



Kontrolní závěr z kontrolní akce

14/25

Účetnictví Ministerstva financí jakožto správce kapitol státního rozpočtu *Ministerstvo financí, Státní dluh, Operace státních finančních aktiv a Všeobecná pokladní správa*

Kontrolní akce byla zařazena do plánu kontrolní činnosti Nejvyššího kontrolního úřadu (dále jen „NKÚ“) na rok 2014 pod číslem 14/25. Kontrolní akci řídil a kontrolní závěr vypracoval člen NKÚ Ing. Daniel Reisiegel, MPA.

Cílem kontroly bylo prověřit, zda Ministerstvo financí při vedení účetnictví v roce 2013 postupovalo v souladu s příslušnými právními předpisy.

Kontrolovanou osobou bylo Ministerstvo financí (dále také „MF“).

Kontrola byla prováděna od srpna 2014 do dubna 2015.

Kontrolováno bylo období roku 2013, v případě potřeby i související skutečnosti z let předchozích i následujících.

Námítky proti kontrolnímu protokolu, které MF podalo, vypořádal vedoucí skupiny kontrolujících rozhodnutím o námítkách. Odvolání proti rozhodnutí o námítkách bylo vypořádáno usnesením Kolegia NKÚ.

Kolegium NKÚ na svém X. jednání, které se konalo dne 27. července 2015,
schválilo usnesením č. 10/X/2015
kontrolní závěr v tomto znění:

I. Úvod

MF je dle § 4 zákona č. 2/1969 Sb., o zřízení ministerstev a jiných ústředních orgánů státní správy České republiky, ústředním orgánem státní správy mj. pro státní rozpočet republiky, státní závěrečný účet republiky, státní pokladnu České republiky, finanční kontrolu, přezkoumávání hospodaření územních samosprávných celků, účetnictví, audit a daňové poradenství, věci devizové včetně pohledávek a závazků státu vůči zahraničí, ochranu zahraničních investic, hospodaření s majetkem státu, privatizaci majetku státu a činnost zaměřenou proti legalizaci výnosů z trestné činnosti.

MF dále zajišťuje členství České republiky v mezinárodních finančních institucích a finančních orgánech Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj, Evropské unie a dalších mezinárodních hospodářských seskupení, pokud toto členství nepřísluší výlučně České národní bance.

MF rovněž zajišťuje účetní záznamy pro potřeby státu včetně sestavování účetních výkazů za Českou republiku podle zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví.

MF je organizační složkou státu, účetní jednotkou a správcem rozpočtové kapitoly 312 – *Ministerstvo financí*. Dle § 10 zákona č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů (rozpočtová pravidla), je MF rovněž správcem rozpočtových kapitol 396 – *Státní dluh* (dále také „SD“), 397 – *Operace státních finančních aktiv* (dále také „OSFA“) a 398 – *Všeobecná pokladní správa* (dále také „VPS“). **Z pohledu objemu majetku, závazků, nákladů a počtu a variability operací, o kterých je v účetnictví MF účtováno, je MF nejvýznamnější účetní jednotkou státního rozpočtu. V účetnictví MF jsou např. zachyceny operace na souhrnných účtech státní pokladny, výsledek hospodaření státního rozpočtu a státní dluh.**

Účetnictví je jedinečný zdroj informací o majetku, zdrojích a závazcích účetních jednotek včetně jejich vývoje v čase. V účetnictví jsou zachyceny všechny účetní pohyby. Účetnictví rovněž poskytuje informace o tom, s jakými náklady účetní jednotka svou činnost zajišťovala a jakých při tom dosáhla výnosů.

Informace z účetnictví jsou základním zdrojem dat při operativním i strategickém řízení činnosti účetních jednotek. Pro správné rozhodování je nezbytné, aby tyto informace byly spolehlivé. Údaje z účetnictví slouží také pro hodnocení hospodaření účetních jednotek s tím, že opět platí, že jejich správnost je základní podmínkou pro jejich využití. Údaje z účetnictví subjektů státu jsou základními informačními zdroji národních účtů České republiky, které sestavuje Český statistický úřad.

Kontroly byly podrobeny činnosti a skutečnosti, které byly předmětem účetnictví a o kterých MF účtovalo nebo mělo účtovat v průběhu roku 2013.

Kontrolována byla také správnost používaných účetních metod a ostatních podmínek vedení účetnictví stanovených účetními předpisy s účinností pro rok 2013. Kontrolované účetní zápisy byly vybrány se zaměřením na významnost jednotlivých položek účetní závěrky MF sestavené k 31. 12. 2013 a vyhodnocená rizika nesprávného účtování. Položky k prověřování byly vybrány z účetních pohybů roku 2013, k vybraným položkám byly vyžádány související podklady (např. smlouvy, rozhodnutí, confirmace provedených obchodů, faktury, doklady o provedení finanční kontroly, bankovní výpisy).

MF účtovalo o skutečnostech, které jsou předmětem účetnictví, účetními zápisy. V tabulce č. 1 jsou uvedeny souhrnné informace o všech účetních zápisech, které MF provedlo v průběhu roku 2013, s výjimkou převodu počátečních a konečných stavů účtů v rámci otevírání a uzavírání účetních knih.

Tabulka č. 1 – Účetní zápisy MF z roku 2013

Počet účetních zápisů	Hodnota zaúčtovaných částek (v Kč)
282 679	31 383 547 861 017,00

Zdroj: účetní zápisy MF a vlastní výpočty NKÚ.

Na základě vedeného účetnictví sestavilo MF účetní závěrku k 31. 12. 2013 (dále také „ÚZ“) v rozsahu dle § 18 odst. 1 zákona o účetnictví, tj. sestavilo rozvahu, výkaz zisku a ztráty, přílohu, přehled o peněžních tocích a přehled o změnách vlastního kapitálu. ÚZ obsahuje kromě údajů za vlastní ministerstvo i údaje, o kterých je účtováno v rámci rozpočtových kapitol SD, OSFA a VPS. Údaje z ÚZ jsou uváděny pro dokreslení významnosti MF z pohledu účetnictví státu. ÚZ nebyla předmětem ověřování.

