

Informace z kontrolní akce č. 11/22

Účetní závěrka Ministerstva obrany k 31. 12. 2010

Kontrolní akce byla zařazena do plánu kontrolní činnosti Nejvyššího kontrolního úřadu (dále jen „NKÚ“) na rok 2011 pod číslem 11/22. Kontrolní akci řídil a kontrolní závěr vypracoval člen NKÚ Ing. Jan Vedral.

Cílem kontroly bylo prověřit, zda Ministerstvo obrany při vedení účetnictví a sestavování účetní závěrky k 31. 12. 2010 postupovalo v souladu s příslušnými právními předpisy.

Kontrolovanou osobou bylo Ministerstvo obrany (dále také „MO“).

Kontrolovaným obdobím byl rok 2010, v případě věcných souvislostí i období předcházející a následující.

Kontrola byla prováděna v době od srpna roku 2011 do března roku 2012.

I. Úvod

Ministerstvo obrany bylo zřízeno zákonem č. 2/1969 Sb., o zřízení ministerstev a jiných ústředních orgánů státní správy České republiky. MO je ústředním orgánem státní správy, organizační složkou státu (dále také „OSS“), samostatnou účetní jednotkou a správcem rozpočtové kapitoly.

MO bylo k datu 31. prosince 2010 zřizovatelem jedné organizační složky státu a devíti příspěvkových organizací.

Pozn.: Všechny právní předpisy jsou aplikovány ve znění účinném pro kontrolované období.

II. Skutečnosti zjištěné při kontrole

1. Účetní regulace platná v roce 2010 pro organizační složky státu a její promítnutí do vnitřních předpisů MO

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

Kromě novely zákona o účetnictví byly s účinností od 1. ledna 2010 vydány nové prováděcí vyhlášky k provedení potřebných změn v účetnictví organizačních složek státu, a to:

- 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. 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).

Zákon o účetnictví ukládá vybraným účetním jednotkám povinnost postupovat při vedení účetnictví také podle českých účetních standardů (dále také „ČÚS“). Pro některé vybrané účetní jednotky byly dne 31. prosince 2009 vydány čtyři české účetní standardy. Tyto nové standardy byly účinné od 1. ledna 2010 a jen z malé části nahradily původní ČÚS č. 501 až 522, které byly účinné do 31. prosince 2009. Nově byly vydány následující ČÚS:

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

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

Zákon o účetnictví a vyhlášky č. 410/2009 Sb. a č. 383/2009 Sb. byly v závěru prosince roku 2010 novelizovány.

MO v roce 2010 aktualizovalo či vydalo nové vnitřní předpisy, do kterých zapracovalo většinu změn vyplývajících z přechodu na novou právní úpravu regulující účetnictví.

2. Účetní závěrka MO k 31. prosinci 2010

Tabulka č. 1 – Údaje z výkazu rozvaha k 31. prosinci 2010 (v tis. Kč)

Aktiva			Pasiva		
Stálá aktiva	Oběžná aktiva	Aktiva celkem	Vlastní zdroje	Cizí zdroje	Pasiva celkem
193 896 225	39 516 503	233 412 728	179 226 042	54 186 686	233 412 728

Zdroj: účetní závěrka MO k 31. prosinci 2010.

Tabulka č. 2 – Údaje z výkazu zisku a ztráty k 31. prosinci 2010 (v tis. Kč)

Náklady	Výnosy	Výsledek hospodaření po zdanění
53 843 794	7 180 283	-46 663 511

Zdroj: účetní závěrka MO k 31. prosinci 2010.

Tabulka č. 3 – Údaje z přílohy účetní závěrky k 31. prosinci 2010 (v tis. Kč)

Podrozvahové účty		Částka
901	Jiný drobný dlouhodobý nehmotný majetek	11 240
902	Jiný drobný dlouhodobý hmotný majetek	1 581 078
903	Ostatní majetek	13 663 761
911	Odepsané pohledávky	115 833
974	Dlouhodobé podmíněné závazky z jiných smluv	26 134
986	Ostatní dlouhodobá podmíněná pasiva	3 200

Zdroj: účetní závěrka MO k 31. prosinci 2010.

