

10/20

Závěrečný účet kapitoly státního rozpočtu Ministerstvo školství, mládeže a tělovýchovy za rok 2010

Kontrolní akce byla zařazena do plánu kontrolní činnosti Nejvyššího kontrolního úřadu (dále jen „NKÚ“) na rok 2010 pod číslem 10/20. Kontrolní akci řídila a kontrolní závěr vypracovala členka NKÚ Ing. Jaromíra Steidlová.

Cílem kontroly bylo prověřit spolehlivost účetní závěrky Ministerstva školství, mládeže a tělovýchovy sestavené k 31. prosinci 2010 a finanční výkazy Ministerstva školství, mládeže a tělovýchovy za rok 2010 předkládané jako podklad pro závěrečný účet kapitoly státního rozpočtu *Ministerstvo školství, mládeže a tělovýchovy* a prověřit, zda Ministerstvo školství, mládeže a tělovýchovy postupovalo při sestavování závěrečného účtu kapitoly za rok 2010 v souladu s příslušnými právními předpisy.

Kontrolovanou osobou bylo Ministerstvo školství, mládeže a tělovýchovy (dále také „MŠMT“).

Kontrolovaným obdobím byl rok 2010 včetně souvisejících skutečností z let předchozích a následujících.

Kontrola byla prováděna v době od října roku 2010 do června roku 2011.

Námítky proti kontrolnímu protokolu, které MŠMT podalo, byly vypořádány vedoucím skupiny kontrolujících rozhodnutím o námítkách. Odvolání MŠMT bylo vypořádáno usnesením Kolegia NKÚ.

Kolegium NKÚ na svém XIV. zasedání, konaném dne 5. září 2011,

schválilo usnesením č. 11/XIV/2011

kontrolní závěr v tomto znění:

I. Úvod

MŠMT bylo zřízeno zákonem č. 2/1969 Sb., o zřízení ministerstev a jiných ústředních orgánů státní správy České republiky, ve znění pozdějších předpisů. MŠMT je ústředním orgánem státní správy, organizační složkou státu, samostatnou účetní jednotkou a správcem rozpočtové kapitoly.

MŠMT je zřizovatelem dvou organizačních složek státu a 88 příspěvkových organizací. Údaje od těchto podřízených organizací se promítají do příjmů a výdajů kapitoly státního rozpočtu 333 – *Ministerstvo školství, mládeže a tělovýchovy* (dále jen „kapitola 333 MŠMT“).

V roce 2010 činil podíl příjmů MŠMT na celkovém souhrnu příjmů kapitoly 333 MŠMT 99,77 % a podíl výdajů MŠMT na celkovém souhrnu výdajů kapitoly 333 MŠMT 99,67 %. Podíl aktiv MŠMT na celkovém souhrnu aktiv kapitoly 333 MŠMT v roce 2010 byl 92,22 %¹.

¹ Podíl aktiv MŠMT na celkovém souhrnu aktiv kapitoly 333 MŠMT v roce 2010 ve srovnání s rokem 2009 vzrostl z 8,30 % na 92,22 %, tj. o cca 84 procentních bodů. Důvodem tohoto nárůstu je skutečnost, že MŠMT v souladu s novými právními předpisy pro účetnictví vykazovalo v roce 2010 aktiva, která nebyla do roku 2009 v účetních závěrkách k 31. prosinci vykazována, a to na účtu 373 – *Poskytnuté zálohy na dotace* a na účtu 222 – *Příjmový účet organizačních složek státu*. Jiné účetní jednotky v rámci kapitoly 333 MŠMT tato nová aktiva nevykazovaly v takovém rozsahu.



Kontrolovány byly činnosti a skutečnosti, které byly předmětem účetnictví MŠMT a měly vliv na hodnoty kontrolovaných konečných zůstatků účtů v účetní závěrce MŠMT k 31. prosinci 2010 (dále také „ÚZ“), na hodnotu údajů ve finančních výkazech MŠMT za rok 2010 a na závěrečný účet kapitoly 333 MŠMT za rok 2010.

Kontrola byla provedena u položek účetní závěrky a finančních výkazů výběrovým způsobem v návaznosti na jejich kvantitativní a kvalitativní významnost.

Tabulka č. 1 – Základní údaje účetní závěrky MŠMT k 31. prosinci 2010 (v tis. Kč)

Ukazatel	Účetní hodnota
Aktiva (netto)	123 266 675 ²
Pasiva	123 266 675 ²
Výnosy	1 336 496
Náklady	123 887 134 ²

Zdroj: účetní závěrka MŠMT k 31. prosinci 2010.

Tabulka č. 2 – Základní údaje finančních výkazů MŠMT k 31. prosinci 2010 (v tis. Kč)

Ukazatel	Účetní hodnota
Příjmy	1 330 036,87
Výdaje	123 854 840,82 ²

Zdroj: výkaz pro hodnocení plnění rozpočtu správců kapitol, organizačních složek státu a státních fondů (dále také „Výkaz pro hodnocení plnění rozpočtu“).

Tato kontrolní akce navazuje svým zaměřením na čtyři předchozí kontrolní akce³, v jejichž rámci byly vždy kontrolovány činnosti, majetek a závazky, které byly předmětem účetnictví MŠMT a měly vliv na hodnoty vykázané v ÚZ k 31. prosinci v letech 2005 až 2008.

Pozn.: Všechny právní předpisy uváděné v tomto kontrolním závěru jsou aplikovány ve znění účinném pro kontrolované období.

II. Skutečnosti zjištěné při kontrole

1. Účetní regulace platná pro organizační složky státu v roce 2010

Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, byl s účinností od 1. ledna 2010 novelizován zákonem č. 304/2008 Sb. Pro organizační složky státu byly stanoveny nové účetní metody implementující akruální principy pro vedení účetnictví a výkaznictví, byla stanovena nová směrná účtová osnova a výkazy a nově byly stanoveny povinnosti týkající se předávání údajů do centrálního systému účetních informací státu.

2 Novým způsobem účtování transferů u poskytovatele je v roce 2010 v účetní závěrce ovlivněna výše aktiv, pasiv a nákladů. Od roku 2010 se u poskytovatele účtují transfery jako poskytnutá záloha na dotace, a to až do doby finančního vypořádání nebo splnění jiné obdobné povinnosti. Právě toto nové aktivum tvoří nejvýznamnější část aktiv vykázaných MŠMT. Na konci účetního období účtuje poskytovatel ve výši předpokládaného skutečného čerpání transferu u příjemce o dohadných účtech pasivních a nákladech. Tím je poskytnutý a k datu účetní závěrky nevyúčtovaný transfer zobrazen v účetní závěrce v aktivech, pasivech i v nákladech a ve finančním výkazu ve výdajích.

3 Kontrolní akce č. 06/21 (kontrolní závěr byl zveřejněn v částce 1/2007 *Věstníku NKÚ*), kontrolní akce č. 07/26 (kontrolní závěr byl zveřejněn v částce 4/2007 *Věstníku NKÚ*), kontrolní akce č. 08/10 (kontrolní závěr byl zveřejněn v částce 4/2008 *Věstníku NKÚ*) a kontrolní akce č. 09/07 (kontrolní závěr byl zveřejněn v částce 4/2009 *Věstníku NKÚ*).

Kromě novely zákona o účetnictví byly k provedení přijatých změn vydány s účinností od 1. ledna 2010 dvě vyhlášky:

- 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, platná od 25. listopadu 2009;
- č. 383/2009 Sb., o účetních záznamech v technické formě vybraných účetních jednotek a jejich předávání do centrálního systému účetních informací státu a o požadavcích na technické a smíšené formy účetních záznamů (technická vyhláška o účetních záznamech), platná od 10. listopadu 2009.

Vyhláška č. 410/2009 Sb. stanovuje obsahové vymezení některých syntetických účtů (jako položek účetní závěrky) uvedených v příloze č. 7 této vyhlášky. Existuje však množství položek výkazu rozvaha a výkazu zisku a ztráty, které nejsou obsahově vymezeny v této vyhlášce, pro určení jejich obsahového vymezení je třeba vycházet z ustanovení § 10 odst. 1: „*Nestanoví-li příslušné ustanovení této vyhlášky jinak, obsahové vymezení jednotlivých položek účetní závěrky vychází z názvu dané položky, jejího systematického zařazení v příslušné části účetní závěrky a případně z obvyklého způsobu užití příslušného syntetického účtu.*“ Ve vyhlášce č. 410/2009 Sb. není stanoveno obsahové vymezení celkem 66 syntetických účtů, tj. cca 20 % účtů směrné účtové osnovy.

Pro některé vybrané⁴ účetní jednotky byly dne 31. prosince 2009 vydány nové české účetní standardy:

- český účetní standard č. 701 – *Účty a zásady účtování na účtech,*
- český účetní standard č. 702 – *Otevírání a uzavírání účetních knih,*
- český účetní standard č. 703 – *Transfery,*
- český účetní standard č. 704 – *Fondy účetní jednotky.*

Účetní standardy č. 701–704 jsou účinné od 1. ledna 2010 a jen z malé části nahradily původních 22 českých účetních standardů stanovených pro tyto účetní jednotky v předchozích účetních obdobích.

Vzhledem k datu vydání uvedených předpisů a rozsahu změn, které nové předpisy pro organizační složky státu představují, měly organizační složky státu omezený čas na to, aby se s nimi seznámily a implementovaly je tak, aby v rámci svých účetních systémů byly schopny již k 1. lednu 2010 aplikovat nové účetní metody, účtovat na nově vymezené syntetické účty a plnit další povinnosti. Ministerstvo financí v § 79 vyhlášky č. 410/2009 Sb. stanovilo množství přechodných ustanovení odkládajících účinnost některých ustanovení této vyhlášky.