Tabulka č. 2 – Vybrané údaje z ÚZ

Položka výkazu	Částka (v Kč)
Aktiva ¹	648 304 220 328,22
Pasiva	648 304 220 328,22
Náklady ²	419 238 818 344,90
Výnosy ²	80 026 515 731,69
Výsledek hospodaření běžného účetního období ²	-339 212 302 613,21
Podrozvahové účty:	
P.I. Majetek účetní jednotky	4 183 486 976,39
P.II. Vyřazené pohledávky a závazky	47 086 923 750,92
P.III. Podmíněné pohledávky z důvodu užívání majetku jinou osobou	4 983 090,37
P.IV. Další podmíněné pohledávky a ostatní podmíněná aktiva	561 192 211 489,94
P.V. Podmíněné závazky z důvodu užívání cizího majetku	1 208 000,00
P.VI. Další podmíněné závazky a ostatní podmíněná pasiva	726 824 874 890,27

Zdroj: ÚZ.

¹ Hodnota aktiv je uvedena v netto hodnotě, brutto hodnota aktiv byla v ÚZ vykázána ve výši 688 781 083 072,35 Kč (korekce činily 40 476 862 744,13 Kč).

² Náklady, výnosy i výsledek hospodaření byly v ÚZ vykázány pouze ve sloupci hlavní činnost.

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

II. Shrnutí a vyhodnocení skutečností zjištěných při kontrole

Cílem kontrolní akce č. 14/25 bylo prověřit, zda MF při vedení účetnictví v roce 2013 postupovalo v souladu s příslušnými právními předpisy. Účetní závěrka MF sestavená k 31. 12. 2013 nebyla předmětem ověřování.

V průběhu kontrolní akce bylo na základě vyhodnocení rizik a významnosti vybráno 513 typických účetních zápisů z roku 2013 v celkové hodnotě 1 402 mld. Kč, které byly následně prověřeny. Kromě vybraných účetních zápisů byly v případě potřeby prověřeny i související účetní zápisy.

Na vyčíslených nesprávnostech se zásadním způsobem podílí nesprávné účtování reverzních REPO operací (poskytnutí hotovosti a současné přijetí finančních aktiv se závazkem finanční aktiva k určitému datu vrátit za poskytnutou částku a úrok). **Bez vlivu nesprávného účtování reverzních REPO operací vyčíslitelné nesprávnosti** zjištěné u vybraných a souvisejících účetních zápisů dosahují **268 mld. Kč**, a tvoří tak téměř 1 % hodnoty všech částek zaúčtovaných v roce 2013. **Nesprávnosti s vlivem na zůstatky účtů** k 31. 12. 2013 byly **bez vlivu nesprávného účtování reverzních REPO operací** vyčísleny ve výši **98 mld. Kč**.

Jak je uvedeno výše, na vyčíslených nesprávnostech se zásadním způsobem podílí zjištěná systémová chyba spočívající v nesprávném účtování o reverzních REPO operacích. Vzhledem ke skutečnosti, že MF provádí reverzní REPO operace často a ve velkých objemech³, bylo v průběhu roku 2013 nesprávně účtováno o reverzních REPO operacích v celkové výši 5 604 mld. Kč. Vliv nesprávného účtování o reverzních REPO operacích na zůstatky účtů k 31. 12. 2013 byl vyčíslen ve výši 193 mld. Kč. Po započtení vlivu nesprávného účtování o reverzních REPO operacích tak **vyčíslitelné nesprávnosti** zjištěné u vybraných a souvisejících účetních zápisů dosahují **v případě nesprávného účtování** jednotlivých operací v průběhu roku 2013 hodnoty **5 871 mld. Kč**, a tvoří tak téměř 19 % hodnoty všech v roce 2013 zaúčtovaných částek. **Nesprávnosti s vlivem na zůstatky účtů** k 31. 12. 2013 byly po započtení vlivu nesprávného účtování o reverzních REPO operacích vyčísleny ve výši **291 mld. Kč**.

Některá další kontrolní zjištění navíc nelze vyčíslit, avšak mají významný dopad na způsob vedení účetnictví.

³ Reverzní REPO operace provádí MF zejména za účelem řízení likvidity státní pokladny, kdy MF v souladu s ustanovením § 34 odst. 3 zákona č. 218/2000 Sb. na finančním trhu krátkodobě investuje přebytky prostředků na jednotlivých souhrnných účtech státní pokladny.

Pro větší přehlednost jsou vyčíslitelné nesprávnosti uvedené v tabulce č. 3.

Tabulka č. 3 – Zjištěné vyčíslitelné nesprávnosti

Nesprávnosti	Nesprávnosti (v mld. Kč ⁴)		
	Bez reverzních REPO operací	Reverzní REPO operace	S reverzními REPO operacemi
Zjištěné u účetních zápisů v roce 2013	268	5 604	5 871
S vlivem na zůstatky účtů k 31. 12. 2013	98	193	291

Z výše uvedeného je zřejmé, že zjištěné nesprávnosti měly v roce 2013 významný dopad na úplnost a správnost účetnictví MF.

Nejvýznamnější nesprávnosti byly zjištěny v níže uvedených případech:

- nesprávná aplikace účetní metody pro vybrané druhy finančního zajištění (REPO obchody), protože dle platné právní úpravy mělo MF účtovat o převodu cenných papírů (viz část III.1.1 tohoto kontrolního závěru);
- nesprávné účtování o závazcích ze sdílených daní jako o ostatních závazcích (viz část III.1.2 tohoto kontrolního závěru);
- účtování o pojistném na veřejné zdravotní pojištění za osoby, za které je plátcem pojistného stát, jako o nákladech z činnosti MF, přestože se jedná o transfer prostředků zdravotním pojišťovám (viz část III.1.3 tohoto kontrolního závěru);
- neúčtování o významném snížení hodnoty majetkových účastí v obchodních společnostech, které jsou v konkurzu nebo v likvidaci (viz část III.1.4 tohoto kontrolního závěru);
- nesprávné zachycení kurzových rozdílů v případě majetkových účastí, které mají být oceňovány reálnou hodnotou (viz část III.1.5 tohoto kontrolního závěru);
- účtování o finančním vypořádání vztahů se státním rozpočtem jako o výnosech z vlastních výkonů MF, přestože se o vlastní výkony nejedná (viz část III.1.6 tohoto kontrolního závěru);
- účtování státní podpory stavebního spoření jako o nákladech z činnosti MF, přestože se jedná o transfer prostředků účastníkům stavebního spoření (viz část III.1.7 tohoto kontrolního závěru);
- nesprávné ocenění dlouhodobých podmíněných závazků souvisejících s odstraňováním ekologických škod vzniklých před privatizací majetku státu (viz část III.1.8 tohoto kontrolního závěru);
- vykazání závazků *Fondu privatizace* jako krátkodobých (tj. splatných do jednoho roku), přestože se jedná o závazky dlouhodobé (viz část III.1.9 tohoto kontrolního závěru);
- účtování o výnosech vztahujících se k vyúčtování provozu zákonného pojištění odpovědnosti zaměstnavatele za škodu při pracovním úrazu nebo nemoci z povolání jako o vlastních výkonech MF, přestože se jedná o ostatní výnosy (viz část III.1.10 tohoto kontrolního závěru);
- účtování o výnosech souvisejících s odvody původců radioaktivních odpadů jako o vlastních výkonech MF, přestože se jedná o ostatní výnosy (viz část III.1.11 tohoto kontrolního závěru).

⁴ Nesprávnosti jsou zaokrouhleny na celé miliardy korun.

Podrobnější informace k některým dalším kontrolním zjištěním jsou uvedeny v částech III.1.12–III.1.16 tohoto kontrolního závěru.

Některá **ustanovení právních předpisů** nejsou ve vztahu k účetnictví MF jednoznačně aplikovatelná, jiná ustanovení právních předpisů mají za následek, že účetnictví MF obsahuje neobvyklé informace odlišné od toho, co je běžně v oblasti účetnictví a výkaznictví uživateli těchto informací očekáváno. Jedná se o následující oblasti:

- dle vyhlášky 410/2009 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro některé vybrané účetní jednotky, není možné vykázat záporný zůstatek účtu 247 – *Účty spravovaných prostředků*, přestože při účtování v souladu s právními předpisy byl v případě MF zůstatek tohoto syntetického účtu záporný (viz část III.2.1 tohoto kontrolního závěru);
- stávající úprava účetní metody pro vybrané druhy finančního zajištění (REPO obchody) uvedená v § 73 vyhlášky č. 410/2009 Sb. spojuje způsob účtování REPO obchodů se skutečností, zda dochází či nedochází k převodu vlastnického práva k finančnímu kolaterálu. Pokud vlastnické právo přechází, účtuje se o převodu kolaterálu jako o nákupu a prodeji cenného papíru (viz část III.2.2 tohoto kontrolního závěru);
- v souvislosti s peněžními operacemi s prostředky státních finančních aktiv provádí MF operace, jejichž jediným smyslem je vyhovět požadavku § 10 odst. 5 a § 36 odst. 6 zákona č. 218/2000 Sb. (viz část III.2.3 tohoto kontrolního závěru);
- v některých případech není zřejmé, jak určit míru vlivu souvisejícího s majetkovými účastmi státu v obchodních společnostech, což může mít za následek nejednoznačnou klasifikaci a ocenění těchto majetkových účastí (viz část III.2.4 tohoto kontrolního závěru);
- z ustanovení § 46 vyhlášky č. 410/2009 Sb. není zřejmé, zda má být přehled tvorby a použití *Fondu privatizace* rozpisem rozvahové položky *C.I.2 Fond privatizace* (účet 402, viz část III.2.5 tohoto kontrolního závěru);
- daňové příjmy a výnosy jsou účetně vykazovány Generálním finančním ředitelstvím a Generálním ředitelstvím cel v rámci rozpočtové kapitoly MF, naproti tomu rozpočtově jsou daňové příjmy připadající státnímu rozpočtu vykázány v kapitole VPS (viz část III.2.6 tohoto kontrolního závěru).

Jak vyplynulo z kontrolní akce, je třeba, aby regulátorem účetnictví, kterým je samotné MF, byly dopracovány předpisy pro účetnictví tak, aby zahrnovaly i všechny specifické účetní případy, o kterých MF účtuje. Zejména s ohledem na připravované výkaznictví státu nabývá na důležitosti požadavek transparentnosti způsobů zobrazení skutečností v účetnictví. Metody by měly být nastaveny tak, aby nebylo nutné se od nich odchylovat za účelem dosažení věrného a poctivého obrazu.

Současně NKÚ doporučuje Ministerstvu financí zvážit, zda je vhodné, aby tvorba předpisů pro účetnictví subjektů veřejného sektoru a odpovědnost za vedení účetnictví MF jako nejvýznamnější účetní jednotky státu byla v gesci téhož odboru Ministerstva financí.

III. Podrobné informace ke zjištěným skutečnostem

1. Zjištěné nesprávnosti a jejich hlavní příčiny

MF v roce 2013 v některých případech nesprávně aplikovalo účetní metody a nedodrželo obsahové vymezení položek účetní závěrky stanovené vyhláškou č. 410/2009 Sb. Nedostatky byly zjištěny zejména v níže uvedených případech:

1.1 Vybrané druhy finančního zajištění (REPO obchody)

Při kontrole bylo zjištěno, že v případě reverzních REPO operací⁵ prováděných MF dochází u přijatých kolaterálů k převodu vlastnických práv k těmto cenným papírům. MF však při účtování o těchto reverzních REPO operacích neúčtovalo dle postupu, který je pro tuto situaci upraven v § 73 odst. 3 vyhlášky č. 410/2009 Sb., ale účtovalo dle postupu uvedeného v § 73 odst. 4 vyhlášky č. 410/2009 Sb., který je určen pro situace, kdy k převodu vlastnictví cenných papírů nedochází. Tuto odchylku od postupu stanoveného účetní metodou pro vybrané druhy finančního zajištění (REPO obchody) MF neuvedlo v příloze účetní závěrky.

