



CENTRUM PRO VÝZKUM
NEZISKOVÉHO SEKTORU

**ROZBOR USTANOVENÍ TÝKAJÍCÍCH SE
VÝROČNÍCH ZPRÁV NEZISKOVÝCH ORGANIZACÍ
V SOUČASNÝCH PRÁVNÍCH PŘEDPÍSECH**

Ing. Jaromír Adamec

Ing. Tomáš Rosenmayer

Ing. Růžena Růžičková

ÚVOD

Významný počet neziskových organizací je existenčně závislý na cizích zdrojích, konkrétně na podpoře z veřejných rozpočtů a příspěvcích od soukromých osob. Donátoři se zcela oprávněně dožadují, aby neziskové organizace veřejně informovaly o výsledcích svého hospodaření. Jedna z významných informací zjištěných při mapování neziskového sektoru v České republice¹ však ukázala, že jen nízký počet neziskových organizací, které mají ze zákona povinnost pravidelně sestavovat a zveřejňovat výroční zprávu, tak skutečně činí.

Veřejná správa, dárci, ale i jiní potencionální uživatelé výročních zpráv mohou tuto skutečnost dávat za vinu neziskovým organizacím. Neziskové organizace se na druhou stranu často brání tím, že požadavky dané zákony jsou nadměrně zatěžující a výklad jednotlivých ustanovení požadujících zveřejnění určitých informací ve výroční zprávě často není zřejmý.

Nastává tak situace, kdy se právo a praxe rozcházejí. Proto je podle našeho názoru třeba platné právní předpisy podrobit kritické reflexi a zhodnotit, zda skutečně slouží k tomu, k čemu byly původně určeny. Jsou-li používané pojmy v platných právních předpisech nejasné a jejich vysvětlení je složité, je pro subjekty, které se mají takovými předpisy řídit, důležité, aby významu jednotlivých ustanovení rozuměly.

Cílem tohoto dokumentu je rozebrat jednotlivá ustanovení týkající se sestavování výročních zpráv neziskovými organizacemi v současných právních předpisech. Dokument by měl sloužit jednak jako analytický podklad pro vytvoření koncepce zveřejňování výročních zpráv neziskovými organizacemi, jednak jako návod pro neziskové organizace, jakým způsobem splnit všechny náležitosti spojené se sestavováním výročních zpráv.

OBSAH

1	VSTUP DO PROBLEMATIKY	3
1.1	Vymezení neziskových organizací	3
1.2	Povinnost zveřejňovat výroční zprávu.....	3
1.3	Přístup.....	4
2	ROZBOR JEDNOTLIVÝCH PRÁVNÍCH PŘEDPISŮ.....	5
2.1	Zákon o účetnictví.....	5
2.2	Zákon o obecně prospěšných společnostech.....	8
2.3	Zákon o nadacích a nadačních fondech.....	11
2.4	Vyhláška pro účetní jednotky, u kterých hlavním předmětem činnosti není podnikání.....	14
2.5	Shrnutí	20

¹ Viz ROSENMAJER, T. et al. *Ekonomické výsledky nadačních subjektů v roce 2002*. Brno: CVNS, 2006. ISBN 80-239-3404-X. a ROSENMAJER, T., KUJOVÁ, I. *Ekonomické výsledky obecně prospěšných společností v roce 2003*. Brno: CVNS, 2006. ISBN 80-239-5047-9.

1 VSTUP DO PROBLEMATIKY

1.1 Vymezení neziskových organizací

Typy organizací, kterými se budeme při rozboru ustanovení týkajících se sestavování výročních zpráv neziskovými organizacemi zabývat, najdeme v § 2 vyhlášky 504/2002 Sb., k provedení zákona o účetnictví pro nepodnikatelské subjekty:

- a) politické strany a politická hnutí,²*
- b) občanská sdružení,³*
- c) církve a náboženské společnosti,⁴*
- d) obecně prospěšné společnosti,⁵*
- e) zájmová sdružení právnických osob,⁶*
- f) organizace s mezinárodním prvkem,⁷*
- g) nadace a nadační fondy,⁸*
- h) společenství vlastníků jednotek,⁹*
- i) veřejné vysoké školy¹⁰ a*
- j) jiné účetní jednotky, které nebyly založeny a zřízeny za účelem podnikání,¹¹ s výjimkou obchodních společností (dále jen "účetní jednotky").*

1.2 Povinnost zveřejňovat výroční zprávu

Při rozboru jednotlivých ustanovení v současné době platných právních předpisů týkajících se sestavování výročních zpráv neziskovými organizacemi se zaměříme pouze na ustanovení vymezující obsah výroční zprávy neziskových organizací. Důležité je nejprve určit, které typy

² Zákon č. 424/1991 Sb., o sdružování v politických stranách a v politických hnutích, ve znění pozdějších předpisů.

³ Zákon č. 83/1990 Sb., o sdružování občanů, ve znění pozdějších předpisů.

⁴ Zákon č. 3/2002 Sb., o svobodě náboženského vyznání a postavení církví a náboženských společností a o změně některých zákonů (zákon o církvích a náboženských společnostech).

⁵ Zákon č. 248/1995 Sb., o obecně prospěšných společnostech a o změně a doplnění některých zákonů, ve znění pozdějších předpisů.

⁶ § 20f a násl. zákona č. 40/1964 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů.

⁷ Zákon č. 116/1985 Sb., o podmínkách činnosti organizací s mezinárodním prvkem v Československé socialistické republice, ve znění pozdějších předpisů.

⁸ Zákon č. 227/1997 Sb., o nadacích a nadačních fondech a o změně a doplnění souvisejících zákonů (zákon o nadacích a nadačních fondech), ve znění pozdějších předpisů.

⁹ Zákon č. 72/1994 Sb., kterým se upravují některé spoluvlastnické vztahy k budovám a některé vlastnické vztahy k bytům a nebytovým prostorům a doplňují některé zákony (zákon o vlastnictví bytů), ve znění pozdějších předpisů.

¹⁰ Zákon č. 111/1998 Sb., o vysokých školách a o změně a doplnění dalších zákonů (zákon o vysokých školách), ve znění pozdějších předpisů.

¹¹ Například zákon č. 483/1991 Sb., o České televizi, ve znění pozdějších předpisů, zákon č. 484/1991 Sb., o Českém rozhlasu, ve znění pozdějších předpisů, zákon č. 358/1992 Sb., o notářích a jejich činnosti (notářský řád), ve znění pozdějších předpisů, zákon č. 523/1992 Sb., o daňovém poradenství a Komoře daňových poradců České republiky, zákon č. 524/1992 Sb., o auditorech a Komoře auditorů České republiky, ve znění pozdějších předpisů, zákon č. 85/1996 Sb., o advokacii, ve znění pozdějších předpisů, zákon č. 360/1992 Sb., o výkonu povolání autorizovaných architektů a o výkonu povolání autorizovaných inženýrů a techniků činných ve výstavbě, ve znění pozdějších předpisů, zákon č. 381/1991 Sb., o Komoře veterinárních lékařů České republiky, zákon č. 220/1991 Sb., o České lékařské komoře, České stomatologické komoře a České lékárnické komoře, ve znění pozdějších předpisů.

neziskových organizací se při sestavení a zveřejnění výroční zprávy řídí kterými normami. Z ustanovení § 21 odst. 1 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, vyplývá, že „všechny jednotky, které mají povinnost ověřovat účetní závěrku auditorem,¹² kromě těch u kterých tato povinnost vyplývá pouze ze zvláštního právního předpisu, musí vyhotovovat výroční zprávu v rozsahu dále stanoveném. Ty účetní jednotky, které mají povinnost ověřeni danou zvláštním předpisem, vyhotovují výroční zprávu pouze tehdy, když to tento předpis určí, a to v rozsahu a způsobem v něm stanoveným.“¹³

Z uvedeného ustanovení tedy jednoznačně vyplývá, že nadace a nadační fondy, obecně prospěšné společnosti, veřejné vysoké školy, politické strany a politická hnutí a účelová zařízení církví se při sestavování a zveřejňování výroční zprávy řídí zvláštními právními předpisy, neboť tyto upravují nejen obsah, ale i způsob zveřejnění výroční zprávy. Otázkou tedy je, jakým předpisem se mají řídit ostatní neziskové organizace, tj. občanská sdružení, zájmová sdružení právnických osob, církve a náboženské společnosti, církevní právnické osoby, organizace s mezinárodním prvkem či profesní a jiné komory, honební společenstva a společenství vlastníků jednotek, pokud se dobrovolně rozhodnou sestavit a zveřejnit výroční zprávu. Protože zákon o účetnictví je v těchto souvislostech obecným předpisem, domníváme se, že jsou to jeho ustanovení §§ 21 a 21a.