Kromě uvedených změn právních předpisů došlo i ke změně právních předpisů v oblasti rozpočtu. Vyhláška č. 16/2001 Sb., o způsobu, termínech a rozsahu údajů předkládaných pro hodnocení plnění státního rozpočtu, rozpočtů státních fondů a rozpočtů územních samosprávných celků, byla zrušena a s účinností od 1. ledna 2010 nahrazena vyhláškou č. 449/2009 Sb., o způsobu, termínech a rozsahu údajů předkládaných pro hodnocení plnění státního rozpočtu, rozpočtů státních fondů, rozpočtů územních samosprávných celků, rozpočtů dobrovolných svazků obcí a rozpočtů regionálních rad regionů soudržnosti. Vyhláška č. 449/2009 Sb. již neobsahuje ustanovení o tom, že by součástí účetní závěrky byly i finanční výkazy. Z tohoto důvodu jsou

⁴ Vybranými účetními jednotkami jsou podle § 1 odst. 3 zákona o účetnictví: organizační složky státu, státní fondy podle rozpočtových pravidel, Pozemkový fond České republiky, územní samosprávné celky, dobrovolné svazky obcí, regionální rady regionů soudržnosti, příspěvkové organizace a zdravotní pojišťovny. České účetní standardy č. 701 až 704 v bodu 1 uvádějí, že jejich cílem je stanovit postupy účtování pro „*některé vybrané účetní jednotky*“. Vyhláška č. 410/2009 Sb. v § 2 uvádí výčet vybraných účetních jednotek, na které se tato vyhláška vztahuje. Jedná se o výše zmíněné „*vybrané účetní jednotky*“ kromě zdravotních pojišťoven. České účetní standardy č. 701 až 704 se tak vztahují na vybrané účetní jednotky kromě zdravotních pojišťoven.



v kontrolním závěru zjištění týkající se účetních výkazů a zjištění týkající se finančních výkazů uvedeny odděleně.

2. Účetní závěrka⁵ MŠMT k 31. prosinci 2010

Tabulka č. 3 – Údaje za běžné období⁶ z výkazu rozvaha k 31. prosinci 2010

(v tis. Kč)

Aktiva (v netto hodnotě)			Pasiva		
Stálá aktiva	Oběžná aktiva	Aktiva celkem	Vlastní kapitál ⁷	Cizí zdroje ⁸	Pasiva celkem
792 685	122 473 990	123 266 675	- 121 773 773	245 040 448	123 266 675

Zdroj: účetní závěrka MŠMT k 31. prosinci 2010.

Tabulka č. 4 – Údaje za běžné období z výkazu zisku a ztráty k 31. prosinci 2010

(v tis. Kč)

Náklady	Výnosy	Výsledek hospodaření po zdanění
123 887 134	1 336 496	- 122 550 638

Zdroj: účetní závěrka MŠMT k 31. prosinci 2010.

Tabulka č. 5 – Údaje za běžné období z přílohy ÚZ k 31. prosinci 2010 (z části A.4)

(v tis. Kč)

Podrozvahové účty	Účetní hodnota
P.I. Majetek účetní jednotky	6 835
P.II. Odepsané pohledávky a závazky	411
P.III. Podmíněné pohledávky z důvodu užívání majetku jinou osobou	356
P.IV. Další podmíněné pohledávky a ostatní podmíněná aktiva	1 946 424
P.V. Podmíněné závazky z důvodu užívání cizího majetku	8 933
P.VI. Další podmíněné závazky a ostatní podmíněná pasiva	27 865 895
P.VII. Vyrovnávací účty	25 920 801

Zdroj: účetní závěrka MŠMT k 31. prosinci 2010.

5 Rozsah účetní závěrky organizačních složek státu k 31. prosinci 2010 je stanoven v § 18 odst. 1 zákona o účetnictví. Protože u MŠMT k rozvahovému dni a za bezprostředně předcházející účetní období aktiva ani výnosy nedosáhly zákonem stanovené výše, při níž je povinnost sestavovat i přehled o změnách vlastního kapitálu a přehled o peněžních tocích, nebyly tyto přehledy povinnou součástí účetní závěrky.

6 Konečné stavy účtů v účetní závěrce k 31. prosinci 2010.

7 Součástí vlastního kapitálu v roce 2010 nejsou výdajové účty rozpočtového hospodaření, a proto je vlastní kapitál záporný.

8 Výdajové účty rozpočtového hospodaření jsou v roce 2010 zařazeny do cizích zdrojů.

2.1 Nesprávnosti zjištěné v ÚZ

Tabulka č. 6 – Celková nesprávnost v ÚZ v údajích za minulé období⁹ (v Kč)

Nesprávnost v ÚZ		Celková nesprávnost v ÚZ
Rozvaha	Příloha (část A.4)	
23 104 137,03	11 295 712 211,80	11 318 816 348,83

Tabulka č. 7 – Celková nesprávnost v ÚZ v údajích za běžné období (v Kč)

Nesprávnost v ÚZ			Celková nesprávnost v ÚZ
Rozvaha	Výkaz zisku a ztráty	Příloha (část A.4)	
1 781 319 748,17	21 233 730,69	3 921 865 805,08	5 724 419 283,94

Na celkové nesprávnosti se podílelo nadhodnocení, podhodnocení a příp. neprůkaznost zůstatků jednotlivých účtů výkazu rozvaha, výkazu zisku a ztráty a přílohy ÚZ v důsledku toho, že MŠMT porušilo v roce 2010 některé právní předpisy. Nesprávnosti byly identifikovány dle jednotlivých položek ÚZ s ohledem na jejich obsahové vymezení podle ustanovení § 4 zákona o účetnictví a podle vyhlášky č. 410/2009 Sb.

2.2 Hlavní příčiny zjištěných nesprávností

2.2.1 Správnost a úplnost účetnictví

MŠMT nevedlo v roce 2010 správné a úplné účetnictví ve smyslu zákona o účetnictví a dalších právních předpisů, neboť v některých případech nedodrželo obsahové vymezení položek účetní závěrky dle vyhlášky č. 410/2009 Sb. Nedostatky byly zjištěny zejména v následujících případech.

2.2.1.1 Rozvaha

Návratné finanční výpomoci

MŠMT nevykazovalo jako pohledávky dlouhodobé návratné finanční výpomoci, které poskytlo v letech 2006 až 2010 Masarykově univerzitě v Brně (dále také „MU v Brně“) v celkové výši 1 775 mil. Kč na výstavbu univerzitního kampusu v Brně-Bohunicích. Část těchto prostředků pocházela z úvěru přijatého od Evropské investiční banky. Pro tento účel byla dne 27. května 2002 uzavřena smlouva o úvěru mezi Evropskou investiční bankou, Českou republikou zastoupenou Ministerstvem financí a MU v Brně. Úvěrové prostředky přijaté podle této smlouvy o úvěru Ministerstvem financí byly převedeny MŠMT rozpočtovým opatřením a navýšením limitu výdajů u speciálního výdajového účtu MŠMT pro tyto účely. Tyto peněžní prostředky pak MŠMT poskytlo MU v Brně v letech 2006 až 2010 v rámci programu financování akce č. 233 330¹⁰ – *Rozvoj materiálně technické základny Masarykovy univerzity v Brně*, jehož správcem a poskytovatelem je MŠMT. Peněžní prostředky v celkové výši 1 775 mil. Kč byly jako návratné finanční výpomoci poskytovány na základě rozhodnutí vydávaných MŠMT v souladu se zákonem č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů (rozpočtová pravidla). Nedílnou součástí rozhodnutí MŠMT ze dne 19. listopadu 2008 je splátkový kalendář pro úhrady splátek, které jsou stanoveny v rozmezí let 2011 až 2030.

⁹ Počáteční stavy účtů k 1. lednu v účetní závěrce k 31. prosinci 2010.

¹⁰ Dokumentace programu č. 233 330 byla schválena usnesením vlády č. 203 ze dne 27. února 2002. Změny dokumentace byly schváleny usnesením vlády č. 986 ze dne 20. července 2005, usnesením vlády č. 916 ze dne 23. července 2008, usnesením vlády č. 1306 ze dne 19. října 2009 a usnesením vlády č. 925 ze dne 22. prosince 2010.



MŠMT v průběhu let 2008 až 2010 několikrát požádalo Ministerstvo financí o stanovisko ke správnému účtování splátek z těchto poskytnutých návratných finančních výpomocí. Výsledkem bylo, že MŠMT v roce 2009 postupovalo v souladu s dopisem Ministerstva financí č. j. 14/63 644/2009-142 ze dne 8. září 2009 a celkovou výši návratných finančních výpomocí zaúčtovalo na podrozvahový účet. Dle stanoviska¹¹ Ministerstva financí mělo MŠMT dále v návaznosti na stanovené rozpočtové příjmy¹² zaúčtovat předpis pohledávky vůči MU v Brně na účtu 315 – *Pohledávky za rozpočtové příjmy* jen ve výši stanovené roční splátky návratné finanční výpomoci a po provedení úhrady pohledávky MU v Brně zaúčtovat inkaso pohledávky a současně snížit celkovou výši návratných finančních výpomocí na podrozvahovém účtu.

V roce 2010 byla celková částka těchto návratných finančních výpomocí poskytnutých MŠMT převedena na podrozvahový účet 934 – *Dlouhodobé podmíněné pohledávky z jiných smluv*, na kterém byla také v ÚZ vykázána.

Obsahové vymezení účtu 934 je ve vyhlášce č. 410/2009 Sb. stanoveno tak, že „*obsahuje budoucí pohledávky, které mají vzniknout v následujících účetních obdobích z titulu plnění z uzavřených smluv ...*“. Pohledávky z návratných finančních výpomocí poskytnutých MU v Brně však nejsou podmíněny žádnou skutečností, která musí nastat, aby MŠMT vznikl právní nárok.

