



EVROPSKÁ KOMISE

Evropské strukturální a investiční fondy

Pokyny pro členské státy  
k auditům účetních závěrek

Revize 2018

**UPOZORNĚNÍ:** Tento dokument vyhotovily útvary Komise. Na základě použitelných právních předpisů EU poskytuje kolegům a ostatním orgánům podílejícím se na monitorování, kontrole nebo provádění evropských strukturálních a investičních fondů (s výjimkou Evropského zemědělského fondu pro rozvoj venkova (EZFRV)) pokyny k výkladu a používání pravidel EU v této oblasti. Tento dokument má podat vysvětlení a výklad útvarů Komise týkající se zmíněných pravidel s cílem usnadnit provádění programů a podpořit používání osvědčených postupů. Těmito pokyny není dotčen výklad Soudního dvora či Tribunálu ani rozhodnutí Komise.

## Obsah

1. SOUVISLOSTI.....	5
1.1. Odkazy na právní předpisy.....	5
1.2. Účel pokynů .....	5
2. AUDITY ÚČETNÍCH ZÁVĚREK PROVÁDĚNÉ AUDITNÍM ORGÁNEM.....	6
3. VYUŽITÍ VÝSLEDKŮ AUDITŮ SYSTÉMŮ PŘI AUDITU ÚČETNÍCH ZÁVĚREK .....	7
4. VYUŽITÍ VÝSLEDKŮ AUDITU OPERACÍ PŘI AUDITU ÚČETNÍCH ZÁVĚREK .....	9
5. KONEČNÁ DODATEČNÁ OVĚŘENÍ NÁVRHU OVĚŘENÉ ÚČETNÍ ZÁVĚRKY.....	10
6. VÝROK AUDITORA OHLEDNĚ ÚČETNÍ ZÁVĚRKY .....	12
PŘÍLOHA – TESTOVÁNÍ KONTROL NA ÚROVNI CERTIFIKAČNÍHO ORGÁNU.....	15

## SEZNAM ZKRATEK

AO	auditní orgán
VKZ	výroční kontrolní zpráva
Dodatek 1	částky vedené v účetních systémech certifikačního orgánu
Dodatek 2	částky odejmuté a získané zpět během účetního období
Dodatek 3	částky, které mají být získány zpět ke konci účetního období
Dodatek 4	částky získané zpět během účetního období podle článku 71 nařízení o společných ustanoveních
Dodatek 5	částky, které nelze získat zpět ke konci účetního období
Dodatek 6	částky příspěvků z programu vyplacené na finanční nástroje podle článku 41 nařízení o společných ustanoveních (kumulativně od začátku programu)
Dodatek 7	zálohy vyplacené v souvislosti se státní podporou podle čl. 131 odst. 5 nařízení o společných ustanoveních (kumulativně od začátku programu)
Dodatek 8	porovnání výdajů
CO	certifikační orgán
nařízení v přenesené pravomoci	nařízení Komise v přenesené pravomoci (EU) č. 480/2014 ze dne 3. března 2014, kterým se doplňuje nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) č. 1303/2013 <sup>1</sup>
nařízení o společných ustanoveních	nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) č. 1303/2013 ze dne 17. prosince 2013 o společných ustanoveních <sup>2</sup> ve znění nařízení (EU, Euratom) 2018/1046
prováděcí nařízení Komise	prováděcí nařízení Komise (EU) č. 1011/2014 ze dne 22. září 2014 <sup>3</sup>
ENRF	Evropský námořní a rybářský fond
ESI fondy	Zkratka „ESI fondy“ zahrnuje všechny evropské strukturální a investiční fondy. Tyto pokyny platí pro všechny tyto fondy s výjimkou Evropského zemědělského fondu

<sup>1</sup> [http://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/?uri=uriserv:OJ.L\\_.2014.138.01.0005.01.ENG](http://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/?uri=uriserv:OJ.L_.2014.138.01.0005.01.ENG)

<sup>2</sup> <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/?uri=CELEX:32013R1303>

<sup>3</sup> <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/?uri=CELEX%3A32014R1011>

	pro rozvoj venkova (EZFRV)
EÚS	nařízení o Evropské územní spolupráci (nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) č. 1299/2013 ze dne 17. prosince 2013) <sup>4</sup>
finanční nařízení	nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU, Euratom) č. 2018/1046 ze dne 18. července 2018, kterým se stanoví finanční pravidla pro souhrnný rozpočet Unie <sup>5</sup>
ZS	zprostředkující subjekt
NAS	nezávislý auditní subjekt
ŘO	řídící orgán
SŘK	systém řízení a kontroly
YEI	Iniciativa na podporu zaměstnanosti mladých lidí

---

<sup>4</sup> <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/?uri=celex%3A32013R1299>

<sup>5</sup> <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/PDF/?uri=CELEX:32018R1046&from=EN>

