



Kontrolní závěr z kontrolní akce

15/07

Závěrečný účet kapitoly státního rozpočtu *Ministerstvo zdravotnictví* za rok 2014, účetní závěrka Ministerstva zdravotnictví za rok 2014 a údaje předkládané Ministerstvem zdravotnictví pro hodnocení plnění státního rozpočtu za rok 2014

Kontrolní akce byla zařazena do plánu kontrolní činnosti Nejvyššího kontrolního úřadu (dále jen „NKÚ“) na rok 2015 pod číslem 15/07. Kontrolní akci řídila a kontrolní závěr vypracovala členka NKÚ Ing. Jaromíra Steidlová.

Cílem kontroly bylo prověřit, zda Ministerstvo zdravotnictví při sestavení závěrečného účtu a při vedení účetnictví a sestavení účetní závěrky a předkládání údajů pro hodnocení plnění státního rozpočtu za rok 2014 postupovalo v souladu s příslušnými právními předpisy.

Kontrolovaná osoba: Ministerstvo zdravotnictví (dále také „MZ“).

Kontrolováno bylo období roku 2014 včetně souvisejících skutečností z let předchozích a roku následujícího.

Kontrola byla prováděna u kontrolované osoby v době od března do srpna 2015.

Námítky proti kontrolnímu protokolu, které MZ podalo, byly vypořádány vedoucím skupiny kontrolujících rozhodnutím o námítkách. Odvolání podáno nebylo.

Kolegium NKÚ na svém XVI. jednání, které se konalo dne 30. listopadu 2015,
schválilo usnesením č. 11/XVI/2015
kontrolní závěr v tomto znění:

I. Úvod

MZ bylo zřízeno zákonem č. 2/1969 Sb., o zřízení ministerstev a jiných ústředních orgánů státní správy České republiky, ve znění pozdějších předpisů. MZ je ústředním orgánem státní správy, organizační složkou státu (dále jen „OSS“), samostatnou účetní jednotkou a správcem rozpočtové kapitoly.

MZ bylo k 31. prosinci 2014 zřizovatelem 20 OSS a 47 příspěvkových organizací. Údaje od těchto podřízených organizací se promítají do příjmů a výdajů kapitoly státního rozpočtu 335 – *Ministerstvo zdravotnictví* (dále jen „kapitola MZ“).

V roce 2014 činil podíl příjmů MZ na celkovém souhrnu příjmů kapitoly MZ 73,90 % a podíl výdajů MZ na celkovém souhrnu výdajů kapitoly MZ byl 71,79 %. Podíl aktiv (netto) MZ na celkovém souhrnu aktiv (netto) kapitoly MZ v roce 2014 byl 6,24 %. Podíl nákladů z hlavní činnosti MZ na celkovém souhrnu nákladů z hlavní činnosti kapitoly MZ v roce 2014 byl 6,67 % a podíl výnosů z hlavní činnosti MZ na celkovém souhrnu výnosů z hlavní činnosti kapitoly MZ v roce 2014 byl 1,26 %.

Kontrolovány byly činnosti a skutečnosti, které byly předmětem účetnictví MZ a měly vliv na hodnoty kontrolovaných významných konečných zůstatků účtů v účetní závěrce MZ k 31. prosinci 2014 (dále také „ÚZ“), na hodnotu významných údajů předkládaných Ministerstvem zdravotnictví pro hodnocení plnění státního rozpočtu za rok 2014 (předkládaných ve výkazu pro hodnocení plnění rozpočtu správců kapitol, OSS a státních fondů za rok 2014) a na závěrečný účet kapitoly MZ za rok 2014.

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

II. Skutečnosti zjištěné při kontrole

1. Účetní závěrka MZ k 31. prosinci 2014

MZ sestavilo ÚZ v rozsahu dle § 18 odst. 1 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, tj. sestavilo rozvahu, výkaz zisku a ztráty, přílohu, přehled o peněžních tocích a přehled o změnách vlastního kapitálu. Tato ÚZ obsahovala veškeré náležitosti dle § 18 odst. 2 zákona o účetnictví.

Tabulka č. 1 – Údaje za běžné účetní období z výkazu rozvaha k 31. prosinci 2014 (v Kč)

Aktiva (v netto hodnotě)			Pasiva		
Stálá aktiva	Oběžná aktiva	Aktiva celkem	Vlastní kapitál	Cizí zdroje	Pasiva celkem
1 119 916 340,39	4 188 510 643,72	5 308 426 984,11	2 118 104 777,98	3 190 322 206,13	5 308 426 984,11

Zdroj: účetní závěrka MZ k 31. prosinci 2014.

Tabulka č. 2 – Údaje za běžné účetní období z výkazu zisku a ztráty k 31. prosinci 2014 (v Kč)

Náklady	Výnosy	Výsledek hospodaření běžného účetního období
5 174 171 346,61	913 430 627,32	-4 260 740 719,29

Zdroj: účetní závěrka MZ k 31. prosinci 2014.

Tabulka č. 3 – Údaje za běžné účetní období z přílohy ÚZ k 31. prosinci 2014, část A.4. (v Kč)

Podrozvahové položky	Účetní hodnota
P.I. Majetek a závazky účetní jednotky	116 413 736,76
P.II. Vyřazené pohledávky a závazky	343 413,25
P.VI. Další podmíněné závazky	4 469 116 454,25
P.VII.5. Vyrovnávací účet k podrozvahovým účtům	-4 352 359 304,24

Zdroj: účetní závěrka MZ k 31. prosinci 2014.

1.1 Regulace účinná v roce 2014 a její vliv na ÚZ a na možnost vyjádřit se ke spolehlivosti ÚZ

1.1.1 Části účetní závěrky, ke kterým se NKÚ nevyjadřuje

Novely právních předpisů a českých účetních standardů (dále také „ČÚS“) ani pro účetní období 2014 neodstranily nejednoznačnosti a nejasnosti v oblastech, na které NKÚ dlouhodobě upozorňuje. Některé informace vykázané v ÚZ tak nebyly vyhodnoceny z hlediska souladu s ustanoveními právních předpisů a ČÚS regulujících účetnictví OSS, neboť v některých případech nelze jednoznačně vyhodnotit skutečnost ve vztahu k ustanovením těchto právních předpisů a ČÚS. Z tohoto důvodu se NKÚ k uvedeným částem účetní závěrky nevyjadřuje. Jedná se o následující oblasti:

- **Transfery spolufinancované ze zahraničí**

MZ v roce 2014 přijímalo a poskytovalo transfery spolufinancované ze zahraničí zejména v rámci *Integrovaného operačního programu* (dále jen „IOP“), operačního programu *Vzdělávání pro konkurenceschopnost* (dále jen „OPVK“) a operačního programu *Lidské zdroje a zaměstnanost* (dále jen „OP LZZ“). Při posouzení postupu účtování MZ o transferech spolufinancovaných ze zahraničí v rámci uvedených operačních programů je nutné určit, jakou roli (poskytovatele a příjemce zahraničního transferu nebo zprostředkovatele zahraničního transferu) dle ČÚS č. 703 – *Transfery* Ministerstvo zdravotnictví ve vztahu k přijatému a poskytnutému transferu zaujímal. Postupy účtování stanovené v ČÚS č. 703 – *Transfery* vymezují, kdy vybraná účetní jednotka¹ o transferech účtuje v roli:

- poskytovatele a příjemce prostřednictvím nákladů a výnosů, tzn. s vlivem na výsledek hospodaření, nebo
- zprostředkovatele prostřednictvím zúčtovacích vztahů (pohledávek a závazků), tzn. bez vlivu na výsledek hospodaření.

