



## Kontrolní závěr z kontrolní akce

16/17

### Účetnictví Ministerstva zahraničních věcí

Kontrolní akce byla zařazena do plánu kontrolní činnosti Nejvyššího kontrolního úřadu (dále jen „NKÚ“) na rok 2016 pod číslem 16/17. Kontrolní akci řídil a kontrolní závěr vypracoval člen NKÚ Ing. Daniel Reiesiegel, MPA.

Cílem kontroly bylo prověřit, zda Ministerstvo zahraničních věcí při vedení účetnictví v roce 2015 postupovalo v souladu s příslušnými právními předpisy.

**Kontrolovaná osoba:** Ministerstvo zahraničních věcí (dále také „MZV“).

Kontrolováno bylo období roku 2015 včetně souvisejících skutečností z let předchozích a roku následujícího.

Kontrola byla prováděna u kontrolované osoby v době od června do prosince 2016.

Námítky proti kontrolnímu protokolu, které MZV podalo, vypořádala vedoucí skupiny kontrolujících rozhodnutím o námitkách.

**Kolegium NKÚ** na svém IV. jednání v roce 2017, které se konalo dne 27. února, **schválilo** usnesením č. 8/IV/2017 **kontrolní závěr** v tomto znění:

## **Účetnictví Ministerstva zahraničních věcí v kontrolovaném roce 2015 bylo nesprávné, neúplné, neprůkazné a nesrozumitelné.**

Kontrolou byly v účetnictví zjištěny nesprávnosti v celkové výši 2,682 mld. Kč, na kterých se podílelo především chybné účtování účetních případů zastupitelských úřadů (dále také „ZÚ“), podmíněných závazků z transferů a prostředků na financování záloh ZÚ.

MZV nezaúčtovalo do účetního období roku 2015 všechny účetní případy, které se účetního období roku 2015 týkaly. MZV nestanovilo účetní období roku 2015 v souladu se zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví, neboť pro účetní případy týkající se zastupitelských úřadů (s výjimkou nákladů) stanovilo účetní období od listopadu 2014 do října 2015; v důsledku toho:

- nezaúčtovalo žádné pohyby peněžních prostředků ani žádné výnosy za období listopad a prosinec 2015;
- nevykázalo peněžní prostředky, pohledávky, závazky a zásoby ZÚ v účetní závěrce k 31. prosinci 2015, ale ve stavu k 31. říjnu 2015;
- účetní zápisy za ZÚ (více než 302 tis., tj. 59 % všech zápisů MZV v roce 2015) zaúčtovalo prostřednictvím dvou souhrnných účetních dokladů ze dne 31. prosince 2015 bez jasné vazby na podklady pro účetní zápisy, účetnictví v této oblasti tak bylo neprůkazné.

## **I. Úvod**

MZV bylo zřízeno zákonem č. 2/1969 Sb.<sup>1</sup>, podle kterého je ústředním orgánem státní správy pro oblast zahraniční politiky, v jejímž rámci vytváří koncepci a koordinuje zahraniční rozvojovou pomoc, koordinuje vnější ekonomické vztahy, podílí se na sjednávání mezinárodních sankcí a koordinuje postoje České republiky k nim.

MZV zabezpečuje vztahy České republiky k ostatním státům, mezinárodním organizacím a integračním seskupením, koordinuje aktivity vyplývající z dvoustranné a mnohostranné spolupráce, s výjimkou věcí náležejících do působnosti Ministerstva spravedlnosti.

MZV je organizační složkou státu (dále také „OSS“), účetní jednotkou a správcem kapitoly státního rozpočtu 306 – *Ministerstvo zahraničních věcí*. V roce 2015 MZV zajišťovalo provoz 116 zastupitelských úřadů – velvyslanectví, stálých zastoupení, generálních konzulátů a konzulátů.

Základním předpisem pro vedení účetnictví je zákon č. 563/1991 Sb.<sup>2</sup>, který stanoví rozsah a způsob vedení účetnictví a požadavky na jeho průkaznost. Údaje z účetnictví musí být spolehlivé, srozumitelné, srovnatelné a správné.

Hlavní funkcí účetnictví je poskytovat spolehlivé informace o stavu a pohybu majetku a jiných aktiv, závazků a jiných pasiv, dále o nákladech a výnosech nebo o příjmech a výdajích a o výsledku hospodaření účetních jednotek za určité období. Informace z účetnictví a z účetních závěrek jsou základním informačním zdrojem zejména pro operativní i strategické

<sup>1</sup> Zákon č. 2/1969 Sb., o zřízení ministerstev a jiných ústředních orgánů státní správy České republiky.

<sup>2</sup> Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví.

řízení na úrovni účetních jednotek i státu a pro účely statistik. Současně poskytují zpětnou vazbu pro vyhodnocování účinků již přijatých rozhodnutí.

