



## Kontrolní závěr z kontrolní akce

14/37

### Peněžní prostředky státního rozpočtu, rozpočtu Evropské unie a jiné peněžní prostředky přijaté ze zahraničí

Kontrolní akce byla zařazena do plánu kontrolní činnosti Nejvyššího kontrolního úřadu (dále jen „NKÚ“) na rok 2014 pod číslem 14/37. Kontrolní akci řídila a kontrolní závěr vypracovala členka NKÚ Ing. Jaromíra Steidlová.

Cílem kontroly bylo u vybraných účetních jednotek prověřit plnění povinností při vedení účetnictví o peněžních prostředcích státního rozpočtu, rozpočtu Evropské unie a jiných peněžních prostředcích přijatých ze zahraničí; prověřit jejich vykázání v účetních závěrkách a promítnutí do údajů předkládaných pro hodnocení plnění státního rozpočtu; prověřit údaje uváděné o nich v závěrečných účtech kapitol státního rozpočtu za rok 2014.

Kontrolované osoby:

Ministerstvo školství, mládeže a tělovýchovy (dále také „MŠMT“),  
Ministerstvo zemědělství (dále také „MZe“).

Kontrolováno bylo zejména období roku 2014 a 1. čtvrtletí roku 2015 včetně souvisejících skutečností z let předchozích.

Kontrola byla prováděna v době od listopadu 2014 do května 2015.

Námítky proti kontrolním protokolům nebyly ze strany kontrolovaných ministerstev podány.

**Kolegium NKÚ** na svém XII. jednání, které se konalo dne 31. srpna 2015,  
**schválilo** usnesením č. 7/XII/2015  
**kontrolní závěr** v tomto znění:

## I. Úvod

MŠMT a MZe byly zřízeny zákonem č. 2/1969 Sb., o zřízení ministerstev a jiných ústředních orgánů státní správy České republiky. Tento zákon také vymezil jejich působnost. MŠMT a MZe jsou ústředními orgány státní správy, organizačními složkami státu (dále také „OSS“),

správci rozpočtových kapitol 333 – *Ministerstvo školství, mládeže a tělovýchovy* (dále jen „333 MŠMT“) a 329 – *Ministerstvo zemědělství* (dále jen 329 MZe) a zároveň jsou takzvanými vybranými účetními jednotkami.

MŠMT i MZe při výkonu své působnosti poskytují a přijímají prostředky se vztahem ke zdrojům v zahraničí. Tyto prostředky souvisí zejména s politikami Evropské unie (dále také „EU“) či jinými zahraničními programy. Předmětem kontroly byly prostředky, které mají vztah k těmto politikám a programům.

Prostředky ze zahraničí mají obvykle podobu dotací či jiných forem poskytnutí prostředků, jejich společným znakem je chybějící „protihodnota“ (protiplnění). Tyto prostředky jsou označovány pojmem **transfery**, a to v souladu s jejich rozpočtovým, účetním i statistickým vymezením. Mezi transfery patří i prostředky poskytované a přijímané MŠMT a MZe z *Evropského sociálního fondu* (dále také „ESF“), *Evropského fondu pro regionální rozvoj* (dále také „EFRR“), *Evropského zemědělského záručního fondu* (dále také „EZZF“), *Evropského zemědělského fondu pro rozvoj venkova* (dále také „EZFRV“) a *Evropského rybářského fondu* (dále také „ERF“).

Kontrola byla systémového charakteru a byla zaměřena zejména na prověření:

- existence případných přetrvávajících nejasností a nejednoznačností účetní regulace platné pro rok 2015 v oblasti transferů spolufinancovaných ze zahraničí,
- komplexnosti zobrazování skutečnosti související s peněžními toky typu transferů spolufinancovaných ze zahraničí v účetnictví, a to za účelem identifikace a hodnocení systémových rizik,
- rizik srovnatelnosti vykázaných rozpočtových a účetních údajů v rámci časových řad a mezi účetními jednotkami,
- vzájemné propojenosti účetních, rozpočtových a monitorovacích údajů vedených v informačních systémech.

Ke kontrole byly vybrány zejména kvantitativně i kvalitativně významné transfery – blíže je uvádí tabulka č. 1.

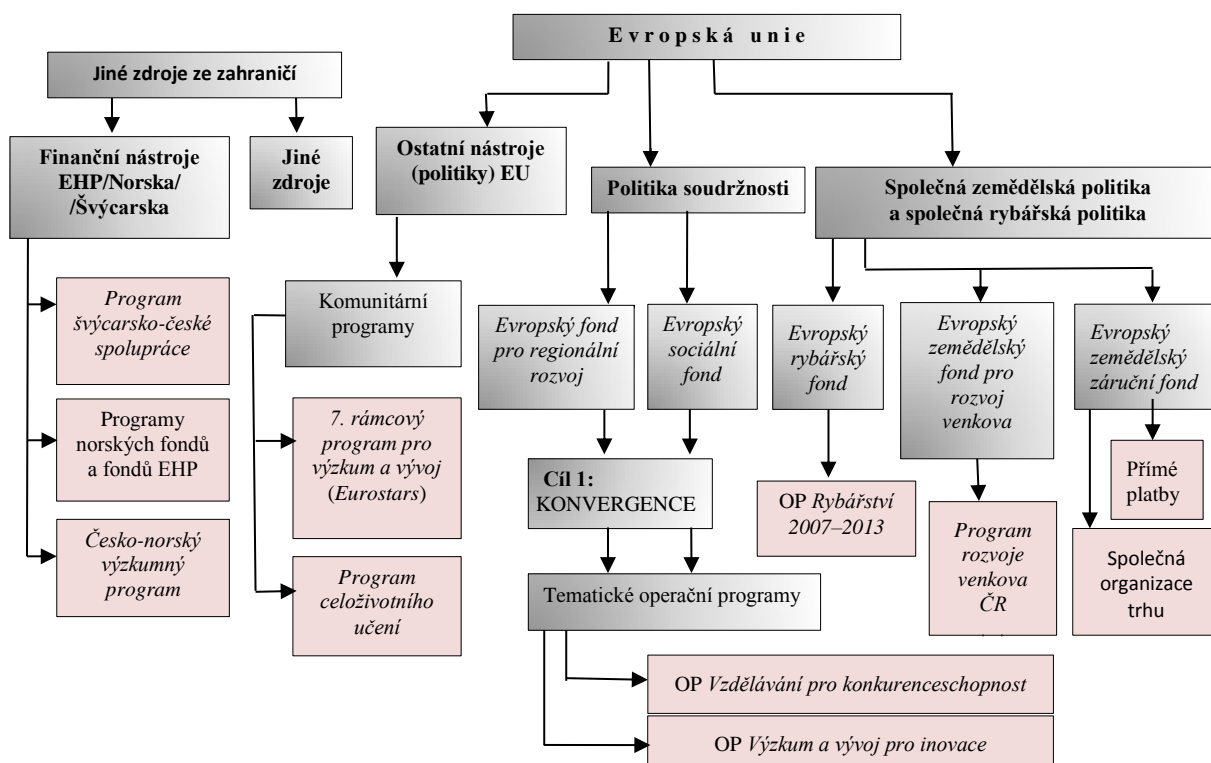
**Tabulka č. 1 – Přehled kontrolovaných prostředků u MŠMT a MZe**

MŠMT	MZe
Operační programy:	Operační programy:
<i>Vzdělávání pro konkurenceschopnost</i>	<i>Rybářství 2007–2013</i>
<i>Výzkum a vývoj pro inovace</i>	
Komunitární programy:	Společná zemědělská politika:
<i>Study Visits for Education Specialists (SVES)</i>	Přímé platby
<i>Erasmus+</i>	Společná organizace trhu
EUROSTARS	Programy rozvoje venkova
Finanční mechanismy: <i>Program švýcarsko-české spolupráce</i> Finanční mechanismy Evropského hospodářského prostoru a Norska	Jiné prostředky ze zahraničí

**Zdroj:** vlastní.

Následující schéma zobrazuje kontrolované druhy transferů, které se promítají do účetnictví MŠMT a MZe, a uvádí rovněž politiky a zahraniční fondy (zdroje), ze kterých jsou tyto transfery financovány.

**Schéma č. 1 – Přehled zahraničních finančních zdrojů promítajících se do účetnictví a rozpočtu MŠMT a MZe (kontrolované druhy transferů)**



**Zdroj:** vlastní.

V případě MŠMT jsou hlavními druhy zahraničních prostředků ty, které souvisejí se strukturálními fondy EU, tj. ESF a EFRR. Tyto fondy soustřeďují spolu s *Fondem soudržnosti* prostředky pro financování politiky soudržnosti. V případě MZe jsou hlavními druhy zahraničních prostředků ty, které souvisejí s EZZF, EZFRV a ERF. Tyto fondy soustřeďují prostředky pro financování společné zemědělské politiky (dále také „SZP“) a společné rybářské politiky.

Zahraniční prostředky poskytované v České republice (dále také „ČR“) prostřednictvím ministerstev jsou obvykle:

- poskytovány dalším subjektům na stanovený účel bez získání protihodnoty, a to zejména formou dotace,
- získávány prostřednictvím Národního fondu Ministerstva financí nebo přímo ze zahraničí bez toho, aby za ně muselo být příslušnému subjektu poskytnuto protiplnění.

Při realizaci programů či projektů spolufinancovaných Evropskou unií a také programů a projektů spolufinancovaných od jiných zahraničních subjektů (zejména z finančních mechanismů) postupuje Česká republika tak, že používá systém tzv. **předfinancování**<sup>1</sup>. V případě MŠMT<sup>2</sup> a MZe<sup>3</sup> vymezuje pojem „předfinancování“ pro operační programy *Metodika finančních toků a kontroly programů spolufinancovaných ze strukturálních fondů, Fondu soudržnosti a Evropského rybářského fondu na programové období 2007–2013* (dále také „MFTK 2007–2013“). V této metodice je uvedeno, že předfinancováním se rozumí: „... předfinancování výdajů, které mají být kryty prostředky z rozpočtu EU, prostředky SR. V praxi to znamená, že příjemci obdrží prostředky SR, které mají být kryty prostředky z rozpočtu EU, a po vynaložení tohoto výdaje ze SR jsou prostředky z rozpočtu EU převedeny z účtu PCO<sup>4</sup> na příjmový účet OSS.“

To znamená, že OSS ze svého rozpočtového výdajového účtu poskytnou příjemcům prostředky státního rozpočtu a ty jsou jim následně, při splnění podmínek, refundovány na jejich příjmový účet přímo ze zahraničí nebo z Národního fondu Ministerstva financí<sup>5</sup>. V případě OSS může dojít i k situaci, kdy je tato jednotka řídicím orgánem<sup>6</sup> rozhodujícím o poskytnutí prostředků (např. z fondů EU) a současně i v některých případech jejich konečným příjemcem (např. v případě technické pomoci či individuálních projektů národních).

### **Transfery v rozpočtovém vymezení**

Zákon č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů (rozpočtová pravidla), upravuje kromě jiného i pravidla poskytování dotací jako jedné z nejběžnějších forem transferu.

Samotný pojem „transfer“ je vymezen prováděcí vyhláškou k rozpočtovým pravidlům, tj. vyhláškou č. 323/2002 Sb., o rozpočtové skladbě. Tato vyhláška v § 2 odst. 2 stanoví, že jde o „... výdaje, proti kterým přímá protihodnota nestojí.“<sup>7</sup>

---

<sup>1</sup> Pojem „předfinancování“ je používán v ustanoveních § 14 odst. 6 a 7 zákona č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů (rozpočtová pravidla), ve znění účinném do 31. prosince 2014 a v ustanovení § 44 odst. 2 tohoto zákona. Pojem „předfinancování“ však není tímto zákonem obsahově vymezen.

<sup>2</sup> Usnesení vlády ČR ze dne 9. července 2003 č. 678, k *Metodice finančních toků a kontroly strukturálních fondů a Fondu soudržnosti*, a usnesení vlády ČR ze dne 30. listopadu 2006 č. 1352, k *návrhu na změnu usnesení vlády ze dne 9. července 2003 č. 678, k Metodice finančních toků a kontroly strukturálních fondů a Fondu soudržnosti*.

<sup>3</sup> Usnesení vlády ČR ze dne 24. května 2006 č. 603, k *finančním tokům Společné zemědělské politiky a Společné rybářské politiky v České republice pro období let 2007 až 2013 a jejich institucionálnímu zabezpečení*.

<sup>4</sup> PCO – platební a certifikační orgán – je ústřední orgán státní správy zodpovědný za celkové finanční řízení prostředků poskytnutých ČR z rozpočtu EU. Tuto funkci plní pověřený útvar Ministerstva financí – odbor Národní fond.

<sup>5</sup> Ustanovení § 37 zákona č. 218/2000 Sb.

<sup>6</sup> Řídicí orgán nese největší odpovědnost za realizaci operačního programu. Pro každý operační program je určen jeden řídicí orgán, který sleduje, zda jsou dodržovány zásady operačních programů a zda je pomoc z fondů EU poskytována správně a efektivně. V ČR jsou řídicími orgány příslušná ministerstva nebo regionální rady regionů soudržnosti.

<sup>7</sup> Protihodnotou jsou pořízené hodnoty či poskytnuté náhrady.

V příloze vyhlášky č. 323/2002 Sb. je pak uvedeno<sup>8</sup>, že dotace je transferem. Z názvu a obsahových vymezení položek rozpočtové skladby však vyplývá, že transferem jsou myšleny nejen dotace, ale také poskytnuté příspěvky, sociální dávky, převody z Národního fondu Ministerstva financí<sup>9</sup> a jiné druhy prostředků určených na určitý účel.

Rozpočtová skladba označuje za transfery i prostředky poskytnuté návratně (půjčené prostředky), jsou-li poskytovány jako akt rozpočtové politiky, a nikoliv jako nástroj řízení likvidity.

Další prováděcí vyhláška k rozpočtovým pravidlům, tj. vyhláška č. 286/2007 Sb., o centrální evidenci dotací, v ustanovení § 1 označuje „dotace“ a „další obdobné transfery“ spolu s návratnými finančními výpomocemi souhrnně pojmem „účelově poskytnuté prostředky“.

Z hlediska předpisů EU se jedná o příjmy a výdaje, které se týkají příslušných fondů EU.

Realizované příjmy a výdaje přímo ovlivňují výši salda státního rozpočtu ČR, které je výsledkem rozpočtového hospodaření a zobrazuje se v rozpočtovém účetnictví<sup>10</sup>.

### Transfery v účetním vymezení

Pojem transfer je pro potřeby finančního účetnictví v případě organizačních složek státu vymezen Českým účetním standardem pro některé vybrané účetní jednotky č. 703 – *Transfery* (dále jen „ČÚS č. 703 – *Transfery*“)<sup>11</sup> jako: „**poskytnutí peněžních prostředků z veřejných rozpočtů i přijetí peněžních prostředků veřejnými rozpočty, včetně prostředků ze zahraničí, zejména v případě státního rozpočtu, rozpočtů územních samospráv či státních fondů, tedy zejména dotace, granty, příspěvky, subvence, dávky, nenávratné finanční výpomoci, podpory či peněžní dary**“. Pro potřeby účetnictví není „transfer“ vymezen koncepčně, ale pouze demonstrativním výčtem případů, ze kterých však lze odvodit, že se jedná o účelově poskytnuté prostředky bez získání protihodnoty. ČÚS č. 703 – *Transfery* dále obsahuje negativní vymezení transferu (např. daně, obdobné poplatky a dávky, pokuty, penále, odvody sankčního charakteru).

Z účetního hlediska jsou tedy dotace týkající se prostředků ze zahraničí transferem; za transfer jsou považovány i prostředky přijaté ze zahraničí, a to jak přímo, tak prostřednictvím Národního fondu Ministerstva financí.

