

Problém nízké míry transparentnosti českých neziskových organizací a možnosti jejího řešení

Marek Jošt¹

¹ Vysoká škola ekonomická v Praze, Fakulta financí a účetnictví, Katedra finančního účetnictví a auditingu, nám. W. Churchilla 4, 130 67 Praha 3, marek.jost@vse.cz

Grant: 33/2015

Název grantu: 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)

Oborové zaměření: AE – Řízení, správa a administrativa, AH - Ekonomie

© GRANT Journal, MAGNANIMITAS Assn.

Abstrakt Článek se ve svém úvodu zabývá vymezením definice transparentnosti nestátních neziskových organizací. Samostatná kapitola je věnována výzkumům a studiím zabývajícím se transparentností vybraných typů nestátních neziskových organizací. Přestože se jejich dílčí závěry liší, shodují se ve společném pohledu na míru transparentnosti českého neziskového sektoru, jíž označují jako nedostatečnou. Článek rovněž připomíná důvody vedoucí k tomu, proč je třeba vykonávat dohled nad tímto sektorem a proč je transparentnost tolik důležitá. Hlavní důvod spočívá v prevenci legalizace výnosů z trestné činnosti a financování terorismu. Zejména zmiřování požadavků na povinný audit u některých typů neziskových organizací a nezveřejňování výroční zprávy mohou vést ke zneužití těchto subjektů k financování aktivit prováděných teroristickými skupinami. Vzhledem k tomu, že některé neziskové organizace působí i v zahraničí, v oblastech, kde působí různé teroristické skupiny, tato hrozba narůstá. Také z těchto důvodů článek poukazuje na důležitost dohledu nad neziskovým sektorem, přičemž jednu z cest vidí v nezávislém dohledu ze strany auditora. Samostatná kapitola pojednává o podmínkách povinného auditu na úrovni jednotlivých typů neziskových organizací podle aktuálně platných předpisů. Článek mimo to nabízí také další možnosti, jak zvýšit transparentnost českého neziskového sektoru a do jisté míry i důvěru v jeho činnost.

Klíčová slova Audit, nestátní neziskové organizace, transparentnost.

1. ÚVOD

Transparentnost hospodaření nestátních neziskových organizací bývá často diskutovaným problémem. Konkrétně je jim vytýkáno neprůhledné nakládání s přijatými prostředky z veřejných zdrojů či od soukromých dárců. Transparentnost jako takovou lze chápat různě v závislosti na tom, co je předmětem jejího zaměření. Vždy je nejprve nutné vymezit tento pojem a až následně stanovit kritéria pro její měření či hodnocení. Teprve v posledním kroku lze vyslovit názor na celkovou míru transparentnosti.

Transparentnost lze definovat jako ochotu a schopnost naplňovat požadavky, které jsou kladeny na nestátní neziskové organizace legislativními či jinými předpisy (nebo také smlouvami), případně jinými subjekty v souvislosti s jejich činností prostřednictvím zveřejňování volně dostupných informací v různé podobě. Zvýšit

transparentnost lze zveřejňováním informací nad rámec legislativně či smluvně definovaných požadavků. Například Nadace Via Vitae uvádí, že: „Nezisková organizace, která se deklaruje jako transparentní, by o sobě měla veřejně prezentovat jisté minimum údajů, které překračuje minimum zákonné.“

Prostudováním jiných výzkumů lze dojít k závěru, že různí autoři vymezují termín transparentnost odlišně v závislosti na tom, co je cílem zkoumání a jaká kritéria byla vybrána. Jakubka (In Kroupa, 2006) rozděluje transparentnost na:

- transparentnost poslání a cílů,
- transparentnost aktivit organizace,
- finanční transparentnost,
- transparentnost vedení a řízení,
- transparentnost vztahů s okolním světem.

Pospíšil (2006) k tomu dodává, že v úvahách o transparentnosti se kombinují dva principy, a to průhlednost (anglicky „transparency“) a odpovědnost (anglicky „accountability“). Podle Pospíšila je termín průhlednost širší než termín odpovědnost a je mu nadřazen.

Wyatt (nedatováno) upozorňuje, že první záznam o použití anglického slova „accountability“ ve vztahu k veřejnosti je z roku 1794 a uvádí, že se jedná o „závazek či ochotu nést následky svých činů“. Zároveň k uvedeným slovům přidává třetí anglické slovo „governance“ pocházející z latinského „řídít, vést“. Termín vyjadřuje způsob, jakým je chápána, rozdělována a uplatňována moc ve společnosti nebo v organizaci. Ve veřejném sektoru je „správa“ založena na systému kontroly a na rovnoměrném zastoupení jednotlivých složek státní moci (zákonodárné, výkonné a soudní). Pod pojmem „odpovědná správa“ se ve veřejném sektoru skrývá i pravidelná výměna informací mezi státními institucemi a veřejností.

Bachmann (2012) shrnuje, že zatímco se ve veřejném sektoru používá pro označení odpovědného a transparentního chování anglické slovo „governance“, tak sektor podnikatelský používá spíše podnikatelskou etiku, společenskou odpovědnost nebo současný moderní termín podnikatelská udržitelnost (anglicky „sustainability“). U organizací občanské společnosti se pak často diskutovanými pojmy staly právě transparentnost a odpovědnost. Hlavními nástroji jsou tedy v neziskovém sektoru otevřené rozhodovací mechanismy a aktivní včasné zveřejňování informací. Transparentnost, podobně jako společenská odpovědnost, je

aktivitou dobrovolnou a přesahující minimální požadavky dané zákonem. Jde o rozhodnutí organizace ztotožnit se s přesvědčením, že nemá co skrývat a že otevřené jednání směřované jak vůči organizaci samotné (členům, správní radě, zaměstnancům, dobrovolníkům atd.), tak vůči vnějšímu prostředí (partnerům, zákazníkům, dárcům, věřitelům, státním institucím) je smysluplné a z dlouhodobého hlediska efektivnější, než přístupy netransparentní.

Transparentnost může mít i rovinu vnitřní (ta představuje poctivé vztahy napříč všemi členy organizace, správní radou, výkonnými manažery a dalšími interními složkami organizace) a vnější (spojenou s moderními etickými praktikami v oblasti public relations a společenské odpovědnosti organizace).

