

12/15

## Závěrečný účet kapitoly státního rozpočtu *Ministerstvo zemědělství* za rok 2011, účetní závěrka a finanční výkazy *Ministerstva zemědělství* za rok 2011

Kontrolní akce byla zařazena do plánu kontrolní činnosti Nejvyššího kontrolního úřadu (dále jen „NKÚ“) na rok 2012 pod číslem 12/15. Kontrolní akci řídila a kontrolní závěr vypracovala členka NKÚ Ing. Jaromíra Steidlová.

Cílem kontroly bylo prověřit, zda *Ministerstvo zemědělství* při sestavení závěrečného účtu a při vedení účetnictví a sestavení účetní závěrky a finančních výkazů za rok 2011 postupovalo v souladu s příslušnými právními předpisy.

**Kontrolovanou osobou bylo** *Ministerstvo zemědělství* (dále také „MZe“).

Kontrolovaným obdobím byl rok 2011 včetně souvisejících skutečností z let předchozích a roku následujícího.

Kontrola byla prováděna v době od května do října 2012.

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

**Kolegium NKÚ** na svém III. zasedání, konaném dne 18. února 2013,

**schválilo** usnesením č. 10/III/2013

**kontrolní závěr** v tomto znění:

### I. Úvod

MZe bylo zřízeno zákonem č. 2/1969 Sb., o zřízení ministerstev a jiných ústředních orgánů státní správy České republiky, ve znění pozdějších předpisů. MZe je ústředním orgánem státní správy, organizační složkou státu (dále také „OSS“), samostatnou účetní jednotkou a správcem rozpočtové kapitoly 329 – *Ministerstvo zemědělství* (dále také „kapitola 329 MZe“).

MZe bylo v roce 2011 zřizovatelem 22 organizačních složek státu a 9 příspěvkových organizací. Údaje od těchto podřízených organizací se promítají do příjmů a výdajů kapitoly státního rozpočtu 329 MZe. V roce 2011 mělo MZe na území České republiky 13 krajských agentur pro zemědělství a venkov a 13 krajských pozemkových úřadů.

Účetnictví MZe je členěno do čtrnácti účetních okruhů tvořených ústředím MZe a třinácti krajskými agenturami pro zemědělství a venkov.

V působnosti MZe je Státní zemědělský intervenční fond (dále jen „SZIF“) zřízený zákonem č. 256/2000 Sb., o Státním zemědělském intervenčním fondu a o změně některých dalších zákonů.

V roce 2011 činil podíl příjmů MZe na celkovém souhrnu příjmů kapitoly 329 MZe 98,84 % a podíl výdajů MZe na celkovém souhrnu výdajů kapitoly 329 MZe byl 95,26 %. Podíl aktiv MZe na celkovém souhrnu vykázaných aktiv za kapitolu 329 MZe byl 87,27 %.

Kontrolovány byly činnosti a skutečnosti, které byly předmětem účetnictví MZe a měly vliv na hodnoty kontrolovaných významných konečných zůstatků účtů v účetní závěrce MZe k 31. prosinci 2011 (dále také „ÚZ“), na hodnotu údajů ve finančních výkazech MZe za rok 2011<sup>1</sup> a na závěrečný účet kapitoly 329 MZe za rok 2011.

<sup>1</sup> Finanční výkazy nejsou od 1. ledna 2010 součástí účetní závěrky.

Kontrola byla provedena u položek ÚZ a finančních výkazů výběrovým způsobem v návaznosti na jejich významnost.

Tato kontrolní akce navazuje svým zaměřením na dvě předchozí kontrolní akce<sup>2</sup>, v jejichž rámci byly kontrolovány činnosti, majetek a závazky, které byly předmětem účetnictví MZe a které měly vliv na hodnoty vykázané v ÚZ k 31. prosinci kontrolovaných let a na závěrečné účty kapitoly 329 MZe v letech 2008 a 2009.

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

## II. Skutečnosti zjištěné při kontrole

### 1. Účetní závěrka MZe k 31. prosinci 2011

MZe sestavilo ÚZ v rozsahu dle § 18 odst. 1 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, tj. sestavilo rozvahu, výkaz zisku a ztráty, přílohu, přehled o peněžních tocích a přehled o změnách vlastního kapitálu.

**Tabulka č. 1 – Základní údaje účetní závěrky MZe k 31. prosinci 2011 (v Kč)**

Ukazatel	Účetní hodnota
Aktiva (netto)	31 933 309 946,79
Pasiva	31 933 309 946,79
Náklady	44 701 466 053,32
Výnosy	28 082 960 121,83

**Zdroj:** účetní závěrka MZe k 31. prosinci 2011.

**Tabulka č. 2 – Údaje za běžné období<sup>3</sup> z výkazu rozvaha k 31. prosinci 2011 (v Kč)**

Aktiva (v netto hodnotě)			Pasiva		
Stálá aktiva	Oběžná aktiva	Aktiva celkem	Vlastní kapitál <sup>4</sup>	Cizí zdroje <sup>5</sup>	Pasiva celkem
3 448 702 086,33	28 484 607 860,46	31 933 309 946,79	-13 851 241 487,90	45 784 551 434,69	31 933 309 946,79

**Zdroj:** účetní závěrka MZe k 31. prosinci 2011.

**Tabulka č. 3 – Údaje za běžné období z výkazu zisku a ztráty k 31. prosinci 2011 (v Kč)**

Náklady	Výnosy	Výsledek hospodaření po zdanění
44 701 466 053,32	28 082 960 121,83	-16 618 505 931,49

**Zdroj:** účetní závěrka MZe k 31. prosinci 2011.

**Tabulka č. 4 – Údaje za běžné období z přílohy ÚZ k 31. prosinci 2011, část A.4. (v Kč)**

Podrozvahové účty	Účetní hodnota
P.I. Majetek účetní jednotky	13 273 204,13
P.II. Odepsané pohledávky a závazky	98 108,40
P.III. Podmíněné pohledávky z důvodu užívání majetku jinou osobou	0,00
P.IV. Další podmíněné pohledávky a ostatní podmíněná aktiva	49 722 149,87
P.V. Podmíněné závazky z důvodu užívání cizího majetku	0,00
P.VI. Další podmíněné závazky a ostatní podmíněná pasiva	1 208 645 242,68
P.VII. Vyrovnávací účty	1 145 551 780,28

**Zdroj:** účetní závěrka MZe k 31. prosinci 2011.

<sup>2</sup> Kontrolní akce č. 09/08 (kontrolní závěr byl zveřejněn v částce 4/2009 *Věstníku NKÚ*) a kontrolní akce č. 10/07 (kontrolní závěr byl zveřejněn v částce 4/2010 *Věstníku NKÚ*).

<sup>3</sup> Konečné stavy účtů v ÚZ.

<sup>4</sup> Součástí vlastního kapitálu nebyly v roce 2011 (stejně jako v roce 2010) výdajové účty rozpočtového hospodaření.

<sup>5</sup> Výdajové účty rozpočtového hospodaření byly v roce 2011 (stejně jako v roce 2010) zařazeny do cizích zdrojů.

## 1.1 Regulace platná a účinná v roce 2011; její vliv na ÚZ a na možnost vyjádřit se k její spolehlivosti ÚZ

S účinností od 1. ledna 2011 byl novelizován zákon o účetnictví. Rovněž byla novelizována vyhláška č. 410/2009 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro některé vybrané účetní jednotky.

Vyhláška č. 410/2009 Sb. stanovuje obsahové vymezení některých syntetických účtů jako položek ÚZ. Obdobně jako v roce 2010 však existuje množství položek výkazu rozvaha a výkazu zisku a ztráty, jejichž obsahové vymezení vychází dle § 10 odst. 1 vyhlášky č. 410/2009 Sb. z názvu dané položky, jejího systematického zařazení a případně z obvyklého způsobu užití příslušného syntetického účtu. U celkem 60 syntetických účtů (tj. cca 18 % účtů směrné účtové osnovy) není stanoveno jejich obsahové vymezení, což může vést v některých případech k výkladovým obtížím při volbě správného syntetického účtu.

Při inventarizaci v roce 2011 bylo povinné použít novou prováděcí vyhlášku č. 270/2010 Sb., o inventarizaci majetku a závazků, která vymezila povinnosti vybraných účetních jednotek při zajištění, provedení a vyhodnocení inventarizace majetku a závazků. Do roku 2010 byla inventarizace upravena jen v zákoně o účetnictví.

Dále byla novelizována vyhláška 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).