Mezinárodní účetní standard pro veřejný sektor (IPSAS) č. 23 – *Výnosy z nesměnných transakcí (daně a transfery)*<sup>12</sup> označuje v článku 77 dotace jako „transfer“, neboť představují transakci, při které jednotka získává od jiné jednotky hodnoty, aniž by jí poskytla přibližně stejnou hodnotu.

<sup>8</sup> K popisu třídy 5 a dále také k seskupení 51 druhového třídění rozpočtové skladby.

<sup>9</sup> Položky 4118 – *Neinvestiční převody z Národního fondu* a 4218 – *Investiční převody z Národního fondu* druhového třídění rozpočtové skladby.

<sup>10</sup> Pojem „rozpočtové účetnictví“ je v tomto kontrolním závěru používán pro systém třídění příjmů a výdajů OSS zachycovaných v rozpočtovém informačním systému, jehož výstupem jsou mj. finanční výkazy.

<sup>11</sup> Bod 3.1 písm. a), znění účinné od 1. ledna 2015.

<sup>12</sup> Viz <http://www.ifac.org/publications-resources/2014-handbook-international-public-sector-accounting-pronouncements>.

Transfery mají přímý vliv na dosažený výsledek hospodaření OSS a na její finanční situaci zobrazenou v účetní závěrce. Od roku 2015<sup>13</sup> mají vliv i na vykazování údajů v souhrnných účetních výkazech za ČR<sup>14</sup>.

### Transfery ve statistickém vymezení

Prostředky se vztahem ke zdrojům ze zahraničí, které se projevují v rozpočtu MŠMT a MZe formou dotace a jsou přijímány přímo ze zahraničí či prostřednictvím Národního fondu Ministerstva financí, jsou „transfery“ i z pohledu statistického, neboť se jedná o transakce bez protiplnění (zejména dotace). Tyto transakce jsou dle článku 1.71 nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) č. 549/2013 ze dne 21. května 2013, o Evropském systému národních a regionálních účtů v Evropské unii, označovány za transfery.

Transfery týkající se prostředků z rozpočtu EU mají zvláštní pravidla pro způsob zachycení v národním účetnictví, což vyvolává potřebu tyto transfery odlišit od transferů jiných<sup>15</sup>.

Ze statistického hlediska je třeba rozlišit i předfinancované transfery, resp. výši, která je kryta prostředky ze zahraničí. V případě národních účtů dochází k tzv. neutralizačním operacím<sup>16</sup>, kterými se již při poskytnutí předfinancování eliminuje dopad těchto výdajů na výši deficitu (schodku) a dluhu sektoru vládních institucí.<sup>17</sup> Výdaje předfinancované ministerstvy nepředstavují dle metodiky Evropského systému účtů (ESA 2010) prohloubení deficitu, ale vznik určitého druhu pohledávky na prostředky z rozpočtu EU.

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

---

<sup>13</sup> Povinnost sestavovat souhrnné účetní výkazy za Českou republiku je v zákoně o účetnictví stanovena s účinností od 1. ledna 2010, k jejich prvnímu sestavení má dojít za rok 2015.

<sup>14</sup> Vyhláška č. 312/2014 Sb., o podmínkách sestavení účetních výkazů za Českou republiku (konsolidační vyhláška státu).

<sup>15</sup> EUROSTAT: *Manual on Government Deficit and Debt, Implementation of ESA 2010*, 2014 Edition, [online]. Lucemburk, Evropská unie 2014, s. 117 (část II.6) a následující.

<sup>16</sup> EUROSTAT: *Manual on Government Deficit and Debt, Implementation of ESA 2010*, 2014 Edition, [online]. Lucemburk, Evropská unie 2014, s. 117 (část II.6) a následující.  
Dostupné na <http://ec.europa.eu/eurostat/documents/3859598/5937189/KS-GQ-14-010-EN.PDF/c1466fde-141c-418d-b7f1-eb8d5765aa1d>.

<sup>17</sup> Postupy se netýkají případů, kdy je účetní jednotka z vládního sektoru, tj. OSS, konečným příjemcem prostředků z předfinancovaného transferu.

## II. Skutečnosti zjištěné při kontrole

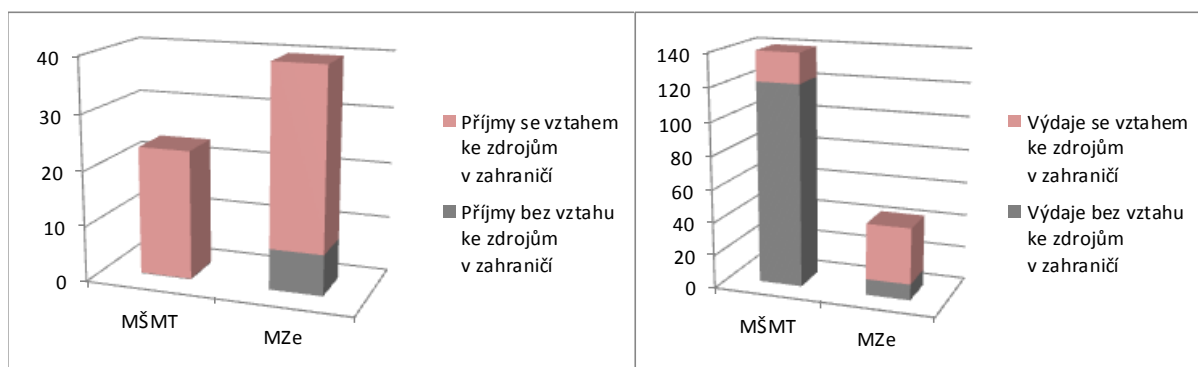
### 1. Prostředky se vztahem ke zdrojům v zahraničí na MŠMT a MZe

Za prostředky se vztahem ke zdrojům v zahraničí byly považovány všechny prostředky<sup>18</sup>, které MŠMT a MZe označily či měly označit v rámci rozpočtové skladby nenulovým kódem nástroje podle ustanovení § 1a odst. 2 vyhlášky č. 323/2002 Sb. a:

- vykazaly (měly vykazat) ve výkazu pro hodnocení plnění rozpočtu správců kapitol, jimi zřízených organizačních složek státu a státních fondů (dále jen „výkaz pro hodnocení plnění rozpočtu“)<sup>19</sup>,
- vedly (měly vést) v rozpočtovém informačním systému (dále také „RIS“) v modulu *Realizace rozpočtu* v rámci *Integrovaného informačního systému Státní pokladny*.<sup>20</sup>

Přehled základních finančních údajů o prostředcích MŠMT a MZe k 31. prosinci 2014 se vztahem ke zdrojům v zahraničí je uveden v následujícím grafu a jeho zdrojové tabulce.

**Graf č. 1 – Poměr příjmů a výdajů se vztahem ke zdrojům v zahraničí vůči celkovým příjmům a výdajům k 31. prosinci 2014 (v mld. Kč); doplněno o zdrojovou tabulku údajů**



Účetní jednotka/ /ukazatel	Celkem (v Kč)	Prostředky bez vztahu ke zdrojům v zahraničí* (v Kč)	Prostředky se vztahem ke zdrojům v zahraničí** (v Kč)	Podíl prostředků se vztahem ke zdrojům v zahraničí
<b>MŠMT</b>				
Příjmy	23 355 685 793,39	122 001 710,08	23 233 684 083,31	99 %
Výdaje	139 563 849 012,33	121 626 816 426,78	17 937 032 585,55	13 %
<b>MZe</b>				
Příjmy	39 753 839 586,03	7 358 512 425,89	32 395 327 160,14	81 %
Výdaje	43 266 361 917,60	9 632 029 328,36	33 634 332 589,24	78 %

**Zdroj:** RIS k 31. prosinci 2014; výkazy pro hodnocení plnění rozpočtu MŠMT a MZe k 31. prosinci 2014.

\* Údaje s nulovým kódem nástroje třídění rozpočtové skladby.

\*\* Údaje s nenulovým kódem nástroje třídění rozpočtové skladby.

<sup>18</sup> Jedná se o prostředky ze zahraničních zdrojů (kód prostorového třídění rozpočtové skladby 5 – *Příjmy a výdaje ze zahraničních zdrojů*) i z tuzemských zdrojů (kód prostorového třídění rozpočtové skladby 1 – *Příjmy a výdaje z tuzemských zdrojů*).

<sup>19</sup> Vyhláška 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.

<sup>20</sup> Viz ustanovení § 3a zákona č. 218/2000 Sb.

Z grafu č. 1 a zdrojové tabulky vyplývá, že údaje o prostředcích se vztahem ke zdrojům v zahraničí představovaly v roce 2014 kvantitativně významné údaje vzhledem k celkovým údajům MŠMT a MZe. Jedná se o zásadní část příjmů MŠMT (99 %) a MZe (81 %), v případě MZe i o zásadní část výdajů (78 %). Tyto příjmy a výdaje mají z hlediska rozpočtové skladby povahu zejména transferů. Výdaje uskutečněné na politiky EU a jiné programy a politiky ze zahraničí jsou především kryty zdroji ze zahraničí, v menší části ze zdrojů tuzemských.

Detailní přehled příjmů a výdajů vykázaných ve výkazech pro hodnocení plnění rozpočtu MŠMT a MZe k 31. prosinci 2014 a zachycených příslušným kódem nástroje třídění rozpočtové skladby je uveden v **příloze č. 1** tohoto kontrolního závěru.

Údaje o prostředcích se vztahem k programům spolufinancovaným ze zahraničí jsou významné i v účetnictví. **Příloha č. 2** tohoto kontrolního závěru poskytuje informace o rozsahu a významu těchto údajů v účetních závěrkách MŠMT a MZe sestavených k 31. prosinci 2014.

## **2. Jednotlivé druhy transferů se vztahem ke zdrojům v zahraničí na MŠMT a MZe**

### **2.1 Operační programy**

Operační programy jsou součástí souhrnného rozpočtu EU a vztahují se na ně pravidla stanovená nařízením Rady (ES, EURATOM) č. 1605/2002 ze dne 25. 6. 2002, kterým se stanoví finanční nařízení o souhrnném rozpočtu Evropských společenství. Operační programy (dále také „OP“) *Vzdělávání pro konkurenceschopnost* (dále také „VK“), *Výzkum a vývoj pro inovace* (dále také „VaVpl“) a operační program *Rybářství 2007–2013* (dále také „OPR“) jsou realizovány zejména na základě evropských předpisů. Řízení a nastavení finančních toků prostředků z operačních programů upravují metodické dokumenty schválené usneseními vlády ČR.

### **2.2 Společná zemědělská politika**

SZP zahrnuje přímé platby (dále také „PP“), společnou organizaci trhu (dále také „SOT“) a programy rozvoje venkova (dále také „PRV“). Nastavení systému finančních toků SZP se řídí zejména evropskými nařízeními. Řízení i nastavení finančních toků SZP jsou upraveny příslušnými usneseními vlády ČR. Evropská nařízení a usnesení vlády ČR jsou doplněna interními postupy pro poskytování dotací.

### **2.3 Komunitární programy**

Usnesením vlády ČR ze dne 1. února 2006 č. 104, *o Obecných zásadách pro hospodaření s finančními prostředky Evropské unie při realizaci komunitárních programů*, byl vládou schválen dokument upravující hospodaření s prostředky komunitárních programů. Podle předkládací zprávy bylo hlavním cílem těchto zásad *„poskytnout metodické vodítko pro všechny subjekty, které zodpovídají za řádnou realizaci komunitárních programů, a stanovit společné podmínky, které je nutné při jejich realizaci splnit“*. Tento dokument byl vypracován především pro potřeby řízení komunitárních programů Evropské komise na období 2007–2013.



- **Komunitární program SVES – Studijní návštěvy pro experty v oblasti vzdělávání (Study Visits for Education Specialists)**

Program SVES je program zaměřený na podporu evropské spolupráce prostřednictvím studijních návštěv, jejichž cílem je výměna zkušeností, získávání nových informací a navazování přímých kontaktů v oblasti všeobecného a odborného vzdělávání. Program SVES zahrnuje dvě aktivity: SVES 1 – účast na studijní návštěvě, SVES 2 – organizace studijní návštěvy v České republice<sup>21</sup>; kontrolovány byly prostředky vynaložené v oblasti SVES 2.

- **Komunitární program Erasmus+**

Program *Erasmus+* připravený Evropskou komisí pro období 2014–2020 je rámcový program zaměřený na podporu vzdělávání a podporu mezinárodní spolupráce, zaveden byl nařízením Evropského parlamentu a Rady<sup>22</sup>. MŠMT v rámci programu *Erasmus+* vystupuje v roli zodpovědného vnitrostátního orgánu, který zasílá národní agentuře<sup>23</sup> formou příspěvku peněžní prostředky na administraci programu. Podíl ČR na administraci programu je 50 % a tento podíl hradí MŠMT. Finanční prostředky na samotné grantové účely jsou zasílány Evropskou komisí přímo na účet národní agentury. Program *Erasmus+* a jeho finanční toky jsou specificky upraveny právními předpisy EU.

- **Komunitární program EUROSTARS**

Program EUROSTARS je určen k podpoře spolupráce malých a středních podniků provádějících výzkum a vývoj. Probíhal v programovém období 2009–2013 a pokračuje i v programovém období 2014–2020. Program EUROSTARS a jeho finanční toky jsou specificky upraveny předpisy EU, dohodami se sekretariátem EUREKA<sup>24</sup> a usneseními vlády ČR.

## 2.4 Finanční mechanismy

Finanční mechanismy nepatří mezi fondy EU, jedná se však rovněž o prostředky ze zahraničí (charakteru transferů). Finanční mechanismy a jejich finanční toky jsou upraveny mezinárodními smlouvami a jejich prováděcími dokumenty, usneseními vlády ČR a předpisy vydávanými zejména na úrovni ministerstev.

- **Finanční mechanismus Program švýcarsko-české spolupráce**

Cílem programu pro období let 2009–2016 je snížení sociálních a ekonomických rozdílů v rozšířené EU pomocí posilování vědeckých kapacit a posilování spolupráce ve vědě. MŠMT v rámci tohoto programu zajišťuje financování administrace *Fondu na stipendia*, její financování je plně na české straně a probíhá z rozpočtu kapitoly MŠMT na základě vydaných rozhodnutí o poskytnutí dotace, jimiž jsou prostředky poskytovány příspěvkové organizaci

---

<sup>21</sup> [www.naep.cz](http://www.naep.cz).

<sup>22</sup> Nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) č. 1288/2013 ze dne 11. prosince 2013, kterým se zavádí program „Erasmus+“: program Unie pro vzdělávání, odbornou přípravu, mládež a sport a zrušují rozhodnutí č. 1719/2006/ES, č. 1720/2006/ES a č. 1298/2008/ES.

<sup>23</sup> Národní agentura je příspěvková organizace v kapitole 333 MŠMT.

<sup>24</sup> [www.eurekanetwork.org](http://www.eurekanetwork.org).

Sekretariát EUREKA se sídlem v Bruselu je jediným kontaktním místem pro všechny členské země programu EUROSTARS. Poskytování peněžních prostředků ze *7. rámcového programu Evropských společenství pro výzkum, technologický rozvoj a demonstrace* je upraveno v dohodě uzavřené mezi Evropskou komisí a sekretariátem EUREKA.

MŠMT. Ministerstvo školství, mládeže a tělovýchovy neposkytuje prostředky kryté ze zahraničí a nezískává příjmy ze zahraničí (ani z Národního fondu Ministerstva financí).