Organizace občanské společnosti jsou zakládány ve vyspělých zemích západní civilizace na základě práva svobodného sdružování občanů zakotveného většinou v ústavě. Jejich odpovědnost je orientována vůči věřitelům, příjemcům služeb, zaměstnancům, státu, dárcům a veřejnosti a transparentnost u nich hraje mnohem větší roli, než u soukromých podnikatelských subjektů. Přesto je často zřejmé, že tyto hodnoty neziskovým organizacím schází (Wyatt, nedatováno).

Transparentností a odpovědností se v mezinárodním měřítku začaly neziskové organizace působící v oblasti lidských práv vážněji zabývat v roce 2006, kdy podepsalo jedenáct z nich celosvětový kodex Charta o odpovědnosti mezinárodních neziskových organizací (někdy také nazývaný jako první celosvětová listina odpovědnosti pro neziskový sektor). Podpisem tohoto dokumentu se neziskové organizace kromě jiného zavázaly předkládat výroční zprávu.

Důvody, proč jsou některé organizace dobrovolně transparentní, zkoumali Behn, DeVries a Lin (2005). Konkrétně chtěli zjistit, proč některé neziskové organizace dobrovolně poskytují auditované účetní závěrky ke kontrole z důvodu vyšší transparentnosti, když ostatní tak nečiní. Tento tým požádal tři stovky největších amerických neziskových organizací o auditované účetní závěrky, u nichž nebylo zveřejnění povinné. Z výsledků výzkumu vyplynulo, že nejčastěji účetní závěrky poskytly organizace s vyššími ztrátami, s vyšším počtem příspěvovatelů, s certifikací organizace vysokého školství a s vyšším podílem spotřebních výdajů. Také se ukázalo, že neziskové organizace s vyššími výdaji na lobbying zveřejnily účetní závěrky v menší míře.

Pospíšil (2006) upozorňuje na skutečnost, že i když je princip transparentnosti obecně uznáván, tak v praxi českých neziskových organizací vyvstávají určité problémy. První z nich vidí v nevyjasněnosti obsahu pojmu transparentnost a z toho plynoucí objektivních údajů a poznatků o situaci v neziskovém sektoru a chybějící diskuzi, z níž by vyplynuly požadavky na legislativu, která by oddělila diskuzi o transparentnosti od diskuze o výkaznictví.

2. TRANSPARENTNOST ČESKÝCH NEZISKOVÝCH ORGANIZACÍ POHLEDEM VÝZKUMŮ A STUDIÍ

Analýzám úrovně transparentnosti českých nestátních neziskových organizací se dosud věnovalo jen několik výzkumů a studií. Důvodem může být obtížná uchopitelnost tématu a obtížná měřitelnost transparentnosti jako takové, jelikož jde převážně o data kvalitativního charakteru. Většina z těchto prací se orientuje na transparentnost českých nadací, a to pravděpodobně proto, že u těchto subjektů byly v minulých letech požadavky na transparentnost nejlépe definovány zákonem (z. č. 227/1997 Sb., o nadacích a nadačních fondech, jehož účinnost skončila na konci

roku 2013) v porovnání s ostatními typy nestátních neziskových organizací působících na území České republiky. I přesto však provedené výzkumy poukazují na nízkou míru transparentnosti nadací. Příčinu je možné hledat na straně státu, který pravděpodobně neprováděl dostatečnou kontrolu zveřejňování zákonných požadavků a nevyntul si dostupnými nástroji jejich důsledné dodržování, než na straně (ne)kvality zákona.

Zajímavé poznatky přinesl v oblasti transparentnosti organizací občanské společnosti Bachmann (2012).

Jak uvádí recenzentka jeho knihy JUDr. Hana Frištenská: „*Publikace je jedním z prvních příspěvků, věnovaných výhradně transparentnosti neziskových organizací a skutečnému stavu možnosti veřejné kontroly v této oblasti. Její základní hodnota tkví v tom, že přináší důkazy o fatální nedostatečné transparentnosti neziskového sektoru, o které se sice často hovoří, ale ve skutečnosti o ní málo prokazatelného víme.*“ Prof. PhDr. Karel Lacina, DrSc. k tomu dodává: „*Autor monografie na základě dlouholetého zkoumání dospěl k závěru, že za typické současné problémy s transparentností mezi domácími neziskovými organizacemi lze považovat následující: nezveřejňování nebo neexistence poslání, nedostupnost základních organizačních dokumentů, konflikt zájmů mezi správní a výkonnou mocí.*“

V této knize autor analyzuje transparentnost organizací občanské společnosti v členění na obecně prospěšné společnosti, nadace a nadační fondy a účelová sdružení církve. Za každou skupinu provedl obsahovou analýzu webových stránek vybraného vzorku organizací. Hodnotí zejména dostupnost a aktuálnost webových stránek a informace poskytované na webových stránkách (jde o zveřejňování poslání a vize, zakládací dokumenty, informace o členech orgánů, dostupnost výroční zprávy, dárcovství a finanční hospodaření). Autor vidí výhody vyšší transparentnosti organizací občanské společnosti v následujícím:

- vyšší míra transparentnosti občanských organizací s sebou přináší nižší míru bezpečnostního rizika spojenou s organizací s rizikovým účelem existence (podporující např. rasovou diskriminaci, korupční praktiky, terorismus aj.),
- zvyšuje se míra profesionality organizací, které dokáží daleko lépe samy sobě, veřejnosti, dárcům a dalším stakeholderům zdůvodnit potřebu vlastní existence,
- může přispět k hospodářskému rozvoji země, stejně tak jako Anderle (2002) poukázal na občanskou společnost první Československé republiky a její zásadní podíl na tehdejší ekonomickém úspěchu; Sargeant (2005) uvádí, že: „*Neziskový sektor tedy hraje zásadní roli v prohloubení důvěry, která ve společnosti existuje.*“
- Občanský sektor potřebuje důvěru společnosti a její aktivní angažovanost k tomu, aby mohly být zajištěny služby, které nepokrývá stát, ani trh.

