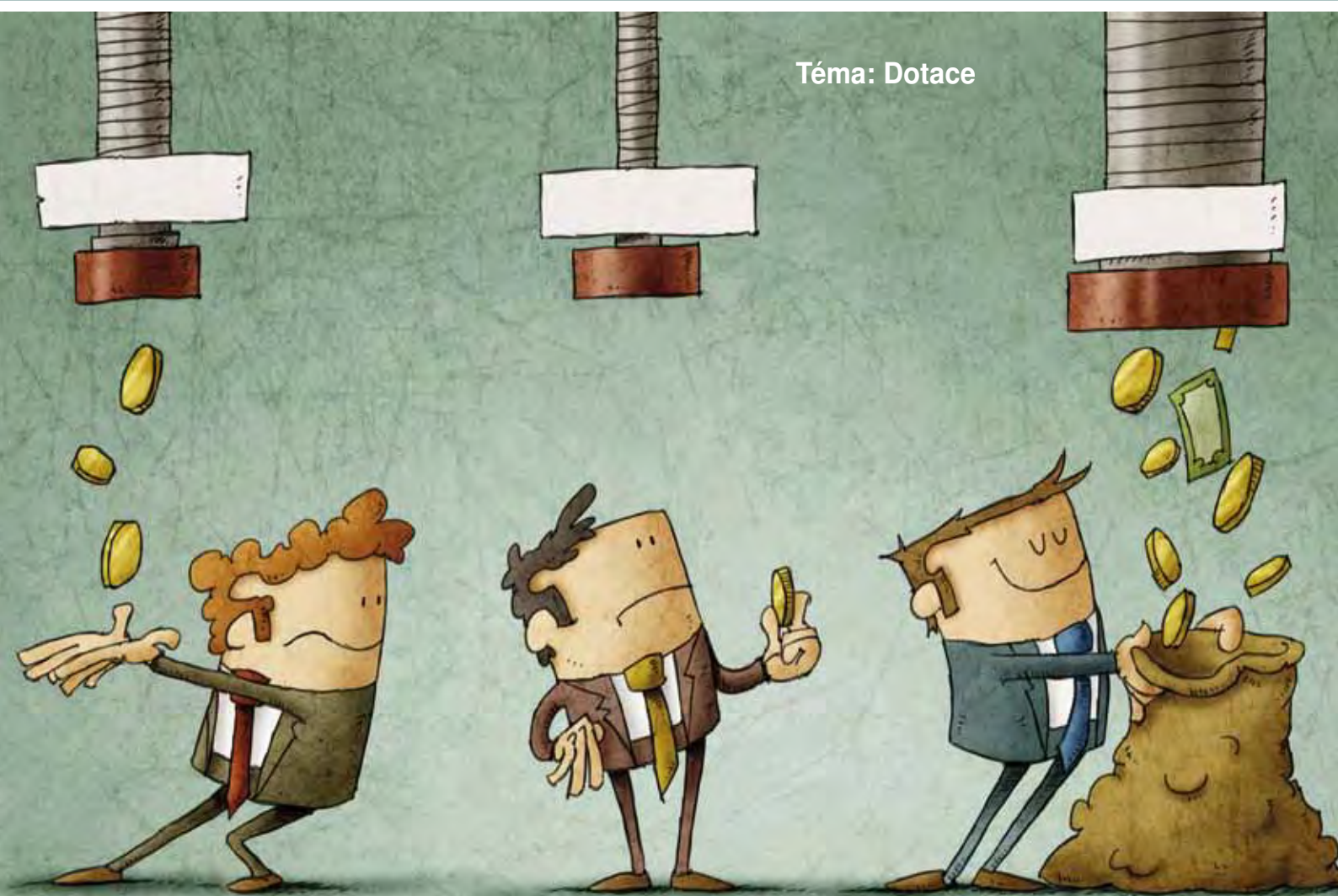


# AUDITOR

časopis Komory auditorů České republiky číslo 6/2020

Téma: Dotace



aktuality • informace z komory • stanoviska, názory, diskuze  
• nabídka vzdělávacích akcí • auditorské postupy • vybrané účetní  
problémy • daňová a právní problematika • informace ze zahraničí

## Obsah

### AKTUALITY

Ze zasedání Výkonného výboru KA ČR.....	2
Termín pro navrhování kandidátů do volených orgánů prodloužen .....	2
Kandidovat, či nekandidovat?.....	2
Návrh novely Volebního řádu sněmu.....	3
Návrh podmínek plnění KPV pro rok 2020 v souvislosti s pandemií COVID-19.....	3

### TÉMA ČÍSLA – DOTACE

Editorial .....	4
Rozpočet Evropské unie a jeho budoucnost v letech 2021–2027 (David Pistulka, Ondřej Hartman).....	5
Evropské strukturální a investiční fondy – současnost a budoucnost programů (Viktor Jaroš).....	8
Rámcový program Horizont 2020, současnost a budoucnost programu a co je podstatné pro auditory (Lenka Chvojková).....	13
„Audit“ dotací – typy zakázek a přístup auditora (Martina Křížová Chrámecká).....	16
Vybrané aspekty ověřování dotací (David Pistulka, Ondřej Hartman).....	19
Účetní zachycení přijatých investičních dotací (Michal Svoboda).....	23
Dotace v prostředí nestátních neziskových organizací (Miroslava Nebuželská).....	28
Dotace a spolupráce s auditory z pohledu příjemce (Jan Kamenický).....	32
Rozhovor s Martinou Dlabajovou Pohled poslankyně Evropského parlamentu na rozpočet EU a jeho kontrolu .....	35

### NA POMOC AUDITORŮM

Znovu k postavení auditorů podle GDPR .....	38
Dotazy a odpovědi z oblasti metodiky auditu Ověřování dotace soukromé školy .....	39
Hugo a Sally se baví o derivátech.....	10, 18, 25, 31, 33

Toto číslo vyšlo **22. 6. 2020**

## Změny KPV v reakci na COVID-19



Blanka  
Dvořáková

Vážené kolegyně, vážení kolegové, nemohu si na začátek odpustit parafrázi – tento způsob jara zdá se mi poněkud podivným. A vsadila bych se, že většina z vás se se mnou nebude přit o vhodnosti tohoto rčení. I když osobně musím říct, že určité napětí bylo cítit už na podzim, a to zejména u klientů v oblasti Automotive. Všichni čekali, že už musí nějaká krize přijít, nikdo ale nevěděl, kdy a v jaké míře, a výše odvolávek se měnila podle nálady výrobce. Netrvalo to dlouho a všichni jsme se dočkali... Ale tuto formu myslím opravdu nikdo nečekal.

Teď, kdy už se vše pomalu rozvolňuje, si můžeme dovolit malou, snad ne předčasnou, rekapitulaci. A já se z titulu své funkce a rovněž z důvodu omezeného rozsahu úvodníku zaměřím na oblast vzdělávání. Ta byla citelně zasažena hned z počátku, kdy byl významně omezen pohyb a sdružování osob. Byli jsme nuceni velkou část kurzů jarního semestru přesunout, zrušit nebo přeformátovat. To ale neznamená, že bychom složili ruce do klína. Kromě rozsáhlé agendy související s rušením a přesuny kurzů jsme se vrhli do oblasti, o které jsme dosud spíše mluvili, někteří možná snili, ale nikdo dosud nenašel odvahu do toho praštit – touto oblastí jsou online formy vzdělávání. Do karet nám hrálo to, že komora před nedávnem pořídila technické vybavení pro organizaci webinářů a nedocenitelnou podporou byla motivace všech zúčastněných – jak lektorů, tak účastníků vzdělávání – plynoucí v podstatě z neexistence jiných možností. Zatěžkávací zkoušku máme ve chvíli, kdy píše tento úvodník, ještě před sebou. Je jí z důvodu rozsahu a použité

techniky webinář „Novinky v daňových a účetnictví aneb daňové a účetní novinky v nouzovém stavu a po něm“. Nicméně na základě dosavadních zkušeností a zpětné vazby z již proběhlých online akcí věříme v úspěch. Já osobně vývoj v této oblasti považuji za velký přínos korona krize.

Jak jsem zmínila výše, v online formách vzdělávání jsme teprve na začátku, takže i z toho důvodu byl výpadek v organizaci vzdělávacích akcí v důsledku nouzového stavu značný. Na tuto situaci se snažíme reagovat dvěma opatřeními. Tím prvním je posunutí začátku podzimního semestru už na srpen. Podařilo se nám dohodnout s lektory a v srpnu se tak můžete účastnit kurzů z okruhu Spis auditora a také semináře vedeného oblíbeným JUDr. Čechem na téma novely zákona o obchodních korporacích. Věříme, že tuto příležitost oceníte.

Druhým opatřením je úprava požadavků na množství hodin KPV. S ohledem na značně sníženou nabídku školicích akcí organizovaných nejen KA ČR, ale i jinými institucemi jsme se rozhodli, že pro rok 2020 navrhneme sněmu hlasovat o snížení požadovaného počtu hodin KPV pro auditory na 20 hodin a pro asistenty na 10. Věřím, že vzdělanost auditorů toto opatření nijak zásadně neovlivní už proto, že při řešení dopadů korona krize na audity našich klientů nás všechny donutilo rozšířit si obzory v mnoha směrech.

Na závěr bych ráda poděkovala Světlaně Koktové a Ivě Julišové za proaktivní přístup k řešení dopadů korona krize na oblast vzdělávání a za úspěšnou snahu o rozjezd online forem vzdělávání. Vám bych pak ráda poděkovala za přízeň.

A nám všem přeji, aby na rozdíl od jara bylo léta poklidné a nikoli už podivné.

**Blanka Dvořáková**  
předsedkyně výboru pro KPV

## Ze zasedání Výkonného výboru KA ČR

Výkonný výbor se na svém zasedání, které se uskutečnilo 11. května 2020 prostřednictvím telekonference, zabýval jak standardní agendou, tak aktuálními činnostmi jednotlivých odborných výborů KA ČR. Významnou částí jednání byly návrhy úprav vnitřních předpisů předkládaných na listopadový sněm KA ČR.

Výkonný výbor schválil:

- publikování analýzy právních následků v případě, že není možné naplnit smluvní vztahy z důvodů vyšší moci (dopady v souvislosti s COVID-19),
- navržené snížení rozsahu povinného vzdělávání v roce 2020.

Výkonný výbor dále projednal:

- změny v kontrole řízené praxe

asistenta auditora a rozhodl, že na listopadový sněm nebude předkládán návrh úpravy Směrnice pro odbornou praxi asistentů auditora,

- a schválil termíny odložených zkoušek (v souvislosti s COVID-19) v prvním pololetí roku 2020,
- aktualizaci Sborníkových sylabů dílčích auditorských zkoušek,
- úpravy zkouškového systému, o kterých bude finálně rozhodnuto na červnovém jednání VV,
- personální záležitosti na úřadě KA ČR,
- a schválil návrh novely Volebního řádu sněmu, do které bude doplněna část o náhradě za ztrátu času členů volební komise a návrh na zkrácení volebního období z šesti na čtyři roky

a vzal na vědomí:

- plnění rozpočtu komory za období leden–duben 2020,
- přehled plnění rozpočtu roku 2020 v části pohyblivých a fixních příspěvků asistentů, auditorů a auditorských společností,
- zápisy ze zasedání prezidia a odborných výborů,
- monitoring aktivit a materiálů vydávaných Accountancy Europe,
- analýzu srovnání nákladů a výnosů za leden až duben roku 2019 a 2020,
- legislativní monitoring,
- statistiku o uložených kárných opatřeních.

**Jiří Mikyna**

ředitel úřadu  
Komory auditorů ČR

## Termín pro navrhování kandidátů do volených orgánů prodloužen

Kvůli aktuální situaci se volební komise rozhodla přistoupit k prodloužení termínu navrhování kandidátů **do 31. srpna 2020**. Stále také můžete kandidaturu jednoho člena zasílat na dvou formulářích, jeden podepíše navrhovatel a druhý podepíše kandidát. Vzory pro tento způsob navrhování najdete v příloze na webových stránkách v sekcích Aktuality a Pro členy / Sněmy. Tento způsob můžete využít pouze v případě, že pro zaslání kandidátního lístku použijete datovou schránku nebo pošlete originály poštou.

Letošní sněm bude volit polovinu stávajícího složení výkonného výboru, tj. sedm nových členů a šest náhradníků, a všechny členy volební komise, tedy

pět nových členů a dva náhradníky.

Formuláře pro návrhy kandidátů do uvedených volených orgánů jsou ke stažení na webových stránkách komory v sekci Pro členy / Sněmy.

Upozorňujeme, že kandidáty do volených orgánů komory mohou navrhopvat pouze auditori zapsaní v rejstříku Komory auditorů ČR.

**Jarmila Císařová**

předsedkyně Volební komise KA ČR

*Pozn. redakce: Charakter práce člena výkonného výboru včetně výše paušálních odměn byl uveřejněn v Auditorovi č. 2/2020 na straně 2.*

## Kandidovat, či nekandidovat?

Kolik auditorů si někdy položilo tuto otázku? Tyto řádky píšu v červnu a od výzvy uveřejněné v lednovém čísle časopisu Auditor kandidaturu nepodalo ani tolik auditorů, kolik je uvolněných míst ve výkonném výboru. Mám tedy za to, že velká část auditorů tuto možnost asi ani nevážíla.

Když byla komora před více než 25 lety založena, nepochybuji o tom, že všichni, kteří u toho byli, měli opravdový pocit, že založili „svou“ organizaci, i když to bylo za pomoci vyhlášky a následně zákona. Pocit

sounáležitosti je zakladatelům vlastní. Časem se ale organizace usadí, v pění dnů vyblednou zakladatelské pocity a také přistupují noví a noví členové, kteří se necítí úplně chtění, neb je jim do cesty kladena řada překážek v podobě těžkých zkoušek. Na konci tak máme společenství auditorů, které spíše spojuje prostá podobnost jejich práce a související trable, než budování něčeho společného. A správa profese zevšední, zbyrokratizuje se a odcizí, ruku v ruce s rozvojem regulace auditu, která, jak se zdá, nemá rozumných limitů,

protože rezignovala na důvěru v odpovědnost a schopnosti jednotlivce.

A přitom se na tom, že komora je „naše“, nezměnilo zhora nic. Jen ten pocit je ten tam. A s ním, přirozeně, zmizela i chuť být toho součástí. Co je ale příčina a co důsledek? Je komora tak cizí svým vlastním členům, že ani nezvažují svou participaci v jejích strukturách, nebo se komora svým členům vzdaluje v důsledku absence jejich zájmu o její osud?

Ať je to tak či onak, komora je stále tvořena skutečnými lidmi. Já jsem jedním z nich a vy také. Komoru už sleduji zevnitř po dobu delší než deset let, necelých šest let jako člen výkonného výboru. Za tu dobu mohu

na 100 % potvrdit jednu věc: každý jednotlivec komoru mění. Komora řeší tolik profesních agend při tak malém personálním obsazení, že práce každého má vliv. Když ne na komoru jako celek, tak na určitou oblast, ať už je to metodika, legislativa, správa profese, vzdělávání, zkoušky nebo třeba „jen“ provoz či vztahy uvnitř komory.

Věřím, že pod úřednickou slupkou komory je ta lidská stále cítit. A proto – i když se možná rozhodnete nekandidovat do výkonného výboru, zamyslete se nad tím. Nakonec, proč vlastně ne?

**Jiří Pelák**

první viceprezident KA ČR

## Návrh novely Volebního řádu sněmu

V minulém čísle časopisu Auditor byla zveřejněna informace, že Výkonný výbor na svém dubnovém jednání projednal též návrh novely Volebního řádu sněmu. V souladu s pravidly stanovenými zákonem o auditorech bude nyní tento návrh projednán s RVDA a následně bude nejméně 30 dní před konáním listopadového sněmu zveřejněn na internetových stránkách komory. Rád bych již v tuto chvíli předběžně informoval, že výkonný výbor plánuje navrhnout změny ve dvou oblastech souvisejících s volební komisí. Doporučujeme doplnit do Volebního řádu nové pravidlo, že při výkonu funkce člena volební komise bude příslušet členům náhrada věcných výdajů

a náhrada za ztrátu času. Tedy podobné pravidlo, které již platí pro členy ostatních volených orgánů komory. Také plánujeme navrhnout snížení funkčního období členů volební komise ze současných šesti na čtyři roky. Tedy sjednotit i délku funkčního období s ostatními volenými orgány. Pokud budou výše uvedené návrhy schváleny na listopadovém sněmu, nové pravidlo o odměňování členů volební komise začne platit okamžitě, zatímco pravidlo o zkrácení funkčního období by platilo až pro následující volby.

**Pavel Kulhavý**

viceprezident KA ČR

## Návrh podmínek plnění KPV pro rok 2020 v souvislosti s pandemií COVID-19

Výbor pro KPV (VKPV) na svém zasedání dne 6. května 2020 projednal dopady pandemie COVID-19 na oblast profesního vzdělávání auditorů.

S ohledem na významné omezení nabídky školicích akcí v době pandemie COVID-19 navrhl VKPV následující úpravy Vnitřního předpisu pro kontinuální profesní vzdělávání pro rok 2020:

- Minimální rozsah KPV snížit na 20 hodin pro auditory (§ 3 odst. 1 předpisu) a 10 hodin pro asistenty auditora (§ 6 odst. 2 předpisu).
- Pro zápočet webinářů organizovaných komorou nebude vyžadován závěrečný test (§ 3 odst. 3 písm. d předpisu). Pro e-learningové kurzy podmínka závěrečného testu zůstává.
- Webináře organizované jinými odbornými institucemi (mimo komoru) se budou započítávat bez

omezení a rovněž nebude vyžadována podmínka závěrečného testu (§ 3 odst. 3 písm. e předpisu). Pro e-learningové kurzy podmínka závěrečného testu zůstává.

Výkonný výbor KA ČR na svém jednání dne 11. května 2020 návrh úprav předložený VKPV odsouhlasil a tyto úpravy budou předloženy ke schválení na XXVII. sněmu KA ČR 19. listopadu 2020.

*Pro auditory a asistenty auditora to znamená, že pokud bude na sněmu tento návrh schválen, budou mít auditoři povinnost prokázat za rok 2020 plnění KPV ve výši 20 hodin a asistenti auditora 10 hodin (místo běžných 40 hodin, resp. 20 hodin).*

**Blanka Dvořáková**

předsedkyně výboru pro KPV

## Editorial

Dotace jsou často tématem vzrušených debat. S Járou Cimrmanem se mi chce říct: „Můžeme o nich vést spory, můžeme s nimi nesouhlasit, ale to je asi tak všechno, co s tím můžeme udělat.“ Dotace tedy jsou a bez nich si veřejné rozpočty ani nelze představit. Proč? Jednoduše proto, že stát, kraje a obce musí mít mechanismus, pomocí kterého mohou podporovat některé bohubilé aktivity příjemnější nám život nebo ty, které nemohou nebo nechtějí z povahy věci realizovat samy. Ať už je to podpora pěveckého spolku, výzkumného projektu nebo stavby silnice.

Také je třeba říct, že většina dotací jde zpět do veřejných rozpočtů. Nejlepší informace máme o Evropských strukturálních a investičních fondech (ESIF), kde se rozděluje v období 2014–2020 cca 700 miliard korun. Odhadnete, kolik soukromých společností (bez účasti státu) je mezi sto největšími příjemci? Celkem jedenáct, z nichž první figuruje na třicátém místě a většina je v závěru té stovky. První

místa tradičně obsazují státní organizace, kraje a univerzity.

Jistě, můžeme diskutovat o tom, jestli podporovat tu či onu aktivitu, toho či onoho příjemce nebo také hledat ten nejvhodnější způsob, jakým z veřejných prostředků věc podpořit. A samozřejmě také najít ten správný způsob kontroly vynaložených prostředků.

Vydání Auditora, které právě držíte v ruce, má za cíl poskytnout čtenáři základní a aktuální vhled do spletité problematiky dotací. Získané informace mu mohou nejen pomoci s vedením debaty o dané problematice, ale zároveň jej i s ohledem na profesi vybavit řadou užitečných informací.

Vydání doporučuji prolistovat od začátku. První článek představuje rozpočet EU, který je zásadním zdrojem dotačních prostředků pro řadu států včetně ČR. Koncem května byl Evropskou komisí představen nový návrh, o kterém toho v médiích ještě hodně uslyšíme. Další dva články pak rozebírají dvě velké části tohoto rozpočtu – ESIF a program Horizont 2020, resp.

jeho nástupce. V následujících článcích se autoři věnují vysloveně auditním, resp. účetním aspektům. Nejprve se jedná o rekapitulace typů auditorských zakázek používaných v souvislosti s dotacemi a poté o vybrané aspekty, které upozorňují na některé zásadní oblasti z praktického provozu při ověřování dotací. Pokračujeme účetním zachycením investičních dotací v různých účetních jednotkách a pak rozbořím zobrazení dotací v případě nestátních neziskových organizací. Číslo zakončujeme příspěvkem pana Kamenického, finančního ředitele Člověka v tísni, který poskytuje svůj náhled na dotační mechanismy a spolupráci s auditory. Pro rozhovor se nám podařilo získat dámu, která má k rozpočtu EU a jeho kontrole velmi blízko – paní europoslankyni Martinu Dlabajovou.

Všem autorům velké díky a čtenářům příjemné čtení!

**Ondřej Hartman**  
editor tohoto čísla



# Rozpočet Evropské unie a jeho budoucnost v letech 2021–2027



David Pistulka



Ondřej Hartman

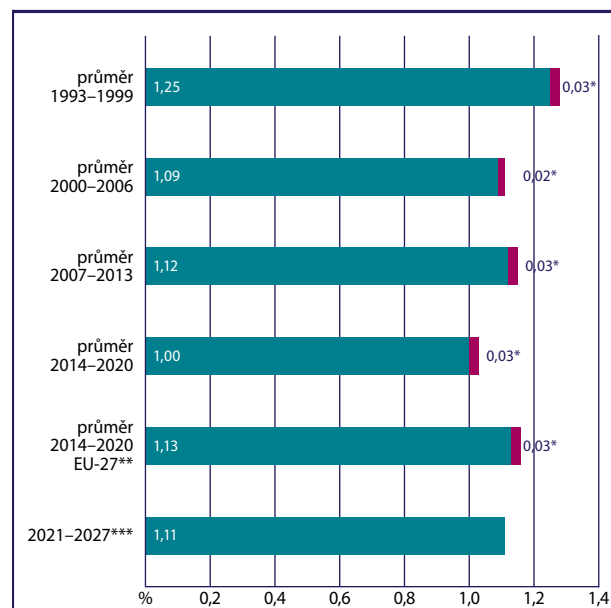
Rozpočet Evropské unie (dále jen rozpočet EU) je unikátním instrumentem z pohledu veřejných financí, neboť podporuje aktivity Evropské unie (její politiky) napříč všemi členskými státy, ale i řadou dalších zemí. Velikost, struktura i principy tohoto rozpočtu se vzhledem k jeho zaměření zásadně liší od standardního státního rozpočtu. Účelem tohoto textu je přiblížit čtenáři tento instrument ve všech třech ohledech, tj. *velikosti, struktuře i principech*. Považujeme totiž za vhodné, aby měli auditoři ověřující nějaký typ dotace z tohoto rozpočtu představu i o rozpočtu samotném.