Při poskytování návratných finančních výpomocí naopak rozpočtová pravidla jednoznačně v § 14 stanovují: „*Při poskytování návratné finanční výpomoci je poskytovatel povinen vést evidenci podle zvláštního právního předpisu o pohledávkách vznikajících z jejího poskytnutí a rozpočtovat a evidovat její splátky.*“ Z uvedeného je zřejmé, že MŠMT poskytnutím návratných finančních výpomocí vznikla pohledávka, a to na základě vydaného rozhodnutí. Nejde proto o budoucí pohledávku ani o pohledávku z uzavřené smlouvy. Jde o pohledávku, která měla být v souladu s platnými právními předpisy vykázána ve výkazu rozvahy.

MŠMT v roce 2010 nesprávně účtovalo o návratné finanční výpomoci, kterou v tomto roce poskytlo MU v Brně v celkové výši 210 423 000 Kč, do nákladů na účet 571 – *Náklady na nároky na prostředky státního rozpočtu*, neboť považovalo poskytnutí návratné finanční výpomoci za dotaci. Místo ve výkazu rozvahy vykážalo MŠMT pohledávku z návratné finanční výpomoci nesprávně v příloze ÚZ na podrozvahovém účtu podmíněných pohledávek 934 – *Dlouhodobé podmíněné pohledávky z jiných smluv*.

V důsledku výše uvedených skutečností MŠMT ve výkazu rozvahy podhodnotilo zůstatek účtu 462 – *Poskytnuté návratné finanční výpomoci dlouhodobé* o 1 775 000 000 Kč, ve výkazu zisku a ztráty nadhodnotilo zůstatek účtu 571 – *Náklady na nároky na prostředky státního rozpočtu* o 210 423 000 Kč a v příloze ÚZ v části A.4 nadhodnotilo zůstatek účtu 934 – *Dlouhodobé podmíněné pohledávky z jiných smluv* o 1 775 000 000 Kč.

Dlouhodobý majetek a opravné položky k pohledávkám

MŠMT ve výkazu rozvahy vykazovalo nesprávně některé samostatné movité věci ve výši 1 349 528,40 Kč jako technické zhodnocení budovy. V aktivech nevykazovalo provedené technické zhodnocení softwaru ve výši 178 500 Kč. Nezaúčtovalo, a proto ani nevykážalo opravnou položku k pohledávce ve výši 1 580 275 Kč, přestože bylo více než 900 dnů po datu splatnosti pohledávky.

¹¹ Stanovisko bylo opakovaně v letech 2009 a 2010 potvrzeno.

¹² Příjmy ze splátek těchto návratných finančních výpomocí MŠMT rozpočtuje v souladu se stanoveným rozpočtem na rok 2011 v plánované výši splátky v tomto roce.



Zálohy na dotace poskytnuté v předchozích účetních obdobích

MŠMT neidentifikovalo, nezaúčtovalo a na účtu 373 – *Poskytnuté zálohy na dotace* ve výkazu rozvaha nevykázalo jako pohledávky ty zálohy na dotace, které poskytlo před 1. lednem 2010 a které nebyly v roce 2010 finančně vypořádány. Jednalo se především o prostředky poskytnuté v rámci operačních programů *Vzdělávání pro konkurenceschopnost* a *Výzkum a vývoj pro inovace* v roce 2009 a letech předchozích.

Vyhláška č. 410/2009 Sb. ani české účetní standardy neuvádějí přímo, že na účet 373 – *Poskytnuté zálohy na dotace* mají být zaúčtovány částky dotace poskytnuté před 1. lednem 2010, které nebyly do konce roku 2010 finančně vypořádány. MŠMT však mělo tyto případy identifikovat a zaúčtovat v souladu s § 79 odst. 3 vyhlášky č. 410/2009 Sb. MŠMT tak v ÚZ nevykázalo všechny pohledávky z titulu poskytnutých záloh na dotace. Podhodnocení účtu 373 nebylo v průběhu kontroly vyčísleno.

Krátkodobé poskytnuté zálohy

MŠMT nesprávně účtovalo o přijatých zálohových fakturách. Na účet 314 – *Krátkodobé poskytnuté zálohy* účtovalo ještě před dnem uskutečnění účetního případu, a to již v okamžiku zaevidování přijaté zálohové faktury. V důsledku této skutečnosti nadhodnotilo ve výkazu rozvaha zůstatek účtu 314 – *Krátkodobé poskytnuté zálohy* a účtu 321 – *Dodavatelé* o 901 425,16 Kč.

2.2.1.2 Výkaz zisku a ztráty

Časové rozlišení

Ve výkazu zisku a ztráty MŠMT časově nerozlišilo náklady za dodávku softwarových licencí na období od 1. ledna do 31. prosince 2010 ve výši 1 369 174,20 Kč a nesprávně o této skutečnosti účtovalo do nákladů roku 2010. V důsledku toho MŠMT ve výkazu zisku a ztráty o uvedenou částku nadhodnotilo zůstatek účtu 518 – *Ostatní služby* a o stejnou částku podhodnotilo zůstatek účtu 381 – *Náklady příštích období* ve výkazu rozvaha.

Výnosy z prodeje dlouhodobého hmotného majetku

V roce 2010 inkasovalo MŠMT od svých příspěvkových organizací příjmy z prodeje nemovitého majetku, se kterým byly příslušné hospodařit. MŠMT vznikl nárok z titulu odvodu těchto prostředků dle § 53 odst. 6 rozpočtových pravidel. Příjmy z těchto odvodů ve výši 8 364 270 Kč MŠMT zařídovovalo na rozpočtovou položku 2123 – *Ostatní odvody příspěvkových organizací* a v ÚZ je nesprávně vykazovalo na účtu 646 – *Výnosy z prodeje dlouhodobého hmotného majetku kromě pozemků* místo na účtu 649 – *Ostatní výnosy z činnosti*.

Výnosy z odepsaných pohledávek

MŠMT vykázalo nesprávně příjem dlužné částky ve výši 10 363 144 Kč jako výnos z odepsaných pohledávek na účtu 643 – *Výnosy z odepsaných pohledávek*, přestože se nejednalo o výnos z úhrady pohledávky, která byla v minulosti odepsána na vrub nákladů. Tím ve výkazu zisku a ztráty nadhodnotilo zůstatek účtu 643 – *Výnosy z odepsaných pohledávek* o 10 363 144 Kč a o stejnou částku podhodnotilo zůstatek účtu 649 – *Ostatní výnosy z činnosti*.



2.2.1.3 Příloha ÚZ

Krátkodobé podmíněné pohledávky a závazky

V příloze ÚZ v části A.4 MŠMT nesprávně k 31. prosinci 2010 vykázalo zůstatky na účtech krátkodobých podmíněných pohledávek, závazků a ostatních aktiv na účtech 923 – *Krátkodobé podmíněné pohledávky z důvodu užívání majetku jinou osobou na základě smlouvy o výpůjčce*, 939 – *Krátkodobé podmíněné pohledávky ze vztahu k prostředkům EU*¹³, 942 – *Krátkodobé podmíněné pohledávky ze vztahu k jiným zdrojům*, 947 – *Krátkodobé podmíněné pohledávky ze soudních sporů, správních řízení a jiných řízení*, 949 – *Ostatní krátkodobá podmíněná aktiva* a 963 – *Krátkodobé podmíněné závazky z důvodu úplatného užívání cizího majetku na základě jiného důvodu*, přestože dle vyhlášky č. 410/2009 Sb. se v roce 2010 jednalo o podrozvahová dlouhodobá podmíněná aktiva a pasiva¹⁴.

V důsledku výše uvedených skutečností MŠMT v části A.4 přílohy ÚZ nadhodnotilo zůstatky účtů 923 – *Krátkodobé podmíněné pohledávky z důvodu užívání majetku jinou osobou na základě smlouvy o výpůjčce* o 356 213,60 Kč, 939 – *Krátkodobé podmíněné pohledávky ze vztahu k prostředkům EU* o 150 419 056,96 Kč, 942 – *Krátkodobé podmíněné pohledávky ze vztahu k jiným zdrojům* o 1 035 000 Kč, 947 – *Krátkodobé podmíněné pohledávky ze soudních sporů, správních řízení a jiných řízení* o 664 471,20 Kč, 949 – *Ostatní krátkodobá podmíněná aktiva* o 1 170 500 Kč a 963 – *Krátkodobé podmíněné závazky z důvodu úplatného užívání cizího majetku na základě jiného důvodu* o 1 170 500 Kč.

Navíc na účtu 939 – *Krátkodobé podmíněné pohledávky ze vztahu k prostředkům EU* vykázalo MŠMT nesprávně jako podmíněné pohledávky již inkasované příjmy ve výši 75 880 464,69 Kč. Tato skutečnost měla vliv i na konečný zůstatek souvztažného účtu 999 – *Vyrovňovací účet k podrozvahovým účtům*.

Dlouhodobé podmíněné pohledávky a závazky

MŠMT v příloze ÚZ vykázalo nesprávně zůstatky na účtech dlouhodobých podmíněných pohledávek a závazků.

MŠMT vykázalo nedobytnou pohledávku ve výši 1 130 309 Kč nesprávně na účtu 934 – *Dlouhodobé podmíněné pohledávky z jiných smluv*, přestože pro pohledávky, které účetní jednotka již nevykazuje v rozvaze, ale z jiných právních předpisů nebo z potřeb účetní jednotky vyplývá potřeba jejich sledování, je vyhláškou č. 410/2009 Sb. určen účet 911 – *Odepsané pohledávky*. V důsledku toho MŠMT v příloze ÚZ v části A.4 nadhodnotilo zůstatek účtu 934 – *Dlouhodobé podmíněné pohledávky z jiných smluv* o 1 130 309 Kč a o stejnou částku podhodnotilo zůstatek účtu 911 – *Odepsané pohledávky*.