Účetní regulace platná pro OSS byla pro účetní období roku 2011 dále doplněna vydáním nových českých účetních standardů pro některé vybrané účetní jednotky<sup>6</sup>:

- český účetní standard (dále také „ČÚS“) č. 703 – *Transfery* (zveřejněn ve *Finančním zpravodaji* č. 8/2010, s účinností od 1. ledna 2011), který nahradil ČÚS č. 703 – *Transfery* platný pro rok 2010;
- český účetní standard č. 705 – *Rezervy* (zveřejněn ve *Finančním zpravodaji* č. 8/2010, s účinností od 1. ledna 2011);
- český účetní standard č. 706 – *Opravné položky a vyřazení pohledávek* (zveřejněn ve *Finančním zpravodaji* č. 8/2010, s účinností od 1. ledna 2011);
- český účetní standard č. 707 – *Zásoby* (zveřejněn ve *Finančním zpravodaji* č. 8/2010, s účinností od 1. ledna 2011);
- český účetní standard č. 708 – *Odpisování dlouhodobého majetku* (zveřejněn ve *Finančním zpravodaji* č. 3/2011, s účinností od 31. prosince 2011); tento standard byl v průběhu roku 2011 novelizován (zveřejněno ve *Finančním zpravodaji* č. 5/2011 ze dne 20. října 2011).

V roce 2011 platilo celkem osm českých účetních standardů.

### 1.1.1 Skutečnosti ovlivňující vypovídací schopnost informací v účetní závěrce

#### **Příjmové a výdajové účty organizačních složek státu v účetní závěrce**

MZe v účetní závěrce sestavené k 31. prosinci 2011 ve výkazu rozvaha vykázalo v souladu s přílohou č. 1 vyhlášky č. 410/2009 Sb. příjmy ve výši 28 087 899 601,48 Kč samostatně jako aktiva a výdaje ve výši 45 578 777 882,20 Kč samostatně jako cizí zdroje. Jde o položky ÚZ představující nejvýznamnější část aktiv a pasiv.

Příjmy a výdaje vykazané MZe k 31. prosinci 2011 představují dle ustanovení § 24 a § 29 vyhlášky č. 410/2009 Sb. hodnotu realizovaných příjmů a uskutečněných výdajů, tzn. tokové veličiny<sup>7</sup>. Ve výkazu rozvaha se tak dle platné právní úpravy vykazovaly kromě stavu účtů ke konci rozvahového dne i tokové

6 Vybranými účetními jednotkami jsou podle § 1 odst. 3 zákona o účetnictví OSS, státní fondy podle rozpočtových pravidel, Pozemkový fond ČR, územní samosprávné celky, dobrovolné svazky obcí, regionální rady regionů soudržnosti, příspěvkové organizace a zdravotní pojišťovny. ČÚS č. 701 až 708 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 vybrané účetní jednotky dle zákona o účetnictví kromě zdravotních pojišťoven. České účetní standardy č. 701 až 708 se tak vztahují na vybrané účetní jednotky kromě zdravotních pojišťoven.

7 Nejedná se o zůstatky příjmových a výdajových bankovních účtů; ty jsou v souladu s § 45 odst. 4 zákona č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů (rozpočtová pravidla), k 31. prosinci nulové.

veličiny. V souladu s českým účetním standardem č. 702 – *Otevírání a uzavírání účetních knih* se při otevírání účetních knih počátkem následujícího účetního období převádí rozdíl příjmů a výdajů 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. Uživatelům ÚZ je tímto předkládána informace o majetku a cizích zdrojích, která je obtížně interpretovatelná ve vztahu k OSS.

### **Rozložení změny metody odpisování do dvou účetních období**

Od roku 2011 je pro OSS stanovena vyhláškou č. 410/2009 Sb. povinnost odpisovat dlouhodobý majetek. Z ustanovení § 66 odst. 9 této vyhlášky a z bodu 8.2 ČÚS č. 708 – *Odpisování dlouhodobého majetku* vyplývá, že první použití metody odpisování dlouhodobého majetku mají účetní jednotky provést až k 31. prosinci 2011 tak, že do účetnictví se promítne jako oceňovací rozdíl při změně metody. Tím jsou v účetní závěrce na účtu 406 – *Oceňovací rozdíly při změně metody* vykázány oprávkky k majetku od doby jeho pořízení až do 31. prosince 2011. Odpisy za rok 2011 tak nejsou v účetní závěrce vykázány ve výkazu zisku a ztráty v nákladech, ale v rozvaze. O odpisech je průběžně účtováno až v účetním období 2012. Změna metody je tedy dle vyhlášky č. 410/2009 Sb. rozložena do dvou po sobě jdoucích účetních období.

### **Finanční vypořádání transferů za rok 2010**

Problematiku finančního vypořádání transferů neupravuje ČÚS č. 703 dostatečně. Zejména neupravuje, jak má OSS účtovat o převodu prostředků, představujících výši vratek z finančního vypořádání, ze svého účtu cizích prostředků na příjmový (vypořádací) účet Ministerstva financí. V roce 2011 v souladu s vyhláškou č. 52/2008 Sb., kterou se stanoví zásady a termíny finančního vypořádání vztahů se státním rozpočtem, státními finančními aktivy nebo Národním fondem, provedlo MZe finanční vypořádání vztahů se státním rozpočtem za rok 2010. Vratky dotací ve výši 161 071 410 Kč, které byly převedeny na příjmový účet Ministerstva financí, účtovalo MZe na stranu DAL účtu 245 – *Jiné běžné účty* a souvztažně na stranu MÁ DÁTI (dále jen „MD“) účtu 378 – *Ostatní krátkodobé závazky*.

Vzhledem k tomu, že ČÚS č. 703 tuto oblast účtování dostatečně neupravuje, dá se pouze dovodit určitá analogie s ustanovením bodu 4.12 ČÚS č. 703, který stanoví pro finanční vypořádání v příslušném rozpočtovém roce účet 401 – *Jmění účetní jednotky*. Při tomto postupu dochází ke snížení hodnoty jmění OSS v důsledku přeposlání peněžních prostředků Ministerstvu financí od konečného příjemce transferu. Současně ale může být dovozováno, že vybrané účetní jednotky mohly použít i jiné účty, např. účet 404 – *Agregované příjmy a výdaje minulých let*, na kterém jsou vykázány transfery poskytnuté v předchozích letech. Předpisy regulující účetnictví by měly tuto typickou a běžnou záležitost u vybraných účetních jednotek jednoznačně stanovit a omezit tím možnost různých účetních přístupů založených na různém výkladu.

### **Přehled o peněžních tocích**

Přehled o peněžních tocích, jeho obsahové vymezení, uspořádání a označování položek, včetně jeho závazného vzoru pro účetní období roku 2011, stanovuje vyhláška č. 410/2009 Sb. Avšak v některých případech vyhláška tyto skutečnosti nestanovila zcela systematicky (v obsahovém vymezení položky A.I.2. *Změna stavu opravných položek* nedefinovala, že její součástí by měly být i opravné položky k pohledávkám a k zásobám, ale stanovila je jako obsah položky A.I.6. *Ostatní úpravy o nepeněžní operace*) a v některých případech ne zcela úplně. Vyhláška č. 410/2009 Sb. vůbec nestanovila, v jakých položkách přehledu o peněžních tocích by měly být vykázány položky rozvahy B.III.1. *Příjmový účet organizačních složek státu* a D.I.1. *Zvláštní výdajový účet*. MZe pro jejich vykázání použilo položku R. *Stav peněžních prostředků k okamžiku sestavení mezitímní účetní závěrky nebo k rozvahovému dni*. Uvedení těchto účtů na dané položce „R“ výkazu neodpovídá jejímu obsahovému vymezení. Nicméně vykázání těchto účtů je nezbytné proto, aby mohl být přehled o peněžních tocích sestaven<sup>8</sup> a předán do centrálního systému účetních informací státu.

8 Vyhláškou č. 403/2011 Sb. byla s účinností od 1. ledna 2012 vyhláška č. 410/2009 Sb. novelizována a došlo k odstranění uvedených nedostatků v účetní regulaci.

### 1.1.2 Části účetní závěrky, ke kterým se NKÚ nevyjadřuje

Celková částka, ke které se NKÚ nevyjadřuje, byla na základě údajů z položek ÚZ vyčíslena ve výši 62 004 457 239,12 Kč.

#### **Drobný dlouhodobý majetek a oprávky**

Účetní předpisy (včetně ČÚS) pro vybrané účetní jednotky neupravují pro účetní období roku 2010 a 2011 jednoznačně postup účtování o pořízování drobného dlouhodobého majetku. Zejména z nich nevyplývá povinnost či možnost jednorázového dooprávkování tohoto majetku.