V uvedeném případě se nemohlo jednat o odchýlení se od stanovené účetní metody za účelem dosažení věrného a poctivého obrazu předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky (a tedy i za účelem zvýšení vypovídací schopnosti účetní závěrky pro příslušné uživatele). MF bylo povinno v souladu s § 7 odst. 5 zákona o účetnictví v příloze účetní závěrky uvést informaci o použitých účetních metodách, popřípadě o odchylkách od těchto metod s jejich řádným zdůvodněním a s uvedením jejich vlivu na majetek a závazky, finanční situaci a výsledek hospodaření účetní jednotky. MF však tuto informaci v příloze účetní závěrky neuvedlo, čímž vypovídací schopnost účetní závěrky pro příslušné uživatele naopak snížilo, neboť bez komentáře v příloze účetní závěrky uživatel předpokládá, že v případě reverzních REPO operací, kdy z podstaty postupů jejich provádění vyplývá přechod vlastnického práva k vybranému finančnímu kolaterálu, postupovalo MF podle metody uvedené v § 73 odst. 3 vyhlášky č. 410/2009 Sb. V rámci zvoleného postupu MF navíc použilo nesprávný podrozvahový účet 981 – *Krátkodobé podmíněné závazky z poskytnutých zajištění*.

Vzhledem ke skutečnosti, že MF provádí reverzní REPO operace často a ve velkých objemech, bylo v průběhu roku 2013 nesprávně účtováno o operacích v celkové výši 5 603 507 210 000 Kč. Vliv nesprávného účtování na zůstatek uvedeného podrozvahového účtu k 31. 12. 2013 byl vyčíslen ve výši 192 955 310 000 Kč.

1.2 Závazky ze sdílených daní

V souvislosti s rozpočtovým určením daní účtovalo MF v rámci kapitoly VPS o nákladech a závazcích. V ÚZ vykázalo v souvislosti s rozpočtovým určením daní zůstatky na příslušných

⁵ Blíže k problematice REPO operací viz část 2.2 tohoto kontrolního závěru.

nákladových účtech účtové skupiny 58 – *Náklady ze sdílených daní a poplatků*, avšak pro účtování o souvisejících závazcích nepoužilo správný závazkový účet.

MF v průběhu roku 2013 účtovalo o závazcích ze sdílených daní v celkové výši 181 841 586 981,16 Kč v rozporu s § 32 odst. 2 písm. e) vyhlášky č. 410/2009 Sb. na účtu 378 – *Ostatní krátkodobé závazky*, přičemž o těchto závazcích mělo účtovat na účtu 329 – *Závazky ze sdílených daní*. Toto nesprávné účtování nemělo vliv na zůstatky účtů 378 – *Ostatní krátkodobé závazky* a 329 – *Závazky ze sdílených daní* k 31. 12. 2013.

1.3 Pojistné na veřejné zdravotní pojištění za osoby, za které je plátcem pojistného stát

MF dle zákona č. 592/1992 Sb., o pojistném na veřejné zdravotní pojištění, poukazuje zdravotní pojišťovně platby pojistného za osoby, za které je plátcem pojistného stát. MF v průběhu roku 2013 účtovalo o tomto pojistném v celkové výši 57 288 154 044 Kč v rozporu s § 35 vyhlášky č. 410/2009 Sb. na účtu 549 – *Ostatní náklady z činnosti*. Tyto náklady nepředstavují náklady z činnosti MF, jedná se o náklady na transfery (neopětované platby pojistného za osoby, za které je plátcem pojistného stát). MF mělo o těchto nákladech účtovat na účtu 571 – *Náklady vybraných ústředních vládních institucí na transfery*.

Toto nesprávné účtování mělo vliv na zůstatky účtů 549 – *Ostatní náklady z činnosti* a 571 – *Náklady vybraných ústředních vládních institucí na transfery* k 31. 12. 2013. Nesprávné účtování nemělo vliv na výsledek hospodaření.

1.4 Opravné položky k majetkovým účastem

MF v rozporu s § 29 odst. 1 zákona o účetnictví a § 65 odst. 1 vyhlášky č. 410/2009 Sb. nezohledňovalo při provádění inventarizace případná snížení hodnoty majetkových účastí a ostatního dlouhodobého finančního majetku, přičemž přesná výše opravných položek nebyla známa. Pokud by opravné položky byly vytvořeny k majetkovým účastem ve společnostech, které jsou v konkurzu nebo v likvidaci, ve 100% výši, jejich hodnota by dosahovala 8 895 969 475,50 Kč.

1.5 Kurzové rozdíly k majetkovým účastem

Majetkové účasti vykazované na účtu 069 – *Ostatní dlouhodobý finanční majetek* mají být k okamžiku sestavení účetní závěrky v souladu s § 27 odst. 1 zákona o účetnictví oceňovány reálnou hodnotou, jejíž součástí jsou dle § 70 odst. 3 vyhlášky č. 410/2009 Sb. i případné kurzové rozdíly.

Vzhledem k tomu, že některé majetkové účasti drží MF v institucích, jako jsou např. Mezinárodní banka pro obnovu a rozvoj, Mezinárodní asociace pro rozvoj, Evropská investiční banka atd., není jejich reálná hodnota objektivně zjištělná způsoby uvedenými v § 27 odst. 4 zákona o účetnictví. Přesto mělo MF dle § 27 odst. 7 zákona o účetnictví při jejich ocenění ke konci rozvahového dne zohlednit alespoň vzniklé kurzové rozdíly.

MF v průběhu roku 2013 účtovalo o kurzových rozdílech k majetkovým účastem vyjádřeným v cizí měně a vykazovaným na účtu 069 – *Ostatní dlouhodobý finanční majetek* v rozporu s § 70 odst. 3 vyhlášky č. 410/2009 Sb. na analytickém účtu 663 069 – *Kurzové zisky nerealizované – cenné papíry* v celkové výši 7 513 236 223,33 Kč a na analytickém účtu 563 069 – *Kurzové ztráty nerealizované – cenné papíry* v celkové výši 1 436 207 627,64 Kč, přičemž o těchto kurzových rozdílech mělo účtovat prostřednictvím účtu 407 – *Jiné oceňovací rozdíly* ve výsledné výši 6 077 028 595,69 Kč. Toto nesprávné účtování mělo vliv na zůstatky účtů 663 – *Kurzové zisky*, 563 – *Kurzové ztráty* a 407 – *Jiné oceňovací rozdíly* k 31. 12. 2013.