Bachmann se snaží najít odpovědi na tyto čtyři výzkumné otázky:

- 1) Informují neziskové organizace o své činnosti a existenci prostřednictvím webových stránek? Jsou poskytované informace aktuální?
- 2) Zveřejňují organizace na webových stránkách informaci o základním směřování organizace, tj. účelu existence v podobě poslání nebo vize?
- 3) Jsou na webových stránkách zpřístupněny základní údaje o organizaci a organizačních dokumentech?
- 4) Poskytují organizace na svém webu informace o hospodaření organizace, včetně informací o dárcích?

Výzkum dospěl k příliš nízké úrovni transparentnosti obecně prospěšných společností, následovaných nadacemi a naopak nejlépe dopadla účelová zařízení církve.

Další výzkum nazvaný „Transparentnost a výkaznictví v českých nadacích“ realizovala v roce 2007 Katedra manažerského účetnictví Fakulty financí a účetnictví Vysoké školy ekonomické v Praze ve spolupráci s Informačním střediskem Mikuláš, o. p. s.

Za základní pilíře transparentnosti jsou považovány ve výzkumu výroční zpráva, účetní závěrka, statut a grantové mechanismy.

Celý výzkum probíhal od července do prosince zmíněného roku a zaměřil se na výroční zprávy nadací registrovaných u Ministerstva spravedlnosti ČR k 28. březnu 2008, a to za roky 2004, 2005 a 2006. Velikost souboru čítala 164 organizací. Data byla získána prostřednictvím portálu portal.justice.cz, z webových stránek nadací nebo přímým dotazem zasláním konkrétním nadacím.

Výzkum dále prověřil, zda těchto 164 nadací dostalo v roce 2007 více než osmi tisícům zákonně zveřejňovaných položek.

Již na samotném počátku výzkumu se uvádí, že z 8 036 položek bylo splněno 4 030, což představuje 50,15 %. Dalších 623 položek (7,75 %) se pojilo s určitými výhradami a zbylých 3 383 položek (42,10 %) nebylo splněno vůbec. Tento prvotní údaj považuje Stránský (2007) za nejdůležitější sdělení o transparentnosti nadací a dodává, že i v oblasti, kde má stát rozsáhlé možnosti kontroly, pravděpodobně rezignuje na účinné vymáhání takového jednání soukromých subjektů, které by bylo v souladu se zákonnou úpravou. Jinak si totiž nelze vysvětlit takto problematický výsledek u subjektů, jejichž povinnosti jsou z celého neziskového sektoru nejpřesněji definovány zákonem.

Stránský uvádí, že ve výkaznictví existují propastné rozdíly nejen mezi nadacemi, ale také mezi druhy informací. Míra vykazování se blíží stu procentům jen zdaleka. Nadační sektor se potýká s podobnými neduhy jako podnikatelské subjekty, tedy vykazují spíše dobře uchopitelné údaje s nízkým informačním přínosem na úkor strategických, syntetických a hodnotících informací. Přestože jde o zákonné požadavky, stát je v této oblasti benevolentní.

Transparentnosti nadací se věnoval také Jošt (2016a). Problematické se zdá být podle něj zveřejňování pravidla omezujícího správní náklady a kontrola jeho dodržování, protože průměrně 30 % nadací příjemců příspěvků z Nadačního investičního fondu nevěnovalo v letech 2009 až 2013 této oblasti vůbec žádnou pozornost ve svých výročních zprávách a účetních závěrkách. Vzhledem k tomu, že jde o příjemce spravující veřejné zdroje v částce přesahující 2,5 mld. Kč, daly by se očekávat výrazně lepší hodnoty.

Na rostoucí podíl nadací nezveřejňujících informace o provedeném auditu v letech 2009 až 2013 upozorňuje Jošt (2016b) – ten uvádí, že 9,46 % až 12,16 % nadací příjemců příspěvků z Nadačního investičního fondu nezveřejnilo zprávu auditora nebo výrok auditora k účetní závěrce.

Audit v českých nadacích podrobněji zkoumal Jošt (2016c), konkrétně zveřejňování zprávy auditora, zveřejňování jména auditora, výroku auditora a odměny za provedení auditu. Zprávu auditora nezveřejnilo v roce 2013 až 31 % nadací (v letech 2009 až 2012 16 % až 18 % nadací), jméno auditora ve stejném roce nebylo možné dohledat až u 28 % nadací (v letech 2009 až 2012 14 % až 15 % nadací) a odměnu za audit nezveřejnilo v daném období 82 % až 90 % nadací. Odměna za audit však nemusela být podle zákona o nadacích a nadačních fondech ani jiného předpisu zveřejňována. Proto drtivá většina nadací tuto informaci ve výročních zprávách ani

účetních závěrkách neuvádí. Všechna kritéria zaznamenala v průběhu období rostoucí trend počtu nadací, které je nezveřejnily.

Vědecká práce „Měření výkonnosti nestátních neziskových organizací“ ověřuje platnost několika tezí, z nichž jedna přepokládá, že nadace dobře informují veřejnost o dosahované výkonnosti. Ta nebyla potvrzena, jelikož podle ostatních hypotéz nadace spíše selhávají v transparentním vykazování informací o své činnosti. Výsledky testovaných hypotéz ukázaly, že míra zveřejňování výročních zpráv českými nadacemi byla v roce 2006 na úrovni 40 %, přičemž test jednoznačně zamítl hypotézu o míře zveřejňování ve výši 90 %. Ve sledovaném roce tedy většina českých nadací výroční zprávu nezveřejnila a porušila legislativní předpisy.

Byly potvrzeny hypotézy předpokládající závislost členství ve Fóru dárců a smlouvy s „NIF“ na pravděpodobnosti zveřejnění výroční zprávy. Důvod spočíval v zamítnutí hypotézy o nezávislosti členství ve Fóru dárců a smlouvě s „NIF“. Stránský (2009) to zdůvodňuje tím, že nadace s prostředky z „NIF“ a členské nadace Fóra dárců si více uvědomují odpovědnost vůči veřejnosti a zavazují se přísně dodržovat platné zákony. Potvrdil se také výrok o míře naplnění požadavků na obsah zveřejněné výroční zprávy českými nadacemi v roce 2006 na úrovni 60 %. Důvody lze podle Stránského spatřit v tom, že zveřejněné výroční zprávy ve více než polovině požadavků na obsah splnily svou informační funkci, na druhou stranu je nadační sektor zatím poměrně vzdálen stavu, kdy by výroční zprávy obsahově odpovídaly očekávání.