3. Nesprávnosti zjištěné v účetní závěrce MO k 31. prosinci 2010

Kontrola byla prováděna na vzorku vybraných účetních případů týkajících se jednotlivých transakčních cyklů a použití účetních metod Ministerstvem obrany s cílem ověřit systém účtování podle nových právních předpisů účinných v roce 2010. Zjištěné nesprávnosti jsou proto pouze demonstrativní, poukazují zejména na systémové nedostatky v oblasti vedení účetnictví. V kontrolním závěru není uváděna celková výše nesprávnosti v účetní závěrce MO k 31. prosinci 2010 (dále také „ÚZ“).

Nesprávnosti byly identifikovány dle jednotlivých položek ÚZ s ohledem na jejich obsahové vymezení podle ustanovení § 4 zákona o účetnictví a podle vyhlášky č. 410/2009 Sb.

Jednalo se např. o následující nesprávnosti:

3.1 Inventarizace majetku

Pro kontrolu provedení inventarizace za rok 2010 byly vybrány inventurní soupisy tří vnitřních organizačních jednotek MO. Na vybraných vzorcích bylo zkontrolováno zařazení jednotlivých majetkových položek na správné účty, v případě nemovitého majetku byly inventurní soupisy porovnány s výpisy z katastru nemovitostí ze dne 31. prosince 2010. Kontrolou bylo zjištěno, že MO pro zařazení majetku na správné účty u některých majetkových položek nedodrželo výši jejich ocenění stanovenou vyhláškou č. 410/2009 Sb., a nesprávně tak účtovalo o majetku v celkové hodnotě 17 313 209,05 Kč. Porovnáním vybraných inventurních soupisů a výpisů z katastru nemovitostí bylo zjištěno, že MO v účetnictví vedlo nemovitosti v ocenění 36 564,12 Kč, se kterými nemělo příslušnost hospodařit, a naopak v účetnictví nevykázalo jednu stavbu a 198 752 m² pozemků, se kterými bylo příslušné hospodařit.

3.2 Účtování o vyřazení majetku z účetnictví

Na vybraném vzorku účetních operací bylo ověřováno, zda MO o vyřazování nemovitého majetku účtovalo k okamžiku uskutečnění účetního případu, tj. např. ke dni doručení návrhu na vklad katastrálnímu úřadu, ke dni uvedenému ve smlouvě o změně příslušnosti hospodařit s majetkem státu nebo ke dni demolice majetku. Kontrolou bylo zjištěno, že MO ve čtyřech případech účtovalo o vyřazení majetku v celkové výši 22 923 816,48 Kč v roce 2010, ačkoli okamžik uskutečnění účetního případu nastal již v roce 2009, a dále ve třech případech účtovalo o vyřazení majetku v roce 2011, ačkoli okamžik uskutečnění účetního případu nastal v roce 2010.

3.3 Závazky vůči zaměstnancům

MO v účetní závěrce sestavené k 31. prosinci 2010 vykázalo na účtu 333 – *Jiné závazky vůči zaměstnancům* konečný zůstatek ve výši 1 061 846 359 Kč a na účtu 331 – *Zaměstnanci* vykázalo konečný zůstatek ve výši 139 810 787,46 Kč. Při kontrole vybraných položek, které byly na těchto účtech vykázány, bylo zjištěno, že MO nepostupovalo v souladu s § 4 odst. 8 zákona o účetnictví tím, že nedodrželo uspořádání, označování a obsahové vymezení závazků v účetní závěrce vymezené v § 32 odst. 3 vyhlášky č. 410/2009 Sb.

MO např. na účtu 333 – *Jiné závazky vůči zaměstnancům* vykázalo částku 1 040 051 580 Kč reprezentující platy zaměstnanců MO. Platy jsou závazkem z pracovněprávních vztahů, proto měla být tato částka vykázána na účtu 331 – *Zaměstnanci*. Naopak na účtu 331 – *Zaměstnanci* MO vykázalo částku ve výši 38 632 783,98 Kč, která se dle nařízení vlády č. 62/1994 Sb. ze dne 2. března 1994, o poskytování náhrad některých výdajů zaměstnancům rozpočtových a příspěvkových organizací s pravidelným pracovištěm v zahraničí, týkala poskytovaných náhrad, a měla tedy být vykázána na účtu 333 – *Jiné závazky vůči zaměstnancům*.

