

**Kontrolní závěr z kontrolní akce**

**16/03**

**Závěrečné účty kapitol státního rozpočtu *Ministerstvo financí*, *Státní dluh*, *Operace státních finančních aktiv* a *Všeobecná pokladní správa* za rok 2015, údaje pro hodnocení plnění rozpočtu za rok 2015 předkládané Ministerstvem financí za tyto kapitoly a účetnictví Ministerstva financí za rok 2015**

Kontrolní akce byla zařazena do plánu kontrolní činnosti Nejvyššího kontrolního úřadu (dále jen „NKÚ“) na rok 2016 pod číslem 16/03. Kontrolní akci řídil a kontrolní závěr vypracoval člen NKÚ Ing. Daniel Reisiegel, MPA.

Cílem kontroly bylo prověřit, zda Ministerstvo financí při sestavení závěrečných účtů, předkládání údajů pro hodnocení plnění státního rozpočtu a vedení účetnictví postupovalo v souladu s příslušnými právními předpisy.

**Kontrolovaná osoba:**

Ministerstvo financí (dále také „MF“).

Kontrolováno bylo období roku 2015 včetně souvisejících skutečností let předcházejících a roku následujícího.

Kontrola byla prováděna u kontrolované osoby v době od ledna do října 2016.

Námitky proti kontrolnímu protokolu, které MF podalo, byly vypořádány vedoucím skupiny kontrolujících rozhodnutím o námitkách. Odvolání MF proti rozhodnutí o námitkách bylo vypořádáno usnesením Kolegia NKÚ.

***Kolegium NKÚ*** na svém VI. jednání, které se konalo dne 3. dubna 2017,

***schválilo*** usnesením č. 8/VI/2017

***kontrolní závěr*** v tomto znění:

|  |
| --- |
| Kontrola prověřovala u MF údaje ze tří základních systémů výkaznictví státu, tj. údaje z účetnictví, údaje pro hodnocení plnění rozpočtu a údaje závěrečných účtů kapitol spravovaných MF. Mezi hlavní zjištění patří zejména:   * některé údaje o dluzích vykazované v závěrečných účtech nemají stanovena a zveřejněna jasná pravidla, použité metodické postupy pro jejich vykázání nebyly v některých případech stejné s postupy stanovenými nebo používanými v účetnictví MF. NKÚ doporučuje právními předpisy ujasnit metodická pravidla pro vykázání aktiv a pasiv (dluhů) a stanovit povinnost vykázat v rámci státního dluhu nejen závazky vyplývající z vydaných dluhopisů před jejich splatností, ale i závazky po splatnosti; * údaje o podmíněných závazcích vedených a vykázaných v účetnictví MF mají nízkou vypovídací hodnotu pro externí uživatele, zejména v oblasti garancí. Vykázané informace jsou zatíženy problémy s aplikací právních předpisů, chybami v účetnictví a účetní závěrce MF. Rozsah problému byl zjištěn v řádu desítek mld. Kč. Podle NKÚ je potřebné zajistit lepší vypovídací schopnost údajů o podrozvahových skutečnostech, aby tyto údaje poskytované externím uživatelům jim mohly vhodněji sloužit a aby i jejich konsolidace pro potřeby sestavování účetních výkazů za Českou republiku byla účelnou záležitostí ve smyslu jasné a srozumitelné interpretovatelnosti takovýchto údajů; * MF netvořilo žádné účetní rezervy a nesnížilo hodnotu některého majetku, přestože kontrola prokázala důvody pro účtování o těchto skutečnostech. Rozsah problému byl zjištěn v řádu desítek mld. Kč. Jeho důsledkem je zkreslení údajů o stavu majetku a pasiv, včetně údajů o výši cizích zdrojů (faktických závazků MF). Tzv. reforma účetnictví státu prováděná od roku 2010 přitom po MF jako organizační složce státu požadovala aplikovat tyto rozvinuté a relativně náročné účetní metody. Upozorňujeme, že právě aplikace i těchto metod je nutným předpokladem pro úspěšné naplňování cíle této reformy účetnictví státu; * MF v minulosti v některých oblastech uzavíralo smluvní vztahy založené formálně na poskytnutých zárukách tak, aby se vyhnulo zvýšení státního dluhu. Jednalo se o přístup skrytého deficitního financování a kontrola v něm shledala nesprávnosti v účetním postupu a rizika pro vykázání údajů jak v účetní závěrce MF, tak státním závěrečném účtu. |

**I. Úvod**

**Ministerstvo financí** je v oblasti zachycování ekonomických informací státu a jejich vykazování významným subjektem. Ministerstvo financí:

* je dle § 4 zákona č. 2/1969 Sb., o zřízení ministerstev a jiných ústředních orgánů státní správy České republiky, ***ústředním orgánem státní správy mj. pro státní rozpočet republiky, státní závěrečný účet republiky***, státní pokladnu České republiky, finanční hospodaření, finanční kontrolu, ***účetnictví***, audit a hospodaření s majetkem státu;
* ***zjišťuje účetní záznamy pro potřeby státu včetně sestavování účetních výkazů za Českou republiku*** podle zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví;
* podle zákona o účetnictví ***zajišťuje metodickou podporu vybraným účetním jednotkám*** v rámci zjišťování účetních záznamů pro potřeby státu;
* podle zákona č. 219/2000 Sb., o majetku České republiky a jejím vystupování v právních vztazích, je organizační složkou státu (dále také „OSS“) a dle zákona o účetnictví ***je vybranou účetní jednotkou***;
* podle zákona č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů (rozpočtová pravidla), ***je správcem kapitol 312 – Ministerstvo financí, 396 – Státní dluh (dále také „SD“), 397 – Operace státních finančních aktiv (dále také „OSFA“) a 398 – Všeobecná pokladní správa (dále také „VPS“) a sestavuje závěrečné účty těchto kapitol*;**
* podle zákona č. 218/2000 Sb. ***vypracovává***, ve spolupráci s jednotlivými správci kapitol, ***návrh státního závěrečného účtu*** (dále také „SZÚ“).

U jedné účetní jednotky a správce kapitol se v oblasti účetnictví a výkaznictví státu scházejí i zásadní role metodické a legislativní.

Významnost MF z pohledu účetnictví a výkaznictví zobrazují následující tabulky a graf.

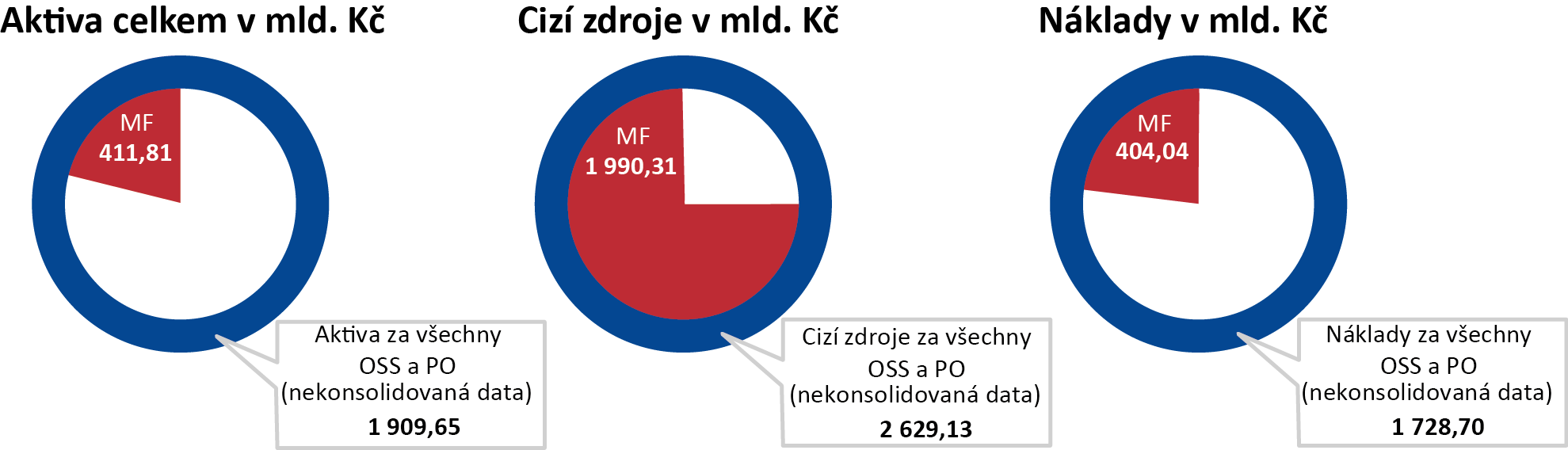
V tabulce č. 1 jsou uvedeny některé údaje z účetní závěrky MF sestavené k 31. 12. 2015 (dále také „ÚZ“).

**Tabulka č. 1: Údaje z účetní závěrky MF k 31. 12. 2015 (v mil. Kč)**

| **Položka výkazu** | **Částka** |
| --- | --- |
| **Aktiva** | **411 809,94** |
| *z toho: stálá* | 221 432,27 |
| *oběžná* | 190 377,67 |
| **Pasiva** | **411 809,94** |
| *z toho: vlastní kapitál* | **−**1 578 496,28 |
| *cizí zdroje* | 1 990 306,23 |
| **Náklady** | **404 035,69** |
| **Výnosy** | **50 557,21** |
| **Výsledek hospodaření běžného účetního období** | **−353 478,47** |
| **Podrozvahové účty:** |  |
| ***P.I. Majetek a závazky účetní jednotky*** | **47 745,36** |
| z toho: majetek (včetně vyřazených pohledávek) | 47 744,42 |
| vyřazené závazky | 0,94 |
| ***P.II. Krátkodobé podmíněné pohledávky z transferů a krátkodobé podmíněné závazky z transferů*** | **37,71** |
| z toho: podmíněné závazky z transferů | 37,71 |
| ***P.III. Podmíněné pohledávky z důvodu užívání majetku jinou osobou*** | **4,98** |
| ***P.IV. Další podmíněné pohledávky*** | **129 006,95** |
| ***P.V. Dlouhodobé podmíněné pohledávky z transferů a dlouhodobé podmíněné závazky z transferů*** | **699 750,61** |
| z toho: podmíněné pohledávky z transferů | 699 750,61 |
| ***P.VI. Podmíněné závazky z důvodu užívání cizího majetku*** | **1,18** |
| ***P.VII. Další podmíněné závazky*** | **311 595,49** |
| ***P.VIII. Ostatní podmíněná aktiva a ostatní podmíněná pasiva a vyrovnávací účty*** | **730 720,07** |
| z toho: ostatní podmíněná aktiva | 82 924,22 |
| ostatní podmíněná pasiva | 249 920,40 |

**Zdroj:** účetní závěrka MF sestavená k 31. 12. 2015; neuváděn údaj o vyrovnávacím účtu k podrozvahovým účtům.

**Graf č. 1: Podíl vybraných položek účetní závěrky MF k 31. 12. 2015 na celkových údajích za všechny OSS a všechny státní příspěvkové organizace (dále také „PO“)**



**Zdroj:** informační systém *MONITOR* (nekonsolidované údaje za všechny existující OSS a státní PO), účetní závěrka MF sestavená k 31. 12. 2015.

Významnost MF v roli správce kapitoly vyplývá z údajů o rozpočtových příjmech a výdajích jednotlivých kapitol spravovaných MF a jejich podílu na celkových příjmech a výdajích státního rozpočtu:

**Tabulka č. 2: Podíl příjmů a výdajů kapitol 396, 397, 398 a 312 na celkových příjmech a výdajích státního rozpočtu za rok 2015 (v mil. Kč)**

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| **Kapitola** | **Příjmy** | | **Výdaje** | |
| **Částka** | **Podíl na celkových příjmech státního rozpočtu** | **Částka** | **Podíl na celkových výdajích státního rozpočtu** |
| 396 – *Státní dluh* | 7 913,74 | 0,6 % | 53 193,70 | 4,1 % |
| 397 – *Operace státních finančních aktiv* | 3 240,63 | 0,3 % | 262,81 | 0 % |
| 398 – *Všeobecná pokladní správa* | 608 546,69 | 49,3 % | 125 877,04 | 9,7 % |
| 312 – *Ministerstvo financí* | 7 938,64 | 0,6 % | 17 265,66 | 1,3 % |
| **CELKEM** | **627 639,70** | **50,8 %** | **196 599,21** | **15,1 %** |

**Zdroj:** informační systém *MONITOR*; vlastní výpočty podílů.

**Pozn.:** Celkové příjmy státního rozpočtu za rok 2015 činily 1 234 517 345 059 Kč, celkové výdaje státního rozpočtu za rok 2015 činily 1 297 321 588 341 Kč.

Některé příjmy a výdaje kapitol 312 – *Ministerstvo financí*, 396 – *Státní dluh*, 397 – *Operace státních finančních aktiv* a 398 – *Všeobecná pokladní správa* nejsou předmětem účetnictví MF, ale jiných OSS, a to organizací podřízených MF. Předmětem kontroly byly jen příjmy a výdaje, které jsou současně předmětem účetnictví MF, ty zobrazuje následující tabulka.

