



Kontrolní závěr z kontrolní akce

18/05

Účetnictví Ministerstva financí za rok 2017

Kontrolní akce byla zařazena do plánu kontrolní činnosti Nejvyššího kontrolního úřadu (dále také „NKÚ“) na rok 2018 pod číslem 18/05. Kontrolní akci řídil a kontrolní závěr vypracoval člen NKÚ Ing. Daniel Reisiegel, MPA.

Cílem kontroly bylo prověřit, zda Ministerstvo financí při vedení účetnictví v roce 2017 postupovalo v souladu s příslušnými právními předpisy.

Kontrolovaná osoba:

Ministerstvo financí (dále také „MF“).

Kontrolováno bylo období roku 2017 včetně souvisejících skutečností z let předchozích a roku následujícího.

Kontrola byla prováděna u kontrolované osoby v době od března do října 2018.

Kolegium NKÚ na svém II. jednání, které se konalo dne 4. února 2019,

schválilo usnesením č. 6/II/2019

kontrolní závěr v tomto znění:

KLÍČOVÁ FAKTA

Údaje z účetní závěrky Ministerstva financí k 31. 12. 2017

291 mld. Kč
CELKOVÁ AKTIVA/PASIVA

438 mld. Kč
NÁKLADY

→ z toho

55 mld. Kč

peněžní prostředky
Národního fondu
na běžném účtu¹

83 mld. Kč

rezervy

→ z toho

131 mld. Kč

transfery bez předfinancování²

243 mld. Kč

náklady ze sdílených daní a poplatků

Hlavní kontrolované oblasti

Národní fond, národní transfery, přehled o peněžních tocích, přehled o změnách vlastního kapitálu, opatření k nápravě.

601 mil. Kč

Výše rozvahových pohledávek za programové období 2004–2006, u kterých NKÚ prokázal, že k 31. 12. 2017 neexistovaly, avšak Ministerstvo financí je jako nárok *Národního fondu* za Evropskou komisí ve své účetní závěrce vykázalo³. Riziko vykázání neexistujících pohledávek dosahuje výše až **5,69 mld. Kč**.

5,62 mld. Kč

Výše závazků *Národního fondu* vůči předfinancujícím subjektům z titulu neuhrazených souhrnných žádostí, u kterých je nejisté, zda budou v plné výši uhrazeny⁴.

Nárůst z 0 na 83 mld. Kč

Meziroční nárůst v rozvaze vykázaných rezerv jako reakce (nápravné opatření) na doporučení NKÚ.

71,6 mld. Kč

Nesprávnost ve výkazu přehled o peněžních tocích – částka vykázaných peněžních toků z provozní činnosti za rok 2017, ke kterým však nedošlo, jelikož se jednalo o nepeněžní operaci. V souvislosti s touto nesprávností NKÚ doporučuje též úpravu právních předpisů týkajících se účetnictví.

¹ Vykázané na účtu 245 – Jiné běžné účty.

² Účet 571 – Náklady vybraných ústředních vládních institucí na transfery.

³ V rámci účtu 475 – Dlouhodobé zprostředkování transferů.

⁴ Vykázaných v rámci účtu 375 – Krátkodobé zprostředkování transferů.

I. Shrnutí a vyhodnocení

Cílem kontrolní akce (dále také „KA“) č. 18/05 bylo prověřit, zda Ministerstvo financí při vedení účetnictví v roce 2017 postupovalo v souladu s příslušnými právními předpisy, zejména z hlediska správnosti, úplnosti, průkaznosti a srozumitelnosti vedení účetnictví, dodržení směrné účtové osnovy, správnosti používaných účetních metod a ostatních podmínek vedení účetnictví v rámci vybraných oblastí.

Kontrolovány byly vybrané oblasti účetnictví, a to operace a zůstatky Národního fondu (dále také „NF“), národní transfery, přehled o peněžních tocích a přehled o změnách vlastního kapitálu, a dále oblasti kontrolované v rámci KA č. 16/03⁵ především z titulu prověření opatření přijatých k nápravě zjištěných nedostatků s dopadem na vedení účetnictví v roce 2017.

NKÚ kontrolou zjistil nedostatky ve vedení účetnictví Národního fondu, např. vykázání neexistujících pohledávek Národního fondu za Evropskou komisí (dále také „Komise“) minimálně ve výši 600,5 mil. Kč (riziko se týká celého v rozvaze vykázaného nároku 5,69 mld. Kč). Dále byla zjištěna nesprávnost ve vykázání peněžních toků z provozní činnosti ve výši 71,6 mld. Kč, ke kterým ve skutečnosti nedošlo. V ostatních kontrolovaných oblastech NKÚ nezjistil významné nedostatky představující porušení právních předpisů při vedení účetnictví.

NKÚ dále identifikoval rizika a souvislosti, jež nebyly nesprávnostmi, ale NKÚ na jejich základě doporučuje MF, jako ústřednímu orgánu státní správy pro účetnictví⁶, úpravu účetních předpisů a upozorňuje na významné systémové dopady na účetnictví.

1. Systémové problémy a dopady na účetní výkazy

1.1 Právní předpis nevhodně upravuje způsob naplnění položek přehledu o peněžních tocích

Zatímco položka C.II. *Změna stavu dlouhodobých závazků* přehledu o peněžních tocích je dle vyhlášky č. 410/2009 Sb.⁷ určena pro zvýšení či snížení stavu dlouhodobých závazků, aniž by se jednoznačně vyžadovalo rozlišovat peněžní a nepeněžní toky, tak součtová položka C. *Peněžní toky z vlastního kapitálu, dlouhodobých závazků a dlouhodobých pohledávek* je vymezena pro zvýšení či snížení stavu peněžních prostředků. Vzniká tak při aplikaci rozpor mezi vymezením součtové a detailnější položky, který může vést ke zkreslení vykázaných informací. Vyhláška č. 410/2009 Sb. podle názoru NKÚ nestanovuje jednoznačný postup, jakým způsobem, resp. prostřednictvím jaké položky přehledu o peněžních tocích, vyloučit z přehledu o peněžních tocích nepeněžní transakce týkající se položky C.II. *Změna stavu dlouhodobých závazků*.

NKÚ doporučuje, aby právní předpis nastavil jednoznačný způsob provedení úpravy vykazovaných peněžních toků o nepeněžní transakce, a to tak, aby na souhrnných položkách o peněžních tocích A. *Peněžní toky z provozní činnosti*, B. *Peněžní toky z dlouhodobých aktiv*

⁵ Kontrolní akce č. 16/03 – *Závěrečné účty kapitol státního rozpočtu Ministerstvo financí, Státní dluh, Operace státních finančních aktiv a Všeobecná pokladní správa za rok 2015, údaje pro hodnocení plnění rozpočtu za rok 2015 předkládané Ministerstvem financí za tyto kapitoly a účetnictví Ministerstva financí za rok 2015.*

⁶ Dle zákona č. 2/1969 Sb., o zřízení ministerstev a jiných ústředních orgánů státní správy České republiky.

⁷ 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.

a C. Peněžní toky z vlastního kapitálu, dlouhodobých závazků a dlouhodobých pohledávek byly vykazovány jen peněžní toky a nevznikal problém s nepeněžními transakcemi⁸.

Uvedený rozpor se i se svými důsledky projevil ve výkazu přehled o peněžních tocích k 31. 12. 2017 (viz části I.2.2 a IV.2.).