3.4 Pohledávky z titulu „přepacených dávek“ sociálního pojištění

MO v účetní závěrce ve výkazu zisku a ztráty k 31. prosinci 2010 vykázalo neoprávněně na účtu 523 – *Náklady z dávek sociálního pojištění* zůstatek ve výši 6 471 430 950,79 Kč. Kontrolou vybraných účetních operací týkajících se poskytování sociálních dávek bylo zjištěno, že MO v účetních obdobích před rokem 2010 neúčtovalo o vzniklých pohledávkách z titulu „přepacených dávek“. Tím MO porušilo § 8 odst. 1 a 3 zákona o účetnictví, jelikož nevedlo úplné účetnictví, protože neúčtovalo o všech účetních případech, které zaúčtovat mělo. Tyto v minulosti vzniklé pohledávky z titulu „přepacených dávek“ byly ve zbývajícím výši 1 383 414 Kč zaúčtovány až v průběhu roku 2010, tj. převážně v okamžiku první splátky pohledávky, a to souvztažně s nesprávným snížením nákladového účtu 523 – *Náklady z dávek sociálního pojištění* místo zaúčtování na účet 408 – *Opravy chyb minulých období*.

3.5 „Aktivace“ dlouhodobého majetku

MO v účetní závěrce ve výkazu zisku a ztráty k 31. prosinci 2010 vykázalo zůstatek na účtu 621 – *Aktivace materiálu a zboží* a na účtu 624 – *Aktivace dlouhodobého hmotného majetku*. Kontrolou vybraných účetních dokladů vztahujících se k účtům aktivací majetku bylo zjištěno, že se v kontrolovaných případech nejednalo o aktivaci majetku ve smyslu § 37 odst. 3 písm. d) vyhlášky č. 410/2009 Sb., tj. nejednalo se o majetek nově pořízený vlastní činností v roce 2010. V kontrolovaných případech se jednalo o směnu majetku a dále o změny v evidenci majetku.

Směnu majetku MO správně zaúčtovalo do nákladů a výnosů, ale na nesprávný nákladový účet (ve výši 2 489 706 543,34 Kč) a na nesprávný výnosový účet (ve výši 975 920 001,97 Kč). Použitím nesprávného výnosového účtu MO vykázalo pořízení majetku vlastní činností, ačkoli ve skutečnosti byl majetek pořízen výměnou za majetek jiný.

Se změnami v evidenci majetku MO účtovalo o skutečnostech, které nebyly předmětem účetnictví, což nebylo v souladu s ustanovením § 3 odst. 1 zákona o účetnictví. MO v těchto případech účtovalo na účtech nákladů (ve výši 812 530 639 Kč) a výnosů (ve výši 812 392 292,07 Kč), ačkoli nedošlo ke spotřebě majetku, k vyřazení majetku ani k výrobě majetku ve vlastní režii.

3.6 Opravné položky k pohledávkám

MO poprvé použilo metodu tvorby opravných položek k pohledávkám v březnu 2010, kdy doučtovalo opravné položky k pohledávkám v odpovídající výši za předchozí účetní období, a to na nákladový účet 556 – *Tvorba a zúčtování opravných položek*. Tvorba opravných položek byla pro organizační složky státu v roce 2010 novou účetní metodou. MO nemělo o tvorbě opravných položek, které odpovídaly výši za předchozí účetní období, účtovat do nákladů, ale na účet 406 – *Oceňovací rozdíly při změně metody*.

MO v kontrolovaném účetním případě vytvořilo opravnou položku k pohledávce ve výši 40 %, a to v celkové hodnotě 3 774 000 Kč. Tvorba opravné položky se vztahovala k pohledávce ve výši 9 435 000 Kč, která vznikla dne 10. 11. 2008.

3.7 Nájem letounů JAS 39 Gripen

Dle ustanovení § 69 odst. 1 písm. a) vyhlášky č. 410/2009 Sb. se náklady a výnosy zachycují do období, s nímž časově a věcně souvisejí. Časové rozlišení nákladů a výnosů (příp. výdajů a příjmů) představovalo pro organizační složky státu v roce 2010 novou účetní metodu.

MO dne 14. června 2004 uzavřelo smlouvu týkající se nájmu letounů JAS 39 Gripen, systémů podpory a poskytnutí souvisejících služeb. Smlouva je uzavřena na období do 30. září 2015. Nájem je hrazen vždy zpětně za uplynulý rok.

MO vykázalo nájem ve výši 2 770 000 000 Kč za rok 2009 v nákladech roku 2010, ačkoli se tyto náklady věcně a časově týkaly roku 2009, kdy se však o výdajích příštích období neúčtovalo. MO mělo tyto náklady v souladu s § 26 odst. 3 písm. b) vyhlášky č. 410/2009 Sb. účtovat na účtu 406 – *Oceňovací rozdíly při změně metody*. Na konci roku 2010 mělo MO účtovat splátku dle splátkového kalendáře za rok 2010, která měla být uhrazena v roce 2011, do nákladů roku 2010, a to na účtu 383 – *Výdaje příštích období*. V důsledku účtování nákladů do nesprávného účetního období by MO v roce 2016 vykázalo náklady související s nájmem, ačkoli by podle uzavřené smlouvy letouny již v nájmu nebyly.

