Transparentnost hospodaření příjemců příspěvků z Nadačního investičního fondu

Marek Jošt[*]

Abstrakt:

Článek se věnuje ve své úvodní části srovnání právní úpravy nadací a nadačních fondů podle zákona o nadacích a nadačních fondech a nového Občanského zákoníku. Zaměřuje se především na legislativní změny v oblasti auditu nadací a vykazování správních nákladů ve výročních zprávách. Jelikož článek pracuje s empirickými daty příjemců příspěvků z Nadačního investičního fondu, je zmíněn rovněž Nadační investiční fond a jeho role při financování nadací a nadačního fondu. Článek sleduje důležité oblasti transparentního hospodaření, jimiž jsou zveřejňování výročních zpráv a účetních závěrek, omezování a kontrola správních nákladů, zveřejňování odměn auditorů a zpráv auditora. V jednotlivých částech nechybí upozornění na nedostatky ve vykazovaných informacích.

Klíčová slova: Nadační sektor; Nadační investiční fond; Audit.

JEL klasifikace: M41, M42.

1 Úvod

Jedním z cílů tohoto článku je poukázat na rozdíly v legislativní úpravě nadací a nadačních fondů (dále také „nadační sektor“) podle původního zákona o nadacích a nadačních fondech (dále také „ZNNF“) ve srovnání s novým Občanským zákoníkem (dále také „NOZ“) platným od roku 2014, který má vliv mimo jiného na audit nadací a nadačních fondů. Některé nadace a jeden nadační fond obdržely v minulosti prostředky z Nadačního investičního fondu (dále také „NIF“), a proto druhý cíl spočívá ve snaze analyzovat, zda tyto subjekty dostatečně a transparentně informují o své činnosti.

2 Legislativní úprava

Nadace a nadační fondy mají v České republice a v české legislativě poměrně dlouhou tradici. Tento článek se zaměřuje na významnější změny v legislativě, k nimž došlo v posledních dvaceti letech. Prvním důležitým mezníkem bylo přijetí zákona č. 227/1997 Sb., o nadacích a nadačních fondech, jenž podstatně přispěl k redukci počtu nadací, kterých působilo v České republice do té doby přes 5 000,

[*] Marek Jošt; katedra finančního účetnictví a auditingu, Fakulta financí a účetnictví, Vysoká škola ekonomická v Praze, nám. W. Churchilla 4, 130 67 Praha 3; <marek.jost@vse.cz>.

Článek je zpracován jako výstup projektu *Empirická racionalizace zásadních změn v evropské auditorské legislativě z pohledu auditorské profese v ČR (se zaměřením na vzdělávání v oblasti auditu, kvalitu auditu a problematiku oligopolu na auditorském trhu)* evidovaného Interní grantovou agenturou VŠE v Praze pod označením IGA VŠE F1/23/2015.

a po přijetí zákona jejich počet klesl na necelých 150. Vedle toho zákon stanovil definice nadace, nadačního fondu, jejich majetku, podmínky pro jejich založení a vznik, provozování, zrušení a zánik. Neméně důležitou součástí tohoto zákona byl výčet orgánů, které nadace a nadační fondy zřizovaly a také práva a povinnosti členů statutárních a kontrolních orgánů včetně požadavků, které musely osoby splnit, aby se mohly stát členem orgánů. Značnou pozornost zákon věnoval způsobům použití majetku subjektů nadačního sektoru a také kontrole správních nákladů. Z účetního a auditorského pohledu pak měl ZNNF význam zejména v části upravující podmínky povinného auditu a sestavení a zveřejnění výroční zprávy. Ve své závěrečné části se pak věnoval problematice činnosti zahraničních nadací a nadačních fondů na území České republiky.

V reakci na hospodářskou krizi vzešla v účinnost od července roku 2010 novela ZNNF, jejímž cílem byla snaha napomoci nadačnímu sektoru přežít toto nelehké období charakteristické poklesem výnosů z nadačních jmění a nemalým úbytkem veřejných i soukromých zdrojů. Novela umožnila nadačním fondům snazší ukončení jejich činnosti, pokud tak rozhodla správní rada, a to v případech, kdy byl majetek vyčerpán a fondy tak nemohly dále plnit svou funkci. Nová právní úprava dále připouštěla přeměnu nadačního fondu na nadaci za předpokladu, že se nadační fond stane silnějším a bylo u něho zřejmé dlouhodobé trvání. Tím bylo zabráněno vzniku novým nadacím s nadačním jměním v minimální zákonem požadované výši a bez jakéhokoliv dalšího majetku. Novela dále umožnila oddělovat náklady na realizované vlastní programy od nákladů na správu, což původní zákon nepovoloval. Poslední změna v zákoně se týkala vnitrostátních fúzí sloučením, kdy bylo požadováno vyhotovení projektu fúze a notářského zápisu o fúzi. Stejně tak v případě změny právní formy z nadačního fondu na nadaci zákon požadoval vyhotovit notářský zápis.