1.2 Některá systémová rizika v oblasti účetního výkaznictví státu přetrvávají

NKÚ v předchozí kontrole provedené u MF⁹ konstatoval některá systémová doporučení v oblasti účetního výkaznictví organizačních složek státu a v použitelnosti a vypovídací schopnosti údajů vykázaných v účetní závěrce a doporučil je řešit prostřednictvím úpravy účetních předpisů. K následujícím oblastem nebyla doporučení dosud realizována, a identifikovaná rizika tak nadále přetrvávají. NKÚ proto opakovaně doporučuje:

- v příloze účetní závěrky komentovat údaje o podmíněných aktivech a pasivech;
- řešit nejasnosti účetního zachycení a vykazování majetkových účastí v účetní závěrce organizačních složek státu.

1.3 Na základě doporučení z předchozí kontroly vytvořilo MF poprvé rezervy, čímž se zpřesnil pohled na závazky státu

MF v minulosti nevykazovalo rezervy na sanace ekologických zátěží, a nepromítalo tak do svého účetnictví všechna předvídatelná rizika. V kontrolním závěru z kontrolní akce č. 16/03 NKÚ konstatoval, že vykázaná pasiva MF tím mohou být podhodnocena v řádu desítek miliard Kč.

V rámci plnění nápravných opatření začalo MF v roce 2017 rezervy na sanace ekologických zátěží ve své účetní závěrce vykazovat. K 31. 12. 2017 MF poprvé vykazovalo rezervy, a to v souhrnné částce 82,8 mld. Kč, což představuje významnou změnu nejen ve výši, ale i struktuře vykázaných pasiv MF; rezervy k 31. 12. 2017 představovaly 28 % z celkové výše pasiv MF.

Rezervy jsou v podstatě zvláštním druhem závazku a významně ovlivňují vypovídací schopnost informací účetní závěrky. Vykázání uvedených rezerv má a bude mít důležitý vliv nejen na údaje za samotné MF, ale i na vykazování účetních výkazů za Českou republiku. V souhrnném výkazu majetku a závazků státu k 31. 12. 2016 (dosud poslední zveřejněný stav) byly rezervy za všechny vybrané účetní jednotky¹⁰ vykázané ve výši 2,9 mld. Kč¹¹. Nově vykázané rezervy

⁸ Dle mezinárodního účetního standardu pro veřejný sektor IPSAS 2 – *Výkaz peněžních toků* se transakce, které nejsou spojeny s peněžním tokem, vyžadují z přehledu o peněžních tocích vylučovat, a to ze všech hlavních druhů peněžních toků (provozní činnosti, investiční činnosti i financování). Navržená úprava by tak byla v souladu s dobrou účetní praxí a smyslem vypovídací hodnoty účetního výkazu přehled o peněžních tocích.

⁹ Kontrolní akce č. 16/03 – *Závěrečné účty kapitol státního rozpočtu Ministerstvo financí, Státní dluh, Operace státních finančních aktiv a Všeobecná pokladní správa za rok 2015, údaje pro hodnocení plnění rozpočtu za rok 2015 předkládané Ministerstvem financí za tyto kapitoly a účetnictví Ministerstva financí za rok 2015.*

¹⁰ V souladu s ustanovením § 1 odst. 3 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, jsou vybranými účetními jednotkami organizační složky státu, státní fondy podle rozpočtových pravidel, územní samosprávné celky, dobrovolné svazky obcí, regionální rady regionů soudržnosti, příspěvkové organizace a zdravotní pojišťovny.

¹¹ Položka D.I.1 *Rezervy vybraných účetních jednotek.*

za MF ve výši 82,8 mld. Kč tak představují více než 28násobek částky rezerv vykázaných za rok 2016 souhrnně za všechny konsolidované vybrané účetní jednotky.

2. Zjištěné nesprávnosti

2.1 MF vykázalo v rozvaze pohledávky Národního fondu za Evropskou komisí ve výši 600,5 mil. Kč, které neexistovaly

MF vykázalo k datu 31. 12. 2017 v rámci rozvahového účtu 475 – *Dlouhodobé zprostředkování transferů* pohledávky Národního fondu ve výši 600,5 mil. Kč za Evropskou komisí z titulu programů a projektů realizovaných a spolufinancovaných z prostředků strukturálních fondů Evropské unie (dále také „EU“) a *Fondu soudržnosti* v rámci programového období 2004–2006. NKÚ však zjistil, že tyto pohledávky k rozvahovému dni neexistovaly. Veškeré pohledávky vůči Evropské komisi z titulu závazku rozpočtu EU stanoveného Evropskou komisí na programy/projekty na celé programové období 2004–2006 byly totiž již vyrovnány poskytnutím platby konečného zůstatku ze strany Evropské komise, a žádné platby prostředků z rozpočtu EU z uvedeného titulu tak již nelze očekávat.

Riziko nesprávného vykázání pohledávek za Evropskou komisí v rámci účtu 475 – *Dlouhodobé zprostředkování transferů* v souvislosti s programovým obdobím 2004–2006 je však vyšší než u detailně prověřené části zůstatku (600,5 mil. Kč), neboť **se týká celého v rozvaze vykázánoho nároku ve výši 5,69 mld. Kč**. MF by mělo, s využitím dokumentace potvrzené Evropskou komisí k ukončení pomoci ze strukturálních fondů EU a *Fondu soudržnosti*, v rámci účtu 475 vykázat za Evropskou komisí pouze takové pohledávky, které odpovídají skutečnému zůstatku závazku rozpočtu EU vůči ČR k rozvahovému dni. Skutečný stav těchto pohledávek MF nezjistilo ani při inventarizaci, a nepostupovalo tak v souladu se zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví (dále také „zákon o účetnictví“).

Z titulu neuhrazených souhrnných žádostí v programovém období 2004–2006 vykázalo MF k 31. 12. 2017 v rámci účtu 375 – *Krátkodobé zprostředkování transferů závazky vůči předfinancujícím subjektům* ve výši **5,62 mld. Kč, u kterých není jisté, zda budou v plné výši uhrazeny**.

Kontrola prověřovala i účtování o prostředcích strukturálních fondů EU a *Fondu soudržnosti* za další programová období. NKÚ na základě těchto poznatků upozorňuje, že **neupraví-li MF stávající postupy zaúčtování a vykázání skutečností o pohledávkách za Evropskou komisí, pak obdobně jako u programového období 2004–2006 vzniká riziko, že k 31. 12. 2018 dojde z výše uvedených příčin k vykázání pohledávky za Evropskou komisí za programové období 2007–2013, přestože nárok ČR na prostředky z rozpočtu EU k tomuto datu již neexistuje**.

2.2 MF ve výkazu přehled o peněžních tocích nesprávně vykázalo peněžní toky z provozní činnosti ve výši 71,6 mld. Kč

V algoritmu sestavení přehledu o peněžních tocích zjistil NKÚ nedostatek, který způsobil nesprávnost ve výši 71,6 mld. Kč při vykázání údaje o peněžních tocích z provozní činnosti (položka A. *Peněžní toky z provozní činnosti*).

MF ve výkazu přehled o peněžních tocích k 31. 12. 2017 vykázalo v rámci peněžních toků z *vlastního kapitálu, dlouhodobých závazků a dlouhodobých pohledávek* změny stavu dlouhodobých závazků v částce 71,6 mld. Kč. Tyto změny však nebyly spojeny s peněžním

tokem. Jejich vykázání v rámci peněžních toků z *vlastního kapitálu, dlouhodobých závazků a dlouhodobých pohledávek* nebylo vzhledem k problému s aplikací předpisu, uvedenému v části I.1.1, dáno MF k tíži. **MF sice provedlo vyloučení těchto nepeněžních operací z celkových peněžních toků, avšak v rozporu s vyhláškou č. 410/2009 Sb. prostřednictvím obsahově neodpovídající položky, týkající se zcela jiného druhu peněžních toků (peněžních toků z provozní činnosti), blíže viz část IV.2.**

Zjištěná nesprávnost významně zkresluje vypovídací hodnotu tohoto přehledu, tj. snižuje možnost uživatele ÚZ porozumět struktuře i rozsahu jednotlivých druhů peněžních toků z činností MF.