## 1. SOUVISLOSTI

### 1.1. Odkazy na právní předpisy

Nařízení	Články
Nařízení (EU) č. 1303/2013 nařízení o společných ustanoveních <i>(dále jen „nařízení o společných ustanoveních“)</i>	čl. 127 odst. 5 písm. a) – výrok auditora článek 137 – Sestavení, kontrola a schválení účetní závěrky
Nařízení Komise v přenesené pravomoci (EU) č. 480/2014 <i>(dále jen „nařízení v přenesené pravomoci“)</i>	článek 29 – Audity účetních závěrek
Prováděcí nařízení Komise (EU) č. 1011/2014 <i>(dále jen „prováděcí nařízení Komise“)</i>	článek 7 a příloha VII– Vzor účetní závěrky
Nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU, Euratom) 2018/1046 Finanční nařízení <i>(dále jen „finanční nařízení“)</i>	článek 63 – Sdílené řízení s členskými státy

Podle čl. 127 odst. 5 písm. a) nařízení o společných ustanoveních a čl. 63 odst. 7 finančního nařízení musí auditní orgán poskytnout výrok mimo jiné ohledně toho, zda účetní závěrka podává věrný a poctivý obraz a zda auditorská práce nezpochybňuje tvrzení uvedená v prohlášení řídicího subjektu ohledně řádného předložení účetní závěrky a její úplnosti a přesnosti.

### 1.2. Účel pokynů

Účelem tohoto dokumentu je poskytnout členským státům, zejména auditním orgánům, praktické vodítko ohledně jejich povinností, pokud jde o audity účetních závěrek podle čl. 137 odst. 1 nařízení o společných ustanoveních a článku 29 nařízení v přenesené pravomoci. Pokyny objasňují, jak mohou auditní orgány využít existující auditorskou práci, aby pokud možno co nejvíce omezily dodatečné úsilí vynaložené v souvislosti s audity účetních závěrek.

Pokyny popisují auditorskou práci, kterou musí auditní orgány provést na podporu výroku auditora ohledně úplnosti, přesnosti a věrohodnosti účetní závěrky.

Pro zjednodušení odkazuje výraz „dodatek“ dále v textu vždy na dodatky ve vzoru účetní závěrky v příloze VII prováděcího nařízení Komise, pokud není stanoveno jinak.

## 2. AUDITY ÚČETNÍCH ZÁVĚREK PROVÁDĚNÉ AUDITNÍM ORGÁNEM

Audity účetních závěrek podle čl. 137 odst. 1 nařízení o společných ustanoveních provádí auditní orgán za každé účetní období, a to v souladu s auditní strategií.

Audit účetních závěrek ve spojení s ostatními auditorskými postupy poskytne přiměřenou jistotu o úplnosti, přesnosti a věrohodnosti částek uvedených v účetní závěrce, přičemž by auditní orgán měl použít náležitou koncepci auditu a metodiku.

Koncepce auditu by měla přihlídnout k výsledkům existující auditorské práce:

- auditů systémů provedených u certifikačního orgánu (a případně jeho zprostředkujících subjektů) a řídicího orgánu (je-li to relevantní), zejména kontrol týkajících se účetních závěrek, jak je objasněno v oddíle 3;
- auditů operací, zejména s ohledem na auditní stopu a přesnost odpovídajících výdajů a finančních oprav uvedených v účetní závěrce za účelem ověření spolehlivosti účetních systémů, jak je objasněno v oddíle 4.

Navíc, po obdržení (návrhu) účetní závěrky od certifikačního orgánu a v závislosti na míře jistoty získané na základě auditů systémů a auditů operací<sup>6</sup> se očekává, že auditní orgán provede konečná dodatečná ověření (návrhu) ověřené účetní závěrky, jak je objasněno v oddíle 5.

Auditní orgán by měl také ověřit, zda byl návrh účetní závěrky vypracován v souladu se šablonami stanovenými v příloze VII prováděcího nařízení Komise. V této souvislosti musí auditní orgán ověřit, zda jsou (v příslušných dodatcích) uvedeny správně a přesně finanční opravy vyplývající z auditů operací provedených auditním orgánem podle čl. 127 odst. 1 nařízení o společných ustanoveních, které auditní orgán používá pro výpočet zbytkové celkové chybovosti<sup>7</sup>.

Aby bylo možné v účetních závěrkách řádně zohlednit finanční opravy, je dále nutno vzít v úvahu níže uvedené kontroly a audity, jsou-li v době podpisu výroku auditora k dispozici jejich závěry:

- audity systémů
- audity operací

---

<sup>6</sup> Je-li testování v průběhu auditů systému a auditů operací dostatečné, může auditní orgán použít výsledky těchto auditů bez provedení jakýchkoli nebo s provedením pouze omezených dodatečných ověření návrhu ověřené účetní závěrky.

<sup>7</sup> Viz dokument Komise Pokyny k výroční kontrolní zprávě a výroku auditora (*Guidance note on Annual Control Report and Audit Opinion*) (EGESIF\_15-0002), v aktualizovaném znění, oddíl IV.4.

- audity provedené Komisí
- audity provedené Evropským účetním dvorem a následná opatření přijatá Komisí
- kontroly provedené jinými programovými orgány (správní ověření, ověření na místě, kontroly provedené certifikačními orgány)
- výsledky ostatních auditů a kontrol, k nimž mají auditní orgány přístup<sup>8</sup>.