Na nízkou míru transparentnosti české občanské společnosti, kam patří i nadace, upozorňuje studie realizovaná od prosince 2003 do listopadu 2004 Nadací pro rozvoj občanské společnosti (NROS) ve spolupráci s Fakultou humanitních studií Univerzity Karlovy v rámci mezinárodního projektu CIVICUS (výsledkem je Index občanské společnosti, Civil Society Index), do něhož se zapojilo více než 50 zemí. Konkrétně v části věnované průhlednosti (transparentnosti) studie zjišťuje, nakolik analyzované subjekty podporují a v praxi realizují transparentnost se zaměřením na korupci v občanské společnosti, finanční transparentnost organizací občanské společnosti a jejich aktivity na podporu průhlednosti. V rámci finanční transparentnosti vyplynuly pro nadační subjekty nelichotivé závěry spojené s nízkým podílem těch, které zveřejnily výroční zprávu ve sbírce listin. Pouze necelá třetina z celkového počtu tuto povinnost splnila v roce 2002 (polovina nadací a necelá třetina nadačních fondů). Rovněž v kapitole „Silné a slabé stránky české občanské společnosti a doporučení do budoucna“ řadí mezi slabé stránky neprůhlednost financí a aktivit, ta podle Vajdové (2005) není záměrná, ale je důsledkem toho, že chybí „záměr být transparentní“. Jeden z důvodů neprůhlednosti spatřuje v tom, že mnohé organizace nemají personál, který by např. připravil výroční zprávu, ani peníze, aby si její zpracování mohly zadat. S tímto názorem lze v mnohém souhlasit.

Vajdová doporučuje zlepšit otevřenost a průhlednost formou zajištění větší publicity pozitivních příkladů; vysvětlování čeho organizace dosáhly a jak používaly finanční zdroje; informování o výsledcích a úspěších a v neposlední řadě cestou využívání nových médií.

Celá studie vyústila v sestavení diamantu občanské společnosti v České republice, což je diagram zachycující vztah mezi čtyřmi dimenzemi – strukturou (její součástí je transparentnost), prostředím, hodnotami a vlivem. Diagram znázornil stav české občanské společnosti jako poměrně vyvážený, avšak například v dimenzi struktura organizací existovaly ještě velké mezery. Zde Vajdová doporučila zvýšit počty členství, rozsah dárcovství a dobrovolnictví, zkvalitnit schopnost komunikace a samoregulace

uvnitř občanské společnosti, posílit kontrolní aktivity, posílit pozici partnera státu a firem, zlepšit schopnost pomáhat občanům a zejména pak posílit důvěru u veřejnosti.

Rohrbacher (2007) analyzoval, zda občanská sdružení vlastní webové stránky a zda na nich zveřejňují kontakty, stanovy, výroční zprávu, etický kodex, fundraisingový kodex, informace o statutárním orgánu, informace o hospodaření, o dárcích, o členství v sítích, o velikost rozpočtu a o oblasti působnosti. Ze souboru 344 občanských sdružení zveřejnilo pouze 7 % z nich svou výroční zprávu, 7 % informace o hospodaření a 3 % informace o velikosti rozpočtu. Nejlépe dopadla z hlediska zveřejnění tato kritéria: kontakty (63 %), statutární orgány (28 %) a stanovy (21 %).

Z předchozího textu skutečně plyne, že transparentnost českých neziskových organizací je na poměrně nízké úrovni, přičemž většina zmíněných výzkumů se věnovala spíše nadacím z již uvedeného důvodu, jímž jsou poměrně přesně definované požadavky na zveřejňování informací v zákoně. U ostatních typů neziskových organizací takto precizně vymezené požadavky v zákoně spíše chybí. I když alespoň určité základní požadavky na zveřejňování informací ukládá neziskovým organizacím příslušný zákon, přesto je nedodržují a stát takové subjekty nijak nepostihuje. Navíc v posledních letech dochází zejména u nadací k liberalizaci nadačního práva, tak jako tomu je i v ostatních evropských zemích. Je tedy otázkou, zda je správná cesta spíše uvolňovat legislativu, když ta stávající nedosáhla vyšší míry transparentnosti. S nízkou mírou transparentnosti pak dlouhodobě souvisí nízká míra důvěry veřejnosti v neziskový sektor.

Zároveň je možné sledovat např. u nadací tendence vedoucí k ukončování dohledu ze strany státu a přesouvat ho na samotné neziskové organizace, resp. na jejich kontrolní orgány typu dozorčí rady, revizora apod. To se může zdát jako vhodné řešení, avšak v praxi mnohdy dochází k tomu, že členem těchto orgánů bývají osoby, kterým chybí potřebné znalosti (zejména v oblasti účetního výkaznictví) a v konečném důsledku ani nevědí, co podepisují a schvalují. Nejsou tedy ani schopny např. posoudit účinnost vnitřních kontrol a nacházet úzká místa ve vnitřním kontrolním systému příslušné organizace. V takových případech žádný dohled ani kontrola ve skutečnosti neprobíhají.

K výraznějším změnám zákonů upravujících nestátní neziskové organizace došlo v roce 2014, v němž nabyt účinnosti také zákon č. 89/2012 Sb., nový občanský zákoník, takže je ještě brzy na hodnocení vlivu nové legislativy na transparentnost. Lze se však domnívat, že ani nové zákony nebudou motivovat neziskové organizace k tomu být transparentní, tak jako se to nepovedlo legislativě minulých let.

S otázkou dohledu nad neziskovými organizacemi se pojí události předlistopadové doby. Bachmann (2012) připomíná léta komunismu a s nimi spojenou nežádoucí kontrolu veškerých iniciativ. To je jeden z důvodů, proč se neziskové organizace tolik brání kontrole a transparentnosti. Zavedení certifikace neziskových organizací v roce 2004 skončilo nezdarem, protože Transparency International Česká republika nepočítala s takovým odporem neziskového sektoru. Bachmann dodává, že u organizací občanské společnosti je – vzhledem k nedávne neblahé zkušenosti totalitní doby, kdy byl občanský sektor rozdělen na formální a kontrolovaný a na neformální a pronásledovaný – obtížné zajistit dozor státu. Vždyť organizace občanské společnosti jsou vytvářeny proto, aby byly tzv. „hlídacím psem demokracie“ a kontrolovaly stát. Kromě toho, neziskové organizace poskytují služby zejména tam, kde nestačí ani trh, ani stát (Sargeant 2005, Bachmann 2011).