Tabulka č. 3: Přehled příjmů, výdajů a financování, které byly realizovány v rámci kapitol státního rozpočtu 396, 397, 398 a 312 a byly v roce 2015 předmětem účetnictví MF (v mil. Kč)

| **Kapitola** | **Příjmy** | **Výdaje** | **Financování** |
| --- | --- | --- | --- |
| 396 – *Státní dluh* | 7 913,74 | 53 193,70 | 62 804,243) |
| 397 – *Operace státních finančních aktiv* | 3 240,63 | 262,81 |  |
| 398 – *Všeobecná pokladní správa* | −186 623,171) | 125 877,04 |  |
| 312 – *Ministerstvo financí* | 726,972) | 2 144,212) |  |
| **CELKEM** | **−174 741,83** | **181 477,76** |  |

**Zdroj:** informační systém *MONITOR*; informační systém MF AVISME, stav k 31. 12. 2015.

1) MF hradí ze svých příjmových účtů převod sdílených daní, aniž by daně samo inkasovalo (inkasují je některé podřízené organizační složky státu), proto je částka v záporné výši.

2) MF realizuje jen část příjmů a výdajů kapitoly, zbylé realizují podřízené organizační složky státu.

3) Částka financování odpovídá rozdílu mezi příjmy a výdaji státního rozpočtu, představuje ji tak dosažená výše schodku státního rozpočtu. Financování vymezuje vyhláška MF č. 323/2002 Sb., o rozpočtové skladbě, a to v třídě 8 – *Financování*.

Kontrola prověřovala, zda Ministerstvo financí postupovalo v souladu s příslušnými právními předpisy:

* **při sestavení závěrečných účtů kapitol státního rozpočtu spravovaných Ministerstvem financí**[[1]](#footnote-1) za rok 2015;
* **při předkládání údajů pro hodnocení plnění rozpočtu kapitol státního rozpočtu** spravovaných Ministerstvem financí za rok 2015;[[2]](#footnote-2)
* **při vedení účetnictví Ministerstva financí** za rok 2015.

Kontrole byly podrobeny zejména údaje vedené v účetnictví, dále doklady o příjmech a výdajích státního rozpočtu a financování tříděné rozpočtovou skladbou (za účelem prověření nastavení systému zachycování těchto údajů u MF). Prověřovány byly postupy MF při sestavení závěrečných účtů kapitol spravovaných MF, soulad údajů těchto závěrečných účtů s podkladovými informacemi, včetně údajů předkládaných pro hodnocení plnění rozpočtu a údajů z účetnictví.

Kontrolován nebyl celý rozsah údajů vedených v účetnictví MF, kontrola se zaměřila zejména na oblast státního dluhu (bez derivátových operací), majetkových účastí, návratných finančních výpomocí, nákladů ze sdílených daní a vybraných podmíněných závazků. Kontrolovány byly skutečnosti, které se týkají MF v pozici organizační složky státu, a nikoliv podřízených organizací.

V rámci kontroly byl na základě předložených dokladů zkontrolován následující rozsah příjmů, výdajů, položek financování a účetních případů za rok 2015:

Tabulka č. 4: Rozsah kontrolovaných údajů (v mil. Kč)

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| **Údaje pro hodnocení plnění rozpočtu** | | **Účetnictví MF** | |
| **Označení položky** | **Částka** | **Označení položky** | **Částka** |
| Příjmy | 206 789,13 | Aktiva | 97 438,39 |
| Výdaje | 30 428,57 | Pasiva | 176 045,49 |
| Financování | 124 913,60 | Náklady | 37 346,57 |
|  |  | Výnosy | 22 506,92 |
|  |  | Podmíněná aktiva | 49 350,97 |
|  |  | Podmíněná pasiva | 243 195,79 |

**Zdroj:** vlastní výpočty.

**Pozn.:** Kromě údajů uvedených v tabulce byly prověřovány i související účetní případy; jejich objem není možné vyčíslit.

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

**II. Shrnutí a vyhodnocení**

Při kontrole NKÚ prověřil, zda Ministerstvo financí postupovalo v souladu s příslušnými právními předpisy při sestavení závěrečných účtů kapitol MF, SD, OSFA a VPS, při předkládání údajů pro hodnocení plnění státního rozpočtu za kapitoly MF, SD, OSFA a VPS a při vedení účetnictví za MF jako organizační složku státu.

Kontrola se zaměřila především na oblasti účetnictví MF, které mají povahu aktiv a dluhů a jsou vykazovány i v závěrečných účtech spravovaných MF.

**Provedená kontrola identifikovala systémové problémy a rizika, jež nebyly nesprávnostmi, ale NKÚ na jejich základě podává doporučení k úpravě právních předpisů nebo provedení systémové změny v přístupu (část 1. *Systémové problémy výkaznictví státu*). Dále zjistila nesprávnosti v účetnictví MF či údajích pro hodnocení plnění rozpočtu jím spravovaných kapitol, týkající se MF v pozici kontrolované osoby odpovědné za tato zjištěná pochybení (část 2. *Zjištěné nesprávnosti*).**

**1. Systémové problémy výkaznictví státu**

***1.1 Závěrečné účty kapitol státního rozpočtu***

Právní předpisy neposkytovaly dostatečná pravidla k vykázání aktiv a dluhů v závěrečném účtu kapitoly 396 – *Státní dluh* za rok 2015, tj. jiných údajů než příjmů a výdajů. Tato skutečnost se netýká jen závěrečných účtů kapitol[[3]](#footnote-3), ale má přesah i do údajů státního závěrečného účtu. U některých položek státního dluhu může vznikat více variant přístupů vedoucích k různému ocenění a vykázání údajů o státním dluhu, např. z důvodu:

* upřednostnění konceptu ekonomického vlastnictví[[4]](#footnote-4) před vlastnictvím právním;
* volby kurzu k ocenění cizoměnových dluhopisů zajištěných proti měnovému riziku (k 31. 12. 2015 zjištěn vliv použité varianty oproti způsobu ocenění v účetnictví ve výši 2,47 mld. Kč).

Uživateli údaje o státním dluhu nemusí být zřejmé, který z možných přístupů MF aplikovalo.

NKÚ v souvislosti s údaji o majetku a závazcích v závěrečných účtech dále konstatuje, že tzv. reformou účetnictví státu v roce 2010 se zavedla a rozšířila povinnost sledovat v účetnictví OSS množství údajů, které vypovídají zejména o majetku a závazcích státu, avšak v oblasti závěrečných účtů k úpravě pravidel směřujících k využití těchto informací z účetnictví nedošlo. Právě tyto údaje výsledky dosaženého rozpočtového hospodaření přitom dokreslují. Podle NKÚ by údaje o majetku a závazcích měly být při předkládání údajů o výsledcích rozpočtového hospodaření v závěrečných účtech a obecně při sestavování státního závěrečného účtu využívány co nejvíce, a to na základě transparentní vazby s údaji z účetnictví.

|  |
| --- |
| **NKÚ doporučuje, aby MF zajistilo jasná pravidla pro vykazování údajů charakteru aktiv a dluhů v závěrečných účtech kapitol a vzhledem k návaznosti této problematiky i ve státním závěrečném účtu obecně.**  Postup MF při vykazování údajů o státním dluhu, zejména v oblasti použití kurzů pro ocenění dluhopisů, a při aplikaci tzv. konceptu ekonomického vlastnictví by měl být upraven právním předpisem tak, aby byla u vykázaných údajů zajištěna jejich jednoznačná kontrolovatelnost ve vztahu k ustanovením právních předpisů a srovnatelnost v čase.Do doby úpravy právním předpisem by měly být v případě údajů MF takové postupy alespoň zveřejněny. |

Do celkové částky státního dluhu vykázaného v závěrečném účtu kapitoly 396 – *Státní dluh* nebyly zahrnuty závazky z vydaných dluhopisů, které jsou po splatnosti (k 31. 12. 2015 částka ve výši 114 mil. Kč). I když je přístup MF v souladu se zákonem č. 218/2000 Sb., NKÚ takové vymezení státního dluhu nepovažuje za vhodné. Nejedná se o kvantitativně významný problém ve vztahu k roku 2015, nárůst jeho významnosti v čase však nelze vyloučit.

|  |
| --- |
| **NKÚ doporučuje MF iniciovat takovou úpravu zákona č. 218/2000 Sb., jež by pro potřeby závěrečného účtu kapitoly státního rozpočtu 396 – *Státní dluh* zajistila v rámci státního dluhu vykázání všech závazků vyplývajících z vydaných dluhopisů, tj. i závazků z vydaných dluhopisů po datu jejich splatnosti.** |

***1.2 Účetnictví***

V oblasti účetnictví byla kontrolou zjištěna systémová rizika spočívající v nedostatečné úpravě předpisů pro vedení účetnictví organizačních složek státu a v použitelnosti a vypovídací schopnosti údajů vykázaných v účetní závěrce:

* + ***nejasné určení míry vlivu u majetkových účastí***, kdy pro potřeby individuální účetní závěrky[[5]](#footnote-5) organizační složky státu schází kritéria pro určení míry vykonávaného vlivu, což má dopad i na ocenění těchto účastí. Na tento problém s aplikací právních předpisů upozorňuje NKÚ ve svých kontrolních závěrech opakovaně, např. naposledy v kontrolní akci č. 16/17[[6]](#footnote-6);
  + ***nezveřejňování přehledu tvorby a použití fondu privatizace*** v informačním portálu Ministerstva financí *MONITOR*[[7]](#footnote-7);
  + ***nejasná vypovídací hodnota informací o podmíněných aktivech a pasivech*.**

Ustanovení předpisů pro vedení účetnictví poskytují účetním jednotkám možnost různého přístupu k ocenění účetních případů vykázaných na podrozvahových účtech a nestanovují jasnou povinnost údaje vykázané na podrozvahových položkách komentovat. MF volilo různé přístupy k ocenění podmíněných pohledávek a závazků, aniž by byl některý ze zvolených způsobů nesprávný.

Komentované informace k významným položkám podmíněných pohledávek a závazků, v případě MF zejména ke garancím, však součástí ÚZ nebyly. Pokud by MF přistupovalo k ocenění jiným způsobem a sjednotilo své přístupy, vykázalo by kontrolované údaje o podmíněných skutečnostech na podrozvahových účtech **o více než 100 mld. Kč odlišně od stavu vykázaného v účetní závěrce MF k 31. 12. 2015,** aniž by se jednalo o porušení právních předpisů.

**S ohledem na výše uvedené NKÚ konstatuje, že údaje vedené v účetnictví MF a vykázané na podrozvahových účtech v ÚZ MF nejsou pro externího uživatele bez dalších doplňujících a vysvětlujících informací dostatečně srozumitelné a interpretovatelné.** Riziko nejasné vypovídací schopnosti údajů shromážděných o skutečnostech na podrozvahových účtech MF a jejich nesrovnatelnosti s údaji u jiných vybraných účetních jednotek považuje NKÚ za vysoké. Údaje mají mít dostatečnou vypovídací schopnost použitelnou z hlediska konsolidace, srovnatelnosti a dalších informačních potřeb, jinak budou sloužit spíše jen vnitřní potřebě konkrétní účetní jednotky.

|  |
| --- |
| **NKÚ doporučuje, aby MF zajistilo úpravu prováděcích právních předpisů v oblasti určování míry vlivu organizačních složek státu pro potřeby vykazování majetkových účastí v účetních závěrkách OSS.**  **NKÚ doporučuje, aby MF zajistilo zveřejňování přehledu tvorby a použití fondu privatizace v informačním portálu Ministerstva financí *MONITOR*.** |
| **NKÚ doporučuje MF doplnit a upřesnit předpisy regulující vedení účetnictví OSS tak, aby se eliminovalo riziko věcně neodůvodněné variantnosti, resp. roztříštěnosti při stanovení ocenění podrozvahových skutečností a účtování o nich.**  Předpisy by měly ujasnit a zpřesnit obsah informací z podrozvahových účtů. Účetní jednotky by měly mít jasně stanovenou povinnost srozumitelně tyto údaje komentovat.  Údaje z podrozvahových účtů mají být předmětem konsolidace v rámci účetních výkazů státu, proto NKÚ navrhuje zajistit podmínky pro vyšší srovnatelnost údajů mezi účetními jednotkami tak, aby údaje vykázané o nich na konsolidované bázi byly jasně interpretovatelné. | |

**2. *Zjištěné nesprávnosti***

V oblasti závěrečných účtů kapitol spravovaných MF (v rozsahu přímé odpovědnosti MF za tyto údaje) ani v oblasti údajů z *výkazů pro hodnocení plnění rozpočtu správců kapitol a organizačních složek státu* (v rozsahu údajů vkládaných do rozpočtového systému ze strany MF v jeho odpovědnosti) nebyly zjištěny významné nesprávnosti. Kontrola se však zaměřila jen na část těchto údajů.

V rámci kontroly účetnictví byly zjištěny případy, které MF nesprávně účtovalo a oceňovalo nebo o kterých neúčtovalo, a případy, kdy uvedlo nesprávné informace o některých skutečnostech v příloze v účetní závěrce. Zjištěny byly také nedostatky při používání účetních metod a nesoulad mezi údaji z účetnictví a státního závěrečného účtu.