Schéma 1 Ustanovení, kterými se musí účetní jednotka řídit

Krok		Právní forma	Ustanovení
Sestavení a zveřejnění výroční zprávy	povinně	politické strany a politická hnutí*	§ 18 zákona č. 424/1991 Sb.
		nadace a nadační fondy	§§ 25 a 26 zákona č. 227/1997 Sb.
		obecně prospěšné společnosti	§§ 20 a 21 zákona č. 248/1995 Sb.
		veřejné vysoké školy	§ 21 zákona č. 111/1998 Sb.
		účelová zařízení církví	§ 16a zákona č. 3/2002 Sb.
	dobrovolně	občanská sdružení	§§ 21 a 21a zákona č. 563/1991 Sb.
		zájmová sdružení právnických osob	
		organizace s mezinárodním prvkem	
		církve a náboženské společnosti	
		společenství vlastníků jednotek	
církevní právnické osoby			
profesní a jiné komory			
honební společenstva			
Sestavení účetní závěrky	povinně	nepodnikatelské subjekty	§§ 29 a 30 vyhlášky č. 504/2002 Sb. a České účetní standardy pro účetní jednotky nepodnikatele

* Politické strany a politická hnutí sestavují tzv. výroční finanční zprávu na formulářích, které stanovuje Ministerstvo financí ČR.

Vzhledem k tomu, že ustanovení týkající se povinnosti zveřejnění výroční zprávy pro veřejné vysoké školy a nově také pro účelová zařízení církví a náboženských společností jsou prakticky totožná jako v případě obecně prospěšných společností, nebudeme tato ustanovení rozebírat a hodnotit zvlášť, ale spokojíme se s rozбором ustanovení pro obecně prospěšné společnosti. Dále se nebudeme zabývat povinností zveřejnit výroční zprávu pro politické strany a hnutí.

1.3 Přístup

Jednotlivé právní normy budeme rozebírat podle stavu platnosti k 1. lednu 2006, relevantní poznámky uvedeme v poznámce pod čarou podle našeho číslování. Pro výklad jednotlivých

¹² Povinnost ověřovat účetní závěrku mají všechny druhy obchodních společností a družstva, zahraniční podnikající osoby, organizační složky státu a fyzické osoby, pokud splňují stanovené podmínky v § 20odst. 1a) a jsou účetními jednotkami dle § 1 zákona o účetnictví.

¹³ LOUŠA, F. *Zákon o účetnictví v praxi*. 3. aktualizované a přepracované vydání. Grada: Praha, 2006. ISBN 80-247-1578-3. s. 63.

ustanovení budeme používat také komentovaná znění zákonů, pokud existují. Naším úkolem bude nejen k jednotlivým ustanovením (jednotlivým pojmům, ze kterých se ustanovení skládá) provést rozbory, respektive vyslovit se, co by konkrétní ustanovení podle našeho názoru mohlo znamenat, ale také podat návod, zveřejněním jaké informace nezisková organizace danému ustanovení vyhoví.

2 ROZBOR JEDNOTLIVÝCH PRÁVNÍCH PŘEDPISŮ

2.1 Zákon o účetnictví

Obsahové náležitosti výroční zprávy jsou v **zákoně č. 563/1991 Sb., o účetnictví**, uvedeny v **§ 21 odstavcích 1 až 4**.

Poznámka. Dříve než se budeme zabývat obsahovými náležitostmi výroční zprávy v zákoně o účetnictví, považujeme za nutné zdůraznit, že podle našeho názoru je třeba, aby dokument sestavený dobrovolně neziskovou organizací, která se při sestavování výroční zprávy neřídí speciálními právními předpisy a který je označený jako "výroční zpráva", obsahoval všechny tyto níže uvedené obsahové náležitosti. A contrario je možno říci, že pokud takovýto dokument tyto náležitosti neobsahuje, nelze jej za výroční zprávu považovat a to se všemi dalšími důsledky, např. nemožností nechat jej jako výroční zprávu ověřit auditorem.

(1) Účetní jednotky uvedené v § 20 odst. 1 písm. a) až d) jsou povinny vyhotovit výroční zprávu, jejímž účelem je uceleně, vyváženě a komplexně informovat o vývoji jejich výkonnosti, činnosti a stávajícím hospodářském postavení. Výroční zpráva se nevyhotovuje v případech uvedených v § 20 odst. 2 a 3.

Rozbor. Ustanovení jednak shrnuje požadavky na vlastnosti výroční zprávy, jednak určuje druh informací, které má výroční zpráva obsahovat. Význam použitých pojmů není úplně zřejmý, resp. není zcela určen pro nepodnikatelské účetní jednotky. „Co je míněno hospodářským postavením účetní jednotky, se lze pouze domnívat. ... Pravděpodobně se požaduje uvést nepeněžní informace o situaci v obchodní a finanční oblasti, popřípadě o efektivitě činnosti. K tomu též směřuje i požadavek o podání informací o výkonnosti a činnosti. Protože účelem zprávy je podání informací o vývoji situace, mělo by se uvést srovnání alespoň s jedním předchozím obdobím.“¹⁴

(2) Výroční zpráva musí kromě informací nezbytných pro naplnění účelu výroční zprávy dále obsahovat nejméně finanční a nefinanční informace

a) o skutečnostech, které nastaly až po rozvahovém dni a jsou významné pro naplnění účelu výroční zprávy podle odstavce 1,

Rozbor. S výkladem pojmů nebudou problémy. Zveřejnění stejných informací požaduje také prováděcí vyhláška, konkrétně v ustanoveních § 30 odst. 1 písm. d) – významné události mezi rozvahovým dnem a okamžikem sestavení účetní závěrky.¹⁵ „Mezi události po závěrce může patřit dořešení k rozvahovému dni neuzavřeného soudního sporu, vstup významného dlužníka do konkurzu, prodej zásob za nižší než účetní hodnotu, rozhodnutí o náročné investici, větší

¹⁴ LOUŠA, F. *Zákon o účetnictví v praxi*. 3. aktualizované a přepracované vydání. Grada: Praha, 2006. ISBN 80-247-1578-3. s. 63.

¹⁵ Dochází tak k jisté duplicitě zveřejňovaných informací, ale toto není jediný moment, kdy se s tímto problémem setkáme.

změna ve statutárních orgánech, atp.¹⁶ Může se ale též jednat o zápis již podaného návrhu na navýšení nadačního jmění do nadačního rejstříku či podobně.

Informace. Popíšeme skutečnosti, které nastaly až po rozvahovém dni. Jestliže nedošlo k žádným událostem, které by významně měnily hospodářskou situaci, pak i tuto negativní informaci uvedeme ve výroční zprávě.

b) o předpokládaném vývoji činnosti účetní jednotky,

Rozbor. Výklad ustanovení směřuje k popisu plánovaných aktivit po okamžiku, ke kterému se sestavuje účetní závěrka. „K omezení činnosti může dojít jak zrušením či prodejem některé z provozoven, tak i díky mimořádné události. K rozšíření činnosti může dojít jak díky předchozím investicím a dobrému marketingu, tak i nákupem nové provozovny nebo vstupem do fúze s jiným subjektem. Lze též uvést, že společnost uzavřela nové zakázky, které ji pomohou rozšířit činnost a podobně.“¹⁶

Informace. Popíšeme a současně vyjasníme plánované aktivity účetní jednotky.

c) o aktivitách v oblasti výzkumu a vývoje,

Rozbor. Obsah použitých pojmů je zřejmý, i když výklad ustanovení není příliš konkrétní a jeho interpretace je na samotné účetní jednotce. U tohoto ustanovení lze narazit na ochranu obchodního tajemství, informace by proto pravděpodobně měla být podána takovou formou, která ve svém důsledku neumožní konkurenci usoudit, jakým směrem bude konkrétně vývoj zaměřen.

Informace. Uvedeme, zda se účetní jednotka výzkumem a vývojem vůbec zabývá, a případně vysvětlíme, jaké činnosti a s jakou intenzitou v této oblasti vykonává a co je předmětem jejího zájmu.

d) o aktivitách v oblasti ochrany životního prostředí a pracovněprávních vztazích,

Rozbor. První část ustanovení podobně jako v případě předchozího ustanovení je obecná, a tak její výklad záleží na samotné účetní jednotce. „Poněkud neorganicky je k tomuto bodu připojen požadavek na informaci o pracovně právních vztazích. Co se pod tímto požadavkem rozumí, není blíže vysvětleno, takže jeho naplnění bude jistě vykládáno různě. Dá se předpokládat, že by mohla být podána informace o minulém a předpokládaném vývoji stavu pracovníků celkem a dle kategorií, jejich průměrné výdělky; obdobné informace jsou požadovány též v příloze.“¹⁶ Pro účetní jednotky nezaložené za účelem podnikání proto využijeme některých ustanovení prováděcí vyhlášky č. 504/2002 Sb. (dále jen vyhlášky) k zákonu o účetnictví pro nepodnikatele (konkrétně písmena m) – průměrný evidenční přepočtený počet zaměstnanců, osobní náklady v členění podle výkazu zisku a ztráty, postavení zaměstnanců, pokud jsou zároveň členy statutárních, kontrolních nebo jiných orgánů; n) – výše odměn a funkčních požitků členům statutárních, kontrolních nebo jiných orgánů; o) – obchodní nebo jiné smluvní vztahy s členy statutárních a obdobných orgánů a jejich rodinných příslušníků; p) – výše záloh a úvěrů, poskytnutých členům statutárních, kontrolních nebo jiných orgánů).

Informace. Uvedeme, zda účetní jednotka provádí nějaké aktivity v oblasti ochrany životního prostředí, a případně vysvětlíme, jaké činnosti a s jakou intenzitou v této oblasti vykonává. Dále uvedeme informace o pracovněprávních vztazích podle požadavků určených pro přílohu účetní závěrky.

e) o tom, zda účetní jednotka má organizační složku podniku v zahraničí,

¹⁶ LOUŠA, F. *Zákon o účetnictví v praxi*. 3. aktualizované a přepracované vydání. Grada: Praha, 2006. ISBN 80-247-1578-3. s. 64.