Auditní orgán by měl zavést účinné postupy ke sledování provádění doporučení a nápravných opatření vyplývajících z auditů účetních závěrek.

Podle čl. 139 odst. 2 nařízení o společných ustanoveních založí Komise kontrolu účetní závěrky na výroku vydaném auditním orgánem, který proto v příslušné kapitole výroční kontrolní zprávy<sup>9</sup> uvede podrobné informace o provedené auditorské práci a o výsledcích získaných při auditech účetních závěrek.

### 3. VYUŽITÍ VÝSLEDKŮ AUDITŮ SYSTÉMŮ PŘI AUDITU ÚČETNÍCH ZÁVĚREK

V čl. 29 odst. 4 nařízení v přenesené pravomoci je stanoveno, že součástí auditu systémů je ověření spolehlivosti účetního systému certifikačního orgánu a na základě vzorku ověření přesnosti výdajů, odejmutých částek a částek získaných zpět zachycených v účetním systému certifikačního orgánu.

Prostřednictvím auditu systémů certifikačního orgánu získá auditní orgán přiměřenou jistotu, že byly náležitě provedeny následující postupy<sup>10</sup>: oznamování a sledování nesrovnalostí; vyúčtování částek, které mají být odejmuty nebo získány zpět a vyňaty ze žádosti o platbu v průběhu účetního období, a přijetí následných opatření v souvislosti s vymáháním neoprávněně vyplacených částek a s částkami, které zpět získat nelze. Audit systémů by měl zahrnovat také spolehlivost informačního systému, který certifikační orgán zavedl za účelem fungování účetního systému, přičemž se přihlédne k mezinárodně uznávaným normám IT<sup>11</sup>.

Audity systémů mohou začít již na začátku účetního období. Předpokládá se, že se komplexní audit systémů certifikačního orgánu (a případně jeho zprostředkujících subjektů) uskuteční od prvního roku provádění programu po určení řídicího orgánu a certifikačního orgánu, anebo

---

<sup>8</sup> Například kontroly prováděné vnitrostátními nejvyššími kontrolními orgány, finančními/daňovými orgány atd.

<sup>9</sup> Viz dokument Komise Pokyny k výroční kontrolní zprávě a výroku auditora (EGESIF\_15-0002), v aktualizovaném znění, oddíl II.6.

<sup>10</sup> Předpokládá se, že návrh a zavedení těchto postupů již byly předmětem auditu ve fázi určení.

<sup>11</sup> Kromě rámce COBIT (*Control Objectives for Information and related Technology*) zahrnují mezinárodně uznávané normy bezpečnosti informací například normu ISO/IEC 27001 („Informační technologie – Bezpečnostní techniky – Systémy managementu bezpečnosti informací – Požadavky“) a normu ISO/IEC 27002 („Informační technologie – Bezpečnostní techniky – Soubor postupů pro opatření bezpečnosti informací“), poslední vydání z roku 2013. Auditní orgán může také vzít v úvahu i příslušné vnitrostátní normy.

jakmile výdaje projdou systémem a Komisi je předložena žádost o platbu, a to za účelem vypracování výroku ohledně roční účetní závěrky. Při rozhodování o rozsahu prvního auditu systémů certifikačního orgánu lze vzít v úvahu závěry auditorské práce uskutečněné nezávislým auditním subjektem v souladu s článkem 124 nařízení o společných ustanoveních. Jelikož se však auditorská práce nezávislého auditního subjektu vztahuje pouze na splnění hodnotících kritérií pro určení, měl by auditní orgán každopádně zkontrolovat účinné fungování systémů certifikačního orgánu.

V následujících letech by měl auditní orgán v případě potřeby provést následné auditní práce (tj. pokud byla v návaznosti na audity systémů nebo přezkumu konkrétních prvků fungování certifikačního orgánu vydána doporučení). Následný audit by se měl zaměřit zejména na provádění doporučení vydaných v souvislosti s klíčovými požadavky vztahujícími se na certifikační orgán, které byly ohodnoceny jako požadavky spadající do kategorie 3 nebo 4. Jestliže však došlo k významným změnám postupů nebo zaměstnanců certifikačního orgánu, je třeba uvážit nový úplný audit systémů. Během programového období lze naplánovat další audity systémů za účelem potvrzení platnosti závěrů předchozího auditu.

Při provádění auditu systémů certifikačního orgánu věnuje auditní orgán zvláštní pozornost posouzení klíčového požadavku 13 týkajícího se „vhodných postupů pro vypracování účetních závěrek a osvědčování jejich úplnosti, přesnosti a pravdivosti“<sup>12</sup>. V praxi to znamená, že by audit účetního systému certifikačního orgánu měl zahrnovat přinejmenším ověření toho, zda postupy certifikačního orgánu (včetně kontrol zabudovaných v informačním systému) účinně zajišťují, že celková výše způsobilých výdajů vedená v účetním systému souhlasí s výdaji (včetně odpovídajících výdajů z veřejných zdrojů) uvedenými v žádostech o průběžnou platbu, které byly Komisi předloženy za příslušné účetní období, po odečtení příslušných finančních oprav a jiných úprav, které certifikační orgán provedl u dotyčných výdajů.

