

Část B

Kontrolní závěry z kontrolních akcí

13/39

Závěrečný účet kapitoly státního rozpočtu *Ministerstvo dopravy* za rok 2013, účetní závěrka a finanční výkazy *Ministerstva dopravy* za rok 2013

Kontrolní akce byla zařazena do plánu kontrolní činnosti Nejvyššího kontrolního úřadu (dále jen „NKÚ“) na rok 2013 pod číslem 13/39. 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 2013 postupovalo v souladu s příslušnými právními předpisy.

Kontrolovaná osoba:

Ministerstvo dopravy (dále také „MD“).

Kontrolováno bylo období roku 2013 a související skutečnosti z předchozích let, popřípadě z roku 2014.

Kontrola byla prováděna v době od listopadu roku 2013 do května roku 2014.

Námítky proti kontrolnímu protokolu, které MD podalo, vypořádal vedoucí skupiny kontrolujících rozhodnutím o námítkách.

Kolegium NKÚ na svém XIV. jednání, které se konalo dne 8. září 2014,

schválilo usnesením č. 11/XIV/2014

kontrolní závěr v tomto znění:

I. Úvod

Ministerstvo dopravy bylo zřízeno zákonem č. 2/1969 Sb., o zřízení ministerstev a jiných ústředních orgánů státní správy České republiky. MD je organizační složkou státu (dále také „OSS“), samostatnou účetní jednotkou a správcem rozpočtové kapitoly 327 – *Ministerstvo dopravy* (dále také „kapitola MD“). K datu 31. 12. 2013 bylo MD zřizovatelem šesti organizačních složek státu a dvou příspěvkových organizací.

V roce 2013 činil podíl příjmů MD na celkovém souhrnu příjmů kapitoly MD 99,9 % a podíl výdajů MD na celkovém souhrnu výdajů kapitoly MD 99 %. Podíl aktiv MD (netto) na celkovém souhrnu aktiv kapitoly MD byl 12,3 %, podíl nákladů MD na celkovém souhrnu nákladů kapitoly MD 59,7 % a podíl výnosů MD na celkovém souhrnu výnosů kapitoly MD 2 %.

Kontrolovány byly činnosti a skutečnosti, které byly předmětem účetnictví a měly vliv na hodnotu kontrolovaných významných konečných zůstatků účtů v účetní závěrce (dále také „ÚZ“) Ministerstva dopravy za rok 2013 a na hodnotu významných údajů ve finančních výkazech Ministerstva dopravy za rok 2013 a na závěrečný účet kapitoly MD za rok 2013.



Kontrolní akce byla zaměřena zejména na správnost, úplnost, průkaznost a srozumitelnost vedení účetnictví a na dodržení uspořádání, označení a obsahového vymezení položek účetní závěrky MD sestavené k 31. prosinci 2013. U finančních výkazů se kontrola zaměřila zejména na rozsah údajů předkládaných pro hodnocení plnění státního rozpočtu a na dodržení rozpočtové skladby.

Kontrola byla u položek účetní závěrky a finančních výkazů provedena výběrovým způsobem, a to se zaměřením na rizika v návaznosti na jejich významnost.

U závěrečného účtu bylo posouzeno, zda poskytuje všechny předepsané informace dle právních předpisů.

Tato kontrolní akce svým zaměřením navazuje na kontrolní akce NKÚ č. 09/22 a 12/14¹.

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

II. Skutečnosti zjištěné při kontrole

1. Účetní závěrka MD k 31. prosinci 2013

MD sestavilo ÚZ k 31. 12. 2013 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.

Tabulka č. 1 – Základní údaje účetní závěrky MD k 31. prosinci 2013 (v Kč)

Výkaz	Ukazatel	Účetní hodnota	
ROZVAHA	Aktiva (netto)	60 511 514 771,53	
		<i>z toho:</i> - stálá aktiva	40 536 555 427,37
		- oběžná aktiva	19 974 959 344,16
	Pasiva	60 511 514 771,53	
		<i>z toho:</i> - vlastní kapitál	51 249 161 958,23
		- cizí zdroje	9 262 352 813,30
VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY	Náklady	28 765 357 031,45	
	Výnosy	383 566 041,09	
	Výsledek hospodaření	-28 381 790 990,36	
PŘÍLOHA (podrozvahové účty)	P.I. Majetek účetní jednotky	1 201 903,77	
	P.II. Vyřazené pohledávky a závazky	352 593,00	
	P.IV. Další podmíněné pohledávky a ostatní podmíněná aktiva	162 129 483,26	
	P.V. Podmíněné závazky z důvodu užívání cizího majetku	1,01	
	P.VI. Další podmíněné závazky a jiná podmíněná pasiva	28 990 824 433,14	

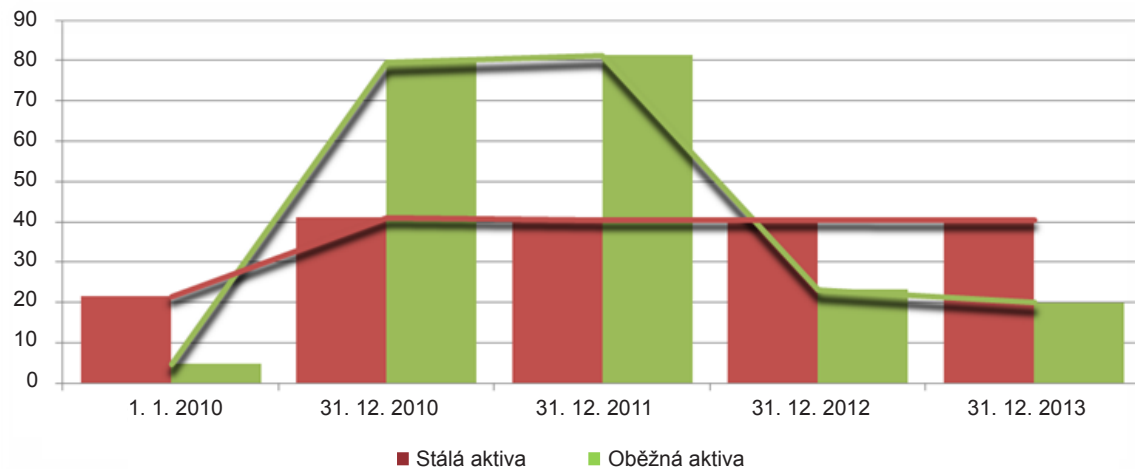
Zdroj: účetní závěrka MD k 31. prosinci 2013 (sestavená dne 12. 3. 2014 a opatřená podpisem ministra dopravy).

Následující grafy zobrazují vývoj struktury základních údajů rozvahy (složek aktiv a pasiv) MD od roku 2010, tj. od doby, kdy v souvislosti s prováděním účetní reformy v oblasti veřejného sektoru vstoupila v účinnost ustanovení nových předpisů k vedení účetnictví a účetnímu výkaznictví tzv. vybraných účetních jednotek.

¹ Kontrolní závěr z kontrolní akce č. 09/22 byl zveřejněn v části 2/2010 *Věstníku NKÚ*, kontrolní závěr z kontrolní akce č. 12/14 byl zveřejněn v části 1/2013 *Věstníku NKÚ*.