ČÚS č. 703 – *Transfery* ale pro účetní období roku 2014 vymezil uvedené role nejednoznačně, čímž umožnil různé výklady, jak účtovat o předfinancování prostředků poskytnutých České republice z rozpočtu Evropské unie (dále „EU“), přičemž tyto výklady měly významný a různý dopad na vykázané údaje včetně výsledku hospodaření. Vybrané účetní jednotky tak mohly k problematice předfinancování přistupovat odlišně a údaje vykázané v jejich účetních závěrkách mohly být v důsledku odlišného vykazování nesrovnatelné.

V případě prostředků, které byly z operačních programů poskytovány v rámci předfinancování jiným subjektům a následně nárokovány k proplacení z Národního fondu, považovalo MZ v roce 2014 sebe sama za poskytovatele transferu. MZ lze ve smyslu ČÚS

¹ Vybranými účetními jednotkami jsou podle ustanovení § 1 odst. 3 zákona o účetnictví: OSS, státní fondy podle rozpočtových pravidel, územní samosprávné celky, dobrovolné svazky obcí, regionální rady regionů soudržnosti, příspěvkové organizace a zdravotní pojišťovny. České účetní standardy č. 701 až 710 jsou platné pro některé vybrané účetní jednotky. 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, v § 2 uvádí výčet vybraných účetních jednotek, na které se tato vyhláška vztahuje, jedná se o vybrané účetní jednotky kromě zdravotních pojišťoven. České účetní standardy č. 701 až 710 se tak vztahují na vybrané účetní jednotky kromě zdravotních pojišťoven.

č. 703 – *Transfery* za poskytovatele transferu považovat, neboť prostředky určené na realizaci projektů uvedených operačních programů poskytuje příjemci, který projekt realizuje, a to na základě vydaného rozhodnutí o poskytnutí dotace.

Pro vykázání prostředků nárokovaných u Národního fondu, které představují refundaci již uskutečněného předfinancování prostředků EU, zvolilo MZ roli příjemce transferu. V případě refundací prostředků vynaložených v rámci předfinancování projektů IOP, OPVK a OP LZZ, které realizovaly jiné subjekty než MZ, nelze MZ za příjemce transferu jednoznačně označit, neboť není možné jednoznačně vyvodit, že bylo konečným příjemcem ve smyslu ČÚS č. 703 – *Transfery*. Stejně tak není možné jednoznačně určit, zda je MZ v těchto případech zprostředkovatelem, neboť ČÚS č. 703 – *Transfery* stanoví, že jde o takové případy, kdy vybraná účetní jednotka nejprve přijme peněžní prostředky určené ke zprostředkování a teprve následně je poskytne konečnému příjemci. Praxe předfinancování ze státního rozpočtu je však založena na tom, že peněžní prostředky jsou odeslány konečnému příjemci ze státního rozpočtu, v tomto případě z rozpočtu správce kapitoly, a až v následujících časových obdobích jsou na základě žádosti refundovány z Národního fondu. Postupy stanovené v ČÚS č. 703 – *Transfery* jsou proto na předfinancování neaplikovatelné.

Z uvedených důvodů nelze jednoznačně vyhodnotit soulad zvolených postupů účtování MZ s účetní regulací, a proto nelze vyhodnotit ani správnost vykázaných údajů. Přitom informace o těchto účetních případech jsou v ÚZ významné.

NKÚ se proto nevyjadřuje² ke správnosti účtování a vykázání položek ÚZ, jejichž prostřednictvím MZ o předfinancování prostředků v rámci IOP, OPVK a OP LZZ účtovalo:

- V případě částky ve výši 4 277 259 356,80 Kč vykázané na účtu 571 – *Náklady vybraných ústředních vládních institucí na transfery* se NKÚ nevyjadřuje k částce ve výši 1 088 322 312,66 Kč (z titulu transferů poskytnutých v roce 2014 příjemcům v rámci předfinancování projektů IOP, OPVK a OP LZZ).
- V případě částky ve výši 360 128 319,55 Kč vykázané na účtu 671 – *Výnosy vybraných ústředních vládních institucí z transferů* se NKÚ nevyjadřuje k částce ve výši 119 876 039,79 Kč (z titulu transferů přijatých od Národního fondu v rámci předfinancování projektů OPVK a OP LZZ, kdy MZ nelze jednoznačně označit za konečného příjemce transferu dle ČÚS č. 703 – *Transfery*).
- V případě částky ve výši 3 114 721 716,87 Kč vykázané na účtu 373 – *Krátkodobé poskytnuté zálohy na transfery* se NKÚ nevyjadřuje k částce 1 088 322 312,66 Kč (z titulu transferů poskytnutých v roce 2014 příjemcům v rámci předfinancování projektů IOP, OPVK a OP LZZ).
- V případě částky 3 116 457 228,24 Kč vykázané na účtu 389 – *Dohadné účty pasivní* se NKÚ nevyjadřuje k částce 1 088 322 312,66 Kč (z titulu dohadných položek pasivních vytvořených k předfinancování IOP, OPVK a OP LZZ).

² NKÚ na problematiku nejednoznačnosti účetních předpisů pro tuto oblast upozorňuje již od roku 2011, viz např. kontrolní závěry z kontrolních akcí č.:

10/20 – kontrolní závěr byl zveřejněn v částce 3/2011 *Věstníku NKÚ*,

11/29 – kontrolní závěr byl zveřejněn v částce 3/2012 *Věstníku NKÚ*,

12/15 – kontrolní závěr byl zveřejněn v částce 2/2013 *Věstníku NKÚ*,

13/38 – kontrolní závěr byl zveřejněn v částce 3/2014 *Věstníku NKÚ*,

14/37 – kontrolní závěr byl zveřejněn v částce 3/2015 *Věstníku NKÚ*.

- **Přehled o změnách vlastního kapitálu**

Z vyhlášky č. 410/2009 Sb. nelze jednoznačně vyvodit, jakým konkrétním způsobem by se v přehledu o změnách vlastního kapitálu mělo postupovat při naplňování položek B. *Fondy účetní jednotky*, C. *Výsledek hospodaření* a D. *Příjmový a výdajový účet rozpočtového hospodaření*, je-li třeba zachytit snížení stavu nebo zvýšení stavu uvedených položek. Z vyhlášky nevyplývá, zda mají být u uvedených položek naplněny oba sloupce, tj. jak „zvýšení stavu“, tak „snížení stavu“, či zda má být uveden jen rozdíl mezi těmito sloupci³.

MZ naplnilo v přehledu o změnách vlastního kapitálu předmětné položky jak ve sloupci „zvýšení stavu“, tak ve sloupci „snížení stavu“. Nejasnost při aplikaci způsobu naplňování položek B. *Fondy účetní jednotky*, C. *Výsledek hospodaření* a D. *Příjmový a výdajový účet rozpočtového hospodaření* přehledu o změnách vlastního kapitálu vede k závěru, že postup zvolený MZ nelze považovat za nesprávný, zároveň však tato nejasnost způsobuje riziko nesrovnatelnosti údajů v rámci vybraných účetních jednotek.

- **Dlouhodobý finanční majetek**

MZ vykázalo v rozvaze na účtu 062 – *Majetkové účasti v osobách s podstatným vlivem* konečný zůstatek ve výši 5,8 mil. Kč. I pro rok 2014 bylo vykazování majetkových účastí v obchodních korporacích upraveno v účetní regulaci pro OSS nedostatečně a nejednoznačně⁴. Podle vyhlášky č. 410/2009 Sb. má OSS ve svém finančním majetku vykazovat majetkovou účast v obchodních korporacích podle vlivu.

