

Obsah

AKTUALITY

Fixní příspěvky byly splatné do 31. ledna.....	2
Pohyblivý příspěvek pro rok 2014	2
Novely prováděcích předpisů k novele zákona o účetnictví.....	3
Reforma auditu: jednání o Osmé směrnici Evropské unie obnoveno	4
Zpráva o vztazích za rok 2013.....	4
Tištěná příloha: Obsah XX. ročníku časopisu Auditor (2013).....	4

TÉMA ČÍSLA – DOTAČNÍ PROGRAMY

Složitý svět dotací v ČR (Eva Truhlářová)	5
Účel a způsob auditu dotačních prostředků (Ondřej Hartman)	10
Audit veřejných zakázek je jen papírový tygr... (Bohdan Dvořák).....	14
Největší riziko dotovaných projektů – veřejné zakázky (Jiří Machát, Žaneta Krupičková)	17
Zkušenosti auditora s auditu Sedmého rámcového programu (Karolina Neuvirtová, Markéta Kabourková)	21
Dotace v interpretacích Národní účetní rady (Libuše Müllerová)	25
Rozhovor s Olgou Letáčkovou Evropské dotace od roku 2014.....	29
Součinnost statutárního auditora a auditora projektu	31

NA POMOC AUDITORŮM

K metodice přezkoumání hospodaření – část II. (Martina Smetanová)	32
--	----

LIDÉ A FIRMY	36
--------------------	----



e-příloha Auditor 1/2014

OBSAH

- Téma čísla – Dotační programy
- Právo a rekodifikace
- Daně
- Záznamenali jsme

Toto číslo vyšlo **30. 1. 2014**
Uzávěrka pro příjem podkladů
pro další číslo je **17. 2. 2014**

Zamyšlení nad starým a novým rokem



Petr Šobotník

Vážení kolegové, dovoluji mi, abych Vás oslovil na začátku nového roku a popřál Vám hodně zdraví a osobní spokojenosti. Byl jsem požádán, abych se ve svém příspěvku ohlédl za rokem 2013 a zabýval se i tím, co nás čeká v letošním roce. Naštěstí se nejedná o dva rozdílné požadavky, neboť přelom roku je jenom časovou veličinou a ani auditorská profese při auditech nerozlišuje, kolik práce na auditu bylo uděláno před a po rozvahovém dni.

Uplynulému roku jednoznačně dominovaly přípravy na novelizaci evropské směrnice o statutárním auditu, která bude mít v dlouhodobějším horizontu dvou tří let i zásadní dopad na činnost auditorů v České republice. Z hlediska každodenní práce auditorů lze stav zdánlivě charakterizovat jako klid před bouří. Pravdou však je, že práce auditorů je bedlivě sledována z úrovně regulátora i dohledových orgánů a jejich poznatky budou rozhodovat o tom, jak budou zaváděna doporučení, v nichž evropská legislativa umožňuje členským zemím přijmout vlastní postupy, případně si vybrat z možných variant. Lze očekávat, že dohodnutý kompromis na evropské úrovni těsně před Vánoce bude ještě v prvním pololetí schválen a pak již začnou běžet implementační lhůty.

Česká republika je jednou z mála zemí Evropské unie, která nepřenesla významný objem pravomocí na dohledové orgány, o to pozorněji jsou naše kroky hodnoceny, i když se o tom nemusíme vždy přímo dozvědět. Na úrovni naší komory jsme se na nevyhnutelné změny snažili reagovat. Posílení nezávislosti dohledu při kontrole práce auditorů a přesnější

rozdělení kompetencí jednotlivých volených orgánů je příkladem přijatých opatření.

Troufnu si tvrdit, že souběžné působení výkonného výboru, dozorčí komise, kárné komise a zaměstnanců komory může být příkladem pro řadu dalších samosprávných profesí, i přes všechny problémy, s nimiž jsme se nevyhnutelně potýkali a potýkáme. Nezastírám, že se jedná o pohled zevnitř, a ten se může lišit od pohledu zvenčí. Koneckonců letošní sněm poskytne určitě dostatek prostoru vyjádřit se k aktuálním tématům. Přeji bych si však, aby diskuse byly věcné, a nikoliv populisticky laděné.

Tím se dostávám k dalšímu tématu, a tím je letošní sněm Komory auditorů, v pořadí již třináctý, který se uskuteční 24. listopadu a bude sněmem volebním. Konání sněmu připomínám s dostatečným předstihem také proto, že kandidáti do jednotlivých orgánů (polovina výkonného výboru, dozorčí komise, kárná komise a volební komise) musí vyjádřit svůj zájem o členství v těchto orgánech do poloviny dubna.

Věřím, že se najde dostatek zájemců, kteří budou chtít aktivně ovlivňovat chod naší profese a prosazovat v rámci daných mantinelů její samosprávný charakter.

Mojí osobní ambicí je pracovat ve zbývajících měsících tak, abych umožnil mému nástupci navázat na vše pozitivní, co bylo v posledních letech vykonáno. Do té doby nás však všechny čeká ještě hodně práce, auditorská sezona je v plném běhu a já bych Vám chtěl ještě jednou popřát, abyste ji nejen zvládli dle vašich představ, ale našli si i chvilku času na zamyšlení, jak by se mohla profese dále vyvíjet a zda se na tomto vývoji nechcete aktivně podílet.

Petr Šobotník
prezident Komory auditorů ČR

Fixní příspěvky byly splatné do 31. ledna

Dovolujeme si připomenout, že fixní příspěvky za auditory, auditorské společnosti (včetně asistentů auditora) pro rok 2014 byly splatné ke dni 31. ledna 2014. Příspěvky na činnost Komory auditorů ČR jsou hrazeny povinně ze zákona o auditorech ve výši dle Příspěvkového řádu Komory auditorů ČR.

Roční fixní příspěvek je stanoven takto:

1. **za auditora ve výši 2 900 Kč,**
2. **za auditorskou společnost ve výši 15 000 Kč,**
3. **příspěvek auditora nebo auditorské společnosti se zvyšuje o 2 900 Kč za každého asistenta auditora nebo auditora v pracovním poměru.**

Auditoři, kteří mají k datu splatnosti fixního příspěvku pozastavenou auditorskou činnost,

resp. mají dočasný zákaz výkonu auditorské činnosti, platí polovinu fixní části příspěvku.

Číslo účtu Komory auditorů ČR je 87039011/0100. Uvádějte vždy variabilní symbol, slouží k identifikaci plátce. VS tvoří u auditorů čtyřmístné číslo oprávnění + 31 (xxxx31), u asistentů rovněž čtyřmístné registrační číslo + 33 (xxxx33) a u auditorských společností trojmístné číslo oprávnění + 32 (xxx32).

Pokud je platba příspěvků provedena jednou částkou za více osob, je třeba zaslat do oddělení evidence auditorů rozpis této částky s uvedením čísel oprávnění auditorů, resp. registračních čísel asistentů auditora.

Libuše Šnajdrová
evidence auditorů KA ČR

Pohyblivý příspěvek pro rok 2014

Jako každoročně se dle § 3 Příspěvkového řádu KA ČR, schváleného sněmem v listopadu 2009, podává vyúčtování příspěvků do 31. března. Vyúčtování příspěvků podávají na Komoru všichni auditoři a auditorské společnosti. Tato povinnost pro auditory vyplývá z ustanovení zákona o auditorech č. 93/2009 Sb. a v návaznosti z § 3 odst. 1, 2 a 3 Příspěvkového řádu KA ČR.

Splatnost pohyblivého příspěvku na činnost KA ČR pro rok 2014 je pak dle § 4 odst. 2 Příspěvkového řádu KA ČR 30. června 2014. Základem pro výpočet pohyblivého příspěvku jsou v souladu s Příspěvkovým řádem Komory auditorů ČR příjmy (tržby) bez DPH dosažené v předcházejícím roce, tedy v roce 2013, za auditorské služby konané na území České republiky.

Sazba pohyblivého příspěvku je stanovena podle Příspěvkového řádu KA ČR na 0,45 % z uvedeného základu.

Nově můžete vyplnit formulář pro vyúčtování příspěvků jak za auditora, tak za auditorskou společnost on-line na www.kacr.cz, a to po přihlášení v části Pro členy / On-line formuláře / Vyúčtování – auditor, resp. Vyúčtování – auditorská společnost. Ve formuláři se automaticky zobrazí osobní údaje auditora nebo název a IČ auditorské společnosti včetně čísla oprávnění.

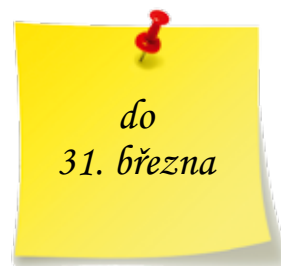
Dále je možné použít tradiční tištěný formulář „Vyúčtování příspěvků auditora“, který je vložený do tohoto čísla časopisu Auditor. Auditorským společností bude formulář „Vyúčtování příspěvků auditorské společnosti“ rozeslán poštou v průběhu února.

Třetí možností je využít **elektronický formulář, který je možné si stáhnout na webu komory**, v části Pro členy, v sekci Formuláře, a zaslat emailem na adresu snajdrova@kacr.cz nebo na kacr@kacr.cz.

Prosíme, abyste v souladu s ustanovením § 43-45 zákona č. 93/2009 Sb., o auditorech, ve formulářích pro vyúčtování vyplnili také údaje k dotazu o auditování subjektu, resp. subjektů veřejného zájmu.

Subjektem veřejného zájmu je právnická osoba, která je založena podle českého práva a jejíž převoditelné cenné papíry jsou přijaty k obchodování na regulovaném trhu kteréhokoli členského státu Evropské unie nebo smluvního státu dohody o Evropském hospodářském prostoru („členský stát“), banky, pojišťovny a zajišťovny, Všeobecná zdravotní pojišťovna České republiky, zdravotní pojišťovny, penzijní fondy, spořitelny a úvěrní družstva, obchodníci s cennými papíry, centrální depozitář, provozovatel vypořádacího systému, investiční společnosti, investiční fondy a instituce elektronických peněz. Subjektem veřejného zájmu je rovněž obchodní společnost nebo družstvo nebo konsolidující účetní jednotka, pokud průměrný přepočtený stav zaměstnanců obchodní společnosti nebo družstva nebo konsolidačního celku za bezprostředně předcházející účetní období převýšil 4 000 zaměstnanců.

Pohyblivý příspěvek zasílejte na číslo účtu 87039011/0100. Variabilní symbol je u auditorů ve struktuře xxxx31, z toho xxxx je číslo oprávnění



a u auditorských společností ve struktuře xxx32, z toho xxx je číslo oprávnění. Variabilní symbol je třeba uvádět přesně, slouží k identifikaci plátce.

Pokud vypočtená výše pohyblivého příspěvku zaokrouhlená na celé koruny směrem dolů nepřesáhne 200 Kč, pohyblivý příspěvek se neodvádí, nicméně vyúčtování příspěvků je třeba provést některým ze tří uvedených způsobů. Vyúčtování příspěvků je třeba provést i v případě, že auditor neměl žádné tržby za provádění auditorské činnosti nebo provádí auditorskou činnost jménem auditorské společnosti. V případě pozdní úhrady příspěvku bude vystavena faktura na úhradu úroku z prodlení.

Libuše Šnajdrová
evidence auditorů KA ČR



Novely prováděcích předpisů k novele zákona o účetnictví

Dne 31. prosince 2013 byly v částkách 180 a 181 Sbírky zákonů zveřejněny novely následujících prováděcích právních předpisů k zákonu č. 563/1991 Sb., o účetnictví ve znění pozdějších předpisů (dále jen zákon o účetnictví):

- vyhláška č. 467/2013 Sb., kterou se mění vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví, ve znění pozdějších předpisů;
- vyhláška č. 468/2013 Sb., kterou se mění vyhláška č. 501/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou bankami a jinými finančními institucemi, ve znění pozdějších předpisů;
- vyhláška č. 469/2013 Sb., kterou se mění vyhláška č. 502/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou pojišťovnami, ve znění pozdějších předpisů;
- vyhláška č. 470/2013 Sb., kterou se mění vyhláška č. 503/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro zdravotní pojišťovny, ve znění pozdějších předpisů;
- vyhláška č. 471/2013 Sb., kterou se mění vyhláška č. 504/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky,

u kterých hlavním předmětem činnosti není podnikání, pokud účtují v soustavě podvojného účetnictví, ve znění pozdějších předpisů;

- vyhláška č. 473/2013 Sb., kterou se mění vyhláška č. 410/2009 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro některé vybrané účetní jednotky, ve znění pozdějších předpisů.

Novely prováděcích právních předpisů reagují na rekodifikaci soukromého práva zejména v úpravě používané terminologie a zapracováním některých nových soukromoprávních institutů. Novely všech zmíněných prováděcích právních předpisů jsou účinné dnem 1. ledna 2014 spolu s novelou zákona o účetnictví s výjimkou vybraných ustanovení vyhlášky č. 473/2013 Sb., kterou se mění vyhláška č. 410/2009 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro některé vybrané účetní jednotky, ve znění pozdějších předpisů, která nabývají účinnosti dnem 1. ledna 2015.

Lenka Růckerová
oddělení metodiky KA ČR



Reforma auditu: jednání o Osmé směrnici Evropské unie obnoveno

Po krátké odmlce v jednání dospěli 17. prosince 2013 Evropská komise, Evropský parlament a zástupci členských států Evropské unie k předběžné dohodě v oblasti reformy auditu, tzv. Osmé směrnice Evropské unie o statutárním auditu. V současné době je očekáváno oficiální schválení novely této směrnice Evropským parlamentem a zveřejnění v Úředním věstníku Evropské unie.

Mezi zásadní body kompromisu lze zařadit následující:

1. Zvýšení kvality auditu – auditoři budou vydávat detailnější zprávu auditora, se zaměřením na zhodnocení informací relevantních pro investory.
2. Posílení nezávislosti auditora – zavedení povinné rotace auditora nebo auditorské společnosti po 10 letech. Za splnění určitých podmínek pak může být období prodlouženo o dalších 10 a 14 let.
3. Zákaz některých neauditních služeb – bude vydán soupis zakázaných činností u auditovaného klienta (tzv. black-list), přičemž se předpokládá možnost členských států tento seznam rozšiřovat. Současně se počítá se zavedením limitu na výnosy z povolených neauditních služeb ve výši 70 % z tříletého skupinového průměru.
4. Zkvalitnění hospodářské soutěže v oblasti auditu – zavedení zákazu smluvních klauzulí omezujících výběr auditora na auditory ze společností Velké čtyřky.
5. Zkvalitnění dohledu nad auditorskou činností – ustavení CEAOB (Committee of European Auditing Oversight Bodies – Výbor evropských orgánů dohledu nad auditem) a zesílení spolupráce mezi jednotlivými dohledovými orgány členských zemí.

Detailnější informace o očekávané úpravě směrnice o auditu budou zveřejněny v časopise Auditor i na webu KA ČR po jejím oficiálním schválení a vyhlášení v Úředním věstníku EU.

Dagmar Palková
oddělení metodiky KA ČR

Zpráva o vztazích za rok 2013

Komora auditorů České republiky požádala Ministerstvo spravedlnosti ČR o stanovisko k sestavení zprávy o vztazích za rok 2013, neboť se různí názory odborníků na to, zda se má v případě zprávy o vztazích mezi propojenými osobami postupovat dle příslušných ustanovení zákona č. 90/2012 Sb., o obchodních korporacích, i v případě, že zpráva popisuje skutečnosti z roku 2013.

Komora auditorů obdržela odpověď Ministerstva spravedlnosti ČR a ve spolupráci s odbornými výbory připraví pro auditory shrnutí problematiky, které zveřejní na webu a v příštím čísle časopisu Auditor.

Dagmar Palková
oddělení metodiky KA ČR

Tištěná příloha: Obsah XX. ročníku časopisu Auditor (2013)

Součástí tohoto čísla je vložená příloha Obsah XX. ročníku časopisu Auditor, kde je v první části chronologicky řazený přehled všech článků zveřejněných v časopise Auditor a v e-příloze v roce 2013. Ve druhé části je přehled věcných a jmenných zkratk, jakož i přehled témat jednotlivých čísel časopisu od roku 2007.

Na webu www.kacr.cz pod záložkou Vzdělávání a publikace – Časopis Auditor – Vyhledávání článků

publikovaných v časopise Auditor je pro členy k dispozici ke stažení do počítače program, s jehož pomocí lze po rozbalení vyhledávat jednotlivé články publikované v časopise Auditor a v e-příloze Auditor od roku 2004, a to podle jména autora či jeho značky nebo podle věcného zaměření či zkratky.

-av-

Složité svět dotací v ČR



Eva
Truhlářová

Granty, operační programy, strukturální fondy, projekty, spolufinancování...

Tyto a další podobné výrazy slyšíme téměř každodenně z nejrůznějších stran, a není asi nikdo, kdo by o operačním programu či spolufinancování projektu neslyšel. Co vše se za tímto skrývá a jaké jsou jiné možnosti získání finančních prostředků než „z vlastní

kapsy“, by alespoň v základním měřítku mělo představit následujících několik stran.

„Svět dotací“ jsou vlastně nejrůznější cesty a zdroje, z nichž lze získat finanční prostředky pro financování, resp. spolufinancování projektů a záměrů nejrůznějšími subjekty a organizacemi. Je to tak příležitost pro komerční firmy, veřejné instituce, neziskové organizace a další subjekty k získání prostředků na realizaci projektů v nejrůznějších oblastech a odvětvích.

Jaké jsou v ČR možnosti získání finančních zdrojů? V základním členění můžeme identifikovat tyto základní skupiny grantových možností:

- 1) Strukturální fondy a Fond soudržnosti (tzv. fondy EU) – realizující regionální politiku EU
- 2) Další nástroje EU:
 - Nástroj EU Zemědělství a rozvoj venkova – Evropský zemědělský fond pro rozvoj venkova (EAFRD)
 - Evropský rybářský fond (EFF)
 - Fond solidarity EU (EUSF)
 - Nástroj předvstupní pomoci (IPA)
 - Evropský fond přizpůsobení se globalizaci (EGF)
 - Nástroje finančního inženýrství
- 3) Komunitární programy a další dotace Evropské komise (Mezinárodní programy EU)
- 4) Národní dotace a programy podpory
- 5) Finanční mechanismy EHP a Norska (tzv. Norské fondy), Program švýcarsko-české spolupráce

Strukturální fondy a Fond soudržnosti (fondy EU)

V současnosti asi nejskloňovanější skupinu finančních nástrojů k realizaci projektů napříč obory činnosti představují strukturální fondy a Fond soudržnosti, nejčastěji označované za fondy EU. Jedná se o nástroje určené k realizaci regionální politiky EU, pomocí nichž jsou vynakládány prostředky pro všechny členské státy vedoucí k naplnění společných cílů EU. Regionální politika je jednou z několika politik EU, jejíž realizace má napomoci ke snižování ekonomických a sociálních

rozdílů mezi členskými státy EU a mezi regiony jednotlivých členských států. Základní charakteristikou jsou sedmileté cykly pro její naplňování, které jsou shodné s rozpočtovými obdobími EU.

Naplňování regionální politiky je v každém členském státu realizováno prostřednictvím tzv. operačních programů, které si každý stát na dané programové období vyjednává s Evropskou komisí. Operační programy představují základní strategické dokumenty finanční a technické povahy pro danou tematickou oblast nebo region soudržnosti popisující a určující cíle a priority členské země v dané oblasti. Určují také typové aktivity, na něž mohou být prostředky vynaloženy, včetně výčtu potenciálních žadatelů finanční podpory.

Operační programy jsou strategické dokumenty



jednotlivých členských států, které však musí být vytvořeny v souladu s dokumentem na úrovni EU „Strategické obecné zásady Společenství“. Tento dokument jednoznačně definuje cíle a priority, k jejichž dosažení mají prostředky vyčleněné z evropského rozpočtu na realizaci regionální politiky přispět.

V současnosti se nacházíme přímo na přelomu jednoho z cyklů, kdy končí programové období let 2007–2013 a rozbíhá se období 2014–2020. Vzhledem k tomu, že projekty vybrané ke spolufinancování z období 2007–2013 budou „dobíhat“ zhruba do června 2015, a příprava programového období 2014–2020 není ještě finálně dokončena a ani finanční alokace pro ČR není ještě známa ve své konečné podobě (a to i přesto, že přípravy programového období probíhají již od roku 2010), bude obsahem dále uváděného přehledu obsah operačních programů z období 2007–2013 a v závěru článku uveden výhled na období 2014–2020.

Fondy EU

Další
nástroje EU

Komunitární
programy

Národní
dotační
programy

Norské +
švýcarské
fondy

Cíle na úrovni EU pro období 2007–2013 byly určeny tři, stejný počet je i typů finančních nástrojů, z nichž jsou jednotlivé cíle hrazeny.

Pro ČR bylo z celkových 347 mld. EUR vyčleněno cca 26,7 mld. EUR. Jedná se o cíle a typy nástrojů uvedené v tabulce.