Předně je třeba říci, že rozpočet EU je plánován ve víceletých cyklech (tzv. *víceletých finančních rámcích*). Finanční rámec představuje výsledek tzv. interinstitucionální dohody mezi Evropským parlamentem (zástupcem občanů EU), Radou Evropské unie (zástupcem vlád členských států na úrovni ministra) a Evropskou komisí (připravující návrh rozpočtu). Podstatou finančního rámce je stanovení rozpočtových priorit a výdajových stropů. Ty jsou stanovovány jednak jako strop celkových výdajů, a jednak jako stropy jednotlivých rozpočtových priorit. Roční rozpočty jsou také připravovány a schvalovány, ale tyto ve značné míře sledují finanční perspektivu, která je proto naprosto klíčová. V tomto smyslu považujeme za vhodné porovnat tento způsob se způsobem sestavování českého státního rozpočtu, který je jednoletým plánem s dvouletým, tzv. střednědobým výhledem. Závaznost střednědobého výhledu je však prakticky nulová.

**Velikost rozpočtu EU**, resp. strop celkových výdajů, je pak stanoven jako podíl hrubého národního důchodu. Tento strop osciluje těsně nad 1 % hrubého národního důchodu. V příštím období by mělo jít ve srovnání s předchozím obdobím o konzervativní rozpočet ve výši cca 1,1 % HND, resp. cca 1,2 % HDP (tj. 1,1 miliardy eur v cenách roku 2018), který však má být dle návrhu Evropské komise z konce května tohoto roku doplněn nástrojem *Next Generation EU* ve výši dodatečných 750 miliard eur. S tímto nástrojem se tak stane zdaleka největším rozpočtem EU v historii. V tomto směru je opět vhodné srovnat výši tohoto rozpočtu s veřejnými rozpočty členských států, které se pohybují mezi 30–50 % HDP a jsou tedy neporovnatelně důležitější z hlediska dopadu na ekonomiku EU. Na druhou stranu velká část rozpočtu EU je rozdělována formou dotací nebo přímých plateb, a proto jsou z pohledu veřejnosti

relativně hodně vidět, a to především v zemích s nižším HDP na obyvatele, kam patří i Česká republika.

## Výše rozpočtu EU jako procentní podíl hrubého národního důchodu – strop závazků



\* Evropský rozvojový fond, který je v období 2021–2027 zahrnut do rozpočtu a není tedy vykazován zvlášť

\*\* odhadované závazky pro období 2014–2020 bez výdajů Velké Británie, v hrubém národním důchodu (HND) EU-27

\*\*\* zahrnuje pouze standardní rozpočet, tj. bez nástroje *Next Generation EU*

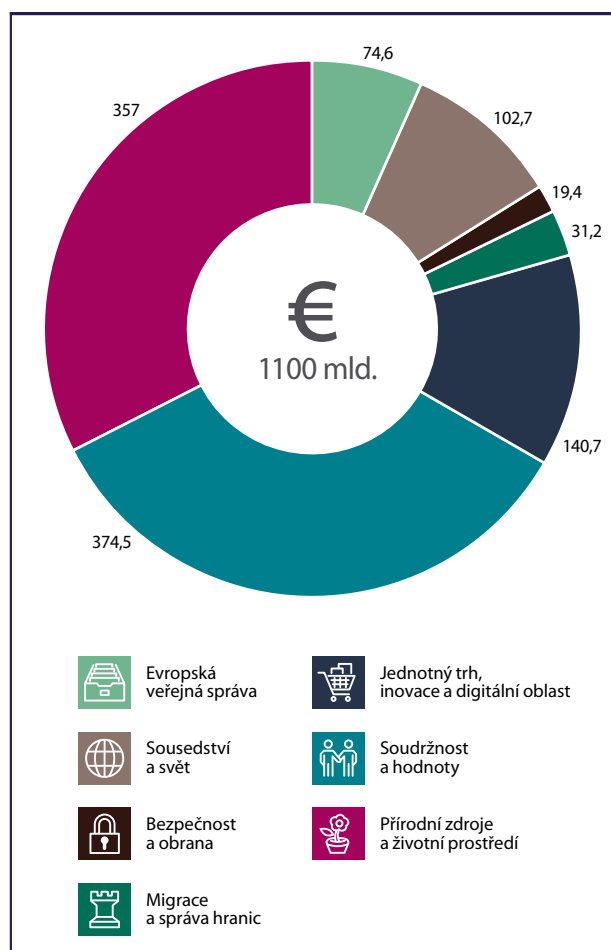
Zdroj: Evropská komise

Z hlediska **struktury rozpočtu EU** se vždy víceleté rámce využívaly pro podporu aktuálních cílů Evropské komise. Rámce na poslední dvě období, tj. 2007–2013 a 2014–2020, akcentovaly především podporu ekonomického růstu (vč. kohezní politiky – tj. podpory ekonomicky slabších regionů) a podporu udržitelného růstu. Pro období 2021–2027 se kromě uvedeného klade důraz na obnovu po krizi související s onemocněním COVID-19, ale také na téma bezpečnosti a migrace.

Následující graf shrnuje jednotlivé kapitoly rozpočtu EU (bez nástroje *Next Generation EU*). Pojďme si je okomentovat. Zdaleka největšími kapitolami rozpočtu jsou *Soudržnost a hodnoty* (375,5 miliard eur) a *Přírodní zdroje a životní prostředí* (357 miliard eur). Obě kapitoly jsou pro ČR velmi důležité, neboť první zahrnuje Evropské strukturální a investiční fondy (zkráceně ESIF, celkem cca 324 miliard eur) a druhý pak fondy podporující Společnou zemědělskou politiku (celkem cca 340 miliard eur). V obou kapitolách jsou také některé komunitární programy,

ovšem s relativně malým podílem, např. programy Erasmus+ (24,6 miliard eur), LIFE (cca 5 miliard eur) nebo Kreativní Evropa (cca 1,5 miliard eur). Skrze komunitární programy jsou ale většinou rozdělovány z hlediska objemu následující dvě kapitoly rozpočtu, tj. *Jednotný trh, inovace a digitální oblast* (140,7 miliard eur) a *Sousedství a svět* (102,7 miliard eur). Součástí první z nich je program Horizont Evropa (80,9 miliard eur), který bude následníkem programu Horizont 2020, a součástí druhého pak programy mezinárodní spolupráce, které podporují projekty v zemích sousedících s EU, ale také dalších zemích po celém světě (89 miliard eur).

### Rozpočet EU dle jednotlivých kapitol (v miliardách eur)



Zdroj: Evropská komise

Z pohledu **principů rozpočtu EU** jsme již zmínili jeho sestavování v sedmiletých rámcích s ročními detailními rozpočty. Také jsme již představili několik klíčových komunitárních programů a zmínili jsme také některé evropské fondy. Skrze tyto nástroje řídí komise rozdělování rozpočtu. Za každý program nebo fond pak nese odpovědnost některé z generálních ředitelství nebo agentur EU<sup>1</sup>, ale celkovou odpovědnost za rozpočet má Generální ředitelství pro rozpočet (DG Budget). Generální ředitelství si můžeme představit jako orgán strukturou a působností podobný našim ministerstvům a agentury EU pak jako jim podřízené příspěvkové organizace. V případě evropských fondů jsou však do dalšího rozdělování prostředků zapojeny i členské země. Příkladem může být Evropský fond pro regionální rozvoj, který je součástí ESIF. Tento fond financuje řadu národních programů v jednotlivých zemích EU (v ČR například operační program Doprava nebo Životní prostředí).

Rozpočet EU je skutečně komplexní finanční nástroj, který implementuje řada evropských organizací. Z hlediska finančního řízení je však relativně kompaktní, například existuje jeden systém, ve kterém vykazují náklady všechny implementující organizace, sestavuje roční konsolidovanou účetní závěrku, vč. zprávy o výkonnosti rozpočtu a rozpočet ověřuje Evropský účetní dvůr, jako externí auditor komise.

Z pohledu právního je zásadním dokumentem pro implementaci rozpočtu EU tzv. *finanční nařízení*.<sup>2</sup> Pokud bychom při ověření chtěli jít do prvotních zdrojů pro rozdělování prostředků rozpočtu EU, bylo by to právě toto nařízení. Stanovuje jednotlivé principy rozpočtu, implementační subjekty, pravidla finančního řízení, pravidla pro zakázky a koncese, pravidla pro realizaci dotací a finanční instrumenty i pravidla pro externí audit rozpočtu. Při porovnání s českou praxí je zřejmé, že v sobě sdružuje hned několik v ČR samostatně stojících zákonů (např. rozpočtová pravidla, finanční kontrolu, veřejné zakázky).

V případě jednotlivých komunitárních programů či evropských fondů pak existuje samostatná evropská legislativa upravující daný program nebo fond, případně i zastřešující legislativa, jako je tomu například u fondů pro ESIF a Společnou zemědělskou politiku. Zde se jedná o obecné nařízení<sup>3</sup>, ale také implementační nařízení pro každý z fondů.<sup>4</sup>

<sup>1</sup> Agentur EU je přes 30 a jedna z nich, Agentura pro evropský GNSS (GSA), sídlí od roku 2012 v Praze.

<sup>2</sup> Nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU, Euratom) 2018/1046 ze dne 18. července 2018, kterým se stanoví finanční pravidla pro souhrnný rozpočet Unie, mění nařízení (EU) č. 1296/2013, (EU) č. 1301/2013, (EU) č. 1303/2013, (EU) č. 1304/2013, (EU) č. 1309/2013, (EU) č. 1316/2013, (EU) č. 223/2014 a (EU) č. 283/2014 a rozhodnutí č. 541/2014/EU a zrušuje nařízení (EU, Euratom) č. 966/2012.

<sup>3</sup> Nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) č. 1303/2013 ze dne 17. prosince 2013 o společných ustanoveních o Evropském fondu pro regionální rozvoj, Evropském sociálním fondu, Fondu soudržnosti, Evropském zemědělském fondu pro rozvoj venkova a Evropském námořním a rybářském fondu, o obecných ustanoveních o Evropském fondu pro regionální rozvoj, Evropském sociálním fondu, Fondu soudržnosti a Evropském námořním a rybářském fondu a o zrušení nařízení Rady (ES) č. 1083/2006.

<sup>4</sup> Například nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) č. 1301/2013 ze dne 17. prosince 2013 o Evropském fondu pro regionální rozvoj, o zvláštních ustanoveních týkajících se cíle Investice pro růst a zaměstnanost a o zrušení nařízení (ES) č. 1080/2006.

Tato nařízení jsou stěžejní pro nastavení implementace na úrovni komise i členských států a stanovují i některé podmínky způsobilosti výdajů (např. ohraničují způsobilé výdaje časově). Pro příjemce (a auditory) je pak stěžejní úroveň dotačních podmínek (rozhodnut o poskytnutí dotace nebo grantová dohoda a jejich přílohy), které stanovují konkrétní pravidla při čerpání dotace. Občas se ale hodí nahlédnout i do finančního nařízení nebo dalších uvedených nařízení, aby auditor případně prověřil původní záměr komise – např. u definice odděleného účtenictví pro projektové náklady.

Komise se dlouhodobě snaží zásadně zjednodušovat fungování rozpočtu EU. Jednou z těchto snah je zjednodušování struktury rozpočtu, kdy v období 2021–2027 dojde k významnému snížení počtu komunitárních programů, a to o více než třetinu (z 58 na 37). Obdobně také většina finančních nástrojů komise bude integrována do jednoho programu s názvem InvestEU.

Zjednodušování probíhá i na úrovni finančního nařízení, které podporuje při poskytování dotací mimo jiné i zjednodušené metody vykazování nákladů. Metody jako paušální sazby, standardní stupnice jednotkových nákladů nebo jednorázové částky<sup>5</sup> snižují administrativní zátěž jak na straně poskytovatelů dotací, tak na straně příjemců. Tyto metody implementované ve větší míře i v ESIF v období 2014–2020 dokonce přispěly k úpravě rozpočtových pravidel v České republice. Další oblast zjednodušení přináší stále častější využívání finančních instrumentů (úvěrů, záruk, kapitálových vstupů apod.), neboť zcela ruší složitou administraci dotací jako takových. Na druhou stranu tyto instrumenty není možné využít zcela plošně a v řadě případů poskytuje dotace lepší efekt.



Vzhledem k tomu, že jste do své žádosti o dotaci na úklidové práce nezahrnula také výdaje na topení, tak tu naše kontrolní komise musí takhle mrznout.

Kresba: Ivan Svoboda



Pro Českou republiku je rozpočet EU zásadním zdrojem finančních prostředků. V roce 2019 činily příjmy z EU celých 45 % všech investic realizovaných ze státního rozpočtu. Česká republika velmi dobře čerpá prostředky z ESIF nebo fondů Společné zemědělské politiky, nicméně stále má velké rezervy ve využívání komunitárních programů. Díky růstu HDP v ČR i mírnému přesunu prostředků směrem ke komunitárním programům vidíme budoucnost pro ČR právě v komunitárních programech. Důsledkem bude jistě i větší zapojení externích auditorů, neboť zde jsou externí ověření běžnou součástí projektů.

**David Pistulka**  
**Ondřej Hartman**

*David Pistulka působí od roku 2013 v oddělení poradenství pro veřejný sektor společnosti EY. Věnuje se především realizaci průběžných i závěrečných auditů projektů financovaných z komunitárních programů na úrovni Evropské unie (např. z programu LIFE, Horizontu 2020 nebo Sedmého rámcového programu) a veřejnosprávním kontrolám projektů financovaných z Evropských strukturálních a investičních fondů na národní úrovni.*

*Ondřej Hartman pracuje ve společnosti EY, kde se zaměřuje na poradenství pro veřejný sektor a odpovídá za oblast provádění kontrolních a auditních zakázek ve veřejné správě. Má rozsáhlé zkušenosti s kontrolními zakázkami v oblasti národních programů, Evropských strukturálních a investičních fondů i komunitárních programů EU. Je členem Výboru pro veřejný sektor Komory auditorů ČR, spoluautorem Příručky pro ověřování dotací a častým školitelem.*

<sup>5</sup> Viz například Pokyny k zjednodušenému vykazování nákladů v ESIF, EGESIF\_14-0017.



# Evropské strukturální a investiční fondy - současnost a budoucnost programů



Viktor Jaroš

## Řízení programů v programovém období 2014–2020 z pohledu MMR-NOK

Evropské strukturální a investiční fondy představují velmi významný zdroj pro socioekonomický rozvoj členských zemí EU, ze kterého má Česká republika v programovém období 2014–2020 možnost získat až 24 miliard eur. Snahou všech ministerstev je nejenom vyčerpat vyjednané prostředky, ale zejména dosáhnout cílů stanovených v Dohodě o partnerství a na ni navazujících operačních programech.

Ministerstvo pro místní rozvoj – Národní orgán pro koordinaci (dále jen MMR-NOK) pomocí tzv. Integrovaného systému řízení rizik, Ministerstvo financí a samozřejmě řídicí orgány operačních programů na průběh čerpání a plnění cílů prostřednictvím měřitelných indikátorů důsledně dohlíží, monitorují dosažené výsledky, snaží se předcházet rizikům a případně provádí opatření pro zlepšení a zefektivnění celého procesu. Mezi tato opatření patří např. přesun finančních prostředků na takové typy projektů, které zaručí největší přínos, a do oblastí, kde je dostatečná absorpční kapacita.

MMR-NOK také každoročně stanovuje na národní úrovni tzv. limity pro optimální čerpání, které mají zajistit průběžné čerpání a zvláště včasné dočerpání všech finančních prostředků v rámci programového období 2014–2020. Rovněž je důležité zajistit dostatečný objem finančních prostředků tak, aby byl splněn závazek jednotlivých programů vůči Evropské komisi (EK) a nedošlo k nedočerpání přidělených evropských prostředků.



*Koukám, že na tu dotaci čekáte už tak dlouho, že by snad bylo lepší začít normálně něco dělat.*

*Kresba: Ivan Svoboda*

## Opatření Evropských strukturálních a investičních fondů vedoucí ke zmírnění krize vyvolané pandemií nemoci COVID-19

V současné době, kdy celosvětově rezonuje jako hlavní téma pandemie způsobené onemocněním COVID-19, se EK zachovala velmi pružně. Ve snaze zmírnit hrozící ekonomickou krizi a pomoci zdravotnictví vydala dvě nová nařízení upravující pravidla administrace operačních programů tzv. CRII (*Coronavirus Response Investment Initiative*) a CRII+ (*Coronavirus Response Investment Initiative Plus*). Obě právní úpravy přizpůsobují společnou legislativu současné situaci v relevantních oblastech, přičemž nejpodstatnější úpravy se týkají zejména hlavního nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) č. 1303/2013 (tzv. obecného nařízení).

MMR-NOK v této souvislosti a v návaznosti na intenzivní komunikaci s EK připravil dvě doporučení určená pro řídicí orgány, ale i pro příjemce. Příjemci jsou tak informováni o způsobilosti výdajů, které byly zmařeny z důvodu zásahu vyšší moci, a řídicí orgány mají k dispozici vodítko k možným úpravám operačních programů.

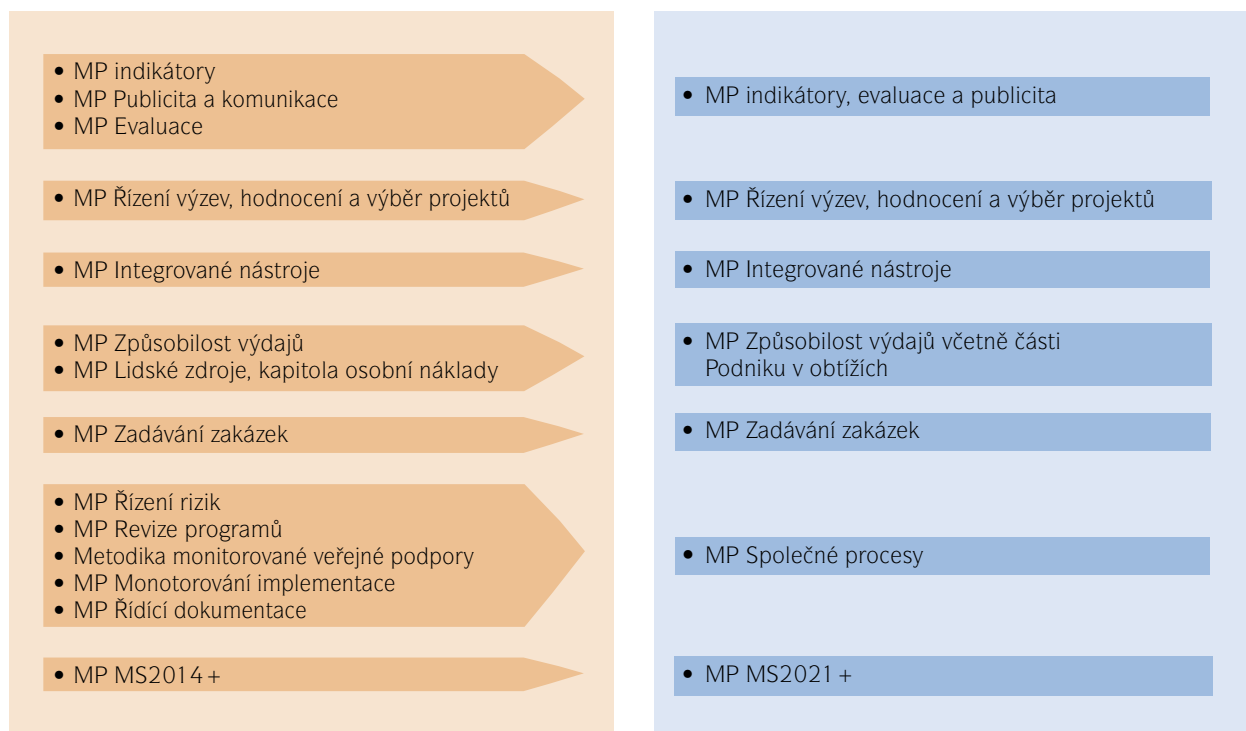
## Jednotné metodické prostředí programového období 2014–2020 a příprava metodického prostředí v programovém období 2021–2027

MMR-NOK dlouhodobě usiluje o zlepšování celkového nastavení poskytování dotací z evropských fondů. Byl vytvořen systém, který zamezil nadměrné byrokracii, zajistil kontrolní a auditní standardy, zavedl elektronický oběh dokumentů a v neposlední řadě usnadnil žadatelům a příjemcům evropských dotací správu a řízení projektu.

MMR-NOK po zkušenostech z programového období 2007–2013 zavedlo koncepci tzv. jednotného metodického prostředí (dále JMP), jehož praktickou podobou jsou metodiky pro všechny hlavní oblasti administrace fondů EU. Metodiky jsou primárně určeny pro řídicí orgány operačních programů, které je dále rozpracovávají do svojí řídicí dokumentace včetně příruček pro žadatele a příjemce. Výsledkem uplatnění JMP je snížení počtu chyb projektů, lépe zpracované žádosti o podporu a zejména na standardizace a jednotnost pravidel pro žadatele a příjemce.

Koncept JMP byl za účelem dalšího zlepšení pro nadcházející programové období 2021–2027 podroben evaluaci, na jejímž základě bude přistoupeno ke zjednodušení metodik jako takových a díky tomu dojde i ke zjednodušení tzv. Monitorovacího systému strukturálních fondů (systém, přes který jsou

## Schematické znázornění redukce počtu metodických dokumentů pro období 2021–2027



příjemci administrovány projekty a řídicími orgány operační programy). Evaluací navržené zjednodušení vychází ze zkušeností řídicích orgánů, že není třeba vše svazovat pravidly, a také z toho důvodu, že většina programů (řídicích orgánů) z programového období 2014–2020 pokračuje v programovém období 2021–2027. Aktualizace JMP pro příští programové období byla pod názvem *Jednotný národní rámec pravidel a postupů* schválena usnesením vlády ČR.

Rovněž v oblasti kontrol a auditů by v nadcházejícím programovém období mělo dojít ke zjednodušení. Evropská komise prosazuje zásadu jednotného auditu, kdy pro programové období 2021–2027 navrhla (a respektovala tím doporučení expertů z členských států) posílit tzv. princip jednotného auditu. Cílem návrhu je snížit počet auditních šetření ze strany Evropské komise a zamezit duplicitě při provádění auditní a kontrolní činnosti u totožných výdajů tak, aby byla minimalizována administrativní zátěž kladená na příjemce podpory z fondů EU. Návrh je v současnosti předmětem vyjednávání a finální podoba legislativy tak ještě může doznat změn.

Přesto ani zakotvení ustanovení o jednotném auditu v konečné verzi legislativy nezajistí, že jeden konkrétní projekt nebude moci být ve skutečnosti kontrolován či auditován více než jednou. Jednotný audit pouze zajistí, že Evropská komise a auditní orgán na národní úrovni budou sdílet a vzájemně respektovat své auditní závěry. Ustanovení se však neváže na další kontrolní a auditní instituce, což znamená, že i nadále bude moci být jeden projekt kontrolován opakovaně

(například finančním úřadem nebo Nejvyšším kontrolním úřadem).

### Příprava Dohody o partnerství a operačních programů pro programové období 2021–2027

V nastavování budoucího programového období je od samého počátku úvah zdůrazňována potřeba evoluce a kontinuity bez radikálních změn systému, které by mohly způsobit náklady na přenastavení struktur, nejistotu žadatelů a příjemců i zpoždění zahájení období. Vysoká míra kontinuity je patrná i v návrzích legislativy ze strany EK. Pouze s částečnými změnami zůstaly zachovány již známé klíčové prvky ze současného programového období. I do budoucna tak musí členské státy splnit podmínky (nyní *předběžné*, do budoucna *základní*) spočívající v přípravě strategií a legislativy, které vytvoří předpoklady pro úspěšnou realizaci evropských fondů. Do budoucna bude nadále existovat i tzv. tematická koncentrace, jinak řečeno pravidla EK, kterými komise ovlivňuje zacílení fondů na politiky EU (například zelenější a inteligentnější Evropa, viz dále). Ve světle problémů způsobených pandemií onemocnění COVID-19 se o zacílení politik diskutuje, nicméně odklon od těchto cílů nebude možný. Významná zůstává role integrovaných nástrojů, z nichž plánuje ČR pro budoucí období podporovat integrované územní investice (ITI) a komunitně vedený městský rozvoj (CLLD).

