárního orgánu, plní ji rektor.	ne, postup pouze podle ZoU
Ústav	89/2012 Sb.	Není určen § 405	§ 408 odst. 1 ředitel	ano, pokud obrat nad 10 mil Kč, nebo pokud určeno zakl. dokumentem nebo statutem § 415 odst. 2
Společenství vlastníků jednotek	89/2012 Sb.	Shromáždění § 1205 odst. 1	§ 1205 odst. 1 výbor (ledaže stanovы určí, že je to předseda společenství vlastníků)	ne, postup pouze podle ZoU
Školská právnická osoba	561/2004 Sb.	Není určen § 125 odst. 3	§ 131 odst. 1 ředitel	ne, postup pouze podle ZoU
Verejná výzkumná instituce	341/2005 Sb.	Není určen § 16 odst. 1	§ 17 odst. 1 písm. a) ředitel	vždy § 29 odst. 4

Určení auditora	Povinnost sestavit výroční zprávu	Výroční zpráva – specifický obsah nad rámec ZoÚ	Povinnost zveřejnit účetní závěrku a výroční zprávu
§ 17 odst. 9 Auditora určí statutární orgán strany nebo hnutí; téhož auditora lze určit opakovaně nejvýše 5 po sobě následujících kalendářních let.	vždy, tzv. výroční finanční zpráva do 1. 4. násl. období § 19h	§ 19h	§ 19h odst. 1 + § 19f
§ 17 odst. 1 ZoA Nejvyšší orgán	dle ZoU, tj. pokud je povinný audit	ne	§ 21a odst. 2, odst. 4 ZoU (do 1 měsíce od schválení, nejpozději do 12 měsíců)
§ 17 odst. 1 ZoA Nejvyšší orgán, pokud byl určen. <i>Nebyl-li určen nejvyšší orgán:</i> § 17 odst. 2 ZoA Kontrolní orgán, pokud byl určen (nejsou-li členové kontrolního orgánu členy řídicího orgánu). <i>Nebyl-li určen nejvyšší ani kontrolní orgán (nebo jsou-li členové kontrolního orgánu členy řídicího orgánu):</i> § 17 odst. 4 ZoA Způsobem, který je nezávislý na členech řídicího orgánu – nelze specifikovat, nutno vyhodnotit pro konkrétní církev.	dle ZoU, tj. pokud je povinný audit Registrovaná církev a náboženská společnost s oprávněním k výkonu zvláštních práv dle § 7 odst. 1 sestavuje výroční zprávu o činnosti (§ 11 odst. 1 b)), výroční zprávu o výkonu práv (§ 7 odst. 3)	Registrované církve a náboženské společnosti s oprávněním k výkonu zvláštních práv dle § 7 odst. 1 uvádí informace o výkonu těchto práv (§ 7 odst. 3)	§ 18 odst. 2, výroční zprávy a účetní závěrky zasílají povinně do sbírky listin vedené ministerstvem registrované církve a náboženské společnosti, pro evidované právnické osoby a svazy církví a náboženských společností tato povinnost není stanovena
§ 17 odst. 2 ZoA Dozorčí rada	vždy § 20 ověřena, pokud musí být ÚZ ověřena auditorem	§ 21	§ 20 v termínu stanoveném správní radou, nejpozději do 6 měsíců plus § 21a odst. 2, odst. 4 ZoU (do 1 měsíce od schválení, nejpozději do 12 měsíců)
§ 17 odst. 1 ZoA Nejvyšší orgán, pokud byl určen. <i>Nebyl-li určen nejvyšší orgán:</i> § 17 odst. 2 ZoA Kontrolní orgán, pokud byl určen (nejsou-li členové kontrolního orgánu členy řídicího orgánu). <i>Nebyl-li určen nejvyšší ani kontrolní orgán (nebo jsou-li členové kontrolního orgánu členy řídicího orgánu):</i> § 17 odst. 4 ZoA Způsobem, který je nezávislý na členech řídicího orgánu – nelze specifikovat, nutno vyhodnotit pro konkrétní zájmové sdružení PO	dle ZoU, tj. pokud je povinný audit	ne	§ 21a odst. 2, odst. 4 ZoU (do 1 měsíce od schválení, nejpozději do 12 měsíců od rozvahového dne)
§ 17 odst. 2 ZoA Dozorčí rada (příp. revizor)	vždy § 358	§ 358	§ 360 do 30 dnů od schválení správní radou, nejpozději však do 12 měsíců
§ 17 odst. 2 ZoA Dozorčí rada (příp. revizor)	dle ZoU, tj. pokud je povinný audit	ne	§ 21a odst. 2, odst. 4 ZoU (do 1 měsíce od schválení, nejpozději do 12 měsíců))
§ 17 odst. 4 ZoA Způsobem, který je nezávislý na členech řídicího orgánu - vhodnou možností může být např. akademický senát	vždy § 21 odst. 1 - výroční zpráva o činnosti a výroční zpráva o hospodaření	§ 21 odst. 2 a 3	§ 21 v termínu a formě stanovené opatřením
§ 17 odst. 2 ZoA Dozorčí rada (příp. revizor) <i>Nebyl-li určen kontrolní orgán (nebo jsou-li členové kontrolního orgánu členy řídicího orgánu):</i> § 17 odst. 4 ZoA Způsobem, který je nezávislý na členech řídicího orgánu - např. správní rada, zakladatel (pokud však splňují tuto podmínku nezávislosti), příp. jinak - nutno vyhodnotit pro konkrétní ústav.	vždy § 416	§ 416 odst. 1	§ 416 odst. 2 do 6 měsíců plus § 21a odst. 2, odst. 4 ZoU (do 1 měsíce od schválení, nejpozději do 12 měsíců)
§ 17 odst. 1 ZoA Shromáždění	dle ZoU, tj. pokud je povinný audit	ne	§ 21a odst. 2, odst. 4 ZoU (do 1 měsíce od schválení, nejpozději do 12 měsíců)
§ 17 odst. 4 ZoA Způsobem, který je nezávislý na členech řídicího orgánu - v případě soukromých školských právnických osob může být vhodným orgánem pro jmenování auditora rada.	dle ZoU, tj. pokud je povinný audit	ne	není upraveno
§ 17 odst. 2 ZoA Dozorčí rada	vždy § 30	§ 30 odst. 4	§ 30 odst. 1 do 30. 6. (s výjimkou prvního roku po vzniku VVI, kdy tato lhůta může být až 1 rok, viz. § 30 odst. 2)