Rozbor. Význam ustanovení zákona je zřejmý, je požadováno uvedení organizačních služek podniku, tedy částí podniku v zahraničí, které nemají právní subjektivitu.

Informace. Uvedeme název organizační složky a zemi, ve které působí.

f) požadované podle zvláštních právních předpisů.¹⁷

Poznámka. Rozbor tohoto ustanovení není třeba. Slouží pro možnost, že by jiný právní předpis stanovil účetní jednotce povinnost uvést nějaké údaje ve výroční zprávě. Podle uvedené poznámky pod čarou se domníváme, že ustanovení bude aplikované především v podnikatelské sféře: neziskové organizace nejsou založeny na kapitálovém základě, nemohou vlastnit vlastní akcie nebo zatímní listy.

(3) Má-li to význam pro posouzení majetku a jiných aktiv, závazků a jiných pasiv, finanční situace a výsledku hospodaření účetní jednotky, musí účetní jednotka, která používá investiční instrumenty,¹⁸ případně další obdobná aktiva a pasiva, uvést ve výroční zprávě také informace o

a) cílech a metodách řízení rizik dané společnosti, včetně její politiky pro zajištění všech hlavních typů plánovaných transakcí, u kterých se použijí zajišťovací deriváty, a

b) cenových, úvěrových a likvidních rizicích a rizicích souvisejících s tokem hotovosti, kterým je účetní jednotka vystavena.

Poznámka. Ustanovení požaduje uvedení zvláštních informací pro účetní jednotky, které používají finanční instrumenty a které emitují cenné papíry. Jelikož se první případ vyskytuje v neziskovém sektoru zřídka a druhý je nemožný a protože ustanovení odkazuje na zvláštní právní předpisy, nebudeme se tímto ustanovením dále zabývat.

(4) Výroční zpráva obsahuje též účetní závěrku a zprávu o auditu, případně další dokumenty a údaje podle zvláštního právního předpisu.¹⁹

Rozbor. Součástí výroční zprávy je i příloha k účetní závěrce, neboť je-li součástí výroční zprávy účetní závěrka, musí tedy všechny její jednotlivé části být obsaženy též: „Výroční zpráva obsahuje též účetní závěrku, kde jsou uvedeny podstatné finanční, ale i slovní informace. To znamená, že výroční zpráva obsahuje i přílohu k účetní závěrce, protože ta je její součástí. Proto informace uváděné v příloze není nutno ve výroční zprávě opakovat ... Text odstavce 4 bohužel nepřipouští možnost, že by informace podávané přílohou byly součástí textu výroční zprávy, respektive pokud by tomu tak bylo, stejně musí být příloha v plném textu její součástí.“²⁰

„Auditor ověřuje účetní závěrku i výroční zprávu. ... (Z ustanovení) není zcela jasné, zda má na mysli zprávu o auditu účetní závěrky nebo i výroční zprávu. Vzhledem k ustanovení § 38i odst. 1c obchodního zákoníku se dá předpokládat, že jde pouze o zprávu o auditu účetní závěrky, protože zpráva o auditu výroční zprávy se neukládá do sbírky listin obchodního rejstříku. Tam je povinnost uložit výroční zprávu s účetní závěrkou a zprávu o jejím ověření,

¹⁷ Například § 161d odst. 5 obchodního zákoníku.

¹⁸ § 8a zákona č. 591/1992 Sb., o cenných papírech, ve znění zákona č. 15/1998 Sb., zákona č. 70/2000 Sb., zákona č. 362/2000 Sb., zákona č. 501/2001 Sb., zákona č. 308/2002 Sb., zákona č. 476/2002 Sb. a zákona č. 88/2003 Sb.

¹⁹ Obchodní zákoník.

²⁰ LOUŠA, F. *Zákon o účetnictví v praxi*. 3. aktualizované a přepracované vydání. Grada: Praha, 2006. ISBN 80-247-1578-3. s. 64-65.

pokud mu podléhá.²¹ Současná praxe vede ke dvěma možnostem: buď auditor ve zprávě o auditu zároveň uvede odstavec týkající se výroční zprávy nebo vydá zprávy dvě.²²

Informace. Do textu výroční zprávy přidáme účetní závěrku za hodnocené období a zprávu o auditu účetní závěrky, byl-li za hodnocené období proveden.

2.2 Zákon o obecně prospěšných společnostech

V zákoně č. 248/1995 Sb., o obecně prospěšných společnostech, jsou obsahové náležitosti výroční zprávy vymezeny v § 21.

Výroční zpráva obecně prospěšné společnosti obsahuje:

a) přehled činností vykonávaných v kalendářním roce s uvedením vztahu k účelu založení obecně prospěšné společnosti,

Rozbor. Podle § 2 odst. 1 písm. b) zákona č. 248/1995 Sb., o obecně prospěšných společnostech, je jedním ze základních definičních znaků obecně prospěšné společnosti poskytování obecně prospěšných služeb za předem stanovených a pro všechny stejných podmínek. Vzhledem k tomu, že není blíže popsán charakter služby, který musí při výkonu své činnosti obecně prospěšná společnost splňovat, aby služba mohla být považována za obecně prospěšnou, rozumí se pravděpodobně pod přehledem činnosti jak popis hlavní činnosti (poskytovaných obecně prospěšných služeb), tak popis doplňkové činnosti, je-li společností vykonávána.

Podle ustanovení § 20 odst. 1 zmiňovaného zákona nemusí být hodnoceným obdobím ve výroční zprávě pouze kalendářní rok, ale také školní rok, rozhodne-li tak správní rada u společností, jež působí v oblasti vzdělávání. To zprostředkovaně souvisí se skutečností, že podle současného znění § 3 odst. 2 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, se účetní období buď shoduje s kalendářním rokem, nebo je hospodářským rokem. Domníváme se, že hodnocen může být školní rok i za předpokladu, že není současně rokem hospodářským z pohledu účetních předpisů. Za výroční zprávu zveřejňovanou podle zákona o účetnictví a podle speciálních norem nemůže být považován dokument, který musí neziskové organizace provozující školy nebo školská zařízení (týká se to zejména obecně prospěšných společností) odevzdávat podle § 7 vyhlášky č. 15/2005 Sb., kterou se stanoví náležitosti dlouhodobých záměrů, výročních zpráv a vlastního hodnocení školy, Ministerstvu školství, mládeže a tělovýchovy a krajským úřadům.

Informace. Popíšeme aktivity vykonané v rámci hlavní i doplňkové činnosti za hodnocené období.

b) roční účetní závěrku a zhodnocení základních údajů v ní obsažených,

Rozbor. První část ustanovení použitím ustáleného výrazu odkazuje na zákon o účetnictví, popřípadě obsahové náležitosti uvedené v prováděcí vyhlášce. Výraz "roční účetní závěrka" je podle bodu 2 čl. II Přechodná ustanovení zákona č. 353/2001 Sb., kterým se mění zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, nutno vykládat jako "řádná účetní závěrka". Předpokládáme, že slovo "zhodnocení" ve druhé části ustanovení odkazuje na subjektivní pohled předkladatele

²¹ LOUŠA, F. *Zákon o účetnictví v praxi*. 3. aktualizované a přepracované vydání. Grada: Praha, 2006. ISBN 80-247-1578-3. s. 64-65.

²² V prvním případě tedy bude součástí výroční zprávy zpráva o auditu účetní závěrky včetně odstavce týkajícího se výroční zprávy, v druhém případě bude součástí výroční zprávy zpráva o auditu účetní závěrky, ale i zpráva o auditu výroční zprávy (jako samostatný dokument), neboť v souladu s ustanovením odst. 5 § 21a zákona o účetnictví není možné uvést uživatele v omyl že výroční zpráva byla ověřena auditorem, pokud by tomu tak nebylo.

výroční zprávy na hospodaření účetní jednotky, žádný další předpis nestanoví, jakým způsobem zhodnocení provést. Lze se však domnívat, že zakladatelé společnosti budou mít zájem určit pravidla pro hodnocení a stanoví nějaké důležité ukazatele ke sledování.

Informace. Do textu výroční zprávy přidáme účetní závěrku za hodnocené období. Na začátek výroční zprávy vložíme úvodní slovo předsedy či jiného člena správní rady, případně ředitele hodnotící hospodaření účetní jednotky za sledované období.

c) výrok auditora k roční účetní závěrce, pokud byla auditorem ověřována,

Rozbor. Ustanovení není v souladu se zákonem o účetnictví, neboť ten požaduje zveřejnění celé zprávy o auditu. Výrok auditora nikdy nestojí osamoceně, ale vždy jako součást zprávy o auditu. Součástí provedeného auditu je také audit výroční zprávy. Lze předpokládat, že auditor bude požadovat, aby ve výroční zprávě byla uvedena celá zpráva o auditu, nikoli jen výrok.