Z pohledu věcného zacílení podpory došlo z úrovně EK ke zdánlivému zúžení možných podporovaných témat, kdy oproti 11 tematickým cílům pro programové období 2014–2020 navrhla evropská legislativa pro

programové období 2021–2027 pět cílů politiky. Při bližším pohledu na vymezení těchto cílů je však spektrum podporovaných témat obdobné:

- (1) Inteligentnější Evropa díky podpoře inovativní a inteligentní ekonomické transformace.
- (2) Zelenější, nízkouhlíková Evropa díky podpoře přechodu na čistou a spravedlivou energii, zelených a modrých investic, oběhového hospodářství, přizpůsobení se změnám klimatu a prevence a řízení rizik.
- (3) Propojenější Evropa díky zvyšování mobility a regionálního propojení informačních a komunikačních technologií.

- (4) Sociálněji Evropa díky provádění evropského pilíře sociálních práv.
- (5) Evropa bližší občanům díky podpoře udržitelného a integrovaného rozvoje městských, venkovských a pobřežních oblastí a místních iniciativ.

Jako stěžejní z pohledu zacílení priorit je potřeba pro budoucí programové období vnímat iniciativu EU Zelená dohoda pro Evropu (European Green Deal), která představuje soubor opatření, jejichž cílem je podpořit přechod na čisté oběhové hospodářství, zabránit ztrátě biologické rozmanitosti a snížit znečištění. EK také k zacílení podpory z evropských fondů vyjádřila své stanovisko ve Zprávě o ČR pro rok 2019.

## Hugo a Sally se baví o derivátech

### 1. Identifikace



Ahoj Sally, byl jsem se zeptat, zda společnost uzavřela nějaké derivátové obchody, jak jsi chtěla. Pan účetní mi řekl, že o žádných neví. Jeho odpovědi jsem zdokumentoval a mám hotovo.



Hugo, ještě zadrž. Myslíš, že na základě jednoho rozhovoru můžeš udělat takto kategorický závěr? Obvykle derivátové obchody sjednává vedení společnosti nebo jimi pověřený specializovaný finanční útvar, většinou se nazývá treasury nebo tak nějak.

Aha, asi bych měl být opatrnější, že?

Přesně tak. O existenci derivátových obchodů se účetní oddělení vůbec nemusí dozvědět. Derivát není na první pohled vidět, protože se za sjednání obchodu obvykle nic neplatí a jeho vypořádání v případě například měnového derivátu vypadá jako běžná výměna měny za sjednaný kurz.

Z toho, co zatím o derivátech vím, je, že to jsou kontrakty uzavírané s bankou. V tom případě bych o nich měl najít zmínku na bankovní confirmaci, která uvádí mimo zůstatků bankovních účtů i další důležité informace.

Míříš správným směrem, Hugo. Ale nezapomínej, že deriváty mohou vzniknout i jinak než uzavřením smlouvy s bankou. Například derivátové obchody mohou být uzavřeny i v rámci skupiny. Proto je důležité po derivátech pátrat a nespokojit se s první odpovědí, že nic takového nemají.

Rozumím, zjišťuji informace z různých zdrojů a ověřuji tvrzení zaměstnanců klienta. Takže uplatňuji profesní skepticismus.

Pro popis opatření a způsobů, jakými budou v ČR dané cíle EU v programovém období 2021–2027 naplňovány, je připravován, obdobně jako v současném programovém období, zastřešující dokument Dohoda o partnerství a jednotlivé operační programy (OP), které budou podporovány z Evropského fondu pro regionální rozvoj (EFRR), Evropského sociálního fondu plus (ESF+), Fondu soudržnosti (FS) a Evropského námořního a rybářského fondu (ENRF). Dodatečně bylo ze strany EK na počátku roku 2020 také navrženo zřízení Fondu pro spravedlivou transformaci (FST). FST je nový nástroj EU na podporu oblastí, u nichž se očekává největší dopad změn v ekonomice na cestě ke klimatické neutralitě, tj. zejména útlumu těžby uhlí (v případě ČR tedy primárně kraje Moravskoslezský, Ústecký a Karlovarský). O způsobu využití a konkrétních podporovaných tématech v podmínkách ČR probíhá diskuze, po které bude potřeba přijmout rozhodnutí na úrovni vlády.

Vymezení operačních programů bylo pro ČR schváleno vládou již v únoru 2019. Od té doby jsou jak Dohoda o partnerství, tak operační programy zpracovávány příslušnými institucemi (Dohoda o partnerství ze strany MMR-NOK a operační programy ze strany příslušných řídicích orgánů – ŘO). V současnosti již existují ucelené návrhy všech těchto dokumentů, které jsou v těchto týdnech předkládány vládě pro informaci.

- **OP Technologie a aplikace pro konkurenceschopnost (OP TAK) – ŘO MPO**  
Posilování výkonnosti podniků v oblasti výzkumu, vývoje a inovací a jejich digitální transformace, rozvoj podnikání a konkurenceschopnosti MSP, posun k nízkouhlíkovému hospodářství, efektivnější nakládání se zdroji v podnicích.
- **OP Jan Amos Komenský (OP JAK) – ŘO MŠMT**  
Výzkum, vývoj a inovace – zásadní návaznost na RIS3 strategii, vzdělávání.
- **OP Zaměstnanost plus (OP Z+) – ŘO MPSV**  
Budoucnost práce – důraz na adaptabilitu pracovní síly, na větší individualizaci služeb, sociální začleňování, sociální inovace, materiální pomoc nejchudším osobám.
- **OP Životní prostředí (OP ŽP) – ŘO MŽP**  
Energetická účinnost, adaptace na změny klimatu, vodohospodářská infrastruktura, cirkulární hospodářství, biodiverzita a znečištění – zejména ovzduší.
- **OP Doprava (OP D) – ŘO MD**  
Budování a modernizace silniční a železniční infrastruktury včetně ITS, zejména v rámci sítě TEN-T, budování veřejné infrastruktury pro alternativní paliva, budování a modernizace infrastruktury městské a příměstské hromadné dopravy.
- **Integrovaný regionální OP (IROP) – ŘO MMR**  
Kyberbezpečnost a eGovernment, krajské silnice, veřejná hromadná doprava, integrovaný záchranný systém, vzdělávání, sociální oblast, zdravotnictví, kulturní dědictví a komunitně vedený místní rozvoj (CLLD).

- **OP Rybářství – ŘO MZE**

Výzkum a řízení v odvětví akvakultury, ochrana a obnova vodní biodiversity a ekosystémů, podpora udržitelné akvakultury, rozvoj trhů pro produkty rybolovu a akvakultury.

- **OP Technická pomoc – ŘO MMR**

Podpora národním institucím zastřešujícím fungování evropských fondů v ČR.

K těmto uceleným návrhům již probíhá i vyjednávání s EK jako poslední instancí, která Dohodu o partnerství a operační programy ve finále schvaluje, bez čehož nemůže být programové období spuštěno. ČR je EK opakovaně chválena za pokročilý stav příprav, je jedním z prvních členských států, který má návrhy operačních programů zpracované.

Příprava Dohody o partnerství, operačních programů i celého programového období je však nyní ve fázi, kdy ji zásadním způsobem brzdí neschválená legislativa EU. Její schválení nelze pravděpodobně očekávat dříve než na podzim tohoto roku. Zejména bez znalosti konečné schválené podoby Víceletého finančního rámce (VFR), vč. celkové dostupné finanční obálky pro ČR a její regiony, nemohou být návrhy Dohody o partnerství ani jednotlivých operačních programů dopracovány do své kompletní podoby. Národní procesy (např. SEA – vyhodnocení vlivu na životní prostředí) a konečné vyjednávání s EK, které budou muset pro schválení legislativy EU proběhnout, ještě zaberou řadu měsíců. Velmi nepříjemným zásahem do přípravy programového období 2021–2027 byla pandemie COVID-19, která s určitostí přinese nečekané zásahy do vyjednávání VFR a celkově další zpoždění přijetí legislativy EU a tím i zahájení nového programového období.



Zařazení českých regionů NUTS 2 do jednotlivých kategorií regionů v programových obdobích 2014–2020 a 2021–2027

Fond	2014–2020	2021–2027
EFRR a ESF+: - méně rozvinuté regiony	Střední Čechy, Jihozápad, Severozápad, Severovýchod, Jihovýchod, Střední Morava Moravskoslezsko	Severozápad, Severovýchod, Střední Morava, Moravskoslezsko
EFRR a ESF+: - přechodové regiony		Střední Čechy, Jihozápad, Jihovýchod
EFRR a ESF+: - více rozvinuté regiony	Praha	Praha
FS	Celá ČR, nerozlišují se kategorie regionů	Celá ČR, nerozlišují se kategorie regionů

Přehled míry spolufinancování v programových obdobích 2014–2020 a 2021–2027 (dle návrhu EK)

Fond	2014–2020		2021–2027 (návrh EK)	
	Míra spolufinancování EU	Míra národního spolufinancování	Míra spolufinancování EU	Míra národního spolufinancování
EFRR a ESF+: - méně rozvinuté regiony	85 %	15 %	70 %	30 %
EFRR a ESF+: - přechodové regiony	60 % (netýká se ČR)	40 % (netýká se ČR)	55 %	45 %
EFRR a ESF+: - více rozvinuté regiony	50 %	50 %	40 %	60 %
FS	85 %	15 %	70 %	30 %

### Alokace pro ČR pro programové období 2021–2027

V květnu 2018 zveřejnila EK návrh rozpočtu EU (VFR) a návrhy nařízení k politice soudržnosti pro programové období 2021–2027. Dle návrhu EK bylo ČR ve stálých cenách přiděleno na politiku soudržnosti pro budoucí programové období o cca 24 % finančních prostředků méně než v současném programovém období. V běžných (reálných) cenách je pro ČR navrženo 20 019 miliard eur.

Rozdělení této sumy mezi jednotlivé operační programy je podmíněno celou řadou pravidel (zejména zmíněná tematická koncentrace), přičemž lze konstatovat, že tato pravidla se oproti současnému programovému období ještě zpřísnila, tedy flexibilita členských států při rozdělení těchto prostředků se ještě snížila. Mezi nejvýznamnější povinná pravidla patří minimální podíl alokace na cíl politiky 1 a 2 ve výši 75 % (45 % na CP 1 a 30 % na CP 2). Dále 25 % alokace ESF+ musí být vynaloženo na sociální začleňování a 2 % na pomoc nejchudším.

Míra spolufinancování ze strany EU představuje jeden z hlavních faktorů ovlivňujících absorpční kapacitu jednotlivých věcných oblastí, a tím pádem strukturu a nastavení OP. V programovém období 2021–2027 dojde v této oblasti ke dvojí změně (viz tabulky), která bude mít negativní dopad na využití fondů EU v ČR. První bude snížení míry spolufinancování ze strany EU o 10 nebo 15 procentních bodů (dále p.b.) jednotlivých fondů či kategorií regionů. Druhou změnou bude přesunutí tří regionů z kategorie

méně rozvinutých regionů do kategorie přechodových regionů. To bude znamenat enormní propad míry spolufinancování ze strany EU (o 30 p. b., tzn. z 85 % na 55 %) u těchto regionů.

Na základě popsaných návrhů zpracoval a v listopadu 2019 MMR-NOK zveřejnil model (prvotní návrh) rozdělení alokace pro ČR mezi operační programy. Jedná se pouze o orientační neoficiální pracovní podklad pro přípravu Dohody o partnerství a operačních programů, který nebyl předložen vládě k projednání a schválení. Návrh rozdělení alokace mezi operační programy bude vytvořen až na základě schválené podoby VFR a nařízení k politice soudržnosti, které pravděpodobně doznají na základě závažných dopadů pandemie způsobené onemocněním COVID-19 výrazných změn. Určitý vliv bude mít rovněž finální podoba nařízení k FST.

**Viktor Jaroš**

*Viktor Jaroš se profesně věnuje fondům EU již od roku 2006, kdy postupně zastával funkce vedoucího Oddělení metodiky a poté vedoucího Odboru řízení programu Regionálního operačního programu Jihovýchod. v letech 2018 a 2019 se věnoval energetice a Smart city v Národním centru energetických úspor a Svazu měst a obcí ČR. V roce 2020 nastoupil do Oddělení metodického řízení Ministerstva pro místní rozvoj ČR. Jeho hlavním úkolem je zajištění metodické podpory pro implementaci fondů EU.*

# Rámcový program Horizont 2020, současnost a budoucnost programu a co je podstatné pro auditory<sup>1</sup>



Lenka  
Chvojková

**Horizont 2020 – rámcový program pro výzkum a inovace**, jak zní celý název programu (dále H2020), je největším a nejvýznamnějším programem financujícím na evropské úrovni výzkum a inovace. Na program byly vyčleněny finanční prostředky ve výši 77 028 miliard eur a tak nabízí účastnícím se organizacím (univerzitám,

výzkumným ústavům, soukromým firmám, velkým průmyslovým podnikům a dalším) značné možnosti spolupráce a začlenění se do Evropského výzkumného prostoru.

Program probíhá v letech 2014–2020, takže v tomto období jsou zveřejňovány výzvy na předkládání návrhů projektů. Samotná realizace projektů však přesahuje tento časový rámec. Mezi okamžikem uzávěrky výzvy a podepsáním Grantové dohody může uplynout osm měsíců; následná realizace projektů, především projektů schválených v posledních výzvách a s delší dobou řešení, tak bude probíhat i po roce 2020.

Od roku 2021 budou zveřejňovány nové výzvy pro nové programové období 2021–2027 v rámci připravovaného rámcového programu s názvem Horizont Evropa (HEU). Rozpočet programu zatím nebyl schválen, nicméně cílí na úctyhodnou částku 100 miliard eur.

H2020 a HEU navazují na rámcové programy v oblasti výzkumu, které vyhláší EU už od roku 1980, jedná se v pořadí již o osmý a devátý rámcový program.

## Rámcové programy jako součást unijních programů

Specifikem těchto programů je skutečnost, že jsou součástí skupiny tzv. *unijních programů* (někdy také označovány jako *přímo řízené programy*, dříve *programy komunitární*). Jedná se o programy, které jsou financovány přímo z rozpočtu EU a spravovány

Evropskou komisí nebo specializovanými výkonnými agenturami (dále jen EK). V porovnání se strukturálními fondy tedy nedochází k zapojení národních ministerstev jakožto prostředníků. Dalším jejich charakteristickým rysem je vysoká konkurenceschopnost úspěšných projektů.

Očekává se, že pro Českou republiku bude zapojení do unijních programů stále důležitější. Podíl unijních programů na rozpočtu EU v příštích letech pravděpodobně naroste. Zároveň bude postupně slábnout tok financování ze strukturálních fondů, neboť ČR bohatne a na podporu pro chudší regiony bude postupně ztrácet nárok.

## Česká republika a účast v rámcových programech

Pokud se podíváme na účast ČR v rámcových programech pro výzkum, zjistíme, že se jich účastní již od počátku pátého rámcového programu a H2020 je tedy čtvrtým v pořadí, kterého se česká pracoviště účastní. V dosavadním průběhu programu H2020 do března 2020 se celkově 8282 výzkumných týmů (žadatelů) z ČR podílelo na přípravě 6623 návrhů projektů. Schváleno bylo 1041 projektů, ve kterých české výzkumné instituce figurují jako přímí příjemci finančních prostředků. Jedná se o 1390 týmů z 393 institucí s nárokovaným finančním příspěvkem ve výši 377,5 milionů eur, tj. 10,2 miliard korun (EK, březen 2020). Nejvíce zúčastněných týmů z ČR pochází z vysokoškolského sektoru (33 %), privátní sektor je zastoupen v 27 % a ústavy Akademie věd České republiky (AV ČR) v 13 %. Z hlediska regionů vede Praha (55 %), následuje Jihomoravský kraj (22 %).

ČR vykazuje v porovnání s ostatními státy EU v programu H2020 obdobně jako v předchozích rámcových programech zatím relativně nízkou účast. I při této nízké účasti v H2020 je třeba si uvědomit, že výše kontrahované částky českými týmy není zanedbatelná. Pozitivním aspektem je také úspěšnost českých týmů a rostoucí objem finančních prostředků.

<sup>1</sup> Použitá literatura a zdroje:

Kolektiv autorů. *Horizont 2020: stručně o programu*. Aktualiz. vyd. Praha: Technologické centrum AV ČR, [2014]. ISBN 978-80-86794-44-0.

LOJKOVÁ, M. a kol. *Pravidla financování projektů H2020*. Praha: Technologické centrum AV ČR, [2017]. ISBN: 978-80-86794-51-8.

Konference „Přímo řízené programy“ 4. října 2019, brožura [https://ec.europa.eu/czech-republic/sites/czech-republic/files/brozura\\_superfinal.pdf](https://ec.europa.eu/czech-republic/sites/czech-republic/files/brozura_superfinal.pdf)

FRANK, D. Účast ČR v H2020 a v programu EURATOM v období leden 2014–květen 2019. *ECHO*, 2019, příloha 3–4. ISSN 1214-7982.

Od H2020 k Horizontu Evropa. *ECHO* 1–2/2020, ISSN 1214-7982.

European Commission: *Communication to Horizon 2020 beneficiaries – How to avoid errors when claiming costs in H2020 grants*, Ref. Ares(2019)6340585–14/10/2019.

Zdroj dat: European Commission – e-CORDA H2020 proposals and applicants – 2020/03.

## Kontroly v projektech H2020

V projektech H2020 se můžeme setkat se dvěma základními typy finančních kontrol, tzv. auditů prvního a druhého stupně. Příjemce může být auditován také Evropským účetním dvorem nebo vyšetřován Evropským úřadem pro boj proti podvodům. Kontrolu správného čerpání finančních prostředků provádí také projektoví úředníci EK v průběhu trvání projektu, a to prostřednictvím finančních výkazů, které příjemci vyplňují během průběžného reportování a které reflektují jejich vynaložené náklady v daném vykazovaném období. Finanční reportování je založeno na důvěře vůči příjemci, tzn. za předpokladu, že jsou vykázané náklady v souladu s naplánovaným rozpočtem, EK finanční výkazy akceptuje, aniž by od příjemce vyžadovala podrobnou projektovou či účetní dokumentaci. Ta je kontrolována až v případě auditů prvního a druhého stupně.

## Audit prvního stupně – Osvědčení o finančních výkazech

Bezprostředně po skončení projektu musí příjemce v určitých případech EK předkládat současně s finančním výkazem i Osvědčení o finančních výkazech od nezávislého auditora (dále Osvědčení, v angličtině Certificate of Financial Statement). Auditora vydávajícího Osvědčení si příjemce vybírá sám. Může se jednat o jakéhokoliv auditora (včetně obvyklého externího auditora organizace) za předpokladu, že splňuje podmínku nezávislosti na příjemci a má kvalifikaci k provádění statutárních auditů dle národní legislativy. Příjemce uzavírá s auditorem smlouvu o vydání Osvědčení, jejíž obsah je součástí přílohy 5 grantové dohody (část *Terms of reference*).

Cílem tohoto Osvědčení je poskytnout EK informace nutné k posouzení, zda náklady (a další údaje) vykazované v projektu ve finančním výkazu jsou v souladu s pravidly H2020. Osvědčení je vydáváno v souladu s mezinárodním standardem pro související služby ISRS 4400 *Dohodnuté postupy v souvislosti*



*Toho si nevímejte, získali jsme dotaci na novou výrobní halu, ale podmínkou bylo, že tím dojde k vyšší kultuře pracovního prostředí.*

Kresba: Ivan Svoboda

s *finančními informacemi*. Auditor při této kontrole nevydává vlastní nezávislý výrok o tom, zda je nebo není náklad uznatelný, ale pouze provádí předem stanovené kontrolní procedury definované EK v grantové dohodě a identifikuje odchylky od požadovaného stavu (tj. informuje o svých nálezech ve zprávě). Na základě těchto informací následně EK sama určí, zda mohou být náklady považovány za uznatelné a budou-li uhrazeny či nikoliv.

Zpráva auditora má předepsanou podobu dle šablony uvedené v příloze 5 grantové dohody s EK (část *Independent report of factual findings*). Auditor kontroluje na vzorku (minimálně 10 položek, pokud jsou k dispozici), zda informace uvedené ve finančním výkazu odpovídají záznamům v účetnictví podle obvyklé účetní praxe příjemce a pravidlům pro financování projektů H2020. Kontrolují se například:

- osobní náklady: produktivní hodiny, výpočet hodinové sazby, způsob zaznamenávání odpracované doby a pracovní smlouvy;
- subdodávky: obsahový soulad s popisem uvedeným v Příloze 1 grantové dohody, výběr subdodavatele, poměr mezi cenou a kvalitou;
- ostatní přímé náklady:
  - cestovní náhrady (běžná praxe organizace, existence přímé souvislosti mezi cestou a projektem),
  - odpisy dlouhodobého majetku (běžná praxe organizace, míra využití v projektu),
  - ostatní zboží a služby jako např. spotřební materiál, náklady na Osvědčení, náklady na zabezpečení projektových meetingů, náklady na ochranu duševního vlastnictví, náklady na šíření výsledků výzkumu (běžná praxe organizace, výběr dodavatele);
- směnný kurz pro přepočítání na eura.

Jak již bylo zmíněno, Osvědčení se povinně předkládá EK pouze v určitých případech. Těmito případy jsou projekty, u kterých je požadovaný finanční příspěvek EU daného příjemce na projekt vyšší než 325 tisíc eur (do částky se započítávají pouze přímé náklady, režijní náklady hrazené formou pevné sazby se nezapočítávají). Auditor kontroluje u těchto projektů celkové způsobilé náklady projektu, které příjemce vykázal ve finančních výkazech za celou dobu trvání projektu.

Osvědčení předkládá příjemce EK pouze jednou, a to jako součást závěrečné zprávy (nejpozději do 60 dní od skončení projektu). Náklady související s realizací kontroly jsou uznatelným nákladem projektu a mohou být EK uhrazeny v plné výši (nákladová kategorie *ostatní zboží a služby*). Avšak v případě, že požadovaný příspěvek EU za celou dobu trvání projektu nedosáhne uvedené hranice, žádné Osvědčení se EK nepředkládá. Nic však nebrání tomu, aby si příjemci dobrovolně na vlastní náklady sjednali kontrolu vybraným nezávislým auditorem (pro vlastní pocit jistoty, že v projektu správně aplikují pravidla H2020). Po dohodě s auditorem je možné také realizovat částečný audit po skončení každé vykazovací periody.

Vzhledem ke komplexnosti a specifičnosti pravidel H2020 lze doporučit, aby si příjemce vybral zkušeného a důvěryhodného auditora. Technologické centrum AV ČR umožňuje subjektům, které již mají zkušenost s finančními pravidly rámcových programů a realizací auditů těchto projektů, příp. se nově plánují do auditů v rámci H2020 zapojit, aby zveřejnily své profily na jeho webových stránkách<sup>2</sup>.

Osvědčení bude využíváno i v programu HEU. EK na základě zpětné vazby příjemců pravděpodobně navrhne drobná vylepšení, která se budou týkat obsahu a míry detailu. Šablona Osvědčení navíc bude nově stejná pro všechny unijní programy.

### Audit druhého stupně – finanční audity jménem EK

Kdykoliv během realizace projektu a až do dvou let po výplatě zůstatku grantu může být proveden audit samotnou EK, popř. spolupracující externí auditorskou firmou vybranou EK (v H2020 KPMG, PwC a BDO). Tyto kontroly jsou namátkové a účastník je o nich informován pouze s několikátýdenním předstihem prostřednictvím dopisu od EK. Obvykle se při těchto kontrolách audituje více projektů příslušné organizace a pozornost je soustředěna nejen na dodržování finančních pravidel H2020, ale také na účetní, systémové a manažerské aspekty týkající se obvyklé praxe v organizaci a řádné realizace projektů.