Jak tedy danou situaci řešit? V ideálním případě se nabízí vytyčit základní požadavky na transparentnost a zakotvit je do příslušných

zákonů upravujících činnost jednotlivých typů neziskových organizací. Jde zejména o zveřejňování informací o zdrojích vstupujících zvenčí do dané organizace (např. informací o poskytovatelích, informací o nakládání s majetkem organizace, o jejích správních nákladech, o prostředcích plynoucích ven z organizace (informace o příjemcích prostředků apod.). Aby byla zajištěna nezávislost kontroly činnosti dané neziskové organizace, vhodnější je svěřit toto do rukou subjektu, který je k tomu odborně způsobilý. Takovým subjektem mohou být statutární auditori či auditorské společnosti. Ti všichni samozřejmě již řadu let pro neziskové organizace pracují, avšak v posledních letech dochází k uvolňování podmínek povinného auditu (ve smyslu upuštění od této povinnosti například u nadací), což nemusí být krok správným směrem s ohledem na jeho nesporné výhody:

- auditori představují vysoce odborně vzdělané osoby v mnoha oborech, jimiž jsou daně, právo, účetnictví apod.,
- disponují zkušenostmi z řady provedených zakázek a dokáží vytýpat rizikové oblasti v dané účetní jednotce,
- mohou poskytnout cenné rady statutárnímu orgánu ve specifických oblastech účetnictví a výkaznictví,
- mohou být poradcem statutárnímu orgánu v oblasti hledání úzkých míst ve vnitřním kontrolním systému a při jejich odstraňování,
- mohou být nápomocní při zpracování vnitřních předpisů účetní jednotky,
- poskytují audity pro zvláštní účely (např. čerpání dotací – ověření dodržení smluvních podmínek stanovených poskytovatelem), řada neziskových organizací je totiž příjemcem prostředků z veřejných zdrojů, kdy poskytovatel zprávu auditora požaduje,
- mohou poskytnout poradenskou činnost v oblasti odhalování rizik za účelem zabránění finančních ztrát atd.

Přestože upuštěním od povinného auditu dochází k úspoře nákladů z titulu odměny auditora, připravují se neziskové organizace o zmíněné výhody.

Tím, že auditor zná poměrně dokonale auditovanou účetní jednotku a stejně tak legislativu, může být tím, kdo pomůže státu vykonávat určitou formu dohledu nad činností neziskového sektoru, která bude externí a nezávislá. Auditor může již v průběhu auditu upozornit auditovanou účetní jednotku na rozpor se zákonem v oblasti povinně zveřejňovaných informací (pokud budou uvedeny v zákoně) a může v konečném důsledku přispět ke zvýšení transparentnosti tohoto sektoru.

U některých účetních jednotek dochází k tomu, že podléhají auditu nepravidelně (například obecně prospěšná společnost, která překračuje limit přijatých dotací z veřejných zdrojů ve výši 1 mil. Kč za účetní období jen v některých letech). To tedy znamená, že povinný audit je prováděn jen v některých letech a ne kontinuálně a obvykle pak auditor nachází nesprávnosti vzniklé v předchozích letech, kdy audit povinný nebyl. Tyto menší neziskové organizace velmi významně šetří prostředky a necítí potřebu dobrovolně spolupracovat s odborníky z řad auditorů, daňových poradců aj., zejména v případech, kdy samy nedisponují pracovníky s dostatečnou kvalifikací v daném oboru. Vystavují se tak riziku vzniku významných nesprávností v účetnictví či daních a následných sankcí. To je může dále poškodit ve vztahu k poskytovatelům zdrojů, na nichž jsou mnohdy neziskové organizace závislé, kteří jim v dalších letech již žádné prostředky neposkytnou z důvodu ztráty důvěry v jejich činnost.

Jak již bylo zmíněno v předchozím textu, v kontrolních orgánech řady menších neziskových organizací působí osoby bez potřebných odborných znalostí a nemohou být tedy zárukou kvalitní kontroly či

dohledu. Proto se jeví jako vhodnější, svěřit tuto činnost do rukou nezávislých odborníků.

Vzhledem k tomu, že se žádný předpis upravující jednotlivé typy neziskových organizací výslovně transparentností nezabývá, není v rámci statutárního auditu věnována například zvláštní pozornost účelnosti a účelovosti vynaložených prostředků neziskovými organizacemi. V souvislosti s tím stojí tedy za zvážení, zda by neměla být vydávána vedle zprávy nezávislého auditora o ověření účetní závěrky ještě zpráva, která by přispěla ke zvýšení transparentnosti neziskových organizací a která by se zaměřila na ověření účelovosti vynaložených zdrojů, zejména pak poskytnutých plnění neziskovými organizacemi jiným subjektům. Pochopitelně by bylo nejprve nutné zakotvit požadavky v příslušných zákonech upravujících jednotlivé typy neziskových organizací. Alternativně by bylo možné nahradit zprávu auditora o ověření účetní závěrky zprávou o ověření účelovosti vynaložených prostředků, a to s ohledem na skutečnost, že vydávání dvou zpráv a provádění dvou služeb se pojí s vyššími náklady z titulu odměny auditora. Pro některé dárcy je důležitější informace o účelovém vynaložení prostředků, než informace o věrném a poctivém obrazu účetnictví.

Jinou možností, jak přispět ke zvýšení transparentnosti neziskových organizací může být zřízení zvláštního státního dohledu nad tímto sektorem (např. v podobě komise na úrovni vlády nebo konkrétního ministerstva), který by mimo jiné dohlížel na zveřejňování povinných informací. Samozřejmě by měl mít možnost ukládat sankce za porušení povinností. Neziskové organizace by měly mít určité reportovací povinnosti vůči státu například v ročních intervalech, tak jako tomu bylo v minulosti u nadací příjemců příspěvků z Nadačního investičního fondu ve vztahu k Ministerstvu financí.