Cíl	Typ finančního nástroje	Částka v mld. EUR
Konvergence	Evropský fond pro regionální rozvoj (ERDF)	25,90
	Evropský sociální fond (ESF)	
	Fond soudržnosti	
Konkurenceschopnost a zaměstnanost	Evropský fond pro regionální rozvoj (ERDF)	0,42
	Evropský sociální fond (ESF)	
Evropská územní spolupráce	Evropský fond pro regionální rozvoj (ERDF)	0,39

Zdroj: tabulka vytvořena dle informací dostupných na <http://www.strukturalni-fondy.cz>

Pozn.: ERDF a ESF představují Strukturální fondy, ERDF je určen primárně k financování investičních projektů, ESF primárně k financování projektů neinvestičního charakteru.

Přehled jednotlivých operačních programů schválených pro ČR na programové období

Cíl 1: Konvergence			
Tematické OP			
Operační program	Řídící orgán	Zprostředkující orgán/y	Částka v mld. EUR
OP Podnikání a inovace (http://www.mpo.cz/ ; http://www.czechinvest.org/)	Ministerstvo průmyslu a obchodu ČR, Sekce fondů EU	CzechInvest, Českomoravská záruční a rozvojová banka	3,120
OP Doprava (http://www.opd.cz/cz/uvod)	Ministerstvo dopravy ČR, Odbor fondů EU	Státní fond dopravní infrastruktury	5,820
OP Životní prostředí (http://www.opzp.cz/)	Ministerstvo životního prostředí ČR, Odbor fondů EU	Státní fond životního prostředí	4,920
OP Lidské zdroje a zaměstnanost (http://www.esfcr.cz/07-13/oplzz)	Ministerstvo práce a sociálních věcí ČR, Odbor řízení pomoci z ESF	Ministerstvo vnitra	1,880
OP Vzdělávání pro konkurenceschopnost (http://www.esfcr.cz/07-13/opvk)	Ministerstvo školství, mládeže a tělovýchovy	X	1,830
OP Výzkum a vývoj pro inovace (http://www.opvavpi.cz/)	Ministerstvo školství, mládeže a tělovýchovy, Sekce řízení operačních programů EU	X	2,070
Integrovaný operační program (http://www.strukturalni-fondy.cz/cs/ Microsites/Integrovaný-OP/Uvodni-strana)	Ministerstvo pro místní rozvoj ČR, Odbor řízení operačních programů	Centrum pro regionální rozvoj, Ministerstvo vnitra	1,620
OP Technická pomoc (http://www.strukturalni-fondy.cz)	Ministerstvo pro místní rozvoj ČR, Odbor Řídícího orgánu OPTP	Centrum pro regionální rozvoj	0,229
Regionální OP (ROP)			
Operační program	Řídící orgán	Zprostředkující orgán/y	Částka v mld. EUR
ROP NUTS II Jihovýchod (http://www.jihovýchod.cz/)	Úřad Regionální rady regionu soudržnosti Jihovýchod	X	0,720
ROP NUTS II Jihozápad (http://www.rr-jihozapad.cz/)	Regionální rada regionu soudržnosti Jihozápad		0,634
ROP NUTS II Moravskoslezsko (http://www.rr-moravskoslezsko.cz/)	Regionální rada regionu soudržnosti Moravskoslezsko		0,671
ROP NUTS II Severovýchod (http://www.rada-severovychod.cz/)	Regionální rada regionu soudržnosti Severovýchod		0,763
ROP NUTS II Severozápad (http://www.nuts2severozapad.cz/)	Regionální rada regionu soudržnosti Severozápad		0,572
ROP NUTS II Střední Čechy (http://www.ropstrednicechy.cz/)	Regionální rada regionu soudržnosti Střední Čechy		0,672
ROP NUTS II Střední Morava (http://www.rr-strednimorava.cz/)	Regionální rada regionu soudržnosti Střední Morava		
Cíl 2: Regionální konkurenceschopnost a zaměstnanost			
OP - Praha			
Operační program	Řídící orgán	Zprostředkující orgán/y	Částka v mld. EUR
OP Praha Konkurenceschopnost (http://www.prahafondy.eu/cz/oppk.html)	Hlavní město Praha	X	0,241
OP Praha Adaptabilita (http://www.prahafondy.eu/cz/oppa.html)	Hlavní město Praha	X	0,108

Cíl 3: Evropská územní spolupráce

Evropská územní spolupráce			
Operační program	Řídící orgán	Zprostředkující orgán/y	Částka v mld. EUR
OP Mezuregionální spolupráce (http://www.strukturalni-fondy.cz)	Ministerstvo pro místní rozvoj ČR, Odbor evropské územní spolupráce	Centrum pro regionální rozvoj	0,321
OP Nadnárodní spolupráce (http://www.strukturalni-fondy.cz)			Rozpočet je společný pro všechny členské země a nejsou určeny přesné alokace pro jednotlivé státy
OP Přeshraniční spolupráce ČR – Bavorsko (http://strukturalni-fondy.cz)			
OP Přeshraniční spolupráce ČR – Polsko (http://www.cz-pl.eu/)			
OP Přeshraniční spolupráce ČR – Rakousko (http://www.at-cz.eu/)			
OP Přeshraniční spolupráce ČR – Sasko (http://www.ziel3-cil3.eu/de/index.html)			
OP Přeshraniční spolupráce ČR – Slovensko (http://www.sk-cz.eu/)			
INTERACT II (http://www.strukturalni-fondy.cz)			0,034
ESPON 2013 (http://www.strukturalni-fondy.cz)			0,034

Zdroj: tabulka vytvořena na základě informací dostupných na <http://www.strukturalni-fondy.cz> a na stránkách jednotlivých OP

Ukázky podpořených projektů a typických příjemců u vybraných OP naleznete v elektronické příloze k tomuto číslu.

Komunitární programy a další dotace Evropské komise (mezinárodní programy EU)

Další z nástrojů pro čerpání peněz z evropského rozpočtu představují tzv. komunitární programy. Ty jsou vytvářeny za účelem posílení spolupráce a řešení společných problémů ve všech členských státech EU. Základní odlišností od výše uváděných „fondů EU“ je skutečnost, že o přidělení finančních prostředků žadateli rozhoduje ve většině případů přímo Evropská komise (tudíž i předkládané žádosti jsou hodnoceny orgány určenými Evropskou komisí; u některých programů je určen pro nesení části odpovědnosti i vnitrostátní orgán), nikoli členský stát, resp. jím určený řídicí orgán pro danou oblast. Pro žadatele je tak důležitá skutečnost, že při předkládání žádosti bude jeho projekt hodnocen společně s projekty zahraničních subjektů, dá se tak očekávat mnohem vyšší konkurence.

Stejně jako fondy EU mají i komunitární programy základní oblasti podpory, v nichž jsou pak realizovány jednotlivé programy. Oblasti podpory jsou následující:

- Sociální politika a zdravotnictví
- Vzdělávání a mládež
- Energie a doprava
- Věda a výzkum
- Obce a regiony
- Životní prostředí a zemědělství
- Kultura
- Právo a legislativa
- Průmysl

Konkrétních programů lze nalézt více než 100, jejich základní přehled pro uvedené oblasti podpory naleznete v elektronické příloze k tomuto číslu¹.

Národní dotace a programy podpory

Kromě nejrůznějších programů podpory, které jsou financované z evropského rozpočtu (a byly uvedeny v základním přehledu), existují také státní dotace a programy podpory, které jsou financované z prostředků státního rozpočtu a z dalších zdrojů.

U všech ostatních kategorií podpory není zásadním problémem nalézt souhrnnou základní informaci na jednom místě o možnostech a typech poskytované podpory se základními informacemi. Co se týká národních programů podpory, jednotná informace souhrnného rozsahu není v přehledné podobě k dispozici. Poskytovateli dotace jsou nejrůznější instituce od ministerstev přes státní fondy, kraje a další organizace.

Základní oblasti podpory lze rozklíčovat do následujících kategorií:

- Malé a střední podniky
- Výzkum a vývoj
- Zemědělství
- Podpora bydlení
- Zelená úsporám

Dalším možným hlediskem pro třídění národních dotací je dle jejich poskytovatelů. Státní programy podpory jsou ve velké míře poskytovány ministerstvy a státními fondy. Základní přehled poskytovaných státních dotací naleznete v elektronické příloze k tomuto číslu.

¹ Základní informační přehled ke komunitárním programům lze nalézt na stránkách Ministerstva financí ČR – <http://www.mfcr.cz/cs/zahranicni-sektor/podpora-ze-zahranici/komunitarni-programy> a stránkách EurActiv – <http://www.euractiv.cz/komunitarni-programy>.

Finanční mechanismy EHP a Norska (tzv. Norské fondy), Program švýcarsko-české spolupráce

A) EHP a Norské fondy

Dalším možným zdrojem jsou tzv. EHP a Norské fondy, kdy pro období 2009–2014 je pro Českou republiku určeno z těchto zdrojů cca 131,8 milionu eur. Z této částky 97 % alokuje Norsko, zbylé prostředky jsou poskytnuty Islandem a Lichtenštejnskem.

Prioritní oblasti, v nichž lze pro projekty získat finanční podpory, jsou:

- Zdravotnictví
- Věda a výzkum
- Životní prostředí
- Děti a mladiství

Zprostředkovatelem na úrovni ČR je Ministerstvo financí, konkrétně Národní kontaktní místo pro Finanční mechanismy EHP a Norska v ČR.

Častou podmínkou pro získání finančních zdrojů z vybraného programu je zahrnutí spolupráce s partnery z donorských zemí do projektu. Tato podmínka je obsažena u více než poloviny nabízených programů. Konkrétní přehled programů společně se zprostředkovateli za ČR (v některých případech se jedná i o jiné organizace než je MF ČR), požadovaným partnerem z donorské země i alokovanou výší prostředků v milionech eur je součástí elektronické přílohy k tomuto číslu.

B) Program švýcarsko-české spolupráce

Program švýcarsko-české spolupráce je využíván na základě Rámcové dohody mezi vládou České republiky a Švýcarskou federální radou.

Hlavním cílem je snížení hospodářských a sociálních rozdílů v rámci rozšířené EU.

Financování je realizováno formou Příspěvků, který může mít jednu z následujících forem:

- Finanční pomoc zahrnující granty, čerpání finančních úvěrů, systémy záruk, podíly na majetku, půjčky a technickou asistenci
- Blokované granty
- Fond na přípravu projektů
- Fond technické asistence
- Fond na stipendia

Oblasti podpory z Programu švýcarsko-české spolupráce společně s určenou výší alokovaných prostředků jsou obsahem následující tabulky.

Oblast financování	Částka v mil. CHF
Bezpečnost, stabilita a podpora reforem	26,00
Životní prostředí a infrastruktura	30,00
Soukromý sektor	12,00
Rozvoj lidských zdrojů a sociální rozvoj	11,00
Speciální alokace	15,10
Bez určení	15,68

Celková výše alokované podpory pro ČR v rámci tohoto nástroje je tak 109,78 mil. CHF.

Příklady fondů:

- Fond Partnerství – zaměřený na podporu spolupráce a partnerství mezi subjekty z ČR a Švýcarska;
- Fond na stipendia – Program SCIEX-NMSch, jehož hlavním cílem je vybudování a posílení vědecké spolupráce mezi zeměmi.



Výhled na nové programové období 2014–2020 v rámci tzv. fondů EU

Vzhledem k tomu, že nové programové období začíná běžet počátkem letošního roku, je již v plném procesu příprava nových programů, které mají být spolufinancovány ze strukturálních a investičních fondů EU (Evropský fond pro regionální rozvoj, Evropský sociální fond, Fond soudržnosti, Evropský zemědělský fond pro rozvoj venkova a Evropský námořní a rybářský fond). Dle předběžných informací bude výše finančních prostředků alokovaná pro Českou republiku asi 20,5 mld. EUR.

Na nové období byly EU určeny 2 cíle:

- Investice pro růst a zaměstnanost
- Evropská územní spolupráce

Dále bylo rozšířeno spektrum fondů, pomocí nichž bude spolufinancování realizováno (viz výčet výše) oproti stávajícímu období

Na nové programové období bylo vytvořeno v základním členění 18 operačních programů, které pokrývají 8 tematických okruhů národní úrovně. Operační programy a jejich řídicí orgány jsou uvedeny v tabulce na následující straně.

Operační program	Řídicí orgán
Operační program Podnikání a inovace pro konkurenceschopnost	Ministerstvo průmyslu a obchodu
Operační program Výzkum, vývoj a vzdělávání	Ministerstvo školství, mládeže a tělovýchovy
Operační program Zaměstnanost	Ministerstvo práce a sociálních věcí
Operační program Doprava	Ministerstvo dopravy
Operační program Životní prostředí	Ministerstvo životního prostředí
Integrovaný regionální operační program	Ministerstvo pro místní rozvoj
Operační program Praha – pól růstu ČR	Magistrát hlavního města Prahy
Operační program Technická pomoc	Ministerstvo pro místní rozvoj
Operační program Rybářství 2014-2020	Ministerstvo zemědělství
Program rozvoje venkova	Ministerstvo zemědělství
Operační program přeshraniční spolupráce mezi Českou republikou a Polskou republikou	Ministerstvo pro místní rozvoj
Operační program přeshraniční spolupráce mezi Slovenskou republikou a Českou republikou	Ministerstvo pro místní rozvoj
Operační program přeshraniční spolupráce mezi Rakouskou republikou a Českou republikou	Ministerstvo pro místní rozvoj
Operační program přeshraniční spolupráce mezi Svobodným státem Bavorsko a Českou republikou	Ministerstvo pro místní rozvoj
Operační program přeshraniční spolupráce mezi Svobodným státem Sasko a Českou republikou	Ministerstvo pro místní rozvoj
Operační program nadnárodní spolupráce střední Evropa (Central Europe)	Ministerstvo pro místní rozvoj
Operační program nadnárodní spolupráce Dunaj	Ministerstvo pro místní rozvoj
Operační programy meziregionální spolupráce	Ministerstvo pro místní rozvoj

Zdroj: vytvořeno na základě informací dostupných na <http://www.strukturalni-fondy.cz>

Příprava programového období 2014–2020 není ještě finálně dokončena a ani finanční alokace pro ČR není ještě známa ve své konečné podobě (a to i přesto, že přípravy programového období probíhají již od roku 2010), přesto by toto měl být výčet programů, které jsou předmětem jednání mezi Národním koordinačním orgánem (MMR) a Evropskou komisí.

Eva Truhlářová

Ing. Eva Truhlářová vystudovala Vysokou školu ekonomickou v Praze, obor Účetnictví a finanční řízení podniku. Již v rámci své diplomové práce se věnovala problematice fondů EU, tématem byl Reporting a ověřování dotací z EU. V současné době pracuje na pozici Consultant v české poradenské společnosti, specializuje se zejména na projekty realizované z Evropských sociálních fondů – převážně pak z Operačního programu Lidské zdroje a zaměstnanost.



Účel a způsob auditu dotačních prostředků



Ondřej
Hartman

Tento článek se snaží zmapovat v obecné rovině některé důležité aspekty spojené s auditem dotačních prostředků, který je realizován auditorem zapsaným v Komoře auditorů ČR a v souladu s auditorskými standardy.

Při psaní článku bylo nutné se vypořádat jednak s různorodostí dotačních prostředků poskytovaných

na území České republiky a rovněž s nedostatečnou konkrétností pravidel pro realizaci takovýchto auditů stanovených ze strany poskytovatelů dotací, ale také příslušných auditorských standardů.

Co se rozumí dotačními prostředky a jejich auditem?

Pojem „audit dotačních prostředků“ je v tomto článku chápán velice široce. V zásadě se jedná o jakoukoli činnost (ověřovací i neověřovací ve smyslu auditorských standardů), jejímž cílem je vydat zprávu auditora, ve které se auditor vyjadřuje k dotačním prostředkům.

Dotační prostředky bychom mohli rozdělit v obecné rovině dle typu poskytovatele, od kterého se odvíjí i způsob administrace a další pravidla pro čerpání dotačních prostředků, na:

- **Mezinárodní dotační prostředky** (poskytnuty zahraničními institucemi – užíván je termín poskytovatel dotace a jsou přímo rozdělovány touto organizací příjemcům dotace v ČR nebo na realizaci projektů na území ČR; jedná se např. o tzv. komunitární programy Evropské komise, ale může jít i o jiné poskytovatele);
- **Národní dotační prostředky** (poskytnuty ze státního rozpočtu ČR, případně dalších veřejných rozpočtů ČR; jedná se např. o programy MPSV související se sociálními službami, programy SFŽP – Zelená úsporám apod., programy MPO na podporu malých a středních podniků apod.);
- **Kombinace** (poskytnuty ze zahraničí, ale rozdělovány institucemi v ČR, součástí může být i jiné spolufinancování ze strany příjemce dotace nebo rozdělování institucemi; jedná se např. o strukturální fondy Evropské unie, ze kterých jsou financovány operační programy v ČR, prostředky společné zemědělské politiky EU, ale také tzv. Norské fondy nebo Program švýcarsko-české spolupráce).

Obecně platí, že mezinárodní dotační prostředky se řídí specifickými pravidly stanovenými poskytovatelem dotace a nejsou tak obvykle přímo navázány na legislativu ČR v oblasti dotací, resp. rozpočtových pravidel. Důvodem je jednoduše to, že poskytovatelem dotace je zahraniční instituce.

V případě národních dotačních prostředků nebo tzv. kombinace je však poskytovatelem dotace

instituce na území ČR. Poskytování dotací je pak upraveno především zákonem č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech (dále také „zákon o rozpočtových pravidlech“), v případě prostředků napojených na státní rozpočet ČR a zákonem č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů, v případě prostředků napojených na rozpočty jednotlivých samosprávných územních celků.

Dotací se tak dle zákona o rozpočtových pravidlech rozumí peněžní prostředky státního rozpočtu, státních finančních aktiv nebo Národního fondu poskytnuté právnickým nebo fyzickým osobám na stanovený účel. Národní fond je pak odbor Ministerstva financí, který spravuje a řídí toky finančních prostředků pomocí EU poskytnuté ČR (tzv. fondy EU, ale také např. Norské fondy).

Kromě klasických nenávratných výpomocí (dotací) se však může auditor setkat s tzv. návratnou finanční výpomocí. Tato bude v programovém období 2014–2020 využívána více, než tomu bylo doposud. Takovou výpomoc definuje zákon o rozpočtových pravidlech jako prostředky státního rozpočtu, státních finančních aktiv nebo Národního fondu poskytnuté (nestanoví-li zvláštní zákon jinak) bezúročně právnickým nebo fyzickým osobám na stanovený účel, které je povinen jejich příjemce vrátit do státního rozpočtu, státních finančních aktiv nebo Národního fondu. Zjednodušeně řečeno, půjde tedy o půjčky, které příjemci budou muset v průběhu projektu postupně splácet. Využití tohoto typu podpory se plánuje např. u projektů na podporu bydlení, podporu podnikání (především podpora vzniku nových firem), případně na projekty v oblasti ekologie. Vždy zde však bude důležité, aby podpořené projekty generovaly dostatečné příjmy, které zajistí splacení této finanční výpomoci v dohodnutých termínech.

Účel auditu dotačních prostředků a typy výdajů

Auditor se může tedy setkat se všemi uvedenými typy dotací, kdy může být pravidly dotačního programu stanovena povinnost provést nezávislý audit výdajů projektu, které byly nárokovány u poskytovatele dotace a často již také proplaceny příjemci dotace (tzv. způsobilé výdaje). Poskytovatel dotace tak chce ověřit, že výdaje příjemce splňují všechny podmínky stanovené pravidly dotačního programu pro jejich způsobilost. Zpráva auditora pak slouží poskytovateli dotace jako ujištění o způsobilosti výdajů. V případě identifikace nedostatků pak obvykle poskytovatel dotace provede vlastní šetření (vyžádá dokumentaci od příjemce, případně provede svou vlastní kontrolu na místě, aby ověřil, zda závěry auditora jsou správné). Jedná se tedy o zcela odlišný typ auditu než audit účetní závěrky, jehož smyslem je vyjádřit názor

nezávislé osoby na věrohodnost účetní závěrky zveřejněné vedením účetní jednotky.

Pravidla pro způsobilost výdajů, které příjemce standardně vykazuje v žádostech o platbu zasílaných poskytovateli dotace, jsou v jednotlivých dotačních programech různá, nicméně obecně se jedná o:

- Soulad výdaje s legislativou EU a ČR (obvykle přesněji upraveno, které podmínky je třeba splňovat, např. zaúčtování výdaje v souladu se zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví, dále také „zákon o účetnictví“).
- Výdaje musí být přiměřené a vynaložené v souladu s principy 3E, tj. hospodárnosti, účelnosti a efektivnosti (viz také zákon č. 320/2001 Sb., o finanční kontrole).
- Vznik výdaje, resp. jeho uhrazení musí být v určité době (standardně v rámci doby realizace projektu).
- Výdaje musí být identifikovatelné a prokazatelné a musí být doložitelné účetními doklady (vč. odděleného účetnictví vedeného pro projekt od ostatních aktivit organizace).
- Výdaje odpovídají rozpočtu projektu, který byl schválen poskytovatelem dotace.