- **Finanční mechanismy Evropského hospodářského prostoru a Norska**

Cílem těchto mechanismů je přispívat ke snižování ekonomických a sociálních rozdílů v Evropském hospodářském prostoru (dále jen „EHP“) a k posilování spolupráce a kontaktů na bilaterální úrovni a zvýšit vědeckovýzkumnou spolupráci mezi českými a norskými subjekty a finančně podpořit projekty základního a aplikovaného výzkumu a experimentálního vývoje. MŠMT prostřednictvím svého rozpočtu poskytuje prostředky na program CZ07 *Spolupráce škol a stipendia* a program CZ09 *Česko-norský výzkumný program*.

**Tabulka č. 2 – Jednotlivé druhy transferů z pohledu finančních toků a účetnictví MŠMT a MZe za rok 2014**

	Prostředky/ programy EU	Kontrolovaná osoba:						Společné dokumenty upravující finanční toky***
		– poskytuje předfinancování		– přijímá prostředky ze zahraničí nebo z Národního fondu (NF)		– přijímá a vydává prostředky z rezervního fondu		
		MŠMT	MZe	MŠMT	MZe	MŠMT	MZe	
<b>Operační programy</b>								
OP VK	ANO	ANO	–	NF	–	NE	–	ANO
OP VaVpl		–	–	–	–	–	–	
OP Rybářství 2007–2013		–	ANO	–	NF	–	NE	
<b>Společná zemědělská politika</b>								
PRV	ANO	–	ANO	–	Přímo ze zahraničí	–	NE**	ANO
SOT		–	–	–	–	–	NE	
PP		–	–	–	–	–	–	
<b>Komunitární programy</b>								
SVES 2	ANO	NE	–	–	–	NE	–	Obecné zásady pro hospodaření
Erasmus+		NE	–	–	–	–	–	
EUROSTARS		*	–	Přímo ze zahraničí	–	ANO	–	
<b>Finanční mechanismy</b>								
Program švýcarsko-české spolupráce	NE	NE	–	–	–	NE	–	ANO
Finanční mechanismy EHP a Norska		ANO	–	NF	–	–	–	

**Zdroj:** vlastní.

\* Financování s využitím rezervního fondu.

\*\* Rezervní fond byl zapojen pouze v roce 2007 v souvislosti s přijetím platby předběžného financování u PRV.

\*\*\* Zejména metodiky finančních toků a obdobné dokumenty schválené usneseními vlády ČR.

Z tabulky č. 2 je zřejmé, že na MŠMT a MZe:

- jsou transfery různorodé; z hlediska finančních toků je lze zatřídit do skupin podle společného dokumentu upravujícího finanční toky a identifikovat dle něj typizované účetní případy;
- v některých případech dochází k předfinancování ze státního rozpočtu s nárokem na refundaci ze zahraničí (nárok za Národním fondem Ministerstva financí nebo přímo za zahraničním subjektem);
- v některých případech jsou poskytovány pouze prostředky státního rozpočtu bez možnosti nároku na refundaci (komunitární programy SVES 2 a Erasmus+);
- v některých případech jsou prostředky ze zdrojů v zahraničí součástí tvorby a použití rezervního fondu (komunitární program EUROSTARS, předběžné platby u prostředků nespravovaných Národním fondem Ministerstva financí).

### 3. Vývoj účetního vymezení transferů se vztahem k prostředkům ze zahraničí v letech 2010–2015 a vliv na údaje vykázané kontrolovanými ministerstvy

#### 3.1 Reforma účetnictví státu

S účinností od 1. ledna 2010 byly novelizovány a nově vydány účetní předpisy a účetní standardy, účelem bylo zejména posílit aktuální principy v případě účetních jednotek spadajících do sektoru vládních institucí a zkvalitnit tím vypovídací schopnost údajů účetnictví a rozšířit možnosti jejich využití. Tento proces bývá označován jako reforma účetnictví státu. V rámci této reformy došlo k významné změně právě v oblasti účtování a vykazování transferů.

Postupy účtování pro transfery byly v letech 2010–2015 založeny zejména na postupech uvedených v ČÚS č. 703 – *Transfery* a vymezení položek účetní závěrky dle vyhlášky č. 410/2009 Sb.<sup>25</sup>. ČÚS č. 703 – *Transfery* je významný zejména proto, že vymezil:

- co je transfer, co jsou zálohy na transfery a jaké jsou základní druhy transferů (s vypořádáním, bez vypořádání, investiční, zahraniční, na pořízení zásob aj.);
- ve kterých případech vystupuje vybraná účetní jednotka v rolích tzv. poskytovatele, zprostředkovatele a příjemce transferu a jaké konkrétní postupy účtování je třeba v těchto jednotlivých rolích aplikovat.

Reforma účetnictví státu se do roku 2014 týkala pouze účetních závěrek sestavovaných na úrovni jednotlivých účetních jednotek. Od 1. ledna 2015 je v účinnosti vyhláška pro sestavení účetních výkazů za ČR, tj. pro provedení konsolidace na úrovni státu; první konsolidované výkazy mají být sestaveny za období roku 2015.

Aby mohly být údaje o transferech použitelné pro konsolidaci, je třeba zajistit jejich potřebnou kvalitu, zejména obsahovou stejnorodost, která je základem pro možnost přiřazovat k sobě při konsolidačních operacích sourodé položky a sčítat je<sup>26</sup>.

#### 3.2 Nejasnost a nejednoznačnost účetní regulace

Jako **zásadní účetní problém OSS poskytujících transfery spolufinancované ze zahraničí se v letech 2010–2014 ukázala záležitost volby role při poskytnutí transferu** dle ČÚS č. 703 – *Transfery*, a tím i konkrétních postupů účtování, které má účetní jednotka dle ustanovení § 36 odst. 1 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, dodržovat. Kontroly provedené za období let 2010–2014 prokázaly, že různé účetní jednotky se identifikovaly s různými rolmi, v důsledku toho volily i jiné postupy účtování a vykazovaly vzájemně nesrovnatelné údaje ve svých účetních závěrkách.<sup>27</sup>

<sup>25</sup> 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.

<sup>26</sup> Viz ustanovení § 20 vyhlášky č. 312/2014 Sb., o podmínkách sestavení účetních výkazů za Českou republiku (konsolidační vyhláška státu).

<sup>27</sup> Viz např. kontrolní závěry z kontrolních akcí č.:

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

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

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

12/30 – kontrolní závěr byl zveřejněn v částce 3/2013 *Věstníku NKÚ*,

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

Problém nejasnosti při určení role se týkal zejména transferů, které byly předfinancovány, tj. z části nebo zcela financovány z prostředků krytých zdroji ze zahraničí. Tyto prostředky mohly být dle ČÚS č. 703 – *Transfery* označeny za tzv. zahraniční transfer a OSS pak mohla vystupovat v roli „zprostředkovatele zahraničního transferu“. Protože však organizační složka státu rozhodovala i o příjemci takového transferu a částce jemu poskytnuté, mohla se identifikovat dle ČÚS č. 703 – *Transfery* i s rolí „poskytovatele transferu“.

Dopad volby role účetní jednotky na údaje účetní závěrky je přitom zásadní, jak zobrazuje následující tabulka č. 3.

**Tabulka č. 3 – Vliv výběru role účetní jednotky při poskytování transferu na údaje vykázané v rozvaze a výkazu zisku a ztráty**

Role účetní jednotky (OSS) při poskytování transferu	Výkaz rozvaha	Výkaz zisku a ztráty
	Účtováno pouze rozvahově	Vykázání nákladů a výnosů
Poskytovatel a příjemce	NE	ANO
Zprostředkovatel zahraničního transferu	ANO	NE

Zdroj: ČÚS č. 703 – *Transfery*.

Oblast účtování a vykazování účetních případů týkajících se poskytování peněžních prostředků státního rozpočtu na předfinancování výdajů, které mají být kryty prostředky z rozpočtu EU, byla v letech 2010–2014 zatížena nejasnostmi souvisejícími s nejednoznačností při aplikaci ČÚS č. 703 – *Transfery*. Postupy účtování pro případ předfinancování transferů nebyly pro potřeby účetnictví pro období let 2010–2014 explicitně vymezeny.

S účinností od 1. ledna 2015 byla novelizována vyhláška č. 410/2009 Sb. a ČÚS č. 703 – *Transfery*. Tyto novely podle názoru NKÚ odstranily základní nejednoznačnost ohledně role, kterou OSS při poskytování a přijímání prostředků spolufinancovaných ze zahraničí v letech 2010–2014 plnily, zejména v případě prostředků předfinancovaných ze státního rozpočtu. Od 1. ledna 2015 je zřejmé, že OSS předfinancované prostředky poskytují v roli poskytovatele ve smyslu ČÚS č. 703 – *Transfery*.

Následující tabulka zobrazuje, s jakou rolí se při poskytování předfinancované výše transferu a přijímání refundace od Národního fondu Ministerstva financí či ze zahraničí MŠMT a MZe identifikovaly v letech 2010–2015, tj. v období účinnosti ČÚS č. 703 – *Transfery*.

**Tabulka č. 4 – Role, s nimiž se v letech 2010–2015 identifikovaly MŠMT a MZe při poskytování předfinancované výše transferů**

Účetní jednotka	Role dle ČÚS č. 703 – <i>Transfery</i>	2010	2011	2012	2013	2014	2015
MŠMT	Poskytovatel a příjemce	✓					✓
	Zprostředkovatel		✓	✓	✓	✓	
MZe	Poskytovatel a příjemce	✓	✓	✓	✓	✓	✓
	Zprostředkovatel						

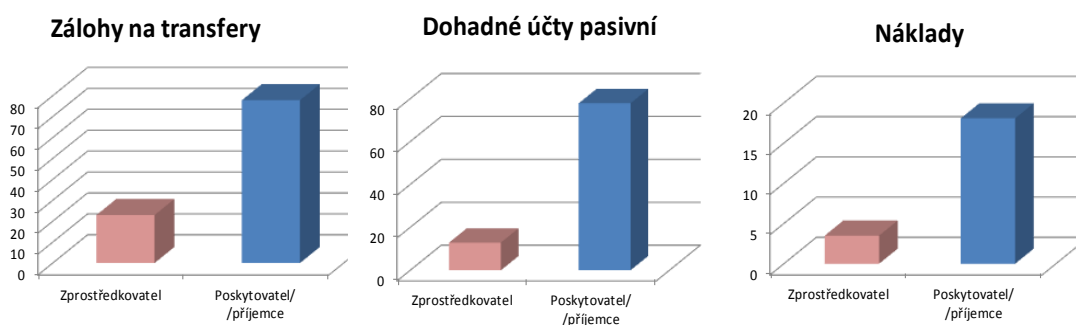
Zdroj: zjištění z kontroly.

Z kontroly nevyplývaly věcné důvody pro to, aby MŠMT a MZe o předfinancovaných transferech účtovaly v jiné roli, a tedy i zásadně odlišně; důvodem pro rozdílný postup při zobrazování zahraničních transferů v účetnictví v letech 2011–2014 byla nejednoznačná

**ustanovení ČÚS č. 703 – Transfery** vymezující role účetní jednotky při poskytování transferu, tj. systémový problém při aplikaci účetní regulace. I když se obě ministerstva rozcházela v chápání rolí při poskytování transferů, nelze s ohledem na nejasnost a nejednoznačnost ustanovení ČÚS č. 703 – *Transfery* některý z těchto přístupů v letech 2010–2014 označit za nesprávný. Rozdílný výklad však přirozeně vede k zásadní nesrovnatelnosti údajů o předfinancovaných transferech mezi těmito účetními jednotkami, což jim však nelze dávat k tíži.

Z kontroly vyplynulo, že pokud by MŠMT v roce 2014 přistupovalo k aplikaci ČÚS č. 703 – *Transfery* i v případě předfinancované výše transferu jako poskytovatel a příjemce, a nikoliv jako zprostředkovatel, pak by k 31. prosinci 2014 ve své účetní závěrce vykázalo údaje o transferech spolufinancovaných ze zahraničí dle následujícího grafu a zdrojové tabulky.

**Graf č. 2 – Srovnání vybraných údajů, které MŠMT vykázalo o spolufinancovaných transferech v rámci účetní závěrky k 31. prosinci 2014 v roli zprostředkovatele, a údajů, které by MŠMT o spolufinancovaných transferech vykázalo v roli poskytovatele a příjemce transferů (v mld. Kč); doplněno o zdrojovou tabulku údajů**



Položka účetní závěrky	Část týkající se transferů spolufinancovaných ze zahraničí		Rozdíl (v Kč)	Změna
	Zůstatek skutečně vykázáný (v Kč)	Zůstatek, který by byl vykázán při použití role poskytovatele a příjemce transferu (v Kč)		
<b>AKTIVA:</b> účet 471 – <i>Dlouhodobé poskytnuté zálohy na transfery</i>	22 922 499 889,35	77 811 348 037,69	54 888 848 148,34	+239 %
<b>PASIVA:</b> účet 389 – <i>Dohadné účty pasivní</i>	12 640 374 256,56	77 810 950 284,96	65 170 576 028,40	+515 %
<b>NÁKLADY:</b> účet 571 – <i>Náklady vybraných ústředních vládních institucí na transfery</i>	3 489 084 965,20	18 071 387 961,80*	14 582 302 996,60	+417 %

**Zdroj:** účetní deník MŠMT za rok 2014, informace od MŠMT k zůstatku účtu 471, účetní doklady roku 2015 o přeúčtování zůstatků účtů 471 a 389 z titulu změny role při poskytování transferů.

\* Součet částky 3 489 084 965,20 Kč (zůstatek vykázáný k 31. prosinci 2014 ve vztahu k prostředkům ze zahraničí) a 14 582 302 996,60 Kč (transferové výdaje MŠMT s nenulovým kódem nástroje za rok 2014 zatříděné rozpočtovou skladbou jako „výdaje ze zahraničních zdrojů“; o těchto výdajích účtovalo MŠMT bez zachycení nákladů, tj. jako zprostředkovatel).

Z grafu vyplývá, že různá volba role při poskytování transferu dle ČÚS č. 703 – *Transfery* vede k zásadně odlišnému dopadu na vykázané údaje účetní závěrky. Obraz o hospodaření se

spolufinancovanými transfery, jak ho podává účetní závěrka, je tak mimořádně citlivý na to, s jakou rolí se OSS při poskytování transferu identifikuje. Pokud by MŠMT např. v roce 2014 účtovalo o podílu spolufinancovaném ze zahraničí (předfinancovaném transferu) nikoliv jako zprostředkovatel, ale jako poskytovatel dle ČÚS č. 703 – *Transfery*, pak by k 31. prosinci 2014 v aktivech rozvahy vykázalo o cca 54 mld. Kč vyšší zálohy, což by představovalo nárůst zůstatku příslušného účtu záloh o 234 %<sup>28</sup>, a tedy nárůst celkových aktiv MŠMT o více než 34 %.

Změny by se týkaly i jiných položek účetní závěrky než aktiv, pasiv a nákladů (viz graf č. 2); týkaly by se např. i výnosů z transferů ve výkazu zisku a ztráty a vzhledem k vzájemné návaznosti i údajů v přehledu o změnách vlastního kapitálu.

**Různá volba role v případě MŠMT a MZe vedla k vykazování zásadně odlišných údajů v účetní závěrce a tím i jejich nesrovnatelnosti, a tedy nepoužitelnosti pro vzájemné porovnání a pro agregaci takových údajů.**

**Tato skutečnost je limitujícím faktorem pro záměr použít údaje z účetnictví pro potřeby národního účetnictví.**

### 3.3 Změny účetní regulace v oblasti transferů

Mezi účetními obdobími 2010–2015 docházelo v rámci ČÚS č. 703 – *Transfery* a vyhlášky č. 410/2009 Sb. ke změnám v jejich ustanoveních, a to s významným dopadem na vykazování údajů o transferech.