1.6 Finanční vypořádání vztahů se státním rozpočtem

Ministerstvo dopravy předložilo Ministerstvu financí dne 14. 3. 2013 finanční vypořádání vztahů se státním rozpočtem za svou kapitolu k 31. 12. 2012 dle vyhlášky č. 52/2008 Sb., kterou se stanoví zásady a termíny finančního vypořádání vztahů se státním rozpočtem, státními finančními aktivy nebo Národním fondem. Z tohoto vypořádání vyplývá, že celková částka odvedených prostředků správcem kapitoly do státního rozpočtu činila 5 000 368 915,63 Kč.

MF v průběhu roku 2013 účtovalo o tomto finančním vypořádání ve výši 5 000 368 915,63 Kč v rozporu s § 10 odst. 1 vyhlášky č. 410/2009 Sb. na účtu 609 – *Jiné výnosy z vlastních výkonů*. Toto nesprávné účtování mělo vliv na zůstatek účtu 609 – *Jiné výnosy z vlastních výkonů* k 31. 12. 2013.

1.7 Státní podpora stavebního spoření

MF dle zákona č. 96/1993 Sb., o stavebním spoření a státní podpoře a o doplnění zákona České národní rady č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění zákona České národní rady č. 35/1993 Sb., poskytuje platby státní podpory účastníkům stavebního spoření.

MF v průběhu roku 2013 účtovalo o státní podpoře stavebního spoření v celkové výši 4 953 391 402 Kč v rozporu s § 32 a § 35 vyhlášky č. 410/2009 Sb. na účtech 549 – *Ostatní náklady z činnosti* a 378 – *Ostatní krátkodobé závazky*, přestože tyto náklady nepředstavují náklady z činnosti MF, ale jedná se o náklady na transfery (neopětované platby účastníkům stavebního spoření). O této státní podpoře mělo účtovat na účtech 571 – *Náklady vybraných ústředních vládních institucí na transfery* a 345 – *Závazky k osobám mimo vybrané vládní instituce*.

Toto nesprávné účtování mělo vliv na zůstatky účtů 549 – *Ostatní náklady z činnosti* a 571 – *Náklady vybraných ústředních vládních institucí na transfery* k 31. 12. 2013. Nesprávné účtování nemělo vliv na výsledek hospodaření.

1.8 Garance na odstraňování ekologických škod vzniklých před privatizací majetku státu

MF k 31. 12. 2013 evidovalo na podrozvahovém účtu 986 – *Ostatní dlouhodobá podmíněná pasiva* garance na odstraňování ekologických škod vzniklých před privatizací, které vyplývají

z usnesení vlády či ekologických smluv, v souhrnné výši 135 838 888 811,84 Kč. Na stejném podrozvahovém účtu MF účtovalo i o částkách vyplývajících z jednotlivých schválených projektů na odstraňování ekologických škod, aniž by současně odúčtovalo dříve zaúčtované garance.

MF v průběhu roku 2013 oceňovalo dlouhodobé podmíněné závazky související s odstraňováním ekologických škod vzniklých před privatizací v rozporu s § 72 vyhlášky č. 410/2009 Sb. tak, že na účtu 986 – *Ostatní dlouhodobá podmíněná pasiva* znovu účtovalo o podmíněných závazcích ve výši 4 788 510 322,35 Kč, které již na tomto účtu byly zaúčtovány. Toto nesprávné ocenění podmíněných závazků mělo vliv na zůstatek účtu 986 – *Ostatní dlouhodobá podmíněná pasiva* k 31. 12. 2013.

1.9 Krátkodobé závazky *Fondu privatizace*

MF vykázalo k 31. 12. 20103 závazky *Fondu privatizace* v ocenění ve výši 2 997 694 434,39 Kč v rozporu s § 19 odst. 7 zákona o účetnictví jako krátkodobé na účtu 378 – *Ostatní krátkodobé závazky*, přičemž tyto závazky mělo vykázat na účtu 459 – *Ostatní dlouhodobé závazky* jako závazky dlouhodobé, neboť byly v nezměněné výši vykazovány minimálně od roku 2010.

1.10 Vyúčtování pojištění odpovědnosti zaměstnavatele

MF v průběhu roku 2013 účtovalo o výnosu vztahujícím se k vyúčtování provozu zákonného pojištění odpovědnosti zaměstnavatele za škodu při pracovním úrazu nebo nemoci z povolání v celkové výši 1 593 881 134 Kč v rozporu s § 10 odst. 1 vyhlášky č. 410/2009 Sb. na účtu 609 – *Jiné výnosy z vlastních výkonů*, přičemž o těchto výnosech mělo účtovat na účtu 649 – *Ostatní výnosy z činnosti*.

Toto nesprávné účtování mělo vliv na zůstatky účtů 609 – *Jiné výnosy z vlastních výkonů* a 649 – *Ostatní výnosy z činnosti* k 31. 12. 2013. Nesprávné účtování nemělo vliv na výsledek hospodaření.

1.11 Výnosy související s odvody původců radioaktivních odpadů

MF v průběhu roku 2013 účtovalo o výnosech z titulu odvodů původců radioaktivního odpadu v celkové výši 1 558 031 245,32 Kč v rozporu s § 10 odst. 1 vyhlášky č. 410/2009 Sb. na účtu 609 – *Jiné výnosy z vlastních výkonů*, přičemž o těchto výnosech mělo účtovat na účtu 649 – *Ostatní výnosy z činnosti*.

Toto nesprávné účtování mělo vliv na zůstatek účtů 609 – *Jiné výnosy z vlastních výkonů* a 649 – *Ostatní výnosy z činnosti* k 31. 12. 2013. Nesprávné účtování nemělo vliv na výsledek hospodaření.