Jistou a možná i méně administrativně náročnější alternativou k předchozímu odstavci by mohla být veřejně dostupná centrální evidence všech neziskových organizací zřízená na úrovni státu, do níž by tyto subjekty povinně vkládaly dokumenty a informace, které by stanovily předpisy upravující jednotlivé typy neziskových organizací. Bezesporu může taková databáze poskytnout spolehlivá a zajímavá data o přijatých prostředcích z veřejných zdrojů, o přijatých darech, o poskytnutých příspěvcích, o počtech zaměstnanců, o mzdách v neziskovém sektoru aj., a to například v členění dle jednotlivých typů neziskových organizací. Předpokladem je, aby taková evidence umožňovala generovat výstupy či sestavy podle požadavků konkrétního uživatele. Databáze by pak mohla být vhodným nástrojem a východiskem pro provádění různých analýz či výzkumů týkajících se neziskového sektoru v České republice. Právě nedostatek informací je možná jeden z důvodů, proč se neziskovému sektoru nevěnuje taková pozornost, jako tomu podnikatelskému.

3. PROČ TRANSPARENTNOST A DOHLED?

Mnohé neziskové organizace vnímají dohled, kontrolu a audit za zbytečnou byrokracii, která jim pouze komplikuje život. Pokud však svou činnost vykonávají s dobrým úmyslem, nemělo by jim dělat výrazné problémy zveřejňovat o své činnosti podrobné informace. Navíc výroční zpráva a zpráva auditora mohou plnit funkci výkladní skříně a mohou přilákat nové dárcy. Výrokem auditora se poskytovatelům zdrojů dostává ujištění, že účetní závěrka poskytuje věrný a poctivý obraz a že auditor neidentifikoval významné (materiální) nesprávnosti s dopadem na účetní závěrku. Mohou se také spolehnout, že s darovanými prostředky bylo naloženo v souladu se zákonem, s grantovými pravidly a dalšími předpisy organizace. Auditem se rovněž snižuje riziko možného podvodu v dané účetní jednotce.

Neziskové organizace ovlivňují svou činností celou společnost, v níž působí. I když se to nemusí na první pohled zdát, mohou být zneužity k legalizaci výnosů z trestné činnosti a financování terorismu. Na to upozorňují studie uvedené na webových stránkách Ministerstva spravedlnosti České republiky v sekci O nás – Bezpečnostní výzkum – Výsledky projektů – Prevence zneužívání neziskového sektoru pro financování terorismu. Studie vznikly jako výstupy projektu „Zpřehledňování fungování neziskového sektoru v České republice, se zvláštním důrazem na prevenci jeho zneužívání pro účely financování terorismu“ realizovaného v letech 2006 až 2008.

Dvořák (nedatováno, a) řadí mezi aspekty zvyšující míru bezpečnostního rizika snadnost založení právnické osoby, benevolentní zákony, možnost zjednodušeného vedení účetnictví, neexistenci ověření účetní závěrky auditorem, neexistenci sestavení a zveřejnění výroční zprávy, absenci vnitřních kontrolních mechanismů, neověřování deklarace plateb, neproověřování a anonymita zdrojů, odpor proti zavádění bezpečnostních opatření ze strany státu apod. Indikátory legalizace výnosů z trestné činnosti a financování terorismu rozděluje do tří skupin: transakce, u nichž není zřejmé žádné ekonomické pozadí a jejichž okolnosti jsou neprůhledné; transakce, u nichž se druh a výše či původ majetkových hodnot či příjemců transakce vůbec neshoduje s životními podmínkami či obchodní činností zadavatele podle stavu, který je peněžnímu ústavu či neziskové organizaci znám; transakce provedené oklikami, resp. jsou voleny cesty, které jsou spojeny se značnými náklady a ekonomicky se jeví jako nesmyslné.

Dvořák (nedatováno, b) uvádí dva důvody zájmu teroristických skupin o neziskový sektor. První z nich spočívá v tom, že neziskové organizace získávají dary od celé řady subjektů, což je činnost, která nebudí podezření ze strany okolí ani orgánů činných v trestním řízení. Za druhé, neziskové organizace podporují humanitární projekty v oblastech, kde teroristé často působí a mají dominantní postavení.

Outlá a Outlá (nedatováno) uvádějí, že nezisková organizace by měla přijímat taková preventivní opatření, aby k jejímu zneužití nedocházelo, a to ve třech oblastech: finanční transparentnost, programová kontrola a řízení. Finanční transparentnost lze zajistit podle autorek řádným vedením účetnictví, používáním formálních cest pro práci s peněžními prostředky (tedy nejlépe bankovních účtů) a především prováděním pravidelného nezávislého auditu. Dále zdůrazňují, že je zapotřebí kontrolovat využití prostředků příjemci, jimž prostředky nezisková organizace poskytla. Autorky se přiklánějí k tomu, aby dohled nad neziskovými organizacemi vykonával veřejný orgán nebo samosprávný orgán a ty také musí spravovat registrační systémy obsahující data o neziskových organizacích.

Na zmíněné problémy upozorňuje Finanční analytický úřad ve svém Metodickém pokynu č. 3 ze dne 29. října 2013 (aktualizovaného 17. května 2017, č. j. FAU-30944/2017/03) nazvaném „Zjišťování skutečného majitele povinnými osobami“. Pokyn ukládá tzv. povinným osobám v části II. Postupy ke zjištění skutečného majitele, povinnost zjišťovat skutečného majitele a provést kontrolu klienta také u neziskových organizací, a to v případech, kdy hodnota jednotlivého obchodu dosáhne částky 15 tis. EUR nebo vyšší (viz z. č. 253/2008 Sb., o některých opatřeních proti legalizaci výnosů z trestné činnosti a financování terorismu, v platném znění, § 9 odst. 2 písm. b, tzv. AML zákon – Anti Money Laundering). Jelikož AML zákon řadí mezi povinné osoby v § 2 odst. 1 písm. e) auditory, vydala Komora auditorů České republiky Metodickou pomůcku Komory auditorů ČR nazvanou „Postup auditorů při zamezování legalizace výnosů z trestné činnosti“, v níž auditori naleznou nejdůležitější informace plynoucí z AML zákona a také postupy, jak

v daných situacích postupovat. Podezřelý obchod jsou auditoři povinni oznámit skrze Komoru auditorů České republiky Finančnímu analytickému úřadu.