Kontroly EK v programu HEU budou do značné míry vycházet z praxe, která byla nastavena v H2020. Nově se předpokládá, že bude kladen větší důraz na vzájemné spoléhání se na výsledky různých auditů (i napříč jednotlivými programy EU) a s ohledem na zjednodušení administrace bude představen a testován audit systému a procesu (jehož cílem by bylo nahradit audit finančních výkazů u největších příjemců HEU).

### Nejčastější chyby v H2020 vedoucí k auditním nálezům

Na základě výsledků auditů realizovaných do října 2019 vydala EK dokument shrnující základní chyby, kterých se příjemci dopouští v jednotlivých nákladových kategoriích.

Vyplývá z něj, že největšího počtu chyb (70,5 %), které vedly k auditním nálezům, se příjemci dopustili v oblasti osobních nákladů. Nejčastějšími chybami v této oblasti byl zejména nesprávný výpočet celkových produktivních hodin, nesprávný výpočet hodinové sazby vycházející z jiných než skutečných osobních nákladů (tj. nákladů nerespektujících interní mzdové předpisy, nepodložených mzdovým výměrem a výplatní páskou nebo nákladů pouze odhadovaných a nezanesených v účetnictví) a nesprávné stanovení hodin odpracovaných na projektu (tj. nedostatečná nebo chybějící dokumentace odpracované doby, vykazování

více hodin než je produktivních hodin v daném roce či vykazování hodin v době dovolených a nemoci).

Přes veškeré úsilí zjednodušit pravidla financování H2020 výsledky auditů jasně ukazují, že oblast osobních nákladů zůstává v tomto směru stálou výzvou. V rámci přípravy HEU se proto EK snaží o další zjednodušení v této oblasti, jednotný přístup v rámci všech unijních programů i zohlednění různé praxe odměňování ve státech připojených k EU od roku 2004 (EU13) a členů EU před rozšířením v roce 2004 (EU15). Za nejdůležitější novinky pro HEU lze považovat zavedení denní sazby, sledování odpracovaných dní na projektu (ne hodin) a využití fixního čísla 215 jako jediné možnosti pro výpočet ročních produktivních dní. Zároveň bude výše způsobilých osobních nákladů omezena do výše osobních nákladů placených za účast v národních projektech.

I přes snahu EK o zjednodušení pravidel v oblasti způsobilých osobních nákladů v H2020 a HEU se pro českého příjemce mohou zdát komplikovaná, nejasná a administrativně náročná. Především státy EU13, které jsou v grantových schématech často zvyklé využívat motivačních systémů založených na výplatách nejvýznamnějších bonusů v závislosti na výkonnosti daného výzkumníka a řídicích se rozdílnými pravidly jednotlivých poskytovatelů, mají často problém aplikovat pravidla H2020 v souladu se svými národními specifiky. Konzultace se zkušeným auditorem se znalostmi pravidel rámcových programů tak může být pro příjemce velice přínosná.

### Zdroje informací – Technologické centrum

Detailní informace o finančním řízení projektů H2020 od podávání návrhů projektů přes jejich realizaci, vykazování nákladů až po následné kontroly najdete na stránkách Technologického centra AV ČR<sup>3</sup>. V Technologickém centru sídlí Národní informační centrum pro Evropský výzkum, kde speciálně školení národní kontaktní pracovníci poskytují informace a konzultace týkající se rámcových programů, organizují specializované semináře a školení (mimo jiné i na problematiku finančních aspektů a kontrol v projektech H2020) a vydávají odborné publikace.

**Lenka Chvojková**

*Ing. Lenka Chvojková Ph.D. je národním kontaktem pro finanční otázky programu H2020. Více než 10 let působí v Technologickém centru Akademie věd České republiky, kde je zodpovědná za koordinaci činností v oblasti finančních, právních a administrativních aspektů programu. Je manažerkou projektu zaměřeného na spolupráci evropských národních kontaktů a expertem pracovní skupiny EK pro Modelovou grantovou dohodu.*

<sup>2</sup> <https://h2020.cz/cs/financni-aspekty/odkazy>

<sup>3</sup> <https://www.h2020.cz/cs/financni-aspekty/informace>



# „Audit“ dotací – typy zakázek a přístup auditora



Martina Křížová  
Chrámecká

Už jste někdy byli osloveni svým auditním klientem nebo i účetní jednotkou, kterou neznáte, abyste provedli „audit“ dotace? Většina z vás asi odpoví kladně, protože různých dotací, u kterých je vyžadováno ověření auditorem, je celá řada a vyskytují se skoro ve všech sektorech podnikatelské i neziskové sféry.

Slovo audit jsem záměrně uvedla do uvozovek, protože ne každá zakázka týkající se ověření dotací je auditní zakázkou poskytující pozitivní ujištění, že ověřované skutečnosti neobsahují materiální nesprávnost. Hlavním účelem ověření dotace je předložit poskytovateli dotace nezávislou zprávu o dodržení podmínek, za kterých byla dotace poskytnuta. Rozsah ověřování závisí zcela na požadavcích poskytovatele dotace.

Většina příjemců dotace, hlavně těch čerpajících dotaci poprvé, ví jen to, že podle pravidel daného dotačního programu mají povinnost mít předložené vyúčtování, popřípadě plnění dalších podmínek dotace ověřené nezávislým auditorem. Domnívají se tak, že potřebují audit. Jakou zakázku mají ale ve skutečnosti na mysli a co by od auditora měli skutečně poptávat, závisí na detailních instrukcích každého jednotlivého dotačního programu. Příjemce dotace ale nemusí přesně rozumět technické auditní terminologii použité v pravidlech dotačního titulu. Proto je pro auditora nezbytné se před poskytnutím nabídky na „audit“ dotace detailně seznámit s požadavky daného dotačního programu a vyjasnit si s příjemcem dotace požadovaný rozsah ověření, který determinuje časovou náročnost zakázky a tím i její cenu.

## Právní rámec a profesní předpisy pro práci auditora

Nejprve je třeba připomenout, jakými právními a profesními předpisy je auditor při provádění ověřování vázán. Auditor se vždy musí řídit zákonem č. 93/2009 Sb., o auditorech, ve znění pozdějších předpisů, a souvisejícími mezinárodními standardy (Mezinárodní standardy pro audit ISA, Mezinárodní standardy pro ověřovací zakázky ISAE, Mezinárodní standardy pro související služby ISRS) a Etickým kodexem. Konečným výstupem každé ověřovací zakázky auditora by měla být jeho zpráva ve formátu, který je definován relevantním standardem. Některé dotační programy (jedná se především o dotační tituly z evropských fondů) přímo specifikují, podle jakého mezinárodního standardu by ověřovací zakázka měla být auditorem provedena, a často obsahují i vzor zprávy nezávislého auditora. Existují ale i takové programy, i když je jich v dnešní době už menšina, které pouze vyžadují ověření auditorem a ve vzorových materiálech obsahují

jen vzor vyúčtování, kde je kromě podpisu statutárního orgánu žadatele o dotaci podepsán i auditor pod jednoduchým prohlášením – „správnost ověřena...“. Bohužel takto definovaný formát je pro auditora nepřijatelný, a pokud ho auditor akceptuje, postupuje v rozporu s uvedenými právními předpisy. Auditor se musí v takovém případě s klientem, popř. i poskytovatelem dotace, dohodnout, jaký formát zprávy auditora je pro potřeby poskytovatele dotace nejvhodnější. V minulosti (například v případě ověření k prokázání statutu výrobce s hlavním předmětem činnosti zemědělská výroba) hrála Komora auditorů ČR v této komunikaci aktivní roli a vytvořila metodickou pomůcku, která poskytla auditorům podporu ve formulaci zprávy auditora a zároveň, vzhledem k odsouhlasení této pomůcky přímo s poskytovatelem dotace, i jistotu žadatelům, že bude tento způsob ověření poskytovatelem dotace akceptován.

## Možnosti auditora při ověřování dotací

Pojďme se tedy podívat na jednotlivé možnosti, jak při ověřování dotace auditorem postupovat.

Nejčastěji jsou využívány dva standardy: ISAE 3000 – *Ověřovací zakázky, které nejsou auditem ani prověrkou historických finančních informací* (v revidovaném znění – dále jen ISAE 3000) nebo ISRS 4400 – *Dohodnuté postupy v souvislosti s finančními informacemi* (dále jen ISRS 4400). Je třeba upozornit na to, že mezi zakázkami prováděnými podle těchto dvou standardů je propastný rozdíl a je třeba je správně rozlišovat. Ještě jednou zdůrazňuji, že volba standardu není na auditorovi nebo na klientovi (příjemci dotace), ale závisí na potřebách a požadavcích poskytovatele dotace.

Zakázka dle ISRS 4400 je zakázkou o provedení dohodnutých postupů v souvislosti s finančními informacemi. Při provádění této zakázky auditor neaplikuje a ani nesmí aplikovat svůj profesní úsudek, nečiní žádný závěr a neposkytuje žádné ujištění. Na druhou stranu ale významnou výhodou pro uživatele zprávy auditora může být to, že zpráva dle ISRS 4400 obsahuje výčet a kompletní popis postupů, které auditor provedl. Jak takovou zakázku provést? Klíčová je role poskytovatele dotace, který musí v dokumentaci dotačního programu přímo specifikovat, jaké procedury má auditor provést a na jak velkém vzorku (například otestovat 20 % dokladů vážících se k vykázaným oprávněným nákladům, minimálně však 25 položek, a odsouhlasit, zda splňují definovaná kritéria). Úlohou auditora je nastudovat si definovaná kritéria (tj. požadavky na uznatelnost), poté provést poskytovatelem dotace předepsané procedury a ve své zprávě popsat svá zjištění. Ve své zprávě ale auditor nečiní

žádný závěr ohledně toho, zda případné identifikované nesprávnosti (zjištění) mají nebo nemají významný vliv na správnost uvedených informací. Interpretovat zjištění auditora ve vazbě na kvalitu/správnost předložených informací musí poskytovatel dotace sám.

Zakázka dle ISAE 3000 je pravým opakem. Auditor poskytuje většinou pozitivní ujištění o tom, že uvedené informace jsou ve všech významných ohledech správné (tj. například uvedené náklady splňují kritéria uznatelnosti pro dotační titul). Dle ISAE 3000 je možné poskytnout i negativní ujištění, které se však u ověření dotačních titulů prakticky nevyskytuje. V případě této zakázky již auditor musí aplikovat svůj profesní úsudek a zvolit jednak vhodné postupy pro ověření jednotlivých skutečností, ale také sám vyhodnotit dopady svých zjištění a učinit závěr o správnosti či nesprávnosti uvedených údajů. Zakázka dle ISAE 3000 se tak velmi blíží auditní zakázce dle ISA, kde mezi stěžejní kroky patří stanovení významnosti a identifikace a vyhodnocení rizik. Postup ověření auditorem pak reaguje na vyhodnocená rizika a materialitu.

Poslední zvažovanou formou ověření je ověření dle ISA 805 – *Zvláštní aspekty – auditu jednotlivých účetních výkazů a specifických prvků, účtů nebo položek účetního výkazu*. Zásadním rozdílem oproti ISAE 3000 je, že je ověřována část účetní závěrky či položka účetního výkazu a ne jiné finanční či nefinanční informace. V některých dotačních titulech, např. dotace MŠMT poskytovaná soukromým školám (viz článek v rubrice Na pomoc auditorům v tomto čísle časopisu Auditor), je vyžadováno předložení části účetní závěrky (například výkazu zisku a ztráty) sestavené dle platného účetního rámce. Pro ověření tohoto výkazu se používá standard ISA 805.

Proč ale není standard ISA 805 vhodný při ověření přehledu uznatelných nákladů pro dotační titul? Vždyť by se přece dalo říci, že každý náklad, který je vykázán jako uznatelný pro dotaci, je zároveň evidován v účetnictví žadatele, takže je také součástí účetní závěrky. To je sice naprostá pravda, ale tyto náklady:

- se nevyskytují v účetní závěrce samostatně a
- pravidla jejich uznatelnosti (rámec ověření) nepředstavují účetní rámec (skutečnost, že jsou náklady zachyceny v účetnictví v souladu s platným účetním rámcem, je jen jednou, nikoli postačující, podmínkou).

Z toho důvodu výkaz uznatelných nákladů není přímým prvkem účetních výkazů, a tak nemůže být ISA 805 relevantním standardem. Pro ověření těchto ostatních finančních informací a jiných skutečností se aplikuje ISAE 3000.

Pro úplnost je vhodné dodat, že v minulosti se pro ověřování dotací používal i standard ISA 800 – *Zpráva auditora o auditu pro zvláštní účely*. Tento standard byl od 15. prosince 2009 nahrazen ISA 800 – *Zvláštní aspekty – auditu účetních závěrek sestavených v souladu*

*s rámcem pro zvláštní účely*, který je však již pro tento účel nevhodný, protože v souvislosti s ověřením dotačního titulu není ve většině případů vyžadováno ověření celé účetní závěrky, ale jen její části nebo jiných finančních informací.

## Spis

K zakázkám týkajícím se ověřování dotací je třeba vést spis auditora, stejně jako k auditním zakázkám. I pro tyto zakázky se auditor musí řídit pravidly pro řízení kvality dle Mezinárodního standardu pro řízení kvality ISQC 1 – *Řízení kvality u společností provádějících auditu a prověrky účetních závěrek, ostatní ověřovací zakázky a související služby*. V případě zakázky dle ISRS 4400 bude pro auditora dokumentace snazší, protože auditor při ní neuplatňuje profesní úsudek a nevyjadřuje žádný závěr, a zakázka je tedy méně rizikovou. Nicméně základní části auditního spisu jsou stejné pro všechny typy uvedených zakázek. Očekávané části spisu:

1. Plánování včetně vyhodnocení nezávislosti a rizikovitosti zakázky (poskytovatel dotace, ověřovaný subjekt včetně integrity vedení a vhodnosti/dostatečnosti vnitřních procesů, rozsah předmětu ověření, vyžadované specifické znalosti, vhodnost ověřovaných podmínek/skutečností, nezávislost, smlouva o ověření, rozpočet).
2. Stanovení významnosti a identifikace a vyhodnocení rizik (pouze pro zakázky dle ISAE 3000 a ISA 805).
3. Plán prováděných postupů (u ISRS 4400 je definován poskytovatelem dotace a auditor o něm nerozhoduje).
4. Dokumentace provedení postupů a identifikace nesprávností.
5. Vyhodnocení identifikovaných nesprávností a učinění závěru (pouze pro zakázky dle ISAE 3000 a ISA 805).
6. Vyhotovení zprávy a komunikace s vedením klienta, včetně prohlášení vedení;
7. Archivace.



*Obávám se, pane inženýre, že jste si špatně vysvětlil pojem „investiční pobídka“.*

*Kresba: Ivan Svoboda*

**Závěrem**

Častou otázkou v praxi bývá, zda můžeme jako auditoři provést ověření pro účely dotace i v případě, že pro účetní jednotku neprovádíme audit účetní závěrky. Odpověď je, že ano, nic nám v tom nebrání. Je však vhodné si uvědomit, že v případě, že účetní závěrku dané účetní jednotky neauditujeme, bude pro nás realizace zakázky (zejména dle ISAE 3000) časově významně náročnější a zakázka bude z pohledu auditora rizikovější.

Dále je třeba zdůraznit, že bez podrobné znalosti pravidel dotačního titulu není možné zakázku vůbec provést. Podrobnější informace a příklady možných zpráv poskytuje metodická příručka, kterou vydala KA ČR ve spolupráci s EY (aktuální verze je z roku 2017) a která je k dispozici

na webových stránkách KA ČR v sekci Předpisy a metodika v části Metodické příručky (<https://www.kacr.cz/file/4423/prirucka-aktualizace-final.pdf>).

**Martina Křížová Chrámecká**

*Ing. Martina Křížová Chrámecká, FCCA, je statutární auditorkou a pracuje v oddělení metodiky Komory auditorů ČR. Působila 10 let ve společnosti PwC, kde se specializovala zejména na IFRS poradenství pro region střední a východní Evropy, poskytování školení a vedení auditních týmů v roli skupinového auditora. V současné době se také aktivně věnuje lektorské případně poradenské činnosti v oblasti IFRS, konsolidací a českého účetnictví, kde mimo jiné spolupracuje se společností KPMG. Pro Komoru auditorů ČR vede kurzy zaměřené na auditní metodologii.*

## Hugo a Sally se baví o derivátech

### 2. Ocenění



Hugo, tak co jsi vyčetl z bankovní confirmace?

Byla to trefa do černého. V bankovní confirmaci je uvedený dokonce celý výčet uzavřených měnových derivátových obchodů, a navíc obsahuje i přílohu s jejich oceněním reálnou hodnotou. Pan účetní hned toto ocenění po mém upozornění proučtoval.



A ověřil sis, že je ocenění bankou stanoveno správně?

Ale vždyť na to mají v bance celé specializované oddělení. To mám rozporovat jejich výpočet?

I v bance pracují jen lidé, kteří se mohou splést, a ocenění může být třeba k datu vystavení confirmace a ne k rozvahovému dni.

Rozumím. Jaké mám tedy možnosti posoudit, že je ocenění stanoveno správně?

V podstatě začneš jako obvykle hodnocením rizika materiální nesprávnosti této položky a od toho se bude odvíjet tvůj následný postup.

Jestli tomu dobře rozumím, pokud se například bude jednat o jednoduchý měnový derivát, jsem schopen si očekávanou hodnotu ocenění stanovit sám, ale u složitých derivátů s případným materiálním dopadem přecenění na účetní závěrku raději využiju práce experta, protože s oceňováním derivátů nemám dostatek zkušeností.

Přesně tak. Pro úplnost bych dodala, že banka je v podstatě v pozici experta vedení. Takže je nutné zdokumentovat posouzení renomé banky a ověření správnosti vstupních parametrů, jako jsou nominální hodnota obchodu nebo datum ocenění a vypořádání.

## Vybrané aspekty ověřování dotací

Nezávislé ověření projektu v průběhu či na konci jeho realizace jistě patří mezi nejčastější typ zakázky, se kterým se může v oblasti dotací auditor setkat. Nejedná se o zcela triviální disciplínu, jak by se možná mohlo leckomu zdát. Co je tak obtížné na posouzení věci, pokud mám určité výdaje nárokované v projektu a jednoznačná kritéria daná podmínkami dotace? Navíc pokud nám pravidla pro výkon takového ověření poskytovatel jistě dobře popsal. Pojďme se společně podívat na některá vybraná témata, u kterých by měl auditor vždy zpozornět.

Předně to je volba auditního standardu, dle kterého ověření realizuje, následně účel ověření a výběr vzorku a pak pár poznámek ke dvěma oblastem ověření, které považujeme za nejrizikovější z pohledu příjemce – osobní výdaje a výběrová řízení. Tato témata a řada dalších jsou pak popsána v Příručce pro ověřování dotací vydané komorou auditorů a dostupné na jejich webových stránkách (dále jen Příručka).

### Auditní standard

Stanovení standardu, dle kterého realizujeme ověření, je zcela zásadní a věnuje se tomu i jiný článek tohoto čísla časopisu. Zde však uvedme, že ustálenou praxí v oblasti ověření dotace je používání standardu ISAE 3000 nebo ISRS 4400. V prvním případě není třeba popisovat provedené procedury, ale auditor formuluje závěr odborníka, v druhém případě auditor postupuje dle procedur nadefinovaných poskytovatelem dotace, u kterých pouze konstatuje soulad či odchylky.

V tomto smyslu vyžaduje ISRS 4400 výrazně vyšší angažmá ze strany poskytovatele, ale současně je pro poskytovatele výsledek ověření uchopitelnější v tom, že ví (nebo alespoň tuší), co auditor při ověření provedl. Na druhou stranu, z hlediska auditních standardů by samozřejmě měl poskytovat větší jistotu standard ISAE 3000, neboť zde auditor formuluje závěr odborníka, a měl by tak být dobře srozuměn s předmětem zakázky, postupem realizace zakázky a možnými nástrahami. Poskytovatel dotace však nemá právo nahlížet do spisu auditora, aby ověřil, zda některý typ výdaje byl předmětem ověření nebo vyžadovat od auditora ex post závěry k nějaké dílčí věci.

Na tomto místě lze jen vyzdvihnout práci Evropské komise (dále také komise), jako poskytovatele dotace, který pochopil možnosti i limity práce auditorů a vypracoval velmi kvalitní vzor zprávy dle ISRS 4400, který jej využíván v rámci programu Horizont 2020 (dále také H2020), ale i dalších komunitárních programů EU, které tuto zprávu postupně přebírají nebo se jí alespoň inspirojí.<sup>1</sup> Na tuto zprávu dále také často odkazujeme při uvádění příkladů.

Současně s tímto vzorem zprávy komise také připravila vzor smlouvy uzavírané mezi příjemcem dotace a auditorem. Je dobré upozornit, že oba vzory jsou závazné a, pokud nechce mít příjemce problémy s akceptací zprávy ze strany komise, měl by postupovat striktně dle těchto vzorů, tj. absolutně dodržet textaci těchto vzorů. Doplnění jsou samozřejmě možná na příslušných místech smlouvy, ale tato nesmí odpovírat ustanovením vzoru smlouvy či zprávy.

### Účel ověření a výběr vzorku

Hlavním účelem ověření ze strany auditora je pochopitelně zhodnocení skutečnosti, zda byly dodrženy podmínky, za kterých byla dotace poskytnuta. Musíme mít jako auditoři stále na paměti poskytovatele dotace, jako hlavního uživatele naší zprávy. V obecných pravidlech pro způsobilost výdajů, která jsou vždy stanovená poskytovatelem dotace daného dotačního programu, lze najít atributy společné pro většinu programů:

- **Soulad s legislativou** – výdaj byl vynaložen v souladu s národní i evropskou legislativou a pravidly dotačního programu.
- **Časová způsobilost** – výdaj vznikl a byl uhrazen v období, které stanovil poskytovatel dotace jakožto období způsobilosti výdajů.
- **Vazba na předmět dotace** – výdaj musí souviset s předmětem dotace a vést k naplnění účelu dotace.
- **Prokazování a úhrada výdaje** – výdaj prokazatelně vzniknul, je doložen účetními doklady, zaznamenaný v účetnictví a byl řádně uhrazen.
- **Hospodárnost, účelnost a efektivita** – výdaj byl vynaložen v souladu s principy hospodárnosti, účelnosti a efektivnosti (pravidlo 3E).

Především oblast hospodárnosti, účelnosti a efektivnosti je často diskutovaným tématem nejen mezi auditory, ale především mezi poskytovateli a příjemci dotací. Těto věci se také dotkneme v případě projektových nákupů.

Tato pravidla jsou následně aplikována na výdaje, které příjemce dotace předkládá poskytovateli dotace při podávání žádosti o platbu. Praxe ve vykazování způsobilých výdajů je v jednotlivých dotačních programech značně rozdílná. Někdy příjemce zašle poskytovateli pouze celkové částky uskutečněných výdajů dle projektových aktivit nebo jejich typů (osobní náklady, cestovné, služby apod.), jindy musí příjemce spolu s celkovými částkami vynaložených výdajů uvádět i další náležitosti výdajů ve formě soupisky výdajů nebo dokladů (detailní popis výdaje, částka uvedená na dokladu, částka zahrnutá do způsobilých výdajů, datum úhrady výdaje, druh účetního dokladu,

<sup>1</sup> Standardně se jedná o přílohu 5 grantové dohody, viz Horizont 2020 Online Manual.



číslo smlouvy/objednávky, ke které se výdaj vztahuje, apod.).

