

Informace z kontrolní akce NKÚ č. 11/29

Závěrečný účet kapitoly státního rozpočtu

Ministerstvo školství, mládeže a tělovýchovy za rok 2011

Kontrolní akce byla zařazena do plánu kontrolní činnosti Nejvyššího kontrolního úřadu (dále jen „NKÚ“) na rok 2011 pod číslem 11/29. Kontrolní akci řídila a kontrolní závěr vypracovala členka NKÚ Ing. Jaromíra Steidlová.

Cílem kontroly bylo prověřit spolehlivost účetní závěrky Ministerstva školství, mládeže a tělovýchovy sestavené k 31. prosinci 2011 a finanční výkazy Ministerstva školství, mládeže a tělovýchovy za rok 2011 předkládané jako podklad pro závěrečný účet kapitoly státního rozpočtu 333 – *Ministerstvo školství, mládeže a tělovýchovy za rok 2011*; prověřit soulad závěrečného účtu kapitoly státního rozpočtu 333 – *Ministerstvo školství, mládeže a tělovýchovy za rok 2011* s příslušnými právními předpisy.

Kontrolovanou osobou bylo Ministerstvo školství, mládeže a tělovýchovy (dále také „MŠMT“).

Kontrolovaným obdobím byl rok 2011 včetně souvisejících skutečností z let předchozích a roku následujícího.

Kontrola byla prováděna v době od listopadu 2011 do dubna 2012.

I. Úvod

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

MŠMT bylo k 31. prosinci 2011 zřizovatelem dvou OSS a 84 příspěvkových organizací. Údaje od těchto podřízených organizací se promítají do příjmů a výdajů kapitoly státního rozpočtu 333 – *Ministerstvo školství, mládeže a tělovýchovy* (dále „kapitola 333 MŠMT“).

V roce 2011 činil podíl příjmů MŠMT na celkovém souhrnu příjmů kapitoly 333 MŠMT 99,94 % a podíl výdajů MŠMT na celkovém souhrnu výdajů kapitoly 333 MŠMT byl 99,67 %. Podíl aktiv MŠMT na celkovém souhrnu aktiv kapitoly 333 MŠMT v roce 2011 byl 93,13 %.

Kontrolovány byly činnosti a skutečnosti, které byly předmětem účetnictví MŠMT a měly vliv na hodnoty kontrolovaných významných konečných zůstatků účtů v účetní závěrce MŠMT k 31. prosinci 2011 (dále také „ÚZ“), na hodnotu údajů ve finančních výkazech MŠMT za rok 2011 a na závěrečný účet kapitoly 333 MŠMT za rok 2011.

Kontrola byla provedena u položek ÚZ a finančních výkazů výběrovým způsobem v návaznosti na jejich významnost.

Tato kontrolní akce navazuje svým zaměřením na pět předchozích kontrolních akcí¹, v jejichž rámci byly kontrolovány vždy činnosti, majetek a závazky, které byly předmětem účetnictví

¹ Kontrolní akci č. 06/21 (kontrolní závěr byl zveřejněn v částce 1/2007 *Věstníku NKÚ*), kontrolní akci č. 07/26 (kontrolní závěr byl zveřejněn v částce 4/2007 *Věstníku NKÚ*), kontrolní akci č. 08/10 (kontrolní závěr byl zveřejněn v částce 4/2008 *Věstníku NKÚ*), kontrolní akci č. 09/07 (kontrolní závěr byl zveřejněn v částce 4/2009 *Věstníku NKÚ*) a kontrolní akci č. 10/20 (kontrolní závěr byl zveřejněn v částce 3/2011 *Věstníku NKÚ*).

MŠMT a které měly vliv na hodnoty vykázané v ÚZ k 31. prosinci a na závěrečné účty kapitoly 333 MŠMT v letech 2005 až 2008 a 2010 a rovněž na hodnotu údajů ve finančních výkazech MŠMT za rok 2010².

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

II. Skutečnosti zjištěné při kontrole

1. Účetní závěrka MŠMT k 31. prosinci 2011

MŠMT 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. Takto sestavená ÚZ obsahovala veškeré náležitosti dle § 18 odst. 2 zákona o účetnictví.

Tabulka č. 1 – Základní údaje účetní závěrky MŠMT k 31. prosinci 2011 (v Kč)

Ukazatel	Účetní hodnota
Aktiva (netto)	150 008 665 318,20
Pasiva	150 008 665 318,20
Náklady	121 423 868 422,07
Výnosy	431 314 290,47

Zdroj: účetní závěrka MŠMT k 31. prosinci 2011.

Tabulka č. 2 – Údaje za běžné období³ z výkazu rozvaha k 31. prosinci 2011 (v Kč)

Aktiva (v netto hodnotě)			Pasiva		
Stálá aktiva	Oběžná aktiva	Aktiva celkem	Vlastní kapitál ⁴	Cizí zdroje ⁵	Pasiva celkem
1 962 137 102,12	148 046 528 216,08	150 008 665 318,20	-110 576 909 802,58	260 585 575 120,78	150 008 665 318,20

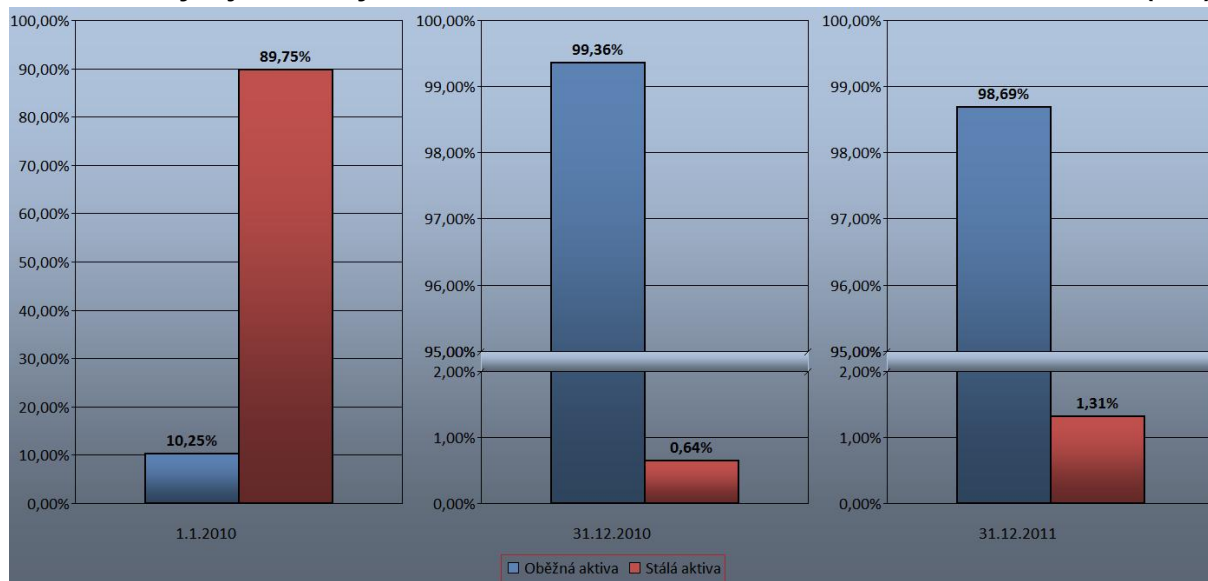
Zdroj: účetní závěrka MŠMT k 31. prosinci 2011.

² Finanční výkazy nejsou od 1. 1. 2010 součástí účetní závěrky.

³ Konečné stavy účtů v ÚZ.

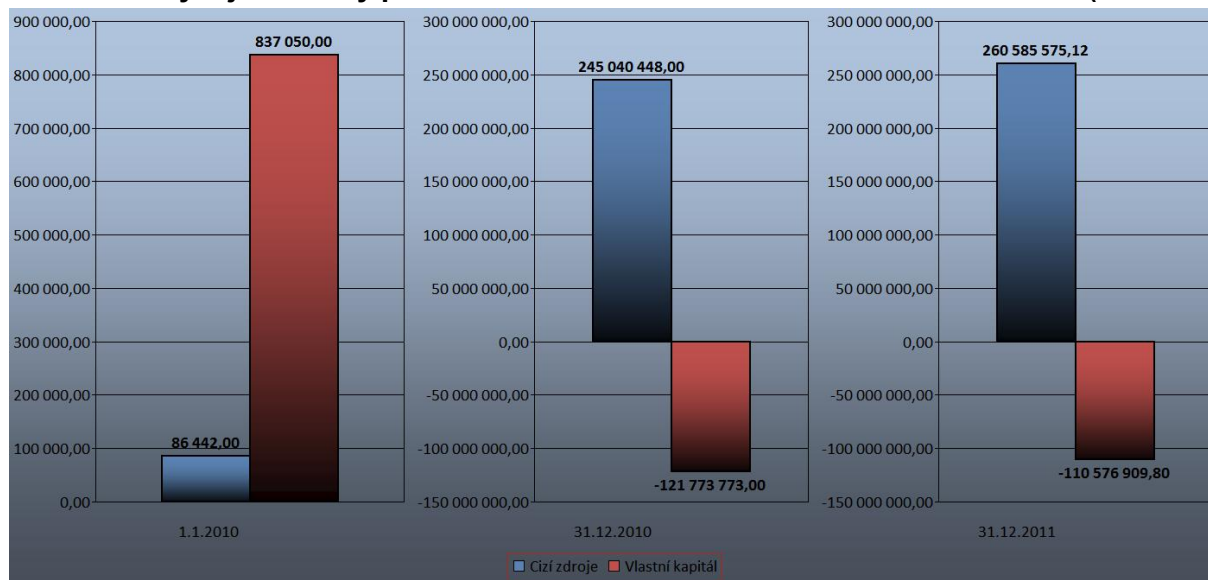
⁴ Součástí vlastního kapitálu v roce 2011 (stejně jako v roce 2010) nejsou výdajové účty rozpočtového hospodaření.

⁵ Výdajové účty rozpočtového hospodaření jsou v roce 2011 (stejně jako v roce 2010) zařazeny do cizích zdrojů.

Graf č. 1 – Vývoj struktury aktiv MŠMT**(v %)**

Zdroj: prezentační systém účetních a finančních informací státu (ÚFIS, <http://www.info.mfcr.cz/ufis/>).