3. Nápravná opatření

MF nápravná opatření vyplývající z KA č. 16/03 v oblasti vedení svého účetnictví přijalo.

V jednom případě však nepostupovalo v plném rozsahu doporučení plynoucích z kontrolní akce č. 16/03. V důsledku toho vzniká riziko podhodnocení rozvahových závazků k 31. 12. 2017 v částce až 2,5 mld. Kč.

Neprovedení legislativních změn navržených v rámci kontrolní akce č. 16/03 je uvedeno výše v části I.1.2.

II. Informace o kontrolované oblasti

MF je dle ustanovení § 4 zákona č. 2/1969 Sb. ústředním orgánem státní správy mj. pro státní rozpočet republiky, státní závěrečný účet republiky, státní pokladnu České republiky, finanční hospodaření, finanční kontrolu, účetnictví, audit a daňové poradenství, věci devizové včetně pohledávek a závazků státu vůči zahraničí nebo hospodaření s majetkem státu.

V souladu se zákonem č. 219/2000 Sb., o majetku České republiky a jejím vystupování v právních vztazích, je MF organizační složkou státu (dále také „OSS“) a dle zákona o účetnictví je vybranou účetní jednotkou. MF rovněž zjišťuje účetní záznamy pro potřeby státu a sestavuje účetní výkazy za Českou republiku podle zákona o účetnictví.

MF je dále podle zákona č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů (rozpočtová pravidla), správcem kapitol státního rozpočtu 312 – *Ministerstvo financí*, 396 – *Státní dluh*, 397 – *Operace státních finančních aktiv* a 398 – *Všeobecná pokladní správa* (dále také „VPS“).

V následujících tabulkách jsou uvedeny vybrané celkové údaje z účetní závěrky (dále také „ÚZ“) MF sestavené k 31. 12. 2017¹².

¹² ÚZ MF obsahuje údaje, o kterých je účtováno v rámci rozpočtových kapitol 312 – *Ministerstvo financí*, 396 – *Státní dluh*, 397 – *Operace státních finančních aktiv*, 398 – *Všeobecná pokladní správa* a v rámci *Národního fondu a Fondu privatizace*.

Tabulka č. 1 – Vybrané údaje MF k 31. 12. 2017 – rozvaha, výkaz zisku a ztráty, přehled o peněžních tocích (v Kč)

Ukazatel	Částka
Aktiva netto	291 130 595 562,31
Pasiva	291 130 595 562,31
<i>z toho: rezervy</i>	<i>82 781 437 912,26</i>
Náklady	438 493 916 263,78
Výnosy	56 776 824 250,77
Výsledek hospodaření běžného účetního období	-381 717 092 013,01
Stav peněžních prostředků dle přehledu o peněžních tocích	142 649 993 022,00

Zdroj: účetní závěrka MF k 31. 12. 2017.

Tabulka č. 2 – Vybrané údaje MF k 31. 12. 2017 – příloha – část A.4. Informace podle ustanovení § 7 odst. 5 zákona o účetnictví o stavu účtů v knize podrozvahových účtů (v Kč)

Položka výkazu		Částka
P.I.	Majetek a závazky účetní jednotky	49 384 764 358,94
P.II.	Krátkodobé podmíněné pohledávky z transferů a krátkodobé podmíněné závazky z transferů	509 032 418,75
P.III.	Podmíněné pohledávky z důvodu užívání majetku jinou osobou	4 983 090,37
P.IV.	Další podmíněné pohledávky	114 310 598 044,24
P.V.	Dlouhodobé podmíněné pohledávky z transferů a dlouhodobé podmíněné závazky z transferů	653 316 050 946,19
P.VI.	Podmíněné závazky z důvodu užívání cizího majetku	1 173 000,00
P.VII.	Další podmíněné závazky	266 791 254 705,58
P.VIII.	Ostatní podmíněná aktiva a ostatní podmíněná pasiva a vyrovnávací účty	225 813 934 473,83

Zdroj: účetní závěrka MF k 31. 12. 2017.

Pozn.: Součástí položky P.VIII. není zůstatek účtu 999 – *Vyrovnávací účet k podrozvahovým účtům*.

Z výše uvedených celkových údajů byly kontrolovány mj. následující vybrané oblasti:

Národní fond

Dle ustanovení § 37 odst. 1 zákona č. 218/2000 Sb. je *Národní fond „souhrn*

- a) peněžních prostředků, které svěřuje Evropská unie České republice k realizaci programů nebo projektů spolufinancovaných z rozpočtu Evropské unie prostřednictvím strukturálních fondů, Fondu soudržnosti a Evropského rybářského fondu,*
- b) peněžních prostředků přechodového nástroje (Transition Facility) a*
- c) peněžních prostředků finančních mechanismů, které jsou České republice svěřeny na základě mezinárodních smluv, včetně úroků z nich.“*

Organizačně je *Národní fond* součástí MF. NF spravuje a koncepčně a metodicky řídí toky finančních prostředků z EU a ze zahraničí, poskytnuté ČR v jednotlivých programových obdobích¹³.

Zůstatky ÚZ MF k 31. 12. 2017, které byly nejvíce ovlivněny údaji za *Národní fond*, zobrazuje tabulka č. 3.

Tabulka č. 3 – Významné zůstatky *Národního fondu* k 31. 12. 2017

Položka výkazu		SÚ	<i>Národní fond</i> (v Kč)	ÚZ MF (v Kč)	Podíl NF na ÚZ
Rozvaha					
A.IV.7.	Dlouhodobé zprostředkování transferů	475	14 163 078 060,06	14 163 078 060,06	100,00 %
B.II.32.	Dohadné účty aktivní	388	371 483 590,21	431 678 672,06	86,06 %
B.III.5.	Jiné běžné účty	245	54 895 486 655,88	56 135 594 935,29	97,79 %
D.III.33.	Krátkodobé zprostředkování transferů	375	67 482 789 546,14	67 484 469 678,32	100,00 %
D.III.37.	Dohadné účty pasivní	389	104 521 620,33	1 062 803 223,94	9,83 %
Výkaz zisku a ztráty					
A.II.3.	Kurzové ztráty	563	4 454 685 546,93	9 860 409 162,35	45,18 %
B.II.3.	Kurzové zisky	663	1 786 315 944,06	17 659 533 574,31	10,12 %
Kniha podrozvahových účtů					
P.II.4.	Krátkodobé podmíněné závazky ze zahraničních transferů	914	35 638 468,75	35 638 468,75	100,00 %
P.V.3.	Dlouhodobé podmíněné pohledávky ze zahraničních transferů	953	503 412 197 972,30	503 412 197 972,30	100,00 %
P.V.5.	Ostatní dlouhodobé podmíněné pohledávky z transferů	955	14 725 761 286,10	14 725 761 286,10	100,00 %

Zdroj: údaje z účetnictví a účetní závěrky MF k 31. 12. 2017.

Pozn.: SÚ – syntetický účet.

Národní transfery (tj. transfery nespolečně financované ze zahraničí)

Celkové náklady MF na transfery za rok 2017 činily 130,6 mld. Kč¹⁴ (tj. téměř 30 % celkových nákladů MF), přičemž nejvýznamnější byly národní transfery poskytované z kapitoly VPS. Významné výdaje na národní transfery poskytnuté v roce 2017 z kapitoly VPS jsou uvedeny v tabulce č. 4.

¹³ Jedná se o programová období 2004–2006, 2007–2013 a 2014–2020.

¹⁴ Zůstatek účtu 571 – *Náklady vybraných ústředních vládních institucí na transfery* k 31. 12. 2017.