Druhý zásadní mezník v činnosti nadací a nadačních fondů představuje nový Občanský zákoník č. 89/2012 Sb. Ten od 1. ledna 2014 nahradil ZNNF a absorboval do sebe právní úpravu nadací a nadačních fondů, který je upravuje v oddílu 3 pod názvem „fundace“. Nadace a nadační fondy mohou do konce roku 2016 změnit dosavadní nadační listinu tak, aby byla v souladu s novou právní úpravou a do stejného data ji doručit rejstříkovému soudu. Naopak povinnost upravit nadační listinu mají subjekty, jejichž dosavadní nadační listina obsahuje ustanovení odporující donucujícímu ustanovení nového Občanského zákoníku. Taková ustanovení jsou od 1. ledna 2014 neúčinná a je nutné do konce roku 2017 chybná ustanovení uvést do souladu s novou právní úpravou. Pro zajímavost, k 31. květnu 2016 aktualizovalo zatím svůj statut 39 příjemců prostředků z NIF (52,7 %). Protože ve srovnání s původním ZNNF došlo k výrazným změnám, hodí se uvést ty nejdůležitější mající vliv na účetnictví a audit nadačního sektoru. Rozdíly pro lepší přehlednost shrnuje následující seznam, zčásti zpracovaný dle (ELGER, 2015) a (Fórům dárců, 2013):

Vymezení nadace

- NOZ: Právnická osoba vytvořená majetkem vyčleněným dlouhodobě k určitému účelu.
- ZNNF: Účelová sdružení majetku zřízená a vzniklá pro dosahování obecně prospěšných cílů.

Vymezení nadačního fondu

- NOZ: Právnická osoba vytvořená majetkem vyčleněným k určitému účelu.
- ZNNF: Účelová sdružení majetku zřízená a vzniklá pro dosahování obecně prospěšných cílů.

Náklady na správu nadace a nadačního fondu

- NOZ: Limity nejsou stanoveny, avšak zakladatel je může stanovit v nadační listině (nadace) nebo zakládací listině (nadační fond). Náklady musí být účtovány odděleně.
- ZNNF: Výběr jednoho ze tří pravidel a stanovení procenta: a) celkové roční náklady na správu nesmí překročit určité procento výnosů z nadačního jmění nebo majetku; b) celkové roční náklady na správu nesmí překročit určité procento poskytnutých nadačních příspěvků; c) celkové roční náklady na správu nesmí překročit určité procento nadačního jmění nebo majetku podle stavu k 31. 12. daného roku.

Majetek nadace

- NOZ:Nadační jistina (peněžité i nepeněžité vklady - ty musí splňovat předpoklad trvalého výnosu, a dary), která, je-li vyjádřena v penězích, se nazývá nadačním kapitálem a ostatní majetek. K tomu může mít nadace ve správě přidružený fond.
- ZNNF:Nadační jmění (vklady a dary) a ostatní majetek. Omezené možnosti uložení a použití prostředků v nadačním jmění a ostatní majetek.

Majetek nadačního fondu

- NOZ:Majetek tvořený vklady a dary (nemusí splňovat předpoklad trvalého výnosu). Netvoří nadační jistinu a ostatní majetek.
- ZNNF: Majetek fondu, netvoří nadační jmění.

Povinnost auditu nadace a nadačního fondu

- NOZ: Dosahuje-li nadační kapitál nebo obrat nadace v uplynulém účetním období 5 mil. Kč, podléhají řádná, mimořádná a konsolidovaná účetní závěrka ověření auditorem. Ověření auditorem podléhá účetní závěrka i v případě, rozhoduje-li se podle ní o zvýšení nebo snížení nadačního kapitálu, nebo o přeměně nadace. V případě nadačního fondu se vychází z obratu, jinak stejné jako u nadace.
- ZNNF: Nadace vždy. Nadační fond jen v případě, že celkový úhrn nákladů nebo výnosů v příslušném kalendářním roce převýšil 3 mil. Kč nebo majetek převýšil 3 mil. Kč.

Důležité dokumenty nadace a nadačního fondu

- NOZ: Nadace - nadační listina (zakládací listina nebo pořízení pro případ smrti) - navíc upraveno rozhodování více zakladatelů; statut (vydá buď zakladatel společně s nadační listinou, jinak správní rada po předchozím souhlasu dozorčí rady do 1 měsíce od vzniku nadace). Nadační fond - zakládací listina nebo pořízení pro případ smrti a statut.
- ZNNF: Nadační listina, kterou může být smlouva, zakládací listina (je-li jeden zřizovatel) nebo závěť. Statut vydaný správní radou.

Změna účelu nadace

- NOZ: a) nadační listina povoluje změnu ze strany zakladatele nebo orgánu nadace; b) neupravuje-li nadační listina, soud na návrh nadace schválený správní radou, ale jen se souhlasem zakladatele či osoby určené namísto něj v nadační listině; c) nahrazení účelu soudem za podmínek uvedených v NOZ.
- ZNNF: Není možná.

Pravděpodobně nejzásadněji ovlivnil nový Občanský zákoník oblast auditu nadačního sektoru, jelikož upustil od povinnosti ověřovat účetní závěrku a výroční zprávu u všech nadací a u nadačních fondů byl zvýšen limit obratu. Nově tedy podléhají povinnému auditu pouze nadace, jejichž nadační kapitál nebo obrat převyšují v uplynulém účetním období částku 5 mil. Kč. U nadačních fondů je situace obdobná, avšak kritérium se aplikuje pouze na obrat. U příjemců příspěvků z NIF by teoreticky od povinného auditu mohly upustit z dostupných dat Nadace knihoven, Nadace Pražské komorní filharmonie a "Nadace Rudolfa Löwyho a plzeňských židů na záchranu plzeňských synagog", jejichž nadační kapitál ani obrat nedosahují zákonem stanovené výše. Naštěstí zbývající příjemci z NIF zákonný limit překračují, takže u nich povinný audit zůstává. Jak se může změna zákona v oblasti auditu projevit na úrovni celého nadačního sektoru v praxi? Z pohledu auditorských společností může dojít k poklesu auditních zakázek, přičemž jeho rozsah závisí především na tom, kolika nadací a nadačních fondů se změna dotkne. Některé subjekty nedosáhnou kritéria a od auditu upustí (poprvé je to možné za účetní období roku 2014) a jiné u něho i přesto, že se na ně povinnost již nebude vztahovat, zůstanou, jelikož si uvědomují jeho smysl, jímž je zvyšovat důvěryhodnost účetních závěrek v očích jejich uživatelů (zejména dárců). Výhody pro nadační sektor spočívají především v úspoře nákladů na audit, snížení administrativní zátěže z titulu spolupráce s auditory a urychlení procesu sestavení a zveřejnění účetní závěrky. Na tomto místě je vhodné uvést, že některé subjekty chápou audit jako nutnou administrativní zátěž, kterou jim ukládal zákon a nyní se jí budou moci konečně zbavit. Je zapotřebí si uvědomit, že audit vnáší do hospodaření nadací a nadačních fondů prvek nezávislosti, kdy auditor ověřuje, jak jsou tyto organizace schopny spravovat prostředky, které jim svěřili dárci, a pokud auditor neshledá závažné nedostatky, pak se dárcům dostává dobrá zpráva, že mohou těmto subjektům i v budoucnu věřit a poskytnout jim další zdroje.

