



Kontrolní závěr z kontrolní akce

17/36

Účetní reforma v oblasti veřejných financí

Kontrolní akce byla zařazena do plánu kontrolní činnosti Nejvyššího kontrolního úřadu (dále také „NKÚ“) na rok 2017 pod číslem 17/36. Kontrolní akci řídil a kontrolní závěr vypracoval člen NKÚ Ing. Jan Málek.

Cílem kontroly bylo prověřit, zda byla účetní reforma v oblasti veřejných financí připravena a realizovaná tak, aby zajistila vykazování spolehlivých a využitelných informací o hospodářské situaci státu a účetních jednotek typu organizačních složek státu (dále také „OSS“) či státních příspěvkových organizací (dále také „SPO“)¹.

Kontrolované osoby:

Ministerstvo financí (dále také „MF“),
Český statistický úřad, Praha (dále také „ČSÚ“).

Kontrolovaným obdobím byly roky 2007 až 2016, v případě věcných souvislostí i období předcházející a následující.

Kontrola byla prováděna u kontrolovaných osob v období od září 2017 do března 2018.

Kolegium NKÚ na svém XII. jednání, které se konalo dne 17. září 2018,

schválilo usnesením č. 7/XII/2018

kontrolní závěr v tomto znění:

¹ Vzhledem k působnosti NKÚ a schválenému cíli KA 17/36 byl předmětem kontrolní akce průběh účetní reformy pouze u OSS a SPO. Na některých místech kontrolního závěru jsou v textu popisujícím průběh a dopady účetní reformy v oblasti veřejných financí uváděny místo OSS a SPO souhrnně tzv. vybrané účetní jednotky (dále také „VÚJ“), kterými jsou dle ustanovení § 1 odst. 3 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, organizační složky státu, státní fondy podle rozpočtových pravidel, územní samosprávné celky, dobrovolné svazky obcí, regionální rady regionů soudržnosti, příspěvkové organizace a zdravotní pojišťovny.

Klíčová fakta

18 177	5 133 mld. Kč	??? Kč
Počet ² vybraných účetních jednotek k 6. 9. 2018	Hodnota aktiv netto dle souhrnného výkazu majetku a závazků státu k 31. 12. 2016	MF nemá přehled o celkových výdajích na realizaci účetní reformy

Nastavení cílů a definování přínosů účetní reformy

Cíle účetní reformy nebyly stanoveny dostatečně konkrétně a její přínosy nebyly definovány.

Komplexnější informace o hospodaření

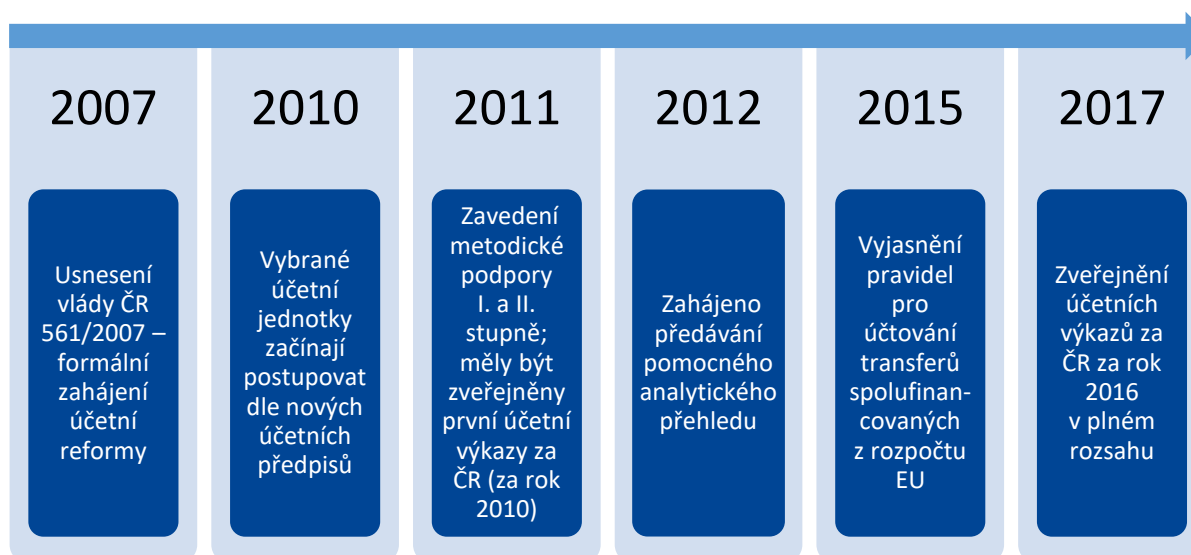
Účetnictví státu je nastaveno tak, aby generovalo komplexnější informace k posuzování finanční situace a výkonnosti vybraných účetních jednotek oproti stavu před zahájením účetní reformy.

Problémy v prvních letech účetní reformy

Zejména první roky účetní reformy provázely problémy s účetními předpisy a metodickou podporou, což mohlo mít negativní vliv na zajištění spolehlivosti vykazovaných informací.

Využívání účetních informací

Aktuální účetní informace nejsou ze strany MF téměř využívány při sestavování státního rozpočtu, závěrečných účtů kapitol státního rozpočtu a státního závěrečného účtu.



² Zdroj: výpočet NKÚ dle: http://www.info.mfcr.cz/ares/ares_es.html.cz.

I. Shrnutí a vyhodnocení

Vláda ČR svým usnesením ze dne 23. května 2007 č. 561 (dále také „UV 561/2007“) schválila vytvoření účetnictví státu k 1. 1. 2010, kterým měly být ve veřejném sektoru ČR zavedeny prvky akruálního³ účetnictví. Účetnictví ve veřejném sektoru ČR do té doby neplnilo dostatečně základní cíl účetního výkaznictví, kterým je poskytovat informace o účetní jednotce za účelem skládání účtů a rozhodování. Účetní reforma měla dle UV 561/2007 vytvořit podmínky pro efektivní zajištění správných, úplných a včasných informací o hospodářské situaci státu a příslušných účetních jednotek.

Cílem kontrolní akce bylo vyhodnotit, zda účetní reforma v oblasti veřejných financí⁴ byla připravena a realizována tak, aby zajistila vykazování spolehlivých a využitelných informací o hospodářské situaci státu a účetních jednotek typu OSS či SPO. Za tím účelem NKÚ u kontrolovaných osob (MF a ČSÚ) prověřil oblasti nastavení cílů účetní reformy, vytvoření podmínek pro realizaci účetní reformy, zajištění spolehlivosti účetních informací o hospodářské situaci státu, OSS a SPO a dále využitelnost těchto účetních informací. NKÚ při kontrole vycházel z UV 561/2007. Objem peněžních prostředků vynaložených na činnosti související s účetní reformou nebylo možné vyčíslit.

NKÚ na základě provedené kontrolní akce konstatuje:

- **Při zahájení reformy v lednu 2010 nebylo účetnictví státu připraveno tak, aby OSS, SPO a stát byly schopny vykazovat spolehlivé a srovnatelné účetní informace.**
- **Účetní reforma byla realizována takovým způsobem, že zejména v prvních letech účetní reformy vytvořené podmínky nepřispívaly dostatečně k zajištění spolehlivosti účetních informací. Až v dalším průběhu účetní reformy postupně docházelo ke zkvalitňování účetních předpisů a metodické podpory, což vytvořilo předpoklady pro zajištění vyšší spolehlivosti vykazovaných informací.**
- **Účetní informace vykazované OSS a SPO slouží pro sestavování účetních výkazů za ČR a národních účtů. Tyto komplexní informace však nejsou využívány při sestavování státního rozpočtu, čímž nedochází k provázání účetnictví a rozpočtu, jak bylo plánováno ve smyslu UV 561/2007. Akruální účetní informace jsou tak při sestavování závěrečných účtů kapitol státního rozpočtu a při sestavování státního závěrečného účtu využívány pouze v minimálním rozsahu.**
- **Velké rezervy existují u MF a ČSÚ ve využívání informací o skutečnostech vykazovaných na podrozvahových účtech uvedených ve výkazu příloha a informací uvedených v přehledu o peněžních tocích a v přehledu o změnách vlastního kapitálu. Rovněž ve výkazu pomocný analytický přehled byly identifikovány dílčí oblasti, u nichž nebylo zjištěno konkrétní využití.**
- **Vzhledem ke zjištěnému nízkému využívání účetních informací ze strany MF je výrazně snížen přínos účetní reformy a nenaplněn princip efektivnosti uvedený v UV 561/2007.**

³ Podstatou akruálního principu je účtování nákladů a výnosů v tom účetním období, se kterým časově a věcně souvisejí, bez ohledu na skutečný příjem či výdej peněžních prostředků.

⁴ Pojmy *účetní reforma v oblasti veřejných financí*, příp. zkráceně *účetní reforma*, (předmět kontrolní akce NKÚ č. 17/36) a *účetnictví státu* (příloha usnesení vlády České republiky ze dne 23. května 2007 č. 561) jsou v tomto kontrolním závěru považovány za zaměnitelné pojmy se shodným významem.

Kontrolou bylo zjištěno následující:

1) Nastavení cílů účetní reformy a hodnocení jejich plnění (část IV., body 1.1 až 1.2 kontrolního závěru)

Přestože MF nastavilo **cíl účetní reformy** jako vytvoření podmínek pro zajištění správných, úplných a včasných informací o hospodářské situaci státu a příslušných účetních jednotek, z UV 561/2007 je zřejmé, že výstupem účetní reformy měly být samotné správné, úplné a včasné účetní informace pro zajištění efektivního řízení hospodaření státu. Principy, kterými měl být cíl účetní reformy naplněn, vymezilo MF pouze obecně a bez stanovení kritérií pro jejich hodnocení. Cíl účetní reformy ani jednotlivé principy nastavené v UV 561/2007 MF nevyhodnocovalo. **Přínosy účetní reformy** nebyly dostatečně konkrétně definovány.

Zprávy o stavu tvorby účetnictví státu, předkládané vládě v období 2008–2010, tak vzhledem k obecnému nastavení cílů a absenci hodnotících kritérií neobsahovaly vyhodnocení plnění cílů účetní reformy.

2) Vytvoření podmínek pro realizaci účetní reformy (část IV., body 2.1 až 2.3 kontrolního závěru)

Účetní předpisy nebyly zejména pro účetní období let 2010 a 2011 **vydávány v dostatečném časovém předstihu** před svou účinností. OSS a SPO tak neměly dostatek času na to, aby mohly k datu jejich účinnosti správně účtovat o nových skutečnostech a aplikovat nové účetní metody. Nedostatek času na správnou aplikaci nových povinností tak v tomto období mohl mít negativní vliv na zajištění spolehlivosti účetních informací OSS a SPO, která je pro jejich smysluplné využití zásadní.

K nezajištění spolehlivosti vykazovaných účetních informací v tomto období přispěla rovněž skutečnost, že MF v průběhu let 2009 a 2010 nezajistilo pro OSS a SPO dostatečnou **metodickou podporu**. V letech 2011 až 2017 již MF spolu s ostatními ministerstvy a kraji zajišťovalo metodickou podporu v souladu s usnesením vlády České republiky ze dne 22. prosince 2010 č. 921 (dále také „UV 921/2010“). Z dotazníkového šetření⁵ vyplynulo, že metodická podpora je oslovenými OSS a SPO hodnocena spíše kladně, ale že i nadále existují oblasti, u kterých by oslovené OSS a SPO uvítaly posílení metodické podpory ze strany MF (zejména u oblasti majetku a transferů).