Uvedené celkové částky je pak třeba odsouhlasit na jednotlivé transakce, ze kterých auditor následně vybírá vzorek, na kterém způsobilost ověřuje (pokud ovšem neověřuje i 100 % výdajů). V případě ISAE 3000 je výběr vzorku založen na principech uvedených v auditorském standardu ISA 530 *Výběr vzorků*, a proto by auditor měl vzít v potaz především účel ověření a fakt, že (obvykle) formuluje pozitivní závěr odborníka. Vzorek transakcí by tak neměl být omezen pouze na nejvýznamnější kategorie výdajů z hlediska finančního objemu, ale auditor by se měl rámcově věnovat všem kategoriím výdajů. Podrobněji věc popisuje Příručka.

Výběr vzorku transakcí u ISRS 4400 je často založen na požadavku pokrytí určitého počtu položek předem definovaných poskytovatelem dotace. Minimální počet například pro program H2020 je deset v každé kategorii (u osobních výdajů deset osob za sledované období) nebo se odvíjí od procenta dotčených výdajů (podle toho, která hodnota je vyšší). Další požadavky na výběr vzorku však ani tento vzor nedefinuje a je opět na auditorovi, jaké transakce zvolí. Pak by měl postupovat obdobně jako při výběru dle ISAE 3000.

V kontextu externího ověření projektu jsme vybrali dvě klíčové oblasti, které z našeho pohledu působí příjemcům dotačních prostředků největší problémy a na které bychom tedy jako auditoři měli také brát zvláštní zřetel.

## Osobní výdaje

Osobní výdaje jsou standardním typem výdajů nárokových v řadě projektů (nejde-li pouze o investiční projekty), častokrát představují významnou část celkového rozpočtu projektu, a jsou vynakládány kontinuálně v průběhu implementace projektu. Potenciální pochybení tak může mít zásadní dopad na způsobilost podstatné části projektových výdajů. V rámci různých dotačních programů jsou uvažovány v podstatě dvě metody kalkulace osobních výdajů – skutečné osobní výdaje (často využíváno v rámci národních dotací nebo Evropských strukturálních a investičních fondů, dále ESIF) nebo kalkulace přes produktivní hodiny (většinou využíváno komunitárními programy). Pro příjemce je pak složité pochopit systém kalkulace a správně ho aplikovat.

Osobní výdaje jsou vypláceny na základě příslušného pracovního právního dokumentu (pracovní smlouva, dohoda o pracovní činnosti apod.). Pro uznání způsobilosti dotčených výdajů je poskytovatelem dotačních prostředků standardně vyžadováno, aby byl pracovní právní dokument uzavřen v souladu s národní legislativou a častokrát vyžaduje také, aby z něj byla zřejmá přímá vazba aktivit na předmět projektu. V českých podmínkách jsou v rámci dotačních projektů pro tyto účely využívány buď navazující dodatky k pracovním smlouvám, nebo případně periodicky aktualizované pracovní náplně. Neopomínejme tuto relativně formální povinnost, která však může mít zásadní dopad na způsobilost osobních výdajů.

Další otázkou z hlediska způsobilosti výdajů je pak jejich celková výše. Mzdy/platy, které jsou příjemci dotací nárokovány jako způsobilý výdaj, musí být přiměřené, tj. musí odpovídat výši mezd/platů obvyklé v oboru, místě a čase. Toto pravidlo české programy často určují závaznými limity pro jednotlivé pracovní pozice v projektech se vyskytující a jsou dále upraveny také rozpočtem projektu (stanovením výše za jednotku, například měsíc). Některé programy pak požadují i to, aby se výše mzdy/platu před projektem a v rámci projektu významně neměnila.

Relativně složitější otázkou je složení osobních výdajů. Do výpočtu projektových výdajů totiž mohou být zahrnuty obecně nezpůsobilé položky mzdy. Takovým příkladem jsou např. mimořádné odměny vyplácené nad rámec standardní odměny dle pracovní smlouvy. V případě komunitárních programů (např. H2020, LIFE), a tady čeští příjemci mnohdy naráží, lze odměny (bonusy) uznat, pouze pokud jsou jasně definovány pracovní smlouvou, kolektivní smlouvou nebo jiným předpisem a jsou vypočteny na základě objektivních a měřitelných kritérií. A právě princip objektivty je rozhodující, např. definuje-li kolektivní smlouva, že jsou všem zaměstnancům vypláceny tzv. 13. a 14. platy bez ohledu na jejich pracovní zařazení, lze tyto výdaje zahrnout mezi způsobilé. Na druhé straně, pokud interní předpis pouze umožňuje při dosažení

měřitelného kritéria (zisk, obrat, individuální výkon) vyplatit mimořádnou odměnu vedením společnosti, tyto výdaje často způsobilé nemusí být.

Posledním tématem, které bychom chtěli zmínit, je registrace času stráveného na projektu. Tato záležitost je v praxi řešena několika způsoby. Tím nejméně používaným jsou všem dotčeným subjektům nechvalně známé výkazy práce, v nichž členové realizačního týmu periodicky zaznamenávají čas strávený na projektu v souladu s požadavky programu.

V některých programech ESIF je možné se setkat s velmi detailními výkazy práce, kde jsou vyjma indikace projektu a pracovníka na denní bázi sledovány popisy činností a jejich časová dotace. V případě komunitárních programů většinou postačí měsíční přehled odpracovaných hodin po jednotlivých dnech.

Snaha zjednodušit administraci projektů také vyústila ve výjimky z registrace času stráveného na projektu. Například může jít o členy realizačního týmu, kteří jsou v organizaci zapojeni pouze a jenom na jednom konkrétním projektu nebo určitou stabilní částí svého úvazku jsou alokováni na projekt (např. 50 procenty). Auditor se také může setkat se situací, kdy příjemce využívá svůj vlastní systém registrace času (např. na digitální bázi). Tento může být za určitých podmínek v komunitárních programech akceptován.

Zde je třeba z pohledu auditora opět ověřit, v jakém rozsahu poskytovatel registraci času vyžaduje, a na vzorku otestovat, že tento systém je v praxi naplňován. Toto ověření zahrnuje nejenom přepočítání vykazovaných hodin, které následně vstupují do kalkulace vykázaných osobních nákladů, ale také ověření, že například nejsou vykazovány hodiny ve dnech, kdy osoba byla na dovolené, nebo že jsou zaznamenány dny, kdy osoba například byla na pracovní cestě související s projektem.

### Výběrová řízení

Zvláštní oblastí při ověřování projektu jsou i výběrová řízení. Pokud příjemce dotace nedisponuje veškerým vybavením nebo znalostmi nutnými k naplnění účelu dotace, pořizuje taková plnění od externích dodavatelů. Pravidla, kterými se příjemci při pořizování plnění musí řídit, pak v rámci dotačních projektů závisí obvykle na celkovém finančním objemu pořizovaného plnění, resp. typu příjemce. Lze tak postupovat dle zákona o zadávání veřejných zakázek (zákon č. 134/2014 Sb.) nebo dalších pravidel programu (v případě zakázek malého rozsahu nebo u zakázek, kde příjemce není zadavatelem dle výše uvedeného zákona). Zásadní je ovšem nastavení pravidel programu, která musí auditor pro své ověření dobře znát.

Problematika výběrových řízení je samostatnou disciplínou, které se na plně věnuje řada expertů, kteří administrují výběrová řízení, ať už interně jako zaměstnanci organizace nebo externě jako najatí experti či firmy. Auditor v této oblasti obvykle nemá

takové zkušenosti, nicméně i přesto by měl být schopen rámcově posoudit proces zadání, přičemž my zde upozorníme na několik oblastí, kterým by auditor měl věnovat pozornost.

Z hlediska procesu by auditor jistě měl především ověřit, že:

1. Příjemce použil zadávací řízení, které dle pravidel poskytovatele/zákona měl (např. otevřené řízení dle zákona nebo oslovil tři potenciální dodavatele).
2. Zpracoval zadávací dokumentaci či výzvu k podání nabídek.
3. Uveřejnil tuto zadávací dokumentaci či výzvu na místě k tomu určeném (např. profil zadavatele nebo Věstník veřejných zakázek).
4. Stanovil dostatečně dlouhou lhůtu pro podání nabídek.
5. Evidoval došlé nabídky, které má k dispozici.
6. Zdokumentoval otevírání nabídek, posouzení podmínek účasti a hodnocení nabídek, které provedl v souladu se zadávací dokumentací.
7. Vybral nejvhodnějšího uchazeče a podepsal s ním smlouvu, která odpovídá předmětem a dalšími podmínkami zadávací dokumentací a/nebo výzvě.
8. Neuzavřel dodatky ke smlouvě, které by podstatně měnily předmět zakázky nebo mohly mít podstatný dopad na výběrové řízení (např. z hlediska počtu potenciálních dodavatelů) nebo hodnocení nabídek.

V komunitárních programech je třeba upozornit na situaci, kdy poskytovatel na jedné straně ukládá příjemci povinnost postupovat při výběru v souladu s běžnou praxí příjemce, tj. dle jeho interních pravidel, ale zároveň mu někdy ukládá povinnost realizovat tzv. neformalizované poptávkové řízení a získat více nabídek bez ohledu na finanční objem plnění (*multiple offers*). V případě, že auditor zjistí přímé nákupy, což



*Vidíte, tady je první žadatel o dotaci. A jak daleko to díky rozvojovým programům dotáhl!*

Kresba: Ivan Svoboda

může být běžná praxe příjemce, měl by konstatovat, že příjemce nedisponuje více nabídkami. Zároveň však doporučujeme uvést důvody, proč příjemce postupoval tímto způsobem. Evropská komise důvody zhodnotí a je na ní, aby rozhodla, zda jsou relevantní. V praxi jsme se setkali již s oběma variantami, ale ve většině případů komise následně výdaje uzná za způsobilé.

Úkolem auditora je tedy rovněž posoudit, zda dokumentace poskytuje dostatečné ujištění, že příjemce vybral dodavatele, který nabídl ekonomicky nejvýhodnější nabídku. Zde se zvláště v případě komunitárních programů mluví o principu *best value for money* (tj. nejlepší poměr ceny a kvality plnění). Přičemž realizace formálního zadávacího řízení může být dobrým argumentem, že tento princip byl dodržen, nicméně není vždy zcela dostatečným (např. pokud byla předložena pouze jedna nabídka). V převážné většině případů bude auditor schopen zjistit na trhu, kolik předmět zakázky rámcově stojí. Auditoři se však mohou setkat i s řadou nákupů, kde to bude kvůli komplexnosti pořízeného vybavení nebo jeho specifičnosti velmi obtížné (zejména komplexní technická řešení, ICT projekty, dopravní infrastruktura apod.). Pak je na místě přizvat k ověření znalce v oboru. Ten může pomoci nejen s určením ceny obvyklé, ale také posoudit technické podmínky obsažené v zadávací dokumentaci a jejich promítnutí do nabídnutého plnění.

Poslední oblastí, u které se chceme zastavit, je problematika střetu zájmů. Zde je třeba říci, že zákon o veřejných zakázkách disponuje určitou definicí, kterou však častokrát poskytovatelé rozpracují do větších detailů.

Je proto třeba podívat se přímo do pravidel programu. V případě komunitárních programů existují dva specifické případy, na které je třeba si dávat pozor. Jednak jsou to transakce v rámci jedné skupiny (matka/dcera), které nejsou obvykle povoleny a z tohoto důvodu je lepší každou z těchto entit přiznat jako příjemce projektu, který vykazuje svoje jednotlivé náklady napřímo vůči poskytovateli. Druhým případem je zákaz transakcí mezi příjemci konsorcia projektu (komunitární projekty jsou zpravidla realizovány více subjekty, nicméně audity mohou být zpracovávány pro každý subjekt zvlášť).

### Závěrem

V praxi se opakovaně setkáváme s případy, kdy se příjemce nedostatečně seznámí s pravidly programu a požadavky na výběr dodavatelů nijak nereflektuje. Jedná se většinou o privátní subjekty, které při pořízení plnění pro projektové účely využívají standardně nasmlouvané dodavatele a nejsou zvyklé postupovat při výběru dodavatelů dle pravidel poskytovatele. V takových případech pak dochází ke krácení výdajů ze strany poskytovatele v plné výši. Ověření této problematiky auditorem na konci projektu již příjemci asi nezachráně vynaložené prostředky, ale jistá míra osvěty, kterou mohou i auditoři v této věci průběžně provádět, jistě pomůže k větší obezřetnosti při případné realizaci dotačních projektů.

**David Pistulka**  
**Ondřej Hartman**



## Účetní zachycení přijatých investičních dotací



Michal Svoboda

Dotace jsou dlouhodobě běžnou součástí ekonomického života organizací ve veřejném sektoru a také nestátních neziskových organizací (dále jen NNO). V posledních letech se stávají běžnou součástí hospodaření a financování také u podnikatelských organizací. Například jen Technologická agentura ČR od roku 2011 do konce

roku 2019 podepsala smlouvu o poskytnutí podpory s více než 3000 podnikatelskými subjekty v kumulativní výši přes deset miliard korun<sup>1</sup>. Vývoj pravidel účetního zachycení přijatých dotací v českých právních předpisech v oblasti účetnictví (dále jen česká účetní legislativa) za tímto trendem možná poněkud pokulhával. V odborných diskuzích účetní veřejnosti spíše než téma dotace rezonovala témata jako například reverse charge, kryptoměny, konsolidovaná účetní závěrka nebo cizoměnové operace. Přitom transakce přijetí dotací, především těch víceletých a investičních, vzhledem k většinou pouze obecné úpravě v české účetní legislativě, významným a frekventovaným účetním tématem rozhodně být mohou. Současné nastavení této oblasti v české účetní legislativě navíc potvrzuje potřebu její koncepční úpravy a nemělo by proto být upozaděno v aktuální diskuzi k novému zákonu o účetnictví. Cílem tohoto článku je právě porovnání těchto účetních pravidel a zdůraznění některých koncepčních souvislostí.

### Stávající právní úprava v zákonu o účetnictví

Hledáme-li pro tuto oblast relevantní úpravu na nejvyšší úrovni, tj. v zákonu č. 563/1991 Sb., o účetnictví, v aktuálním znění (dále jen zákon), jakékoliv podrobnější pravidlo v něm nenalezneme. To však platí nejen pro dotace, ale i pro řadu dalších typů transakcí, v principu by zákon detailní pravidla účetního zachycení jakéhokoliv ekonomického jevu snad ani popisovat neměl. Měl by však nepochybně nabízet základní koncepční úpravu a východiska, která by následně byla rozpracována prováděcími vyhláškami či českými účetními standardy. V tomto ohledu lze v rámci zákona nalézt relevantní obecnou úpravu např.:

- v § 3 odst. 1, kde je stanovena povinnost aplikace aktuální báze při vedení účetnictví (aktuální účetnictví),
- v § 7 odst. 2, kde je stanoven cíl vést účetnictví pro poskytnutí věrného a poctivého obrazu finanční situace účetní jednotky pro uživatele informací z jejího účetnictví (věrný a poctivý obraz),
- v § 19 odst. 8, kde se uvádí povinnost členění majetku a závazků na dlouhodobé a krátkodobé, přičemž

není-li u závazků objektivně možné použít kritérium splatnosti, je rozhodující záměr účetní jednotky projevový při jejich pořízení, tedy de facto při jejich vzniku (kritérium dlouhodobosti),

- v § 25 odst. 3 je stanovena povinnost k rozvahovému dni zahrnovat pouze zisky k tomuto dni dosažené a vzít v potaz všechna předvídatelná rizika a ztráty, které jsou k tomuto dni známé (opatrnost).

Jelikož jde v popsanych případech o ustanovení velmi obecná a figurují v zákoně již dlouhou dobu, bude je většina čtenářů dobře znát. Nemusi však už být zcela zřejmá jejich aplikovatelnost a provázanost s podrobnějšími pravidly pro účetní zachycení přijatých dotací, zejména u některých právních forem účetních jednotek.

Hledáme-li konkrétnější úpravu, je nutné vzít k ruce prováděcí vyhlášky k zákonu o účetnictví a také české účetní standardy pro jednotlivé právní formy účetních jednotek. Zaměříme se přitom na:

- prováděcí vyhlášku k zákonu č. 500/2002 Sb., v aktuálním znění (dále jen vyhláška pro podnikatele) a s ní související České účetní standardy (ČÚS) pro účetní jednotky, které podle ní vedou účetnictví (dále jen ČÚS pro podnikatele),
- prováděcí vyhlášku k zákonu č. 504/2002 Sb., v aktuálním znění (dále jen vyhláška pro NNO) a s ní související České účetní standardy pro účetní jednotky, které podle ní vedou účetnictví (dále jen ČÚS pro NNO), a
- prováděcí vyhlášku k zákonu č. 410/2009 Sb., v aktuálním znění (dále jen vyhláška pro veřejný sektor) a s ní související České účetní standardy pro účetní jednotky, které podle ní vedou účetnictví (dále jen ČÚS pro veřejný sektor).

### Úprava pro podnikatele

Asi nejvýznamnějším ustanovením vyhlášky pro podnikatele vztahující se k dotacím je § 47 odst. 6, ve kterém je jedním z výjimek stanoveno, že *Za dotaci se považují bezúplatná plnění, která se poskytují přímo nebo zprostředkovaně 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 na stanovený účel ze zahraničí z prostředků Evropské unie nebo z veřejných rozpočtů cizího státu a granty poskytnuté podle zvláštního právního předpisu. Dotací se rovněž rozumí prominutí části poplatků, pokud to právní předpis umožňuje a příslušný orgán stanovil prominutou část poplatků za dotaci.* Klíčové z hlediska pravidel účetního zachycení je na tomtež místě uvedené pravidlo, dle něž

<sup>1</sup> Struktura účastníků v podpořených projektech TA ČR je dostupná z: [https://www.tacr.cz/wp-content/uploads/documents/2020/02/07/1581076335\\_200207\\_struktura\\_ucastniku\\_TACR.pdf](https://www.tacr.cz/wp-content/uploads/documents/2020/02/07/1581076335_200207_struktura_ucastniku_TACR.pdf). Staženo 15. května 2020.





se ocenění dlouhodobého nehmotného a dlouhodobého hmotného majetku, jakož i jeho technického zhodnocení, sníží o dotaci přijatou na jeho pořízení (s výjimkou povolenek na emise a preferenčních limitů nabytých bezúplatně prvním provozovatelem nebo držitelem). Jde tedy o pravidlo pro účetní zachycení dotace přijaté na pořízení dlouhodobého majetku (dále jen investiční dotace). Přijátá investiční dotace tedy není z hlediska dopadu do výnosů časově rozlišována, je zcela „pohlčena“ oceněním pořízeného majetku a jde technicky řečeno o kompenzaci jeho ocenění a dotace přijaté na jeho pořízení. Tím de facto dojde k časovému rozlišení tak, že snížené ocenění dlouhodobého majetku má za následek také adekvátně snížené náklady na jeho odpisy, a to po celou dobu jeho užívání. I náklady na odpisy daného majetku jsou tedy v tomto případě kompenzovány. To může mít jednak významný dopad na strukturu výsledku hospodaření a celého výkazu zisku a ztráty, ale také dopad do příslušných nákladových kalkulací. V obou případech je otázkou, jestli odpisy takového majetku budou i nadále informovat uživatele účetnictví (včetně samotné účetní jednotky) o nákladech na užívání dané infrastruktury, o postupném odčerpávání jejího ekonomického potenciálu, nebo ne. A necht' čtenář sám posoudí, do jaké míry takový postup souzní se shora popsanými čtyřmi vybranými relevantními ustanoveními zákona.

Dotace, která není investiční, kterou vyhláška pro

podnikatele popisuje jako dotaci na úhradu nákladů, je pak vykazována ve výkazu zisku a ztráty v položce *Jiné provozní výnosy*. Nicméně přinejmenším ustanovení zákona o akruálním účetnictví aplikované na takovou situaci umožní časové rozlišení dopadu do výnosů účetní jednotky, tedy použití matching principu. Na rozdíl od přijaté dotace investiční, kde explicitní pravidlo vyhlášky pro podnikatele časové rozlišení dopadu do výnosů neumožňuje. Aplikaci matching principu a časové rozlišení dopadu do výnosů u přijaté dotace, která není investiční, také stanovuje bod 3.7. ČÚS pro podnikatele č. 017 *Zúčtovací vztahy*.

Podle ČÚS pro podnikatele č. 013 *Dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek* je také třeba výši přijaté dotace zachytit prostřednictvím analytického účtu k příslušnému dlouhodobému majetku a prostřednictvím podrozvahových účtů zachytit případný dlouhodobý majetek pořízený s využitím 100 % dotace, který by díky postupu stanoveném vyhláškou pro podnikatele nebyl v dlouhodobých aktivech rozvahy účetní jednotky jinak vůbec patrný.

### Úprava pro nestátní neziskové organizace

Termín dotace vymezuje vyhláška pro NNO v podstatě stejně jako vyhláška pro podnikatele. Dle § 18 odst. 1 vyhlášky pro NNO jsou v rámci položky pasiv rozvahy A.I.1. *Vlastní jmění* vykazovány také dotace přijaté jako zdroj financování dlouhodobého nehmotného nebo hmotného majetku, tedy přijaté investiční dotace. Na tomto místě se sice o jejich časovém rozlišování nehovoří, stanovuje to však § 38 odst. 10, a to ve vztahu k odpisování dlouhodobého majetku. Dle něj se vypočte poměr přijaté dotace k pořizovací ceně příslušného dlouhodobého majetku, tímto se vynásobí částka odpisů tohoto majetku a výsledná částka je účtována jako snížení vlastního jmění a souvztačně jako výnos. Tento postup účtování stanovuje také bod 4.11. ČÚS pro NNO č. 409 *Dlouhodobý majetek*. Dochází tedy k časovému rozlišení přijaté investiční dotace, ocenění příslušného dlouhodobého majetku není o tuto dotaci sníženo a nedochází tím k jeho kompenzaci. Také výkaz zisku a ztráty obsahuje informaci o nekompenzované výši odpisů a je tak prostor, aby uživatele informoval o skutečné intenzitě užívání dlouhodobého majetku a odčerpávání jeho využitelného ekonomického potenciálu tímto užíváním.

Dotace, které nejsou investiční, jsou vykazovány jako výnos v položce výkazu zisku a ztráty B.I.1. *Provozní dotace*, příslušný postup účtování je upraven bodem 4.6.1. ČÚS pro NNO č. 412 *Náklady a výnosy*. V této položce jsou vykazovány také výnosy z časového rozlišení přijaté investiční dotace. Ustanovení zákona o akruálním účetnictví by i v případě NNO mělo umožnit časové rozlišení dopadu do výnosů účetní jednotky, i když takový postup ani vyhláška pro NNO ani ČÚS pro NNO explicitně neobsahují.

### Úprava pro veřejný sektor

Vyhláška pro veřejný sektor (pro tzv. vybrané účetní jednotky) definici dotace záměrně neobsahuje, neboť dotaci a obdobná plnění upravuje komplexněji v ČÚS pro veřejný sektor č. 703 *Transfery*. V podstatě všechny transakce, ve kterých dochází k toku peněžních prostředků bez ekvivalentního protiplnění, tedy typicky dotace, ale dále také např. peněžní dary či dávky, mají tímto ČÚS stanoven tentýž účetní režim a jsou souhrnně pojmenovávány jako „transfery“.

Vyhláška pro veřejný sektor stanovuje povinnost vykazovat přijaté investiční dotace pro organizační složky státu v položce pasiv rozvahy C.I.1. *Jmění účetní jednotky* a pro všechny ostatní vybrané účetní jednotky

v položce pasiv rozvahy C.I.3. *Transfery na pořízené dlouhodobého majetku*. O časovém rozlišování přijatých investičních dotací pak explicitně nehovoří, neboť detailní pravidla pro jeho provádění jsou obsažena v ČÚS pro veřejný sektor. Vyhláška pro veřejný sektor v § 55 odst. 8 explicitně zakazuje snížení ocenění dlouhodobého nehmotného nebo dlouhodobého hmotného majetku o výši dotace přijaté na jeho pořízení.