Informace. Výrok auditora k účetní závěrce resp. zpráva o auditu, pokud byl za hodnocené období proveden.

d) přehled o peněžních příjmech a výdajích,

Rozbor. Význam použitých pojmů není zřejmý, může být chápán ve třech různých výkladech, a je na účetní jednotce, jak s ustanovením naloží:

1. Slovní spojení "přehled o peněžních příjmech a výdajích" se někdy používá jako český překlad výkazu cash flow. V dříve platném prováděcím předpise určeném jen pro obecně prospěšné společnosti však byl výkaz cash flow součástí řádné účetní závěrky, tudíž by zákon a prováděcí vyhláška požadovaly stejnou náležitost dvakrát. V současné době platná vyhláška pro nepodnikatele neobsahuje vysvětlení způsobu jak sestavit výkaz cash flow a vzhledem k odlišné účtové osnově podnikatelů nelze použít ani způsob sestavení výkazu cash flow pro podnikatele. Tuto variantu výkladu ustanovení nelze podle našeho názoru považovat za správnou.

2. Budeme-li chápat stejným způsobem výnosy a příjmy, náklady a výdaje, pak za "přehled o peněžních příjmech a výdajích" můžeme považovat druhové členění nákladů a výdajů. Stále však zůstává otevřená otázka, jaké druhové členění použít. Ani tento výklad není pravděpodobně zcela správný, avšak domníváme se, že v praxi bude nejčastěji používán.

3. Má se jednat o převod kategorií nákladů a výnosů pro ty obecně prospěšné společnosti, které dříve musely účtovat povinně v režimu podvojného účetnictví (použijeme-li dřívější terminologii), na příjmy a výdaje. Náročnost takového úkolu i fakt, že v současné době účetní předpisy opustily až na výjimky možnost účtovat v jednoduchém účetnictví o příjmech a výdajích, nás opravňují k názoru, že tato varianta výkladu ustanovení by v současné době postrádala smysl.

Poznámka. Protože ani jeden výklad nepovažujeme za správný, tak dovozujeme, že se v současnosti jedná o tzv. mrtvé ustanovení a že ani v době jeho vzniku nebylo možno tomuto ustanovení zákona vyhovět.

e) přehled rozsahu příjmů (výnosů) v členění podle zdrojů,

Rozbor. Ustanovení používá pojmy, s jejichž výkladem problém v praxi nevznikne. Mohou se však vyskytovat rozdílné názory jak na míru podrobnosti sledování zdrojů (finančních či nefinančních), tak na jejich členění (soukromé vs. veřejné, dary vs. dotace). Jisté je, že se jedná o požadavek na uvedení podrobnějších informací o výnosech, které jsou pro účetní jednotku významné a které nejsou zřejmé z účetní závěrky, neboť tam se vyskytují v určitých souhrnech. Zveřejnění obdobných informací požadují také některá ustanovení vyhlášky v § 30 odst. 1 (konkrétně písmena t) – informace o každé významné položce rozvahy a výkazu

zisku a ztráty, které je formulováno spíše obecně, a písmeno u) – přehled o přijatých a poskytnutých darech, které je naopak zcela konkrétní). Pravděpodobně i v tomto případě se bude účetní jednotka řídit spíše metodikou svých zakladatelů nebo řídicích orgánů, aby byly přesněji označeny druhy zdrojů, o nichž by měla být ve výroční zprávě zmínka.

Informace. Uvedeme strukturu zdrojů podle subjektivně zvoleného kritéria (příkladem může být seznam dárců s uvedením výše darů a seznam poskytovatelů dotací s uvedením výše dotace).

f) vývoj a konečný stav fondů obecně prospěšné společnosti,

Rozbor. Problematický se může jevit pojem "fondů". Zákon totiž hovoří pouze o rezervním fondu, ale je nutno poznamenat, že ten je zmiňován v souvislosti s vypořádáním výsledku hospodaření minulého účetního období. Vysvětlení je pravděpodobně nutné hledat v prováděcích předpisech k zákonu o účetnictví tj. ve standardech a vyhlášce pro nepodnikatele, neboť tyto hovoří o účtování a vykazování určitých účetních operací na účtech fondů, například v případě darů přijatých společnostmi od jiných osob za účelem plnění jejího hlavního poslání nebo část výtěžku veřejných sbírek určených k použití na předem stanovený účel. Nejasný je dále vztah k ustanovení § 30 odst. 1 písm. w) vyhlášky týkající se rozdělení výsledku hospodaření, protože právě jeho rozdělení je u neziskových organizací silně omezeno právě na rezervní fond nebo na další vázané fondy.

Informace. Uvedeme počáteční a konečný stav rezervního fondu obecně prospěšné společnosti případně dalších fondů obsahujících účelově vázané finanční prostředky.

g) stav a pohyb majetku a závazků obecně prospěšné společnosti,

Rozbor. Výklad jednotlivých pojmů je zřejmý, i když se v ustanovení nehovoří přímo o tom, k jakému okamžiku (resp. za jaké období) mají být údaje uvedeny. Je více než zřejmé, že se má jednat o začátek a konec účetního období (za hodnocené účetní období). Podrobnosti o tom, jaký konkrétní druh majetku a závazků (u majetku nad určitou hodnotu nebo v případě závazků podle délky splatnosti) sledovat, by opět měla stanovit sama účetní jednotka. Základní informace o stavu (na začátku a na konci účetního období, tedy včetně pohybu) jsou uvedeny v účetní závěrce, podrobnější informace požadují některá ustanovení § 30 odst. 1 vyhlášky (konkrétně písmena f) – výše podílu v jiné účetní jednotce a její název, g) – závazky vůči veřejným institucím, h) – počet a jmenovitá hodnota akcií nebo podílů, i) – cenné papíry a práva, která propůjčují, j) dlužené částky s delší dobou splatnosti než 5 let, t) – informace o každé významné položce rozvahy a výkazu zisku a ztráty). Záleží tedy na účetní jednotce, zda si sama zvolí podrobnější členění, než má být uvedeno v účetní závěrce či příloze, nebo zda raději zveřejní agregované údaje, aby se uživatel výroční zprávy lépe orientoval.

Informace. Uvedeme seznam jednotlivých druhů majetku a závazků s uvedením jejich pořizovací a zůstatkové ceny a dalšími skutečnostmi, které mohou ovlivnit jejich hodnotu (stáří u staveb a movitého majetku, polohu v případě pozemků a staveb, atd.).

h) úplný objem výdajů (nákladů) v členění na výdaje (náklady) vynaložené pro plnění obecně prospěšných služeb, pro plnění činností doplňkových a na vlastní činnost (správu) obecně prospěšné společnosti,

Rozbor. Význam jednotlivých pojmů je zřejmý, protože však žádný předpis nestanoví, co lze za "náklady na vlastní činnost (správu)" považovat, je nutno vycházet ze znění zákona a z vymezení těchto nákladů ve vnitřní účetní metodice účetní jednotky. Podle našeho názoru je nutno za náklady na vlastní činnost (správu) považovat náklady na činnosti, které jsou servisem k tomu, aby mohly být poskytovány obecně prospěšné služby. To znamená, že správou se rozumí zajištění chodu.

Informace. Uvedeme sumární údaje o výši nákladů a to v požadovaném členění.

i) změny zakládacích listin a složení řídicích orgánů, k nimž došlo v průběhu roku,

Rozbor. Zákon nevysvětluje obsah pojmu "řídicí orgány", proto je nutné vyjít z obecného obsahu tohoto pojmu, kdy za takové orgány lze považovat ředitele, případně správní radu. V tomto pojetí však nebudou zveřejněny údaje o složení dozorčí rady, což možná měl zákonodárce na mysli, neboť je požadováno uvedení změn zakládacích listin a změn ve složení řídicích orgánů. Z dikce tedy vyplývá, že pokud v průběhu hodnoceného období nedošlo k žádným změnám, nic se neuvádí. Nejasný je také vztah k ustanovení § 30 odst. 1 písm. a) vyhlášky, podle něhož je složení řídicích orgánů uvedeno již v jiné části výroční zprávy.

Informace. Uvedeme změny ve složení správní rady (je-li ona sama řídicím orgánem), změny na postu ředitele a změny zakládacích listin.

j) další údaje stanovené správní radou.

Rozbor. „Náležitosti zde vyjmenované jsou taxativní povahy; jedná se o minimální katalog náležitostí. Jak plyne z písmene j), správní rada může rozhodnout o dalších náležitostech výroční zprávy.“²³

2.3 Zákon o nadacích a nadačních fondech

V zákoně č. 227/1997 Sb., o nadacích a nadačních fondech, jsou obsahové náležitosti výroční zprávy vymezeny v § 25 odst. 2.

(2) Výroční zpráva obsahuje přehled o veškeré činnosti nadace nebo nadačního fondu za hodnocené období a zhodnocení této činnosti, a to zejména

Rozbor. „Odstavec 2 (dále) podrobněji stanoví příkladný výčet obsahových náležitostí nebo-li údajů (skutečností), které musí být povinně obsaženy ve výroční zprávě o činnosti a hospodaření. Demonstrativně uvedené obsahové náležitosti výroční zprávy o činnosti a hospodaření mají obligatorní právní povahu.“²⁴ V návěští se může jevit jako problematický pojem "veškeré činnosti" a to ze dvou důvodů: za první, zákon v ustanovení § 21 odst. 1 dovoluje nadaci a nadačnímu fondu použít majetek pouze jako nadační příspěvek a k úhradě nákladů souvisejících se správou (činnost je v tomto případě pravděpodobně myšlena v širším slova smyslu než ekonomické vyjádření přeměny zdrojů na výstupy); za druhé, zatímco v úvodním ustanovení se hovoří o uvedení přehledu a zhodnocení veškeré činnosti, následující ustanovení se činnosti dotýkají jen okrajově, zejména ve smyslu zhodnocení majetku, ale výslovně činností se již nezabývají.