## STANOVISKO KOMORY AUDITORŮ ČESKÉ REPUBLIKY K TÉMATU VĚRNÝ A POCTIVÝ OBRAZ

### Věrný a poctivý obraz u účetních jednotek účtujících podle vyhlášky č. 504/2002 Sb.

Upozorňujeme, že stanovisko Komory auditorů ČR je založeno na současném znění právních předpisů a jejich převažujících interpretacích, které se mohou v budoucnosti změnit. Doporučujeme proto ověřit si závěry uvedené v tomto stanovisku, pokud bude existovat časová prodleva mezi poskytnutím stanoviska a jeho praktickým využitím. Komora auditorů ČR nemůže vydávat závazná stanoviska a nemůže nahrazovat funkci regulátora účetnictví a auditu. Závazná stanoviska může vydávat pouze soud. Komora auditorů ČR tedy žádným způsobem neodpovídá za jakoukoli škodu, která by vznikla třetím osobám v souvislosti s využitím prezentovaného názoru.

Při zpracování stanoviska vychází pouze z informací, které jí byly poskytnuty.

Stanovisko bylo projednáno ve Výboru pro metodiku auditu a Výboru pro účetní výkaznictví Komory auditorů ČR.

#### Dotaz

Vyhláška č. 504/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, u kterých hlavním předmětem činnosti není podnikání, pokud účtují v soustavě podvojného účetnictví, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „vyhláška“), předepisuje těmto účetním jednotkám některé účetní a vykazovací metody, které nejsou v souladu se zásadou věrného a poctivého obrazu podle § 7 odst. 2 zákona 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZoÚ“). Tyto účetní jednotky například vytvářejí rezervy a opravné položky pouze podle zákona o rezervách (tj. vykazují jen zákonné opravné položky a rezervy), nesestavují přehled o peněžních tocích (a to ani v případě, že se jedná o střední či velkou účetní jednotku), ve výkazech výsledovky neuvádějí obraty za minulé účetní období apod.