MZe k 1. lednu 2010 provedlo jednorázové 100% dooprávkování drobného dlouhodobého majetku pořízeného v předchozích obdobích, a to následovně: Drobný dlouhodobý nehmotný majetek zaúčtovalo na stranu MD účtu 403 – *Dotace na pořízení dlouhodobého majetku* a na stranu DAL účtu 078 – *Oprávký k drobnému dlouhodobému nehmotnému majetku* ve výši 229 938 762,98 Kč. Drobný dlouhodobý hmotný majetek zaúčtovalo na stranu MD účtu 403 – *Dotace na pořízení dlouhodobého majetku* a na stranu DAL účtu 088 – *Oprávký k drobnému dlouhodobému hmotnému majetku* ve výši 379 403 011,05 Kč. Účet 403 tak byl k datu 1. ledna 2010 ovlivněn celkem částkou 609 341 774,03 Kč. Následně byl tento účet k datu 1. ledna 2011 převeden v souladu s účetními předpisy na účet 401 – *Jmění účetní jednotky*. Dooprávkování drobného dlouhodobého majetku pořízeného před rokem 2009 ve výši 609 341 774,03 Kč tak ovlivnilo v ÚZ sestavené k 31. prosinci 2011 účet 401 (jeho snížení na straně MD). V průběhu roku 2010 a 2011 MZe účtovalo nově pořízený drobný dlouhodobý majetek na příslušný majetkový účet (018 – *Drobný dlouhodobý nehmotný majetek*, resp. 028 – *Drobný dlouhodobý hmotný majetek*), a současně jej zaúčtovalo do nákladů a vytvářelo oprávký v 100% výši. V ÚZ sestavené k 31. prosinci 2011 MZe oprávký vykázalo u příslušného účtu drobného dlouhodobého majetku ve sloupci KOREKCE, a to u účtu 018 – *Drobný dlouhodobý nehmotný majetek* ve výši 219 955 849,93 Kč a u účtu 028 – *Drobný dlouhodobý hmotný majetek* ve výši 396 412 958,84 Kč. Ve sloupci NETTO tak vykázalo u drobného dlouhodobého majetku nulové hodnoty.

Vzhledem k nejasné aplikovatelnosti vyhlášky č. 410/2009 Sb. v této oblasti se NKÚ nevyjadřuje ve výkazu rozvaha k částce 219 955 849,93 Kč tvořící 100% výši oprávek k drobnému dlouhodobému nehmotnému majetku a k částce 396 412 958,84 Kč tvořící 100% výši oprávek k drobnému dlouhodobému hmotnému majetku vykázaných u účtů 018 a 028 ve sloupci KOREKCE a dále k otázce, zda zůstatek účtu 401 – *Jmění účetní jednotky* není podhodnocen o částku 609 341 774,03 Kč.

#### **Vyřazování dlouhodobého majetku**

Pro účetní období roku 2010 i 2011 neexistovaly pro vybrané účetní jednotky, které v těchto letech neodepisovaly dlouhodobý majetek, jednoznačně stanovené postupy, jak správně účtovat o jeho vyřazování. Směrná účtová osnova nestanovila účty, na které by měla být účtována pořizovací cena majetku při jeho vyřazení. Stanoveny byly pouze účty, na které se účtuje zůstatková cena majetku při jeho vyřazení. Nelze proto jednoznačně určit, zda při vyřazování majetku měla být výše jeho ocenění v účetnictví účtována do nákladů v účtové třídě 5 – *Náklady* (která by tak byla nadhodnocena o nevyčíslenou výši oprávek), nebo na účet 406 – *Oceňovací rozdíly při změně metody* (který by tak byl nadhodnocen o nevyčíslenou výši zůstatkové ceny majetku).

V účetním období roku 2010 MZe o vyřazení dlouhodobého majetku v důsledku likvidace účtovalo na účet 403 – *Dotace na pořízení dlouhodobého majetku*, tzn. neúčtovalo o něm do nákladů. MZe tak postupovalo v určité analogii k dřívějšímu fondovému hospodaření, ačkoliv obsahové vymezení účtu 403 takové účtování neumožňovalo.

V účetním období roku 2011 MZe pak o vyřazení dlouhodobého majetku při vyřazení darem, likvidací, prodejem účtovalo na příslušných nákladových účtech v účtové třídě 5 a na účtu 401 – *Jmění účetní jednotky* při vyřazení bezúplatným převodem.

Vzhledem k nejasné právní úpravě se NKÚ nevyjadřuje v této oblasti k částce 18 769 246,71 Kč, která představuje konečný zůstatek účtu 551 – *Odpisy dlouhodobého majetku*, k částce 733 301 Kč, která

představuje konečný zůstatek účtu 553 – *Zůstatková cena prodaného dlouhodobého hmotného majetku*, a k částce 174 197,05 Kč, která představuje konečný zůstatek účtu 543 – *Dary* vykázaných ve výkazu zisku a ztráty.

### **Oceňovací rozdíly při ocenění majetku reálnou hodnotou**

Pro účetní období roku 2010 i 2011 neexistovaly jednoznačně stanovené postupy pro vybrané účetní jednotky, jak zúčtovat oceňovací rozdíl při ocenění majetku reálnou hodnotou, zda účtovat prostřednictvím nákladového, či výnosového účtu, nebo prostřednictvím rozvahových účtů. MZe v účetním období roku 2011 v případě prodeje dlouhodobého majetku ke dni vyřazení odúčtovalo oceňovací rozdíl na účet 549 – *Ostatní náklady z činnosti* (v případě, že ocenění majetku reálnou hodnotou bylo nižší než původní ocenění), resp. na účet 649 – *Ostatní výnosy z činnosti* (v případě, že ocenění majetku reálnou hodnotou bylo vyšší než původní ocenění).

Vzhledem k nejasné aplikovatelnosti vyhlášky č. 410/2009 Sb. v této oblasti se NKÚ nevyjadřuje k tomu, zda zůstatek účtu 549 – *Ostatní náklady z činnosti* vykázaný ve výkazu zisku a ztráty není nadhodnocen o 1 171 440 Kč a zůstatek účtu 649 – *Ostatní výnosy z činnosti* vykázaný ve výkazu zisku a ztráty není nadhodnocen o 25 400 Kč.

### **Peněžní prostředky státního rozpočtu určené na předfinancování výdajů, které mají být kryty prostředky z rozpočtu EU nebo prostřednictvím Národního fondu (Transfery)**

Účtování a vykazování účetních případů týkajících se poskytování peněžních prostředků státního rozpočtu na předfinancování výdajů, které mají být kryty prostředky přímo z rozpočtu EU nebo prostřednictvím Národního fondu, bylo i v roce 2011 při aplikaci ČÚS č. 703 zatíženo nejasnostmi a nejednoznačnostmi. Přitom informace o těchto účetních případech patří v účetní závěrce MZe mezi nejvýznamnější.

ČÚS č. 703 platný pro rok 2011, který nahradil původní ČÚS č. 703, nově určil subjekty, které jsou v procesu realizovaných finančních toků zprostředkovatelem zahraničního transferu, včetně postupů jejich účtování. Tento standard stanovil, že: „MZe, pokud poskytuje prostředky získané od subjektu se sídlem v zahraničí, je zprostředkovatelem zahraničního transferu.“ MZe se však za zprostředkovatele zahraničního transferu v roce 2011 nepovažovalo, neboť v případě tzv. předfinancování poskytovalo prostředky ze svého rozpočtu. U následně přijatých refundací z EU, resp. z Národního fondu na příjmový účet se MZe považovalo vždy za příjemce, i když tyto přijaté prostředky, s výjimkou části prostředků operačního programu (dále jen „OP“) *Rybářství* nepoužívalo k úhradě závazků či k nákupu aktiv, jak stanovuje ČÚS č. 703 pro konečného příjemce. Kromě MZe, které je řídicím orgánem v rámci poskytování prostředků z EU na společnou zemědělskou politiku (dále také „SZP“), vstupoval do procesu realizovaných finančních toků SZIF jako zprostředkující subjekt, který poskytuje prostředky konečným příjemcům.

Postup stanovený v ČÚS č. 703 (konkrétně v bodu 5.1.2) pro zprostředkovatele zahraničního transferu neodpovídá skutečné praxi předfinancování. ČÚS č. 703 stanovuje postupy účtování pro případ, že zprostředkovatel nejdříve získá peněžní prostředky určené ke zprostředkování a následně je odešle příslušnému subjektu. Při takovémto postupu účtování nedochází k vykázaní nákladů a výnosů. Praxe předfinancování je však u MZe jiná, peněžní prostředky státního rozpočtu jsou nejdříve odeslány konečnému příjemci, v tomto případě z rozpočtu správce kapitoly (buď přímo, nebo prostřednictvím SZIF), a až následně jsou na základě žádosti správce kapitoly refundovány z EU nebo z Národního fondu. Postupy stanovené v ČÚS č. 703 jsou proto na předfinancování neaplikovatelné a neumožňují jednoznačně určit, zda je MZe poskytovatelem, příjemcem či zprostředkovatelem zahraničního transferu.