Kontrolou zjištěné nesprávně, neúplně či neprůkazně zachycené údaje s přímým vlivem na informace vykázané v kontrolovaných výkazech jsou uvedeny v následující tabulce celkových nesprávností:

Tabulka č. 5: Zjištěné celkové nesprávnosti (v mil. Kč)

| **Výkaz/oblast** | **Celková zjištěná nesprávnost** |
| --- | --- |
| **Rozvaha** | 1 779,52 |
| **Výkaz zisku a ztráty** | 714,07 |
| **Příloha v ÚZ** |  |
| **– podrozvahové účty** (příloha v ÚZ, část A.4.) | 31 594,04 |
| **– ostatní části** (příloha v ÚZ, části A až N, tj. vyjma části A.4.) | 108 890,25 |
| **Výkaz pro hodnocení plnění rozpočtu správců kapitol a organizačních složek státu (FIN 1-12 OSS)** (příjmy a výdaje za všechny kapitoly spravované MF) | 123,81 |

**Zdroj:** vlastní výpočty.

**Pozn.:** Nesprávnosti uvedené v tabulce představují zjištěná porušení právních předpisů s dopadem na vykázanou výši položek příjmů, výdajů a financování kontrolovaných výkazů FIN 1-12 OSS a jednotlivých položek účetní závěrky MF, a to ve stavu k 31. 12. 2015; nedostatky promítnuté pouze do obratů zachycovaných v průběhu roku nebyly vyčíslovány.

**Podrozvahové účty a příloha v účetní závěrce – garance**

V rámci kontroly účetnictví byly nejvýznamnější nesprávnosti, a to nesprávnosti s dopadem na ÚZ, zjištěny v oblasti podrozvahových účtů a v oblasti informací zveřejněných v ostatních částech přílohy v ÚZ.

Mezi nejvýznamnější náležely zejména **nedostatky ve vykázání garancí,** kde bylo zjištěno uvedení nesprávných údajů v příloze v ÚZ (nesprávnost ve výši 82 mld. Kč), vykázání případů jako garancí, přestože ve skutečnosti garancemi ve smyslu vyhlášky č. 410/2009 Sb.[[8]](#footnote-8) nebyly (přijaté kolaterály ve výši 10,8 mld. Kč), a naopak vykázání garance nesprávně na účtu, který pro garanci určen nebyl (garance ve výši 19,6 mld. Kč ve prospěch mezinárodní organizace).[[9]](#footnote-9)

Zjištění z kontroly v oblasti garancí má přesah i do oblasti státního závěrečného účtu (garance ve výši 19,6 mld. Kč v něm uvedena nebyla[[10]](#footnote-10)).

|  |
| --- |
| **NKÚ z důvodu transparentnosti doporučuje MF stanovit jasnou povinnost vykazovat ve státním závěrečném účtu všechny garance obdobného typu, jako byla garance poskytnutá ve prospěch mezinárodní organizace.** |

**Účetní odhady – zohledňování rizik a snížení hodnoty**

MF nezohledňovalo snížení hodnoty majetkových účastí ve společnostech, které jsou v likvidaci, konkurzu nebo v insolvenčním řízení, a nevykázalo rezervy na sanace ekologických zátěží, čímž do účetnictví nepromítlo předvídatelná rizika. Tuto problematiku lze označit za oblast tzv. účetních odhadů, neboť vyžaduje ze strany účetní jednotky použití zvláštních úsudků přiměřených situaci. Podle NKÚ se přitom jednalo o případy, které byly z hlediska platných pravidel i účetní teorie klasickými případy pro tvorbu takových odhadů; dopad na ÚZ nebyl vyčíslen, může být v řádu desítek mld. Kč.

**Nedostatky v oblasti účetních odhadů zjištěné u MF svědčí o existujícím riziku i pro sestavení účetních výkazů za Českou republiku a jejich vypovídací schopnost.** Tzv. reformou účetnictví státu byla sice v roce 2010 posílena akruální povaha účetnictví státu a zaveden pro OSS rozšířený požadavek na účtování o účetních odhadech (např. o rezervách), avšak zjištění u MF ukázala, že očekávání nebylo v souladu s praxí. Opatření k nápravě přijatá MF v oblasti účetních odhadů, budou-li účinná, by mohla být předmětem metodického zobecnění za účelem pomoci dalším vybraným účetním jednotkám při práci s účetními odhady.

|  |
| --- |
| **NKÚ doporučuje, aby oblast účetních odhadů byla předmětem opatření a zvláštního zájmu ze strany MF nejen v pozici účetní jednotky, ale i jako subjektu odpovědného za oblast účetnictví, metodickou podporu vybraným účetním jednotkám a sestavování výkazů za Českou republiku (konsolidaci).** |

**Finanční zajištění – nedostatky při provedení odchylky od předepsaných účetních metod**

MF pro potřeby ÚZ přikročilo v roce 2015 k mimořádnému a v praxi organizačních složek státu ojedinělému postupu – v případě finančních zajištění (kolaterálů) se odchýlilo od explicitně stanovených povinností vymezených prováděcím právním předpisem. NKÚ shledal v daném případě možnost provedení odchylky, avšak konstatuje, že MF nesplnilo související podmínky zákona o účetnictví, když v příloze v ÚZ neuvedlo informace v požadovaném rozsahu. Řádné a úplné informace o provedení odchylky v účetní závěrce považuje NKÚ za mimořádně důležité, protože absence takových informací významně ovlivňuje vypovídací schopnost účetní závěrky. Pouze na základě přesných informací může být vykázaný údaj správně interpretován.

**Skryté deficitní financování**

MF v minulosti, před rokem 2001, uzavíralo smluvní vztahy, jejichž smyslem bylo získat úvěr od zahraniční bankovní instituce pro potřeby infrastrukturních projektů České republiky, avšak tak, aby nedošlo ke zvýšení zadlužení v době přijetí úvěru.

Podle názoru NKÚ vyhodnotilo MF pro potřeby účetnictví nesprávně podstatu těchto vztahů, neboť prostředky poskytnuté na splátky vykázalo v podobě finančních nákladů na realizaci záruky. Provedené platby však proběhly v režimu, který měl smysl a povahu transferů poskytnutých na splátky úvěru. Dále NKÚ uvádí, že v důsledku použitého systému skrytého deficitního financování spatřuje další riziko zkreslení jak ÚZ, a to podhodnocení rozvahových závazků MF ve výši až 5,8 mld. Kč, tak i údajů o státním dluhu uváděných ve státním závěrečném účtu. Ve státním závěrečném účtu je daný případ zachycen jako záruka státu, která kryje bankovní úvěr. Je zřejmé, že dlužníkem je z ekonomického pohledu stát, i když formálně je dlužníkem jiný subjekt.

**3. Ostatní**

**Nesoulad mezi údaji státního závěrečného účtu a údaji účetnictví MF**

NKÚ upozorňuje, že skutečnosti zjištěné kontrolou účetnictví MF mají svým dopadem přesah i do různých částí státního závěrečného účtu, a to i jiných částí než částí věnovaných závěrečným účtům kapitol. MF ve státním závěrečném účtu za rok 2015 jako součást státních finančních aktiv[[11]](#footnote-11) vykázalo „pohledávku z trvalých záloh na financování zastupitelských úřadů“ ve výši 450 mil. Kč. Tato pohledávka se týká prostředků poskytnutých ze strany MF Ministerstvu zahraničních věcí, MF však takovou pohledávku ve svém účetnictví neevidovalo. Údaje z účetnictví MF a údaje státního závěrečného účtu se tak o částku 450 mil. Kč rozcházejí.

Ministerstvo zahraničních věcí závazek z tohoto titulu ve své účetní závěrce k 31. 12. 2015 vykázalo – viz kontrolní závěr z kontrolní akce č. 16/17.

**III. Podrobné informace ke zjištěným skutečnostem**

**1. Systémové problémy týkající se systémů výkaznictví státu**

Kontrolou byly identifikovány systémové problémy, které mají vliv na použitelnost informací ze systémů výkaznictví státu. Některá ustanovení právních předpisů nejsou podle názoru NKÚ jednoznačně aplikovatelná nebo vedou k možnosti vykázání informace, která není dostatečně srozumitelná a srovnatelná, v důsledku čehož je obtížně interpretovatelná a použitelná. V níže uvedených případech se v zásadě jedná o upozornění na problémy a rizika systémů výkaznictví, nejedná se o uvedení nesprávností způsobených MF (nesprávnosti v odpovědnosti MF v pozici účetní jednotky a subjektu odpovědného za správnost vykázaných údajů jsou uvedeny v části 2. *Zjištěné nesprávnosti*).

**1.1 Závěrečné účty kapitol státního rozpočtu**

V závěrečných účtech se uvádějí nejen informace, které mají povahu příjmů, výdajů a financování tříděných rozpočtovou skladbou, ale i údaje o majetku a dluzích. Mezi nejvýznamnější položky tohoto druhu uváděné v závěrečných účtech spravovaných MF náleží údaj o výši a struktuře státního dluhu, jenž k 31. 12. 2015 představoval částku 1 672,98 mld. Kč.

V části 1.1.2 *Majetkové účasti státu v závěrečných účtech kapitol spravovaných MF*upozorňuje NKÚ na důsledky platné právní úpravy ve vztahu k vykázání majetkových účastí MF v závěrečných účtech jím spravovaných kapitol.

***1.1.1 Vykázání státního dluhu***

Mezi údaji o výši závazků zachycených v účetnictví MF a údaji o výši státního dluhu a jeho struktuře uvedenými vzávěrečném účtu kapitoly 396 – *Státní dluh* za rok 2015 existuje vazba, avšak kontrolou byl mezi nimi identifikován rozdíl ve výši zhruba 3 mld. Kč.

***1.1.1.1 Metodické rozdíly – ocenění dluhopisů v cizích měnách***

Dluhopisy v cizích měnách zajištěné proti měnovému riziku oceňovalo MF pro potřeby vykázání státního dluhu v závěrečném účtu jiným kurzem, než který použilo pro potřeby účetnictví.

Zatímco předpisy pro vedení účetnictví jasně ukládají povinnost použít ocenění podle § 24 odst. 6 písm. b) zákona o účetnictví[[12]](#footnote-12), v případě vykázání státního dluhu pravidlo právními předpisy explicitně nastaveno není. Není stanoveno ani vnitřními předpisy MF a nebylo spolu se závěrečným účtem zveřejněno (ani odkazem na použitou metodiku).

Pro potřeby ocenění státního dluhu v závěrečném účtu použilo MF smluvní kurz plynoucí z konfirmací derivátů. Svůj postup zdůvodnilo aplikací metodik, které jsou používány v oblasti statistiky.

K 31. 12. 2015 byl důsledek rozdílu mezi použitými kurzy pro ocenění dluhopisů v účetnictví a státním dluhu ve výši 2,47 mld. Kč (o tuto částku je státní dluh vykázán nižší). Postup MF lze shledat jako vhodný, měl by však být jasně upraven právními předpisy, do té doby by měl být alespoň v přímé souvislosti se závěrečným účtem zveřejněn.

***1.1.1.2 Upřednostnění konceptu ekonomického vlastnictví před vlastnictvím právním***

Vydané státní dluhopisy v souladu s ustanoveními § 36 odst. 7 a 8 zákona č. 218/2000 Sb. zvyšují státní dluh. Do státního dluhu však nevstupují dluhopisy zapsané při vydání na majetkový účet MF (po dobu, kdy jsou na něm zapsány) ani vlastní dluhopisy.

MF v rámci repo[[13]](#footnote-13) operace přijalo prostředky ve výši více než 659 mil. Kč, o tuto částku zvýšilo vykázanou výši státního dluhu v podobě nárůstu „krátkodobých zápůjček“. V rámci této repo operace poskytlo MF jako zajištění kolaterál v podobě vlastního dluhopisu v částce 442 mil. Kč. Právní vlastnictví tohoto dluhopisu přešlo na jinou osobu a po omezenou dobu, včetně dne 31. 12. 2015, tak bylo MF z titulu tohoto dluhopisu dlužné jinému subjektu. Právní převod státního dluhopisu na vykázanou výši státního dluhu v rámci položky „střednědobé a dlouhodobé dluhopisy“ vliv neměl.

MF svůj postup zdůvodnilo tím, že v rámci repo operací upřednostnilo koncept ekonomického vlastnictví před vlastnictvím právním.[[14]](#footnote-14) To se projevilo tím, že i když původně vlastní dluhopis (tj. dluhopis vydaný MF a vlastněný MF) byl po právní stránce převeden na jiný subjekt, v důsledku čehož za něj MF k 31. 12. 2015 po právní stránce dlužilo, tj. právně vznikl závazek z vydaných dluhopisů, z ekonomického pohledu ke změně vlastnictví dle MF nedošlo. Tento přístup zdůvodnilo aplikací metodik, které jsou používány v oblasti statistiky.

Vyjádření o přetrvávajícím tzv. ekonomickém vlastnictví kolaterálu odpovídá podstatě repo obchodů, neboť po určité době poskytovatel opět nabyde právní vlastnictví takového kolaterálu v souvislosti se splacením půjčky. V souvislosti s aplikací konceptu „ekonomického vlastnictví“ však NKÚ upozorňuje, že postup zvolený MF není jednoznačně upraven zákonem č. 218/2000 Sb. Převedlo-li MF právní vlastnictví dluhopisu, pak se z právního hlediska již nejedná o dluhopis zapsaný na majetkovém účtu MF, nejedná se ani o vlastní dluhopis. Je-li tedy i takový dluhopis vylučován ze státního dluhu, jedná se o postup, na který ustanovení zákona č. 218/2000 Sb. výslovně nepamatuje.