V příloze těchto pokynů je uveden příklad seznamu testování kontrol v postupech certifikačního orgánu, jež má auditní orgán provést v souvislosti s účetními závěrkami<sup>13</sup>.

Některá z těchto testování lze také provádět ve fázi konečného ověřování návrhu ověřené účetní závěrky a lze je spojit s předchozí auditorskou činností provedenou v rámci auditů operací, aby byla získána dostatečná míra jistoty, přičemž se zamezí duplicitě operací.

Kromě testování kontrol a ověřování existence příslušných postupů by auditní orgán měl také v souvislosti s audity systémů ověřit existenci a řádné uplatňování postupů, které zajišťují, aby:

---

<sup>12</sup> Viz dokument Komise Pokyny ke společné metodice pro hodnocení systémů řízení a kontroly v členských státech (*Guidance on a common methodology for the assessment of management and control systems in the Member States*) (EGESIF\_14-0010 ze dne 18. 12. 2014).

<sup>13</sup> Testování kontrol během auditu systémů provede auditní orgán na základě informací vedených v účetních systémech certifikačního orgánu v době konání auditu systémů.



- certifikační orgán předložil auditnímu orgánu včas návrhy účetních závěrek za účelem vydání výroku auditora; v příslušných případech byly z účetní závěrky vyňaty výdaje podle čl. 137 odst. 2 nařízení o společných ustanoveních a
- aby byly v účetní závěrce pro dané účetní období řádně uplatněny všechny nutné opravy, jak je stanoveno v čl. 29 odst. 5 písm. c) nařízení v přenesené pravomoci.

Auditnímu orgánu se doporučuje, aby v kontrolním seznamu pro audit systémů vypracoval specifický oddíl nebo aby vyhotovil zvláštní kontrolní seznam, který se bude vztahovat na certifikační orgán a bude zahrnovat veškeré prvky účetní závěrky, jak je popsáno v čl. 29 odst. 5 nařízení v přenesené pravomoci.

Auditní orgán může jedním auditem systémů certifikačního orgánu pokrýt účetní závěrky pro různé fondy a operační programy, které spadají do jeho odpovědnosti.

Pokud mohou být některé prvky uvedené v příloze těchto pokynů pokryty při auditu systémů pouze částečně, jelikož údaje nejsou k dispozici v účetním systému certifikačního orgánu, musí je auditní orgán pokrýt v konečných dodatečných ověřeních, která jsou popsána v oddíle 5<sup>14</sup>.

Pokud audit systémů provedený na úrovni certifikačního orgánu odhalí závažné nedostatky ve fungování systému řízení a kontroly (zejména s ohledem na základní požadavek týkající se certifikačního orgánu, tj. klíčový požadavek 13), měl by auditní orgán předjímat vydání výroku auditora s výhradou za dotyčné účetní období. Takovýto výrok auditora s výhradou se týká nejen fungování systému řízení a kontroly, nýbrž může mít za následek i uvedení výhrady ve výroku auditora, pokud jde o účetní závěrku (jak je stanoveno v čl. 29 odst. 5 nařízení v přenesené pravomoci).

#### **4. VYUŽITÍ VÝSLEDKŮ AUDITU OPERACÍ PŘI AUDITU ÚČETNÍCH ZÁVĚREK**

Audity operací lze zahájit již v průběhu účetního období. To rovněž znamená, že vzorek operací, které mají být podrobeny auditu, lze v průběhu účetního období rozdělit na dvě (či více) částí podle pokroku při certifikaci výdajů v rámci průběžných plateb, jak je vysvětleno v pokynech týkajících se vzorkování<sup>15</sup>. Auditorskou činnost lze tudíž během roku rozložit rovnoměrněji. To auditnímu orgánu umožní dokončit práci včas, aby mohl vydat výrok auditora ohledně roční účetní závěrky v souladu s čl. 63 odst. 7 druhým pododstavcem finančního nařízení a čl. 127 odst. 5 písm. a) nařízení o společných ustanoveních.

---

<sup>14</sup> Na základě návrhu účetní závěrky předložené certifikačním orgánem přísluší auditnímu orgánu, aby za použití odborného úsudku posoudil, zda rozsah a úroveň kontrol provedených během auditu systémů poskytuje dostatečné důkazy, které umožní vyvodit spolehlivé závěry o účetní závěrce.

<sup>15</sup> Dokument Komise Pokyny pro auditní orgány k metodám výběru vzorků (*Guidance on sampling methods for audit authorities*) (EGESIF\_16-0014-00), v aktualizovaném znění, oddíl „Výběr vzorků v průběhu roku“.

U vybraného vzorku operací by měl auditní orgán k získání ujištění za účelem vydání výroku auditora ohledně účetní závěrky<sup>16</sup> v průběhu auditu operací ověřit:

- auditní stopu auditovaných výdajů (zda výdaje vykázané příjemcem řídicímu orgánu / zprostředkujícímu subjektu po případném odečtení všech výdajů, na základě řídicích nebo jakýchkoliv dalších kontrol, odpovídají částce výdajů uvedených v žádosti o platbu předložené Komisi),
- zda platba příjemci odpovídá výdajům projektu a byla uhrazena v plné výši ve stanovené lhůtě 90 dnů (článek 132 nařízení o společných ustanoveních),
- zda byly veškeré předchozí nesrovnalosti zjištěné v auditovaných výdajích řádně vyřešeny a v účetním systému byly zaneseny odpovídající opravy.