Předchozí odstavec uvádí další výhodu, proč zapojit do dohledu nad neziskovým sektorem profesi auditorů.

4. AUDIT NEZISKOVÝCH ORGANIZACÍ

V současné době podléhají povinnému auditu účetní závěrky a výroční zprávy těchto neziskových organizací:

- nadací, jejichž nadační kapitál nebo obrat převyšuje 5 mil. Kč nebo pokud se podle účetní závěrky rozhoduje o zvýšení nebo snížení nadačního kapitálu nebo o přeměně (§ 341 z. č. 89/2012 Sb., nový občanský zákoník),
- ústavů, pokud jejich čistý obrat převyšuje 10 mil. Kč nebo pokud to ukládá zakladatelské právní jednání nebo statut (§ 415 z. č. 89/2012 Sb., nový občanský zákoník),
- obecně prospěšných společností, jejichž výše čistého obratu převyšuje 10 mil. Kč nebo které jsou příjemci dotací nebo jiných příjmů ze státního rozpočtu, z rozpočtu obce, případně z rozpočtu jiného územního orgánu nebo od státního fondu, jejichž celkový objem přesáhne v účetním období, za nějž je účetní závěrka sestavována, 1 mil. Kč (§ 19 z. č. 248/1995 Sb., o obecně prospěšných společnostech),
- účelových sdružení církví, jejichž čistý obrat převyšuje 10 mil. Kč (§ 16a odst. 5 z. č. 3/2002 Sb., o svobodě náboženského vyznání a postavení církví a náboženských společností),
- všech veřejně výzkumných institucí bez ohledu na limity (§ 29 z. č. 341/2005 Sb., o veřejně prospěšných institucích),
- všech politických stran bez ohledu na limity (§ 18 z. č. 424/1991 Sb., o sdružování v politických stranách a v politických hnutích).

Ostatní nestátní neziskové organizace nemají povinnost auditu účetní závěrky vyplývající z jejich základní právní úpravy.

S novelou zákona o účetnictví platnou od 1. ledna 2016 začala navíc platit povinnost auditu účetní závěrky a výroční zprávy neziskových organizací, pokud za dvě po sobě jdoucí účetní období překročí dvě ze tří v zákoně uvedených kritérií (§ 20 z. č. 563/1991Sb., o účetnictví, tj. aktiva netto vyšší než 40 mil. Kč, roční úhrn čistého obratu vyšší než 80 mil. Kč a průměrný počet zaměstnanců v průběhu účetního období vyšší než 50). Takže i ostatní neziskové organizace mohou za určitých podmínek auditu podléhat, i když jejich základní právní předpis nenařizuje.

5. ZÁVĚR

Již mnoho let se diskutuje o tom, jakým způsobem a zda vůbec vykonávat dohled nad neziskovým sektorem. Jeho zástupci často argumentují značnou byrokracií, která jim brání v rozvoji a soustředění se na vlastní činnost. Vedle toho také zmiňují, že požadavky státu například na povinný audit jsou spojeny s nemalými náklady, přičemž by se daly tyto prostředky použít v potřebnějších oblastech. Nelze opomenout, že řada neziskových organizací nedisponuje vlastními zaměstnanci či dokonce odborníky, kteří by se zmíněnou administrativou mohli zabývat. Ze strany neziskových organizací je tedy vyvíjen neustálý tlak na nižší administrativní zátěž a uvolňování dohledu ze strany státu. Na opačné straně stojí stát, který si toto vše uvědomuje, ale vnímá také určitá rizika, která vznikají při uvolňování pravidel pro činnost neziskových organizací. Střetávání obou názorových proudů musí

v konečném důsledku vyústit v jistý kompromis, jenž bude vyhovovat nejen oběma stranám, ale i široké veřejnosti.

Je potřeba vnímat aktuální potřeby neziskového sektoru a v co nejvyšší možné míře mu vycházet vstříc, aby se mohl dále rozvíjet. Tomu také odpovídá tvorba příslušné legislativy. V určitých oblastech přichází uvolňování pravidel v úvahu, avšak nesmí to ohrozit bezpečnost celé společnosti.

V článku citované výzkumy dospěly k závěru, že se český neziskový sektor potýká s nízkou mírou transparentnosti, a to i u nadací, u nichž byly v zákoně o nadacích a nadačních fondech nelépe definovány požadavky na transparentnost ze všech typů neziskových organizací. Vinu na tom mají samotné nadace, ale také stát, který si dodržování zákona nedokázal vynutit, i když nástroje k tomu měl.

Z úvah nad tím, jak dosáhnout vyšší míry transparentnosti těchto organizací občanské společnosti vyplývá několik možností, které by mohly pomoci situaci zlepšit. Část odborné veřejnosti se přiklání k názoru zachovat určitou formu dohledu nad neziskovým sektorem v rukou státu, ať už v „uvolněnější“ nebo „tvrdší“ formě. Dále se nabízí rozšíření povinného auditu na všechny typy neziskových organizací. V souvislosti s tím by mohla být pozornost auditorů orientována na účelovost vynaložených prostředků, což je zejména pro dárcy velmi cenná informace při rozhodování se, komu prostředky věnují. Za velmi užitečnou lze považovat veřejnou databázi, která by obsahovala informace o všech subjektech neziskového sektoru (a tedy o neziskovém sektoru jako celku), přičemž ukládání dat do ní by bylo pro organizace povinné.

S mírou transparentnosti úzce souvisí důvěra veřejnosti v neziskový sektor. Dá se tedy předpokládat, že pokud dojde k větší informační otevřenosti těchto organizací, zvýší se také důvěra poskytovatelů prostředků a v konečném důsledku dojde k přílivu zdrojů do celého sektoru.

Úkolem státu je tedy vést dialog se zástupci neziskových organizací, stanovit povinně zveřejňovaná kritéria u všech typů neziskových organizací a zakotvit je do příslušné legislativy, důsledně dohlížet na jejich dodržování a využívat své nástroje jak si dodržení vynutit. V neposlední řadě je potřeba zvolit vhodnou formu a míru dohledu nad neziskovými organizacemi.