Dále jsou obvykle detailněji upraveny podmínky pro určité typy výdajů, např. osobní výdaje, cestovné, nákup služeb a zařízení, a vykazování příjmů projektu.

V této souvislosti je vhodné uvést, že u fondů EU byla v programovém období 2007–2013 přijata určitá opatření ke zjednodušení administrace projektů¹. Jedná se o nové typy výdajů², u kterých není nezbytné plnit výše uvedená pravidla způsobilosti, a audit u těchto typů výdajů je pak také výrazně zjednodušen. Jedná se o:

- Nepřímé náklady, které jsou počítány jako procento z přímých nákladů. Jaké typy výdajů patří mezi nepřímé výdaje, je vždy upraveno pravidly dotačního programu. Obvykle se jedná o tzv. režijní náklady, které nelze jednoduše přiřadit přímo k danému projektu a pro jejichž přesné stanovení by bylo nutné mít vždy detailní metodiku stanovenou např. dle odpracovaného počtu hodin jednotlivých pracovníků příjemce na celkovém odpracovaném počtu hodin za organizaci.
- Paušální náklady, které jsou počítány na základě předem stanovené standardní stupnice jednotkových nákladů. Poskyvatel dotace může pro určité aktivity stanovit pevnou částku jednotkových nákladů, které bude hradit. Může se jednat např. o různé typy kurzů, které budou hrazeny tímto způsobem, případně jiné přesně definované služby.
- Jednorázové částky, které představují celkovou platbu za projekt, jehož cíle byly splněny. Vhodné pro malé a méně komplikované projekty.

Specifická pravidla budou také nastavena pro tzv. návratnou finanční výpomoc, kterou zmiňuji v předchozím textu (někdy se můžete setkat také s označením nástroje finančního inženýrství, které vychází z terminologie Evropské komise).

Jaké jsou požadavky poskytovatelů dotací na auditorské standardy?

Samotné ověření externím auditorem může probíhat ze dvou důvodů:

1. Ověření vyžadují pravidla daného dotačního programu. Pak ověření probíhá dle pravidel tohoto dotačního programu a závisí tedy na poskytovateli dotace a jeho požadavcích, jakým způsobem, na základě jakých auditorských standardů a jak detailně požaduje toto ověření provést.
2. Ověření je součástí auditu účetní závěrky, neboť výdaje související s daným projektem se promítají i do účetní závěrky. Vykazování dotačních transakcí v účetní závěrce se v takovém případě ověřuje podle mezinárodních standardů pro audit (ISA). V souladu s ISA 250 je však i zde nutné se věnovat vyhodnocení dodržení dotačních podmínek a analyzovat dopady případných pochybení.



¹ Viz interpretace Evropské komise k těmto zjednodušeným postupům ze dne 28. 1. 2010 (COCOF 09/0025/04-EN), která zahrnuje také návod k ověření při auditech.

² U jiných typů dotací, např. tzv. komunitárních programů, již standardně využívaných.

Dále se tedy budeme věnovat pouze ověření dle bodu 1. V těchto případech lze v zásadě postupovat podle dvou různých standardů, a to ISAE 3000 (Ověřovací zakázky, které nejsou audity, ani prověřkami historických finančních informací), nebo ISRS 4400 (Dohodnuté postupy v souvislosti s finančními informacemi). V praxi se mohli v minulosti auditoři setkat i s požadavkem provedení auditu dle ISA 800, který se ovšem díky svému zaměření na ověřování historických finančních informací nejeví jako vhodný.

Při postupech dle ISRS 4400 však musí být dále detailním způsobem definovány postupy, které bude auditor provádět (auditor si je nestanovuje sám dle svého odborného úsudku, a to ani jejich rozsah). Jako příklad dobré praxe lze využít postupy, které má nastaveny Evropská komise v rámci 7. Rámcového programu pro vědu a výzkum³. V těchto pravidlech auditor najde vzor smlouvy mezi příjemcem a auditorem, vzor zprávy auditora a také konkrétní procedury, které musí auditor provést.

Další prostředky financované z fondů EU v ČR však takto jednoznačná pravidla nemají, navíc napříč operačními programy nejsou tato pravidla stanovena jednotně, a to hned v několika aspektech. Přehled základních požadavků je uveden v tabulce.

Jak je zřejmé z tabulky, audity využívá v ČR pouze šest z celkem 17 regionálních a tematických operačních programů⁴. Vyžadovány jsou oba již uvedené možné auditorské standardy, v případě dvou OP není stanoven auditorský standard, v případě ROP MS pak je ponechána možnost výběru. Auditoři tak budou při akceptaci každé zakázky v těchto třech operačních programech nuceni stanovit, jaký standard zvolit.

Napříč operačními programy není také stanovena jednotná výše výdajů na projekty, od níž je třeba audit provádět. Pracnost auditu projektu financovaného

z OP Vzdělávání a konkurenceschopnost (OP VK) s výdaji těsně nad 10 mil. Kč tak pravděpodobně bude zcela jiná než u projektu financovaného z OP Lidské zdroje a zaměstnanost (OP LZZ) s výdaji desetinásobnými. Obdobně i v načasování auditu se můžeme setkat s odlišnostmi (1 x ročně vs. na konci projektu).

U jednotlivých operačních programů jsou pak také různým způsobem vymezeny skutečnosti, které má auditor ověřit. Obvykle to bývá správnost a úplnost zaúčtování, způsobilost výdajů, správnost postupu při realizaci výběrových řízení. Nicméně např. OP Praha – Konkurenceschopnost⁵ pouze uvádí, že předmětem auditu jsou všechny výdaje projektu (způsobilé a nezpůsobilé) s výjimkou výdajů na povinný audit, a způsob provedení auditu již dále nespecifikuje. Nejpodrobněji pak mají upraven způsob realizace auditu OP LZZ⁶. Ovšem i zde musí auditor řešit několik nejasností, např. stanovení velikosti vzorku auditovaných výdajů a výběrových řízení při poskytnutí přiměřené jistoty, stanovení hladiny významnosti (materiality) či formulaci výroku při zjištění nesprávností.

S jakou dokumentací by měl auditor pracovat?

Zásadním dokumentem pro realizaci auditu dotace bude vždy právní akt o poskytnutí podpory a v něm uvedené závazné příručky. Právní akt vydává poskytovatel dotace (v případě rozhodnutí o poskytnutí dotace), případně se jedná o dvoustrannou smlouvu uzavřenou mezi poskytovatelem dotace a příjemcem. Tento dokument zahrnuje základní požadavky kladené na příjemce, a proto je třeba se vždy odvolávat při formulaci nesprávností právě na něj. To platí i v případě, že dané pravidlo není uvedeno v tomto dokumentu, ale v dalších příručkách, např. v příručce pro příjemce. Povinnost řídit se těmito příručkami je totiž uvedena v právním aktu o poskytnutí dotace také. Podobně to

Tabulka: Přehled operačních programů v ČR, u kterých je požadavek na realizaci externího auditu

Operační program	Auditorský standard	Pravidla pro realizaci auditu	Časování auditu*
OP Praha - Konkurenceschopnost	Nestanoven	Plánované výdaje nad 90 mil. Kč	Před podáním závěrečné MZ.
ROP Moravskoslezsko	ISAE 3000 nebo ISRS 4400	Projekty se způsobilými náklady nad 100 mil. Kč	V rámci závěrečné MZ.
ROP Jihozápad	ISRS 4400	Projekty nad 30 mil. Kč (účetní audit) Projekty nad 200 mil. Kč (komplexní audit)	Nejpozději se závěrečnou MZ.
OP Vzdělávání pro konkurenceschopnost	ISAE 3000	Všechny projekty nad 10 mil. Kč	Před podáním závěrečné MZ.
OP Věda a výzkum pro inovace	Jednoznačně nestanoven	Všechny projekty	1x ročně (za každé účetní období).
OP Lidské zdroje a zaměstnanost	ISAE 3000	Individuální projekty nad 100 mil. Kč	Před podáním závěrečné MZ.

* MZ – monitorovací zpráva

³ Viz FP7 Grant Agreement – Annex VII – Form D – Terms of Reference for the Certificate of Financial Statements, ftp://ftp.cordis.lu/pub/fp7/docs/fp7-ga-annex7d_en.pdf.

⁴ Přehled operačních programů viz <http://www.strukturalni-fondy.cz/cs/Fondy-EU/Programy-2007-2013>.

⁵ Viz Projektová příručka – OP Praha Konkurenceschopnost, verze 4.1.

⁶ Viz Příručka pro příjemce OP LZZ, verze 1.8.

platí o porušení některého ustanovení zákona (nejčastěji zákona č. 137/2006 Sb., o veřejných zakázkách, nebo zákona o účetnictví). Je třeba upozornit, že příručky pro příjemce se mohou relativně často měnit, a proto je nutné při auditu pracovat s více příručkami, dle jejich závaznosti pro příjemce.

Dále si musí auditor při uzavírání smlouvy o auditu odsouhlasit s příjemcem, jaké výdaje jsou předmětem auditu. Obvykle příjemce dotace předkládá poskytovateli dotace žádosti o platbu (jako součást tzv. monitorovací zprávy), jejichž přílohou je soupiska účetních dokladů, která přesně uvádí jednotlivé výdaje. Často je monitorovací zpráva několikrát vrácena příjemci poskytovatelem dotace k přepracování, a je proto třeba si vyžádat finální verzi dokumentu. Je vhodné přikládat právní akt o poskytnutí podpory a tyto soupisky účetních dokladů ke zprávě auditora.

Dále by auditor měl pracovat s relevantní národní legislativou (viz již uvedené zákony) a samozřejmě s účetní dokumentací dokládající jednotlivé výdaje, resp. další projektovou dokumentací.

Několik typických nejasností

Některé nejasnosti, se kterými se auditor tradičně setkává, již byly uvedeny, nicméně zde je probereme ve větším detailu.

1. Přiměřená vs. omezená jistota u ISAE 3000

Auditor, pokud není uvedeno v pravidlech daných poskytovatelem dotace, případně vyžadováno příjemcem dotace, při uzavírání smlouvy o auditu řeší, zda vyjádřit přiměřenou nebo pouze omezenou jistotu. Zejména v situaci, kdy je rozsah auditorských postupů omezen předem stanovenou (rozpočtovanou) částkou na provedení auditu, může být možné vyjádřit pouze omezenou jistotu. Dle toho by pak měl být také formulován závěr v souladu s příslušným standardem, například následovně: „Na základě naší práce popsané v této zprávě jsme nezjistili žádnou skutečnost, která by nás vedla k přesvědčení, že výdaje projektu uvedené v příloze XY této zprávy auditora nejsou v některých významných ohledech způsobilé.“

2. Výběr vzorku u zakázek dle ISAE 3000

Auditor obvykle není pravidly poskytovatele dotace nijak omezen při výběru vzorku. Nejvýše je uvedeno, že auditor při výběru vzorku použije přiměřeně relevantní auditorské standardy. Vzhledem k výše uvedenému účelu tohoto typu auditu je vhodné v případě omezené jistoty zahrnout do vzorku všechny typy výdajů, v případě osobních výdajů, resp. nákupů služeb nebo zboží pak všechny smluvní vztahy tak, aby auditor získal

konkrétní přehled o způsobilosti všech typů výdajů. V případě přiměřené jistoty se pak autor kloní k názoru testovat převážnou část nebo všechny výdaje tak, aby mohl formulovat závěr v pozitivní formě.

Analogicky by mělo být postupováno při výběru vzorku veřejných zakázek, tj. v případě omezené jistoty zahrnout do vzorku všechny druhy zadávacích řízení (zakázky malého rozsahu, zjednodušené podlimitní řízení, otevřené řízení apod.) a v případě přiměřené jistoty pak všechna výběrová řízení.

Hlavním důvodem pro takto velké vzorky je nízká standardizovanost výdajů, resp. výběrových řízení a s tím spojená nehomogenita základních souborů.

3. Stanovení hladiny významnosti (materiality)

Podobně jako u výběru vzorku i zde není obvykle stanovena hladina významnosti, podle které by se měl auditor řídit, případně je uvedeno, že auditor pracuje s hladinou významnosti stanovenou v souladu s relevantními předpisy. Základním východiskem pro stanovení významnosti (materiality) je úvaha o tom, jak velké nesprávnosti neovlivní úsudek uživatele auditorovy zprávy. V této souvislosti je proto nutné vzít v úvahu, že zákon o rozpočtových pravidlech v současné době neumožňuje neuložení sankce za jakkoli drobné porušení rozpočtové kázně (pro srovnání, slovenský zákon⁷ odpouští odvod i penále v případě porušení finanční disciplíny ve výši do 40 eur). Z tohoto důvodu se může stát, že auditor bude nucen pracovat s velmi nízkou či nulovou hladinou významnosti. Každopádně je vhodné uvádět ve zprávě auditora či samostatné části věnované doporučením všechna, tedy i drobná zjištění týkající se nezpůsobilosti výdajů.

Ondřej Hartman

Ing. Ondřej Hartman pracuje ve společnosti EY (Ernst & Young) jako manažer pro podnikové poradenství a řízení rizik. Zaměřuje se na poradenství pro veřejný sektor a odpovídá za oblast provádění auditu a kontrol ve veřejné správě. Má rozsáhlé zkušenosti s realizací kontrol a auditů projektů spolufinancovaných ze SF EU na různých stupních (kontroly na místě na úrovni řídicího orgánu, systémové audity a audity Evropské komise), auditů hospodaření veřejných institucí či auditů zadávání veřejných zakázek. Je členem Českého institutu interních auditorů a častým školitelem v oblasti kontrol a auditů.

⁷ § 40, odst. 13 zákona č. 523/2004 Z. z., zákon o rozpočtových pravidlech veřejnej správy a o zmene a doplnení niektorých zákonov.

Audit veřejných zakázek je jen papírový tygr...



Bohdan
Dvořák

(Název tohoto příspěvku je parafrází jednoho z citátů Mao Ce-Tunga, který za „papírového tygra“ označil tehdejší Sovětský svaz a jeho byrokratické a formalistické metody řízení státu.)

V prvním programovém období evropských strukturálních fondů, na kterém se Česká republika podílela v letech 2004–2006, nebyly postupy příjemců při výběru dodavatelů ani zdaleka takovým problémem, jakým se stalo zadávání veřejných zakázek v právě končícím programovém období 2007–2013. Paradoxně se přitom museli příjemci v období 2004–2006 obejít bez pomoci externích zadavatelských firem, neboť náklady na jejich činnost nebyly v té době uznatelnými výdaji projektů; způsobilými výdaji se staly výdaje na externí právní služby při zadávání veřejných zakázek až v období 2007–2013.

Možná také proto byly při kontrolách veřejných zakázek konstatovány především tři základní typy porušení zákona o veřejných zakázkách – zakázané dělení zakázek (zejména na zakázky malého rozsahu, jejichž zadávání nebylo až do roku 2009 upraveno „Závaznými postupy“), diskriminační požadavky na kvalifikaci uchazečů a netransparentní postupy při hodnocení nabídek – jak při stanovení hodnotících kritérií, tak zejména při netransparentním popisu samotného průběhu hodnocení, které nebylo prakticky možno zpětně ověřit.

Pro období 2007–2013 byla proto přijata celá řada opatření, včetně legislativních změn – od roku 2009 začaly platit Závazné postupy pro zadávání veřejných zakázek mimo režim zákona a novela zákona o veřejných zakázkách č. 179/2010 Sb., která nastavila jednoznačné povinnosti zadavatele v rámci zprávy o posouzení a hodnocení nabídek, a to zejména v popisu způsobu hodnocení nabídek v rámci jednotlivých kritérií.

Zároveň se však začaly v rámci kontroly a auditu veřejných zakázek objevovat závažné dopady některých chyb z předchozího období. Například nesprávný a dogmatický výklad ve věci zákazu dělení zakázek vedl často k tomu, že řada zadavatelů v panické hrůze z dělení začala „pro jistotu“ slučovat zakázky i tam, kde to vedlo v konečném důsledku až k diskriminujícím podmínkám – zakázky se zcela rozdílným předmětem nebylo prakticky možno zadat vůbec, nebo se do takto „akumulované“ zakázky přihlásil pouze jeden uchazeč, což omezovalo nezbytné soutěžní prostředí.

Od volební kampaně v roce 2010 pak následovala dlouhá a místy až hysterická příprava tzv. „protikorupční“ novely č. 55/2012 Sb., která vnesla do zákona o veřejných zakázkách od 1. 4. 2012 tolik byrokratických úkonů a formálních postupů, že prakticky znemožňuje smysluplné zadávání veřejných zakázek.

Z nich jmenujme namátkou povinné jednoměsíční předběžné oznámení (vzhledem k jeho nezávaznosti a bezobsažnosti by přitom jako „avízo“ chystané zakázky jistě postačilo i 10 dnů), povinné prohlášení uchazeče, zda v posledních třech letech někdo z jeho zaměstnanců pracoval, či nepracoval u zadavatele (aniž by odpověď sama měla jakýkoli dopad na možnost uchazeče se soutěže účastnit), tupé a mechanické opisování seznamu z údajů z dokumentů prokazujících technické kvalifikační předpoklady (v nabídce již jednou obsažených), absurdní a zcela formální slohová cvičení na téma účelnosti konkrétní veřejné zakázky, která v případě ÚSC musí od 50 milionů Kč ještě navíc schvalovat příslušné zastupitelstvo (které je už jednou muselo schválit z hlediska zákona o obcích nebo o krajích), jakož i celou řadu dalších formálních a administrativních úkonů, jejichž opomenutí nebo chybné zpracování znamená potom pro zadavatele jako pro příjemce dotace často nemalé finanční sankce v podobě tzv. korekcí za formální pochybení.

Paní Věra Jourová, pravděpodobná ministryně pro místní rozvoj v nové vládě, která má v oblasti evropských strukturálních fondů rozsáhlé znalosti již ze svého dřívějšího působení na MMR, uvedla ve svém prvním projevu ve Sněmovně dne 27. listopadu 2013: „... na Úřadu pro hospodářskou soutěž údajně leží stížnosti za 50 miliard korun, které by právě měly být financovány z Bruselu. ... My jsme se dostali na absolutní dno v rámci srovnání zemí EU v chybivosti a v kriminálních činech, které se dějí při čerpání fondů. Ty kriminální věci nechám stranou. Chybivost se v zásadní míře objevuje právě v procesu a výsledku zadávání veřejných zakázek. A já se ptám: Skutečně je to tak, že naši starostové, zástupci neziskovek, podnikatelé jsou neschopnější a hloupější než titiž, kteří jsou zadavateli v Maďarsku, dokonce v Rumunsku, neřkuli o dalších zemích? Myslím si, že tady bude asi chyba někde jinde. Pojďme se podívat na to, jestli nezatěžujeme naše zadavatele extrémně složitým zákonem o zadávání veřejných zakázek. Osobně jsem přesvědčena, že ano a že to musíme řešit. Velmi se přimlouvám za zjednodušení.“

V rámci auditu veřejných zakázek tak musí auditor stejně jako zadavatel při jejich zadávání kromě kontroly správnosti zadávacích postupů ověřit splnění celé řady formálních požadavků. K tomu byly postupně vytvořeny nejrůznější check-listy, které auditorům pomáhají chronologicky projít celý proces zadání a porovnat postupy zadavatele se stavem žádoucím, tj. posoudit soulad se zákonem.

Při vši účtě k erudici a zkušenostem našich auditorů je však právě zde skryto největší nebezpečí auditu veřejných zakázek. Ten, kdo zná zadávací postupy pouze teoreticky a pouze mechanicky odškrtává jednotlivé kolonky v check-listech, může velmi snadno

sklouznout k tomu, že požadované objektivní posouzení souladu se zákonem bude nahrazeno soupiskou splnění ryze administrativních nebo formálních požadavků. Jako příklad můžeme uvést audity ve školském programu Vzdělávání pro konkurenceschopnost (OP VK), kde až několik let po realizaci projektů byl posouzen jako „diskriminační“ požadavek zadavatele na konkrétní frekvenci procesorů, aniž by byl takový zákaz jakkoli specifikován v zákoně samotném – v této chvíli je tak v rámci auditů OP VK prakticky na všech univerzitách, na všech vysokých, středních, ale i základních školách konstatován „diskriminační“ postup zadavatele, protože v době realizace byla při nákupu počítačů zcela běžná technická specifikace předmětu plnění právě pomocí frekvence počítačů – není prostě pravda, že všichni, kdo nakupovali pro své projekty v OP VK chtěli pomocí požadovaného výkonu procesoru diskriminovat jednoho ze dvou výrobců tehdy běžně dodávaných procesorů.

Pokud ovšem auditor na základě takto formálního posouzení konstatuje ve výroku porušení jednoho ze základních principů – tedy principu zákazu diskriminace, je finanční sankce pro zadavatele nejen zcela likvidační, ale především nespravedlivá a neobjektivní.