Pokud by měl být vykázán vliv OSS, je nutné vzít v úvahu, že je vždy 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 OSS, 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 OSS 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 nemůže vykonávat hlasovací práva na základě vlastního uvážení bez ohledu na právní důvody a bez ovlivňování. Ve vztahu k OSS tak nelze hovořit o ovládací osobě. Z uvedeného je zřejmé, že OSS je v disponování s těmito majetkovými účastmi omezena.

³ NKÚ na problematiku nejednoznačnosti účetních předpisů pro tuto oblast upozorňuje od roku 2012, viz např. kontrolní závěry z kontrolních akcí č.:

11/26 – kontrolní závěr byl zveřejněn v částce 3/2012 *Věstníku NKÚ*,

13/38 – kontrolní závěr byl zveřejněn v částce 3/2014 *Věstníku NKÚ*,

14/19 – kontrolní závěr byl zveřejněn v částce 2/2015 *Věstníku NKÚ*.

⁴ NKÚ na problematiku nejednoznačnosti účetních předpisů pro tuto oblast upozorňuje již od roku 2007, viz např. kontrolní závěry z kontrolních akcí č.:

06/20 – kontrolní závěr byl zveřejněn v částce 1/2007 *Věstníku NKÚ*,

10/07 – kontrolní závěr byl zveřejněn v částce 4/2010 *Věstníku NKÚ*,

12/15 – kontrolní závěr byl zveřejněn v částce 2/2013 *Věstníku NKÚ*,

13/38 – kontrolní závěr byl zveřejněn v částce 3/2014 *Věstníku NKÚ*.

Pokud by měl být vykázán vliv státu, není to možné, protože jiné OSS mohou mít příslušnost hospodařit s dalšími majetkovými účastmi ve stejné obchodní korporaci, a vliv státu je tak možné určit až na základě součtu majetkových účastí za všechny takové OSS.

NKÚ se proto k zůstatku vykazanému v rozvaze na účtu 062 – *Majetkové účasti v osobách s podstatným vlivem* nevyjadřuje.

1.1.2 Rizika identifikovaná v účetní regulaci pro rok 2014

Pro kontrolované období roku 2014 byly v ČÚS a právních předpisech regulujících účetnictví OSS zjištěny následující oblasti, ve kterých bylo identifikováno riziko odlišného vykazování stejných skutečností a v důsledku toho neporovnatelnosti těchto údajů účetní závěrky mezi vybranými účetními jednotkami:

- **Rozdíly mezi vyhláškou č. 410/2009 Sb. a ČÚS**

Tabulka č. 4 – Stanovení rozdílných syntetických účtů ve vyhlášce oproti ČÚS a jejich aplikace u MZ

Oblast	Syntetický účet dle vyhlášky č. 410/2009 Sb.	Syntetický účet dle ČÚS	Syntetický účet použitý Ministerstvem zdravotnictví
Vykazování pohledávek z transferu poskytnutého ČR z rozpočtu EU ⁵	346 – Pohledávky za vybranými ústředními vládními institucemi nebo 371 – Krátkodobé pohledávky z nástrojů spolufinancovaných ze zahraničí	346 – Pohledávky za vybranými ústředními vládními institucemi (ČÚS č. 703 – Transfery)	315 – Jiné pohledávky z hlavní činnosti
Vykazování krátkodobých podmíněných závazků souvisejících s poskytnutím transferu ⁶	975 – Krátkodobé podmíněné závazky z nástrojů spolufinancovaných ze zahraničí	973 – Krátkodobé podmíněné závazky z jiných smluv (ČÚS č. 703 – Transfery)	975 – Krátkodobé podmíněné závazky z nástrojů spolufinancovaných ze zahraničí
Vykazování nákladů z titulu příspěvku zaměstnavatele na stravování zaměstnance	527 – Zákonné sociální náklady	528 – Jiné sociální náklady (ČÚS č. 704 – Fondy účetní jednotky)	518 – Ostatní služby

Zdroj: Zpracováno na základě znění vyhlášky č. 410/2009 Sb., ČÚS pro účetní období 2014 a hlavní účetní knihy MZ.

- **Postup výpočtu hodnoty syntetického účtu 999 – Vyrovnávací účet k podrozvahovým účtům stanovený vyhláškou č. 410/2009 Sb.**

Vyhláška č. 410/2009 Sb. v ustanovení týkajícím se způsobu výpočtu hodnoty syntetického účtu 999 – *Vyrovnávací účet k podrozvahovým účtům* uvádí označení položek přílohy účetní závěrky, které bylo platné a účinné před účetním obdobím 2014. Postup výpočtu hodnoty tohoto účtu tak byl pro účetní období 2014 neaplikovatelný⁷. MZ stanovilo hodnotu tohoto syntetického účtu jako součet zůstatků podrozvahových účtů majetku a podmíněných aktiv snížený o součet zůstatků účtů podmíněných pasiv⁸.

⁵ Pro účetní období 2015 byl rozdíl v této oblasti odstraněn novelou vyhlášky.

⁶ Pro účetní období 2015 byl rozdíl v této oblasti odstraněn novelou vyhlášky a ČÚS.

⁷ Pro účetní období 2015 odstraněno novelou vyhlášky.

⁸ Z veřejně dostupných zdrojů (<http://monitor.statnipokladna.cz/2014/>) vyplývá, že vybrané účetní jednotky při stanovování hodnoty syntetického účtu 999 nepostupovaly v roce 2014 jednotně. Odlišně od MZ postupovaly například Ministerstvo dopravy, Ministerstvo pro místní rozvoj, Ministerstvo zemědělství, Ministerstvo životního prostředí, Státní úřad pro jadernou bezpečnost nebo Úřad průmyslového vlastnictví. Tyto OSS stanovily hodnotu syntetického účtu 999 – *Vyrovnávací účet k podrozvahovým účtům* jako součet zůstatků účtů podmíněných pasiv snížený o součet zůstatků podrozvahových účtů majetku a podmíněných aktiv.

- **Rozdílná ustanovení v rámci vyhlášky č. 410/2009 Sb.**

V rámci vyhlášky č. 410/2009 Sb. existují rozdíly u některých podrozvahových syntetických účtů. Tyto účty uvedené v závazném vzoru přílohy účetní závěrky nejsou totožné s účty ve směrné účtové osnově (viz tabulka č. 5)⁷.

Tabulka č. 5 – Rozdíly v syntetických účtech

Označení dle závazného vzoru přílohy účetní závěrky	Označení dle směrné účtové osnovy ⁹
Krátkodobé podmíněné závazky z <u>operativního leasingu</u> (SÚ 961)	Krátkodobé podmíněné závazky z <u>leasingových smluv</u> (SÚ 961)
Dlouhodobé podmíněné závazky z <u>operativního leasingu</u> (SÚ 962)	Dlouhodobé podmíněné závazky z <u>leasingových smluv</u> (SÚ 962)
Krátkodobé podmíněné závazky z <u>finančního leasingu</u> (SÚ 963)	Krátkodobé podmíněné závazky z <u>důvodu úplatného užívání cizího majetku na základě jiného důvodu</u> (SÚ 963)
Dlouhodobé podmíněné závazky z <u>finančního leasingu (SÚ není uveden)</u>	Dlouhodobé podmíněné závazky z <u>důvodu úplatného užívání cizího majetku na základě jiného důvodu (SÚ 964)</u>
<u>Krátkodobé podmíněné závazky ze soudních sporů, správních řízení a jiných řízení (SÚ 985)</u>	<u>Účet zrušen</u>
<u>Dlouhodobé podmíněné závazky ze soudních sporů, správních řízení a jiných řízení (SÚ 986)</u>	<u>Účet zrušen</u>

Zdroj: zpracováno na základě znění vyhlášky č. 410/2009 Sb.