Graf č. 1 – Vývoj struktury aktiv MD od 1. 1. 2010 do 31. 12. 2013

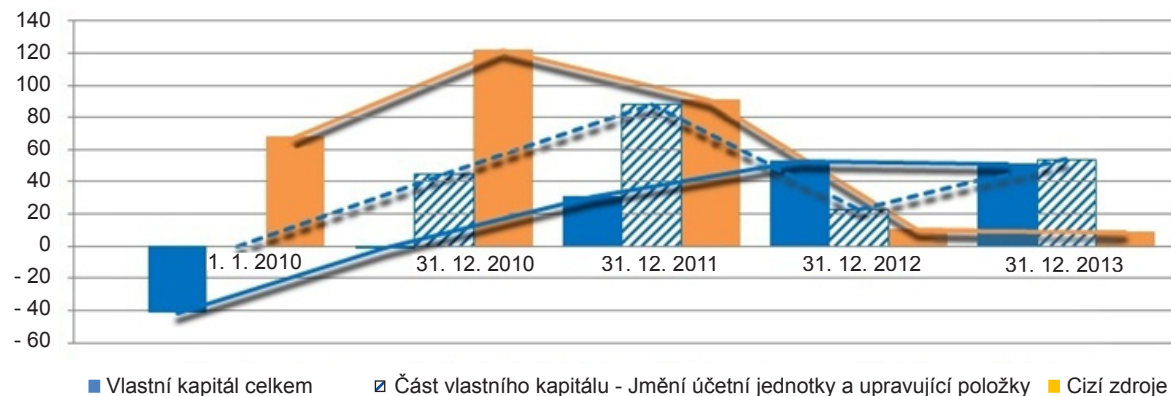
(v mld. Kč)



Zdroj: údaje o položkách aktiv zveřejněné k okamžikům uvedeným v grafu v konsolidačním účetním záznamu rozvaha MD (za příslušný rok) na informačním portálu Ministerstva financí MONITOR.

Graf č. 2 – Vývoj struktury pasiv MD od 1. 1. 2010 do 31. 12. 2013

(v mld. Kč)



Zdroj: údaje o položkách pasiv zveřejněné k okamžikům uvedeným v grafu v konsolidačním účetním záznamu rozvaha MD (za příslušný rok) na informačním portálu Ministerstva financí MONITOR.

Z grafů vyplývají **významné meziroční změny některých základních rozvahových údajů, zejména oběžných aktiv a cizích zdrojů, v řádu desítek miliard Kč.**

Účetnictví a výkaznictví veřejného sektoru prochází reformou, která byla započata 1. ledna 2010. Po celé toto období dochází v této oblasti k dalším změnám, zpřesněním a doplněním právních předpisů a účetních standardů. **Např. do roku 2011 (včetně) se rozpočtové příjmy MD vykazovaly jako oběžná aktiva a rozpočtové výdaje jako cizí zdroje; od roku 2012 se však rozpočtové příjmy a výdaje vykazují ve vlastním kapitálu, což je jeden z důvodů významné změny údajů v uvedené časové řadě.**

Další změny v údajích znázorněné časové řady souvisejí s tím, že **MD v roce 2012 provedlo metodickou změnu účtování o transferech spolufinancovaných ze zahraničí (změnilo roli z poskytovatele a příjemce na zprostředkovatele) a v důsledku toho významně poklesly vykázané údaje o výši oběžných aktiv i cizích zdrojů; kromě jiného došlo i k tomu, že nároky za Národním fondem, jež spravuje Ministerstvo financí, nejsou vykazovány v oběžných aktivech, ale naopak snižují výši vykázaných závazků v rámci cizích zdrojů.** V další části kontrolního závěru je uvedeno, že **důsledky této změny řešilo MD ještě v roce 2013 a v přímé návaznosti na tuto změnu účtovalo v roce 2013 o množství oprav, což se promítlo zejména do významné změny položky *Jmění účetní jednotky a upravující položky* (složky vlastního kapitálu).**



1.1 Oblasti účetnictví, které nejsou předpisy pro vedení účetnictví jasně upraveny

I přes prováděné změny předpisů, k nimž v průběhu reformy od roku 2010 dochází, zůstávají dosud některé oblasti účetnictví organizačních složek státu při aplikaci účetní regulace zatíženy nejasnostmi, které pak mohou významně ovlivnit i údaje vykázané v účetních závěrkách a mohou vést k nesrovnatelnosti údajů mezi účetními jednotkami a mezi účetními obdobími.

Ve vztahu k účetnictví MD za rok 2013 byly zjištěny následující případy nejasnosti předpisů s vlivem na vykázaní údajů v ÚZ MD:

- předfinancování transferů spolufinancovaných ze zahraničí,
- vykazování údajů o „zvýšení stavu“ či „snížení stavu“ na položce B. *Fondy účetní jednotky* a na položce D. *Příjmový a výdajový účet rozpočtového hospodaření* přehledu o změnách vlastního kapitálu.

1.1.1 Transfery spolufinancované ze zahraničí

Účtování a vykazování účetních případů týkajících se poskytování peněžních prostředků státního rozpočtu na předfinancování výdajů, které mají být kryty prostředky ze zahraničí z rozpočtu Evropské unie (dále také „EU“) přímo či prostřednictvím Národního fondu, není českým účetním standardem (dále také „ČÚS“) č. 703 – *Transfery* jednoznačně upraveno, resp. nelze jednoznačně určit, zda mělo MD dle ČÚS vystupovat v roli poskytovatele a příjemce transferu, nebo v roli zprostředkovatele zahraničního transferu. To vede vybrané účetní jednotky k nutnosti aplikovat účetní postupy dle svého vlastního výkladu daného předpisu.

MD roli, ve které se při poskytování předfinancovaných transferů dle ČÚS č. 703 nalézají, v průběhu času změnilo. Zatímco v roce 2011 se považovalo za jejich poskytovatele a příjemce a dle toho účtovalo, v roce 2012 svou roli přehodnotilo a začalo účtovat jako zprostředkovatel zahraničního transferu. Provedlo tak změnu, která zásadním způsobem ovlivnila údaje účetní závěrky zejména z pohledu časové řady (o provedené změně MD informovalo v příloze účetní závěrky i v závěrečném účtu kapitoly MD za rok 2012).

Vykázání významné záporné výše závazku

MD v roce 2013 při poskytování předfinancovaných transferů účtovalo jako zprostředkovatel zahraničního transferu podle ČÚS č. 703 – *Transfery*. Ten v bodu 5.1.2 pro roky 2011 až 2013 vyžadoval, aby zprostředkovatel zahraničního transferu účtoval o zprostředkování zahraničního transferu prostřednictvím účtu 372 – *Krátkodobé závazky z nástrojů spolufinancovaných ze zahraničí*. MD prostřednictvím tohoto závazkového účtu od roku 2012 skutečně účtovalo, a to v případě předfinancování transferu. Postup uvedený v ČÚS však systému předfinancování (používanému Ministerstvem dopravy) neodpovídá, jelikož MD, např. v případě operačního programu *Doprava* (dále také „OPD“), nejdříve z prostředků státního rozpočtu zasílá prostředky příjemci (tj. prostředky „předfinancuje“) a až následně je prostřednictvím podaných žádostí získává od Národního fondu spravovaného Ministerstvem financí. Ministerstvu dopravy tedy při předfinancování vzniká při poskytnutí prostředků fakticky nárok na jejich refundaci, tj. jejich poskytnutím mu nevzniká závazek, ale pohledávka. MD však o tomto určitém nároku v roce 2012 i v roce 2013 účtovalo na rozvahový závazkový účet 372, a to s odvoláním na ČÚS č. 703 – *Transfery*.

Z účetního hlediska tak dochází ke vzniku neobvyklé situace projevující se i v účetní závěrce MD tím, že určitý druh pohledávky je vykazován v rozvaze na položce závazků v záporné hodnotě, což představuje obtížně srozumitelnou informaci, vyžadující detailní seznamování se s přílohou účetní závěrky a s podrobnostmi předpisů upravujících účetnictví OSS. K takovému vykázaní záporné výše závazku u MD k 31. 12. 2013 skutečně došlo; v rozvaze MD je k 31. 12. 2013 na účtu 372 – *Krátkodobé závazky z nástrojů spolufinancovaných ze zahraničí* vykázána částka ve výši –10 764 337 731,14 Kč.

Vykázání „závazků“, resp. vykázaní zůstatku na účtu 372 se záporným znaménkem je však pro roky 2012 a 2013 podle ustanovení § 4 odst. 8 vyhlášky č. 410/2009 Sb. výslovně umožněno.

