

## **Informace z kontrolní akce NKÚ č. 12/14**

### **Závěrečný účet kapitoly státního rozpočtu**

### **Ministerstvo dopravy za rok 2011,**

### **účetní závěrka a finanční výkazy Ministerstva dopravy za rok 2011**

Kontrolní akce byla zařazena do plánu kontrolní činnosti Nejvyššího kontrolního úřadu (dále jen „NKÚ“) na rok 2012 pod číslem 12/14. Kontrolní akci řídil a kontrolní závěr vypracoval člen NKÚ Ing. Daniel Reisiegel, MPA.

Cílem kontroly bylo prověřit, zda Ministerstvo dopravy při sestavení závěrečného účtu a při vedení účetnictví a sestavení účetní závěrky a finančních výkazů za rok 2011 postupovalo v souladu s příslušnými právními předpisy.

Kontrolovanou osobou bylo Ministerstvo dopravy (dále také „MD“).

Kontrolováno bylo období roku 2011 včetně souvisejících skutečností z let předchozích a z roku 2012.

Kontrola byla prováděna v době od května do října roku 2012.

## **I. Úvod**

MD bylo zřízeno zákonem č. 2/1969 Sb., o zřízení ministerstev a jiných ústředních orgánů státní správy České republiky. Podle tohoto zákona má MD postavení ústředního orgánu státní správy ve věcech dopravy a odpovídá za tvorbu státní politiky v oblasti dopravy a v rozsahu své působnosti za její uskutečňování.

MD je také řídicím orgánem operačního programu *Doprava*, jehož prostřednictvím jsou v období let 2007–2013 spolufinancovány priority sektoru doprava z *Evropského fondu pro regionální rozvoj* a z *Fondu soudržnosti*. Dohodou o delegování některých pravomocí a činností řídicího orgánu operačního programu *Doprava* uzavřenou dne 24. září 2007 byl jako zprostředkující subjekt stanoven Státní fond dopravní infrastruktury (dále také „SFDI“).

MD je v souladu se zákonem č. 219/2000 Sb., o majetku České republiky a jejím vystupování v právních vztazích (dále jen „zákon o majetku ČR“), organizační složkou státu (dále také „OSS“) a dle zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví (dále také „zákon o účetnictví“), samostatnou účetní jednotkou. MD je v souladu se zákonem č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů (rozpočtová pravidla), správcem rozpočtové kapitoly 327 *Ministerstvo dopravy* (dále také „kapitola 327 MD“).

K datu 31. prosince 2011 bylo MD zřizovatelem šesti organizačních složek státu – Úřadu pro civilní letectví, Ústavu pro odborné zjišťování příčin leteckých nehod, Státní plavební správy, Ředitelství vodních cest ČR, Drážního úřadu, Drážní inspekce a dvou příspěvkových organizací – Ředitelství silnic a dálnic ČR a Centra služeb pro silniční dopravu.

V roce 2011 činil podíl příjmů MD na celkovém souhrnu příjmů kapitoly 327 MD 99,75 % a podíl výdajů MD na celkovém souhrnu výdajů kapitoly 327 MD 99,22 %. Podíl aktiv MD na celkovém souhrnu aktiv, resp. pasiv kapitoly 327 MD v roce 2011 činil 22,69 %.

Kontrolovány byly činnosti a skutečnosti, které byly předmětem účetnictví a měly vliv na hodnotu kontrolovaných významných konečných zůstatků účtů v účetní závěrce Ministerstva dopravy za rok 2011, a dále skutečnosti, které měly vliv na hodnotu významných údajů ve finančních výkazech Ministerstva dopravy za rok 2011 a na závěrečný účet kapitoly 327 MD za rok 2011.

Kontrola byla provedena u položek účetní závěrky (dále také „ÚZ“) a finančních výkazů výběrovým způsobem v návaznosti na jejich významnost.

Tato kontrolní akce svým zaměřením navazuje na kontrolní akci NKÚ č. 09/22, v jejímž rámci byly kontrolovány činnosti, majetek a závazky, které byly předmětem účetnictví MD, měly vliv na hodnoty kontrolovaných konečných zůstatků účtů v ÚZ<sup>1</sup> k 31. prosinci 2008 a které sloužily jako podklad pro závěrečný účet kapitoly 327 MD za rok 2008.

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

## II. Skutečnosti zjištěné při kontrole

### 1. Účetní závěrka MD k 31. prosinci 2011

MD sestavilo ÚZ v rozsahu dle § 18 odst. 1 zákona o účetnictví, tj. sestavilo rozvahu, výkaz zisku a ztráty, přílohu, přehled o peněžních tocích a přehled o změnách vlastního kapitálu. Takto sestavená ÚZ obsahovala náležitosti dle § 18 odst. 2 zákona o účetnictví.

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

Ukazatel	Účetní hodnota
Aktiva (netto)	122 025 767 157,48
Pasiva	122 025 767 157,48
Náklady	45 529 189 401,17
Výnosy	34 339 224 069,22

**Zdroj:** účetní závěrka MD k 31. prosinci 2011.

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

Aktiva (v netto hodnotě)			Pasiva		
Stálá aktiva	Oběžná aktiva	Aktiva celkem	Vlastní kapitál	Cizí zdroje	Pasiva celkem
40 633 153 765,86	81 392 613 391,62	122 025 767 157,48	30 850 997 907,01	91 174 769 250,47	122 025 767 157,48

**Zdroj:** účetní závěrka MD k 31. prosinci 2011.

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

Náklady	Výnosy	Výsledek hospodaření po zdanění
45 529 189 401,17	34 339 224 069,22	-11 189 965 331,95

**Zdroj:** účetní závěrka MD k 31. prosinci 2011.

<sup>1</sup> Do 31. prosince 2009 byly součástí účetní závěrky také finanční výkazy.

