



Ekonomika a účetnictví
veřejných výzkumných institucí
v
Ekonomických informačních systémech

*Středisko společných činností AV ČR, v. v. i.
Odbor informačních systémů*

*ver. 2.2
20. 6. 2007*

Tomáš Wencel

EKONOMIKA A ÚČETNICTVÍ
VEŘEJNÝCH VÝZKUMNÝCH INSTITUCÍ
V
EKONOMICKÝCH INFORMAČNÍCH
SYSTÉMECH

Soubor zásad a doporučení, jak vést ekonomiku a účetnictví v Ekonomických informačních systémech (EIS) v AV ČR podle nového zákona č. 341/2005 Sb., zákona č. 342/2005 Sb. a navazujících zákonů o účetnictví, daních a prováděcích předpisů platných pro VVI včetně specifík v metodice hospodaření v rámci Akademie věd ČR.

Tento přehled je určen zejména pro pracovníky technicko-hospodářských správ ústavů Akademie věd ČR – nově vzniklých veřejných výzkumných institucí – VVI.

Vyjadřuje názor oddělení podpory informačního systému na ekonomickou agendu VVI.

Dále se na metodice podílely:

Kapitola ČÚS, Audit	Jana Ptáčková
Kapitola CP	Petra Pohlová
Kapitola FK	Dana Bakulová

Praha

2007

OBSAH

OBSAH	- 3 -
1. ÚVODEM - PROČ VVI?	- 5 -
2. LEGISLATIVNÍ VYMEZENÍ EKONOMIKY	- 6 -
2.1. ZMĚNA OBCHODNÍCH VZTAHŮ A POSTAVENÍ NA TRHU	- 6 -
2.2. ZMĚNA MAJETKOVÝCH POMĚRŮ	- 7 -
2.3. ZMĚNA DAŇOVÝCH PODMÍNEK	- 7 -
3. ÚČETNICTVÍ	- 8 -
3.1. ZÁKON O ÚČETNICTVÍ	- 9 -
3.2. VYHLÁŠKA Č. 504/2002 SB.	- 11 -
3.3. ÚČTOVÁ OSNOVA	- 12 -
a. Směrná účtová osnova	- 12 -
b. Změna čísel účtů	- 12 -
c. Analytické členění podle KAV	- 12 -
3.4. ČESKÉ ÚČETNÍ STANDARDY	- 13 -
3.5. ČLÁNKY A ZDROJE	- 14 -
a. Hlavní činnost – institucionální prostředky – články 4, 8 a 9	- 15 -
b. Hlavní činnost – účelové prostředky – články 1, 2, 5, 6	- 15 -
c. Hlavní činnost – mimorozp. prostředky – článek 0, 3, 4, 7	- 15 -
d. Overheady – článek 8	- 15 -
e. Další činnost – článek 8	- 16 -
f. Jiná činnost – mimorozp. prostředky – články 0 a 8	- 16 -
4. MAJETEK	- 17 -
4.1. DROBNÝ MAJETEK	- 17 -
4.2. POŘÍZENÍ MAJETKU	- 18 -
4.3. ÚČETNÍ ODPISY	- 19 -
4.4. DAŇOVÉ ODPISY	- 21 -
a. Co se odepisuje	- 21 -
b. Kdy se odepisuje	- 22 -
c. Z čeho se odepisuje	- 22 -
d. Jak se odepisuje	- 23 -
e. Rozdíly v zůstatkové ceně	- 23 -
5. VLASTNÍ JMĚNÍ A FONDY	- 24 -
5.1. VLASTNÍ JMĚNÍ	- 24 -
5.2. FONDY	- 25 -
5.3. SOCIÁLNÍ FOND	- 26 -
5.4. FOND ÚČELOVĚ URČENÝCH PROSTŘEDKŮ	- 27 -
6. ČASOVÝ NESOULAD NÁKLADŮ A VÝNOSŮ	- 28 -
6.1. NÁKLADY PŘÍŠTÍCH OBDOBÍ	- 29 -
6.2. PŘÍJMY PŘÍŠTÍCH OBDOBÍ	- 29 -
6.3. VÝNOSY PŘÍŠTÍCH OBDOBÍ	- 30 -
6.4. VÝDAJE PŘÍŠTÍCH OBDOBÍ	- 30 -
6.5. DOHADNÉ POLOŽKY	- 31 -
7. DANĚ	- 32 -
7.1. DAŇ Z PŘÍJMU	- 32 -
b. Evidence	- 32 -
c. Předmět daně	- 32 -
d. Osvobození od daně	- 33 -
e. Snížení základu daně	- 33 -
f. Dary pro VVI	- 34 -
7.2. DAŇ Z PŘIDANÉ HODNOTY	- 35 -

g.	<i>Ekonomická činnost</i>	- 35 -
h.	<i>Poměr a koeficient</i>	- 35 -
7.3.	DAŇ SILNIČNÍ	- 36 -
7.4.	DAŇ Z NEMOVITOSTI	- 36 -
7.5.	DAŇ SPOTŘEBNÍ	- 36 -
7.6.	DAŇ DĚDICKÁ A DAROVACÍ, DAŇ Z PŘEVODU NEMOVITOSTÍ.....	- 37 -
8.	AUDIT	- 38 -
8.1.	PŘEDMĚT A FUNKCE AUDITU	- 38 -
8.2.	ZPRÁVA AUDITORA	- 39 -
8.3.	VÝROK AUDITORA.....	- 39 -
8.4.	ZÍSKÁVÁNÍ INFORMACÍ V RÁMCI AUDITU	- 41 -
8.5.	PRŮBĚH AUDITU	- 41 -
a.	<i>Vnitřní kontrolní systém (VKS)</i>	- 42 -
b.	<i>Audit rozvahových účtů</i>	- 42 -
c.	<i>Audit výsledkových účtů</i>	- 43 -
d.	<i>Audit následných událostí</i>	- 43 -
9.	CESTOVNÍ NÁHRADY PODLE NOVÉHO ZÁKONÍKU PRÁCE	- 44 -
9.1.	JÍZDNÍ VÝDAJE – TUZEMSKÉ PRACOVNÍ CESTY	- 45 -
9.2.	JÍZDNÍ VÝDAJE – ZAHRANIČNÍ PRACOVNÍ CESTY	- 47 -
9.3.	STRAVNÉ – TUZEMSKÉ PRACOVNÍ CESTY	- 47 -
9.4.	STRAVNÉ – ZAHRANIČNÍ PRACOVNÍ CESTY	- 48 -
9.5.	KAPESNÉ	- 49 -
9.6.	ZÁLOHY	- 49 -
9.7.	VYÚČTOVÁNÍ	- 50 -
10.	FINANČNÍ KONTROLA	- 51 -
10.1.	ŘÍDÍCÍ KONTROLA	- 52 -
a.	<i>Předběžná kontrola</i>	- 52 -
b.	<i>Průběžná kontrola</i>	- 53 -
c.	<i>Následná kontrola</i>	- 53 -
10.2.	INTERNÍ AUDIT	- 54 -

Seznam zkratk:

SPO	Státní příspěvková organizace
VVI	Veřejná výzkumná instituce
AV ČR	Akademie věd České republiky
EU	Evropská unie
KAV	Kancelář Akademie věd ČR
EO KAV	Ekonomický odbor KAV
ČÚS	České účetní standardy
FRM	Fond reprodukce majetku
FKSP	Fond kulturních a sociálních potřeb
GA AV	Grantová agentura Akademie věd
GA ČR	Grantová agentura České republiky
VKS	Vnitřní kontrolní systém

1. Úvodem - Proč VVI?

Pracoviště AV ČR existovala do konce roku 2006 v podobě státních příspěvkových organizací (SPO), což představovalo specifickou právní formu „podnikání“, která ústavům nedávala rovnoprávné postavení na trhu výzkumu a vývoje a ztěžovala jim mimo jiné například účast ve výzkumných programech EU.

V případě větších výzkumných zakázek z průmyslu pak zadavatelé vyžadují naprosto jasné majetkové vztahy a průhledné financování na straně jejich partnera a schopnost ručit za své závazky svým majetkem. Státní příspěvková organizace majetek nevlastnila – měla k němu pouze „příslušnost hospodaření“. Majetek SPO byl ve vlastnictví státu.

Velkou nevýhodou tohoto stavu byla také skutečnost, že podle zákona o majetku České republiky a jejím vystupování v právních vztazích nemohl zřizovatel, byť by to považoval za účelné, měnit strukturu příspěvkových organizací, respektive nemohl ani slučovat a rozdělovat stávající organizace, ani zřizovat nové nebo měnit jejich struktury, pokud to nestanovil zvláštní zákon. Zřizovatel mohl příspěvkovou organizaci jen zrušit podle příslušných rozpočtových pravidel, a to bez ohledu na výsledky výzkumu a vývoje.

2. Legislativní vymezení ekonomiky

Výše popsaná omezení a nedostatky se zákonodárci pokusili odstranit zákonem č. 341/2005 Sb., o veřejných výzkumných institucích (zákon o VVI), který nabyl účinnosti 13. září 2005, který ustavil novou právní formu neziskových organizací: veřejné výzkumné instituce. V návaznosti na tento zákon vstoupila v platnost i řada úprav stávajících předpisů zákonem č. 342/2005 Sb.

Zřizovatelem zůstává pro ústavy AV ČR i nadále Akademie věd ČR. Zástupcem zřizovatele je Kancelář AV ČR (KAV), kde byl pro potřeby rozdělování finančních prostředků ze státního rozpočtu a kontrolu jejich čerpání ustaven Ekonomický odbor (EO KAV).

Každý ústav AV ČR si ke svému názvu přidává přívlastek v. v. i.

– například **Středisko společných činností AV ČR, v. v. i.**

Hospodaření VVI se řídí primárně § 21 – 30 zákona o VVI a obecně platnými předpisy o hospodaření účetních jednotek, u kterých hlavním předmětem činnosti není podnikání = neziskové organizace.

Dalšími předpisy upravujícími fungování ekonomiky VVI jsou zejména:

- obchodní zákoník
- zákon o účetnictví
- daňové zákony
- zákoník práce
- zákon o finanční kontrole
- zákon o auditorech
- zákon o podpoře výzkumu a vývoje
-

2.1. Změna obchodních vztahů a postavení na trhu

Zákon o VVI přímo v §2 odst. 6 ukládá takové organizaci, aby se ve všech závazkových vztazích řídila obchodním zákoníkem.

Zákon o účetnictví a daňové zákony vymezují VVI jako neziskovou organizaci a odkazují ji tedy směrem ke stejnému ekonomickému vzorci, jaký používají veřejné vysoké školy.

Zákoník práce pak dává VVI rámec pro odměňování pracovníků na zcela odlišné platformě než SPO.

Zákon o finanční kontrole určuje proces schvalování a následné kontroly čerpání veřejných prostředků VVI.

Jakožto výzkumné organizace se všechna pracoviště Akademie věd ČR řídí **zákonem** č.130/2002 Sb. **o podpoře výzkumu a vývoje**. Významná jsou zejména ustanovení, která nařizují oddělené účtování institucionálních, účelových a mimorozpočtových prostředků.

2.2. Změna majetkových poměrů

SPO

AKTIVA	PASIVA
Dlouhodobý majetek	Fond dlouhodobého majetku
Finanční prostředky	Finanční fondy
Ostatní aktiva	Cizí zdroje

Příspěvková organizace nedisponovala vlastním majetkem. Proto byl majetek v pasivech kryt fondem dlouhodobého majetku. Finanční fondy musely být kryty finančními prostředky. Tím bylo zajištěno, že cizí zdroje budou použity pouze na financování oběžných aktiv. SPO se pak mohla dostat do problémů, pokud tento vzájemný poměr nedodržovala a použila např. fondy na financování oběžných aktiv.

VVI

AKTIVA	PASIVA
MAJETEK	Vlastní jmění
	Fondy
	Cizí zdroje

VVI má vlastní majetek. Logika se blíží klasickému vzorci soukromé organizace, kdy je celek „Vlastní jmění + Fondy“ definován jako rozdíl mezi majetkem a cizími zdroji.

2.3. Změna daňových podmínek

Změny nastávají zejména v oblasti daně z příjmů a silniční daně. Zákon o dani z příjmu říká, že VVI daní úplně vše (včetně dotací) s výjimkou investičních dotací a úroků z vkladů na běžném účtu. Daní se tedy vše bez ohledu na typ činnosti.

SPO měla jiný daňový rámec pro hlavní a jiný pro jinou činnost. Zatímco v hlavní činnosti se ztrátové aktivity úplně pomíjely, ziskové se jednotlivě danily, přičemž zisk a ztráta z hlavní činnosti se proti sobě nezapočítávaly. Jiná činnost se danila normálním způsobem jako jedna aktivita výpočtem zisku jako rozdílu výnosů a nákladů za všechny jiné činnosti SPO.

3. Účetnictví

Účetnictví VVI se řídí v mnoha ohledech stejnými pravidly jako v SPO. Je podvojně, základem je zákon o účetnictví, nicméně některá dílčí pravidla se odlišují.

§ 29 zákona č. 341/2005 Sb. upravuje účetnictví VVI takto:

„(1) Veřejná výzkumná instituce je zařazena v rámci účetních jednotek podle zvláštního právního předpisu mezi jiné právnické osoby, jejichž hlavní činností není podnikání.

(2) Veřejná výzkumná instituce vede účetnictví podle zvláštních právních předpisů, nestanoví-li tento zákon jinak.

(3) O uznaných nákladech výzkumných záměrů a projektů výzkumu a vývoje vede veřejná výzkumná instituce oddělenou evidenci a v rámci této evidence sleduje náklady hrazené z institucionální nebo účelové podpory výzkumu a vývoje z veřejných prostředků podle zvláštních právních předpisů.

(4) Veřejná výzkumná instituce je povinna mít účetní závěrku ověřenou auditorem.“

Zákon o VVI tedy odkazuje přímo na zákon o účetnictví a příslušnou vyhlášku pro neziskové organizace (kapitoly 3.1 a 3.2).

Předpisem, který upravuje podrobněji účetnictví VVI, jsou České účetní standardy (viz kapitola 3.4).

Nově se objevuje v Akademii věd ČR institut povinného auditu (*VVI tím spadají pod §20 odst.1 písmeno e. zákona o účetnictví*) všech ústavů (viz kapitola 7), což znamená zvýšenou kontrolu nad hospodařením VVI a nutnost od začátku nastavit korektní pravidla pro ekonomiku VVI, vnitřní směrnice apod.

Důležitým předpisem proto je pro VVI i zákon o auditorech č. 254/2000 Sb., ve znění pozdějších předpisů, který stanoví rozsah auditu, způsob jeho provádění i vykazování.

Co se týče oddělené evidence, tak se VVI dotýká několik zákonů, které v celku přikazují povinnost vést odděleně:

- hlavní, další a jinou činnost
- výzkumné záměry a projekty
- institucionální a účelové prostředky (v AV ČR se ještě doplnil termín mimorozpočtové, což jsou vesměs účelové mimoakademické prostředky)
- daňově účinné a neúčinné náklady a výnosy
- investiční a neinvestiční prostředky

Další členění hospodaření pak vyžaduje EO KAV – články, povinné analytiky, příp. další.