Nejasnost předpisů při určení role MD pro účtování o transferech

Přístup MD k účtování o předfinancování transferů ze státního rozpočtu je sice promyšleně nastaven s ohledem na výkladově možné pojetí zprostředkovatele zahraničního transferu, avšak z ČÚS č. 703 – *Transfery* lze vyvozovat i jiné přijatelné výklady týkající se toho:

- zda je MD zprostředkovatelem zahraničního transferu v případě spolufinancované části (podíl EU), nebo zda je jeho poskytovatelem a příjemcem,
- jak účtovat o předfinancování výdajů spolufinancovaných z prostředků Evropské unie a o jejich následné refundaci,

přičemž tyto výklady mají významný a různý dopad zejména na údaje o výsledku hospodaření (náklady, výnosy) a na další údaje ÚZ MD.

Na základě zjištění skutečného stavu a s ohledem na ustanovení předpisů a českých účetních standardů upravujících vedení účetnictví organizačních složek státu je třeba konstatovat, že správnost postupů zvolených MD pro účtování o předfinancovaných transferech nelze vyhodnotit. Neprovedení vyhodnocení však nelze dávat k tíži MD, příčina spočívá v nejednoznačnosti ustanovení předpisů upravujících vedení účetnictví.

NKÚ se proto nevyjadřuje ke správnosti účtování a vykazování položek účetní závěrky sestavené k 31. 12. 2013, prostřednictvím kterých MD o předfinancování prostředků ze zahraničí účtovalo:

- NKÚ se nevyjadřuje ke správnosti účtování údajů a vykázání zůstatku ve výši –10 764 337 731,14 Kč na účtu 372 – *Krátkodobé závazky z nástrojů spolufinancovaných ze zahraničí* ve výkazu rozvaha k 31. 12. 2013 v údajích za období běžné.
- V případě částky ve výši 26 187 232 292,09 Kč vykázané na účtu 571 – *Náklady vybraných ústředních vládních institucí na transfery* ve výkazu zisku a ztráty k 31. 12. 2013 v údajích za období běžné se NKÚ nevyjadřuje k tomu, zda zůstatek tohoto účtu není podhodnocen o 5 587 364 965,79 Kč².

1.1.2 Přehled o změnách vlastního kapitálu

Vyhláška č. 410/2009 Sb. neupravuje jasně a jednoznačně způsob naplnění údajů o „zvýšení stavu“ či „snížení stavu“ položek B. a D. přehledu o změnách vlastního kapitálu.

MD v případě položky B. *Fondy účetní jednotky* zachytilo „snížení“ a současně i „zvýšení“ této položky **ve výši obrátů** různých relevantních syntetických účtů, avšak v případě položky D. *Příjmový a výdajový účet rozpočtového hospodaření* vykázalo MD jen **výslednou změnu celkové výše relevantních položek**, nikoliv výši obrátů účtů tvořících jejich zůstatek. Položky B. i D. přitom mají dle § 44 odst. 11 vyhlášky č. 410/2009 Sb. stanovené stejné vymezení pro naplnění položek „zvýšení stavu“ a „snížení stavu“.

Z ustanovení § 44 odst. 11 vyhlášky č. 410/2009 Sb. nelze jednoznačně vyvodit, jakým konkrétním způsobem má účetní jednotka postupovat při naplňování údajů položek B. a D. týkajících se vykázání výše „snížení“ a „zvýšení“ stavu.

1.2 Vedení účetnictví MD a nesprávnosti v ÚZ

1.2.1 Prokázání vykázání údajů – průkaznost vedení účetnictví

Významným problémem při vedení účetnictví a jeho kontrole ze strany NKÚ se stalo prokázání správnosti a úplnosti některých údajů, a to zejména z toho důvodu, že MD v době před koncem kontroly provádělo ve významném rozsahu opravy údajů o vykázání prostředků z nástrojů spolufinancovaných ze zahraničí. Další problémy související se zajištěním průkaznosti vedení účetnictví se vyskytly zejména v případě prokázání existence majetku, kdy se Ministerstvu dopravy v posledních třech letech opakovaně nedařilo při inventarizaci nalézt majetek v řádu až desítek milionů Kč.

² Jedná se o částku v roce 2013 předfinancovaných výdajů zahraničních transferů. Za základní údaje pro demonstraci dopadu volby jiné role u předfinancovaných výdajů transferů (role poskytovatel a příjemce versus zprostředkovatel) byly zvoleny částky možného podhodnocení účtů 372 a 571, ostatní údaje a účty k vyhodnocení nebyly vyčísleny, neboť by vyžadovaly další klíčování a analyzování údajů zejména minulých let a transferů a jejich použití by do značné míry záviselo i na postupech zvolených MD; jedná se o účty 671 – *Výnosy vybraných ústředních vládních institucí z transferů*, 406 – *Oceňovací rozdíly při prvotním použití metody*, 388 – *Dohadné účty aktivní* a 389 – *Dohadné účty pasivní* a účty podrozvahové.



Závazky z nástrojů spolufinancovaných ze zahraničí

MD k 31. 12. 2013 vykázalo zůstatek na účtu 372 – *Krátkodobé závazky z nástrojů spolufinancovaných ze zahraničí* v záporné výši více než 10 mld. Kč na základě údajů z modelu, který si pro vyčíslení výše zůstatku sestavilo. Použitý model se týkal vyčíslení možného nároku z předfinancování prostředků ze zahraničí, zejména OPD.

MD krátce před sestavením účetní závěrky za rok 2013, konkrétně v únoru 2014, provádělo rozsáhlé opravy účtování v řádu desítek miliard Kč, a to zejména z důvodu neúplného či nesprávného účtování v roce 2012 v souvislosti se změnou role poskytovatele a příjemce na zprostředkovatele zahraničního transferu. MD v roce 2012 např. nepromítlo do zůstatku účtu závazků z nástrojů spolufinancovaných ze zahraničí skutečnost, že

- některé již předfinancované projekty byly vyjmuty z financování OPD, takže MD následně nemohlo požadovat refundaci jejich výdajů, tj. nebyl již důvod vykazovat v rozvaze nárok z titulu refundace; MD provedlo v této souvislosti opravu a k 31. 12. 2013 účtovalo o opravě nákladů minulých období ve výši 3,6 mld. Kč;
- může požadovat refundaci i za prostředky předfinancované v letech 2008–2010, pohledávku za tyto prostředky však na příslušném účtu nevykázalo, aj.

Opravy provádělo MD zejména prostřednictvím účtování na účtu 372 a účtech vlastního kapitálu 406 – *Oceňovací rozdíly při prvotním použití metody* a 408 – *Opravy minulých období*.

NKÚ získal podklady související s provedenými rozsáhlými opravami v dubnu 2014, avšak vzhledem k časovému plánu kontroly neprověřoval, zda údaje po provedených opravách nejsou zatíženy neúplnostmi, nesprávnostmi nebo jinými chybami v podkladech, nevhodně zvolenými předpoklady či nezahrnutím některých dalších (prozatím neznámých) aspektů.

V rámci inventarizace za rok 2013 neprovedlo MD vzájemné odsouhlasení zůstatku účtu 372 s protistranou; **některé zaúčtované údaje vznikly zčásti i jako provedený odhad příslušné částky, a nikoliv pouze na základě průkazných účetních záznamů.**

Přestože se model MD jeví nastaven na základě logicky vhodných vazeb a využívá údaje z relevantních zdrojů, nemohl NKÚ ověřit a prokázat, zda tyto údaje byly správné a zda byly zohledněny veškeré relevantní skutečnosti a údaje minulých období. NKÚ se proto nevyjadřuje k tomu, zda vykázaná výše zůstatku účtu 372 – *Krátkodobé závazky z nástrojů spolufinancovaných ze zahraničí* v záporné částce více než 10 mld. Kč (vzešlá z modelu použitého MD) je správná.