Z tohoto pohledu je proto nezbytné, aby každý auditor i v rámci auditu veřejných zakázek identifikoval, vyhodnotil a vyřešil případy, kdy je skutečně ohroženo dodržování základních principů, a pečlivě a objektivně odlišoval situace, kdy se zadavatel skutečně odchýlil od objektivně stanovených zásad a kdy pouze nesplnil řadu formálních požadavků, jejichž nesplnění neovlivnilo a ani nemohlo ovlivnit výsledek zadávacího řízení.

Auditoři by se tedy měli zaměřit především na ověření dodržení základních principů, a to zejména z pohledu záměrného odchýlení zadavatele od zákazu diskriminace, transparentnosti a rovného zacházení. O jaké situace se jedná nejčastěji?

Za **diskriminační požadavek** lze považovat vše, co je objektivně „nepřiměřené předmětu, obsahu veřejné zakázky“ – například nepřiměřený požadavek na požadovanou výši smluvního pojištění, nepřiměřené požadavky na vzdělání nebo praxi členů týmu, nepřiměřený rozsah či objem referenčních zakázek, počtu zaměstnanců, nástrojů a pomůcek, členství v komorách a jiných organizacích, není-li takové členství nezbytné pro plnění veřejné zakázky (asociace apod.), omezování soutěže (kvalifikace) z regionálního nebo finančního hlediska. Jde např. o požadavek, že uchazeč musí mít sídlo v ČR nebo u nás ve městě, nepřiměřený požadavek na jazykovou vybavenost členů týmu (např. pět členů týmu musí hovořit česky, nebo naopak anglicky), nebo požadavek, který je v rozporu se zákonem (v poslední době poměrně časté zkrácení doby pro referenční zakázky u stavebních prací z 5 let na 3 roky), obdobně u stavebních prací požadavek na osvědčení, že stavba byla provedena „ve vysoké kvalitě“ namísto zákonné formulace „řádně, odborně

a včas“ nebo dokonce požadavek na středoškolské vzdělání „s vyznamenáním“ nebo „z betonu nesmí být horší známka než 3“ (i když v duchu tušíme, že se to-muto zadavateli muselo s betonem na stavbě přihodit něco obzvláště strašného a nechce tuto zkušenost opakovat). Poměrně častý je také diskriminující požadavek na tzv. technické podmínky (výkon, funkce), který nesmí být použit v případech, kdy by takový požadavek některý výrobek předem vylučoval, nebo naopak vyhovoval pouze některému výrobku.

Tady už ovšem musí auditor použít i vlastní nebo zdravý selský rozum – nemůžeme posoudit jako diskriminační požadavek na automatickou převodovku jen proto, že ji jeden výrobce nevyrobí, zatímco všichni další ji do automobilů nebo autobusů montují, nebo jedna vzdělávací agentura z mnohých dalších nemá akreditovaný kurz španělštiny pro pokročilé.



Za **netransparentní požadavek** lze například považovat nejasné či rozporuplné informace ve vymezení předmětu plnění (což je bohužel poměrně častý neduh auditovaných zadávacích dokumentací), nejasné či rozporuplné informace v požadavcích na kvalifikaci (například výše uvedený požadavek na znalost českého nebo anglického jazyka, aniž by byla jednoznačně stanovena požadovaná jazyková úroveň například podle evropského referenčního rámce – kdy zadavatel nemůže objektivně posoudit splnění svého požadavku); obdobně velmi často zneužívaná nejasná či nekonkrétní kritéria pro hodnocení nabídek v rámci jejich ekonomické výhodnosti, např. *kvalita nabídky*, *nabídka nad rámec požadavků zadavatele*, *rozmanitost a účelnost technologie*, nebo *„nabízené benefity“*, aniž by zadavatel jakkoli specifikoval, co požadovanou kvalitou míní a jak ji bude hodnotit. Zde naopak musí auditor jednoznačně popsat, v čem je požadavek zadavatele diskriminační – nestačí pouhé konstatování porušení zákona.

Porušení principu transparentnosti v rámci hodnocení jednotlivých nabídek jsou poměrně častá a závažná – zde musí auditor ověřit nejen to, zda byla kritéria pro hodnocení stanovena jednoznačně, ale také velmi pečlivě a detailně posoudit, zda byla pro hodnocení

použita právě ta kritéria, která byla zadavatelem specifikována v zadávacích podmínkách – pokud měla být hodnocena např. rozlišovací schopnost požadovaného mikroskopu, nemůže být v rámci hodnocení hodnocena barevnost nebo materiál okulárů. Často se také stává, že zadavatel vyjmenuje v subkritériích pro hodnocení celou řadu velmi konkrétních požadavků, ale následně se komise v rámci hodnocení zaměří jen na jeden nebo dva marginální požadavky a ostatní původně požadované vlastnosti pro hodnocení zcela pomine, nebo když zadavatel vůbec nedodrží původně stanovený postup. Stejně vážná porušení základního principu transparentnosti identifikujeme v rámci auditu v početných chybách, špatném přenosu dílčího bodového hodnocení do výsledného hodnocení a další, někdy i neúmyslné chyby v průběhu hodnocení.

Právě zde platí princip audit-trailu – tedy nutnosti zpětného ověření správnosti a souladu původních zadávacích podmínek s výsledným hodnocením v rámci kvalitní kontroly průběhu hodnocení. K tomuto účelu byla také novelou zákona č. 179/2010 Sb. rozšířena povinnost zadavatele detailně popsat způsob hodnocení a výsledek hodnocení v každém ze zvolených hodnotících kritérií ve zprávě o posouzení a hodnocení nabídek podle § 80 zákona.

Za porušení **principu „rovného zacházení“** lze považovat jakýkoli úkon, který byl u některého z uchazečů učiněn odlišně – zejména u poskytování dodatečných informací, odpovědí na dotazy – zadavatel by vůbec neměl komunikovat s uchazeči jinak než písemně, musí poskytnout všem stejné informace a vždy stejnou formou; dále také odlišný přístup při objasnění nejasností v rámci posouzení kvalifikace (někdo je vyzván k doložení chybějících či vadných dokumentů, jiný uchazeč je v obdobné situaci vyloučen), ale také při posouzení splnění zadávacích podmínek nebo při požadavku na vysvětlení a zdůvodnění mimořádně nízké nabídkové ceny a zejména také identifikovatelný odlišný přístup při hodnocení jednotlivých nabídek, i zde musí auditor velmi pečlivě posoudit, zda bodové hodnocení – zejména v rámci individuálně hodnocených kritérií – odpovídá obsahu nabídky a zda nebylo do hodnocení vítězné nabídky zahrnuto takové subkritérium, které nebylo v zadávacích podmínkách uvedeno vůbec, nebo naopak – zda nebylo u jiné nabídky opomenuto hodnocení některého z původně určených hodnotících kritérií nebo subkritérií a zda byla také ve všech případech a u všech uchazečů dodržena jejich původně stanovená váha.

Vzhledem k omezenému rozsahu tohoto příspěvku nelze samozřejmě vyjmenovat ani všechny defekty, které v rámci auditu veřejných zakázek zjišťujeme v rámci porušení základních zadávacích principů, tím méně celou rozsáhlou agendu nejruznějších pochybení zadavatele v rámci přípravy zadávacích podmínek. Samostatnou kapitolou by si jistě zasloužila oblast uveřejňování veřejných zakázek, a to jak ve Věstníku

veřejných zakázek, tak i na profilech zadavatelů – ať už se to týká stanovení lhůt pro podání nabídek nebo povinnosti zadavatele prodloužit „přiměřeně“ lhůtu pro podání nabídek v případech, kdy dojde ke změně zadávacích podmínek a někdy i o celou zákonnou lhůtu v případech, kdy změna zadávacích podmínek může znamenat rozšíření okruhu potenciálních uchazečů.

Poměrně častý výrok Úřadu pro ochranu hospodářské soutěže „...Kdyby zadavatel postupoval jiným způsobem, pravděpodobně by získal více nabídek...“ by měl být inspirací i pro auditora – právě v těchto případech se rozhodně nejedná jen o formální pochybení, ale o defekt, který ovlivnil konečný výsledek celého auditovaného zadávacího řízení – právě tato porušení by měla být v rámci auditu konstatována vždy, když se jich zadavatel dopustí a ovlivní tak výběr dodavatele – v tomto případě bez ohledu na to, zda se jedná o pochybení úmyslné, nebo neúmyslné.

Z hlediska odborné způsobilosti auditorů pro audit veřejných zakázek lze doporučit monitorovat a průběžně sledovat aktuální rozhodovací praxi Úřadu pro ochranu hospodářské soutěže a také judikaturní rozhodnutí soudů a zejména Nejvyššího správního soudu. Oblasti veřejných zakázek se věnují již více než 20 let, ale aktuální rozhodnutí ÚOHS a soudů nám vždy připomenou, jak složitou normou je těch cca 150 paragrafů zákona o veřejných zakázkách a jakou škálou výkladů v průběhu minulých let již tento zákon prošel. Navíc nás čeká zcela nová evropská zadávací směrnice, která by měla být schválena v průběhu prvního pololetí 2014 a která do naší legislativy přinese od 1. ledna 2016 zásadní změnu stávajícího zákona a výrazně liberálnější postupy v rámci zadávání veřejných zakázek.

Bohdan Dvořák

***Mgr. Bohdan Dvořák** je absolventem Právnické fakulty Univerzity Karlovy v Praze (po vyloučení ze studia v roce 1971 rehabilitován a promoval v roce 1995); absolvoval mj. v roce 2004 a 2006 speciální kurz školitelů Ministerstva pro místní rozvoj ČR pro zákon o veřejných zakázkách a řadu twinningových vzdělávacích projektů a stáží (Francie, Nizozemsko). V letech 1993–2002 byl ředitelem odboru Nejvyššího kontrolního úřadu NUTS II – Severovýchod. Od roku 2002 je zaměstnán jako ředitel divize pro veřejnou správu ve společnosti Český a moravský účetní dvůr, s.r.o.; v této pozici je odpovědný za realizaci školicích a konzultačních aktivit ČMÚD v oblasti finanční kontroly, evropských strukturálních fondů a veřejných zakázek. Je spoluzakladatelem Transparency International ČR, o.p.s., byl místopředsedou Transparency International v letech 1998 až 2002, je členem Asociace pro veřejné zakázky a Českého institutu interních auditorů.*

Největší riziko dotovaných projektů – veřejné zakázky



Jiří
Machát



Zanita
Krupičková

Efektivní čerpání prostředků z fondů Evropské unie by mělo být jednou z hlavních priorit celé naší společnosti. Jeho nezbytným předpokladem je také správné zadávání veřejných zakázek příjemci dotací, které vede k úspěšnému dokončení podpořených projektů.

Ze zkušeností s audity „evropských projektů“ vyplývá, že drtivá většina podpořených projektů má větší či menší problémy právě s veřejnými zakázkami. Existuje zde zejména riziko neuznatelnosti souvisejících nákladů a případných korekcí (krácení dotačních prostředků). Hlavním předpokladem úspěšného zadávání veřejných zakázek by měla být včasná identifikace rizikových oblastí a snaha řešit vzniklé problémy v okamžiku, kdy je náprava ještě možná.

V tomto článku bychom rádi upozornili na nejčastější chyby, které vznikají během výběrových řízení, a zvyšují tak riziko krácení dotace, případně znemožnění čerpat celou výši dotace.

Většina příjemců dotací se při realizaci podpořených projektů musí řídit především platným zákonem o veřejných zakázkách (zákon č. 137/2006 Sb., dále také „Zákon“). Jedná se o veřejné zadavatele, sektorové zadavatele a zadavatele dotované – v případě, že se jedná o nadlimitní veřejnou zakázku, která je hrazená z více než 50 % z veřejných prostředků. Současně se příjemci dotací musí většinou řídit i pokyny poskytovatele dotace pro zadávání veřejných zakázek. Tyto pokyny obecně platí pro podnikatelské subjekty s výjimkou dotovaných zadavatelů a pro zadavatele veřejných zakázek malého rozsahu. Výběrové řízení pak musí splňovat jak všechny povinné požadavky Zákona, tak musí dostát všem platným pravidlům poskytovatele dotace. V této souvislosti je třeba říci, že tyto pokyny se mohou výrazně lišit a příjemce dotace se musí vždy seznámit s konkrétními podmínkami daného poskytovatele. Bez dodržení těchto požadavků nemohou být výdaje spojené s veřejnou zakázkou považovány za způsobilé a zároveň být nárokovány a proplaceny.

Při zadávání jakékoli veřejné zakázky musí mít zadavatel (příjemce dotace) na paměti, že základními principy výběrových řízení jsou zásady transparentnosti, rovného zacházení a nediskriminace.

Je velice důležité si uvědomit, že chybu může zadavatel učinit v kterékoli fázi procesu zadávání a administrace veřejné zakázky. Klíčovým prvkem úspěšné realizace výběrového řízení je přípravná fáze, v níž se mimo jiné rozhoduje o technických podmínkách

veřejné zakázky, kvalifikačních předpokladech a nastavení hodnotících kritérií včetně způsobu jejich hodnocení. Avšak i při samotném průběhu výběrového řízení i po jeho skončení existuje řada úskalí, která mohou mít nepříznivý vliv na proplacení souvisejících výdajů ze strany poskytovatele dotace. V průběhu výběrového řízení se jedná především o nesprávné hodnocení nabídek, nedodržení stanovených lhůt nebo nedostačující počet oslovených dodavatelů. Mezi nejčastější chyby po skončení výběrového řízení pak patří změny podmínek smlouvy, problematika víceprací nebo nedodržení podmínek archivace všech dokumentů souvisejících s realizovaným výběrovým řízením apod.

Nejčastější chyby zadavatelů při zadávání a administraci veřejných zakázek

• Dělení zakázek

Častým pochybením zadavatele při určování předpokládané hodnoty veřejné zakázky je umělé rozdělení předmětu veřejné zakázky, která má prokazatelnou věcnou a časovou souvislost, na několik částí tak, aby si zadavatel zjednodušil postup pro její realizaci, popř. se vyhnul přísnějším podmínkám Zákona. Zákon stanoví, že zadavatel musí stanovit předmět jedné zakázky tak, aby předmětem jedné zakázky byla všechna obdobná a spolu související plnění, která zadavatel zamýšlí pořídit v průběhu jednoho účetního období, nebo všechna plnění, která spolu místně, věcně a časově souvisí, nebo jejichž předměty plnění tvoří jeden funkční celek.

• Slučování vzájemně nesouvisejících předmětů plnění

Na druhé straně dochází k případům, kdy je poptáván natolik různorodý předmět plnění, že fakticky omezuje soutěž na několik málo subjektů, případně i jen na jediného uchazeče schopného dodat celé plnění. Pokud



Pán je od kontroly a rád by se plně vžil do problematiky čerpání dotací ze strany nemocnic.

Kresba: Ivan Svoboda

zadavatel dospěje k názoru, že (např. kvůli místním specifickým podmínkám apod.) je vhodné jednotlivé druhy plnění zadávat jediným výběrovým řízením, měl by zároveň umožnit i plnění jednotlivých částí zakázky.

• Nesprávná specifikace předmětu plnění

Velmi častou chybou při přípravě zadávacích řízení je popisování předmětu plnění specifickým názvem výrobku konkrétního výrobce. V zadávací dokumentaci veřejné zakázky není možné uvádět konkrétní názvy obchodní firmy nebo jména a příjmení či specifická označení zboží a služeb. Použitím odkazů na obchodní firmy nebo obchodní názvy je tak upřednostňován jeden typ dodavatele před jiným a není tak dodržena zásada rovného přístupu, transparentnosti a zákazu diskriminace.

• Záměna termínů předpokládaná hodnota a maximální hodnota

V některých případech dochází k zaměňování pojmů „předpokládaná hodnota“ veřejné zakázky a „maximální přípustná nabídková cena“. Předpokládaná hodnota slouží jako ukazatel režimu, kterým se zadání veřejné zakázky řídí (např. zakázka na služby do 1 mil. Kč je dle zákona zakázkou malého rozsahu). Předpokládaná hodnota nesmí mít za následek vyřazení uchazečů, kteří tuto předpokládanou hodnotu svou nabídkovou cenou překročí. Pokud je tedy ve výzvě / zadávací dokumentaci stanovena předpokládaná hodnota veřejné zakázky, budou přípustné i takové nabídky, které tuto hodnotu překročí. Je-li však stanovena maximální přípustná nabídková cena veřejné zakázky, která je zároveň stanovena jako nepřekročitelná nabídková cena, tak veškeré vyšší nabídky musí být vyřazeny pro nesplnění podmínek výběrového řízení, a tyto nabídky nemohou být předmětem dalšího hodnocení.

• Nepřiměřená kvalifikační kritéria

Stává se, že zadavatel stanoví kvalifikační kritéria, která znevýhodňují nebo naopak zvýhodňují určité skupiny dodavatelů a vedou tedy k porušení zásady zákazu diskriminace. Takovým případem jsou například požadavky na zkušenosti dodavatele s obdobnými dodávkami či službami vázanými na konkrétní územní celek (např. kraj) či přímo vázanými na činnost spojenou s konkrétními projekty v rámci evropských strukturálních fondů. Rovněž ze strany zadavatelů dochází k nedodržení zásady nediskriminace stanovením kvalifikačního předpokladu na doložení seznamu významných dodávek realizovaných dodavatelem v posledních letech (reference), a to v nepřiměřené výši ve vztahu k předmětu veřejné zakázky.

Kvalifikační kritéria slouží k prokázání schopnosti uchazeče splnit danou zakázku. Pochybení často vzniká při vymezení minimální výše ekonomických, finančních nebo technických předpokladů, kde zadavatel stanoví minimální výši buď nestanoví vůbec, nebo ji naopak stanoví nepřiměřeně vysoko. Kvalifikační kritéria by měla vždy bezprostředně souviset a odpovídat předmětu zakázky.

• Netransparentní hodnotící kritéria

Zadavatelé se také často dopouštějí chyb při stanovení hodnotících kritérií, kdy v rámci ekonomické výhodnosti nabídky zvolí více hodnotících kritérií (jakými jsou např. kvalita nabízeného plnění, technická úroveň nabízeného řešení atp.), aniž by v zadávacích podmínkách stanovili způsob, jak bude takové kvalitativní kritérium hodnoceno. V praxi se tedy často stává, že zadavatel pouze určí jako hodnotící kritérium kvalitu nabízeného plnění, ale již nestanoví, co je onou kvalitou myšleno, tedy jaké konkrétní vlastnosti bude zadavatel posuzovat, ani jakým způsobem bude kvalita plnění hodnocena. Uchazeči o zakázku tak neví, dle jakých skutečností budou jednotlivá kritéria hodnocena nebo kolik procent či bodů za dané kritérium mohou získat. Ze strany zadavatele je z pohledu transparentnosti nezbytné velmi pečlivě a podrobně popsat skutečnosti, které budou v rámci hodnotících kritérií hodnoceny.

• Záměna hodnotících kritérií a kvalifikačních předpokladů

Dalším pochybením rovněž bývá zvolení nepřijatelných či nevhodných hodnotících kritérií, která jsou svojí podstatou spíše kvalifikačními kritérii. Tato by neměla být předmětem hodnocení, jelikož nevyjadřují ekonomickou výhodnost (tedy vztah užitné hodnoty a ceny) a ani se v mnoha případech nevztahují k samotnému předmětu plnění. Jedná se například o hodnotící kritéria v podobě smluvních pokut, referencí anebo zkušeností členů řešitelského týmu. Kvalifikační kritéria (např. rozsah referencí, zkušenosti projektového týmu nebo výše sjednaného pojištění odpovědnosti za škodu způsobenou dodavatelem třetí osobě) slouží k prokázání schopnosti uchazeče splnit předmět zakázky, a nesmí tedy sloužit jako hodnotící kritéria. Hodnotící kritéria (cena, metodika provedení zakázky) slouží jako prostředek výběru v konkurenci těch uchazečů, kteří jsou schopni předmět zakázky splnit.

• Nesplnění stanovených lhůt

Zákon i poskytovatel dotace stanovuje pro každý druh výběrového řízení řadu lhůt, které musí zadavatel při administraci výběrového řízení dodržet. Zadavatelé často stanoví nepřiměřeně krátkou lhůtu, např. u poskytnutí zadávací dokumentace pro podávání nabídek nebo dodatečných informací. To může mít zásadní dopad na množství a kvalitu předložených nabídek a přímo tak ovlivnit výsledek výběrového řízení.

• Nedostatečný počet vyzvaných dodavatelů k předložení nabídky

Zákon či pokyny zadavatele pro zadávání veřejných zakázek mohou v relevantních případech obsahovat povinnost zadavatele oslovit k předložení nabídky minimální počet dodavatelů. Tato povinnost je v některých případech porušena tím, že se osloví i dodavatel, který není schopen řádně plnit danou veřejnou zakázku, protože v příslušné oblasti nepodniká či nemá dostatečnou kapacitu danou veřejnou zakázku plnit.