Účetní jednotky na tuto situaci reagují dvojným způsobem:

1. Účetní jednotka zveřejní v příloze účetní závěrky doplňující informace (například výše opravných položek k pohledávkám či výše rezerv, které by účetní jednotka zaúčtovala a vykázala ve výkazech, pokud by tento postup byl možný).

2. Účetní jednotka postupuje podle § 7 odst. 2 ZoÚ a odchýlí se od předepsaných účetních metod tak, aby účetní závěrka podávala věrný a poctivý obraz. V těchto případech účetní jednotka účtuje a vykazuje skutečnou výši opravných položek a rezerv (tj. i nedaňových) a v příloze účetní závěrky na odchýlení upozorní.

Auditor na tuto situaci reaguje jedním z následujících způsobů:

1. V případě, že účetní jednotka pouze zveřejní doplňující informace v příloze účetní závěrky, auditor vydá zprávu s výrokem bez výhrad (tj. použijí formulaci, že účetní závěrka podává věrný a poctivý obraz). V případě, že možný vliv této informace je zásadní, ve zdůraznění skutečnosti upozorní, že účetní jednotka některé z obecně platných účetních metod nemůže použít a že příslušné informace jsou uvedeny v příloze účetní závěrky (například výše opravných položek k pohledávkám či výše rezerv, které by účetní jednotka zaúčtovala a vykázala ve výkazech, pokud by tento postup byl možný).
2. V případě, že účetní jednotka postupuje podle § 7 odst. 2 ZoÚ, vydává zprávu s výrokem bez výhrad bez zdůraznění skutečnosti.
3. V případě, že účetní jednotka postupuje podle § 7 odst. 2 ZoÚ, vydává zprávu s výrokem bez výhrad a ve zdůraznění skutečnosti upozorní na odchýlení od požadavků vyhlášky.

Rádi bychom znali názor KA ČR, který způsob je správný, resp. zda lze v případě pod bodem 1. formulovat zprávu auditora tak, že účetní závěrka podává věrný a poctivý obraz (se zdůrazněním skutečnosti a s uvedením nezbytných informací v příloze), nebo zda je třeba v tomto případě výrok ve zprávě auditora formulovat tak, že účetní závěrka byla sestavena v souladu s rámcem dodržení požadavků – viz např. ISA 700.19 a ISA 700.26.

Pozn.: Obdobná situace by mohla nastat i při auditu účetních závěrek subjektů, které účtují a vykazují podle vyhlášky č. 410/2009 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro některé vybrané účetní jednotky, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „vyhláška 410/2009 Sb.“), neboť v poslední době se provádí i ověření účetních závěrek (tj. nikoli jen přezkoumání hospodaření) obcí, příspěvkových organizací, dokonce i organizační složky státu.

## Stanovisko KA ČR

### 1. Účetní jednotky, jejichž hlavním předmětem činnosti není podnikání

Dotaz je nutno analyzovat ze dvou různých pohledů:

- i) předmětem není podnikání (dále „nepodnikající účetní jednotka“), dává věrný a poctivý obraz dle české účetní legislativy.
- ii) Zda auditor může vyjádřit ve výroku dle Mezinárodních standardů pro audit (dále jen „ISA“), že účetní závěrka podává věrný a poctivý obraz tj. zda je česká účetní legislativa pro nepodnikající účetní jednotky účetním rámcem věrného zobrazení.

#### i) Pohled české účetní legislativy

ZoÚ definuje v ustanovení § 7 odst. 2 věrné a poctivé zobrazení. Zobrazení je věrné, jestliže obsah položek účetní závěrky odpovídá skutečnému stavu, který je přitom zobrazen v souladu s účetními metodami, jejichž použití je účetní jednotce uloženo ZoÚ. Zobrazení je poctivé, jestliže jsou použity účetní metody způsobem, který vede k dosažení věrného zobrazení. Pokud prováděcí předpisy stanovují účetní metody, jejichž použití by ve výjimečných případech bylo neslučitelné s tím, aby účetní závěrka podávala věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace, musí se účetní jednotky od těchto metod odchýlit.