Zjednodušeně řečeno, audit dělá jakousi reklamu nadačnímu sektoru. Z tohoto úhlu pohledu se změna zákona nejeví jako příliš šťastná a je otázka, jak na ni zareagují uživatelé předkládaných účetních závěrek.

Druhým problémem může být zmírnění požadavku na výši správních nákladů a vypuštění tří pravidel pro omezení nákladů ze zákona. Každá nadace a nadační fond si vybraly jedno pravidlo a to se zavázaly dodržovat ve svém statutu. Pravidlo nesměly měnit v průběhu dalších pěti let a vztahovalo se vždy ke kalendářnímu roku. Nyní zákon pouze uvádí, že nadace účtuje o nákladech na její správu odděleně, totéž platí odvozeně pro nadační fond. I přesto, že předchozí úprava ponechávala možnost stanovit procentní výši nákladů dle uvážení konkrétní účetní jednotky, existovala zde alespoň snaha stanovit maximální strop pro tyto náklady a omezovat jejich výši ve prospěch výnosů z nadačního jmění a přijatých darů. Cílem bylo omezit spotřebu nadací a nadačních fondů a rozdělit tak více prostředků formou poskytnutých nadačních příspěvků. Efekt této legislativní změny bude možné sledovat v následujících letech.

3 Nadační investiční fond a jeho význam pro nadační sektor

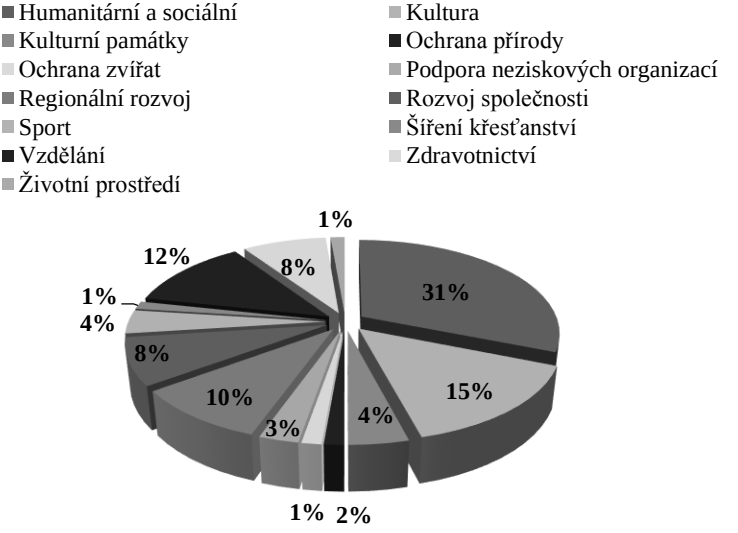
Jelikož se článek ve své další části věnuje transparentnosti hospodaření příjemců příspěvků z Nadačního investičního fondu, je proto nutné si problematiku více přiblížit. NIF byl založen jako akciová společnost v roce 1991 zákonem č. 171/1991 Sb., jejíž základní kapitál zněl na částku 1 mil. Kč. Zakladatelem byl tehdejší Fond národního majetku (dále také „FNM“) a důvodem pro tento krok měla být podpora českých nadací formou posílení nadačního jmění. Pro tyto účely vyčlenila tehdejší vláda 1 % akcií z druhé vlny kupónové privatizace a ty se staly součástí majetku fondu. Jednalo se o akcie 485 společností v celkové částce 2,823 mld. Kč (Hejcmanová, 2007). Protože však nedošlo k naplnění původního záměru, který počítal s tím, že fond bude svůj majetek obhospodařovat, nebyly akcie nikdy na NIF převedeny a současně bylo rozhodnuto o jejich prodeji. Výtěžek z něho byl umístěn na zvláštní účet. Tyto prostředky byly později přerozdělovány nadacím, které splnily podmínky pro přiznání příspěvku do nadačního jmění. V roce 2001 zanikl FNM jako právnická osoba a veškeré kompetence přešly na Ministerstvo financí (dále také „MF ČR“). To spravuje speciální účet nesoucí název „Nadační investiční fond“.

Rozdělování příspěvků nadacím proběhlo ve dvou etapách. Návrh předložila tehdejší Rada pro nadace (do roku 1998), dnešní Rada pro nestátní neziskové organizace, v němž stanovila dvě podmínky: příspěvky z NIF obdrží nadace, které uspějí ve výběrovém řízení a které se osvědčily poskytováním grantů v minulosti; příspěvek z NIF bude vložen do nadačního jmění a nadace budou využívat na granty pouze každoroční výnosy z něj. Výběrové řízení probíhalo od června 1998 do konce ledna 1999 a přihlásilo se do něj 95 nadací, což představovalo 66 % tehdy registrovaných nadací. Nakonec uspělo pouze 39 z nich a rozděleno bylo

483,796 mil. Kč. Nadace „Nadání Josefa, Marie a Zdeňky Hlávkových“ příspěvek ve výši 16,204 mil. Kč odmítla. V této první fázi obdržel příspěvek jediný nadační fond, a to Nadační fond obětem holocaustu v částce 300 mil. Kč.