Rovněž termín „zahraniční transfer“ je ve smyslu ČÚS č. 703 nejasný a umožňuje více výkladů. Je zde vymezen tak, že se jedná o prostředky získané od subjektu se sídlem v zahraničí. MZe získává v rámci OP *Rybářství* refundované prostředky i od Národního fondu, Národní fond je dle § 37 zákona č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů (rozpočtová

pravidla), souhrnem peněžních prostředků, které spravuje Ministerstvo financí. Je proto možný i výklad, že prostředky přijaté z Národního fondu jsou prostředky přijatými od subjektu se sídlem v tuzemsku<sup>9</sup>.

**MZe ve všech případech, a to jak u transferů týkajících se SZP, tak u transferů týkajících se OP Rybářství, účtovalo stejně.** O poskytnutí prostředků SZIF resp. konečným příjemcům účtovalo MZe dle bodu 5.4 ČÚS č. 703 jako poskytovatel bez povinnosti finančního vypořádání, tj. o vzniku závazku na stranu MD účtu 571 – *Náklady ústředních rozpočtů na transfery* a souvztažně na stranu DAL účtu 347 – *Závazky k ústředním rozpočtům* a o vlastním poskytnutí transferu na stranu MD účtu 347 – *Závazky k ústředním rozpočtům* a souvztažně na stranu DAL účtu 223 – *Zvláštní výdajový účet* (s výjimkou té části transferů v rámci OP Rybářství, kde je MZe samo konečným příjemcem). O přijetí finančních prostředků z EU, resp. z Národního fondu, účtovalo MZe jako konečný příjemce finančních prostředků dle bodu 3.1 písm. c) ČÚS č. 703, a to na stranu MD účtu 222 – *Příjmový účet organizačních složek státu* a souvztažně na stranu DAL účtu 671 – *Výnosy ústředních rozpočtů z transferů*, i když dle ČÚS č. 703 konečný příjemce přijímá transfer s cílem zejména úhrady závazku nebo pořízení aktiva. Tím, že jsou prostředky z EU, resp. z Národního fondu, přijímány na příjmový účet MZe, stávají se součástí státního rozpočtu, nejsou tedy používány k úhradě závazku ani pořízení aktiva. Postupy účtování MZe nemají přímou oporu v předpisech upravujících účetnictví OSS, ze strany MZe se jedná o určité výkladové řešení.

Rozlišení, zda MZe ve smyslu ČÚS č. 703 v případě prostředků poskytovaných v rámci SZP a OP Rybářství při jejich předfinancování ze státního rozpočtu vystupuje jako poskytovatel (při poskytnutí předfinancovaných prostředků) a příjemce (při následné refundaci prostředků od EU nebo Národního fondu) nebo jako zprostředkovatel, je zásadní pro určení toho, zda dle ČÚS č. 703:

- budou účtovány a vykázány náklady a výnosy (vystupuje-li MZe jako poskytovatel a příjemce), tzn., že zvolený způsob účtování ovlivní výši dosaženého výsledku hospodaření, nebo zda
- budou účtovány a vykázány zúčtovací vztahy, tj. pohledávky a závazky (vystupuje-li MZe jako zprostředkovatel transferu prostředků ze zahraničí), tzn., že zvolený způsob účtování neovlivní výši dosaženého výsledku hospodaření.

Z důvodů výše popsaných nelze postupy účtování zvolené MZe v rámci uvedených transferů ze strany NKÚ jednoznačně odsouhlasit na ustanovení účetních předpisů, a proto nelze ani vyhodnotit správnost vykázaných údajů.

Vzhledem k tomu se NKÚ nevyjadřuje ke správnosti účtování a vykazování položek ÚZ, které souvisejí s transfery v rámci společné zemědělské politiky a OP Rybářství vykázaných ve výkazu zisku a ztráty v údajích za období běžné. Jedná se o výdaje spolufinancované s EU na společnou zemědělskou politiku a na OP Rybářství:

- v případě částky 41 928 996 677,66 Kč vykázané na účtu 571 – *Náklady ústředních rozpočtů na transfery* se NKÚ nevyjadřuje k části ve výši 32 763 350 563,11 Kč;
- v případě částky 28 030 377 042,50 Kč vykázané na účtu 671 – *Výnosy ústředních rozpočtů z transferů* se NKÚ nevyjadřuje k části ve výši 27 324 482 652,11 Kč.

Účetní pravidla by v oblasti předfinancování prostředků, které mají být kryty prostředky z rozpočtu EU, a pro identifikaci zprostředkovatele zahraničního transferu měla být pro vybrané účetní jednotky jednoznačně stanovena, aby nevznikaly pochyby o správném účetním postupu a vykázaných údajích, tzn. o výši aktiv, závazků, nákladů a výnosů těchto účetních jednotek. NKÚ v souvislosti s těmito údaji

<sup>9</sup> V tomto případě by prostředky nebyly považovány za zahraniční transfer. Ministerstvo financí na svých webových stránkách [http://www.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/mfcr/MP28OEKO\\_Priklady\\_uctovani\\_pro\\_obce\\_a\\_DSO\\_20111001.pdf](http://www.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/mfcr/MP28OEKO_Priklady_uctovani_pro_obce_a_DSO_20111001.pdf) uvádí materiál, z nějž lze takový výklad vyvodit. Jedná se o *Metodický pokyn – Příklady účtování pro obce a DSO Jihočeského kraje*, text na stranách 11 a 12 (účetní postup uvedený v tomto pokynu zveřejněném na stránkách Ministerstva financí není ze strany NKÚ nijak rozporován, je jen uveden jako v dané věci relevantní příklad možného výkladu). Tento materiál je dle vyjádření Ministerstva financí „... v účetních aspektech v souladu s koncepcí Ministerstva financí a byl s ministerstvem projednán podle předchozí dohody“ a uvádí se v něm: „Pro účtování ... v souvislosti s transfery ze státního rozpočtu, státních fondů, Národního fondu, ... je možno použít tyto podrozvahové účty: 942, 943, 973, 974. Nezáleží na tom, zda při účtování je či není užit atribut nástroj a zdroj, důležitá je skutečnost, že poskytovatel má sídlo v tuzemsku.“ Takovýto výklad/přístup má vliv nejen na způsob účtování na podrozvahových účtech (jak vyplývá z citace), ale právě i na možné definování/pojetí „zahraničního transferu“.

vykazovanými v účetních závěrkách vybraných účetních jednotek upozorňuje na riziko nesrovnatelnosti údajů účetních závěrek mezi účetními obdobími i mezi účetními jednotkami navzájem.

### **Dlouhodobý finanční majetek**

Předpisy regulující účetnictví a výkaznictví OSS v oblasti majetkových účastí nebyly ani v roce 2011 dostatečné a jednoznačně aplikovatelné. Vyhláška č. 410/2009 Sb. sice od roku 2010 stanovuje určení míry vlivu v návaznosti na existující právní předpisy<sup>10</sup>, jejich aplikace je však problematická. Ve vztahu k OSS nelze hovořit o ovládající osobě, takže odkaz na § 66a obchodního zákoníku v § 17 vyhlášky č. 410/2009 Sb., pokud jde o vymezení rozhodujícího vlivu, je nejen zavádějící, ale i nesprávný. Pomocí odkazu, který nemá normativní charakter, nelze založit souvislost mezi právními předpisy, která ve své podstatě neexistuje. Rovněž nenormativní odkaz na § 22 odst. 5 zákona o účetnictví, když v § 22 tohoto zákona se rovněž operuje s pojmy ovládající osoba a ovládaná osoba, nemůže založit překlenutí něčeho, co překlenout z povahy věci nelze.

MZe jako OSS je sice účetní jednotkou, ale není právnickou osobou. Ve smyslu zákona č. 219/2000 Sb., o majetku České republiky a jejím vystupování v právních vztazích, je OSS příslušná hospodařit s majetkovou účastí státu, jejímž vlastníkem je stát. Některá rozhodnutí v souvislosti s akciemi jsou ponechána na vládě. OSS má vykazovat ve finančním majetku majetkovou účast podle vlivu.

Pokud by měl být vykázán vliv státu, není to možné, protože jiné OSS mohou mít příslušnost hospodařit s dalšími majetkovými účastmi ve stejné společnosti, které vykazují ve svých účetních závěrkách, a vliv státu je tak možné určit až na základě součtu majetkových účastí u všech OSS.