Ze všech právních forem účetních jednotek v Česku jsou účetní postupy pro časové rozlišování přijatých dotací nejpodrobněji upraveny právě u veřejného sektoru, a to v ČÚS pro veřejný sektor č. 703 *Transfery*, ČÚS pro veřejný sektor č. 709 *Vlastní zdroje* a ČÚS pro

## Hugo a Sally se baví o derivátech

### 3. Hugo počítá derivát sám



Sally, ty měnové deriváty jsem si zkusil sám ocenit reálnou hodnotou a nakonec mi vyšel pouze malý rozdíl oproti bance. Byla to ale fuška! Musel jsem si přečíst časopis Auditor č. 7/2019, který se tomu podrobně věnuje, a další odbornou literaturu.

Takže jsi získal svůj vlastní názor, zda má přecenění být zisk nebo ztráta a zda řádově odpovídá tržní situaci. A to ti stačilo?



Dále jsem si promluvil s finančním ředitelem o důvodu uzavření derivátových obchodů, abych pochopil kontext celé transakce, a kromě zdokumentování přepočtu jsem se zaměřil i na správnou prezentaci ve výkazech a příloze.

Postupoval jsi správně! Triviální chybou při zaúčtování bývá nepochopení, zda kladný výsledek přecenění od banky představuje zisk klienta, nebo banky. Obyčejně je tato informace uvedena u výpočtu.

Mně vyšel zisk z pohledu klienta a tak to mají i zaúčtováno.

Hugo, jak sám vidíš, problematika derivátů může být komplexnější, než se na první pohled zdá.

To máš pravdu. Největší problém při oceňování derivátu je získání informací o budoucím vývoji finančních veličin ovlivňujících hodnotu derivátu. Rovněž délka kontraktu hraje velkou roli při diskontování na současnou hodnotu.

veřejný sektor č. 708 *Odpisování dlouhodobého majetku*. Důraz je zde kladen především na přijaté dotace investiční, které se časově rozlišují do výnosů ve věcné a časové souvislosti s náklady vyplývajícími z užívání příslušného dlouhodobého majetku. Těmito náklady jsou stejně jako u vyhlášky pro NNO odpisy. Navíc ale ČÚS pro veřejný sektor č. 709 *Vlastní zdroje* uvádí náklady na opravné položky k dlouhodobému majetku a náklady na vyřazení v důsledku škody, prodeje nebo darování mimo veřejný sektor, tedy v podstatě všechny druhy nákladů, kterými je vyjádřeno odčerpání či snížení zbývajících využitelného ekonomického potenciálu dlouhodobého majetku z nějakého důvodu, nejen z důvodu jeho užívání. Věcná a časová souvislost těchto nákladů a výnosů z časového rozlišení přijaté dotace je v ČÚS pro veřejný sektor formalizována do pravidla tzv. transferového podílu. Tím je podíl přijaté investiční dotace na ocenění příslušného dlouhodobého majetku. Tato definice je také doplněna o obdobný způsob stanovení transferového podílu v případě technického zhodnocení příslušného dlouhodobého majetku. Není bez zajímavosti, že dochází-li k bezúplatnému převodu dlouhodobého majetku pořízeného organizací veřejného sektoru z přijaté investiční dotace na jinou

organizaci veřejného sektoru, přechází v rámci tohoto bezúplatného převodu s tímto majetkem také dosud časově nerozlišená část této přijaté investiční dotace. Nabývací organizace veřejného sektoru pak nejen pokračuje v užívání daného majetku pro poskytování veřejné služby, ale stejně tak pokračuje i v časovém rozlišování příslušné přijaté investiční dotace. Praxe zde ukazuje, jak kriticky důležité je zajištění kompletních a zcela průkazných účetních záznamů pro nabývací organizaci. Časové rozlišení přijaté dotace ve veřejném sektoru je vyžadováno i v případě dotace přijaté na pořízení zásob.

Výnosy z časového rozlišení dotací přijatých na pořízení dlouhodobého majetku, zásob, jakož i výnosy z jiných než investičních dotací se ve výkazu zisku a ztráty vykazují ve skupině položek B.IV. *Výnosy z transferů*.

V rámci vyhlášky pro veřejný sektor lze také zmínit povinnost vykazovat časové rozlišení přijatých investičních dotací v příloze účetní závěrky v položce C.2. *Snížení stavu transferů na pořízení dlouhodobého majetku ve věcné a časové souvislosti* jakožto specifické snížení stavu položky pasiv rozvahy C.I.3. *Transfery na pořízení dlouhodobého majetku*.

inzerce

## AURE SW efektivní řízení auditorských zakázek

Nástroje pro vedení, správu a sdílení auditorských zakázek a řízení pracovních týmů, které splňují všechny požadavky na vedení spisu auditora, a které jsou vytvořeny plně v souladu s požadavky ISA.

AURE Software jsou vzájemně propojené moduly, které vytvářejí centrální sdílenou informační databázi komplexního integrovaného řešení nebo které mohou plnohodnotně fungovat i samostatně.



Document Management, modul pro správu auditorských zakázek



Data Room, modul pro bezpečné sdílení dokumentů



Trial Balance, modul pro obrátovou předvahu a generování účetních výkazů společnosti



Independence Tool, modul pro sledování a hlídání nezávislosti aktivit



Audit Pack, modul pro automatické generování struktury zakázky



Back Office, modul pro řízení a administrativní podporu zakázek

[www.auresw.cz](http://www.auresw.cz)

Mail: [auresw@airesw.cz](mailto:auresw@airesw.cz) Mobil: +420 603 830 727

## Mezinárodní úprava – standardy IPSAS a porovnání s ČR

Nejnovějšími dokumenty v mezinárodním účetnictví, které se časovému rozlišování dotací cíleně věnují, jsou tři zveřejněné záměry Výboru pro Mezinárodní účetní standardy pro veřejný sektor (IPSAS – dále jen Výbor pro IPSAS). Ty nabízejí klasifikaci tzv. nesměnných transakcí, například dotací, ale také jiných obdobných transakcí, primárně podle kritéria existence povinnosti plnit na straně příjemce takových toků. Tam, kde příjemce dotace s jejím přijetím na sebe vzal také určitou povinnost plnit neboli závazek poskytnout (veřejnou) službu, váže se vykázání výnosu z přijetí takové dotace na okamžik zániku této povinnosti (závazku). Podrobněji se těmto zveřejněným záměrům věnuje jiný autorův článek<sup>1</sup>.

Zmíněné záměry Výboru pro IPSAS nejen, že propojují časové rozlišování přijatých dotací s obecnými pravidly pro rozpoznání okamžiku vzniku výnosu, ale také s definicí závazků (dluhů) coby prvku účetních výkazů. Z tohoto přístupu je zjevné také provázání s matching principem. Okamžik vzniku výnosu účetní jednotky je dán splněním povinnosti poskytnout, byť částečně, veřejnou službu za použití majetku pořízeného z dotace. Poskytování veřejné služby je koneckonců většinou účelem poskytnutí takové dotace i ze strany jejího poskytovatele. K tomuto výnosu je nutné přiřadit (aliquotní) náklad, který vyjádří, co vše bylo nutné vynaložit a obětovat na straně příjemce dotace, aby se dané části povinnosti poskytnout veřejnou službu zbavil. Asi nejčastěji to bude vynaložený využitelný ekonomický potenciál, neboli „kus“ právě tohoto majetku, vyjádřený jako odpisy. Přesto, že zákon ani žádná z jeho prováděcích vyhlášek zatím neobsahují takto explicitní návod, definici výnosu, pravidlo pro jeho rozpoznání, jakož ani definici závazku, již **uvedená čtyři relevantní pravidla ze zákona (akruální účetnictví, věrný a poctivý obraz, kritérium dlouhodobosti u závazků a opatrnost) si podle názoru autora s tímto přístupem standardů IPSAS neodporují.** Pokud by například u účetních jednotek veřejného sektoru položka pasiv rozvahy C.1.3. *Transfery na pořízení dlouhodobého majetku* nebyla zařazena do vlastních zdrojů, ale do dluhů, bylo by účetní řešení přijatých dotací u těchto účetních jednotek v principu plně kompatibilní se standardy IPSAS. Tomu by se přiblížilo i účetní řešení časového rozlišování přijatých investičních dotací u NNO s využitím položky pasiv rozvahy *Výnosy příštích období*.

### Závěrečné shrnutí

Účetní zachycení přijatých dotací s využitím časového rozlišování se může jevit jako bližší k některým významným ustanovením zákona. Nemožnost časového



rozlišení přijaté investiční dotace může kromě vzájemné kompenzace informací v rozvaze i výkazu zisku a ztráty mít i další důsledky. Porovnáme-li závazné účetní předpisy pro podnikatele, NNO a veřejný sektor, zjišťujeme významně odlišný přístup u podnikatelů, kteří časové rozlišování přijatých investičních dotací provádět nemohou. Ačkoliv zbylé dvě skupiny účetních jednotek mohou, je u nich evidentní jiná intenzita, šíře a forma právní úpravy tohoto obsahově identického účetního přístupu. Podle názoru autora významně jiná povaha činností těchto tří skupin účetních jednotek neospravedlňuje dostatečně takto významně jiný účetní přístup napříč českou účetní legislativou. Optimální by mohlo být využití aktuálního procesu přípravy nového zákona o účetnictví a i tyto transakce pokrýt plnohodnotnou definicí výnosů, resp. vymezením okamžiku jeho vzniku, úpravou matching principu, jakož i definicí závazku (dluhu). Dotace, především ty investiční, potvrzují potřebu jediné základní právní úpravy pro všechny právní formy účetních jednotek v Česku, potřebu jediné moderního zákona o účetnictví a jeho smysluplné navázání na mezinárodní účetní standardy.

Článek byl zpracován jako jeden z výstupů výzkumného projektu, který je realizován v rámci Institucionální podpory Fakulty financí a účetnictví VŠE Praha.

**Michal Svoboda**

**Ing. Michal Svoboda, Ph.D.** vystudoval v roce 2008 navazující magisterský obor *Účetnictví a finanční řízení podniku na Vysoké škole ekonomické v Praze*. V roce 2013 úspěšně dokončil studium doktorského oboru téhož zaměření závěrečnou obhajobou disertační práce na téma *„Reforma účetnictví státu jako předpoklad ekonomického rozhodování externích uživatelů účetních výkazů obcí“*. Na VŠE v Praze nyní působí jako odborný asistent na Katedře finančního účetnictví a auditingu. Od roku 2006 pracuje na Ministerstvu financí ČR jako metodik účetnictví veřejného sektoru, aktuálně v odboru *Regulace a metodika účetnictví*. Od roku 2010 příležitostně působí jako lektor odborných vzdělávacích akcí v oblasti *účetnictví veřejného sektoru a využití informací z účetnictví organizací veřejného sektoru pro jejich finanční plánování, řízení a rozhodování*.

<sup>1</sup> SVOBODA, M. Výnosy a náklady z nesměnných transakcí dle IPSAS. *Auditor*, 2019, sv. 26, č. 10, s. 30–32. ISSN 1210-9096. URL: <https://www.kacr.cz/file/5944/2019-auditor-10.pdf>

# Dotace v prostředí nestátních neziskových organizací



Miroslava  
Nebuželská

Nestátní neziskové organizace (dále jen NNO) je pojem, který zahrnuje velmi různorodé právnické osoby, jak z pohledu jejich právní formy a statutárního nastavení, tak z pohledu jejich činnosti. NNO jsou organizace, jejichž hlavním předmětem činnosti není podnikání. Mezi NNO patří například spolky, nadace, nadační fondy, ústavy, obecně prospěšné společnosti, církve a náboženské společnosti, honební společenstva, školské právnické osoby, zájmová sdružení právnických osob, odborové organizace, organizace zaměstnavatelů, veřejné výzkumné instituce, veřejné vysoké školy, politické strany a politická hnutí nebo společenství vlastníků jednotek. Pro tento článek vynecháme NNO, které vedou jednoduché účetnictví podle vyhlášky č. 325/2015 Sb., a budeme se zabývat pouze těmi, které vedou účetnictví v souladu s vyhláškou č. 504/2002 Sb. (dále jen prováděcí vyhláška).

Dotace jsou stručně řečeno prostředky z veřejných rozpočtů a jsou proto charakterizovány zejména svým původem. Blíže je specifikuje v prováděcí vyhlášce ustanovení § 27 odst. 1, které mezi dotace řadí zejména bezúplatná plnění přímo nebo zprostředkovatelsky poskytnutá ze státního rozpočtu, státních finančních aktiv, Národního fondu, ze státních fondů, z rozpočtů územních samosprávných celků na stanovený účel a bezúplatná plnění poskytnutá účetním jednotkám na stanovený účel ze zahraničí z prostředků Evropského společenství nebo z veřejných rozpočtů cizích států.

Dotace mohou být investiční, tedy určeny zejména na nákup dlouhodobého majetku, nebo neinvestiční, také se používá označení provozní, určené ke krytí nákladů. Investiční dotace mají buď poskytovatelem striktně dány limity pro nákupy, které jsou považovány za investiční, anebo poskytovatel dotace uznává limity, které si organizace sama v souladu s prováděcí vyhláškou stanovila. Pro investiční i provozní dotace je velmi důležité dbát na časové a věcné rozlišení nákladů a výnosů.

## Investiční dotace

### Účetní pohled

Dotace investičního charakteru se u nestátních neziskových organizací v účetnictví řídí primárně ustanovením §38 odst. 10 prováděcí vyhlášky. To stanovuje, že v případě pořízení dlouhodobého nehmotného majetku, dlouhodobého hmotného majetku a technického zhodnocení, pokud jsou částečně nebo zcela pořízeny z přijaté dotace, se vlastní jmění zvýší o částku ve výši přijaté dotace, tj. investiční dotaci organizace zaúčtuje

do skupiny 90 – *Vlastní jmění*. Pokud jde o majetek, který je odepisován, organizace v účetnictví následně účtuje rozpuštění dotace z účtu 90 – *Vlastní jmění* na účet 64 – *Jiné ostatní výnosy* poměrně k odpisům. Pokud tedy dotace představuje například 50 % pořizovací ceny dlouhodobého majetku, pak je rozpuštění dotace do výnosů účtováno ve výši 50 % odpisu.

Postupy účtování investiční dotace lze shrnout takto (v příkladech níže je použit třímístný syntetický účet, který je nejobvyklejší, nicméně poslední místo používaných účtů není dané předpisy, organizace si ho volí ve svém účtovém rozvrhu):

1. Organizace pořídila dlouhodobý majetek a následně ho zařadila do užívání.
  - Pořízení i zařazení dlouhodobého majetku se účtuje běžným způsobem.
2. Organizace přijala dotaci na bankovní účet organizace dříve, než zařadila dlouhodobý majetek do užívání nebo i kdykoliv dříve, než zahájila pořizování dlouhodobého majetku.
  - MD 221 – *Bankovní účet* / D 901 – *Vlastní jmění*.
3. Organizace zahájila užívání dlouhodobého majetku dříve přijala dotaci. Pokud již bylo vydáno rozhodnutí o přidělení dotace, případně je vysoce pravděpodobné její přidělení, doporučuje se účtovat dohadnou položku, popř. pohledávku, pokud jsou již obdrženy a částka jisté (např. je již podáno a schváleno vyúčtování).
  - MD 388 – *Dohadné položky aktivní* / D 901 – *Vlastní jmění*, případně
  - MD 346 – *Zúčtování daní, dotací a ostatní zúčtování, příp. jiné pohledávky* / D 901 – *Vlastní jmění*.
4. Organizace odepisuje dlouhodobý majetek a účtuje dotaci do výnosů.
  - Odpis MD 551 – *Odpisy* / D 073, 081, 082, ... – *Oprávký k dlouhodobému majetku*,
  - rozpuštění dotace do výnosů MD 901 – *Vlastní jmění* / D 649 – *Jiné ostatní výnosy*.

S ohledem na monitorovací období a podmínky investičních dotací není obvyklý prodej majetku v době užívání majetku (po dobu životnosti), nicméně pokud by na to došlo, pak organizace spolu s odúčtováním zůstatkové ceny do nákladů odúčtuje i zbytek dotace do jiných ostatních výnosů.

Pokud organizace ještě nezačala pořizovat majetek ani dotaci nepřijala na bankovní účet, pouze obdržela od poskytovatele dotace rozhodnutí o poskytnutí dotace, organizace v souvislosti s dotací žádné účetní zápisy neprovádí, pokud nebyly naplněny žádné znaky pro účtování pohledávky.

## Daňový pohled

Investiční dotace nejsou u veřejně prospěšných poplatníků v souladu s ustanovením § 18a odst. 1 písm. b) a § 18a odst. 5 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen ZDP), předmětem daně z příjmů. Současně pro účely daně z příjmů se vstupní cena dlouhodobého majetku v souladu s § 29 ZDP snižuje o prostředky poskytnuté z veřejných zdrojů, přesněji řečeno o „poskytnuté dotace ze státního rozpočtu, z rozpočtů obcí a krajů, státních fondů, regionální rady regionu soudržnosti, poskytnuté prostředky (granty) přidělené podle zvláštního právního předpisu, poskytnuté granty Evropských společenství, poskytnuté dotace, příspěvky a podpory z veřejných rozpočtů a jiných peněžních fondů cizího státu“.

Organizace tedy běžně uplatňuje účetní odpisy po dobu životnosti, ale pokud byl dlouhodobý majetek pořízen plně z dotace, tak neuplatňuje žádné daňové odpisy, popřípadě pokud byl majetek pořízen z dotace částečně, tak může uplatňovat částečné daňové odpisy, pokud je majetek používán pro dosahování zdanitelných výnosů.

## Provozní (neinvestiční) dotace

### Účetní pohled

Dotace provozního charakteru se účtují výsledkově na účtech účtové skupiny 69 – *Provozní dotace*. Rozvahové účty jsou pak používány pro časové a věcné rozlišení. Většina poskytovatelů dotací vyžaduje oddělené vedení dotace v účetnictví organizace, proto typicky organizace používají pro účtování dotací účtování na zakázky nebo na střediska, popř. jiné podobné členění nákladů a výnosů.

Provozní dotace jsou u nestátních neziskových organizací dvojího druhu.

- Provozní dotace „na náklady“ – jedná se o dotace, které jsou určeny na krytí konkrétních nákladů, ať již přímých nebo nepřímých, organizace typicky musí po ukončení projektu, na který je dotace poskytnuta, provést vyúčtování, kde náklady kryté z dotace vykáže, nebo je alespoň povinna krytí nákladů dotací v účetnictví evidovat odděleně. Tento druh dotací je zatím nejrozšířenější a vyznačuje se zejména tím, že výsledek hospodaření z titulu dotace je v jednotlivých letech nulový, tj. v každém účetním období jsou vykázány náklady kryté dotací a k nim výnos z dotace ve stejné výši.
- Provozní dotace „na výkony“ – jedná se o dotace, které jsou určeny na naplnění určitého počtu výkonů, může jít například o poskytnutý počet hodin konzultací a poradenství, počet dnů pěstounské péče nebo třeba počet obdělávaných hektarů zemědělské půdy. U tohoto druhu dotací již výsledek hospodaření v jednotlivých letech není nulový, ale organizace musí dbát na to, aby podle provedeného počtu výkonů promítla do daného období správnou výši dotace.

Postupy účtování neinvestiční dotace lze shrnout takto (v příkladech níže je použit třímístný syntetický účet, který je nejobvyklejší, nicméně poslední místo používaných účtů není dané předpisy, organizace si ho volí ve svém účtovém rozvrhu):

1. Organizace obdržela rozhodnutí o poskytnutí dotace na konkrétní projekt, ve kterém bude vynakládat náklady, popř. uskutečňovat výkony, projekt však ještě nezačal. V tomto případě organizace neúčtuje nic, nemá k tomu žádný důvod. Nevznikla jí pohledávka ani výnos. Rozhodnutí o poskytnutí dotace se chová zhruba jako obchodní smlouva. Když organizace podepíše obchodní smlouvu, je plně platná a vymahatelná. Nicméně finanční plnění za dodání zboží a služeb dle smlouvy může organizace vymáhat až poté, co zboží či služby dodá, tedy poté, co splní podmínky smlouvy. Pak teprve vznikne pohledávka. Obdobně u rozhodnutí o poskytnutí dotace vznikne pohledávka až v momentě, kdy organizace naplní podmínky rozhodnutí, a pak může účtovat o pohledávce, případně dohadně pohledávce, pokud nemá jistotu, zda jí bude vše poskytovatelem uznáno.
2. Organizace přijala provozní dotaci na bankovní účet.
  - MD 221 – *Bankovní účet / D 346 – Zúčtování daní, dotací a ostatní zúčtování, příp. jiné závazky.*
  - U dotací pouze na jedno účetní období, pokud organizace nesleduje měsíčně své výsledky, je poměrně obvyklé, že organizace zaúčtuje přijatou dotaci přímo do výnosů na účet 691 – *Provozní dotace*. Nicméně správný postup je účtovat nejdříve na závazek (je to v mnoha případech de facto poskytnutá záloha) a teprve v souladu s plněním podmínek dotace (tedy jakmile organizaci skutečně náleží výnos) účtovat do výnosů na účet 691 – *Provozní dotace*.



*„Dostal jsem dotaci, ale je tam podmínka desetileté udržitelnosti, tak teď musím žít zdravě, abych to vydržel.“*

*Kresba: Ivan Svoboda*

3. Organizace provádí projekt a vynakládá náklady nebo odvádí výkony.

V souvislosti s prováděním projektu organizaci nabíhají náklady. Pokud je držitelem rozhodnutí o poskytnutí dotace na tyto náklady, ať už jde o dotaci na náklady nebo na výkony, na které jsou náklady vynakládány, tak je organizace oprávněna a povinná účtovat o výnosech. Možnosti účtování jsou různé dle situace a preferencí poskytovatele dotace:

- Dotace již byla dříve přijata na bankovní účet a je evidována na účtu 346 – *Zúčtování daní, dotací a ostatní zúčtování*, popř. na jiném závazkovém účtu.
  - Organizace účtuje MD 346 – *Zúčtování daní, dotací a ostatní zúčtování* / D 691 – *Provozní dotace* – tento případ nastane vždy, kdy už je dotace vyúčtována a potvrzena poskytovatelem dotace,
  - nebo organizace účtuje dohadnou položku aktivní MD 388 – *Dohadné položky aktivní* / D 691 – *Provozní dotace* – tento postup používají organizace v programech, kde se k přijatým platbám dotace chovají více jako k zálohám a přijaté zálohy s dohadnými pohledávkami se zúčtují až po vyúčtování dotace a potvrzení vyúčtování ze strany poskytovatele.

• Dotace ještě nebyla přijata na bankovní účet, tj. platba nastane až později v průběhu projektu nebo až po ukončení projektu.

- Organizace účtuje MD 388 – *Dohadné položky aktivní* / D 691 – *Provozní dotace*,
- organizace účtuje MD 346 – *Zúčtování daní, dotací a ostatní zúčtování* / D 691 – *Provozní dotace* – toto účtování organizace použije v případě, že již dotaci vyúčtovala a poskytovatel vyúčtování potvrdil,
- organizace často také používají účty časového rozlišení, tedy v tomto případě účet 385 – *Příjmy příštích období*, pokud se jedná o účtování na konci roku, nicméně s ohledem na to, že částka většinou není jistá, nepatří tento postup mezi ty nejhodnější z pohledu účetní metodiky.