**Výkaznictví používané pro vykazování aktiv a pasiv v závěrečných účtech je samostatným, specifickým druhem výkaznictví, metodická pravidla pro jejich vykazování a oceňování však nejsou jasně upřesněna. Ve vztahu k metodě použité ze strany MF u dluhopisů v cizích měnách** (viz výše bod 1.1.1.1) **a k použití konceptu tzv. ekonomického vlastnictví** (viz výše bod 1.1.1.2) **NKÚ uvádí, že inspirace účetnictvím, národními účty či jinými systémy výkaznictví se při neexistenci podrobných pravidel jeví jako přiměřený přístup, uživateli údaje o státním dluhu však nemusí být zřejmé, jaký přístup MF vlastně aplikovalo. Zda např. přístup používaný v účetnictví, či přístup národních účtů, nebo jiný. Volba konkrétní metody přitom může mít přímý dopad na vykázanou výši dluhu a jeho strukturu.**

***1.1.1.3 Dluhopisy po splatnosti***

MF v závěrečném účtu kapitoly 396 – *Státní dluh* nevykázalo k 31. 12. 2015 ve státním dluhu nesplacené závazky z vydaných dluhopisů ve výši 114 mil. Kč.

Jednalo se o závazky po splatnosti (MF nebylo úspěšné s provedením platby příjemci). Uplynutím doby splatnosti dluhopis v podobě cenného papíru zaniká, ale přetrvávají práva s dluhopisem spojená. Závazek přímo vyplývající z vydaného státního dluhopisu tedy stále existuje a příčinně souvisí se státním dluhem, ale nikoliv již ve formě cenného papíru; závazek pak neodpovídá plně vymezení státního dluhu dle ustanovení § 36 odst. 7 a 8 zákona č. 218/2000 Sb. a není již vykazován ve státním dluhu. V účetnictví MF tyto závazky z vydaných dluhopisů vedeny byly a byly také vykázány v ÚZ.

Postup MF nebyl v rozporu s právními předpisy, podle NKÚ by však systém výkaznictví státního dluhu měl být nastaven tak, aby v rámci státního dluhu byly v závěrečném účtu kapitoly vykázány i závazky z vydaných dluhopisů po splatnosti.

***1.1.2*** ***Vykázání majetkových účastí státu v závěrečných účtech kapitol***

Přehledy majetkových účastí v tuzemských společnostech, se kterými je příslušné hospodařit MF, nejsou uvedeny ani v jednom ze závěrečných účtů kapitol spravovaných MF, neboť jsou považovány za státní finanční aktiva, se kterými není příslušný hospodařit správce kapitoly.

NKÚ upozorňuje, že ostatní správci kapitol přehledy účastí ve svých závěrečných účtech dle vyhlášky č. 419/2001 Sb.[[15]](#footnote-15) uvádějí, a to i ke stejným účastem, se kterými je příslušné hospodařit MF (např. účast v České exportní bance, a. s.).

Uživatel závěrečných účtů tak nenalezne v závěrečných účtech kapitol spravovaných MF ucelenou informaci o majetkových účastech vlastněných státem, s nimiž je MF příslušné hospodařit. Jeden druh údaje, a to o majetkových účastech, se v závěrečných účtech vykazuje různě podle toho, v jaké roli s majetkovými účastmi organizační složky státu hospodaří.

**1.2 Údaje pro hodnocení plnění rozpočtu v kapitole *Všeobecná pokladní správa***

S daňovými příjmy rozpočtově náležejícími do kapitoly 398 – *Všeobecná pokladní správa* jsou příslušné hospodařit tři organizační složky státu, mezi nimi i Ministerstvo financí, a to zejména z důvodu přerozdělování daní na celostátní úrovni na základě zákona č. 243/2000 Sb.[[16]](#footnote-16)

Do rozpočtového systému *Integrovaný informační systém Státní pokladny* však vkládá vstupní údaje o všech těchto příjmech jen MF jako tzv. „finanční místo[[17]](#footnote-17)“, nikoliv i zbylé OSS.

Výsledkem je, že *výkaz pro hodnocení plnění rozpočtu správců kapitol a organizačních složek státu (FIN 1-12 OSS)*, ve kterém se vykazují příjmy a výdaje státního rozpočtu, je sestaven pouze na úrovni správce kapitoly, tj. je k dispozici jen souhrnně za uvedené tři jednotky, a nikoliv i samostatně za jednotlivé organizační složky státu. Z výkazů FIN 1-12 OSS ani z rozpočtového systému *Integrovaný informační systém Státní pokladny* tak nevyplývají informace, jakou výši daňových příjmů inkasovalo MF a jakou zbylé OSS. Zachycen a vykázán je pouze údaj o souhrnném objemu daňových příjmů, který k 31. 12. 2015 dosáhl výše 608,55 mld. Kč. Pokud by se údaje do rozpočtového systému vkládaly za příslušné OSS, pak by byly z výkazů FIN 1-12 OSS k dispozici i následující informace:

* daňové příjmy MF: −186 623 171 660,56 Kč,
* daňové příjmy zbylých OSS: 795 169 861 387,09 Kč.

**1.3 Účetnictví**

***1.3.1 Podmíněná aktiva a pasiva***

Účetní předpisy pro oblast podrozvahových účtů nejsou vybraným účetním jednotkám a uživatelům jejich účetních závěrek dostatečnou oporou pro to, aby byly vykázány srozumitelné, srovnatelné a náležitě interpretovatelné informace.

Zákon o účetnictví v § 25 odst. 2 vyžaduje provést ocenění skutečností na podrozvahových účtech v tzv. „**předpokládané výši**“; některá specifika ocenění podmíněných aktiv a pasiv pak uvádí ustanovení § 72 vyhlášky č. 410/2009 Sb.

Existuje možnost různého pohledu účetních jednotek a uživatelů na to, jak chápat „předpokládanou výši“ a jak ji aplikovat pro ocenění podmíněných aktiv a pasiv.

Při kontrole byly zjištěny případy, kdy MF podmíněná aktiva a pasiva oceňovalo v předpokládané výši, kterou stanovilo:

* v maximálně možné výši, která může nastat při splnění určitých podmínek, i když její naplnění MF nepředpokládalo;
* ve zreálněné výši, která není částkou maximálně možnou, ale reálně očekávanou.

Následující tabulky zobrazují některé případy, u kterých MF uvedené způsoby ocenění použilo k vykázání na podrozvahových účtech podmíněných aktiv (pohledávek) nebo pasiv (závazků).

**Tabulka č. 6: Zjištěné případy, kdy MF oceňovalo podmíněná aktiva/pasiva k 31. 12. 2015 ve výši maximálně možného budoucího plnění**

| **Druh případu** | **Vykázaná výše podmíněného aktiva/pasiva**  **(zaokrouhleno na mld. Kč)** | **Komentář k ocenění** |
| --- | --- | --- |
| Podmíněný závazek z avalu (viz část 2.2.3. kontrolního závěru) | 20 | Vykázaná částka odpovídá jmenovité výši vydané garance.  MF však nepředpokládá plnění z ručení (výzvu ke splácení závazku), tj. předpokládané budoucí plnění je významně nižší, blíží se částce ve výši 0 Kč. |
| Podmíněná pohledávka za společností v konkurzu a likvidaci | 1 | Vykázaná částka odpovídá jmenovité výši pohledávky za společností, která byla v konkurzu.  Vzhledem k výsledkům konkurzu a informacím o něm bylo objektivně možné předpokládat výši budoucího plnění v částce zásadně nižší, blížící se 0 Kč. |
| Podmíněný závazek z titulu garance poskytnuté konkrétnímu tuzemskému bankovnímu subjektu | 83 | Vykázaná částka odpovídá výši závazků daného bankovního subjektu krytých státní zárukou.  K plnění ze záruky nikdy nedošlo a MF plnění nepředpokládá. |
| **CELKEM** | **104** |  |

**Zdroj:** zjištění z kontroly.

**Tabulka č. 7: Ocenění podmíněných pasiv použité MF a stanovené k 31. 12. 2015 ve zreálněné výši, nikoli ve výši maximálně možného budoucího plnění**

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| **Druh případu** | **Vykázaná výše podmíněného pasiva (zaokrouhleno na mld. Kč)** | **Předpokládaná částka maximálně možného plnění při realizaci smluv (odhad v mld. Kč)** | **Komentář k ocenění** |
| Podmíněný závazek z ručení pojišťovací společnosti | 29 | 220 | Nominální výši zajištěné pohledávky představuje částka 220 mld. Kč (výše pojistné angažovanosti).  Vykázaná výše podmíněného pasiva odpovídá odhadu plnění zajištěné pohledávky, na jejíž uhrazení by pojišťovací společnost při realizaci plnění neměla dostatek prostředků z pojistných fondů, a tedy – při splnění podmínek – by v dané výši plnilo MF ze záruky. |
| **Rozdíl** | **191** | |  |

**Zdroj:** zjištění z kontroly.

**Pokud by MF v uvedených případech podmíněných aktiv a pasiv postupovalo tak, že by předpokládanou výši stanovilo ve výši předpokládaného maximálně možného plnění, pak by vykázalo na účtech podrozvahových podmíněných závazků částku o 191 mld. Kč vyšší (tabulka č. 7). Pokud by předpokládanou výši stanovilo ve výši reálně očekávané, pak by vykázalo podmíněná aktiva/pasiva v částce až o 104 mld. Kč nižší (tabulka č. 6).**

Kontrolou bylo dále zjištěno, že v některých případech MF podmíněná aktiva/pasiva nevykázalo vůbec, neboť podklady, které mělo k dispozici, nepovažovalo za dostatečné k vykázání ocenění přírůstku podmíněných aktiv/pasiv, ke kterému může v budoucnu dojít při splnění podmínek.

Jednalo se např. o podmíněný závazek ze záruky poskytnuté bankovní instituci v České republice z titulu možného odškodnění jiného subjektu. Při případné realizaci této záruky nebyla zajištěna návratnost prostředků zaplacených ze státního rozpočtu; bankovní instituce by si prostředky od MF ponechala jako náhradu za vyplacené odškodnění. MF tuto záruku pro potřeby svého účetnictví neocenilo, neúčtovalo o ní na podrozvahových účtech a informaci o ní ve své ÚZ nevykázalo. Informovalo však o ní ve státním závěrečném účtu – sešitu D, kde ve stavu k 31. 12. 2015 uvedlo její výši v částce přesahující 156 mld. Kč.[[18]](#footnote-18)

Dále se jednalo např. o podmíněné závazky vyplývající ze *smluv o úhradě nákladů vynaložených na vypořádání ekologických závazků vzniklých při privatizaci* (dále „ekologické smlouvy“)[[19]](#footnote-19). MF ocenilo výši podmíněného závazku, pokud byla částka možného plnění na vypořádání případných ekologických závazků ve smlouvě uvedena; pokud ne, pak předpokládanou výši podmíněného závazku nestanovilo, přestože podmíněný závazek existoval.

Některé podmíněné závazky, konkrétně ekologické smlouvy, oceňovalo MF ve výši bez daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“), jiné, např. tzv. realizační smlouvy uzavírané na konkrétní práce k odstranění ekologické zátěže, ocenilo s DPH. V obou případech je přitom možné předpokládat platbu s DPH; pokud by MF oceňovalo podmíněná pasiva včetně DPH i u ekologických smluv, pak by vykázalo podmíněná pasiva v částce až o 30 mld. Kč vyšší.

Informace o výši podmíněných aktiv a pasiv uvedená v příloze v ÚZ byla významně ovlivněna vlastními potřebami a postupy zvolenými MF. Emitované, avšak v aukci neprodané dluhopisy zůstávají v portfoliu MF (44 mld. Kč k 31. 12. 2015); tyto vlastní dluhopisy byly zaúčtovány na podmíněná pasiva a vykázány v ÚZ. Avšak vlastní dluhopisy vedené v tzv. jaderném portfoliu[[20]](#footnote-20) (7 mld. Kč k 31. 12. 2015) v ÚZ vykázány nebyly.

Pokud by MF sjednotilo přístup v rámci obou portfolií, dopad vlastních dluhopisů na vykázané údaje o podrozvahových účtech by k 31. 12. 2015 byl v řádu mld. Kč. Tento příklad dokládá, jak je důležité, aby případný externí uživatel těchto informací měl k dispozici doplňující a vysvětlující informace k vykázaným položkám podrozvahových účtů (zvlášť pokud jsou ovlivněny vnitřními potřebami účetní jednotky), jinak nemůže vykázané údaje správně interpretovat.

Z poznatků kontroly účetnictví MF vyplynulo, že záleží na přístupu účetní jednotky ke způsobu stanovení „předpokládané výše“ ocenění podrozvahových skutečností a že vykázaná výše podmíněných aktiv a závazků se v návaznosti na to může zásadně lišit.