NKÚ vyhodnotil, že **v letech 2010 až 2014 byly účetní předpisy nejednoznačné**. Ze 17 kontrolních akcí typu finanční audit ověřujících účetní závěrky za uvedená účetní období se NKÚ v 11 kontrolních závěrech, tj. v 65 % případů, z důvodu nejednoznačnosti a nejasnosti účetních předpisů ke spolehlivosti účetní závěrky nevyjádřil.⁶

⁵ Jako doplňující zdroj informací NKÚ využil dotazníkové šetření, kterým v průběhu kontroly oslovil celkem 75 respondentů (50 OSS zahrnujících všechny správce kapitol a další významné OSS a 25 významných SPO), aby zjistil, jak některé aspekty účetní reformy v oblasti veřejných financí vnímaly samy účetní jednotky, kterých se reforma bezprostředně týkala. Žádost o vyplnění dotazníku byla adresována vedoucím útvarů, v nichž je zařazena účtárna, a v instrukcích k vyplnění dotazníku bylo mj. uvedeno, že by dotazník měl být vyplněn ve spolupráci s osobou odpovědnou za vedení účetnictví (např. hlavní účetní) nebo za jeho metodické nastavení. Návratnost dotazníků se pohybovala těsně nad úrovní 77 %.

⁶ Zásadní nejednoznačnost účetních předpisů, která spočívala v různých možnostech účtování transferů spolufinancovaných z rozpočtu EU a poskytovaných formou předfinancování ze státního rozpočtu, byla odstraněna novelou českého účetního standardu pro některé vybrané účetní jednotky č. 703 – *Transfery* a novelou vyhlášky č. 410/2009 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro některé vybrané účetní jednotky; obě novely jsou účinné od 1. 1. 2015.

Zejména v roce 2010 nebyly k dispozici účetní předpisy, které by **komplexně** pokrývaly všechny potřebné oblasti. Z tohoto stavu vyplývala zvýšená nejistota OSS a SPO, zda účtují správně (tato skutečnost vyplynula i z uskutečněného dotazníkového šetření). Stav účetních předpisů se postupně zlepšoval, stále se však vyskytují oblasti, které nejsou účetními předpisy dostatečně upraveny (např. dlouhodobý finanční majetek či zúčtovací vztahy).

Zásadním nedostatkem zapříčiněným nekomplexností účetních předpisů bylo **opoždění prvního sestavení účetních výkazů za Českou republiku o 5 let**. Účetní výkazy za Českou republiku měly být původně sestaveny již za účetní období roku 2010, poprvé však byly sestaveny až za účetní období roku 2015, navíc v omezeném rozsahu. Za účetní období roku 2016 již byly sestaveny v plném rozsahu.

Nadále **chybí koncepční rámec**, tj. uceleně formulovaná východiska účetního výkaznictví ve veřejném sektoru (jaký je jeho účel a cíl, jak tohoto cíle dosáhnout a kdo jsou uživatelé účetních závěrek) a vymezení některých základních prvků (aktiva, pasiva, náklady, výnosy), což představuje riziko nejednotné aplikace účetních předpisů a v konečném důsledku vykazování nesrovnatelných účetních informací.

3) Spolehlivost účetních informací o hospodářské situaci státu, OSS a SPO (část IV., body 3.1 až 3.3 kontrolního závěru)

Spolehlivost účetních informací je základním předpokladem pro to, aby tyto informace mohly plnit svůj účel, tj. sloužit ke skládání účtů o hospodaření se svěřeným majetkem a k rozhodování uživatelů.

Z jedenácti případů, ve kterých NKÚ v rámci kontrolních akcí typu finanční audit prováděných u OSS k ověřované účetní závěrce vydal stanovisko, ve dvou případech účetní závěrka podávala věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky. Ve čtyřech případech vydal NKÚ stanovisko ke spolehlivosti účetní závěrky s výhradou. V dalších čtyřech kontrolních akcích NKÚ konstatoval, že účetní závěrka nepodává věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky. V jednom případě se NKÚ ke spolehlivosti účetní závěrky nevyjádřil z důvodu neprůkaznosti účetnictví.

NKÚ v rámci kontrolních akcí typu finanční audit prováděných u OSS a zaměřených na kontrolovaná období let 2012 až 2016 zjistil, že schvalovací orgány schválily dle vyhlášky č. 220/2013 Sb., o požadavcích na schvalování účetních závěrek některých vybraných účetních jednotek (dále také „vyhláška č. 220/2013 Sb.“), i takové účetní závěrky, které dle zjištění NKÚ nepodávaly věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky či jej podávaly s výhradou některých významných skutečností. **Validační procesy realizované dle vyhlášky č. 220/2013 Sb. tak nezajišťují, aby účetní závěrky byly v požadované kvalitě dle účetních předpisů.**

Přehled nesprávností zjištěných kontrolními akcemi NKÚ typu finanční audit, ve kterých NKÚ k ověřované účetní závěrce vydal jiné než nemodifikované (kladné) stanovisko, je uveden v příloze č. 2 kontrolního závěru.

Z kontrol NKÚ typu finanční audit dále vyplývá, že u kontrolovaných osob, u kterých jsou kontroly typu finanční audit prováděny opakovaně, v řadě případů dochází ke snížení chybovosti vykazovaných údajů. Je proto možné konstatovat, že **systematicky opakované kontroly přispívají k vyšší spolehlivosti vykazovaných údajů.**

4) Využití účetních informací o hospodářské situaci státu, OSS a SPO pro účely skládání účtů a rozhodování (část IV., body 4.1 až 4.3 kontrolního závěru)

Účetní informace o hospodářské situaci státu, OSS a SPO jsou veřejně dostupné. Mezi jejich hlavní uživatele patří kromě občanů ČR zejména MF a ČSÚ. **MF ani ČSÚ však nevyužívají účetní informace uvedené v přehledu o peněžních tocích a přehledu o změnách vlastního kapitálu pro účely rozhodování. Informace vykazované na podrozvahových účtech ve výkazu příloha ČSÚ nevyužívá, MF je využívá pouze pro sestavování účetních výkazů za Českou republiku.**

MF využívá aktuální účetní informace o hospodářské situaci OSS a SPO zejména při sestavování účetních výkazů za Českou republiku. Účetní výkazy za Českou republiku sestavuje MF od roku 2015 a zveřejňuje je na svých webových stránkách. Účetní výkazy za jednotlivé dílčí konsolidační celky státu a za vyšší dílčí konsolidační celky státu zveřejňovány nejsou. Tyto údaje přitom mohou poskytnout informace o finanční situaci a výkonnosti např. za jednotlivé kapitoly státního rozpočtu nebo za vyšší dílčí konsolidační celek vládní část či vyšší dílčí konsolidační celek municipální část. MF dále účetní informace využívá při sestavování vládní finanční statistiky a u šesti vybraných ministerstev pro pravidelné sestavování reportů o hospodaření, které by měly sloužit pro operativní řízení. **Nedošlo však k provázání účetnictví a rozpočtu**, jak bylo plánováno ve smyslu UV 561/2007⁷, přestože prostřednictvím účtů podmíněných závazků by měly být podávány informace o nárocích na budoucí rozpočty⁸. **Účetní reforma rovněž nevedla k využívání aktuálních účetních informací na úrovni závěrečných účtů kapitol státního rozpočtu či na úrovni státního závěrečného účtu**, neboť v současné době v právních předpisech, až na výjimky, neexistují ustanovení, která by využití těchto informací v závěrečných účtech kapitol státního rozpočtu, a tedy i ve státním závěrečném účtu vyžadovala. **Potenciál aktuálních účetních informací tak ze strany MF není plně využíván.** Naproti tomu v Rakousku, kde rovněž proběhla reforma účetnictví ve veřejném sektoru, se aktuální účetní informace staly nedílnou součástí státního závěrečného účtu⁹.

ČSÚ využívá pro sestavování národních účtů účetní informace z *Centrálního systému účetních informací státu* (dále také „CSÚIS“), a to zejména v podobě účetních závěrek (rozvaha a výkaz zisku a ztráty) a pomocného analytického přehledu (dále také „PAP“). V průběhu kontrolní akce předložil ČSÚ návrhy na možnou redukci výkazu PAP spočívající zejména ve sloučení některých analytických účtů.

V průběhu námitkového a odvolacího řízení byly **ze strany MF zpochybňovány kontroly typu finanční audit prováděné NKÚ**, a to v následujících oblastech:

- **Objektivnost kontrolních závěrů NKÚ**, neexistence nezávislého ujištění třetí strany o správnosti postupu NKÚ – Nejvyšší kontrolní úřad je dle článku 97 Ústavy ČR a ustanovení § 2 odst. 1 zákona č. 166/1993 Sb., o Nejvyšším kontrolním úřadu, nezávislým kontrolním orgánem České republiky. Zákonná úprava postavení NKÚ nepředpokládá žádné další ujišťování jiných subjektů o objektivnosti kontrolních

⁷ V předkládací zprávě k UV 561/2007 je uvedeno: „*Významným předmětem účetnictví se stane zároveň státní rozpočet, resp. provázání informací zachycovaných v účetnictví s informacemi ze systému státního rozpočtu*“.

⁸ Viz ustanovení § 7 zákona č. 23/2017 Sb., o pravidlech rozpočtové odpovědnosti.

⁹ Státní závěrečný účet Rakouska obsahuje kromě konsolidovaných finančních výkazů (peněžní údaje) i konsolidované účetní výkazy (aktuální údaje) s tím, že značný důraz je kladen na prezentaci předkládaných údajů (údaje jsou graficky upraveny tak, aby bylo uživatelům zřejmé, jaké údaje jsou rozvahové a výsledkové (tj. aktuální) a jaké peněžní).

závěrů NKÚ. Nezávislé ujištění třetí strany o objektivnosti kontrolních závěrů NKÚ je tak proti smyslu Ústavy ČR a zákona č. 166/1993 Sb., o Nejvyšším kontrolním úřadu.

- **Vyhodnocování nesprávností zjišťovaných při kontrolách NKÚ** (izolované vyhodnocování zjišťovaných nesprávností bez ekonomických souvislostí a dopadů) – Spolehlivost účetních informací je při kontrolách NKÚ typu finanční audit posuzována ve vztahu k platným účetním předpisům, jejichž tvůrcem a gestorem je MF. Všechny zjišťované nesprávnosti z těchto kontrolních akcí NKÚ s dopadem na spolehlivost účetní závěrky představují prokázaná porušení účetních předpisů. Při kontrolách typu finanční audit NKÚ předpokládá, že v účetních předpisech je po VÚJ vyžadováno účtovat a vykazovat pouze užitečné informace, tj. takové, které slouží pro skládání účtů a pro rozhodování. Podle názoru NKÚ by MF jako tvůrce a gestor účetních předpisů mělo zajistit, aby bylo požadováno vykazování pouze takových informací, které jsou skutečně využívány.