1.2 Nesprávnosti v účetní závěrce a hlavní příčiny těchto nesprávností

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. Dále jsou uvedena významná zjištění a identifikované systémové nedostatky.

1.2.1 Rozvaha, výkaz zisku a ztráty a příloha ÚZ

- **Ocenění zásob antivirotik**

MZ vykázalo k 31. prosinci 2014 zůstatek na účtu 112 – *Materiál na skladě*, tento zůstatek byl tvořen zásobami antivirotik v celkové výši 1 050 mil. Kč¹⁰. MZ pořizovalo zmíněné zásoby antivirotik v souladu s příslušnými usneseními vlády ČR¹¹, a to v rámci opatření proti šíření nové varianty chřipkového viru.

a) Neúčtování o trvalém snížení hodnoty antivirotik

Součástí skladových zásob antivirotik byly i šarže v hodnotě 435,3 mil. Kč, u kterých již uplynula doba použitelnosti a které dle stanoviska orgánu kompetentního k posouzení

⁹ Ustanovení § 14 odst. 2 zákona o účetnictví přitom stanoví: „Na podkladě směrné účtové osnovy ... jsou účetní jednotky povinny sestavit účtový rozvrh...“

¹⁰ Tj. 19,78 % vykázaných celkových aktiv netto.

¹¹ Usnesení vlády ze dne 2. března 2005 č. 259, k nákupu antivirového přípravku pro případ pandemie chřipky, vyvolané novou variantou chřipkového viru; usnesení vlády ze dne 8. listopadu 2006 č. 1271, o Pandemickém plánu České republiky pro případ pandemie chřipky vyvolané novou variantou chřipkového viru; usnesení vlády ze dne 22. června 2009 č. 829, o změně usnesení vlády ze dne 8. listopadu 2006 č. 1271, o Pandemickém plánu České republiky pro případ pandemie chřipky vyvolané novou variantou chřipkového viru.

jakosti a bezpečnosti léčivého přípravku ze dne 6. listopadu 2013 nevyhověly specifikaci ve zkoušce na stanovení obsahu účinné látky a čistoty. Výsledky této analýzy byly podloženy tzv. protokolem o rozboru ze dne 24. října 2013.

Šarže antivirotik, jejichž doba použitelnosti již uplynula, se dle zákona č. 378/2007 Sb., o léčivech a o změnách některých souvisejících zákonů (zákon o léčivech), považují za nepoužitelné léčivo, které se nesmí uvádět na trh, do oběhu nebo používat při poskytování zdravotních služeb. Šarže antivirotik v hodnotě 435,3 mil. Kč rovněž nevyhověly dle rozborů specifikaci ve zkoušce na stanovení čistoty a obsahu léčivé látky, takže na ně nebylo možné aplikovat ustanovení zákona č. 378/2007 Sb., dle kterého je za okolností závažně ohrožujících veřejné zdraví umožněno při využití zvláštních opatření distribuovat, vydávat a používat léčiva, jejichž doba použitelnosti již uplynula. MZ tak bylo povinno při nakládání s těmito nepoužitelnými léčivy postupovat stejně jako při nakládání s nebezpečnými odpady a provést jejich likvidaci za podmínek stanovených v zákoně č. 378/2007 Sb.

U předmětných antivirotik tak ve skutečnosti došlo ke snížení jejich hodnoty, které nemělo přechodnou povahu. Jednalo se o trvalé znehodnocení skladovaných zásob antivirotik, neboť u nich jednak uplynula doba použitelnosti, jednak nevyhověla při zkoušce obsahu léčivé látky a čistoty dle zákona č. 378/2007 Sb., a již v roce 2013 tak byly dány důvody pro účtování o trvalém snížení hodnoty těchto zásob a o souvisejících nákladech.

MZ tím, že neúčtovalo o trvalém snížení hodnoty těchto zásob a vykávalo je v původním ocenění, nadhodnotilo v ÚZ ve výkazu rozvaha zůstatek účtu 112 – *Materiál na skladě* a zůstatek na položce C.III. *Výsledek hospodaření* o 435,3 mil. Kč.

b) Neúčtování o dočasném snížení hodnoty antivirotik

Součástí skladových zásob antivirotik byly dále šarže antivirotik v hodnotě 429,7 mil. Kč, u kterých sice již uplynula doba použitelnosti, avšak dle protokolů o rozboru ze dne 18. září 2014 vyhověly specifikaci ve zkoušce na stanovení čistoty a obsahu účinné látky. Přestože tedy u těchto antivirotik uplynula doba použitelnosti, mohlo by na ně MZ v případě vzniku okolností závažně ohrožujících veřejné zdraví aplikovat ustanovení zákona č. 378/2007 Sb., které umožňuje při využití zvláštních opatření distribuovat, vydávat a používat léčiva, jejichž doba použitelnosti uplynula.

MZ mělo v uvedených případech v souladu se zákonem o účetnictví vykávat v účetní závěrce k datu expirace, tj. v roce 2011, opravnou položku ve výši 100 % hodnoty těchto antivirotik vykázaných na účtu 112 – *Materiál na skladě*. Důvodem pro tvorbu opravné položky v této výši byla skutečnost, že dle zákona č. 378/2007 Sb. se antivirotikum, kterému uplynula doba použitelnosti, považuje za nepoužitelné léčivo, které se nesmí uvádět na trh, do oběhu nebo používat při poskytování zdravotních služeb. Přesto však v případě, že by nastaly okolnosti závažně ohrožující veřejné zdraví (např. pandemie), může MZ v souladu s tímto zákonem antivirotikum použít.

MZ tím, že neúčtovalo o dočasném snížení hodnoty těchto zásob a vykázalo jejich hodnotu v původním ocenění, nadhodnotilo v ÚZ ve výkazu rozvaha zůstatek účtu 112 – *Materiál na skladě* a zůstatek účtu 406¹² – *Oceňovací rozdíly při prvotním použití metody* o 429,7 mil. Kč.

- ***Vykazování záloh a dohadných účtů pasivních u transferů, které nebyly určeny k finančnímu vypořádání***

MZ v roce 2014 poskytovalo svým příspěvkovým organizacím účelové příspěvky formou příspěvků na provoz dle zákona č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů (rozpočtová pravidla). MZ v souvislosti s těmito případy účtovalo mimo jiné i o poskytnuté záloze na účtu 373 – *Krátkodobé poskytnuté zálohy na transfery* a o dohadných účtech pasivních na účtu 389 – *Dohadné účty pasivní*; účtovalo tedy účetními postupy, které jsou ČÚS č. 703 – *Transfery* určeny pro transfery s povinností finančního vypořádání. V uvedených případech se však jednalo o transfery, které nebyly určeny k finančnímu vypořádání. V důsledku toho MZ v rozvaze nadhodnotilo zůstatky účtů 373 – *Krátkodobé poskytnuté zálohy na transfery* a 389 – *Dohadné účty pasivní* o 33,3 mil. Kč.