### Daňový pohled

Provozní dotace u veřejně prospěšných poplatníků, kteří jsou vyjmenováni v §18a odst. 5 ZDP (známé také pod pojmem poplatníci s širokým základem daně), tj. u veřejných vysokých škol, veřejných výzkumných institucí, obecně prospěšných společností, ústavů a u poskytovatelů zdravotních služeb, jsou předmětem daně z příjmů. Stejně tak jsou předmětem daně i u nestátních neziskových organizací, které nejsou veřejně prospěšným poplatníkem. U těchto organizací dotace zůstávají součástí zdanitelných příjmů a proti nim organizace uplatňuje běžně daňově uznatelné náklady. Většina organizací využívá ustanovení § 24 odst. 2 písm. z) a v souladu s ním považuje veškeré náklady hrazené z dotace za daňově uznatelné. Dané ustanovení ve zkratce totiž uvádí, že daňově uznatelné jsou i náklady, které by za běžných okolností uznatelné nebyly, pokud jsou zcela nebo zčásti určené k přeúčtování jiné osobě a tato osoba je povinná je uhradit na základě závazku nebo jiného právního předpisu.

U ostatních NNO (známých také jako *poplatníci s úzkým základem daně*) jako jsou spolky, nadace a nadační fondy, církevní organizace, honební společenstva, politické strany a hnutí a další, pokud nejsou poskytovatelem zdravotních služeb, provozní dotace nejsou předmětem daně, a to v souladu s §18a odst. 1 písm. b) ZDP. V přiznání k dani z příjmů se pak vynětí těchto dotací z předmětu daně uvádí na řádku 101 a související náklady je nutno uvést jako daňově neuznatelné na řádek 40.

### Závěr

Nejčastěji organizace chybují při identifikaci a účtování časové a věcné souvislosti nákladů a výnosů souvisejících s dotací, a to často ve spojení s nesprávným nastavením odděleného účtování dotace. Dotace jsou však v účetních a daňových předpisech týkajících se NNO poměrně podrobně upraveny. Stejně tak poskytovatelé dotací ve většině případů stanovují podrobné a často i náročné podmínky poskytnutí dotací.



NNO musí mít podmínky poskytovatele i právní předpisy dobře nastudované, aby je dokázala dostatečně naplnit. A totéž platí pro auditory, kteří musí mít také nastudováno, aby byli schopni provést kvalitní audit dotace nebo účetní závěrky takové NNO.

#### Miroslava Nebuželská

**Ing. Miroslava Nebuželská** je auditorka, držitelka certifikací účetní expert, ACCA a CISA, poradkyně a školitelka v účetnictví a daních se zaměřením na neziskové

organizace. Kromě neziskového sektoru se specializuje na konsolidace dle CAS i IFRS, fúze a rozdělení a dále obecně na účetní a daňovou problematiku právnických osob. Vystudovala Vysokou školu ekonomickou v Praze, specializace Informační technologie a Účetnictví a finanční řízení podniku, doplněnou semestrálním studiem na University of Stirling ve Velké Británii. Je součástí 22HLAV, organizace se sebeřídicími týmy bez šéfů, kariérních žebříčků a korporátních struktur, jejímž posláním je umožňovat lidem a organizacím rozhodovat se s klidnou myslí.

## Hugo a Sally se baví o derivátech

### 4. Hugo se obrací na experta

Hugo, mám tady nedokončenou práci na jiném klientovi a potřebovala bych od tebe zauditovat poměrně složitý a materiální derivát. Obávám se však, že na základě našich znalostí a nám dostupných informací neumíme stanovit očekávanou hodnotu ocenění.



Nemyslíš si, že jsme zakázku neměli vůbec přijmout, pokud derivát neumíme sami ocenit?

Ne, tak dramatické to není, ale v těchto případech je již prakticky nezbytné obrátit se na experta, který má v dané oblasti zkušenosti. Při přijetí zakázky jsme na to již mysleli, dohodli se předběžně s odborníkem na oceňování na spolupráci a zohlednili jeho odměnu ve výši našeho auditního honoráře. Jinak bychom zakázku nepřijali.



To se mi ulevilo. Ale asi nestačí jen založit zprávu auditorova experta do spisu, vid?

Ne, to nestačí. Musíme zdokumentovat, že námi zvolený expert má potřebné schopnosti, je objektivní a způsobilý. Pak ve spisu uvedeme zadání zakázky, tedy co je cílem práce experta a jaký rozsah a povahu by měla jeho práce mít.

Vsádm se, že ani se zprávou experta bych se neměl jen tak spokojit, ale musím posoudit vhodnost jeho provedené práce.

Přesně tak. I když nejsi na danou oblast odborník, musíš být schopen jeho práci posoudit. Neznamená to, že by ses měl hned vrhnout do nějakých svých výpočtů, ale zaměříš se na použitá vstupní data, předpoklady a metody.

Zkrátka jeho práci musím pochopit a utvořit si vlastní názor, abych mohl vyhodnotit, jestli došlo k naplnění zadaných cílů. A jako vždy vše řádně zdokumentovat.



## Dotace a spolupráce s auditory z pohledu příjemce



Jan Kamenický

Příjemce dotace nemá z pohledu negociačního procesu při uzavírání smlouvy nijak výhodné postavení. Dotační rozhodnutí je z podstaty věci jednostranným právním aktem, na straně příjemce se standardně očekává akceptace podmínek daných poskytovatelem dotace, pro vyjednávání není prostor. Postup je principálně správný, poskytovatel dává peníze, tedy také určuje pravidla hry. Popsaný model ovšem správně funguje pouze tehdy, pokud poskytovatel dotace disponuje skutečně vysokou právní, ekonomikou i procesní erudicí a dotační rozhodnutí včetně podmínek, termínů i kontrolních mechanismů dokáže napsat tak, aby aktivity podpořené dotací byly termínově zvládnutelné, dotace jednoznačně zúčtovatelná a pokud dotační rozhodnutí požaduje externí kontrolu provedením nezávislého auditu, aby dotační rozhodnutí jednoznačně stanovilo zadání pro auditora. Měla by platit premisa, že dotace jako finanční zdroj je pro příjemce bezpečným finančním zdrojem, pokud se příjemce během implementace i během vyúčtování chová řádně.

Nežijeme ovšem v ideálním světě. Nelze samozřejmě paušalizovat, přesto je nezbytné zmínit, že mnoho dotačních rozhodnutí není napsáno správně, rozhodnutí nejednou obsahují podmínky nesplnitelné, podmínky si odporující nebo podmínky z pohledu kontroingu zbytné. V takové chvíli příjemci nezbyvá nic jiného, než se pokusit rozhodnutí zvrátit. Pokud se mu to nezdaří, což je častý případ, pak příjemce musí buď od dotace odstoupit, nebo přijmout riziko, které vyplývá z nesprávného nebo nepřesného rozhodnutí. A právě rizika z nesprávně nebo nepřesně definovaných rozhodnutí bývají následně řešena během ex post prováděného kontrolního procesu, ať už ze strany kontrol veřejné správy nebo kontrol prováděných nezávislým auditorem. Nebo jinak řečeno – správné a úplné zúčtování dotace není nikdy úplně snadné, ale chyby či nejasnosti v dotačním rozhodnutí tuto nesnadnost významně zvyšují. Pokud se k nepřesnosti v rozhodnutí přidá neznalost na straně příjemce, případně podcenění situace, vzniká problém, který se často projeví právě během auditu. V textu se zaměřím na několik klíčových skutečností, které bývají v dotačních rozhodnutích nepřesné, neplánovaně přísné či zbytné, a jejich dopad na kontrolní proces.

### Rozsah vedení projektového účetnictví

Metodický pokyn finančních toků (dále také MFT) na období 2014–2020 stanoví toto:

*„Příjemci jsou povinni vést účetnictví nebo daňovou evidenci v souladu s předpisy ČR. Příjemci, kteří vedou*

*účetnictví podle zákona o účetnictví, vedou účetnictví způsobem, který zajistí jednoznačné přiřazení účetních položek ke konkrétnímu projektu, tj. zejména výnosů a nákladů a zařazení do evidence majetku (u příjemců postupujících podle § 1f zákona o účetnictví se jedná o přiřazení zejména příjmů a výdajů a zařazení do evidence majetku).“*

Jeden z operačních programů ve stávajícím období ale používá zcela jinou definici:

*„Příjemce je povinen řádně účtovat o veškerých příjmech a výdajích, resp. výnosech a nákladech. Příjemce je povinen vést účetnictví v souladu s předpisy ČR, zejména se zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů (dále jen zákon o účetnictví).“*

První definice je exaktní a znamená, že s vazbou na projekt se účtuje o tokových veličinách a majetkových účtech, což je pro příjemce účtujícího na aktuální bázi snadno splnitelný požadavek. Druhá definice exaktní není. Můžeme ji vnímat vlídně, tedy stejně jako definici MFT, ale také tak, že slůvko *resp.* má význam spojky souřadící, tedy že příjemce má povinnost účtovat o příjmech a výdajích i výnosech a nákladech – pro účetnictví podmínka na hraně splnitelnosti, dopad na složitost účetního procesu zásadní, dopad na efektivitu kontroingu prakticky nulový. Definici nepřesnost tedy vyvolává buď zbytečné vícenáklady na straně příjemce, nebo riziko nedodržení podmínek dotace.

Autor textu se v praxi setkal s oběma popsanými přístupy k podobně nepřesně formulované povinnosti na straně auditu, či kontrolních orgánů.

### Nadužívání podmínek závažných v dotačních rozhodnutích

Je-li dotace udělena dle zákona č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech, pak poskytovatel může podmínky dotace rozdělit na závažné a méně závažné. Za ty méně závažné pak může stanovit sníženou sazbu korekce (pevnou částkou nebo procentem). V případě závažných podmínek hrozí korekce ve výši celé poskytnuté dotace. Problém ale nastává, pokud tyto dva typy podmínek nerozdělí a jakákoli podmínka, vč. té méně závažné, je pak považována za podmínku závažnou. Každý poskytovatel chce, aby jeho dotační podmínky byly dodržovány, to je samozřejmě správné. Otázkou je ale míra trestu pro příjemce dotace při nesplnění relativně banální podmínky. Vezměme si příklad:

V dotačním rozhodnutí se praví: *„Příjemce dotace je povinen spolu se závěrečnou zprávou odevzdat též výstup z finančního auditu realizovaného členem Komory auditorů ČR...“*

Podmínka není označena v dotačních podmínkách jako méně závažná, je tedy *de iure* závažná. V textu

dotace je uvedeno, že termín pro odevzdání závěrečné zprávy je 31. ledna v roce následujícím po roce implementace. Na zúčtování dotace je pouhý měsíc, což je samo o sobě šibeniční termín, stihnout do stejného data i nezávislý audit je na hraně možností. Přesto, pokud příjemce termín odevzdání auditu nestihne, jedná se o porušení podmínky závazné, navíc podmínky vztahující se k celé dotaci. Při přísném výkladu v rámci následných kontrol finančního úřadu je výsledkem doměření celé dotace včetně penále.

Chtěl poskytovatel takto přísně potrestat příjemce za nesplnění jednoho pro něj nepodstatného termínu? Patrně ne, jen nedomyslel nechtěné dopady rozhodnutí. Podmínku pro odevzdání auditu mohl nastavit jinak,

ale protože tak neučinil, je dopad na příjemce fatální – i zde se jedná o případ z praxe.

### Nepřesné určení rozsahu projektového auditu

Poptávám-li provedení nezávislého auditu pro projekt financovaný dotací, pak jedna z prvních otázek bývá: Jaký audit? Na základě jakých standardů? Máte pro mě konkrétní zadání auditu? Samé logické a rozumné otázky, co si ale má počít příjemce dotace, když takové zadání nemá?

Vezměme to ale popořadě. Praxe nahradit vlastní kontrolní činnost poskytovatele externím auditem přišla do České republiky ze zahraničí. Podíváme-li se na podmínky pro provedení projektového auditu

## Hugo a Sally se baví o derivátech

### 5. Zajišťovací účetnictví



Sally, finanční ředitel mi říkal, že část měnových derivátů byla uzavřena za účelem zajištění kupní ceny nové výrobní linky. Nechce mít jejich přecenění ve výsledovce. Prý uplatní pravidla pro zajišťovací účetnictví.

A mají k těm derivátům vytvořenou zajišťovací dokumentaci?

Ne, ale prý ji vytvoří.



Jenže tu musí účetní jednotka připravit už před sjednáním derivátové transakce, aby doložila, že derivát slouží jako zajištění proti nějakému riziku, například kurzovému, a k rozvahovému dni jen vyhodnocují efektivitu zajištění. Není možné ji tvořit zpětně. Musí o derivátu tedy účtovat jako o derivátu k obchodování.

Aha, takže stejný derivát se účtuje jinak při existenci zajišťovací dokumentace, než když ji nemám.

Ano, proto by auditor měl být schopen posoudit splnění požadavků kladených účetními předpisy na zajišťovací účetnictví, správné vykazání, efektivitu zajištění a tak.

To už zní skutečně složitě. Nemyslíš si, že bychom zakázku neměli vůbec přijmout, pokud se v dané oblasti dostatečně neorientujeme?

Jako bych dnes od tebe tuto otázku už slyšela 😊. To se Hugo opět obrátíš na experta auditora! Se vším, co využití práce experta obnáší...

u agentur OSN, agentur zahraničních vlád typu amerického USAID nebo třeba německého GIZ a samozřejmě na podmínky jednotlivých generálních ředitelství Evropské komise (Directory General – DG), všude najdeme obsáhlé zadávací podmínky (terms of reference – TOR), jasně definující formu i rozsah auditu. Obdobná praxe byla následně zavedena v ČR pro jednotlivé operační programy rozdělující prostředky EU.

Pokud je ale audit požadován u dotací poskytovaných jednotlivými resorty na základě zákona č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech, pak žádné jednotné TOR neexistují a dobrat se zadání bývá nsnadné. Vezměme opět příklad – zadání pro audit může znít i takto: „*předmětem auditu bude konsolidovaná účetní závěrka projektu*“.

Kde se vzala konsolidace, když jde o jedno dotační rozhodnutí? Nevíme, snad se jedná o obecný text, kdyby dotaci bylo financováno partnerství. A co je to účetní závěrka projektu? Projektová výsledovka? Asi ano, ale znamená to i něco jako projektovou rozvahu? Domyslel to někdo na straně poskytovatele?

Nevíme. Ale jedno je zjevné, pokud má být audit úspěšně proveden, musí v takové chvíli přijít příjemci na pomoc auditor a pomoci vydefinovat zadání pro provedení auditu přímo s poskytovatelem. Jednak proto, že příjemce často nemá potřebné znalosti z auditního světa, aby mohl pokládat správné otázky a reprodukovat potřeby auditora, ale také proto, že je eticky hraniční, aby si příjemce spoluurčoval rozsah auditu, pokud audit vyžaduje poskytovatel.

### Kurzové přepočty a kurzová rizika

Pokud někde čeká na příjemce dotace skutečné ekonomické riziko, pak je to kurzové riziko a toto riziko se zvětšuje s tím, kolik měn vstupuje do hry. Jistou útechou je, že toto téma se týká relativně malého okruhu příjemců a ti jsou většinou poučení.

Vezměme si další příklad: Poskytovatelem dotace je Evropská komise - Generální ředitelství pro mezinárodní spolupráce a rozvoj (DG DEVCO), poskytne dotaci v eurech. Příjemcem dotace je český subjekt, účtující v korunách, dotace je určena pro rozvojovou pomoc v Angole, doklady tedy vznikají v primární měně v AOA (Kwanza), transportní měnou do země je americký dolar, protože euro místní banky neumí přijmout, resp. umí to jen za velmi nepříznivý kurz.

Na příjemce čeká kurzových rizik celá řada, pro tento text je to ale zejména skutečnost, jakým kurzem se bude přeúčtovávat do měny poskytovatele, tedy do eur (takzvaný zpětný přepočet). Možností je celá řada, zde jen několik variant možných přepočtů:

- z korun do eur měsíčním účetním kurzem,
- z primární měny do eur měsíčním kurzem dle oficiálního měsíčního kurzu Evropské komise – InforEuro,
- z korun do eur pevným kurzem dle data první splátky,

- z korun do eur dle kurzů jednotlivých splátek metodou FIFO.

A další a další možnosti. Každá z uvedených variant povede na vyrovnaný výsledek v eurech, ale každá na zcela jiný hospodářský výsledek v korunách – a může jít o velká čísla. V obecné rovině lze s jistým zobecněním říci, že metody zpětného přepočtu pracující s účetním kurzem přenášejí kurzové riziko na poskytovatele. Při metodách s pevným (neučetním) kurzem zpětného přepočtu nese naopak kurzové riziko příjemce.

V aplikační praxi se velmi zřídka setkáváme s tím, že by zahraniční poskytovatel neuvedl postup, z jaké měny a jakým kurzem se má přepočítávat do jeho (tzv. donorské) měny. Podmínky ovšem bývají definovány natolik komplikovaně, že právě zde může dojít snadno k chybě v pochopení podmínek na straně příjemce. Je proto více než žádoucí, aby celá kurzová agenda včetně procesu zpětného přepočtu byla s auditorem probrána včas, ještě ve fázi implementace projektu, tedy tak, aby se případná chyba dala zkorigovat ještě ve fázi čerpání. Auditor zde tedy může sehrát i roli edukativní a podpůrnou, nejen roli kontrolní.

### Závěrem

Je celá řada dalších témat, která by stálo za to rozebrat. Jmenujme třeba otázku veřejné podpory v dotačních rozhodnutích – výživné téma, o němž koluje stále na straně poskytovatelů i příjemců řada mýtů.

Zkusme se ale raději podívat na dotační proces jako celek. Na straně příjemců probíhá celá řada interních školení, která mají za cíl zlepšit znalosti příjemců natolik, aby minimalizovali chyby – tedy kultivace zesponu. Existují (sporadicky) platformy pro jednání mezi příjemci a poskytovateli, například oponentní pracovní skupina pro období 2021+ na MMR – tedy kultivace prostředí na linii dotyku. Stále ale přemýšlím o tom, co se pro kultivaci dotačního prostředí v České republice dá udělat víc i shora, tedy kultivaci na úrovni poskytovatelů a právě zde vidím roli auditorů jako nezastupitelnou. Věřím totiž, že kultivace dotačního prostředí je v zájmu všech tří složek, poskytovatelů, příjemců i auditorů.

**Jan Kamenický**

*Ing. Jan Kamenický pracuje jako finanční ředitel organizace Člověk v tísni – společnost při ČT, o.p.s. Je členem Rady vlády pro nestátní neziskové organizace a Výboru pro legislativu a financování při této radě. Dlouhodobě se věnuje otázkám spojeným s legislativním prostředím v České republice ve vazbě na neziskový sektor, problematice dárcovství, veřejné podpory a dalším souvisejícím agendám. Nárazově přednáší ekonomická a daňová témata, zejména pro pracovníky NNO.*

## Rozhovor s Martinou Dlabajovou

# Pohled poslankyně Evropského parlamentu na rozpočet EU a jeho kontrolu

**Vážená paní europoslankyně, je to vaše druhé období v Europarlamentu. Jaké jsou vaše hlavní role v Europarlamentu a hlavní témata, kterým se věnujete?**

V Evropském parlamentu jsem už šest let, ale přijde mi to jako včera, když jsem se v roce 2014 rozhodla, že opustím své podnikání a vrhnu se na dráhu politiky. Svou práci v tomto mandátu dělím mezi dva výbory. Ve výboru pro rozpočtovou kontrolu (CONT) jsem místopředsedkyní a ve výboru pro průmysl, výzkum a energetiku (ITRE) mám na starosti koordinaci všech poslanců za naši politickou skupinu Renew Europe. Sleduji také dění ve výboru pro rozpočet (BUDG), kde sice působím jako náhradnice, ale jelikož musím být připravena kdykoliv zaskočit a odpovědně hlasovat, k projednávaným otázkám se také vyjadřuji.

Témat, kterým se věnuji, je celá řada. Asi nejvíce se nyní soustředím na podporu malých a středních podniků, které jsou základem nejen evropské, ale i české ekonomiky, a snažím se v Bruselu poukazovat na jejich problémy. Pokud odhlédnu od velkých potíží, do kterých se společnosti dostaly kvůli dopadům opatření proti šíření nemoci COVID-19, tak je to především byrokracie, se kterou se potkávají v každodenním podnikání a která mnohdy nabobtnala až do absurdních rozměrů. Důležité také je, abychom si byli u každé legislativy, kterou přijímáme na evropské úrovni, jisti, že přesně víme, jaké dopady bude mít právě na malé a střední podniky a jakou skutečnou přidanou hodnotu jim přinese. To se dosud dělo jen v ojedinělých případech.

Vždy jsem věřila v plně fungující vnitřní trh, který pro mne představuje nosnou konstrukci celé evropské integrace. Mrzí mne proto, když vidím, že některé státy tento úžasný výdobytek s klidným svědomím obětují, aby v první řadě chránily svůj vlastní píseček. Neuvědomují si, že tím hází kamení na cestu k lepšímu životu v Evropě, ale také k jejímu sebevědomému postavení na globálním hřišti. Mám na mysli nejrůznější překážky, které zejména v poslední době vyrostly v přeshraničním obchodě. Často se tváří nenápadně, ale mívají na svědomí velký bolehav. Jako příklad mohu zmínit kontroverzní německý a francouzský zákon o minimální mzdě nebo novější rakouský zákon o přídavcích na děti.

**Čím přesně se zabývá výbor pro rozpočtovou kontrolu a jaké konkrétní povinnosti máte jako místopředsedkyně výboru vy?**

EU schvaluje každý rok svůj rozpočet, ze kterého podporuje společné projekty. Mít pro řešení společných problémů vlastní rozpočet je mnohem efektivnější



**Martina Dlabajová** vystudovala politologii na univerzitě v Padově a ve svém podnikání se věnovala poradenství, později řídila Stálé zastoupení Zlínského a Olomouckého kraje při EU v Bruselu. Po návratu do ČR byla předsedkyní Krajské hospodářské komory Zlínského kraje. Od roku 2014 je poslankyní Evropského parlamentu, kde se zabývá zejména podporou průmyslu, malých a středních podniků, zaměstnaností, kreativními odvětvími a je propagátorkou českého filmu a designu. Je místopředsedkyní výboru pro rozpočtovou kontrolu (CONT) a působí také ve výboru pro průmysl, výzkum a energetiku (ITRE). Za svou práci v oblasti zaměstnanosti získala „evropského Oscara“ pro nejlepšího europoslance.

a také levnější, než kdyby to musel řešit každý stát zvlášť, a ještě v mnoha případech ad hoc. Největší zodpovědnost za přerozdělování prostředků z rozpočtu EU leží na bedrech Evropské komise s tím, že nějakých 80 % putuje na projekty do jednotlivých členských zemí, přibližně 13 % představují investice mimo EU a 7 % spolknou administrativa.

Výbor pro rozpočtovou kontrolu má za úkol dávat pozor na to, aby tyto prostředky skutečně odešly tam, kam mají, a měly přidanou hodnotu, kterou si od ní slibujeme. Výbor úzce spolupracuje s Evropským účetním dvorem, Evropským úřadem pro boj s podvodem (OLAF) a Evropskou investiční bankou a do budoucna to bude i Úřad evropského veřejného žalobce (EPPO). Jsme také u každé legislativy, která se týká řízení rozpočtu nebo zajišťování evropských finančních zájmů.

Místopředsedové a místopředsedkyně výborů obecně se podílejí na vedení výborů, zastupují předsedkyni v nepřítomnosti, mají vliv na každodenní agendu a stejně jako řadoví členové pracují na zprávách či na konkrétní legislativě.