NKÚ na základě skutečností zjištěných při kontrole doporučuje:

- **Využívat aktuální účetní informace při sestavování státního rozpočtu, závěrečných účtů kapitol státního rozpočtu a státního závěrečného účtu. U uživatelů těchto dokumentů (zejména zákonodárců, vedení VÚJ, ale i odborné a širší veřejnosti) zvyšovat povědomí o užitečnosti aktuálních účetních informací.**
- **Formulovat obecná východiska účetnictví státu** (jaký je účel a cíl účetního výkaznictví, jak tohoto cíle dosáhnout a kdo jsou uživatelé účetní závěrky) **a vymezit některé základní prvky** (aktiva, pasiva, náklady, výnosy).
- **Zpřesnit nejednoznačně či nedostatečně upravené oblasti v účetních předpisech** (vykazování finančních oprav typu korekcí, majetkových účastí státu v obchodních korporacích a povolenek na emise).
- **Uskutečnit ve spolupráci s ČSÚ revizi výkazu PAP z důvodu racionalizace a snížení počtu vykazovaných skutečností.**
- **Zveřejňovat účetní výkazy za Českou republiku na stejném místě, na kterém jsou zveřejňovány účetní informace za OSS a SPO, tj. na stránkách informačního portálu MONITOR** (např. formou hypertextového odkazu).
- **Zveřejňovat účetní výkazy i za jednotlivé dílčí konsolidační celky státu a za vyšší dílčí konsolidační celky státu.**

II. Informace o kontrolované oblasti

1. Cíle účetního výkaznictví a jeho uživatelé

V souladu s koncepčním rámcem mezinárodních účetních standardů pro veřejný sektor¹⁰ (dále také „koncepční rámec IPSAS“) je **cílem účetního výkaznictví účetních jednotek veřejného sektoru poskytnout informace** o účetní jednotce, které jsou potřebné pro uživatele účetní

¹⁰ Český překlad *Příručky mezinárodních účetních standardů pro veřejný sektor pro rok 2016* (včetně koncepčního rámce IPSAS) je k dispozici na <https://www.nku.cz/cz/publikace-a-dokumenty/ostatni-publikace/prirucka-mezinarodnich-ucetnich-standardu-pro-verejny-sektor-vydani-2016-id9494/>. Aktuální originální znění *Příručky mezinárodních účetních standardů pro veřejný sektor (pro rok 2017)* je k dispozici na <http://www.ifac.org/publications-resources/2017-handbook-international-public-sector-accounting-pronouncements>.

závěrky pro všeobecné použití za účelem **skládání účtů** a za účelem **rozhodování**. Dle českých účetních předpisů je cílem účetního výkaznictví poskytnout uživatelům spolehlivé informace, na jejichž základě mohou činit ekonomická rozhodnutí.

V koncepčním rámci IPSAS je uvedeno, že vlády a jiné účetní jednotky veřejného sektoru jsou odpovědny těm, kteří jim poskytují prostředky, a těm, kteří tyto prostředky přijímají. Splnění povinnosti skládání účtů vyžaduje poskytování informací občanům o tom, jak účetní jednotka veřejného sektoru hospodaří s jí svěřenými prostředky určenými na poskytování služeb občanům a dalším subjektům.

Za **prvotní uživatele** informací z účetních závěrek pro všeobecné použití ve veřejném sektoru lze dle koncepčního rámce IPSAS považovat **poskytovatele prostředků** (např. daňové poplatníky či věřitele), **příjemce veřejných služeb a zákonodárce** (jako zástupce uvedených poskytovatelů a příjemců), kteří nemají pravomoc po účetních jednotkách veřejného sektoru požadovat zveřejnění specifických informací. **Dalšími uživateli** informací z účetních závěrek pro všeobecné použití ve veřejném sektoru jsou např. vedení účetní jednotky, jiné vládní instituce, statistické úřady, nejvyšší kontrolní instituce, ratingové agentury, analytici či média.

2. Účetnictví ve veřejném sektoru ČR před rokem 2010

Do roku 2010 neplnilo v ČR účetnictví ve veřejném sektoru dostatečně výše uvedené základní cíle účetního výkaznictví. Jako hlavní důvody lze uvést:

- existovala různá účetní pravidla pro různé druhy účetních jednotek veřejného sektoru (po zahájení účetní reformy jsou označovány jako tzv. vybrané účetní jednotky), vykazované informace tak nebyly srovnatelné;
- účetní pravidla platná pro organizační složky státu a územní samosprávné celky neobsahovala některé běžné prvky vyspělého akruálního účetnictví (např. vykazování nákladů a výnosů v časové a věcné souvislosti, odpisování dlouhodobého majetku, tvorbu opravných položek, tvorbu rezerv);
- neexistovaly účetní informace o celkové hodnotě např. majetku a závazků za stát jako celek (včetně všech jím ovládaných účetních jednotek), příp. za další vhodně vymezené dílčí konsolidační celky.

3. Zahájení účetní reformy v oblasti veřejných financí

Vytvoření účetnictví státu na akruálním principu bylo ČR doporučeno již v roce 2003 Světovou bankou na základě provedeného hodnocení stavu účetnictví a auditu v ČR. Současně byla tato potřeba identifikována také při přípravě projektu státní pokladny.

Účetní reforma v oblasti veřejných financí byla v ČR formálně zahájena **usnesením vlády České republiky ze dne 23. května 2007 č. 561** a k datu schválení tohoto kontrolního závěru nebyla formálně ukončena. Účetní jednotky veřejného sektoru měly začít účtovat a vykazovat na akruálním principu k 1. 1. 2010. Cíl účetní reformy v oblasti veřejných financí byl v UV 561/2007 stanoven jako „*vytvoření podmínek pro efektivní zajištění správných, úplných a včasných informací o hospodářské situaci státu a příslušných účetních jednotek*“. Dle UV 561/2007 měl být tento cíl naplněn prostřednictvím následujících principů:

- princip vytvoření odpovídajících podmínek – tyto podmínky měla představovat soustava právních, technických a dalších prostředků;

- princip efektivnosti zvolených prostředků – při zajištění prostředků pro vznik účetnictví státu měl být uplatňován princip efektivnosti, aby rozsah a náročnost nově ukládaných povinností odpovídaly přínosu, který získají uživatelé nově vykazovaných informací;
- princip věrnosti zobrazované informace – připravované změny měly zajistit, že vykazované informace budou správné a úplné;
- princip včasnosti – stát měl získat nejen údaje na úrovni individuálních účetních závěrek, ale v případě potřeby mít k dispozici i vybrané agregované údaje využitelné i v průběhu roku. Předmětem účetnictví státu se měly stát i podmíněné pohledávky a závazky a stát měl získat průběžné informace o disponibilních zdrojích.

4. Průběh účetní reformy v oblasti veřejných financí

Princip vytvoření odpovídajících podmínek pro vznik účetnictví státu měl být naplněn vytvořením soustavy **právních prostředků**. V této souvislosti vyvstala potřeba úprav právních předpisů nejen v oblasti účetnictví, ale i v provázaných oblastech (např. státní rozpočet, hospodaření s majetkem státu), přičemž stávající základní struktura účetních předpisů (tj. zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví [dále také „zákon o účetnictví“], vyhlášky pro jednotlivé skupiny účetních jednotek a české účetní standardy pro některé vybrané účetní jednotky [dále také „ČÚS“]) byla pro vytvoření účetnictví státu shledána MF jako vyhovující. Tabulka č. 1 obsahuje přehled účetních předpisů, které byly v souvislosti s vytvořením účetnictví státu vydány nebo novelizovány.

Tabulka č. 1: Přehled účetních předpisů, které byly v souvislosti s vytvořením účetnictví státu vydány nebo novelizovány

Účetní předpis
Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví
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)
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. 270/2010 Sb., o inventarizaci majetku a závazků
Vyhláška č. 220/2013 Sb., o požadavcích na schvalování účetních závěrek některých vybraných účetních jednotek
Vyhláška č. 312/2014 Sb., o podmínkách sestavení účetních výkazů za Českou republiku (konsolidační vyhláška státu)
České účetní standardy pro některé vybrané účetní jednotky č. 701 až 710

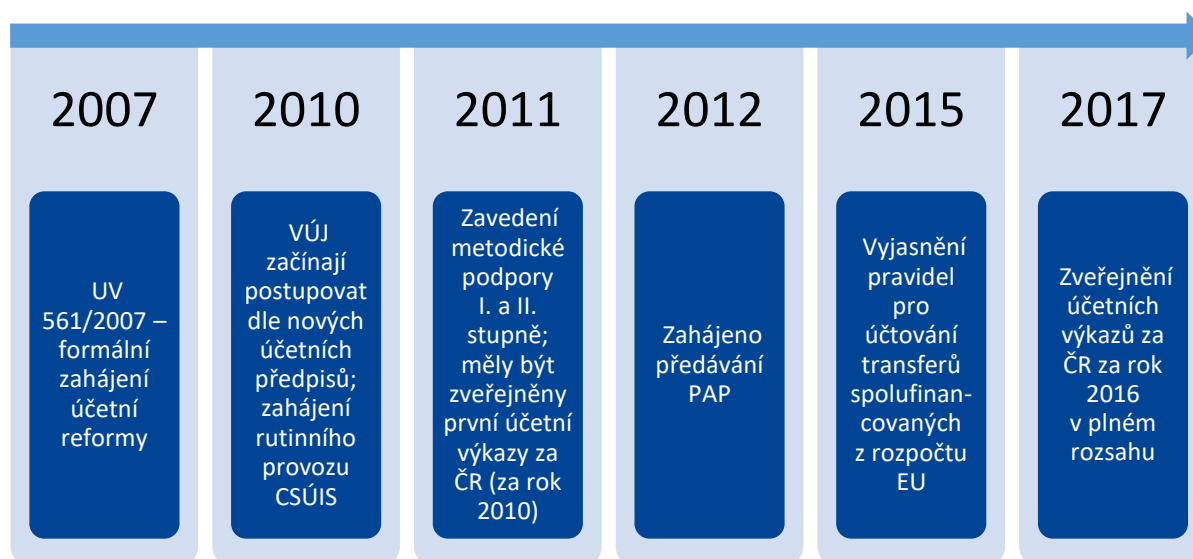
Na úpravu soustavy právních prostředků navázala dvouступňová **metodická podpora**, která je v oblasti účetní reformy pro všechny VÚJ zajišťována od roku 2011. Metodická podpora I. stupně je poskytována pracovníkům VÚJ jednotlivými ministerstvy a kraji a spočívá v podávání konkrétních nebo zobecněných odpovědí na dotazy metodicky řízených VÚJ. MF zajišťuje metodickou podporu II. stupně, která zahrnuje komunikaci s metodickou podporou I. stupně (formou tzv. metodických dnů) a poskytování odpovědí na dotazy obecného typu. MF dále uskutečňuje metodickou podporu prostřednictvím přednášek, školení, workshopů či individuálních konzultací. Na webových stránkách MF jsou rovněž zveřejňovány metodické pomůcky a odpovědi na nejčastější dotazy.

V rámci *Integrovaného informačního systému Státní pokladny* byl vytvořen **CSÚIS**, který je určen ke shromažďování účetních záznamů od VÚJ. Správcem CSÚIS je MF. MF rovněž vytvořilo informační portál **MONITOR**¹¹, který umožňuje volný přístup k rozpočtovým a účetním výkazům za všechny úrovně státní správy a samosprávy.

Pro potřeby sestavování národních účtů založených na standardu ESA 2010, které sestavuje ČSÚ, je od roku 2012 významnými vybranými účetními jednotkami sestavován PAP.

Účetní reforma v oblasti veřejných financí pokračovala sestavením **účetních výkazů za Českou republiku**, které byly poprvé sestaveny za rok 2015 v omezeném rozsahu (i tak zahrnovaly údaje za 7 298 subjektů¹²). Za rok 2016 již byly sestaveny v plném rozsahu (18 103 subjektů¹³).