Pokud jsou zadavateli tyto okolnosti známy, anebo je schopen si je z veřejně dostupných zdrojů zjistit, nelze považovat takového dodavatele za řádně osloveného. Jindy jsou osloveni dodavatelé, kteří sice mají předmět podnikání shodný s předmětem veřejné zakázky, ale tito buď nabídku nepodají anebo ji podají, ale za nepřiměřeně vysokou cenu z důvodu vysokých nákladů na dopravu a organizaci vzhledem např. k místu svého podnikání a místu realizace veřejné zakázky. Pokud by zadavatel postupoval správně, provedl by průzkum trhu, aby zjistil, jaké relevantní uchazeče oslovit. Je proto vhodné vždy dobře zdokumentovat způsob výběru oslovených dodavatelů včetně jejich schopnosti realizovat předmět zakázky.

- **Nevyloučení uchazeče při nedodržení požadované kvalifikace**

Jednou z nejrizikovějších oblastí pro realizaci výběrového řízení je hodnocení splnění kvalifikačních předpokladů a úplnosti předložených nabídek jednotlivých uchazečů. Pokud uchazeč neprokáže svoji kvalifikaci ve stanovené lhůtě, nesmí být jeho nabídka hodnocena a uchazeč musí být vyloučen z další účasti ve výběrovém řízení. Předložené nabídky uchazečů velice často obsahují čestná prohlášení v nesprávném znění, dokumenty podepsané jinou než oprávněnou osobou, případně doklady nespĺňující podmínky požadovaného stáří či požadavku na úředně ověřenou kopii.

- **Nesprávné hodnocení nabídek**

Dalším častým pochybením bývá nedodržení postupu hodnocení nabídek stanoveného v zadávacích podmínkách (zejména kvalitativních hodnotících kritérií). Stává se tedy, že jsou body jednotlivým nabídkám přidělovány jiným způsobem nebo s rozdílnou vahou oproti stanoveným vahám a popisu v zadávacích podmínkách. Souvisejícím a častým pochybením je neodůvodnění přidělených bodů v rámci hodnocení, a to především u výše zmiňovaných kvalitativních kritérií. Hodnotící kritéria nesmí být v průběhu hodnocení změněna. Nabídky musí být ohodnoceny přesně podle kritérií, která byla zveřejněna v zadávací dokumentaci.

- **Nepřípustné složení hodnotící komise**

Vzhledem k případnému konfliktu zájmů je nepřípustné, aby osoby jmenované zadavatelem do hodnotící komise měly přímou vazbu na některého z uchazečů (např. byly členy dozorčí rady či členy představenstva uchazeče). Minimální počet členů hodnotící komise musí být vždy určen předem a její členové musí podepsat prohlášení o nepodjatosti. Další závažnou chybou bývá, že komise není dle počtu přítomných členů usnášeníschopná, ale přesto se usnese a hodnocení provede.

- **Změna podmínek smlouvy s vybraným uchazečem po ukončení výběrového řízení**

Pochybením, k němuž dochází až ve fázi po výběru nejhodnější nabídky, bývá uzavření smlouvy na odlišný předmět, než na jaký byly podávány nabídky.

Zadavatel případně ve smlouvě změní např. jakost plnění, množství nebo další specifické vlastnosti. V některých případech je měněna i nabídková cena. Takovýto postup je v přímém rozporu se základními principy zadávání veřejných zakázek.

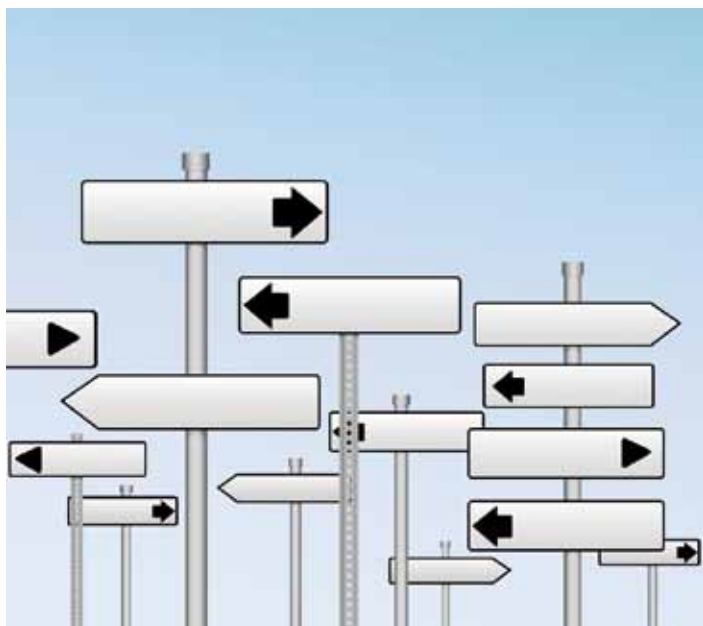
O porušení principů pro zadávání veřejných zakázek se rovněž jedná v případě změny smlouvy v částech, která byla předmětem hodnocení, nebo kdy byly tyto části zásadní při podávání nabídek (např. termín plnění, délka záruky apod.). Velice častou chybou je pak uzavírání smluvních dodatků rozšiřujících předmět veřejné zakázky nebo významně měnících obchodní podmínky od původně soutěžených (např. cena, platební podmínky apod.) Specifickou oblast víceprací a méněprací uvádíme detailněji dále.

- **Nedostatečná archivace dokumentů**

Obvyklou chybou je vyřazení části dokumentace k veřejné zakázce z archivace, protože se zadavatel domnívá, že není třeba uchovávat např. i nabídky neúspěšných uchazečů. Stejně tak zadavatelé často chybně nearchivují elektronickou dokumentaci k výběrovému řízení, např. dotazy uchazečů podané elektronicky apod. O průběhu výběrového řízení musí zadavatel uchovat veškerou související dokumentaci pro případnou následnou kontrolu.

- **Přenechání administrace veřejné zakázky externímu subjektu bez dostatečné kontroly zadavatele**

Velmi často, obzvláště v případech, kdy příjemce nemá zkušenosti s vypisováním veřejných zakázek, je její administrace předána ke zpracování externímu subjektu. Kvalita služeb těchto subjektů může být však velmi rozdílná a je vždy třeba velmi pečlivě a důsledně jejich práci na veřejné zakázce sledovat. Předáním realizace zadání veřejné zakázky externímu subjektu se zadavatel nezbavuje zodpovědnosti za dodržení všech podmínek a nakonec je to právě osoba zadavatele, která ponese následky za případná pochybení.



• Vícepráce a méněpráce

Samostatnou kapitolou je problematika víceprací a méněprací. U stavebních projektů často dojde k situaci, že se vyskytnou práce, které nebylo možné na začátku projektu předvídat, popř. zadavatel zadá zhotoviteli či dodavateli provedení některých prací nad rámec původně sjednaných prací v rámci veřejné zakázky. Jde například o změny v množství oproti „Výkazu výměr“, dodatečně zjištěnou potřebu materiálu či jiný důvod vzniku víceprací. V důsledku jejich provedení nevznikne nic jiného než původně sjednaná stavba. Tento typ víceprací je totožný s pojmem „dodatečné stavební práce“, které jsou definovány Zákonem (dodatečné práce jsou nezbytné pro provedení původních stavebních prací, tzn. že bez víceprací nemůže být dosaženo původního výsledku).

Jiným typem víceprací je situace, kdy zadavatel v průběhu realizace zjistí, že potřebuje původní veřejnou zakázku rozšířit. Takovéto dodatečné stavební práce nenaplní definici Zákonem, nejsou nezbytné pro provedení původních stavebních prací. V tomto případě nejsou pojmy vícepráce a dodatečné stavební práce totožné. V praxi tak dochází k mnoha problémům, neboť pojem „vícepráce“ není Zákonem nijak definován, přestože stavební praxe tento pojem dobře zná. Provedení dodatečných prací (víceprací) je specifikováno v § 23 Zákonem, který takovéto dodatečné práce umožňuje zadat stejnému dodavateli (vybranému uchazeči) v tzv. jednacím řízení bez uveřejnění. Nutností je dodržení všech podmínek stanovených Zákonem. Velmi často jsou tyto vícepráce domluveny narychlo v průběhu stavby bez správných formálních náležitostí. V rovině dotačních projektů však může být tato problematika spojena s možným zneužitím dotačních prostředků, kdy může jít o umělé navýšení nákladů projektu apod.

Po vzájemné dohodě mezi zadavatelem a dodavatelem může nastat opačný případ, že některé původně plánované práce nebudou provedeny (méněpráce). Méněpráce nelze kompenzovat (slučovat, resp. „započítávat proti“) s dodatečnými stavebními pracemi (vícepracemi).

Dalším úskalím dané problematiky je překročení zákonného limitu 20 %, tj. že celkový rozsah dodatečných stavebních prací nebo dodatečných služeb nesmí překročit 20 % ceny původní veřejné zakázky. V této souvislosti je třeba připomenout, že pro dodržení tohoto limitu je nutné sčítat ceny všech dodatků (víceprací), které byly zadavatelem uzavřeny k původní veřejné zakázce. Pokud by tato hranice měla být překročena, musí zadavatel zahájit novou veřejnou zakázku.

Rizikem při zadávání veřejných zakázek v rámci podpořených projektů jsou možné důsledky (postihy) od poskytovatele dotace za nedodržení stanovených

pravidel čerpání poskytnutých prostředků. Níže uvádíme možné důsledky nedodržení pravidel zadávání veřejných zakázek pro příjemce dotace:

1. pozastavení procesu administrace žádosti o platbu v souvislosti s povinností řídicích orgánů zasílat podezření na závažná porušení zákona, která by mohla mít vliv na výběr nejvhodnějšího dodavatele, k přezkumu Úřadem na ochranu hospodářské soutěže, do doby vydání rozhodnutí;
2. neproplacení výdajů vztahujících se k výběrovému řízení;
3. kvalifikace jednání zadavatele jako porušení rozpočtové kázně s možností zažádat o částečné prominutí korekce dotace;
4. kvalifikace jednání zadavatele jako porušení rozpočtové kázně bez možnosti prominutí vedoucí k vrácení celé částky dotace;
5. zahájení trestního řízení.

Uvedená pochybení při realizaci veřejných zakázek vyplývají zejména z rozhodovací praxe Úřadu na ochranu hospodářské soutěže, závěrů auditů Evropské komise a výkladové praxe řídicích orgánů jednotlivých operačních programů.

**Jiří Machát
Žaneta Krupičková**

Ing. Jiří Machát, MSc. je absolventem Fakulty Business and Management v rámci společného studijního programu Nottingham Trent University a VUT v Brně. Od roku 2010 pracuje ve společnosti Deloitte Česká republika v týmu interního auditu, v oddělení řízení podnikových rizik. Má zkušenosti v oblasti provádění interních auditů, hodnocení rizik a poskytování konzultačních služeb klientům v různých odvětvích, jak v soukromém, tak veřejném sektoru. Dlouhodobě se zaměřuje na audit projektů financovaných z fondů EU a kontrolu veřejných zakázek. V poslední době se podílel na výkonu řady tzv. CRC auditů zaměřených na identifikaci, hodnocení a zmírnění rizik spojených s vnějšími obchodními vztahy.

Ing. Žaneta Krupičková vystudovala Fakultu ekonomicko-správní Univerzity Pardubice. Po dvouletém působení v pozici interního auditora na Ministerstvu financí přešla do oddělení interního auditu v rámci společnosti Deloitte Česká republika, kde se jako manažerka zaměřuje na provádění interních auditů především pro veřejnou správu, ale i soukromý sektor. Její specializací je provádění auditů projektů financovaných z dotací, a to jak z fondů Evropské unie, tak i jiných fondů, kontrola veřejných zakázek a poskytování dalších poradenských služeb klientům z různých odvětví, především výrobního a finančního odvětví.

Zkušenosti auditora s auditu Sedmého rámcového programu



Karolina
Neuvirtová



Markéta
Kabourková

Sedmý rámcový program Evropského společenství pro výzkum, technologický rozvoj a demonstrace pro programové období 2007–2013 byl vyhlášen Rozhodnutím Evropského parlamentu a rady č. 1982/2006/ ES. Toto Rozhodnutí stanoví, že cílem Společenství je posílit vědecký a technologický základ průmyslu Společenství, a tím zajistit vysokou úroveň konkurenceschopnosti na mezinárodní úrovni. Za tímto účelem má Společenství podporovat všechny výzkumné činnosti, které jsou pokládány za nezbytné, zejména podporou podniků, včetně malých a středních podniků, výzkumných středisek a vysokých škol v jejich činnostech v oblasti výzkumu a technologického rozvoje. Řídicím orgánem tohoto programu je přímo Evropská komise, respektive vybraná generální ředitelství (direktoráty), např. Generální ředitelství pro výzkum a inovace – DG RTD.

Kontrola čerpání prostředků ze sedmého rámcového programu je prováděna u velkých projektů dvoustupňově. Pokud finanční příspěvek EK daného příjemce převyšuje kumulativní částku 375 tis. eur (ať již v průběhu realizace projektu nebo na konci řešení projektu), je příjemce povinen zajistit smluvního externího auditora, který dle pokynů EK vyhotoví Osvědčení o finančních výkazech (Certificate on Financial Statements). Toto Osvědčení musí být předáno EK. Smluvní vztah vzniká mezi externím lokálním auditorem a příjemcem dotace. V žargonu EK se jedná o tzv. prvostupňový audit.

Druhý stupeň auditu je zajišťován najatými externími auditory, kteří zvítězili v zadávacím řízení vyhlášeným EK. Tito auditoři následně provádějí finanční auditu jménem Evropské komise. Příjemci, kteří budou auditováni, jsou vybíráni namátkově samotnou EK, auditu mohou být provedeny kdykoliv v průběhu projektu nebo do pěti let po skončení projektu. Příjemce je o nich informován pouze s několikátýdenním předstihem prostřednictvím dopisu, který mu zašle EK.

Česká republika se účastní rámcových programů od čtvrtého programu. Výrazně se však účastnila až šestého rámcového programu. Externí auditoři vybraní Evropskou komisí zjistili zejména v nových zemích Evropské unie, že lokální auditoři, kteří měli za povinnost ověřit téměř každý projekt financovaný z tohoto programu, prováděli svoje ověřování víceméně formálně, neodhalili tak chyby v čerpání,

jim a často příjemce, kteří na jejich ověření spoléhali, uvedli v omyl, což mělo katastrofální finanční důsledky zejména pro malé a střední podniky zapojené do těchto projektů. Z těchto důvodů změnila EK pro sedmý rámcový program typ smluvního ujednání mezi lokálním auditorem a příjemcem dotace. Zatímco v šestém rámcovém programu rozhodoval lokální auditor o tom, zda jsou kontrolované náklady uznatelné, v sedmém rámcovém programu již lokální auditor vydává pouze Osvědčení o finančních výkazech v souladu s mezinárodním standardem pro související služby ISRS 4400 „Dohodnuté postupy v souvislosti s finančními informacemi“. Podle tohoto standardu auditor pouze předkládá zprávu o věcných poznatcích z dohodnutých postupů, není vyjadřována žádná jistota. EK na základě předepsaných postupů provedených auditorem i jím předložených zjištění sama rozhodne, které náklady jsou uznatelné a které nikoliv. Vzor zprávy, včetně dohodnutých postupů, je součástí dokumentu s názvem Guidance Notes for beneficiaries and auditors on certificates issued by external auditors (Průvodce pro účastníky a auditory). Vzor zprávy stanoví také velikost vzorku, který musí lokální auditor zkontrolovat. Velikost vzorku je minimálně 20 účetních dokladů z každé rozpočtové kapitoly. Pokud je počet účetních dokladů menší než 20, kontroluje se 100 % účetních dokladů. Upozorňujeme, že zpráva vydaná podle tohoto standardu, je určena výhradně těm stranám, které odsouhlasily dohodnuté postupy (v našem případě EK a příjemci), jelikož ostatní strany, jež neznají důvody pro volbu těchto postupů, mohou výsledky interpretovat nesprávně.

Nedílnou součástí Osvědčení o finančních výkazech je i smluvní dopis stanovující podmínky zakázky (Engagement Letter), který má opět předepsaný obsah a je uzavírán mezi auditorem a příjemcem. Tento smluvní dopis je k Osvědčení o finančních



výkazech předkládaných v originále. Poslední povinnou přílohou je Prohlášení vedení účetní jednotky (Letter of Representation). Prohlášení musí být vytištěno na hlavičkovém papíru organizace příjemce, musí být podepsáno vysokými představiteli managementu nebo statutárním orgánem. Prohlášení, které nesmí být datováno dříve, než je datováno Osvědčení o finančních výkazech, má tři hlavní cíle. Prvním cílem je připomenout managementu jeho odpovědnost za tvrzení uvedená ve finančních výkazech. Druhým cílem je upozornit management na možné neúmyslné nesprávné uvedení údajů ve finančních výkazech (např. „Během období, na které se kontrola vztahuje, jsme nezpochybovali nic, ani žádné kroky managementu a/nebo jiné podstatné záležitosti, o kterých by bylo možné se domnívat, že představují finanční nesrovnalosti, podvody nebo nezákonné kroky, které by měly dopad na finanční výkaz.“. Nebo takto: „Byly zjištěny níže uvedené finanční nesrovnalosti, podvody nebo nezákonné kroky, které mají dopad na daný finanční výkaz, a byla v dostatečné míře podniknuta opatření za účelem jejich nápravy a zamezení jejich opakování a všechna tato opatření vám byla sdělena.“).

Třetím cílem je zajistit, že auditor měl během auditu k dispozici ucelené informace (např. „veškeré údaje, které vám byly poskytnuty ohledně zaměstnanců, jejich odměn, rozvržení jejich času a kvalifikací jsou přesné a v souladu se skutečnými údaji; osobní náklady, které jsme použili k výpočtu průměrných nebo individuálních osobních nákladů, jež mají být napočítány k tíži projektu EU, nezahrnují příplatky nebo zvláštní podmínky pro zaměstnance, kteří pracují v projektech financovaných Evropskou komisí“).

V rámci dohodnutých postupů kontroluje auditor kategorie nákladů a další okruhy uvedené v tabulce.

Osobní náklady

Způsob kalkulace osobních nákladů ustatelných pro projekty rámcových programů přinesl doslova revoluci do osobních oddělení veřejných vysokých škol a veřejných výzkumných institucí. Filozofie výpočtu pro rámcové programy následně ovlivnila i pravidla strukturálních fondů. Znalci operačních programů pravděpodobně vědí, že jsou zde nastaveny stropy pro maximální úvazky pracovníka. U programu OPVK jeden pracovník nemůže být v rámci projektu a současně v rámci vykonávání dalších činností pro

Druh nákladů	Podstata dohodnutých postupů
Osobní náklady	Kalkulace produktivních hodin, výpočet hodinové sazby, způsob zaznamenávání odpracované doby (výkazy práce) a pracovní smlouvy
Subdodávky (externí služby)	S externí službou musí být počítáno již v návrhu projektu. Návrh projektu je formalizován prostřednictvím tzv. Annexu I (Description of Work - Popis práce), který je nedílnou součástí Grantové dohody (Grant Agreement). Tuzemské ani zahraniční DPH není uznatelným nákladem projektu.
Ostatní přímé náklady, z toho:	
• Dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek	EK přispívá pouze na účetní odpisy, nikoliv na vstupní cenu majetku.
• Cestovní náhrady	Cestovní náhrady mohou být vypláceny v souladu s běžnou praxí příjemce. Tuzemská ani zahraniční DPH není uznatelným nákladem projektu.
• Spotřební materiál (např. chemikálie)	Nakupovaný materiál musí souviset s řešením projektu a nesmí mít povahu režijního nákladu. Tuzemská ani zahraniční DPH není uznatelným nákladem projektu.
Nepřímé náklady	V případě paušálního příspěvku, který je buď ve výši 20 % nebo 60 % přímých nákladů snížených o subdodávky, jde pouze o numerické ověření. V případě úhrady nepřímých nákladů metodou full cost (metoda úplných nákladů výkonu) se ověřuje metodika příjemce i jednotlivé výpočty. V případě úhrady nepřímých nákladů zjednodušenou metodou úplných nákladů výkonu se rovněž ověřuje metodika příjemce i jednotlivé výpočty.
Příjmy projektu	Příspěvek EK je ve většině případů ve výši 75 % uznatelných nákladů projektu. Veřejné výzkumné instituce a veřejné vysoké školy mohou žádat MŠMT o dofinancování projektu až do 100% výše. Toto dofinancování je třeba uvést jako příjem projektu, který nemá vliv na úpravu výše příspěvku od EK (samozejmě pouze v případě, že součet příspěvku EK a příjmů projektu nepřevyšuje 100 %).
Směnný kurz pro přepočítání na euro	Příjemce dotace nárokuje své příjmy v eurech. Pro přepočítání se používá denní kurz Evropské centrální banky: http://www.ecb.europa.eu/stats/exchange/eurofxref/html/index.en.html
Pozn. k neuznatelným nákladům:	Mezi neuznatelné náklady projektu patří: <ul style="list-style-type: none"> • cla, placené úroky, rezervy na možné budoucí ztráty nebo výdaje; • kurzové ztráty, náklady spojené s kapitálovým výnosem; • náklady vykázané, vzniklé nebo uhrazené v souvislosti s jiným projektem Evropského společenství; • jakékoliv dluhy a s nimi spojené náklady; • nadměrné nebo lehkomyšlné náklady; • veškeré další náklady, které nesplňují podmínky pro uznatelné náklady.

příjemce a jeho partnery zaměstnan na více než 1,0 úvazku celkem (pracovní poměr v rámci všech pracovních smluv a práce podle dohod vykonávaná mimo pracovní poměr).