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

Podrozvahové účty	Účetní hodnota
P. I Majetek účetní jednotky	1 200 679,77
P. IV Další podmíněné pohledávky a ostatní podmíněná aktiva	84 482 426 249,96
P. V Podmíněné závazky z důvodu užívání cizího majetku	18 963,50
P. VI Další podmíněné závazky a ostatní podmíněná pasiva	56 585 641 658,57
P. VII Vyrovnávací účet k podrozvahovým účtům	27 897 966 307,66

Zdroj: účetní závěrka MD k 31. prosinci 2011.

### 1.1 Účetní regulace platná a účinná v roce 2011 a její vliv na ÚZ a na možnost vyjádřit se ke spolehlivosti ÚZ

V letech 2010 a 2011 došlo v České republice k významné změně předpisů upravujících účetnictví a výkaznictví u některých subjektů veřejného sektoru, tzv. vybraných účetních jednotek<sup>2</sup>. Prvním krokem bylo schválení zákona č. 304/2008 Sb., kterým se mění zákon o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, a některé zákony, na jehož základě se s účinností od 1. ledna 2010 změnil zákon o účetnictví. Na novelizaci zákona o účetnictví navázalo zrušení stávajících prováděcích předpisů pro některé účetní jednotky a vytvoření nových prováděcích předpisů pro vybrané účetní jednotky a vydání nových účetních standardů. Tyto nové právní normy vstoupily poprvé v účinnost v roce 2010, ale již v roce 2011 byly novelizovány a doplněny.

Pro rok 2011 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 (dále také „vyhláška č. 410/2009 Sb.“), i 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). Předmětem novelizace vyhlášky č. 410/2009 Sb. byly zejména úpravy týkající se sjednocení používání jednotek české měny při vykazování v účetní závěrce a finančních výkazech, úpravy obsahového vymezení položek rozvahy a výkazu zisku a ztráty související s novelou českého účetního standardu č. 703 – *Transfery*, úpravy související s použitím účetní metody opravných položek k majetku a úpravy související s použitím účetní metody odpisování dlouhodobého majetku.

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 zajišťování, provádění a vyhodnocování inventarizací majetku a závazků.

Účetní regulace pro organizační složky státu byla pro účetní období roku 2011 dále doplněna vydáním nových českých účetních standardů pro některé vybrané účetní jednotky (dále také „ČÚS“), a to:

- ČÚS č. 705 – *Rezervy* (zveřejněn ve *Finančním zpravodaji* č. 8/2010), s účinností od 1. ledna 2011;
- ČÚS č. 706 – *Opravné položky a vyřazení pohledávek* (zveřejněn ve *Finančním zpravodaji* č. 8/2010), s účinností od 1. ledna 2011;
- ČÚS č. 707 – *Zásoby* (zveřejněn ve *Finančním zpravodaji* č. 8/2010), s účinností od 1. ledna 2011;

<sup>2</sup> V souladu s § 1 odst. 3 zákona o účetnictví jsou vybranými účetními jednotkami OSS, státní fondy podle rozpočtových pravidel, Pozemkový fond České republiky, územní samosprávné celky, dobrovolné svazky obcí, regionální rady regionů soudržnosti, příspěvkové organizace a zdravotní pojišťovny.

- ČÚS 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).

Původní ČÚS č. 703 – *Transfery* platný pro rok 2010 byl s účinností od 1. ledna 2011 nahrazen novým ČÚS č. 703 – *Transfery*, zveřejněným ve *Finančním zpravodaji* č. 8/2010.

### 1.1.1 Části účetní závěrky, ke kterým se NKÚ nevyjadřuje vzhledem k nejasnosti a nejednoznačnosti účetních předpisů

- **Účtování o peněžních prostředcích státního rozpočtu na předfinancování výdajů, které mají být kryty prostředky z rozpočtu EU prostřednictvím operačního programu *Doprava a komunitárních programů***

Účtování a vykazování účetních případů týkajících se poskytování peněžních prostředků státního rozpočtu na předfinancování výdajů, které mají být kryty prostředky z rozpočtu EU, bylo v roce 2011 zatíženo nejasnostmi souvisejícími s nejednoznačnostmi při aplikaci ČÚS č. 703 – *Transfery*. Přitom informace o těchto účetních případech jsou ve vztahu k účetní závěrce MD kvantitativně významné.

MD z národních zdrojů předfinancovává transfery spolufinancované ze zahraničí, a to z operačního programu *Doprava* (dále jen „OPD“) a komunitárních programů (dále jen „KP“). Tyto transfery jsou poskytovány Ministerstvem dopravy, a to zejména s využitím zprostředkujícího subjektu, kterým je SFDI.