O druhé etapě rozhodla vláda v roce 1998 a výběrové řízení se uskutečnilo v období od ledna do dubna roku 2001. Do druhé etapy se přihlásilo 89 nadací, což představovalo 27 % tehdy registrovaných nadací (Müller, 2002). Uspělo 64 z nich, jimž bylo rozděleno 849,3 mil. Kč. Podmínkou bylo, že žádná nadace nesmí obdržet více než 100 mil. Kč a méně než 10 mil. Kč. Nadace, které uspěly ve druhé etapě, obdržely příspěvky i v následujících letech. V průběhu let 2003 až 2006 šlo o částku zhruba 1,109 mld. Kč. Jen na začátku roku 2000 činila nadační jmění zhruba 1,922 mld. Kč, z čehož 63 % činila státní podpora, 31 % prostředků poskytly soukromé subjekty a 6 % zakladatelé. Celkově za obě etapy přijaly nadace a jeden nadační fond částku přesahující 2,742 mld. Kč. Je zřejmé, že příspěvky z NIF sehrály významnou roli při posilování soběstačnosti nadačního sektoru. Obrázek 1 znázorňuje rozdělení prostředků z NIF nadacím a nadačnímu fondu z hlediska oblastí, jež tito příjemci podporují. Z něho je patrné, že nejvíce prostředků obdržely nadace a nadační fond podporující projekty v oblasti humanitární a sociální (31 %) a dále pak nadace zaměřující se na oblast kultury (15 %), vzdělání (12 %) a regionálního rozvoje (10 %). Z hlediska sídla příjemce plynulo nejvíce prostředků do hlavního města Prahy (34 subjektů) a také do Jihočeského kraje (9 subjektů; Vláda ČR, 2011).

Obr 1: Rozdělení prostředků z NIF podle oblastí podpory za obě etapy



Zdroj: Vláda ČR (2011), vlastní zpracování.

Příjemci příspěvků z NIF spravovali k 31. 12. 2014 aktiva v částce převyšující 4,8 mld. Kč a hodnota vlastního jmění dosahovala částky 3,6 mld. Kč. Hodnota zapsaného nadačního kapitálu k 31. 5. 2016 činila 3 499 925 158 Kč.

4 Metodika a hypotézy

Analyzovány jsou výroční zprávy a účetní závěrky 73 nadací a 1 nadačního fondu (příjemců příspěvků z NIF). Data jsou sledována za roky 2009 až 2013 a získána z portálu portal.justice.cz (stav k datu 31. května 2016), viz ČR (2016). Jde o období posledních 5 let, kdy platil ZNNF. Vzhledem k tomu, že nová právní úprava platí velmi krátkou dobu a není dostupné dostatečné množství dat, nejsou do analýzy zahrnuty roky 2014 a 2015. Pokud nebyla data tímto způsobem nalezena, postupovalo se cestou vyhledávání na webových stránkách příslušné organizace či přímého kontaktování e-mailem. V opačném případě byl přijat závěr, že organizace data nezveřejňuje. Sledované subjekty shrnuje Tab. 1.

Název Nadace Auxilia nadační rejstřík nezná, ale její existence je potvrzena jejími webovými stránkami a výročními zprávami, které na nich prezentuje. Také další důvěryhodné zdroje potvrzují, že přijala prostředky z NIF a stále vykonává svou činnost. Nadace BOHEMIAE je od prosince roku 2001 v likvidaci, do níž vstoupila kvůli doměrku na dani ze strany finančního úřadu v částce 3 mil. Kč. Aby tento dluh uhradila, rozhodla správní rada nadace o snížení nadačního jmění.

Po rozboru výročních zpráv bylo zjištěno, že vůbec žádné výroční zprávy a účetní závěrky nezveřejňují tyto nadace: Nadace fotbalových internacionálů, Nadace Mariastar Humanity, Nadace BOHEMIAE a „Nadace Patriae“. Nadace ARBOR VITAE nezveřejnila účetní závěrky a výroční zprávy zveřejnila pouze za roky 2009 až 2012. S ohledem na to, že společně přijaly prostředky z veřejných zdrojů v částce 68,382 mil. Kč, jde o poměrně znepokojující zjištění. Veřejnost by měla být průběžně informována, jak bylo naloženo s těmito prostředky. Výše zmíněné nadace se jeví z celého průzkumu jako nejméně transparentní ze všech sledovaných subjektů.