Navíc ve fázi ověřování návrhu ověřené účetní závěrky by měl auditní orgán v souvislosti s auditovanými operacemi zkontrolovat, zda:

- celková výše způsobilých výdajů vykázaných podle čl. 137 odst. 1 písm. a) nařízení o společných ustanoveních souhlasí pro tuto auditovanou jednotku vzorku s výdaji (a odpovídajícími výdaji z veřejných zdrojů) uvedenými v žádostech o platbu, které byly Komisi předloženy  
a/nebo
- z účetní závěrky byly vyňaty veškeré částky nesrovnalostí, které byly zjištěny v operacích zařazených do vzorku<sup>17</sup>.

Je-li to pro operace zařazené do auditovaného vzorku aplikovatelné, auditní orgán ověří, zda částky příspěvků z programu (zálohy) vyplacené na finanční nástroje a v případě státní podpory vyplacené příjemcům, souhlasí s informacemi, které jsou dostupné na úrovni řídicího orgánu a certifikačního orgánu. Tyto kontroly mají rovněž potvrdit způsobilost vykázaných záloh a spolehlivost auditní stopy v účetním systému.

Doporučuje se, aby auditní orgány vypracovaly specifický oddíl v kontrolních seznamech pro audit operací nebo zvláštní kontrolní seznam k potvrzení účinného fungování systému, pokud jde o prvky účetní závěrky popsané v čl. 29 odst. 5 nařízení v přenesené pravomoci.

## **5. KONEČNÁ DODATEČNÁ OVĚŘENÍ NÁVRHU OVĚŘENÉ ÚČETNÍ ZÁVĚRKY**

Po obdržení (návrhu) účetní závěrky od certifikačního orgánu a v závislosti na míře ujištění získané na základě auditů systémů a auditů operací<sup>18</sup> se očekává, že auditní orgán provede konečná dodatečná ověření tohoto (návrhu) ověřené účetní závěrky.

---

<sup>16</sup> Tímto není dotčeno požadované ujištění ohledně legality a správnosti výdajů.

<sup>17</sup> Tj. finanční opravy provedené u nesrovnalostí uvedených v závěrečné zprávě o auditu nebo, pokud ve výjimečných případech nebyly audity operací ukončeny, příslušné částky, u nichž probíhá posuzování, odečteny podle čl. 137 odst. 2 nařízení o společných ustanoveních.

Tato ověření mají potvrdit, že veškeré prvky, jež jsou vyžadovány podle článku 137 nařízení o společných ustanoveních, jsou v účetní závěrce řádně uvedeny a jsou v souladu s podkladovými účetními záznamy, které vedou příslušné orgány (nebo subjekty) a příjemci.

Proto se očekává, že auditní orgán provede konečné potvrzení platnosti souvisejících zaevidovaných údajů (ověřené výdaje, odejmuté částky, částky získané zpět, částky, které mají být získány zpět, a částky, které nelze získat zpět), aby ověřil/potvrdil, že:

1) Celková výše způsobilých výdajů vykázaných v souladu s čl. 137 odst. 1 písm. a) nařízení o společných ustanoveních souhlasí s výdaji (a příslušnými výdaji z veřejných zdrojů) uvedenými v konečné žádosti o platbu předložené Komisi za příslušné účetní období. Pokud se vyskytnou rozdíly, posoudí auditní orgán adekvátnost vysvětlení uvedených v účetní závěrce (viz dodatek 8 týkající se porovnání výdajů).

V tomto ohledu, pokud jde o položky certifikovaných výdajů, auditní orgán potvrdí správnost částek uvedených v žádostech o průběžnou platbu, které byly předloženy během účetního období, prostřednictvím auditu reprezentativního vzorku operací. V této fázi může být proto dodatečné ověření omezeno na ověření oprav a úprav, které certifikační orgán provedl po předložení konečné žádosti o průběžnou platbu a které jsou uvedeny v dodatku 8.

2) Částka odpovídajících plateb vyplacených příjemcům podle čl. 132 odst. 1 nařízení o společných ustanoveních vykázaná v sloupci C dodatku 1 odpovídá podkladovým účetním záznamům na úrovni certifikačního/řídícího orgánu<sup>19</sup> (toto ověření může být provedeno na základě vzorku, mohou být použity výsledky ověření provedeného během auditu operací).

3) Výše příspěvků z programu vyplacených do finančních nástrojů (zálohové platby) a výše záloh státní podpory vyplacených příjemcům jsou podloženy informacemi dostupnými zejména na úrovni řídicího orgánu<sup>20</sup>.

4) V příslušných případech byly z účetní závěrky v souladu s čl. 137 odst. 2 nařízení o společných ustanoveních výdaje vyňaty z důvodu probíhajícího posouzení legality a správnosti těchto výdajů.