NKÚ hodnotil, jakou roli v rámci OPD a KP zaujímá Ministerstvo dopravy z hlediska účetních předpisů: zda jej lze ve smyslu ČÚS č. 703 – *Transfery* jednoznačně označit za tzv. poskytovatele a příjemce transferu, nebo zda působí v roli zprostředkovatele, a to tzv. zprostředkovatele zahraničního transferu. Pro všechny tyto typy subjektů stanoví účetní standard specifické postupy účtování, které jsou odlišné a v důsledku mají zásadně rozdílný dopad na ÚZ.

Dle ČÚS č. 703 – *Transfery*:

- zprostředkovatel zahraničního transferu neúčtuje a nevykazuje náklady ani výnosy, a tedy účetní případy nemají vliv na vykázaný výsledek hospodaření účetní jednotky,
- poskytovatel a příjemce účtuje nejen o nákladech a výnosech, ale navíc u zálohově poskytovaných transferů účtuje také o závazcích a pohledávkách dohadného charakteru, což se v ÚZ – oproti zprostředkovateli – projevuje navyšováním vykázané bilanční sumy.

MD zvolilo postup, při kterém účetní případy týkající se OPD a KP zachycovalo v zásadě tak, jak by dle ČÚS č. 703 – *Transfery* měl účtovat tzv. poskytovatel a příjemce transferu.

NKÚ se ve svém hodnocení zaměřil na prostředky poskytnuté ze státního rozpočtu na předfinancování výdajů, které mají být kryty prostředky Národního fondu nebo přímo prostředky z rozpočtu Evropské unie, a to na prostředky poskytnuté ze SFDI a určené k refinancování z rozpočtu EU.

Refinancování je prováděno (v případě KP) přímo z Evropské komise (dále jen „EK“), tedy od subjektu se sídlem v zahraničí, anebo (v případě OPD) z prostředků Národního fondu, tj. z prostředků svěřených České republice Evropskou unií k realizaci programů nebo projektů spolufinancovaných z rozpočtu EU a spravovaných Ministerstvem financí.

Podle ČÚS č. 703 – *Transfery* jsou OSS poskytující prostředky získané od subjektu se sídlem v zahraničí zprostředkovatelem zahraničního transferu. MD je OSS a v tomto smyslu lze výkladově dovodit, že role MD odpovídá roli zprostředkovatele zahraničního transferu, tj. transferu prostředků z Evropské unie.

**Postupy účtování, přesně uvedené v ČÚS č. 703 – *Transfery* pro případ zprostředkovatele zahraničního transferu, jsou však v daném případě na MD obtížně aplikovatelné, neboť z důvodu daného způsobu financování, který spočívá v tzv. předfinancování prostředků spolufinancovaných z EU, probíhají finanční toky odlišným způsobem, než odpovídá popisu toků, na který jsou postupy účtování v účetním standardu nastaveny.**

MD v roce 2011 postupovalo tak, že o účetních případech týkajících se transferů v rámci OPD a KP účtovalo jako poskytovatel s povinností finančního vypořádání. Vykázalo tak mj. významné zůstatky na dohadných účtech pasivních a také náklady na transfery. Tento postup vycházel z toho, že MD poskytovalo prostředky OPD a KP na základě vydávání svých rozhodnutí o poskytnutí finanční dotace a poskytnuté prostředky, tj. prostředky určené k refinancování z prostředků ze zahraničí, podléhaly v souladu s vyhláškou č. 52/2008 Sb. finančnímu vypořádání se státním rozpočtem. Na základě toho lze výkladově dovozovat, že role MD odpovídá roli poskytovatele dle ČÚS č. 703 – *Transfery*.

MD však muselo také rozhodnout, jak účtovat o přijatém refinancování transferů z Národního fondu a EK. MD o těchto prostředcích účtovalo jako jejich příjemce. Příjemcem by však měl být ve smyslu účetního standardu ten subjekt, jehož cílem je použít přijaté prostředky zejména pro pořízení aktiva nebo na úhradu závazku. U MD však přijetím prostředků docházelo k refinancování předfinancovaných prostředků, zatímco konečným příjemcem, jenž měl prostředky z transferů ve smyslu ČÚS č. 703 – *Transfery* použít zejména na pořízení aktiva nebo na úhradu závazku, byl jiný subjekt.<sup>3</sup>

Volba role, kterou MD v rámci KP a OPD hraje, je zásadní z hlediska dopadu na ÚZ MD. Dopad zaúčtovaných účetních případů se promítl nejen do vykázané výše výsledku hospodaření MD, tj. do výše vykázaných nákladů a výnosů, ale také do nárůstu vykázané bilanční sumy v jeho rozvaze.

Přístup zvolený MD je výkladově možný, z ČÚS č. 703 – *Transfery* lze však vyvozovat i jiné přijatelné výklady. Vzhledem k tomu, že ČÚS č. 703 – *Transfery* umožňuje různé výklady, jak účtovat o prostředcích komunitárních programů a OPD, přičemž tyto výklady mají významný a různý dopad na údaje o výsledku hospodaření (náklady, výnosy), nevyjadřuje se NKÚ ke správnosti účtování a vykazování některých položek účetní závěrky sestavené k 31. prosinci 2011, a to těch, které souvisejí s prostředky komunitárních programů a OPD, které MD nerealizovalo přímo, ale prostřednictvím SFDI.