Informace. Popíšeme vykonané činnosti v hodnoceném období.

a) přehled majetku nadace nebo nadačního fondu a o závazcích nadace nebo nadačního fondu,

Rozbor. Výklad jednotlivých pojmů je zřejmý. I když se nehovoří přímo o tom, k jakému okamžiku (resp. za jaké období) mají být uváděné údaje, je více než zřejmé, že k začátku a konci účetního období (za hodnocené účetní období). Podrobnosti o tom, jaký konkrétní druh majetku a závazků (u majetku nad určitou hodnotu nebo v případě závazků podle délky splatnosti) sledovat, by opět měla stanovit sama účetní jednotka. Základní informace o stavu (na začátku a na konci účetního období, tedy včetně pohybu) jsou uvedeny v účetní závěrce, podrobnější informace požadují některá ustanovení § 30 odst. 1 vyhlášky (konkrétně písmena f) – výše podílu v jiné účetní jednotce a její název, g) – závazky vůči veřejným institucím, h)

²³ DVOŘÁK, T. *Obecně prospěšná společnost*. ASPI: Praha, 2004. ISBN 80-86395-92-8. str. 48.

²⁴ HURDÍK, J., TELEČ, I. *Zákon o nadacích a nadačních fondech. Komentář*. C.H. Beck: Praha, 1998. ISBN 80-7179-7. str. 173.

– počet a jmenovitá hodnota akcií nebo podílů, i) – cenné papíry a práva, která propůjčují, j) – dlužné částky s delší dobou splatnosti než 5 let, t) – informace o každé významné položce rozvahy a výkazu zisku a ztráty). Záleží tedy na účetní jednotce, zda si sama zvolí podrobnější členění, než má být uvedeno v účetní závěrce či příloze, nebo zda raději zveřejní agregované údaje, aby se uživatel výroční zprávy lépe orientoval.

Informace. Uvedeme seznam jednotlivých druhů majetku a závazků s uvedením jejich pořizovací a zůstatkové ceny a dalšími skutečnostmi, které mohou ovlivnit jejich hodnotu (stáří u staveb a movitého majetku, polohu v případě pozemků a staveb, atd.).

b) u jednotlivých nadačních darů poskytnutých nadaci nebo nadačnímu fondu v hodnotě nad 10 000 Kč přehled o osobách, které je poskytly; pokud dárci požaduje zachování anonymity, musí být jeho anonymita zachována,

Rozbor. S výkladem tohoto ustanovení nevzniknou potíže, i když můžeme narazit na požadavek dárců, aby zůstali v anonymitě. Naskytá se pak možnost, aby zpracovatel výroční zprávy ustanovení obešel větou "dary nad 10 tis. Kč poskytli nadaci dva dárci, kteří si přáli zůstat v anonymitě". Je třeba si však uvědomit, že výroční zpráva podléhá ověření auditorem a tudíž, pokud zachování anonymity nebude doloženo písemně (např. uvedením v darovací smlouvě), může být neuvedení jména dárci předmětem auditorovy výhrady k obsahu výroční zprávy. Zveřejnění striktněji stanovených informací navíc požaduje také vyhláška, konkrétně v ustanovení § 30 odst. 1 písm. u) – přehled o přijatých a poskytnutých darech.

Informace. Uvedeme seznam přijatých darů s v hodnotě vyšší než 10 tis. Kč a jméno fyzické osoby nebo název právnické osoby, která dar poskytl.

c) přehled o použití majetku nadace nebo nadačního fondu,

Rozbor. Výklad pojmu "použití majetku" má tři varianty, je tedy na zvážení, kterou z nich lze do výroční zprávy aplikovat:

1. Pojem lze chápat jako účelové použití majetku. Naskytá se zde přímá vazba na ustanovení § 21 odst. 1 zákona – majetek může být použit jen jako nadační příspěvek nebo k úhradě nákladů souvisejících se správou. Použijeme-li tuto variantu, bude zveřejnění takové informace kolidovat s náležitostmi obsaženými v ustanoveních § 25 odst. 2 písm. d) – poskytnutých nadačních příspěvcích a e) – dodržení pravidla pro omezení nákladů souvisejících se správou.
2. Pojem lze také vysvětlit ve smyslu nakládání s majetkem. Proti této variantě však hovoří povinnost zveřejnit ve výroční zprávě náležitosti dalšího ustanovení, konkrétně § 25 odst. 2 písm. a) – přehled majetku a závazků, šlo by tak o zjevnou duplikaci.
3. Pojem lze vyložit jako popis využití majetku, smyslem by pak bylo, jak vhodně nadace nebo nadační fond investovaly majetek a jaké výnosy z takové investice získaly.

Informace (varianta 3). Popíšeme, jak byl majetek investován a doplníme případné výnosy z využití majetku (např. pronájem nemovitosti nebo uložení peněžních prostředků na bankovních účtech, atd.).

d) přehled o osobách, jimž byly poskytnuty nadační příspěvky k účelu, pro který byly nadace nebo nadační fond zřízeny, v hodnotě vyšší než 10 000 Kč, a zhodnocení, zda a jakým způsobem byly nadační příspěvky použity; pokud byl nadační příspěvek poskytnut fyzické osobě ke zdravotním nebo jiným humanitárním účelům a tato fyzická osoba požaduje zachování anonymity, musí být její anonymita zachována,

Rozbor. Sousedství "zhodnocení, zda a jakým způsobem" je obecné, a tak nadace nebo nadační fond by měly uvážit, jakou formou a jak podrobně zveřejnit informace o poskytnutých nadačních příspěvcích. Zveřejnění striktněji stanovených informací navíc požaduje také

vyhláška, konkrétně v ustanovení § 30 odst. 1 písm. u) – přehled o přijatých a poskytnutých darech. Zachování anonymity příjemce nadačního příspěvku je možné pouze na jeho žádost a navíc pouze v případě, že tento nadační příspěvek byl poskytnut na vyjmenované účely (zdravotní nebo jiné humanitární).

Informace. Uvedeme základní informace o příjemcích nadačních příspěvků, tedy název právnické či jméno fyzické osoby a u každé takovéto osoby údaj o hodnotě nadačního příspěvku, název projektu, na který byl nadační příspěvek poskytnut, a jednoslovné zhodnocení, zda byl použit v souladu se smlouvou, dle které byl poskytnut.

e) zhodnocení, zda nadace nebo nadační fond při svém hospodaření dodržuje pravidlo stanovené pro omezení nákladů souvisejících s jejich správou (§ 22),

Rozbor. Použité pojmy jsou v souladu s dikcí zákona, jeví se, že ustanovení má jednoznačný výklad, protože jeho náplň je konkretizována ustanovením § 22, které nutí nadační subjekt stanovit jedno ze tří pravidel (1. správa/výnosy z nadačního jmění nebo z majetku v případě nadačních fondů, 2. správa/nadační příspěvky, 3. správa/nadační jmění nebo majetek v případě nadačního fondu) pro omezení nákladů souvisejících se správou. Z dikce zákona vyplývá, že za náklady související se správou nadace nebo nadačního fondu je nutné považovat všechny náklady mimo poskytnutých nadačních příspěvků.²⁵

Informace. Uvedeme přesné údaje, jak požaduje zákon, tedy v číselném vyjádření.

f) zhodnocení základních údajů obsažených v roční účetní závěrce a výrok auditora doplněný o závažnější informace ze zprávy auditora; roční účetní závěrka je přílohou výroční zprávy.

Rozbor. Předpokládáme, že slovo "zhodnocení" odkazuje na subjektivní pohled předkladatele výroční zprávy na hospodaření účetní jednotky, žádný další předpis nestanoví, jakým způsobem zhodnocení provést. V souladu s bodu 2 čl. II Přejícná ustanovení zákona č. 353/2001 Sb., kterým se mění zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, je nutno výraz "roční účetní závěrka" vykládat jako "řádná účetní závěrka."

Ustanovení s použitím sousloví "výrok auditora doplněný o závažnější informace ze zprávy auditora" není v souladu s ustanovením § 21 odst. 4 zákona č. 563/1991, Sb., o účetnictví, neboť ten požaduje zveřejnění celé zprávy o auditu. (Výrok auditora nikdy nestojí osamoceně, ale vždy jako součást zprávy o auditu). Dalším rozporem se zákonem o účetnictví je uvedení účetní závěrky jako přílohy výroční zprávy. Podle zákona o účetnictví je účetní závěrka součástí výroční zprávy, nikoli její přílohou.

Na rozdíl od nadace nebude vždy hospodaření nadačního fondu podléhat auditu, viz ustanovení § 24 odst. 2 zákona, jež umožňuje nadačnímu fondu, pokud nemá vyšší majetek než 3 mil. Kč nebo pokud jeho výnosy nebo náklady za hodnocené období nepřekročily 3 mil. Kč, aby jeho účetní závěrka nebyla ověřena auditorem.