Z uvedených důvodů je důležitá spolehlivost údajů z účetnictví, které proto musí být správné, úplné, průkazné a srozumitelné.

Údaje z účetnictví subjektů státu jsou základním informačním zdrojem národních účtů České republiky, které sestavuje Český statistický úřad.

Kontroly byly podrobeny skutečnosti, které byly předmětem účetnictví a o kterých MZV účtovalo nebo mělo účtovat v průběhu roku 2015.

Kontrolována byla také správnost používání účetních metod a ostatních podmínek vedení účetnictví stanovených účetními předpisy s účinností pro kontrolované období. Účetní zápisy byly ke kontrole vybrány s ohledem na významnost jednotlivých položek účetní závěrky MZV sestavené k 31. prosinci 2015 (dále také „ÚZ“) a s ohledem na vyhodnocená rizika nesprávného účtování.

**Tabulka č. 1: Základní údaje účetní závěrky MZV k 31. prosinci 2015 (v Kč)**

| Ukazatel  | Účetní hodnota       |
|---|----------------------|
| Aktiva <sup>3</sup>                                       | 12 985 110 248,30    |
| Pasiva  | 12 985 110 248,30    |
| Náklady <sup>4</sup>                                      | 6 559 040 451,86     |
| Výnosy <sup>4</sup>                                       | 861 240 129,01       |
| Výsledek hospodaření běžného účetního období <sup>4</sup> | -5 697 800 322,85    |
| Podrozvahové účty   |                      |
| <i>P.I. Majetek účetní jednotky</i>                       | <i>44 927 693,45</i> |
| <i>P.VII. Další podmíněné závazky</i>                     | <i>8 443 473,59</i>  |
| <i>P.VIII.5 Vyrovnávací účet k podrozvahovým účtům</i>    | <i>36 484 219,86</i> |

**Zdroj:** účetní závěrka MZV sestavená k 31. prosinci 2015.

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

## II. Shrnutí a vyhodnocení

Cílem kontrolní akce č. 16/17 bylo prověřit, zda MZV při vedení účetnictví v roce 2015 postupovalo v souladu s příslušnými právními předpisy. Vzhledem k tomu, že se jednalo o první komplexní kontrolu vedení účetnictví MZV, nebylo cílem kontrolní akce vyhodnotit, zda účetní závěrka podává věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky.

### Vedení účetnictví

V oblasti vedení účetnictví se kontrola zaměřila na jeho správnost, úplnost, průkaznost a srozumitelnost. Prověřila dodržování směrné účtové osnovy a správnost používání účetních metod. Byly identifikovány významné transakční cykly a posouzeno nastavení systému

<sup>3</sup> Hodnota aktiv je uvedena v netto hodnotě, brutto hodnota aktiv byla v ÚZ vykázána ve výši 18 204 581 545,64 Kč (korekce činily 5 219 471 297,34 Kč).

<sup>4</sup> Náklady, výnosy i výsledek hospodaření byly v ÚZ vykázány pouze ve sloupci „hlavní činnost“.

úctování. U vybraných účetních případů byla provedena kontrola s cílem prověřit systém úctování a vykazování informací o skutečnostech, které byly předmětem účetnictví.

Kontrola prověřila rovněž úctování dvou ze 116 zastupitelských úřadů, a to velvyslanectví ČR v Bratislavě a velvyslanectví ČR v Moskvě.

**Při kontrole byly zjištěny nesprávnosti s vlivem na ÚZ sestavenou k 31. 12. 2015 ve výši 2,682 mld. Kč.** Na této celkové částce se podílelo jednak nesprávné úctování a vykazování podmíněných závazků (nesprávnosti přesahující 1,5 mld. Kč) a také chybné úctování na rozvahových a výnosových účtech (zde nesprávnosti přesáhly 1 mld. Kč).

**Uvedené zjištěné nesprávnosti jsou ve svém celkovém rozsahu významné. Na základě zjištěných skutečností NKÚ konstatuje, že MZV v roce 2015 nevedlo správné, úplné, průkazné a srozumitelné účetnictví ve smyslu ustanovení § 8 odst. 1 až 5 zákona o účetnictví.**

V oblasti vedení účetnictví byly mj. zjištěny následující **systémové nedostatky**:

- **MZV neúčtovalo účetní operace za zastupitelské úřady průběžně, ale jednorázově. Více než 302 tis. účetních zápisů (59 % všech zápisů MZV v roce 2015) zaúčtovalo dvěma souhrnnými účetními doklady** s datem 31. prosince 2015, které nesplňovaly zákonné náležitosti účetních dokladů (zejména byly bez vazby na prvotní doklad, proto z účetního zápisu nebylo zřejmé, čeho se týká a které dokumenty dokládají jeho správnost).
- **Účetní období pro zastupitelské úřady neodpovídalo v následujících případech kalendářnímu roku 2015**, bylo nesprávně stanoveno na období listopad 2014 až říjen 2015:
  - Do účetního období roku 2015 neúčtovalo MZV o pohybech peněžních prostředků, pohledávek, závazků a výnosů na zastupitelských úřadech za období listopad a prosinec 2015; naopak je v roce 2015 vykázalo za listopad a prosinec roku předchozího.
  - MZV za listopad a prosinec 2015 za ZÚ zaúčtovalo náklady (na rozdíl od roku 2014), do účetního období roku 2015 tak zahrnulo náklady za 14 měsíců (tj. za listopad 2014 až prosinec 2015), souvztačně s náklady však účtovalo prostřednictvím nesprávně použitého účtu časového rozlišení (383 – *Výdaje příštích období*), neboť v uvedeném případě výdaje z bankovních účtů (resp. z pokladen) byly v roce 2015 provedeny.
  - MZV nezjistilo skutečný stav majetku a závazků k 31. prosinci 2015, neboť peněžní prostředky, zásoby, pohledávky a závazky na zastupitelských úřadech vykázalo v účetní závěrce ve stavu k 31. říjnu 2015.
- **MZV nerozlišovalo mezi hotovostními a bezhotovostními pohyby peněžních prostředků**, neúčtovalo prostřednictvím účtu 261 – *Pokladna*, ale veškeré hotovostní operace účtovalo jako pohyby na bankovních účtech, v důsledku toho nesouhlasil účetní zůstatek bankovních účtů jednotlivých ZÚ se stavem peněžních prostředků uvedeným na výpise z bankovního účtu.
- **MZV neúčtovalo o předpisech závazků a pohledávek na zastupitelských úřadech** v průběhu roku 2015, stav pohledávek a závazků zaúčtovalo až na konci roku jako rozdíl mezi stavem k 31. říjnu 2014 a k 31. říjnu 2015.
- **MZV neúčtovalo o kurzových rozdílech** vzniklých při úhradě pohledávek a závazků v cizí měně a dále nepřecenilo pohledávky a závazky k rozvahovému dni.
- **Prostředky na financování záloh zastupitelských úřadů ve výši 200 mil. Kč vykázalo MZV jako závazek, přestože se jednalo o vlastní rozpočtové prostředky ministerstva.**

- V knihách podrozvahových účtů neúčtovalo Ministerstvo zahraničních věcí o významných skutečnostech, např. o dlouhodobých podmíněných závazcích ze zahraničních transferů či o dlouhodobých podmíněných závazcích z jiných smluv.
- MZV neprovedlo kvalifikovaný odhad zbývající doby používání majetku na začátku jeho odpisování a neodpisovalo majetek po celou dobu jeho používání, aplikovalo tedy nesprávně účetní metodu odpisování dlouhodobého majetku.

### III. Podrobné informace ke zjištěným skutečnostem

#### 1. Zjištěné nesprávnosti a hlavní příčiny těchto nesprávností

MZV v roce 2015 nevedlo správné, úplné, průkazné ani srozumitelné účetnictví, nedodrželo obsahová vymezení položek účetní závěrky stanovená vyhláškou č. 410/2009 Sb.<sup>5</sup>, nesprávně aplikovalo účetní metody a neprovedlo úplnou inventarizaci veškerého majetku a závazků. Nedostatky byly zjištěny zejména v níže uvedených případech.

##### **1.1 Účtování zastupitelských úřadů – nesprávné, neúplné a neprůkazné účetnictví MZV**

Zastupitelské úřady, jako vnitřní organizační jednotky MZV, hospodaří na základě schváleného rozpočtu. Oproti řádnému rozpočtovému roku, který je shodný s kalendářním rokem, je rozpočtové období pro ZÚ o dva měsíce posunuto, tj. začíná 1. listopadu a končí 31. října následujícího roku.

V případě zastupitelských úřadů MZV nestanovilo účetní období v roce 2015 v souladu se zákonem o účetnictví od ledna do prosince, ale shodně s rozpočtovým obdobím od listopadu 2014 do října 2015 a účetní případy (vyjma nákladů) týkající se ZÚ za období listopad a prosinec 2015 zaúčtovalo v účetním období roku 2016, čímž nedodrželo věcné a časové souvislosti jednotlivých účetních případů.