Nejdůležitější události účetní reformy v oblasti veřejných financí



III. Rozsah kontroly

Předmětem kontroly byla účetní reforma v oblasti veřejných financí. Cílem kontroly bylo vyhodnotit, zda účetní reforma v oblasti veřejných financí byla připravena a realizována tak, aby zajistila vykazování spolehlivých a využitelných informací o hospodářské situaci státu a účetních jednotek typu organizačních složek státu či státních příspěvkových organizací.

¹¹ <http://monitor.statnipokladna.cz/2018/>.

¹² Zpráva o účetních výkazech za Českou republiku za rok 2015 – k dispozici na <https://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/ucetnictvi-a-ucetnictvi-statu/ucetni-reforma-verejnych-financi-ucetnic/ucetni-vykaznictvi-statu/ucetni-vykazy-za-ceskou-republiku>.

¹³ Zpráva o účetních výkazech za Českou republiku za rok 2016 – k dispozici na <https://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/ucetnictvi-a-ucetnictvi-statu/ucetni-reforma-verejnych-financi-ucetnic/ucetni-vykaznictvi-statu/ucetni-vykazy-za-ceskou-republiku>.

Kontrolované oblasti byly posuzovány z hlediska účelnosti, jednalo se o následující oblasti účetní reformy:

- nastavení cílů účetní reformy v oblasti veřejných financí a jejich průběžné hodnocení;
- vytvoření podmínek (legislativní, finanční, metodická podpora) pro realizaci účetní reformy v oblasti veřejných financí;
- realizace opatření pro zajištění předávání spolehlivých účetních informací od OSS a SPO;
- využívání účetních informací o hospodářské situaci státu, OSS a SPO.

Kontrolovanými osobami byly MF a ČSÚ. MF je ve vztahu k předmětu kontroly odpovědné za přípravu a realizaci účetní reformy v oblasti veřejných financí a současně je specifickým uživatelem informací z účetnictví státu (používá je při sestavování účetních výkazů za Českou republiku, přípravě státního rozpočtu, sestavování vládních finančních statistik, provádění analýz hospodaření apod.).

Rovněž ČSÚ je specifickým uživatelem informací z účetnictví státu, neboť je využívá pro sestavování národních účtů.

Kontrolované období zahrnuje činnosti od roku 2007, kdy byla účetní reforma formálně zahájena, do roku 2016 a v případě věcných souvislostí i období předcházející a období do data ukončení kontroly.

V souvislosti s realizací účetní reformy v oblasti veřejných financí byly ze strany MF, ČSÚ a vybraných účetních jednotek vynaloženy prostředky, které však nebyly odděleně sledovány a v průběhu kontrolní akce nebyly vyčísleny. Jako příklad těchto prostředků lze uvést výdaje na pořízení CSÚIS, výdaje na úpravy informačních systémů pro vedení účetnictví, zvýšené osobní náklady dotčených pracovníků či náklady na metodickou podporu a školení. Účetní reforma navíc dosud nebyla formálně ukončena.

NKÚ v průběhu kontroly analyzoval doklady a dokumenty a prováděl dotazování zástupců MF a ČSÚ.

Významným zdrojem pro vyhodnocení spolehlivosti nově získávaných informací z účetnictví OSS byly kontrolní závěry NKÚ z kontrol typu finanční audit provedených od roku 2010 (přehled všech těchto kontrolních akcí je uveden v příloze č. 1). Přehled nesprávností zjištěných kontrolními akcemi NKÚ typu finanční audit, ve kterých NKÚ k ověřované účetní závěrce vydal jiné než nemodifikované (kladné) stanovisko, je uveden v příloze č. 2 kontrolního závěru.

Jako doplňující zdroj informací využil NKÚ dotazníkové šetření, kterým v průběhu kontroly oslovil celkem 75 respondentů (50 OSS zahrnujících všechny správce kapitol a další významné OSS a 25 významných SPO), aby zjistil, jak některé aspekty účetní reformy v oblasti veřejných financí vnímaly samy účetní jednotky, kterých se reforma bezprostředně týkala. Žádost o vyplnění dotazníku byla adresována vedoucím útvarů, v nichž je zařazena účtárna, a v instrukcích k vyplnění dotazníku bylo mj. uvedeno, že by dotazník měl být vyplněn ve spolupráci s osobou odpovědnou za vedení účetnictví (např. hlavní účetní) nebo za jeho metodické nastavení. Návratnost dotazníků činila cca 77 %.

IV. Podrobné skutečnosti zjištěné kontrolou

1. Nastavení cílů účetní reformy a hodnocení jejich plnění

1.1 Potřeba účetní reformy v oblasti veřejných financí byla zdůvodněna, MF však nespécifikovalo dostatečně její přínosy

Identifikace potřeby a její zdůvodnění by měly předcházet každému rozhodnutí o realizaci státní intervence. Před rozhodnutím o realizaci státní intervence by dále měly být definovány její přínosy, neboť samotné rozhodnutí o její realizaci by mělo vycházet ze srovnání přínosů intervence a nákladů na její realizaci.

NKÚ konstatuje, že vytvoření účetnictví státu na aktuálním principu bylo doporučeno již v roce 2003 Světovou bankou (*Zpráva o dodržování standardů a souborů předpisů, Česká republika, účetnictví a audit a 40 doporučení pro státní pokladnu*). Paralelně byla tato potřeba identifikována také při přípravě projektu státní pokladny. Dle výstupů z těchto aktivit nebyly účetní údaje za účetní jednotky veřejného sektoru v období před zahájením účetní reformy z hlediska včasnosti a kvality využitelné pro účely řízení a pro srovnání na mezinárodní úrovni. Doporučení Světové banky následně MF promítlo do vytvářených koncepčních materiálů (např. do *Akčního plánu pro ČR v oblasti účetnictví a auditu*).

Přínosy účetní reformy byly v koncepčních dokumentech MF a následně v UV 561/2007 popsány pouze obecně. V koncepčních dokumentech MF je např. uvedeno, že nově vykazované účetní informace by měly přispět ke zvýšení „zdraví“ ekonomiky nebo že by účetnictví státu mělo zajistit úplné a včasné informace nezbytné pro rozhodování na všech úrovních řízení vedoucí k zefektivnění nakládání s veřejnými prostředky. Předkládací zpráva k UV 561/2007 shodně uvádí, že vytvoření systému účetnictví státu zajistí efektivní řízení hospodaření státu a nakládání s veřejnými prostředky a účetní informace budou provázány se státním rozpočtem. Z uvedených formulací není zřejmé, jak konkrétně měly být informace jednotlivými uživateli využívány pro řízení a nakládání s veřejnými prostředky.

MF na dotaz NKÚ na přínosy účetní reformy uvedlo, že přínosy reformy nebyly definovány, kvantifikovány ani vyhodnocovány, existovala politická vůle účetní reformu uskutečnit.

Potřeba účetní reformy byla identifikována a zdůvodněna, avšak její přínosy nebyly dostatečně konkrétně definovány.

1.2 Cíle účetní reformy nebyly formulovány dostatečně konkrétně, což znemožnilo jejich vyhodnocování

NKÚ prověřil, jakým způsobem byly stanoveny cíle účetní reformy. Při tomto prověřování vycházel z textu přílohy UV 561/2007, kde jsou kromě cíle účetnictví státu („*vytvoření podmínek pro efektivní zajištění správných, úplných a včasných informací o hospodářské situaci státu a příslušných účetních jednotek*“) uvedeny základní principy, jejichž prostřednictvím měl být cíl naplněn.

- **Princip vytvoření odpovídajících podmínek**

V UV 561/2007 byly podmínky vymezeny jako soustava právních, technických a dalších prostředků. Podrobnější upřesnění těchto prostředků však UV 561/2007 neuvádělo. Jako vymezení těchto prostředků lze chápat dílčí kroky uvedené v *harmonogramu prací na vytvoření účetnictví státu* (č. j. vlády 1295/07, dále také „*Harmonogram*“). V tomto dokumentu byla v rámci legislativních kroků uvedena příprava návrhu zákona, kterým se mění

zákon o účetnictví, a jeho prováděcích vyhlášek. Harmonogram ani UV 561/2007 neuvádí, jakých oblastí účetnictví se budou týkat změny právních předpisů. V případě technických podmínek mělo být dle Harmonogramu vytvořeno technické prostředí pro práci s účetními záznamy s důrazem na důslednou elektronizaci účetních záznamů včetně účetních dokladů. Z Harmonogramu vyplývá, že mezi „další prostředky“ patří metodické řízení související s potřebami organizačního a technického zabezpečení vzniku účetnictví státu, UV 561/2007 tuto oblast nijak blíže nespecifikuje. **Prostředky, které měly být vytvořeny, byly v UV 561/2007 vymezeny nejednoznačně a pouze v obecné rovině. O jaké konkrétní prostředky se jedná, vyplynulo až z harmonogramu prací na vytvoření účetnictví státu. Ale ani z tohoto materiálu není např. zřejmé, jakých oblastí účetnictví se měly změny právních předpisů týkat.**

- **Princip efektivnosti zvolených prostředků**

Efektivnost měla být vyhodnocována s ohledem na předpokládané změny a jejich dopady a předpokládané přínosy. MF k přínosům účetní reformy uvedlo, že nebyly definovány ani vyhodnocovány. Dále bylo v UV 561/2007 uvedeno, že finanční i jiná náročnost vytvoření účetnictví státu odpovídá rozsahu a významnosti zmiňovaných změn. Není tedy zřejmé, jakým způsobem měl být princip efektivnosti zvolených prostředků naplňován, neboť jeho popis v UV 561/2007 obsahuje rozpory. V rámci tohoto principu je v UV 561/2007 kladen důraz na vyhodnocování efektivnosti ve vztahu k předpokládaným přínosům, ale následně je uvedena jako daná a vyhodnocená skutečnost, že finanční i jiná náročnost vytvoření účetnictví státu odpovídá rozsahu a významnosti změn. **Vzhledem k tomu, že přínosy účetní reformy nebyly definovány, nemohla být Ministerstvem financí vyhodnocována její efektivnost.**

- **Princip věrnosti zobrazované informace**

Z UV 561/2007 vyplývá, že základními požadavky na účetní informace jsou jejich správnost a úplnost. **Některé požadavky v rámci principu věrnosti zobrazované informace byly v UV 561/2007 vymezeny pouze v obecné rovině. Např. nebylo blíže specifikováno, jakým konkrétním způsobem bude zajištěno, aby předávané údaje v rámci účetnictví státu odpovídaly skutečnosti.**

- **Princip včasnosti**

Z jeho nastavení v UV 561/2007 vyplývá, že měl být naplněn zejména úpravou účetních předpisů ve smyslu včasného předávání potřebných údajů a dále povinností vykazovat informace o podmíněných pohledávkách a závazcích, které představují předpokládané budoucí příjmy a výdaje. Tento princip tak konkretizuje princip vytvoření odpovídajících podmínek (právních).

Pro vyhodnocování výše uvedených cílů a principů nebyla v UV 561/2007 nastavena hodnotící kritéria. Vyhodnocování stavu tvorby účetní reformy mělo probíhat prostřednictvím předkládání informace vládě vždy ke dni 30. 6. počínaje rokem 2008 (předloženo celkem 3×). Vzhledem k obecnému nastavení cílů účetní reformy v UV 561/2007 bez konkrétních kritérií sloužících k hodnocení jejich naplnění neobsahovaly informace o stavu tvorby účetnictví státu, předkládané vládě v období 2008–2010, žádná konkrétní vyhodnocení naplnění cílů účetní reformy, ale pouze shrnutí činností realizovaných v daném období. **Cíle účetní reformy nastavené v UV 561/2007 MF nevyhodnocovalo.**

2. Vytvoření podmínek pro realizaci účetní reformy

2.1 Legislativní podmínky

Jedním ze základních principů vzniku účetnictví státu byl princip vytvoření soustavy právních prostředků, které byly vedle technických a dalších prostředků nezbytné pro vznik účetnictví státu.