NKÚ se proto nevyjadřuje ke správnosti účtování a vykazování některých položek ÚZ, které souvisejí s prostředky určenými k refundaci z Národního fondu či z prostředků EK a které byly vykázány v rozvaze nebo výkazu zisku a ztráty. Jedná se o následující případy:

- V případě účtu 371 – *Krátkodobé pohledávky z nástrojů spolufinancovaných ze zahraničí* se NKÚ nevyjadřuje k celé částce zůstatku ve výši 3 399 408 759,50 Kč.
- V případě účtu 373 – *Poskytnuté zálohy na transfery* s vykázaným zůstatkem ve výši 43 961 832 571,56 Kč se NKÚ nevyjadřuje k částce 19 443 867 244,18 Kč (44,23 % zůstatku účtu).
- V případě účtu 374 – *Přijaté zálohy na transfery* s vykázaným zůstatkem ve výši 73 595 586,36 Kč se NKÚ nevyjadřuje k částce 68 456 436,44 Kč (93,02 % zůstatku účtu).

---

<sup>3</sup> Konečným příjemcem ve smyslu ČÚS č. 703 – *Transfery* bylo MD jednoznačně pouze u části přijatých prostředků, jež sloužila k financování pořízení aktiv MD či k úhradě jeho závazků, což se týká např. operačního programu *Technická pomoc*.

- V případě účtu 388 – *Dohadné účty aktivní* s vykázaným zůstatkem ve výši 20 295 055 468,20 Kč se NKÚ nevyjadřuje k částce 19 439 165 638,40 Kč (95,78 % zůstatku účtu).
- V případě účtu 389 – *Dohadné účty pasivní* s vykázaným zůstatkem ve výši 44 054 380 028,71 Kč se NKÚ nevyjadřuje k částce 19 443 867 244,18 Kč (44,14 % zůstatku účtu).
- V případě účtu 571 – *Náklady ústředních rozpočtů na transfery* s vykázaným zůstatkem ve výši 44 266 038 788,01 Kč se NKÚ nevyjadřuje k částce 19 443 867 244,18 Kč (43,93 % zůstatku účtu).
- V případě účtu 671 – *Výnosy ústředních rozpočtů z transferů* s vykázaným zůstatkem ve výši 34 166 344 993,45 Kč se NKÚ nevyjadřuje k částce 33 284 576 379,18 Kč (97,42 % zůstatku účtu).

Účetní pravidla v oblasti předfinancování prostředků, které mají být kryty prostředky z rozpočtu EU, a pro identifikaci zprostředkovatele zahraničního transferu by měla být pro vybrané účetní jednotky jednoznačně stanovena tak, 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.**

- **Nejednoznačná úprava vyřazení majetku likvidací**

Pro účetní období roku 2010 i 2011 neexistovaly pro vybrané účetní jednotky jednoznačné postupy účtování týkající se vyřazení dlouhodobého majetku, který nebyl odepisován (první použití metody odpisování dlouhodobého majetku bylo ve vyhlášce č. 410/2009 Sb. stanoveno až k 31. prosinci 2011). **Směrná účtová osnova nestanovila účty, na které by měla být účtována pořizovací cena majetku při jeho vyřazení.** Stanoveny byly pouze účty, na které se 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* nebo na účet 406 – *Oceňovací rozdíly při změně metody*.

Vzhledem k nejednoznačné aplikovatelnosti vyhlášky č. 410/2009 Sb. v této oblasti se NKÚ nevyjadřuje ke správnosti způsobu, kterým MD v roce 2011 účtovalo o odstranění stavby v pořizovací ceně 7 829 404,02 Kč. MD pořizovací hodnotu odstraněné stavby odúčtovalo z účtu 401 – *Jmění účetní jednotky*.

### 1.1.2 Skutečnosti ovlivňující vypovídací schopnost informací v účetní závěrce

- **Přehled o peněžních tocích**

Přehled o peněžních tocích, jeho obsahové vymezení, uspořádání a označování položek i závazný vzor tohoto přehledu pro účetní období roku 2011 stanovovala vyhláška č. 410/2009 Sb. V některých případech tak však činila ne zcela systematicky nebo úprava nebyla dostatečně účinná:

- Opravné položky k pohledávkám a opravné položky k zásobám nejsou uvedeny v obsahovém vymezení položky A.I.2. *Změna stavu opravných položek*, a proto mají být – nesystematicky – součástí položky A.I.6. *Ostatní úpravy o nepeněžní operace*.
- Vyhláška 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*; zatřídění těchto položek do přehledu o peněžních tocích je však nezbytné pro sestavení tohoto přehledu.<sup>4</sup>

## 1.2 Části účetní závěrky, ke kterým se NKÚ nevyjadřuje vzhledem k tomu, že nebylo možné získat dostatečné a vhodné informace k jejich ověření

### • Nedostatečně doložená doba životnosti ekonomického informačního systému

MD používá ekonomický informační systém, který zahrnuje účetnictví, personalistiku, mzdy a vzdělávání. Tento informační systém je využíván nejen MD, ale i dalšími sedmi organizacemi podřízenými MD, kterými jsou Centrum služeb pro silniční dopravu, Drážní úřad, Drážní inspekce, Úřad pro civilní letectví, Ústav pro odborné zjišťování příčin leteckých nehod, Státní plavební správa a Ředitelství vodních cest ČR.