Inventarizace – nedohledaný majetek

MD v rámci inventarizace provedené za roky 2011, 2012 a 2013 **nedohledalo při inventarizacích majetek zejména charakteru výpočetní techniky** (PC, tiskárny, fotoaparáty, notebooky apod.) **v řádu desítek milionů Kč, a to:**

- za rok 2011 majetek z oblasti výpočetní techniky ve výši 51 284 224,27 Kč,
- za rok 2012 majetek vedený odborem informatiky a spisové služby ve výši 39 652 600 Kč a dále drobný dlouhodobý hmotný majetek ve výši 11 640 474 Kč,
- za rok 2013 majetek z oblasti výpočetní techniky ve výši 8 471 687,20 Kč.

Majetek byl dohledáván a částečně úspěšně dohledán v průběhu následujících účetních období (např. za rok 2012 byl dodatečně dohledán majetek za více než 30 mil. Kč). **Až v účetním období roku 2013 však MD zaúčtovalo nedohledaný majetek jako inventarizační rozdíl; v předchozích letech 2011 a 2012 nedohledaný majetek vykazovalo, ačkoliv při inventuře neprokázalo jeho existenci.**

Ocenění programových vybavení

MD v letech 2010 až 2012 každý měsíc účtovalo o uvedení technického zhodnocení svého programového vybavení používaného pro vedení účetnictví do užívání v paušální částce, aniž by prokázalo, že zaúčtované částky představovaly výdaje za technické zhodnocení systému uvedené každý měsíc do užívání. Pravidelné měsíční účtování o technickém zhodnocení formou paušálu **bez ohledu na provedené práce v principu nemůže vést k takovému prokázání.**

MD mělo pro případy pořizování svých programových vybavení nastavit takové postupy, aby účtování o prostředcích vynaložených na pořízení těchto systémů, jejich ocenění, provedení a uvedení technického zhodnocení do užívání bylo založeno na prokázaných skutečnostech.

1.2.2 Nesprávnosti v účetní závěrce

Kontrola NKÚ probíhala z významné části před uzavřením kontrolovaného účetního období a před sestavením účetní závěrky MD za toto období, což Ministerstvu dopravy mj. umožňovalo řešit některé problémy zjištěné kontrolou a související s vedením účetnictví tak, aby neměly negativní dopad na údaje vykázané v účetní závěrce MD k 31. 12. 2013.

V účetní závěrce MD sestavené k 31. 12. 2013 byla ve vykázaných údajích za běžné účetní období zjištěna celková nesprávnost ve výši 10,6 mld. Kč, na níž se podílelo nadhodnocení a podhodnocení zůstatků jednotlivých položek rozvahy, výkazu zisku a ztráty, přehledu o peněžních tocích a přílohy. Nesprávnost byla zapříčiněna tím, že MD v roce 2013 nepostupovalo v souladu s právními předpisy upravujícími účetnictví a účetní výkaznictví OSS. Na výši zjištěné celkové započtené nesprávnosti se z 99,9 % podílelo jedno chybné zatřídění podrozvahového závazku ve výkazu příloha.

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. Zjištěny byly např. následující nesprávnosti:

Vykazování podrozvahových závazků

Česká republika uzavřela s kraji *Memorandum o zajištění stabilního financování dopravní obslužnosti veřejnou regionální železniční osobní dopravou*, dle kterého má MD v letech 2010–2019 poskytovat krajům ročně dotace na financování dopravní obslužnosti. MD o této skutečnosti účtovalo jako o svých podmíněných závazcích, a to o krátkodobých ve výši 2,649 mld. Kč na účtu 985 – *Ostatní krátkodobá podmíněná pasiva* a dlouhodobých ve výši 7,947 mld. Kč na účtu 986 – *Ostatní dlouhodobá podmíněná pasiva*.

MD v případě plnění závazku podle memoranda plní závazek typu transferu, proto mělo o možnosti poskytnutí transferu účtovat dle ustanovení bodu 4.1. ČÚS č. 703 – *Transfery* a případný podmíněný závazek účtovat prostřednictvím účtů 973 (974) – *Krátkodobé (Dlouhodobé) podmíněné závazky z jiných smluv*.

Zjištěné pochybení v celkové výši 10,596 mld. Kč se týkalo podrozvahových účtů a bylo klasifikační povahy, tj. nemělo vliv na celkovou vykázanou výši podmíněných závazků ani na rozlišení závazků na krátkodobé/dlouhodobé.

Výnosy a příjmy z prodeje dlouhodobých aktiv

MD v roce 2013 inkasovalo od svých podřízených příspěvkových organizací odvody z příjmů z titulu prodeje pozemků těchto příspěvkových organizací a účtovalo o nich na účtu 647 – *Výnosy z prodeje pozemků* jako o výnosu z prodeje svých pozemků, přestože se pro MD jednalo o příjem a výnos z povinného odvodu dle § 53 odst. 6 zákona č. 218/2000 Sb., nikoliv o výnos z prodeje pozemků. V důsledku toho MD v účetní závěrce k 31. 12. 2013 o částku 3 134 313 Kč nadhodnotilo údaje o výnosech a příjmech z prodeje pozemků vykázané:

- na účtu 647 – *Výnosy z prodeje pozemků* ve výkazu zisku a ztráty
- na položce B.II.3. – *Příjmy z prodeje dlouhodobého majetku určeného k prodeji* v přehledu o peněžních tocích.

Výdaje na pořízení dlouhodobých aktiv

MD postupovalo nesprávně při vykázaní údajů na položkách *B.I. Výdaje na pořízení dlouhodobých aktiv* a *B.III. Ostatní peněžní toky z dlouhodobých aktiv* v přehledu o peněžních tocích k 31. 12. 2013, neboť namísto výše výdajů vykázano na těchto položkách účetní pohyby zachycené na účtech 041 (042) – *Nedokončený dlouhodobý nehmotný (hmotný) majetek*. Kontrola prokázala, že některé pohyby na účtech nedokončeného dlouhodobého majetku se výdajů netýkaly, a proto neměly být vykázané jako výdaje.



1.2.3 Stálost aplikace postupů účtování a oceňování

MD v oblasti účtování na podrozvahových účtech nebylo konzistentní:

- při volbě účtů, na kterých účtovalo zejména transfery spolufinancované z EU;
- při aplikaci hlediska významnosti na podmíněné závazky týkající se předfinancované výše transferu spolufinancovaného z EU;
- při oceňování dlouhodobých podmíněných závazků.

Spolufinancované transfery

MD v případě spolufinancovaných transferů postupovalo při účtování podmíněných závazků nekonzistentně:

- Některé případy účtovalo prostřednictvím účtů 975 (976) – *Krátkodobé (Dlouhodobé) podmíněné závazky z nástrojů spolufinancovaných ze zahraničí*, pro jiné používalo účet 985 – *Ostatní krátkodobá podmíněná pasiva*.

Nekonzistentní účtování na podrozvahových účtech nebylo důvodné a představuje systémové riziko v účetnictví MD, nemělo však výsledně vliv na vykázané údaje v ÚZ.

- Některé podmíněné závazky představující podíl transferu předfinancovaného za EU odúčtovalo MD k 31. 12. 2013 z podrozvahových závazků (v částce více než 7,5 mld. Kč), část těchto transferů však MD k 31. 12. 2013 na podrozvahových účtech ponechalo vykázanou (více než 510 mil. Kč na účtu 975 a více než 136 mil. Kč na účtu 976).

MD provedlo odúčtování části podmíněných závazků s odkazem na to, že ČÚS č. 703 – *Transfery* neuvádí výslovně povinnost, aby také zprostředkovatel zahraničního transferu účtoval o podrozvahových skutečnostech. Část podrozvahových závazků týkajících se podílů EU tak vykázaná byla a část nebyla, informace vykázaná v ÚZ MD k 31. 12. 2013 o výši těchto závazků je tak nekonzistentní.