Podíl oběžných aktiv na celkových aktivech MŠMT vzrostl oproti stavu k 1. lednu 2010 z 10,25 % na 99,36 % k 31. prosinci 2010 a na 98,69 % k 31. prosinci 2011. Důvodem je zejména skutečnost, že MŠMT v souladu s novými právními předpisy pro účetnictví od roku 2010 vykazuje jako součást oběžných aktiv hodnotu dosažených příjmů (viz část 1.1.1) a hodnotu pohledávek z poskytnutých a dosud nevyúčtovaných záloh na transfery (viz také část 1.1.2).

Graf č. 2 – Vývoj struktury pasiv MŠMT**(v tis. Kč)**

Zdroj: prezentační systém účetních a finančních informací státu (ÚFIS, <http://www.info.mfcr.cz/ufis/>).

Hodnota cizích zdrojů na celkových pasivech MŠMT vzrostla oproti stavu k 1. lednu 2010 z 86 442 tis. Kč na 245 040 448 tis. Kč k 31. prosinci 2010 a na 260 585 575,12 tis. Kč k 31. prosinci 2011. Důvodem je skutečnost, že MŠMT v souladu s novými právními předpisy pro účetnictví od roku 2010 vykazuje jako součást cizích zdrojů oproti předcházejícím účetním obdobím hodnotu uskutečněných výdajů (viz část 1.1.1) a hodnotu dohadných účtů pasivních z poskytnutých a k datu účetní závěrky nevyúčtovaných transferů (viz také část 1.1.2).

Vlastní kapitál od roku 2010 dosahuje oproti předcházejícím účetním obdobím záporných hodnot, a to nejen proto, že součástí vlastního kapitálu nejsou výdajové účty rozpočtového hospodaření, ale i proto, že je od roku 2010 tvořen také výsledkem hospodaření, který je u MŠMT a většiny vybraných účetních jednotek záporný.

Tabulka č. 3 – Údaje za běžné období z Výkazu zisku a ztráty k 31. prosinci 2011 (v Kč)

Náklady	Výnosy	Výsledek hospodaření po zdanění
121 423 868 422,07	431 314 290,47	-120 992 554 131,60

Zdroj: účetní závěrka MŠMT k 31. prosinci 2011.

Tabulka č. 4 – Údaje za běžné období z přílohy ÚZ k 31. prosinci 2011, části A.4. (v Kč)

Podrozvahové účty	Účetní hodnota
P.I. Majetek účetní jednotky	7 070 519,09
P.II. Odepsané pohledávky a závazky	1 468 507,04
P.III. Podmíněné pohledávky z důvodu užívání majetku jinou osobou	18 164 523,04
P.IV. Další podmíněné pohledávky a ostatní podmíněná aktiva	19 279 994,46
P.V. Podmíněné závazky z důvodu užívání cizího majetku	8 922 423,77
P.VI. Další podmíněné závazky a ostatní podmíněná pasiva	58 575 238 642,37
P.VII. Vyrovnávací účty	58 533 329 712,21

Zdroj: účetní závěrka MŠMT k 31. prosinci 2011.

1.1 Regulace platná a účinná v roce 2011 a její vliv na ÚZ a na možnost vyjádřit se k její spolehlivosti

S účinností od 1. ledna 2011 byl novelizován zákon o účetnictví. Kromě novely zákona o účetnictví byla novelizována 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. Předmětem novelizace byly zejména úpravy týkající se sjednocení používání jednotek české měny při vykazování v ÚZ a finančních výkazech, úpravy obsahového vymezení položek rozvahy a výkazu zisku a ztráty související s novým českým účetním standardem č. 703 – *Transfery* (dále také „ČÚS č. 703“), úpravy související s použitím účetní metody opravných položek k majetku a účetní metody odpisování dlouhodobého majetku.

Vyhláška č. 410/2009 Sb. stanovuje obsahové vymezení některých syntetických účtů jako položek ÚZ. Obdobně jako v roce 2010 však existuje množství položek výkazu rozvahy a výkazu zisku a ztráty, jejichž obsahové vymezení vychází dle § 10 odst. 1 vyhlášky č. 410/2009 Sb. z názvu dané položky, jejího systematického zařazení a případně z obvyklého způsobu užití. Ve vyhlášce č. 410/2009 Sb. není stanoveno obsahové vymezení celkem 60 syntetických účtů, tj. cca 18 % účtů směrné účtové osnovy, což může vést v některých případech k výkladovým obtížím při volbě správného syntetického účtu.

K zákonu o účetnictví byla vydána nová prováděcí vyhláška č. 270/2010 Sb., o inventarizaci majetku a závazků, která podrobně vymezila povinnosti vybraných účetních jednotek při zajištění, provedení a vyhodnocení inventarizací majetku a závazků. Do roku 2010 byla inventarizace řešena jen zákonem o účetnictví. Dále byla novelizována 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).

Účetní regulace platná pro OSS byla pro účetní období roku 2011 dále doplněna vydáním nových českých účetních standardů pro některé vybrané⁶ účetní jednotky:

- český účetní standard č. 703 – *Transfery* (zveřejněn ve *Finančním zpravodaji* č. 8/2010, s účinností od 1. ledna 2011), který nahradil ČÚS č. 703 – *Transfery* platný pro rok 2010,
- český účetní standard č. 705 – *Rezervy* (zveřejněn ve *Finančním zpravodaji* č. 8/2010, s účinností od 1. ledna 2011),
- český účetní standard č. 706 – *Opravné položky a vyřazení pohledávek* (zveřejněn ve *Finančním zpravodaji* č. 8/2010, s účinností od 1. ledna 2011),
- český účetní standard č. 707 – *Zásoby* (zveřejněn ve *Finančním zpravodaji* č. 8/2010, s účinností od 1. ledna 2011),
- český účetní standard č. 708 – *Odpisování dlouhodobého majetku* (zveřejněn ve *Finančním zpravodaji* č. 3/2011, s účinností od 31. prosince 2011); tento standard byl v průběhu roku 2011 novelizován (zveřejněno ve *Finančním zpravodaji* č. 5/2011 ze dne 20. října 2011).

Celkem tak v roce 2011 platilo osm českých účetních standardů (dále také „ČÚS“).

1.1.1 Skutečnosti ovlivňující vypovídací schopnost informací v účetní závěrce

Příjmové a výdajové účty organizačních složek státu v účetní závěrce

MŠMT v účetní závěrce sestavené k 31. prosinci 2011 ve výkazu rozvaha vykázalo v souladu s přílohou č. 1 vyhlášky č. 410/2009 Sb. příjmy ve výši 5 669 283 503,98 Kč samostatně jako aktiva a výdaje ve výši 138 507 169 792,72 Kč samostatně jako cizí zdroje. Jde o položky ÚZ představující významnou část aktiv a nejméně významnější část pasiv.

Příjmy a výdaje vykazané MŠMT k 31. prosinci 2011 představují dle ustanovení § 24 a § 29 vyhlášky č. 410/2009 Sb. hodnotu realizovaných příjmů a uskutečněných výdajů, tzn. tokové veličiny⁷. Ve výkazu rozvaha se tak dle platné právní úpravy vykazovaly kromě stavu účtů ke konci rozvahového dne i tokové veličiny. V souladu s českým účetním standardem č. 702 – *Otevírání a uzavírání účetních knih* se při otevírání účetních knih počátkem následujícího účetního období převádí rozdíl příjmů a výdajů na účet 404 – *Agregované příjmy a výdaje minulých let*, který je vykazován v rámci vlastního kapitálu. Věcně jde o stejné ekonomické veličiny, účetní předpisy je však v jednom účetním období považují za aktiva a cizí zdroje a v následujícím účetním období za vlastní kapitál. Uživatelům ÚZ je tímto předkládána informace o majetku a cizích zdrojích, která je obtížně interpretovatelná ve vztahu k majetkové a finanční situaci OSS.

Opravy minulých období

Aplikace vyhlášky č. 410/2009 Sb. vedla při opravách chyb minulých období k problematické vypovídací schopnosti údajů vykázaných v rozvaze. V kontrolní akci č. 10/20 bylo zjištěno, že MŠMT nevykázalo na rozvahových účtech pohledávku z titulu poskytnuté návratné finanční výpomoci ve výši 1 775 000 000 Kč za Masarykovou univerzitou v Brně. V roce 2011 proto provedlo opravu a poskytnutou návratnou finanční výpomoc zaúčtovalo na stranu „má dáti“ účtu 462 – *Poskytnuté návratné finanční výpomoci dlouhodobé* a na stranu „dal“

⁶ Vybranými účetními jednotkami jsou podle § 1 odst. 3 zákona o účetnictví OSS, státní fondy podle rozpočtových pravidel, Pozemkový fond ČR, územní samosprávné celky, dobrovolné svazky obcí, regionální rady regionů soudržnosti, příspěvkové organizace a zdravotní pojišťovny. České účetní standardy č. 701 až 708 v bodu 1. uvádějí, že jejich cílem je stanovit postupy účtování, a to „pro některé vybrané účetní jednotky“. Vyhláška č. 410/2009 Sb. 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 708 se tak vztahují na některé vybrané účetní jednotky kromě zdravotních pojišťoven.

⁷ Nejedná se o zůstatky příjmových a výdajových bankovních účtů; ty jsou v souladu s § 45 odst. 4 zákona č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů (rozpočtová pravidla), nulové.

účtu 408 – *Opravy chyb minulých období*. V roce 2011 částku na účtu 462 – *Poskytnuté návratné finanční výpomoci dlouhodobé* MŠMT snížilo o první přijatou splátku ve výši 104 000 000 Kč. Takový postup je v souladu s vyhláškou č. 410/2009 Sb.

MŠMT v ÚZ nevykázalo v údajích za MINULÉ OBDOBÍ na účtu 462 – *Poskytnuté návratné finanční výpomoci dlouhodobé* částku žádnou a v údajích za BĚŽNÉ OBDOBÍ na účtu 462 – *Poskytnuté návratné finanční výpomoci dlouhodobé* částku 1 671 000 000 Kč a na účtu 408 – *Opravy chyb minulých období* částku 1 775 000 000 Kč. Údaje takto vykázané v ÚZ vypovídají o tom, že meziročně narostly pohledávky z titulu poskytnutých návratných finančních výpomocí o 1 671 000 000 Kč. Ve skutečnosti ale tyto pohledávky meziročně poklesly o 104 000 000 Kč.