2.1.1 Legisvakanční lhůty účetních předpisů nebyly zejména na začátku účetní reformy dostatečné

V průběhu kontroly NKÚ prověřoval, zda byly nové a novelizované účetní předpisy související s účetní reformou vydávány v dostatečném časovém předstihu před svou účinností.

Jak vyhlášky, tak ČÚS vydávalo MF převážně v závěru roku s tím, že účinnost nabývaly většinou od 1. ledna roku následujícího. Vzhledem k pozdnímu datu vydání nových předpisů a velkému rozsahu změn, které zejména v letech 2010 až 2012 nové předpisy přinášely organizačním složkám státu a státním příspěvkovým organizacím, **měly tyto účetní jednotky z počátku účetní reformy málo času na to, aby se s novými předpisy seznámily a aby byly schopny podle nich postupovat již od 1. ledna následujícího roku.** Krátká doba na aplikaci potřebných změn se týkala zejména nových účetních metod, zavedení nových položek do rozvahy a výkazu zisku a ztráty, předávání účetních záznamů do CSÚIS, sestavení přehledu o peněžních tocích, přehledu o změnách vlastního kapitálu a PAP, nových postupů k provedení inventarizace či stanovení pravidel způsobu pro schvalování účetních závěrek VÚJ. Tato skutečnost vplynula i z uskutečněného dotazníkového šetření. **Uvedený nedostatek se MF od roku 2011 snažilo kompenzovat metodickou podporou, v rámci které byli zástupci OSS a SPO s připravovanými změnami účetních předpisů seznamováni ještě před oficiálním připomínkovým řízením a uveřejněním předpisů ve Sbírce zákonů či Finančním zpravodaji.**

Krátký čas pro zajištění správné aplikace nových povinností souvisejících s vytvářením účetnictví státu tak mohl mít zejména v počátku účetní reformy negativní vliv na zajištění spolehlivosti účetních informací OSS a SPO, která je pro jejich smysluplné využití zásadní.

2.1.2 Zásadní nejednoznačnost účetních předpisů pro VÚJ byla od roku 2015 odstraněna, některé problémové oblasti však přetrvávají

NKÚ prověřoval, zda účetní předpisy v průběhu účetní reformy byly jednoznačné, tj. zda u některých významných oblastí neumožňovaly vykazovat v účetních závěrkách jednotlivých VÚJ příslušné informace zásadně rozdílným způsobem.

Za účetní období let **2010 až 2014 provedl NKÚ celkem 17 kontrolních akcí** typu finanční audit, jejichž cílem bylo ověřit účetní závěrky kontrolovaných osob, a **v 11 kontrolních závěrech, tj. v 65 % případů, se z důvodu nejednoznačnosti a nejasnosti účetních předpisů ke spolehlivosti účetní závěrky nevyjádřil.** Při ověřování účetních závěrek za roky **2015 a 2016 NKÚ v 5 kontrolních akcích zásadní nejednoznačnosti účetních předpisů nezjistil.**

NKÚ ve výše zmíněných 11 případech nevydal stanovisko ke spolehlivosti účetní závěrky z důvodu **nejednoznačnosti ustanovení účetních předpisů, které v letech 2010 až 2014 upravovaly postupy účtování transferů spolufinancovaných z rozpočtu EU a poskytovaných**

formou předfinancování ze státního rozpočtu¹⁴. Tato zásadní nejednoznačnost účetních předpisů byla s účinností od 1. 1. 2015 odstraněna novelou ČÚS č. 703 – *Transfery* a související novelou vyhlášky č. 410/2009 Sb.

Dle názoru NKÚ však některé nejednoznačně či nedostatečně upravené oblasti v účetních předpisech přetrvávají i nadále, jedná se o vykazování finančních oprav typu korekcí¹⁵, majetkových účastí státu v obchodních korporacích¹⁶ a povolenek na emise¹⁷.

¹⁴ Ministerstva v roli řídicích orgánů o těchto prostředcích účtovala různě. Některá ministerstva o nich účtovala jako jejich příjemce a poskytovatel, kdy je zachycovala do výnosů a nákladů, jiná ministerstva jako jejich zprostředkovatel, kdy o nich účtovala jen na účtech pohledávek, závazků a peněžních prostředků, tedy bez dopadu na náklady a výnosy. Důsledkem byla zásadní nesrovnatelnost vykazovaných údajů mezi ministerstvy. Jako příklad vlivu zvolené role při účtování o uvedených transferech na vykazované údaje lze uvést případ Ministerstva školství, mládeže a tělovýchovy, které v roce 2014 účtovalo o transferech spolufinancovaných z rozpočtu EU a poskytovaných formou předfinancování ze státního rozpočtu jako zprostředkovatel. Pokud by o těchto transferech účtovalo jako jejich poskytovatel a příjemce, vykázalo by v aktivech na účtu 471 – *Dlouhodobé poskytnuté zálohy na transfery* částku o 55 mld. Kč vyšší, v pasivech na účtu 389 – *Dohadné účty pasivní* částku o 65 mld. Kč vyšší a v nákladech na účtu 571 – *Náklady vybraných ústředních vládních institucí na transfery* částku o 14,5 mld. Kč vyšší (viz kontrolní závěr z kontrolní akce NKÚ č. 14/37, dostupný na: <https://www.nku.cz/assets/kon-zavery/K14037.pdf>).

¹⁵ Jedná se o operace realizované v reakci na výskyt tzv. potvrzených nesrovnalostí či v důsledku porušení rozpočtové kázně u prostředků EU. Smyslem korekcí je zrušení celého příspěvku na operační program z veřejných zdrojů nebo jeho části, kterou měla v rámci spolufinancování poskytnout EU. Korekce provádějí členské státy v rámci své odpovědnosti nebo Evropská komise. Uvalené korekce pak výsledně vedou k zatížení státního rozpočtu o prostředky, u nichž ČR očekávala jejich refundaci od EU. Při účetním zachycování korekcí není jasné, jak je věrně účetně zachytit (zda se jedná o nový náklad, nebo o snížení výnosu, případně o jaký náklad či výnos se jedná).

¹⁶ Právní předpisy regulující účetnictví a výkaznictví OSS nejsou v oblasti majetkových účastí státu v obchodních společnostech po celou dobu účetní reformy v některých případech jednoznačně aplikovatelné. Jedná se o problém individuálních účetních závěrek, kdy z právní úpravy není zřejmé, zda OSS v případě jednotlivých majetkových účastí vykonávají vlivy rozhodující, podstatné či ostatní, resp. zda je jako OSS, které nejsou právnickou osobou, vůbec vykonávat mohou. Tato nejasnost má pak přímý dopad i na ocenění majetkových účastí.

¹⁷ Podle názoru NKÚ nejsou účetní předpisy týkající se zobrazování povolenek na emise dostatečně určité pro věrné zobrazení všech skutečností souvisejících s nakládáním s majetkem vymezeným jako obsah položky dlouhodobého nehmotného majetku „povolenky na emise“ v rozvaze. Jedná se o povolenky, které jsou dle zákona č. 383/2012 Sb., o podmínkách obchodování s povolenkami na emise skleníkových plynů, majetkem ČR, se kterým je příslušné hospodařit Ministerstvo životního prostředí. Povaha tohoto majetku je velmi specifická a vyplývá zejména z právních předpisů EU. Okamžik vzniku povolenek na emise jakožto dlouhodobého nehmotného majetku, se kterým je Ministerstvo životního prostředí příslušné hospodařit, nelze ze stávající právní úpravy ČR ani příslušných evropských právních předpisů jednoznačně určit. Přesné určení okamžiku vzniku povolenek na emise má přitom zásadní význam z hlediska stanovení okamžiku, ke kterému mají být povolenky jako majetek ČR zaúčtovány a oceněny.

2.1.3 Zejména v počátku účetní reformy nebyly k dispozici účetní předpisy, které by komplexně pokrývaly všechny potřebné oblasti; koncepční rámec Ministerstvo financí k datu ukončení kontroly nevytvořilo

Komplexní pokrytí všech potřebných oblastí účetními předpisy vytváří předpoklady pro vyšší spolehlivost a srovnatelnost vykazovaných účetních informací, a tedy i pro jejich využitelnost.

NKÚ v průběhu kontroly prověřoval, zda byly účetními předpisy upraveny všechny potřebné oblasti.

Českému účetnictví **chybí uceleně formulovaná východiska, na kterých by spočívala konstrukce účetního výkaznictví, tzv. koncepční rámec, který by jednoznačně vymezil předmět účetnictví (tj. aktiva, pasiva, náklady či výnosy)**. Lze jej odvozovat pouze nepřímo, a to z řady ustanovení různých účetních předpisů (např. ze zákona o účetnictví, prováděcí vyhlášky č. 410/2009 Sb. nebo ČÚS). Přitom **koncepční rámec** by měl kromě vymezení klíčových pojmů rovněž deklarovat, jaký je **účel a cíl účetního výkaznictví, jak tohoto cíle dosáhnout a kdo jsou uživatelé účetní závěrky**.

Z vyhodnocení komplexnosti účetních předpisů dle názoru NKÚ vyplývá, že v rámci základních účetních oblastí **nejsou samostatnými ČÚS upraveny např. následující oblasti:**

- dlouhodobý finanční majetek;
- zúčtovací vztahy (mimo speciální oblasti);
- náklady a výnosy (mimo speciální oblasti).

Absence jednoznačného vymezení základních pojmů a některých postupů účtování může vést k nejednotné aplikaci účetních předpisů pro VÚJ, což představuje riziko ve vztahu ke srovnatelnosti vykazovaných informací. Tyto skutečnosti ovlivňují vypovídací schopnost údajů účetních výkazů nejen jednotlivých VÚJ, ale též mohou ovlivňovat využitelnost účetních výkazů za Českou republiku.

2.2 Náklady související s účetní reformou financovaly s výjimkou příspěvku na první sestavení pomocného analytického přehledu samy OSS a SPO

Kontrolou bylo prověřováno, z jakých prostředků byly hrazeny dodatečné finanční náklady související s účetní reformou.

Účetní reforma byla od samého počátku u všech VÚJ spojena se zvýšenými nároky na finanční prostředky. Jednalo se o jednorázové zvýšení provozních a investičních výdajů souvisejících se zaváděním nových pravidel, školením zaměstnanců a s úpravami účetních softwarů. OSS a SPO hradily náklady související s účetní reformou ze stávajících prostředků. Pouze v roce 2012 obdržely z kapitoly *Všeobecná pokladní správa* finanční prostředky ve výši 36 mil. Kč na částečné pokrytí nákladů spojených se zajištěním předávání informací pro monitorování a řízení veřejných financí formou pomocného analytického přehledu za rok 2012. **Průběh účetní reformy tak kladl zvýšené nároky na finanční prostředky OSS a SPO.**

2.3 Metodická podpora byla funkční až od roku 2011

Vzhledem ke skutečnosti, že účetní reforma přinesla pro OSS a SPO řadu nových povinností, bylo žádoucí, aby MF jako garant účetní reformy zajistilo pro dotčené účetní jednotky metodickou podporu. Některé činnosti související s metodickou podporou byly uvedeny v dokumentu vlády České republiky č. j. 1295/07 ze dne 21. listopadu 2007, který obsahoval

harmonogram prací na vytvoření účetnictví státu, jehož cílem bylo poskytnout stručné a přehledné informace o jednotlivých činnostech nutných k vytvoření účetnictví státu, a to včetně termínů plnění na roky 2008 a 2009. Následně bylo v UV 921/2010 mj. schváleno zajištění metodické podpory účetnictví státu při realizaci účetní reformy nejpozději k 1. lednu 2011.