Úpravy vedly ke změnám ve vykazování některých položek účetní závěrky<sup>29</sup> a v některých případech ke změnám jejich obsahového vymezení<sup>30</sup> mezi jednotlivými roky. Opakované

---

<sup>28</sup> Zůstatek poskytnutých záloh na předfinancování transferů by vzrostl o 239 % (viz graf č. 2), celkový zůstatek záloh na poskytnuté transfery (tj. včetně nespolufinancovaných transferů, tzn. národních transferů) vykázáný v účetní závěrce MŠMT by vzrostl o 234 %, celková aktiva MŠMT by vzrostla o 34 %.

<sup>29</sup> Např. od 1. ledna 2012 byly v souvislosti s novelou vyhlášky č. 410/2009 Sb. stanoveny nové účty dlouhodobých záloh na transfery (účty 471 a 472), a to i pro případy, které byly v předchozích letech vykazovány na účtech krátkodobých záloh, přestože od okamžiku jejich poskytnutí nebo převzetí do doby jejich vypořádání uplynulo období delší než jeden rok.

Od 1. ledna 2015 v souvislosti s novelou vyhlášky č. 410/2009 Sb. došlo k zavedení nových účtů nákladů a výnosů souvisejících s předfinancováním transferů (účty 575 a 675). Současně byly stanoveny nové podrozvahové účty související s vykazováním zahraničních prostředků (účty 911, 913, 915, 951, 953, 955, 912, 914, 916, 952, 954 a 956).

<sup>30</sup> Např. od 1. ledna 2011 došlo ke změně (zpřesnění) názvu a obsahového vymezení účtů souvisejících s náklady na transfery a účtů souvisejících s výnosy z transferů (účty 571 a 671). Od 1. ledna 2012 došlo ke změně (zpřesnění) názvu a obsahového vymezení podrozvahových účtů podmíněných závazků týkajících se prostředků ze zahraničí (účty 975 a 976).

ČÚS č. 703 – *Transfery* byl poprvé vydán pro rok 2010. Pro rok 2011 byl vydán nový ČÚS č. 703, který zavedl pojem zprostředkovatel zahraničního transferu. Od 1. ledna 2012 tento český účetní standard upřesnil, že za transfer se nepovažují informace o otevření limitu výdajů v případě OSS a že investiční transfer, který je určen k financování dlouhodobého majetku u příjemce, který tento dlouhodobý majetek pořizuje, se nevztahuje na drobný dlouhodobý majetek. Od 1. ledna 2015 ČÚS č. 703 upřesnil, co se za transfer považuje a co nepovažuje; upravil také vymezení pojmu poskytovatel a do obsahových vymezení některých účtů zavedl pojem „předfinancování“.

změny v účetní regulaci, často s velmi krátkou legisvakanční lhůtou<sup>31</sup>, jsou přirozeně faktorem limitujícím správné fungování informačního systému, kterým účetnictví je.<sup>32</sup>

Změny v účetní regulaci a nejasnosti ohledně výběru role neměly v případě MZe na informace uvedené v jeho účetních závěrkách tak významný vliv, jako tomu bylo v případě MŠMT, které na rozdíl od MZe poskytuje transfery zejména formou záloh. MŠMT z důvodu změn účetní regulace měnilo postupy účtování v oblasti zahraničních transferů a bylo nuceno dvakrát identifikovat nové položky rozvahových pohledávek a závazků, a to i za několik let zpátky.

Aktuální změna účetních předpisů s účinností od 1. ledna 2015 v oblasti transferů představuje další náročný proces v oblasti účetnictví, a to zejména pro ty účetní jednotky typu OSS, které o předfinancovaných transferech účtovaly do roku 2014 (obdobně jako MŠMT) v roli zprostředkovatele.

**Významnější rozsah práce a zároveň riziko nesprávného či neúplného vykázání údajů představuje v souvislosti se změnou účetní regulace od 1. ledna 2015 účtování a vykazování podmíněných pohledávek z předfinancování transferů; MŠMT, MZe, ale i jiné OSS musí zpětně identifikovat výši předfinancovaných výdajů a ty vykázat jako podmíněné pohledávky z předfinancování transferů.**

### 3.4 Porovnatelnost údajů

Z kontroly vyplynulo, že časové řady údajů o předfinancovaných transferech vykázaných v účetních závěrkách OSS, v rozvahách a výkazech zisku a ztráty jsou:

- za roky 2010–2014 zatíženy rizikem nesrovnatelnosti z důvodu nejasnosti účetních předpisů a neporovnatelnosti údajů z důvodu změn účetní regulace,
- za roky 2009–2015 fakticky neporovnatelné z důvodu častých a významných změn účetní regulace.

Přehled základních faktorů relevantních pro porovnatelnost údajů o spolufinancovaných transferech v období let 2009–2015 a základní důvody neporovnatelnosti těchto údajů ilustruje následující schéma.

---

<sup>31</sup> Vyhláška č. 410/2009 Sb. byla vydána s platností od 25. listopadu 2009 a s účinností od 1. ledna 2010. V dalším období byla vyhláška č. 435/2010 Sb. jako novela vyhlášky č. 410/2009 Sb. vydána s platností od 31. prosince 2010 a účinností od 1. ledna 2011, výjimku tvořila některá ustanovení, která měla účinnost ještě k datu 31. prosince 2010. Vyhláška č. 473/2013 Sb. jako novela vyhlášky č. 410/2009 Sb. byla vydána s platností od 31. prosince 2013 a s účinností od 1. ledna 2014, vybraná ustanovení měla účinnost od 1. ledna 2015.

Nové ČÚS (včetně ČÚS č. 703) pro některé vybrané účetní jednotky byly poprvé vydány ve *Finančním zpravodaji* č. 7/2009 ze dne 31. prosince 2009 s použitím pro účetní období začínající od 1. ledna 2010. Pro účetní období 2011 byl vydán nový ČÚS č. 703 ve *Finančním zpravodaji* č. 8/2010 ze dne 31. prosince 2010 a ten byl pro účetní období 2012 novelizován ve *Finančním zpravodaji* č. 9/2011 ze dne 20. prosince 2011. Pro účetní období 2015 byl tento ČÚS novelizován ve *Finančním zpravodaji* č. 5/2014 ze dne 19. prosince 2014.

<sup>32</sup> Viz ustanovení § 4 odst. 14 zákona č. 563/1991 Sb.

**Schéma č. 2 – Informace k provnatelnosti údajů účetních závěrek OSS v oblasti spolufinancovaných transferů v letech 2009–2015 (předfinancované části)**

	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015
Vykazování nároku z titulu poskytnuté zálohy na transfery	N/A	Nejasnost předpisů – zda zálohy, či jinak					ANO
Rozlišení poskytnutých záloh na krátkodobé a dlouhodobé	N/A	Nebylo rozlišováno		ANO			
Finanční vypořádání – zúčtování/snížení nároku z titulu poskytnutého transferu	N/A	Nejasnost předpisů – zda k okamžiku finančního vypořádání, nebo refundace předfinancované částky					ANO
Vykázání nákladů a výnosů ve výkazu zisku a ztráty	N/A	Nejasnost předpisů – zda účtovat o nákladech a výnosech					ANO
Vykázání dohadných účtů pasivních u finančně nevypořádaných transferů (zálohových)	N/A	Nejasnost předpisů – souvisí s účtováním o nákladech					ANO
Povinnost účtování o podmíněné pohledávce při výplatě předfinancování nebo zachycení nákladů		Nebyla stanovena povinnost					ANO

**Zdroj:** vlastní vyhodnocení vyhlášky č. 410/2009 Sb. a ČÚS č. 703 – *Transfery*.

**Legenda:** N/A znamená „nemá význam“, neboť o těchto skutečnostech se v roce 2009 neúčtovalo.

Účetní regulace platná pro OSS v průběhu let 2009–2015 postupně měnila požadavky na zobrazení údajů o spolufinancovaných transferech a odstraňovala nejasnosti, které vznikly na začátku účetní reformy; postupně se tak vytvářely podmínky pro jasnější, srovnatelnější a srozumitelné údaje o transferech, zejména těch spolufinancovaných.

#### 4. Skutečnosti zjištěné kontrolou u MŠMT a MZe

##### 4.1 Komplexnost zobrazování skutečnosti v účetnictví a účetní závěrce

MŠMT i MZe zavedly komplexní systémy pro vedení informací a účtování účetních případů týkajících se transferů spolufinancovaných ze zahraničí. Kontrolované osoby účtovaly o vzniku podmíněných závazků z titulu transferů poskytovaných příjemcům, o podmíněných pohledávkách z titulu nároků na refundaci prostředků (MŠMT účtovalo i o pohledávkách rozvahových), v relevantních případech o poskytnutých zálohách (týká se pouze MŠMT) a v návaznosti na svou roli při poskytování transferů také o nákladech z poskytnutí, o dohadných účtech pasivních (týká se pouze MŠMT) a výnosech z refundací.

Některé skutečnosti související s řízením programů nejsou účetními případy MŠMT ani MZe, ale jiných účetních jednotek. Jedná se zejména o pohledávky a závazky vymáhané orgány finanční správy či financování projektů z prostředků jiných kapitol státního rozpočtu, tyto prostředky organizační složka státu v pozici řídicího orgánu sleduje v monitorovacích systémech, ale nepromítá je do svého účetnictví. Některé skutečnosti přímo související s prostředky ze zahraničí nebyly kontrolovanými ministerstvy v roce 2014 ani 2015



považovány za účetní případy, a nebyly proto v účetnictví zachyceny (např. finanční alokace pro daný program, tj. rámec možného nároku členského státu na prostředky EU).

#### **Kontrola NKÚ zjistila tyto systémové nedostatky a tato rizika:**

##### **4.1.1 Finanční opravy (korekce)**

V rámci programů a projektů realizovaných na základě politik EU, např. v případě operačních programů, dochází k situacím, které představují „*porušení právních předpisů Společenství v důsledku jednání nebo opomenutí hospodářského subjektu, které vede nebo by mohlo vést ke ztrátě v souhrnném rozpočtu Evropské unie, a to započtením neoprávněného výdaje do souhrnného rozpočtu*“. Tyto případy označuje článek 2 odst. 7 takzvaného obecného nařízení<sup>33</sup> jako „**nesrovnalost**“. Nesrovnalosti mohou mít povahu individuální nebo systémovou.

ČR má odpovědnost za šetření nesrovnalostí vyplývajících z programů a projektů spolufinancovaných z EU, což je spojeno se specifickými nástroji používanými pro zajištění ochrany rozpočtu EU. Tyto nástroje **mají přímý či nepřímý vliv na finanční toky prostředků programů spolufinancovaných z EU, a tím i na účetní případy na úrovni MŠMT či MZe**. Jedná se např. o možnost pozastavit vyplácení plateb nebo uplatnění tzv. **finančních oprav**.

Finanční opravy, označované jako korekce<sup>34</sup> (plošné nebo individuální), jsou specifické operace, které mají vliv na finanční toky v podobě peněžních nebo nepeněžních operací (např. zápočty pohledávek a závazků) a jsou realizovány v reakci na výskyt tzv. potvrzených nesrovnalostí či v důsledku porušení rozpočtové kázně. Jejich smyslem je zrušení celého příspěvku na operační program z veřejných zdrojů nebo jeho části. Korekce provádějí členské státy v rámci své odpovědnosti nebo Evropská komise.

Nesrovnalost se může týkat konkrétního projektu realizovaného v rámci programu. V takovém případě je související finanční oprava **individuální korekcí** a v konečném důsledku **postihuje** (resp. má postihnout) **příjemce** transferu (dotace). Nesrovnalost se však může týkat i více projektů zároveň, zejména selže-li řídicí a kontrolní systém. V takovém případě se jedná o nesrovnalost systémovou a související finanční oprava se v praxi označuje jako **plošná korekce**. Finanční oprava typu plošné korekce nemá nebo nemusí mít dopad na výši alokace programu, neboť členský stát má právo – popř. možnost dohody (u korekcí provedených Evropskou komisí) – zdroje uvolněné po finanční opravě znovu určitým způsobem použít pro dotýčný operační program<sup>35</sup>. Využije-li se však tato možnost financovat po provedené finanční opravě jiné operace z prostředků EU, pak tím ČR sice získává možnost využít nezmenšeného rámce možného nároku členského státu na prostředky EU (alokace), ale původní výdaje postižené korekcí zůstávají nerefundované pro státní rozpočet.

<sup>33</sup> Nařízení Rady (ES) č. 1083/2006 ze dne 11. července 2006, o obecných ustanoveních o Evropském fondu pro regionální rozvoj, Evropském sociálním fondu a Fondu soudržnosti a o zrušení nařízení (ES) č. 1260/1999.

<sup>34</sup> Finanční opravy jsou definovány v čl. 98 a násl. nařízení Rady (ES) č. 1083/2006. Běžně používané označení „korekce“ vychází z anglického ekvivalentu pojmu „oprava“. MŠMT pojem „plošná korekce“ používá například v sestavě MSC č. 188/SFA sestava pro certifikaci včetně vratek a penále za pozdní platbu.

<sup>35</sup> Např. čl. 98 odst. 2 a čl. 100 odst. 4 nařízení Rady (ES) č. 1083/2006, o obecných ustanoveních o Evropském fondu pro regionální rozvoj, Evropském sociálním fondu a Fondu soudržnosti a o zrušení nařízení (ES) č. 1260/1999.

Důsledkem plošné korekce je proto zatížení státního rozpočtu o výdaje, které měly být financovány z rozpočtu EU, ale již nebudou, neboť Evropská komise z důvodu systémové nesrovnalosti neprovede refundaci prostředků vynaložených členským státem.

ČR je v případě uplatnění plošných korekcí nucena financovat větší část spolufinancovaných transferů ze svého rozpočtu, ačkoli s tím státní rozpočet původně nepočítal.

Finančně, a tedy i účetně dopadá u operačních programů plošná korekce i na řídicí orgány těchto programů; dle bodu 3.10.5 MFTK 2007–2013 např. platí, že prostředky z rozpočtu EU řídicí orgán nezíská na svůj příjmový účet v rámci refundace od Národního fondu Ministerstva financí, případně tyto prostředky (pokud je již získal) na účet Národního fondu Ministerstva financí vrátí.

U MŠMT i MZe byly kontrolou identifikovány případy finančních oprav. V případě MŠMT byly zjištěny finanční opravy typu plošných korekcí u OP VK a OP VaVpl a v případě MZe v rámci SZP a OPR. **Účetní jednotky k jejich zaúčtování přistoupily odlišně.**

- **Finanční opravy u MŠMT**

MŠMT v roce 2014 účtovalo o plošné korekci OP VK v roli zprostředkovatele transferu ve smyslu ČÚS č. 703 – *Transfery*. Jednalo se o korekci aplikovanou členským státem dle článku 98 obecného nařízení<sup>36</sup>. Částka této plošné korekce není konečná, k jejímu vyčíslení dochází postupně, neboť se týká i výdajů, které budou teprve uskutečněny.

Korekce byla řídicím orgánem OP VK vyměřena ve výši 1 209 878 975,90 Kč a dle sdělení MŠMT byla z „technických“ důvodů rozložena mezi množství vybraných projektů OP VK. Dle informace MŠMT bylo důvodem pro zvolení daného postupu snížení administrativní zátěže. Projekty, k nimž byla tato plošná korekce přiřazena, byly vybrány náhodně a ve skutečnosti nejsou takovéto projekty touto plošnou korekcí nijak finančně postiženy, a tedy ani koneční příjemci.

MŠMT v roce 2014 do nákladů, na účet 571 – *Náklady vybraných ústředních vládních institucí na transfery*, zaúčtovalo částku plošné korekce, neboť jako zprostředkovatel transferu ji do té doby nemělo v souladu s ČÚS č. 703 – *Transfery* zaúčtovanou v nákladech. Plošná korekce vede k tomu, že MŠMT refundaci neobdrží a státní rozpočet ponese plně náklad ze spolufinancovaných transferů ve výši plošné korekce.