3.1. Zákon o účetnictví

Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví ve znění pozdějších předpisů vymezuje životní prostor pro ekonomiku VVI.

Základními zásadami podle §7 a §8 jsou:

- věrný a poctivý obraz účetnictví,
- předpoklad nepřetržitého pokračování v činnosti,
- bilanční kontinuita,
- stálost používaných účetních metod,
- správné, úplné, průkazné, srozumitelné, přehledné účetnictví.

Tyto zásady je naprosto nezbytné dodržovat, neboť jejich nedodržování vyústí nezbytně v modifikovaný výrok auditora (viz kapitola 7) a v následné problémy s orgány dohledu.

Zejména je vždy nutné mít na paměti první zásadu:

VĚRNÝ A POCTIVÝ OBRAZ ÚČETNICTVÍ.

Tento princip nebyl a není důsledně uplatňován v rozpočtových organizacích a příspěvkové organizace ho využívaly v různých případech s různou mírou důslednosti.

Jedná se především o chybnou evidenci a účtování všech závazků a pohledávek v reálném stavu k danému datu. Řada SPO stále účtuje na principu „až cinkne kasa“. Tento přístup pokřivuje realitu, není žádoucí a přímo odporuje ustanovením zákona o účetnictví.

Nesmíme zapomínat, že ze zákona o účetnictví (§3) vyplývá přímo povinnost:

- účtovat všechny operace do období, se kterým časově i věcně souvisí,
- účtovat v souladu s účetními metodami

a zejména

„povinnost účtovat o nákladech a výnosech bez ohledu na okamžik jejich zaplacení“.

NÁKLADY A VÝNOSY NEJSOU TOKY PENĚŽ

Toto pravidlo vyjadřuje základní rozdíl mezi

- náklady a výdaji,
- výnosy a příjmy.

Výdaje a příjmy vznikají právě okamžikem zaplacení a účtují se proti bankovnímu výpisu či při platbě přes pokladnu. Je zde patrný okamžik pohybu peněz.

Náklady a výnosy se naopak správně účtují proti závazkovým či pohledávkovým účtům. V souladu s **akruálním principem** se o nákladech a výnosech účtuje v okamžiku jejich vzniku – poskytnutí služby, dodání zboží apod.

Tento postup zabrání přímému vztahu nákladů a pokladny či bankovního účtu. Proúčtování každé platby ať už závazkového nebo pohledávkového charakteru by mělo být realizováno prostřednictvím nějakého dokladu (závazkem, pohledávkou, interním dokladem apod.).

Je nutné mít stále na paměti, že rok 2007 bude prvním rokem, kdy budou VVI podléhat auditu. Princip věrného obrazu reality je základním předpokladem, který každý auditor posuzuje ve všech směrech a rovněž samotný zákon o účetnictví v §37 hovoří zcela jasně o sankcích při porušování základních principů. Sankce pak mohou dosahovat výše až 6% hodnoty aktiv.

Dalšími, řekněme dílčími zásadami, jsou:

- zásada opatrnosti
- princip historického účetnictví
- princip věcné souvislosti
- zásada konzistence mezi účetními obdobími
- zásada objektivit účetních informací
- zásada materiálnosti
- zásada přednosti obsahu před formou
- zásada srozumitelnosti informací
- zásada srovnatelnosti informací
- zásada relevantnosti vykazovaných informací
-

Tyto dílčí zásady pouze dotvářejí věrný a poctivý obraz hospodaření VVI. Jejich dodržováním se zvyšuje transparentnost a objektivita účtování.

Podle toho, kterou učebnici účetnictví otevřeme, bude počet těchto dílčích principů jiný a bude se i lišit důraz autora na tu kterou zásadu.

Dodržování všech výše zmíněných zásad tak, abychom vyhověli všem, není možné. Je nutné najít kompromisní řešení a dodržet postupy účtování tak, aby informace obsažené v auditovaných účetních výkazech a ve výroční zprávě byly relevantní a pravdivé. Protože právě to je výsledkem účetnictví. Obrázek, který si pak třetí osoba učiní na základě informací ze zveřejněné účetní závěrky, musí být v souladu se skutečností a nesmí vést k mylné či záměrně zavádějící interpretaci údajů. To má velký význam například při potřebě zajistit externí, mimorozpočtové financování. VVI budou mít relativně slušný potenciál spojit své síly i finance se sférou aplikovaného výzkumu. A soukromé firmy jsou zvyklé posuzovat své partnery na základě ekonomických kritérií.

Z tohoto pohledu bude jedním z velmi významných výkazů příloha účetní závěrky (viz kapitola 3.2).

3.2. Vyhláška č. 504/2002 Sb.

Na zákon o účetnictví úzce navazuje vyhláška č. 504/2002 Sb. (prováděcí vyhláška k zákonu o účetnictví), která upravuje některé účetní postupy v neziskových organizacích, tedy i ve VVI.

Obsahem vyhlášky jsou zejména:

- rozsah a způsob sestavování účetní závěrky,
- uspořádání, označování a obsahové vymezení položek rozvahy, výsledovky a přílohy,
- směrnou účtovou osnovu (kapitola 3.3),
- účetní metody.

Vyhláška podrobněji rozvádí některé obecně platné postupy se zaměřením na neziskové organizace.

Podrobněji se věnujeme výkazům. Proti výkazům SPO obsahují výkazy VVI řadu viditelných změn.

Rozvaha a výsledovka mají mírně odlišné uspořádání a zcela jiné číslování řádků.

- Platí i nadále, že se vykazuje v tis. Kč na dvě desetinná místa.
- Podle §5 odst.4 a §6 odst. 3 vyhlášky:

V rozvaze a výsledovce se neuvádějí nulové položky.

Příloha je proti SPO úplně odlišná. Nejedná se o výkaz v pravém slova smyslu. Jde spíše o slohové cvičení s pevně danou strukturou podle §29 a §30 vyhlášky – vyhláška hovoří o „*popisném způsobu sestavení*“. Součástí přílohy jsou samozřejmě příslušné tabulky dokreslující stav hospodaření VVI.

Významnými body jsou zejména části týkající se

- použitých účetních metod,
- přehledy pohledávek a závazků podle splatnosti,
- výše odměn členů orgánů VVI,
- popis každé významné položky rozvahy i výsledovky – tedy zejména dotací, jejich zdroje, účelu a použití,
- významných skutečností, které nastaly po rozvahovém dni a které mohou mít zásadní vliv na vykazované údaje do dalšího účetního období (např. plánované investice v následujícím roce, úvěr na výstavbu získaný v následujícím roce, spojení s jinou organizací atd.)
- a další...

Příloha účetní závěrky je slohové cvičení

3.3. Účtová osnova

a. Směrná účtová osnova

Co to znamená směrná účtová osnova? Zákon o účetnictví hovoří v §14 o tom, že účetní jednotka účtuje s použitím směrné účtové osnovy. Ta je definována v prováděcím předpise. Vyhláška č. 504/2002 Sb. již nevymezuje účtovou osnovu způsobem, jakým ji měla nařízenou SPO podle vyhlášky č. 505/2002 Sb. Uvádí pouze účtové skupiny – první dvě čísla ze syntetiky.

Nicméně EO KAV stanoví i pro VVI závazné členění účtové osnovy až na úroveň syntetických účtů. Při něm se vychází z osnovy pro SPO. KAV k tomu stanoví i některé povinné analytiky tak, jak tomu bylo v SPO s modifikací na nově vzniklé požadavky v souvislosti s přechodem na VVI.

VVI používá oproti SPO jiná čísla zejména pro evidenci finančních prostředků:

b. Změna čísel účtů

Většina účtů účtové osnovy může zůstat zachována. Výjimku tvoří zejména účty finančních prostředků:

	SPO	VVI
běžný účet	241	221
	243	221
	245	221
pokladna	261	211
peníze na cestě	262	262
ceniny	263	213

c. Analytické členění podle KAV

EO KAV určuje centrálně povinnou metodiku rozlišování zdrojů financování a v některých případech i povinná místa analytických účtů. Týká se to zejména nákladů a výnosů, kde členění kopíruje strukturu nařízenou Ministerstvem financí ČR.

3.4. České účetní standardy

Vedle zákona o VVI, zákona o účetnictví a vyhlášky jsou k dispozici i České účetní standardy pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č. 504/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů., které ovšem představují pouze jakýsi metodický návod, který není v některých případech stoprocentně v souladu se zákonem o VVI.

Podle §36 zákona o účetnictví se „použití standardů účetními jednotkami považuje za plnění ustanovení o účetních metodách podle tohoto zákona“. Tím se stávají účetní standardy součástí právního řádu ČR.

Vzhledem k nesouladu zákona o VVI, vyhlášky č. 504/2002 a ČÚS bychom měli postupovat podle síly právní moci jednotlivých předpisů. Zákon je primárním zdrojem informací, dále vyhláška a ČÚS.

Přehled ČÚS pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č. 504/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů:

Číslo	Název
401	Účty, účtování na účtech a vnitroorganizační účetnictví
402	Otevírání a uzavírání účetních knih a účetní závěrka
403	Inventarizační rozdíly
404	Kursový rozdíly
405	Deriváty
406	Cenné papíry, podíly a směnky
407	Opravné položky k pohledávkám, rezervy a pohledávky po lhůtě splatnosti
408	Krátkodobý finanční majetek a krátkodobé bankovní úvěry
409	Dlouhodobý majetek
410	Zásoby
411	Zúčtovací vztahy
412	Náklady a výnosy
413	Vlastní zdroje a dlouhodobé závazky

Akademie věd ČR v některých případech nedodrží ustanovení ČÚS, protože vyšší právní předpis stanoví jinak. Jedná se např. o účtování investičních dotací – ČÚS č. 413 ukládá účtovat tyto dotace na účet 901 – Vlastní jmění, AV ČR stanovila způsob účtování na účet 916 – Fond rozvoje majetku, jak ukládá zákon o VVI v §25.

3.5. Články a zdroje

EO KAV stanoví závazné členění zdrojů finančních prostředků na činnost VVI. K tomuto účelu slouží tzv. články a zdroje. Článek určuje primárně typ poskytovatele, zatímco zdroj určuje původ finančních prostředků z pohledu státního rozpočtu (kapitoly 361 – AV ČR).

Přehled článků

00	Zahraniční granty, dary a jiné mimorozpočtové prostředky
01	Granty GA AV
02	Program Nanotechnologie pro společnost
03	Granty GA ČR
04	Ostatní poskytovatelé
05	Projekty programu Informační společnost
06	Projekty programu podpory cílených projektů
07	Zakázky hlavní činnosti
08	Režijní náklady
09	Výzkumný záměr

V iFISu se jedná o **obsah komplexní položky (KP)**, která je čtyřmístná. První dvě pozice jsou pevně dané EO KAV 00 – 09, další dvě pozice jsou volitelné podle potřeb ústavu.

Přehled zdrojů

0	rozpočtové – institucionální (dotace AV ČR na činnost nebo výzkumný záměr)
1	rozpočtové – účelové (dotace AV ČR na přímé náklady vybraných programů)
2	mimorozpočtové (jakékoli jiné zdroje)

Rozlišení článků a zdrojů je nutné zejména kvůli potřebě členit náklady a výnosy podle původu peněz a nutnosti vykazování čerpání prostředků jednotlivým poskytovatelům.

Metodicky lze určit přesně určité kombinace článků a zdrojů, které lze použít, stejně tak i k tomu ještě přidat druh činnosti (hlavní, další, jiná).

Kombinace typu činnosti a zdroje financování určují v iFISu tzv. **TYP AKCE**.

Přípustné typy akcí (TA):

100	hlavní činnost institucionální
110	hlavní činnost účelové
120	hlavní činnost mimorozpočtové
200	další činnost institucionální
220	další činnost mimorozpočtové
320	jiná činnost mimorozpočtové

a. Hlavní činnost – institucionální prostředky – články 4, 8 a 9

Nejjednodušší varianta – s tímto typem financí souvisí POUZE **provozní dotace** na režii (článek 8) a dotace na výzkumný záměr (článek 9) – **Typ akce 100, KP 08xx, 09xx.**

Účtování institucionálních prostředků na článek 8 je jediným momentem,

kde vznikají tzv. **NEPŘÍMÉ NÁKLADY.**

Všechny ostatní náklady jsou považovány za **PŘÍMÉ.**

„Na článku 9 se sledují skutečné přímé náklady a na článku 8 režijní náklady na výzkumné záměry hrazené z institucionálních prostředků.“ (z metodiky EO KAV).

Článek 4 umožňuje ve výjimečných případech evidovat institucionální prostředky. Jedná se o poskytnutí dotace formou rozpočtového opatření z jiné kapitoly státního rozpočtu (např. Ministerstvo kultury, MŠMT, MPO apod.). Prostředky musí být poskytnuty jako institucionální. V tomto případě tedy použijeme **TA 100 a KP 04xx.**

b. Hlavní činnost – účelové prostředky – články 1, 2, 5, 6

Účtování této oblasti je striktně omezeno pouze na prostředky poskytnuté Akademií věd ČR ze státního rozpočtu. Jsou to prostředky přidělované prostřednictvím vlastní grantové agentury (GA AV), dále prostředky na programy Nanotechnologie pro společnost, Informační společnost nebo cílené projekty výzkumu a vývoje. **Typ akce 110, KP 01xx, 02xx, 05xx, 06xx.**

Pojem „účelové prostředky“ je v tomto kontextu chápán jako účelové, rozpočtové – tj. z rozpočtu AV ČR. **Nejedná** se tedy o účelové prostředky tak, jak je definuje zákon č. 130/2000 Sb. o podpoře výzkumu a vývoje (Ten zahrnuje pod účelové finance i část mimorozpočtových prostředků, např. granty od GA ČR).

c. Hlavní činnost – mimorozp. prostředky – článek 0, 3, 4, 7

Různorodost této části hospodaření VVI je dána právě přívlastkem „*mimorozpočtové*“. Účtují se sem dary, granty a specifická skupina článku 7 – zakázky hlavní činnosti. Článek 7 by měl obsahovat tu část financování VVI, která spadá podle zřizovací listiny do hlavní činnosti, nicméně nevyžaduje prostředky z dotací z veřejných zdrojů – je soběstačná – výnosy z této činnosti pokrývají její náklady. **Typ akce 120, KP 00xx, 03xx, 04xx, 07xx.**

Typickým příkladem může být vydání nějaké publikace, jejíž výnosy z prodeje pokryjí náklady na její vydání.

d. Overheady – článek 8

Overheady, resp. částky z projektů a grantů určené většinou paušálně na financování režie VVI, mohou být použity na pokrytí nákladů spadajících do článků 8.

Režijní náklady (článek 8) můžeme financovat jak z účelových, tak mimorozpočtových prostředků. Tím lze připustit pro tento konkrétní případ rovněž kombinaci článku 8 a zdroje 1 a 2.