K tomuto ustanovení je ale třeba přihlížet v kontextu ustanovení § 36 odst. 1 ZoÚ, které říká, že použití českých účetních standardů (dále jen „standarty“) se považuje za naplnění účetních metod podle tohoto zákona a věrného a poctivého obrazu předmětu účetnictví. Účetní jednotky s výjimkou vybraných účetních jednotek se mohou za účelem zajištění věrného a poctivého obrazu předmětu účetnictví od standardů odchýlit, pokud danou skutečnost popíší v příloze.

ZoÚ tedy dává přednost zachycení položek v účetní závěrce pomocí metod uvedených v ZoÚ před skutečností, neboť výjimka umožňující reálné zachycení skutečnosti je aplikovatelná jen na účetní metody vymezené v prováděcích právních předpisech (tj. vyhláškách). Zároveň ale jednoznačně ujišťuje, že použití standardů vede k věrnému a poctivému zobrazení.

ZoÚ mluví vždy o účetní závěrce jako celku, tj. jak o výkazech, tak i o příloze, která je její nedílnou součástí. Věrné zobrazení se tedy vztahuje k obsahu položek účetní závěrky, což je nezbytné chápat jako souhrn informací z výkazů (hodnota ve výkazech) a doplňující informace obsažené v příloze účetní závěrky.

ZoÚ v ustanovení § 25 odst. 3 požaduje při ocenění na konci rozvahového dne zahrnout jen zisky, které byly k rozvahovému dni dosaženy, a zohlednit všechna předvídatelná rizika a možné ztráty, které se týkají majetku a závazků, jakož i všechna snížení hodnoty. Dále se v ustanovení § 26 odst. 3 ZoÚ specifikuje, že tato požadovaná úprava ocenění je prováděná pomocí rezerv, opravných položek a odpisů. Ale hned v následujícím ustanovení § 26 odst. 4 ZoÚ je řečeno, že ustanovení předchozího odstavce platí pouze pro účetní jednotky založené za účelem podnikání, zatímco ostatní uplatňují toto ustanovení v souladu s účetními metodami. Dle ustanovení § 4 odst. 8 písm. g) ZoÚ jsou účetní metody pro oceňování (opravné položky, odpisy a tvorbu rezerv) upraveny prováděcími předpisy (vyhláškou).

Vyhláška v ustanovení § 37 odst. 1 a § 40 odst. 1 omezuje aplikaci ustanovení § 26 odst. 3 ZoÚ pouze na opravné položky a rezervy stanovené dle zákona č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, a jen na položky, které vznikly v souvislosti se zdaňovanou činností účetní jednotky. Na toto ustanovení vyhlášky se odvolává i Český účetní standard pro účetní jednotky, u kterých hlavním předmětem činnosti není podnikání č. 407 – „Opravné položky k pohledávkám, rezervy a pohledávky po lhůtě splatnosti“.

Z uvedeného tedy vyplývá, že aplikace účetních metod předepsaných vyhláškou, resp. standardy, naplňuje definici věrného a poctivého zobrazení ze ZoÚ a to tehdy, pokud je informace o skutečném stavu detailně popsána v příloze – viz následující ustanovení vyhlášky: § 3 odst. 4, § 29 odst. 3, § 30 odst. 1 písm. u) a § 30 odst. 5. Je na úvaze vedení v kontextu dané situace, zda využije možnost odchýlit se od prováděcích předpisů a standardů, stanoví a vykáže rezervy a opravné položky v hodnotě, která přesahuje jejich hodnotu stanovenou dle vyhlášky, aby tak poskytlo uživatelům účetní závěrky srozumitelné informace k činění ekonomických rozhodnutí – viz ustanovení § 7 odst. 1 ZoÚ.

Je však vhodné zmínit, že ZoÚ předpokládá využívání možnosti odchýlit se od ustanovení vyhlášky pouze ve zcela výjimečných případech (§ 7 odst. 2 ZoÚ). Její využití by mělo vycházet z úvahy a rozhodnutí vedení účetní jednotky o tom, že zveřejnění dodatečné informace v příloze v jejím konkrétním případě není pro naplnění smyslu ustanovení § 7 odst. 1 ZoÚ dostatečné. Důvody pro toto rozhodnutí (specifičnost činnosti, uživatelů účetní závěrky, jejich informačních potřeb apod.) by měly být dostatečně konkrétní a postihovat odlišnost dané transakce/transakcí od obdobných transakcí jiných subjektů postupujících dle vyhlášky.