MZV v roce 2015 do svého účetnictví zaúčtovalo dvěma souhrnnými vnitřními účetními doklady 302 tis. účetních zápisů (59 % všech zápisů MZV v roce 2015) týkajících se účetních případů jednotlivých ZÚ za období listopad 2014 až říjen 2015. Tyto souhrnné doklady nesplňovaly zákonné náležitosti účetních dokladů, neboť neobsahovaly údaj o okamžiku uskutečnění účetního případu, podpisový záznam osoby odpovědné za jeho zaúčtování a zejména identifikátor, kterým lze nezaměnitelně určit vzájemnou vazbu mezi účetním záznamem a účetním dokladem, včetně souvisejících skutečností, čímž MZV porušilo povinnost zajištění průkaznosti a srozumitelnosti účetnictví dle zákona o účetnictví.

Veškeré uvedené účetní zápisy za zastupitelské úřady zaúčtovalo MZV s datem 31. prosince 2015, čímž v rozporu se zákonem o účetnictví neuvádělo v hlavní knize denní obraty strany „má dáti“ a „dal“<sup>6</sup>.

<sup>5</sup> 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.

<sup>6</sup> Dle ustanovení § 13 odst. 2 zákona č. 563/1991 Sb.

### 1.1.1 Nesprávné účtování o pohybech peněžních prostředků ZÚ

#### – Nesprávné použití účtu 245 – Jiné běžné účty

V roce 2015 ZÚ financovaly své provozní činnosti ze záloh<sup>7</sup>, které obdržely z ústředí MZV ze zvláštního bankovního účtu<sup>8</sup> stále mimorozpočtové zálohy. MZV dále zřídilo bankovní účty<sup>9</sup> pro jednotlivé ZÚ u bank v zahraničí.

O peněžních prostředcích na těchto účtech MZV v průběhu roku nesprávně účtovalo prostřednictvím účtu 245 – *Jiné běžné účty* namísto účtu 241 – *Běžný účet*<sup>10</sup>, neboť se nejednalo o cizí prostředky ve smyslu ustanovení § 45 odst. 9 zákona č. 218/2000 Sb.

V případě bankovního účtu stále mimorozpočtové zálohy mělo nesprávné účtování vliv na konečné zůstatky účtů 245 – *Jiné běžné účty* a 241 – *Běžný účet* ve výši 252,75 mil. Kč (stav peněžních prostředků na tomto účtu k 31. prosinci 2015).

V ÚZ sestavené k 31. prosinci 2015 vykazalo MZV zůstatek peněžních prostředků jednotlivých ZÚ (bankovní účty i pokladny) ve výši 249,66 mil. Kč, což byl stav k 31. říjnu 2015. Účtování o těchto prostředcích bylo předmětem kontroly pouze u prověřovaných ZÚ, tj. u vzorku účetních případů, z tohoto důvodu nebyl vyčíslen dopad nesprávného účtování o peněžních prostředcích ZÚ na konečné zůstatky účtů 245 – *Jiné běžné účty*, 241 – *Běžný účet* a 261 – *Pokladna* k 31. prosinci 2015.

#### – Neúplné účtování o peněžních prostředcích

MZV do účetního období roku 2015 neúčtovalo o pohybech peněžních prostředků na zastupitelských úřadech za období listopad a prosinec, veškeré peněžní transakce za tyto dva měsíce zaúčtovalo až v účetním období roku 2016.

MZV v případě převodu peněžních prostředků z bankovního účtu stále mimorozpočtové zálohy na financování provozní činnosti ZÚ účtovalo prostřednictvím účtu 262 – *Peníze na cestě* a 245 – *Jiné běžné účty*. O prostředcích, které ZÚ přijaly na bankovní účty v zahraničí a do svých pokladen v listopadu a prosinci 2015, MZV v roce 2015 neúčtovalo, ale vykazalo je v ÚZ sestavené k 31. 12. 2015 na účtu 262 – *Peníze na cestě*, a to ve výši 362,65 mil. Kč.

Kontrolou bylo zjištěno, že MZV u prověřovaných zastupitelských úřadů nezjistilo ani inventarizací skutečný stav majetku a vykazalo k 31. prosinci 2015 zůstatky peněžních prostředků na těchto ZÚ ve stavu k 31. říjnu 2015, tj. k jinému okamžiku, než ke kterému sestavilo řádnou účetní závěrku.

Jednalo se o systémový nedostatek, v případě dvou prověřovaných ZÚ toto nesprávné účtování ovlivnilo především zůstatek účtu 262 – *Peníze na cestě* o 4,33 mil. Kč a zůstatek účtu 241 – *Běžný účet* o 4,29 mil. Kč.

MZV k 31. prosinci 2015 zaúčtovalo vnitřním účetním dokladem náklady za všechny ZÚ za období listopad a prosinec 2015. MZV sice náklady uskutečněné v listopadu a prosinci 2015 na zastupitelských úřadech správně zaúčtovalo do účetního období roku 2015, souvztažně však proti příslušným nákladovým účtům zaúčtovalo časové rozlišení ve formě výdajů příštích období. MZV tak použilo nesprávně metodu časového rozlišení, neboť

<sup>7</sup> Dle ustanovení § 52 odst. 1 zákona č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů (rozpočtová pravidla).