Tab. 1: Přehled analyzovaných subjektů

Nadace knihoven	Nadace rozvoje občanské společnosti*
Výbor dobré vůle-Nadace Olgy Havlové	Nadace Jedličkova ústavu*
Nadace fotbalových internacionálů	Nadace Pražské komorní filharmonie
Nadace Mariastar Humanity	Nadace pro radost*
Nadace Český hudební fond*	Nadace VIA
Nadace BOHEMIAE, v likvidaci	F–nadace*
Nadace Charty 77*	Nadace Divoké husy*
Nadace Universitas	Nadace MEZINÁRODNÍ POTŘEBY
Nadace sportující mládeže	Studijní nadace CS Cabot
PURKYŇOVA NADACE	NADACE ŽIVOT UMĚLCE
Nadace sv. Františka z Assisi	Nadace Umění pro zdraví*
Nadace Naše dítě	Nadace LANDEK Ostrava*
„Nadace Patriae“	Kulturní a sportovní nadace města Náchoda
Ústecká komunitní nadace*	Nadace Veronica*
Nadace prof. Vejdovského*	Nadace českého výtvarného umění
Olivova nadace	Nadace nemocnice v Jablonci nad Nisou
Nadace Partnerství*	Nadace Open Society Fund Praha
Nadace BONA*	Nadace Auxilia
Vzdělávací nadace Jana Husa	Nadace Kardiocentrum České Budějovice
Nadace Křižovatka	Nadace české architektury*
„Nadace 700 let města Plzně“	Nadace Dětský mozek*
Nadace CERGE-EI	Nadace orientačního běhu
Nadace ADRA - adventistická nadace pro pomoc a rozvoj*	Společnost DUHA, Nadace pro děti postižené mozkovou obrnou
Nadace EURONISA*	Nadace táta a máma
NADACE ZDRAVÍ PRO MORAVU	Nadace Tomáše Bati
Nadace rozvoje zdraví*	Nadace Bezpečná Olomouc
Nadace Karla Pavlíka	Nadace Javorník
Nadace pro transplantace kostní dřeně*	Nadace pro současné umění Praha
Nadace PRECIOSA	Nadace na ochranu zvířat*
Nadace Občanského fóra*	Nadace Pangea
Nadace Český literární fond*	Nadace ARBOR VITAE
„Nadace Rudolfa Löwyho a plzeňských židů na záchranu plzeňských synagog“	Nadace pro rozvoj v oblasti umělé výživy, metabolismu a gerontologie
Komunitní nadace Blanicko-Otavská (Nadace Vltava)	Nadace města Letovice pro rozvoj kultury a životního prostředí
Nadace barokního divadla zámku Český Krumlov	Nadace Dobré dílo sester sv. Karla Boromejského
NADAČNÍ FOND OBĚTEM HOLOCAUSTU	Nadace "Nadání Josefa, Marie a Zdeňky Hlávkových"
Nadace pro záchranu a obnovu Jizerských hor*	Nadace Dagmar a Václava Havlových VIZE 97
Nadace pro podporu hasičského hnutí v České republice*	Tři brány, komunitní nadace pro vědění, umění a civilizaci*

Zdroj: vlastní zpracování.

Poznámka: symbolem * jsou označeni členové Fóra dárců.

Hypotézy

Hypotéza 1: Většina nadací sledovaného vzorku nezveřejňuje výroční zprávu či účetní závěrku ve sbírce listin nebo na svých webových stránkách.

Hypotéza 2: Menší nadace využívají při ověřování účetní závěrky a výroční zprávy služeb auditorů OSVČ z důvodů nižších cen a větší naopak spolupracují s auditorskými společnostmi kvůli jejich prestiži.

Hypotéza 3: Nízký počet nadací a nadačních fondů zveřejňuje odměnu za audit.

Hypotéza 4: Většina nadací nezveřejňuje ve svých výročních zprávách pravidlo omezující správní náklady a informace o jeho plnění.

Hypotéza 5: Statut zveřejňují téměř všechny subjekty v nadačním rejstříku.

4.1 Ověření platnosti hypotéz

Hypotéza 1: Zveřejňování výročních zpráv a účetních závěrek

Zde bylo hodnoceno, zda sledované nadace a nadační fond zveřejňují ve sbírce listin nebo alespoň na svých webových stránkách účetní závěrky a výroční zprávy. Povinnost zveřejnit účetní závěrku a výroční zprávu vyplývá nadacím a nadačním fondům ze zákona o účetnictví č. 563/1991 Sb. (§ 21), NOZ (§ 360) a také dříve platného ZNNF (§ 26). Hodnocení probíhalo zvlášť pro výroční zprávy a zvlášť pro účetní závěrky. Ve sledovaném období bylo vždy procento zveřejněných výročních zpráv vyšší než procento zveřejňovaných účetních závěrek s výjimkou roku 2011. Obecně lze konstatovat, že účetní závěrku a výroční zprávu zveřejňuje značné procento účetních jednotek. Výsledky shrnují Tab. 2 a Tab. 3. Hypotéza 1 nebyla jednoznačně potvrzena. Je sice patrný mírný pokles ve vykazovací povinnosti, ten však může být způsoben zpožděním u mladších výročních zpráv a účetních závěrek oproti již zveřejněným dokumentům v dřívějších letech. Navíc je možné, že mladší dokumenty budou ještě dodatečně zveřejněny. Pro srovnání, mnohem horších výsledků dosahují např. firemní nadace, z nichž k 30. 9. 2015 zveřejnilo ve sbírce listin svou výroční zprávu pouhých 35 %, což je dlouhodobá praxe, na níž upozorňuje i Fórum dárců (2015).

Tab. 2: Zveřejnění účetní závěrky (počet subjektů)

	2009	2010	2011	2012	2013
ANO	65	65	63	65	62
NE	9	9	11	9	12
Zveřejňuje	87,84 %	87,84 %	85,14 %	87,84 %	83,78 %

Zdroj: vlastní zpracování.

Tab. 3: Zveřejnění výroční zprávy (počet subjektů)

	2009	2010	2011	2012	2013
ANO	68	68	69	67	66
NE	6	6	5	7	8
Zveřejňuje	91,89 %	91,89 %	85,14 %	90,54 %	89,19 %

Zdroj: vlastní zpracování.

Hypotézy 2 a 3: Auditoři nadací a nadačních fondů, výrok auditora, odměny za audit

Všem účetním závěrkám byl udělen výrok bez výhrad, přičemž v jednom případě auditor upozornil ve své zprávě uživatele účetních výkazů na skutečnost, že účetní jednotka neuvedla statut do souladu s dodatkem ke smlouvě o převodu prostředků z NIF. Dále v závěrce auditor postrádal informaci o výpočtu částky, kterou musí účetní jednotka vyplatit v daném roce na příspěvcích. Rovněž došel k závěru, že účetní jednotka v letech 2005 – 2007 chybně rozdělovala příspěvky a nepostupovala v souladu s dodatkem ke smlouvě o převodu prostředků z NIF. Poslední výtka se týkala změny členů statutárních orgánů a její nepromítnutí do statutu. Zprávu auditora a výrok nezveřejnilo v letech 2009 až 2013 7 až 9 subjektů.