Vykazovaný vliv OSS je ale vždy omezen v rozsahu ustanovení zákona č. 219/2000 Sb. Práva akcionáře vykonává jménem státu, tzn. ne jménem OSS, vládou písemně pověřený zaměstnanec ministerstva. V rozsahu nakládání s právy akcionáře má povinnost postupovat podle právních předpisů a podle písemných pokynů ministra. Některá práva však zákon č. 219/2000 Sb. nedelegoval ani na OSS ani na vládou pověřeného zaměstnance, ale pověřil jimi vládu. O některých úkonech tak rozhoduje vládou pověřený zaměstnanec pouze s předchozím souhlasem vlády. Žádné ministerstvo tedy nemůže svůj vliv uplatňovat ve smyslu § 66a zákona č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, tzn. vykonávat hlasovací práva na základě vlastního uvážení bez ohledu na právní důvody a bez ovlivňování.

Z uvedeného je zřejmé, že OSS je v disponování s těmito cennými papíry omezena, a dle názoru NKÚ toto omezení nelze dostatečně přesně kvantifikovat. Vzhledem k tomu se NKÚ nevyjadřuje ve výkazu rozvaha k vykázání zůstatků na účtu 061 – *Majetkové účasti v osobách s rozhodujícím vlivem* ve výši 282 841 600 Kč a na účtu 069 – *Ostatní dlouhodobý finanční majetek* ve výši 348 016 930,72 Kč.

## **1.2 Nesprávnosti v účetní závěrce a hlavní příčiny těchto nesprávností**

V účetní závěrce MZe k 31. prosinci 2011 v údajích za běžné období byla zjištěna celková nesprávnost ve výši 1 225 049 662,39 Kč. Na celkové nesprávnosti se podílelo nadhodnocení a podhodnocení zůstatků jednotlivých účtů výkazu rozvaha, výkazu zisku a ztráty, přílohy ÚZ a položek přehledu o peněžních tocích v důsledku toho, že MZe porušilo v roce 2011 některé právní předpisy upravující účetnictví a účetní výkaznictví OSS. 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.

**Ve výkazu rozvaha** byla zjištěna nesprávnost ve výši 1 016 484 875,47 Kč. Kvantitativně nejvýznamnější nesprávnost vznikla v důsledku nesprávného účtování poskytnutí některých tuzemských transferů (dotací) do nákladů namísto účtování prostřednictvím účtů 373 – *Poskytnuté zálohy na transfery* a 389 – *Dohadné účty pasivní*. A to v případě poskytování dotací na vědu a výzkum ve výši 804 913 000 Kč a dotací Podpůrnému a garančnímu rolnickému a lesnickému fondu, a. s., (dále jen „PGRLF“) ve výši 130 000 000 Kč a dotací občanským sdružením a ostatním neziskovým organizacím ve výši 43 619 696 Kč. Zbývající nesprávnosti ve výkazu rozvaha vznikly v důsledku nedodržení stanoveného obsahového vymezení

<sup>10</sup> Rozhodující vliv je vymezen odkazem na § 66a zákona č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, a podstatný vliv je vymezen odkazem na § 22 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví.



položek tohoto výkazu dle vyhlášky č. 410/2009 Sb. Např. na účtech 018 – *Drobný dlouhodobý nehmotný majetek* a 013 – *Software* byl vykazován i majetek, který nesplňoval kritéria pro zařazení na tyto účty, dále na účtu 042 – *Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek* byl vykazován i majetek, který již byl způsobilý k užívání, a na účtu 311 – *Odběratelé* byly vykazovány i pohledávky z hlavní činnosti a jiné pohledávky.

**Ve výkazu zisku a ztráty** byla zjištěna nesprávnost ve výši 170 707 355,81 Kč, vzniklá v důsledku nesprávného účtování např. o vratce nevyčerpané dotace z PGRLF, o investičních transferech, jejichž konečným příjemcem je MZe, nebo v důsledku nesprávného účtování o spotřebě energie. Tyto skutečnosti byly vykázány na nesprávných nákladových, příp. výnosových účtech.

**V příloze ÚZ** byla zjištěna nesprávnost ve výši 19 087 684,40 Kč. V části A.4. MZe nadhodnotilo, příp. podhodnotilo konečné zůstatky některých účtů (972 – *Dlouhodobé podmíněné závazky ze smluv o pořízení dlouhodobého majetku*, 974 – *Dlouhodobé podmíněné závazky z jiných smluv a 979 – Dlouhodobé podmíněné závazky vyplývající z právních předpisů a další činnosti moci zákonodárné, výkonné nebo soudní*) v důsledku toho, že vykazovalo některé dlouhodobé podmíněné závazky i za období, ke kterým již nebyly příslušné smlouvy uzavřeny, o některých dlouhodobých podmíněných závazcích MZe účtovalo v jiné výši, než jaká vyplývala z uzavřené smlouvy, nebo účtovalo na nesprávný podrozvahový účet.

Textová příloha ÚZ neobsahovala úplné informace zejména o:

- důvodech změny účtování na podrozvahovém účtu 976 – *Dlouhodobé podmíněné závazky ze vztahu k prostředkům EU* mezi účetními obdobími 2010 a 2011;
- snížení základního kapitálu u Jihomoravských pivovarů, a. s., o 88 001 520 Kč, ke kterému došlo již v roce 2010, a s tím související snížení jmenovité hodnoty akcií z původních 400 Kč za akcii na 145 Kč za akcii, a to zejména s ohledem na skutečnost, že MZe netvořilo opravné položky k tomuto majetku.

**V přehledu o peněžních tocích** byla zjištěna nesprávnost ve výši 18 769 746,71 Kč, a to v důsledku skutečnosti, že konečný zůstatek účtu 551 – *Odpisy dlouhodobého majetku* vykázalo na položce „*Ostatní úpravy o nepeněžní operace*“ namísto položky „*Odpisy dlouhodobého majetku*“.

### 1.3 Inventarizace

Jednou z podmínek zabezpečujících průkaznost účetnictví je dle § 8 zákona o účetnictví provedení inventarizace.

Při kontrole byly zjištěny některé dílčí nedostatky. Např. MZe:

- nezajistilo u některých inventurních soupisů uvedení všech stanovených náležitostí dle § 8 vyhlášky č. 270/2010 Sb.;
- nezjistilo inventurou skutečné stavy a nevyhotovilo průkazné inventurní soupisy pro účet 412 – *Fond kulturních a sociálních potřeb* (v jednom z účetních okruhů) a účet 432 – *Nerozdělený zisk, neuhrazená ztráta minulých let* (ve třech účetních okruzích);<sup>11</sup>
- neprokázalo vyhotovení podpisových vzorů jednotlivých členů inventarizačních komisí, takže nebylo možné ověřit, zda k inventurním soupisům (zápisům) byly připojeny podpisové záznamy osob za ně odpovědných.<sup>12</sup>

## 2. Finanční výkazy MZe za rok 2011

V průběhu kontroly byly prověřovány také následující finanční výkazy: výkaz pro hodnocení plnění rozpočtu správců kapitol, organizačních složek státu a státních fondů (dále jen „výkaz pro hodnocení plnění rozpočtu“) a výkaz o nárocích z nespotřebovaných výdajů OSS.

<sup>11</sup> Hodnota zůstatků těchto účtů neprokázaných inventarizací nebyla započítána do celkových nesprávností, neboť v průběhu kontroly byl ověřen převodový můstek k datu 1. ledna 2010 v souladu s ČÚS č. 702 – *Otevírání a uzavírání účetních knih*; rovněž v případě kontroly částí obrátů těchto účtů v roce 2011 nebyly identifikovány významné nesprávnosti.

<sup>12</sup> Viz § 33a odst. 10 zákona o účetnictví a § 3 odst. 1 písm. h) vyhlášky č. 270/2010 Sb.

**Tabulka č. 5 – Údaje z výkazu pro hodnocení plnění rozpočtu za rok 2011 (v Kč)**

Rozpočtové příjmy		Rozpočtové výdaje	
Rozpočet po změnách	Výsledek od počátku roku	Konečný rozpočet	Výsledek od počátku roku
37 005 305 000,00	28 087 899 601,48	59 037 483 920,62	45 578 777 882,20

Zdroj: výkaz pro hodnocení plnění rozpočtu MZe za rok 2011.

## 2.1 Regulace platná a účinná v roce 2011 pro oblast finančního výkaznictví OSS

Finanční výkazy byly v roce 2011 stanoveny zejména zákonem č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů (rozpočtová pravidla), vyhláškou č. 323/2002 Sb., o rozpočtové skladbě, a 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.