<sup>8</sup> Zřízení dle ustanovení § 45 odst. 6 zákona č. 218/2000 Sb.

<sup>9</sup> Zřízeny dle ustanovení § 52 odst. 6 zákona č. 218/2000 Sb.

<sup>10</sup> Na účtu 241 – *Běžný účet* se dle ustanovení § 25 odst. 1 písm. e) vyhlášky č. 410/2009 Sb. účtují u organizačních složek státu prostředky podle jiných právních předpisů.

v uvedeném případě výdaje z bankovních účtů (resp. z pokladen) byly v roce 2015 provedeny.

Toto nesprávné účtování ovlivnilo zůstatky účtů 383 – *Výdaje příštích období* a 241 – *Běžný účet* (resp. 261 – *Pokladna*) o 168,92 mil. Kč.

– Nesprávné účtování o hotovostních pohybech peněžních prostředků

MZV nerozlišovalo mezi hotovostními a bezhotovostními pohyby peněžních prostředků, neboť neúčtovalo prostřednictvím účtu 261 – *Pokladna*, ale veškeré hotovostní operace účtovalo jako pohyby na bankovních účtech.

MZV nedodrželo obsahové vymezení účtu (v ÚZ sestavené k 31. prosinci 2015 veškeré peněžní prostředky ZÚ vykazalo na účtu 245 – *Jiné běžné účty* místo na účtu 241 – *Běžný účet*), nerozlišovalo mezi hotovostními a bezhotovostními pohyby peněžních prostředků, tj. neúčtovalo prostřednictvím účtu 261 – *Pokladna*, ale veškeré hotovostní operace účtovalo jako pohyby na bankovních účtech ZÚ v zahraničí, a nesprávně provedlo inventarizaci peněžních prostředků. Tím ovlivnilo za prověřované ZÚ zůstatek účtu 241 – *Běžný účet* o 18,63 mil. Kč a zůstatek účtu 261 – *Pokladna* o 2,33 mil. Kč. Opět se jednalo o systémové nedostatky.

– Výnosy ZÚ

Zastupitelské úřady realizují výnosy především z výběru správních poplatků. MZV vykazalo v ÚZ sestavené k 31. prosinci 2015 výnosy uskutečněné na ZÚ v Moskvě a v Bratislavě v období listopad a prosinec 2014, naopak výnosy za období listopad a prosinec 2015 v této ÚZ nevykazalo.

Toto nesprávné účtování za prověřované ZÚ ovlivnilo především zůstatky účtů 241 – *Běžný účet* o 4,87 mil. Kč, 605 – *Výnosy ze správních poplatků* ve výši 5,22 mil. Kč a 245 – *Jiné běžné účty* o 5,23 mil. Kč; opět se jednalo o systémový nedostatek.

– Poskytování záloh a kaucí u ZÚ

Zálohy a kauce účtovalo MZV u ZÚ zejména v případech, kdy platilo kauce na byty, které používají zaměstnanci MZV při pobytu v zahraničí, dále např. na frankovací stroje a elektroměry. MZV v průběhu roku 2015 účtovalo zaplacené zálohy a kauce prostřednictvím účtu 518 – *Ostatní služby* místo příslušného rozvahového účtu. O pohledávkách plynoucích ze záloh a kaucí účtovalo MZV v roce 2015 pouze jednou (31. prosince 2015), a to ve stavu k 31. říjnu 2015, přičemž tento účetní zápis v lednu následujícího roku stornovalo. MZV o zálohách a kaucích vyplacených v období listopad a prosinec 2015 účtovalo až v účetním období roku 2016.

Jelikož MZV neúčtovalo pohledávky průběžně prostřednictvím příslušných účtů, nezachycovalo ani kurzové rozdíly vzniklé rozdílným kurzem účetního případu při poskytnutí záloh a kaucí u ZÚ, při jejich vypořádání a na konci rozvahového dne. Částky, které by odpovídaly případným kurzovým rozdílům, tak zůstaly vykazány nesprávně na účtu 518 – *Ostatní služby*.

MZV o zálohách a kaucích, které měly charakter dlouhodobé pohledávky, účtovalo prostřednictvím účtu 377 – *Ostatní krátkodobé pohledávky* namísto účtu 469 – *Ostatní dlouhodobé pohledávky*, čímž ovlivnilo zůstatky těchto účtů minimálně o 1,95 mil. Kč.

– Náhrady zvýšených životních nákladů

MZV dle nařízení vlády č. 62/1994 Sb.<sup>11</sup> poskytuje náhrady zvýšených životních nákladů (dále jen „NZŽN“) zaměstnancům, kteří mají místo výkonu práce v zahraničí určené jako pravidelné pracoviště.