Do výzkumného záměru (článek 9), který je vždy financován primárně prostřednictvím AV ČR, nelze převádět prostředky z jiných článků. **Typ akce 120, KP 08xx.**

e. Další činnost – článek 8

Novou činností VVI je další činnost. Z definice zákona o VVI podle §21:

„další činností je činnost prováděná na základě požadavků příslušných organizačních složek státu nebo územních samosprávných celků ve veřejném zájmu a podporovaná z veřejných prostředků podle zvláštních právních předpisů“.

Podle této definice je zřejmé, že se jedná o dotovanou činnost na objednávku státní organizace, která nicméně nesmí být ztrátová (při započtení dotace).

Dále musí být ve veřejném zájmu, nesmí být výzkumem nebo jeho infrastrukturou a nesmí být podnikáním.

Další činnost tedy je v zásadě zejména mimorozpočtová, popř. institucionální (když si to objedná zřizovatel), a dle vyjádření EO KAV je možné použít pouze článek 8.

Typ akce 200 nebo 220, KP 08xx.

DALŠÍ ČINNOST MUSÍ BÝT UVEDENA VE ZŘIZOVACÍ LISTINĚ VVI

f. Jiná činnost – mimorozp. prostředky – články 0 a 8

Jiná činnost je část hospodaření VVI, která musí být podle zákona o VVI jednoznačně zisková. Pokud by nebyla, musí ji VVI ukončit. Jiná činnost není tedy financována prostřednictvím státního rozpočtu, nejde o „rozpočtové prostředky“. **Typ akce 320, KP 00xx, 08xx.**

JINÁ ČINNOST JE VŽDY MIMOROZPOČTOVÁ.

Pro jinou činnost **NELZE** použít výzkumný záměr (článek 9). Ten je vždy součástí hlavní činnosti VVI.

Takto důsledné rozlišení financování jednotlivých zakázek, projektů, úkolů nebo grantů umožní každému VVI v kombinaci se správně nastavenými rozpočty jednoznačné a přehledné vykazování prakticky čehokoliv a libovolné podrobnosti.

4. Majetek

Základním zlomem v oblasti majetku je fakt, že VVI je přímým vlastníkem svého majetku narozdíl od SPO, které měly pouze příslušnost hospodaření s majetkem České republiky. Majetek do VVI vkládá zřizovatel při založení instituce.

Systém účtování o majetku VVI není zákonem č. 341/2005 Sb. vůbec řešen, resp. obsahuje odkaz na zákon o účetnictví a následně vyhlášku č. 504/2002 Sb., popř. České účetní standardy (ČÚS).

Vyhláška obsahuje některé postupy evidence a účtování majetku VVI, které jsou odlišné od zvyklostí v SPO. Jde zejména o stanovení hranic dlouhodobého a drobného majetku, evidenci drobného majetku, způsob oceňování majetku (§32) a o systém odpisování a účtování o odpisech majetku (§38).

Nově se pro potřeby VVI objevuje **možnost stanovení cenové hranice pro zařazení majetku jako dlouhodobého** (§8 odst. 5 vyhlášky č. 504/2002 Sb.).

Položka A.II.4. Samostatné movité věci a soubory movitých věcí obsahuje

a) samostatné movité věci a soubory movitých věcí se samostatným technicko-ekonomickým určením s dobou použitelnosti delší než jeden rok a od výše ocenění určené účetní jednotkou...

VVI vlastní majetek potřebný k zajištění účelu, pro který je zřízena. O nakládání s majetkem VVI rozhodují orgány VVI v souladu s podmínkami stanovenými zákonem č. 341/2005 Sb.

4.1. Drobný majetek

VVI podle vyhlášky č. 504/2002 Sb. již nebude uvádět nově pořízený drobný majetek do rozvahy. Tedy nebude se účtovat jeho pořízení na účet 028 souvztažně s 088 tak, jako účtovala SPO.

§8 odst. 9

„Položka „A. II. 7. Drobný dlouhodobý hmotný majetek“ obsahuje movité věci, popřípadě soubory movitých věcí se samostatným technicko-ekonomickým určením, jejich doba použitelnosti je delší než jeden rok a ocenění jedné položky je 3 000 Kč a vyšší a nepřevyšuje částku 40 000 Kč, který byl pořízen nejpozději 31. prosince 2002, a to až do doby vyřazení.“

Při přeměně SPO na VVI se v rozvaze uvede na účtu 028 hodnota drobného majetku SPO. Tato částka se bude postupně snižovat tak, jak bude drobný majetek vyřazován – postupně až na nulu. Nově pořízený majetek bude účtován pouze do nákladů. Obdobně jako drobný hmotný majetek je upraveno účtování i o drobném nehmotném majetku.

VVI neúčtuje nově pořízený drobný majetek na účet 028.

4.2. Pořízení majetku

Pořízení majetku VVI z investiční dotace se účtuje prostřednictvím Fondu reprodukce majetku (účet 916). Investiční dotaci předepíše VVI nejprve proti limitce a poté zvyšuje Vlastní jmění ve stejné výši při zařazení majetku do užívání.

	Kč	MD	D
Předpis dotace na pořízení DHM	100	346	916
Přijetí dotace na účet v bance	100	221	346
Předpis faktury na pořízení DHM	100	042	321
Úhrada faktury z poskytnuté dotace	100	321	221
Čerpání zdrojů	100	916	901
Uvedení DHM do užívání	100	022	042

Na základě zákona o VVI a vyhlášky č. 504/2002 Sb. pak vyplývá pro VVI nutnost analyticky členit zejména účet FRM 916 podle způsobu tvorby a podle způsobu čerpání. Dále bude vhodné nastavit povinné uvádění zdroje (TA/A/KP) pro pozdější prokázání tvorby a čerpání FRM.

Podrobné členění účtu 04x pak již nebude mít z hlediska účetnictví ani majetku význam.

4.3. Účetní odpisy

Proti SPO platí ve VVI odlišný způsob účtování o odpisech majetku. Neziskové organizace používají pro tento typ odepisování majetku termín „papírové výnosy“.

Samotnou podstatou změny je zvyšování výnosů organizace o částku rovnající se odpisům majetku pořízeného z veřejných prostředků, aniž by se zároveň zvyšovaly příjmy organizace. Papírovými výnosy se rozumí snížení vlastního jmění VVI o hodnotu odpisů majetku pořízeného z rozpočtových prostředků do výnosů.

Vyhláška popisuje tento způsob odepisování v §38 odst. 9:

„Pokud byl dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek pořízen z dotace vymezené v § 27 odst. 7, sníží účetní jednotka ve výkazu zisku a ztráty položku nákladů "A.VI.25. Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku" o poměrnou část zjištěných odpisů, odpovídající přijaté dotaci, a zároveň sníží v rozvaze (bilanci) položku pasiv "A.I.1. Vlastní jmění". O tomto snížení se uvede informace v příloze k účetní závěrce.“

Odkaz na §27 odst. 7 směřuje k definici dotace (čili veřejných prostředků):

„Položka "B.VII.29. Provozní dotace" obsahuje výnosy z dotací, pokud jsou určeny na provozní činnost účetní jednotky. Za dotaci se považují bezúplatná plnění přímo nebo zprostředkovaně poskytnutá podle zvláštních právních předpisů ze státního rozpočtu, státních finančních aktiv, Národního fondu, ze státních fondů, z rozpočtů územních samosprávných celků na stanovený účel. Za dotaci se rovněž považují bezúplatná plnění poskytnutá účetním jednotkám na stanovený účel ze zahraničí z prostředků Evropského společenství nebo z veřejných rozpočtů cizích států a prostředky a granty poskytnuté podle zvláštního právního předpisu. Položka se snižuje o případné závazky k poskytovateli dotace z důvodu jejího nedočerpání, zneužití nebo vrácení.“

Obecně lze tedy říci, že VVI odepisuje veškerý nabytý majetek bez tvorby Fondu reprodukce majetku jako výsledkově indiferentní operaci (náklady = výnosy).

FRM lze tvořit pouze z odpisů majetku pořízeného z jiných než dotačních zdrojů, kterými ve VVI jsou výnosy z další či jiné činnosti, případně dary, sponzorské finance od soukromých institucí apod.

Při přeměně SPO na VVI přechází do VVI veškerý majetek SPO, přičemž je 100% považován za majetek pořízený z veřejných prostředků. Výjimku by mohl tvořit majetek, který byl **prokazatelně** pořízen z jiných zdrojů.

Veřejným zdrojem, veřejnými prostředky VVI se rozumí zejména:

- dotace,
- granty od grantových agentur,
- prostředky poskytnuté ze státního rozpočtu a jiných finančních prostředků státu,
- prostředky z výnosů prodeje majetku,
- finanční prostředky ze zahraničí, poskytnuté na základě mezinárodních smluv, aktů práva Evropské unie,
- sleva na daních a osvobození od cla
-

Tyto principy se dále promítají i do logiky daňových odpisů (viz kapitola 4.4).

Příklad 1 (majetek pořízen 100% z dotace):

	Kč	MD	DAL
1. odpis majetku	100	551 1	082
2. snížení vlastního jmění	100	901	649

Příklad 2 (majetek pořízen 100% z jiných prostředků):

1. odpis majetku	100	551 2	082
2. tvorba FRM	100	901	916

Příklad 3 (majetek částečně pořízen z dotace a částečně z jiných prostředků):

1. odpis majetku (část z dotace)	80	551 1	082
2. odpis majetku (část z jiných prostředků)	20	551 2	082
3. snížení vlastního jmění	80	901	649
4. tvorba FRM	20	901	916

KAV určila pro účtování o odpisech dvě oddělené analytiky 551 1 pro odpisy majetku pořízeného z dotací a 551 2 pro majetek pořízený z jiných zdrojů.

Pro účely transparentní evidence fondů by bylo vhodné členit i účet FRM (v SPO 916) na prostředky vložené přeměnou z SPO, prostředky vkládané formou investičních dotací a prostředky vytvářené z jiných zdrojů (odpisy majetku z vlastních zdrojů, přiděly ze zisku další či jiné činnosti apod.).

Z těchto důvodů bylo nutné zvolit jiné nastavení předkontací majetku v systému iFIS než měly SPO.

4.4. Daňové odpisy

V zákoně č. 586/1992 Sb., o dani z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, jsou odpisy řešeny v § 26 – 33.

Odpisy se zaokrouhlují na celé koruny nahoru.

Celou problematiku lze rozdělit do následujících etap:

- **Co** se odepisuje?
- **Kdy** se odepisuje?
- **Z čeho** se odepisuje?
- **Jak** se odepisuje?

a. Co se odepisuje

Hmotný majetek – je vymezen v § 26 zákona o dani z příjmů

- **nemovitosti** – budovy, stavby, byty, bez ohledu na jejich vstupní cenu jsou považovány za hmotný majetek a proto je lze **všechny** daňově odepisovat
- **věci movité** – jsou **hmotným** majetkem, pokud je jejich vstupní cena vyšší než 40 000 Kč a provozně technická funkce delší než rok
- **soubory věcí složené** i z věcí, které samy nepřekročí hranici 40 000 Kč, se odepisují podle věci hlavní, která musí být dražší než 40 000 Kč a její provozně technická funkce delší než rok
- **výrobní zařízení** a **předměty** sloužící k provozování služeb a výkonů a předměty, které s budovou netvoří samostatný celek i když s ní jsou pevně spojeny – viz Pokyn D - § 26

Nehmotný majetek – je vymezen v § 32a zákona o dani z příjmů

- nehmotný majetek s pořizovací cenou vyšší než 60 000 Kč a dobou použitelnosti delší než 1 rok se odepisuje až do jeho daňového odepsání
- nehmotný majetek může kromě vlastníka odepisovat poplatník, který k němu nabyl právo užívání za úplatu.
- nehmotný majetek se odepisuje rovnoměrně bez přerušení,
 - audiovizuální dílo 18 měsíců,
 - software a nehmotné výsledky výzkumu a vývoje 36 měsíců,
 - zřizovací výdaje 60 měsíců
 - a ostatní nehmotný majetek 72 měsíců.

Darovaný majetek lze daňově odepisovat**Majetek vyloučený z odpisování § 27 zákona o dani z příjmů**

- umělecká díla (insignie) nejsou-li součástí stavby, výstavní soubory, knihovní fondy
- movitá kulturní památka = nikoliv nemovitost
- inventarizační přebytky nalezené při inventarizaci
- pozemky

b. Kdy se odepisuje

Odepisovat lze pouze majetek, který VVI **vlastní** a má jej evidovaný v majetku ke konci roku. Musí být tedy zařazený do používání na účtech **02x, 01x k 31.12.** daného roku.

Odepisovat lze i technické zhodnocení pronajatého hmotného majetku, je-li hrazeno nájemcem, není-li o výdaje na technické zhodnocení zvýšena vstupní cena majetku u vlastníka a dá-li k tomu pronajímatel **písemný** souhlas - § 28, odst. 3.

Odpisy se počítají vždy až k 31.12. roku u majetku, **který je k tomuto datu veden na účtech 02x, 01x.**

U majetku, který jednotka v průběhu roku prodala, ale měla jej v evidenci k 1.1. roku, může uplatnit 50% ročního odpisu

Majetek, který je pořízen v průběhu roku a k 31.12. roku je vyřazen z evidence majetku, **nelze odepisovat vůbec**

Odpis se nepočítá na měsíce (výjimkou je technické zhodnocení nemovitostí památky – viz dále), ale jen v roční výši.

c. Z čeho se odepisuje

Odpisuje se vždy ze vstupní ceny. Ta je v zákoně o dani z příjmů definována v § 29. V zásadě se dá říci, že se jedná o cenu, za kterou byl majetek pořízen. V případě darovaného nebo zděděného majetku je to cena stanovená pro účely daně dědické nebo darovací, t.j. podle znalce.

Technické zhodnocení v 1. roce odpisování majetku se stává součástí vstupní ceny, je tedy nutné ji o něj zvýšit. Toto neplatí pro nemovité kulturní památky (budovy), kde má technické zhodnocení vlastní režim.

Investiční dotace (podle § 29, odst. 1) snižuje vstupní cenu majetku, pokud tyto dotace nebyly účtovány do příjmů. Zákon o dani z příjmů v § 29, odst. 1 uvádí výčet dotací, o které se jedná.