Vzhledem k nejasnosti účetních předpisů se NKÚ k jednoznačné správnosti účtování o předfinancovaných prostředcích nevyjadřuje ani v oblasti podrozvahových účtů, pravidla týkající se podrozvahového účtování o podílu EU však mělo MD nastavit jednotně. Protože dle ČÚS č. 701 (bod 6.7.) se informace o transferu, který se z části nebo zcela týká prostředků ze zahraničí, považuje ve vztahu k podrozvahovým účtům za významnou vždy, bylo vykázaní výše podmíněných závazků z těchto závazků i u zprostředkovatele zahraničního transferu relevantní.

Ocenění dlouhodobých podmíněných závazků

MD nepostupovalo v roce 2013 jednotně v případě oceňování podrozvahových dlouhodobých závazků. MD používalo dva způsoby stanovení výše ocenění:

- Ocenění dlouhodobých podmíněných závazků stanovovalo v předpokládané výši odpovídající úhrnu za tři roky. MD při ocenění podmíněných závazků postupovalo tak, že na krátkodobých závazcích vykážalo předpokládanou částku za 1 účetní období a na dlouhodobých závazcích předpokládanou částku za 3 další následující období.
- Ocenění dlouhodobých podmíněných závazků stanovovalo v některých případech v celkové možné výši podle smlouvy, a to i tehdy, když bylo možné stanovit předpokládané hodnoty plnění za další rok i za následující tři roky.

Vyhláška č. 410/2009 Sb. uvádí v § 72 odst. 4 a 5 oba tyto způsoby ocenění jako možné, MD však nestanovilo jasná pravidla použití konkrétního způsobu ocenění a ani v příloze ÚZ neinformovalo, v jakých případech použilo příslušný způsob ocenění.

Nekonzistentní aplikování postupů pro účtování a oceňování podmíněných závazků představuje významné riziko pro používání a srozumitelnost údajů vykázaných na podrozvahových účtech. Ovlivňuje nejen vypovídací schopnost a srozumitelnost informací z řádné účetní závěrky, ale také vypovídací schopnost jiných účetních záznamů periodicky předávaných pro potřeby externích uživatelů, např. tzv. mezitímních účetních závěrek, operativních účetních záznamů či pomocného analytického přehledu předávaného pro potřeby monitorování a řízení veřejných financí.

1.2.4 Aplikování účetních metod charakteru účetních odhadů

MD nemělo nastavené vhodné postupy pro aplikování některých účetních metod týkajících se účetních odhadů v případě rezerv, dohadných položek a odpisů.

Rezervy

MD si stanovilo hranici významnosti pro tvorbu rezerv ve výši 3 % celkových aktiv, tj. podle stavu k 31. 12. 2013 **ve výši více než 1,8 mld. Kč.** Takto vysoká částka fakticky eliminuje zachycení částek nákladů významného charakteru z hlediska účetní závěrky. Takto stanovenou hranici významnosti pro tvorbu rezerv považuje NKÚ za neadekvátní a nepřiměřeně vysokou.

Dohadné položky

MD v rámci programu okamžitých oprav místních komunikací v důsledku povodní poskytlo v roce 2013 zálohy na transfery ve výši 441 mil. Kč, z toho však u částky 313 mil. Kč bylo v roce 2013 na základě žádostí jednotlivých obcí a vydaných rozhodnutí prodlouženo čerpání až do konce roku 2014. **Přestože objektivně existovaly informace o tom, že obce v roce 2013 poskytnuté dotace nevyčerpaly, MD přesto v roce 2013 vykázalo náklady a dohadné účty pasivní k nevypořádaným dotacím ve výši 100 % poskytnutých záloh, tj. tak, jako by bylo možné předpokládat jejich plné použití již v roce 2013.**

Přístup MD k zachycení odhadované částky nákladů je zjednodušujícím přístupem; účetní jednotky by měly pro stanovení odhadu výše nákladů, a tedy i dohadných položek používat postupy, které povedou k zachycení jejich adekvátní výše.

Odpisy

– Odpisový plán

MD od 1. 1. 2013 změnilo odpisový plán u nehmotného majetku, zejména byly upraveny předpokládané doby používání a tím fakticky i odpisování. Doba odpisování nehmotného majetku u některých položek nehmotného majetku však neodpovídala takto nově stanoveným dobám používání. Při kontrole bylo zjištěno, že MD pro některý nehmotný majetek stanovovalo dobu používání od 1. 1. 2013, zatímco u jiných majetkových položek stanovovalo dobu používání od data uvedení majetku do užívání, přičemž u odpisovém plánu nebylo jasně a vhodně promítnuto potřebné rozlišení.

MD dále **v případech technického zhodnocení nehmotného majetku používalo pro potřeby odpisování algoritmus, jehož výsledkem bylo automatické prodloužení předpokládané doby používání majetku.** Odpisy majetku pak nebyly stanoveny tak, aby odpovídaly dobám používání dle schváleného odpisového plánu. Pro naplnění ustanovení bodu 4.10. ČÚS č. 708 – *Odpisování dlouhodobého majetku* mělo MD zjišťovat, zda technické zhodnocení vedlo či nevedlo k prodloužení doby používání, a tedy i doby odpisování.

– Odpis majetku určeného k prodeji

MD odpisovalo hmotný movitý majetek, který byl určen k prodeji. Tento majetek mělo MD ocenit reálnou hodnotou a k tomuto majetku nemělo aplikovat metodu odpisů.

Problémy zjištěné v odpisování majetku nemají podle názoru NKÚ významný dopad na údaje ÚZ za rok 2013, jedná se však o systémové riziko, které se vlivem kumulace nevhodně nastavených výší odpisů může významně promítnout do údajů v budoucích ÚZ MD.

1.3 Zveřejňování účetní závěrky

MD v roce 2014 v únorovém termínu dle vyhlášky č. 383/2009 Sb. zaslalo do *Centrálního systému účetních informací státu* (CSÚIS) přílohu s údaji k datu 31. 12. 2013 (obsahující i údaje o podmíněných závazcích), avšak jednalo se o dílčí konsolidační účetní záznam, který ještě nebyl součástí sestavené účetní závěrky. Tento zasláný dílčí konsolidační účetní záznam byl zveřejněn v systému MONITOR³

³ MONITOR je informační portál Ministerstva financí, který umožňuje volný přístup k rozpočtovým a účetním informacím ze všech úrovní státní správy a samosprávy – viz informace z www.monitor.statnipokladna.cz.

jako příloha MD. Na veřejně dostupných stránkách systému MONITOR se uvádí, že tento systém „zajišťuje zveřejňování účetních závěrek organizačních složek státu podle § 21a zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů“.

MD ještě dne 12. 3. 2014 provádělo opravné účetní zápisy na účtech 973 – *Krátkodobé podmíněné závazky z jiných smluv* a 974 – *Dlouhodobé podmíněné závazky z jiných smluv* do účetního období roku 2013 v souhrnné částce 472 532 750,02 Kč. Po provedení těchto oprav znovu zaslalo opravená data (přílohu) do CSÚIS, sestavilo účetní závěrku (připojen podpis vedoucího účetní jednotky, tj. ministra dopravy, s datem sestavení 12. 3. 2014) a požádalo Ministerstvo financí o výměnu zveřejněné přílohy. Výměna za opravenou přílohu v systému MONITOR však již provedena nebyla.

Účetní závěrka MD sestavená k 31. 12. 2013, tj. závěrka podepsaná ministrem, tak obsahovala údaje o podmíněných závazcích lišící se o více než 470 mil. Kč od údajů zveřejněných v příloze MD k 31. 12. 2013 na informačním portálu MONITOR.

2. Finanční výkazy MD za rok 2013

V průběhu kontroly byl prověřen také výkaz pro hodnocení plnění rozpočtu.

Tabulka č. 2 – Údaje z výkazu pro hodnocení plnění rozpočtu

(v Kč)

Rozpočtové příjmy		Rozpočtové výdaje	
Rozpočet po změnách	Výsledek od počátku roku	Konečný rozpočet	Výsledek od počátku roku
17 160 585 842,00	39 050 732 807,17	60 576 651 683,16	34 335 382 270,68

Zdroj: výkaz pro hodnocení plnění rozpočtu za rok 2013.