Systém byl budován od roku 2006. Cena za údržbu, implementační služby a podporu provozu systému v počtu 1 015 udělených licencí byla smlouvou stanovena na 663 894 737 Kč. Následně byly uzavřeny další smlouvy, které se týkaly např. provozní podpory uživatelů (dvě smlouvy z let 2007 a 2008 uzavřené na celkovou částku 401 297 821 Kč) nebo rozšíření systému a poskytnutí dalších souvisejících služeb (smlouva z roku 2009 na částku 335 000 000 Kč, z toho 195 000 000 Kč za prodloužení stávajících licencí na dobu neurčitou). **Celková cena** vyplývající z uzavřených smluv tak **za vybudování informačního systému a související služby činila 1 400 192 558 Kč**. K 31. prosinci 2011 byl informační systém vykázán v aktivech MD jako software v pořizovací ceně 302 603 667,50 Kč.

MD mělo povinnost začít k 31. prosinci 2011 tento majetek odepisovat. ČÚS č. 708 v bodu 7.1.1 stanoví, že pokud účetní jednotka odpisuje dlouhodobý majetek rovnoměrným, výkonovým nebo komponentním způsobem, provede kategorizaci dlouhodobého majetku podle přílohy č. 1 a kvalifikovaný odhad zbývajících doby používání majetku. MD v příloze ÚZ sestavené k 31. prosinci 2011 uvedlo, že dlouhodobý nehmotný majetek bude odepisován rovnoměrně po dobu 8 nebo 30 let; pro tento informační systém stanovilo dobu životnosti na 30 let. MD však nepředložilo podklady dokládající, z čeho tento odhad vycházel a omezilo se pouze na konstatování, že 30 let je běžná životnost udávaná u srovnatelných informačních systémů.

**Přestože se NKÚ domnívá, že 30 let není adekvátní doba životnosti pro výše uvedený software, nemůže tento případ vyhodnotit jako porušení právních předpisů, neboť ty nepředpokládají, že by si účetní jednotky při dodržení postupu uvedeného v bodu 5.5.2 ČÚS č. 708 (kvalifikovaný odhad) stanovily nereálné doby používání dlouhodobého majetku.**

Z uvedeného důvodu se NKÚ nevyjadřuje k výši odpisů a opravek vyčíslených k 31. prosinci 2011 na účtu 073 – *Oprávký k software* ve výši 21 854 716 Kč, neboť tato výše je odvozena právě od stanovené doby životnosti.

### 1.3 Nesprávnosti v účetní závěrce a hlavní příčiny vzniku těchto nesprávností

V účetní závěrce MD k 31. prosinci 2011 zjistil NKÚ celkovou nesprávnost ve výši 46 092 112,02 Kč. Na celkové nesprávnosti se podílelo nadhodnocení a podhodnocení zůstatků jednotlivých účtů výkazu rozvaha a výkazu zisku a ztráty v důsledku porušení různých ustanovení zákona o účetnictví, jeho prováděcí vyhlášky č. 410/2009 Sb. anebo příslušného českého účetního standardu. Nesprávnosti byly identifikovány na jednotlivých

<sup>4</sup> Vyhláškou č. 403/2011 Sb. byla s účinností od 1. ledna 2012 novelizována vyhláška č. 410/2009 Sb. a došlo k odstranění uvedených nedostatků v účetní regulaci.

položkách ÚZ s ohledem na jejich obsahové vymezení podle ustanovení § 4 zákona o účetnictví a podle vyhlášky č. 410/2009 Sb. O nejzávažnějších zjištěních je pojednáno v následujících podkapitolách.

### 1.3.1 Správnost účetnictví

- **Nesprávné nastavení dopočtu oprávek u majetku zařazeného do II. a III. odpisové skupiny**

MD se v roce 2011 rozhodlo u dlouhodobého hmotného majetku (dále také „DHM“) pro zjednodušený způsob odpisování, avšak při dopočtu oprávek k 31. prosinci 2011 nepostupovalo v případě majetku zařazeného do II. a III. odpisové skupiny podle přílohy č. 4 ČÚS č. 708 – *Odpisování dlouhodobého majetku*. Podle této přílohy procento dopočtu oprávek z pořizovací ceny u odpisové skupiny II činí 37,5 % a u odpisové skupiny III 41,6 % (viz tabulka č. 5). MD však v ekonomickém účetním systému nastavilo u všech odpisových skupin algoritmus dopočtu oprávek jako 40 % z pořizovací ceny.

**Tabulka č. 5 – Dopčet oprávek podle ČÚS č. 708**

Účetní odpisová skupina	Stanovená doba používání (v letech)	Stanovená zbývající doba používání (v letech)	Stanovená doba pro provedení dopočtu oprávek k 31. 12. 2011 (v letech)	Procento z pořizovací ceny
II	8	5	3	$3/8 * 100 \% = 37,5 \%$
III	12	7	5	$5/12 * 100 \% = 41,6 \%$

Zdroj: ČÚS č. 708.