- ***Změna účtování o transferech a její vliv na informace v ÚZ***

MZ počínaje účetním obdobím roku 2014 změnilo postupy účtování o poskytovaných transferech. U transferů určených k finančnímu vypořádání začalo MZ nově od 1. ledna 2014 účtovat o poskytnuté záloze prostřednictvím účtu 373 – *Krátkodobé poskytnuté zálohy na transfery* a k 31. prosinci 2014 vytvořilo k finančně nevypořádaným transferům dohadné položky pasivní, které vykázalo na účtu 389 – *Dohadné účty pasivní*. O takových účetních případech MZ před 1. lednem 2014 neúčtovalo. Tato změna postupů účtování a vykazování transferů významně ovlivnila hodnoty vykázané na uvedených syntetických účtech v ÚZ¹³.

MZ v souvislosti se změnou účtování o poskytovaných transferech ale nevykázalo hodnotu poskytnutých záloh, dohadnou položku pasivní ani náklady na víceleté transfery poskytnuté před 1. lednem 2014, které nebyly k 31. prosinci 2014 finančně vypořádány.

- ***Dotace na pořízení dlouhodobého majetku***

MZ o dotacích na pořízení dlouhodobého majetku, které poskytovalo vlastním příspěvkovým organizacím na základě vydaných rozhodnutí, účtovalo nesprávně jako o transferu prostřednictvím účtů 373 – *Krátkodobé poskytnuté zálohy na transfery*, 389 – *Dohadné účty pasivní* a 571 – *Náklady vybraných ústředních vládních institucí na transfery*, přestože dle ČÚS č. 703 – *Transfery* se prostředky zřizovatele určené na pořízení dlouhodobého majetku pro jím zřízenou příspěvkovou organizaci za transfer nepovažují. V souladu s ČÚS č. 709 – *Vlastní zdroje* se o těchto prostředcích účtuje prostřednictvím účtu 401 – *Jmění účetní jednotky*. V důsledku uvedených skutečností MZ v rozvaze nadhodnotilo zůstatky účtů 373 – *Krátkodobé*

¹² První použití metody tvorby a použití opravných položek, s výjimkou tvorby opravných položek u pohledávek, mělo MZ v souladu s § 65 odst. 9 vyhlášky č. 410/2009 Sb. provést v účetní závěrce sestavované k 31. prosinci 2011, a to jako oceňovací rozdíly při změně metody (syntetický účet 406 – *Oceňovací rozdíly při prvotním použití metody*).

¹³ MZ k 31. prosinci 2014 na syntetickém účtu 373 – *Krátkodobé poskytnuté zálohy na transfery* vykázalo za běžné účetní období hodnotu 3 115 mil. Kč oproti nulové hodnotě vykázané za minulé účetní období a v případě syntetického účtu 389 – *Dohadné účty pasivní* vykázalo za běžné účetní období hodnotu 3 116 mil. Kč oproti hodnotě 2,2 mil. Kč vykázané za minulé účetní období.

poskytnuté zálohy na transfery, 389 – Dohadné účty pasivní a 401 – Jmění účetní jednotky o 107,4 mil. Kč a ve výkazu zisku a ztráty o stejnou částku nadhodnotilo zůstatek účtu 571 – Náklady vybraných ústředních vládních institucí na transfery.

- **Zbytková hodnota odpisovaného majetku**

MZ si v účetních obdobích před rokem 2014 stanovilo u jednotlivého odpisovaného majetku hranici významnosti pro zaúčtování zůstatkové ceny dlouhodobého majetku při jeho vyřazení ve výši 5 % z ocenění tohoto majetku tak, jak umožňoval ČÚS č. 708 – *Odpisování dlouhodobého majetku* ve znění platném do 31. prosince 2013.

Od účetního období 2014 je v ČÚS č. 708 – *Odpisování dlouhodobého majetku* nově definována tzv. zbytková hodnota majetku, a to jako zdůvodnitelná odhadovaná hodnota majetku, kterou by vybraná účetní jednotka mohla získat při vyřazení tohoto majetku. Nejzazší termín pro vypracování odpisového plánu účetní jednotky v souladu s tímto ustanovením je 1. leden 2015. MZ však ani k 1. lednu 2015 nevypracovalo odpisový plán v souladu s účetní regulací a zbytkovou hodnotu stanovenou jednotně ve výši 5 % z ocenění dlouhodobého majetku ponechalo u veškerého odpisovaného majetku bez toho, že by tato část pořizovací ceny, která nebude zúčtována do nákladů, byla zdůvodněna.

- **Výnosy z transferů**

MZ o výnosech z titulu přijetí transferů nárokovaných od Národního fondu v rámci předfinancování projektů spolufinancovaných z rozpočtu EU v rámci IOP účtovalo nesprávně na účtu 669 – *Ostatní finanční výnosy*. Roli MZ ve vztahu k transferu lze jednoznačně určit v případě vlastních projektů, které realizuje MZ. V těchto případech MZ přijímá transfer jako konečný příjemce a ve smyslu ČÚS č. 703 – *Transfery* je tak příjemcem, který by měl o přijatém transferu účtovat na účtu 671 – *Výnosy vybraných ústředních vládních institucí z transferů*.

V důsledku uvedených skutečností MZ ve výkazu zisku a ztráty nadhodnotilo zůstatek účtu 669 – *Ostatní finanční výnosy* o 522,5 mil. Kč a podhodnotilo zůstatek účtu 671 – *Výnosy vybraných ústředních vládních institucí z transferů* o 18 mil. Kč.¹⁴

- **Vykazování cizího majetku**

MZ v ÚZ na účtu 903 – *Ostatní majetek* vykazovalo majetek, ke kterému nemělo příslušnost hospodaření a ani se nejednalo o majetek, který by MZ jako zřizovatel předalo své příspěvkové organizaci k hospodaření. Přitom pouze takový majetek lze podle vyhlášky č. 410/2009 Sb. vykazovat na účtu 903 – *Ostatní majetek*. V důsledku uvedených skutečností MZ v příloze ÚZ nadhodnotilo zůstatek účtu 903 – *Ostatní majetek* o 106 mil. Kč. Tato skutečnost měla vliv i na konečný zůstatek souvztažného účtu 999 – *Vyrovňovací účet k podrozvahovým účtům*.

¹⁴ V případě projektů IOP, u kterých není MZ konečným příjemcem peněžních prostředků, nelze roli MZ z důvodu nejednoznačné úpravy předfinancování transferů z rozpočtu EU v ČÚS č. 703 – *Transfery* určit, a proto není uvedeno, jaký další syntetický účet byl nesprávným postupem MZ ovlivněn.

- **Vykazování podmíněných závazků**

MZ o některých podmíněných závazcích vůbec neúčtovalo, například:

- o podmíněných závazcích ve výši 79,1 mil. Kč z titulu vydaných rozhodnutí o poskytnutí dotace na realizaci projektů IOP, OPVK a OP LZZ neúčtovalo na účtu 975 – *Krátkodobé podmíněné závazky z nástrojů spolufinancovaných ze zahraničí*;
- o podmíněných závazcích z titulu smluv o poskytnutí účelové podpory na řešení projektu výzkumu a vývoje, které MZ uzavíralo s příslušnými příjemci podpory na základě zákona č. 130/2002 Sb., o podpoře výzkumu, experimentálního vývoje a inovací z veřejných prostředků a o změně některých souvisejících zákonů (zákon o podpoře výzkumu, experimentálního vývoje a inovací), neúčtovalo na účtu 973 – *Krátkodobé podmíněné závazky z jiných smluv*;
- o některých dlouhodobých podmíněných závazcích z titulu uzavřených smluv neúčtovalo na účtu 974 – *Dlouhodobé podmíněné závazky z jiných smluv*.