Dle nových účetních předpisů platných pro rok 2010 mělo MO současně k 31. prosinci 2010 vykázat dlouhodobý podmíněný závazek dle splátkového kalendáře v ocenění za roky 2012 až 2014 a dále podmíněný závazek z důvodu nemožnosti vrácení letounů ve výši dle uzavřené smlouvy.

3.8 Prostředky odvedené do rozpočtu NATO

MO v roce 2010 hradilo do vojenského rozpočtu NATO příspěvky na rok 2011. Jednalo se o zálohové platby v celkové výši 9 400 000 EUR. Finanční kontrolor NATO v roce 2011 průběžně posílal dokumenty (tzv. „Call“) sloužící jako vyúčtování poskytnutých zálohových plateb.

MO v roce 2010 neúčtovalo o skutečnostech, které byly předmětem účetnictví, do období, s nímž tyto skutečnosti časově a věcně souvisely, tj. ve smyslu § 3 odst. 1 zákona o účetnictví, neboť o zálohových platbách účtovalo jako o nákladech roku 2010, přestože se o náklady roku 2010 nejednalo. Jednalo se o zálohovou platbu, proto ji MO mělo v roce 2010 zaúčtovat jako pohledávku a vést ji na účtu pohledávek až do vyúčtování, ke kterému dojde v následujícím roce.

3.9 Podrozvahové účty

Podrozvahové účty byly kontrolovány na základě výběru vzorku účetních dokladů a dále na základě předložených inventurních soupisů za tři vnitřní organizační jednotky MO. Kontrolou těchto účetních záznamů bylo zjištěno, že MO nesprávně na podrozvahovém účtu 903 – *Ostatní majetek* vykázalo majetek v celkové výši 11 458 510 306,34 Kč, ačkoli se v rozporu s § 49 písm. c) vyhlášky č. 410/2009 Sb. nejednalo o majetek, se kterým Ministerstvu obrany příslušelo hospodařit.

Dále bylo zjištěno, že MO neúčtovalo o dlouhodobých podmíněných závazcích z uzavřených smluv, a to v celkové výši 4 276 527 837,11 Kč (včetně podmíněných závazků uvedených v bodu 3.7).

3.10 Účetní oblasti, ke kterým se NKÚ nevyjádřil

Pro rok 2010 byly v souvislosti s novým účetnictvím státu s účinností od 1. ledna 2010 novelizovány stávající či vydány nové právní předpisy. Právní předpisy účinné pro rok 2010 však neupravovaly všechny postupy účtování (byly vydány pouze čtyři ČÚS z původních dvaceti dvou) a určité oblasti byly jednotlivými právními předpisy upraveny nejednoznačně.

S ohledem na stav právních předpisů pro oblast účetnictví v roce 2010 se NKÚ nevyjádřil ke správnosti účtování v následujících oblastech:

a) Vyřazení dlouhodobého majetku likvidací

MO o vyřazování dlouhodobého hmotného majetku likvidací účtovalo na nákladový účet 551 – *Odpisy dlouhodobého majetku*.

Pro účetní období 2010 nebyly vydány účetní standardy a neexistovaly jednoznačně dané postupy, které by stanovily účtování při vyřazování majetku v roce 2010 v případech, kdy není používána metoda odpisování. Na základě ustanovení vyhlášky č. 410/2009 Sb. nelze jednoznačně vyhodnotit, zda o vyřazení majetku z důvodu nepotřebnosti (tj. likvidací) by se mělo účtovat na nákladový účet 551 – *Odpisy dlouhodobého majetku* (protože v roce 2010 nebyla známa zůstatková cena majetku ve smyslu ocenění upraveného o oprávky), nebo na účet 406 – *Oceňovací rozdíly při změně metody*.

b) Oprávky k drobnému dlouhodobému majetku

MO v roce 2010 jednorázově vytvořilo v 100% výši oprávky k drobnému dlouhodobému majetku pořízenému do konce roku 2009, tj. snížilo v rozvaze NETTO hodnotu tohoto majetku na nulu. Právní předpisy a ČÚS nestanovily postup, jak s drobným dlouhodobým majetkem pořízeným do konce roku 2009 účetně naložit. Jeho jednorázové odepsání pomocí účtů opravek nebylo v právních předpisech upraveno.