## 2.2 Nesprávnosti ve výkazu pro hodnocení plnění rozpočtu

Ve výkazu pro hodnocení plnění rozpočtu byla ověřována správnost třídění příjmů a výdajů dle vyhlášky č. 323/2002 Sb., o rozpočtové skladbě. V tomto výkazu byla zjištěna celková nesprávnost ve výši 82 320 666,46 Kč. Z toho u příjmových rozpočtových položek byly identifikovány nesprávnosti ve výši 24 574 452,67 Kč (nesprávné zařídění na investiční a neinvestiční položky u přijatých transferů ze státních fondů a u převodů z Národního fondu) a u výdajových rozpočtových položek ve výši 57 746 213,79 Kč. Kvantitativně nejvýznamnější nesprávností v oblasti výdajových rozpočtových položek bylo nesprávné zařídění výdaje, kterým byla doplacena jistina z poskytnutého úvěru, za který ministerstvo ručilo, v celkové výši 30 000 000 Kč (na položku 5192 – *Poskytnuté neinvestiční příspěvky a náhrady* místo na položku 5183 – *Výdaje na realizaci záruk*) a také výdaje s tím související na úhradu úroků z prodloužení v celkové výši 27 465 205,48 Kč (na položku 5149 – *Ostatní úroky a ostatní finanční výdaje* místo na položku 5191 – *Zaplacené sankce*). Uvedené výdaje souvisely s písemným prohlášením ručitele, které MZe učinilo v roce 1992 (viz bod 4. tohoto kontrolního závěru).

## 3. Závěrečný účet

Vyhláška 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, byla s účinností od 24. ledna 2012 novelizována, a sestavení závěrečného účtu kapitoly 329 MZe za rok 2011 tak již podléhalo ustanovením novelizované vyhlášky. V důsledku této novely došlo ke zrušení povinnosti sestavovat, předkládat a zveřejňovat sumáře účetních výkazů (tj. výkaz rozvaha, výkaz zisku a ztráty a příloha ÚZ), přičemž není zajištěna adekvátní náhrada těchto sumářů za kapitolu, např. formou zveřejnění výkazů za dílčí konsolidační celky. Ve veřejně dostupném prezentačním systému účetních a finančních informací státu<sup>13</sup>, který je podle zákona č. 304/2008 Sb.<sup>14</sup> určen pro zveřejňování účetních závěrek vybraných účetních jednotek, se tyto agregované údaje nezveřejňují. Zrušením povinnosti předkládat a zveřejňovat sumáře za kapitolu dle vyhlášky č. 419/2001 Sb. jsou uživatelé za účetní období roku 2011 připraveni, a to bez náhrady, o důležitý zdroj agregovaných účetních informací za kapitolu státního rozpočtu.

Závěrečný účet kapitoly 329 MZe za rok 2011 nebyl zpracován v celém rozsahu v souladu s vyhláškou č. 419/2001 Sb., neboť v průvodní zprávě MZe neuvádělo některá hodnocení, na která se jako správce kapitoly mělo zaměřit. Jednalo se např. o:

- věcný komentář k činnosti kapitoly v průběhu hodnoceného roku,
- rozbor rovnoměrnosti čerpání výdajů se zdůvodněním výkyvů v jednotlivých čtvrtletích roku,
- hodnocení hospodárnosti, efektivnosti a účelnosti vynakládání výdajů kapitoly.

<sup>13</sup> Viz <http://www.info.mfcr.cz/ufis>.

<sup>14</sup> Zákon č. 304/2008 Sb., kterým se mění zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, a některé zákony.

Celkově je pro průvodní zprávu vyhláškou č. 419/2001 Sb. stanoveno a obsahově vymezeno 37 bodů, jako informace, které je nutné poskytovat v závěrečném účtu kapitoly státního rozpočtu. MZe neuvedlo ve svém závěrečném účtu informace v dostatečném rozsahu pro 10 z těchto bodů. Nedostatky v rozsahu údajů v závěrečném účtu kapitoly byly konstatovány i v předchozích kontrolních akcích č. 09/08 a č. 10/07.

#### 4. Ostatní zjištění

##### ***Prohlášení ručitele***

Dne 3. dubna 1992 uzavřela banka (jako věřitel) a státní podnik (jako dlužník) smlouvu o úvěru ve výši 100 mil. Kč. Následně dne 14. dubna 1992 učinilo MZe písemné prohlášení ručitele podle ustanovení § 303 a násl. zákona č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, ve znění účinném v době prohlášení, s tím, že MZe je povinno uspokojit nároky banky, jestliže jí dlužník nesplatí poskytnutý úvěr nebo jeho část v termínech dle smlouvy, a to v plné výši včetně nesplacených úroků.

Institut ručení státních organizací nebyl v tehdejších právních předpisech upravujících obsah práva hospodaření zakotven. Právo hospodaření bylo podstatně užší než právo vlastnické, neboť státní organizace mohly s majetkem, který získaly v rámci své činnosti, hospodařit jen v rámci plnění svých úkolů, které nevybočovaly z předmětu jejich činnosti. Státní organizace nevlastnily majetek (včetně finančních prostředků), kterým by mohly ručit, ale měly jen právo hospodaření. V tomto případě je třeba aplikovat výkladové pravidlo vycházející z článku 2 odst. 2 *Listiny základních práv a svobod*, že výkon práva hospodaření se státním majetkem k tomu pověřenou státní organizací lze realizovat právě jen v případech, v mezích a způsoby, které stanoví zákon. MZe nebylo oprávněno ručitelské prohlášení podle tehdejších právních předpisů učinit, a dostalo se tím do rozporu s tehdejším právním řádem.

Státní podnik dluh bance neuhradil. Dne 7. prosince 1995 banka písemně prohlásila (formou jednostranného prohlášení), s odkazem na ustanovení § 333 zákona č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, že pokud jí MZe zaplatí nejpozději do 27. prosince 1995 částku 70 mil. Kč, nebude již proti MZe uplatňovat žádné další peněžní nároky. MZe tuto úhradu provedlo dne 27. prosince 1995 v požadované výši, tj. 70 mil. Kč. V roce 1996 byl v rámci privatizace výše uvedený státní podnik prodán obchodní společností, na kterou přešel i závazek vůči bance vyplývající ze smlouvy o úvěru. Na tuto obchodní společnost byl v roce 1997 prohlášen konkurz, a proto banka přihlásila svoji pohledávku plynoucí ze smlouvy o úvěru do konkurzního řízení.

Banka v roce 2004 postoupila svoji pohledávku smlouvou o postoupení pohledávek na soukromou společnost. Ta podala na MZe žalobu, ve které požadovala zaplacení částky 30 mil. Kč spolu s úrokem. Výsledkem soudního řízení byl rozsudek, dle kterého odvolací soud dne 23. února 2011<sup>15</sup> rozhodl, že MZe je povinno zaplatit společnosti částku 30 mil. Kč spolu s úrokem z prodlení (MZe jej vypočetlo ve výši 27 465 205,48 Kč) a náhradu nákladů řízení před soudy obou stupňů ve výši 2 545 220 Kč.

MZe na základě rozhodnutí soudu muselo dostát svému ručitelskému závazku v plné výši, neboť dle soudu k zániku tohoto závazku jednostranným prohlášením banky ze dne 7. prosince 1995 nedošlo, protože takový úkon musí být dle právních předpisů dvoustranný a písemný.

Na základě ručitelského prohlášení z roku 1992, které MZe učinilo v rozporu s tehdejším právním řádem, uhradilo ministerstvo celkem částku 130 010 425,48 Kč. Z toho v roce 1995 uhradilo bance částku 70 mil. Kč (tj. částečné splacení jistiny poskytnutého úvěru, za který se MZe zaručilo), v roce 2011 uhradilo soukromé společnosti částku 30 mil. Kč (tj. zbývající část jistiny poskytnutého úvěru, za který se MZe zaručilo), úroky z prodlení ve výši 27 465 205,48 Kč a náhradu nákladů soudního řízení ve výši 2 545 220 Kč. V roce 2011 tedy dosáhl celkový výdaj peněžních prostředků výše 60 010 425,48 Kč.

##### ***Školné hrazené zaměstnancům MZe studujícím na vysokých školách***

MZe uzavřelo s vybranými zaměstnanci kvalifikační dohody, na jejichž základě zaměstnavatel umožnil zaměstnancům, jejichž nejvyšším dosaženým vzděláním bylo středoškolské vzdělání, zvýšit si kvalifikaci

studium na vysoké škole. Dle těchto dohod studují čtyři zaměstnanci na veřejných vysokých školách a sedmnáct zaměstnanců studuje na soukromých vysokých školách. MZe za zaměstnance studující na veřejných vysokých školách zaplatilo v roce 2011 na poplatcích spojených se studiem celkem 70 800 Kč, za zbývající zaměstnance studující na soukromých vysokých školách MZe uhradilo v roce 2011 školné ve výši celkem 809 400 Kč. Celková částka, kterou MZe vynaložilo v roce 2011 na poplatky spojené se studiem a školné za tyto zaměstnance, činila 880 200 Kč. MZe se v kvalifikačních dohodách zavázalo, že za celou dobu studia výše uvedeného počtu zaměstnanců uhradí vysokým školám na poplatcích a školném částku 2 535 000 Kč.