Na účtu 934 – *Dlouhodobé podmíněné pohledávky z jiných smluv* vykázalo MŠMT také částku 13 196 123 Kč jako nárok na vrácení bezdůvodného obohacení na úrocích z prodlení, přestože tato podrozvahová podmíněná pohledávka již neexistovala, neboť dlužná částka ve výši 10 363 144 Kč (potvrzená rozsudkem soudu) již byla v roce 2010 uhrazena na příjmový účet MŠMT a nárok na žalovanou částku ve výši 2 832 979 Kč byl rozsudkem soudu v roce 2010 zamítnut. MŠMT tak v příloze ÚZ v části A.4 nadhodnotilo zůstatek účtu 934 – *Dlouhodobé podmíněné pohledávky z jiných smluv* o 13 196 123 Kč. Tato skutečnost měla vliv také na konečný zůstatek souvztažného účtu 999 – *Vyrovňovací účet k podrozvahovým účtům*.

¹³ Vyhláška č. 410/2009 Sb. v § 52 písm. e) používá jiný název pro účet 939, než jaký je stanoven ve směrné účtové osnově a v závazném vzoru přílohy ÚZ, a to „Krátkodobé podmíněné pohledávky z nástrojů spolufinancovaných ze zahraničí“.

¹⁴ Vyhláška č. 410/2009 Sb. stanoví, že krátkodobé podmíněné pohledávky a závazky jsou ty, které mohou vzniknout za stanovených podmínek do konce účetního období a ve výši vzniklé do konce účetního období se i oceňují. Dlouhodobé podmíněné pohledávky a závazky jsou ty, které mohou vzniknout za stanovených podmínek po konci účetního období a oceňují se v úhrnu za tři následující účetní období.

Odepsané pohledávky

Na účtu 911 – *Odepsané pohledávky* MŠMT v roce 2010 nesprávně vykázalo podmíněnou pohledávku za náhradu škody plynoucí z odcizeného majetku MŠMT, u kterého do 31. prosince 2010 nebylo vydáno rozhodnutí škodní komise a vedoucího organizační složky státu o způsobu a výši náhrady škody. Dle obsahového vymezení stanoveného ve vyhlášce č. 410/2009 Sb. je účet 911 – *Odepsané pohledávky* určen k vykazování odepsaných pohledávek, nikoliv však pohledávek podmíněných rozhodnutím škodní komise a vedoucího organizační složky státu. Důsledkem bylo, že MŠMT v příloze ÚZ v části A.4 nadhodnotilo zůstatek účtu 911 – *Odepsané pohledávky* o 403 409,28 Kč a zůstatek účtu 951 – *Ostatní dlouhodobá podmíněná aktiva* o stejnou částku podhodnotilo.

Neúplná identifikace dlouhodobých podrozvahových závazků

Vykazování dlouhodobých podrozvahových závazků ve stavu k 31. prosinci 2010 nebylo úplné. Jejich identifikace nebyla ze strany MŠMT provedena v rozsahu všech skutečností, které jsou od roku 2010 předmětem účetnictví. Na základě kontroly některých vybraných smluv bylo zjištěno, že v příloze ÚZ v části A.4. MŠMT podhodnotilo zůstatek účtu 974 – *Dlouhodobé podmíněné závazky z jiných smluv* o 113 743 861,20 Kč¹⁵, neboť v roce 2010 neúčtovalo o podmíněné výši dlouhodobých závazků z titulu uzavřených smluv, přestože z těchto smluv uzavřených do 31. prosince 2010 tyto částky vyplývaly. Jen ze smluv uzavřených s jednotlivými vysokými školami a univerzitami na dotace v rámci projektu výzkumu a vývoje v letech 2011 a 2012 vyplývají podmíněné závazky v souhrnné výši 52 110 000 Kč.

Neúplnost přílohy ÚZ

Příloha ÚZ v rozporu se zákonem o účetnictví a vyhláškou č. 410/2009 Sb. neobsahovala informace zejména o tom:

- jakým způsobem byly prováděny opravy chyb minulých období;
- k jakému okamžiku MŠMT účtovalo o podmíněných závazcích v případě transferů ze zahraničí (k okamžiku vydání rozhodnutí, nikoliv k okamžiku přijetí žádosti);
- ke kterým typům transferů MŠMT tvořilo dohadné účty pasivní a jaká pravidla v této souvislosti použilo.

2.2.2 Průkaznost účetnictví

V roce 2010 MŠMT nevedlo průkazné účetnictví ve smyslu zákona o účetnictví. V § 8 odst. 4 zákona o účetnictví je stanoveno, že účetnictví účetní jednotky je průkazné, jestliže všechny účetní záznamy tohoto účetnictví jsou průkazné a účetní jednotka provedla inventarizaci. MŠMT však v roce 2010 nezavedlo systém, který by zajistil provedení inventarizace v celém rozsahu v souladu se zákonem o účetnictví.

Určité nedostatky v provádění inventarizace byly zjištěny ve všech předchozích kontrolních akcích uvedených v části I. tohoto kontrolního závěru. MŠMT vždy přijímalo k těmto nedostatkům opatření k nápravě. V roce 2010 byly některé skutečnosti stanoveny nově jako účetní případy pro organizační složky státu. Tím došlo ke zvětšení rozsahu vykazovaných údajů v účetní závěře, a tím i k rozšíření údajů podléhajících inventarizaci.

15 Tato skutečnost měla vliv i na konečný zůstatek souvztažného účtu 999 – *Vyrovňovací účet k podrozvahovým účtům*.



Dokladová inventura

Při dokladové inventuře MŠMT zjišťovalo skutečný stav majetku a závazků mimo stanovené inventarizační komise. Při dokladové inventuře skutečný stav nezjišťovaly nestranné a nezávislé osoby, ale samotní účetní, kteří byli za účtování odpovědní a sami jej také prováděli. Navíc skutečný stav na účtech 194 – *Opravné položky k odběratelům*, 441 – *Rezervy* a 321 – *Dodavatelé* MŠMT nezjišťovalo. V účetní závěrce k 31. prosinci 2010 tak MŠMT vykázalo na účtu 321 – *Dodavatelé* i závazky ve výši 2 898 000 Kč, které nebyly schváleny v rámci předběžné řídicí kontroly a jejichž vznik nebyl prokázán ani uzavřenými smlouvami. V důsledku toho MŠMT ve výkazu rozvaha a ve výkazu zisku a ztráty nadhodnotilo zůstatky účtů 321 – *Dodavatelé* a 518 – *Ostatní služby* o tuto částku.

MŠMT nedoložilo dokumentaci prokazující oprávněnost užívat programové vybavení vykázané na účtu 013 – *Software* v účetní hodnotě 88 000 Kč, neprokázalo tak existenci vlastnického nebo jiného práva k tomuto majetku. V tomto případě mělo MŠMT navíc v souladu s usnesením vlády ČR ze dne 20. června 2001 č. 624 o *Pravidlech, zásadách a způsobu zabezpečování kontroly užívání počítačových programů* ukončit užívání příslušného programového vybavení nebo dokumentaci doplnit. V důsledku toho MŠMT ve výkazu rozvaha nadhodnotilo o 88 000 Kč zůstatky účtů 013 – *Software* a 403 – *Dotace na pořízení dlouhodobého majetku*.

V příloze ÚZ v části A.4 vykázalo MŠMT nesrovnatelné údaje, neboť zůstatek účtu 976 – *Dlouhodobé podmíněné závazky ze vztahu k prostředkům EU* vykázány v údajích za minulé období v částce - 11 295 712 211,80 Kč vznikl odlišným postupem účtování a vykázány než zůstatek ve výši + 27 850 790 193,30 Kč vykázány v údajích za běžné období.

Navíc MŠMT neprokázalo ani správnost výše zůstatku účtu 976 – *Dlouhodobé podmíněné závazky ze vztahu k prostředkům EU* v účetní závěrce k 31. prosinci 2010. Při inventarizaci tohoto účtu k 31. prosinci 2010 MŠMT nezjistilo, že konečný zůstatek obsahuje významnou částku ve výši 3 563 099 305,43 Kč, kterou následně v průběhu roku 2011 označilo za nesprávnou součást zůstatku tohoto účtu a odúčtovalo ji. Způsob účtování, způsob provedení dokladové inventury, vyjádření MŠMT a následné opravy zůstatku účtu 976 vykázáno k 31. prosinci 2010 prokazují nesprávnost zůstatku k tomuto datu.

Fyzická inventura

Při provádění fyzické inventury zásob MŠMT neověřovalo fyzicky stav veškerého majetku. Zjištění skutečnosti provádělo v tomto případě pouze výběrovým způsobem. Tím nezjistilo skutečný stav veškerého majetku vykázáno na účtu 112 – *Materiál na skladě*.

2.3 Spolehlivost údajů účetní závěrky

Některé informace uvedené v účetní závěrce MŠMT k 31. prosinci 2010 nebyly vykázány v souladu s platnými právními předpisy a českými účetními standardy a samostatně nebo v souhrnu s jinými informacemi by mohly ve smyslu § 19 odst. 6 zákona o účetnictví významně ovlivnit úsudek nebo rozhodování osoby využívající tyto informace. V účetní závěrce v údajích vykázaných za minulé období i v údajích vykázaných za běžné období byly zjištěny některé významné chyby, některé údaje nebyly prokázány, některé nebyly uvedeny (celkové nesprávnosti viz bod 2.3.1 tohoto kontrolního závěru).