2.1 Právní předpisy v roce 2013 pro oblast finančního výkaznictví OSS

Finanční výkazy byly v roce 2013 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.

2.2 Nesprávnosti ve výkazu pro hodnocení plnění rozpočtu

V případě příjmů a výdajů uvedených ve výkazu pro hodnocení plnění rozpočtu MD za rok 2013 byla na vybraném vzorku kontrolována správnost jejich zařazení na položky a paragrafy rozpočtové skladby dle vyhlášky č. 323/2002 Sb. V tomto výkazu byla zjištěna celková nesprávnost ve výši 3,99 mld. Kč.

Výdaje na zajištění dopravní obslužnosti

MD na základě „smlouvy o závazku veřejné služby“ uzavřené podle § 39 odst. 1 písm. b) zákona č. 266/1994 Sb., o drahách, vyrovnávalo v roce 2013 dopravci ztrátu způsobenou plněním objednaného dopravního výkonu. Na základě této smlouvy uhradilo MD v roce 2013 výdaje v celkové výši přesahující 3,9 mld. Kč a rozpočtově je vykázalo jako transfer na položce 5213 – *Neinvestiční transfery nefinančním podnikatelským subjektům – právníkům osobám*.

Pro daný případ je však specificky a jednoznačně určena netransferová položka 5193 – *Výdaje na dopravní územní obslužnost*, MD proto vykázalo výdaje ve výši 3,9 mld. Kč na položce 5213 nesprávně. Podle MD se však jedná o výdaje transferové, zařazení na netransferový výdaj považuje MD za nesystémové a považuje jej za problém v zařazení tohoto druhu výdaje ve vyhlášce č. 323/2002 Sb.

Kompenzace slev v dopravě

MD v souladu s uzavřenou smlouvou kompenzovalo v roce 2013 dopravcům ztrátu způsobenou státem nařízenými slevami jízdného pro vymezené skupiny cestujících a tyto výdaje zařadilo na položku 5192 – *Poskytnuté neinvestiční příspěvky a náhrady (část)*. Kompenzace byly prováděny na základě článku 3 odst. 2 nařízení Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 1370/2007 ze dne 23. října 2007, o veřejných službách v přepravě cestujících po železnici a silnici a o zrušení nařízení Rady (EHS) č. 1191/69

a č. 1107/70. Pro tyto typy výdajů je však specificky určena položka 5193 – *Výdaje na dopravní územní obslužnost*. MD tedy vykázalo výdaje ve výši více než 6 mil. Kč nesprávně na položce 5192.

Zatřídění příjmů od Národního fondu

MD přijaté refundace neinvestičních výdajů vynaložených na realizaci projektů OPD zatřídilo na položku rozpočtové skladby 4218 – *Investiční převody od Národního fondu*, přestože se svojí povahou jednalo o neinvestiční příjmy, které měly být zatříděny pod položku 4118 – *Neinvestiční převody od Národního fondu*. MD tím nesprávně vykázalo příjmy ve výši přesahující 9,7 mil. Kč.

3. Závěrečný účet

Závěrečný účet kapitoly MD za rok 2013 byl zpracován v rozsahu stanoveném vyhláškou č. 419/2001 Sb., o rozsahu, struktuře a termínech údajů předkládaných pro vypracování návrhu státního závěrečného účtu a o rozsahu a termínech sestavení návrhů závěrečných účtů kapitol státního rozpočtu, a obsahoval průvodní zprávu, povinné číselné sestavy a tabulkové přílohy.

4. Ostatní zjištění

Poskytnutí dotace Státnímu fondu dopravní infrastruktury s odůvodněním „optimalizace finančních operací státního rozpočtu a řízení likvidity státu“

MD dne 31. 12. 2012 převedlo ze svého bankovního účtu na Státní fond dopravní infrastruktury (dále také „SFDI“) dotaci z prostředků operačního programu *Doprava* ve výši 5 mld. Kč. SFDI tuto poskytnutou částku nevyužil a dne 13. 2. 2013 ji v rámci finančního vypořádání převedl zpět na depozitní účet MD.

Poskytnutí uvedené tranše, včetně důvodu poskytnutí, komentovalo MD v závěrečném účtu kapitoly MD za rok 2012 těmito slovy: **„Z důvodu optimalizace finančních operací státního rozpočtu na rok 2012 a řízení likvidity státu byla na základě žádosti Ministerstva financí pod č.j. MF-122421/2012/19 ze dne 28.12.2012 zaslána tranše ve výši 5 mld. Kč na Státní fond dopravní infrastruktury účelově určená na Operační program Doprava.“**

Uvedenou tranši komentoval také SFDI ve své výroční zprávě za rok 2012 (zveřejněné na stránkách www.sfdi.cz⁴): **„... Ke konci roku byly na účet SFDI v souladu s pokynem Ministerstva financí převedeny prostředky OPD ve výši 5 mld. Kč. Tyto prostředky budou předmětem zúčtování dotací ze státního rozpočtu podle vyhlášky č. 52/2008 Sb., v platném znění.“**

Praxe při poskytování prostředků OPD byla taková, že prostředky, které SFDI od MD přijímal formou dotací a v roce 2012 na stanovený účel neposkytl konečnému příjemci, a dále prostředky, které nebyly vyčerpány konečnými příjemci, vrátil SFDI Ministerstvu dopravy nejpozději do 20. 12. 2012. **V tomto případě však došlo na základě výzvy Ministerstva financí z 28. 12. 2012 k operaci, kdy:**

- **ve stejný den, tj. 28. 12. 2012, vystavil SFDI žádost o tranši dotace, ten samý den MD provedení operace schválilo** (provedení finanční kontroly),
- **v poslední den roku 2012 byla z rozpočtových prostředků roku 2012 poskytnuta SFDI tranše dotace ve výši 5 mld. Kč,**
- **SFDI poskytnutou tranši nevyužil a celou ji dne 13. 2. 2013 v rámci finančního vypořádání převedl na depozitní účet MD.**

Důvodem poskytování tranší dotací by měla být pouze potřeba financování projektů OPD, **poskytnutí této tranše dotace však bylo zdůvodňováno „optimalizací finančních operací státního rozpočtu a řízením likvidity státu“**. Vzhledem k času poskytnutí (v poslední možný den, tj. 31. 12. 2012) bylo pravděpodobné a očekávatelné, že dotace nebude využita, a bude proto v rámci finančního vypořádání vrácena.

Je třeba upozornit na takovýto způsob financování a na to, že **operace provedené v souvislosti s touto tranší a vratkou ovlivnily o 5 mld. Kč nejen ekonomické údaje MD** (např. výši výdajů a nároků MD

4 Strana 17 a 18, kapitola 3.1 *Charakteristika příjmů SFDI a jejich plnění v roce 2012, část Dotace ze státního rozpočtu.*

či částku vykázaného čerpání prostředků OPD), **ale i celkové údaje o hospodaření státního rozpočtu**, a to jak údaje za rok 2012, tak vzhledem k vratce i údaje za rok 2013.

Zůstatek na účtu cizích prostředků

MD mělo na bankovním účtu cizích prostředků uloženy k 31. 12. 2013 peněžní prostředky ve výši 429 640 Kč, nedokázalo však tuto částku blíže identifikovat. Není tak zřejmé, zda se jedná o peněžní prostředky, které mělo již v minulosti odvést do státního rozpočtu. MD uvedlo, že bude potřebné údaje dohledávat a že záležitost souvisí s rozdíly vzniklými před rokem 2008.