**Volba projektu, k němuž byla z „technických“ důvodů přiřazena plošná korekce, měla významné dopady na údaje účetní závěrky.**

V případě, kdy se jednalo o projekt, u kterého MŠMT předpokládalo, že o nákladech účtovalo v minulosti jako poskytovatel či příjemce transferu (a nikoliv jako zprostředkovatel), neúčtovalo již o těchto nákladech v rámci účtování korekce;<sup>37</sup> jednalo se o částku 289 118 797,29 Kč. U případů, kdy MŠMT předpokládalo, že o nákladech u těchto náhodně

<sup>36</sup> Nařízení Rady (ES) č. 1083/2006, o obecných ustanoveních o Evropském fondu pro regionální rozvoj, Evropském sociálním fondu a Fondu soudržnosti a o zrušení nařízení (ES) č. 1260/1999.

<sup>37</sup> Projekty realizované MŠMT v oblasti technické pomoci či individuální projekty národní.

vybraných projektů v minulosti neúčtovalo, zaúčtovalo náklady z plošné korekce, zaúčtovalo dohadné účty pasivní a v rámci účtu 471 – *Dlouhodobé poskytnuté zálohy na transfery* přeúčtovalo podíl EU (předfinancování) na podíl ČR; jednalo se o částku 920 760 178,61 Kč.

Náhodná volba projektů k promítnutí plošné korekce však mohla proběhnout i jiným způsobem a vybráno mohlo být více projektů zaúčtovaných v roli zprostředkovatele nebo naopak v roli poskytovatele a příjemce dle ČÚS č. 703 – *Transfery*. Výsledně tak MŠMT v roce 2014 mohlo:

- zaúčtovat náklady ve výši 1 209 878 975,90 Kč, a to v případě, že by byly vybrány pouze projekty, u kterých bylo MŠMT v roli zprostředkovatele;
- zaúčtovat náklady ve výši 0 Kč, a to v případě, že by byly vybrány pouze projekty, u kterých bylo MŠMT v roli poskytovatele a příjemce transferu.

Z kontroly tak vyplynula vysoká citlivost údajů účetní závěrky na výběr projektů při technickém přístupu k přiřazení plošné korekce.

Z výše popsaného způsobu zachycení plošné korekce je zřejmé, že **postup zvolený MŠMT** umožňoval **v roce 2014** zobrazit skutečnost v účetních výkazech různě, a navíc významně odlišně, což **snižuje využitelnost takových informací pro uživatele účetní závěrky**.

**Způsob zachycování plošných korekcí by měl dle názoru NKÚ vést ke spolehlivějšímu zobrazení skutečnosti týkající se dosaženého výsledku hospodaření a neměl by být v takové míře ovlivněn technickým přístupem, resp. náhodným výběrem projektů.**

Postupy účtování ve vztahu k plošným korekcím aplikované MŠMT v roce 2014 v roli zprostředkovatele dle ČÚS č. 703 – *Transfery* nezobrazují v roce 2015 správně a úplně finanční pozici MŠMT. V roce 2015, kdy MŠMT změnilo roli dle ČÚS č. 703 – *Transfery* a vystupuje jako poskytovatel a příjemce předfinancované části transferu, je nezbytné vykázat povinnost vrácení prostředků či jejich započtení proti jiným nárokům vůči Národnímu fondu Ministerstva financí. Tyto informace a skutečnosti se však v roce 2015 do účetnictví MŠMT k datu ukončení kontroly nepromítly, a neprojevíly se tedy ani v tzv. mezitímní účetní závěrce MŠMT k 31. březnu 2015.

- **Finanční opravy u MZe**

V případě MZe aktuálně probíhá proces vyměřování některých finančních oprav. MZe však s navrhovanými finančními opravami nesouhlasí a v současné době není jisté, zda ČR bude o tyto prostředky z EU krácena<sup>38</sup>.

MZe s ohledem na tyto skutečnosti účtovalo finanční opravy ve svém účetnictví odlišným způsobem než MŠMT, a to prostřednictvím podrozvahových účtů podmíněných závazků,

---

<sup>38</sup> V případě finančních oprav vyměřených k opatření 113 v rámci PRV využilo MZe ustanovení čl. 16 odst. 1 nařízení Komise (ES) č. 885/2006 týkající se přijatelnosti návrhu na zahájení smírčího řízení a podalo návrh na jeho zahájení. Rozhodnutí Evropské komise o plošné korekci k datu ukončení kontroly vydáno nebylo. Oproti tomu v případě finančních oprav vyměřených k restrukturalizaci a přeměně vinic rozhodnutí Komise vydáno bylo. Na určení neplatnosti tohoto rozhodnutí byla podána žaloba k Soudnímu dvoru EU, ale podání žaloby nemá odkladný účinek.

tzn. na účtu 912 – *Krátkodobé podmíněné závazky z předfinancování transferů* a na účtu 952 – *Dlouhodobé podmíněné závazky z předfinancování transferů*.

#### **4.1.2 Pohledávky z předfinancování**

Od 1. ledna 2015 došlo k významné změně v oblasti zachycování pohledávek OSS z titulu předfinancování. Dle ustanovení bodu 4.15 ČÚS č. 703 – *Transfery* se účtuje o podmíněné pohledávce z předfinancování již v okamžiku poskytnutí předfinancování transferu (jeho výplaty), tj. na rozdíl od předchozích období ještě před podáním žádosti o refundaci.

Dojde-li ke ztrátě refundovatelnosti části předfinancovaných prostředků, a to z jakýchkoliv důvodů, je nutné, aby OSS o tuto část snížila ocenění podmíněné pohledávky.

V případě transferů SZP<sup>39</sup> u MZe a v případě některých transferů z finančních mechanismů<sup>40</sup> u MŠMT dochází k oddělování finančních toků z refundací předfinancovaných výdajů od uplatňování nároku. U MZe jiný subjekt o prostředky ze zdrojů v zahraničí žádá (Státní zemědělský intervenční fond, dále také „SZIF“) a jiný je inkasuje (MZe). Obdobný případ nastává u MŠMT v případě některých transferů z finančních mechanismů. Příspěvková organizace MŠMT přijímá od MŠMT předfinancování a následně sama žádá Ministerstvo financí o refundaci ve prospěch příjmového účtu MŠMT.

V případě MZe navíc dochází i k dopadu na ocenění podmíněných pohledávek z předfinancování, a to vlivem kurzových změn; platba předfinancování probíhá v českých korunách, avšak výkazy o platbu z rozpočtu EU podává SZIF v eurech, tyto platby inkasuje MZe.

U podmíněných pohledávek z předfinancování transferů<sup>41</sup> tak dochází u OSS k tomu, že je dán jistý účetní případ i okamžik vzniku pohledávky, avšak okamžik jejího snížení závisí či může záviset do značné míry na informacích od jiného subjektu. OSS proto potřebují disponovat informacemi o relacích mezi vyplacenými částkami předfinancování a jejich refundacemi, a zajistit tak jejich správné odúčtování, příp. úpravu pohledávek o případy zejména ztráty refundovatelnosti či kurzových dopadů.

**MZe nemá v případě SZP k dispozici dostatek informací potřebných k jednoznačnému přiřazení částek přijatých z rozpočtu EU (refundace) k částkám, které poukázalo Státnímu zemědělskému intervenčnímu fondu v rámci předfinancování. Nedostatek informací může ve svém důsledku vést k neprůkaznosti vykázané výše podmíněných pohledávek z předfinancování.**

MŠMT systém zjišťování informací pro odúčtování výše podmíněné pohledávky s účinností od 1. ledna 2015 nastavilo vnitřními předpisy, a má tedy vhodně pokryt sběr informací týkajících se podmíněných pohledávek z předfinancování, zejména údaje o OP VK a OP VaVpl; sběr takových nezbytných informací je nutné zajistit i pro prostředky z finančních mechanismů.

<sup>39</sup> Z hlediska údajů finančních výkazů se jedná o kvantitativně významné údaje.

<sup>40</sup> Z hlediska údajů finančních výkazů jde o kvantitativně nevýznamné údaje.

<sup>41</sup> Účet 911 – *Krátkodobé podmíněné pohledávky z předfinancování transferů*, účet 951 – *Dlouhodobé podmíněné pohledávky z předfinancování transferů*.

#### 4.1.3 Podmíněné závazky

Základem účtování o vzniku podmíněných závazků z titulu poskytnutí transferu příjemci je u MŠMT i MZe vydání rozhodnutí o poskytnutí dotace. MZe o těchto podmíněných závazcích účtovalo v případě OPR, ne však v případě SZP; svůj postup v oblasti SZP zdůvodnilo MZe tím, že mezi okamžikem vydání rozhodnutí o poskytnutí dotace a úhradou dotace z bankovního účtu byla velmi krátká doba, v řádu několika dní. MŠMT průběžně účtovalo na základě vydaných rozhodnutí. Z kontroly však vyplynulo, že MŠMT:

- u některých transferů účtovalo výši podmíněného závazku nikoliv dle vydaného rozhodnutí o poskytnutí dotace, ale v celkové „plánované“ výši výdaje na daný účel; účtovaná a vykázaná částka podmíněného závazku tak byla vyšší než částka na rozhodnutí o poskytnutí dotace;
- u některých transferů neúčtovalo k datu vzniku účetního případu o vratkách a odnětí dotací;
- u prostředků z finančních mechanismů mělo v roce 2014 zvýšené riziko u účtování a vykazování podmíněných závazků (z hlediska sběru podkladů nutných k zaúčtování účetních případů a účtování k datu účetního případu).

Současně je nutné konstatovat, že účetní předpisy nejsou natolik konkrétní, aby vylučovaly možnost používání různých způsobů pro ocenění podmíněných závazků. **Podle platných účetních předpisů je možné pro ocenění podmíněných závazků v účetní závěrce použít různé oceňovací techniky<sup>42</sup> a základní doklady<sup>43</sup>, tj. různě stanovit výši a okamžik vzniku podmíněného závazku. Takové údaje by mohly být následně obtížně použitelné pro případné agregace a konsolidaci, neboť by byly nesrovnatelné.**

V případě MŠMT nebyl kontrolou potvrzen předpoklad významného dopadu nesrovnatelnosti těchto údajů na účetní závěrku MŠMT, systémově však nelze vyloučit další rozdílné přístupy mezi OSS<sup>44</sup>, a tedy i vyšší významnost dopadu takové možné nesrovnatelnosti.

---

<sup>42</sup> Vyhláška č. 410/2009 Sb. uvádí v ustanovení § 72 odst. 4 a 5 v podstatě dva způsoby ocenění jako možné. Jeden je ocenění dlouhodobých podmíněných závazků v předpokládané výši odpovídající úhrnu za tři roky, druhý je ocenění dlouhodobých podmíněných závazků v celkové možné výši podle smlouvy, nikoli tedy v úhrnu za tři roky.

<sup>43</sup> ČÚS č. 703 – *Transfery* (bod 4.1 a 4.2) neuvádí jednoznačným způsobem, na základě jakého konkrétního dokumentu (dokladu) dochází ke skutečnosti, která je natolik určitá a významná, že zakládá možnost poskytnutí transferu, a tedy účtování o podrozvahovém závazku (např. zda se jedná o dokument o stanovení výše alokace na program, přijatou žádost o poskytnutí dotace od příjemců, rozhodnutí o poskytnutí dotace, uzavření smlouvy, dokument o nastavení příspěvku v rámci finančních vztahů s příspěvkovými organizacemi atd.).

<sup>44</sup> Tato skutečnost byla konstatována ze strany NKÚ i u jiných OSS, např. u Ministerstva dopravy (kontrolní závěr z kontrolní akce č. 13/39 byl zveřejněn v částce 4/2014 *Věstníku NKÚ*).

#### **4.1.4 Platby předběžného financování**

V souladu s nařízením Rady (ES) č. 1290/2005 ze dne 21. června 2005, o financování společné zemědělské politiky, přijalo MZe v roce 2007 a 2010 předběžné platby od Evropské komise na *Program rozvoje venkova České republiky na období 2007–2013*. MZe je přijalo přímo od Evropské komise, nikoliv prostřednictvím Národního fondu Ministerstva financí či jiného subjektu, a to:

- v roce 2007 na účet rezervního fondu,
- v roce 2010 na příjmový účet MZe.

Z finančních toků SZP vyplývá, že MZe ponese rozpočtové dopady z ukončení programu, je proto nutné zajistit jasné prokázání vztahu k rozpočtu EU z titulu předběžných i průběžných plateb přijímaných MZe. **Kontrola neměla u MZe k dispozici doklady prokazující, zda předběžné platby ze zahraničí, přijaté na bankovní účty MZe, byly nebo nebyly s Evropskou komisí finančně vypořádány. MZe pouze sdělilo, že dle informace od SZIF byly předběžné platby s Evropskou komisí vypořádány. NKÚ v tomto případě upozorňuje na rizika u předběžných plateb. Z rozpočtových pravidel ani z jiných právních předpisů či příslušných usnesení vlády ČR nevyplývá zcela jednoznačně, jak s nimi nakládat, a z platné účetní regulace není možné jednoznačně vyvodit způsob jejich vykazování v účetních závěrkách.**

S odkazem na čl. 35 nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) č. 1306/2013 ze dne 17. prosince 2013, o financování, řízení a sledování společné zemědělské politiky a o zrušení nařízení Rady (EHS) č. 352/78, (ES) č. 165/94, (ES) č. 2799/98, (ES) č. 814/2000, (ES) č. 1290/2005 a (ES) č. 485/2008, je zřejmé, že Ministerstvu zemědělství bude v následujících účetních obdobích poskytnuta od Evropské komise částka předběžného financování na *Program rozvoje venkova České republiky na období 2014–2020* a její přijetí bude předmětem účetnictví MZe.

#### **4.1.5 Účtování OSS v roli příjemce transferu**

MŠMT a MZe se v souvislosti s některými prostředky ze zahraničí, např. OP VaVpl, OP VK nebo OPR, stávají i konečným příjemcem transferu; jedná se zejména o případy technické pomoci nebo o individuální projekty národní. MŠMT a MZe v těchto případech rozhodují v pozici řídicího orgánu o přidělení prostředků z fondů EU fakticky sami sobě. V tomto případě dochází k předfinancování věcných (netransferových) výdajů, nikoliv výdajů transferových, přičemž MŠMT i MZe v daném okamžiku mohou předpokládat, že příslušnou část uhrazených věcných výdajů obdrží v případě operačních programů refundovanou z Národního fondu Ministerstva financí. Protože se jedná o předfinancování věcných výdajů, MŠMT ani MZe jej neúčtují na účtech výnosů z předfinancování transferů ani na účty podmíněných pohledávek z předfinancování transferů, ale na účtech 913 – *Krátkodobé podmíněné pohledávky ze zahraničních transferů* a 671 – *Výnosy vybraných ústředních vládních institucí z transferů*. Vzhledem k tomu, že toto předfinancování u technické pomoci a individuálních projektů národních nevede k refundaci poskytnutých transferů, ale věcných výdajů spotřebovaných ze strany OSS coby konečných příjemců dle předpisů EU, je dle názoru NKÚ postup zvolený MŠMT a MZe v souladu s obsahovým vymezením účtů stanoveným ve vyhlášce č. 410/2009 Sb.

#### **4.1.6 Inventarizace záloh na poskytnuté transfery**

V rámci kontroly byla prověřována průkaznost zůstatků účtů souvisejících s prostředky ze zahraničí v účetních závěrkách MŠMT a MZe sestavených k 31. prosinci 2014 z hlediska možnosti identifikovat přehled konkrétních pohledávek a závazků tvořících součást příslušných zůstatků účetních závěrek, zejména na základě inventurních soupisů k 31. prosinci 2014.