Tabulka č. 4 – Významné výdaje na národní transfery v roce 2017

Kapitola státního rozpočtu	Položka rozpočtové skladby	Název položky rozpočtové skladby	Skutečnost k 31. 12. 2017 (v Kč)	Podíl na celkových výdajích kapitoly VPS
398	5214	Neinvestiční transfery finančním a podobným institucím ve vlastnictví státu	4 367 257 521,59	2,52 %
398	5314	Neinvestiční transfery fondům sociálního a veřejného zdravotního pojištění	65 253 554 840,00	37,66 %
398	5322	Neinvestiční transfery obcím v rámci souhrnného dotačního vztahu	9 096 544 728,00	5,25 %
398	5499	Ostatní neinvestiční transfery obyvatelstvu	10 824 691 914,34	6,25 %
398	5514	Odvody vlastních zdrojů EU do rozpočtu EU podle DPH	5 740 768 171,80	3,31 %
398	5515	Odvody vlastních zdrojů EU do rozpočtu EU podle hrubého národního důchodu	29 612 069 275,92	17,09 %

Zdroj: vlastní zpracování údajů z výkazu FIN 1-12 OSS k 31. 12. 2017, kapitola VPS.

III. Rozsah kontroly

V návaznosti na předmět a cíl KA č. 18/05 bylo kontrolováno vedení účetnictví MF, a to zejména správnost, úplnost, průkaznost a srozumitelnost vedení účetnictví a dodržení směrné účtové osnovy. Rovněž byla ověřována správnost používaných účetních metod a dodržování ostatních podmínek vedení účetnictví stanovených právními předpisy – zejména zákonem o účetnictví, vyhláškou č. 410/2009 Sb. a vyhláškou č. 270/2010 Sb., o inventarizaci majetku a závazků – a *Českými účetními standardy pro některé vybrané účetní jednotky, které vedou účetnictví podle vyhlášky č. 410/2009 Sb.* (dále také „ČÚS“).

Kontrolováno bylo období roku 2017 a související skutečnosti z předcházejících let (zejména v oblasti *Národního fondu*), popřípadě z roku 2018. Kontrola byla provedena s ohledem na významnost kontrolovaných skutečností a s rizikově orientovaným přístupem.

Rozsah kontroly zahrnoval následující oblasti:

- **Národní fond** – zde se kontrola zaměřila na postupy účtování významných operací zejména s prostředky strukturálních fondů EU a *Fondu soudržnosti*¹⁵ a na vykázané zůstatky významných účtů v programových obdobích 2004–2006, 2007–2013 a 2014–2020;
- **národní transfery** – v této oblasti kontrola prověřila postupy účtování níže uvedených významných druhů transferů:
 - ✓ dotací na podporu exportu dle zákona č. 58/1995 Sb., o pojišťování a financování vývozu se státní podporou a o doplnění zákona č. 166/1993 Sb., o Nejvyšším kontrolním úřadu, ve znění pozdějších předpisů,

¹⁵ Jedná se o prostředky, které jsou poskytovány na základě příslušných nařízení Evropského parlamentu a Rady – viz část IV.1. kontrolního závěru.

- ✓ odvodů pojistného na zdravotní pojištění za osoby, za které je plátcem pojistného stát, dle zákona č. 592/1992 Sb., o pojistném na veřejné zdravotní pojištění,
- ✓ příspěvků obcím na výkon státní správy a účelových dotací obcím na vybraná zdravotnická zařízení dle zákona č. 457/2016 Sb., o státním rozpočtu České republiky na rok 2017,
- ✓ státního příspěvku dle zákona č. 427/2011 Sb., o doplňkovém penzijním spoření,
- ✓ státní podpory stavebního spoření dle zákona č. 96/1993 Sb., o stavebním spoření a státní podpoře stavebního spoření,
- ✓ odvodů vlastních zdrojů EU do rozpočtu EU podle DPH a hrubého národního důchodu dle rozhodnutí Rady ze dne 26. května 2014, o systému vlastních zdrojů Evropské unie (2014/335/EU, Euratom);
- přehled o peněžních tocích k 31. 12. 2017 a přehled o změnách vlastního kapitálu k 31. 12. 2017 – zde se kontrola zaměřila na použité algoritmy sestavení těchto přehledů;
- oblasti prověřované v rámci KA č. 16/03 – zde kontrola prověřila nápravná opatření, která byla přijata ke zjištěným nedostatkům a měla dopad na vedení účetnictví v roce 2017.

Kontrolovaný objem majetku, závazků a finančních prostředků v členění dle konkrétních kontrolovaných oblastí je uveden v tabulce č. 5.

Tabulka č. 5 – Údaje o kontrolovaném objemu majetku, závazků a finančních prostředků

Kontrolovaná oblast	Kontrolovaný objem majetku, závazků a finančních prostředků (v Kč)
<i>Národní fond</i>	69 430 048 310,00
Národní transfery	109 829 590 798,71
Rezervy na sanace ekologických zátěží	55 617 817 018,31
Prostředky poskytnuté na splátky úvěru tuzemské bance	2 283 474 315,91
Závazky ze Státního dluhu	24 913 026 444,83
Majetkové účasti	54 974 909 439,60
Vyřazené pohledávky	48 600 161 780,02
Podmíněné závazky z provozních smluv	3 050 053 690,25
Sdílené daně	243 495 574 813,05

Zdroj: vlastní výpočet.

Pozn.: Právní předpisy uvedené v tomto kontrolním závěru jsou aplikovány ve znění účinném pro kontrolované období.

IV. Podrobné skutečnosti zjištěné kontrolou

1. Národní fond

Peněžní prostředky EU poskytnuté České republice se soustřeďují na bankovních účtech Národního fondu, který vystupuje v pozici platebního a certifikačního orgánu (dále jen

„NF-PCO“). Evropská komise stanoví celkový objem svého závazku vůči ČR z titulu schválení daného operačního programu (tzv. alokaci prostředků z rozpočtu EU) a po schválení operačního programu zašle na tzv. zdrojový účet NF-PCO počáteční předběžné platby. V účetním období 2017 v souvislosti s operačními programy stávajícího programového období 2014–2020 platilo, že Evropská komise následně zasílala roční předběžné platby a průběžné platby, dále pak platby ročních a konečných zůstatků svého závazku vůči ČR. V případě operačních programů provádí NF-PCO na základě schválených souhrnných žádostí o platbu převody prostředků z rozpočtu EU ze svého zdrojového účtu na příjmové účty OSS, které předfinancovaly výdaje (tj. z rozpočtu své kapitoly zajistily zaslání prostředků konečnému příjemci), jež mají být kryty prostředky z rozpočtu EU (tzn. tyto OSS jsou předfinancujícími subjekty). Veškeré platby z účtů/na účty Evropské komise probíhají v eurech, platby předfinancujícím subjektům v rámci operačního programu se provádějí v českých korunách. V průběhu účetního roku provádí NF-PCO mj. certifikaci výdajů (ujištění, že výdaje zahrnuté do žádosti o průběžnou platbu, zasílané Evropské komisi, byly vynaloženy v souladu s předpisy EU a ČR). NF-PCO rovněž zasílá Evropské komisi účetní závěrku¹⁶, na základě které Evropská komise stanoví částku, kterou je třeba doplatit ČR, nebo naopak vrátit do rozpočtu EU.

Z výše popsaných finančních toků v rámci *Národního fondu* pak vyplývají některé významné skutečnosti relevantní pro účetnictví, uvedené v tabulce č. 6. Jedná se o zjednodušený výčet skutečností, které jsou v rámci NF zachycovány. Smyslem tohoto přehledu je zjednodušeně představit účetní případy NF, přičemž je abstrahováno od rozdílností v terminologii jednotlivých programových období.