MZV o závazcích z titulu NZŽN v roce 2015 účtovalo prostřednictvím účtu 331 – *Zaměstnanci* namísto účtu 333 – *Jiné závazky vůči zaměstnancům*. MZV vykázalo k datu 31. prosince 2015 jako neuhrazené závazky ZÚ i ty závazky, které ve skutečnosti byly k datu 31. prosince 2015 uhrazeny. Tyto závazky byly uhrazeny na jednotlivých ZÚ v období listopad a prosinec 2015, účetní zápisy o těchto skutečnostech však byly provedeny až v účetním období roku 2016.

Toto nesprávné účtování ovlivnilo zůstatek účtu 331 – *Zaměstnanci* o 306,53 mil. Kč, účtu 333 – *Jiné závazky vůči zaměstnancům* minimálně o 110,65 mil. Kč, účtu 245 – *Jiné běžné účty* o 306,53 mil. Kč a zůstatek účtu 241 – *Běžný účet* minimálně o 110,65 mil. Kč.

### 1.1.2 Inventarizace na ZÚ

MZV na prověřovaných ZÚ nezjistilo inventarizací skutečné stavy bankovních účtů, pokladen, pohledávek, závazků a zásob k okamžiku, ke kterému sestavilo řádnou účetní závěrku. K 31. prosinci 2015 tak vykázalo za prověřované ZÚ zůstatky zjištěné k 31. říjnu 2015.

V případě peněžních prostředků však nebyl vykázán správný stav ani k 31. říjnu 2015, neboť v zůstatku účtu 245 – *Jiné běžné účty* byly zahrnuty výše jak bankovních účtů jednotlivých ZÚ, tak jejich pokladen.

### 1.2 Dlouhodobý závazek

MZV vykázalo v ÚZ sestavené k 31. prosinci 2015 na účtu 459 – *Ostatní dlouhodobé závazky* částku ve výši 650,6 mil. Kč, přičemž:

- částka 0,6 mil. Kč byla poskytnuta vnitřní organizační jednotce – vlastní závodní jídelně;
- částka 200 mil. Kč představovala prostředky určené na financování záloh pro zastupitelské úřady, jednalo se o peněžní prostředky poskytnuté z vlastních zdrojů MZV;
- částka ve výši 450 mil. Kč představovala prostředky, které byly rovněž určeny k financování záloh pro zastupitelské úřady, byla však poskytnuta Ministerstvem financí z rozpočtu kapitoly 398 – *Všeobecná pokladní správa*. V průběhu kontroly nepředložilo MZV k této částce podklady, ze kterých by bylo možné vyvodit, že v případě vztahu mezi MF a MZV se jednalo o závazek MZV poskytnuté peněžní prostředky vrátit. Z tohoto důvodu nebylo možné jednoznačně prokázat správnost zaúčtování a vykázání závazku v ÚZ. Tato skutečnost je však významná, proto ji MZV mělo uvést v příloze účetní závěrky.

V případě peněžních prostředků ve výši 200,6 mil. Kč MZV pouze převádělo prostředky mezi vlastními bankovními účty, nejednalo se o vznik závazku za jiným subjektem s vlastní právní subjektivitou. MZV tak o tuto částku ovlivnilo zůstatek účtu 459 – *Ostatní dlouhodobé závazky*.

### 1.3 Pozdní účtování o zmařené investici

MZV o nákladech z titulu odpisu zmařené investice ve výši 20,49 mil. Kč účtovalo nesprávně až v roce 2015, ačkoli o zrušení záměru na výstavbu nového objektu bylo rozhodnuto na

---

<sup>11</sup> Nařízení vlády č. 62/1994 Sb., o poskytování náhrad některých výdajů zaměstnancům rozpočtových a příspěvkových organizací s pravidelným pracovištěm v zahraničí.



základě usnesení vlády ze dne 3. listopadu 2014 č. 903. K tomuto okamžiku mělo MZV nedokončenou investiční akci z účtu 042 – *Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek* odúčtovat.

Toto nesprávné účtování ovlivnilo o 20,49 mil. Kč zůstatky účtů 547 – *Manka a škody* a 432 – *Výsledek hospodaření předcházejících účetních období*.

#### **1.4 Investiční transfery poskytnuté zřízeným příspěvkovým organizacím**

MZV o dotacích na pořízení dlouhodobého majetku, které poskytlo ve výši 13 mil. Kč vlastním příspěvkovým organizacím, účtovalo nesprávně jako o transferu prostřednictvím účtu 571 – *Náklady vybraných ústředních vládních institucí na transfery*. Dle ČÚS č. 703 – *Transfery* se prostředky zřizovatele určené na pořízení dlouhodobého majetku pro jím zřízenou příspěvkovou organizaci za transfer nepovažují. V souladu s ČÚS č. 709 – *Vlastní zdroje* mělo MZV o těchto prostředcích účtovat prostřednictvím účtu 401 – *Jmění účetní jednotky*.