Při pořizování drobného dlouhodobého majetku v roce 2010 MO účtovalo celou pořizovací cenu do nákladů a na účty opravek. Z ustanovení vyhlášky č. 410/2009 Sb. vyplývá, že drobný dlouhodobý majetek byl v roce 2010 majetek odpisovaný. V souladu s účinnými právními předpisy však MO v roce 2010 nemohlo účtovat o opravkách k drobnému dlouhodobému majetku, neboť v přechodných ustanoveních vyhlášky č. 410/2009 Sb. byla účetní metoda odpisování majetku odložena až na rok 2011. Vyhláška č. 410/2009 Sb. rovněž vyžadovala účtovat o pořizovací ceně tohoto majetku do nákladů. Tyto požadavky nebylo možné aplikovat současně.

c) Účtování o ocenění majetku určeného k prodeji

MO účtovalo přecenění majetku na reálnou hodnotu v souladu s vyhláškou č. 410/2009 Sb. na příslušný majetkový účet souvztažně s účtem 407 – *Jiné oceňovací rozdíly*. Při vyřazení prodávaného majetku MO rozdíl vzniklý přeceněním na reálnou hodnotu zúčtovalo výsledkově na účtu 549 – *Ostatní náklady z činnosti*, nebo 649 – *Ostatní výnosy z činnosti*.

Způsob účtování MO v roce 2010 o přecenění majetku určeného k prodeji reálnou hodnotou vycházel ze schémat zveřejněných na internetových stránkách Ministerstva financí, tj. z doporučeného metodického postupu pro organizační složky státu k aplikaci ustanovení o oceňování majetku určeného k prodeji. K aplikaci této účetní metody v roce 2010 neexistoval účetní standard a nebylo jasné, zda se má výsledek hospodářské operace v souvislosti s přeceněním majetku na reálnou hodnotu zobrazit ve výkazu zisku a ztráty, nebo pouze v rozvaze. Dle právních předpisů dále nebylo zcela jednoznačné, k jakému okamžiku měl být majetek považován za určený k prodeji a přeceněn na reálnou hodnotu.

d) Příjmy od Národního fondu

Český účetní standard č. 703 – *Transfery* platný v roce 2010 nestanovil specifické postupy účtování pro tzv. předfinancování výdajů a jejich následnou refundaci prostřednictvím Národního fondu. Podle ustanovení ČÚS č. 703 nebylo možné jednoznačně určit, ve které roli se MO při předfinancování výdajů a následném příjmu prostředků z Národního fondu v roce 2010 nacházelo, tj. zda bylo poskytovatelem a příjemcem, či zprostředkovatelem peněžních prostředků.

4. Porušení rozpočtové kázně

MO neodvedlo peněžní prostředky z bankovního účtu rezervního fondu do deseti pracovních dnů do státního rozpočtu, čímž nepostupovalo v souladu s § 45 odst. 10 zákona č. 218/2000 Sb. a ve smyslu § 44 odst. 1 písm. b) téhož zákona porušilo rozpočtovou kázeň.

Jednalo se o peněžní prostředky poskytnuté z Národního fondu, resp. z platebního a certifikačního orgánu, v rámci Souhrnné žádosti za Operační program Životního prostředí ve výši 2 637 674,02 Kč. Peněžní prostředky byly na bankovní účet rezervního fondu, kam nepatřily, připsány dne 25. listopadu 2010. Do státního rozpočtu byly tyto peněžní prostředky odvedeny dne 16. prosince 2010.

5. Závěrečný účet

Závěrečný účet kapitoly 307 – *Ministerstvo obrany* neobsahoval některé skutečnosti stanovené jako povinné ve vyhlášce č. 419/2001 Sb., o rozsahu, struktuře a termínech údajů předkládaných pro vypracování návrhu státního závěrečného účtu a o rozsahu a termínech sestavení návrhů závěrečných účtů kapitol státního rozpočtu, a to:

- přehled o zůstatcích na účtech vnitřních organizačních jednotek OSS hospodařících se zálohou,
- porovnání výsledků rozpočtového hospodaření za pětileté období,
- zdůvodnění výkyvů čerpání výdajů v jednotlivých čtvrtletích roku (zvláště za běžné a za kapitálové výdaje rozpočtu),
- hodnocení plnění opatření přijatých na základě vnitřních a vnějších kontrol,
- hodnocení hospodárnosti, efektivnosti a účelnosti vynakládání výdajů kapitoly,
- přehledy všech zálohových plateb provedených správcem kapitoly a jím řízenými OSS a příspěvkovými organizacemi na dodávky a práce investičního i neinvestičního charakteru, které nebyly v hodnoceném roce realizovány,
- návrhy na řešení ztrátovosti,
- tabulku č. 1 – *Bilance příjmů a výdajů státního rozpočtu v druhovém členění rozpočtové skladby*.