1.12 Majetek a závazky vykázané v cizí měně

MF účtuje v rámci svého účetnictví rovněž o operacích, které se týkají Národního fondu. Operace Národního fondu probíhají jak v českých korunách, tak v cizí měně (v eurech) a jsou sledovány a účtovány ve zvláštním informačním systému. Z tohoto informačního systému se účetní zápisy převádějí do informačního systému pro vedení účetnictví, ve kterém MF vede účetnictví za celou účetní jednotku. Veškeré údaje o operacích Národního fondu jsou v informačním systému pro vedení účetnictví sledovány pouze v českých korunách, což je v rozporu s § 4 odst. 12 zákona o účetnictví. Z účetnictví tak není možné zjistit např. pohyby na eurovém bankovním účtu vyjádřené v eurech či vykazované pohledávky a závazky za Evropskou komisí vyjádřené v eurech.

1.13 Postup tvorby a použití rezerv

MF v rozporu s § 36 odst. 1 zákona o účetnictví v roce 2013 neupravilo dle bodů 3.5 a 3.7 českého účetního standardu pro některé vybrané účetní jednotky (dále také „ČÚS“) č. 705 – *Rezervy* postupy tvorby a použití rezerv vnitřním předpisem. ČÚS č. 705 v bodu 3.7 písm. b) vyjmenovává možné tituly pro tvorbu rezerv, které byly v roce 2013 zastoupeny i na MF, například soudní spory či sanace ekologických zátěží.

1.14 Metoda časového rozlišení

Dle příkazu ministra č. 4/2013 ze dne 17. 12. 2013 k provedení řádné účetní závěrky k 31. 12. 2013 zaúčtovalo MF na konci účetního období na účet 321 – *Dodavatelé* jen faktury doručené odboru 54 – Ekonomické informace do 18. 12. 2013, faktury doručené později byly zaúčtovány na účet 383 – *Výdaje příštích období*. Na účtu 321 – *Dodavatelé* jsou tak k 31. 12. 2013 vykazovány pouze závazky z titulu úhrady faktur za odstraňování ekologických škod vzniklých před privatizací, které jsou hrazeny z mimorozpočtových zdrojů. Uvedený postup je v rozporu s § 32 odst. 2 písm. a) vyhlášky č. 410/2009 Sb., neboť na tomto účtu mají být účtovány krátkodobé závazky vůči dodavatelům vyplývající ze soukromoprávních vztahů bez ohledu na datum doručení faktur.

1.15 Povinné náležitosti inventurních soupisů

Inventurní soupis dokládající provedení fyzické inventury majetku za rok 2013 nebyl vyhotoven v rozsahu stanoveném vyhláškou č. 270/2010 Sb., o inventarizaci majetku a závazků, neboť neobsahoval označení účtů, na kterých bylo o inventarizovaném majetku účtováno.

1.16 Hlavní kniha

MF v rozporu s ustanovením § 13 odst. 2 písm. b) zákona o účetnictví nevedlo v roce 2013 hlavní knihu tak, aby souhrnné obraty strany „má dáti“ a „dal“ účtů byly uváděny denně. V informačním systému pro vedení účetnictví v poli „období“ jsou informace o okamžiku uskutečnění účetního případu uváděny pouze v rozlišení měsíc/rok.

2. Některá ustanovení právních předpisů a jejich vliv na účetnictví MF v roce 2013

Některá ustanovení právních předpisů nejsou ve vztahu k účetnictví MF jednoznačně aplikovatelná. Dále existují ustanovení právních předpisů, která mají za následek, že účetnictví MF obsahuje neobvyklé informace odlišné od toho, co je běžně v oblasti účetnictví a výkaznictví uživateli těchto informací očekáváno. V žádném z níže uvedených případů nebylo v průběhu kontrolní akce vyhodnoceno, že by se ze strany MF jednalo o nesprávnost.

2.1 Záporný zůstatek účtu 247 – Účty spravovaných prostředků

MF dne 31. 12. 2013 přeúčtovalo záporné zůstatky analytických účtů 247 016 (bankovní účet 11949-12523001/0710 vedený v korunách) a 247 017 (bankovní účet 34534-89950001/0710 vedený v eurech) z účtu 247 – *Účty spravovaných prostředků* na účet 281 – *Krátkodobé úvěry*. Celková přeúčtovaná částka činila 237 271 500 000,27 Kč a odpovídá zůstatku, který je v ÚZ vykázán na účtu 281 – *Krátkodobé úvěry*. Na účtu 247 – *Účty spravovaných prostředků* tak byly v ÚZ vykázány pouze kladné zůstatky dalších bankovních účtů v souhrnné výši 33 283 329 274,69 Kč (zejména zůstatek zvláštního účtu rezervy pro důchodovou reformu).

Důvodem pro výše uvedené přeúčtování byla dle sdělení MF „neprůchodnost“ záporného zůstatku účtu 247 – *Účty spravovaných prostředků* v rozvaze sestavené k 31. 12. 2013 při odesílání výkazu rozvaha do *Centrálního systému účetních informací státu* (dále také „CSÚIS“).

V § 25 odst. 2 písm. b) vyhlášky č. 410/2009 Sb. je stanoveno: „*Položka B.III.6. Účty spravovaných prostředků obsahuje u ministerstva prostředky na účtech státních finančních aktiv a účtu řízení likvidity státní pokladny.*“ (Jedná se o účet 247.) **Vyhláška č. 410/2009 Sb. v ustanovení § 4 odst. 8 neumožňuje k rozvahovému dni vykázat záporný zůstatek účtu 247,** který by u MF bez přeúčtování záporných zůstatků analytických účtů na účet 281 činil –203 988 170 725,58 Kč.

Uvedená právní úprava (a její promítnutí do automatizovaných kontrol v rámci CSÚIS) vede k tomu, že **MF v ÚZ vykazuje jako zůstatek účtu 247 jinou hodnotu, než vyplývá z výpisů z bankovních účtů, jejichž zůstatky by měly být na účtu 247 vykazovány.** Právní úprava nepředpokládá, že výsledný zůstatek účtu 247 může být k rozvahovému dni záporný, k čemuž u MF došlo nejen v roce 2013, ale i v roce 2012 (v tomto roce ještě k přeúčtování zůstatku z důvodu neexistence automatizované kontroly v CSÚIS nedocházelo, a na účtu 247 je proto v účetní závěrce vykázán záporný zůstatek). Ke dni 1. 1. 2014 došlo k zpětnému přeúčtování částky 237 271 500 000,27 Kč z účtu 281 na účet 247.