Vyjádření ke spolehlivosti údajů účetní závěrky však bylo limitováno dále uvedenými skutečnostmi souvisejícími s některými nejasnostmi aplikace právních předpisů pro oblast účetnictví organizačních složek státu v roce 2010 (viz bod 2.3.3 tohoto kontrolního závěru).



2.3.1 Nesprávnosti v účetní závěrce

MŠMT sestavilo účetní závěrku k 31. prosinci 2010 v rozsahu dle § 18 odst. 1 zákona o účetnictví, tj. rozvahu, výkaz zisku a ztráty a přílohu ÚZ.

Spolehlivost údajů účetní závěrky jako celku je posuzována z hlediska významnosti. Pro účetní závěrku MŠMT k 31. prosinci 2010 byla stanovena hladina významnosti (v souladu s dlouhodobě uplatňovaným kritériem NKÚ) ve výši maximálně 2 % z hodnoty, která je nejcharakterističtější veličinou pro účetní jednotku. Pro účetní závěrku MŠMT k 31. prosinci 2010 byla hladina významnosti stanovena ve výši 2 % z hodnoty nákladů, tj. ve výši 2 477 742 tis. Kč. Celková nesprávnost zjištěná v údajích za běžné období v účetní závěrce MŠMT k 31. prosinci 2010 byla 5 724 419 tis. Kč.¹⁶

Možnost vyjádřit se ke spolehlivosti údajů účetní závěrky však byla limitována stavem právních předpisů v oblasti účetnictví v roce 2010 a možností vyhodnotit správnost jejich aplikace MŠMT. Pokud by toto omezení neexistovalo nebo nemělo významný dopad na spolehlivost údajů účetní závěrky jako celku, pak by bylo provedeno porovnání stanovené hladiny významnosti se zjištěnou celkovou nesprávností a na základě toho by bylo vydáno vyhodnocení spolehlivosti údajů účetní závěrky jako celku. Takové vyhodnocení však v případě účetní závěrky MŠMT k 31. prosinci 2010 nebylo možné provést.

2.3.2 Skutečnosti ovlivňující vypovídací schopnost informací v účetní závěrce

Příjmové a výdajové účty organizačních složek státu v účetní závěrce

MŠMT v účetní závěrce sestavené k 31. prosinci 2010 ve výkazu rozvaha vykázalo v souladu s přílohou č. 1 vyhlášky č. 410/2009 Sb. v aktivech na položce B.III.1 – *Příjmový účet organizačních složek státu* částku 1 330 037 tis. Kč a v pasivech v rámci cizích zdrojů na položce D.I.1 – *Zvláštní výdajový účet* částku 123 854 841 tis. Kč. Jde o položky účetní závěrky představující významnou část aktiv a nejvýznamnější část pasiv. V účetní závěrce k 31. prosinci 2009 nebyly tyto účty vykazovány, a v roce 2010 tak z uvedeného důvodu došlo k nárůstu bilanční sumy MŠMT o více než 122 mld. Kč¹, tj. o 7 599 %.

Příjmy a výdaje vykázané MŠMT k 31. prosinci 2010 představují dle ustanovení § 24 a § 29 vyhlášky č. 410/2009 Sb. hodnotu realizovaných příjmů a uskutečněných výdajů, tzn. tokové veličiny, hodnoty příjmů a výdajů za dané období¹⁷. Paragraf 19 odst. 2 zákona o účetnictví stanoví, že účetní jednotky jsou povinny uvádět v účetní závěrce informace podle stavu ke konci rozvahového dne. Také § 4 odst. 8 vyhlášky č. 410/2009 Sb. stanoví: „*Hodnoty položek rozvahy se vykazují podle konečných zůstatků zjištěných na jednotlivých syntetických účtech směrné účtové osnovy buď s kladným nebo se záporným znaménkem ...*“ Pro konečné zůstatky příjmového a výdajového účtu je stanoveno, že při uzavírání účetních knih koncem účetního období (český účetní standard č. 702 – *Otevírání a uzavírání účetních knih*, bod 2.2) jsou zůstatky převedeny na účet 499 – *Zúčtování na základě zvláštních předpisů*. Následně je proveden převod konečného zůstatku účtu 499 na účet 492 – *Konečný účet rozvahový*. V závazném vzoru výkazu rozvaha uvedeném v příloze č. 1 vyhlášky č. 410/2009 Sb. však účet 499 uveden není. Vykázání příjmů a výdajů ve výkazu rozvaha tak nepředstavuje vykázání stavů těchto účtů ke konci rozvahového dne z uzavřených účetních knih.

¹⁶ Podhodnocení účtu 373 – *Poskytnuté zálohy na dotace* nebylo v průběhu kontroly vyčísleno.

¹⁷ Nejedná se o zůstatky příjmových a výdajových bankovních účtů; ty jsou v souladu s § 45 odst. 4 rozpočtových pravidel nulové.



Při otevírání účetních knih počátkem následujícího účetního období se v souladu s bodem 2.1 písm. e) českého účetního standardu č. 702 rozdíl příjmů a výdajů převádí na účet 404 – *Agregované příjmy a výdaje minulých let*, který je vykazován v rámci vlastního kapitálu. Věcně jde o stejné ekonomické veličiny. Účetní předpisy je však v jednom účetním období považují za aktiva a cizí zdroje a v následujícím účetním období za vlastní kapitál.

MŠMT v účetní závěrce k 31. prosinci 2010 vykázalo příjmy a výdaje ve výkazu rozvaha samostatně jako aktiva a cizí zdroje, a postupovalo tak v souladu s vyhláškou č. 410/2009 Sb. Uživatelům účetní závěrky je však v těchto položkách předkládána informace o majetku a cizích zdrojích, která je obtížně interpretovatelná ve vztahu k majetkové a finanční situaci organizační složky státu.

Podrozvahové závazky z titulu transferů

MŠMT neúčtovalo o podmíněných závazcích z titulu transferů ze zahraničí v okamžiku přijetí žádosti, jak v principu vyžaduje český účetní standard č. 703 – *Transfery*, ale v okamžiku vydání rozhodnutí o poskytnutí dotace, což zdůvodnilo zejména statistikou, ze které vyplývá, že většina požadavků není realizována (k jejich uspokojení není k dispozici tak vysoký rozpočet). Takový přístup k dané problematice je možný, vede však k vykazání jiných (nižších) údajů na podrozvahových účtech v příloze ÚZ, než odpovídá smyslu českého účetního standardu č. 703.

Krátkodobost a dlouhodobost záloh poskytnutých na dotace

V souladu s vyhláškou č. 410/2009 Sb. vykázalo MŠMT na účtu 373 – *Poskytnuté zálohy na dotace* veškeré finančně nevypořádané zálohy na dotace jako krátkodobé pohledávky. Ne ve všech případech ale odpovídá vykazání těchto údajů ve stanovené části účetní závěrky skutečnosti. Zákon o účetnictví v § 19 stanovuje pro majetek obecně nutnost rozlišovat, zda má charakter dlouhodobý nebo krátkodobý. V daném případě však uživatel účetní závěrky nezískává informaci o tom, které zálohy vykázané na účtu 373 – *Poskytnuté zálohy na dotace* mají být finančně vypořádány za více než 1 rok, a jsou proto dle zákona o účetnictví dlouhodobé. To ovlivňuje vypovídací schopnost tohoto údaje.

2.3.3 Části účetní závěrky, ke kterým se NKÚ nevyjádřil

Částka z položek účetní závěrky, ke které se NKÚ nevyjádřil, byla vyčíslena celkem ve výši 24 731 981 489,54 Kč. Tato částka dosahuje téměř desetinásobku stanovené hladiny významnosti.

Vyřazování dlouhodobého majetku

Pro účetní období roku 2010, kdy není používána metoda odpisování, nebyly pro některé vybrané účetní jednotky vydány české účetní standardy, které by v tomto období a za těchto podmínek stanovily postupy účtování při vyřazování majetku. Vzhledem k nejasné aplikovatelnosti vyhlášky č. 410/2009 Sb. v této oblasti se NKÚ nevyjádřil ke správnosti postupu účtování při vyřazování dlouhodobého majetku a k vykazování těchto skutečností v ÚZ MŠMT. Nelze jednoznačně vyhodnotit, zda pořizovací ceny vyřazeného dlouhodobého majetku měly být v roce 2010 (souvztažně s odúčtováním majetku) účtovány do nákladů v účtové třídě 5 (a tím nadhodnoceny o nevyčíslenou výši oprávek) nebo na účet 406 – *Oceňovací rozdíl při změně metody* (a tím nadhodnoceny o nevyčíslenou výši zůstatkové ceny majetku). NKÚ se proto nevyjádřil k částce 22 360 643,84 Kč, která je součástí konečného zůstatku účtu 406 vykázaného ve výkazu rozvaha v celkové výši - 31 915 131,63 Kč, ani k zůstatkům účtů 551 – *Odpisy dlouhodobého majetku* a 553 – *Zůstatková cena prodaného dlouhodobého hmotného majetku* ve výkazu zisku a ztráty, na kterých není v ÚZ vykázan souhrn pořizovacích cen dlouhodobého majetku, který byl v roce 2010 vyřazen.