Toto nesprávné účtování ovlivnilo o 13 mil. Kč zůstatky účtů 401 – *Jmění účetní jednotky* a 571 – *Náklady vybraných ústředních vládních institucí na transfery*.

#### **1.5 Pozdní zařazení majetku do užívání**

MZV evidovalo v roce 2015 na účtu 042 – *Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek* investiční akce, které již byly uvedeny do stavu způsobilého k užívání a jejichž zařazení mělo být účtováno již před rokem 2015.

Toto nesprávné účtování ovlivnilo o 16,07 mil. Kč zůstatky účtů 021 – *Stavby* ve sloupci BRUTTO a 042 – *Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek*. Dále mělo vliv na vykázaný výsledek hospodaření, a to ve výši nezaúčtovaných odpisů.

#### **1.6 Podrozvahové účty**

##### **1.6.1 Vykazování podmíněných závazků**

MZV v roce 2015 neúčtovalo a v ÚZ nevykázalo následující podmíněné závazky:

- podmíněné závazky ve výši 1 428,34 mil. Kč z titulu povinnosti dané MZV usneseními vlády, např. hradit příspěvky mezinárodním organizacím, jichž je Česká republika členem, na účtu 954 – *Dlouhodobé podmíněné závazky ze zahraničních transferů*;
- podmíněný závazek ve výši 3,69 mil. Kč vyplývající ze smluv o pořízení dlouhodobého majetku na účtu 971 – *Krátkodobé podmíněné závazky ze smluv o pořízení dlouhodobého majetku*;
- krátkodobé podmíněné závazky ve výši 6,6 mil. Kč z titulu uzavřených smluv nájemních a na poskytování služeb na účtu 973 – *Krátkodobé podmíněné závazky z jiných smluv*;
- dlouhodobé podmíněné závazky ve výši 149,28 mil. Kč z titulu uzavřených smluv nájemních a na poskytování služeb na účtu 974 – *Dlouhodobé podmíněné závazky z jiných smluv*.

##### **1.6.2 Vykazování cizího majetku**

MZV vykázalo v ÚZ sestavené k 31. prosinci 2015 na účtu 909 – *Ostatní majetek* propůjčený majetek, ke kterému nemělo příslušnost hospodaření; zároveň se nejednalo o majetek, který by MZV jako zřizovatel předalo své příspěvkové organizaci k hospodaření. Toto nesprávné účtování ovlivnilo o 1,62 mil. Kč zůstatek účtu 909 – *Ostatní majetek*.

### **1.7 Nesprávná aplikace účetní metody odpisování dlouhodobého majetku**

MZV v roce 2015 nesprávně a nedostatečně upravilo účetní metodu odpisování dlouhodobého majetku dle povinností stanovených vyhláškou č. 410/2009 Sb. a ČÚS č. 708 – *Odpisování dlouhodobého hmotného majetku*. Jednalo se o následující systémové nedostatky:

- MZV neprovedlo kvalifikovaný odhad zbývajících doby používání majetku při prvním použití metody, čímž nezohlednilo zbývajících dobu používání při dopočtu oprávek k 31. prosinci 2011. Kromě toho MZV v důsledku neprovedení kvalifikovaného odhadu zbývajících doby používání majetku neodpisovalo dlouhodobý majetek po celou dobu jeho používání.
- Dále MZV nezjišťovalo, zda předpokládaná doba používání dlouhodobého majetku odpovídá odpisovému plánu, a nezohlednilo tuto skutečnost při úpravě odpisových plánů.
- MZV k 1. lednu 2015 vypracovalo odpisový plán, který byl v rozporu s účetní regulací, a u většiny odpisovaného majetku ponechalo zbytkovou hodnotu bez ohledu na to, zda předpokládá, že v okamžiku vyřazení (např. prodejem) získá za vyřazený majetek určitou hodnotu, či nikoliv.

### **1.8 Inventarizace**

MZV k 31. 12. 2015 neprovedlo úplnou inventarizaci majetku a závazků a neověřilo, zda zjištěný skutečný stav odpovídá stavu majetku a závazků v účetnictví, neboť v rozporu s vyhláškou č. 270/2010 Sb.<sup>12</sup>:

- neprovedlo dokladovou inventuru nemovitostí;
- nestanovilo výši ocenění pohledávek a závazků, od které bude provádět jejich vzájemné odsouhlasení.

Kontrolou bylo dále zjištěno nesprávné provedení inventarizace na zastupitelských úřadech (viz část III.1.1.2 tohoto kontrolního závěru).