Pro uživatele ÚZ může být proto takto vykázaná informace zavádějící. Z vykázaného účtu 408 – *Opravy chyb minulých období* sice vyplývá, že v roce 2011 byly provedeny nějaké opravy chyb, samotné chybné údaje však ve sloupci za MINULÉ OBDOBÍ upraveny nejsou a uživatel ÚZ proto neví, kterých účtů (položek účetní závěrky) se chyba týká a které údaje proto není možné (vhodné) srovnávat⁸.

Srovnatelnost informací v účetní závěrce vyžaduje zákon o účetnictví. MŠMT proto mělo alespoň v příloze ÚZ uvést informaci o provedené významné opravě údajů minulých let a jejím vlivu na srovnatelnost vykázaných údajů (viz část 1.2.1.3).

Rozložení změny metody odpisování do dvou účetních období

Od roku 2011 je pro OSS stanovena vyhláškou č. 410/2009 Sb. povinnost odepisovat dlouhodobý majetek. Z ustanovení § 66 odst. 9 této vyhlášky a bodu 8.2 ČÚS č. 708 – *Odpisování dlouhodobého majetku* vyplývá, že první použití metody odpisování dlouhodobého majetku mají účetní jednotky provést až k 31. prosinci 2011. Tím jsou v účetní závěrce na účtu 406 – *Oceňovací rozdíly při změně metody* vykázané oprávkové k majetku od doby jeho pořízení až do 31. prosince 2011. Odpisy za rok 2011 tak nejsou v účetní závěrce vykázané ve Výkazu zisku a ztráty v nákladech, ale v Rozvaze. O odpisech je pak průběžně účtováno až v účetním období 2012. Změna metody je tak dle vyhlášky č. 410/2009 Sb. rozložena do dvou po sobě jdoucích účetních období.

Vykazování podmíněných závazků týkajících se prostředků z nástrojů spolufinancovaných ze zahraničí

Dle vyhlášky č. 410/2009 Sb. jsou pro podmíněné závazky týkající se prostředků EU stanoveny účty 975 – *Krátkodobé podmíněné závazky ze vztahu k prostředkům EU* a 976 – *Dlouhodobé podmíněné závazky ze vztahu k prostředkům EU*. Oproti tomu ČÚS č. 703 stanovuje povinnost účtovat o podmíněných závazcích vyplývajících z rozhodnutí o poskytnutí dotace spolufinancovaných z prostředků EU v případě poskytovatele na účty 973 – *Krátkodobé podmíněné závazky z jiných smluv* a 974 – *Dlouhodobé podmíněné závazky z jiných smluv*. Povinnost stanovená ČÚS č. 703 účtovat v případě poskytovatele o podmíněných závazcích na účtech 973 a 974 však nevyplývá z obsahového vymezení těchto účtů uvedeného ve vyhlášce č. 410/2009 Sb. Pro tyto účetní případy tak nelze splnit požadavky stanovené účetní regulací v celém jejím rozsahu. Správný syntetický účet je tak možné zvolit buď podle vyhlášky nebo podle ČÚS.

⁸ Pokud by bylo chyb více, je možné, že chyby typu nadhodnocení a podhodnocení se proti sobě v rámci zůstatku účtu 408 – *Opravy chyb minulých období* vzájemně vykompenzují a uživatel účetní závěrky nezjistí ani to, že k nějakým chybám a jejich opravám došlo.

Finanční vypořádání transferů za rok 2010

Problematiku finančního vypořádání transferů upravuje ČÚS č. 703, avšak tuto problematiku neupravuje dostatečně – zejména neupravuje, jak má OSS účtovat o převodu prostředků, představujících výši vratek z finančního vypořádání, ze svého účtu cizích prostředků na příjmový (vypořádací) účet Ministerstva financí. MŠMT v roce 2011 v souladu s vyhláškou č. 52/2008 Sb., kterou se stanoví zásady a termíny finančního vypořádání vztahů se státním rozpočtem, státními finančními aktivy nebo Národním fondem provedlo finanční vypořádání vztahů se státním rozpočtem za rok 2010. Vratky dotací ve výši 75 788 599,79 Kč, které byly následně převedeny na příjmový účet Ministerstva financí, účtovalo prostřednictvím účtu 245 – *Jiné běžné účty* a na stranu „má dáti“ účtu 401 – *Jmění účetní jednotky*.

Použití účtu 401 nelze považovat jednoznačně za nesprávné, neboť MŠMT použilo určitou analogii s ustanovením bodu 4.12 ČÚS č. 703, který tento účet stanoví pro finanční vypořádání v příslušném rozpočtovém roce. Při tomto postupu dochází ke snížení hodnoty jmění OSS v důsledku přeposlání peněžních prostředků Ministerstvu financí od konečného příjemce transferu. Současně ale může být dovozováno, že vybrané účetní jednotky mohly použít i jiné účty, např. účet 404 – *Agregované příjmy a výdaje minulých let*, na kterém jsou vykázány transfery poskytnuté v předchozích letech. Předpisy regulující účetnictví by měly tuto typickou a běžnou záležitost jednoznačně stanovit a omezit tím u vybraných účetních jednotek možnost různých účetních přístupů založených na výkladu.

Přehled o peněžních tocích

Přehled o peněžních tocích, jeho obsahové vymezení, uspořádání a označování položek, včetně jeho závazného vzoru pro účetní období roku 2011, stanovuje vyhláška č. 410/2009 Sb. Avšak v některých případech tak vyhláška stanovuje ne zcela systematicky (v obsahovém vymezení položky A.I.2. *Změna stavu opravných položek* nedefinovala, že její součástí by měly být i opravné položky k pohledávkám a opravné položky k zásobám, ale stanovila je jako obsah položky A.I.6. *Ostatní úpravy o nepeněžní operace*) a v některých případech ne zcela úplně. Vyhláška č. 410/2009 Sb. vůbec nestanovila, v jakých položkách přehledu o peněžních tocích by měly být vykázány položky rozvahy B.III.1. *Příjmový účet organizačních složek státu* a D.I.1. *Zvláštní výdajový účet*. MŠMT pro jejich vykázání použilo položku A.I.6. *Ostatní úpravy o nepeněžní operace*. Uvedení těchto účtů na dané položce výkazu sice neodpovídá jejímu názvu, obsahovému vymezení ani zařazení v rámci výkazu A.I. *Úpravy o nepeněžní operace*, nicméně jejich uvedení je nezbytné proto, aby mohl být přehled o peněžních tocích správně sestaven⁹.

1.1.2 Části účetní závěrky, ke kterým se NKÚ nevyjadřuje

Částka z položek ÚZ, ke které se NKÚ nevyjadřuje, byla vyčíslena celkem ve výši 26 615 031 623,85 Kč¹⁰.

Vyřazování dlouhodobého majetku

Pro účetní období roku 2010 i 2011 neexistovaly jednoznačně stanovené postupy pro vybrané účetní jednotky, které v těchto letech neodepisovaly dlouhodobý majetek, jak účtovat o jeho vyřazování. Směrná účtová osnova nestanovila účty, na které by měla být účtována pořizovací cena majetku při jeho vyřazení. Stanoveny byly pouze účty, na které se

⁹ Vyhláškou č. 403/2011 Sb. byla s účinností od 1. ledna 2012 vyhláška č. 410/2009 Sb. novelizována a došlo k odstranění uvedených nedostatků v účetní regulaci.

¹⁰ Tuto částku tvoří částky 21 607 777,16 Kč, 456 578,80 Kč, 15 476 561,24 Kč a 203 380 Kč (viz následující část *Vyřazování dlouhodobého majetku*), částka 102 695 976,52 Kč (viz část *Drobný dlouhodobý majetek a oprávky*) a částka 26 474 591 350,13 Kč (viz část *Peněžní prostředky státního rozpočtu na předfinancování výdajů, které mají být kryty prostředky z rozpočtu EU*).

účtuje zůstatková cena majetku při jeho vyřazení. Nelze proto jednoznačně určit, zda při vyřazování majetku měla být výše jeho ocenění v účetnictví účtována do nákladů v účtové třídě 5 – *Náklady* (a tím nadhodnoceny o nevyčíslenou výši oprávek) nebo na účet 406 – *Oceňovací rozdíly při změně metody* (a tím nadhodnocen o nevyčíslenou výši zůstatkové ceny majetku).

V průběhu dvou po sobě jdoucích účetních období změnilo MŠMT účtování o vyřazování tohoto majetku. V účetním období roku 2010 MŠMT o vyřazení dlouhodobého majetku účtovalo na účty 401 – *Jmění účetní jednotky* a 406 – *Oceňovací rozdíly při změně metody* a na příslušné účty nákladů v účtové třídě 5 neúčtovalo. V účetním období roku 2011 MŠMT zčásti změnilo tyto postupy účtování (přestože nedošlo ke změně úpravy této oblasti v právních předpisech či českých účetních standardech) a o vyřazení dlouhodobého majetku účtovalo prostřednictvím příslušných nákladových účtů v účtové třídě 5, účtu 401 – *Jmění účetní jednotky* a v některých případech (při vyřazení drobného dlouhodobého majetku) prostřednictvím účtu 406 – *Oceňovací rozdíly při změně metody*.

Vzhledem k nejasné aplikovatelnosti vyhlášky č. 410/2009 Sb. v této oblasti se NKÚ nevyjadřuje k tomu, zda zůstatek účtu 406 – *Oceňovací rozdíly při změně metody* vykázaný ve výkazu rozvaha není podhodnocen o částku 21 607 777,16 Kč, a dále také k některým účtům nákladů vykázaných ve výkazu zisku a ztráty. Konkrétně k částce 456 578,80 Kč, která představuje konečný zůstatek účtu 543 – *Dary*, k částce 15 476 561,24 Kč, která představuje konečný zůstatek účtu 551 – *Odpisy dlouhodobého majetku*, a k částce 203 380 Kč, která představuje konečný zůstatek účtu 553 – *Zůstatková cena prodaného dlouhodobého hmotného majetku*.