MD tím v účetní závěrce sestavené k 31. prosinci 2011 ve výkazu rozvaha u majetku zařazeného do odpisové skupiny II podhodnotilo zůstatek účtu 022 – *Samostatné movité věci a soubory movitých věcí* minimálně o částku 1 242 774 Kč ve sloupci NETTO (v důsledku nadhodnocení zůstatku účtu 082 – *Oprávký k samostatným movitým věcem a souborům movitých věcí* ve výši 1 242 774 Kč) a o stejnou částku podhodnotilo zůstatek účtu 406 – *Oceňovací rozdíly při změně metody*, a naopak u majetku zařazeného do odpisové skupiny III nadhodnotilo zůstatek účtu 022 – *Samostatné movité věci a soubory movitých věcí* o částku 9 567,00 Kč ve sloupci NETTO (v důsledku podhodnocení zůstatku účtu 082 – *Oprávký k samostatným movitým věcem a souborům movitých věcí* ve výši 9 567,00 Kč) a o stejnou částku nadhodnotilo zůstatek účtu 406 – *Oceňovací rozdíly při změně metody*.

- **Neoprávněná tvorba opravných položek k pohledávkám z hlavní činnosti**

MD v ÚZ sestavené k 31. prosinci 2011 ve výkazu rozvaha vykázalo k účtu 315 – *Jiné pohledávky z hlavní činnosti* ve sloupci KOREKCE opravnou položku ve výši 960 406,71 Kč, přestože vyhláška č. 410/2009 Sb. neumožňovala v uvedeném účetním období tvorbu opravných položek k pohledávkám z hlavní činnosti. MD tím ve výkazu zisku a ztráty za období běžné nadhodnotilo zůstatek účtu 556 – *Tvorba a zúčtování opravných položek* o částku 960 406,71 Kč a ve výkazu rozvaha za období běžné o stejnou částku podhodnotilo zůstatek účtu 315 – *Jiné pohledávky z hlavní činnosti* (vykázaný ve sloupci NETTO účtu 315), a to v důsledku vytvoření opravné položky na účtu 199 – *Opravné položky k ostatním krátkodobým pohledávkám* (vykázané ve sloupci KOREKCE účtu 315).

- **Neoprávněná tvorba dohadné položky aktivní a nesprávné účtování o rezervním fondu**

MD v roce 2011 čerpalo peněžní prostředky rezervního fondu na komunitární program CONNECT II ve výši 4 701 606,38 Kč. Tuto částku však k 31. prosinci 2011 nesprávně



vykázalo na výnosovém účtu 671 – *Výnosy ústředních rozpočtů z transferů* místo na účtu 648 – *Čerpání fondů*. Navíc MD nesprávně vytvořilo k 31. prosinci 2011 v této výši i dohadnou položku aktivní a částku 4 701 606,38 Kč opět zaúčtovalo na výnosový účet 671. MD tím v ÚZ sestavené k 31. prosinci 2011 ve výkazu rozvaha nadhodnotilo zůstatek účtu 388 – *Dohadné účty aktivní* a zůstatek účtu 493 – *Výsledek hospodaření běžného účetního období* o částku 4 701 606,38 Kč a ve výkazu zisku a ztráty nadhodnotilo zůstatek účtu 671 – *Výnosy ústředních rozpočtů z transferů* o částku 9 403 212,76 Kč (tj. 2 x 4 701 606,38 Kč) a o částku 4 701 606,38 Kč podhodnotilo zůstatek účtu 648 – *Čerpání fondů*.

- **Nedodržení obsahového vymezení účtů**

MD bezúplatně nabylo na základě zápisu o změně příslušnosti hospodařit s majetkem státu od Ministerstva obrany množství nemovitostí včetně součástí a příslušenství. Některé majetkové položky, které byly stavbou, však zaúčtovalo jako pozemek, čímž v účetní závěrce sestavené k 31. prosinci 2011 ve výkazu rozvaha nadhodnotilo zůstatek účtu 031 – *Pozemky* o částku v celkové výši 661 232 Kč, podhodnotilo zůstatek účtu 021 – *Stavby* o částku v celkové výši 396 739 Kč ve sloupci NETTO (v důsledku podhodnocení zůstatku účtu 081 – *Oprávký ke stavbám* v celkové výši 264 493 Kč ve sloupci KOREKCE) a nadhodnotilo zůstatek účtu 406 – *Oceňovací rozdíly při změně metody* o 264 493 Kč.

- **Nesprávné účtování o transferech, jejichž zdrojem byly úroky**

MD jako řídicí orgán OPD přijalo v roce 2011 na svůj příjmový účet částku 17 346 045,52 Kč, která představovala podíl MD na úrocích vygenerovaných za období od 1. října 2010 do 30. září 2011 na účtu Platebního a certifikačního orgánu, a tuto částku zaúčtovalo nesprávně jako úrok na účet 662 – *Úroky*. Tyto prostředky se však považují za národní zdroj prostředků, kterými se kompenzují výdaje vynaložené MD v rámci OPD jako národní podíl financování projektů; rozpočtově přitom MD příjem těchto prostředků zařadilo správně jako transfer na položku 4118 – *Neinvestiční převody z Národního fondu*. MD tím v ÚZ sestavené k 31. prosinci 2011 ve výkazu zisku a ztráty nadhodnotilo zůstatek účtu 662 – *Úroky* o částku 17 346 045,52 Kč a o stejnou částku podhodnotilo zůstatek účtu 671 – *Výnosy ústředních rozpočtů z transferů*.