V případě pedagogických pracovníků škol vymezených § 7, odst. 3 zákona č. 561/2004 Sb., školský zákon, v platném znění, a akademických pracovníků vymezených § 70, odst. 2 zákona 111/1998 Sb., o vysokých školách, v platném znění, se limit posouvá na 1,5 úvazku celkem (pracovní poměr v rámci všech pracovních smluv a práce podle dohod vykonávaná mimo pracovní poměr), úvazek takových pracovníků v rámci projektu však smí činit nejvýše 1,0 úvazku. U programu OP VaVpl je to 1,5, u lékařů 1,8 u všech zaměstnavatelů, u všech projektů OP VaVpl nesmí přesáhnout v úhrnu 1,0 úvazku.

Proč stropy? Před příchodem externích auditorů EK určoval český svět vědy a výzkumu každému odbornému pracovníkovi zapojenému do vědeckých projektů procento pracovního úvazku, které vynaloží na práci na konkrétním projektu. Jednotlivé pracovní úvazky se pak proměnily v nezávislé komponenty, které byly sledovány zdrojově, v podstatě bez vazby na konkrétního pracovníka. Výsledkem této filozofie bylo, že hodinová sazba prof. Nováka kolísala v intervalu < 100,00–900,00 > Kč. Hodinovou sazbu determinoval rozpočet konkrétního projektu. Zároveň se český svět vědy a výzkumu potýkal s českými poskytovateli dotací, kteří lépe hodnotili projekty s nižší hodinovou sazbou vědeckovýzkumných pracovníků. Nízkých hodinových sazeb bylo u vynikajících vědců dosahováno prakticky nekonečným řetězením pracovních smluv v rozdělení na hlavní, vedlejší pracovní poměr, dohody o pracovní činnosti a dohody o provedení práce. V součtu tak mohli vynikající vědci pracovat až 24 hodin denně u jedné instituce a ještě mít uzavřené pracovní smlouvy u dalších ústavů nebo škol. Tato situace byla dlouhá léta standardní, protože každý poskytovatel kontroloval pouze tu část pracovní smlouvy, která byla financována z „jeho“ dotace.

Filozofie EK však nepracuje s úvazky, ale s hodinovou sazbou. Hodinová sazba je zjištěna jako podíl hrubé mzdy za sledované období (období je shodné s vykazovacím obdobím pro periodické zprávy, tj. 12 nebo 18 měsíců) a počtu odpracovaných hodin (bez svátků) za stejné období. Tato hodinová sazba je následně vynásobena počtem hodin strávených na sledovaném projektu, a tato hodnota je považována za uznatelný náklad projektu. Je to stejný způsob výpočtu, který používají velké podniky pro svoje vnitropodnikové účetnictví.

Střet české a evropské filozofie byl pro české příjemce zpočátku katastrofální, neboť čeští příjemci vraceli podstatné části čerpaných dotací na osobní náklady. Příjemci argumentovali, že jejich hodinové sazby jsou nespravedlivě nízké ve srovnání s jejich zahraničními kolegy, nicméně zaběhnutý způsob

financování české vědy v oblasti osobních nákladů nemohl být EK akceptován. Naštěstí se podařilo EK alespoň přesvědčit, že se čeští poskytovatelé rozhodně nedopustili podvodu. EK nakonec do českého prostředí přinesla svěží vítr, který ovlivnil i české poskytovatele dotací, což v konečném výsledku zlepšilo postavení českých vědců.

Subdodávky (externí služby)

Součástí grantové dohody je i prohlášení příjemce dotace, že je schopen projekt zajistit vlastními personálními a materiálními zdroji. EK se snaží minimalizovat proplácení externích služeb, protože v minulosti se objevily firmy, které tímto způsobem vyváděly finanční prostředky mimo oblast vědy a výzkumu. EK rozlišuje dva typy externích služeb, a to minor services (nevýznamné) a major services (významné). Významné služby je třeba předem naplánovat a jejich přibližný finanční objem včetně popisu služby již musí být uveden v návrhu projektu, v tzv. Annexu I, který je nedílnou součástí Grantové dohody. Typicky se jedná například o sekvenování DNA. Na výběr dodavatele se vztahuje zákon č. 137/2006 Sb., o zadávání veřejných zakázek, nicméně je možné s EK domluvit i jiný způsob (písemně), pokud se jedná o unikátní dodávku, která je pro základní výzkum často typická. Do kategorie minor services spadají drobné výdaje související např. s pořízením posteru na konferenci, zajištěním drobného občerstvení na workshopy, hlídání dětí na genderové konferenci apod. Tyto minor services jsou v českém systému účtovány na účtu 518 – ostatní služby. EK tyto nevýznamné externí služby považuje za ostatní přímé náklady s nárokem na příspěvek paušální režie. Někteří externí auditori EK však tyto položky klasifikovali jako subdodávky bez nároku na paušální příspěvek režie. Tyto odborné rozpory byly vyřešeny až v následném programu, který se již nejmenuje Osmý rámcový program, ale program Horizont 2020, v němž jsou tyto nevýznamné



Dostali jsme dotaci na snižování průměrného věku sekretářek.

Kresba: Ivan Svoboda

služby automaticky vykazovány v položce ostatní přímé náklady s nárokem na paušální příspěvek režie. V případě sedmého rámcového programu je možné získat přiměřenou jistotu oslovením tzv. project officer, který je zaměstnancem EK a který je odpovědný za dohled nad jednotlivými projekty. Jeho potvrzení je závazné i pro externí auditory EK.

Dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek

Zde příjemci často zaměňují daňové a účetní odpisy. EK přispívá pouze na účetní odpisy, které jsou stanoveny v obvyklé výši v souladu s interními předpisy příjemce. Odpisy je možné nárokovat postupně za jednotlivé periodické zprávy, které se odevzdávají po 12 nebo 18 měsících. Pokud jsou odpisy kalkulovány ze vstupní ceny včetně DPH, je nutné tyto odpisy očistit o příslušnou sazbu DPH. Odpisy u nového zařízení nelze uplatnit, dokud nedojde k zařazení majetku do užívání. Pokud je tedy majetek pořizován formou veřejné soutěže, má délka zadávacího řízení vliv na výši odpisů, které budou uznatelným nákladem projektu. Dobu odpisování nelze účelně stanovovat na dobu trvání projektu.

Daň z přidané hodnoty

Daň z přidané hodnoty není uznatelným nákladem projektu. Příjemci, kteří si nemohou DPH nárokovat u finančního úřadu v rámci svých běžných daňových příznání, si ji mohou za taxativně vymezených podmínek nárokovat v samostatném řízení podle § 81 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty. Tohoto ustanovení využívají zejména veřejné vysoké školy a veřejné výzkumné instituce.

Přehled smluvních dokumentů

Před zahájením prací na místě by se měl každý auditor seznámit s následujícími smluvními dokumenty:

- Standard Model Grant Agreement (Modelová grantová dohoda včetně příloh)



- Guidance Notes for beneficiaries and auditors on certificates issued by external auditors (Průvodce pro účastníky a auditory)
- Guide to Financial Issues (Průvodce finančními pravidly)

Vše je k dispozici na:

http://cordis.europa.eu/fp7/find-doc_en.html.

Karolina Neuvirtová
Markéta Kabourková

***Ing. Karolina Neuvirtová** je auditorkou registrovanou v Komoře auditorů ČR a je partnerkou ve společnosti Interexpert. Specializuje se na audity prováděné v prostředí vysokých škol, veřejných výzkumných institucí a neziskových subjektů. Od roku 1998 spolupracuje s Evropskou komisí a jejím jménem zpracovává audity dotací poskytnutých na podporu vědy, výzkumu a humanitárních projektů. Od roku 2010 se začala specializovat i na audity shody, které pomáhají nepodnikatelským subjektům správně nastavit svoje vnitřní řídicí procesy, které jsou manažersky efektivní, ale zároveň nepotlačují poslání, s jakým byly tyto subjekty založeny. V poslední době spolupracuje s Evropskou komisí i na rizikově orientovaných auditech, jejichž cílem je nalezení podvodů. Jejím krédem je, že dotace mají sloužit k rozvoji sociálních hodnot ve společnosti, a nikoliv k obohacení jednotlivců nebo fiktivních podnikatelských skupin. Je členkou správní rady celosvětové asociace účetních a auditorských firem Prime Global. V rámci této pozice má na starosti profesní a etický rozvoj auditorských kanceláří v regionu střední a východní Evropy.*

***Ing. Markéta Kabourková** se téměř deset let zabývá financováním vědy a výzkumu a financováním projektů jak národních, tak zahraničních včetně dotací ze strukturálních fondů. Od roku 2004 pracovala ve Výzkumném ústavu veterinárního lékařství, v.v.i. Z pozice asistentky pro ekonomiku, interního auditora a administrátorky projektů rámcových programů a projektové manažerky projektu 6. Rámcového programu (pro koordinátora z Queen's University of Belfast), kde byla zodpovědná za zpracování reportingu všech partnerů konsorcia pro Evropskou komisi, se postupně vypracovala do pozice technicko-ekonomického zástupce ředitele. Při přípravě projektů různých národních (GAČR, NAZV, MPO, TAČR, IGA MZ, MV aj.) a mezinárodních agentur (6 RP, 7RP, COST, bilaterální projekty s různými státy EU) získala cenné poznatky z pozice příjemce. Byla přizvána k účasti na vypracování Pozice ČR ke Sdělení Evropské komise KOM (2010) 187 k přípravě programu Horizont 2020. V poslední době začala spolupracovat se společností Interexpert. Věnuje se dotačnímu managementu VaVpl, OPVK, MPO, TAČR a projektů rámcových programů EU. Zároveň se věnuje konzultační a přednáškové činnosti v této oblasti.*

Dotace v interpretacích Národní účetní rady



Libuše
Müllerová

Jednou z oblastí, kterými se NÚR dlouhodobě zabývá, je problematika dotací. Podnětem pro jejich zpracování byly časté dotazy ze strany účetních jednotek, které se běžně s dotacemi setkávají, ať už se jedná o dotace od tuzemských poskytovatelů, nebo dotace z Evropské unie. Do současné doby byly vydány tyto interpretace vztahující se k dotacím:

- I-14 Okamžik vykázání nároku na přijetí nebo vrácení dotace (vydána 4. 2. 2008);
- I-22 Dotace v cizí měně (vydána 19. 9. 2011);
- I-27 Následné získání dotace na dlouhodobý majetek (vydána 9. 12. 2013);
- I-28 Následné vrácení dotace na dlouhodobý majetek (vydána 9. 12. 2013).

I-14 Okamžik vykázání nároku na přijetí nebo vrácení dotace

Cílem této interpretace bylo dosáhnout toho, aby bylo dodrženo jedno ze základních pravidel účetnictví – akruální princip, tj. zaúčtování nákladů a výnosů ve věcné a časové souvislosti s účetním obdobím.

U dotací se to dlouhodobě nedařilo, neboť poskytování dotací má svá pravidla a proces jejich schvalování a následně přidělení peněžních prostředků bývá někdy zdlouhavé. Kromě toho platí pravidlo, že na dotaci není právní nárok (ve smyslu ustanovení § 14 odst. 1 zákona č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech). Proto dlouhodobě panoval názor, který byl také v praxi důsledně uplatňován, že o dotaci lze účtovat až v okamžiku, kdy byly účetní jednotce připsány peníze na účet (221/34x). To však často bylo až v následujícím období po uskutečněním dotačním titulu (nákladech nebo investici), zúčtování dotace na úhradu nákladů (34x/6xx) nebo na investici (34x/0xx) tudíž mohlo nastat také až v následujícím období. Zásada věcné a časové souvislosti tak nebyla dodržena.

NÚR se snažila o to, aby zúčtování dotace a dotační titul, na který je dotace poskytnuta, se potkaly ve stejném účetním období. To je ale možné jen v případě, že pokud nebudou ve stejném období, kdy byly vynaloženy náklady nebo pořízena investice, připsány peníze na účet, zajistí si účetní jednotka možnost zúčtování dotace ve stejném období tím způsobem, že bude účtovat o nároku na dotaci souvztažně s pohledávkou za poskytovatelem dotace (37x/34x). Tento postup ale naráží na některá procesní pravidla, která je nutno u dotací dodržovat.

Podmínkou pro zahájení řízení o přiznání dotace je podání žádosti podle pravidel vyhlášených pro

příslušný dotační titul (zpravidla na úhradu nákladů nebo na investici). Podání žádosti o dotaci a její schvalování až do okamžiku finančního vypořádání může procházet řadou konkrétních kroků a může být doloženo nejrůznějšími typy rozhodnutí, dokumentů a smluv. V některých případech je na základě žádosti vydán příslib poskytnutí dotace. Príslib však nemusí znamenat definitivní schválení žádosti o dotaci, v takovém případě nelze na jeho základě o nároku účtovat. Kromě toho žádosti jsou podávány velmi často v době, kdy je dotační titul teprve plánován, takže není známá skutečná výše nákladů (resp. výdajů), na nichž je výše dotace závislá. Pak se často stává, že mezi požadovanou výší a následně finančně vypořádanou částkou dotace je rozdíl¹.

Uvedená interpretace se pokusila odpovědět na otázky:

- a) zda a kdy se má vykazovat pohledávka z titulu nároku na přijetí dotace,
- b) zda a kdy se má vykazovat závazek z titulu povinnosti vrátit dotaci,
- c) jak správně tyto operace zaúčtovat, aby byl respektován akruální princip a tak zabezpečena věcná a časová srovnatelnost nákladů a výnosů.

Pro vykázání nároku na dotaci stanovila interpretace pravidlo, že není důležité, kdy byla dotace finančně vypořádána, ale rozhodující je okamžik, ve kterém se proces jejího schvalování dostane do takové fáze, kdy je její poskytnutí nepochybné. Tuto skutečnost respektoval nakonec i zákonodárce a do českého účetního standardu č. 017 doplnil odstavce 3.7., v němž se uvádí, že „*O nezpochybnitelném právním nároku na dotaci se účtuje na vrub příslušného účtu účtové skupiny 37 – Jiné pohledávky a závazky a ve prospěch příslušného účtu účtové skupiny 34 – Zúčtování daní a dotací.*“ Účetní jednotka je tedy povinna v každém individuálním případě posoudit všechny okolnosti schvalování dotace na základě všech dostupných dokumentů, které se jí týkají, a určit, do jakého období přijetí dotace věcně náleží a zda a kdy vznikl na dotaci nepochybný nárok. Okamžik skutečného finančního vypořádání nehraje v tomto případě žádnou roli.

Pokud se následně po vykázání pohledávky z titulu nároku na přijetí dotace ukáže, že původní předpoklad nebyl naplněn, a dotace nebyla a nebude finančně vypořádána, případně byla vypořádána v nižší než původně předpokládané výši, pak účetní jednotka opraví účtování nároku na dotaci v období, ve kterém se tato skutečnost stala jistou (34x/378). Taková operace se považuje za nový účetní případ a neprojevuje se retrospektivně; její dopad je vykázán ve výsledku hospodaření toho období, kdy ke zjištění takové skutečnosti došlo.

¹ Původní návrh účtování o nároku na dotaci uvažoval o dohadné položce aktivní, jak ale vidíme dále, účetní předpis již pracuje s pohledávkou, neboť předpokládá, že nárok na dotaci bude moci být účtován až v době, kdy částka dotace je známa.

Dotace jsou vázány na splnění podmínek, z nichž některé jsou plněny současně při žádosti o dotaci (např. vypsání výběrového řízení na pořizovanou investici), nebo mohou být plněny až v budoucnu (např. zákaz prodeje aktiva, které bylo pořizeno za příspěví dotace). Nesplnění těchto podmínek může mít za následek **povinnost vrácení dotace**. I v tomto případě se interpretace pokusila odpovědět na otázku, zda a kdy se má vykázat závazek z titulu povinnosti dotaci vrátit.

Jestliže účetní jednotka nesplní nebo poruší podmínky poskytnutí dotace takovým způsobem, že jí vznikne povinnost zcela nebo částečně dotaci vrátit, vykáže k datu, kdy vznik této povinnosti zjistila, závazek z titulu povinnosti dotaci vrátit (34x/379) a následně peníze odvede (379/221). Pokud byla dotace již zúčtována jako výnos pokrývající náklady, na které byla dotace poskytnuta (34x/6xx), a k povinnosti vrátit dotaci dojde ve stejném účetním období, pak se upraví také výnosy (6xx/34x). Jestliže ke zjištění dojde v některém z následujících období, bude povinnost snížení nebo vrácení dotace zúčtována jako náklad (5xx/34x).

Složitější může být situace, kdy byla dotace zaúčtována jako položka snižující pořizovací cenu dlouhodobých aktiv (34x/0xx). Pak se změna původní výše dotace nebo povinnost dotaci vrátit projeví také úpravou výše pořizovací ceny aktiva pořizovaného s příspěvím této dotace, a to v účetním období, v kterém k této změně došlo (0xx/34x).

V této souvislosti zůstává otevřená otázka daňového odpisování (to již interpretace neřeší), které by mělo být konzistentní s účetním řešením. Dle našeho názoru ke zvýšení vstupní ceny dochází z jiného důvodu, než je technické zhodnocení, a pokračuje se tedy v odpisování sloupcem další roky odpisování dle pravidel stanovených v zákoně o daních z příjmů.

Jestliže mezi okamžikem vykázaní pohledávky z titulu nároku na přijetí dotace a okamžikem jejího skutečného finančního vypořádání nastane rozvahový den, pak účetní jednotka popíše v samostatné kapitole přílohy v účetní závěrce všechny důležité skutečnosti týkající se dotace. Stejně tak je třeba postupovat v případě, že nastane rozvahový den mezi zaúčtováním závazku z titulu povinnosti dotaci vrátit a finančním vypořádáním.

I-22 Dotace v cizí měně

Existují případy, kdy účetní jednotka obdrží dotaci (např. z fondů EU) v cizí měně. Přijatá dotace představuje do okamžiku jejího použití závazek vůči poskytovateli dotace, že bude použita na stanovený účel. I za této situace existuje možnost v případě nezpochybnitelného nároku na dotaci o něm účtovat. Zúčtování dotace se tak provede ve věcné a časové souvislosti s účtem výnosů nebo majetku v závislosti na účelu dotace.

Interpretace se u dotací přijatých v cizí měně pokusila odpovědět na otázku:

- a) zda po přijetí dotace, kdy byla přijata nárokovaná výše cizí měny, avšak po přepočtu novým kursem v jiné korunové výši, vzniká kursový rozdíl,
- b) jak účtovat situaci, kdy byla přijatá dotace v jiné než nárokované výši,
- c) jak účtovat případně vrácení dotace při nedodržení stanovených podmínek nebo při jejím nečerpání a zda při tom vzniká kursový rozdíl.

Pro vyčíslení korunové hodnoty nároku na dotaci se použije kurs (aktuální nebo pevný) dle okamžiku uskutečnění účetního případu, kterým je okamžik, kdy se nárok na dotaci stal nezpochybnitelným, např. datum, kdy účetní jednotka obdrží písemnou informaci o nároku na přidělení dotace (378/34x). Dotace zaúčtována ve prospěch účtu v účtové skupině 34 představuje zdroj v korunové hodnotě, který bude použit k pokrytí nákladů či nákladů na investici (v závislosti na účelu dotace), tj. korunová hodnota je konečná a nadále se nijak neupravuje o změny cizoměnového kursu. Naproti tomu korunové vyjádření devizové pohledávky při účtování nároku na dotaci se upravuje s ohledem na vývoj cizoměnového kursu (stejně jako u jakýchkoliv jiných devizových pohledávek), kdy vzniká kursový rozdíl, a to jak k rozvahovému dni v případě, že dotace dosud nebyla přijata, tak při přijetí dotace. Zde může vzniknout jak kursový zisk (378/663) tak kursová ztráta (563/378).

V případě, že obdržená částka cizí měny se liší od zaúčtovaného nároku vyjádřeného v cizí měně, je třeba tento nárok nejprve opravit (snížit nebo zvýšit), a to za použití původního kursu, kterým byl nárok zaúčtován. V tomto případě v důsledku změny odhadu nárokované částky vyjádřené v cizí měně nevzniká kursový rozdíl. Ten vzniká pouze mezi korunovou hodnotou upraveného nároku a skutečně přijatou korunovou částkou.