Vzhledem ke skutečnosti, že MZe je OSS, musí postupovat v souladu s § 45 odst. 2 zákona č. 218/2000 Sb. Je povinno plnit určené úkoly nejehospodárnějším způsobem a prostředky, kterými disponuje, může používat pouze na krytí nezbytných potřeb a na opatření zakládající se na právních předpisech. Právo na úhradu školného za studium na vysokých školách bylo v tomto případě dle názoru NKÚ právem smluveným nad rámec zákona č. 262/2006 Sb., zákoník práce, a tedy opatřením, které se na právním předpise již nezakládá, a není proto v souladu s ustanovením § 45 odst. 2 zákona č. 218/2000 Sb.

Protože zjištěné skutečnosti mohou naplňovat znaky porušení rozpočtové kázně podle § 44 zákona č. 218/2000 Sb., byly v souladu s § 59 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, oznámeny příslušnému správci daně.

#### ***Dohoda o splácení dluhu***

MZe uzavřelo dne 20. prosince 2011 dohodu o splácení dluhu (č. 1/2011), která umožňovala fyzické osobě splatit dluh ve výši 143 806,30 Kč v měsíčních splátkách. MZe nepostupovalo v tomto případě v souladu s § 31 odst. 2 zákona č. 219/2000 Sb., neboť uzavřelo dohodu o splácení dluhu, aniž v ní sjednalo, že dlužník bude ve splátkách plnit též úroky z prodlení a že stát je v případě prokazatelného zlepšení majetkových poměrů dlužníka oprávněn od ujednání o plnění ve splátkách odstoupit.

#### ***Bezúplatné poskytnutí prostor a zařízení externímu dodavateli***

MZe uzavřelo dne 19. června 2009 s dodavatelem smlouvu o zajištění služby závodního stravování bez stanovení rozsahu pronajatých prostor. Příloha č. 1 ke smlouvě uvedla seznam zařízení, která byla předána dodavateli k zajištění služby. Na základě této uzavřené smlouvy zajišťoval dodavatel pro MZe stravovací služby. MZe přenechalo dodavateli těchto služeb své nebytové prostory a zařízení k bezúplatnému užívání. Tím postupovalo v rozporu s § 27 odst. 3 zákona č. 219/2000 Sb. a současně i v rozporu s § 14 odst. 1 tohoto zákona, neboť tak neodůvodněně snížilo výnos z tohoto majetku.

### **5. Kontrola opatření přijatých k nápravě nedostatků zjištěných kontrolní akcí č. 10/07**

V návaznosti na zjištění z kontrolní akce č. 10/07 byla provedena kontrola realizace opatření k nápravě přijatých MZe k odstranění nedostatků. Převážnou část zjištěných nedostatků MZe odstranilo. Přesto přetrvávají některé nedostatky. Jedná se zejména o:

- výkon akcionářských práv státu: Zástupce MZe vykonával za stát i v roce 2011 práva akcionáře na valných hromadách Exportní garanční a pojišťovací společnosti, a. s., na základě plné moci udělené ministrem zemědělství, a nikoliv na základě písemného pověření vlády; současně nebylo prokázáno, že by podával písemné zprávy o své činnosti, což je v rozporu s ustanovením § 28 odst. 2 zákona č. 219/2000 Sb.;
- vklad majetku do obchodní společnosti Státní zkušebna zemědělských, potravinářských a lesnických strojů, a. s., (dále jen „SZZPLS, a. s.“): V kontrolním závěru z kontrolní akce č. 10/07 bylo konstatováno, že pro vklad pozemku parcelní číslo 391/34<sup>16</sup> v obci Praha v katastrálním území Řepy (o výměře 14 285 m<sup>2</sup>) do SZZPLS, a. s., nemělo MZe předchodzí souhlas vlády. Pozemek parcelní číslo 391/34

<sup>16</sup> Pozemek parcelní číslo 391/34 v katastrálním území Řepy vznikl z původního pozemku parcelní číslo 163 zapsaného v pozemkové knize pro katastrální území Řepy.

- nebyl schválen pro vklad ani usnesením vlády ČR ze dne 16. února 2011 č. 123<sup>17</sup>, které vláda přijala na základě písemného materiálu předloženého ministrem zemědělství v rámci opatření k nápravě kontrolních zjištění z kontrolní akce č. 10/07. Přesto byl pozemek parcelní číslo 391/34 do obchodní společnosti SZZPLS, a. s., v roce 2012 opět vložen, a to opět bez schválení usnesením vlády;
- neúplný rozsah, a tím i obsah závěrečného účtu kapitoly 329 MZe za rok 2011.

### III. Shrnutí a vyhodnocení

Kontrolou mělo být prověřeno, zda MZe při sestavování závěrečného účtu a při vedení účetnictví a sestavování účetní závěrky a finančních výkazů za rok 2011 postupovalo v souladu s právními předpisy.

MZe je organizační složkou státu, která v souladu se zákonem o účetnictví je povinna účtovat o stavu a pohybu majetku a jiných aktiv, závazků a jiných pasiv, o nákladech a výnosech a o výsledku hospodaření.

Oblast účetnictví a výkaznictví vybraných účetních jednotek je od roku 2010 významně ovlivňována vydáváním řady nových a novelizovaných právních předpisů. Množství změn, které s sebou nové právní předpisy dosud přinesly, je značné a vybrané účetní jednotky by na ně měly přiměřeně a včas reagovat. Existuje riziko, že všechny tyto změny nemusí být vybranými účetními jednotkami vždy správně, v celém rozsahu a včas implementovány v návaznosti na porozumění právním předpisům.

Informace, které účetní jednotka předkládá v účetní závěrce, by měly být spolehlivé, srovnatelné, srozumitelné a posuzují se z hlediska významnosti.

Jedním z předpokladů pro splnění těchto zákonem stanovených požadavků je, aby pravidla stanovená pro vedení účetnictví a výkaznictví byla srozumitelná, jednoznačná a úplná. Zákon o účetnictví však neobsahuje jednoznačné vymezení základních pojmů: majetek, jiná aktiva, závazky, jiná pasiva, náklady a výnosy. Přitom tyto základní účetní kategorie mohou být rozdílné pro různé skupiny účetních jednotek.<sup>18</sup>

Pro kontrolované období byl s účinností od 1. ledna 2011 novelizován zákon o účetnictví, vyhláška č. 410/2009 Sb., vyhláška č. 383/2009 Sb. a vyhláška č. 449/2009 Sb. Ve vyhlášce č. 410/2009 Sb. ani pro účetní období 2011 není stanoveno obsahové vymezení celkem 60 syntetických účtů, tj. cca 18 % účtů směrné účtové osnovy, což může vést v některých případech k výkladovým obtížím při volbě správného syntetického účtu. K dosažení souladu při používání účetních metod a k zajištění vyšší míry srovnatelnosti účetních závěrek bylo pro některé vybrané účetní jednotky v účetním období 2011 v platnosti celkem osm českých účetních standardů, které jen z malé části nahradily původních 22 účetních standardů stanovených pro tyto účetní jednotky před rokem 2010.

Protože českému účetnictví chybějí uceleně formulovaná východiska, na kterých konstrukce účetního výkaznictví spočívá (tzv. koncepční rámec), není k dispozici žádné vodítko v případech, kdy danou problematiku detailně neupravuje žádný standard. Některé skutečnosti lze proto 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. Pokud by existovaly nějaké pochybnosti, měly by účetní jednotky nalézt odpovědi právě v koncepčním rámci. Ten by měl také pomáhat při posuzování, zda byla účetní závěrka sestavena v souladu s příslušnou platnou účetní regulací či nikoli.

V účetní závěrce MZe k 31. prosinci 2011 byla kontrolou NKÚ zjištěna celková nesprávnost v údajích za běžné období ve výši 1 225 049 662,39 Kč. Kvantitativně nejvýznamnější nesprávnost ve výši 978 532 696 Kč vznikla v důsledku nesprávného účtování při poskytování tuzemských transferů (dotací), které byly poskytnuty v daném roce s povinností jejich vyúčtování realizovaného až v roce následujícím.

<sup>17</sup> Usnesení vlády ze dne 16. února 2011 č. 123, o souhlasu s vkladem majetku do obchodní společnosti Státní zkušebna zemědělských, potravinářských a lesnických strojů, akciová společnost.

<sup>18</sup> V důvodové zprávě k zákonu č. 437/2003 Sb., jímž se mění zákon o účetnictví, 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.