**Podle NKÚ je interpretace a informační hodnota údajů vykázaných na podrozvahových účtech MF pro externí uživatele nejasná.** S tím souvisí to, že informace o stavech podrozvahových účtů by měly být komentovány v příloze v účetní závěrce. Vzor přílohy v účetní závěrce uvedený v § 45 vyhlášky č. 410/2009 Sb. však takové komentáře explicitně nevyžaduje, což lze shledat jako významný problém účetního výkaznictví OSS s praktickými dopady na informační hodnotu zveřejněných informací o podrozvahových účtech. Externím uživatelům účetních závěrek MF – ale i účetních závěrek jiných vybraných účetních jednotek – jsou předkládány informace o stavech podrozvahových účtů, k jejich dostatečnému pochopení však mohou scházet důležité doplňující a vysvětlující informace.

**Tato skutečnost signalizuje problém s nejasnou vypovídací schopností údajů vykázaných na podrozvahových účtech.**

***1.3.2 Majetkové účasti státu v obchodních společnostech***

Právní předpisy regulující účetnictví a výkaznictví organizačních složek státu nebyly v oblasti majetkových účastí státu v obchodních společnostech v roce 2015 v některých případech jednoznačně aplikovatelné. Není zřejmé, zda organizační složky státu v případě jednotlivých majetkových účastí vykonávaly vliv rozhodující, podstatný či ostatní.

Pokud by měl být vykázán vliv organizační složky státu, je nutné vzít v úvahu především omezení v rozsahu ustanovení zákona č. 219/2000 Sb., podle kterého práva akcionáře u některých společností vykonává jménem státu, nikoliv jménem organizační složky státu, vládou písemně pověřený zaměstnanec ministerstva. V rozsahu nakládání s právy akcionáře má povinnost postupovat podle právních předpisů a podle písemných pokynů ministra. Některá práva však zákon č. 219/2000 Sb. nedelegoval ani na organizační složku státu, ani na vládou pověřeného zaměstnance, ale pověřil jimi vládu. O některých úkonech tak rozhoduje vládou pověřený zaměstnanec pouze s předchozím souhlasem vlády. V takových případech nemohou ministerstva svůj vliv uplatňovat ve smyslu zákona č. 90/2012 Sb., o obchodních společnostech a družstvech (zákon o obchodních korporacích)[[21]](#footnote-21), tzn. vykonávat hlasovací práva na základě vlastního uvážení bez ohledu na právní důvody a bez ovlivňování[[22]](#footnote-22). Ve vztahu k organizačním složkám státu tak nelze hovořit o ovládající osobě. Organizační složka státu je v disponování s majetkovými účastmi státu v obchodních společnostech omezena a dle dlouhodobého názoru NKÚ toto omezení nelze dostatečně přesně kvantifikovat[[23]](#footnote-23). Míra uplatňovaného vlivu a z ní vyplývající způsob zatřídění majetkových účastí MF na příslušné účty dlouhodobého finančního majetku proto také nebyly v rámci kontroly detailněji zkoumány.

Na problém tohoto druhu upozorňuje NKÚ opakovaně, naposled např. v kontrolním závěru z kontrolní akce č. 16/17.

***1.3.3 Nezveřejňování přehledu tvorby a použití fondu privatizace***

Výkaz *přehled tvorby a použití fondu privatizace* sestavovaný MF podle vyhlášky č. 410/2009 Sb. je sice součástí přílohy v účetní závěrce, avšak na rozdíl od jiných částí přílohy není zveřejňován v systému *MONITOR*[[24]](#footnote-24).

Na problém tohoto druhu upozornil NKÚ již v kontrolním závěru z kontrolní akce č. 14/25[[25]](#footnote-25).

**2. Zjištěné nesprávnosti**

MF v roce 2015 v některých případech nesprávně aplikovalo účetní metody, nesprávně oceňovalo, nedodrželo obsahová vymezení položek účetní závěrky stanovená vyhláškou č. 410/2009 Sb., o některých případech neúčtovalo a neuvedlo správné informace v příloze v účetní závěrce. Uvedené případy představují porušení povinností vyplývajících z vyhlášky č. 410/2009 Sb. nebo zákona o účetnictví.

V některých případech nedodrželo předepsané třídění příjmů a výdajů rozpočtovou skladbou, což představovalo porušení povinnosti stanovené vyhláškou č. 323/2002 Sb., o rozpočtové skladbě. Zjištěn byl také případ porušení rozpočtové kázně ve smyslu zákona č. 218/2000 Sb.

**2.1 Aplikace účetních metod**

***2.1.1 Rezervy***

MF ve své ÚZ nevykázalo žádné rezervy. Vykázání rezerv představuje důležitou informaci pro posuzování ekonomické situace účetní jednotky, neboť ovlivňuje zejména strukturu cizích a vlastních zdrojů. Tvorba rezervy je spojena s použitím úsudku, určitá míra nejistoty je tedy ohledně vykázání její výše předpokládána a není důvodem pro to, aby se rezerva netvořila.

MF mělo rezervy tvořit a vykázat v ÚZ, a to minimálně na sanaci ekologických zátěží vzniklých před privatizací v důsledku provozně hospodářské činnosti privatizovaných subjektů.

Provádění sanací původně zajišťoval Fond národního majetku, po jeho zrušení přešla tato povinnost v roce 2006 na MF. Povinnost sanace vyplývá pro MF z uzavřených ekologických smluv[[26]](#footnote-26). MF se splnění závazku z těchto smluv ani vzniku nákladů na provedení sanace nemůže vyhnout, ekologické škody existují (vznikly v minulosti). MF v minulosti sanace hradilo a výdaje na ně plánuje i pro následující období.

Podle NKÚ splnilo MF všechny předpoklady a podmínky, aby rezervu na sanační závazky vyplývající z ekologických smluv vytvořilo. Rezervu mělo tvořit na všechna předvídatelná rizika vyplývající z těchto smluv, bez ohledu na to, kdy tato rizika nastala, tj. i když nastala v 90. letech 20. století v období privatizace. Není přitom důležité, že sanace probíhají každý rok zhruba ve stejné výši, tj. že se neočekává významné zvýšení nákladů „mezi“ účetními obdobími. Rezerva měla být vytvořena na celkovou výši rizika z ekologických smluv.

Rezerva se týkala možných závazků z ekologických smluv, o těchto závazcích účtovalo MF v roce 2015 na podrozvahovém účtu 994 – *Ostatní dlouhodobá podmíněná pasiva* a ocenilo je k 31. 12. 2015 ve výši 152,6 mld. Kč. Podle NKÚ nepostačuje, když rizika vyplývající z ekologických smluv účtuje MF pouze na podrozvahových účtech. MF porušilo ustanovení § 25 odst. 3 zákona o účetnictví tím, že o rezervách na sanace ekologických zátěží neúčtovalo a nevykázalo je ve své rozvaze.

Stanovení výše rezervy je na odborném posouzení MF. Vzhledem k tomu, že MF předpokládá jen na roky 2016–2019 výdaje na odstranění ekologických škod dle ekologických smluv v hodnotě více než 13 mld. Kč, jedná se o údaj představující riziko významného podhodnocení údajů účetní závěrky. Vzhledem k možným závazkům vyplývajícím z ekologických smluv však může následek rizika z těchto smluv přesáhnout částku 150 mld. Kč.

***2.1.2 Snížení hodnoty majetkových účastí***

Kontrolou bylo zjištěno 18 majetkových účastí vykázaných v ÚZ v celkové hodnotě 8,6 mld. Kč, které se týkaly společností v likvidaci, konkurzu či v insolvenčním řízení. MF však v rozporu s § 29 odst. 1 zákona o účetnictví a § 59 odst. 2 a 3 vyhlášky č. 410/2009 Sb. nezohledňovalo při provádění inventarizace v roce 2015 případná snížení hodnoty těchto majetkových účastí.

Přesná výše snížení hodnoty není známa, důvody pro úpravu ocenění však existují. MF např. uvedlo, že u společností v konkurzu je zřejmé, že výnos pro akcionáře, tedy MF, je z podstaty konkurzního řízení nulový.

***2.1.3 Odchylka od účetních metod***

MF se v případě finančních zajištění (kolaterálů) v roce 2015 odchýlilo od účetních metod vymezených prováděcím právním předpisem. Tento postup je zcela mimořádný, zákon o účetnictví jej umožňuje použít, avšak pouze v závažných situacích, kdy dle § 7 odst. 2 zákona o účetnictví „*použití účetních metod stanovených prováděcími právními předpisy bude neslučitelné s povinností*“podat věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky*.*

Podle ustanovení § 7 odst. 2 zákona o účetnictví bylo možné, aby se MF za účelem dosažení věrného a poctivého obrazu v tomto zcela specifickém a ojedinělém případě odchýlilo od účetních metod stanovených prováděcími právními předpisy, s tím, že takový postup bude uživatelům účetních závěrek v potřebném rozsahu sdělen, tj. že o něm bude MF řádně informovat v příloze v ÚZ.

MF uvedlo ve své ÚZ informaci[[27]](#footnote-27) týkající se odchylky, podle NKÚ však tato informace nebyla dostačující, a MF tak nenaplnilo požadavky stanovené v § 7 odst. 5 zákona o účetnictví, neboť v rámci podání informace v příloze v ÚZ:

* + **v případě přijatých zajištění neuvedlo vliv odchylky na majetek a závazky, finanční situaci a výsledek hospodaření účetní jednotky;**

Z informace MF podané v ÚZ si uživatel ÚZ nemůže dostatečně dovodit, jaký vliv tato odchylka měla na položky účetní závěrky a finanční situaci. Není z ní zřejmé, zda byly ovlivněny např. údaje o vykázaných podmíněných závazcích v příloze v účetní závěrce, není jasný vliv odchylky na vykázání položek účetní závěrky z hlediska jejich určení ani rozsahu. MF mohlo a mělo podrobněji informovat o vlivu odchylky s ohledem na své účetní postupy aplikované při odchylce a jejich dopadu na účetní závěrku a její položky, případně o problémech s bližším uvedením takových údajů.

* + **v případě přijatých zajištění neuvedlo řádné zdůvodnění odchylky;**

Nepostačí odkaz na potřebu „*dosažení věrného a poctivého obrazu*“, neboť to je podmínkou pro možnost použití odchylky. MF mělo uvést důvody, proč nemůže aplikace vyhlášky č. 410/2009 Sb. vést k dosažení věrného a poctivého obrazu.

* + **v případě poskytnutých zajištění (poskytnutých kolaterálů) neinformovalo o provedení odchylky.**

**2.2 Nesprávné účtování a ocenění**

MF nesprávně účtovalo o některých případech, popř. je nesprávně ocenilo. Jednalo se zejména o následující případy:

***2.2.1 Poskytnuté kolaterály***

MF u poskytnutých kolaterálů aplikovalo odchylku od stanovených účetních metod (viz bod 2.1.3 části III. kontrolního závěru) a ve své rozvaze vykázalo přijatou půjčku ve výši 659,9 mil. Kč, nesprávně však vykázalo v rozvaze i hodnotu kolaterálu ve výši 442 mil. Kč v rámci zůstatků účtů 377 – *Ostatní krátkodobé pohledávky* a 453 – *Dlouhodobé závazky z vydaných dluhopisů*,přestože jako kolaterál byl poskytnut vlastní dluhopis spadající do portfolia jaderného účtu (vlastní dluhopis se v rozvaze nevykazuje). MF provedlo odchylku od předepsané metody, neprovedlo ji však v tomto případě tak, aby naplnilo smysl ustanovení § 73 odst. 4 vyhlášky č. 410/2009 Sb.

***2.2.2 Přijaté kolaterály***

MF u přijatých kolaterálů z reverzních operací aplikovalo odchylku od stanovených účetních metod (viz bod 2.1.1 části III. kontrolního závěru), v rámci odchylky však o nich účtovalo nesprávně jako o garancích na účtu 981 – *Krátkodobé podmíněné závazky z poskytnutých garancí jednorázových*. O garanci ve smyslu § 45 písm. k) vyhlášky č. 410/2009 Sb. se však v případě přijatých kolaterálů nejednalo; nedocházelo zde ke vzniku třístranného vztahu dlužník–věřitel–ručitel. MF mělo zvolit pro zachycení přijatých zajištění jiný podrozvahový účet než účet 981 – *Krátkodobé podmíněné závazky z poskytnutých garancí jednorázových*, neboť ten je specificky určen pouze pro případy záruky ve smyslu garance, nikoliv pro přijaté zástavy k vlastním půjčkám.

Nesprávnost měla vliv na vykázání zůstatku podrozvahového účtu 981 – *Krátkodobé podmíněné závazky z poskytnutých garancí jednorázových* v příloze v ÚZ ve výši 10,8 mld. Kč.

Dále MF porušilo ustanovení § 73 odst. 5 vyhlášky č. 410/2009 Sb. tím, že informace o přijatých finančních kolaterálech neuvedlo v příloze v ÚZ. Informace o těchto kolaterálech nelze v případě MF z přílohy v ÚZ získat. Pro naplnění uvedeného ustanovení nepostačí, že přijaté kolaterály vykázalo v příloze v ÚZ v rámci podrozvahového účtu, neboť z vykázání na podrozvahových účtech nemohla být bez uvedení doplňující informace v roce 2015 získána informace právě o přijatých kolaterálech.