---

<sup>18</sup> Je-li testování v průběhu auditů systému a auditů operací dostatečné, může auditní orgán použít výsledky těchto auditů bez provedení jakýchkoliv dalších nebo s provedením pouze omezených dodatečných ověření návrhu ověřené účetní závěrky.

<sup>19</sup> Tj. odpovídající zápisy v účetním systému a příslušné podklady. Viz také dokument Komise Pokyny k sestavování, kontrole a schvalování účetní závěrky (*Guidance on Preparation, Examination and Acceptance of Accounts*) (EGESIF\_15-0018), v aktualizovaném znění – bod 3.1.3.

<sup>20</sup> V případě finančních nástrojů by ověřování mělo zahrnovat také dodržování příslušných maximálních částek / stropů uvedených v článku 41 nařízení o společných ustanoveních a v dohodách o financování.

5) Požadované opravy jakožto výsledek řídicích kontrol, auditů nebo jakýchkoliv jiných kontrol byly správně zohledněny v účetní závěrce za příslušné účetní období (lze ověřit na základě vzorku).

6) Částky odejmuté a získané zpět v průběhu účetního období, částky, které mají být získány zpět na konci účetního období, částky získané zpět podle článku 71 nařízení o společných ustanoveních a částky, které nelze získat zpět, uvedené v účetní závěrce, odpovídají částkám zaneseným v účetních systémech certifikačního orgánu a vycházejí z odůvodněného rozhodnutí odpovědného řídicího nebo certifikačního orgánu;

V tomto ohledu se doporučuje, aby auditní orgány na základě vzorku ověřily:

a) přesnost účetních záznamů u každého druhu záznamu (odejmuté částky, částky získané zpět, částky, které mají být získány zpět, a částky, které nelze získat zpět);

b) soulad těchto záznamů s informacemi uvedenými ve výroční kontrolní zprávě a shrnutí výsledků za daný rok.

7) Certifikační orgán uvedl v dodatku 8 účetní závěrky porovnání celkové výše způsobilých výdajů uvedených v návrhu účetní závěrky s celkovou částkou vedenou v účetních systémech certifikačního orgánu a s výdaji (a odpovídajícími výdaji z veřejných zdrojů) uvedenými v žádostech o platbu, které byly Komisi předloženy pro příslušné účetní období.

V tomto ohledu by měl auditní orgán posoudit adekvátnost vysvětlení certifikačního orgánu, pokud jde o úpravy uvedené v dodatku 8. Auditní orgán by měl také ověřit soulad příslušných úprav s informacemi uvedenými ve výroční kontrolní zprávě a ve shrnutí výsledků za daný rok, pokud jde o finanční opravy a částky vyňaté podle čl. 137 odst. 2 nařízení o společných ustanoveních na základě řídicích kontrol, auditů a jiných kontrol<sup>21</sup>.

V nařízení o společných ustanoveních není stanovena žádná oficiální lhůta, ve které má certifikační orgán předložit (návrh) účetní závěrky auditnímu orgánu. Doporučuje se však, aby vnitrostátní orgány stanovily na počátku programového období interní lhůty pro předání návrhu účetní závěrky auditnímu orgánu. Auditní orgán by měl mít na přezkum dostatek času, aby mohl vydat řádně odůvodněný výrok auditora do 15. února roku N+1.

## **6. VÝROK AUDITORA OHLEDNĚ ÚČETNÍ ZÁVĚRKY**

Pokud mezi výdaji vykázanými v konečné žádosti o průběžnou platbu a částkou certifikovanou v návrhu účetní závěrky existují rozdíly kvůli odpočtům provedeným

---

<sup>21</sup> V tomto ohledu by měl auditní orgán také posoudit, zda je rozlišení mezi provedenými finančními opravami a částkami vyňatými na základě probíhajícího posouzení správné a je odpovídajícím způsobem uvedeno v účetní závěrce a/nebo v záznamech certifikačního orgánu (další pokyny v tomto ohledu jsou uvedeny v dokumentu Komise Pokyny k výroční kontrolní zprávě a výroku auditora (EGESIF 15\_0002), v aktualizovaném znění – oddíl IV.3).

certifikačním orgánem (viz bod 3.4 dokumentu Komise Pokyny k odejmutým částkám, částkám získaným zpět, částkám, které mají být získány zpět, a částkám, které nelze získat zpět<sup>22</sup> (*Guidance on amounts withdrawn, recovered, to be recovered and irrecoverable*), provede auditní orgán další auditní postupy, aby posoudil adekvátnost vysvětlení poskytnutých certifikačním orgánem: tyto postupy by měly být navrženy tak, aby byly získány dostatečné a vhodné důkazní informace, že události vedoucí k odpočtům byly určeny a zkontrolovány před předložením výroku auditora a výroční kontrolní zprávy podle čl. 127 odst. 5 prvního pododstavce písm. a) a b) nařízení o společných ustanoveních.