Tabulka č. 6 – Vybrané finanční toky NF v účetnictví MF

MF vzniká:	zejména z titulu:
- pohledávka za Evropskou komisí	- nároku na předběžnou platbu - předložení žádosti o průběžnou platbu nebo platbu konečného zůstatku
- závazek vůči Evropské komisi	- žádosti o vrácení nevyužitých prostředků z rozpočtu EU
- závazek vůči předfinancujícímu subjektu	- schválení souhrnné žádosti o platbu prostředků z rozpočtu EU
MF zaniká:	zejména z důvodu:
- pohledávka za Evropskou komisí	- příjmu prostředků od Evropské komise na účet NF-PCO
- závazek vůči Evropské komisi	- vrácení nevyužitých prostředků z rozpočtu EU z účtu NF-PCO na účet Evropské komise
- závazek vůči předfinancujícímu subjektu	- převodu prostředků z účtu NF-PCO na příjmový účet OSS, která poskytla prostředky na předfinancování prostředků z rozpočtu EU

Zdroj: vlastní zpracování na základě informací zjištěných během kontroly.

¹⁶ Relevantní pro programové období 2014–2020: Nejedná se o účetní závěrku MF ve smyslu zákona o účetnictví, ale o účetní závěrku sestavenou dle nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) č. 1303/2013 ze dne 17. prosince 2013, o společných ustanoveních o Evropském fondu pro regionální rozvoj, Evropském sociálním fondu, Fondu soudržnosti, Evropském zemědělském fondu pro rozvoj venkova a Evropském námořním a rybářském fondu, o obecných ustanoveních o Evropském fondu pro regionální rozvoj, Evropském sociálním fondu, Fondu soudržnosti a Evropském námořním a rybářském fondu a o zrušení nařízení Rady (ES) č. 1083/2006 (dále také „Obecné nařízení 2014+“).

Relevantní skutečnosti pro výkaznictví MF vyplývají z příslušných nařízení Rady Evropského společenství, která upravují obecná ustanovení daných fondů¹⁷. MF při zaúčtování operací *Národního fondu* vychází z postupů stanovených v ČÚS č. 703 – *Transfery* pro zprostředkovatele průtokového transferu, který upravuje v případě zprostředkovatele transferu pouze účetní postupy pro převod peněžních prostředků. Tyto postupy nastavené v bodu 5.1.1. ČÚS č. 703 předpokládají, že zprostředkovatel nejprve přijme průtokový transfer a dále jej zprostředkuje příjemci transferu nebo dalšímu zprostředkovateli, přičemž účtuje pouze o peněžních tocích.

Kromě převodu peněžních prostředků dochází u NF i k jiným skutečnostem, které vyplývají z implementace programů, a MF o nich účtuje (např. případy uvedené v tabulce č. 6). Podle NKÚ tento postup odpovídá účetním předpisům, tedy účetní jednotka v roli zprostředkovatele transferu může aplikovat i další postupy účtování, než které pro zprostředkovatele explicitně stanoví ČÚS č. 703 – *Transfery*, a které budou odpovídat uskutečněným případům.

Programové období 2004–2006

Programy a projekty realizované a spolufinancované z prostředků EU v rámci programového období 2004–2006¹⁸ byly k rozvahovému dni 31. 12. 2017 ukončeny¹⁹, neboť ještě před tímto datem došlo k vzájemnému vyrovnání konečných zůstatků závazků a pohledávek mezi MF a Evropskou komisí, kromě zůstatků souvisejících s některými projekty, u nichž nebylo dosud uzavřeno šetření potenciálních nesrovnalostí. K rozvahovému dni tedy v podstatě (až na některé případy související s neuzavřeným šetřením potenciálních nesrovnalostí) neexistuje důvod vykazovat v účetní závěrce v souvislosti s programy a projekty programového období 2004–2006 pohledávky za Evropskou komisí.

¹⁷ Obecná pravidla použitelná na *Evropský fond pro regionální rozvoj* (dále také „EFRR“), *Evropský sociální fond* (dále také „ESF“), *Fond soudržnosti* (dále také „CF“), *Evropský zemědělský fond pro rozvoj venkova* a *Evropský námořní a rybářský fond* stanoví Obecné nařízení 2014+.

Obecná pravidla použitelná pro EFRR, ESF a CF stanoví nařízení Rady (ES) č. 1083/2006 ze dne 11. července 2006, o obecných ustanoveních o Evropském fondu pro regionální rozvoj, Evropském sociálním fondu a Fondu soudržnosti a o zrušení nařízení (ES) č. 1260/1999 (v konsolidovaném znění), (dále také „Obecné nařízení 2007+“).

Obecná pravidla použitelná pro strukturální fondy stanoví nařízení Rady (ES) č. 1260/1999 ze dne 21. června 1999, o obecných ustanoveních o strukturálních fondech (v konsolidovaném znění).

Pravidla použitelná pro *Fond soudržnosti* stanoví nařízení Rady (ES) č. 1164/94 ze dne 16. května 1994, o zřízení Fondu soudržnosti (v konsolidovaném znění).

¹⁸ Kontrola se zaměřila na zmapování procesu ukončení pomoci ze strukturálních fondů, *Fondu soudržnosti* a *Evropského rybářského fondu* a ve vazbě na zjištěné skutečnosti na zůstatky vykázané k 31. 12. 2017 na relevantních analytických účtech k účtům 375, 475 a 953.

¹⁹ Ukončení pomoci ze strukturálních fondů je upraveno rozhodnutím Komise ze dne 1. srpna 2006 *Pokyny k ukončení pomoci (2000–2006) ze strukturálních fondů*, KOM(2006) 3424 v konečném znění. V obecných zásadách tohoto rozhodnutí je stanoveno: „Ukončení pomoci zahrnuje finanční vyrovnání nesplacených závazků Společenství zaplacením zůstatku závazku určenému orgánu nebo vydáním vrubopisu a zrušením konečného zůstatku, jakož i lhůtu, ve které budou práva a povinnosti Komise a členských států týkající se pomoci nebo operací ukončeny. Konečné vyrovnání se nedotýká práva Komise na přijetí finančních oprav.“

Přesto MF v ÚZ k 31. 12. 2017 vykázalo:

- **pohledávky za Evropskou komisí v rámci rozvahového účtu 475 – *Dlouhodobé zprostředkování transferů***

Tyto pohledávky MF vykázalo i přesto, že nelze po 31. 12. 2017 ze strany Evropské komise očekávat žádné platby, neboť závazky rozpočtu EU byly k 31. 12. 2017 vypořádány, a tudíž nárok ČR na prostředky z rozpočtu EU zanikl. **Výše neexistujících pohledávek činila minimálně 600,5 mil. Kč (prokázaná výše nesprávně vykázaných rozvahových pohledávek).** Aktivní zůstatek na účtu 475 i po vzájemném vyrovnání pohledávek a závazků mezi ČR a EU souvisí s účetním postupem NF-PCO, kdy je o pohledávkách za Evropskou komisí účtováno současně s účtováním o závazcích NF-PCO vůči předfinancujícím subjektům na účtu 375, přičemž podkladem k zaúčtování těchto závazků jsou schválené souhrnné žádosti předkládané předfinancujícími subjekty. **Riziko nesprávného vykázaní pohledávek za Evropskou komisí v rámci účtu 475 – *Dlouhodobé zprostředkování transferů* se však týká celého v rozvaze vykázaného nároku ve výši 5,69 mld. Kč.** MF by přitom mělo vykázat pouze takové pohledávky za Evropskou komisí, které odpovídají skutečnému zůstatku závazku rozpočtu EU vůči ČR, který je deklarován Evropskou komisí v dokumentech o ukončení pomoci. **Skutečný stav těchto pohledávek MF při inventarizaci nezjistilo, a nepostupovalo tak v souladu s ustanovením § 29 odst. 1 zákona o účetnictví.**

- **podmíněné pohledávky za Evropskou komisí z titulu alokace ve výši 695,5 mil. Kč v rámci podrozvahového účtu 953 – *Dlouhodobé podmíněné pohledávky ze zahraničních transferů***

Tento zůstatek však neodpovídal zjištěné skutečnosti, neboť zahrnoval mj. i podmíněné pohledávky, které MF zároveň vykázalo jako pohledávky za Evropskou komisí v rámci účtu 475 – *Dlouhodobé zprostředkování transferů*, nebo podmíněné pohledávky u projektů, u kterých již neočekává ze strany Evropské komise žádné platby. **Pro ÚZ MF sestavenou k 31. 12. 2017 tak existuje pro zůstatek účtu 953 – *Dlouhodobé podmíněné pohledávky ze zahraničních transferů* riziko nesprávnosti.** Skutečný stav těchto pohledávek MF při inventarizaci nezjistilo, a nepostupovalo tak v souladu s § 29 odst. 1 zákona o účetnictví.