MZe v těchto případech neúčtovalo o zálohách a dohadných položkách prostřednictvím účtů 373 – *Poskytnuté zálohy na transfery* a 389 – *Dohadné účty pasivní*, ale přímo do nákladů.

Možnost vyjádřit se ke spolehlivosti údajů účetní závěrky jako celku s ohledem na jejich významnost však byla limitována stavem právních předpisů v oblasti účetnictví v roce 2011 a možností vyhodnotit správnost jejich aplikace MZe. Pokud by tato omezení neexistovala nebo neměla 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 MZe k 31. prosinci 2011 nebylo možné provést.

Některá ustanovení platných právních předpisů – zejména v oblasti drobného dlouhodobého majetku a vytváření oprávek k tomuto majetku, vyřazování dlouhodobého majetku, oceňovacích rozdílů při ocenění majetku reálnou hodnotou, předfinancování výdajů, které mají být kryty prostředky z rozpočtu EU, resp. Národního fondu, a majetkových účastí – byla v roce 2011 u organizačních složek státu nejasně aplikovatelná.

V oblasti majetkových účastí státu v obchodních společnostech je v účetních závěrkách OSS možné vykazovat jen míru vlivu za OSS. Přitom OSS je v disponování s cennými papíry omezena právními předpisy a míru tohoto omezení nelze dle názoru NKÚ dostatečně přesně kvantifikovat. Vykazování míry vlivu státu je možné až na úrovni státu. Stát ale není účetní jednotkou. A nejsou zatím ani sestavovány roční účetní výkazy za Českou republiku, přestože tato povinnost je v zákoně č. 563/1991 Sb., o účetnictví, stanovena s účinností od 1. ledna 2010.

Vyhláška č. 383/2009 Sb. v § 44 odst. 4 sice stanovila, že účetní záznamy pro tyto účely budou účetní jednotky předávat poprvé v účetním období roku 2011 (ve stavu k 31. prosinci 2010), nicméně s účinností od 31. prosince 2010 byla přijata vyhláška č. 434/2010 Sb. (jakožto novela vyhlášky č. 383/2009 Sb.), která v § 5 stanovila, že tyto účetní záznamy předávají účetní jednotky poprvé až za účetní období roku 2012. S účinností od 1. ledna 2012 pak byla přijata vyhláška č. 437/2011 Sb. (jakožto další novela vyhlášky č. 383/2009 Sb.), která toto účetní období ještě posunula až na rok 2013.

V roce 2012 vláda svým usnesením ze dne 28. listopadu 2012 č. 868<sup>19</sup> uložila ministru financí zajistit legislativní činnosti<sup>20</sup> a naplnění základních principů týkajících se sestavování konsolidovaných účetních výkazů za Českou republiku tak, aby jejich první sestavení bylo za účetní období roku 2014.

V oblasti majetkových účastí státu musí jít o jejich vykazování za Českou republiku a tím o určení míry vlivu státu v součtu za všechny účetní jednotky, jejichž prostřednictvím stát tento vliv vykonává. V návaznosti na to pak musí jít také o správnost ocenění tohoto vlivu v souladu se zákonem o účetnictví a prováděcími právními předpisy.

V průběhu kontroly byly všechny výše uvedené oblasti ovlivněné nejednoznačně aplikovatelnými předpisy identifikovány a vyčísleny u MZe v celkové výši 62 004 457 239,12 Kč, což je částka, která představuje téměř sedmdesátinásobek stanovené hladiny významnosti.<sup>21</sup>

Nejednoznačnosti a nejasnosti aplikace právních předpisů v oblasti účetnictví v roce 2011 nemohou být dány k tíži MZe, zároveň však vedou k tomu, že nelze poskytnout uživatelům účetní závěrky 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 informace jiné, které by mohly jiným způsobem ovlivnit rozhodování a úsudek uživatele účetní závěrky.

19 Usnesení vlády ze dne 28. listopadu 2012 č. 868, k sestavování konsolidovaných účetních výkazů za Českou republiku a za dílčí konsolidační celky státu.

20 Vydání vyhlášky k provedení § 23b odst. 5 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, v souladu s § 37b tohoto zákona.

21 Pro účetní závěrku MZe k 31. prosinci 2011 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 MZe k 31. prosinci 2011 byla hladina významnosti stanovena ve výši 2 % z hodnoty nákladů, tj. ve výši 894 000 000 Kč.

Vzhledem k tomu, že pravidla pro vedení účetnictví a výkaznictví organizačních složek státu stanovená pro rok 2011 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 MZe v roce 2011, NKÚ se nevyjadřuje ke spolehlivosti účetní závěrky MZe k 31. prosinci 2011 jako celku.

Je nutné upozornit na skutečnost, že vypovídací schopnost informací účetní závěrky MZe k 31. prosinci 2011 ovlivnilo účetními předpisy stanovené rozložení změny metody odpisování do dvou účetních období, kdy došlo k povinnosti v účetnictví roku 2011 vyjádřit oceňovací rozdíly ze změny metody (tzn., že oprávky k dlouhodobému majetku za účetní období roku 2011 nebyly vykázány v účetní závěrce v nákladech, ale na účtu 406 – *Oceňovací rozdíly při změně metody*) a teprve od roku 2012 aplikovat metodu odpisování a vykázat odpisy v nákladech.

Současně je nutné upozornit také na skutečnost, že některé kvantitativně významné položky v účetní závěrce MZe k 31. prosinci 2011 ve výkazu rozvaha jsou vykázány v souladu s právními předpisy, nicméně jejich interpretace je u organizační složky státu obtížná. Jde zejména o příjmy dosažené za příslušné účetní období vykazované v rámci oběžných aktiv a o realizované výdaje vykazované v rámci cizích zdrojů; kvantitativně jde o nejvýznamnější položky aktiv a pasiv. Ve výkazu rozvaha se tak u organizačních složek státu v souladu s platnou účetní regulací i v roce 2011<sup>22</sup> vykazují kromě stavu účtů ke konci rozvahového dne i tokové veličiny, tzn. hodnoty platné za určité období. Navíc příjmy a výdaje organizačních složek státu<sup>23</sup> jsou vykazovány podle údajů z neuzavřených účetních knih, tj. 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 majetku<sup>24</sup> a závazcích<sup>25</sup>, která je obtížně interpretovatelná ve vztahu k majetkové a finanční situaci organizační složky státu.

Kontrolou byly prověřeny také finanční výkazy MZe za rok 2011. Ve výkazu pro hodnocení plnění rozpočtu byla zjištěna celková nesprávnost ve výši 82 320 666,46 Kč. Z toho u příjmových rozpočtových položek byly identifikovány nesprávnosti ve výši 24 574 452,67 Kč a u výdajových rozpočtových položek ve výši 57 746 213,79 Kč.

Závěrečný účet kapitoly 329 MZe za rok 2011 nebyl sestaven v celém rozsahu povinných informací v souladu s vyhláškou č. 419/2001 Sb.

Kontrolou bylo také zjištěno, že na základě ručitelského prohlášení z roku 1992, kdy se MZe v rozporu s tehdejší právní řádem zaručilo za úvěr státního podniku ve výši 100 mil. Kč, bylo nakonec ze státního rozpočtu celkově zaplacen 130 010 425,48 Kč. Došlo tak nejen k zaplacení jistiny ve výši 100 mil. Kč, ale i k zaplacení úroků z prodloužení a náhrady nákladů soudního řízení.

Dále bylo zjištěno, že v kvalifikačních dohodách uzavřených mezi MZe a jeho zaměstnanci bylo smluveno i právo, které není povinností OSS podle právních předpisů, a to právo na úhradu školného za studium na vysokých školách při zvyšování kvalifikace zaměstnanců. NKÚ vyhodnotil, že takové finanční plnění není u OSS v souladu s ustanovením § 45 odst. 2 zákona č. 218/2000 Sb. Protože zjištěné skutečnosti mohou naplňovat znaky porušení rozpočtové kázně podle § 44 zákona č. 218/2000 Sb., byly v souladu s § 59 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, oznámeny příslušnému správci daně.

22 S účinností od 1. ledna 2012 dochází v souvislosti s vykazováním realizovaných příjmů a uskutečněných výdajů u OSS k významné změně. Vyhláškou č. 403/2011 Sb. byla novelizována vyhláška č. 410/2009 Sb. a realizované příjmy a uskutečněné výdaje mají být od roku 2012 vykazovány v rozvaze (v údajích za běžné období) v části C. *Vlastní kapitál*.

23 Příjmové a výdajové účty organizačních složek státu jsou k 31. prosinci v souladu s rozpočtovými pravidly uspořádány tak, aby byl jejich zůstatek nulový.

24 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.

25 České předpisy k účetnictví nevymezují obecně, co jsou to cizí zdroje ani 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.