Dle vyjádření MF *harmonogram prací na vytvoření účetnictví státu* naplňován nebyl a ve skutečnosti byly všechny činnosti realizovány až kolem roku 2010. Došlo k rozfázování účetní reformy a nové povinnosti pro VÚJ tak byly rozloženy do delšího časového období.

MF nepostupovalo v souladu s harmonogramem uvedeným v dokumentu vlády č. j. 1295/07, neboť v rámci metodického řízení nesplnilo úkoly ve stanovených termínech. Od roku 2011 již byla metodická podpora realizována v souladu s UV 921/2010. Metodická podpora v oblasti účetní reformy je poskytována pracovníkům VÚJ jednotlivými ministerstvy a kraji (metodická podpora I. stupně). MF poskytuje metodickou podporu II. stupně, která spočívá v zajišťování komunikace s metodickou podporou I. stupně (dosud nezodpovězené dotazy na úrovni metodické podpory I. stupně) a ve vypracovávání odpovědí na dotazy obecného typu.

Nefunkčnost metodické podpory v letech 2009–2010 přispěla k tomu, že OSS a SPO nebyly v dostatečném časovém předstihu seznámeny se změnami účetních předpisů, aby mohly včas aplikovat některé účetní metody, účtovat a vykazovat povinné údaje v souladu s novými účetními předpisy, což mohlo mít negativní vliv na zajištění spolehlivosti vykazovaných informací.

3. Spolehlivost účetních informací o hospodářské situaci státu, OSS a SPO

3.1 Kontrolní mechanismy realizované MF a ČSÚ přispívají k vyšší spolehlivosti účetních informací o hospodářské situaci OSS a SPO

Požadavek na spolehlivost postupů veřejného účetnictví pro všechny subsektory sektoru vládních institucí je zakotven ve směrnici Rady 2011/85/EU ze dne 8. listopadu 2011, o požadavcích na rozpočtové rámce členských států.

Ke shromažďování účetních záznamů a finančních výkazů od VÚJ byl zřízen CSÚIS, jehož správcem je MF. Dle sdělení MF je spolehlivost předávaných účetních informací od OSS a SPO primárně zajišťována **automatizovanými kontrolami**¹⁸ nastavenými v CSÚIS.

Od roku 2013 působí na kvalitu vykazovaných účetních dat také **ČSÚ**, a to prostřednictvím činnosti **pracovní skupiny pro PAP** se sídlem v Brně. Cílem pracovní skupiny pro PAP je působit na kvalitu vykazovaných účetních dat. Její činnost zahrnuje řešení metodických otázek, např. způsob zachycení některých účetních případů, a dále technickou stránku zpracování a kontrolu vybraných částí analytických dat. Jedná se o kontrolu dat nad rámec kontrol prováděných přímo v CSÚIS. Pracovní skupina pro PAP se dále zaměřuje na křížové kontroly, v rámci kterých dochází ke vzájemnému odsouhlasení údajů dle partnerů jednotlivých transakcí.

Další z forem prověřování spolehlivosti účetních informací představuje i proces schvalování účetních závěrek (blíže viz bod 3.3 této části kontrolního závěru).

¹⁸ Jedná se o tzv. bezpečnostní kontroly, syntaktické kontroly a zejména sémantické kontroly (kontroly na plán, kontroly číselníků, vnitrovýkazové kontroly, mezivýkazové kontroly, jednostranné výkazové kontroly, informativní kontroly a křížové kontroly).

3.2 Účetní informace o hospodářské situaci OSS jsou dle poznatků vyplývajících z kontrolní činnosti NKÚ v některých případech zatíženy významnými nesprávnostmi

Dle zákona o účetnictví mají účetní jednotky vést účetnictví tak, aby účetní závěrka byla sestavena na jeho základě srozumitelně a podávala věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví.

Za účetní období 2010–2016 provedl NKÚ 22 kontrolních akcí typu finanční audit zaměřených na ověření spolehlivosti údajů v účetních závěrkách OSS (viz příloha č. 1). Z celkového počtu 22 kontrolních závěrů z těchto kontrolních akcí se NKÚ v 11 kontrolních závěrech z důvodu zásadní nejednoznačnosti účetních předpisů nevyjádřil ke spolehlivosti údajů vykázaných v účetních závěrkách (podrobněji viz kapitola 2.1.2 této části kontrolního závěru). Ve zbývajících 11 kontrolních závěrech vyhodnotil NKÚ spolehlivost účetních závěrek kontrolovaných osob tak, jak je uvedeno v následující tabulce.

Tabulka č. 2: Přehled typů vydaných stanovisek

Stanovisko NKÚ k účetní závěrce	Počet
Nemodifikované (kladné) stanovisko	2
Stanovisko s výhradou z důvodu významných nesprávností	4
Záporné stanovisko	4
Odmítnutí stanoviska	1

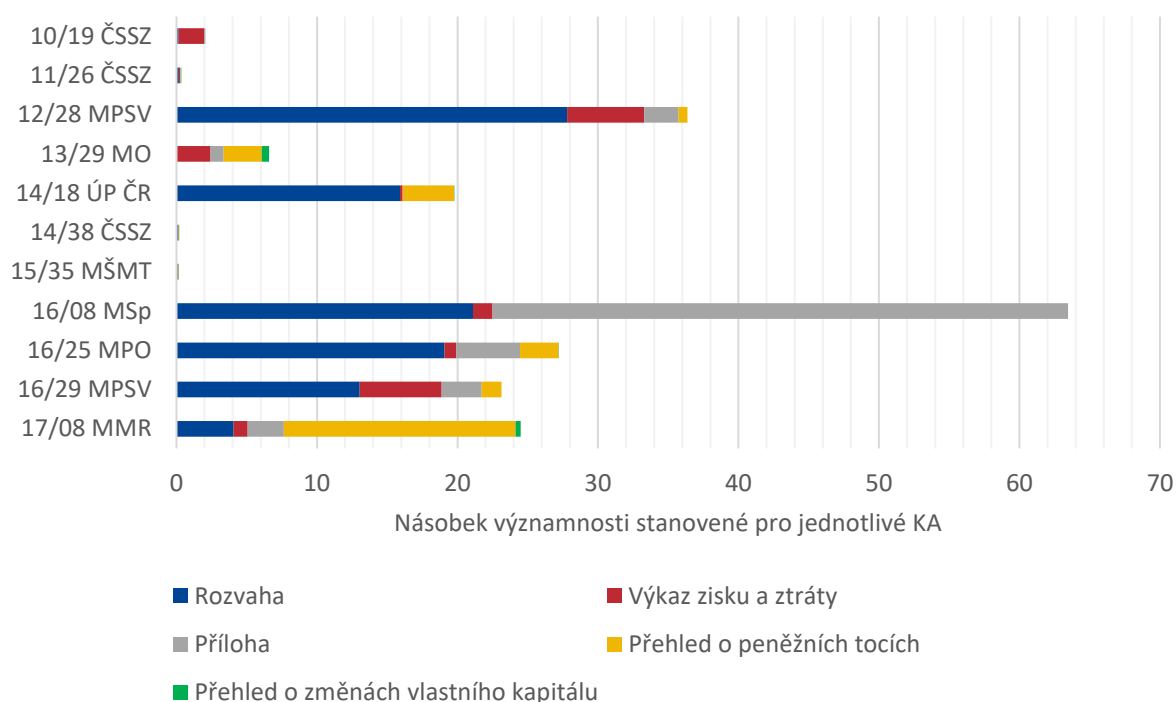
Zdroj: kontrolní závěry NKÚ.

V rámci těchto 11 kontrol byly některé OSS podrobeny kontrole typu finanční audit poprvé, u některých se jednalo o několikátou kontrolu tohoto typu.

V následujícím grafu je zobrazeno vyhodnocení zjištěných nesprávností v jednotlivých částech účetní závěrky ve vztahu k významnosti (materialitě)¹⁹ stanovené pro posouzení spolehlivosti účetních závěrek u jednotlivých kontrolovaných osob. Ze zobrazených údajů je patrné, že nejnižší hodnoty nesprávností ve vztahu k významnosti byly zjištěny u České správy sociálního zabezpečení a Ministerstva školství, mládeže a tělovýchovy, tedy u subjektů, které patří k nejméně významným OSS a u kterých jsou kontroly typu finanční audit prováděny pravidelně. Je proto možné konstatovat, že **systematicky opakované kontroly NKÚ přispívají ke správnosti vykazovaných údajů.**

¹⁹ Pro posouzení spolehlivosti účetní závěrky je používána významnost neboli materialita (tj. hodnota nesprávností, u kterých je možné přiměřeně očekávat, že jednotlivě nebo v součtu ovlivní ekonomická rozhodnutí uživatelů účetní závěrky). Obvykle je stanovována ve výši přibližně 2 % z veličiny, která nejvýstižněji zobrazuje charakter účetní jednotky (většinou jsou touto veličinou celkové náklady či aktiva netto).

Graf č. 1: Vztah zjištěných nesprávností v účetní závěrce k významnosti (materialitě)



Zdroj: údaje převzaté z příslušných kontrolních závěrů NKÚ.

Pozn.: Čísla s lomítkem, uvedená u svislé osy grafu, jsou čísla kontrolních akcí NKÚ; zkratky následující po těchto číslech označují jednotlivé kontrolované osoby.

Přehled nesprávností zjištěných kontrolními akcemi NKÚ typu finanční audit, ve kterých NKÚ k ověřované účetní závěrce vydal jiné než nemodifikované (kladné) stanovisko, je uveden v příloze č. 2 kontrolního závěru.

Ze stanovisek NKÚ ke spolehlivosti kontrolovaných účetních závěrek OSS vyplývá, že tyto **OSS v některých případech nevykazují spolehlivé účetní informace. Spolehlivost účetních informací je přitom základním předpokladem pro to, aby tyto informace mohly plnit svůj účel, tj. sloužit ke skládání účtů o hospodaření se svěřeným majetkem a k rozhodování uživatelů účetních závěrek.**

Uživatelům účetních informací poskytovaných organizačními složkami státu tak jsou v některých případech podávány nespolehlivé informace, které nevyovídají o skutečné finanční situaci a výsledcích hospodaření OSS a které dále mohou způsobit, že uživatelé těchto informací nebudou činit vhodná rozhodnutí.

3.3 Výsledky schvalování účetních závěrek OSS dle vyhlášky č. 220/2013 Sb. a výsledky ověření těchto účetních závěrek kontrolními akcemi NKÚ se významně liší

NKÚ při kontrole porovnal výsledky schvalování účetních závěrek OSS s výsledky kontrol typu finanční audit, jejichž předmětem byla mj. správnost vedení účetnictví a ve kterých NKÚ vydal stanovisko ke spolehlivosti účetní závěrky.

Následující tabulka obsahuje přehled kontrolních akcí NKÚ typu finanční audit za období, kdy OSS byly povinny schvalovat účetní závěrky podle vyhlášky č. 220/2013 Sb. (tj. od účetního období roku 2012); u každé z těchto kontrolních akcí je uvedeno stanovisko NKÚ ke spolehlivosti účetní závěrky a výrok schvalujícího orgánu k účetní závěrce, zveřejněný na webových stránkách MF v informačním portálu MONITOR.