O dotace se snižuje pouze cena hmotného majetku.
Nikdy ne nehmotného majetku!

d. Jak se odepisuje

V prvním roce odpisování zatřídí poplatník hmotný majetek do odpisových skupin uvedených v příloze č. 1 k zákonu o dani z příjmů. Nelze-li majetek podle této přílohy zařadit, potom automaticky patří do II. odpisové skupiny

Odpisuje se rovnoměrně (§ 31) nebo zrychleně (§ 32). Způsob odpisování si volí každý sám, a tento způsob **nelze měnit**. V případě, že byl majetek špatně zatříděn, je nutné ho přefadit do jiné odpisové skupiny a daňové odpisy přepočítat od počátku daňového odpisování. Pokud se změna týká více zdaňovacích období a změna zatřídění majetku znamená změnu daňové povinnosti, je potřeba podat dodatečné daňové přiznání

Dočasné stavby se odpisují pouze po dobu, na jakou mají povoleno trvání

Zvláštní kapitolou je **technické zhodnocení na nemovité kulturní památce**. Přesto, že odepisování samotné nemovité kulturní památky je komplikované a za určitých okolností se odepisuje 30 let, její technické zhodnocení se podle § 30, odst. 8 odpisuje pouze 15 let. Roční odpis se potom počítá s přesností **na měsíce**, začátek daňového odpisování počíná měsícem následujícím po dni, kdy byly splněny podmínky pro daňové odpisování majetku.

e. Rozdíly v zůstatkové ceně

Je nutné si uvědomit, že máme-li jiné daňové a účetní odpisy, potom musí být **při vyřazení** majetku (z jakéhokoliv důvodu), který není zcela odepsán i jiná zůstatková cena účetní a daňová. **K tomuto rozdílu je nutné přistoupit stejně jako k rozdílu mezi účetními a daňovými odpisy a zahrnout jej do daňového přiznání buď + nebo -.**

Při sestavování daňového přiznání musí být tedy tento rozdíl vyčíslen mezi částky zvyšující nebo snižující hospodářský výsledek a zpracován do daňového přiznání.

5. Vlastní jmění a Fondy

5.1. Vlastní jmění

Novým institutem v účetnictví ústavů AV ČR je „Vlastní jmění“. Jedná se o obdobu vlastního kapitálu soukromých společností. Vyhláška č. 504/2002 Sb. ho v §18 vymezuje takto:

*„ Položka "A.I.1. Vlastní jmění" obsahuje hodnotu vlastních zdrojů majetku účetní jednotky. V položce se uvádí v případech, kdy to ukládá nebo připouští zvláštní právní předpis, hodnota povinného nebo dobrovolného majetkového vkladu zakladatelů účetní jednotky, jmenovitě zapsaná do příslušného rejstříku. **Položka obsahuje i dotace vymezené v § 27 odst. 7, pokud byly přijaty jako zdroj pořízení dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku.** Dále se zde uvádí hodnota bezúplatně převzatého dlouhodobého nehmotného a hmotného odpisovaného majetku snížená o oprávký, hodnota bezúplatně nabytého neodpisovaného majetku a hodnota bezúplatně nabytých zásob, pokud je bezúplatně nabytý majetek určen na činnost účetní jednotky. Uvádějí se zde i hodnota nově zjištěného a v účetnictví dosud nezachyceného neodpisovaného dlouhodobého majetku a zdroje převedené z fondů.“*

Zde dochází podle našeho názoru k rozporu mezi vyhláškou a zákonem o VVI. Vyhláška předpokládá, že dotace za pořízení dlouhodobého majetku jsou součástí vlastního jmění, zatímco zákon zahrnuje tyto prostředky do fondů. Zákon je silnějším předpisem, a budeme se tedy podle něj řídit.

Investiční dotace účtuje VVI do Fondu reprodukce majetku.

Předpis investiční dotace, úhrady faktur za majetek a jeho zařazení je tedy:

Text	Částka	MD	DAL
Předpis dotace na pořízení DHM	100	346	916
Přijetí dotace na účet v bance	100	221	346
Předpis faktury na pořízení DHM	150	042	321
Úhrada faktury z poskytnuté dotace	100	321	221
Úhrada faktury z vlastních zdrojů	50	321	221
Čerpání zdrojů	150	916	901
Uvedení DHM do užívání	150	022	042

5.2. Fondy

Zákon o VVI v § 23 přesně definuje, které fondy se ve VVI objevují:

„(1) Veřejná výzkumná instituce tvoří tyto fondy:

- a) rezervní fond,
- b) fond reprodukce majetku,
- c) fond účelově určených prostředků,
- d) fond sociální.

(2) Zůstatky fondů uvedených v odstavci 1 k 31. prosinci běžného roku se převádějí do následujícího rozpočtového roku.“

Na rozdíl od SPO nemá VVI fond dlouhodobého majetku (účet 901) a fond oběžných aktiv (účet 902), ale má majetek primárně kryt Vlastním jměním v účtové skupině 90. Z logiky věci se tedy tyto fondy SPO včleňují do Vlastního jmění VVI.

VVI rovněž nezná pojem fond odměn (v SPO účet 911). Narozdíl od svých nejbližších „příbuzných“ veřejných vysokých škol tedy tento fond netvoří a zůstatek tedy musí být případně převeden ještě v SPO do Rezervního fondu.

Oceňovací rozdíly z přecenění majetku a závazků přecházejí do Oceňovacích rozdílů.

SPO zruší při svém zániku fond odměn, který již nemá ve VVI opodstatnění.

FKSP přechází do VVI jako Sociální fond. Mění se nejen název fondu, ale i pravidla hospodaření s tímto fondem, neboť zákon o VVI nechává na každé instituci, aby si stanovila vnitřním předpisem způsob nakládání s těmito prostředky.

Rezervní fond a Fond reprodukce majetku mají ve VVI svůj jednoznačný obraz.

5.3. Sociální fond

Zákon o VVI definuje sociální fond (SF) v §27:

„(1) Zdrojem sociálního fondu je základní příděl na vrub nákladů veřejné výzkumné instituce ve výši 2 % z ročního objemu nákladů veřejné výzkumné instituce zúčtovaných na mzdy, náhrady mzdy a odměny za pracovní pohotovost. Jeho užití se řídí pravidly pro hospodaření s fondy veřejné výzkumné instituce [§ 18 odst. 2 písm. d) a § 20 odst. 1 písm. e)].

(2) Pro účely vymezení uznaných nákladů ve výzkumu a vývoji²³) se sociální fond veřejné výzkumné instituce považuje za fond kulturních a sociálních potřeb.“

KAV doporučuje použít pro pravidla SF vyhlášku č. č. 114/2002 Sb., o fondu kulturních a sociálních potřeb. Podle této vyhlášky lze pak definovat doporučenou strukturu vnitřních pravidel hospodaření s tímto fondem.

Použijte vyhlášku o FKSP

Zdroje sociálního fondu tvoří

- a. základní příděl na vrub nákladů VVI ve výši 2 % z ročního objemu nákladů VVI zúčtovaných na mzdy, náhrady mzdy a o odměny za pracovní pohotovost,
- b. splátky půjček,
- c. náhrada škod a pojistná plnění od pojišťovny vztahující se k majetku pořízenému ze sociálního fondu,
- d. peněžní a jiné dary určené do sociálního fondu,
- e. příjmy z pronájmu rekreačních a sportovních zařízení, na jejichž provoz VVI přispívá ze sociálního fondu,

VVI by měla na začátku účetního období sestavit rozpočet fondu a stanovit obecně vnitřním předpisem způsob jeho čerpání. Doporučujeme ukládat prostředky fondu na samostatném účtu u bank tak, jako dosud.

Pravidla by měla obsahovat způsob poskytování příspěvků z fondu (peněžní, nepeněžní) a výši úhrady (plná, částečná).

Obecně lze říci, že pravidla by měla ještě upravovat :

- provoz zařízení, která slouží kulturnímu a sociálnímu rozvoji
- pořízení hmotného majetku
- půjčky na bytové účely
- stravování
- rekreace
- kultura, tělovýchova a sport
- výměnné akce
- sociální výpomoci a půjčky
- penzijní připojištění
- příspěvek odborové organizaci
- dary
-

5.4. Fond účelově určených prostředků.

Ve VVI se objevuje nový fond, který SPO nezřizovala, nicméně se jedná o způsob tvorby zdrojů, který je již zaveden na veřejných vysokých školách. Jak tento fond funguje?

Fond může být naplněn několika způsoby:

- účelovým darem (s výjimkou darů na pořízení dlouhodobého majetku),
- účelovými peněžními prostředky ze zahraničí,
- účelově určenými veřejnými prostředky.

Těmto způsobům tvorby by mělo odpovídat i analytické členění účtu fondu i výnosového účtu 648 při jeho čerpání.

Do fondu mohou být převedeny účelově určené veřejné prostředky, které byly VVI poskytnuty na příslušný kalendářní rok, ale které nemohly být z objektivních důvodů v daném roce použity a to v souladu §26 odst. 2 zákona maximálně do výše 5% objemu účelově určených veřejných prostředků, včetně účelové a institucionální podpory z veřejných prostředků.

V rámci celkově přidělených dotací lze v souladu §26 odst. 2 zákona převést dotaci:

- do výše 5% objemu podpory projektů výzkumu a vývoje,
- do výše 5% objemu institucionální podpory výzkumných záměrů a
- do výše 5% objemu účelové podpory z veřejných prostředků v rámci další činnosti.

Limit 5 % je stanoven z celkového objemu prostředků, tj. ze součtu neinvestičních a investičních prostředků, a to:

- do výše 5 % z celkově přidělených neinvestičních a investičních prostředků bez ohledu na položkové členění nebo
- neinvestičních prostředků do výše 5 % z celkově přidělených neinvestičních prostředků a investičních prostředků do výše 5 % z celkově přidělených investičních prostředků.

Převod se může uskutečnit z jedné nebo více rozpočtových položek, tj. není nutno dodržet limit 5 % schválené výše konkrétní nákladové položky za předpokladu, že celkově převáděná částka nepřekročí 5 % celkově přidělené prostředky na kalendářní rok.

Převod účelově určených prostředků musí VVI dle § 26 odst. 2 zákona písemně oznámit jejich poskytovateli.

Prostředky převedené do fondu musí být podle §26 odst. 3 zákona v následujícím roce použity výhradně k účelu, pro který byly původně poskytnuty.

6. Časový nesoulad nákladů a výnosů

Jak jsme již uvedli v jedné z předchozích kapitol, jednou ze základních zásad účetnictví je dodržování tzv. akruálního principu. Tímto principem se řídí vykazování nákladů a výnosů ve vztahu k období, kterého se týkají. Má-li hospodářský výsledek organizace za určité období podávat věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a činnosti ústavu, musí být počítán z těch výnosů a nákladů, které s tímto obdobím věcně souvisejí.

Co to tedy je ten „akruální princip“?

Ze zkušenosti víme, že nemáme vždy k datu sestavení roční účetní závěrky přesné informace o všech nákladech a výnosech. Spíše než výnosy nás trápí náklady, ke kterým jsme do data sestavení účetní závěrky neobdrželi daňové doklady. Zářným příkladem takových nákladů je spotřeba elektrické energie. V průběhu roku platíme zálohy a konečné vyúčtování obdržíme dávno po účetní závěrce roku. Ale i tento náklad na spotřebu elektrické energie v průběhu roku musíme zahrnout do účetnictví příslušného roku. To ovšem vyžaduje náklady (a samozřejmě i výnosy) časově rozlišovat podle jejich vztahu k období.

**NÁKLADY A VÝNOSY ÚČTUJEME VŽDY DO OBDOBÍ,
S NÍMŽ ČASOVĚ A VĚCNĚ SOUVISEJÍ**

Z hlediska přiřaditelnosti nákladů k vykazovanému období se obvykle rozeznávají tři typy nákladů:

1. náklady, které jsou v daném období přímo přiřaditelné uskutečněným výkonům. To může být např. skutečná spotřeba materiálu, kancelářských potřeb v rámci určitého grantu.
2. náklady, u kterých se nedá určit žádný měřitelný ekonomický prospěch (a ani je nemůžeme spojit s žádným grantem). Takovými náklady mohou být náklady na školení zaměstnanců. Tyto náklady nejsou systematicky přiřaditelné k období, proto se uznávají a vykazují jako náklady běžného období.
3. náklady systematicky přiřaditelné tomu období, ve kterém je uznán i s nimi související výnos (v tomto případě máme na mysli pod pojme „výnos“ i dotace přijaté na provoz ústavu. I proti nim musí stát náklady věcně související s obdobím, ke kterému se tento výnos – dotace vztahuje). Takovými náklady jsou např. odpisy, nájemné, spotřeba elektrické energie, ale i tzv. „přeplatky“ či „nedoplatky“ nákladů představující přechodné položky. Pro přechodné položky je charakteristické, že období jejich vzniku nesouhlasí s obdobím, do něhož věcně náležejí.

6.1. Náklady příštích období

Náklady příštích období vznikají jako důsledek toho, že v běžném období zaplatíme za nějakou službu či spotřebu, ale tato služba či spotřeba s tímto obdobím nesouvisí. Může jít např. o nájemné zaplacené dopředu na další rok nebo o náklady na technický rozvoj na několik let dopředu.

Příklad:

V prosinci roku 2007 zaplatíme nájemné na rok 2008 ve výši 15.000,- Kč.

Účtování v roce 2007:

	Částka	MD	D
Přijatá faktura na nájemné na rok 2008	15.000	381	321
Úhrada faktury	15.000	321	221

Účtování v roce 2008:

	Částka	MD	D
Předpis nájemného roku 2008	15.000	518	381

6.2. Příjmy příštích období

Příjmy příštích období představují výnos související s běžným obdobím, avšak nebyly do konce běžného období jako pohledávky vyúčtovány. Příkladem příjmů příštích období může být například nájemné placené pozadu z pohledu pronajímatele nebo neuhrazený (nestržený) úrok z běžného účtu, který si organizace dokáže přesně vypočítat.

Příklad:

Do konce roku 2007 banka neprovede předpis úroku z běžného účtu. Tento úrok za rok 2007 banka předepíše na běžný účet až 3.1.2008 ve výši 1000,- Kč.

Účtování v roce 2007:

	Částka	MD	D
Předpis nevyúčtovaného nároku na úrok z běžného účtu 2007	1.000	385	649

Účtování v roce 2008:

	Částka	MD	D
Připsání úroku roku 2007 v lednu 2008	1.000	221	385

6.3. Výnosy příštích období

Výnosy příštích období představují peněžní příjmy přijaté v běžném účetním období, avšak výnos s nimi související se k běžnému období nevztahuje. Příkladem výnosů příštích období může být přijaté nájemné na příští rok nebo přijaté předplatné časopisu na příští rok.

Příklad:

Začátkem prosince 2007 obdržíme od čtenáře odborného časopisu předplatné časopisu na rok 2008 ve výši 8.000,- Kč

Účtování v roce 2007:

	Částka	MD	D
Přijaté předplatné časopisu na rok 2008	8.000	221	384

Účtování v roce 2008:

	Částka	MD	D
Předpis výnosu z přijatého předplatného	8.000	384	602

6.4. Výdaje příštích období

Výdaje příštích období představují náklad běžného období, známe jeho výši, ale v běžném období nedojde k jeho vyúčtování. Příkladem může být nevyúčtované nájemné či spotřeba elektrické energie.

Kdy můžeme účtovat o výdajích příštích období? Můžeme je použít v tom případě, kdy k datu sestavování účetní závěrky víme přesnou částku připadající do nákladů příslušného roku, avšak doklad, ze kterého jsme schopni tuto částku zjistit, datumově spadá do následujícího roku.