2.2 Vybrané druhy finančního zajištění (REPO obchody)

REPO obchodem⁶ se rozumí **REPO obchod** nebo **reverzní REPO obchod**. REPO obchod představuje poskytnutí finančních aktiv (jiných než hotovost) za hotovost se současným závazkem přijmout tato finanční aktiva k přesnému datu za částku rovnající se původní hotovosti a úroku. Jedná se o REPO obchod ze strany dlužníka.

Reverzním REPO obchodem se rozumí přijetí finančních aktiv (jiných než hotovost) za hotovost se současným závazkem poskytnout tato finanční aktiva k přesnému datu za částku rovnající se převedené hotovosti nebo jiné formě úhrady a úroku. Jedná se o REPO obchod ze strany věřitele.

Jako finanční aktiva (tzv. kolaterál) se obvykle používají cenné papíry, nejčastěji státní pokladniční poukázky, pokladniční poukázky České národní banky a střednědobé státní dluhopisy.

Základní účetní otázka REPO obchodů spočívá v tom, jak účtovat o převodu hotovosti a o převodu kolaterálu. Podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví a českých účetních postupů pro banky a některé finanční instituce se o REPO obchodech účtuje následujícím způsobem:

- v případě REPO operace se účtuje o přijatém úvěru a v případě reverzní REPO operace se účtuje o poskytnutém úvěru;
- o právně převedeném aktivu účtuje během období REPO obchodu účetní jednotka, která o něm účtovala před sjednáním REPO obchodu, a to nezměněným způsobem. Znamená to, že tato účetní jednotka aktivum zachycuje v rozvaze před REPO obchodem, během REPO obchodu a po REPO obchodu. Naopak účetní jednotka, na niž bylo aktivum právně převedeno, toto aktivum nezachycuje v rozvaze, ale eviduje jej pouze v podrozvaze (v ocenění reálnou hodnotou). Důvodem je skutečnost, že původní vlastník i po právním převodu aktiva zůstává ekonomickým vlastníkem, tj. má právo na veškeré výnosy z aktiva a také nese veškerá rizika daného aktiva.

Pro vybrané účetní jednotky neexistuje speciální český účetní standard, který by upravoval problematiku REPO operací. **Vyhláška č. 410/2009 Sb. v § 73 způsob účtování REPO obchodů spojuje se skutečností, zda dochází, či nedochází k převodu vlastnického práva k finančnímu kolaterálu.** Pokud vlastnické právo přechází, účetní jednotky jsou povinny účtovat o přírůstku či úbytku finančního kolaterálu. Pokud k převodu vlastnických práv ke kolaterálu nedochází, poskytovatel kolaterálu nadále vykazuje finanční aktivum v rozvaze a provede pouze zápis v rámci analytického členění příslušného majetkového účtu s označením „vybrané finanční

⁶ Obecný text o REPO obchodech a o způsobech jejich účtování vychází z následujících publikací: Josef Jílek, *Finanční trhy a investování*, Grada Publishing 2009, Josef Jílek, *Moderní finanční produkty repo obchody*, Grada Publishing 1999.

kolaterály“. Příjemce kolaterálu neúčtuje na účtech hlavní knihy, pouze uvede informaci v příloze účetní závěrky.

2.3 Financující operace

V § 10 odst. 5 zákona č. 218/2000 Sb. bylo s účinností do 31. 12. 2014 uvedeno, že: „... peněžní operace na účtech státních finančních aktiv s výjimkou operací spojených s obsluhou a umořováním státního dluhu tvoří kapitolu Operace státních finančních aktiv, jejímž správcem je ministerstvo.“ V § 36 odst. 6 stejného zákona bylo s účinností do 31. 12. 2014 uvedeno, že: „... peněžní operace státních finančních aktiv jsou operacemi státního rozpočtu.“

V kontrolní akci NKÚ č. 11/09 bylo mj. konstatováno nedodržování § 10 odst. 5 a § 36 odst. 6 zákona č. 218/2000 Sb. tím, že převody peněžních prostředků v souvislosti s jejich investováním MF nezachycovalo a nevykazovalo jako operace státního rozpočtu. Na základě tohoto zjištění uložila vláda MF připravit nové nastavení mechanismu peněžních operací s prostředky státních finančních aktiv s předpokládaným termínem zavedení od 1. 1. 2013. MF tak od roku 2013 provádí následující financující operace:

Tabulka č. 4 – Účtování financujících operací v kapitole OSFA

č.	Popis operace	Má dáti	Dal
Financování – příjem			
1	Příjem na bankovní účet SFA (např. zálohy od drobných původců radioaktivního odpadu na JÚ, dividendy na DÚ ⁷)	247 – Účty spravovaných prostředků	3xx – Zúčtovací vztahy
2	Financování – převod příjmu z účtu hospodaření státního rozpočtu na příjmový účet	262 – Peníze na cestě	227 – Účet hospodaření státního rozpočtu
3	Financování – převod příjmu na příjmový účet z účtu hospodaření státního rozpočtu	222 – Příjmový účet organizačních složek státu	262 – Peníze na cestě
Financování – výdaj			
4	Poskytnutí dotace ze státních finančních aktiv (záloha)	373 – Krátkodobé poskytnuté zálohy na transfery	247 – Účty spravovaných prostředků
5	Financování – Odvod na účet hospodaření státního rozpočtu z výdajového účtu	262 – Peníze na cestě	223 – Zvláštní výdajový účet
6	Financování – příjem na účet hospodaření státního rozpočtu	227 – Účet hospodaření státního rozpočtu	262 – Peníze na cestě

Zdroj: příloha č. 1 metodického pokynu MF č. 4/2012 (čj. MF-52822/2012/54) k účtování, provádění zápisů do informačního systému AVIS^{ME} na účetním středisku 0939702000000 *Správa a operace se státními finančními aktivy* ze dne 6. 6. 2012.

MF provádí operace č. 2–3 a 5–6 uvedené v tabulce č. 4 pouze za účelem vyhovění uvedeným požadavkům zákona č. 218/2000 Sb.