Auditní orgán ověří, zda byly v účetní závěrce náležitě zohledněny výsledky auditů či kontrolní činnosti uvedené v oddíle 2, jako jsou:

- ✓ finanční opravy týkající se nesrovnalostí (tj. konečné opravy nesrovnalostí uvedených ve finálních auditních a kontrolních zprávách po řízení o sporných otázkách),
- ✓ případné opravy na základě extrapolace za účelem snížení celkové zbytkové chybovosti na či pod 2 %, pokud tak rozhodne řídicí orgán (konečné opravy)<sup>23</sup>,
- ✓ částky, u nichž probíhá posuzování podle čl. 137 odst. 2 nařízení o společných ustanoveních (tj. odpočet případných neoprávněných výdajů, jejichž ověřování dosud nebylo ukončeno, např. částek uvedených v návrhu auditní/kontrolní zprávy před ukončením řízení o sporných otázkách).

Ověření provedených oprav nesrovnalostí zjištěných během auditorské práce (prostřednictvím vynětí nebo zpětného získání z žádosti o průběžnou platbu během účetního období nebo odpočtu v účetní závěrce) bude obzvláště užitečné při výpočtu zbytkové celkové míry chybovosti, který provede auditní orgán a který má být uveden ve výroční kontrolní zprávě.

Výsledky auditorské činnosti, kterou auditní orgán provedl s ohledem na návrh účetní závěrky, sdělené certifikačnímu orgánu, umožní certifikačnímu orgánu účetní závěrku v případě potřeby před jejím předložením Komisi dále upravit. Doporučuje se, aby toto zahrnovalo veškeré úpravy, včetně nevýznamných, které auditní orgán identifikoval během svých auditů, s cílem zajistit následně rychlý postup schválení účetní závěrky Komisí.

Pro účely výroku auditora ohledně účetní závěrky analyzuje auditní orgán významný dopad úprav, které mají být v účetní závěrce provedeny, přičemž úroveň významnosti je 2 % částek uvedených v příslušném dodatku návrhu účetní závěrky předložené auditnímu orgánu.

- Pokud auditní orgán souhlasí s úpravami návrhu účetní závěrky provedenými certifikačním orgánem nebo zbývající problémy (neprovedené úpravy) nejsou

---

<sup>22</sup> EGESIF\_15\_0017 v aktualizovaném znění.

<sup>23</sup> Případy zbytkové celkové chybovosti vyšší než 2 %, kdy řídicí orgán nesouhlasí s použitím příslušné opravy na základě extrapolace, by neměly ovlivnit výrok auditora k účetní závěrce, mají však dopad na výrok auditního orgánu, pokud jde o legalitu a správnost výdajů.

významné, lze vydat výrok auditora ohledně účetní závěrky bez výhrad, což znamená, že auditní orgán má přiměřené ujištění, že účetní závěrka je úplná, přesná a pravdivá. Byly-li v účetní závěrce zjištěny nesprávné nebo neúplné prvky, ale auditní orgán je nepokládá za významné, a tyto prvky nejsou v účetní závěrce opraveny, je nutno ve výroční kontrolní zprávě a ve výroku auditora uvést informace o těchto prvcích jako zdůraznění skutečnosti (pokud jde o účetní závěrku, může být výrok auditora stále bez výhrad).

- Ve všech ostatních případech, tj. v případech, kdy byly zjištěny významné nesprávnosti nebo neúplné prvky, které zůstávají v dodatku účetní závěrky neopravené, je považováno za patřičné vydat k účetní závěrce výrok s výhradou.

Doporučuje se, aby auditní orgán všechny fáze auditu účetních závěrek náležitě zdokumentoval s cílem zajistit odpovídající auditní stopu, přičemž vezme v potaz ustanovení o dostupnosti dokladů obsažená v článku 140 nařízení o společných ustanoveních.

## PŘÍLOHA – TESTOVÁNÍ KONTROL NA ÚROVNI CERTIFIKAČNÍHO ORGÁNU

*Příklad postupů testování kontrol, jež musí auditní orgán provést na základě informací vedených v účetních systémech certifikačního orgánu v době provádění auditu systému a/nebo při konečném dodatečném ověřování návrhu ověřené účetní závěrky.*

Testování kontrol v postupech certifikačního orgánu může zahrnovat alespoň níže uvedené fáze vztahující se například na hlavní prioritní osu programu<sup>24</sup>:

- i. co se týká **dodatku 1** účetní závěrky:
  - ověření, zda obsahuje (ve sloupcích A a B) stejnou výši výdajů vykázaných v konečné žádosti o průběžnou platbu (odpovídající sloupce B a C přílohy VI prováděcího nařízení Komise),
  - kontrola, zda výdaje vykázané v konečné žádosti o průběžnou platbu za dané účetní období odpovídají výdajům vykázaným v žádostech o průběžnou platbu předložených za daný rok, po připočtení případných nových výdajů a odečtení částek odejmutých a získaných zpět během daného účetního období (jak má být uvedeno v dodatku 2) a jiných úprav, které provedl certifikační orgán<sup>25</sup>,
  - na základě informací dostupných na úrovni řídicího orgánu:
    - ověření, zda výdaje vykázané v (dvou nebo třech) žádostech o průběžnou platbu s nejvyššími částkami vykázaných výdajů odpovídají výdajům vzniklým příjemcům a zaplaceným při provádění operací,
    - u vzorku transakcí (např. 30 žádostí o platbu, které příjemci předložili řídicímu orgánu) ověření auditní stopy, tj. zda byly výdaje vzniklé příjemcům a zaplacené při provádění operací zahrnuty v žádostech o průběžnou platbu, které jsou zohledněny v dotyčné účetní závěrce; tuto kontrolu lze spojit s auditorskou prací provedenou v rámci auditů operací,
  - ověření na základě podkladových účetních záznamů na úrovni certifikačního/řídicího orgánu, že sloupec C obsahuje pouze částky plateb

---

<sup>24</sup> Jedná se o prioritní osu s vykázanými výdaji přesahujícími určitou prahovou hodnotu, kterou auditní orgán stanoví podle svého odborného úsudku. V případě programu financovaného z více fondů by zvolená prioritní osa měla zahrnovat všechny dotčené fondy.