Současně byl kontrolou číselných sestav uvedených v závěrečném účtu zjištěn nesoulad údajů uváděných v závěrečném účtu a CSÚIS¹. K vykazání rozdílných údajů dle MO došlo z důvodu novely vyhlášky č. 383/2009 Sb., kdy došlo k posunutí termínu předkládání konsolidačních účetních záznamů a provedení řádné účetní závěrky roku 2010 do 20. února 2011. Z tohoto důvodu byl do návrhu závěrečného účtu za rok 2010 vložen *výkaz pro hodnocení plnění rozpočtu správců kapitol*, který byl následně v CSÚIS nahrazen novější verzí. V CSÚIS a závěrečném účtu tak byly vykazány rozdílné číselné sestavy.

III. Shrnutí a vyhodnocení

Cílem kontrolní akce č. 11/22 bylo prověřit, zda MO při vedení účetnictví a sestavení účetní závěrky k 31. prosinci 2010 postupovalo v souladu s příslušnými právními předpisy. Vzhledem k nejednoznačnosti a nekompletnosti právní úpravy účetnictví pro rok 2010 nebylo cílem hodnotit, zda účetní závěrka MO k 31. prosinci 2010 podává věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky.

Pravidla pro vedení účetnictví OSS stanovená pro rok 2010 nebyla jednoznačná, srozumitelná a úplná. Prováděcí předpisy k zákonu o účetnictví byly vydány ve velmi krátkém čase před jejich účinností. Účetní standardy byly pro rok 2010 vydány pouze čtyři a jen z malé části upravovaly problematiku řešenou původními standardy č. 501 až 522 (účinnými do 31. prosince 2009). Z tohoto důvodu se NKÚ rozhodl k některým účetním oblastem nevyjádřit.

¹ Centrální systém účetních informací státu.

I přes uvedené časové omezení MO v roce 2010 aktualizovalo stávající či vydalo nové vnitřní předpisy, do kterých zapracovalo většinu změn vyplývajících z přechodu na novou právní úpravu účetnictví.

Jak dokládají zjištění uvedená v části II., MO se při vedení účetnictví v roce 2010 dopustilo systémových nesprávností, v jejichž důsledku nevedlo správné a úplné účetnictví ve smyslu § 8 odst. 2 a 3 zákona o účetnictví. Jednalo se o oblast provedení inventarizace majetku, účtování o závazcích vůči zaměstnancům a o nákladech z dávek sociálního pojištění a účtování na podrozvahových účtech. MO rovněž nesprávně účtovalo o opravných položkách k pohledávkám odpovídajícím výši za předchozí účetní období.

MO v roce 2010 neúčtovalo o skutečnostech, které byly předmětem účetnictví, do období, s nímž tyto skutečnosti časově a věcně souvisely ve smyslu § 3 odst. 1 zákona o účetnictví. Do nesprávného účetního období MO účtovalo o vyřazení dlouhodobého majetku, o nájmu letounů Gripen a o peněžních prostředcích poskytnutých do vojenského rozpočtu NATO.

Systémové nedostatky byly zjištěny rovněž v oblasti účtování o „aktivacích“ dlouhodobého hmotného majetku. MO nesprávně účtovalo o směně majetku a při provádění změn v evidenci majetku účtovalo o skutečnostech, které nebyly předmětem účetnictví (účtovalo o nákladech a výnosech, i když nedošlo ke spotřebě majetku, k vyřazení majetku ani k výrobě majetku ve vlastní režii), což nebylo v souladu s ustanovením § 3 odst. 1 zákona o účetnictví.

MO v roce 2010 porušilo rozpočtovou kázeň tím, že ve lhůtě 10 pracovních dnů neodvedlo na příjmový účet státního rozpočtu peněžní prostředky ve výši 2 637 674,02 Kč přijaté nesprávně na bankovní účet rezervního fondu.