### 1.3.2 Úplnost účetnictví

- **Nezaúčtování dlouhodobého nehmotného majetku**

MD uzavřelo v roce 2008 smlouvu o poskytování služeb v oblasti bezpečnosti silničního provozu, na základě které byla realizována kampaň „*Nemyslíš, zaplatíš*“. I když MD na základě této smlouvy nabylo i licenční oprávnění užívat autorské dílo (vznikl dlouhodobý nehmotný majetek), o výdajích vynaložených v letech 2008 a 2009 ve výši 33 201 000 Kč na pořízení tohoto ocenitelného práva, tj. na výrobu jednotlivých spotů ke kampani „*Nemyslíš, zaplatíš*“, účtovalo jako o nákladech namísto toho, aby účtovalo o dlouhodobém nehmotném majetku. MD tím v účetní závěrce sestavené k 31. prosinci 2011 ve výkazu rozvaha podhodnotilo zůstatek účtu 014 – *Ocenitelná práva* o částku ve výši 19 920 600 Kč ve sloupci NETTO (v důsledku podhodnocení zůstatku účtu 074 – *Oprávký k ocenitelným právům* ve výši 13 280 400,00 Kč ve sloupci KOREKCE).

### 1.3.3 Průkaznost účetnictví

Ministerstvo dopravy porušilo § 29 odst. 1 zákona o účetnictví tím, že v roce 2011 neprovedlo řádně inventarizaci, protože nezjistilo skutečný stav veškerého majetku na účtech 021, 022 a 028 v celkové hodnotě 53 338 753,62 Kč. MD tento majetek postupně inventarizovalo ještě během roku 2012. **Ministerstvo dopravy tak v rozporu**

s ustanovením § 8 odst. 1 zákona o účetnictví nevedlo v roce 2011 průkazné účetnictví ve smyslu ustanovení § 8 odst. 4 zákona o účetnictví, neboť inventarizace nebyla provedena v souladu se zákonem o účetnictví.

## 2. Finanční výkazy MD za rok 2011

V průběhu kontroly byl prověřován výkaz pro hodnocení plnění rozpočtu správců kapitol, organizačních složek státu a státních fondů (dále také „výkaz pro hodnocení plnění rozpočtu“), a to jak z hlediska formálních náležitostí, tak na vzorku případů.

**Tabulka č. 6 – Údaje za běžné období z výkazu pro hodnocení plnění rozpočtu k 31. prosinci 2011**

Ukazatele	Výsledek od počátku roku
Příjmy	13 554 695 343,47
Výdaje	46 969 746 503,49

Zdroj: finanční výkazy k 31. prosinci 2011.

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

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 samosprávných 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 zadávat údaje z finančních výkazů do centrálního systému účetních informací státu (CSÚIS) 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 byla ověřována správnost zařídění ke kontrole vybraných příjmů a výdajů dle vyhlášky č. 323/2002 Sb., o rozpočtové skladbě, přičemž byla zjištěna nesprávnost při použití paragrafů rozpočtové skladby v celkové výši 63 696 626,54 Kč.

- **Nesprávné použití paragrafu při zařídění výdaje vynaloženého na systém pro zabezpečení objektu**

MD v roce 2011 zařídilo výdaj vynaložený na pořízení systému sloužícího k zabezpečení objektu MD na paragraf 5399 – *Ostatní záležitosti bezpečnosti, veřejného pořádku*, ačkoliv tento paragraf patří do podskupiny výdajů určených na činnosti spojené s veřejným pořádkem a zajištěním bezpečnosti. Výdaje na zabezpečení budovy MD však spadají svou povahou pod paragraf 2261 – *Činnost ústředních orgánů státní správy v dopravě*. MD tím ve výkazu pro hodnocení plnění rozpočtu k 31. prosinci 2011 nadhodnotilo paragraf rozpočtové skladby 5399 – *Ostatní záležitosti bezpečnosti, veřejného pořádku* o částku 2 399 832 Kč a o stejnou částku podhodnotilo paragraf rozpočtové skladby 2261 – *Činnost ústředních orgánů státní správy v dopravě*.

- **Nesprávné použití paragrafu při zařídění výdaje na projekt výstavby dálnice D47**

MD výdaj ve výši 69 299 156 Kč uskutečněný v roce 2011 na základě rozhodnutí o poskytnutí dotace na projekt výstavby dálnice D47 v úseku 47092 Bohumín – státní

hranice Česká republika/Polsko, spolufinancovaný z fondu TEN-T, zařídilo z hlediska odvětvového na paragraf rozpočtové skladby 2299 – *Ostatní záležitosti v dopravě* místo na paragraf rozpočtové skladby 2211 – *Dálnice*, který obsahuje činnosti spojené se správou, údržbou, opravami, technickou obnovou a výstavbou dálnic a jejich součástí. Po vrácení nespotřebované dotace ve výši 8 002 361,46 Kč na výše uvedený projekt tak MD vykázalo k 31. prosinci 2011 na paragrafu 2299 částku 61 296 794,54 Kč. MD tím ve výkazu pro hodnocení plnění rozpočtu k 31. prosinci 2011 nadhodnotilo paragraf rozpočtové skladby 2299 – *Ostatní záležitosti v dopravě* o částku 61 296 794,54 Kč a o stejnou částku podhodnotilo paragraf rozpočtové skladby 2211 – *Dálnice*.