Informace. Do textu výroční zprávy přidáme řádnou účetní závěrku za hodnocené období, úvodní slovo předsedy či jiného člena správní rady hodnotící hospodaření účetní jednotky za hodnocené období a zprávu o auditu, byl-li za hodnocené období proveden.

²⁵ Toto je však kamenem úrazu pro velké množství nadací a nadačních fondů provozujících tzv. vlastní programy, kdy tyto subjekty mají snahu náklady na svoji programovou činnost nepovažovat za náklady na správu nadace nebo nadačního subjektu. Podobným výkladovým problémem může být otázka, zda patří mezi správní náklady pořizovací cena prodaných cenných papírů, dojde-li de facto při prodeji pouze ke změně jednoho druhu majetku (cenné papíry) za jiný druh majetku (např. peněžní prostředky) a tudíž sice vznikl v účetnictví náklad, ale aktiva účetní jednotce neubyla.

2.4 Vyhláška pro účetní jednotky, u kterých hlavním předmětem činnosti není podnikání

Obsahové vymezení náležitostí přílohy k účetní závěrce, je vyjmenováno v § 29 a 30 vyhlášky 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.

§ 29

(1) Příloha se sestavuje popisným způsobem nebo ve formě tabulek k zajištění přehlednosti a srozumitelnosti předkládaných informací.

(2) Účetní jednotky v příloze uvedou údaje podle § 18 odst. 2 zákona a údaje, jimiž vysvětlují a doplňují informace obsažené v rozvaze (bilanci) a výkazu zisku a ztráty. Účetní jednotky sestavují přílohu s ohledem na zvláštní právní předpisy.²⁶

Rozbor. Význam použitých pojmů je zřejmý, ustanovení popisuje základní funkce přílohy k účetní závěrce. Zpracovateli je dána možnost zvolit odpovídající formu, zda potřebné informace vloží do textové či tabulkové podoby. Cílem je dodržet přehlednost a srozumitelnost předkládaných informací.

Odkaz na § 18 odst. 2 zákona o účetnictví ukládá povinnou část přílohy s identifikačními údaji o účetní jednotce. Vzhledem k tomu, že uvedené ustanovení vyhlášky se týká více typů neziskových organizací, každá z nich bude sestavovat přílohu s ohledem na svoji právní formu, zřizovatele či zakladatele a další požadavky.

Informace. Uvedeme identifikační číslo, pokud je má účetní jednotka přiděleno, okamžik sestavení účetní závěrky, rozvahový den a podpisový záznam statutárního orgánu.

§ 30

(1) Příloha obsahuje informace o

a) účetní jednotce, jejím sídle, názvu, právní formě, jejím poslání, tj. činnosti hlavní, hospodářské, a dalších činnostech, statutárních orgánech a organizačních složkách s vlastní právní subjektivitou, pokud byly zřízeny,

Rozbor. Na první pohled je zde patrný souběh stejných náležitostí podle ustanovení § 29 a § 30 odst. 1 písm. a) vyhlášky. Pojem "další činnosti" pravděpodobně zobecňuje pojmy "vedlejší a doplňková" používané v případě jednotlivých typů neziskových organizací v příslušných právních předpisech, podle nichž jsou organizace zakládány.²⁷ Ustanovení nestanovuje žádné podrobnější okolnosti jednotlivých informací (např. okolnosti, datum a místo vzniku, atd.), i když uvedení takových informací je logické. Obdobné požadavky na přílohu účetní závěrky obsahuje vyhláška platná pro podnikatelské subjekty.

Informace. Uvedeme název, sídlo, právní formu, poslání, informace o hlavní a hospodářské činnosti, složení statutárních orgánů a informaci o tom, zda má neziskový subjekt organizační složky s vlastní právní subjektivitou.

²⁶ Viz poznámky 2-11.

²⁷ I když nemůžeme pominout definici pojmů z § 28 vyhlášky, jenž rozlišuje jen dva hlavní druhy činností – hlavní a hospodářskou, přičemž právě hospodářská činnost je pojem zastřešující všechny ostatní činnosti, které nespádají do činnosti hlavní. Budeme-li se striktně držet výkladu pojmů z vyhlášky, pak ovšem neumíme popsat, co by mohlo být uvažováno „dalšími činnostmi“.

b) zakladatelích, zřizovatelích, vkladech do vlastního jmění, povaze a výši těchto vkladů a zápisu vkladů do příslušného rejstříku,

Rozbor. Problematický je popis "vkladů do vlastního jmění", neboť není zřejmé, zda vyhláška požaduje uvést údaje při vzniku účetní jednotky (čemuž by napovídalo spojení s informacemi o zakladatelích resp. zřizovatelích) či zda je požadováno uvedení dalších vkladů tj. vkladů během uplynulého účetního období. V případě nadací je za vklad do vlastního jmění podle našeho názoru považováno i nadační jmění. Vzhledem ke skutečnosti, že nadační jmění lze navyšovat, pak by bylo logické, aby každé navýšení z cizích zdrojů bylo předmětem tohoto bodu přílohy. Zápis vkladů do rejstříku je povinný pouze u nadací, ostatní účetní jednotky tento zápis nemají povinný. Obdobné požadavky na přílohu účetní závěrky obsahuje vyhláška platná pro podnikatelské subjekty.

Informace. Uvedeme seznam zakladatelů či zřizovatelů, seznam vkladů do vlastního jmění s uvedením jejich povahy a výše a informace, zda byly vklady zapsány do rejstříku.

c) účetním období, použitých účetních metodách, způsobu zpracování účetních záznamů, způsobech a místech jejich úschovy, aplikaci obecných účetních zásad, způsobech oceňování a odpisování, pokud je jejich znalost významná pro posouzení finanční, majetkové situace a výsledku hospodaření účetní jednotky, odchylkách od účetních metod podle § 7 odst. 5 zákona s uvedením vlivu na majetek a závazky, na finanční situaci a výsledek hospodaření účetní jednotky, způsobu stanovení oprávek k majetku a způsobu stanovení reálné hodnoty příslušného majetku a závazků, způsobu tvorby a výši vytvořených opravných položek a rezerv za uzavírané účetní období,

Rozbor. I když je význam použitých pojmů znám, působí celé ustanovení značně nepřehledně. Ve skutečnosti se ale jedná o údaje, které doplňují číselné informace uvedené v rozvaze a výkazu zisku a ztráty, tedy informace nanejvýš potřebné, protože bez jejich uvedení by účetní závěrka mohla být prezentována mylně. Za významné považujeme uvedení odchylek od účetních metod s uvedením vlivu na majetek a závazky, na finanční situaci a výsledek hospodaření. Obdobné požadavky na přílohu účetní závěrky obsahuje vyhláška platná pro podnikatelské subjekty.

Informace. Uvedeme účetní období, způsob zpracování účetních záznamů, způsob a místo jejich úschovy, popis použitých účetních metod a odchylky od účetních metod s uvedením vlivu na majetek a závazky, finanční situaci a výsledek hospodaření.

d) každé významné události, která se stala mezi rozvahovým dnem a okamžikem sestavení účetní závěrky podle § 19 odst. 5 zákona,

Rozbor. Význam použitých pojmů je zřejmý. Požadavek na zveřejnění informací je stejný, jako je v ustanovení § 21 odst. 2 písm. a) zákona o účetnictví. Určitá míra nejistoty se vyskytuje ve vyhodnocení významnosti událostí. Pojem "významnosti" je přitom třeba brát jako subjektivní kategorii a stanovení "významnosti" určité částky či účetního případu pro účely účetnictví přísluší do kompetence účetní jednotky, např. formou zadání kritérií ve formě vnitropodnikové směrnice.

Informace. Popíšeme konkrétní události, které byly vyhodnoceny jako významné.

e) způsobech oceňování použitých pro položky aktiv a závazků včetně toho, jak byly stanoveny úpravy hodnoty, ať již přechodné nebo trvalé, a přepočtena aktiva a závazky v cizí měně s uvedením použitého kursu k rozvahovému dni vyhlášeného Českou národní bankou,

Rozbor. Význam použitých pojmů je zřejmý. Vzhledem k tomu, že způsob oceňování patří mezi náležitosti uvedené ve výše rozebraném ustanovení písmene c), jedná se o zjevnou duplicitu.

Informace. Uvedeme způsob oceňování použitých v případě aktiv a závazků.

f) názvu jiných účetních jednotek, v nichž účetní jednotka sama nebo prostřednictvím třetí osoby jednající jejím jménem a na její účet drží podíl, tento podíl může být i v podobě držených akcií, s uvedením výše tohoto podílu, u akcií s uvedením počtu, jmenovité hodnoty a druhu těchto akcií, jakož i výše základního kapitálu, vlastního jmění, fondů a zisku nebo ztráty této jiné účetní jednotky za minulé účetní období,

Rozbor. Význam použitých pojmů je zřejmý. Obdobné požadavky na přílohu účetní závěrky obsahuje vyhláška platná pro podnikatelské subjekty.