Tabulka č. 3: Srovnání stanovisek NKÚ ke spolehlivosti kontrolovaných účetních závěrek a výroků schvalujícího orgánu dle vyhlášky č. 220/2013 Sb.

KA	Kontrolovaná osoba	Kontrolované období	Stanovisko NKÚ ke spolehlivosti ÚZ dle KZ	Stav schválení ÚZ schvalovacím orgánem
12/28	Ministerstvo práce a sociálních věcí	2012	Záporné	Schválena
13/29	Ministerstvo obrany	2012	S výhradou – z důvodu nesprávnosti	Schválena
14/18	Úřad práce České republiky	2013	S výhradou – z důvodu nesprávnosti	Schválena
14/38	Česká správa sociálního zabezpečení	2014	Nemodifikované (kladné)	Schválena
15/35	Ministerstvo školství, mládeže a tělovýchovy	2015	Nemodifikované (kladné)	Schválena
16/08	Ministerstvo spravedlnosti	2015	Záporné	Schválena
16/25	Ministerstvo průmyslu a obchodu	2015	Záporné	Schválena
16/29	Ministerstvo práce a sociálních věcí	2016	Odmítnutí – z důvodu neprůkaznosti účetnictví	Schválena
17/08	Ministerstvo pro místní rozvoj	2016	Záporné	Schválena

Zdroj: kontrolní závěry NKÚ; webové stránky MF – informační portál MONITOR.

Schvalující orgán ve všech devíti případech, ve kterých NKÚ k ověřované účetní závěrce vydal stanovisko, účetní závěrku schválil. NKÚ však pouze ve dvou případech konstatoval, že účetní závěrka podává věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky. V dalších dvou případech z důvodu významných nesprávností vydal ke spolehlivosti účetní závěrky stanovisko s výhradou. Ve čtyřech účetních závěrkách zjistil NKÚ zásadní nesprávnosti a konstatoval, že účetní závěrka nepodává věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky. V jednom případě se NKÚ ke spolehlivosti účetní závěrky nevyjádřil z důvodu neprůkaznosti účetnictví, neboť nemohl vyhodnotit, zda účetní závěrka podává věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky.

Přestože se jedná o validační procesy s různým stupněm ujištění, kdy předmětem schvalování účetní závěrky dle vyhlášky č. 220/2013 Sb. je zejména posouzení úplnosti a průkaznosti účetnictví a vyhodnocení předvídatelných rizik a ztrát ve vztahu k věrnému a poctivému obrazu předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky, zatímco předmětem kontrolních akcí NKÚ typu finanční audit je posouzení spolehlivosti účetní závěrky, je zřejmé, že výsledky obou způsobů vyhodnocení věrnosti a poctivosti obrazu předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky by se neměly tak výrazně lišit.

Validační proces nastavený vyhláškou č. 220/2013 Sb. nezabránil tomu, že uživatelům účetních informací OSS jsou v některých případech podávány nespolehlivé informace, které nevypovídají o skutečné finanční situaci a výsledcích hospodaření OSS a které dále mohou způsobit, že uživatelé těchto informací nebudou činit vhodná rozhodnutí.

4. Využití účetních informací o hospodářské situaci státu, OSS a SPO pro účely skládání účtů a rozhodování

4.1 MF zveřejňuje účetní informace o hospodářské situaci OSS, SPO a státu

Podle ustanovení § 21a odst. 5 zákona o účetnictví má MF povinnost zveřejňovat účetní výkazy za OSS a za Českou republiku způsobem umožňujícím dálkový přístup.

MF vytvořilo informační portál MONITOR²⁰, který umožňuje volný přístup k rozpočtovým a účetním informacím z IISSP za všechny úrovně státní správy a samosprávy, tj. uvedená povinnost je splněna nejen pro OSS, ale i pro další typy VÚJ. Prezentované informace pocházejí z IISSP a jsou čtvrtletně aktualizovány. Informační portál MONITOR představuje uživatelsky příjemnou formu prezentace účetních informací a obsahuje rovněž analytickou část, která umožňuje dynamickou analýzu dat pomocí pokročilého nástroje pro reporting.

Účetní výkazy za Českou republiku zveřejňuje MF na svých webových stránkách²¹. Zde byly zveřejněny účetní výkazy za Českou republiku za roky 2015 (sestaveny dne 30. 11. 2016) a 2016 (sestaveny dne 2. 10. 2017). Účetní výkazy za Českou republiku jsou rovněž zveřejňovány v rámci otevřených dat Ministerstva financí²². Účetní výkazy za jednotlivé dílčí konsolidační celky státu a za vyšší dílčí konsolidační celky státu zveřejňovány nejsou.

4.2 Vykazované účetní informace o hospodářské situaci OSS, SPO a státu jsou vhodné pro účely skládání účtů a rozhodování

Účetní reformou byly ve veřejném sektoru ČR postupně zaváděny prvky vyspělého aktuálního účetnictví, díky nimž je možné získat věrnější obraz finanční situace a výkonnosti, který není zkreslený o ekonomické dopady a zátěže působící na jiná období. Zatímco např. odložení úhrady závazků vede u peněžně založeného účetnictví k dosažení lepšího výsledku hospodaření v běžném roce, v aktuálně založeném účetnictví takový postup k dosažení lepšího výsledku hospodaření v běžném roce nevede. Náklady zatíží výsledek hospodaření již při vzniku závazku, nikoli až v okamžiku jeho úhrady. Aktuální účetnictví podává rovněž informace o znehodnocení majetku, tzn. o výši opravných položek (přechodné snížení hodnoty aktiv) a o výši odpisů (trvalé snížení hodnoty aktiv), informuje také o rizicích vzniklých v průběhu účetního období (rezervy). **Aktuální účetní informace tak zobrazují skutečné finanční dopady učiněných rozhodnutí a mohou pomoci k transparentnějšímu skládání účtů při hospodaření s majetkem státu a k lepšímu rozhodování, a to za předpokladu, že jsou spolehlivé a srovnatelné.**

Na výsledky zavádění výše uvedených prvků aktuálního účetnictví v ČR poukazuje i studie z roku 2014 zpracovaná společností PricewaterhouseCoopers²³ pro potřeby Evropské komise, kde je na straně 36 vyhodnocena vyspělost účetnictví účetních jednotek ústředního vládního sektoru členských států EU, přičemž ČR patří v tomto hodnocení 6. až 7. místo.

²⁰ <http://monitor.statnipokladna.cz/2018/>.

²¹ <http://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/ucetnictvi-a-ucetnictvi-statu/ucetni-reforma-verejnych-financi-ucetnic/ucetni-vykaznictvi-statu/ucetni-vykazy-za-ceskou-republiku>.

²² <http://data.mfcr.cz/cs/dataset/ucetni-vykazy-za-ceskou-republiku>.

²³ *Collection of information related to the potential impact, including costs, of implementing accrual accounting in the public sector and technical analysis of the suitability of individual IPSAS standards* (<http://ec.europa.eu/eurostat/documents/1015035/4261806/EPSAS-study-final-PwC-report.pdf>).

Současně je třeba uvést, že účetní reforma nebyla spojena s reformou v související oblasti řízení veřejných rozpočtů, které jsou i nadále sledovány na peněžní bázi.

4.3 Využívání účetních informací o hospodářské situaci státu, OSS a SPO

4.3.1 MF využívá zejména účetní informace z rozvahy, výkazu zisku a ztráty a pomocného analytického přehledu, ale nikoliv při sestavování státního rozpočtu a státního závěrečného účtu

Kontrolou bylo zjištěno, že MF využívá účetní informace zejména pro sestavování **vládní finanční statistiky** dle metodiky Mezinárodního měnového fondu a pro sestavování **účetních výkazů za ČR²⁴**. Účetní výkazy za stát a za dílčí konsolidační celky měly být poprvé sestaveny již za účetní období roku 2010. Tento termín byl však několikrát odložen. Vyhláška č. 312/2014 Sb. byla vydána až v roce 2014 s účinností k 1. 1. 2015. Účetní výkazy za ČR tak byly poprvé sestaveny až za účetní období roku 2015, a to pouze v omezeném rozsahu, obsahovaly údaje za VÚJ kromě zdravotních pojišťoven a příspěvkových organizací (7 298 subjektů). Od roku 2016 jsou sestavovány účetní výkazy za ČR v plném rozsahu, tj. za všechny VÚJ a ostatní subjekty včetně významných obchodních korporací, ve kterých mají VÚJ majetkový podíl (dohromady 18 103 subjektů). V době realizace kontroly byly za ČR sestavovány následující výkazy: souhrnný výkaz majetku a závazků státu, souhrnný výkaz nákladů a výnosů státu a příloha.

MF dále využívá účetní informace OSS k **sestavování tzv. reportů o hospodaření**. Tyto reporty jsou sestavovány od 2. čtvrtletí roku 2015 a v meziročním porovnání jsou u šesti vybraných ministerstev čtvrtletně sledovány a vyhodnocovány zejména provozní náklady (běžné provozní náklady a mzdové náklady), dále počty pracovníků a průměrné výdělky. Reporty ministerstev navíc obsahují nákladové predikce běžného roku a informace o vývoji tzv. specifických nákladů jednotlivých ministerstev. Hlavním předmětem vyhodnocování vývoje nákladů je zajištění vzájemné srovnatelnosti provozních nákladů.

Pokud jde o využití účetních informací OSS, SPO a státu pro potřeby sestavení státního rozpočtu a státního závěrečného účtu, většina údajů pochází z rozpočtového systému. **Jen malá část údajů obsažených v závěrečných účtech kapitol státního rozpočtu vychází v současné době z aktuálního účetnictví.** Jedná se např. o bezúplatné převody majetku, předpisy, přeplatky a nedoplatky v případě příjmů z titulu správních poplatků nebo stav poskytnutých nesplacených návratných finančních výpomocí či informace o výši státního dluhu. Tyto údaje nelze z rozpočtového systému zjistit.

Při kontrole bylo zjištěno, že MF nevyužívá informace z přehledu o peněžních tocích ani z přehledu o změnách vlastního kapitálu. Při sestavování státního rozpočtu rovněž nevyužívá informace z podrozvahových účtů vykazované v rámci výkazu příloha, čímž dochází

²⁴ Tyto výkazy jsou někdy také označovány jako tzv. konsolidované účetní výkazy za stát. Účetní konsolidace státu představuje sestavení konsolidované účetní závěrky, která odpovídá účetní závěrce za skupinu propojených jednotek. V jejím rámci dochází na základě příslušných metod konsolidace ke slučování majetku, vlastního kapitálu, závazků, nákladů a výnosů konsolidující jednotky s její podílovou účastí v ostatních jednotkách (konsolidované jednotky státu), které jsou ovládány nebo v nichž je uplatňován podstatný nebo společný vliv. V rámci účetní konsolidace státu dochází k vylučování vzájemných vztahů mezi jednotkami, které jsou součástí skupiny propojených jednotek. Konsolidované účetní výkazy poskytují zdroj informací o finanční pozici (majetku a závazcích) a finanční výkonnosti (nákladech a výnosech) České republiky, jako by se jednalo o jednu účetní jednotku. (Zdroj: *Zpráva o účetních výkazech za Českou republiku za rok 2016.*)

k nenaplnění plánovaného provázání účetnictví a rozpočtu²⁵. Nepropojení aktuálního účetnictví se systémem rozpočetnictví a z toho vyplývající nevyužívání aktuálních účetních informací ze strany MF při sestavování státního rozpočtu, závěrečných účtů kapitol státního rozpočtu a státního závěrečného účtu představuje výrazné omezení předpokládaných přínosů účetní reformy.