### **1.9 Neúplnost textové části přílohy ÚZ**

Příloha ÚZ neobsahovala informace, popřípadě doplňující informace:

- o použitých účetních metodách, přestože tuto povinnost stanovuje zákon o účetnictví v ustanovení § 7 odst. 5 a návazně i vyhláška č. 410/2009 Sb.;
- o počtu jednotlivých věcí souborů majetku (nebo seznam tohoto majetku), který byl oceněn podle ustanovení § 25 odst. 1 písm. k) zákona o účetnictví, přestože MZV je příslušné hospodařit s kulturními památkami oceněnými pořizovací cenou ve výši 1 Kč;
- k jiným částem ÚZ, přestože se jednalo o významné informace dle ustanovení § 19 odst. 6 zákona o účetnictví (např. MZV neuvedlo, že na účtu 245 – *Jiné běžné účty* vykázalo skutečnosti týkající se ZÚ k datu 31. října 2015 místo k datu 31. prosince 2015, kromě toho na účtu 245 – *Jiné běžné účty* vykázalo i zůstatky pokladen ZÚ, dále v příloze ÚZ neuvedlo a nevysvětlilo skutečnosti týkající se účtu 459 – *Ostatní dlouhodobé závazky*);
- k položkám, které MZV vykázalo v ÚZ na účtu 984 – *Dlouhodobé podmíněné závazky z poskytnutých garancí ostatních* ve výši 2,8 mil. Kč.

---

<sup>12</sup> Vyhláška č. 270/2010 Sb., o inventarizaci majetku a závazků.

## **2. Porušení zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty**

MZV v kontrolovaném roce 2015, i v roce předešlém provozovalo závodní jídelnu a kantýnu. MZV tím uskutečňovalo činnost, při které se podle zákona č. 235/2004 Sb. považuje za osobu povinnou k dani. Výše obrátu z této činnosti přesáhla hranici, od které vzniká osobě povinné k dani povinnost podat na místně příslušný finanční úřad přihlášku k registraci a stát se plátcem daně z přidané hodnoty. MZV tuto zákonnou povinnost nesplnilo, neboť v rozporu se zákonem č. 235/2004 Sb. nepodalo přihlášku k registraci a příslušnou daň neodvedlo.

## **3. Nedostatečná právní úprava – majetkové účasti státu v obchodních společnostech**

MZV vykázalo v ÚZ sestavené k 31. prosinci 2015 na účtu 069 – *Ostatní dlouhodobý finanční majetek* částku ve výši 540 mil. Kč.

Právní předpisy regulující účetnictví a výkaznictví OSS vybraných účetních jednotek v oblasti majetkových účastí státu zůstaly i pro rok 2015 nedostatečné a nejednoznačné. OSS má ve svém finančním majetku vykazovat majetkovou účast státu v obchodní společnosti podle vlivu, který má v dané obchodní společnosti. Z právní úpravy však není zřejmé, zda organizační složky státu v případě jednotlivých majetkových účastí vykonávaly vliv rozhodující, podstatný či ostatní.

Pokud by měl být vykázán vliv OSS, je nutné vzít v úvahu, že je vždy omezen v rozsahu ustanovení zákona č. 219/2000 Sb.<sup>13</sup>, podle kterého jsou práva akcionáře vykonávána jménem státu, nikoliv jménem OSS. Některými právy zákon č. 219/2000 Sb. pověřil přímo vládu. Z tohoto důvodu je o některých úkonech rozhodováno pouze s jejím předchozím souhlasem. Žádné ministerstvo tedy nemůže vykonávat hlasovací práva na základě vlastního uvážení bez ohledu na právní důvody a bez ovlivňování. Ve vztahu k OSS tak nelze hovořit o ovládající osobě. Z uvedeného je zřejmé, že účtující OSS je v disponování s těmito majetkovými účastmi státu v obchodních společnostech omezena.

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.

Organizační složka státu je v disponování s majetkovými účastmi státu v obchodních společnostech omezena a dle dlouhodobého názoru NKÚ toto omezení nelze dostatečně přesně kvantifikovat.

---

<sup>13</sup> Zákon č. 219/2000 Sb., o majetku České republiky a jejím vystupování v právních vztazích.

## Seznam zkratk

|      |                                     |
|------|-------------------------------------|
| ČR   | Česká republika                     |
| ČÚS  | český účetní standard               |
| MF   | Ministerstvo financí                |
| MZV  | Ministerstvo zahraničních věcí      |
| NKÚ  | Nejvyšší kontrolní úřad             |
| NZŽN | náhrady zvýšených životních nákladů |
| OSS  | organizační složka státu            |
| ÚZ   | účetní závěrka                      |
| ZÚ   | zastupitelské úřady                 |