Dohadné účty pasivní k transferům

Český účetní standard č. 703 – *Transfery* v bodu 4.9 ani v jiných bodech neposkytuje dostatečně určitý návod k tomu, jak aplikovat jeho ustanovení „*finanční vypořádání nebo splnění jiné obdobné povinnosti*“. MŠMT si stanovilo určité vlastní pravidlo, které mohlo tomuto ustanovení odpovídat (svůj postup založilo na kritériu finančního vypořádání), avšak toto vypořádání chápalo jako takové, u kterého neočekávalo vratky. I tento specifický způsob však aplikovalo tak, že se k jednoznačnosti naplnění kritérií nelze vyjádřit. Vzhledem k nejednoznačnosti možných kritérií k vyhodnocení se NKÚ nevyjádřil ke správnosti částky zůstatku účtu 389 – *Dohadné účty pasivní* a s ní související části zůstatku účtu 373 – *Poskytnuté zálohy na dotace*, která vznikla účtováním o transferech neinvestičních příspěvků vysokým školám dle § 18 odst. 3 zákona č. 111/1998 Sb., o vysokých školách, jedná se o částku ve výši 19 273 173 000 Kč.

Oceňovací rozdíly u majetku určeného k prodeji

Z vyhlášky č. 410/2009 Sb. nevyplývá, že oceňovací rozdíly vzniklé z přecenění majetku na reálnou hodnotu a zaúčtované na účtu 407 – *Jiné oceňovací rozdíly* mají být následně zúčtovány do výnosů či nákladů. MŠMT zúčtování do výnosů provedlo, neboť tento postup byl Ministerstvem financí v roce 2010 doporučen na jeho webových stránkách. Vzhledem k nejasnostem při aplikaci vyhlášky č. 410/2009 Sb. při účtování a vykazování oceňovacích rozdílů se NKÚ v případě částky 3 059 767,57 Kč vykázané ve výkazu zisku a ztráty na účtu 649 – *Ostatní výnosy z činnosti* nevyjádřil k částce ve výši 955 407 Kč. Navíc dle stanovené účetní regulace v této oblasti není jednoznačně určitelné ani to, k jakému okamžiku má být majetek na reálnou hodnotu přeceněn.

Drobný dlouhodobý majetek a oprávky

Jak vyplývá z vyhlášky č. 410/2009 Sb., drobný dlouhodobý majetek je majetkem odpisovaným průběžně do nákladů. V souladu s platnou účetní regulací však MŠMT v roce 2010 nemohlo účtovat o oprávkách k drobnému dlouhodobému hmotnému majetku, neboť v přechodných ustanoveních vyhlášky č. 410/2009 Sb. je účetní metoda odpisování majetku odložena až na rok 2011. Přitom pořizovací cenu drobného hmotného majetku vyhláška stanovuje účtovat do nákladů na účet 501 – *Spotřeba materiálu*. Tyto požadavky nelze splnit současně, tj. nelze je aplikovat tak, aby nedošlo ke vzájemné kolizi. Naplnění obsahového vymezení účtu 501 – *Spotřeba materiálu* uvedené v § 33 odst. 1 písm. a) vyhlášky č. 410/2009 Sb. je nejednoznačně a rozporně aplikovatelné, neboť by vedlo k tomu, že odpisování (postupné účtování do nákladů promítané do tvorby oprávek) by neprobíhalo prostřednictvím obsahově příslušného účtu 551 – *Odpisy dlouhodobého majetku*, ale prostřednictvím účtu 501 – *Spotřeba materiálu*.

Vzhledem k nejasné aplikovatelnosti vyhlášky č. 410/2009 Sb.¹⁸ v tom smyslu, aby byla pořizovací cena drobného dlouhodobého hmotného majetku pořízeného v roce 2010 vykázána na účtu 028 – *Drobný dlouhodobý hmotný majetek* i 501 – *Spotřeba materiálu* a zároveň aby nebyl použit účet oprávek (přičemž ze stanoveného obsahu dalších položek účetní závěrky nevyplývá jiná souvztažnost), se NKÚ nevyjádřil ke správnosti zobrazení tohoto majetku v ÚZ, a to k částce 4 679 898,70 Kč¹⁹, a k zůstatku účtu 501 – *Spotřeba materiálu* ve výkazu zisku a ztráty, na kterém není tato částka vykázána.

¹⁸ Z veřejně dostupných zdrojů na webové adrese <http://www.info.mfcr.cz/ufis/> (dále „ÚFIS“) vyplývá, že organizační složky státu aplikovaly v roce 2010 vyhlášku č. 410/2009 Sb. v této oblasti různě. Některé organizační složky státu vytvořily a na účtu 088 – *Oprávký k drobnému dlouhodobému hmotnému majetku* vykazovaly oprávký ve výši 100 % zůstatku vykázaného na účtu 028 – *Drobný dlouhodobý hmotný majetek*. Některé organizační složky státu vytvořily a na účtu 088 vykazovaly oprávký jen k části vykázaného drobného dlouhodobého hmotného majetku. Některé organizační složky státu oprávký k drobnému dlouhodobému hmotnému majetku nevykazovaly vůbec. Některé organizační složky státu vykazovaly tyto oprávký s minusem, takže vykazovaná hodnota drobného dlouhodobého hmotného majetku brutto je nižší než hodnota tohoto majetku netto.

¹⁹ Tato částka je souhrnem pořizovacích cen drobného dlouhodobého hmotného majetku pořízeného v roce 2010 a je součástí konečného zůstatku účtu 028 – *Drobný dlouhodobý hmotný majetek* vykázaného ve výkazu rozvahy v celkové výši 92 001 479,31 Kč.



Prostředky ze zahraničí – předfinancování

Český účetní standard č. 703 – *Transfery* platný pro rok 2010 nestanovuje specifické postupy účtování pro tzv. předfinancování výdajů spolufinancovaných z prostředků Evropské unie a jejich následnou refundaci prostřednictvím Národního fondu. Vzhledem k tomu, že účetní standard č. 703 umožňuje různé výklady, jak účtovat o těchto výdajích a jejich následné refundaci, přičemž tyto výklady mají významný dopad na údaje o výsledku hospodaření, se NKÚ nevyjádřil ke správnosti účtování a vykazování v případě:

- částky 1 298 643 746,66 Kč vykázané na účtu 674 – *Výnosy z ostatních nároků* ve výkazu zisku a ztráty v údajích za běžné období k částce ve výši 1 196 945 960 Kč;
- částky ve výši 122 779 004 693,98 Kč vykázané na účtu 571 – *Náklady na nároky na prostředky státního rozpočtu* ve výkazu zisku a ztráty v údajích za běžné období k částce ve výši 4 233 866 580 Kč;
- částky ve výši 121 076 255 585,47 Kč vykázané na účtu 389 – *Dohadné účty pasivní* v rozvaze v údajích za běžné období k částce ve výši 4 233 866 580 Kč;
- částky ve výši 121 076 142 514,87 Kč vykázané na účtu 373 – *Poskytnuté zálohy na dotace* v rozvaze v údajích za období běžné k částce ve výši 4 233 866 580 Kč.

3. Finanční výkazy

V průběhu kontroly byly prověřovány také finanční výkazy: Výkaz pro hodnocení plnění rozpočtu k 31. prosinci 2010 a výkaz o nárocích z nespoteřovaných výdajů organizačních složek státu.

Tabulka č. 8 – Údaje z Výkazu pro hodnocení plnění rozpočtu k 31. prosinci 2010

(v tis. Kč)

Rozpočtové příjmy		Rozpočtové výdaje	
Rozpočet po změnách	Výsledek od počátku roku	Rozpočet po změnách	Výsledek od počátku roku
2 778 580	1 330 036,87	126 261 391	123 854 840,82

Zdroj: Výkaz pro hodnocení plnění rozpočtu k 31. prosinci 2010.

Ve Výkazu pro hodnocení plnění rozpočtu byly identifikovány nesprávnosti dle jednotlivých paragrafů a položek rozpočtové skladby a byla ověřována správnost třídění příjmů a výdajů dle vyhlášky č. 323/2002 Sb., o rozpočtové skladbě. Dále bylo ověřováno, zda byla dodržena ustanovení vyhlášky č. 449/2009 Sb. a požadavek na bezchybnost finančních výkazů uvedený v příloze č. 1 vyhlášky č. 419/2001 Sb., o rozsahu, struktuře a termínech údajů předkládaných pro vypracování návrhu státního závěrečného účtu a o rozsahu a termínech sestavení návrhů závěrečných účtů kapitol státního rozpočtu.

Ve výkazu pro hodnocení plnění rozpočtu byla zjištěna celková nesprávnost ve výši 18 987 219,40 Kč v rozsahu uvedeném v tabulce č. 9.

Tabulka č. 9 – Celková nesprávnost ve Výkazu pro hodnocení plnění rozpočtu (v Kč)

Nesprávnosti ve Výkazu pro hodnocení plnění rozpočtu		Celková nesprávnost ve Výkazu pro hodnocení plnění rozpočtu
Příjmy	Výdaje	
14 489 204,52	4 498 014,88	18 987 219,40

Neinvestiční přijaté transfery od cizích států

V oblasti příjmů byly nesprávně na položce 4151 – *Neinvestiční přijaté transfery od cizích států* vykázány příjmy ve výši 14 444 898,51 Kč přijaté z Národního fondu, které představovaly peněžní prostředky z finančních mechanismů EHP/Norska. Pro tyto příjmy jsou v rozpočtové skladbě určeny rozpočtové položky 4118 – *Neinvestiční převody z Národního fondu* nebo 4218 – *Investiční převody z Národního fondu*.

Neinvestiční převody z Národního fondu

U peněžních prostředků od platebního a certifikačního orgánu (kterým je odbor Ministerstva financí nazvaný Národní fond) přijatých na základě souhrnných žádostí o převod prostředků strukturálních fondů, Fondu soudržnosti a Evropského rybářského fondu do státního rozpočtu bylo zjištěno, že MŠMT je zařidovalo v roce 2010 na položky rozpočtové skladby nekonzistentním způsobem. Tyto příjmy byly v některých případech rozlišovány na investiční a neinvestiční, v některých případech byly zařiděny jako neinvestiční, přestože jejich součástí byly i prostředky investiční. V důsledku toho MŠMT ve Výkazu pro hodnocení plnění rozpočtu nadhodnotilo příjmy na položce 4118 – *Neinvestiční převody z Národního fondu* o 291 949,84 Kč a o stejnou částku podhodnotilo příjmy na položce 4218 – *Investiční převody z Národního fondu*.