Nadační sektor je charakteristický tím, že spíše využívá služeb jednoho auditora v delším časovém horizontu. Zhruba 29,73 % účetních jednotek vyměnilo ve sledovaném období svého statutárního auditora. Jednou ho vyměnilo 18 subjektů, dvakrát 3 subjekty a třikrát jeden subjekt. Nejvíce změn proběhlo v roce 2010 u 8 účetních jednotek a v roce 2013 taktéž. V letech 2011 a 2012 vyměnily svého auditora 4 účetní jednotky. I když zákon o auditorech č. 93/2009 Sb. (v platném znění) neukládá auditorům povinnou rotaci v rámci auditu nadací a nadačních fondů, jistě by ji přivítali uživatelé účetních výkazů, jelikož by mohla přispět ke zvýšení transparentnosti nadačního sektoru jako celku.

Strukturu auditorů OSVČ a auditorských společností zachycuje Tab. 4:

Tab. 4: Podíl auditorů a auditorských společností (v %)

	2009	2010	2011	2012	2013
OSVČ	27,03	21,62	24,32	21,62	21,62
Velká čtyřka (KPMG a E&Y)	6,76	6,76	6,76	6,76	6,76
Ostatní auditorské společnosti	56,76	60,81	58,11	60,81	59,46
Nezveřejňuje	9,46	10,81	10,81	10,81	12,16

Zdroj: vlastní zpracování.

Při ověřování účetní závěrky a výroční zprávy využívají příjemci příspěvků z NIF převážně služeb auditorských společností. Zástupci tzv. velké čtyřky zaujímají stabilně necelých 7 %. Velká čtyřka poskytuje své auditorské služby nadacím a

nadačním fondům v některých případech za symbolické ceny. Běžné ceny se pohybují v řádech statisíců korun, což by značně zatížilo jejich rozpočty (Jošt, 2012). Nebyla potvrzena hypotéza 2, která předpokládala, že větší nadace či fondy využívají služeb auditorských společností a menší naopak auditorů OSVČ.

Takřka ve všech výročních zprávách či přílohách k účetní závěrce uživatel nenalezne informaci o odměně auditorovi. Většinou není uvedena vůbec nebo není uvedena zvlášť a bývá součástí nákladů z titulu služeb apod. Výjimku tvoří Nadace knihoven, Nadace Český hudební fond, Nadace Charty 77, Nadace nemocnice v Jablonci nad Nisou a Nadace Dětský mozek. Ty zveřejňují odměnu v každém sledovaném roce. Nadace pro transplantace kostní dřeně obdržela tuto službu každý rok zdarma. V roce 2009 zveřejnilo odměnu auditora 13,51 % účetních jednotek, v roce 2010 14,86 %, v letech 2011, 2012 a 2013 12,16 %. Hypotéza 3 byla potvrzena. Vyhláška č. 504/2002 Sb., pro účetní jednotky, u kterých hlavním předmětem činnosti není podnikání, ZNNF a ani NOZ nepožadují, aby nadace a nadační fondy povinně zveřejňovaly ve výročních zprávách nebo přílohách k účetním závěrkám informace o odměnách auditorům za provedený audit. Avšak je vhodné uvést, že i tato informace by mohla přispět k vyšší transparentnosti celého sektoru.

Hypotéza 4: Pravidlo omezující správní náklady a jeho plnění

Jak již bylo zmíněno v úvodní kapitole věnující se srovnání právní úpravy nadačního sektoru podle ZNNF a NOZ, v původním ZNNF byla uvedena 3 pravidla omezující výši nákladů na správu nadace či nadačního fondu (§ 22, odst. 1 a 2). Tyto účetní jednotky si musely vybrat jedno z pravidel a stanovit maximální procentní výši správních nákladů: a) celkové roční náklady na správu nesmí překročit určité procento výnosů z nadačního jmění nebo majetku; b) celkové roční náklady na správu nesmí překročit určité procento poskytnutých nadačních příspěvků; c) celkové roční náklady na správu nesmí překročit určité procento nadačního jmění nebo majetku podle stavu k 31. 12. daného roku. Vybrané pravidlo se vztahovalo ke kalendářnímu roku a nesmělo být měněno minimálně po dobu pěti let.

Jaké pravidlo daná účetní jednotka uplatňuje, nebylo možné dohledat u Nadace fotbalových internacionálů, Nadace BOHEMIAE, "Nadace Rudolfa Löwyho a plzeňských židů na záchranu plzeňských synagog", "Nadace Patriae", Nadace BONA, Nadace pro současné umění Praha a Nadace na ochranu zvířat. Pouze Nadace orientačního běhu uplatňuje pravidlo a) celkové roční náklady na správu nesmí překročit 20 % výnosů z nadačního jmění. Jen 12 nadací a nadační fond uplatňovaly pravidlo b) celkové roční náklady na správu nesmí překročit určité procento poskytnutých nadačních příspěvků, avšak od roku 2013 od něho upustila Nadace pro podporu hasičského hnutí v České republice a od roku 2010 také Nadace Javorník. Od roku 2010 má problémy s jeho dodržením i Nadace Pangea, která jej