V ÚZ k 31. 12. 2017 MF dále vykázalo:

- **závazky vůči předfinancujícím subjektům z titulu neproplacených souhrnných žádostí o platbu prostředků z rozpočtu EU ve výši 5,618 mld. Kč v rámci rozvahového účtu 375 – *Krátkodobé zprostředkování transferů*.**

Předfinancující subjekty poskytly konečným příjemcům na realizaci jejich projektů peněžní prostředky ze státního rozpočtu. Výši již poskytnutých prostředků předfinancující subjekty následně nárokovaly prostřednictvím souhrnných žádostí u NF-PCO k refundaci z prostředků rozpočtu EU. NF-PCO na základě schválených souhrnných žádostí tyto nárokové prostředky vykazuje jako krátkodobé závazky vůči předfinancujícím subjektům na účtu 375. Pokud hodnota schválených souhrnných žádostí převyšuje hodnotu závazku EU vůči ČR u konkrétního programu/projektu,²⁰

²⁰ Zejména z titulu existence nezpůsobilých výdajů a jiných nesrovnalostí a souvisejících finančních oprav.

souhrnné žádosti již nemohou být z prostředků EU uhrazeny. Dochází k tzv. přezávazkovaní programu/projektu, kdy jediným zdrojem pro vyrovnání alespoň části těchto závazků, tj. prostředků již vynaložených ze státního rozpočtu, je postupný peněžní tok vratek z vymáhaných nesrovnalostí. U přezávazkovaných programů/projektů však NF-PCO nemůže predikovat, kdy a v jaké výši tyto pohledávky předfinancujících subjektů uhradí, neboť tato úhrada je podmíněna nejistými peněžními toky z případných vratek²¹ v důsledku finančních oprav. MF však nadále vykazuje v důsledku nastavených postupů účtování závazky vůči předfinancujícím subjektům a zároveň pohledávky za Evropskou komisí (viz výše k zůstatku účtu 475).

V případě uvedených závazků je nejisté, zda budou ze strany NF-PCO předfinancujícím subjektům v plné výši uhrazeny a zda budou peněžní prostředky vynaložené v rámci předfinancování ze státního rozpočtu refundovány z přijatých vratek. Tato skutečnost však z ÚZ k 31. 12. 2017 nevyplývá. MF by mělo dle ustanovení § 45 odst. 1 písm. e) vyhlášky č. 410/2009 Sb. o těchto významných skutečnostech informovat v příloze účetní závěrky.

Na účtu 375 MF vykazuje také vratky²², a to jako krátkodobé závazky za subjekty, kterým mají být tyto prostředky převedeny. Zákon č. 218/2000 Sb. upravuje příjem vratek na bankovní účty NF-PCO. Postup NF-PCO pro nakládání s vratkami a jejich převod do kapitol státního rozpočtu však nejsou tímto zákonem upraveny. **Kontrolou vybraných případů vratek²³, u nichž již bylo šetření nesrovnalostí ukončeno, bylo zjištěno, že NF-PCO přijal v letech 2011–2015 na univerzální účet vratky ve výši 1,3 mld. Kč²⁴, které následně nepřevedl na úhradu neuhrazených souhrnných žádostí ani neodvedl do rozpočtu EU.**

Programové období 2007–2013

V rámci programového období 2007–2013²⁵ se kontrola zaměřila na ty operační programy, u nichž do 31. 12. 2017 obdržel NF-PCO od Evropské komise na zdrojový účet platbu konečného zůstatku²⁶. V důsledku trvání některých procesních lhůt, které uplynuly až

²¹ V rámci čerpání finančních prostředků z EU může docházet k situacím, kdy NF-PCO na svůj bankovní účet přijímá zpět finanční prostředky (vratky). Prostředky na tomto účtu nejsou považovány za prostředky státního rozpočtu a zůstatek tohoto účtu je převáděn do dalšího kalendářního roku.

²² Týká se programového období 2004–2006 a 2007–2013.

²³ Jedná se o vratky s certifikací, tj. nesprávně využitě prostředky, které byly vráceny NF-PCO a které již byly či budou certifikovány.

²⁴ Ve výši 70,3 mil. Kč za programové období 2004–2006 a 1,2 mld. Kč za programové období 2007–2013.

²⁵ Kontrola se zaměřila na zůstatky účtů 475 a 953, které MF vykazalo k 31. 12. 2017 v rámci těchto operačních programů z titulu příjmu prostředků z rozpočtu EU a z titulu alokace prostředků z rozpočtu EU schválené na daný operační program programovými dokumenty.

²⁶ Pokyny k uzavření operačních programů v rámci strukturálních fondů a *Fondu soudržnosti* stanovila Komise v příloze svého rozhodnutí, kterým se mění rozhodnutí C(2013) 1573 o schválení pokynů k uzavření operačních programů určených k čerpání pomoci z Evropského fondu pro regionální rozvoj, Evropského sociálního fondu a Fondu soudržnosti (2007–2013), C(2015) 2771 v konečném znění ze dne 30. 4. 2015. V *Obecných zásadách* tohoto rozhodnutí je stanoveno, že uzavření programu je spojeno s finančním narovnáním nezaplacených rozpočtových závazků EU, a to v podobě proplacení konečného zůstatku příslušnému řídicímu orgánu každého programu nebo zpětného získání prostředků, které Komise neoprávněně vyplatila členskému státu, a/nebo zrušení závazku jakéhokoli konečného zůstatku.

v průběhu roku 2018²⁷, nelze tyto programy k rozvahovému dni považovat za uzavřené. Vzhledem ke skutečnosti, že MF používá obdobné účetní postupy u programů/projektů jako u předchozího programového období, hrozí u zůstatků účtů vykazovaných za programové období 2007–2013 obdobné nedostatky.

MF v ÚZ k 31. 12. 2017, obdobně jako za předchozí programové období, vykázalo:

- **pohledávky za Evropskou komisí z titulu nároku na prostředky EU v rámci rozvahového účtu 475 – *Dlouhodobé zprostředkování transferů*, v tomto případě ve výši 32,4 mld. Kč**

Pokud MF stávající postupy účtování a vykazování nezmění, tj. bude aplikovat stejné postupy účtování a vykazování jako v programovém období 2004–2006, upozorňuje NKÚ, že by i za účetní období 2018 mohlo dojít k vykázání neexistujících pohledávek za Evropskou komisí, tak jako se to stalo v případě programového období 2004–2006.