V případě MŠMT byly zjištěny nedostatky související s přehledností účetnictví o těchto transferech, s prokazováním skutečností zobrazených v účetnictví a s jejich prověřením v rámci inventarizace za rok 2014, např.:

- projekt finančně vypořádaný a již vyúčtovaný byl v účetnictví stále veden na účtu záloh z poskytnutých transferů,
- v rámci finančních oprav byla částka plošné korekce OP VK přiřazena i k projektu, který MŠMT nefinancovalo,
- confirmaci záloh poskytnutých protistranám provádělo MŠMT při inventarizaci na základě žádostí o odsouhlasení zálohových plateb provedených v daném roce, nikoli na základě stavu záloh k 31. prosinci 2014.

**System vedení účetnictví ve vztahu k zálohám vykázaným v rámci zůstatku účtu 471 – Dlouhodobé poskytnuté zálohy na transfery nebyl na MŠMT nastaven přehledně a neobsahoval vhodné kontrolní prvky umožňující identifikovat nesprávnost.**

#### **4.1.7 Identifikace zůstatků pohledávek a závazků z titulu změny účetní regulace**

Z novely vyhlášky č. 410/2009 Sb. a ČÚS č. 703 – *Transfery* s účinností od 1. ledna 2015 vyplynula pro vybrané účetní jednotky povinnost převést k 1. lednu 2015 zůstatky některých účtů vykázaných v účetní závěrce sestavené k 31. prosinci 2014 na nové účty, neboť původní účty byly zrušeny, nahrazeny nebo účetní jednotka v souvislosti s úpravou ČÚS č. 703 – *Transfery* změnila svou roli při poskytování transferů (případ MŠMT).

MŠMT i MZe provedly do data sestavení tzv. mezitímní účetní závěrky k 31. březnu 2015 převody rozvahových i podrozvahových účtů, u nichž znaly výši převáděného zůstatku k 31. prosinci 2014 i výši nového zůstatku k 1. lednu 2015, a to v souladu s ustanoveními vyhlášky č. 410/2009 Sb.

Některé údaje se však v tzv. mezitímní účetní závěrce sestavené k 31. březnu 2015 měly identifikovat a ve srovnání s účetní závěrkou k 31. prosinci 2014 vykazat nově, neboť představují nové účetní případy, a to v souvislosti se změnou role účetní jednotky. MŠMT provedlo poměrně rozsáhlou identifikaci nových pohledávek a závazků a v roce 2015 z tohoto titulu zaúčtovalo více než 54 mld. Kč nově identifikovaných poskytnutých záloh na transfery a 65 mld. Kč závazků charakteru dohadných účtů pasivních.

MŠMT však do data sestavení tzv. mezitímní účetní závěrky k 31. březnu 2015 neidentifikovalo a účetně nezachytilo všechny účetní případy, a to:

- pohledávky na účtech 951 – *Dlouhodobé podmíněné pohledávky z předfinancování transferů* a 913 – *Krátkodobé podmíněné pohledávky ze zahraničních transferů*,
- zálohy na účtu 471 – *Dlouhodobé poskytnuté zálohy na transfery*, jsou to zálohy na transfery poskytnuté příspěvkovým organizacím a současně jde o částky

předfinancování podílu EU schválené již k refundaci z Národního fondu Ministerstva financí.

**MŠMT identifikuje nové případy pohledávek postupně, v průběhu roku 2015 tak může dojít i k zaúčtování dosud chybějících účetních případů na účty 471, 913 a 951. Údaje z tzv. mezitímní účetní závěrky MŠMT sestavené k 31. březnu 2015 jsou však neúplné, přičemž MŠMT o této neúplnosti v příloze této závěrky neinformovalo.**

MŠMT má v případě identifikace a doúčtování nových případů a vykázání úplných zůstatků obtížnější pozici než MZe, neboť účtuje o větším počtu skutečností (na rozdíl od MZe vykazuje dohadné účty pasivní a v souladu s realizovanými finančními toky vykazuje v aktivech zálohy z poskytnutých spolufinancovaných transferů) a musí se současně vypořádat i se stanovenou změnou role při poskytování transferů.

#### **4.2 Srovnatelnost vykázaných údajů mezi MŠMT a MZe**

Při kontrole byly zjištěny případy nesrovnatelnosti údajů účetních závěrek, a to z důvodu:

- rozdílného postupu při posuzování povahy nároku na refundaci předfinancovaných výdajů;
- rozdílného postupu při uvádění údajů v účetních závěrkách o období „minulém“ a období „běžném“.

##### **• *Povaha nároku na refundaci předfinancovaných výdajů***

Postupy MŠMT a MZe se zásadně liší v otázce zaúčtování pohledávky (vznikající na základě podané souhrnné žádosti) za Národním fondem Ministerstva financí v případě operačních programů. MFTK 2007–2013 ke schválení souhrnné žádosti podané v rámci OP VK, OP VaVpl a OPR uvádí, že Národní fond Ministerstva financí podanou souhrnnou žádost posoudí, schválí a zpravidla do 5 pracovních dnů provede platbu prostředků z rozpočtu EU na příjmový účet příslušné OSS.

Pokud Národní fond Ministerstva financí schválí souhrnnou žádost a informace o tom se objeví v informačním systému VIOLA<sup>45</sup> a návazně v monitorovacím systému MSC2007<sup>46</sup>, účtuje MŠMT na základě této informace o schválení souhrnné žádosti na rozvahové účty, resp. přeúčtovává tuto pohledávku z podrozvahové na rozvahovou; v ten okamžik účtuje v roli příjemce transferu i o výnosu.

MZe při schválení souhrnné žádosti ze strany Národního fondu Ministerstva financí podrozvahovou pohledávku na pohledávku rozvahovou nepřeučtovává; pohledávku nadále vykazuje jako podrozvahovou.

K informaci o schválení mají prostřednictvím systému MSC2007 přístup MŠMT i MZe.

<sup>45</sup> Informační systém Ministerstva financí. Zachyceny jsou v něm souhrnné žádosti podávané řídicím orgánem, tj. MŠMT v případě OP VK a OP VaVpl, respektive MZe v případě OPR.

<sup>46</sup> Informační systém sloužící k monitorování implementace programů spolufinancovaných z prostředků rozpočtu EU v rámci programového období 2007–2013. Nejvyšší úroveň je monitorovací systém *Central* (MSC2007).



Dle názoru NKÚ napomáhá přístup MŠMT věrněji zobrazit skutečnost, zároveň je však nutno konstatovat, že postup používaný MZe nebyl v rozporu s účetní regulací. Je třeba upozornit, že z důvodu stanovení rozdílného okamžiku odúčtování podmíněné pohledávky jsou vykázané údaje mezi účetními jednotkami významně nesrovnatelné.

Pokud by MŠMT účtovalo stejným způsobem jako MZe, vykázano by jen z tohoto důvodu ve své účetní závěrce k 31. prosinci 2014 na účtu rozvahových pohledávek<sup>47</sup> částku o 13 102 354 315,39 Kč nižší. O tuto částku by vykázano i nižší výsledek hospodaření.

• **Údaje v účetních závěrkách o období „minulém“ a období „běžném“**

MŠMT a MZe aplikovaly výrazně odlišný přístup k vykázaní údajů v tzv. mezitímní účetní závěrce k 31. březnu 2015 ve sloupcích za období minulé (tj. ke stavu k 31. prosinci 2014) a sloupcích údajů za období běžné (tj. ke stavu k 31. březnu 2015).

Zatímco MZe v případě účtů nákladů a výnosů z transferů promítlo do obou sloupců změnu obsahového vymezení účtů provedenou s účinností od 1. ledna 2015, MŠMT tuto změnu, v tomto případě související i se změnou role MŠMT při poskytování transferů dle ČÚS č. 703 – *Transfery*, promítlo u těchto účtů jen do sloupce údajů za období běžné.

Údaje o nákladech a výnosech z transferů jsou ve sloupcích za období běžné a za období minulé v tzv. mezitímní účetní závěrce MZe sestavené k 31. březnu 2015 srovnatelné – viz následující tabulka.

**Tabulka č. 5 – Srovnání údajů vykázaných v účetní závěrce MZe sestavené k 31. prosinci 2014 a v tzv. mezitímní účetní závěrce sestavené k 31. březnu 2015**

Syntetický účet vykázaný v ÚZ MZe sestavené k 31. prosinci 2014 (sloupec „běžné období“)	Částka v Kč	Syntetický účet vykázaný v ÚZ MZe sestavené k 31. březnu 2015 (sloupec „minulé období“)	Částka v Kč
571 – Náklady vybraných ústředních vládních institucí na transfery	41 714 117 604,41	571 – Náklady vybraných ústředních vládních institucí na transfery	11 078 843 052,36
		575 – Náklady vybraných ústředních vládních institucí na předfinancování transferů	30 635 274 552,05
671 – Výnosy vybraných ústředních vládních institucí z transferů	32 288 666 335,05	671 – Výnosy vybraných ústředních vládních institucí z transferů	102 442 993,87
		675 – Výnosy vybraných ústředních vládních institucí z předfinancování transferů	32 186 223 341,18

**Zdroj:** účetní závěrka MZe sestavená k 31. prosinci 2014 a tzv. mezitímní účetní závěrka MZe sestavená k 31. březnu 2015.

MŠMT nepostupovalo způsobem jako MZe a v tzv. mezitímní účetní závěrce k 31. březnu 2015 ve sloupcích údajů za minulé období, podávajících informace o stavu k 31. prosinci 2014, vykázano údaje, do kterých se nepromítla změna role dle ČÚS č. 703 –

<sup>47</sup> Účet 371 – *Krátkodobé pohledávky z nástrojů spolufinancovaných ze zahraničí.*

*Transfery* ani změna obsahového vymezení položek účetní závěrky s účinností od 1. ledna 2015. **Údaje ve sloupcích za období běžné a za období minulé v tzv. mezitímní účetní závěrce MŠMT sestavené k 31. březnu 2015 tak podávají nesrovnatelné informace vzniklé na základě rozdílně identifikované role dle ČÚS č. 703 – *Transfery*.**

Identifikované rozdíly vedou k neporovnatelnosti údajů a týkají se účtů:

- 571 – *Náklady vybraných ústředních vládních institucí na transfery* a 575 – *Náklady vybraných ústředních vládních institucí na předfinancování transferů* (používá MŠMT i MZe), tyto účty jsou vykázány ve sloupci č. 3 výkazu zisku a ztráty;
- 389 – *Dohadné účty pasivní*, 471 – *Dlouhodobé poskytnuté zálohy na transfery* (MZe nepoužívá), tyto účty jsou vykázány ve sloupci č. 4 výkazu rozvahy.

**Účetní předpisy problematiku úpravy údajů výkazů účetní závěrky ve sloupcích za minulé období explicitně neupravují, což dle názoru NKÚ představuje systémové riziko pro možnou porovnatelnost údajů účetních závěrek OSS a srozumitelnou a předvídatelnou aplikaci účetních předpisů. V případě MZe jsou údaje předané k 31. březnu 2015 do centrálního systému účetních informací státu<sup>48</sup> již srovnatelné.**

#### **4.3 Vzájemná propojenost údajů v informačních systémech**

V rámci kontroly byla prověřena propojenost údajů vedených v účetnictví a vykázaných v účetních závěrkách MŠMT a MZe sestavených k 31. prosinci 2014 a údajů vedených v rozpočtovém informačním systému k 31. prosinci 2014 ve vztahu k údajům vedeným v informačních systémech, ve kterých jsou monitorovány údaje o prostředcích se vztahem ke zdrojům v zahraničí (*Monit7+*<sup>49</sup>, MSC2007, IS SAP SZIF<sup>50</sup>).<sup>51</sup> V rámci kontrolovaného rozsahu údajů nebyly zjištěny případy, že by kontrolované údaje nebyly v požadovaném rozsahu vedeny v těchto systémech ve srovnání se systémem účetním a rozpočtovým. U MŠMT v případě OP VK a OP VaVpl nebyly údaje z informačního systému *Monit7+* celkově použity např. pro analytické ověření zůstatku poskytnutých záloh, vedených v účetnictví z důvodu nadměrné náročnosti nutných úprav dat (např. okamžik vypořádání projektu, používaný v účetnictví pro zúčtování záloh, je odlišný od obdoby tohoto údaje sledovaného v *Monit7+*, tzv. okamžik uzavření projektu řídicím orgánem).

#### **4.4 Rozpočtový informační systém a finanční výkazy**

Informace o přijatých a vydaných prostředcích se vztahem ke zdrojům v zahraničí představují u MŠMT i MZe významnou součást údajů předávaných pro hodnocení plnění rozpočtu; tyto

<sup>48</sup> V souladu s vyhláškou 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).

<sup>49</sup> Informační systém, který slouží k administraci žádostí a k monitorování a kontrolám průběhu realizace jednotlivých projektů na MŠMT.

<sup>50</sup> Informační systém, jehož vlastníkem je Státní zemědělský intervenční fond – vytvořen byl pro administraci OP *Rybářství 2007–2013*, zajišťuje zadávání a přenos požadovaných dat do MSC2007 a je také využíván pro administraci SZP. MZe má do některých modulů IS SAP SZIF administrativní přístup, do některých modulů přístup v režimu nahlížení bez možnosti editace.

<sup>51</sup> V případě MŠMT byla vzájemná propojenost údajů v informačních systémech prověřována pro OP VK a OP VaVpl a v případě MZe pro OP *Rybářství 2007–2013* a PRV.

údaje jsou vedeny v rozpočtovém informačním systému a vykazovány ve finančních výkazech, kde jsou tříděny ve smyslu vyhlášky č. 323/2002 Sb. dle třinácti hledisek.

V rámci kontroly bylo zjištěno, že:

- nástroje třídění v rozpočtové skladbě nemají v některých případech jasně vymezenou či alespoň srozumitelně odvoditelnou obsahovou náplň,
- kontrolované osoby měly zaveden účinný systém pro zachycování příslušných příjmů a výdajů a pro jejich třídění, výjimkou bylo:
  - nerozlišování příjmů od Národního fondu Ministerstva financí na investiční a neinvestiční příjmy, přestože to vyžaduje vyhláška č. 323/2002 Sb.,
  - nesprávné zatřídění příjmů ze zahraničí přijímaných prostřednictvím rezervního fondu,
  - nesprávné zatřídění výdajů účelově určených na dofinancování komunitárního programu nástrojovým tříděním rozpočtové skladby.

#### **4.4.1 Nejasná obsahová náplň některých nástrojů rozpočtové skladby**

V rámci rozpočtové skladby jsou příjmy i výdaje související s prostředky se vztahem ke zdrojům v zahraničí tříděny dle ustanovení § 1a odst. 2 vyhlášky č. 323/2002 Sb. z hlediska nástrojového. Obsahové vymezení nástrojů není právními předpisy stanoveno. Vyhláška č. 323/2002 Sb. pouze stanovuje způsob tvorby číselného kódu nástroje. MZe používalo čtyři nástroje s označením „program rozvoje venkova“, přičemž dva z nich měly k tomuto označení připojeno pouze sousloví „účetní operace“. MZe označovalo nástrojem 087 – *Program rozvoje venkova – účetní operace* výdaje hrazené Ministerstvem zemědělství v rámci technické pomoci *Programu rozvoje venkova České republiky na období 2007–2013*. Tyto výdaje jsou netransferové, jedná se o mzdové výdaje nebo výdaje hrazené dle dodavatelských faktur. Nástrojem 187 – *Program rozvoje venkova 2014+ účetní operace* MZe označovalo příjmy od SZIF, které MZe získává jako konečný příjemce v rámci technické pomoci *Programu rozvoje venkova na období 2014–2020* a které jsou určeny na následnou úhradu věcných výdajů MZe, a dále označovalo tímto nástrojem příjmy získané od SZIF v rámci pozemkových úprav. Ostatní příjmy a výdaje související s oběma programy rozvoje venkova označovalo MZe nástrojem 027 – *Program rozvoje venkova* a 130 – *Program rozvoje venkova 2014+* (bez uvedení pojmu „účetní operace“).