Příklad:

V lednu roku 2008 obdržíme doklad za nájemné pro období od 15.12.2007 do 15.1.2008 ve výši 20.000,- Kč. Tento doklad má datum vystavení i datum zdanitelného plnění např. 20.1.2008. Musíme jej tedy zahrnout do účetnictví roku 2008, ale tu část spadající do roku 2007 musíme časově rozlišit.

Účtování v roce 2007:

	Částka	MD	D
Předpis nájemného vztahujícího se k roku 2007	10.000	518	383

Účtování v roce 2008:

	Částka	MD	D
Přijatá faktura za nájemné – zúčtování části připadající na rok 2007	10.000	383	321
Přijatá faktura za nájemné – předpis nájmu na rok 2008	10.000	518	321
Úhrada faktury	20.000	321	221

6.5. Dohadné položky

Dohadné položky se použijí v případě, kdy k datu sestavení účetní závěrky známe účel nákladu či výnosu a známe období, do kterého patří, ale neznáme jejich přesnou výši (částku).

Rozlišujeme:

- **Dohadné položky aktivní** – to jsou pohledávky, které nejsou doloženy všemi potřebnými doklady a tím pádem není známa jejich přesná výše. Související výnos však patří do běžného období
- **Dohadné položky pasivní** – to jsou závazky, které nejsou doloženy všemi potřebnými doklady a neznáme tak jejich výši. Související náklad však patří do běžného období.

Částku dohadných položek vždy stanovíme na základě kvalifikovaného odhadu na základě známých podkladů, kterými pro nás mohou být výše takových nákladů či výnosů z minulých let, výše zaplacených či přijatých záloh atd.

Nejčastěji se setkáme s dohadnými položkami pasivními, které představují závazek, u kterého neznáme jeho výši. Příkladem může být spotřeba elektrické energie, která je vyúčtována jednou ročně v průběhu letních měsíců. V době sestavování roční závěrky neznáme částku skutečného nákladu a musíme přistoupit ke kvalifikovanému odhadu.

Příklad:

Zúčtovací období pro elektrickou energii je stanoveno na období duben 2007 – duben 2008. V dubnu, červenci a říjnu roku 2007 jsme zaplatili čtvrtletní zálohu ve výši 20.000,- Kč. V lednu roku 2008 jsme opět zaplatili čtvrtletní zálohu ve výši 20.000,- Kč. V květnu 2008 obdržíme fakturu, kde bude skutečná spotřeba energie stanovena na 84.328,- Kč

Účtování v roce 2007:

	Částka	MD	D
Platba zálohy II. Q/2007	20.000	314	221
Platba zálohy III. Q/2007	20.000	314	221
Platba zálohy IV. Q/2007	20.000	314	221
Předpis odhadovaného nákladu roku 2007	60.000	502	389

Účtování v roce 2008:

	Částka	MD	D
Platba zálohy I. Q/2008	20.000	314	221
Přijatá faktura – náklad roku 2008	24.328	502	321
Přijatá faktura – zúčtování časového rozlišení	60.000	389	321
Zúčtování zaplacených záloh	80.000	321	314
Doplatek faktury	4.328	321	221

7. Daně

7.1. Daň z příjmu

Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ve znění pozdějších předpisů, určuje VVI oproti jiným neziskovým organizacím zvláštní pravidla.

VVI je podle tohoto zákona poplatníkem, který nebyl založen nebo zřízen za účelem podnikání.

Podle §18 odst. 5 jsou předmětem daně všechny příjmy VVI s výjimkou příjmů:

- a) z investičních transferů (investiční dotace),
- b) z úroků z vkladů na běžném účtu.

Dále se budeme zabývat specifiky VVI v oblasti daně z příjmu. Obecně platná pravidla nebudeme rozvádět, pouze je občas připomeneme.

b. Evidence

VVI je především povinna evidovat v účetnictví náklady a výnosy v členění pro daňové účely, tzn. odděleně ty náklady a výnosy, které jsou předmětem daně z příjmů, od nákladů a výnosů, které jsou od daně z příjmů osvobozeny, a samostatně pak náklady a výnosy, které předmětem daně nejsou.

Dále platí ustanovení, podle něhož jsou neziskové organizace povinny vést účetnictví tak, aby nejpozději v okamžiku, k němuž se sestavuje účetní závěrka, byly odděleně evidovány náklady a výnosy podle jednotlivých druhů činností, které organizace uskutečňuje. Na základě takto uspořádaných účetních záznamů je pak možno zjistit z podkladů účetnictví daňový základ podle jednotlivých druhů činností.

VVI si nemůže kompenzovat zisk a ztrátu z jednotlivých druhů činností ani v daném, ani v následujícím daňovém období.

c. Předmět daně

Předmětem daně nejsou výnosy z úroků z vkladů na běžném účtu a dále výnosy z činnosti, pro kterou byla VVI založena, tj. z hlavní činnosti popsané ve zřizovací listině.

Toto pravidlo ale platí pouze za předpokladu, že náklady na tuto hlavní činnost nejsou nižší než výnosy z ní vyplývající. V takovém případě je z této činnosti daňový základ roven nule. Pokud však výnosy z hlavní činnosti převyšují náklady na dosažení, zajištění a udržení těchto výnosů, pak i tato hlavní činnost je předmětem daně z příjmů VVI.

U poplatníků, kteří nejsou založeni nebo zřízeni za účelem podnikání, jsou předmětem daně vždy příjmy z reklam, s výjimkou ustanovení § 19 odst. 1 písm. zd) z členských příspěvků a příjmy z nájemného s výjimkou uvedenou v odstavci 4 písm. d).

d. Osvobození od daně

Od daně z příjmů jsou mimo jiné osvobozeny členské příspěvky přijaté podle stanov, zřizovacích nebo zakladatelských listin zájmovými sdruženími právnických osob, profesními komorami s nepovinným členstvím, občanskými sdruženími, odborovými organizacemi, politickými stranami a politickými hnutími. U registrovaných církví a náboženských společností jsou dále od daně osvobozeny výnosy z kostelních sbírek, příjmy za církevní úkony a příspěvky jejich členů. Pro nadace a nadační fondy platí mimo jiné i osvobození výnosů plynoucích z pronájmu nemovitostí, z pronájmu uměleckých děl, z úrokových příjmů a jiných výnosů z cenných papírů, pokud jsou tyto složky majetku součástí nadačního jmění a jsou zapsány v nadačním rejstříku.

Osvobozeny od daně z příjmů jsou i úroky z peněžních prostředků, které jsou součástí nadačního jmění, za podmínky, že jsou uloženy na zvláštním účtu u banky.

e. Snížení základu daně

Podle §20 odst. 7 zákona o dani z příjmu mohou VVI základ daně snížený podle § 34 dále snížit až o 30 %, maximálně však o 3.000.000 Kč, použijí-li prostředky získané takto dosaženou úsporou daňové povinnosti v následujícím zdaňovacím období ke krytí nákladů (výdajů) na vzdělávání, vědecké, výzkumné, vývojové nebo umělecké činnosti a v případě, že 30% snížení činí méně než 1.000.000 Kč, mohou odečíst částku ve výši 1.000.000 Kč, maximálně však do výše základu daně.

Toto ustanovení lze vyložit i jednodušším způsobem:

Snížení = ZD x 30% = min. 1.000.000 a max. 3.000.000 Kč (max však do výše ZD)

Další možností snížení je použití daňových odpisů (viz kapitola 4.4).

Odpočet na výzkumnou činnost

Zákon dani z příjmu rovněž připouští v §34 odpočet nákladů na výzkumnou činnost. Metodicky je tato možnost podrobně vyložena v Pokynu D-288 Ministerstva financí ČR, kde je definován termín „projekt výzkumu a vývoje“, co se rozumí pod pojmy „výzkum“ a „vývoj“ (odkaz na zákon č. 130/2000 Sb.).

Základním kritériem pro odlišení výzkumu a vývoje od ostatních (příbuzných) činností je přítomnost ocenitelného prvku novosti a vyjasnění výzkumné nebo technické nejistoty.

Pokyn dále rozebírá činnosti, kterých se možnost odpočtu týká a definuje typy výdajů a způsob jejich evidence v účetnictví.

Odpočet nelze uplatnit na služby a nehmotné výsledky výzkumu a vývoje.

Odpočet nelze uplatnit na ty výdaje (náklady) výzkumu a vývoje, na které byla i jen z části poskytnuta podpora z veřejných zdrojů.

Za veřejné zdroje jsou pro účely zákona považovány prostředky poskytnuté ze státního rozpočtu, z rozpočtů obcí a krajů, státních fondů, z grantů Evropských společenství a z veřejných rozpočtů a jiných peněžních fondů cizího státu.

Toto ustanovení tedy dává možnost odpočtu výdajů na výzkum a vývoj ve VVI pouze u projektů financovaných z jiných než veřejných zdrojů – dary, jiná činnost, nějaké nadační prostředky apod.

Odpočet tvorby fondů

VVI může odečíst výdaje (náklady) na tvorbu

- **sociálního fondu**, a to až do výše 2 % úhrnu vyměřovacích základů zaměstnance pro pojistné na sociální zabezpečení a příspěvek na státní politiku zaměstnanosti za zdaňovací období, v jakém lze mzdu zaměstnance uplatnit jako výdaj související s dosažením, zajištěním a udržením zdanitelných příjmů.
- **fondu účelově určených prostředků**

f. Dary pro VVI

Významnou informací pro VVI je i způsob a výše možných darů od soukromých subjektů. Tyto organizace většinou potřebují snížit vlastní základ daně, přičemž nemají jasnou představu, kolik to v případě VVI může maximálně činit.

Podle §20 odst. 8 si může taková organizace odečíst nejvýše 5 % ze základu daně sníženého podle § 34; přitom v případě poskytnutí darů VVI lze základ daně snížit nejvýše o dalších 5 %. Tento odpočet nemohou uplatnit poplatníci, kteří nejsou založeni nebo zřízení za účelem podnikání.

Jinými slovy tento odpočet nemůže např. uplatnit veřejná vysoká škola vůči VVI nebo opačně.

Problematiku darovacích daně dále rozebereme v kapitole 7.6

7.2. Daň z přidané hodnoty

Pro VVI se režim DPH nemění. Stále musí členit svojí činnost na činnost ekonomickou a činnost, která nepodléhá DPH. Rovněž je nutné evidovat operace, jejichž základ vstupuje do výpočtu koeficientu.

g. Ekonomická činnost

hlavní činnost ekonomická činnost	hlavní činnost není předmětem DPH
jiná činnost ekonomická činnost	X

Jiná činnost, která by nebyla předmětem DPH neexistuje

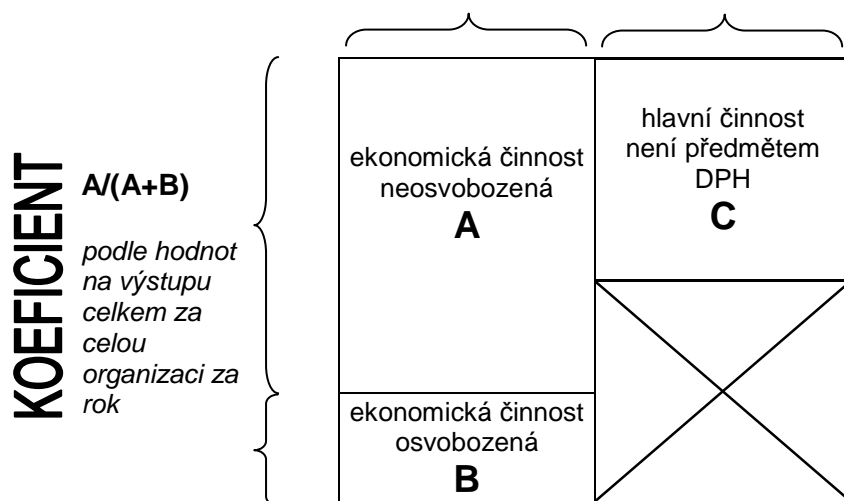
h. Poměr a koeficient

Problém ústavů AV ČR často spočívá v nerozlišování termínů „koeficient“ a „poměr“ podle zákona č. 235/2004 Sb., o DPH ve znění pozdějších předpisů.

Poměr odpočtu určuje rozdělení celé organizace na činnost ekonomickou a činnost, která nepodléhá DPH.

Koeficient určuje vztah mezi daněnou, neosvobozenou činností a celkovou ekonomickou činností (tedy včetně osvobozeného plnění). Určuje se zpětně za celý rok.

POMĚR $(A+B)/(A+B+C)$ pro každou činnost zvlášť



7.3. Daň silniční

Silniční daň je upravena zákonem č. 16/1993 Sb., o dani silniční ve znění pozdějších předpisů.

V §2 je stanoven předmět daně, kterým jsou **všechna motorová vozidla**, jsou-li používána k činnostem, z nichž plynoucí příjmy jsou předmětem daně z příjmů (§18 odst. 5 zákona o dani z příjmu).

Daňové přiznání je relativně snadné vyplnit.

**VVI využívá všechna vozidla pro činnosti,
které jsou předmětem daně z příjmů.**

- Základem daně je objem motoru v cm³.
- Roční sazba daně se stanoví pro každé jednotlivé vozidlo podle technického průkazu.
- Daňové přiznání se musí podat do 31.1. následujícího roku.
- Daň i čtvrtletní zálohy na daň se zaokrouhlují na celé koruny nahoru.

7.4. Daň z nemovitosti

Zákon č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitostí ve znění pozdějších předpisů, vymezuje, že poplatníkem je vždy vlastník pozemku či stavby, právnická nebo i fyzická osoba.

Pozemky a stavby, s výjimkou staveb obytných domů, byty a samostatné nebytové prostory jsou osvobozeny od daně, nejsou-li využívány k podnikatelské činnosti nebo pronajímány (§4 a §9 odst. 1/u).

VVI se stávají poplatníkem daně z nemovitosti, pokud pozemky a stavby pronajímají subjektům, které nejsou organizační složkou státu, obcí, krajem nebo příspěvkovou organizací, popř. tento majetek slouží k podnikání.

Podléhá-li osvobození pouze část stavby, zjistí se nárok na osvobození z poměru, v jakém je podlahová plocha nadzemní části stavby podléhající osvobození k celkové podlahové ploše nadzemních částí stavby.

7.5. Daň spotřební

Platnost zákona č. 353/1992 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů, se pro VVI nemění. Veškeré možnosti osvobození od daně nebo vrácení daně jsou platné stejně jako u SPO.

7.6. Daň dědická a darovací, daň z převodu nemovitostí

Zákon č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí osvobozuje VVI v §20 odst. 1/d od daně dědické a darovací.

Od daně z převodu nemovitostí jsou osvobozeny podle §20 odst. 2/f převody a přechody vlastnictví k nemovitostem mezi zřizovateli veřejných výzkumných institucí a veřejnými výzkumnými institucemi.

Předmětem daně darovací není příjem dotací, příspěvků a podpor ze státního rozpočtu, rozpočtu územních samosprávných celků, státních fondů a z obdobných veřejných rozpočtů ze zahraničí, prostředky z rozpočtu EU.

Nárok na osvobození musí VVI uplatnit podáním daňového přiznání.