Co se týče obsahu účetní závěrky a struktury výkazů je ZoÚ jednoznačný. V ustanovení § 18 odst. 1 definuje ZoÚ účetní závěrku jako nedílný celek, který tvoří rozvaha, výkaz zisku a ztráty a příloha. V ustanovení § 18 odst. 2 ZoÚ je povinnost sestavit výkaz peněžních toků, jako nedílnou součást účetní závěrky, uložena jen obchodním společnostem (definovaným zákonem č. 90/2012 Sb., o obchodních společnostech a družstvech, ve znění pozdějších předpisů) a velikostně významným vybraným účetním jednotkám. Pro nepodnikající účetní jednotky tedy účetní závěrka výkaz peněžních toků dle díkce ZoÚ neobsahuje. Jak již bylo uvedeno, věrné zobrazení znamená použití ustanovení ZoÚ, a proto není možné prohlásit, že neuvedením výkazu peněžních toků nepodnikající účetní jednotka porušuje koncept věrného a poctivého zobrazení dle české účetní legislativy.

Obdobný závěr platí i pro uvádění srovnatelných informací ve výkazu zisku a ztráty. ZoÚ v ustanovení § 4 odst. 8 písm. c) definuje povinnost sestavovat účetní závěrku včetně struktury a obsahu výkazů dle ustanovení prováděcích právních předpisů (vyhlášek). Neuvedení srovnatelných informací ve výkazu zisku a ztráty a tedy dodržení požadavků vyhlášky je v souladu s díkčí ZoÚ a neporušuje koncept věrného a poctivého zobrazení dle české legislativy.

## ii) Pohled ISA

Auditor se ve svém výroku vyjadřuje, zda účetní závěrka podává věrný a poctivý obraz v souladu s českými účetními předpisy.

ISA nedefinují, co je věrný a poctivý obraz (resp. věrné zobrazení). Detailně se ale zabývají otázkou, zda je možné daný rámec účetního výkaznictví označit za rámec věrného zobrazení nebo se jedná o rámec dodržení požadavků.

ISA 200 odst. 13, resp. ISA 700 odst. 7 definují rámec věrného zobrazení následovně:

*Rámec věrného zobrazení je rámec účetního výkaznictví, který vyžaduje dodržování jím stanovených požadavků a:*

- (i) výslovně nebo implicitně připouští, že aby vedení dosáhlo v účetní závěrce věrného zobrazení, může být v některých případech nuceno zveřejnit údaje nad rámec těch, které daný rámec účetního výkaznictví konkrétně stanoví, nebo*
- (ii) výslovně připouští, že aby vedení dosáhlo v účetní závěrce věrného zobrazení, může být v některých případech nuceno odchýlit se od požadavku stanoveného daným rámcem účetního výkaznictví. Předpokládá se však, že takové odchýlení bude nutné jen ve zcela výjimečných případech.*

České účetní předpisy pro nepodnikající účetní jednotky splňují obě dvě podmínky, viz § 7 odst. 2 ZoÚ a § 30 odst. 5 vyhlášky, a jsou tedy rámcem věrného zobrazení, a auditor tak ve svém výroku používá obrat, že účetní závěrka podává věrný a poctivý obraz (ISA 700 odst. 35 písm. b).

Auditor je dle ISA 700 odst. 14 povinen zhodnotit, zda je v účetní závěrce dosaženo věrného zobrazení. Toto hodnocení musí zahrnovat posouzení:

- (a) celkové prezentace, členění a obsahu účetní závěrky;
- (b) toho, zda účetní závěrka zobrazuje podkladové transakce a události způsobem, který vede k věrnému zobrazení.

Výraz účetní závěrka je v ISA 700 odst. 8 definován jako kompletní účetní závěrka k všeobecným účelům, kdy prezentaci, členění a obsah i součástí této kompletní účetní závěrky stanoví požadavky příslušného rámce, v našem případě ZoÚ, resp. vyhláška.