Drobný dlouhodobý majetek a oprávky

Účetní předpisy (včetně ČÚS) pro vybrané účetní jednotky neuvádějí jednoznačný postup účtování o pořizování drobného dlouhodobého majetku. Zejména z nich nevyplývá povinnost či možnost jednorázového dooprávkování tohoto majetku. MŠMT v souladu se stanoviskem/názorem Ministerstva financí, uveřejněným na webových stránkách Ministerstva financí¹¹, provedlo jednorázové dooprávkování majetku, a to účetním zápisem na stranu „má dáti“ účtu 406 – *Oceňovací rozdíly při změně metody* a na stranu „dal“ účtů 078 – *Oprávký k drobnému dlouhodobému nehmotnému majetku* a 088 – *Oprávký k drobnému dlouhodobému hmotnému majetku*. MŠMT tak k 31. prosinci 2011 vykazovalo v účetní závěrce NETTO hodnotu drobného dlouhodobého majetku v nulové výši.

Vzhledem k nejasné aplikovatelnosti vyhlášky č. 410/2009 Sb. se v této oblasti NKÚ nevyjadřuje k tomu, zda zůstatek účtu 406 – *Oceňovací rozdíly při změně metody* vykázaný ve výkazu rozvaha není podhodnocen o částku 102 695 976,52 Kč a k částkám 2 486 018,90 Kč, představující výši oprávek k drobnému dlouhodobému nehmotnému majetku, a 100 209 957,62 Kč, představující výši oprávek k drobnému dlouhodobému hmotnému majetku vykázaných u účtů 018 – *Drobný dlouhodobý nehmotný majetek* a 028 – *Drobný dlouhodobý hmotný majetek* ve sloupci KOREKCE.

Peněžní prostředky státního rozpočtu na předfinancování výdajů, které mají být kryty prostředky z rozpočtu EU

Účtování a vykazování účetních případů týkajících se poskytování peněžních prostředků státního rozpočtu na předfinancování výdajů, které mají být kryty prostředky z rozpočtu EU, je i v roce 2011 zatíženo nejasnostmi souvisejícími s nejednoznačností při aplikaci ČÚS č. 703. Přitom informace o těchto účetních případech jsou v účetní závěrce MŠMT významné.

¹¹ Viz http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/dc_reforma_vf_otazky_ucetni_metody_postupy_61686.html.

ČÚS č. 703 platný a účinný pro rok 2010 nestanovoval postupy účtování pro poskytování peněžních prostředků státního rozpočtu na předfinancování výdajů, které mají být kryty prostředky z rozpočtu EU. NKÚ při kontrolní akci 10/20 konstatoval, že ČÚS č. 703 umožňoval různé výklady, jak účtovat o těchto prostředcích a jejich refundaci, přičemž tyto výklady měly významný dopad na údaje o výsledku hospodaření. NKÚ se proto při kontrolní akci č. 10/20 nevyjádřil ke správnosti účtování a vykázání těchto údajů v ÚZ MŠMT k 31. prosinci 2010.

Pro rok 2011 byl vydán nový ČÚS č. 703, který nahradil původní standard č. 703. Nový ČÚS č. 703 popisem určil subjekty, které jsou v procesu realizovaných finančních toků zprostředkovatelem zahraničního transferu, a pro tyto subjekty stanovil postupy účtování. MŠMT se za tohoto zprostředkovatele zahraničního transferu v roce 2011 považovalo, a to v případě předfinancování prostředků operačních programů *Vzdělávání pro konkurenceschopnost* (dále také „OP VK“) a *Výzkum a vývoj pro inovace* (dále také „OP VaVpl“). U těchto transferů MŠMT v roce 2011 účtovalo:

- jako poskytovatel u té části transferu, která byla financována ze státního rozpočtu (poskytnuté transfery proto účtovalo jako poskytnutou zálohu na transfer, která je určena k finančnímu vypořádání, a k datu účetní závěrky v této výši ještě vytvořilo dohadné účty pasivní souvztažně oproti příslušnému nákladovému účtu);
- jako zprostředkovatel zahraničního transferu u té jeho části, která měla být refundována z Národního fondu (poskytnuté transfery proto účtovalo pouze prostřednictvím účtů závazků).

Postup stanovený v ČÚS č. 703 (konkrétně v bodu 5.1.2) pro zprostředkovatele zahraničního transferu neodpovídá skutečné praxi předfinancování. ČÚS č. 703 stanovuje postupy účtování pro případ, že zprostředkovatel nejdříve získá peněžní prostředky určené ke zprostředkování a následně je odešle příslušnému subjektu. 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 správce kapitoly refundovány z Národního fondu. Postupy stanovené v ČÚS č. 703 jsou proto na předfinancování neaplikovatelné. Z tohoto důvodu si MŠMT stanovilo vlastní účetní postupy pro zprostředkovatele při předfinancování v rámci OP VK i OP VaVpl.

Postupy MŠMT nemají přímou oporu v předpisech upravujících účetnictví OSS, jedná se o určité výkladové řešení. Postupy zvolené MŠMT jsou i zásadně odlišné od postupů užívaných MŠMT v roce 2010, kdy MŠMT v těchto případech účtovalo jen jako poskytovatel. To vede k tomu, že účetní závěrky MŠMT za roky 2010 a 2011 jsou v tomto ohledu nepoužitelné pro srovnání (pro hodnocení časové řady údajů).

MŠMT při hledání vhodného účetního přístupu vycházelo z toho, že jím poskytované transfery OP VK i OP VaVpl jsou zahraničním transferem podle ČÚS č. 703. K tomu je však třeba uvést, že termín „zahraniční transfer“ je ve smyslu uvedeného standardu nejasný a umožňuje více výkladů. Není jednoznačné, zda lze prostředky operačních programů na MŠMT za zahraniční transfer považovat¹², a zda je tedy MŠMT oprávněno účtovat jako zprostředkovatel zahraničního transferu.

¹² V ČÚS č. 703 bodu 3.1 e) je zahraniční transfer vymezen tak, že se jedná o prostředky získané od subjektu se sídlem v zahraničí. MŠMT získává refundované prostředky od Národního fondu, ten však nemá sídlo v zahraničí, je součástí Ministerstva financí. Je proto možný i výklad, že prostředky přijaté z Národního fondu jsou prostředky přijatými od poskytovatele se sídlem v tuzemsku; v takovém případě by tyto prostředky nebyly považovány za zahraniční transfer. Ministerstvo financí na svých webových stránkách http://www.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/mfcr/MP28OEKO_Priklady_uctovani_pro_obce_a_DSO_20111001.pdf uvádí materiál, z něž lze takový výklad vyvodit. Jedná se o *Metodický pokyn – Příklady účtování pro obce a DSO Jihočeského kraje*, text na stranách 11 a 12 (účetní postup uvedený v tomto pokynu zveřejněném na stránkách Ministerstva financí není ze strany NKÚ nijak rozporován, je jen uveden jako v dané věci relevantní příklad možného výkladu). Tento materiál je dle vyjádření Ministerstva financí „... v účetních aspektech

Přístup MŠMT k účtování o předfinancování prostředků z OP VK a OP VaVpl je sice promyšleně nastaven s ohledem na výkladově možné pojetí zprostředkovatele zahraničního transferu, z ČÚS č. 703 však lze vyvozovat i jiné přijatelné výklady. Postupy účtování zvolené MŠMT tak nelze ze strany NKÚ jednoznačně odsouhlasit na ustanovení předpisů k účetnictví, a proto nelze ani vyhodnotit správnost vykázaných údajů.

Vzhledem k tomu se NKÚ nevyjadřuje ke správnosti účtování a vykazování některých položek ÚZ, které souvisejí s prostředky určenými k refundaci z Národního fondu k OP VK a OP VaVpl, vykázaných v rozvaze nebo výkazu zisku a ztráty v údajích za období běžné. Jedná se o následující případy:

- V případě částky 122 010 858 875,65 Kč vykázané jako krátkodobé závazky na účtu 389 – *Dohadné účty pasivní* se NKÚ nevyjadřuje k tomu, zda zůstatek tohoto účtu není podhodnocen o 26 474 591 350,13 Kč¹³.
- V případě částky 142 294 541 581,45 Kč vykázané jako pohledávky na účtu 373 – *Poskytnuté zálohy na transfery* se NKÚ nevyjadřuje k tomu, zda zůstatek tohoto účtu není podhodnocen o 6 185 721 943,56 Kč¹⁴.
- V případě částky 7 909 364 236,82 Kč vykázané na účtu 406 – *Oceňovací rozdíly při změně metody* se NKÚ nevyjadřuje k tomu, zda zůstatek tohoto účtu není nadhodnocen o 8 470 283 240,45 Kč¹⁵.
- V případě částky ve výši 120 541 964 386,07 Kč vykázané na účtu 571 – *Náklady na nároky na prostředky státního rozpočtu* se NKÚ nevyjadřuje k tomu, zda zůstatek tohoto účtu není podhodnocen o 16 960 863 471,88 Kč¹⁶.

Účetní pravidla by v oblasti předfinancování prostředků, které mají být kryty prostředky z rozpočtu EU, a pro identifikaci zprostředkovatele zahraničního transferu měla být pro vybrané účetní jednotky jednoznačně stanovena, aby nevznikaly pochyby o správném účetním postupu a vykázaných údajích, tzn. o výši aktiv, závazků, nákladů a výnosů těchto účetních jednotek. NKÚ v souvislosti s těmito údaji vykazovanými v účetních závěrkách vybraných účetních jednotek upozorňuje na riziko nesrovnatelnosti údajů účetních závěrek mezi účetními obdobími i mezi účetními jednotkami navzájem.

1.2 Nesprávnosti v účetní závěrce a hlavní příčiny těchto nesprávností

V účetní závěrce MŠMT k 31. prosinci 2011 v údajích za běžné období byla zjištěna celková nesprávnost ve výši 117 193 402,93 Kč, z toho 115 230 490,30 Kč byla nesprávnost zjištěná v údajích uvedených v příloze ÚZ. Na celkové nesprávnosti se podílelo nadhodnocení a podhodnocení zůstatků jednotlivých účtů výkazu rozvaha, výkazu zisku a ztráty a přílohy ÚZ a položek přehledu o peněžních tocích v důsledku toho, že MŠMT porušilo v roce 2011 některé právní předpisy upravující účetnictví a účetní výkaznictví OSS. 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.

v souladu s koncepcí Ministerstva financí a byl s ministerstvem projednán podle předchozí dohody“ a uvádí se v něm: „Pro účtování ... v souvislosti s transfery státního rozpočtu, státních fondů, Národního fondu, ... je možno použít tyto podrozvahové účty: 942, 943, 973, 974. Nezáleží na tom, zda při účtování je či není užit atribut nástroj a zdroj, důležitá je skutečnost, že poskytovatel má sídlo v tuzemsku.“ Takovýto výklad/přístup má vliv nejen na způsob účtování na podrozvahových účtech (jak vyplývá z citace výše), ale právě i na možné definování/pojetí „zahraničního transferu“.