<sup>25</sup> Tj. konečné úpravy nesouvisející s finančními opravami nesrovnalostí (viz bod 8.1.4 dokumentu Komise Pokyny k odejmutým částkám, částkám získaným zpět, částkám, které mají být získány zpět, a částkám, které nelze získat zpět).

provedených příjemcům ve lhůtě stanovené v čl. 132 odst. 1 nařízení o společných ustanoveních;

ii. co se týká **dodatků 2 a 4**:

- ověření, zda tyto dodatky obsahují (alespoň) částky odejmuté (pouze v dodatku 2) a částky získané zpět během účetního období, zda existuje odpovídající rozdělení podle účetního období a zda jsou tyto odejmuté částky a částky získané zpět založeny na rozhodnutí o opravě přijatém členským státem na příslušné úrovni (tj. řídicí orgán nebo certifikační orgán),
- ověření, zda částky opravené v důsledku auditů operací provedených auditním orgánem (uvedené na konci dodatku 2) odpovídají nesrovnalostem zjištěným auditním orgánem (částky nezahrnuté do dodatku 8);

iii. v souvislosti s **dodatkem 3**:

- ověření, zda obsahuje částky, které mají být získány zpět, ve vztahu k výdajům vykázaným během předchozího účetního (předchozích účetních) období (viz také oddíl 6 dokumentu Pokyny k odejmutým částkám, částkám získaným zpět, částkám, které mají být získány zpět, a částkám, které nelze získat zpět) a zda jsou tyto částky, které mají být získány zpět, založeny na rozhodnutí o opravě přijatém členským státem na příslušné úrovni (tj. řídicí orgán nebo certifikační orgán);

iv. ověření, zda **dodatek 5** obsahuje pouze částky, které nelze získat zpět, za rok ve vztahu k výdajům vykázaným během předchozího účetního (předchozích účetních) období (viz také oddíl 7 dokumentu Pokyny k odejmutým částkám, částkám získaným zpět, částkám, které mají být získány zpět, a částkám, které nelze získat zpět); tyto částky by měly být doloženy odůvodněným rozhodnutím, které zdůvodňuje nenávratnost částek dotyčných nesrovnalostí a které členský stát přijal na příslušné úrovni (obvykle řídicí orgán); v této souvislosti lze provést rovněž dodatečnou kontrolu souladu a ověřit dodatek 5 s údaji o částkách, které nelze získat zpět, vedenými v informačním systému;

v. ověření auditní stopy porovnáním **dodatku 6** s částkami příspěvků z programu vyplacenými na finanční nástroje kumulativně od začátku programu včetně všech případných odpočtů; tato kontrola souladu by měla být provedena na základě údajů poskytnutých příslušným řídicím orgánem / zprostředkujícím subjektem (nebo údajů dostupných v jejich informačních systémech);

vi. ověření auditní stopy porovnáním **dodatku 7** se zálohami vyplacenými v souvislosti se státní podporou (kumulativně od začátku programu), jak jsou zaneseny v informačním systému řídicího orgánu / zprostředkujícího subjektu (a případně v jiném vnitrostátním informačním systému evidujícím údaje o státní podpoře) včetně všech případných odpočtů;

vii. co se týká **dodatku 8** účetní závěrky:

- kontrola, zda výdaje uvedené ve sloupcích C a D souhlasí s výdaji vykázanými v konečné žádosti o průběžnou platbu po odečtení případných oprav a jiných úprav, které certifikační orgán uplatnil posléze,



- posouzení vysvětlení uvedených pro každou prioritu ve sloupci G na základě informací uvedených ve výroční kontrolní zprávě, shrnutí výsledků za daný rok a záznamech certifikačního orgánu, co se týká:
  - a) finančních oprav provedených po 31. červenci předchozího účetního období a uplatněných v účetní závěrce v návaznosti na výsledky auditů systémů a/nebo auditu operací a dalších řídicích kontrol a jiných kontrol ukončených před předložením účetní závěrky;
  - b) výdajů vyňatých podle čl. 137 odst. 2 nařízení o společných ustanoveních na základě probíhajícího posouzení jejich legality a správnosti;
  - c) jiných úprav uplatněných certifikačním orgánem (například oprava administrativních chyb atd.),
- ověření, zda částky opravené v důsledku auditů operací provedených auditním orgánem (uvedené na konci dodatku 8) odpovídají nesrovnalostem zjištěným auditním orgánem, s výjimkou částek zahrnutých do dodatku 2.