Pokud má účetní jednotka povinnost vrátit celou dotaci v cizí měně, případně část dotace, která již byla zúčtována do výnosů (dotace na úhradu nákladů), nebo snížila pořizovací cenu dlouhodobého majetku (dotace na investici), zaúčtuje se závazek vůči poskytovateli dotace stejným způsobem, jako již bylo uvedeno u předchozí interpretace I-14, tedy jako storno výnosů, je-li to v účetním období, ve kterém došlo ke zúčtování dotace (6xx/34x), nebo na vrub nákladů, je-li to v některém z následujících účetních období (5xx/34x), případně na vrub dlouhodobého majetku jako zvýšení pořizovací ceny (02xx/34x). Korunová částka (nebo její adekvátní část) na účtu zúčtování dotace v účtové skupině 34 je v tomto případě stejná jako částka, která byla při použití dotace zúčtována (34x/379). Závazek z titulu vrácení dotace se zaúčtuje již v aktuálním nebo pevném kursu s vyčíslením kursového rozdílu.

Jestliže mezi vrácením dotace a zaúčtováním závazku vrátit dotaci nastane rozvahový den, je nutné vyčíslit u závazku kurzový rozdíl k tomuto okamžiku obvyklým způsobem (stejně jako u jakéhokoliv jiného devizového závazku). Po vrácení dotace se vyrovná závazek z běžného nebo devizového účtu a zaúčtuje se příslušný kurzový rozdíl, který na účtu závazku vznikl mezi kursem v okamžiku zaúčtování povinnosti vrátit dotaci (nebo kursem k rozvahovému dni) a kursem použitým při vrácení dotace, tj. kusový zisk (379/663) nebo kursová ztráta (563/379).

I-27 Následné získání dotace na dlouhodobý majetek

Přesto, že částečnou odpověď na způsob účtování a vykazování situace následného získání dotace podávala již interpretace I-14, její zaměření se týkalo více vztahu vůči poskytovateli dotace než problematiky oceňování dlouhodobého majetku. Tím se NÚR začala zabývat poté, co se ze strany veřejnosti na tuto oblast množily dotazy. Vlastní text interpretace vznikl více než rok, což svědčí o tom, že názory na správné řešení se třibily poměrně dlouho jak ve vnitřním, tak následně ve vnějším připomínkovém řízení. Také daňové dopady, které žádná interpretace NÚR primárně neřeší, nelze v tomto případě zcela pominout. Jestliže byl totiž uplatněn daňový odpis vyšší (tj. z ceny před snížením o dotaci), vzniká otázka, zda po snížení ceny o dotaci má účetní jednotka podat dodatečné daňové přiznání. V tom případě by se o splatné dani i účtovalo. Přesto se NÚR po dlouhých diskusích rozhodla daňový postup v interpretaci neřešit.

Problém tedy spočívá v tom, že účetní jednotka pořídila dlouhodobý majetek se záměrem financovat jej prostřednictvím dotace a ve sledovaném účetním období jej zařadila do používání ve skutečné pořizovací ceně. Z této ceny ho začala účetně odpisovat. Na pořízení daného dlouhodobého majetku účetní jednotka požádala o dotaci, avšak neúčtovala o nezpochybnitelném nároku na dotaci (v souladu s interpretací I-14) a nesnížila pořizovací cenu dlouhodobého majetku zařazeného do užívání. V následujícím účetním období (po sestavení účetní závěrky) účetní jednotka dotaci na pořízení dlouhodobého majetku obdržela.

V této souvislosti je třeba zdůraznit, že tato interpretace řeší pouze situaci, kdy účetní jednotka měla od samého počátku úmysl pořídit majetek s pomocí dotace, která však byla skutečně získána až v některém z následujících období po podání žádosti o dotaci. Interpretace se tedy nevztahuje na situace, kdy pořízení majetku a požádání o dotaci spolu časově a věcně nesouviselo a o dotaci bylo požádáno až poté, co byl majetek pořízen bez záměru požádat o dotaci. Rovněž se tato interpretace nevztahuje na jiné následné události upravující pořizovací cenu majetku, jako jsou opravy chyb, změny metod, reklamace,

slevy, opravné položky apod. Tyto situace řeší jiné interpretace NÚR.

Podstatou problému této interpretace je, jak má účetní jednotka správně postupovat v následujících situacích:

- a) zda je nevykázání pohledávky z titulu nároku na dotaci chybou, která se má opravit řádným postupem jako oprava chyby minulých období,
- b) zda je získání dotace běžnou účetní operací následujícího období, nevykázání pohledávky z titulu dotace v minulém období bylo správné a nejedná se tedy o chybu a nepostupuje se jako při opravě chyb minulých období,
- c) co když následně obdržená dotace převyšuje aktuální zůstatkovou cenu dlouhodobého majetku.

Postup podle bodu a) se použije v případě, kdy účetní jednotka obdržela dotaci (221/34x), avšak není schopna prokázat, že postupovala správně, když nezaúčtovala nárok na dotaci na základě nezpochybnitelného nároku na ni v roce pořízení a zařazení majetku do používání. Vzhledem k tomu, že o nároku na dotaci a současně o snížení pořizovací ceny měla účtovat, jedná se o chybu, kterou je třeba v následujícím období opravit.

Opravy významných účetních chyb se účtují retrospektivně proti položce vlastního kapitálu (účet „Jiný výsledek hospodaření“). Oprava se tedy zaúčtuje v následujícím období jako snížení pořizovací ceny dlouhodobého majetku o částku dotace (34x/02x) a adekvátní snížení oprávek proti vlastnímu kapitálu (08x/42x). Z důvodu zajištění srovnatelnosti se v rozvaze opraví ve srovnávacích údajích minulého období odpovídající položky (Pořizovací cena DHM, oprávek DHM a kapitál – Jiný výsledek hospodaření). Ve výledovce se opraví za srovnatelné minulé období odpovídající položky (odpisy a výsledek hospodaření).

Postup podle bodu b) se použije v případě, že nezaúčtování nároku na dotaci v roce pořízení a zařazení majetku do používání bylo podle tehdy dostupných



informací správné. Účetní jednotka může prokázat, že neměla nezpochybnitelný nárok a tedy ani jistotu, že dotaci obdrží, a proto se nejedná o chybu. Důsledky následného získání dotace se tedy v účetnictví zaúčtují a vykážou jako změna odhadu prospektivně. V účetním období, v němž byla následně získána dotace (211/34x), sníží účetní jednotka pořizovací cenu dlouhodobého majetku o přijatou dotaci (34x/0xx) a zároveň sníží adekvátně oprávkou na výši, která by byla, kdyby se odpisovalo ze snížené pořizovací ceny již od okamžiku pořízení majetku. Výsledný rozdíl se proúčtuje do výsledku běžného období jako snížení provozních nákladů (551/08x) a minulého účetního období se neopravuje. Majetek se od tohoto okamžiku nadále odpisuje ze snížené pořizovací ceny.

V případě uvedeném v bodu c), kdy v důsledku odpisu takového aktiva z pořizovací ceny v plné výši převýšila přijatá dotace celkovou zůstatkovou cenu dlouhodobého majetku, záleží na tom, zda účetní jednotka měla (jako u bodu a) či nemohla (jako u bodu b) účtovat o nároku na dotaci. Jedná-li se o chybu, postupuje se stejně jako u bodu a) a opraví se zůstatky příslušných účtů s úpravou minulého období ve výkazech. Nejedná-li se o chybu, postupuje se stejně jako u bodu b) prospektivně. Účetní jednotka částku, o kterou přijatá dotace převýší zůstatkovou cenu, zúčtuje do výnosů období, v němž byla dotace přijata (34x/6xx).

Účetní jednotka ponechá majetek získaný s příspěvím dotace zařazený v dlouhodobém majetku bez ohledu na výslednou hodnotu po odpočtu dotace od pořizovací ceny a není možné jej vyřadit s odůvodněním, že jeho hodnota poklesla pod limit stanovený účetní jednotkou pro zařazování do dlouhodobého majetku. Majetek zůstává takto zařazen a vykazován (a nesmí být vyřazen) po celou dobu platnosti podmínek pro získání dotace, nemůže tedy nastat situace, že by vznikla povinnost vrátit dotaci na majetek, který již byl z dlouhodobého majetku vyřazen. Podstatu následného získání dotace, způsob jejího řešení a dopady na účetní výkazy popíše účetní jednotka v samostatném komentáři v příloze v účetní závěrce.

I-28 Následné vrácení dotace na dlouhodobý majetek

Také tato interpretace rozšiřuje řešení naznačené v interpretaci I-14 a měla podobný osud jako interpretace předcházející (neboť tyto interpretace spolu bezprostředně souvisejí). Stejně jako ona upravuje pouze způsob účetního zachycení následného vrácení dotace na pořízení dlouhodobého majetku, a nikoliv jiné následné úpravy pořizovací ceny dlouhodobého majetku, jako jsou opravy chyb, změny metod, reklamáce, slevy, opravné položky apod. V těchto případech se postupuje odlišným způsobem, který upravují jiné interpretace.

Účetní jednotka v daném účetním období pořídila dlouhodobý majetek, v tomto období jej i zařadila

do používání v pořizovací ceně snížené o dotaci a případně zahájila i jeho odepisování. V důsledku porušení podmínek pro získání dotace, má účetní jednotka v některém z následujících období po pořízení majetku povinnost dotaci vrátit. Podstatou problému je a otázka zní, jak má účetní jednotka v takové v situaci správně postupovat.

Pokud účetní jednotce vznikne (po sestavení účetní závěrky za minulý účetní období) povinnost vrátit část nebo celou dotaci, je důležité, aby prokázala, kdy se o takové povinnosti dozvěděla, a to bez ohledu na to, kdy k vrácení dotace (tj. k peněžnímu toku) skutečně došlo. V případě, že účetní jednotka nemůže prokázat, že se o povinnosti vrátit dotaci dozvěděla až po sestavení účetní závěrky za období, ve kterém byla dotace obdržena, jedná se o účetní chybu a je třeba ji opravit retrospektivně proti minulému účetnímu období. Zaúčtuje se závazek z titulu povinnosti vrácení dotace (34x/379) a zvýší se oprávkou proti vlastnímu kapitálu do položky „Jiný výsledek hospodaření“ (42x/08x). Zároveň se musí opravit minulý účetní období v účetních výkazech (v rozvaze i ve výsledovce stejným způsobem, jak bylo popsáno u předcházející interpretace).

V případě, že účetní jednotka může prokázat, že se o povinnosti vrátit dotaci dozvěděla až po sestavení účetní závěrky, ve kterém byla dotace obdržena, nejedná se o účetní chybu, ale o změnu odhadu, jejíž důsledky se zaúčtují a vykážou prospektivně jako operace nového účetního období, tj. proúčtují se do výsledku hospodaření běžného období (551/082).

Bez ohledu na to, zda je následné vrácení dotace klasifikováno jako oprava chyby nebo operace běžného období, musí účetní jednotka v důsledku vrácení dotace upravit pořizovací cenu (02x/34x) aktiva nakoupeného z dotace tak, aby po této úpravě byla ve výši, ve které by byla v případě, že by dotace nikdy nebyla přijata.

Podstatu následného vrácení dotace, způsob jejího řešení a dopady na účetní výkazy popíše účetní jednotka v samostatném komentáři v příloze v účetní závěrce.

Závěr

Článek se pokusil seznámit čtenáře s interpretacemi NÚR, které se zabývají problematikou dotací. Nebylo jeho cílem přesně citovat zmíněné interpretace, které je možné v plném znění nalézt na webových stránkách NÚR. Na rozdíl od interpretací jsou v textu naznačeny předkontace účetních případů vzniklých v souvislosti s účtováním nároku na dotaci nebo naopak povinnosti s účtováním závazku dotaci vrátit, které uvedené interpretace neobsahují (příklady jsou u interpretací uvedeny až jako příloha). Kromě toho je třeba si uvědomit, že variant, které mohou nastat v souvislosti s dotacemi, může být v praxi celá řada. Například povinnost vrácení dotace může být nejen z důvodu porušení podmínek, ale také při jejím nečerpání nebo neúplném vyčerpání. Také období, v nichž se určité

skutečnosti zjistí, mohou být různá, může jít o běžné období, předchozí období nebo i některá z dřívějších období. Na všechny tyto situace nemohou dát interpretace vyčerpávající odpověď a každá taková situace se musí řešit s přihlédnutím ke všem souvisejícím okolnostem.

Libuše Müllerová

Prof. Ing. Libuše Müllerová, CSc. působí od roku 1968 na katedře finančního účetnictví a auditingu Vysoké školy ekonomické v Praze, v letech 1994–2006

jako vedoucí katedry. Od roku 1990 je auditorkou a patří mezi zakládající členy Komory auditorů ČR. Od počátku existence KA ČR do roku 2000 a v letech 2005–2010 byla členkou Rady KA ČR (nyní Výkonný výbor). Členkou Výkonného výboru se opět stala od roku 2012 s odpovědností za zkouškový systém při vstupu do profese a zároveň je předsedkyní zkouškového výboru KA ČR. V období 2010–2011 byla členkou Prezidia Rady pro veřejný dohled nad auditem s odpovědností za zkoušky a vzdělávání a nadále je členkou tohoto výboru. Patří také k zakládajícím členům Národní účetní rady.

Rozhovor s Olgou Letáčkovou, vrchní ředitelkou sekce Národního programu pro koordinaci Ministerstva pro místní rozvoj

Evropské dotace od roku 2014

Jakou roli má MMR v přípravě nového programového období 2014–2020?

Ministerstvo pro místní rozvoj dosud vykonávalo roli Národního orgánu pro koordinaci pro programové období 2007–2013 a byla mu svěřena koordinační role i pro přípravu a realizaci období 2014–2020. Připravujeme ve spolupráci s širokou škálou partnerů Dohodu o partnerství jako střešový dokument pro čerpání, koordinujeme přípravu nových programů, nastavujeme monitorovací systém pro fondy a připravujeme i metodické prostředí jako procesní prostředí pro evropské fondy. Vedeme vyjednávání vůči Evropské komisi (dosud tzv. neformální dialog k Dohodě o partnerství). To vše se odehrává při naplňování principu partnerství, který je klíčový při přípravě programového období 2014–2020.

Můžete nastínit stav a logiku příprav ČR na nové programové období?

Přípravy programového období 2014–2020 byly zahájeny v dostatečném předstihu již v roce 2010, kdy byly připraveny první analýzy potřeb na území ČR. Návazně byly formulovány národní rozvojové priority, o nichž vláda jednala již v létě 2012. Ty pak byly rozpracovány do jednotlivých tematických oblastí a tvoří tak logický základ budoucích operačních programů, které by měly přispět ke zvyšování konkurenceschopnosti České republiky. Bereme si ponaučení z minulých programových období (2004–2006 a 2007–2013). Na jejich základě jsme definovali čtyři základní principy, na nichž příprava období 2014–2020 stojí: princip strategického zaměření a propojování – programy budou podporovat skutečné priority, které naplňují rozvojové strategie ČR, budou se navzájem doplňovat a jejich výsledky budou reálné a měřitelné, dále princip podpory fungujícího trhu – programy



JUDr. Olga Letáčková

je vrchní ředitelka sekce Národního orgánu pro koordinaci, Ministerstvo pro místní rozvoj. Vystudovala Právnickou fakultu Západočeské univerzity v Plzni, kde v roce 2001 získala titul doktorka práv. Od začátku svého působení ve státní správě (2002) se věnuje problema-

tice evropského práva a Evropské unie. Působila na manažerských pozicích ve vedení několika operačních programů. Národní orgán pro koordinaci vede od poloviny roku 2010.

budou podporovat jen ta odvětví a sektory, kde dochází k selhání trhu či tržní prostředí neexistuje. Zbývající dva principy se váží k úrovni projektů. Chceme podporovat kvalitní projekty, které budou měřitelně naplňovat stanovené priority a cíle a zjednodušit a usnadnit přípravu a realizaci projektů. Tyto principy by měly přispět k zajištění účinného a efektivního využívání evropských strukturálních a investičních fondů (dále jen ESI fondů), jak zní oficiální souhrnný název pro všechny fondy zahrnuté pod Dohodu o partnerství.

Evropská legislativa byla schválena až těsně před vánočními svátky v závěru roku 2013, nicméně jsme nečekali až na tento moment. V průběhu celého roku 2013 probíhal tzv. neformální dialog s Evropskou komisí,

jehož cílem bylo zajistit včasnou přípravu a projednání dokumentů předkládaných členským státem a vyjasnění různých otázek.

Jaké jsou zásadní odlišnosti mezi stávajícím programovým obdobím a obdobím 2014–2020?

Kromě změny terminologie přinesla příprava období 2014–2020 mnoho nových prvků. Důraz je kladen na maximalizaci efektu investic ESI fondů a zacílení na omezený okruh priorit s měřitelnými výsledky. Důležitá je i vazba na realizaci strategie Evropa 2020, jejíž hlavní prioritou je inteligentní a udržitelný růst podporující začlenění. V budoucím programovém období bude mít Česká republika k dispozici menší objem finančních prostředků než v období 2007–2013, a proto je důležité tyto prostředky důsledně nasměrovat do oblastí, kde jsou skutečně potřeba.

Jednou z novinek přípravy je např. uplatňování tzv. předběžných podmínek, které musí být splněny ještě před zahájením čerpání a mají zajistit účinné a efektivní využití ESI fondů. Ve větší míře budou také využívány nové finanční nástroje na bázi zejména půjček a úvěrů.

Ministerstvo se připravě nového programového období a související tvorbě metodik věnuje velmi intenzivně. Bude jeho připravovaná metodika závazná pro řídicí orgány, tj. lze očekávat, že metodika jednotlivých programů bude více jednotná, než tomu bylo doposud?

Zajištění a vytvoření jednotného metodického prostředí, které je vedle legislativního rámce a nastavení programů hlavním předpokladem efektivního nastavení systému implementace a administrace programů realizovaných v rámci Dohody o partnerství, je věnována opravdu velká pozornost. MMR-NOK připravuje metodické dokumenty k jednotlivým klíčovým oblastem implementace ESI fondů. Cílem vytvoření jednotného metodického prostředí je především zjednodušení administrativních postupů, zavedení jednotných a srozumitelných pravidel a sjednocení terminologie napříč celým systémem implementace a posílení právní jistoty v implementační struktuře a u žadatelů, a také při výkonu kontrolních činností. Tomu by mělo také napomoci efektivní nasazení moderních elektronických systémů. Finální verze metodik je projednána a schvalována vládou, a proto se jedná o závazné dokumenty.

Můžete nastínit, jakým metodickým okruhům se ministerstvo věnuje a jak spolu tyto souvisí?

Klíčovým metodickým dokumentem ve fázi přípravy programového období 2014–2020 je „Metodický pokyn pro přípravu programových dokumentů pro programové období 2014–2020“, který poskytuje závazné postupy pro zpracování programů obsahující jednak požadavky plynoucí z nařízení EU, tak požadavky na zajištění naplňování cílů Dohody o partnerství. Soubor metodických dokumentů pro programové období 2014–2020 dále zahrnuje metodické pokyny pro oblast evaluace, zásady

tvorby a používání indikátorů, způsobilosti výdajů a jejich vykazování, řízení rizik, řízení výzev, hodnocení a výběr projektů, monitorování, zadávání veřejných zakázek, publicity a komunikace a přípravy řídicí dokumentace programů, rozvoje lidských zdrojů, integrovaných přístupů a rovněž i revize programů. Tyto metodické pokyny pak budou doplňovat metodická doporučení pro oblast projektů vytvářejících příjmy, finančních nástrojů a veřejné podpory. Výše uvedený výčet doplňují metodické dokumenty zpracované MF, a to k oblastem finančního řízení, kontroly a provádění auditu. Jako celek tyto dokumenty stanoví základní soubor pravidel pro všechny subjekty implementační struktury.

V období 2007–2013 fungovalo v ČR vč. přeshraniční spolupráce 26 operačních programů. Kolik operačních programů je plánováno v novém období? Mělo by dojít ke zjednodušení této struktury?

Budoucí programové období počítá se zjednodušením struktury operačních programů. Její návrh byl již schválen vládou v listopadu 2012 a celkem zahrnuje 17 operačních programů, z toho 11 operačních programů spadajících do správy českých řídicích orgánů a dalších 6 operačních programů přeshraniční, nadregionální a meziregionální spolupráce řízených partnery v zahraničí. Významným posunem oproti předchozímu období je posun od sedmi regionálních operačních programů ke koncentrovanému Integrovanému regionálnímu operačnímu programu. Vzhledem k tomu, že je kladen požadavek na větší spolupráci mezi jednotlivými strukturálními fondy, jsou do struktury operačních programů ESI fondů zahrnuty také Program rozvoje venkova a Operační program Rybářství.

Očekává se, že řídicími orgány v novém programovém období budou pouze ústřední orgány státní správy a hlavní město Praha. Jaké to bude mít důsledky, případně výhody či nevýhody?

Většina řídicích orgánů tuto funkci vykonává již v současném programovém období. Hlavní výhodou tedy zůstává přenesení dobré praxe a zkušeností. Výhody či nevýhody tedy v zásadě neplynou z počtu řídicích orgánů, ale především ze zajištění jednotných a transparentních postupů efektivního řízení a opatření vedoucích ke snižování administrativní zátěže.

Kdy předpokládáte vyhlášení prvních výzev pro předkládání projektů v rámci nového programového období?