Oblast výpočetní techniky a programového vybavení

Oblast výpočetní techniky a programového vybavení (dále také „ICT“) byla součástí předmětu kontroly v rámci prověřování různých činností MD, např. inventarizace majetku, dokladování zaúčtovaných a vykázaných skutečností či vyjasňování postupů k vyjádření ocenění majetku (průkaznost). **V této oblasti byla zjištěna řada problémů**, na které by měl kontrolní systém MD vhodně reagovat:

- **Inventuru výpočetní techniky neprováděly osoby, které k tomu byly jmenovány**, samotné inventurní soupisy k tomuto majetku podepsaly jiné osoby než členové jmenované příslušné inventarizační komise.
- K inventurním soupisům nepřikládalo MD vyjádření o používání softwaru, o existenci licencí a jejich legálním používání, přestože toto vyjádření vyžadovaly vnitřní předpisy MD.
- **MD v roce 2013 neevidovalo počty licencí** (a to ani aktuálně instalovaných, ani maximálně daných konkrétní smlouvou) k jednotlivým počítačovým programům, které má na základě smluvních ujednání s dodavatelem k dispozici, nebylo tak vhodně (ani v rámci inventarizace) ošetřeno riziko, zda MD používá veškerá programová vybavení v souladu s platnými licenčními smlouvami, např. zda nemá nainstalované i jiné produkty než ty, které jsou podloženy licenčními smlouvami.
- **MD opakovaně vysvětlovalo problémy vzniklé při vedení účetnictví potížemi souvisejícími s provozováním používaného systému pro vedení účetnictví**, např. problémy v souvislosti s ukončením servisní smlouvy s dodavatelem systému. **Problémy se týkaly např. nastavení odpisů nebo rozdílu mezi zaúčtovanými údaji a údaji v operativních účetních záznamech, přestože i ty měly vznikat na základě údajů vedených v účetnictví** a měly si tedy odpovídat. MD k tomu uvedlo, že se (ani zpětně) nepodařilo příčinu rozdílu zjistit.

Vzhledem k tomu, že samo MD nezná některé příčiny vznikajících rozdílu u zaúčtovaných údajů a odvolává se na možné problémy používaného informačního systému pro vedení účetnictví, je třeba konstatovat, že rizika spojená s fungováním tohoto informačního systému v roce 2013 vážně ohrožovala průkaznost údajů v účetnictví MD. Kontrolní systém Ministerstva dopravy nebyl dostatečně účinný, aby zajistil eliminaci rizik dávaných do souvislosti s neexistencí servisní smlouvy (vyskytovaly se po významnou část roku 2013) a objasňováním příčin nedostatků, což představuje riziko systémového selhání při vedení účetnictví.

- NKÚ žádal v průběhu kontroly o předložení množství dokladů, které prokazují řádné převzetí dodávek a služeb a které souvisejí s fakturací za vybraná programová vybavení (např. předávací protokoly, akceptační protokoly). MD však v písemných odpovědích uvedlo a potvrdilo, že požadovanou dokumentaci nemá k dispozici. Po upozornění na závažnost a rozsah problému a po předložení žádosti o písemné potvrzení, že takový rozsah dokumentace není skutečně k dispozici, však MD doklady dohledalo a předalo.

Tato skutečnost svědčí o problémech s evidencí dokumentů a prokazováním informací. Tyto problémy ohrožují mj. efektivní průběh kontroly a důvěru v předávané informace.

III. Shrnutí a vyhodnocení

Kontrolou bylo prověřeno, zda MD při sestavení závěrečného účtu, při vedení účetnictví, při sestavení účetní závěrky a sestavení finančních výkazů za rok 2013 postupovalo v souladu s příslušnými právními předpisy.

Účetní závěrka

Některé informace v účetní závěrce MD k 31. 12. 2013:

- **nebyly vykázány v souladu s předpisy upravujícími vedení účetnictví, tj. byly vykázány nesprávně**

Celková částka nesprávností, které byly v průběhu kontroly zjištěny, byla vyčíslena ve výši 10,606 mld. Kč. Na výši zjištěné celkové započtené nesprávnosti se částkou 10,596 mld. Kč podílí jedno chybné zatřídění podrozvahového závazku v příloze účetní závěrky (99,9 % celkové započtené nesprávnosti). Jedná se o nesprávnost klasifikační povahy, která neměla vliv na celkovou vykázanou výši podmíněných závazků ani na rozlišení závazků na krátkodobé/dlouhodobé; podle názoru NKÚ neměla tato nesprávnost významný vliv na úsudek nebo rozhodování uživatelů účetní závěrky.

- **nelze na základě zjištění skutečného stavu a s ohledem na ustanovení předpisů a českých účetních standardů upravujících vedení účetnictví organizačních složek státu vyhodnotit, tj. ověřit jejich soulad s těmito právními předpisy a českými účetními standardy**

Nejednoznačnosti a nejasnosti s přímým vlivem na informace uvedené v účetní závěrce MD se týkají zejména aplikace ČÚS č. 703 – *Transfery*, neboť není jednoznačně stanoveno, zda má být vybraná účetní jednotka v případě účtování předfinancovaných transferů spolufinancovaných z EU v roli poskytovatele a příjemce, či v roli zprostředkovatele zahraničního transferu.

Informace o těchto účetních případech jsou přitom v účetní závěrce MD významné a týkají se různých částí účetní závěrky. Nejasnosti a nejednoznačnosti použitelných kritérií mohou vést k významně odlišnému způsobu zobrazení skutečnosti v účetní závěrce, než jaký zvolilo MD. Tyto nejednoznačnosti však nelze dávat k tíži MD.

V průběhu kontroly byly oblasti ovlivněné touto nejednoznačností předpisů identifikovány a vyčísleny u MD v celkové výši přesahující 16 mld. Kč.

- **byly vykázány, avšak NKÚ se k nim nemohl vyjádřit vzhledem k nemožnosti získat dostatečné a vhodné důkazní informace k jejich prokázání**

MD k 31. 12. 2013 vykázalo zůstatek na účtu 372 – *Krátkodobé závazky z nástrojů spolufinancovaných ze zahraničí* ve výši –10 764 337 731,14 Kč na základě údajů z modelu, který si pro vyčíslení výše zůstatku sestavilo a ke kterému shromáždilo v únoru 2014 údaje z různých zdrojů. Model se týká vyčíslení možného nároku z předfinancování prostředků ze zahraničí, zejména OPD.

MD krátce před sestavením účetní závěrky za rok 2013 (konkrétně v únoru 2014) provádělo rozsáhlé opravy účtování v řádu desítek miliard Kč, a to zejména z důvodu neúplného účtování v roce 2012, kdy (po vyhodnocení ustanovení účetních předpisů) změnilo svou roli z poskytovatele a příjemce transferu na zprostředkovatele zahraničního transferu, avšak neúčtovalo o některých skutečnostech s relevantním vlivem na zůstatek účtu 372.

NKÚ získal podklady související s provedenými rozsáhlými opravami v dubnu 2014, avšak vzhledem k časovému plánu kontroly již nemohl prověřit, zda údaje nejsou zatíženy neúplností, nesprávnostmi (např. číselným vyjádřením) nebo jinými chybami v podkladech, nevhodně zvolenými předpoklady či nezahrnutím některých dalších relevantních aspektů.

Možnost vyjádřit se ke spolehlivosti účetní závěrky MD k 31. 12. 2013 byla ve významném rozsahu omezena z důvodu nejednoznačností a nejasností při aplikaci českého účetního standardu č. 703 – *Transfery*. Tyto nejednoznačnosti nejsou dávány k tíži MD, zároveň však vedou k tomu, že nelze poskytnout informaci uživatelům účetní závěrky, 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 ÚZ.

V důsledku těchto skutečností není možné se vyjádřit ke spolehlivosti účetní závěrky MD k 31. 12. 2013 jako celku.

Současně je však třeba upozornit na skutečnost, že NKÚ byl významně omezen v možnosti získat dostatečné a vhodné důkazní informace k prokázání některých údajů účetní závěrky (k zůstatku účtu 372 – *Krátkodobé závazky z nástrojů spolufinancovaných ze zahraničí*), přičemž rozsah tohoto omezení několikanásobně překročil stanovenou hladinu významnosti, a za jiných okolností⁵ by tak vedl k modifikovanému stanovisku.