Některé podmíněné závazky vykázalo MZ v nesprávné výši, např.:

- Krátkodobé podmíněné závazky z titulu vydaných rozhodnutí o poskytnutí dotace na realizaci projektů IOP nevykázalo MZ ve správné výši, neboť o snížení těchto závazků neúčtovalo při poskytnutí peněžních prostředků konečnému příjemci, ale až v okamžiku zaúčtování pohledávky za Národním fondem z titulu refundace peněžních prostředků vynaložených na předfinancování projektů IOP. V důsledku této skutečnosti byl v ÚZ účet 975 – *Krátkodobé podmíněné závazky z nástrojů spolufinancovaných ze zahraničí* nadhodnocen o 133 mil. Kč.
- U stejných podmíněných závazků účtovalo MZ navíc také o jejich snížení v případě refundace výdajů uskutečněných v rámci vlastních projektů IOP realizovaných Ministerstvem zdravotnictví, kdy ale podmíněné závazky Ministerstvu zdravotnictví nevznikají, protože rozhodnutí o poskytnutí dotace se v tomto případě nevydává. V důsledku této skutečnosti byl v ÚZ účet 975 – *Krátkodobé podmíněné závazky z nástrojů spolufinancovaných ze zahraničí* podhodnocen o 11,6 mil. Kč.
- Dlouhodobé podmíněné závazky z titulu uzavřených smluv byly na účtu 974 – *Dlouhodobé podmíněné závazky z jiných smluv* vykázány v nesprávné výši, neboť MZ neúčtovalo o jejich snížení v okamžiku vzniku (předpisu) závazku v rozvaze, ale až v okamžiku úhrady faktury; současně byla nesprávná výše vykázána také z důvodu zaúčtování jiné částky podmíněného závazku, než jaká vyplývala ze smlouvy.

V důsledku výše uvedených skutečností MZ v příloze ÚZ podhodnotilo zůstatek účtu 973 – *Krátkodobé podmíněné závazky z jiných smluv* o 55,8 mil. Kč, nadhodnotilo zůstatek účtu 974 – *Dlouhodobé podmíněné závazky z jiných smluv* o 66,9 mil. Kč a nadhodnotilo zůstatek účtu 975 – *Krátkodobé podmíněné závazky z nástrojů spolufinancovaných ze zahraničí* o 42,3 mil. Kč. Tyto skutečnosti měly vliv i na konečný zůstatek souvztažného účtu 999 – *Vyrovnávací účet k podrozvahovým účtům*.

- **Splatné závazky pojistného na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti, splatné závazky veřejného zdravotního pojištění¹⁵ a evidované daňové nedoplatky**

MZ nesprávně informovalo o výši splatných závazků pojistného na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti (dále jen „závazky SZ“), o výši splatných závazků veřejného zdravotního pojištění (dále jen „závazky ZP“) a výši daňových nedoplatků evidovaných u místně příslušných finančních orgánů (dále jen „daňové nedoplatky“), když jejich hodnotu vykazalo v příloze ÚZ na položce A.5. *Informace podle § 18 odst. 1 písm. c) zákona* v celkové výši 8 mil. Kč, i když skutečnost byla v těchto případech k 31. prosinci 2014 nulová. Na uvedené položce přílohy účetní závěrky mají být vykazovány jen takové závazky SZ, závazky ZP a daňové nedoplatky, které jsou k rozvahovému dni splatné nebo jsou po lhůtě splatnosti. Podle zákona č. 589/1992 Sb., o pojistném na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti, a zákona č. 592/1992 Sb., o pojistném na veřejné zdravotní pojištění, se pojistné placené zaměstnavatelem platí za jednotlivé kalendářní měsíce a je splatné od 1. do 20. dne následujícího kalendářního měsíce a dle zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, je nedoplatek definován jako částka daně, která není uhrazena a již uplynul den splatnosti této daně.

- **Neúplnost textové přílohy ÚZ**

Příloha ÚZ neobsahovala informace o některých použitých účetních metodách (např. o odpisování majetku, časovém rozlišení nákladů a výnosů, oceňování podmíněných aktiv a pasiv), i když tuto povinnost stanovuje zákon o účetnictví v § 7 odst. 5 a návazně i vyhláška č. 410/2009 Sb. MZ v příloze ÚZ neuvedlo ani změnu postupů účtování o poskytovaných transferech určených k finančnímu vypořádání. Hodnoty zůstatků na účtech 373 – *Krátkodobé poskytnuté zálohy na transfery* a 389 – *Dohadné účty pasivní* vykázané za běžné účetní období a za minulé účetní období nejsou srovnatelné a MZ tuto skutečnost v příloze ÚZ nijak nekomentovalo.

1.2.2 Přehled o peněžních tocích

MZ při sestavování přehledu o peněžních tocích nepostupovalo v souladu s vyhláškou č. 410/2009 Sb., neboť na položce B.I. *Výdaje na pořízení dlouhodobých aktiv* a na položce A.I.6. *Ostatní úpravy o nepeněžní operace* vykazovalo i účetní operace, při kterých nedocházelo ke snížení stavu peněžních prostředků v souvislosti s pořízením dlouhodobých aktiv a které neovlivnily výši výsledku hospodaření běžného účetního období, tzn. roku 2014. V důsledku toho MZ v přehledu o peněžních tocích nadhodnotilo položku B.I. *Výdaje na pořízení dlouhodobých aktiv* o 22,9 mil. Kč a o stejnou částku podhodnotilo položku A.I.6. *Ostatní úpravy o nepeněžní operace*.

¹⁵ Ve vyhlášce č. 410/2009 Sb. existují pro účetní období roku 2014 rozdíly v označení těchto položek účetní závěrky. Jejich názvy v ustanovení definujícím jejich obsahové vymezení nejsou totožné s názvy dle závazného vzoru přílohy účetní závěrky. Tento rozdíl nebyl odstraněn ani pro účetní období roku 2015. S účinností od 1. ledna 2016 je zákonem č. 221/2015 Sb., kterým se mění zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, a některé další zákony, zrušena povinnost vykazovat tyto informace v příloze účetní závěrky.

1.3 Inventarizace majetku a závazků

Jednou z podmínek zabezpečujících průkaznost účetnictví je provedení inventarizace. MZ při inventarizaci nezjistilo zejména skutečný stav podmíněných pohledávek vyplývajících z uzavřených smluv ani stav podmíněných závazků (účty 934 – *Dlouhodobé podmíněné pohledávky z jiných smluv*, 973 – *Krátkodobé podmíněné závazky z jiných smluv*, 974 – *Dlouhodobé podmíněné závazky z jiných smluv*, 975 – *Krátkodobé podmíněné závazky z nástrojů spolufinancovaných ze zahraničí*).

V případě krátkodobých podmíněných závazků z nástrojů spolufinancovaných ze zahraničí má zůstatek účtu zobrazovat nároky na prostředky, které by měly být konečným příjemcům poskytnuty po rozvahovém dni, a to na základě rozhodnutí o poskytnutí dotace vydaných k rozvahovému dni. Z inventurního soupisu ani z jiné dokumentace vytvořené v rámci inventarizace však nebylo možné jednoznačně určit, z jakých konkrétních podrozvahových závazků (částí inventarizačních položek) se zůstatek tohoto účtu skládá. Navíc MZ sdělilo, že součástí zůstatku tohoto účtu jsou i podmíněné závazky z titulu vydaných rozhodnutí o poskytnutí dotace na realizaci projektů OPVK a OP LZZ, o snižování těchto závazků ale MZ v průběhu roku 2014 neúčtovalo, přestože peněžní prostředky na realizaci projektů v daném roce jednotlivým příjemcům poskytovalo. Existuje proto riziko, že součástí zůstatku tohoto účtu byly k rozvahovému dni i podmíněné závazky, které k tomuto datu ve skutečnosti již neexistovaly. Zůstatek účtu 975 – *Krátkodobé podmíněné závazky z nástrojů spolufinancovaných ze zahraničí* vykázaný ve výši 3 371,5 mil. Kč byl vyhodnocen jako neprůkazný.