- **podmíněné pohledávky za Evropskou komisí z titulu alokace ve výši 17,4 mld. Kč v rámci podrozvahového účtu 953 – *Dlouhodobé podmíněné pohledávky ze zahraničních transferů***

Podobně jako v předchozím programovém období nemusí tento zůstatek zobrazovat skutečné podmíněné nároky na prostředky z rozpočtu EU z alokace stanovené Evropskou komisí na jednotlivé operační programy, u kterých byly k 31. 12. 2017 vypořádány vzájemné pohledávky a závazky mezi ČR a EU.

2. Přehled o peněžních tocích

MF vykázalo v přehledu o peněžních tocích sestaveném k 31. 12. 2017 na položkách A.I.6. *Ostatní úpravy o nepeněžní operace* a C.II. *Změna stavu dlouhodobých závazků* účetní transakci, kterou odúčtovalo nesplacenou část upsaného základního kapitálu v částce 71 635 023 520,81 Kč (účetním zápisem „Má dáti“ 459 – *Ostatní dlouhodobé závazky* / „Dal“ 069 – *Ostatní dlouhodobý finanční majetek*).

Přestože v souvislosti s uvedenou účetní transakcí nedošlo k žádnému peněžnímu toku a přestože tato účetní transakce neovlivnila výši výsledku hospodaření, MF podalo uživatelům tohoto účetního výkazu informaci, že uvedená účetní transakce:

- ovlivnila výši výsledku hospodaření bez vlivu na výši krátkodobého finančního majetku o 71,6 mld. Kč (viz položka A.I. *Úpravy o nepeněžní operace*),
- vyvolala peněžní toky z provozní činnosti v podobě zvýšení stavu peněžních prostředků o 71,6 mld. Kč (viz položka A. *Peněžní toky z provozní činnosti*) a zároveň
- vyvolala peněžní toky z vlastního kapitálu, dlouhodobých závazků a dlouhodobých pohledávek v podobě snížení stavu peněžních prostředků o 71,6 mld. Kč (viz položka C. *Peněžní toky z vlastního kapitálu, dlouhodobých závazků a dlouhodobých pohledávek*).

Pokud vybraná účetní jednotka vykáže na položce C.II. takovou operaci, která nemá vliv na změnu stavu peněžních prostředků, aniž by jí souvztažně vykázala na jiné položce, nebude stav

²⁷ Dle ustanovení čl. 89 odst. 5 Obecného nařízení 2007+ se zůstatek rozpočtového závazku EU nezrušuje platbou konečného zůstatku, ale až 12 měsíců po provedení této platby.

peněžních prostředků vykázány v přehledu o peněžních tocích k rozvahovému dni (položka R.) odpovídat stavu krátkodobého finančního majetku dle rozvahy²⁸.

MF proto za účelem zajištění souladu stavu peněžních prostředků vykázaných k rozvahovému dni v přehledu o peněžních tocích a v rozvaze provedlo korekci na položce A.I.6. *Ostatní úpravy o nepeněžní operace*. Na položkách A.I.1. až A.I.6. je přitom možno vykázat pouze takové úpravy o nepeněžní operace, které měly vliv na výsledek hospodaření, a zároveň na položce A.I.6. jen takové transakce, které neovlivnily mimo jiné výši zůstatku dlouhodobého finančního majetku. MF tímto postupem nedodrželo obsahové vymezení položky A.I.6.

MF nepostupovalo v souladu s vyhláškou č. 410/2009 Sb., když uvedenou nepeněžní transakci ve výši 71 635 023 520,81 Kč, která neovlivnila výši výsledku hospodaření a zároveň ovlivnila výši zůstatku dlouhodobého finančního majetku, vykázalo v přehledu o peněžních tocích na položce A.I.6. *Ostatní úpravy o nepeněžní operace*. Tento postup MF byl nedostatkem v nastavení algoritmu sestavení přehledu o peněžních tocích.

NKÚ v této souvislosti doporučuje v právním předpisu jasněji upravit vykazování tohoto druhu případů.

3. Přehled o změnách vlastního kapitálu

MF na položce A.I.3. *Bezúplatné převody* přehledu o změnách vlastního kapitálu vykázalo i účetní případ, kterým účtovalo o vzniku příslušnosti hospodařit s majetkem státu v celkové výši 119 540 563 Kč. MF nabylo tento majetek v roce 2017 na základě zápisu o změně příslušnosti hospodařit s majetkem státu od Úřadu pro zastupování státu ve věcech majetkových.

MF postupovalo v rozporu s vyhláškou č. 410/2009 Sb., když uvedenou operaci ve výši 119 540 563 Kč vykázalo v přehledu o změnách vlastního kapitálu na položce A.I.3. *Bezúplatné převody*, a nikoliv na položce A.I.1. *Změna, vznik nebo zánik příslušnosti hospodařit s majetkem státu*. Tento postup byl chybou MF v nastavení algoritmu sestavení přehledu o změnách vlastního kapitálu, neboť analytické členění účtu 401 – *Jmění účetní jednotky* nebylo navrženo tak, aby v přehledu o změnách vlastního kapitálu vedlo ke správnému vykázání operace spočívající ve změně příslušnosti hospodařit s majetkem státu.

V průběhu účetního období 2018 zavedlo MF do účtového rozvrhu nový analytický účet v rámci účtu 401, čímž provedlo výchozí krok k tomu, aby k výše uvedené nesprávnosti v naplnění položek přehledu o změnách vlastního kapitálu již nedocházelo.

4. Opatření přijatá k nápravě nedostatků zjištěných kontrolní akcí NKÚ č. 16/03 v oblasti účetnictví

V průběhu kontroly byla prověřována opatření stanovená usnesením vlády ze dne 6. listopadu 2017 č. 783 k nápravě nedostatků zjištěných v rámci kontrolní akce č. 16/03 v oblasti účetnictví, a to z hlediska jejich úplnosti, správnosti a účinnosti.

²⁸ Dle mezinárodního účetního standardu pro veřejný sektor IPSAS 2 – *Výkaz peněžních toků* se vyžaduje transakce z dlouhodobých aktiv (tedy transakce blízké investičním transakcím dle IPSAS) a transakce z vlastního kapitálu, dlouhodobých závazků a dlouhodobých pohledávek (tedy transakce blízké transakcím financování dle IPSAS), které nejsou spojeny s peněžním tokem, z přehledu o peněžních tocích vylučovat (odst. 54).

Kontrolou bylo zjištěno, že MF opatření k nápravě zjištěných nedostatků týkající se vedení účetnictví realizovalo, výjimku tvoří jeden případ v oblasti prostředků poskytovaných tuzemské bance, kdy nepostupovalo v plném rozsahu doporučení plynoucích z kontrolní akce č. 16/03 (viz část IV.4.2). Nejvýznamnější přijaté nápravné opatření se týkalo oblasti rezerv na sanaci ekologických zátěží (viz část IV.4.1).

Dále ale zůstávají z pohledu NKÚ nedořešena zejména opatření vyplývající z doporučení NKÚ k úpravě právních předpisů; ta však nelze dávat k tíži MF jako účetní jednotce odpovědné za účetnictví MF, neboť mají povahu systémových doporučení vyžadujících úpravu právních předpisů. Jedná se o následující případy, ke kterým NKÚ i nadále dává MF, jako ústřednímu orgánu státní správy pro účetnictví²⁹, doporučení k úpravě účetních předpisů:

- **komentování údajů o podmíněných aktivech a pasivech v příloze účetní závěrky**

V reakci na kontrolu NKÚ byla provedena úprava právních předpisů z hlediska oceňování, ale nikoliv z hlediska komentování údajů o podmíněných aktivech a pasivech. NKÚ však systémově doporučuje i další krok, který MF v opatřeních nezmiňuje, a to aby byla v právních předpisech jasně řešena i povinnost komentovat významné údaje vykázané na podrozvahových účtech, což by vedlo ke srozumitelné interpretaci a vyšší informační hodnotě pro externí uživatele.