Problémy s aplikováním předpisů upravujících vedení účetnictví

Transfery spolufinancované z EU

Účtování o transferech spolufinancovaných z EU (či obecně ze zahraničí) je oblastí, která je zatížena nejasnostmi při aplikaci účetních předpisů, přičemž dopad na ÚZ MD byl natolik významný, že neumožnil NKÚ vyjádřit se k její spolehlivosti.

Jedná se o dlouhodobě přetrvávající problém. Tuto nejasnost konstatoval NKÚ již v řadě kontrolních závěrů na základě kontrol provedených u různých účetních jednotek (kontrolní akce č. 12/14, 12/15, 12/30 či 13/19).

V této souvislosti je třeba upozornit na záležitost, která se projevila právě v případě MD, a sice že **u těch OSS, které předfinancují zahraniční transfery a účtují jako zprostředkovatel zahraničního transferu, může s ohledem na ustanovení účetních předpisů docházet k tomu, že své nároky na refundace (pohledávky) vykáží v záporné hodnotě na účtu závazků**, což je z účetního hlediska neobvyklá a obtížně srozumitelná informace.

Přehled o změnách vlastního kapitálu

Další oblastí, která je postižena nejasností při aplikaci právních předpisů, je používání různých způsobů pro naplnění údajů o „zvýšení stavu“ a „snížení stavu“ u položek B. *Fondy účetní jednotky* a D. *Příjmový a výdajový účet rozpočtového hospodaření* přehledu o změnách vlastního kapitálu. Tato nejasnost vede k riziku vzniku nesrovnatelnosti údajů a jejich další nepoužitelnosti v rámci vybraných účetních jednotek. Na tento problém upozornil NKÚ již v kontrolní akci č. 13/19.

Příloha ÚZ – podrozvahové účty

Skutečnosti a zjištění z kontroly na MD dále ukazují, že další oblastí, která se z účetního hlediska potýká s množstvím problémů, je oblast účtování a vykazování údajů o podmíněných pohledávkách a závazcích zachycovaných na podrozvahových účtech. **MD v roce 2013 nezajistilo, aby jeho postupy zejména při účtování a oceňování podmíněných závazků byly konzistentní.** Důvody pro používání různých přístupů lze spatřovat mimo jiné v různém chápání, různých výkladech či obtížné srozumitelnosti ustanovení předpisů upravujících vedení účetnictví a výkaznictví:

- Ustanovení předpisů např. umožňují ocenit podmíněné závazky v ocenění odpovídajícím úhrnu za tři roky, ale výkladově také v celkové možné výši podle smlouvy, což může vést k vykázání značně odlišných částek. MD používalo oba přístupy.
- Při účtování o spolufinancovaných transferech (tj. oblasti zatížené nejasnostmi při aplikaci účetních předpisů) volilo MD pro obdobné případy různé účty a některé případy nevykázalo vůbec, jiné obdobné případy však vykázalo. Postupovalo tak nekonzistentně.

Podrozvahové účtování je oblastí, která pro vybrané účetní jednotky po provedení účetní reformy v roce 2010 znamenala značný nárůst sledování a vykazování nových skutečností tzv. podmíněného charakteru. **Zjištěné problémy obecně signalizují riziko nekonzistence údajů v rámci účetních jednotek postupujících podle vyhlášky č. 410/2009 Sb., z čehož vyplývá zejména riziko nesrovnatelnosti**

⁵ Situace, kdy by vyhodnocení správnosti účtování a vykázání transferů spolufinancovaných ze zahraničí nebylo znemožněno nejednoznačností předpisů pro účetnictví.

a obtížné použitelnosti údajů vykázaných na podrozvahových účtech. Čím vyšší bude externí potřeba používat údaje vykázané na podrozvahových účtech, tím více bude třeba tuto oblast upravovat a řídit tak, aby údaje byly srozumitelné a adekvátně srovnatelné.

Účetní odhady

Dle názoru NKÚ mělo MD v oblasti účetních metod týkajících se účetních odhadů, konkrétně tvorby rezerv a dohadných účtů v případě poskytování transferů, problémy v jejich nastavení a přiměřené aplikaci.

MD si např. hranici významnosti pro tvorbu rezerv stanovilo pro rok 2013 ve výši přesahující 1,8 mld. Kč (3 % celkových aktiv), což je dle názoru NKÚ hranice pro účtování o nákladech příliš vysoká. V případě odhadování výše nákladů u zálohově poskytovaných transferů volilo obecně zjednodušující přístup a náklady (a dohadné účty pasivní) k nevypořádaným dotacím tvořilo ve výši 100 % poskytnutých záloh, a to i v případě, kdy bylo možné důvodně předpokládat jejich použití příjemci transferů až v následujícím roce, tj. v roce 2014.

Tvorba a účtování účetních odhadů jsou činnosti pro OSS relativně nové, které souvisejí s účetní reformou prováděnou od roku 2010, u OSS tak scházejí zkušenosti s aplikací tohoto druhu účetních metod, což může být zdrojem problémů s vykazováním významných údajů v jejich ÚZ.

Finanční výkazy

Ve výkazu pro hodnocení plnění rozpočtu sestaveném k 31. 12. 2013 byla zjištěna nesprávnost v celkové výši 3,99 mld. Kč. Zapříčiněna byla zejména chybným zatříděním výdajů na zajištění dopravní obslužnosti ve výši 3,97 mld. Kč.

Výkaz pro hodnocení plnění rozpočtu tak v tomto rozsahu nebyl sestaven v souladu s příslušnými právními předpisy.

Závěrečný účet

Závěrečný účet kapitoly 327 – *Ministerstvo dopravy* byl zpracován v rozsahu stanoveném vyhláškou č. 419/2001 Sb. a obsahoval povinné číselné sestavy a tabulkové přílohy.

Ostatní zjištění

MD mělo významné problémy v oblasti ICT (zejména v evidenci a dokládání existence majetku), na které by měl dostatečně účinný vnitřní kontrolní systém reagovat.

NKÚ dále upozorňuje na **nestandardní účel poskytnutí dotace SFDI ve výši 5 mld. Kč, která byla poskytnuta v poslední den roku 2012, tj. 31. 12. 2012, a byla zdůvodněna tím, že k jejímu poskytnutí došlo na žádost Ministerstva financí a že měla sloužit „optimalizaci finančních operací státního rozpočtu a řízení likvidity státu“.** Vzhledem k času poskytnutí bylo očekávatelné, že dotace využita nebude; využita také skutečně nebyla a v rámci finančního vypořádání byla Ministerstvem dopravy v dalším rozpočtovém roce vrácena. Podle názoru NKÚ nemá poskytnutí dotace z OPD sloužit takovýmto potřebám. **Operace provedené v souvislosti s touto tranší a vratkou přitom významně ovlivnily nejen ekonomické údaje MD** (např. výši výdajů a nároků MD či částku vykázaného čerpání prostředků OPD), **ale i celkové údaje o hospodaření státního rozpočtu**, a to jak údaje za rok 2012, tak vzhledem k vratce i údaje za rok 2013.

Dále je třeba upozornit na to, že **v informačním portálu Ministerstva financí MONITOR nemusejí být za organizační složky státu prezentovány k 31. 12. 2013 údaje shodné s údaji v jejich sestavených účetních závěrkách.** V případě MD se údaje o podmíněných závazcích prezentované ve výkazu příloha k 31. 12. 2013 **v systému MONITOR lišily od údajů ze sestavené ÚZ MD o více než 470 mil. Kč, přestože Ministerstvo financí na webových stránkách systému MONITOR uvádí, že tento informační portál zajišťuje zveřejňování účetních závěrek OSS,** čímž vyvolává dojem, že prezentované údaje jsou údaji ze sestavených ÚZ OSS.