Dále MZ v rámci inventarizace v rozporu se zákonem o účetnictví a vyhláškou č. 270/2010 Sb., o inventarizaci majetku a závazků, neověřovalo, zda nejsou dány důvody pro účtování o trvalém či přechodném snížení hodnoty majetku, a to zejména u zásob antivirotik.

MZ rovněž v rozporu s vyhláškou č. 270/2010 Sb. nestanovilo výši ocenění pohledávek a závazků, od které bude provádět jejich vzájemné odsouhlasení, a toto odsouhlasení v roce 2014 ani neprovádělo¹⁶.

2. Výkaz pro hodnocení plnění rozpočtu správců kapitol, OSS a státních fondů za rok 2014 (dále jen „výkaz pro hodnocení plnění rozpočtu za rok 2014“)

Tabulka č. 6 – Údaje z výkazu pro hodnocení plnění rozpočtu za rok 2014 (v Kč)

Rozpočtové příjmy		Rozpočtové výdaje	
Rozpočet po změnách	Výsledek od počátku roku	Konečný rozpočet	Výsledek od počátku roku
2 399 774 467,00	1 613 461 746,07	10 534 806 858,35	5 158 582 362,94

Zdroj: výkaz pro hodnocení plnění rozpočtu za rok 2014.

Ve výkazu pro hodnocení plnění rozpočtu za rok 2014 byla prověřována správnost třídění příjmů a výdajů dle vyhlášky č. 323/2002 Sb., o rozpočtové skladbě. Dále bylo prověřováno,

¹⁶ Povinnost provádět vzájemné odsouhlasení pohledávek a závazků je počínaje účetním obdobím roku 2015 stanovena i v ustanovení § 22 vyhlášky č. 312/2014 Sb., o podmínkách sestavení účetních výkazů za Českou republiku (konsolidační vyhláška státu).

zda byla dodržena ustanovení vyhlášky č. 449/2009 Sb., o způsobu, termínech a rozsahu údajů předkládaných pro hodnocení plnění státního rozpočtu, rozpočtů státních fondů, rozpočtů územních samosprávných celků, rozpočtů dobrovolných svazků obcí a rozpočtů regionálních rad regionů soudržnosti.

Ve výkazu pro hodnocení plnění rozpočtu za rok 2014 byla zjištěna celková nesprávnost ve výši 325,6 mil. Kč, z toho 324 mil. Kč tvořily nesprávnosti identifikované u výdajových rozpočtových položek. Nedostatky byly zjištěny zejména v případě výdajů vynaložených na institucionální a účelovou podporu vědy a výzkumu a výdajů souvisejících s poskytnutím peněžních prostředků v rámci OP LZZ a OPVK, a to v celkové výši 310 mil. Kč. Jednalo se o výdaje, které MZ v obou případech neposkytovalo svým příspěvkovým organizacím formou příspěvku na provoz dle § 54 odst. 2 zákona č. 218/2000 Sb., a proto je nemělo zařadit na položku 5331 – *Neinvestiční příspěvky zřízeným příspěvkovým organizacím*, ale na položku 5336 – *Neinvestiční transfery zřízeným příspěvkovým organizacím*.

3. Závěrečný účet

Při kontrole závěrečného účtu kapitoly MZ za rok 2014 byly prověřovány vybrané oblasti – transfery, návratné finanční výpomoci, majetkové účasti v obchodních korporacích a bezúplatné převody. V těchto oblastech nebyly zjištěny žádné významné nesprávnosti. Závěrečný účet kapitoly MZ za rok 2014 byl zpracován v rozsahu stanoveném vyhláškou 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, tj. obsahoval průvodní zprávu, povinné číselné sestavy i tabulkové přílohy. V průvodní zprávě nebyly uvedeny informace o vývoji příjmů kapitoly MZ v porovnání s výsledky za předchozí rok, údaje o veškerých kontrolách provedených v kapitole MZ v hodnoceném roce a v některých případech nebyly uvedeny informace o plnění opatření přijatých k odstranění závad zjištěných provedenými kontrolami.

4. Ostatní zjištění – porušení zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty

MZ na základě uzavřených smluv o dodávkách a odběrech tepla zajišťovalo pro jinou OSS a dále také pro akciovou společnost dodávky tepla, které vyrábělo ve vlastní kotelně. MZ tím uskutečňovalo činnost, při které se podle zákona č. 235/2004 Sb. považuje za osobu povinnou k dani. Výše obratu z této činnosti přitom v roce 2014 i v letech předchozích¹⁷ překročila částku, od které vzniká osobě povinné k dani povinnost podat na místně příslušný finanční úřad přihlášku k registraci a stát se plátcem DPH. MZ tuto zákonnou povinnost nesplnilo, neboť v rozporu se zákonem č. 235/2004 Sb. nepodalo přihlášku k registraci.

¹⁷ Analyzováno zpětně až do roku 2011.

III. Shrnutí a vyhodnocení

Cílem kontrolní akce č. 15/07 bylo prověřit, zda MZ při sestavení závěrečného účtu a při vedení účetnictví a sestavení účetní závěrky a předkládání údajů pro hodnocení plnění státního rozpočtu za rok 2014 postupovalo v souladu s příslušnými právními předpisy, a tím ověřit mimo jiné i plnění jedné ze základních povinností OSS při hospodaření s majetkem státu¹⁸. Kontrolní akce současně prověřila úplnost, průkaznost a správnost údajů u konkrétní vybrané účetní jednotky, a to z toho důvodu, že údaje z účetnictví OSS budou poprvé za rok 2015 použity pro sestavení účetních výkazů za Českou republiku¹⁹. Kontrola měla dále za úkol identifikovat případná systémová rizika (např. nesrovnatelnost vykazovaných údajů), která by mohla mít vliv na účetní výkazy za Českou republiku.

Účetní závěrka

V účetní závěrce MZ k 31. prosinci 2014 byla kontrolou zjištěna celková nesprávnost v údajích za běžné účetní období ve výši 5,2 mld. Kč²⁰. Na celkové nesprávnosti se podílela zejména neprůkaznost zůstatku podrozvahového účtu 975 – *Krátkodobé podmíněné závazky z nástrojů spolufinancovaných ze zahraničí* (příloha ÚZ) ve výši 3,4 mld. Kč. Tento účet byl současně zatížen i významnými nesprávnostmi vyplývajícími z nesprávných postupů účtování o podmíněných závazcích²¹. Další významné nesprávnosti byly zjištěny ve výši:

- 0,9 mld. Kč v důsledku nesprávného ocenění zásob antivirotik (rozvaha);
- 0,5 mld. Kč v důsledku nesprávně zvoleného syntetického účtu v případě účtování o výnosech z transferů plynoucích z nárokování prostředků IOP z titulu uskutečněného předfinancování (výkaz zisku a ztráty);
- 0,2 mld. Kč z důvodu nesprávně stanovených účetních postupů pro oblast dotací poskytovaných příspěvkovým organizacím na pořízení dlouhodobého majetku (rozvaha a výkaz zisku a ztráty);
- 0,1 mld. Kč v důsledku vykazování majetku, ke kterému MZ nemělo příslušnost hospodaření a který nebyl ani majetkem, jež by MZ jako zřizovatel předalo své příspěvkové organizaci k hospodaření (příloha ÚZ).