V aplikační části ISA 700 odst. A8 je k ISA 700 odst. 14 dále uvedeno, že posouzení toho, zda je v účetní závěrce dosaženo věrného zobrazení a to jak v účetních výkazech, tak i ve vysvětlujících a popisných informacích, je věcí odborného úsudku auditora. Toto posouzení zohledňuje mimo jiné konkrétní skutečnosti a okolnosti týkající se účetní jednotky a vysvětlující a popisné informace, které je nutné uvést, aby v ní bylo dosaženo věrného zobrazení v souvislosti se záležitostmi, které by mohly být významné. Dále pak ISA 700 odst. A16 ujasňuje, že může nastat případ, kdy je účetní závěrka sestavena v souladu s požadavky rámce věrného zobrazení, ale není v ní věrného zobrazení dosaženo. V takovém případě si může vedení zvolit, zda uvede další vysvětlující a popisné informace nad rámec těch, které rámec konkrétně vyžaduje, nebo se ve zcela výjimečném případě od požadavků stanovených daným rámcem odchýlí.

Dle ISA jsou tedy v pořádku oba přístupy k účetním závěrkám nepodnikajících účetních jednotek (neupravovat výkazy a pouze uvést informace v příloze k účetní závěrce, nebo upravit výkazy). Kdy kterou variantu použít, závisí na odborném úsudku vedení, resp. auditora.

ISA 706 odst. 8 omezuje použití odstavce obsahující zdůraznění skutečnosti pouze na skutečnosti vykázané v účetní závěrce, které jsou dle úsudku auditora natolik důležité, že mají zásadní význam pro pochopení účetní závěrky. V případě nepodnikajících účetních jednotek tedy nelze automaticky očekávat, že zpráva auditora bude obsahovat zdůraznění skutečnosti. Toto platí pro oba dva případy, tedy jak odklon od vyhlášky, nebo pouze zveřejnění doplňujících významných informací v příloze. Záleží vždy na konkrétní situaci a posouzení,

jak zásadní je daná informace pro uživatele účetní závěrky, protože ne každá významná skutečnost je zásadní.

Dále je vhodné dodat, že ISA 200 odst. A8 uvádí, že obsah kompletní účetní závěrky je definován požadavky příslušného rámce, a na příkladu mezinárodních účetních standardů pro veřejný sektor ukazuje, že kompletní účetní závěrka může mít jako primární výkaz jiný výkaz, než je rozvaha, výkaz zisku a ztráty, výkaz o peněžních tocích a výkaz změn vlastního kapitálu. Nelze tedy činit závěr, že neuvedení výkazu o peněžních tocích je nedodržení konceptu věrného a poctivého obrazu.

## 2. Vybrané účetní jednotky

Pro vybrané účetní jednotky je situace obdobná jako pro nepodnikající účetní jednotky. ZoÚ jim v § 36 odst. 1 zakazuje odchýlení od požadavků standardů, tedy jejich dodržení se považuje za věrný a poctivý obraz dle české účetní legislativy.

Z pohledu ISA je definice rámce věrného zobrazení naplněna i v případě vybraných účetních jednotek. ZoÚ sice výslovně zakazuje odklon od účetních metod k dosažení věrného zobrazení, ale ZoÚ ani vyhláška č. 410/2009 Sb. nezakazují uvedení vysvětlujících a doplňujících informací v příloze k účetní závěrce. Tato prováděcí vyhláška pro takové ostatní informace vyčleňuje část přílohy (viz § 45 odst. 1 písm. e) a nijak neomezuje účetní jednotku v šíři či obsahu těchto ostatních informací k položkám rozvahy a výkazu zisku a ztráty. Vzhledem k tomu, že dle definice v ISA (viz výše) stačí splnit jednu podmínku, je i v případě vybraných účetních jednotek česká účetní legislativa rámcem věrného zobrazení a auditor ve výroku používá obrat, že účetní jednotka podává věrný a poctivý obraz v souladu s českou účetní legislativou. Informace k dosažení věrného obrazu musí být obsahem přílohy k účetní závěrce a auditor se na ně může odvolat ve výroku formou zdůraznění skutečnosti.