¹³ Tuto částku tvoří částka 20 288 869 406,57 Kč (v této výši MŠMT nevytvořilo a nevykázalo dohadné položky k transferům OP VK a OP VaVpl, u kterých očekávalo refundaci z Národního fondu) a částka 6 185 721 943,56 Kč (viz následující poznámka).

¹⁴ O tuto výši snížilo MŠMT zůstatek účtu 373 z titulu prostředků přijatých z Národního fondu.

¹⁵ O tuto výši zvýšilo MŠMT v roce 2011 zůstatek účtu 406 z titulu záloh na transfery poskytnutých v letech 2008–2010 (nově identifikované transfery), a to ve výši prostředků určených k refundaci z Národního fondu. Pokud by MŠMT neúčtovalo o této části jako zprostředkovatel, nýbrž jako poskytovatel, účtovalo by tyto identifikované transfery na účet závazků 389 namísto na účet vlastního kapitálu 406.

¹⁶ Tato částka byla poskytnuta/vyplacena v rámci OP VK a OP VaVpl v roce 2011, přičemž se jedná o částku, ke které MŠMT netvořilo dohadné položky (tj. jednalo se o podíl Evropské unie určený k refundaci).

1.2.1 Správnost a úplnost účetnictví

MŠMT nevedlo v roce 2011 správné a úplné účetnictví ve smyslu zákona o účetnictví a dalších právních předpisů, neboť v některých případech nedodrželo obsahové vymezení položek ÚZ dle vyhlášky č. 410/2009 Sb. Nedostatky byly zjištěny zejména v následujících případech.

1.2.1.1 Rozvaha

Poskytnuté zálohy

MŠMT neúčtovalo o platbě ve výši 2 565 354,62 Kč jako o poskytnuté záloze na ubytování a stravu českých studentů v zahraničí, přestože se jednalo o úhradu předpokládaných nákladů, kdy platební povinnost nebyla konečná a v průběhu účetního období roku 2011 došlo k její úpravě (k vyčíslení skutečných celkových nákladů).

Oprávky k samostatným movitým věcem a souborům movitých věcí

MŠMT vykázalo oprávky ke konkrétnímu majetku v nesprávné výši v důsledku nesprávně stanoveného okamžiku, ke kterému bylo zahájeno odpisování tohoto majetku. MŠMT při výpočtu oprávek vycházelo z okamžiku, kdy došlo k přeúčtování majetku z účtu 021 – *Stavby* na účet 022 – *Samostatné movité věci a soubory movitých věcí* (z důvodu jeho chybného vykazování), a nikoliv z okamžiku, ke kterému byl majetek zařazen do užívání. V důsledku toho MŠMT ve výkazu rozvaha nadhodnotilo zůstatek účtu 022 – *Samostatné movité věci a soubory movitých věcí* o 126 522 Kč ve sloupci NETTO a o stejnou částku nadhodnotilo zůstatek účtu 406 – *Oceňovací rozdíly při změně metody*.

Tvorba dohadných položek pasivních

MŠMT tvořilo dohadné položky na spotřebu elektrické energie, které významně neodpovídaly skutečnosti¹⁷, přestože předpokládanou spotřebu elektrické energie bylo možné stanovit na základě informací o již uhrazených zálohách, které MŠMT v době tvorby dohadné položky mělo k dispozici.

1.2.1.2 Výkaz zisku a ztráty

Spotřeba materiálu

MŠMT vykázalo náklady v souvislosti s odvysíláním mini pořadů ve veřejnoprávní televizi nesprávně na účtu 501 – *Spotřeba materiálu*. V důsledku toho MŠMT ve výkazu zisku a ztráty nadhodnotilo zůstatek účtu 501 – *Spotřeba materiálu* o 1 114 840 Kč a o stejnou částku podhodnotilo zůstatek účtu 518 – *Ostatní služby*.

1.2.1.3 Příloha ÚZ

Dlouhodobé podmíněné pohledávky a závazky

MŠMT vykázalo nesprávně zůstatky na účtech dlouhodobých podmíněných pohledávek a závazků. Nedostatky byly zjištěny zejména v následujících případech:

a) Dlouhodobé podmíněné závazky ze vztahu k prostředkům EU

MŠMT nesprávně vykázalo na účtu 976 – *Dlouhodobé podmíněné závazky ze vztahu k prostředkům EU* dlouhodobé podmíněné závazky z titulu plateb, které neměly vztah

¹⁷ Tvorba dohadných položek byla v řádu statisíců korun. Dle plateb měsíční výše záloh, faktur a skutečné spotřeby je možné stanovit, že odhad by měl být více než 1,5 mil. Kč.

k prostředkům EU a netýkaly se nástrojů spolufinancovaných ze zahraničí. V důsledku toho MŠMT v příloze ÚZ v části A.4. nadhodnotilo zůstatek účtu 976 – *Dlouhodobé podmíněné závazky ze vztahu k prostředkům EU* o 108 335 000 Kč a o stejnou částku podhodnotilo zůstatek účtu 974 – *Dlouhodobé podmíněné závazky z jiných smluv*.

b) Dlouhodobé podmíněné pohledávky a závazky z jiných smluv

Vykazování dlouhodobých podmíněných pohledávek a závazků z jiných smluv ve stavu k 31. prosinci 2011 nebylo správné a úplné.

Na základě kontroly některých vybraných smluv bylo zjištěno, že MŠMT vykazovalo dlouhodobé podmíněné pohledávky a dlouhodobé podmíněné závazky i za období, ke kterým již nebyly příslušné smlouvy uzavřeny, o některých dlouhodobých podmíněných pohledávkách MŠMT účtovalo v jiné výši, než jaká vyplývala z uzavřené smlouvy a o některých dlouhodobých podmíněných závazcích MŠMT účtovalo dvakrát. V důsledku toho MŠMT v příloze ÚZ v části A.4. nadhodnotilo zůstatky účtů 934 – *Dlouhodobé podmíněné pohledávky z jiných smluv* o 1 376 377,80 Kč a 974 – *Dlouhodobé podmíněné závazky z jiných smluv* o 5 709 600 Kč. Tato skutečnost měla vliv i na konečný zůstatek souvztažného účtu 999 – *Vyrovňovací účet k podrozvahovým účtům*.

Na základě kontroly některých vybraných smluv bylo dále zjištěno, že MŠMT v příloze ÚZ v části A.4. podhodnotilo zůstatek účtu 974 – *Dlouhodobé podmíněné závazky z jiných smluv*, neboť v roce 2011 neúčtovalo o podmíněné výši dlouhodobého závazku z titulu uzavřené nájemní smlouvy na pronájem nebytových prostor a nábytku v Praze-Karlíně přesto, že z této smlouvy tato částka vyplývá.

Jiný drobný dlouhodobý nehmotný majetek

MŠMT na účtu 901 – *Jiný drobný dlouhodobý nehmotný majetek* nevykázalo pořízení licencí, které jsou pro MŠMT jiným drobným dlouhodobým nehmotným majetkem, čímž v příloze ÚZ v části A.4. podhodnotilo zůstatek účtu 901 – *Jiný drobný dlouhodobý nehmotný majetek* o 2 047 680 Kč. Tato skutečnost měla vliv i na konečný zůstatek souvztažného účtu 999 – *Vyrovňovací účet k podrozvahovým účtům*. V důsledku toho dále MŠMT ve výkazu pro hodnocení plnění rozpočtu na paragrafu 3261 – *Činnost ústředního orgánu státní správy ve vzdělávání* nadhodnotilo výdaj na položce 5169 – *Nákup ostatních služeb* o 2 047 680 Kč a o stejnou částku podhodnotilo položku 5172 – *Programové vybavení*.

Nevykázání dlouhodobých podmíněných pohledávek ze vztahu k prostředkům EU

MŠMT nevykázalo stav účtu 941 – *Dlouhodobé podmíněné pohledávky ze vztahu k prostředkům EU* přestože v účetnictví MŠMT tyto dlouhodobé podmíněné pohledávky existovaly. Účetní systém MŠMT nebyl nastaven tak, aby přenesl údaje o stavu účtu 941 do tohoto účetního výkazu. V důsledku toho MŠMT v příloze ÚZ v části A.4. podhodnotilo zůstatek účtu 941 – *Dlouhodobé podmíněné pohledávky ze vztahu k prostředkům EU* o 4 847 810,30 Kč.

Neúplnost přílohy ÚZ

Příloha ÚZ neobsahovala informace zejména o tom, že:

- MŠMT provedlo změnu účetní metody u vyřazování dlouhodobého majetku mezi účetními obdobími roku 2010 a 2011;
- MŠMT provedlo významnou opravu údajů vzniklou z chyb minulých let, a to opravu vykázání návratné finanční výpomoci za Masarykovou univerzitou v Brně ve výši 1 775 000 000 Kč.

1.2.2 Průkaznost účetnictví

Jednou z podmínek zabezpečujících průkaznost účetnictví je provedení inventarizace (§ 8 odst. 4 zákona o účetnictví). Od roku 2010 dochází v souvislosti s reformou účetnictví

k nárůstu vykazovaných údajů v ÚZ vybraných účetních jednotek, což klade vyšší nároky na průběh a řádné provedení inventarizací. Navíc v roce 2011 došlo k legislativním změnám vztahujícím se k zabezpečení inventarizace u vybraných účetních jednotek. K zákonu o účetnictví byla vydána nová vyhláška č. 270/2010 Sb., která podrobně vymezila povinnosti vybraných účetních jednotek při zajištění, provedení a vyhodnocení inventarizací.