VVI musí podat místně příslušnému finančnímu úřadu

- **přiznání k dani dědické a k dani darovací do 30 dnů** ode dne, v němž
 - a) nabylo právní moci rozhodnutí příslušného orgánu, kterým bylo skončeno dědické řízení, jde-li o daň dědickou,
 - b) došlo k bezúplatnému nabytí movitého majetku nebo jiného majetkového prospěchu nebo byl poskytnut movitý majetek nebo jiný majetkový prospěch do ciziny, jde-li o daň darovací,
 - c) byla daňovému subjektu doručena smlouva o bezúplatném převodu vlastnictví k nemovitosti s doložkou o povolení vkladu do katastru nemovitostí nebo nabyla účinnosti smlouva o bezúplatném převodu vlastnictví k nemovitosti, která není evidována v katastru nemovitostí, jde-li o daň darovací.

- **přiznání k dani z převodu nemovitostí nejpozději do konce třetího měsíce** následujícího po měsíci, v němž
 - a) byl zapsán vklad práva do katastru nemovitostí,
 - b) nabyla účinnosti smlouva o úplatném převodu vlastnictví k nemovitosti, která není evidována v katastru nemovitostí,
 - c) bylo vydáno potvrzení o nabytí vlastnictví k vydražené nemovitosti ve veřejné dražbě nebo nabylo právní moci rozhodnutí o příklepu a bylo zaplaceno nejvyšší podání při výkonu rozhodnutí nebo exekuci,
 - d) nabylo právní moci rozhodnutí nebo byla daňovému subjektu doručena jiná listina, kterými se potvrzují nebo osvědčují vlastnické vztahy k nemovitosti, nejedná-li se o úplatný převod nebo přechod vlastnictví k nemovitosti uvedený v písmenech a) až c).

8. Audit

Audit je proces ověřování a testování účetních dat, jehož smyslem je vyjádřit názor nezávislé, kvalifikované osoby na věrohodnost účetních výkazů účetní jednotky. Auditor ověřuje, zda údaje v účetních výkazech věrně zobrazují stav majetku a závazků, finanční situaci a výsledek hospodaření organizace v souladu s účetními předpisy.

Povinnost ověřovat účetní závěrku VVI auditorem je dána v zákoně č. 341/2005 Sb. §29 odst. 4.

8.1. Předmět a funkce auditu

Předmět auditu je vymezen zákonem č. 254/2000 Sb., o auditorech ve znění pozdějších předpisů, v §2 odst. 1:

Auditorskými službami se rozumí

- a) *ověřování účetních závěrek nebo konsolidovaných účetních závěrek a výročních zpráv nebo konsolidovaných výročních zpráv,*
- b) *ověřování dalších skutečností podle zvláštních právních předpisů,*
- c) *ověřování jiných ekonomických informací v rozsahu stanoveném smlouvou.*

Při provádění auditu je auditor povinen ověřit, zda účetní závěrka podává věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a zda finanční situace účetní jednotky je v souladu s právními předpisy.

Účetní jednotka je povinna poskytnout auditorovi veškeré požadované informace, písemnosti a vysvětlení, které auditor považuje za nutné a potřebné k řádnému provedení auditu. Tuto povinnost mají i obchodní partneři účetní jednotky, a to na základě žádosti auditora doložené souhlasem účetní jednotky. Auditor je rovněž oprávněn vyžádat si písemné pověření o přístupu k informacím vedeným u bank nebo peněžních ústavů dotýkajících se ověřované účetní jednotky. Z účelem získání těchto informací rozesílá auditor jménem organizace nebo přímo organizace sama tzv. konfirmační (ověřovací) dopisy dodavatelům či odběratelům, kteří potvrdí jimi evidovanou hodnotu závazků a pohledávek. Velmi důležité je i oprávnění auditora být přítomen při inventarizaci majetku a závazků účetní jednotky.

Často dochází k mylnému výkladu pojmu „audit“.

Auditor ověřuje pouze skutečnosti uvedené v účetní závěrce a výroční zprávě a to, jak VĚRNĚ A POCTIVĚ zobrazují stav organizace.

Funkcí auditu především **není**:

- a) potvrzovat správnost účetnictví,
- b) potvrzovat dodržování veškerých právních norem účetní jednotkou,
- c) zjišťovat podvody,
- d) potvrzovat správnost daňového přiznání.

Na základě získaných informací vypracuje auditor písemnou zprávu o ověření účetní závěrky. V ní vyjádří názor, zda údaje účetní závěrka a výroční zpráva za ověřované období odpovídají požadavkům věrného zobrazení a požadavkům úplného, průkazného a správného vedení účetnictví. Auditor předává písemnou zprávu statutárnímu orgánu účetní jednotky. Účetní jednotka má povinnost uvést výrok auditora ve výroční zprávě (dle §21 zákona č. 563/1991 Sb. o účetnictví) a rovněž zprávu o auditu zveřejnit (§ 21a).

8.2. Zpráva auditora

Zpráva auditora je nástrojem komunikace mezi auditorem a konečnými uživateli této zprávy. Těmi není jen účetní jednotka, ale také banky, u kterých by si mohla organizace chtít půjčit peněžní prostředky, dodavatelé, odběratelé, partneři výzkumu v členských zemích EU atd.

Auditorská zpráva je písemným sdělením o tom:

- co bylo auditováno,
- jaká je odpovědnost auditora,
- jaká je odpovědnost vedení VVI,
- jaký je názor auditora na účetní závěrku.

Zpráva auditora musí obsahovat:

- a) úvod, ve kterém auditor uvádí základní informace o účetní jednotce a identifikaci účetní závěrky včetně uvedení rozvahového dne, ke kterému je závěrka sestavována.
- b) popis rozsahu provedeného auditu, jakým způsobem bylo provedeno ověření úplnosti a průkaznosti informací uvedených v účetní závěrce a zhodnocení použitých metod. Auditor také zhodnotí vypovídací schopnost účetní závěrky a výroční zprávy.
- c) výrok auditora, ve kterém auditor vyjadřuje názor, zda účetní závěrka podává věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a hodnocení finanční situaci účetní jednotky.

8.3. Výrok auditora

Výrok auditora je základním prvkem zprávy a veškeré snažení auditora k němu směřuje. Jedná se o "zhuštěnou, koncentrovanou informaci" vyjadřující auditorův názor na účetnictví auditované účetní jednotky.

Výrok auditora může mít následující formu:

- výrok bez výhrad,
- výrok s výhradou,
- záporný výrok,
- odmítnutí výroku.

Ze zprávy by mělo být zřejmé, který z druhů výroků je vyjádřen. Toho lze nejnadhěji dosáhnout používáním standardních znění výroků.

Výrok bez výhrad vydá auditor tehdy, pokud je přesvědčen, že vykazované skutečnosti jsou v souladu s realitou, přičemž zobrazení reality je uskutečněno v souladu s předpisy vztahujícími se k vedení účetnictví. Výrok bez výhrad také znamená, že auditor posoudil účetní postupy VVI a považuje je za adekvátní účelu zobrazení.

Auditor nemůže uvést výrok bez výhrad, jestliže

- a) je omezen v rozsahu své činnosti
- b) existují neshody s vedením účetní jednotky na způsob zobrazení reality v účetnictví a jestliže vliv těchto skutečností na údaje účetní závěrky je významný

Výrok s výhradou auditor použije, pokud podle auditora došlo k omezení rozsahu auditu nebo existují pochybnosti o správnosti nebo vhodnosti použitých účetních metod ale rozsah omezení není tak značný, aby udělal záporný výrok nebo výrok odmítl. Ve zprávě auditora by měl být výrok s výhradou uveden formulací "s výhradou..." a také s přesným uvedením skutečností, kterých se výhrada týká.

Záporný výrok auditor použije, jestliže nesouhlas s vedením účetní jednotky se dotýká tak významné skutečnosti, že dochází k zásadnímu ovlivnění účetní závěrky a tudíž výrok s výhradou není adekvátní odhaleným nedostatkům, chybám a nesprávnostem.

Odmítnutí výroku, pokud podle auditora došlo k omezení rozsahu auditu tak zásadním způsobem, že auditor není schopen vydat výrok k účetní závěrce, protože není schopen získat informace nezbytné pro posouzení skutečností

Výše popsané přístupy lze přehledně vyjádřit takto:

Okolnosti	Významné, ale nikoliv zásadní	Zásadní
Nesouhlas s účetními postupy	výrok s výhradou	záporný výrok
Nejistota účetních postupů	výrok s výhradou	odmítnutí výroku

Informace mohou být získávány i tzv. auditorskými testy, tedy testy spolehlivosti a testy věcné správnosti.

Pomocí testů spolehlivosti auditor zjišťuje, zda je v účetní jednotce účinně uplatňován vnitřní kontrolní systém, testy věcné správnosti mu napomáhají získat informace o úplnosti, správnosti a průkaznosti údajů obsažených v účetnictví a v účetní závěrce.

8.4. Získávání informací v rámci auditu

Auditor by měl porozumět účetnímu systému VVI, aby mohl identifikovat rizika spojená s účetním systémem a následně vytvořit vhodný plán auditu. Rovněž by měl dokázat posoudit míru závislosti účetní jednotky na výpočetní technice a posoudit, zda při ověřování bude zapotřebí využít pomoci počítačového odborníka.

Pod pojmem „účetní systém“ rozumíme souhrn účetních dokladů a ostatních účetních písemností, postupy jejich zpracování a vyhotovování včetně kontrol, které účetní jednotka používá. Nejedná se o počítačový systém, který účetní jednotka ke zpracování účetních dat používá.

V rámci auditu ale auditor provádí i tzv. audit vnitřního kontrolního systému, jehož předmětem je prověření systému, který účetní jednotka používá pro zpracování, ale i ověření vnitřních směrnic, oběh účetních dokladů, podpisové vzory atd.

Auditor při své činnosti vhodným způsobem kombinuje různé metody získávání důkazních informací, přičemž použití jednotlivých metod i jejich kombinace závisí především na odborném úsudku auditora. Základními auditorskými metodami jsou:

- prohlídka a prověrka
- pozorování
- dotazování a potvrzování
- výpočty
- analýza.

**Za účetní závěrku je vždy zodpovědná účetní jednotka.
Auditor na sebe nepřebírá žádnou odpovědnost za účetní závěrku.**

8.5. Průběh auditu

Průběh auditu můžeme rozdělit do dvou částí, bloků:

- a) předaudit (interim)
- b) audit

Cílem předauditů je provést srovnání výsledků hospodaření s minulými obdobími. Tento princip lze uplatnit v rámci předauditů u organizace, u které je audit prováděn dalším rokem. V případě auditu v prvním roce nejsou žádná vhodná data z předchozích období (která by v minulosti prošla rukama auditorů). Kontrola dat v tomto prvním roce je tedy důslednější a detailnější než kontroly v následujících letech.

Srovnáním dat za dvě po sobě jdoucí období ke stejnému datu (např. nákladové účty k 30.11.2007 a k 30.11.2008) získá auditor představu o růstu či poklesu nákladů a výraznější výkyvy příslušných účtů prověřuje detailněji.

Důležitým bodem auditu je audit vnitřního kontrolního systému. Co si můžeme představit pod tímto bodem auditu? Pod pojmem „Vnitřní kontrolní systém“ se skrývá poměrně široké spektrum činností. Nejedná se pouze o účetní či mzdový systém - ten auditor nemá příliš

možnost prověřovat (podle auditorských směrnic by auditor měl prověřit, jakým způsobem se v systému zaznamená a projeví zapsání, zaúčtování dokladu, jeho platba atd. Toto ale nemůže testovat na reálných datech klienta). Proto se většinou spokojí s informací, že systém jako takový je auditován. O to více se ale zaměří na ostatní části vnitřního kontrolního systému, kterými jsou vnitřní směrnice organizace (zvláště směrnice o oběhu účetních dokladů)

a. Vnitřní kontrolní systém (VKS)

Cílem VKS je porozumět kontrolnímu prostředí v organizaci a popsat do spisu auditora a prověřit základní kontrolní postupy uplatňované v organizaci. Zvláště pak auditor posuzuje přístup a vztah vedení k VKS organizace. Auditora příliš nezajímá VKS tak jak jej popisuje zákon č. 320/2001 Sb. o finanční kontrole. Audit popisuje a prověřuje zejména existenci směrnic a jejich aktuálnost ve vztahu k existujícím předpisům, oběh účetních dokladů a obecně mapuje kontrolní prostředí v organizaci.

Prověření a popis VKS tvoří největší část celého auditu. Pokud auditor dospěje k názoru, že kontrolní prostředí organizace je správně nastaveno a veškeré činnosti (finanční i nefinanční) probíhají v souladu s tímto kontrolním prostředím, nezaměřuje se tolik na konkrétní případy. Tuto informaci ale nelze zobecnit. Každý auditor si stanovuje svůj postup auditu a své cílové body. Takže co jeden auditor přejde mávnutím ruky, jiný zmíní ve zprávě pro vedení v rámci doporučení k opravám.

V rámci kontroly VKS se provádí kontrola:

- účetního rozvrhu (zda-li je v souladu s platnou prováděcí vyhláškou),
- obecná kontrola dokladů, zda-li obsahují povinné náležitosti účetních dokladů podle §11 zákona č. 563/1992 Sb. o účetnictví (kontrola se provádí zběžně na určitém vzorku dokladů, nikdy nejsou kontrolovány všechny doklady),
- trvanlivosti účetních zápisů – zda-li nejsou zápisy postupem času znehodnocovány (vhodným příkladem mohou být prvotní doklady vytvořené pomocí tzv. termotisku. Takový doklad po poměrně krátké době je zcela nečitelný a časem se obsah dokladu ztratí úplně),
- účetních směrnic, odpisových plánů, podpisových vzorů

b. Audit rozvahových účtů

Cílem auditu rozvahových účtů je ověřit oprávněnost zůstatků těchto účtů. K ověření salda závazkových a pohledávkových účtů (přijatých a vystavených faktur) k 31.12. příslušného roku využívá audit konfirmační dopisy rozesílané dodavatelům a odběratelům. Na pohledávky dlouhodobě po splatnosti požaduje auditor tvorbu opravných položek k pohledávkám.