Výpočetní technika

V oblasti výdajů MŠMT na položce 6125 – *Výpočetní technika* vykazovalo i výdaje za pořízení majetku, který svým charakterem neodpovídal výpočetní technice. MŠMT také používalo nekonzistentní způsob účtování a rozpočtového třídění, neboť použitá rozpočtová skladba k výdajům za pořízený majetek (výpočetní technika) byla odlišná od použitého způsobu účtování (technické zhodnocení stavby). V důsledku toho MŠMT ve Výkazu pro hodnocení plnění rozpočtu na paragrafu 3261 – *Činnost ústředního orgánu státní správy ve vzdělávání* nadhodnotilo výdaje na položce 6125 – *Výpočetní technika* o 3 300 064,80 Kč a podhodnotilo výdaje na položce 6121 – *Budovy, haly a stavby* o stejnou částku.

Příspěvky mezinárodním organizacím

MŠMT hradilo v roce 2010 členský příspěvek Evropské agentury pro rozvoj speciálního vzdělávání a vykázalo jej na paragrafu 3299 – *Ostatní záležitosti vzdělávání*, přestože platba příspěvku mezinárodní organizaci je výdajem na činnost, pro který je vyčleněn zvláštní paragraf rozpočtové skladby 3291 – *Mezinárodní spolupráce ve vzdělávání*.

V důsledku toho MŠMT ve Výkazu pro hodnocení plnění rozpočtu na položce 5511 – *Neinvestiční transfery mezinárodním organizacím* nadhodnotilo výdaje na paragrafu 3299 – *Ostatní záležitosti vzdělávání* o 1 197 950,08 Kč a o stejnou částku podhodnotilo výdaje na paragrafu 3291 – *Mezinárodní spolupráce ve vzdělávání*.

4. Závěrečný účet

Závěrečný účet kapitoly 333 MŠMT za rok 2010 byl zpracován v rozsahu stanoveném vyhláškou č. 419/2001 Sb. a obsahoval průvodní zprávu, povinné číselné sestavy a tabulkové přílohy. MŠMT předložilo průvodní zprávu bez informace o výši poskytnuté návratné finanční výpomoci Masarykově univerzitě v Brně v celkové výši 1 775 mil. Kč.

Na základě zjištěné hodnoty agregovaných nesprávností v účetní závěrce a ve finančních výkazech je zřejmé, že účetní závěrka MŠMT k 31. prosinci 2010 a finanční výkazy za rok 2010 nebyly dle přílohy č. 1 (část první hlava I odst. 2) vyhlášky č. 419/2001 Sb. bezchybnými podklady pro závěrečný účet kapitoly 333 MŠMT za rok 2010. V průběhu kontroly byly navíc



zjištěny významné rozdíly v sumářích rozvahy, výkazu zisku a ztráty a přílohy za organizační složky státu mezi údaji v závěrečném účtu kapitoly 333 MŠMT za rok 2010 a údaji předanými do centrálního systému účetních informací státu.

K vykazání nesprávných sumárních údajů za organizační složky státu v závěrečném účtu kapitoly 333 MŠMT za rok 2010 došlo dle vyjádření MŠMT nesprávnou sumarizací údajů zpracovanou dodavatelem²⁰ výkaznictví. Účetní výkazy organizačních složek státu, které byly podkladem pro sestavení závěrečného účtu kapitoly MŠMT za rok 2010, tyto nesprávnosti neobsahovaly. MŠMT proto vygenerovalo sumáře účetních výkazů z centrálního systému účetních informací státu a zaslalo je s vysvětlením příjemcům závěrečných účtů.

5. Ostatní zjištění

MŠMT zajišťovalo pro své zaměstnance, bývalé zaměstnance a pro zaměstnance jiných zaměstnavatelů poskytování služeb závodního stravování ve vlastním zařízení na základě mandátní smlouvy, a tím uskutečňovalo činnost, při které se podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, považuje za osobu povinnou k dani. Tržby závodního stravování MŠMT za rok 2009 byly vykazány v celkové výši 3 889 899,56 Kč a za rok 2010 v celkové výši 3 335 488,50 Kč. MŠMT tak v roce 2010 i v roce předchozím překročilo částku, od které vzniká povinnost podat na místně příslušný finanční úřad přihlášku k registraci a stát se plátcem DPH. MŠMT tuto zákonnou povinnost nesplnilo a nepodalo přihlášku k registraci v rozporu se zákonem č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty.

6. Vnitřní kontrolní systém

Vnitřní kontrolní systém zajišťovaný předběžnou řídicí finanční kontrolou byl nastaven. U kontrolovaných operací byla ověřena jeho účinnost, a to zejména v případech působení správce rozpočtu, který při předběžné kontrole v případech zjištěných nedostatků přerušuje schvalovací postup a oznamuje své zjištění příkazci operace.

Účetní systém byl v roce 2010 u MŠMT regulován vnitřními předpisy vydanými pro nutnou aplikaci předpisů v účetní jednotce. MŠMT tak reagovalo na významné změny v předpisech pro účetnictví a metodicky se věnovalo změnám a vedení účetnictví v roce 2010.

Od 1. ledna 2009 zpracovává MŠMT účetnictví v novém ekonomickém informačním systému. V průběhu roku 2010 nemělo zajištěnu dostatečně účinnou kontrolu správnosti a úplnosti některých účetních záznamů. MŠMT v průběhu kontroly předložilo tři verze hlavní účetní knihy v listinné podobě s údaji k 30. září 2010 a dvě verze hlavní účetní knihy v elektronické podobě s údaji k 30. září 2010. Údaje byly při vzájemném srovnání odlišné.

Převzaté účetní záznamy byly v průběhu kontroly opakovaně NKÚ prověřovány na soulad s údaji mezitímní účetní závěrky²¹ k 30. září 2010, která byla MŠMT potvrzena a odeslána do centrálního systému účetních informací státu. Existence několika verzí hlavní účetní knihy vedla k nepřehlednosti při vedení účetnictví. V tomto systému se nedostatečně orientovalo i MŠMT.

Dle vyjádření MŠMT některé zjištěné nedostatky vznikly na straně dodavatele, který byl dle § 5 zákona o účetnictví pověřen vedením části účetnictví. Pověřením jiné osoby vedením části účetnictví se však MŠMT nezbavuje odpovědnosti za vedení účetnictví jako celku.

²⁰ Na základě smlouvy dle § 5 zákona o účetnictví vedl některé části účetnictví MŠMT externí dodavatel (zejména sestavoval výkazy a sumáře výkazů).

²¹ Termín „mezitímní účetní závěrka“ je použit ve smyslu technické vyhlášky o účetních záznamech, kde je v příloze č. 3 jako „mezitímní účetní závěrka“ označen konsolidační účetní záznam sestavený za účelem předání do centrálního systému účetních informací státu.

III. Shrnutí a vyhodnocení

Kontrolou měla být prověřena spolehlivost účetní závěrky MŠMT²² k 31. prosinci 2010 a současně aplikace účetní regulace platné pro organizační složky státu v roce 2010.

MŠMT je organizační složkou státu. Organizační složky státu jsou povinny v souladu se zákonem o účetnictví účtovat o stavu a pohybu majetku a jiných aktiv, závazků a jiných pasiv, o nákladech a výnosech a o výsledku hospodaření. Informace, které předkládají v účetní závěrce, musí být spolehlivé, srovnatelné, srozumitelné a posuzují se z hlediska významnosti.

Jedním z předpokladů pro splnění těchto zákonem stanovených požadavků je podmínka, že pravidla stanovená pro vedení účetnictví a výkaznictví musí být srozumitelná, jednoznačná a úplná. Českému účetnictví však chybí uceleně formulovaná východiska, na kterých by spočívala konstrukce účetního výkaznictví, tzv. koncepční rámec. Lze jej odvozovat pouze nepřímou, a to z řady ustanovení různých účetních předpisů. Přitom koncepční rámec by měl kromě definic a klíčových pojmů deklarovat, jaký je účel a cíl účetního výkaznictví, jak tohoto cíle dosáhnout a kdo jsou uživatelé účetní závěrky.

Zákon o účetnictví neobsahuje jednoznačné a určité vymezení základních pojmů: majetek, jiná aktiva, závazky, jiná pasiva, náklady a výnosy. Tyto základní účetní kategorie přitom mohou být rozdílné pro různé skupiny účetních jednotek.²³

K provedení potřebných změn, účinných v zákoně o účetnictví od 1. ledna 2010 pro vybrané účetní jednotky, byly v listopadu 2009 vydány dvě prováděcí vyhlášky: vyhláška č. 410/2009 Sb. a technická vyhláška o účetních záznamech.

Vyhláška č. 410/2009 Sb. stanovuje obsahové vymezení některých syntetických účtů jako položek účetní závěrky. Pro cca 20 % účtů směrné účtové osnovy však platí, že jsou v této vyhlášce vymezeny pouze obecně.

Pro některé vybrané účetní jednotky byly posledního dne roku 2009 s účinností od 1. ledna 2010 vydány čtyři nové české účetní standardy, které jen z malé části nahradily původních 22 účetních standardů. Přitom účetní standardy jsou vydávány pro dosažení souladu při používání účetních metod účetními jednotkami a pro zajištění vyšší míry srovnatelnosti účetních závěrek.