stanovila na úrovni 35 % a každoročně ho překračuje. Je totiž spojeno s určitou nevýhodou. Tím, že počítá maximální výši správních nákladů z ročně poskytnutých nadačních příspěvků, které se pohybují obvykle v mnohem nižších částkách (řádově jde o statisíce či jednotky milionu korun), než kolik činí například jejich nadační jmění (řádově v desítkách milionů korun), pak i v situacích, kdy si zvolily vysoké procento, mají problém vejít se do limitu správních nákladů, a to se také potvrdilo i u těchto dvou nadací. To byl důvod, proč přešly na pravidlo c) celkové roční náklady na správu nesmí překročit určité procento nadačního jmění nebo majetku podle stavu k 31. 12. daného roku. Toto pravidlo používají tedy kromě zmíněných výjimek všechny nadace a jeho průměrná výše se pohybuje kolem 27 % (max. výše 80 % u Nadace pro radost, min. výše 1 % PURKYŇOVA NADACE). Průměrná výše pravidla b) se pohybuje kolem 33 % (min. výše 20 %, max. výše 50 %).

Samotná výše vybraného pravidla často ve výročních zprávách či účetních závěrkách chybí nebo je uvedeno, ale nelze vyčíst, zda bylo dodrženo nebo překročeno. Pravidlo je tedy nutné dohledat ve statutu dané organizace. Z hlediska uživatele účetních výkazů je to dosti nepraktické a komplikuje to další zpracování dat. Dále bývá v některých výročních zprávách uvedena jiná výše pravidla omezujícího správní náklady, než jakou uvádí statut. Může to být způsobeno tím, že organizace změnila pravidlo a nepromítla ho do statutu, anebo statut změnila a nezaslala jej na rejstříkový soud.

Vzhledem k tomu, že nová zákonná úprava nadací a nadačních fondů, účinná od 1. 1. 2014, pravidla omezující správní náklady vypustila, je vhodné analyzovat, zda účetní jednotky uváděly pravidlo ve výročních zprávách a zda vyhodnocovaly jeho plnění, avšak pouze za období let 2009 až 2013, kdy platil ještě ZNNF.

Tab. 5: Podíl nadací a nadačních fondů nezveřejňujících nákladové pravidlo (v %)

2009	2010	2011	2012	2013
31,08	29,73	31,08	29,73	29,73

Zdroj: vlastní zpracování.

Tab. 6: Podíl nadací a nadačních fondů nevyhodnocujících nákladové pravidlo (v %)

2009	2010	2011	2012	2013
32,43	31,08	32,43	29,73	29,73

Zdroj: vlastní zpracování.

Hypotéza 4, která předpokládala, že většina subjektů nezveřejňuje ve výroční zprávě informace o pravidle a jeho plnění, nebyla potvrzena, avšak podíl subjektů kteří tak nečiní, byl ve sledovaném období vysoký. Je potřeba upozornit, že jde o subjekty spravující nemalé veřejné prostředky, které jim svěřil do péče zejména

stát a jiní dárci, a ti všichni mají zájem na tom, aby s nimi bylo naloženo s péčí řádného hospodáře, což mohou předložit právě ve výročních zprávách. Ta je jejich výkladní skříní a je jednou z možností, jak přilákat nové dárce. Je třeba ukázat, že jejich snahou je minimalizovat náklady na správu nadace ve prospěch výnosů určených k rozdělení ve formě nadačních příspěvků. Nová právní úprava už povinnost takto sledovat a vyhodnocovat náklady na správu neukládá. Limity nejsou stanoveny, avšak zakladatel je může stanovit v nadační listině (nadace) nebo zakládací listině (nadační fond). NOZ uvádí pouze požadavek, že náklady na správu musí být účtovány odděleně (§ 357).

Hypotéza 5: Statut

Důležitým dokumentem v hospodaření nadačního sektoru je statut. Ten musí všechny subjekty vyhotovit a zveřejnit ve sbírce listin nadačního rejstříku. Obsahuje zejména informace o způsobu jednání orgánů nadace a také podmínky pro poskytování nadačních příspěvků, případně i osoby, jimž lze příspěvky poskytovat. Z hlediska transparentnosti hospodaření je tedy nepostradatelný. Statut nezveřejnily ve sbírce listin k 31. květnu 2016 tyto nadace: Nadace fotbalových internacionálů, "Nadace Rudolfa Löwyho a plzeňských židů na záchranu plzeňských synagog", Nadace BOHEMIAE, v likvidaci, "Nadace Patriae", Nadace BONA, Nadace Karla Pavlíka, Nadace Open Society Fund Praha, Nadace pro současné umění Praha, Nadace "Nadání Josefa, Marie a Zdeňky Hlávkových". U Nadace Auxilia nelze informaci zjistit z důvodů uvedených v předchozím textu. Hypotéza 5 byla potvrzena. Celkem nezveřejnilo statut 9 nadací z celkového počtu 74 sledovaných subjektů. Avšak s ohledem na význam dokumentu v rámci transparentního hospodaření jde o závažný nedostatek.

5 Závěr

Empirická data naznačují, že zveřejňování výroční zprávy a účetní závěrky se pohybuje pod hranicí 84 %, což je poměrně uspokojivé číslo. Z hlediska struktury auditorů hrají významnou roli při auditu nadací a nadačního fondu auditorské společnosti, nižší podíl zaujímají auditoři OSVČ a auditorské společnosti ze skupiny tzv. velké čtyřky zde spíše vystupují u několika nadací v roli „donátorů“ v rámci svých firemních charitativních aktivit. Jen málo účetních jednotek pak zveřejňuje informaci o odměně auditorovi. Legislativa takovou informaci sice nevyžaduje, ale z hlediska transparentnosti by bylo vhodné o odměně informovat uživatele účetních výkazů. Další negativní zjištění se týká zveřejňování informací o pravidle omezujícím správní náklady a jeho dodržování. Tyto informace uvádí ve svých výročních zprávách pouze zhruba třicet procent subjektů. Celkově lze tedy shrnout, že v oblasti transparentnosti hospodaření je ještě co zlepšovat, navíc znovu je třeba zdůraznit, že byly analyzovány právnické osoby spravující aktiva dosahující částky téměř pěti miliard korun, z nich značná část pochází z veřejných zdrojů. Kontrola a

průhledné hospodaření jsou zde proto na místě a stát by měl této problematice věnovat zvýšenou pozornost.