Výrazné uvolňování dohledu ze strany státu či úplná ztráta kontroly nepřichází v úvahu, především s ohledem na zmíněné hrozby zneužití neziskových organizací k legalizaci výnosů z trestné činnosti a financování terorismu, což je stále aktuální problém, s nímž se současná společnost potýká.

Zdroje

1. ANDERLE, P. (2002). Útržky z historie občanské společnosti. *Občanské noviny* 49/2002. [cit. 20. 11. 2017]. Dostupné z: <<http://obcan.ecn.cz/index.shtml?t=135699>>.
2. BACHMANN, P. (2011). *Management neziskové organizace*. Hradec Králové: Gaudeamus. ISBN: 978-80-7435-130-3.
3. BACHMANN, P. (2012). *Transparentnost organizací občanské společnosti*. Hradec Králové: Gaudeamus. ISBN: 978-80-7435-235-5.
4. BEHN, B. K., DEVRIES, D. D., LIN, J. (2005). *The Determinants of Transparency in Nonprofit Organizations: An Exploratory Study* [online]. Singapore: Singapore Management University. School of Accountancy. [cit. 14. 11. 2017]. Dostupné z: <<http://www.accountancy.smu.edu.sg/Research/seminar/pdf/BruceB.pdf>>.

5. DVORÁK, V. (nedatováno, a). Hrozba financování terorismu prostřednictvím neziskového sektoru [online]. Praha: Ministerstvo vnitra České republiky. [cit. 9. 12. 2017]. Dostupné z: <<http://www.mvcr.cz/soubor/studie-dvorak-pdf.aspx>>.
6. DVORÁK, V. (nedatováno, b). Financování terorismu [online]. Praha: Ministerstvo vnitra České republiky. [cit. 9. 12. 2017]. Dostupné z: <<http://www.mvcr.cz/soubor/studie-dvorak-caso-pis-pdf.aspx>>.
7. FINANČNÍ ANALYTICKÝ ÚŘAD (2017). Metodický pokyn č. 3 Finančního analytického úřadu: Zjišťování skutečného majitele povinnými osobami [online]. Praha: FAÚ. [cit. 5. 11. 2017]. Dostupné z: <http://www.financnianalytickyurad.cz/do/wload/FileUploadComponent-1750233108/1495011685_cs_metodicky_pokyn_c_3_zjistovani_skutecneho_majitele.pdf>.
8. JAKUBKA, Z. (2006). Proč transparentnost neziskových organizací. In KROUPA, J. Transparentnost. Sborník k příležitosti konference v rámci programu „Transparency of Procedures at Local Level“, 26. – 27. října 2006. Ústí nad Labem: Podnos. ISBN: 80-239-7873-X.
9. JOŠT, M. (2016a). Transparentnost hospodaření příjemců příspěvků z Nadačního investičního fondu. Český finanční a účetní časopis, 11(2), 93-108. ISSN: 1802-2200.
10. JOŠT, M. (2016b). Účetnictví a audit nadací a nadačních fondů po rekodifikaci práva. In: Nové trendy 2016. 11. ročník mezinárodní vědecké konference. Soukromá vysoká škola ekonomická Znojmo. s. 91–100. ISSN: 2336-7431. Dostupné z: <http://trendy.svse.cz/uploads/File/VaV/sbornik_2016.pdf>.
11. JOŠT, M. (2016c). Audit v českých nadacích. GRANT journal, 5(2), 22-25. ISSN: 1805-062X.
12. KOMORA AUDITORŮ ČR (2017). Postup auditorů při zamezování legalizace výnosů z trestné činnosti („Money Laundering“) a financování terorismu. Metodická pomůcka Komory auditorů ČR [online]. Praha: KAČR. [cit. 5. 11. 2017]. Dostupné z: <<https://www.kacr.cz/file/4424/aml-2017-final-cistopis-vcetne-metodickeho-pokynu.pdf>>.
13. OUTLÁ, A., OUTLÁ, V. (nedatováno). Neziskový sektor [online]. Praha: Ministerstvo vnitra České republiky. [cit. 9. 12. 2017]. Dostupné z: <<http://www.mvcr.cz/soubor/studie-outle-pdf.aspx>>.
14. POSPÍŠIL, M. (2006). Jak zahájit debatu o transparentnosti? [on-line]. Brno: Centrum pro výzkum neziskového sektoru. [cit. 19. 11. 2017]. Dostupné z: <http://www.e-cvns.cz/?typ=konferencni_prispevky&publikace=71&presenter=Publikace>.
15. ROHRBACHER, T. (2007). Rozbor webových stránek občanských sdružení; analýza problémů transparentnosti a návrh na její zlepšení [online]. Praha: Ministerstvo vnitra České republiky. [cit. 9. 12. 2017]. Dostupné z: <<http://www.mvcr.cz/soubor/studie-rohrbacher-pdf.aspx>>.
16. SARGEANT, A. (2005). Marketing Management for Nonprofit Organizations. Oxford University Press. ISBN: 0-19-927182-8.
17. STRÁNSKÝ, J. (2007). Transparentnost a výkaznictví v českých nadacích [on-line]. Praha: Ministerstvo vnitra České republiky. [cit. 19. 11. 2017]. Dostupné z: <<http://www.mvcr.cz/soubor/studie-stransky-pdf.aspx>>.
18. STRÁNSKÝ, J. (2009). Měření výkonnosti nestátních neziskových organizací. Disertační práce. Vysoká škola ekonomická v Praze.
19. VAJDOVÁ, T. (2005). Zpráva o neziskovém sektoru v České republice [on-line]. Praha: Vláda ČR: Rada vlády pro nestátní neziskové organizace. [cit. 19. 11. 2017]. Dostupné z: <<http://www.vlada.cz/cz/ppov/rnno/dokumenty/zprava-o-neziskovem-sektoru-v-ceske-republice-24170/>>.
20. WYATT, M. (nedatováno). Jak spravovat nevládní neziskové organizace: Správní rady a předsednictva? [on-line]. Budapest, The European Center for Not-for-Profit Law. [cit. 19. 11. 2017]. ISBN: 963-216-963-8. Dostupné z: <https://www.sdruzeni.via.cz/wp-content/uploads/2012/07/marilyn_wyatt_jak_spravovat_nno.pdf>.