***2.2.3 Aval***

Ministr financí pravidelně avaluje dokument vydávaný bankovní institucí se sídlem v České republice ve prospěch mezinárodní organizace. K datu 31. 12. 2015 činil závazek vyplývající z tohoto dokumentu 19,6 mld. Kč a týkal se členské kvóty u této mezinárodní organizace. MF o tomto závazku chybně účtovalo na účtu 994 – *Ostatní dlouhodobá podmíněná pasiva* a nesprávně jej vykázalo v příloze v ÚZ, když jej pro potřeby zatřídění na podrozvahové účty nepovažovalo za garanci ve smyslu ustanovení § 45 odst. 1 písm. k) vyhlášky č. 410/2009 Sb. O této garanci zároveň neuvedlo doplňující informace v příloze v účetní závěrce v části K., která je právě pro oblast garancí vyčleněna jako zvláštní část účetní závěrky.

Nesprávnost ovlivnila o 19,6 mld. Kč zůstatek účtu 994 – *Ostatní dlouhodobá podmíněná pasiva* v příloze v ÚZ v části A.4. a dále ovlivnila vykázání specifických informací o garancích v části K. v příloze v ÚZ.

NKÚ upozorňuje na skutečnost související s tímto zjištěním, a to že MF o této záruce neinformovalo v *Návrhu státního závěrečného účtu České republiky za rok 2015* v sešitu D. *Zpráva o stavu a vývoji finančních aktiv a státních záruk* [[28]](#footnote-28), přestože se státní záruky a ručení státu obdobného typu v tomto sešitu popisují; to však kontrola nevyhodnotila jako porušení právních předpisů. Nejedná se o standardní státní záruku vydanou podle ustanovení § 73 zákona č. 218/2000 Sb., představuje však ručitelský vztah a týká se významné částky. Požadavek na vykázání státních záruk ve státním závěrečném účtu podle ustanovení § 29 odst. 3 zákona č. 218/2000 Sb. by bylo vhodné upřesnit právním předpisem tak, aby nevznikaly pochyby o tom, jaké typy záruk státu – představujících ručení státu – mají být ve státním závěrečném účtu uváděny. Ve státním závěrečném účtu by tato záruka z důvodu transparentnosti měla být vykázána.

***2.2.4 Ocenění majetkové účasti***

Nově nabytou majetkovou účast ocenilo MF v její jmenovité hodnotě (221 mil. Kč), přestože ji dle ustanovení § 25 odst. 6 zákona o účetnictví mělo ocenit v ocenění podle účetnictví předávající účetní jednotky (1 120 mil. Kč).

Nesprávnost ovlivnila v ÚZ zůstatky účtů 061 – *Majetkové účasti v osobách s rozhodujícím vlivem* a 401 – *Jmění účetní jednotky* o 899 mil. Kč.

MF přetřídilo svou majetkovou účast ve společnosti v likvidaci z účtu 061 – *Majetkové účasti v osobách s rozhodujícím vlivem* na účet 069 – *Ostatní dlouhodobý finanční majetek* a zaúčtovalo změnu reálné hodnoty ve výši 212,5 mil. Kč na rozvahový účet 407 – *Jiné oceňovací rozdíly*. Jednalo se však o trvalé snížení hodnoty (znehodnocení) cenných papírů, MF proto mělo účtovat v souladu s ustanovením § 59 odst. 3 vyhlášky č. 410/2009 Sb., o snížení hodnoty prostřednictvím účtu nákladů 564 – *Náklady z přecenění na reálnou hodnotu*.

Nesprávnost měla vliv ve výši 212,5 mil. Kč na vykázání výsledku hospodaření v ÚZ.

***2.2.5 Oprávky k dlouhodobému nehmotnému majetku***

MF v rámci provádění opravy účtování, v návaznosti na zjištění z kontrolní akce č. 14/25, provedlo u jednoho ze svých dlouhodobých nehmotných majetků opravu oprávek (kumulovaných odpisů), avšak nesprávně, neboť v rámci opravy použilo nesprávný počet měsíců pro dopočet oprávek a chybně nastavilo počet měsíců celkové doby odpisování. K 31. 12. 2015 ovlivnila nesprávnost zůstatek účtu 013 – *Software* o 385,2 mil. Kč a dále ovlivnila zůstatky souvztažných účtů 406 – *Oceňovací rozdíly při prvotním použití metody* (o 438,5 mil. Kč) a 408 – *Opravy předcházejících účetních období* (o −53,3 mil. Kč).

**2.3 Nevykázané účetní případy a neprokázané informace**

***2.3.1 Neúčtování o provozních smlouvách na podrozvahových účtech***

MF v roce 2015 neúčtovalo na podrozvahových účtech o krátkodobých a dlouhodobých podmíněných závazcích z jiných smluv, neúčtovalo tak zejména o běžných provozních smlouvách MF, týkajících se např. služeb hrazených z prostředků MF. MF tím v rozporu s ustanovením § 54 odst. 1 písm. d) vyhlášky č. 410/2009 Sb. podhodnocovalo údaje o podmíněných závazcích vykazovaných nejen v účetních závěrkách, ale také v tzv. operativních účetních záznamech[[29]](#footnote-29), ve kterých nevykazovalo ani podmíněné závazky nad předepsanou hladinu významnosti 10 mil. Kč[[30]](#footnote-30). Např. ze tří kontrolovaných smluv vyplynulo podhodnocení podmíněných závazků v částce 766 mil. Kč.

MF by mělo vnitřním předpisem upravit způsob rozlišení krátkodobosti a dlouhodobosti podmíněných závazků a způsob jejich ocenění podle ustanovení § 72 vyhlášky č. 410/2009 Sb. a dále pravidla stanovení významnosti dle bodu 6.5. českého účetního standardu č. 701 – *Účty a zásady účtování na účtech* či jiná bližší pravidla, pokud jejich výsledkem bude odůvodněné rozhodnutí neúčtovat o některých účetních případech*.*

***2.3.2 Vyřazené pohledávky***

MF vykázalo v příloze v ÚZ tzv. vyřazené pohledávky na podrozvahovém účtu 905 *– Vyřazené pohledávky*, u kontrolovaných případů však nedoložilo skutečnosti týkající se jejich vzniku, existence a výše ocenění, tj. zejména vydaná rozhodnutí, smlouvy a podobné základní právní dokumenty. Účetní předpisy z důvodu požadavku na průkaznost neumožňují, a to ani v případě vyřazených pohledávek, účtovat a vykazovat informace o pohledávkách, aniž by je účetní jednotka mohla doložit základními dokumenty dosvědčujícími jejich vznik a existenci.

Neprůkaznost měla vliv ve výši 194,6 mil. Kč na vykázání zůstatku účtu 905 v příloze v ÚZ.

**2.4 Informace uvedené v příloze v účetní závěrce**

Některé informace uvedené v příloze v účetní závěrce nebyly správné:

***2.4.1 Dlouhodobé úvěry MF***

MF v příloze v ÚZ uvedlo nesprávnou informaci k dlouhodobým úvěrům vykázaným na účtu 451 – *Dlouhodobé úvěry*.[[31]](#footnote-31) Uvedlo, že úvěry byly sníženy o 757,8 mil. Kč, ve skutečnosti však došlo k jejich snížení o 2 480,8 mil. Kč. MF tím o částku 1 723 mil. Kč zkreslilo údaj o snížení výše dlouhodobých úvěrů od zahraniční banky.

***2.4.2 Garance poskytnuté bankovnímu subjektu***

MF v příloze v ÚZ v části K.2. *Doplňující informace k poskytnutým garancím ostatním* vykázalo garanci poskytnutou bankovnímu subjektu ve výši 83,057 mil. Kč, ve skutečnosti však byla garance poskytnuta ve výši 83,057 mld. Kč. O částku 82,97 mld. Kč tím podhodnotilo vykázaný údaj o poskytnuté garanci.

***2.4.3 Výnosy z přecenění***

MF uvedlo v příloze v ÚZ v části J. *Doplňující informace k položce "B.II.4. Výnosy z přecenění reálnou hodnotou" výkazu zisku a ztráty*,že výnosy z přecenění reálnou hodnotou byly za rok 2015 ve výši 0 Kč. Jedná se o nesprávný údaj, správně měl být uveden údaj z účetních knih vykázaný na syntetickém účtu 664 – *Výnosy z přecenění reálnou hodnotou* ve výši 4 518,55 mil. Kč.

**2.5 Skryté deficitní financování**

MF pro potřeby realizace infrastrukturních projektů České republiky uzavíralo v minulosti smluvní vztahy související se získáváním úvěrů od zahraniční bankovní instituce. Jednalo se o projekty realizace dálnice D5 Praha – Norimberk, odstranění škod způsobených povodněmi, projekt českých dálnic – A, opravy silnic I. a II. třídy a dálnic, E-Roads II a projekty vodního hospodářství.

MF přitom postupovalo způsobem, jehož smyslem bylo získat pro potřeby těchto projektů prostředky z úvěru od zahraniční bankovní instituce, zároveň **se však vyhnout zvýšení zadlužení a odložit vliv financování projektů na schodek státního rozpočtu.**

MF v letech 1996 až 2000 uzavřelo s touto institucí řadu smluv o záruce za úvěr poskytnutý tuzemskému peněžnímu ústavu, na základě těchto smluv se MF stalo ručitelem. Smlouvy uzavíralo na základě usnesení vlády. S tímto tuzemským peněžním ústavem také uzavřelo smlouvy na služby finančního manažera projektů. Peněžní ústav se tak stal dlužníkem vůči zahraniční bankovní instituci i finančním manažerem projektů.

**MF tedy nepřijalo úvěr od zahraniční bankovní instituce pro potřeby financování infrastrukturních projektů přímo, ale postupovalo formou poskytnutí záruky za úvěr a zároveň uzavření takových vztahů, které dlužníkovi zajistily, že od státu získá prostředky na splácení úvěru.**

Od roku 2001 se pak finančním manažerem těchto projektů stala jedna z tuzemských bank, ta se stala i novým dlužníkem vůči zahraniční bankovní instituci namísto původního peněžního ústavu. Protože byla finančním manažerem, MF jí na vyžádání poskytovalo prostředky na splácení jistin úvěrů, jejich příslušenství a veškerých poplatků a výdajů vyplývajících ze smluv o úvěru se zahraniční bankovní institucí.

Poskytnutí prostředků ze strany MF této bance – prostředků určených na splátky úvěru – nemělo povahu plnění ručitele ze záruky, ale jednalo se o poskytování nevratných prostředků na splátky dluhu, provedené na základě smlouvy uzavřené s touto bankou – finančním manažerem. Poskytnutí prostředků ze strany MF na splátky úvěru totiž nevedlo ke vzniku pohledávky MF za touto tuzemskou bankou, k čemuž by došlo, pokud by se jednalo o realizaci záruky.

MF zachycovalo náklady z plateb, které poskytovalo uvedené bance na splátky úvěru, v účetnictví jako finanční náklad, tj. jako by se o realizaci záruky jednalo. Platba však nepředstavuje realizaci záruky, nejde tedy o finanční náklad, ale jedná se o poskytnutí nevratného transferu ve smyslu bodu 3.1. písm. a) českého účetního standardu č. 703 – *Transfery*. MF tak ve svém účetnictví nesprávně vyhodnotilo povahu vynaloženého nákladu, náklad měl být vykázán jako náklad z poskytnutých transferů.[[32]](#footnote-32) Tato nesprávnost měla v roce 2015 vliv ve výši minimálně 498,6 mil. Kč na vykázanou strukturu nákladů v ÚZ Ministerstva financí.

V daném případě nejde jen o povahu nákladů, ale zejména o riziko zkreslení, respektive podhodnocení skutečného stavu závazků MF. MF bylo zavázáno poskytnout dlužníkovi formou transferu prostředky na splátky vyčerpaného úvěru, závazek z tohoto titulu však MF ve své rozvaze v ÚZ nevykázalo. MF mělo identifikovat, ocenit a ve svém účetnictví zachytit celou výši závazku z povinnosti poskytnout takový transfer. Výši tohoto rozvahového závazku kontrola nevyčíslila, k 31. 12. 2015 však výše rizika z podhodnocení takového závazku představovala celou zbývající výši garance, tj. částku až 5,8 mld. Kč[[33]](#footnote-33).

V této souvislosti NKÚ dále upozorňuje, že MF v textu státního závěrečného účtu označuje banku za „formálního dlužníka“[[34]](#footnote-34).

**2.6 Údaje pro hodnocení plnění rozpočtu**

Při kontrole údajů pro hodnocení plnění rozpočtu nebyly zjištěny významné nedostatky. Nesprávnost byla zjištěna především v podobě chybného zatřídění splátek návratné finanční výpomoci v kapitole 398 – *Všeobecná pokladní správa* ve výši 121 mil. Kč, neboť v této výši byly zatříděny jako příjem od obcí, přestože se jednalo o splátky přijaté od krajů. Dalším nedostatkem bylo nesprávné zatřídění neinvestičních příjmů z refundací od Národního fondu v rámci kapitoly 312 – *Ministerstvo financí*, neboť příjmy byly nesprávně zatříděny jako převody investiční.

**2.7 Rozpočtová kázeň**

MF v roce 2014 porušilo ustanovení § 45 odst. 10 zákona č. 218/2000 Sb. tím, že přijaté prostředky ve výši 3,45 mil. Kč z konkurzního řízení nepřevedlo na příjmový účet státního rozpočtu do 10 dnů od jejich přijetí (ale až po 120 dnech), což dle ustanovení § 44 odst. 1 písm. g) stejného zákona představuje porušení rozpočtové kázně.