- **řešení nejasnosti účetního zachycení a vykazování majetkových účastí v účetní závěrce OSS**

NKÚ doporučuje řešit nejasnosti prostřednictvím úpravy předpisů regulujících účetnictví, MF však s tímto nesouhlasí a navrhuje pouze zvýšení metodické podpory. To však dle NKÚ systémově problém neřeší.

4.1 Rezervy na sanaci ekologických zátěží

O rezervách na sanaci ekologických zátěží začalo MF účtovat v roce 2017 po přijetí opatření k nápravě nedostatků zjištěných kontrolní akcí č. 16/03, do roku 2016 byly informace o předpokládaných budoucích plněních plynoucích z ekologických škod součástí podrozvahy (účet 994 – *Ostatní dlouhodobá podmíněná pasiva*). Výši rezervy k rozvahovému dni stanovuje MF na základě odborného odhadu spravujícího útvaru dle hodnoty pravděpodobných nákladů, které nastanou při plnění závazku plynoucího z uzavřené smlouvy nebo z příslušného usnesení vlády. K 31. 12. 2017 vykazovalo MF rezervy poprvé, a to ve významné výši 82 781 437 912,26 Kč.

Jedním z typů rezerv na sanaci ekologických zátěží jsou **rezervy na revitalizaci**. MF realizuje zakázky na odstraňování starých ekologických škod na základě usnesení vlády ze dne 16. ledna 2002 č. 50 a usnesení vlády ze dne 12. června 2002 č. 592 při řešení hospodářské situace a revitalizace krajů postižených následky těžební činnosti.

O rezervách na revitalizaci MF v minulosti neúčtovalo vůbec (tedy ani na podrozvahových účtech); rezervy na revitalizaci byly do účetnictví MF nově zavedeny až v roce 2017 v souvislosti s přijetím nápravného opatření ke kontrolní akci NKÚ č. 16/03 v oblasti rezerv na sanaci ekologických zátěží. Rezervy na revitalizaci se od ostatních typů rezerv na sanaci ekologických zátěží liší tím, že jsou tvořeny již v podstatě na základě obecného veřejného

²⁹ Dle zákona č. 2/1969 Sb.

příslibu dle usnesení vlády, a nikoliv na základě právně závazné povinnosti, tj. uzavřené smlouvy. **NKÚ shledává zavedení rezerv na revitalizaci do účetnictví MF jako opodstatněné³⁰ a v této souvislosti doporučuje výše uvedenou rozdílnost v kategoriích rezerv na ekologické škody u MF ozřejmit uživatelům ÚZ MF prostřednictvím přílohy ÚZ.**

Kontrolou nápravného opatření byly zjištěny nedostatky, které však nezpochybňují přijetí nápravného opatření:

- **Během roku 2017 došlo na základě usnesení vlády ke zvýšení maximálně možné částky připadající na revitalizaci krajiny v případě dvou krajů, a to o částku 3 mld. Kč oproti předchozímu stavu. MF o této skutečnosti k datu účetní závěrky 31. 12. 2017 neúčtovalo. Nezaúčtování změny v ocenění rezerv ve výši 3 mld. Kč mělo vliv na zůstatky účtů 441 – *Rezervy* a 555 – *Tvorba a zúčtování rezerv*, vykázané v ÚZ MF k 31. 12. 2017, a dále na výsledek hospodaření běžného účetního období. V roce 2018 MF tento nedostatek opravilo.**
- **MF při inventarizaci za rok 2017 nepostupovalo v souladu s právními předpisy, neboť nezjistilo skutečný stav rezerv na revitalizaci k 31. 12. 2017.**

4.2 Závazek MF vůči tuzemské bance z titulu poskytnutých záruk

MF v minulosti uzavřelo se zahraniční bankovní institucí smlouvy o záruce, kterými ručilo za úvěry poskytnuté jedné z tuzemských bank. Na základě tohoto smluvního vztahu vznikl MF kromě povinnosti ručení také závazek poskytnout dané tuzemské bance prostředky na splácení úvěru zahraniční bankovní instituci, tedy poskytnout nevratný transfer ve smyslu bodu 3.1. písm. a) ČÚS č. 703 – *Transfery*. Tento svůj závazek mělo MF dle zjištění z kontrolní akce NKÚ č. 16/03 identifikovat, ocenit a následně vykázat v rozvaze v návaznosti na nevyhnutelnou povinnost vyplývající ze smluvního vztahu. MF svůj závazek vůči tuzemské bance vykazuje na účtu podrozvahových závazků ve výši 2,7 mld. Kč.

Ve výroční zprávě za rok 2017 vyčíslila předmětná tuzemská banka pohledávky z infrastrukturních programů (v nichž jsou dle doplňující informace uvedené v předmětné výroční zprávě zahrnuty především úvěry poskytnuté MF) k 31. 12. 2017 ve výši 2 540 540 tis. Kč. Závazek MF vůči tuzemské bance na základě výše popsaného smluvního vztahu by tudíž mohl k 31. 12. 2017 dosahovat této výše.

MF v případě zaúčtování závazku plynoucího z úhrady jistiny a souvisejících úroků tuzemské bance z titulu poskytnutých záruk nepostupovalo v plném rozsahu doporučení plynoucích z kontrolní akce NKÚ č. 16/03, neboť nepřistoupilo k vzájemnému odsouhlasení pohledávek a závazků vyplývajících z výše popsaného smluvního vztahu. NKÚ tento postup přitom považuje za potřebný, aby MF mohlo identifikovat, ocenit a ve svém účetnictví zachytit celou výši rozvahového závazku nebo rezervy z titulu povinnosti poskytnout tuzemské bance transfer.

³⁰ České účetní předpisy nevylučují v takovém případě tvorbu rezervy a dle mezinárodního účetního standardu pro veřejný sektor IPSAS 19 – *Rezervy, podmíněné závazky a podmíněná aktiva* je i jinak než právně závazná povinnost (odst. 18) relevantním důvodem pro tvorbu rezervy.

Seznam zkratk:

CF	– <i>Fond soudržnosti (z angl. Cohesion Fund)</i>
ČR	– Česká republika
ČÚS	– český účetní standard
DPH	– daň z přidané hodnoty
EFRR	– <i>Evropský fond pro regionální rozvoj</i>
ESF	– <i>Evropský sociální fond</i>
EU	– Evropská unie
KA	– kontrolní akce Nejvyššího kontrolního úřadu
Komise	– Evropská komise
MF	– Ministerstvo financí
NF	– <i>Národní fond</i>
NF-PCO	– Národní fond, vykonává funkci platebního a certifikačního orgánu
NKÚ	– Nejvyšší kontrolní úřad
OSS	– organizační složka státu
SÚ	– syntetický účet
ÚZ	– účetní závěrka
VPS	– kapitola státního rozpočtu 398 – <i>Všeobecná pokladní správa</i>

Zkrácené názvy právních předpisů:

zákon o účetnictví: zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví

Obecné nařízení 2014+: nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) č. 1303/2013 ze dne 17. prosince 2013 o společných ustanoveních o Evropském fondu pro regionální rozvoj, Evropském sociálním fondu, Fondu soudržnosti, Evropském zemědělském fondu pro rozvoj venkova a Evropském námořním a rybářském fondu, o obecných ustanoveních o Evropském fondu pro regionální rozvoj, Evropském sociálním fondu, Fondu soudržnosti a Evropském námořním a rybářském fondu a o zrušení nařízení Rady (ES) č. 1083/2006

Obecné nařízení 2007+: nařízení Rady (ES) č. 1083/2006 ze dne 11. července 2006, o obecných ustanoveních o Evropském fondu pro regionální rozvoj, Evropském sociálním fondu a Fondu soudržnosti a o zrušení nařízení (ES) č. 1260/1999