**Obsahová náplň nástrojů 087 a 187 není stanovena a není zřejmé, o čem tyto dva nástroje vypovídají.** Nejsou pro uživatele finančních výkazů a RIS srozumitelné a porozumění vyžaduje specifickou znalost, resp. informaci o konkrétním přístupu MZe.

#### **4.4.2 Nedostatky v třídění příjmů a výdajů dle rozpočtové skladby**

##### ***Druhové třídění příjmů z Národního fondu Ministerstva financí na investiční a neinvestiční***

MZe při realizaci projektů OPR nerozčleňovalo v rámci druhového třídění rozpočtovou skladbou prostředky refundované z Národního fondu Ministerstva financí na investiční a neinvestiční příjmy.<sup>52</sup> Zatřídňovalo je pouze na neinvestiční rozpočtovou položku 4118 – *Neinvestiční převody z Národního fondu*. Příjmy z refundací však byly tvořeny i prostředky

<sup>52</sup> Rozlišovat typy příjmů je potřebné z toho důvodu, aby bylo na úrovni státu možné využívat tyto údaje k sestavování a bilancování běžného a kapitálového rozpočtu.

investičními, přičemž MZe mělo možnost přijatou částku správně rozdělit na část investiční a neinvestiční na základě informací od řídicího orgánu OPR.

#### ***Zdrojové třídění rozpočtové skladby u převodů z rezervního fondu***

MŠMT nesprávně zařidlovalo příjmy státního rozpočtu plynoucí z komunitárního programu EUROSTARS pomocí kódu zdroje v rámci prostorového třídění rozpočtovou skladbou. MŠMT přijímalo prostředky programu přímo ze zahraničí na účet rezervního fondu, kde je evidovalo jako „*prostředky poskytnuté ze zahraničí – účelově*“. Z rezervního fondu je následně převádělo do příjmů státního rozpočtu. Příjem státního rozpočtu však zachycovalo nesprávně jako příjem z tuzemských zdrojů, a nikoliv jako příjem ze zahraničních zdrojů.

#### ***Nástrojové třídění rozpočtové skladby u dofinancování komunitárních programů***

MŠMT některé výdaje účelově vynaložené na komunitární program ERASMUS nezatřidlovalo pomocí příslušného nástroje rozpočtové skladby; jednalo se o dotace poskytované veřejným vysokým školám účelově na dofinancování komunitárního programu ERASMUS. V roce 2014 MŠMT nezatřidilo příslušným nástrojem výdaje ve výši přesahující 249 mil. Kč.

### **4.5 Závěrečné účty kapitol státního rozpočtu 333 MŠMT a 329 MZe**

V rámci kontroly byly prověřeny údaje, které se týkají prostředků ze zahraničí a jsou uvedeny v závěrečných účtech kapitol státního rozpočtu 333 MŠMT a 329 MZe za rok 2014.

Tyto údaje byly prověřeny a porovnány s údaji vykázanými ve finančních a účetních výkazech, s údaji rozpočtového informačního systému a s dalšími podpůrnými podklady. Kontrolou nebyly zjištěny významné rozdíly.

Podkladem pro sestavení závěrečných účtů jsou dle vyhlášky č. 419/2001 Sb.<sup>53</sup> účetní závěrky a finanční výkazy. **Závěrečné účty však v souladu s vyhláškou č. 419/2001 Sb. nejsou založeny především na aktuálních údajích z účetních závěrek.** Základem pro informace jsou údaje o rozpočtu a pohybech peněžních prostředků. **V závěrečných účtech MŠMT a MZe tak v oblasti transferů není např. komentován finanční dopad realizovaných a očekávaných finančních oprav na čerpání prostředků státního rozpočtu ČR v těch případech, kdy se původně předpokládalo čerpání ze zdrojů EU.** Přestože aktuálně založené informace mají vysokou vypovídací schopnost, nejsou jako nutné konkrétní údaje v průvodní zprávě dle vyhlášky č. 419/2001 Sb. vyžadovány. Proto ani nejednoznačnost účetních předpisů v oblasti zahraničních transferů neměla faktický vliv na spolehlivost údajů závěrečných účtů MŠMT a MZe za rok 2014.

## **III. Shrnutí a vyhodnocení**

Cílem kontroly bylo u MŠMT a MZe prověřit plnění povinností při vedení účetnictví o peněžních prostředcích státního rozpočtu, prostředcích rozpočtu EU a jiných peněžních prostředcích přijatých ze zahraničí, prověřit jejich vykázaní v účetních závěrkách a promítnutí

<sup>53</sup> 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.

do údajů předkládaných pro hodnocení plnění státního rozpočtu a prověřit údaje uváděné o těchto prostředcích v závěrečných účtech kapitol státního rozpočtu za rok 2014.

Kontrola se zaměřila na vykazování údajů o transferech týkajících se prostředků spolufinancovaných ze zahraničí, které jsou důležitou součástí hospodaření MŠMT i MZe.

### **1. Vypovídací schopnost prověřovaných systémů vykazování transferů spolufinancovaných ze zahraničí**

Transfery prostředků spolufinancovaných ze zahraničí se promítají do:

- rozpočtového informačního systému,
- finančních výkazů,
- závěrečných účtů kapitol státního rozpočtu,
- účetnictví a účetních závěrek.

Údaje z **rozpočtového informačního systému, finančních výkazů** a ze **závěrečných účtů kapitol státního rozpočtu** podávají detailní informace především o **pohybech peněžních prostředků státního rozpočtu** (rozpočtové údaje), tj. o inkasech (příjmech) a výdajích realizovaných na bankovních účtech státního rozpočtu<sup>54</sup>; závěrečné účty navíc tyto informace slovně komentují. Základním přínosem těchto údajů je, že umožňují sledovat plán neboli rozpočet očekávaných příjmů a odhadovaných výdajů i jeho skutečné plnění, tj. skutečná inkasa a výdaje prostředků.

V současné praxi jsou základním zdrojem informací pro skládání účtů v oblasti hospodaření státu. Sledovány jsou do poměrně vysoké míry detailu, systematicky tak lze získávat informace o výši transferů podle jednotlivých nástrojů (např. za konkrétní operační program), a to v rozlišení na části spolufinancované ze zahraničí a části spolufinancované z tuzemských zdrojů.<sup>55</sup>

Údaje z **účetnictví a účetních závěrek** OSS jsou založeny akruálně, podávají tedy ve srovnání se systémy založenými pouze na zachycování pohybů peněžních prostředků mnohem komplexnější informace. Vypovídají například o vzniklých nárocích či závazcích z transferů, o jejich snížení (bez ohledu na způsob platby), nákladech, výnosech a jiných skutečnostech. Na rozdíl od finančních výkazů se tak v účetnictví zobrazuje, zda byl transfer poskytnut formou zálohy a očekává se z tohoto důvodu ještě jeho vypořádání, zda náklad z něj je již jistý či jde jen o odhad, zda OSS vznikl závazek uhradit transfer či závazek podmíněný, zda OSS vznikl nárok na refundaci (např. z prostředků fondů EU) apod.

Právě tyto informace umožňují podat věrnější obraz o výsledku hospodaření OSS v daném roce, nezkrácený o ekonomické dopady a zátěže působící na jiná období. Zatímco např. odložení úhrady závazků vede u peněžně založeného systému, tedy i v případě finančních výkazů, k dosažení rozpočtově lepšího výsledku hospodaření, v akruálně založeném účetnictví taková situace k dosažení lepšího výsledku hospodaření nevede. V účetnictví nadále zůstává vykázán závazek a vzniklé náklady výsledek hospodaření zatížily již při vzniku závazku, ne až v okamžiku jeho úhrady.

<sup>54</sup> Sledují se i jiné údaje, např. o pohybech rezervního fondu aj.

<sup>55</sup> Pomocí kódu nástroje a zdroje třídění dle rozpočtové skladby.

**Stávající pojetí skládání účtů za hospodaření se státními prostředky na úrovni správců kapitol státního rozpočtu je založeno především na rozpočtových údajích z finančních výkazů, tj. na údajích sestavovaných na peněžní (cash) bázi. NKÚ upozorňuje, že obecně je vhodné založit princip skládání účtů za hospodaření s veřejnými prostředky i na aktuálních údajích z účetnictví. Údaje z aktuálního účetnictví vypovídají o hospodaření OSS s veřejnými prostředky, včetně transferů, mnohem komplexněji, v důsledku čehož podávají i věrnější obraz skutečnosti.**

Specifickou operací v oblasti transferů jsou finanční opravy neboli korekce. V případě, že finanční oprava ještě nebyla provedena, resp. uhrazena, pak se tato informace do finančních výkazů v okamžiku vyměření a provedení korekce nepromítne. Do účetnictví by se však promítnout měla, zejména do výše vykázaných finančních vztahů (závazků). Z plošné korekce vyplývá ztráta refundovatelnosti prostředků z fondů EU, a tedy snížení čerpání prostředků z fondů EU Českou republikou oproti plánu, zejména vinou pochybení na straně ČR. V případě MŠMT se např. u OP VK jednalo o plošnou korekci ve výši přesahující 1,2 mld. Kč<sup>56</sup>; údaj je zjevně důležitý pro hodnocení výsledku hospodaření a pro skládání účtů. Do finančních výkazů ani závěrečného účtu za rok 2014 se však nepromítl a nebyl komentován, neboť ještě nedošlo k pohybu peněžních prostředků. **Takovýto typ aktuálního údaje by měl být podle názoru NKÚ uveden a popsán i v závěrečném účtu kapitoly státního rozpočtu, tuto povinnost však právní předpisy dosud nestanovují.**

Význam aktuálně založených údajů je patrný i pro potřeby sestavování národních účtů<sup>57</sup> ze strany Českého statistického úřadu; plošné korekce mají přímý vliv na vyčíslení tzv. neutralizačních operací prováděných za účelem eliminace dopadu předfinancování prostředků EU na výši deficitu (schodku) a dluhu sektoru vládních institucí<sup>58</sup> a tím vyčíslení pohledávky na prostředky z rozpočtu EU. Rozpočtové údaje nelze v principu použít jako administrativní zdroj dat pro tyto účely, neboť se v nich plošná korekce v příslušném období nepromítá.

## **2. Srovnatelnost údajů**

### **2.1 Srovnatelnost rozpočtových údajů**

V oblasti srovnatelnosti rozpočtových údajů (tj. údajů z finančních výkazů, rozpočtového informačního systému a závěrečného účtu) nebyly zjištěny problémy ani významné nedostatky.

NKÚ však upozorňuje, že za účelem zajištění srozumitelnosti údajů rozpočtového informačního systému a finančních výkazů by měla být jasně vymezena obsahová náplň těchto nástrojů třídění rozpočtové skladby, které se týkají tzv. účetních operací.<sup>59</sup>

---

<sup>56</sup> Viz část 4.1.1 tohoto kontrolního závěru.

<sup>57</sup> Zdrojové údaje pro tvorbu národních účtů jsou záležitostí, u které statistický úřad Evropské unie EUROSTAT vyzývá k zajišťování kvality těchto informací.

<sup>58</sup> Postupy se netýkají případů, kdy je účetní jednotka z vládního sektoru, tj. OSS, konečným příjemcem prostředků z předfinancovaného transferu.

<sup>59</sup> Viz část 4.4.1 tohoto kontrolního závěru.

## 2.2 Srovnatelnost údajů z účetních závěrek

**Věcná rozmanitost a relativní složitost procesů souvisejících s toky prostředků ze zdrojů v zahraničí jsou podle NKÚ přirozeným rizikem pro zajišťování správného a úplného vedení a vykazování údajů o těchto tocích i pro jejich srovnatelné vykazování v účetních závěrkách.**

Jako zásadní účetní problém OSS se v letech 2010–2014 ukázala záležitost volby role při poskytnutí transferu dle ČÚS č. 703 – *Transfery*. Kontrolami<sup>60</sup> bylo prokázáno, že MŠMT a MZe se v letech 2011–2014 identifikovaly s odlišnými rolemi, v důsledku čehož volily i jiné postupy účtování a vykazování účetních případů.

**Údaje o předfinancovaných transferech vykázaných v účetních závěrkách MŠMT a MZe sestavených za roky 2011–2014 byly mezi těmito účetními jednotkami vzájemně nesrovnatelné.**

Z kontroly nevyplynuly věcné důvody pro to, aby kontrolovaná ministerstva o předfinancovaných transferech účtovala v rozdílných rolích, a tedy i zásadně odlišně; **důvodem** pro rozdílný postup při účtování zahraničních transferů v letech 2011–2014 **byla nejednoznačnost českého účetního standardu č. 703 – *Transfery*, který organizačním složkám státu umožňoval zásadně odlišnou aplikaci některých svých ustanovení.**<sup>61</sup>

**U MŠMT byly tyto údaje současně neporovnatelné i v časové řadě let 2009–2015.** Důvodem bylo zejména to, že MŠMT v daném období dvakrát zásadně změnilo svoji roli při poskytování transferů spolufinancovaných ze zahraničí (v roce 2011 a v roce 2015), což mělo vliv i na údaje vykázané v účetních závěrkách.

S účinností od 1. ledna 2015 byla novelizována vyhláška č. 410/2009 Sb. a ČÚS č. 703 – *Transfery*. Na základě výsledku kontroly zastává NKÚ názor, že novelou byla odstraněna základní nejednoznačnost ohledně role, kterou měly OSS v letech 2010–2014 při poskytování a přijímání prostředků spolufinancovaných ze zahraničí v případě předfinancování těchto prostředků ze státního rozpočtu. I když lze nadále vést odborné diskuse o tom, zda prostředky z fondů EU poskytované organizační složkou státu v rámci sdílené odpovědnosti s Evropskou komisí je vhodnější zobrazovat v roli poskytovatele transferu nebo zprostředkovatele (tj. výsledkově nebo bez účtů nákladů a výnosů), **od 1. ledna 2015 je zřejmé, že OSS předfinancované prostředky poskytují v roli poskytovatele ve smyslu ČÚS č. 703 – *Transfery*.**

Změna účetní regulace od 1. ledna 2015 měla zásadní dopad zejména na údaje účetní závěrky MŠMT, které k tomuto datu – na rozdíl od MZe – muselo změnit svou roli. MŠMT vlivem této změny navýšilo v roce 2015 ve srovnání s rokem 2014 skokově svá aktiva o více

<sup>60</sup> Viz část 3.2 tohoto kontrolního závěru.

<sup>61</sup> Nejednoznačnost účetních předpisů v oblasti transferů spolufinancovaných ze zahraničí byla za období let 2010–2014 konstatována ze strany NKÚ i u jiných OSS, např. u Ministerstva dopravy (viz kontrolní závěr z kontrolní akce č. 13/39, zveřejněn byl v částce 4/2014 *Věstníku NKÚ*).

než 54 mld. Kč z titulu vykázání záloh poskytnutých na transfery a o 65 mld. Kč navýšilo v pasivech závazky charakteru dohadných účtů pasivních<sup>62</sup>.