**3. Ostatní**

**3.1 Metodická doporučení a přístup MF**

MF účtovalo o výnosech a pohledávce z titulu refundace zahraničních prostředků až k okamžiku proplacení souhrnné žádosti, nikoliv k okamžiku jejího schválení. MF přitom na svých webových stránkách zveřejnilo v rámci metodické podpory účetních jednotek právě pro rok 2015 doporučení, ve kterém jmenovitě uvádí jen jeden příklad, a to zaúčtování výnosu a související pohledávky v okamžiku schválení souhrnné žádosti[[35]](#footnote-35). MF se tedy neřídilo příkladem uvedeným v doporučení, které poskytlo jiným OSS.

Způsob určení okamžiku pro účtování o pohledávce a výnosu má přímý vliv na vykazovaný výsledek hospodaření. Pokud by MF ve výše uvedeném případě účtovalo o výnosech k okamžiku schválení souhrnné žádosti, účtovalo by částky ze schválené souhrnné žádosti do výnosů již v roce 2014.

**3.2 Zaokrouhlování údajů o zárukách ve státním závěrečném účtu**

MF v sešitu D. návrhu státního závěrečného účtu za rok 2015 zaokrouhlilo údaje o objemech ručení státu za závazky určitého bankovního subjektu na celé miliardy Kč směrem nahoru.MF tak v *Návrhu státního závěrečného účtu České republiky za rok 2015* v sešitu D. *Zpráva o stavu a vývoji finančních aktiv a státních záruk* uvedlo záruku za tímto bankovním subjektem ve stavu k 31. 12. 2015 v částce 84 000 mil. Kč místo 83 057,1 mil. Kč. Mezi údaji tak vznikl rozdíl ve výši 942,9 mil. Kč.

Použitý způsob zaokrouhlení při ocenění záruky není konzistentní se zaokrouhlováním ostatních údajů o státních zárukách.

**3.3 Nesoulad mezi údaji státního závěrečného účtu a údaji účetnictví MF**

MF poskytlo Ministerstvu zahraničních věcí (dále také „MZV“) v letech 1993, 1996 a 1998 prostředky na financování potřeb zastupitelských úřadů (tzv. „stálou zálohu“) celkem ve výši 450 mil. Kč.

V roce 2008 zaúčtovalo MF z titulu této „stálé zálohy“ pohledávku. Do této doby o pohledávce účtováno nebylo. V roce 2012 pak tuto pohledávku odúčtovalo, ve své ÚZ k 31. 12. 2015 ji tedy nevykazuje, zaúčtována není ani na podrozvahových účtech.

Ve státním závěrečném účtu za rok 2015 však pohledávky ze „stálé zálohy“ vykázalo Ministerstvo financí v rámci státních finančních aktiv[[36]](#footnote-36) s označením „*pohledávky z trvalých záloh na financování zastupitelských úřadů*“ ve výši 450 mil. Kč.

**Z předložených dokladů nebylo možné vyhodnotit, zda má MF vůči MZV právně vymahatelný nárok na vrácení poskytnutých prostředků, tj. zda se jedná o vratnou zálohu, která pro MF představuje pohledávku.**

MF tedy vykazuje ve státním závěrečném účtu v rámci státních finančních aktiv pohledávku, u níž kontrole neprokázalo jasnou existenci nároku a jeho podmínek, přičemž se údaj o pohledávce uvedený ve státním závěrečném účtu rozchází s údajem z účetnictví.

V této souvislosti NKÚ upozorňuje, že MZV vykázalo ve své účetní závěrce k 31. 12. 2015 závazek z titulu stálé zálohy – viz kontrolní závěr z kontrolní akce č. 16/17.

**Příloha č. 1: Informace o vykázání garancí – záruk MF**

Vyhláška č. 410/2009 Sb. pro rok 2015 v § 54 odst. 1 písm. g), h), i) a j) vyžadovala, aby účetní jednotka, tedy i MF, účtovala a v příloze v účetní závěrce vykázala podmíněné závazky z poskytnutých garancí, a to na účtech:

* + 981 – *Krátkodobé podmíněné závazky z poskytnutých garancí jednorázových*,
  + 982 – *Dlouhodobé podmíněné závazky z poskytnutých garancí jednorázových*,
  + 983 – *Krátkodobé podmíněné závazky z poskytnutých garancí ostatních*,
  + 984 – *Dlouhodobé podmíněné závazky z poskytnutých garancí ostatních*.

Tyto účty jsou dále pro potřeby této přílohy označovány jako „účty podmíněných závazků z poskytnutých garancí“.

MF na účtech podmíněných závazků z garancí vykázalo k 31. 12. 2015 následující zůstatky:

* + 981: 21,79 mld. Kč
  + 982: 10,68 mld. Kč
  + 983: 0 Kč
  + 984: 112,71 mld. Kč

CELKEM **145,18 mld. Kč**

V rámci kontrolní akce č. 16/03 byly zjištěny tyto skutečnosti (zjištění uvedená v různých částech kontrolního závěru):

* MF v roce 2015 na účtu 981 účtovalo případy, které nesplňovaly vymezení garance, a proto neměly být na účtu podmíněných závazků z poskytnutých garancí vykázány.

Ve stavu k 31. 12. 2015 se jednalo o nesprávné vykázání částky **10,8 mld. Kč,** viz bod 2.2.2 části III. kontrolního závěru.

* MF některé podmíněné závazky z poskytnutých garancí nesprávně účtovalo a vykázalo na jiných podrozvahových účtech; poskytnuté garance tak nebyly vykázány na účtech podmíněných závazků z poskytnutých garancí, a nebyly proto o nich ani poskytnuty podrobnější informace v části K. přílohy v účetní závěrce.

Ve stavu k 31. 12. 2015 se jednalo o nesprávné vykázání částky 19,6 mld. Kč, viz bod 2.2.3 části III. kontrolního závěru.

* Některé garance vykázané na účtech podmíněných závazků z poskytnutých garancí ocenilo MF v částce odpovídající výši záruky poskytnuté státem (ve výši maximálně možné, která může nastat při splnění podmínek), u jiného závazku však MF použilo pro ocenění údaj významně nižší, představující určitou zreálněnou výši. MF tak stanovilo různým způsobem „předpokládanou výši“ podmíněného závazku.

Pokud by MF použilo stejný přístup k ocenění, a to ocenění v maximálně možné výši nezohledňující zreálnění výše poskytnuté záruky, pak by ve stavu k 31. 12. 2015 vykázalo na účtech podmíněných závazků z poskytnutých garancí částku odlišnou o více než **191 mld. Kč,** viz bod 1.3.1 části III. kontrolního závěru, tabulka č. 7.

Příčinu odlišnosti v ocenění lze shledat v tom, jak účetní jednotka definuje „předpokládanou výši“, tj. způsob ocenění vyžadovaný ustanovením § 25 odst. 2 zákona o účetnictví.

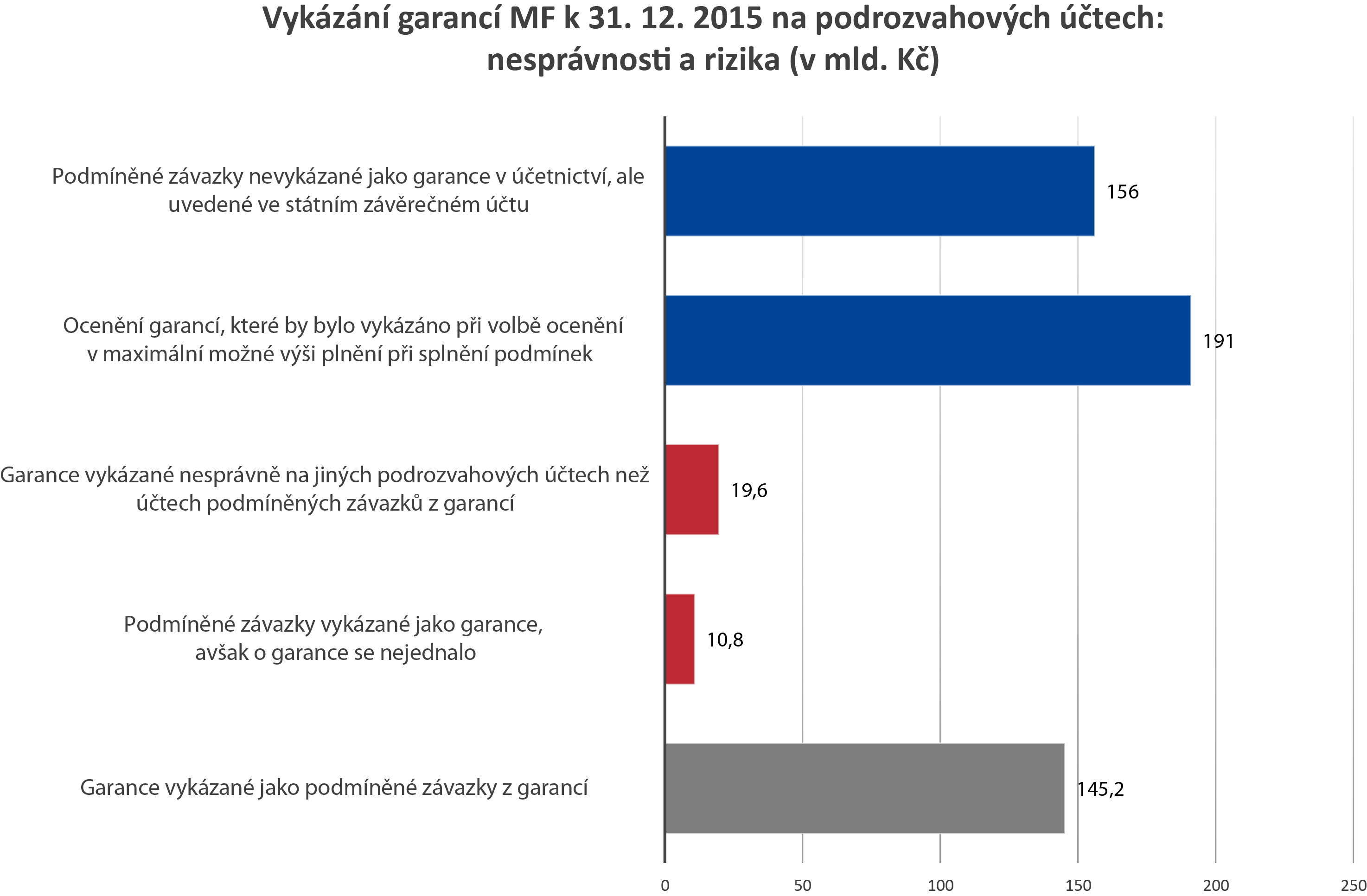
* U některých podmíněných pasiv vznikla nejasnost, zda o nich účtovat jako o podmíněných závazcích z garancí, např. v případě záruky poskytnuté bankovní instituci z titulu možného odškodnění jiného subjektu, viz bod 1.3.1 části III. kontrolního závěru. O této záruce MF vůbec neúčtovalo a nevykázalo ji na podrozvahových účtech, informovalo však o ní ve státním závěrečném účtu. Pokud by vykázalo částku možné realizace této záruky (při splnění podmínek) jako garanci, vykázalo by na podrozvahových účtech ve stavu k 31. 12. 2015 částku vyšší o více než **156 mld. Kč.**

Následující graf zobrazuje, do jaké míry a z jakých důvodů by se změnila výše garancí vykázaných v účetní závěrce MF k 31. 12. 2015,

– pokud by o nich MF účtovalo správně (v grafu vyznačeno červenou barvou),

– pokud by MF stanovilo „předpokládanou výši“ ocenění stejným způsobem (pro příklad zvolen přístup v maximální možné výši plnění) a pokud by za podmíněný závazek z garancí považovalo i záruku poskytnutou bankovní instituci z titulu možného odškodnění jiného subjektu (v grafu jsou tyto případy vyznačeny modrou barvou).

**Možné a vykázané výše garancí na podrozvahových účtech MF k 31. 12. 2015**



**Zdroj:** zjištění z kontroly.

Údaje o garancích jsou vykázány v příloze v účetní závěrce ve dvou částech tohoto výkazu:

– v části A.4., ve které se vykazují informace o stavu podrozvahových účtů; garance se v této části oceňují v „předpokládané výši“ podle § 25 odst. 2 zákona o účetnictví;

* v části K., ve které se vykazují doplňující informace o garancích; garance se v této části oceňují nominální hodnotou zajištěné pohledávky.

S garancemi souvisí i záruky státu. Ty se uvádějí ve státním závěrečném účtu, pro rok 2015 byly uvedeny v sešitu D. *Zpráva o stavu a vývoji státních finančních aktiv a státních záruk*. Z právních předpisů nevyplývá, jaké ocenění má být pro potřeby ocenění záruk ve státním závěrečném účtu použito.