Při kontrole bylo zjištěno, že MŠMT nevedlo průkazné účetnictví ve smyslu zákona o účetnictví. MŠMT nezavedlo systém, který by zajistil provedení inventarizace v celém rozsahu v souladu se zákonem o účetnictví a vyhláškou č. 270/2010 Sb. MŠMT:

- U nehmotného majetku – účtů 013 – *Software*, 018 – *Drobný dlouhodobý nehmotný majetek*, 019 – *Ostatní dlouhodobý nehmotný majetek* a 901 – *Jiný drobný dlouhodobý nehmotný majetek* – nezjistilo skutečný stav tohoto majetku a nevyhotovilo inventurní soupisy¹⁸.
- U účtu 976 – *Dlouhodobé podmíněné závazky ze vztahu k prostředkům EU* provedlo pouze výběrovou inventarizaci, a nezjistilo tak skutečný stav veškerých¹⁹ podmíněných závazků vykazovaných na účtu 976. Dokladovou inventurou byla prověřena jen jeho část. Při kontrole byl identifikován i konkrétní případ neprokázání správnosti výše zůstatku tohoto účtu. MŠMT neprokázalo na skutečnost částku 120 885 298,98 Kč tvořící rozdíl mezi částkou podmíněných závazků vyplývajících z uzavřených smluv o partnerství s ostatními přímo řízenými organizacemi vykázanou na účtu 976 a částkou vyplývající z předložených podkladů.
- Při dokladové inventuře nezjistilo skutečný stav dlouhodobých podmíněných pohledávek vykázaných na účtu 934 – *Dlouhodobé podmíněné pohledávky z jiných smluv* a dlouhodobých podmíněných závazků vykázaných na účtu 974 – *Dlouhodobé podmíněné závazky z jiných smluv*.
- U účtu 314 – *Krátkodobé poskytnuté zálohy* nezjistilo, že součástí tohoto účtu jsou i dlouhodobé zálohy, tzv. záruky za karty CCS, v celkové částce 229 000 Kč, které měly být vykázané na účtu 469 – *Ostatní dlouhodobé pohledávky*.
- Nevyúčtovalo některé zjištěné inventarizační rozdíly do účetního období roku 2011 (ale až do následujícího účetního období), přestože zákon o účetnictví stanovuje účtovat tyto rozdíly do období, za které se inventarizací ověřuje stav majetku a závazků.
- Zastaralé a nepoužitelné zásoby vykazovalo v původních pořizovacích cenách (v celkové částce 580 381,77 Kč) a nevytvořilo k nim opravnou položku ani zásoby neodepsalo.
- V případě fyzických inventur nesestavilo inventurní soupisy v celém rozsahu stanoveném vyhláškou č. 270/2010 Sb.
- Do plánu inventur nezahrnulo okamžik zahájení a ukončení inventur dlouhodobého nehmotného majetku a seznam inventurních soupisů v požadovaném rozsahu.
- V žádném vnitřním předpisu neupravilo povinnost vedení seznamu a popisu inventarizačních identifikátorů.

Zálohy na transfery poskytnuté v předchozích účetních obdobích

U účtu 373 – *Poskytnuté zálohy na transfery* nezjistilo skutečný stav veškerých²⁰ pohledávek a nevyhotovilo inventurní soupis. MŠMT tak neprokázalo, že v ÚZ k 31. prosinci 2011 vykážalo správnou výši záloh na transfery. Tento nedostatek souvisí s nedostatkem zjištěným již při kontrolní akci 10/20. V předchozí účetní závěrce, sestavené k 31. prosinci

¹⁸ Konečné zůstatky těchto účtů nebyly započítány do celkových nesprávností v ÚZ. V předchozích účetních obdobích MŠMT tyto účty inventarizovalo a v účetním období 2011 nedošlo k významné změně konečných zůstatků těchto účtů. Při kontrole vybraných účetních případů v této oblasti nebyly zjištěny významné nesprávnosti. U zjištěné neprůkaznosti účtů nehmotného majetku proto není očekáván takový dopad, který by mohl významně ovlivnit informace uvedené v ÚZ.

¹⁹ MŠMT provedlo dokladovou inventuru u pěti globálních grantů a pěti individuálních projektů s největšími zůstatky. Dále pak u pěti největších podmíněných závazků dle rozhodnutí o poskytnutí dotace. Tím bylo celkově ověřeno 32,9 % konečného zůstatku účtu 976.

²⁰ MŠMT prostřednictvím vzájemného odsouhlasení těchto pohledávek s využitím ověřovacích dopisů ověřilo 37,8 % konečného zůstatku účtu 373.

2010, MŠMT nevykázalo ty zálohy na transfery²¹, které poskytlo před 1. lednem 2010 a které nebyly finančně vypořádány, přičemž tyto údaje v souladu s novými účetními předpisy, účinnými od 1. ledna 2010, vykázány být měly. V roce 2011 přijalo MŠMT opatření k nápravě. Pro identifikaci výše záloh poskytnutých na transfery před 1. lednem 2011 však použilo postup, který má v podstatě charakter modelu k odhadu dané částky. Aplikovalo jej v případě OP VK a OP VaVpl:

- identifikovalo částku výdajů vynaložených na OP VK a OP VaVpl za roky 2008 až 2010,
- takto zjištěnou částku upravilo o případy, kdy poskytnuté transfery OP VK a OP VaVpl byly finančně vypořádány a kdy docházelo k vratkám,
- zjištěnou částku následně snížilo o částky refundované z Národního fondu.

MŠMT k identifikaci výše záloh poskytnutých před 1. lednem 2011 používalo podklady, které původně vznikaly pro jiné účely nebo musely být (zpětně) pro tento účel vytvářeny. Jednalo se zejména o souhrnné údaje výkazů. Zálohy poskytnuté od 1. ledna 2011 účtovalo MŠMT již průběžně, podle příslušných účetních dokladů, tj. nikoliv na základě výše uvedeného postupu identifikace založené na využívání souhrnných údajů z různých výkazů a zdrojů.

Přestože MŠMT nastavilo model na základě logicky vhodných vazeb a využilo údaje, které byly pro transformaci na vstupní data modelu relevantní, produkuje tento model jen odhad skutečnosti, založený na předpokladech, nikoliv údaj o prokázané skutečnosti. Výstupy z modelu mohou být zatíženy nevhodně zvolenými předpoklady, neodhadnutím některých dalších (prozatím neznámých) aspektů i chybami v podkladech. K prokázání správnosti vykázané výše záloh je třeba, aby MŠMT předložilo jejich soupis – tj. přehled záloh za jednotlivými příjemci z titulu těchto transferů, v součtu odpovídajícím vykázanému údaji; přehled prokazující správnost údaje vzešlého z modelu předložen nebyl.

MŠMT v roce 2011 zaúčtovalo výši záloh, identifikovanou jako výši záloh poskytnutou v minulých letech a určenou k vykázání na účtu 373 – *Poskytnuté zálohy na transfery*, v částce 10 149 176 395,43 Kč. Výše této částky je určitým kvalifikovaným odhadem skutečnosti, samotnou skutečnost tím však MŠMT neprokázalo a nevytvořilo podmínky pro její ověření. Správnost výše této části aktiv nemohla být ověřena z důvodu neexistence položkového přehledu tohoto majetku. Z této částky je část ve výši 8 470 283 240,45 Kč již obsažena v částce, ke které se NKÚ z důvodu nejednoznačnosti v oblasti předpisů nevyjadřuje (viz část 1.1.2).

Zaúčtování záloh na transfery poskytnutých v minulých letech vyplývá z požadavků souvisejících s významnou změnou předpisů v oblasti účetnictví OSS účinnou od 1. ledna 2010. Účetním jednotkám je uloženo, aby (na rozdíl od roku 2009 a let předchozích) vykazovaly jako nový druh aktiv poskytnuté zálohy na transfery.

2. Finanční výkazy MŠMT za rok 2011

V průběhu kontroly byly prověřovány také následující finanční výkazy: výkaz pro hodnocení plnění rozpočtu správců kapitol, organizačních složek státu a státních fondů (dále také „výkaz pro hodnocení plnění rozpočtu“) a výkaz o nárocích z nespotřebovaných výdajů OSS.

Tabulka č. 5 – Údaje z výkazu pro hodnocení plnění rozpočtu za rok 2011 (v Kč)

Rozpočtové příjmy		Rozpočtové výdaje	
Rozpočet po změnách	Výsledek od počátku roku	Konečný rozpočet	Výsledek od počátku roku
16 986 048 000,00	5 669 283 503,98	145 938 508 707,13	138 507 169 792,72

Zdroj: výkaz pro hodnocení plnění rozpočtu za rok 2011.

²¹ V účetním období roku 2010 měly být tyto zálohy vykázány na účtu 373 – *Poskytnuté zálohy na dotace*, v účetním období roku 2011 na účtu se změněným (přesnějším) názvem 373 – *Poskytnuté zálohy na transfery*.

2.1 Regulace platná a účinná v roce 2011 pro oblast finančního výkaznictví OSS

Finanční výkazy byly v roce 2011 upraveny zejména zákonem č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů (rozpočtová pravidla), vyhláškou č. 323/2002 Sb., o rozpočtové skladbě a vyhláškou č. 449/2009 Sb., o způsobu, termínech a rozsahu údajů předkládaných pro hodnocení plnění státního rozpočtu, rozpočtů státních fondů, rozpočtů územních samosprávních celků, rozpočtů dobrovolných svazků obcí a rozpočtů regionálních rad regionů soudržnosti. Tyto právní předpisy byly s účinností pro rok 2011 novelizovány. Novela vyhlášky č. 449/2009 Sb. s účinností od 1. ledna 2011 stanovuje povinnost předkládat údaje finančních výkazů do CSÚIS²² v Kč s přesností na dvě desetinná místa. Došlo také ke změně termínů pro předávání některých finančních výkazů.

2.2 Nesprávnosti ve výkazu pro hodnocení plnění rozpočtu

Ve výkazu pro hodnocení plnění rozpočtu byly identifikovány nesprávnosti dle jednotlivých paragrafů a položek rozpočtové skladby a byla ověřována správnost třídění příjmů a výdajů dle vyhlášky č. 323/2002 Sb., o rozpočtové skladbě. Dále bylo ověřováno, zda byla dodržena ustanovení vyhlášky č. 449/2009 Sb. Ve výkazu pro hodnocení plnění rozpočtu byla zjištěna celková nesprávnost ve výši 29 312 922,06 Kč, z toho 26 261 980,25 Kč byly nesprávnosti identifikované u příjmových rozpočtových položek.