Informace. Uvedeme název účetní jednotky, v nichž účetní jednotka drží podíl, a vyčíslíme podíl, případně uvedeme počet a jmenovitou hodnotu akcií. Dále uvedeme výši základního kapitálu, vlastního jmění, fondů a zisku nebo ztráty za minulé účetní období takové účetní jednotky.

g) přehled splatných závazků pojistného na sociálním zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti, přehled splatných závazků veřejného zdravotního pojištění a evidované daňové nedoplatky u místně příslušných finančních orgánů s uvedením částek, datem vzniku a splatnosti,

Rozbor. Význam použitých pojmů je zřejmý, jedná se o uvedení veřejnoprávních závazků účetní jednotky, které jsou k okamžiku, ke kterému je sestavována účetní závěrka již splatné, tedy u kterých je účetní jednotka v prodlení s placením.

Informace. Uvedeme seznam uvedených splatných závazků a jejich výši.

h) počtu a jmenovité hodnotě akcií nebo podílů, nebo nemají-li jmenovitou hodnotu, informace o jejich ocenění,

Rozbor. Význam použitých pojmů je zřejmý. Ustanovení požaduje zveřejnění obdobných informací jako výše rozebrané ustanovení písmene f).

Informace. Uvedeme počet a jmenovitou hodnotu akcií nebo podílů.

i) existenci majetkových cenných papírů, vyměnitelných a prioritních dluhopisů nebo podobných cenných papírů nebo práv, s udáním jejich počtu a rozsahu práv, která propůjčují,

Rozbor. Význam použitých pojmů je zřejmý.

Informace. Uvedeme počet cenných papírů a práv, která propůjčují.

j) částkách dlužených, které vznikly v daném účetním období a u kterých zbytková doba splatnosti k rozvahovému dni přesahuje pět let, jakož i o výši všech dluhů účetních jednotek, krytých plnohodnotnou zárukou, danou touto účetní jednotkou, s uvedením povahy a formy záruky; tyto informace se uvádějí odděleně pro položku každého věřitele podle struktury rozvahy (bilance),

Rozbor. Význam použitých pojmů je zřejmý. Obdobné požadavky na přílohu účetní závěrky obsahuje vyhláška platná pro podnikatelské subjekty.

Informace. Uvedeme dlužené částky podle jednotlivých věřitelů a informaci o délce doby do splatnosti dluhu.

k) celkové výši finančních nebo jiných závazků, které nejsou obsaženy v rozvaze (bilanci),

Rozbor. Význam použitých pojmů je zřejmý, jedná se o závazky, o kterých není účtováno v souladu s platnou legislativou, např. závazky z titulu již podepsaných smluv o nadačních příspěvcích, které budou vypláceny v následujícím účetním období.

Informace. Uvedeme závazky, které nejsou obsaženy v rozvaze.

l) výsledku hospodaření v členění podle hlavní a hospodářské činnosti a pro účely daně z příjmů,

Rozbor. Význam použitých pojmů je zřejmý, protože vychází z požadavků uvedených v zákoně o daních z příjmů nebo odkazuje na ustanovení § 21 odst. 1 písm. h) zákona o obecně prospěšných společnostech. Pouhé uvedení výsledku hospodaření ještě nepřináší pohled na celkové hospodaření účetní jednotky, teprve s uvedením úplného objemu nákladů a výnosů podle jednotlivých druhů činností se zvyšuje význam tohoto ustanovení. Důležité je, že pojem hlavní a hospodářská činnost je pro účely vyhlášky definován v § 28 a tudíž uvedené údaje budou ve struktuře podle vyhlášky jako hlavní a hospodářská činnost, přičemž náklady na správu budou součástí hlavní činnosti. Pro účely zákona o daních z příjmů budou údaje uvedeny podle jednotlivých druhů hlavní činnosti s odvolávkou, zda jsou či nejsou předmětem daně a dále bude uvedena hospodářská činnost.

Informace. Uvedeme výsledek hospodaření za hlavní (včetně správní) a hospodářskou činnost a podle dikce zákona o daních z příjmů.

m) průměrném evidenčním přepočteném počtu zaměstnanců podle zvláštního právního předpisu²⁸ v členění podle kategorií, jakož i o osobních nákladech za účetní období v členění podle výkazu zisku a ztráty u položek "A.III.9 Mzdové náklady" až "A.III.13. Ostatní sociální náklady," údaje o počtu a postavení zaměstnanců, pokud jsou zároveň členy statutárních, kontrolních nebo jiných orgánů určených statutem, stanovami nebo jinou zřizovací listinou,

Rozbor. Význam použitých pojmů je zřejmý. Ustanovení navazuje na zákon o státní statistické službě (požadavek na uvedení průměrného evidenčního počtu zaměstnanců) a na § 21 odst. 2 písm. d) zákona o účetnictví. Obdobné požadavky na přílohu účetní závěrky obsahuje vyhláška platná pro podnikatelské subjekty.

Informace. Uvedeme průměrný evidenční počet zaměstnanců podle kategorií, celkové osobní náklady, a počet a postavení zaměstnanců, pokud jsou členy statutárních nebo jiných orgánů. Zpracovatel se dále musí řídit zákonem o ochraně osobních údajů!

n) výši stanovených odměn a funkčních požitků za účetní období členům statutárních, kontrolních nebo jiných orgánů určených statutem, stanovami nebo jinou zřizovací listinou, z titulu jejich funkce, jakož i o výši vzniklých nebo smluvně sjednaných závazků ohledně požitků bývalých členů těchto orgánů, s uvedením celkové výše pro každou kategorii členů,

Rozbor. Z ustanovení vyplývá účetní jednotce povinnost sledovat samostatně v průběhu roku potřebné údaje o odměnách a závazcích podle jednotlivých skupin příjemců.

Informace. Uvedeme výši stanovených odměn a funkčních požitků za účetní období členům statutárních, kontrolních nebo jiných orgánů a výši závazků.

o) účasti členů statutárních, kontrolních nebo jiných orgánů účetní jednotky určených statutem, stanovami nebo jinou zřizovací listinou a jejich rodinných příslušníků v osobách, s nimiž účetní jednotka uzavřela za vykazované účetní období obchodní smlouvy nebo jiné smluvní vztahy,

Rozbor. Použité pojmy jsou zřejmé. Je třeba však dávat pozor na ochranu osobních údajů, případně zachování obchodního tajemství, jsou-li takové parametry nastaveny.

²⁸ Zákon č 89/1995 Sb., o státní statistické službě, ve znění pozdějších předpisů. Zvláštní právní předpisy související.

Informace. Uvedeme účast členů statutárních, kontrolních a jiných orgánů v jiných účetních jednotkách, s nimiž jsou uzavřeny obchodní smlouvy nebo jiné smluvní vztahy.

p) výši záloh a úvěrů, poskytnutých členům orgánů uvedeným v písmenu n), s uvedením úrokové sazby, hlavních podmínek a případně proplacených částkách, o závazcích přijatých na jejich účet jako určitý druh záruky s uvedením celkové výše pro každou kategorii členů,

Rozbor. Význam použitých pojmů je zřejmý a výklad ustanovení jasný. Obdobné požadavky na přílohu účetní závěrky obsahuje vyhláška platná pro podnikatelské subjekty.

Informace. Uvedeme výši záloh a úvěrů poskytnutých členům statutárních, kontrolních a jiných orgánů s informacemi o sazbě a podmínkách.

q) rozsahu, ve kterém byl výpočet zisku nebo ztráty ovlivněn způsoby oceňování finančního majetku v průběhu účetního období nebo bezprostředně předcházejícího účetního období; pokud takové ocenění má závažný vliv na budoucí daňovou povinnost, je nutno o tom uvést podrobnosti,

Rozbor. Význam použitých pojmů je zřejmý. Protože oceňování finančního majetku může významným způsobem ovlivnit výsledek hospodaření, je vyžadováno samostatné uvedení těchto informací, nad rámec údajů v písmenu c).

Informace. Uvedeme dopad způsobu oceňování finančního majetku na výpočet zisku a ztráty. Pokud má způsob ocenění vliv na budoucí daňovou povinnost, uvedeme podrobnosti.

r) způsobu zjištění základu daně z příjmů, použitých daňových úlevách a způsobech užití prostředků v běžném účetním období, získaných z daňových úlev v předcházejících zdaňovacích obdobích, v členění za jednotlivá zdaňovací období podle požadavku zvláštních právních předpisů,²⁹

Rozbor. Zdroje pro vyložení tohoto ustanovení musíme hledat spíše v podkladech pro zpracování přiznání k daním z příjmů než v účetní evidenci samotné. To se týká i daňových úlev podle § 20 zákona o daních z příjmů, které nejsou v účetnictví podchyceny, neboť jejich vykazování není předmětem účetnictví. Současně bereme na vědomí určité nepřesnosti, jichž se zákon o daních z příjmů dopouští, zejména v oblasti prokazatelnosti využití daňových úlev.

Informace. Uvedeme způsob, jakým byl zjištěn základ daně, použité daňové úlevy a způsob užití prostředků získaných z daňových úlev v předcházejících obdobích.

s) rozdílech mezi daňovou povinností připadající na běžné nebo minulé účetní období a již zaplacenou daní v těchto účetních obdobích jen v případě, že je tento rozdíl významný; tato informace se uvede, jen není-li tento rozdíl v celkové výši obsažen v příslušné položce v rozvaze (bilanci),

Rozbor. Obsahem ustanovení je požadavek na uvedení rozdílů mezi daňovou povinností vykázanou v již sestavené účetní závěrce za minulé účetní období a nově stanovenou výší daně vykázanou např. dodatečným daňovým přiznáním či doměrkem daně na základě kontroly provedené správcem daně. To vše za situace, kdy tyto skutečnosti nastaly až po rozvahovém okamžiku a nepromítly se tudíž do právě sestavované účetní závěrky za běžné účetní období.