Následující tabulka zobrazuje vybrané případy záruk a jejich zachycení v účetní závěrce MF k 31. 12. 2015 a ve státním závěrečném účtu za rok 2015, včetně různých částek zvolených ocenění. Z tabulky vyplývá, že údaje o záruce byly vykazovány v různých výkazech a jejich částech v různých výších, ať již z důvodu chyby, nebo jiného přístupu:

**Vybrané záruky MF zobrazené ve stavu k 31. 12. 2015 v SZÚ (sešit D.) a v účetní závěrce MF a výše jejich ocenění**

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| **Druhy záruky**  **(a)** | **Údaj v sešitu D. státního závěrečného účtu**  **(b)** | **Údaj v účetnictví a v příloze v účetní závěrce MF – účet 984**  **(c)** | **Údaj v části K. v příloze v účetní závěrce**  **(d)** | **Rozdíl mezi vykázanými údaji**  **(e)** |
| Záruka za pojišťovací společností | 220 300 mil. Kč | 28 549 mil. Kč | 220 298 mil. Kč | 191 749 mil. Kč  (rozdíl d − c) |
| Záruka za bankovním subjektem | 84 000 mil. Kč | 83 057 mil. Kč | 83,057 mil. Kč | 82 974 mil. Kč  (rozdíl c − d)  - k rozdílu blíže viz část 2.4.2 kontrolního závěru  - k údaji ve sloupci b viz část 3.2 kontrolního závěru – použitý způsob zaokrouhlování |
| Záruka poskytnutá bankovní instituci za možné odškodnění jiného subjektu | 156 950 mil. Kč | 0 Kč | 0 Kč | 156 950 mil. Kč  (rozdíl b − d; rozdíl b − c) |

**Zdroj:** inventurní soupisy k 31. 12. 2015 k účtu 984 –*Dlouhodobé podmíněné závazky z poskytnutých garancí ostatních*, účetní knihy MF za rok 2015, ÚZ MF sestavená k 31. 12. 2015, návrh státního závěrečného účtu – sešit D. *Zpráva o stavu a vývoji státních finančních aktiv a státních záruk za rok 2015*.

**Seznam zkratek**

DPH daň z přidané hodnoty

ekologické smlouvy smlouvy o úhradě nákladů vynaložených na vypořádání ekologických závazků vzniklých při privatizaci

FIN 1-12 OSS výkaz pro hodnocení plnění rozpočtu správců kapitol a organizačních složek státu (FIN 1-12 OSS)

kapitola MF kapitola státního rozpočtu 312 – *Ministerstvo financí*

kontrolní akce č. 14/25 kontrolní akce NKÚ č. 14/25 – *Účetnictví Ministerstva financí jakožto správce kapitol státního rozpočtu Ministerstvo financí, Státní dluh, Operace státních finančních aktiv a Všeobecná pokladní správa*

kontrolní akce č. 16/17 kontrolní akce NKÚ č. 16/17 – *Účetnictví Ministerstva zahraničních věcí*

MF Ministerstvo financí

MZV Ministerstvo zahraničních věcí

NKÚ Nejvyšší kontrolní úřad

OSFA kapitola státního rozpočtu 397 – *Operace státních finančních aktiv*

OSS organizační složky státu

PO příspěvková organizace

SD kapitola státního rozpočtu 396 *– Státní dluh*

SZÚ státní závěrečný účet

ÚZ účetní závěrka Ministerstva financí k 31. 12. 2015

VPS kapitola státního rozpočtu 398 – *Všeobecná pokladní správa*

1. Závěrečný účet kapitoly 312 – *Ministerstvo financí*, závěrečný účet kapitoly 396 – *Státní dluh*, závěrečný účet kapitoly 397 – *Operace státních finančních aktiv* a závěrečný účet kapitoly 398 – *Všeobecná pokladní správa.* [↑](#footnote-ref-1)
2. *Výkazy pro hodnocení plnění rozpočtu správců kapitol a organizačních složek státu (FIN 1-12 OSS)* (dále také „FIN 1-12 OSS“) za kapitoly MF, SD, OSFA a VPS, a to v rozsahu údajů týkajících se MF. [↑](#footnote-ref-2)
3. Závěrečné účty kapitol jsou dle § 29 odst. 2 zákona č. 218/2000 Sb. součástí státního závěrečného účtu. [↑](#footnote-ref-3)
4. Upřednostnění konceptu ekonomického vlastnictví před právním vlastnictvím se promítlo tím, že ačkoli původně vlastní dluhopis byl jako kolaterál převeden na externí subjekt, a nebyl tedy po určitou dobu veden na majetkovém účtu MF (nebyl v právním vlastnictví MF, částku dluhopisu ministerstvo dlužilo jinému subjektu), MF k němu stále přistupovalo obdobně jako k dluhopisu vlastnímu a nevykazovalo jej v rámci dluhopisových položek jako součást státního dluhu. [↑](#footnote-ref-4)
5. Nikoliv pro potřeby sestavování účetních výkazů za Českou republiku a za dílčí konsolidační celky státu podle vyhlášky č. 312/2014 Sb., o podmínkách sestavení účetních výkazů za Českou republiku a za dílčí konsolidační celky státu. [↑](#footnote-ref-5)
6. Kontrolní akce č. 16/17 – *Účetnictví Ministerstva zahraničních věcí* (dále jen „kontrolní akce č. 16/17“). [↑](#footnote-ref-6)
7. Prostřednictvím systému MONITOR se zajišťuje zveřejňování účetních závěrek organizačních složek státu podle § 21a zákona o účetnictví. Zdroj: http://monitor.statnipokladna.cz/2016/o-aplikaci. [↑](#footnote-ref-7)
8. 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. [↑](#footnote-ref-8)
9. Souhrnná informace o vykázání garancí MF, zohledňující pochybení i systémové problémy, je uvedena v příloze č. 1 tohoto kontrolního závěru. [↑](#footnote-ref-9)
10. Podle zákona č. 218/2000 Sb. se mají vykazovat státní záruky, tj. jeden z typů garancí. [↑](#footnote-ref-10)
11. Sešit D. *Zpráva o stavu a vývoji státních finančních aktiv a státních záruk,* část IV. *Tabulkové přílohy*, tabulka č. 1: *Podrobnější přehled o vývoji státních finančních aktiv a pasiv*, řádek 5. *Cenné papíry a ostatní finanční aktiva.* [↑](#footnote-ref-11)
12. MF dle toho ve svém účetnictví k 31. 12. 2015 přepočítalo své závazky z dluhopisů vydaných v cizí měně kurzem devizového trhu vyhlášeným Českou národní bankou. [↑](#footnote-ref-12)
13. Repo obchod představuje poskytnutí finančních aktiv (jiných než hotovost) za hotovost se současným závazkem přijmout tato finanční aktiva k přesnému datu za částku rovnající se původní hotovosti a úroku. Jedná se o REPO obchod ze strany dlužníka. Jako finanční aktiva (tzv. kolaterál) se obvykle používají cenné papíry, nejčastěji státní pokladniční poukázky, pokladniční poukázky České národní banky a střednědobé státní dluhopisy. [↑](#footnote-ref-13)
14. V oblasti účetnictví OSS platil do roku 2015 pro případy repo operací přístup, který lze označit za přístup upřednostňující vlastnictví právní (srov. § 73 odst. 3 vyhlášky č. 410/2009 Sb.); MF se však od tohoto požadavku v roce 2015 při vedení svého účetnictví odchýlilo (viz bod 2.1.3 části III. kontrolního závěru). [↑](#footnote-ref-14)
15. 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. [↑](#footnote-ref-15)
16. Zákon č. 243/2000 Sb., o rozpočtovém určení výnosů některých daní územním samosprávným celkům a některým státním fondům (zákon o rozpočtovém určení daní). [↑](#footnote-ref-16)
17. Dokument *Identifikace koruny*, což je metodický materiál vydávaný Ministerstvem financí k *Integrovanému informačnímu systému Státní pokladny* (IISSP) a upravující sledované dimenze rozpočtu v IISSP, k finančnímu místu v části 3.1 uvádí následující: „*Finanční místo zajišťuje v rámci odpovědnostního třídění členění rozpočtu z pohledu organizačního. Nejnižší úrovní je organizační složka státu (OSS).*“

    (Zdroj: http://www.statnipokladna.cz/cs/rispr/metodicke-informace.) [↑](#footnote-ref-17)
18. O této záruce státu informovala i sama bankovní instituce ve své účetní závěrce sestavené k 31. 12. 2015, zde uvedla, že nečerpaná výše státní záruky činí více než 156 mld. Kč. [↑](#footnote-ref-18)
19. V části 2.1.1 tohoto kontrolního závěru je uvedeno, že část těchto podmíněných závazků se týkala rizika, na něž měla být vytvořena rezerva. Účtování o takových závazcích z ekologických smluv na podrozvahových účtech v daném případě nepostačuje, je třeba v rozvaze vykázat rezervu. [↑](#footnote-ref-19)
20. Jedná se o dluhopisy, které byly zakoupeny z prostředků jaderného účtu. [↑](#footnote-ref-20)
21. Zákon č. 90/2012 Sb., díl 9 *Podnikatelská seskupení*. Dříve ustanovení § 66a zákona č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník. [↑](#footnote-ref-21)
22. K problematice legislativní úpravy výkonu akcionářských práv se NKÚ vyjádřil v kontrolním závěru z kontrolní akce č. 15/05 – *Majetkové účasti státu v obchodních společnostech.* [↑](#footnote-ref-22)
23. Vyhláška č. 410/2009 Sb. v § 17 stále odkazuje na § 66a již zrušeného obchodního zákoníku, který vymezoval rozhodující vliv. Nově je tato problematika upravena v § 75 zákona č. 90/2012 Sb., o obchodních společnostech a družstvech (zákon o obchodních korporacích). [↑](#footnote-ref-23)
24. Prostřednictvím systému MONITOR se zajišťuje zveřejňování účetních závěrek organizačních složek státu podle § 21a zákona o účetnictví (zdroj: http://monitor.statnipokladna.cz/2016/o-aplikaci). [↑](#footnote-ref-24)
25. Kontrolní akce NKÚ č. 14/25 – *Účetnictví Ministerstva financí jakožto správce kapitol státního rozpočtu Ministerstvo financí, Státní dluh, Operace státních finančních aktiv a Všeobecná pokladní správa* (dále jen „kontrolní akce č. 14/25“). [↑](#footnote-ref-25)
26. Smlouvy o úhradě nákladů vynaložených na vypořádání ekologických závazků vzniklých při privatizaci. [↑](#footnote-ref-26)
27. V příloze v ÚZ Ministerstvo financí k provedení odchylky uvedlo: „*ÚJ zvolila účetní metodu za účelem dosažení věrného a poctivého obrazu předmětu účetnictví v případě účtování vybraných druhů finančního zajištění (repo obchody) v souladu s ustanovením § 73 odst. 4 písm. b) vyhlášky č. 410/2009 Sb., kdy účetní jednotka, která je příjemcem finančního zajištění, neúčtuje o přijatém vybraném finančním kolaterálu na účtech hlavní knihy, a to bez ohledu na skutečnost, zda dochází či nikoliv k převodu vlastnického práva k finančnímu kolaterálu.*“ [↑](#footnote-ref-27)
28. Sněmovní tisk 800/0 2016, <http://www.psp.cz/sqw/text/tiskt.sqw?O=7&CT=800&CT1=0>. [↑](#footnote-ref-28)
29. Soupisy podmíněných závazků se prostřednictvím operativních účetních záznamů předávaly do *Centrálního systému účetních informací státu* ještě v průběhu roku 2016. Vyhláškou č. 447/2016 Sb., *kterou se mění 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)*, byla povinnost předávání těchto soupisů zrušena. [↑](#footnote-ref-29)
30. Viz: <http://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/ucetnictvi-a-ucetnictvi-statu/ucetni-reforma-verejnych-financi-ucetnic/operativni-ucetni-zaznamy/2014/informace-o-predavani-operativnich-ucetn-16763>, k soupisu podmíněných závazků: „*Pokud podmíněný závazek překročí hranici významnosti 10 mil. Kč, uvede se samostatně, včetně údaje IČ Partner, pokud z jiného právního předpisu nevyplývá omezení nakládání   
    s tímto údajem. V souvislosti s touto skutečností jsou vyplňovány i údaje předpokládané datum splatnosti, částka a případně věcný titul.“* [↑](#footnote-ref-30)
31. V části E.1. *Doplňující informace k položkám rozvahy*, šlo o informacek položce rozvahy D.II. [↑](#footnote-ref-31)
32. Pro potřeby třídění výdajů rozpočtovou skladbou MF provedené platby rozpočtově jako transfer zatřiďuje. V účetnictví je však zachycuje ve finančních nákladech. [↑](#footnote-ref-32)
33. Údaj o stavu bankovních úvěrů krytých státní zárukou a jiných záruk státu uvedený k 31. 12. 2015   
    v sešitu D. státního závěrečného účtu za rok 2015. [↑](#footnote-ref-33)
34. Text uvedený v sešitu D. návrhu státního závěrečného účtu za rok 2015. [↑](#footnote-ref-34)
35. Viz:<http://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/ucetnictvi-a-ucetnictvi-statu/ucetni-reforma-verejnych-financi-ucetnic/otazky-a-odpovedi-ucetnictvi-statu/otazky-ucetni-metody-a-postupy#16>. [↑](#footnote-ref-35)
36. Sešit D. *Zpráva o stavu a vývoji státních finančních aktiv a státních záruk,* část IV. *Tabulkové přílohy*, tabulka č. 1: *Podrobnější přehled o vývoji státních finančních aktiv a pasiv*, řádek 5. *Cenné papíry a ostatní finanční aktiva.* [↑](#footnote-ref-36)