4.3.2 ČSÚ využívá zejména účetní informace z rozvahy, výkazu zisku a ztráty a pomocného analytického přehledu

ČSÚ za účelem poskytování statistických informací sestavuje národní účty. Informace pro jejich sestavení čerpá mj. z administrativních zdrojů dat, mezi které patří i informace z CSÚIS, jedná se zejména o údaje převzaté z účetních závěrek a PAP.

Při kontrole bylo zjištěno, že příprava výkazu PAP probíhala formou spolupráce MF a ČSÚ v návaznosti na zavádění účetnictví státu. Tato spolupráce probíhá doposud a ČSÚ průběžně analyzuje rozsah a detaily výkazu PAP a o možných návrzích změn informuje MF, které o nich následně rozhoduje. V průběhu kontrolní akce předložil ČSÚ návrhy na možnou redukci výkazu PAP spočívající zejména ve sloučení některých analytických účtů.

NKÚ ověřil, zda ČSÚ využívá data z IISSP přejímaná z rozvahy, výkazu zisku a ztráty a PAP při sestavování národních účtů dle metodiky ESA 2010. Z převodových můstků, které ČSÚ v průběhu kontroly předložil, vyplývá, že **aktuální údaje z výše uvedených výkazů jsou pro sestavování národních účtů využívány** (až na drobné výjimky, kdy ČSÚ upřednostňuje jiné zdroje než účetní informace). **ČSÚ však nevyužívá údaje z přehledu o peněžních tocích, přehledu o změnách vlastního kapitálu ani údaje z podrozvahových účtů vykazované v příloze.**

4.3.3 Ostatní uživatelé využívají účetní informace o hospodářské situaci státu, OSS a SPO prostřednictvím informačního portálu MONITOR

Mezi ostatní uživatele účetních informací o hospodářské situaci státu, OSS a SPO lze kromě **široké veřejnosti** zařadit i **Českou národní banku, Nejvyšší kontrolní úřad** či v omezené míře **ratingové agentury**. Stěžejním zdrojem účetních informací je pro všechny tyto uživatele **informační portál MONITOR**, jehož hlavními výhodami jsou volný přístup, snadná a přehledná navigace do jednotlivých oblastí portálu, komplexnost a podrobnost informací a srozumitelný způsob prezentace informací. O využívání účetních informací o hospodářské situaci VÚJ svědčí návštěvnost informačního portálu MONITOR, která v období duben 2013 až září 2017 dosahovala průměrně více než 7 500 uživatelských přístupů měsíčně.

²⁵ V předkládací zprávě k UV 561/2007 je uvedeno: „*Významným předmětem účetnictví se stane zároveň státní rozpočet, resp. provázání informací zachycovaných v účetnictví s informacemi ze systémů státního rozpočtu.*“

Seznam použitých zkratk:

CSÚIS	<i>Centrální systém účetních informací státu</i>
ČR	Česká republika
ČSSZ	Česká správa sociálního zabezpečení
ČSÚ	Český statistický úřad
ČÚS	český účetní standard pro některé vybrané účetní jednotky
EU	Evropská unie
Harmonogram	harmonogram prací na vytvoření účetnictví státu (č. j. vlády 1295/07)
IISSP	<i>Integrovaný informační systém Státní pokladny</i>
IPSAS	mezinárodní účetní standardy pro veřejný sektor (z angl. <i>International Public Sector Accounting Standards</i>)
KA	kontrolní akce NKÚ
koncepční rámec IPSAS	koncepční rámec mezinárodních účetních standardů pro veřejný sektor
KZ	kontrolní závěr
MF	Ministerstvo financí
MMR	Ministerstvo pro místní rozvoj
MO	Ministerstvo obrany
MPO	Ministerstvo průmyslu a obchodu
MPSV	Ministerstvo práce a sociálních věcí
MSp	Ministerstvo spravedlnosti
MŠMT	Ministerstvo školství, mládeže a tělovýchovy
NKÚ	Nejvyšší kontrolní úřad
OSS	organizační složky státu
PAP	pomocný analytický přehled
SPO	státní příspěvkové organizace
ÚP ČR	Úřad práce České republiky
UV 561/2007	usnesení vlády České republiky ze dne 23. května 2007 č. 561
UV 921/2010	usnesení vlády České republiky ze dne 22. prosince 2010 č. 921
ÚZ	účetní závěrka
VÚJ	vybrané účetní jednotky
vyhláška č. 220/2013 Sb.	vyhláška č. 220/2013 Sb., o požadavcích na schvalování účetních závěrek některých vybraných účetních jednotek
zákon o účetnictví	zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví

Přehled kontrolních akcí NKÚ typu finanční audit realizovaných po zahájení účetní reformy

KA	Kontrolovaná osoba	Kontrolované období	Stanovisko ke spolehlivosti účetní závěrky
17/08	Ministerstvo pro místní rozvoj	2016	Záporné
16/29	Ministerstvo práce a sociálních věcí	2016	Odmítnutí – z důvodu neprůkaznosti účetnictví
16/25	Ministerstvo průmyslu a obchodu	2015	Záporné
16/08	Ministerstvo spravedlnosti	2015	Záporné
15/35	Ministerstvo školství, mládeže a tělovýchovy	2015	Nemodifikované (kladné)
15/19	Ministerstvo kultury	2014	Nevyjádření se – z důvodu nejednoznačnosti předpisů
15/07	Ministerstvo zdravotnictví	2014	Nevyjádření se – z důvodu nejednoznačnosti předpisů
14/38	Česká správa sociálního zabezpečení	2014	Nemodifikované (kladné)
14/19	Ministerstvo životního prostředí	2013	Nevyjádření se – z důvodu nejednoznačnosti předpisů
14/18	Úřad práce České republiky	2013	S výhradou – z důvodu nesprávnosti
13/39	Ministerstvo dopravy	2013	Nevyjádření se – z důvodu nejednoznačnosti předpisů
13/38	Ministerstvo zemědělství	2013	Nevyjádření se – z důvodu nejednoznačnosti předpisů
13/29	Ministerstvo obrany	2012	S výhradou – z důvodu nesprávnosti
13/19	Ministerstvo pro místní rozvoj	2012	Nevyjádření se – z důvodu nejednoznačnosti předpisů
12/30	Ministerstvo školství, mládeže a tělovýchovy	2012	Nevyjádření se – z důvodu nejednoznačnosti předpisů
12/28	Ministerstvo práce a sociálních věcí	2012	Záporné
12/15	Ministerstvo zemědělství	2011	Nevyjádření se – z důvodu nejednoznačnosti předpisů
12/14	Ministerstvo dopravy	2011	Nevyjádření se – z důvodu nejednoznačnosti předpisů
11/29	Ministerstvo školství, mládeže a tělovýchovy	2011	Nevyjádření se – z důvodu nejednoznačnosti předpisů
11/26	Česká správa sociálního zabezpečení	2011	S výhradou – z důvodu nesprávnosti a nejednoznačnosti předpisů
10/20	Ministerstvo školství, mládeže a tělovýchovy	2010	Nevyjádření se – z důvodu nejednoznačnosti předpisů
10/19	Česká správa sociálního zabezpečení	2010	S výhradou – z důvodu nesprávnosti

Přehled nesprávností zjištěných kontrolními akcemi NKÚ typu finanční audit, ve kterých NKÚ k ověřované účetní závěrce vydal jiné než nemodifikované (kladné) stanovisko

OSS rok KA	Zjištěné nesprávnosti
MMR rok 2016 KA 17/08	<ul style="list-style-type: none"> - nesprávné ocenění majetkových podílů, - nesprávné a neúplné účetnictví v oblasti transferů, - nesprávná aplikace účetní metody – odpisování dlouhodobého majetku, - nesprávné sestavení přehledu o peněžních tocích, - nevykazování peněžních prostředků vedených na bankovních účtech mimo rozpočet, - neúplné účtování o podmíněných pohledávkách a závazcích, - nesprávné účtování o vybraných výnosech
MPSV rok 2016 KA 16/29	<ul style="list-style-type: none"> - nesprávné a neúplné účetnictví v oblasti transferů, - nesprávné účtování o bezúplatné změně příslušnosti hospodařit s majetkem státu, - neúplné účtování o podmíněných závazcích, - nesprávné účtování o vybraných nákladech, - nesprávné časové rozlišení nákladů, - neúplné účetnictví v oblasti poskytnutí záloh, - nesprávná aplikace účetní metody – odpisování dlouhodobého majetku
MPO rok 2015 KA 16/25	<ul style="list-style-type: none"> - nesprávné a neúplné účetnictví v oblasti transferů, - nevykazování peněžních prostředků vedených na bankovních účtech mimo rozpočet, - nesprávné naplnění některých položek přehledu o peněžních tocích, - neúplné účtování o podmíněných pohledávkách a závazcích, - nesprávná aplikace účetní metody – tvorba rezerv
MSp rok 2015 KA 16/08	<ul style="list-style-type: none"> - nesprávná aplikace účetní metody odpisování dlouhodobého majetku, - nesprávné a neúplné účetnictví v oblasti transferů, - nesprávné a neúplné účetnictví na podrozvahových účtech, - nesprávné účtování o nákladech z titulu pořízení jiného drobného majetku
ÚP ČR rok 2013 KA 14/18	<ul style="list-style-type: none"> - nesprávná aplikace postupů účtování o opravách nákladů a výnosů minulých účetních období, - nesprávně nastaven algoritmus výpočtu položek přehledu o peněžních tocích, - nesprávně vykázané hodnoty zůstatků podrozvahových účtů v příloze účetní závěrky, - nevykazování některých neuhrazených pohledávek a souvisejících výnosů, - neodpisování veškerého majetku, který měl být odpisován
MO rok 2012 KA 13/29	<ul style="list-style-type: none"> - nesprávně vykázané náklady na sociální dávky, - nesprávně vykázané podmíněné závazky z titulu úplatného užívání cizího majetku, - nesprávně vykázané položky v přehledu o peněžních tocích, - nesprávné účtování o sankčních platbách stanovených dodavatelům, - nesprávné zaúčtování předpisu platby na program NATO, - nesprávné účtování o aktivaci oběžného majetku
MPSV rok 2012 KA 12/28	<ul style="list-style-type: none"> - nesprávně vykázaný majetek na majetkových účtech, - pozdní zařazení majetku do užívání, - nesprávné účtování o zahraničních transferech, - nevykázání všech dlouhodobých podmíněných závazků a pohledávek, - nesprávné sestavení přehledu o peněžních tocích
ČSSZ rok 2011 KA 11/26	<ul style="list-style-type: none"> - nesprávné sestavení přehledu o peněžních tocích a přehledu o změnách vlastního kapitálu, - nesprávné účtování o penále z pojistného vůči zaměstnavatelům, - nezaúčtování předpisů nevyplacených exekučních srážek z důchodů povinných osob, - nesprávné účtování o pojistném na nemocenské pojištění
ČSSZ rok 2010 KA 10/19	<ul style="list-style-type: none"> - nesprávné účtování o odpisu nedobytných pohledávek v oblasti pojistného, - nesprávné účtování o pojistném na nemocenské pojištění, - nesprávné účtování o nevyčerpané prosincové záloze na důchody vyplácené prostřednictvím důchodové služby, - neúčtování o předpisech nevyplacených, tj. deponovaných exekučních srážek z důchodů povinných osob