Doba mezi platností a účinností předpisů regulujících účetnictví organizačních složek státu v roce 2010 byla velmi krátká, a proto aplikace některých změn v účetnictví musela být realizována postupně tak, jak byly identifikovány nové skutečnosti²⁴, o kterých se účtuje a jak byly v účetní jednotce identifikovány, popsány a metodicky usměrněny s tím související procesy.

MŠMT nevedlo v roce 2010 průkazné účetnictví. Na MŠMT nebyl v roce 2010 zaveden systém, který by zajistil provedení inventarizace v celém rozsahu v souladu se zákonem o účetnictví. V účetní závěrce MŠMT k 31. prosinci 2010 byly zjištěny tyto kvantitativně nejvýznamnější nesprávnosti:

- nevykázání pohledávek z návratných finančních výpomocí poskytnutých Masarykově univerzitě v Brně ve výši 1 775 mil. Kč a
- vykázání dlouhodobých podmíněných závazků ze vztahu k prostředkům EU v částce o 3 563 mil. Kč vyšší, než odpovídalo skutečnosti.

22 Kapitola 333 MŠMT byla v roce 2010 třetí nejvýznamnější kapitolou z hlediska výdajů státního rozpočtu. U MŠMT bylo v letech 2006–2008 kontrolou ověřeno, že mělo účetnictví vedeno tak, že účetní závěrka sestavená na jeho základě podávala věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky je v souladu s platnými právními předpisy.

23 V důvodové zprávě k novele zákona o účetnictví č. 437/2003 Sb. je uvedeno, že např. pojmy „jiná aktiva“ a „jiná pasiva“ jsou specifikovány v prováděcích právních předpisech, k jejichž vydání je uvedeno zákonné zmocnění v § 4 odst. 8 zákona o účetnictví, neboť tyto účetní kategorie jsou rozdílné pro různé skupiny účetních jednotek.

24 Zejména podmíněné pohledávky, závazky a ostatní podmíněná aktiva a pasiva na podrozvahových účtech.



Spolehlivost údajů účetní závěrky jako celku je posuzována z hlediska významnosti. Pro účetní závěrku MŠMT k 31. prosinci 2010 byla stanovena hladina významnosti v souladu s dlouhodobě uplatňovaným kritériem NKÚ, a to ve výši maximálně 2 % z hodnoty, která je nejcharakterističtější veličinou pro účetní jednotku. Pro účetní závěrku MŠMT k 31. prosinci 2010 byla hladina významnosti stanovena ve výši 2 % z hodnoty nákladů, tj. ve výši 2 477 742 tis. Kč. Celková nesprávnost zjištěná v údajích za běžné období v účetní závěrce MŠMT k 31. prosinci 2010 byla 5 724 419 tis. Kč.²⁵

Možnost vyjádřit se ke spolehlivosti údajů účetní závěrky však byla limitována stavem právních předpisů v oblasti účetnictví v roce 2010 a nemožností vyhodnotit správnost jejich aplikace MŠMT. Pokud by toto omezení neexistovalo nebo nemělo významný dopad na spolehlivost údajů účetní závěrky jako celku, pak by bylo provedeno porovnání stanovené hladiny významnosti se zjištěnou celkovou nesprávností a na základě toho by bylo vydáno vyhodnocení spolehlivosti údajů účetní závěrky jako celku. Takové vyhodnocení však v případě účetní závěrky MŠMT k 31. prosinci 2010 nebylo možné provést.

Některá ustanovení platných právních předpisů, zejména v oblasti vyřazování dlouhodobého majetku, dohadných účtů pasivních k transferům, oceňovacích rozdílů u majetku určeného k prodeji, drobného dlouhodobého majetku a opravek k tomuto majetku a předfinancování výdajů spolufinancovaných z prostředků z Evropské unie, byla v roce 2010 u organizačních složek státu nejasně aplikovatelná. V průběhu kontroly byly tyto oblasti u MŠMT identifikovány a vyčísleny v celkové výši 24 731 981 489,54 Kč, což je částka, která dosahuje téměř desetinásobku stanovené hladiny významnosti.

Nejednoznačnosti a nejasnosti aplikace právních předpisů v oblasti účetnictví v roce 2010 nemohou být vyčítány MŠMT, zároveň však vedou k tomu, že uživatelům účetní závěrky nelze poskytnout informaci, zda účetní závěrka podává, či nepodává věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky dle § 7 odst. 1 zákona o účetnictví, neboť při jiném výkladu nejednoznačných ustanovení předpisů upravujících vedení účetnictví by mohly být podány jiné informace, které by mohly ovlivnit rozhodování a úsudek uživatele účetní závěrky.

Vzhledem k tomu, že pravidla pro vedení účetnictví a výkaznictví organizačních složek státu stanovená pro rok 2010 nebyla v celém rozsahu jednoznačná, srozumitelná a úplná tak, aby ve všech případech bylo možné hodnotit správnost či nesprávnost jejich aplikace v účetnictví a výkaznictví MŠMT v roce 2010, nemohl se NKÚ vyjádřit ke spolehlivosti účetní závěrky MŠMT k 31. prosinci 2010 jako k celku.

Současně je nutné upozornit na skutečnost, že některé kvantitativně významné položky v účetní závěrce k 31. prosinci 2010 ve výkazu rozvaha jsou vykázány v souladu s právními předpisy, nicméně jejich interpretace je u organizační složky státu obtížná:

- příjmy dosažené za příslušné účetní období jsou v účetní závěrce k 31. prosinci 2010 vykazovány oproti předchozím účetním obdobím nově jako aktiva,²⁶
- výdaje uskutečněné prostřednictvím státního rozpočtu za příslušné účetní období jsou v účetní závěrce k 31. prosinci 2010 vykazovány oproti předcházejícím účetním obdobím nově v rámci cizích zdrojů;²⁷ kvantitativně jde o nejméně významnější položku pasiv²⁸.

²⁵ Podhodnocení účtu 373 – *Poskytnuté zálohy na dotace* nebylo v průběhu kontroly vyčísleno.

²⁶ Dle návrhu novely vyhlášky č. 410/2009 Sb., která byla pod č. j. 28/52874/2011-284 rozeslána dne 27. července 2011 do vnějšího připomínkového řízení, by tato skutečnost měla být v roce 2012 změněna a příjmy by měly být od roku 2012 vykazovány se záporným znaménkem jako součást vlastního kapitálu.

²⁷ Dle návrhu novely vyhlášky č. 410/2009 Sb., která byla pod č. j. 28/52874/2011-284 rozeslána dne 27. července 2011 do vnějšího připomínkového řízení, by tato skutečnost měla být změněna a výdajové účty rozpočtového hospodaření by měly být od roku 2012 vykazovány jako součást vlastního kapitálu.

²⁸ V případě MŠMT se jedná o částku 123 854 841 tis. Kč.

Ve výkazu rozvaha se tak u organizačních složek státu v souladu s platnou účetní regulací v roce 2010 vykazují kromě stavu účtů ke konci rozvahového dne i tokové veličiny, tzn. hodnoty platné za určité období. Navíc příjmy a výdaje organizačních složek státu²⁹ jsou vykazovány podle údajů z neuzavřených účetních knih – na základě údajů o příjmech a výdajích před provedením účetního zápisu o jejich převodu na účet 499 – *Zúčtování na základě zvláštních předpisů* dle českého účetního standardu č. 702 – *Otevírání a uzavírání účetních knih*. Uživatelům účetní závěrky je v těchto položkách předkládána informace o majetku³⁰ a závazcích³¹, která je obtížně interpretovatelná ve vztahu k majetkové a finanční situaci účetní jednotky – organizační složky státu³².

Nutné je také upozornit na skutečnost, že v části *krátkodobé pohledávky* se ve výkazu rozvaha vykazují v roce 2010 na účtu 373 – *Poskytnuté zálohy na dotace* veškeré k datu finančně nevypořádané zálohy na dotace bez ohledu na čas, kdy mají být finančně vypořádány. Údaj tak v sobě ve skutečnosti zahrnuje informaci o krátkodobých i dlouhodobých pohledávkách.

Účetní závěrka MŠMT k 31. prosinci 2010 a finanční výkazy za rok 2010 nebyly v rozporu s vyhláškou č. 419/2001 Sb. bezchybnými podklady pro závěrečný účet kapitoly 333 MŠMT za rok 2010.

-
- 29 Zůstatky příjmového a výdajového účtu organizačních složek státu jsou k 31. prosinci v souladu s rozpočtovými pravidly uspořádány tak, aby byl jejich zůstatek nulový.
- 30 České předpisy k účetnictví nevymezují, co jsou to aktiva. Z hlediska obecné účetní teorie lze uvést, že se jedná o prostředky, u nichž se předpokládá, že přinesou účetní jednotce budoucí ekonomický prospěch nebo využitelný potenciál (viz např. mezinárodní účetní standard pro veřejný sektor č. 1 – *Předkládání účetní závěrky*, bod 7). V tomto případě však nelze předpokládat, že aktivum přinese účetní jednotce (organizační složce státu) budoucí ekonomický prospěch nebo využitelný potenciál spojený s tímto aktivem.
- 31 České předpisy k účetnictví nevymezují obecně, co jsou to závazky. Z hlediska obecné účetní teorie lze uvést, že se jedná o takové povinnosti účetní jednotky, u nichž se předpokládá, že vyústí v odtok prostředků představujících ekonomický prospěch či využitelný potenciál (viz např. mezinárodní účetní standard pro veřejný sektor č. 1 – *Předkládání účetní závěrky*, bod 7). V případě tohoto pasiva nelze předpokládat pravděpodobný odtok peněžních prostředků v souvislosti s plněním povinností účetní jednotky.
- 32 Stát není účetní jednotkou a za rok 2010 se nesestavují ani roční souhrnné výkazy za Českou republiku.