Informace. Pokud se z výše uvedených důvodů liší výše závazku vůči finančnímu úřadu v rozvaze oproti skutečnosti a jedná se o rozdíl významný, uvedeme tento rozdíl s informací o daňové povinnosti a výši již zaplacené daně.

²⁹ § 20 odst. 7 zákona č. 586/1992 Sb.

t) každé významné položce, z rozvahy (bilance) nebo výkazu zisku a ztráty, u kterých je uvedení podstatné pro hodnocení finanční a majetkové situace a výsledku hospodaření účetní jednotky, pokud tyto informace nevyplývají přímo ani nepřímo z rozvahy (bilance) a výkazu zisku a ztráty; u významných položek aktiv se uvedou též jejich přírůstky a úbytky a zvláště o významných položkách, které jsou v rozvaze (bilanci) a výkazu zisku a ztráty zahrnuty nebo kompenzovány s jinými položkami a v rozvaze (bilanci) a výkazu zisku a ztráty nejsou samostatně vykázány, například rozpis dlouhodobých bankovních úvěrů včetně úrokových sazeb a popis zajištění úvěrů, přijaté dotace na provozní účely nebo na pořízení dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku ze státního rozpočtu, rozpočtu územních samosprávných celků nebo ze státních fondů, s uvedením výše dotací a jejich zdrojů,

Rozbor. Význam použitých pojmů je zřejmý, i když celé ustanovení je hůře srozumitelné. Ustanovení požaduje obecné informace o všech skutečnostech, které vyplývají z hospodaření účetní jednotky a které mají vliv na účetní závěrku, přičemž tato informace přímo z účetní závěrky nevyplývá, a popisuje, jakým způsobem lze takové informace zveřejnit. Na rozdíl od výše rozebraných ustanovení písmen g), h), i), j) a k) se zde uvedou pouze významné položky, u kterých je uvedení podstatné pro hodnocení finanční a majetkové situace a výsledku hospodaření. Je přitom na účetní jednotce, aby posoudila, které události jsou považovány z jejího pohledu za významné. Obdobné požadavky na přílohu účetní závěrky obsahuje vyhláška platná pro podnikatelské subjekty.

Informace. Popíšeme významné položky, které mají vliv na účetní závěrku.

u) přehled o přijatých a poskytnutých darech, dárcích a příjemcích těchto darů, jedná-li se o významné položky nebo pokud to vyžaduje zvláštní právní předpis,

Rozbor. Výklad ustanovení je zřejmý, pojem "významné položky" užije účetní jednotka adekvátně. Stejně tak záleží na účetní jednotce rozhodnutí o formě zobrazení informací (např. jmenovitý soupis, seřazení podle velikosti částek, případně podle určitých kategorií). V ustanovení chybí odkaz na zachování anonymity, kterou případně musí dárce nebo obdarovaný předem vyjádřit.

Informace. Uvedeme seznam přijatých darů s uvedením částky a dárce a seznam poskytnutých darů s uvedením částky a jména či názvu obdarovaného.

v) přehled o veřejných sbírkách podle zvláštního právního předpisu,³⁰ s uvedením účelu a výši vybraných částek,

Rozbor. Význam použitých pojmů je zřejmý a výklad ustanovení je jasný, neboť odkazuje na speciální zákon.

Informace. Uvedeme seznam veřejných sbírek s uvedením účelu a výši vybraných částek ke konci hodnoceného období.

w) způsobu vypořádání výsledku hospodaření z předcházejících účetních období, zejména rozdělení zisku. Dále účetní jednotka uvede údaj o individuálním referenčním množství mléka³¹, individuální produkční kvóty³¹, individuálním limitu prémiových práv³¹ a jiných

³⁰ Zákon č. 117/2001 Sb., o veřejných sbírkách a o změně některých zákonů (zákon o veřejných sbírkách).

³¹ Například zákon č. 256/2000 Sb., o Státním zemědělském intervenčním fondu a o změně některých dalších zákonů (zákon o Státním zemědělském intervenčním fondu), ve znění zákona č. 128/2003 Sb., zákona č. 41/2004 Sb., zákona č. 85/2004 Sb., zákona č. 237/2004 Sb. a zákona č. 482/2004 Sb., nařízení vlády č. 244/2004 Sb., o stanovení bližších podmínek pro uplatňování dávky v odvětví mléka a mléčných výrobků v rámci společné organizace trhu s mlékem a mléčnými výrobky, ve znění nařízení vlády č. 517/2004 Sb., a nařízení vlády č. 196/2005 Sb., o stanovení některých podmínek provádění prémiových práv na chov krav bez tržní produkce mléka, popřípadě na chov bahnic.

obdobných kvótách a limitech, o kterých účetní jednotka neúčtovala na rozvahových ani výsledkových účtech, protože náklady na získání informace o jejich reprodukční pořizovací ceně převýšily její významnost.

Rozbor. Význam použitých pojmů první části ustanovení a jejich výklad je zřejmý. Naplnění informace z druhé části ustanovení budou pro neziskové organizace pravděpodobně výjimkou, avšak nelze ji vyloučit. Zařazení těchto informací se tak může jevit jako nejasné či nadbytečné.

Informace. Uvedeme způsob vypořádání výsledku hospodaření a popíšeme účetní operace na účtech 931, 932 a 911 po uzavření předcházejícího účetního období, případně se odvoláme na příslušné rozhodnutí oprávněného orgánu. Pro naplnění druhé části ustanovení uvedeme požadované údaje o individuálním referenčním množství mléka, individuální produkční kvóty, individuálním limitu premiových práv a jiných obdobných kvótách a limitech pokud o nich nebylo účtováno.

(2) Součástí přílohy k účetní závěrce mohou být i další informace podle zvláštních právních předpisů³² a podle rozhodnutí účetní jednotky.

(3) Informace vymezené v odstavci 1 písm. f) se uvádějí tak, aby jejich povaha neměla za následek vážnou újmu pro některé tam uvedené účetní jednotky. Informace vymezené v odstavci 1 písm. n), o) a u) se uvádějí tak, aby neumožnily určit postavení určitého člena takového orgánu nebo osoby, a s ohledem na zvláštní právní předpis.³³

Poznámka. Způsob sestavení přílohy k účetní závěrce nevyžaduje, aby byly uváděny nadpisy částí, ke kterým není co uvést. Aby však nevznikla pochybnost o úplnosti uváděných údajů, doporučujeme účetním jednotkám deklarovat úplnost přílohy k účetní závěrce např. textem "Pro údaje vyžadované §§ 29 a 30 vyhlášky, které nejsou uvedeny, nemá účetní jednotka náplň." Tím by mělo být jasně určeno, že tato sestavená příloha je kompletní.

2.5 Shrnutí

Na závěr krátce shrneme zjištění, která rozbor ustanovení týkajících se výročních zpráv v současných právních předpisech přinesl:

1. Vratké legislativní ukotvení. Obsah výroční zprávy je obsažen v obecné normě (zákon o účetnictví). Tímto ustanovením se však neziskové organizace mající povinnost sestavovat a zveřejňovat výroční zprávu podle speciálních norem (zákon o nadacích a nadačních fondech, zákon o obecně prospěšných společnostech, zákon o církvích a náboženských společnostech a zákon o vysokých školách) neřídí. Speciální normy proto upravují obsahové náležitosti výročních zpráv. Problematický je však postup pro neziskové organizace, které nemají povinnost zveřejňovat výroční zprávu a které se ji přesto rozhodnou sestavit a zveřejnit dobrovolně. Protože není explicitně určena žádná speciální právní norma, kterou by se přitom měly řídit, je nutné postupovat podle výše zmíněného zákona o účetnictví. To s sebou však přináší značné problémy, neboť obsah výroční zprávy v zákoně o účetnictví není uzpůsoben pro potřeby neziskových organizací. Navíc toto legislativní ukotvení s sebou nese další dva důsledky: jednak jsou některé náležitosti obsahu výroční zprávy uvedeny zároveň ve dvou předpisech, jednak pro každý typ neziskové organizace existuje jiný rozsah povinných náležitostí.

³² Bod 3 čl. II Přejícná ustanovení zákona č. 492/2000 Sb., kterým se mění zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, a některé další zákony.

³³ Zákon č. 101/2000 Sb., o ochraně osobních údajů a o změně některých zákonů, ve znění pozdějších předpisů.

2. Používání nejasných pojmů. V ustanoveních týkajících se obsahových náležitostí výročních zpráv uvedených zejména ve speciálních zákonech jsou používány nesprávné, zastaralé nebo nesrozumitelné pojmy. Výklad ustanovení je tak často nejasný nebo mnohoznačný.

3. Rozsah obsahových náležitostí. Součástí výroční zprávy je i účetní závěrka včetně její přílohy. Provděcí vyhláška k zákonu o účetnictví pro nepodnikatelské subjekty stanovuje pro přílohu účetní závěrky neúměrně vysoký počet obsahových náležitostí (počet ustanovení týkajících se obsahových náležitostí v prováděcí vyhlášce je oproti podnikatelům trojnásobný), přičemž některé z nich slouží odborné kontrole hospodaření neziskových organizací.