Na úrovni transparentnosti a výkaznictví v českých nadacích proběhl v roce 2007 výzkum, který testoval vzorek 164 nadací. Zaměřil se především na zveřejňování výročních zpráv a na to, zda analyzované subjekty splňují zákonné požadavky kladené na základní pilíře transparentnosti nadací, tedy na účetní závěrku, výroční zprávu, statut a grantová pravidla. Z výsledků výzkumu je zřetelně vidět neuspokojivá míra transparentnosti českých nadací. V jednotlivých druzích informací panovaly propastné rozdíly. Nadace nezveřejňovaly především informace ohledně strategie, dlouhodobých záměrů a kvantifikovatelných výstupů činnosti nadací. Rovněž bylo poukázáno na to, že ačkoli se jedná o zákonné požadavky, které nadace mnohdy nesplnily, stát si nedokázal jejich plnění vynutit (Stránský, 2007). Takže i obecně na úrovni nadací se potvrdila nízká míra transparentnosti a není to jen problém příjemců příspěvků z NIF.

Ne příliš uspokojivé závěry si v posledních letech začíná uvědomovat i Fórum dárců sdružující Asociaci nadací, Asociaci nadačních fondů a Asociaci firemních nadací a nadačních fondů. To se rozhodlo, že napomůže posílit důvěru v odbornou a etickou profesionalitu členů asociací formou udělování známek kvality. Tu mohou získat vždy na dva roky, a to na základě splnění standardů v několika oblastech. Na závěr je potřebný ještě souhlas hodnotící komise. Mezi hodnocené oblasti patří zejména vedení a správa firemního nadačního subjektu, hospodaření, etické chování a odpovědnost, prostředky nadace a grantová pravidla, otevřená komunikace a spojení se zřizovatelem. Bohužel však není blíže uvedeno, co konkrétně se v jednotlivých oblastech hodnotí a zda je pozornost zaměřena na oblasti, které jsou nadacím dlouhodobě vytýkány. Pokud by však byla snaha orientovat se na tyto problematické oblasti, pak je potřeba zmínit, že členem Asociace nadací je pouze 26 nadací příjemců příspěvků z NIF (viz Tab. 2) a tudíž pozitivní efekt nebude pravděpodobně nikterak velký.

Literatura

ELGER, 2013. *Přizpůsobení nadací a nadačních fondů novému občanskému zákoníku* [online]. Elger [cit. 30. 6. 2016]. Dostupné z: <http://www.elger.cz/nase-reseni/97srovnavaci-tabulka-nadace-&-nadacni-fondy.pdf>.

ČR, 2016. *Justice.cz – oficiální server českého soudnictví* [online]. [cit. 31. 5. 2016] Dostupné z: <http://portal.justice.cz>.

FÓRUM DÁRCŮ, 2013. *Průvodce Občanským zákoníkem pro nadace a nadační fondy* [online]. Fórum dárců [cit. 2. 6. 2016]. Dostupné z: <http://www.donorsforum.cz/nadace-a-fondy/novy-obcansky-zakonik.html>.

FÓRUM DÁRCŮ, 2015. *Nadační sektor v České republice v roce 2015* [online]. Fórum dárců [cit. 2. 6. 2016].
Dostupné z: <http://www.donorsforum.cz/pages/serve.php?file=1449147209_1_klicove-vystupy--nanf2015.pdf>.

HEJCMANOVÁ, D., 2007. *Rozdělení finančních prostředků z Nadačního investičního fondu a analýza hospodaření nadací s výnosy*. Diplomová práce. Vysoká škola ekonomická v Praze.

JOŠT, M., 2012. *Nadační sektor v ČR, úloha, účetní zobrazení, audit.* Diplomová práce. Vysoká škola ekonomická v Praze.

MÜLLER, J., 2002. *Kapitalizace českých nadací*. Praha: Fórum dárců.

STRÁNSKÝ, J., 2007. *Transparentnost a výkaznictví v českých nadacích* [online]. Praha: Ministerstvo vnitra České republiky [cit. 14. 6. 2016].
Dostupné z: <http://www.mvcr.cz/soubor/studie-stransky-pdf.aspx>.

VLÁDA ČR, 2011. *Hodnotící informace o činnosti nadací – příjemců příspěvků z nadačního investičního fondu v roce 2011* [online]. Vláda ČR [cit. 3. 6. 2016].
Dostupné z: <http://www.vlada.cz/assets/ppov/rnno/dokumenty/HI_2011.pdf>

Transparent management of beneficiaries of contributions from Foundation investment fund

Marek Jošt

Abstract:

In the introduction, the article compares the legislation for foundations and foundation funds according to the law on foundations and foundation funds and the new Civil Code. The paper focuses mainly on the legislative changes in the field of auditing of foundations and foundation funds and on reporting of administrative costs in the annual reports. As far as the article is based on the empirical data of the beneficiaries of contributions from foundation investment fund, the foundation investment fund is also mentioned, and its role in financing of the foundations and foundation founds is described. The article comments on important areas of transparent management that are publication of annual reports and financial statements, restriction and control of administrative costs, publication of auditor's rewards and audit reports. Individual parts of the paper draw attention to the deficiencies in information reported.

Keywords: Foundation sector; Foundation investment fund; Audit.

JEL Classification: M41, M42.