Neinvestiční převody z Národního fondu v případě operačního programu Vzdělávání pro konkurenceschopnost

Peněžní prostředky od platebního a certifikačního orgánu (odboru Národního fondu Ministerstva financí), přijaté na základě souhrnných žádostí o převod prostředků Strukturálních fondů/Fondu soudržnosti/Evropského rybářského fondu do státního rozpočtu, MŠMT zatřídilo po část roku 2011 na položky rozpočtové skladby nesprávně. Tyto příjmy nebyly správně rozlišovány na investiční a neinvestiční a byly zatříděny pouze na položce 4118 – *Neinvestiční převody z Národního fondu*, přestože jejich součástí byly i prostředky investiční. V důsledku toho MŠMT ve výkazu pro hodnocení plnění rozpočtu nadhodnotilo příjmy na položce 4118 – *Neinvestiční převody z Národního fondu* o 26 261 980,25 Kč a o stejnou částku podhodnotilo příjmy na položce 4218 – *Investiční převody z Národního fondu*. Nedostatek tohoto charakteru byl v rámci prostředků OP VK zjištěn již při kontrolní akci č. 10/20.

Softwarové licence

V oblasti výdajů MŠMT na položce 5172 – *Programové vybavení* vykazovalo i výdaje za pronájem softwarových licencí, přestože tyto licence nespĺňovaly definici dlouhodobého nehmotného majetku, neboť doba jejich použitelnosti nebyla delší než jeden rok. V důsledku toho MŠMT ve výkazu pro hodnocení plnění rozpočtu na paragrafech 3261 – *Činnost ústředního orgánu státní správy ve vzdělávání*, 3299 – *Ostatní záležitosti vzdělávání* a 3809 – *Ostatní výzkum a vývoj odvětvově nspecifikovaný* nadhodnotilo výdaje na položce 5172 – *Programové vybavení* o 1 604 813 Kč.

Neinvestiční dotace sportovním gymnáziím

MŠMT vyplácelo na základě rozhodnutí neinvestiční dotace v rámci rozvojového programu *Podpora přípravy sportovních talentů na školách s oborem gymnázium a gymnázium se sportovní přípravou* na rok 2011 a vykazovalo je na paragrafu 3128 – *Sportovní školy – gymnázia* a též nesprávně na paragrafu 3299 – *Ostatní záležitosti vzdělávání*, přestože se jednalo o finanční prostředky poskytované sportovním gymnáziím. V důsledku toho MŠMT ve

²² Centrální systém účetních informací státu.

výkazu pro hodnocení plnění rozpočtu na položce 5321 – *Neinvestiční transfery obcím* nadhodnotilo výdaje na paragrafu 3299 – *Ostatní záležitosti vzdělávání* o 1 181 600 Kč a o stejnou částku podhodnotilo výdaje na paragrafu 3128 – *Sportovní školy – gymnázia*.

3. Závěrečný účet

Vyhláška 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, byla s účinností od 24. ledna 2012 novelizována, a sestavení závěrečného účtu kapitoly 333 MŠMT za rok 2011 tak již podléhalo ustanovením novelizované vyhlášky. V důsledku této novely došlo ke zrušení povinnosti sestavovat, předkládat a zveřejňovat sumáře rozvahy, výkazu zisku a ztráty a přílohy, přičemž není zajištěna adekvátní náhrada těchto sumářů za kapitolu, např. formou zveřejnění výkazů za dílčí konsolidační celky. Agregované účetní údaje za jednotlivé kapitoly státního rozpočtu se zveřejňovaly pouze v rámci závěrečných účtů. Ve veřejně dostupném prezentačním systému účetních a finančních informací státu²³, který je podle zákona č. 304/2008 Sb. určen pro zveřejňování účetních závěrek (vybraných účetních jednotek), se tyto agregované údaje nezveřejňují. Zrušením povinnosti předkládat a zveřejňovat sumáře za kapitolu dle vyhlášky č. 419/2001 Sb. jsou uživatelé za účetní období roku 2011 připraveni, a to bez náhrady, o důležitý zdroj agregovaných informací o hospodaření kapitol státního rozpočtu jako celku.

Závěrečný účet kapitoly 333 MŠMT za rok 2011 byl zpracován v rozsahu stanoveném vyhláškou č. 419/2001 Sb. a obsahoval průvodní zprávu, povinné číselné sestavy a tabulkové přílohy.

4. Ostatní zjištění

Bezúplatné poskytnutí prostor a zařízení externímu dodavateli

MŠMT uzavřelo dne 30. června 2011 s dodavatelem smlouvu o zajištění stravovacích služeb a smlouvu o poskytnutí prostor a zařízení. Na základě těchto uzavřených smluv zajišťoval dodavatel pro zaměstnance MŠMT, pro bývalé zaměstnance MŠMT a pro zaměstnance jiných určených zaměstnavatelů stravovací služby. Za účelem zajišťování stravovacích služeb přenechalo MŠMT dodavateli těchto služeb své nebytové prostory a zařízení k bezúplatnému užívání, a postupovalo tak v rozporu s § 27 odst. 3 zákona č. 219/2000 Sb., o majetku ČR a jejím vystupování v právních vztazích, a to v rozporu s § 14 odst. 1 tohoto zákona, neboť neodůvodněně snížilo výnos z tohoto majetku ministerstva.

Zabezpečení kontroly užívání počítačových programů

MŠMT v roce 2011 nevedlo k jednotlivým počítačům tzv. specifikační listy, obsahující soupis počítačových programů nainstalovaných a užívaných na daném počítači. MŠMT dále v roce 2011 neprovádělo kontrolu dodržování licenčních smluv platných pro nainstalované počítačové programy na počítačích a pracovních stanicích ministerstva. V důsledku uvedených skutečností MŠMT nepostupovalo v souladu s usnesením vlády ČR ze dne 20. června 2001 č. 624, o *Pravidlech, zásadách a způsobu zabezpečování kontroly užívání počítačových programů*.

5. Kontrola přijatých nápravných opatření z kontrolní akce č. 10/20

V návaznosti na zjištění z kontrolní akce č. 10/20 byla provedena kontrola opatření přijatých MŠMT. Opatření k nápravě přijatá MŠMT v návaznosti na kontrolní zjištění z kontrolní akce č. 10/20 byla realizována. Nedostatky přetrvávají v oblasti inventarizace a v neúčtování o krátkodobých podmíněných závazcích v souvislosti s transfery na podrozvahových účtech v průběhu roku.

²³ Viz <http://wwwinfo.mfcr.cz/ufis>.

III. Shrnutí a vyhodnocení

Kontrolou měla být prověřena spolehlivost účetní závěrky MŠMT k 31. prosinci 2011, finanční výkazy MŠMT za rok 2011, soulad závěrečného účtu kapitoly 333 MŠMT za rok 2011 s vyhláškou č. 419/2001 Sb. a současně aplikace účetní regulace platné pro organizační složky státu v roce 2011.

MŠMT je organizační složkou státu. Organizační složky státu jsou povinny v souladu se zákonem o účetnictví účtovat o stavu a pohybu majetku a jiných aktiv, závazků a jiných pasiv, o nákladech a výnosech a o výsledku hospodaření. Informace, které předkládají v účetní závěrce, musí být spolehlivé, srovnatelné, srozumitelné a posuzují se z hlediska významnosti.

Jedním z předpokladů pro splnění těchto zákonem stanovených požadavků je, aby pravidla stanovená pro vedení účetnictví a výkaznictví byla srozumitelná, jednoznačná a úplná. Zákon o účetnictví však neobsahuje jednoznačné a určité vymezení základních pojmů: majetek, jiná aktiva, závazky, jiná pasiva, náklady a výnosy. Přitom tyto základní účetní kategorie mohou být rozdílné pro různé skupiny účetních jednotek²⁴.

Pro kontrolované období byl s účinností od 1. ledna 2011 novelizován zákon o účetnictví, vyhláška č. 410/2009 Sb., vyhláška č. 383/2009 Sb. a vyhláška č. 449/2009 Sb. Ve vyhlášce č. 410/2009 Sb. však ani pro účetní období 2011 není stanoveno obsahové vymezení celkem 60 syntetických účtů, tj. cca 18 % účtů směrné účtové osnovy, což může vést v některých případech k výkladovým obtížím při volbě správného syntetického účtu.

V prosinci 2010 byly ve *Finančním zpravodaji* zveřejněny nové české účetní standardy č. 703, 705 až 707. V březnu 2011 byl ve *Finančním zpravodaji* zveřejněn český účetní standard č. 708 a v říjnu 2011 jeho úprava. K dosažení souladu při používání účetních metod a k zajištění vyšší míry srovnatelnosti účetních závěrek pro některé vybrané účetní jednotky v účetním období roku 2011 tak bylo v platnosti celkem osm českých účetních standardů, které jen z malé části nahradily původních 22 účetních standardů stanovených pro tyto účetní jednotky před rokem 2010.

Protože českému účetnictví chybějí uceleně formulovaná východiska, na kterých konstrukce účetního výkaznictví spočívá (tzv. koncepční rámec), není k dispozici žádné vodítko v případech, kdy danou problematiku detailně neupravuje žádný standard. Některé skutečnosti lze proto odvozovat pouze nepřímou, a to z řady ustanovení různých účetních předpisů. Přitom koncepční rámec by měl kromě definic a klíčových pojmů deklarovat, jaký je účel a cíl účetního výkaznictví, jak se tohoto cíle dosahuje a kdo jsou uživatelé účetní závěrky. Pokud by existovaly nějaké pochybnosti, měly by účetní jednotky nalézt odpovědi právě v koncepčním rámci. Ten by měl také pomáhat při posuzování, zda byla účetní závěrka sestavena v souladu s příslušnou platnou účetní regulací či nikoli.

²⁴ V důvodové zprávě k novele zákona o účetnictví č. 437/2003 Sb. je uvedeno, že např. pojmy „jiná aktiva“ a „jiná pasiva“ jsou specifikovány v prováděcích právních předpisech, k jejichž vydání je uvedeno zákonné zmocnění v § 4 odst. 8 zákona o účetnictví, neboť tyto účetní kategorie jsou rozdílné pro různé skupiny účetních jednotek.