Podrobněji bývá ověřován majetek. Předmětem auditu je kontrola ocenění majetků, způsob odepisování, výše nákladů na odpisy za rok ve vztahu k tomuto majetku. Kontrole také bývají podrobeny přírůstky (nákupy nového majetku) a úbytky (vyřazení), jejich ocenění, vlastnictví majetku, systémem COVED (completeness, ownership, valuation, existence, disclosure)

Snad největším oříškem pro auditory je audit zásob. Auditor by měl posoudit přiměřenost a konzistentnost systému oceňování zásob. Toto ověřuje na základě vnitroorganizačních směrnic, případně otestuje i jejich uplatňování na vybraném vzorku. V případě zásob vlastních výrobků (vlastní knihy, časopisy, jiné produkty) se zaměřuje na stanovení skladové ceny stanovené na principu výrobních nákladů. Auditor se často účastní inventury zásob, aby prověřil způsob kontroly stavu zásob a jejich ocenění. V případě dlouhodobě ležících neprodejných zásob auditor vyžaduje vytvoření opravných položek k zásobám.

c. Audit výsledkových účtů

Audit nákladů a výnosů má za cíl především porovnat jednotlivé nákladové a výnosové účty se stejným obdobím předchozího roku a identifikovat výkyvy. Cílem auditu nákladů a výnosů je získat přiměřenou jistotu o:

- Oprávněnosti a platnosti příslušných nákladů a výnosů
- Správnosti účtování a správnosti ocenění (včetně správných přepočtů)
- Zaúčtování do správného období – dodržování aktuálního principu
- Správnou klasifikaci a popis nákladů a výnosů v účetní závěrce a příloze k závěrce

Auditor nikdy nekontroluje všechny účetní pohyby a k nim příslušející doklady či účetní zápisy. Vždy si stanoví určitý vzorek, který pak dále testuje. Stanovení a vymezení vzorku je v zásadě na vůli auditora. Možností, jak stanovit správný vzorek, je několik – počínaje náhodným výběrem a konče softwarovou analýzou. Na základě takto otestovaného vzorku pak auditor zobecní výsledky testování na účetnictví organizace jako celek.

Detailněji bývají většinou prověřovány náklady na opravy dlouhodobého majetku, jestli se nejedná o technické zhodnocení.

V případě testování nákladů se většinou postupuje tak, že auditor na základě detailního rozpisu příslušného analytického účtu kontroluje prvotní a účetní doklady. V případě testování výnosů auditor postupuje opačným způsobem. Nejprve si vytipuje vystavené faktury a jiné výnosové doklady a pak testuje jejich zachycení v účetnictví.

d. Audit následných událostí

Cílem posouzení následných událostí je ujistit se, že všechny následné události (tj. události, které nastaly nebo se staly známými po datu, k němuž byla účetní závěrka sestavena), které mohou vyžadovat úpravy účetních výkazů nebo uvedení v příloze, byly identifikovány a správně zachyceny v účetní závěrce.

9. Cestovní náhrady podle nového Zákoníku práce

Od 1.1.2007 nabyt účinnosti nový zákoník práce, který mimo jiné obsahuje i úpravu poskytování cestovních náhrad zaměstnancům v souvislosti s výkonem práce.

V této kapitole proto upozorníme na některé změny, které s sebou nový zákoník práce v oblasti cestovních náhrad přinesl.

Cestovní náhrady upravuje nově Zákoník práce!

Zákon č. 262/2006 Sb., zákoník práce upravuje cestovní náhrady ve své sedmé části, která se člení do pěti hlav:

- **HLAVA I** – Obecná ustanovení o náhradách poskytovaných zaměstnanci v souvislosti s výkonem práce
- **HLAVA II** – Poskytnutí cestovních náhrad zaměstnanci zaměstnavatele, který není státem, územním samosprávným celkem, státním fondem, příspěvkovou organizací, jejíž náhrady na platy a odměny za pracovní pohotovost jsou plně zabezpečovány z příspěvku na provoz poskytovaného z rozpočtu zřizovatele nebo z úhrad podle zvláštních právních předpisů nebo školskou právníckou osobou zřízenou podle školského zákona (zjednodušeně nestátní, podnikatelská sféra)
- **HLAVA III** – Poskytnutí cestovních náhrad zaměstnanci zaměstnavatele, který je státem, územním samosprávným celkem, státním fondem, příspěvkovou organizací, jejíž náhrady na platy a odměny za pracovní pohotovost jsou plně zabezpečovány z příspěvku na provoz poskytovaného z rozpočtu zřizovatele nebo z úhrad podle zvláštních právních předpisů nebo školskou právníckou osobou zřízenou podle školského zákona (zjednodušeně státní správa)
- **HLAVA IV** – Společná ustanovení o cestovních náhradách
- **HLAVA V** – Náhrada za opotřebení vlastního náradí, zařízení a předmětů potřebných pro výkon práce

Již samotné uspořádání nového zákonného textu upozorňuje na odlišnosti v přístupu k problematice cestovních náhrad podnikatelské sféry v porovnání se státní správou.

V zákoně není přímo uvedeno jakou hlavou se mají veřejné výzkumné instituce řídit ani neexistuje dosud žádný oficiální výklad MPSV a MF. Dle vyjádření odborníků i EO KAV by se veřejné výzkumné instituce měly v oblasti náhrad cestovních výdajů řídit hlavou II (nestátní, podnikatelská sféra).

Nový zákoník práce v §152 již přesněji definuje, kdy zaměstnanci přísluší cestovní náhrady:

„Cestovními výdaji, za které poskytuje zaměstnavatel zaměstnanci cestovní náhrady, se rozumí výdaje, které vzniknou zaměstnanci při:

- a) pracovní cestě (§ 42),
- b) cestě mimo pravidelné pracoviště,
- c) cestě v souvislosti s mimořádným výkonem práce mimo rozvrh směn v místě výkonu práce nebo pravidelné pracoviště,
- d) přeložení (§ 43),
- e) přijetí do zaměstnání v pracovním poměru,
- f) výkonu práce v zahraničí.“

Následuje hned další nové ustanovení v § 153, které zavádí určení podmínek pracovní cesty zaměstnance zaměstnavatelem v zásadě písemně.

Zaměstnavatelé jsou povinni poskytnout zaměstnanci při pracovní cestě především náhradu:

- jízdních výdajů,
- jízdních výdajů k návštěvě člena rodiny,
- výdajů za ubytování
- **zvýšených** stravovacích výdajů
- nutných vedlejších výdajů

9.1. Jízdní výdaje – tuzemské pracovní cesty

Dosavadní právní úprava (Zákon c. 119/1992 Sb.) se nevěnovala příliš podrobně těmto náhradám. V § 7 pouze důkladně ošetřila náhradu, která zaměstnanci přísluší při použití silničního motorového vozidla, které není zaměstnavatele (tj. soukromé).

Nový zákoník práce v § 157 - § 161 stávající právní úpravu rozvíjí a upřesňuje:

Náhrada jízdních výdajů za použití určeného hromadného dopravního prostředku dálkové přepravy a taxislužby poskytne zaměstnavatel zaměstnanci v prokázané výši.

Použije-li zaměstnanec se souhlasem zaměstnavatele místo určeného hromadného dopravního prostředku dálkové přepravy jiný dopravní prostředek, vč. silničního motorového vozidla, s výjimkou vozidla poskytnutého zaměstnavatelem, přísluší mu náhrada jízdních výdajů ve výši odpovídající ceně jízdného za určený hromadný dopravní prostředek.

Použije-li zaměstnanec na žádost zaměstnavatele **silniční motorové vozidlo**, s výjimkou vozidla poskytnutého zaměstnavatelem, přísluší mu za každý 1 km jízdy základní náhrada a náhrada výdajů za spotřebovanou pohonnou hmotu.

Matematicky lze vyjádřit následovně:

$$N = NZ + NPH, \text{ kde}$$

N..... celkové náhrady poskytnuté zaměstnanci při použití silničního motorového vozidla zaměstnance v Kč

NZ.....základní náhrada v Kč

NPH.... náhrada za spotřebovanou pohonnou hmotu v Kč

Základní náhradu za použití silničního motorového vozidla zaměstnanec určí zaměstnavatel následovně:

$$NZ = F \times S, \text{ kde}$$

NZ.....základní náhrada v Kč

F.....počet ujetých kilometru v km

S.....sazba základní náhrady za 1 km jízdy v Kč

- **S**

Sazba základní náhrady za 1 km jízdy činí nejméně u :

- a) jednostopých vozidel a tříkolek 1,00 Kč,
- b) osobních silničních motorových vozidel 3,80 Kč

při použití přívěsu k silničnímu motorovému vozidlu zaměstnavatel sazbu základní náhrady za 1 km zvýší nejméně o 15%.

Nově je upravena výše sazby základní náhrady u nákladních automobilů, autobusů nebo traktorů. Sazbu základní náhrady poskytne zaměstnavatel nejméně ve dvojnásobné výši sazby základní náhrady pro osobní silniční motorové vozidlo.

Náhradu za spotřebovanou pohonnou hmotu určí zaměstnavatel následovně:

$$NPH = P \times Q/100 \times F, \text{ kde}$$

NPH..... náhrady za spotřebovanou pohonnou hmotu v Kč

P..... cena pohonné hmoty v Kč/1l

F.....počet ujetých kilometru v km

Q..... množství spotřebované pohonné hmoty ve vzorci uvažujeme v dm³/ 100 km

- **P**

Cena pohonné hmoty bude prokázána dokladem o jejím nákupu, ze kterého je patrná souvislost s pracovní cestou (tedy už nemusí být doklad datumově shodný s konáním pracovní cesty).

Další změnu představuje možnost počítání průměrné ceny při vícečetném nakupování pohonné hmoty, neboť v § 158 odst. 3 je jasně stanoveno, že prokazuje-li zaměstnanec cenu pohonné hmoty více doklady o jejím nákupu, ze kterých je patrná souvislost s pracovní cestou, vypočítá se cena pohonné hmoty pro určení výše náhrady aritmetickým průměrem zaměstnancem prokázáných cen.

Jestliže zaměstnanec hodnověrným způsobem cenu pohonné hmoty zaměstnavateli neprokáže, použije zaměstnavatel pro určení výše náhrady průměrnou cenu příslušné pohonné hmoty stanovenou prováděcím předpisem vydaným Ministerstvem práce a sociálních věcí.

- **Q**

Spotřeba pohonné hmoty soukromého silničního motorového vozidla vypočítá zaměstnavatel z údajů o spotřebě uvedeném v technickém (velkém) průkazu použitého vozidla, které je zaměstnanec povinen zaměstnavateli předložit. Pokud technický průkaz vozidla zmíněné údaje neobsahuje, přísluší zaměstnanci náhrada výdajů za pohonné hmoty, jen pokud spotřebu pohonné hmoty prokáže technickým průkazem vozidla

shodného typu se shodným objemem válců. Při určení spotřeby pohonné hmoty použije zaměstnavatel nově údaj o spotřebě pro kombinovaný provoz podle norem Evropského společenství a není-li tento údaj v technickém průkazu uveden, vypočte se spotřeba pohonné hmoty aritmetickým průměrem z údajů v technickém průkazu uvedených.

9.2. Jízdní výdaje – zahraniční pracovní cesty

Náhradu jízdních výdajů poskytuje zaměstnavatel zaměstnanci ve výši a za podmíněk stanovených v § 157 až § 160 s tím, že nově náhradu za spotřebovanou pohonnou hmotu v cizí měně a doložené ceně je povinen uhradit pouze za kilometry ujeté mimo území ČR. Nemá-li z vážných důvodů zaměstnanec doklad o nákupu pohonné hmoty mimo území ČR, může mu zaměstnavatel poskytnout náhradu za spotřebované pohonné hmoty v cizí měně i na základě jeho prohlášení o skutečně vynaložené ceně a důvodech jejího nedoložení.

9.3. Stravné – tuzemské pracovní cesty

Při pracovních cestách po území ČR poskytuje zaměstnavatel zaměstnanci stravné, které představuje náhradu zvýšených výdajů na stravování.

Zaměstnavatel poskytne zaměstnanci za každý kalendářní den pracovní cesty stravné nejméně ve výši

- 58 Kč, trvá-li pracovní cesta 5 až 12 hodin,
- 88 Kč, trvá-li pracovní cesta déle než 12 hodin, nejdéle však 18 hodin,
- 138 Kč, trvá-li pracovní cesta déle než 18 hodin.

Nesjedná-li zaměstnavatel nebo neurčí před vysláním zaměstnance na pracovní cestu vyšší stravné, přísluší zaměstnanci minimální sazba uvedená výše.

Výše stravného se mění v závislosti na vývoji cen prováděcím právním předpisem vydaným Ministerstvem práce a sociálních věcí.

V této souvislosti je třeba upozornit na skutečnost, že v zákonném textu je uvedeno slovo „nejméně“, což prakticky znamená, že zaměstnavatelé nestátní sféry mohou přiznávat svým zaměstnancům stravné v libovolné výši s tím, že na straně zaměstnance bude každé zvýšení nad horní sazbu stravného uvedenou v hlavě III považováno za zdanitelný příjem podle § 6 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, a to na základě §6 odst. 7 písm. a) téhož zákona. Na straně zaměstnavatele však budou celé částky poskytovaného zvýšeného stravného zaměstnancům daňově uznatelným nákladem podle § 24 odst. 2 písm. zh) téhož zákona.

Pro případy, kdy je zaměstnanci poskytnuto jídlo, které má charakter snídaně oběda nebo večeře, na které zaměstnanec finančně nepřispívá, se umožňuje zaměstnavateli za každé uvedené jídlo stravné krátit až o hodnotu:

- 70% stravného, trvá-li pracovní cesta 5 až 12 hodin,
- 35% stravného, trvá-li pracovní cesta déle než 12 hodin, nejdéle však 18 hodin,
- 25% stravného, trvá-li pracovní cesta déle než 18 hodin.

Skutečnou míru krácení za poskytnuté jídlo je však povinen zaměstnavatel oznámit stanovenou formou před pracovní cestou, jinak nemůže krácení provést.

Vždy je nutné mít na paměti, že zaměstnanec má v každém případě nárok na nějakou výši stravného, byť mu byla poskytnuta zdarma všechna jídla (tedy snídaně, oběd a večeře). Horní hranice je postavena tak, aby se zaměstnanec mohl během cesty občerstvit.

Zaměstnanec má vždy nárok na nějakou výši stravného.

Další změnu v rámci poskytování stravného při tuzemských pracovních cestách přineslo ustanovení § 163 odst. 4 zákoníku práce, podle kterého nově platí, že při pracovní cestě, která spadá do 2 kalendářních dnů, se upustí od odděleného posuzování doby trvání pracovní cesty v kalendářním dnu, je-li to pro zaměstnance výhodnější. Prakticky to znamená, že při dodržení odděleného posuzování doby pracovní cesty v jednotlivých kalendářních dnech docházelo k případům, kdy ani v jednom ze dvou kalendářních dnů této cesty nevznikl zaměstnanci nárok na stravné. Aby se odstranila tato tvrdost, umožňuje nový zákoník práce dobu trvání pracovní cesty ve dvou kalendářních dnech počítat, pokud je to pro zaměstnance výhodnější.

Zákoník práce současně řeší důvody pro neposkytnutí stravného s tím, že stanovené důvody nemohou účastníci rozšiřovat.