⁷ JÚ – Jaderný účet; DÚ – Zvláštní účet rezervy pro důchodovou reformu.

2.4 Majetkové účasti státu v obchodních společnostech

Jak bylo uvedeno např. v kontrolním závěru NKÚ z kontrolní akce č. 13/38⁸, právní předpisy regulující účetnictví a výkaznictví organizačních složek státu nebyly v oblasti majetkových účastí státu v obchodních společnostech ani v roce 2013 v některých případech jednoznačně aplikovatelné. Organizační složky státu mají ve svém finančním majetku vykazovat majetkovou účast státu v obchodní společnosti na příslušném účtu podle vlivu, který mají v dané obchodní společnosti. Z právní úpravy však není zřejmé, zda organizační složky státu v případě jednotlivých majetkových účastí vykonávaly vlivy rozhodující, podstatné či ostatní, resp. zda je jako organizační složky státu, které nejsou právnickou osobou, vůbec vykonávat mohly.

Pokud by měl být vykázán vliv organizační složky státu, je nutné vzít v úvahu, že tento vliv je omezen v rozsahu ustanovení zákona č. 219/2000 Sb., o majetku České republiky a jejím vystupování v právních vztazích. Práva akcionáře vykonává jménem státu – nikoliv jménem organizační složky státu – vládou písemně pověřený zaměstnanec ministerstva. V rozsahu nakládání s právy akcionáře má povinnost postupovat podle právních předpisů a podle písemných pokynů ministra. Některá práva však zákon č. 219/2000 Sb. nedelegoval ani na organizační složku státu ani na vládou pověřeného zaměstnance, ale pověřil jimi vládu. O některých úkonech tak rozhoduje vládou pověřený zaměstnanec pouze s předchozím souhlasem vlády. Žádné ministerstvo tedy nemohlo svůj vliv uplatňovat ve smyslu § 66a zákona č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, tzn. vykonávat hlasovací práva na základě vlastního uvážení bez ohledu na právní důvody a bez ovlivňování. Ve vztahu k organizačním složkám státu tak nelze hovořit o ovládající osobě. Odkaz na § 66a obchodního zákoníku v § 17 vyhlášky č. 410/2009 Sb. vymezující rozhodující vliv proto není správný. Organizační složka státu je v disponování s těmito majetkovými účastmi státu v obchodních společnostech omezena a dle dlouhodobého názoru NKÚ toto omezení nelze dostatečně přesně kvantifikovat.

2.5 Přehled tvorby a použití *Fondu privatizace*

Součástí přílohy účetní závěrky MF je dle § 46 vyhlášky č. 410/2009 Sb. „přehled tvorby a použití *Fondu privatizace*. Přehled tvorby a použití fondu privatizace však není, na rozdíl např. od přehledu o změnách vlastního kapitálu, který je rozpisem rozvahové položky *C. Vlastní kapitál*, rozpisem rozvahového účtu 402 – *Fond privatizace*. Z vykázaných údajů v ÚZ vyplývá, že se jedná o kombinaci rozvahových a výsledkových účtů, které zachycují reálné hospodaření *Fondu privatizace* za běžné a předcházející účetní období.

Z ustanovení § 46 vyhlášky č. 410/2009 Sb. není zřejmé, zda má být přehled tvorby a použití *Fondu privatizace* rozpisem rozvahové položky *C.I.2. Fond privatizace (účet 402)*. Z údajů zveřejněných v ÚZ je zřejmé, že počáteční a konečný zůstatek, tj. položky *H.I.* a *H.IV.* přehledu tvorby a použití *Fondu privatizace* neodpovídají počátečnímu a konečnému zůstatku účtu 402 – *Fond privatizace* vykázanému v rozvaze.

⁸ Kontrolní závěr byl publikován v částce 3/2014 *Věstníku NKÚ*.

Dle vyhlášky č. 505/2002 Sb., kterou se prováděly některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou územními samosprávnými celky, příspěvkovými organizacemi, státními fondy a organizačními složkami státu, účinné do 31. 12. 2009, existovala návaznost sestaveného přehledu tvorby a použití *Fondu privatizace* na rozvahu, a to v § 24a odst. 4, kde bylo uvedeno: „V oddíle C se uvádí konečný zůstatek fondu privatizace k rozvahovému dni. Tato položka je rovna v rozvaze (bilanci) položce „C.1. Fond privatizace č. 211.“

Přehled tvorby a použití *Fondu privatizace* je součástí přílohy účetní závěrky MF. Celá účetní závěrka MF včetně přílohy je zveřejňována na informačním portálu Monitor Státní pokladny, kde jsou zobrazovány údaje zaslané vybranými účetními jednotkami do CSÚIS. Při kontrole bylo zjištěno, že **přehled tvorby a použití *Fondu privatizace* v Monitoru Státní pokladny – jako jediná část účetní závěrky MF – zveřejňován není.**

2.6 Vykazování účetních a rozpočtových údajů souvisejících s daňovými příjmy

V § 10 odst. 3 zákona č. 218/2000 Sb. je mj. uvedeno: „... příjmy (...) státního rozpočtu, které mají všeobecný charakter, a nepatří tak do okruhu působnosti určitého správce kapitoly, (...) tvoří kapitolu Všeobecná pokladní správa.“ Zákonem č. 504/2012 Sb., o státním rozpočtu České republiky na rok 2013, jsou daňové příjmy ve výši 550 602 080 000 Kč rozpočtovány v kapitole VPS.

Vzhledem k tomu, že většina daňových příjmů je vybírána prostřednictvím Generálního finančního ředitelství a Generálního ředitelství cel (podřízené organizace MF), účtují tyto organizace o daňových pohledávkách a o výnosech z daní. Na jejich bankovní účty jsou daňové příjmy poplatníky a plátcí daní zasílány. Generální finanční ředitelství a Generální ředitelství cel tak **daňové příjmy a výnosy vykazují účetně** (v rámci **rozpočtové kapitoly MF**).

Naproti tomu **rozpočtově** jsou daňové příjmy připadající státnímu rozpočtu **vykázány v kapitole VPS**.