Účetnictví vybraných účetních jednotek je počínaje rokem 2010 významně ovlivňováno vydáváním řady nových a novelizovaných právních předpisů a českých účetních standardů upravujících oblast účetnictví a výkaznictví. Množství změn, které s sebou nové právní předpisy dosud přinesly, je značné a vybrané účetní jednotky musí na tyto změny přiměřeně a včas reagovat.

Vzhledem k častým změnám souvisejícím s vydáváním nových předpisů, které v mnoha případech významně zasahují do účetnictví a účetních systémů vybraných účetních jednotek, existuje riziko, že tyto změny nemusí být vybranými účetními jednotkami vždy správně, v celém rozsahu a včas implementovány.

V roce 2011 nevedlo MŠMT průkazné účetnictví. Na MŠMT nebyl v roce 2011 zaveden systém, který by zajistil provedení inventarizace v celém rozsahu v souladu se zákonem o účetnictví a vyhláškou č. 270/2010 Sb. Nehmotný majetek nebyl inventarizován vůbec. Nebyla také prokázána správnost konečného zůstatku účtu, na kterém se vykazují poskytnuté zálohy na transfery, ani správnost konečného zůstatku účtu, na kterém se vykazují dlouhodobé podmíněné závazky ze vztahu k rozpočtu EU.

Poskytnuté zálohy na transfery jsou od roku 2010 nově vykazovaným aktivem, u kterého je kromě jiného nutné správně zjistit počáteční stav. Problematika zjišťování počátečního stavu spočívá v nutnosti náročné identifikace skutečností vzniklých v minulých letech. V praxi může být tento požadavek obtížně naplňován. Při stanovování nových povinností účetním jednotkám účetní regulací je nutné vždy reálně zvažovat možnosti a podmínky účetních jednotek, včetně zajištění vhodné metodické podpory, a nutnost systémově předcházet a minimalizovat rizika tak, aby tyto povinnosti byly účetními jednotkami splnitelné v žádoucí kvalitě. Jinak existuje riziko, že účetní jednotky budou ke zpětné identifikaci a vykazování těchto aktiv přistupovat různě v návaznosti na své porozumění předpisům a v návaznosti na zdroje, které mají k dispozici.

V účetní závěrce MŠMT k 31. prosinci 2011 byla kontrolou NKÚ zjištěna celková nesprávnost v údajích za běžné období ve výši 117 193 402,93 Kč.

Spolehlivost údajů účetní závěrky jako celku je nutné posuzovat z hlediska významnosti. Možnost vyjádřit se ke spolehlivosti údajů účetní závěrky však byla limitována stavem právních předpisů v oblasti účetnictví v roce 2011 a možností vyhodnotit správnost jejich aplikace MŠMT a dále tím, že MŠMT neprovedlo inventarizaci v rozsahu stanoveném zákonem o účetnictví. Pokud by tato omezení neexistovala, nebo neměla významný dopad na spolehlivost údajů účetní závěrky jako celku, pak by bylo provedeno porovnání stanovené hladiny významnosti se zjištěnou celkovou nesprávností a na základě toho by bylo vydáno vyhodnocení spolehlivosti údajů účetní závěrky jako celku. Takové vyhodnocení však v případě účetní závěrky MŠMT k 31. prosinci 2011²⁵ není možné provést.

Některá ustanovení platných právních předpisů, zejména v oblasti vyřazování dlouhodobého majetku, drobného dlouhodobého majetku a oprávek k tomuto majetku a předfinancování výdajů, které mají být kryty prostředky z rozpočtu EU, byla v roce 2011 u organizačních složek státu nejasně aplikovatelná. V průběhu kontroly byly tyto oblasti u MŠMT identifikovány a vyčísleny v celkové výši 26 615 031 623,85 Kč, což je částka, která přesahuje desetinásobek stanovené hladiny významnosti²⁶.

²⁵ Stejně tak jako v případě účetní závěrky MŠMT k 31. prosinci 2010 při kontrolní akci č. 10/20.

²⁶ Pro účetní závěrku MŠMT k 31. prosinci 2011 byla stanovena hladina významnosti v souladu s dlouhodobě uplatňovaným kritériem NKÚ, a to ve výši maximálně 2 % z hodnoty, která je nejcharakterističtější veličinou pro účetní jednotku. Pro účetní závěrku MŠMT k 31. prosinci 2011 byla hladina významnosti stanovena ve výši 2 % z hodnoty nákladů, tj. ve výši 2 400 000 000 Kč.

Nejednoznačnosti a nejasnosti aplikace právních předpisů v oblasti účetnictví v roce 2011 nemohou být dány k tíži MŠMT, zároveň však vedou k tomu, že nelze poskytnout uživatelům účetní závěrky informaci, zda účetní závěrka podává či nepodává věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky dle § 7 odst. 1 zákona o účetnictví, neboť při jiném výkladu nejednoznačných ustanovení předpisů upravujících vedení účetnictví by mohly být podány informace jiné, které by mohly jiným způsobem ovlivnit rozhodování a úsudek uživatele účetní závěrky.

Vzhledem k tomu, že pravidla pro vedení účetnictví a výkaznictví organizačních složek státu stanovená pro rok 2011 nebyla v celém rozsahu jednoznačná, srozumitelná a úplná tak, aby ve všech případech bylo možné hodnotit jejich správnost či nesprávnost aplikace v účetnictví a výkaznictví MŠMT v roce 2011, a dále z důvodu, že MŠMT neprovedlo inventarizaci v rozsahu stanoveném zákonem o účetnictví a vyhláškou č. 270/2010 Sb., nemůže se NKÚ vyjádřit ke spolehlivosti účetní závěrky MŠMT k 31. prosinci 2011 jako celku.

Je nutné také upozornit na skutečnost, že některé kvantitativně významné položky v účetní závěrce k 31. prosinci 2011 ve výkazu rozvaha jsou vykázány v souladu s právními předpisy, nicméně jejich interpretace je u organizační složky státu obtížná. Jde zejména o příjmy dosažené za příslušné účetní období vykazované v rámci oběžných aktiv a o realizované výdaje vykazované v rámci cizích zdrojů; kvantitativně jde o významnou položku aktiv a o nejvýznamnější položku pasiv. Ve výkazu rozvaha se tak u organizačních složek státu v souladu s platnou účetní regulací i v roce 2011²⁷ vykazují kromě stavu účtů ke konci rozvahového dne i tokové veličiny, tzn. hodnoty platné za určité období. Navíc příjmy a výdaje organizačních složek státu²⁸ jsou vykazovány podle údajů z neuzavřených účetních knih – na základě údajů o příjmech a výdajích před provedením účetního zápisu o jejich převodu na účet 499 – *Zúčtování na základě zvláštních předpisů* dle českého účetního standardu č. 702 – *Otevírání a uzavírání účetních knih*. Uživatelům účetní závěrky je v těchto položkách předkládána informace o majetku²⁹ a závazcích³⁰, která je obtížně interpretovatelná ve vztahu k majetkové a finanční situaci účetní jednotky – organizační složky státu³¹.

Současně je nutné upozornit na skutečnost, že v části *Krátkodobé pohledávky* výkazu rozvaha se vykazují v roce 2011 na účtu 373 – *Poskytnuté zálohy na transfery* veškeré k datu finančně nevypořádané zálohy na transfery bez ohledu na čas, kdy mají být finančně vypořádány. Údaj tak v sobě ve skutečnosti zahrnuje informaci o krátkodobých i dlouhodobých pohledávkách.

²⁷ S účinností od 1. ledna 2012 dochází v souvislosti s vykazováním realizovaných příjmů a uskutečněných výdajů u OSS k významné změně. Vyhláškou č. 403/2011 Sb. byla novelizována vyhláška č. 410/2009 Sb. a realizované příjmy a uskutečněné výdaje mají být od roku 2012 vykazovány v rozvaze (v údajích za běžné období) v části C. *Vlastní kapitál*. Tato změna by měla vést k odstranění problematické vypovídací schopnosti této části rozvahy OSS existující v letech 2010 a 2011.

²⁸ Zůstatky příjmového a výdajového účtu organizačních složek státu jsou k 31. prosinci v souladu s rozpočtovými pravidly uspořádány tak, aby byl jejich zůstatek nulový.

²⁹ České předpisy k účetnictví nevymezují, co jsou to aktiva. Z hlediska obecné účetní teorie lze uvést, že se jedná o prostředky, u nichž se předpokládá, že přinesou účetní jednotce budoucí ekonomický prospěch nebo využitelný potenciál (viz např. mezinárodní účetní standard pro veřejný sektor č. 1 – *Předkládání účetní závěrky*, bod 7). V tomto případě však nelze předpokládat, že aktivum přinese účetní jednotce (organizační složce státu) budoucí ekonomický prospěch nebo využitelný potenciál spojený s tímto aktivem.

³⁰ České předpisy k účetnictví nevymezují obecně, co jsou to cizí zdroje, ani co jsou to závazky. Z hlediska obecné účetní teorie lze uvést, že se jedná o takové povinnosti účetní jednotky, u nichž se předpokládá, že vyústí v odtok prostředků představujících ekonomický prospěch či využitelný potenciál (viz např. mezinárodní účetní standard pro veřejný sektor č. 1 – *Předkládání účetní závěrky*, bod 7). V případě tohoto pasiva nelze předpokládat pravděpodobný odtok peněžních prostředků v souvislosti s plněním povinností účetní jednotky.

³¹ Stát není účetní jednotkou a ani za rok 2011 se nesestavují roční souhrnné výkazy za Českou republiku.

Problematická je rovněž oblast oprav minulých období, kde existuje potenciální riziko vykazování nesrovnatelných informací mezi dvěma účetními obdobími a oblast finančního vypořádání vztahů se státním rozpočtem, při kterém se snižuje vlastní jmění organizační složky státu.

Kontrolou byly prověřeny také finanční výkazy MŠMT za rok 2011. Ve výkazu pro hodnocení plnění rozpočtu byla zjištěna celková nesprávnost ve výši 29 312 922,06 Kč. Z toho 26 261 980,25 Kč byly nesprávnosti identifikované u příjmových rozpočtových položek.

Závěrečný účet kapitoly 333 MŠMT za rok 2011 byl sestaven v souladu s vyhláškou č. 419/2001 Sb.