9.4. Stravné – zahraniční pracovní cesty

Zaměstnavatel při poskytování zahraničního stravného vychází ze základní sazby (denní) zahraničního stravného stanoveného vyhláškou Ministerstva financí. Konkrétní výše denního stravného vždy závisí na:

- **státu, ve kterém v kalendářním dni stráví zaměstnanec nejvíce času**
- **využití možnosti snížení sazby max. o 25% nebo libovolného zvýšení základní sazby, které připouští § 170 odst. 2**

V této souvislosti je třeba opět upozornit na skutečnost, že v zákonném textu je uvedeno slovo „nejméně“, což prakticky znamená, že zaměstnavatelé nestátní sféry mohou přiznávat svým zaměstnancům stravné v libovolné výši s tím, že na straně zaměstnance bude každé zvýšení nad hranici uvedenou v hlavě III považováno za zdanitelný příjem podle § 6 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, a to na základě § 6 odst. 7 písm. a) téhož zákona. Na straně zaměstnavatele však budou celé částky poskytovaného zvýšeného stravného zaměstnancům daňově uznatelným nákladem podle § 24 odst. 2 písm. zh) téhož zákona.

- **na době strávené mimo území ČR v kalendářním dni**
 - trvá-li doba strávená mimo území ČR v kalendářním dni déle než 12 hodin, náleží zaměstnanci zahraniční stravné ve výši základní sazby
 - trvá-li doba strávená mimo území ČR v kalendářním dni déle než 6 hodin a nejdéle však 12 hodin, náleží zaměstnanci zahraniční stravné ve výši ½ základní sazby
 - trvá-li doba strávená mimo území ČR nejvýše 6 hodin avšak alespoň 1 hodinu, náleží zaměstnanci zahraniční stravné ve výši ¼ základní sazby
 - trvá-li doba strávená mimo území ČR méně než 1 hodinu, zahraniční stravné se neposkytuje.

Doby strávené mimo území ČR, které trvají 1 hodinu a déle při více zahraničních pracovních cestách v jednom kalendářním dni, se pro účely zahraničního stravného počítají. Doby, za které nevznikne zaměstnanci právo na zahraniční stravné, se připočítávají k době rozhodné pro poskytování tuzemského stravného.

- **skutečnosti, zda zaměstnanci bylo poskytnuto jídlo (charakteru snídaně, oběd, večeře), na které finančně nepřispíval**

Bylo-li zaměstnanci během zahraniční pracovní cesty poskytnuto jídlo, které má charakter snídaně, oběda nebo večeře, na které zaměstnanec finančně nepřispívá, je zaměstnavatel oprávněn zahraniční stravné krátit:

- až o 25 % za každé uvedené jídlo, jde-li o zahraniční stravné ve výši základní sazby
- až o 35 % za každé uvedené jídlo, jde-li o zahraniční stravné v poloviční výši základní sazby
- až o 70% za každé uvedené jídlo, jde-li o zahraniční stravné ve čtvrtinové výši základní sazby

Vždy je nutné mít na paměti, že zaměstnanec má vždy nárok na nějakou výši stravného, byť mu byla poskytnuta všechna jídla (tedy snídaně, oběd a večeře), na které finančně nepřispíval. Horní hranice je postavena tak, aby se zaměstnanec mohl v zahraničí ještě občerstvit.

Nesjedná-li zaměstnavatel míru krácení zahraničního stravného, nebo ji neurčí před vysláním zaměstnance na zahraniční pracovní cestu nemůže krácení provést.

Pro úplnost je vhodné vzpomenout na ustanovení § 179 odstavce 2, které umožňuje vedoucím organizačních složek státu a jejich zástupcům a statutárním orgánům a jejich zástupcům určit zahraniční stravné až do výše přesahující o 15 % základní sazbu stravného, pokud zvláštní právní předpis nestanoví jinak. V tomto případě by bylo u ředitele a jeho zástupce považováno za zdanitelný příjem stravné vypočtené ze zvýšení sazby zahraničního stravného až nad hranici 115%.

9.5. Kapesné

Podobně jako ve stávající právní úpravě umožňuje zákoník práce v ustanovení § 180 poskytnout zaměstnanci kapesné do výše 40% zahraničního stravného (nekráceného za poskytnuté jídlo).

Kapesné představuje fakultativní (možnou, dobrovolnou) náhradu.

9.6. Zálohy

V souvislosti s poskytováním záloh zaměstnancům při zahraničních pracovních cestách, přináší nový zákoník práce změnu v tom, že zaměstnavatel sice má povinnost poskytnout zálohu (až do předpokládané výše náhrad), avšak jen tehdy, jestliže se zaměstnancem nedohodne na opaku.

Zákoník práce dále stanoví, že při zahraniční pracovní cestě může zaměstnavatel po dohodě se zaměstnancem poskytnout zálohu v cizí měně nebo její část též cestovním šekem nebo zapůjčením platební karty zaměstnavatele. Zaměstnavatel se může dohodnout se zaměstnancem na poskytnutí zálohy na zahraniční stravné v české měně nebo v jiné než vyhláškou Ministerstva financí stanovené cizí měně pro příslušný stát, pokud je k této měně ČNB vyhlášován kurz.

Při určení výše zahraničního stravného v dohodnuté měně se nejprve zjistí korunová hodnota zahraničního stravného, která se přepočítá na dohodnutou měnu. Pro určení korunové hodnoty zahraničního stravného a částky zahraničního stravného v dohodnuté měně se použijí kurzy vyhlášené ČNB a platné v den vyplacení zálohy.

9.7. Vyúčtování

Vyúčtovat zahraniční pracovní cestu je možné jak v cizí tak i v české měně. Jestliže zaměstnavatel poskytl zaměstnanci zálohu ve větším rozsahu než jsou jeho nároky, vrátí zaměstnanec zaměstnavateli vyúčtovanou částku v měně, kterou mu zaměstnavatel poskytl nebo v měně, na kterou zaměstnanec tuto měnu v zahraničí směnil a nebo v české měně. Naopak jestliže zaměstnavatel poskytl zálohu nižší než činí nároky zaměstnance, dopláčí zaměstnavatel zaměstnanci v české měně, pokud se nedohodnou jinak.

Při vyúčtování zálohy použije zaměstnavatel zaměstnancem doložený kurz, kterým byla poskytnutá měna v zahraničí směněna na jinou měnu a kurzy uvedené v § 183 odst. 2, tj. kurzy vyhlášené ČNB a platné v den vyplacení zálohy.

Při poskytování cestovních náhrad, na které nebyla poskytnuta záloha, se pro přepočet měn použijí kurzy vyhlášené ČNB a platné v den nástupu zahraniční pracovní cesty.

Pořádkové lhůty pro vyúčtování zálohy z pracovní cesty činí 10 pracovních dní jak pro zaměstnavatele, tak i pro zaměstnance – jestliže se zaměstnanec se zaměstnavatelem nedohodne jinak, je zaměstnanec povinen do 10 pracovních dnů po ukončení pracovní cesty nebo jiné skutečnosti zakládající právo na cestovní náhradu předložit zaměstnavateli písemné doklady potřebné k vyúčtování cestovních náhrad a vrátit nevyúčtovanou zálohu (pokud se částka vrací v české měně zaokrouhuje se na celé koruny nahoru), naopak zaměstnavatel je povinen do 10 pracovních dnů ode dne předložení písemných dokladů zaměstnancem provést vyúčtování cestovních náhrad a uspokojit jeho práva (opět platí nedohodnou-li se jinak, a zároveň částka poskytnutá v české měně se zaokrouhuje na celé koruny nahoru).

Nová právní úprava umožňuje zasílat zaměstnanci výplatu cestovních náhrad na jeho běžný účet (jako oporu v zákoně lze využít ustanovení §143 a §183 odstavec 3 a 5 nového zákoníku práce).

10. Finanční kontrola

Finanční kontrola je jedním ze specifických rysů organizací financovaných prostřednictvím státního rozpočtu. Jedná se o zákonný nástroj státu, který umožňuje kontrolu veřejné podpory a zajišťuje transparentní zacházení se státními financemi.

Základem je zákon č. 320/2001 Sb., o finanční kontrole ve veřejné správě a o změně některých zákonů (zákon o finanční kontrole), ve znění pozdějších předpisů. Prováděcím předpisem je vyhláška č. 416/2004 Sb.

Počátkem roku 2007 začíná platit novela tohoto zákona v souvislosti s přípravou České Republiky na přijímání finanční pomoci z fondů Evropské unie v letech 2007-2013 a nastavení takového řídicího a kontrolního systému, který poskytne přiměřenou míru ujištění, že finanční prostředky budou čerpány v souladu s požadavky Evropské unie.

Systém finanční kontroly je tvořen:

- **kontrolou státními orgány (např. NKÚ)**
 - skutečnosti rozhodné pro hospodaření s veřejnými prostředky před, v průběhu a následně i po jejich použití
- **auditem**
 - činnost ověřovací a konzultační směřující k objektivnímu hodnocení rizik a zvyšování účinnosti systému řízení a kontroly

- a

VNITŘNÍM KONTROLNÍM SYSTÉMEM (VKS).

Z těchto tří součástí finanční kontroly může VVI aktivně ovlivnit zejména VKS. Jedná se v podstatě o množinu vnitropodnikových pravidel, předpisů, postupů a zvyklostí, které ovlivňují ekonomické procesy uvnitř organizace. Tento systém by měl být nastaven v souladu se zákonnými požadavky.

Cíle finanční kontroly pak lze odvodit z výše uvedené definice VKS:

- dodržování právních předpisů a opatření,
- zajištění ochrany veřejných prostředků proti rizikům,
- včasné a spolehlivé informování vedoucích pracovníků o nakládání s veřejnými prostředky,
- hospodárné, efektivní a účelné nakládání s veřejnými prostředky.

Co to jsou veřejné prostředky?

V kontextu finanční kontroly se jedná v podstatě o **všechny finanční zdroje pocházející z veřejných rozpočtů**, ať už jde o státní rozpočet České republiky, o fondy Evropské unie, státní rozpočty jiných zemí, prostředky získané prodejem státního majetku, prostředky ze státních fondů apod. Jde tedy o „veřejný původ“ financí a o vztah k veřejným rozpočtům.

Jaké metody lze tedy použít pro splnění cílů finanční kontroly?

- zjištění skutečného stavu hospodaření a porovnání s příslušnou dokumentací
- sledování správnosti postupů při hospodaření
- šetření a ověřování skutečností týkajících se operací
- kontrolní výpočty
- analýza údajů ve finančních výkazech nebo jiných informačních systémech a vyhodnocení jejich vzájemných vztahů.

Co tedy musí VKS splňovat, abychom dosáhli cílů finanční kontroly?

VKS můžeme rozdělit do dvou skupin:

- **řídící kontrola**
- **a interní audit.**

10.1. Řídící kontrola

Řídící kontrolu můžeme definovat jako systém, který umožňuje ovlivňovat ekonomické operace

- při jejich přípravě (před schválením),
- v průběhu uskutečňování
- až do konečného vypořádání a vyúčtování
- a při následném prověření vybraných operací.

předběžná kontrola

průběžná kontrola

následná kontrola

a. Předběžná kontrola

Předběžná kontrola plánovaných a připravovaných operací je zajišťována:

- vedoucími zaměstnanci pověřenými k nakládání s veřejnými prostředky orgánu veřejné správy jako příkazci operací,
- vedoucími zaměstnanci organizačního útvaru odpovědnými za správu rozpočtu nebo jinými zaměstnanci k tomu pověřenými jako správci rozpočtu,
- vedoucími zaměstnanci odpovědnými za vedení účetnictví nebo jinými zaměstnanci k tomu pověřenými jako hlavními účetními.

příkazce operace

správce rozpočtu

hlavní účetní

Sloučení funkcí **je nepřipustné**. Docházelo by k mezeře ve VKS: pokud by hospodářské operace s veřejnými prostředky schvaloval jeden člověk bez další kontroly, neexistovala by možnost transparentní kontroly.

Sloučení funkcí správce rozpočtu a hlavní účetní je možné v případech, kdy je to odůvodněno malou pravděpodobností výskytu nepřiměřených rizik pro hospodaření s veřejnými prostředky (zejména v návaznosti na stanovené úkoly, stupeň obtížnosti finančního řízení, strukturu a počet zaměstnanců).

Předběžná kontrola je dána oběhem dokladů, kde před uskutečněním finančních operací (veřejných výdajů), musí být doklady schváleny a potvrzeny pracovníky, kteří kontrolu zajišťují (příkazce operace, správce rozpočtu a hlavní účetní).

O jaké typy operací se tedy typicky jedná:

- kontrola smluv před jejich uzavřením,
- kontrola objednávek před jejich odesláním,
- kontrola cestovních příkazů a jejich vyúčtování,
- kontrola faktur před jejich zaplacením.

Obecně lze tedy tuto část definovat jako **schvalovací proces** – prověřování podkladů připravovaných operací a v případě zjištění nedostatků pozastavení těchto operací až do doby jejich odstranění.

b. Průběžná kontrola

Průběžná kontrola je zajišťována prostřednictvím vedoucích zaměstnanců, kteří zajišťují **přímé dodržování stanovených postupů a pravidel při uskutečňování, vypořádávání a vyúčtování schválených operací.**

Dalším úkolem průběžné kontroly je **přizpůsobování** hospodářských operací ekonomickým, právním a provozním **změnám**, novým **rizikům**, provádění včasných a přesných zápisů o uskutečňovaných operacích a zajišťování včasné přípravy finančních, účetních a jiných výkazů.

Jedná se tedy o **operační postupy** zajišťující úplný a přesný průběh operací až do jejich konečného vypořádání a vyúčtování. Zahrnují i kontrolní techniky při prověřování jejich dokumentace a sestavování účetních, finančních a statistických výkazů.

c. Následná kontrola

Cílem následné kontroly je, zda údaje o hospodaření věrně zobrazují zdroje, stav a pohyb veřejných prostředků.

Hospodářské operace musí být v souladu s

- právními předpisy,
 - schválenými rozpočty,
 - programy, projekty,
 - uzavřenými smlouvami
 - nebo jinými rozhodnutími přijatými v rámci řízení
- a splňovat kritéria **hospodárnosti, účelnosti a efektivnosti.**

Následná kontrola tedy představuje:

- **hodnotící postupy** zajišťující posouzení údajů o provedených operacích, jejich porovnání se schválenými rozpočty a vyhodnocení jejich důsledků na celkové hospodaření,
- **revizní postupy** pro prověření správnosti vybraných operací,
- **auditní postupy**, které zajišťují ověřování a hodnocení spolehlivosti informací.

10.2. Interní audit

Jedná se o činnost ověřovací a konzultační směřující k objektivnímu hodnocení rizik a zvyšování účinnosti systému řízení a kontroly VVI prováděnou uvnitř Akademie věd ČR.

Interní audit vykonává v AV ČR Kontrolní odbor KAV.

Interní audit je nezávislé a objektivní přezkoumávání a vyhodnocování operací a vnitřního kontrolního systému, které zjišťuje, zda:

- jsou právní předpisy, přijatá opatření a stanovené postupy dodržovány,
- rizika vztahující se k činnosti jsou včas rozpoznávána a zda jsou přijímána odpovídající opatření k jejich vyloučení nebo zmírnění,
- řídicí kontroly poskytují KAVu spolehlivé a včasné provozní, finanční a jiné informace,
- jsou plněna provozní a finanční kritéria podle § 4,
- je zavedený VKS dostatečně účinný, reaguje včas na změny ekonomických, právních, provozních a jiných podmínek.