Vyhlášení prvních výzev v novém programovém období nelze očekávat dříve než v druhé polovině roku 2014. I přes intenzivní práce na přípravě Dohody o partnerství a operačních programů byla finální verze evropské legislativy, kterou je nutné do těchto dokumentů promítnout, schválena teprve v prosinci 2013.

Rozhovor vedl Ondřej Hartman

Součinnost statutárního auditora a auditora projektu

Dotazy i odpovědi k metodice účetnictví a auditu v plném znění naleznete na webových stránkách Komory www.kacr.cz v části Předpisy a metodika – Metodická podpora – Dotazy a odpovědi k metodice účetnictví a auditu.

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 ve stanovisku, pokud bude existovat časová prodleva mezi poskytnutím stanoviska a jeho praktickým využitím. Dovolujeme si upozornit, že Komora auditorů nemůže vydávat závazná stanoviska a nemůže suplovat funkci regulátora účetnictví a auditu. Závazná stanoviska může vydávat pouze soud. Komora tedy žádným způsobem neodpovídá za jakoukoli škodu, která by vznikla třetím osobám v souvislosti s využíváním prezentovaného názoru. Při zpracování vychází pouze z informací, které jí byly poskytnuty. Stanovisko bylo projednáno v relevantním odborném výboru.

Dotaz a popis situace

Na základě smlouvy o auditu účetní závěrky provádíme ověření účetní závěrky účetní jednotky dle směrnic ISA zejména ISA 300, 315, 330 a 700. Současně účetní jednotka realizuje několik projektů z různých operačních programů, například rozvoje lidských zdrojů, vzdělávání pro konkurenceschopnost, výzkum a vývoj pro inovace. Na ověřovací zakázky spojené s auditu projektů, které provádí jiní auditoři (vítězové různých výběrových řízení), jsou aplikovány obvykle standardy ISAE 3000 a ISA 800.

Jaké jsou povinnosti auditora projektu ke statutárnímu auditorovi, a to jak v průběhu realizace projektu, tak i k datu jeho ukončení v souvislosti právě s prováděním auditu účetní závěrky příjemce dotace?

Stanovisko KA ČR

Povinnosti auditora projektu ke statutárnímu auditorovi

Auditor projektu nemá ke statutárnímu auditorovi žádné povinnosti, které by mu ukládal zákon o auditorech nebo profesní předpisy. Tyto povinnosti mu mohou být uloženy pouze smluvně, a to ve smlouvě mezi auditorem projektu a klientem.

Pokud statutární auditor ví, že bude od auditora projektu něco vyžadovat, lze toho tak docílit pouze pomocí smlouvy s klientem, ve které se klient zaváže, že požadované informace od auditora projektu získá. Aby klient tak mohl učinit, musí ovšem toto mít ošetřeno ve své smlouvě s auditorem projektu.

Jinými slovy, v zásadě je možné pouze to, aby si statutární auditor zajistil spolupráci s potenciálním auditorem projektu pouze do budoucna, a to stanovením vhodných smluvních podmínek s klientem.

Bez dalšího je auditor projektu také vázán mlčenlivostí, a to i vůči statutárnímu auditorovi. Pro předání informací auditorem projektu statutárnímu auditorovi

je tedy nezbytné, aby klient zprostil auditora projektu mlčenlivosti vůči statutárnímu auditorovi.

Součinnost statutárního auditora a auditora projektu

Vzhledem k výše uvedenému lze v daném případě uvažovat pouze o využitelnosti práce auditora projektu statutárním auditorem.

V této souvislosti je auditor projektu ve vztahu ke statutárnímu auditorovi v zásadě v pozici experta vedení (obdobně jako právník klienta, nebo jeho daňový poradce). Pokud statutární auditor plánuje využít jako důkazní informace výstupy auditora projektu, je povinen postupovat dle ISA 500 odst. 8 a A34 – A48.

Kromě výše uvedeného by se měl statutární auditor samozřejmě seznámit s obsahem a výsledky činnosti jiných auditorů u svého klienta za účelem porozumění a identifikace možných důsledků na audit účetní závěrky.

oddělení metodiky KA ČR



K metodice přezkoumání hospodaření – část II.

V časopise Auditor č. 8/2013, který byl věnován veřejnému sektoru, byla uveřejněna první část metodiky přezkoumání hospodaření odboru kontroly Ministerstva financí ČR věnovaná § 2 odst. 1 písm. a) – plnění příjmů a výdajů rozpočtu, včetně peněžních operací, týkajících se rozpočtových prostředků zákona č. 420/2004 Sb., o přezkoumávání hospodaření územních samosprávných celků a dobrovolných svazků obcí, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o přezkoumání“).

Druhá část se zabývá dalšími oblastmi předmětu přezkoumání, kterými jsou: finanční operace týkající se tvorby a použití peněžních fondů – § 2 odst. 1 písm. b), náklady a výnosy podnikatelské činnosti – § 2 odst. 1 písm. c) a peněžní operace týkající se sdružených prostředků vynakládaných na základě smlouvy mezi dvěma a více územními celky, anebo na základě smlouvy s jinými právníky nebo fyzickými osobami – § 2 odst. 1 písm. d) zákona o přezkoumání.

Za připomenutí stojí, že metodika přezkoumání odboru kontroly Ministerstva financí ČR je rozdělena do několika částí, kterými jsou: základní oblasti přezkoumání, povinnosti územního celku s odkazy



na příslušné paragrafy právního předpisu a kontrolní postupy přezkoumání.

Dále uvedené informace se vztahují na účetní jednotky podle zákona č. 128/2000 Sb., o obcích, ve znění pozdějších předpisů. Kontrolní postupy přezkoumání uvedené v tomto příspěvku nejsou zcela úplné a přesné, ale představují pouze příklady kontrolních otázek k vybraným oblastem předmětu přezkoumání. Odkazy na platné právní předpisy se vztahují k roku 2013.

A. Finanční operace týkající se tvorby a použití peněžních fondů

Základní oblasti přezkoumání:

- zřízení peněžních fondů,
- rozbor hospodaření peněžních fondů,
- rozpočet peněžních fondů - tvorba a použití.

Povinnosti územního celku a kontrolní postupy přezkoumání

Zřízení peněžních fondů

Povinnosti územního celku

§ 84 odst. 2 písm. c) zákona č. 128/2000 Sb.

Kontrolní postupy přezkoumání

- Jaké trvalé a dočasné peněžní fondy jsou zřízeny zastupitelstvem obce?
- Kontrola, zda byla příslušným orgánem obce schválena pravidla pro tvorbu a použití peněžních fondů.
 - ✓ Jaké fondy jsou zřízeny?
 - ✓ Na základě jakých předpisů fungují?
 - ✓ Byla dodržována příslušná ustanovení platných právních předpisů?

Písemnosti: rozhodnutí, usnesení zastupitelstva obce, vnitřní předpisy, zásady, statut apod.

Rozbor hospodaření peněžních fondů

Povinnosti územního celku

§ 17 odst. 2 zákona č. 250/2000 Sb.

Kontrolní postupy přezkoumání

- Při přezkoumání se především ověřuje:
 - ✓ zda byl proveden rozbor hospodaření peněžních fondů a zda údaje o tvorbě a použití fondu byly obsaženy v závěrečném účtu:
 - příjmy a výdaje fondů,
 - změny rozpočtu, rozpočtová opatření,
 - rozpočet k použití prostředků fondů,
 - rozbor čerpání příjmů a výdajů rozpočtu peněžních fondů za dozorované období,
 - závěrečný účet.

Písemnost: závěrečný účet

Rozpočet peněžních fondů - tvorba a použití**Povinnosti územního celku**

§ 6 odst. 1 zákona č. 250/2000 Sb.

Kontrolní postupy přezkoumání

- Při přezkoumání se především ověřuje:
 - ✓ zda je tvorba (příjmy) a použití (výdaje) peněžních fondů obsahem rozpočtu ÚC,
 - ✓ zda byla dodržena tvorba a použití peněžních fondů v návaznosti na schválená pravidla,
 - ✓ zda byla schválena pravidla peněžního fondu dodržována (tj. kontrola vybraných operací),
 - ✓ zda byly prostředky fondu použity v souladu s vnitřním předpisem nebo pravidly v návaznosti na jejich schválení v orgánech obce,
 - ✓ využití prostředků peněžních fondů ve vazbě na případné externí zdroje,
 - ✓ dodržení účelovosti využití půjček nebo úvěrů z fondů na základě uzavřených smluv a kontrola souladu/nesouladu podmínek smluv s vnitřním předpisem, statutem fondu apod.,
 - ✓ dodržování splátek půjček nebo úvěrů dle uzavřených smluv (případně předpis a účtování úroků z půjček a úvěrů).
 - rozpočet k použití prostředků fondů,
 - změny rozpočtu, rozpočtová opatření,
 - rozbor čerpání příjmů a výdajů rozpočtu peněžních fondů za stanovené období.

Písemnosti: rozpočet, vnitřní předpis, statut apod., smlouvy, účetní doklady, bankovní výpisy

B. Náklady a výnosy podnikatelské činnosti**Základní oblasti přezkoumání:**

- druhy podnikatelské/hospodářské činnosti,
- způsob vedení účetnictví,
- náklady a výnosy podnikatelské/hospodářské činnosti,
- závěrečný účet,
- směrnice,
- výsledek hospodaření.

Povinnosti územního celku a kontrolní postupy přezkoumání**Druhy podnikatelské/hospodářské činnosti****Povinnosti územního celku**

§ 2 odst. 2 zákona č. 128/2000 Sb.

Kontrolní postupy přezkoumání

- Při přezkoumání se především ověřuje:
 - ✓ Je činnost provozovaná obcí nad rámec plnění její funkce (viz § 2 odst. 2 zákona č. 128/2000 Sb.) sledována jako hospodářská?
 - ✓ Jaké druhy hospodářské činnosti byly provozované obcí a způsob jejich vymezení, plán hospodářské činnosti?
 - ✓ Má územní celek živnostenské oprávnění na činnosti v souladu s živnostenským zákonem (zákon č. 455/1991 Sb., ve znění pozdějších předpisů) nebo co je provozováno?

Způsob vedení účetnictví**Povinnosti územního celku**

§ 6 odst. 3 zákona č. 250/2000 Sb.

ČÚS č. 707

Kontrolní postupy přezkoumání

- Při přezkoumání se především ověřuje:
 - ✓ zda je hospodářská činnost územního celku sledována účetně mimo rozpočtové příjmy a rozpočtové výdaje,
 - ✓ zda byl výsledek hospodaření podnikatelské činnosti promítnut do rozpočtu,
 - ✓ zda je o zásobách v hospodářské činnosti účtováno zvoleným způsobem.

Náklady a výnosy podnikatelské/hospodářské činnosti**Povinnosti územního celku**

ČÚS č. 701

§ 5 odst. 2 vyhlášky č. 410/2009 Sb.

Kontrolní postupy přezkoumání

- Při přezkoumání se především ověřuje:
 - ✓ zda je o nákladech a výnosech hlavní a hospodářské činnosti účtováno odděleně na analytických účtech,
 - ✓ zda je výkaz zisku a ztráty sestavován v členění na hlavní činnost a hospodářskou činnost,
 - ✓ jakým způsobem je z nákladů vynaložených na hlavní činnost a podnikatelskou činnost rozlišitelná část pro jednotlivé činnosti (jsou kritéria uvedena ve vnitřní směrnici?),
 - jsou stanovená kritéria pro rozklíčování nákladů a výnosů v souladu s dosahovanými výsledky hospodaření?

Závěrečný účet**Povinnosti územního celku**

§ 6 odst. 3 zákona č. 250/2000 Sb.

Kontrolní postupy přezkoumání

- Při přezkoumání se především ověřuje:
 - ✓ zda jsou výsledky podnikatelské činnosti uvedeny v závěrečném účtu.

Směrnice**Povinnosti územního celku**

§ 5 odst. 3 a 4 vyhlášky č. 410/2009 Sb.
§ 7 a § 8 zákona č. 250/2000 Sb.

Kontrolní postupy přezkoumání

Při přezkoumání se ověřuje v případě, že má územní celek interní směrnice upravující hospodářskou činnost obsah této směrnice, např. způsob alokace nákladů na tuto činnost.

Výsledek hospodaření**Povinnosti územního celku**

§ 5 odst. 6 a § 42 vyhlášky č. 410/2009 Sb.
§ 6 odst. 3 zákona č. 250/2000 Sb.
§ 28 vyhlášky č. 410/2009 Sb.

Kontrolní postupy přezkoumání

- Při přezkoumání se především ověřuje:
 - ✓ zda položka rozvahy „Výsledek hospodaření běžného účetního období“ odpovídá položce výkazu zisku a ztráty „Výsledek hospodaření po zdanění“,
 - ✓ zda bylo o schváleném výsledku hospodaření účtováno (snížení účtu 431),
 - ✓ zda byl výsledek podnikatelské činnosti promítnut do rozpočtu nebo ne.

C. Peněžní operace týkající se sdružených prostředků vynakládaných na základě smlouvy mezi dvěma nebo více územními celky anebo na základě smlouvy s jinými právnickými nebo fyzickými osobami

Základní oblasti přezkoumání:

- forma, náležitosti a způsob schválení smluv uzavřených ke splnění konkrétního úkolu,
- provázanost smluv s rozpočtem a účetnictvím,
- svazek obcí,
- forma, náležitosti a způsob schvalování smluv s jinými obcemi,
- provázanost smluv s rozpočtem a účetnictvím obce,
- spolupráce obce s právnickými a fyzickými osobami v občanskoprávních vztazích.

Povinnosti územního celku a kontrolní postupy přezkoumání**Forma, náležitosti a způsob schválení smluv uzavřených ke splnění konkrétního úkolu****Povinnosti územního celku**

§ 46 odst. 2, § 47, § 48 a 84 odst. 2 písm. p) zákona č. 128/2000 Sb.

Kontrolní postupy přezkoumání

- Provéřit, zda se obec sdružuje v souladu se zákonem o obcích,
- prověřit, zda má smlouva o sdružení písemnou formu a obsahuje všechny stanovené náležitosti podle zákona o obcích,
- prověřit, zda byla smlouva předem schválena zastupitelstvem obce nebo zda vůbec byla schválena.

Provázanost smluv s rozpočtem a účetnictvím obcí**Povinnosti územního celku**

§ 25 odst. 2, pol. 2, § 22, § 32 vyhlášky č. 410/2009 Sb.

Kontrolní postupy přezkoumání

- Jsou účty sdružených prostředků oddělené od rozpočtu?
- Jsou pohledávky a závazky za účastníky sdružení předepisovány a je o nich účtováno (včetně inventarizace příslušných účtů)?
- Existují mechanismy pro kontrolu nakládání se sdruženými prostředky?

Svazek obcí**Povinnosti územního celku**

§ 46, § 49, § 50, § 51 zákona č. 128/2000 Sb.

Kontrolní postupy přezkoumání

- Při přezkoumání je třeba zaměřit pozornost zejména na to, zda:
 - ✓ obec vytvořila svazek obcí nebo vstoupila do vytvořeného svazku,
 - ✓ svazek obcí byl založen za účelem ochrany a prosazování společných zájmů a předmětem činnosti byly zejména úkoly uvedené v ustanovení § 50,
 - ✓ obec uzavřela smlouvu o vytvoření dobrovolného svazku, jejíž návrh schválilo zastupitelstvo obce a přílohou smlouvy byly stanovy svazku,
 - ✓ bylo na registraci svazku, zrušení nebo zánik svazku a právní způsobilost svazku uplatňováno příslušné ustanovení občanského zákoníku.

Forma, náležitosti a způsob schvalování smluv s jinými obcemi**Povinnosti územního celku**

§ 46 až § 48 zákona č. 128/2000 Sb.

Kontrolní postupy přezkoumání

- Při přezkoumání se především ověřuje, zda:
 - ✓ obec nepoužila na spolupráci s jinými obcemi ustanovení občanského zákoníku o zájmových sdruženích právnických osob a o smlouvě o sdružení, pokud zákon č. 128/2000 Sb. nestanovil jinak,
 - ✓ se spolupráce uskutečnila na základě uzavřené smlouvy o formě spolupráce a ke splnění konkrétního úkolu,
 - ✓ smlouva o spolupráci obsahovala předepsané náležitosti,
 - ✓ majetek získaný výkonem společné činnosti obcí se stal spoluvlastnictvím všech účastníků smlouvy a podíly na majetku získaném společnou činností byly stejné, nebylo-li ve smlouvě stanoveno jinak,
 - ✓ k závazkům vůči třetím osobám jsou účastníci smlouvy vázáni společně a nerozdílně, nebylo-li smlouvou stanoveno jinak,
 - ✓ bylo rozhodnuto o spolupráci s jinými obcemi písemnou smlouvou, která byla předem schválena zastupitelstvy obcí.

Provázanost smluv s rozpočtem a účetnictvím obce**Povinnosti územního celku**

§ 25 vyhlášky č. 410/2009 Sb.

Kontrolní postupy přezkoumání

- ✓ Existovala provázanost smluv na rozpočet tzn., že byly rozpočtovány příspěvky na sdruženou činnost ve výdajích?
- ✓ Účtovala obec o sdružených prostředcích mimo rozpočet, tj. založila na sdružené prostředky zvláštní účet?

Spolupráce obce s právnickými a fyzickými osobami v občansko-právních vztazích**Povinnosti územního celku**

§ 54 zákona č. 128/2000 Sb.

Kontrolní postupy přezkoumání

Při přezkoumání se především ověřuje, zda obec spolupracovala s jinými právnickými nebo fyzickými osobami v občansko-právních vztazích, a zda na tuto spolupráci použila ustanovení občanského zákoníků o zájmových sdruženích právnických osob a o smlouvě o sdružení.

Martina Smetanová

členka Výboru pro veřejný sektor KA ČR



Novým předsedou Komory certifikovaných účetních byl zvolen Libor Vašek



Předsedou Komory certifikovaných účetních se v prosinci 2013 stal Libor Vašek. V Komoře působí tři roky, z toho dva roky ve výboru a disponuje dlouholetými zkušenostmi v oblasti účetnictví. Zastává pozici zkušební komisaře v systému certifikace účetních, je členem

Metodické rady Svazu účetních a působí jako odborný asistent na katedře finančního účetnictví a auditingu Fakulty financí a účetnictví VŠE v Praze, kde vyučuje zejména mezinárodní účetní standardy. Již během inženýrského studia na VŠE v Praze působil jako asistent v tuzemské účetní a auditorské společnosti a od roku 2003 pracuje jako odborný lektor pro oblast IFRS a konsolidací. V roce 2004 získal dekret školi-tele IFRS, a v roce 2010 stupeň

účetní expert v systému certifikace účetních. Libor Vašek je absolventem Vysoké školy ekonomické v Praze, na níž ukončil své magisterské studium a pokračoval dále v interním doktorském studiu na katedře finančního účetnictví a auditingu. Je spoluautorem několika odborných publikací, učebnic a přispívá svými odbornými články do českých a slovenských časopisů.

-jk-

Co najdete v e-příloze č. 1/2014

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 auditorů www.kacr.cz, kam se lze dostat pod přihlašovacím jménem a heslem.

Auditoři také mohou požádat o zaslání e-přílohy e-mailem na: kolouchova@kacr.cz.

Předplatitelům je e-příloha zaslána e-mailem.

Téma čísla – Dotační programy

- Svět dotací v ČR – přehled a příklady
Přehled a příklady navazují na úvodní článek „Složitý svět dotací v ČR“ v časopise Auditor č. 1/2014. Autorkou článku i této přílohy je Eva Truhlářová.
- Evropská unie zmrazila Česku dotace za 100 miliard
- Spor o stovky milionů zbrzdil evropské miliardy
- Problémové dotace

- Kvůli Rathově kauze jsou Středočeši zatím bez dotací
- Hospodářská komora falšovala údaje, a dostala se tak k evropským penězům

Právo a rekodifikace

- Společnost s ručením omezením dle NOZ
- Zvyšování základního kapitálu v a. s. podle ZOK
- Kdy podřídit zakladatelské dokumenty novému Zákonu o obchodních korporacích?
- Vývoj ust. § 196a obchodního zákoníku v rámci rekodifikace soukromého práva
- Smluvní pokuta a další „překvapivá“ ustanovení v obchodních podmínkách podnikatelů

Daně

- Ratihabice zákonných opatření upravujících daňové zákony od roku 2014
- Informace Generálního finančního ředitelství k uplatňování

DPH u nemovitostí od roku 2014

- Povinnost podat přiznání k dani z nemovitých věcí v roce 2014
- Nové vyjádření Generálního finančního ředitelství k institutu nespolehlivého plátce
- Informace Generálního finančního ředitelství k problematice nerealizovaných kurzových rozdílů s ohledem na judikaturu Nejvyššího správního soudu
- Vyjádření Nejvyššího správního soudu k posuzování převodních cen mezi spojenými osobami

Zaznamenali jsme

- Změna veřejné podpory a investičních pobídek pro velké podniky od 1. července 2014
- Evropská komise navrhuje novelu směrnice o zdanění mateřských a dceřiných společností

-VeL-