### 3. Závěrečný účet

Závěrečný účet kapitoly 327 *Ministerstvo dopravy* za rok 2011 nebyl zcela v souladu s 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, neboť neobsahoval:

- komentář k výdajům na platy a ostatní platby za provedenou práci v rámci společných programů České republiky a Evropské unie,
- hodnocení účelnosti kapitálových výdajů a celkového přínosu jednotlivých činností a programů financovaných vládou,
- vyhodnocení výdajů vyplývajících z veřejných zakázek o předpokládané hodnotě nejméně 300 mil. Kč.

## III. Shrnutí a vyhodnocení

Kontrolou byla prověřena účetní závěrka MD k 31. prosinci 2011, finanční výkazy MD za rok 2011 a soulad závěrečného účtu kapitoly 327 *Ministerstvo dopravy* za rok 2011 s vyhláškou č. 419/2001 Sb.

### Účetní závěrka

Možnost vyjádřit se ke spolehlivosti účetní závěrky MD k 31. prosinci 2011 jako celku byla ve významném až zásadním rozsahu omezena, a to z důvodu nejednoznačností v ustanoveních předpisů upravujících vedení účetnictví v roce 2011.

Některá ustanovení platných účetních předpisů, zejména v oblasti vyřazování dlouhodobého majetku a předfinancování výdajů, které jsou kryty prostředky z rozpočtu EU, byla v roce 2011 u organizačních složek státu nejasně aplikovatelná<sup>5</sup>. Kontrolou byly v této souvislosti identifikovány a vyčísleny údaje účetní závěrky MD k 31. prosinci 2011 (viz tabulka č. 7), u nichž NKÚ nevyhodnotil správnost aplikace účetních předpisů, a to právě z důvodu jejich nejasnosti a nejednoznačnosti (podrobněji viz část 1.1.1 tohoto kontrolního závěru).

---

<sup>5</sup> Obdobné vyhodnocení bylo uvedeno také v kontrolním závěru z kontrolní akce č. 11/29 – *Závěrečný účet kapitoly státního rozpočtu Ministerstvo školství, mládeže a tělovýchovy za rok 2011*. (Kontrolní závěr byl zveřejněn v částce 3/2012 *Věstníku NKÚ*.)

**Tabulka č. 7 – Údaje ÚZ MD k 31. prosinci 2011, k jejichž správnosti se NKÚ nevyjadřuje (v Kč)**

Ukazatel	Vykázaná hodnota	Hodnota, ke které se NKÚ nevyjadřuje	Podíl hodnoty, ke které se NKÚ nevyjadřuje, na celkové vykázané hodnotě
Aktiva	122 025 767 157,48	42 282 441 642,08	34,7 %
Pasiva	122 025 767 157,48	19 520 153 084,64	16,0 %
Náklady	45 529 189 401,17	19 443 867 244,18	42,7 %
Výnosy	34 339 224 069,22	33 284 576 379,18	96,9 %

Ke správnosti údajů uvedených v tabulce č. 7 a vykázaných v ÚZ MD se NKÚ nevyjadřuje; rozsah těchto údajů je zásadní ve vztahu k účetní závěrce jako celku, vyhodnocení údajů ÚZ MD k 31. prosinci 2011 jako celku proto není možné provést.

Nejednoznačnosti a nejasnosti aplikace právních předpisů v oblasti účetnictví v roce 2011 nemohou být dány k tíži MD. Zároveň však nelze ze strany NKÚ poskytnout uživatelům účetní závěrky informaci, zda účetní závěrka MD 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. Může docházet i k tomu, že různé účetní jednotky s podobnými účetními případy budou prováděné operace a skutečnosti zachycovat a vykazovat odlišně, což povede ke vzájemné nesrovnatelnosti údajů účetních závěrek.

Při kontrole ostatních účetních případů vykázaných v účetní závěrce MD k 31. prosinci 2011, kde nebyly identifikovány nejasnosti aplikace právních předpisů, NKÚ zjistil celkovou nesprávnost ve výši 46 092 112,02 Kč. Nesprávnosti se týkaly neoprávněné tvorby opravných položek k pohledávkám z vlastní činnosti, neoprávněné tvorby dohadné položky aktivní, nesprávného účtování o rezervním fondu, nesprávného nastavení dopočtu opravek u některého majetku, nesprávného účtování o transferech, jejichž zdrojem byly úroky, a nedodržení obsahového vymezení některých účtů. Dále NKÚ zjistil, že MD nevedlo úplné účetnictví, protože nezaúčtovalo část nehmotného majetku; nevedlo ani průkazné účetnictví vzhledem k tomu, že neprovedlo řádně inventarizaci, neboť nezjistilo skutečný stav veškerého majetku.

### **Finanční výkazy a závěrečný účet**

Kontrolou byly prověřeny také finanční výkazy MD za rok 2011. Ve výkazu pro hodnocení plnění rozpočtu byla zjištěna nesprávnost v celkové výši 63 696 626,54 Kč zapříčiněná chybným použitím paragrafů rozpočtové skladby.

V závěrečném účtu kapitoly 327 MD za rok 2011 chyběly v rozporu s vyhláškou č. 419/2001 Sb.: komentář k výdajům na platy a ostatní platby za provedenou práci v rámci společných programů České republiky a Evropské unie, hodnocení účelnosti kapitálových výdajů a celkového přínosu jednotlivých činností a programů financovaných vládou a vyhodnocení výdajů vyplývajících z veřejných zakázek o předpokládané hodnotě nejméně 300 mil. Kč.