Já jsem vůbec jako první český europoslanec vypracovala zprávu o schvalování účetní závěrky Evropské komise, což je vlastně zpětná kontrola hospodaření této instituce, která se provádí každý rok. Bylo to velmi zajímavé, protože jsem z této pozice měla přístup k jejím nejintimnějším záznamům a měla jsem detailní přehled, kam odešlo každé euro unijních daňových poplatníků a na co bylo využito. Pokud jsem měla pocit, že něco není v pořádku, mohla jsem požádat příslušného

komisaře nebo komisařku, aby mi to vysvětlil. Na kobereček tehdy ke mně chodil i šéf komise Jean-Claude Juncker. V každém případě šlo o velkou zodpovědnost. Objem rozpočtu v roce 2014, který jsme kontrolovali, byl 145 miliard eur.

**Tuto roli jste zastávala v předchozím volebním období, změnila se nějakým způsobem náplň práce a dle zkušenosti v minulém období, stanovila jste si nějaký cíl pro současné období v této roli?**

Samotná náplň práce ve výboru pro rozpočtovou kontrolu se nezměnila – pořád jde primárně o kontrolu veškerých příjmů a výdajů unijního rozpočtu. Ale samozřejmě s novým obdobím jsou ve výborech noví lidé, vyvíjejí se potřeby členských států a jejich občanů a tím i kontrolní mechanismy a nároky právních rámců jak EU, tak jednotlivých národních států. Aktuálním příkladem je odstraňování škod, které na unijní ekonomice napáchala pandemie COVID-19 a všechna omezující opatření, která ji měla zastavit nebo aspoň co nejvíce zpomalit. Evropská komise koncem května tohoto roku představila historicky nejobjemnější rozpočet ve své historii a věří, že se jí díky tomu podaří znovu roztočit kola pochroumané ekonomiky. Významným okamžikem je také to, že vůbec poprvé budou součastí víceletého finančního rámce EU prostředky, které si unie jako celek půjčí na finančních trzích. A kdo si půjčuje, musí i splácet. Evropská komise počítá s tím, že se závazky uhradí z příštích rozpočtů a splatí do roku 2058. Sama jsem zvědavá, co nového to přinese a jak se to promítne do monitoringu a kontroly vydávaných prostředků EU, zejména s ohledem na vyhodnocování informací daného roku s dopadem na téměř tři desítky let vzdálenou budoucnost.

Navíc čtenáři, kteří se denně pohybují v auditorském prostředí, vědí mnohem lépe než já, jak se zdokonalují taktiky těch, kteří chtějí obcházet pravidla. Udržet krok s tím musí i kontrola, a to nejen ta následná, ale především ta předběžná nebo preventivní, chcete-li. Často se setkávám s potřebou ještě více zpříšňovat kontroly a zužovat manévrovací prostory, ale zároveň se všichni snažíme neustále volat po jednodušších byrokratických postupech. Je to začarovaný kruh a ani po šesti letech ve výboru, jehož posláním je kontrola veřejných prostředků, nevím, jak vytouženou rovnováhu najít. Vždy jsem usilovala o to, aby pravidla byla co nejjednodušší, ale aby stále umožňovala efektivní kontrolu. Musí být maximálně možně srozumitelná, snadno pochopitelná a hlavně jednotně vykládaná.

**V současné době probíhá vyjednávání o víceletém finančním rámci pro roky 2021–2027. Ten určí směřování EU na dalších sedm let. Evropská komise navrhuje mírné snížení rozpočtu na Společnou zemědělskou politiku a strukturální fondy a naopak navýšení rozpočtu pro komunitární programy EU. Souhlasíte s návrhem Evropské komise, nebo**

**si myslíte, že by měla být v některých oblastech více radikální?**

Evropská komise koncem května tohoto roku představila dlouho očekávanou úpravu původního návrhu víceletého finančního rámce, který má podle mého názoru dva hlavní cíle. Kromě restartu unijní ekonomiky, kterou na kolena srazila koronavirová epidemie, to jsou i dlouhodobé priority, na něž ani kvůli krizi nesmíme rezignovat. Naopak jsem přesvědčena, že můžeme právě nyní využít synergický efekt restartu pro naplnění ambiciózních cílů EU. Kromě digitální transformace tím mám na mysli lepší ochranu životního prostředí, důraz na malé a střední podniky nebo bezpečnost. Myslím si, že i přesto, že predikce pro hospodářský vývoj v Evropě jako celku nejsou minimálně pro tento rok příznivé, měli bychom aktuální situaci brát jako příležitost k modernizaci celé ekonomiky.

Pokud mluvíme o kohezní politice nebo společné zemědělské politice, máte pravdu, že Evropská komise si v těchto kapitolách do budoucna skutečně představuje méně peněz. Nový návrh jsem studovala a zatím v něm není popsán klíč distribuce prostředků, proto bych se chtěla zdržet jakýchkoliv unáhlených soudů. Budu si ale stát dlouhodobě za svým, pokud řeknu, že pro další ekonomický či sociální vývoj Evropy jsou tyto tradiční politiky pořád klíčové. Jejich úkolem je snižovat rozdíly mezi regiony a zeměmi a pokud se dnes projedete po Evropě, tak je sice vidět obrovský pokrok, ale rozdíly například mezi východem a západem tu pořád jsou, a nejsou malé. Navíc současná krize poukázala ještě více než kdy předtím na dělící linii mezi severem a jihem a pokud začnou vysychat kohezní fondy, příkopy se nebudou zahlazovat, ale ještě více prohlubovat. To není v zájmu nikoho z nás.

Komunitární programy jsou také moc důležité, protože přinášejí hmatatelnou přidanou hodnotu EU a výrazně rozvíjejí přeshraniční spolupráci napříč unií. Pokud se Evropa má stát globálním hráčem v oblasti vědy, výzkumu a inovací, je potřeba výdaje do těchto oblastí citelně posílit. V tomto je pro mne nový návrh víceletého rozpočtu zklamáním, protože navzdory proklamacím v něm nic takového není. Vnímám to jako promarněnou příležitost zejména poté, co současná krize drsně odhalila závislost Evropy na zahraničním výzkumu léků.

**Jak se díváte na fungování rozpočtu EU z hlediska jeho efektivity a chybovosti výdajů? Evropský účetní dvůr uvádí chybovost na celý rozpočet EU mezi 2 a 3%. Myslíte, že je to ve vhodných limitech, nebo byste přijala nějaká opatření pro další snížení? Případně kde?**

Než to vysvětlím, dovoluji mi vaši otázku otočit. Pokud se chybovost celého rozpočtu pohybuje mezi 2–3 %, není naopak skvělé, že nějakých 98 % výdajů bylo vynaloženo správně, to znamená účelně, hospodárně a efektivně? To přece není vůbec špatné! Představte

si, o jak velké množství reálných projektů s prokazatelně pozitivním dopadem na životy lidí v Evropě jde.

V Evropském parlamentu jsem vždy zdůrazňovala zásadní rozdíl mezi odhadem a skutečnou chybovostí. Pokud budeme měřit chybovost v průběhu finančního rámce, tak čísla mohou oscilovat mezi dvěma až třemi procenty. Po jeho uzavření, tedy po provedení veškerých korekcí, se ale dostaneme na úroveň 0,5 %, což je výrazně pod prahem materiality.

Ke snižování chybovosti zcela zásadně přispívá zjednodušení pravidel, o kterém jsem už hovořila. V případě nárokových dotací, kde žadatel prokazuje svůj nárok prostřednictvím objektivního a snadno zkontrolovaného parametru, je prostor pro chybovost naprosto marginální – každý dokáže bez obtíží zkontrolovat velikost stáda, rozlohu pole, počet zaměstnanců, vyrobených kusů či vydaných článků. Zjednodušené vykazování nákladů je dle mého názoru cesta, jak snížit nejen chybovost, ale i chyby spojené s administrativní zátěží.

**Dotace do různých oblastí tvoří velkou část rozpočtu EU. V České republice jsou nejvíce vnímány dotace z Evropských strukturálních a investičních fondů (ESIF). Často se mluví o přílišné složitosti a vysoké chybovosti. Jak se díváte na tuto oblast vy?**

Souhlasím s vámi, že pravidla pro přerozdělování jsou složitá a běžný smrtelník často nemá šanci se v nich zorientovat. Situaci neprospívá ani to, že tu chybí jednotná a stálá metodika, operační programy se mnohdy překrývají nebo si dokonce protirečí a audity rozporují to, co doporučí projektoví manažeři operačních programů. Nejde o žádné mé výmysly, ale o reálné stížnosti žadatelů, ať už z řad živnostníků nebo zástupců velkých společností, s nimiž často mluvím. Oni sami hovoří o tom, že pravidla jsou pro ně nepochopitelná a bohužel natolik složitá, že se jim vůbec nevyplatí o dotace žádat.

Já těmto obávám rozumím, ale současně k tomu dodávám, že pokud žádají o podporu, tak musí mít rozmyšleno, na co ji chtějí použít, musí existovat jasná vize a měřitelné cíle. Jsou tu pravidla, která říkají, jak se mají evropské prostředky využívat, aby přinášely přidanou hodnotu. Správci unijního rozpočtu chtějí také pochopitelně vědět, kam peníze poputují a jestli budou vynaloženy smysluplně, účelně, efektivně a také hospodárně. Samozřejmě tu velkou roli hraje i udržitelnost projektů. Neříkám, že je to jednoduché, ale musí existovat určitá rovnováha mezi výší poskytnuté podpory a množstvím administrativy, která doloží oprávnění čerpat danou podporu a její účelnost. Jsou to právě peníze daňových poplatníků EU, které jsou takto přerozdělovány, a právě ti musí mít důvěru v to, že jejich prostředky plní svůj účel.

**Část evropského rozpočtu je rozdělována přes tzv. finanční instrumenty (úvěry, záruky, kapitálové**

**vstupy apod.), a to ať přes skupinu Evropské investiční banky nebo přes ESIF v rámci jednotlivých států. Jak vnímáte tyto výdaje z pohledu efektivnosti a kontroly?**

U finančních instrumentů je kontrola mnohem složitější, protože jejich přerozdělování probíhá skrz finanční trh, zejména tedy v bankovním sektoru s přísnější legislativou a také existencí určité míry bankovního tajemství. Není možné jen tak přijít na kontrolu do banky a chtít kompletní přístup k účtu daného klienta, protože bankovní instituce nebude schopná detailně rozklíčovat, která operace s finančním instrumentem souvisí a která nikoliv. Na druhou stranu se jedná o tzv. návratné podpory, tedy peníze, které jsou sice v daném roce nákladem či závazkem, ale ve velké míře budou do rozpočtu vráceny. Podle mne může jít o rozumný kompromis u politik, ve kterých je vhodné dané subjekty podpořit. Jako příklad lze uvést projekty, které přinesou finanční úsporu danému subjektu a tím i výraznou výhodu v rámci hospodářské soutěže (nové technologie apod.), či projekty, ve kterých lze s předem definovanou mírou rizika předpokládat potenciál příjmu (start-upy apod.). Takové projekty by bez finančních instrumentů nebylo možné realizovat, což by v řadě případů nebylo v souladu s politickými cíli EU a její přidané hodnoty pro občany.

Specifická situace nás čeká v souvislosti s novým víceletým finančním rámcem, jehož objem bude navýšen o prostředky vypůjčené jménem celé EU na finančních trzích. Prostředky se stanou součástí rozpočtu, ale budou muset být splaceny do roku 2058. Část z nich bude poskytnuta prostřednictvím půjček vládám. Zatím neznáme podrobnosti a je třeba si počkat na konkrétní legislativní návrh, který bude podmínky distribuce půjček upravovat.

**V případě komunitárních programů EU je běžným mechanismem kontrol těchto dotačních fondů i auditní zpráva od externího auditora. V českých podmínkách se tento způsob ověření využíval i u strukturálních fondů v období 2007–2013 nebo zemědělských dotací. Jak vnímáte tento mechanismus kontroly vy?**

Tento způsob má určitě smysl, protože usnadňuje práci kontrolních mechanismů a může včas eliminovat některé nedostatky, které by pozdější kontrolou nebylo možné zhojit. Jak jsem již uvedla dříve, vždy je potřeba najít rozumnou rovnováhu mezi administrativou, a to včetně finanční zátěže na příjemce podpory, a úsporou, která takový požadavek přinese. A tím myslím nejen úsporu na straně kontroly, ale i na straně příjemce podpory. Nezřídkou jsou to právě auditori, kteří ještě před podáním závěrečné žádosti o platbu podpory objeví v projektu drobná či závažná pochybení, která by příjemcům v rámci budoucích kontrol ze strany poskytovatelů podpor zajistila korekce. V tomto ohledu jsem velkým zastáncem tzv. zjednodušeného

vykazování nákladů, kdy se daná podpora bude vztahovat ke konkrétní a měřitelné jednotce, jejíž vykazování a případná kontrola ze strany auditorů či jiných kontrolních mechanismů je poté výrazně efektivnější.

**A nemohu se na závěr nezeptat, jak si myslíte, že se dotkne současná krize související s koronavirem rozpočtu EU nebo jeho kontrolních mechanismů?**

Myslím si, že v obecné rovině se ho nedotkne. Pravidla, která v současné době aplikujeme, mají za cíl prokázat účelnost, hospodárnost a efektivnost vynaložených prostředků. A je irelevantní, o jaké prostředky

či cíle EU se jedná. Každé euro vynaložené z unijního rozpočtu je stejně důležité. I když se kvůli koronavirové pandemii zrychlil a zjednodušil režim poskytování peněz z rozpočtu EU, kontrola musí být pořád důsledná a funkční.

V neposlední řadě bych uvedla, že i prostředky tzv. Fondu obnovy (Next Generation EU) budou podléhat kontrole ze strany výboru pro rozpočtovou kontrolu, a to v rámci schvalování účetní závěrky. Je to naprostá novinka a já jsem ráda, že se mohu na této historické události aktivně podílet.

*Rozhovor vedl Ondřej Hartman*

## Znovu k postavení auditorů podle GDPR

V souvislosti s postavením auditorů podle GDPR, ke kterému Komora auditorů České republiky (KA ČR) zveřejnila článek v časopise Auditor č. 5/2019 reagující na korespondenci KA ČR s Úřadem pro ochranu osobních údajů (ÚOOÚ) při aplikaci obecného nařízení o ochraně osobních údajů (GDPR)<sup>1</sup> při výkonu auditorské činnosti ze strany auditorů, obdržela KA ČR dotaz k postavení auditorů při zpracování osobních údajů ve světle GDPR. Dotaz byl motivován informací polské komory auditorů (Polska Izba Biegłych Rewidentów – PIBR), která na základě stanoviska polského úřadu pro ochranu osobních údajů (Urząd Ochrony Danych Osobowych – UODO) uvedla, že auditoři jsou ve smyslu GDPR správci osobních údajů. Z toho důvodu se KA ČR obrátila s žádostí o výkladové stanovisko na ÚOOÚ s cílem zjistit, zda jimi prezentované stanovisko ohledně postavení auditorů podle GDPR při výkonu auditorské činnosti, které bylo zveřejněno ve zmíněném článku, stále trvá, tj. auditor při výkonu auditorské činnosti není správcem osobních údajů, ale je jejich příjemcem.

### Odpověď ÚOOÚ

Obecně lze konstatovat, že externí auditor je dle čl. 4 bodu 9 GDPR příjemcem osobních údajů, jelikož k výkonu jeho činnosti je v množství případů nezbytné, aby mu především účetní jednotky, kterých se předmětný audit týká, poskytly osobní údaje.

Rovněž je však zřejmé, že k řádnému plnění činnosti externího auditora (vypracování auditní zprávy uchování důkazních informací, které jsou součástí spisu

auditora apod.) je nezbytné, aby externí auditor aktivně nakládal s osobními údaji, které mu byly svěřeny, tj. dochází ke zpracování osobních údajů ze strany externího auditora. Na základě skutečnosti, že externí auditor při výkonu své činnosti je povinen řídit se zvláštními právními předpisy (především zákonem o auditorech) lze konstatovat, že při zpracování osobních údajů nejsou externímu auditorovi určeny účely a prostředky zpracování výhradně ze strany účetní jednotky. Činnost externího auditora tedy naplňuje znaky správce osobních údajů dle čl. 4 bodu 7 GDPR.

Na základě uvedeného lze tedy konstatovat, že externí auditor při výkonu své činnosti je v postavení příjemce. Vzhledem k uvedené následné povaze činnosti externího auditora jeho další činnost naplňuje znaky postavení správce.

K otázce týkající se informační povinnosti externího auditora dle čl. 14 GDPR, uvádím, že se v daném případě, v souvislosti s povinnou mlčenlivostí auditora stanovenou v § 15 zákona č. 93/2009 Sb., o auditorech, ve znění pozdějších předpisů, aplikuje výjimka z této povinnosti na základě odst. 5 písm. d) citovaného článku.

K uvedené problematice rovněž viz <https://www.uouu.cz/k-cinnosti-spolku-sportovnickklubu-a-obdobnych-zajmovych-sdruzeni/ds-5084/archiv=0&p1=2619> (dotaz týkající se vztahu neziskové organizace a externího auditora).

**Lenka Růckerová**  
oddělení metodiky KA ČR

<sup>1</sup> Nařízení Evropského parlamentu a rady (EU) 2016/679 ze dne 27. dubna 2016 o ochraně fyzických osob v souvislosti se zpracováním osobních údajů a o volném pohybu těchto údajů a o zrušení směrnice 95/46/ES.

## Dotazy a odpovědi z oblasti metodiky auditu

### Ověřování dotace soukromé školy

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

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

*Stanovisko bylo projednáno ve Výboru pro metodiku auditu KA ČR.*

#### Dotaz

Soukromá škola, příjemce dotace z MŠMT, je povinna dle ustanovení § 6 odst. 5 zákona č. 306/1999 Sb. o poskytování dotací soukromým školám, předškolním a školským zařízením, ve znění pozdějších předpisů, (dále zákon o poskytování dotací) mít auditorem ověřený Výkaz zisku a ztráty a ověřenou skutečnost, zda je zisk použit v souladu s tímto zákonem. K aplikaci tohoto ustanovení vydalo v roce 2016 MŠMT Metodický pokyn. V Článku II, odst. 2 tohoto pokynu jsou vyjmenovány standardy, podle kterých auditor provede ověření:

(2) Auditor provede ověření v souladu se:

a) zákonem č. 93/2009 Sb., o auditorech a o změně některých zákonů, ve znění pozdějších předpisů,

b) standardy Komory auditorů České republiky pro audit, kterými jsou mezinárodní standardy pro audit (ISA) případně doplněné a upravené souvisejícími aplikačními doložkami, zejména se standardem ISA 805 *Zvláštní aspekty – audity jednotlivých účetních výkazů a specifických prvků, účtů nebo položek účetního výkazu*, který je účinný pro audity účetních závěrek sestavených za období končící 15. prosince 2016 nebo po tomto datu, a

c) mezinárodním standardem pro ověřovací zakázky ISAE 3000 *Ověřovací zakázky*, které nejsou auditem ani prověrkami historických finančních informací, který je účinný pro zprávy sestavené k 1. lednu 2005 a později.

Tento text byl dle sdělení metodika MŠMT vyžádán na Komoře auditorů a MŠMT neumí sdělit bližší podrobnosti.

Dotaz zní: lze se řídit zároveň standardem ISA 805 a zároveň standardem ISAE 3000 v jedné zakázce, jejímž výsledkem bude jedna zpráva? Ve zprávě uvést oba standardy (a případné aplikační doložky) a formát výroku zkombinovat/vybrat? Nebo se tím myslí buď ISA 805 nebo ISAE 3000?

#### Odpověď

Dovolujeme si upozornit, že od roku 2016 se již KA ČR na tvorbě zmíněného metodického pokynu nepodílela, a zasláný metodický pokyn tak není aktualizován s ohledem na změny mezinárodních standardů pro ověřovací zakázky a pro audit (ISAE a ISA).

Dle našeho názoru je možné, aby auditor v rámci jedné zakázky postupoval jak podle standardů ISA, tak ISAE. V tomto případě ověření:

A) výkazu zisku a ztráty podléhá mezinárodnímu auditorskému standardu ISA 805 *Zvláštní aspekty – audity jednotlivých účetních výkazů a specifických prvků, účtů nebo položek účetního výkazu* (ISA 805);

B) skutečnosti, zda je zisk použit v souladu se zákonem o poskytování dotací podléhá mezinárodnímu standardu pro ověřovací zakázky ISAE 3000 *Ověřovací zakázky, které nejsou auditem ani prověrkou historických finančních informací* (ISAE 3000).

Auditor tedy uzavře jednu smlouvu na ověřovací zakázku a povede jeden spis. Není ale vhodné kombinovat výstup obou typů ověřovacích zakázek do jedné zprávy, a to zejména z důvodu odlišnosti požadavků standardu ISA 805 a ISAE 3000 na obsah a formu zprávy nezávislého auditora. Doporučujeme, aby auditor v tomto případě vydal dvě samostatné zprávy, tj. zprávu ve formátu požadovaném ISA 805 o ověření výkazu zisku a ztráty a zprávu ve formátu požadovaném ISAE 3000 na ověření ostatních požadovaných skutečností. V případě požadavku příjemce na vydání jediné zprávy je třeba, aby auditor v této zprávě jasně oddělil (např. pomocí zřetelných nadpisů) část popisující ověření dle ISA 805 a část popisující ověření dle ISAE 3000.

**Martina Křížová Chrámecská**

oddělení metodiky účetnictví a auditu KA ČR





## Co najdete v e-příloze č. 6/2020

### Přístup k e-příloze Auditor

E-příloha Auditor vychází souběžně s tištěným časopisem Auditor v elektronické podobě. Pro auditory je ke stažení v uzavřené části webových stránek komory [www.kacr.cz](http://www.kacr.cz), kam se lze dostat pod přihlašovací jménem a heslem.

### Obsah

- Žádat souhlas se zpracováním osobních údajů je mnohdy zbytečné. Jde to pak proti pravidlům GDPR
- Jak na dárkové poukázky
- Nová koncepce monistického systému vnitřní struktury uspořádání akciové společnosti
- Pravidla střetu zájmů po velké novele zákona o obchodních korporacích
- Účetní a daňové dopady mimořádných opatření – první díl

-ab-



## AUDITOR č. 6/2020

ročník XXVII

### REDAKCE

Komora auditorů ČR  
Opletalova 55, 110 00 Praha 1  
tel.: 224 212 670, 221 602 289  
e-mail: [redakce@kacr.cz](mailto:redakce@kacr.cz)

### REDAKTORKA

Bc. Aneta Čermáková

### REDAKČNÍ RADA

Ing. Jiří Pelák, Ph.D., předseda  
doc. Ing. Ladislav Mejzlík, Ph.D.  
Jarmila Melichová  
Ing. Jiří Mikyňa  
prof. Ing. Libuše Müllerová, CSc.  
Ing. Jana Skálová, Ph.D.  
Ing. Michal Šindelář, Ph.D.  
Ing. Michal Štěpán  
Ing. Petr Vácha, Ph.D.

Pravidla pro zveřejňování článků jsou uvedena na webu KA ČR ([www.kacr.cz/desatero](http://www.kacr.cz/desatero)). Články prochází recenzním řízením redakční rady.

### VDÁVÁ

Komora auditorů České republiky  
tel.: 224 212 670, 224 222 178  
IČ 70901473

Vydávání povoleno MK ČR 6934  
ISSN 1210-9096

### INZERCE, SAZBA, DISTRIBUCE

Infomedia, spol. s r.o.  
Otradovická 731/11, 142 00  
Praha 4, tel.: 607 972 085  
e-mail: [infomedia@infomedia.cz](mailto:infomedia@infomedia.cz)

### TISK

Wendy, spol. s r.o., Mělník

### OBJEDNÁVKY A PŘEDPLATNÉ

Komora auditorů ČR  
e-mail: [kacr@kacr.cz](mailto:kacr@kacr.cz)

Vychází 10x ročně

Roční předplatné: 950 Kč

Pro členy KA ČR zdarma

[www.kacr.cz](http://www.kacr.cz)

© Komora auditorů ČR