Spolehlivost údajů účetní závěrky jako celku je nutné posuzovat z hlediska významnosti²². Možnost vyjádřit se ke spolehlivosti údajů ÚZ však byla ve významném rozsahu omezena, a to v důsledku nejednoznačnosti a nejasnosti předpisů upravujících vedení účetnictví²³ zejména v oblasti transferů spolufinancovaných z rozpočtu EU a poskytovaných konečným příjemcům formou předfinancování ze státního rozpočtu. NKÚ se proto ke spolehlivosti ÚZ nevyjadřuje.

¹⁸ Viz ustanovení § 14 odst. 2 zákona č. 219/2000 Sb.

¹⁹ Viz ustanovení § 23b zákona o účetnictví a vyhláška č. 312/2014 Sb.

²⁰ V jednotlivých výkazech ÚZ byly zjištěny tyto nesprávnosti: ve výkazu rozvaha ve výši 1,1 mld. Kč, ve výkazu zisku a ztráty ve výši 0,6 mld. Kč, v příloze ÚZ 3,5 mld. Kč, v přehledu o peněžních tocích 25 mil. Kč a v přehledu o změnách vlastního kapitálu 6 mil. Kč.

²¹ Viz část kontrolního závěru *Vykazování podmíněných závazků* (s. 11).

²² Hladina významnosti byla na úrovni účetní závěrky stanovena ve výši 2 % z celkových nákladů vykázaných k 31. prosinci 2014, tj. ve výši 104 mil. Kč.

²³ Viz část 1.1.1 kontrolního závěru.

Nejednoznačnosti a nejasnosti v účetních předpisech, které nelze dávat k tíži účetní jednotce, způsobují odlišný výklad některých ustanovení těchto předpisů, vykazování odlišných údajů v účetních závěrkách a jejich nesrovnatelnost mezi vybranými účetními jednotkami, ale i v časové řadě.²⁴

Současně je vhodné uvést, že **nesprávnosti v ÚZ v celkové výši 5,2 mld. Kč, které byly zjištěny v oblastech nezatížených nejednoznačností a nejasností právních předpisů, měly významný dopad na údaje ÚZ. Pokud by vyhodnocování správnosti účtování a vykazování skutečností nebylo ve významném rozsahu omezeno, vedlo by vyhodnocení nesprávností zjištěných v oblastech nezatížených těmito nejasnostmi a nejednoznačnostmi k modifikovanému stanovisku.**

V případě nepřijetí opatření k nápravě ze strany MZ ovlivní nesprávnosti účetní výkazy za Českou republiku za rok 2015, neboť např. jednotlivá nadhodnocení a podhodnocení účtů podmíněných závazků mají vliv na možnost správného vylučování vzájemných vztahů uvnitř konsolidačního celku státu²⁵. Výsledná nesprávnost konečných zůstatků účtů podmíněných závazků navíc může způsobit nesprávné vyčíslení nároků na budoucí rozpočet.²⁶

Výkaz pro hodnocení plnění rozpočtu za rok 2014

Ve výkazu pro hodnocení plnění rozpočtu za rok 2014 byla zjištěna celková nesprávnost ve výši 325,6 mil. Kč, z toho 310 mil. Kč tvořily nesprávnosti identifikované u výdajových rozpočtových položek, kdy MZ výdaje vynaložené na institucionální a účelovou podporu vědy a výzkumu a výdaje související s poskytnutím peněžních prostředků v rámci OP LZZ a OPVK nevykazovalo jako transfery zřízeným příspěvkovým organizacím, ale zařídilo je na nesprávnou položku rozpočtové skladby a v důsledku toho je vykázalo jako příspěvky na provoz poskytnuté zřízeným příspěvkovým organizacím.

²⁴ S účinností od 1. ledna 2015 byla novelizována vyhláška č. 410/2009 Sb. a ČÚS č. 703 – *Transfery*, čímž byla odstraněna základní nejednoznačnost ohledně role OSS při předfinancování prostředků EU ze státního rozpočtu, OSS nyní poskytují tyto prostředky v roli poskytovatele ve smyslu ČÚS č. 703 – *Transfery*.

²⁵ Pro sestavování účetních výkazů za Českou republiku je vyhláškou č. 312/2014 Sb. stanovena povinnost vyloučit vzájemné vztahy uvnitř konsolidačního celku státu tak, aby v těchto výkazech byly výsledně zachyceny zejména vztahy mimo konsolidační celek státu. V případě podrozvahových položek se jedná o vylučování vzájemných podmíněných závazků a podmíněných pohledávek. Zajištění průkaznosti jako jednoho ze základních požadavků zákona o účetnictví tak nabývá na významu v souvislosti s nutností identifikovat při sestavování účetních výkazů za Českou republiku vzájemné vztahy mezi účetními jednotkami zahrnutými do konsolidačního celku státu a vyloučit tyto jejich vzájemné vztahy. Vybraná účetní jednotka tak musí mít v případě podrozvahových účtů přehled o tom, z jakých konkrétních podmíněných pohledávek či podmíněných závazků se daný zůstatek podrozvahového účtu skládá.

²⁶ Dle návrhu zákona o pravidlech rozpočtové odpovědnosti (<http://www.psp.cz/sqw/historie.sqw?t=413&o=7>) by měly být za Českou republiku zveřejňovány vybrané údaje stanovené tímto zákonem. Návrh zákona reaguje na povinnost transponovat do národních právních řádů směrnici Rady č. 2011/85/EU, o požadavcích na rozpočtové rámce členských států. Dle čl. 15 odst. 1 této směrnice byly členské státy povinny uvést v účinnost právní předpisy nezbytné pro dosažení souladu s touto směrnicí do 31. prosince 2013. Mezi povinně zveřejňované údaje patří i informace o podmíněných závazcích, u nichž lze očekávat, resp. nelze vyloučit, potenciálně významný dopad na veřejné finance.

Závěrečný účet

Při kontrole souladu závěrečného účtu kapitoly MZ za rok 2014 s vyhláškou č. 419/2001 Sb. a při prověřování vybraných oblastí, kterými byly transfery, návratné finanční výpomoci, majetkové účasti v obchodních korporacích a bezúplatné převody, nebyly zjištěny významné nedostatky. **Dílčí nedostatky byly identifikovány v průvodní zprávě k závěrečnému účtu.**

Ostatní zjištění

MZ nesplnilo povinnost podat v souladu se zákonem č. 235/2004 Sb. u místně příslušného finančního úřadu přihlášku k registraci a stát se plátcem DPH. NKÚ v této souvislosti splnil svoji povinnost oznámit tyto skutečnosti v souladu s ustanovením § 59 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, příslušnému finančnímu úřadu.

Seznam zkratk

ČÚS	– české účetní standardy
daňové nedoplatky	– daňové nedoplatky evidované u místně příslušných finančních orgánů
DPH	– daň z přidané hodnoty
EU	– Evropská unie
IOP	– <i>Integrovaný operační program</i>
kapitola MZ	– kapitola státního rozpočtu 335 – <i>Ministerstvo zdravotnictví</i>
MZ	– Ministerstvo zdravotnictví
NKÚ	– Nejvyšší kontrolní úřad
OP LZZ	– operační program <i>Lidské zdroje a zaměstnanost</i>
OPVK	– operační program <i>Vzdělávání pro konkurenceschopnost</i>
OSS	– organizační složka státu
SÚ	– syntetický účet
SZ	– sociální zabezpečení
ÚZ	– účetní závěrka MZ k 31. prosinci 2014
ZP	– zdravotní pojištění