Přetrvávajícím problémem v oblasti srovnatelnosti údajů je způsob vykázání údajů v případě změny účetních předpisů, která má za následek významné změny údajů mezi obdobími. **Účetní předpisy totiž problematiku úpravy údajů výkazů účetní závěrky ve sloupcích za „minulé“ období explicitně neupravují, což dle názoru NKÚ představuje systémové riziko pro porovnatelnost údajů účetních závěrek OSS.**

### **3. Systémová rizika a nedostatky týkající se výkaznictví OSS v oblasti transferů pro rok 2015**

V rámci kontroly byly u MŠMT a MZe identifikovány systémové nedostatky a rizika s vlivem zejména pro rok 2015<sup>63</sup>:

#### **- *účetování finančních oprav (korekcí)***

Účetní regulace nestanovila pro rok 2014 ani 2015 žádné postupy pro účetování o finančních opravách typu plošné korekce, která jde k tíži ČR<sup>64</sup>. Jejich samotná věcná podstata přitom může být interpretována různě, např. tak, že se z předfinancované výše transferu stává výše transferu financovaná z tuzemských zdrojů (státního rozpočtu) nebo že jde o odvod sankčního charakteru – v takovém případě by se nejednalo o transfer. Není proto zřejmé, jaký konkrétní výsledkový účet volit pro účetování plošných korekcí. Mezi účetními jednotkami tak může docházet k vykazování vzájemně nesrovnatelných údajů.

**Plošné korekce jsou v praxi významnou operací s dopadem na účetní závěrku, z účetní regulace však není jednoznačně identifikovatelné, jak je účtovat a vykazovat. MŠMT i MZe přistupovaly k jejich zobrazení a vykazování různě. Podle názoru NKÚ se proto v této oblasti ukazuje zavedení sjednocující účetní regulace jako potřebná systémová záležitost.**

Jednoznačné vykazování údajů o plošných korekcích je důležité i pro sestavení národních účtů, jež podávají informaci o výši ukazatelů používaných pro hodnocení plnění maastrichtských kritérií dle metodiky ESA 2010. Pro vyčíslení deficitu dle metodiky ESA 2010 jsou zatím využívány především informace založené na uskutečněných peněžních tocích. Ty ale nezobrazují všechny relevantní vztahy<sup>65</sup> vznikající v souvislosti s čerpáním prostředků ze zdrojů v zahraničí, např. zpětné vyjmutí již předfinancovaných projektů, uplatnění finančních oprav nebo uvalení plošných korekcí.

#### **- *účetování předběžných plateb***

MZe v případě přijímání předběžných plateb vystupuje v obdobné pozici jako Národní fond Ministerstva financí, neboť přijímá prostředky přímo ze zahraničí.

<sup>62</sup> Viz část 3.2 tohoto kontrolního závěru.

<sup>63</sup> Viz část 4.1 tohoto kontrolního závěru.

<sup>64</sup> Viz část 4.1 tohoto kontrolního závěru.

<sup>65</sup> V rámci podzimní notifikace vládního deficitu a dluhu 2014 provedl Český statistický úřad revizi údajů za roky 2010–2013, a to mimo jiné i z důvodu nutnosti zachycení vyjmutých projektů. Český statistický úřad zapracoval do národních účtů dodatkové zdroje dat o vyjmutých projektech, které neměl k dispozici z účetních systémů.



**NKÚ v tomto případě upozorňuje na riziko, že způsob jejich účtování a vykazování není možné jednoznačně vyvodit z platné účetní regulace. Tato skutečnost může ovlivňovat splnění cíle sestavování souhrnných účetních výkazů za ČR.<sup>66</sup>**

**- *účetování pohledávek z předfinancování***

MŠMT i MZe se u některých prostředků spolufinancovaných ze zahraničí nacházejí v situaci, kdy jsou sice příjemci peněžních prostředků, ale žádost o tyto prostředky podává jiný subjekt<sup>67</sup>.

Od 1. ledna 2015 má dle účetní regulace organizační složka státu v případě poskytnutí předfinancování účtovat o vzniku podmíněné pohledávky bez ohledu na to, zda i touto účetní jednotkou byla podána žádost o refundaci tohoto předfinancování. Z novely účetní regulace tak implicitně vyplývá předpoklad, že OSS má dostatek informací pro posouzení trvání důvodů pro vykázání takové pohledávky. **NKÚ upozorňuje, že v praxi může být naplnění tohoto předpokladu obtížné, neboť i když OSS přijímá prostředky, správa samotného nároku je pod kontrolou jiného subjektu. Mohou tak vznikat rozdíly způsobené ztrátou refundovatelnosti či v důsledku kurzových dopadů, obtížně promítnutelných do výše ocenění pohledávky u OSS.** To klade zvýšené nároky na správné nastavení informačních toků s ohledem na tyto skutečnosti. Jinak vykázané údaje o výši podmíněných pohledávek z předfinancování mohou být nesprávné.

Kontrola dále identifikovala rozdíly v přístupu MZe a MŠMT k povaze nároku, který jim vzniká z titulu provedeného předfinancování. Zatímco MŠMT podmíněné pohledávky z předfinancování v okamžiku schválení ze strany Národního fondu Ministerstva financí přeúčtovává na pohledávky rozvahové, MZe tak nečiní.<sup>68</sup> Dle názoru NKÚ napomáhá přístup MŠMT věrněji zobrazit skutečnost, zároveň je však nutno konstatovat, že postup používaný MZe nebyl v rozporu s účetní regulací. Je třeba upozornit, že z důvodu stanovení rozdílného okamžiku odúčtování podmíněné pohledávky jsou vykázané údaje mezi kontrolovanými účetními jednotkami významně nesrovnatelné.

NKÚ se domnívá, že případy tohoto typu mohou významně ovlivňovat nejen obraz finanční situace a výsledku hospodaření konkrétních účetních jednotek, ale také vypovídací schopnost, a tedy i využitelnost souhrnných účetních výkazů sestavovaných za Českou republiku od roku 2015.

#### **4. Sledování a vykazování výsledného čerpání prostředků z rozpočtu EU**

Hodnocení skutečné finanční náročnosti výdajových politik spolufinancovaných z rozpočtu EU by mělo být dle NKÚ spojeno s informací, jakou výši nákladů výsledně skutečně nese členský stát v souvislosti se zapojením do výdajových politik EU (např. operačních programů). Zapojení členského státu lze formulovat i jako plán, k jehož naplnění budou z rozpočtu EU uvolněny prostředky v případě, že členský stát na realizaci výdajové politiky přispěje

<sup>66</sup> Viz ustanovení § 21 vyhlášky č. 312/2014 Sb.: „... v účetních výkazech za Českou republiku ... byly zachyceny zejména vztahy, které byly konsolidovanými jednotkami státu konsolidačního celku státu realizovány mimo tento konsolidační celek státu.“

<sup>67</sup> Viz část 4.1 tohoto kontrolního závěru.

<sup>68</sup> Viz část 4.2 tohoto kontrolního závěru.

stanoveným podílem vlastních prostředků. Tento plán lze vyjádřit poměrem prostředků rozpočtu EU k prostředkům povinného spolufinancování SR v horizontu celého programového období:

$$\frac{\text{Zdroje EU}}{\text{Spolufinancování ze státního rozpočtu}}^{69}$$

**Při hodnocení skutečného výsledného vynakládání prostředků na tyto výdajové politiky je však podle názoru NKÚ vhodné zohlednit a systematicky a pravidelně zveřejňovat i další skutečnosti a údaje, které zajistí, aby informace o skutečných nákladech ČR při spolufinancování výdajových politik EU byly komplexní.** Zejména je vhodné zohlednit, že provedené finanční opravy typu plošných korekcí mohou vést k tomu, že prostředky, které podle původního plánu měla ČR obdržet z rozpočtu EU, nebudou České republice vyplaceny. Fakticky tím dochází k navýšení financování výdajových politik EU z rozpočtu ČR, tj. k navýšení hodnoty jmenovatele ve výše uvedeném vzorci.

**NKÚ proto upozorňuje na omezenou vypovídací schopnost zveřejňovaných informací o skutečné finanční náročnosti výdajových politik EU v ČR.**

**Současně NKÚ upozorňuje, že je nutné zajistit spolehlivost a srovnatelnost podkladů, na kterých by vykazování těchto údajů mělo být založeno, tzn. zejména účetních výkazů.**

**Obecným cílem by dle názoru NKÚ mělo být propojení mezi rozpočtovým účetnictvím, finančním účetnictvím a národním účetnictvím. Finanční účetnictví by mělo poskytovat užitečné informace pro sestavení rozpočtu a vyhodnocení jeho plnění. Systém národního účetnictví má sice svá vlastní pravidla, nicméně jeho hlavní zásady odkazují na akruální účetnictví. Je proto žádoucí, aby údaje účetnictví státu byly v souladu s údaji národního účetnictví, a byly tak více čitelné a důvěryhodné.**

---

<sup>69</sup> Např. v případě OP VK a OP VaVpl poměr 85:15.

## Seznam zkratek

ČR	Česká republika
ČÚS	Český účetní standard
ČÚS č. 703 – <i>Transfery</i>	<i>Český účetní standard pro některé vybrané účetní jednotky č. 703 – Transfery</i>
EFRR	<i>Evropský fond pro regionální rozvoj</i>
EHP	Evropský hospodářský prostor
ERF	<i>Evropský rybářský fond</i>
ESA 2010	European System of National and Regional Accounts
ESF	<i>Evropský sociální fond</i>
EU	Evropská unie
EZFRV	<i>Evropský zemědělský fond pro rozvoj venkova</i>
EZZF	<i>Evropský zemědělský záruční fond</i>
IPSAS	International Public Sector Accounting Standards (mezinárodní účetní standardy pro veřejný sektor)
IS	Informační systém
MFTK 2007–2013	<i>Metodika finančních toků a kontroly programů spolufinancovaných ze strukturálních fondů, Fondu soudržnosti a Evropského rybářského fondu na programové období 2007–2013</i>
MŠMT	Ministerstvo školství, mládeže a tělovýchovy
MZe	Ministerstvo zemědělství
NKÚ	Nejvyšší kontrolní úřad
OP	Operační program
OPR	Operační program <i>Rybářství 2007–2013</i>
OSS	Organizační složka státu
SOT	Společná organizace trhu
SR	Státní rozpočet
PP	Přímé platby
PRV	Programy rozvoje venkova ( <i>Program rozvoje venkova České republiky na období 2007–2013 a/nebo Program rozvoje venkova na období 2014–2020</i> )
RIS	Rozpočtový informační systém ( <i>Integrovaný informační systém Státní pokladny</i> )
SVES	<i>Study Visits for Education Specialists</i>
SZIF	Státní zemědělský intervenční fond
SZP	Společná zemědělská politika
ÚZ	Účetní závěrka
VK	<i>Vzdělávání pro konkurenceschopnost</i>
VaVpl	<i>Výzkum a vývoj pro inovace</i>

Nástroj – detail	Nástroj – dle třídění rozpočtovou skladbou	Příjmy		Výdaje	
		Rok 2014		Rok 2014	
		Výsledek od poč. roku v Kč	Podíl na celkových příjmech zachycených nástrojovým tříděním	Výsledek od poč. roku v Kč	Podíl na celkových výdajích zachycených nástrojovým tříděním
<b>Ministerstvo školství, mládeže a tělovýchovy</b>					
31	OP Výzkum a vývoj pro inovace	11 090 603 538,57	47,7 %	9 606 605 618,02	53,6 %
32	OP Vzdělávání pro konkurenceschopnost	12 116 841 714,67	52,2 %	8 131 709 808,42	45,3 %
33	OP Lidské zdroje a zaměstnanost	865 444,21	0,0 %	1 763 847,74	0,0 %
37	OP Technická pomoc	0,00	0,0 %	0,00	0,0 %
41	OP Přeshraniční spolupráce pro cíl EÚS	0,00	0,0 %	210 000,00	0,0 %
47	Komunitární programy	9 106 868,22	0,0 %	61 229 620,00	0,3 %
48	Twinning out	0,00	0,0 %	1 781 000,00	0,0 %
54	OP Životní prostředí – CF	12 272 478,50	0,1 %	12 272 478,50	0,1 %
60	Finanční mechanismy	3 994 039,14	0,0 %	121 460 212,87	0,7 %
<b>Celkem</b>		<b>23 233 684 083,31</b>	<b>100,0 %</b>	<b>17 937 032 585,55</b>	<b>100,0 %</b>
<b>Ministerstvo zemědělství</b>					
4	OP rozvoj venkova a multifunkčního zemědělství				
25	Přímé platby zemědělcům	20 746 968 118,74	64,04 %	896 510 120,83	2,67 %
26	Společná organizace trhu	128 702 123,55	0,40 %	323 985 687,26	0,96 %
27	Program rozvoje venkova	7 658 596 496,28	23,64 %	10 637 883 896,14	31,63 %
28	OP Rybářství	32 900 731,00	0,10 %	81 227 569,64	0,24 %
33	OP Lidské zdroje a zaměstnanost	23 100 333,78	0,07 %		
36	Integrovaný operační program	100 474 757,15	0,31 %	148 887 249,45	0,44 %
46	Jiné programy/projekty EU	16 499 257,02	0,05 %		
53	OP Životní prostředí - ERDF	243 575,97	0,00 %	1 099 430,25	0,00 %
54	OP Životní prostředí - CF	0,00	0,00 %	0,00	0,00 %
87	Program rozvoje venkova # účetní operace			14 407 785,16	0,04 %
90	Jiné prostředky ze zahraničí	776 630,91	0,00 %	776 630,91	0,00 %
130	Program rozvoje venkova 2014+			1 036 926 002,13	3,08 %
131	Přímé platby zemědělcům 2014+	3 264 499 202,21	10,08 %	20 260 359 504,69	60,24 %
132	Společná organizace trhu 2014+	289 495 730,53	0,89 %	232 268 712,78	0,69 %
187	Program rozvoje venkova 2014+ účetní operace	133 070 203,00	0,41 %		
<b>Celkem</b>		<b>32 395 327 160,14</b>	<b>100,00 %</b>	<b>33 634 332 589,24</b>	<b>100,00 %</b>

Zdroj: výkazy pro hodnocení plnění rozpočtu MŠMT a MZe k 31. prosinci 2014 a RIS k 31. prosinci 2014.

**Přehled zůstatků a stavů účtů týkajících se prostředků ze zahraničí v účetních denících MŠMT a MZe k 31. prosinci 2014 a podíl těchto zůstatků na relevantních celkových ukazatelích účetní závěrky**

Účet	Název účtu	MŠMT – částka v Kč	Podíl na údajích ÚZ MŠMT k 31. prosinci 2014	MZe – částka v Kč	Podíl na údajích ÚZ MZe k 31. prosinci 2014
471	<i>Dlouhodobé poskytnuté zálohy na transfery</i>	23 434 527 355	14,75 %	0	0,00 %
371	<i>Krátkodobé pohledávky z nástrojů financovaných ze zahraničí</i>	13 102 354 315	8,24 %	0	0,00 %
<b>Podíl na celkových AKTIVECH</b>			<b>22,99 %</b>		<b>0,00 %</b>
389	<i>Dohadné účty pasivní</i>	12 895 112 981	8,12 %	0	0,00 %
<b>Podíl na celkových PASIVECH</b>			<b>8,12 %</b>		<b>0,00 %</b>
571	<i>Náklady vybraných ústředních vládních institucí na transfery</i>	3 489 084 965	2,77 %	41 714 117 604	93,68 %
<b>Podíl na celkových NÁKLADECH</b>			<b>2,77 %</b>		<b>93,68 %</b>
671	<i>Výnosy vybraných ústředních vládních institucí z transferů</i>	600 299 287	93,05 %	32 287 032 276	81,48 %
<b>Podíl na celkových VÝNOSECH</b>			<b>93,05 %</b>		<b>81,48 %</b>
939	<i>Krátkodobé podmíněné pohledávky z nástrojů spolufinancovaných ze zahraničí</i>	0	0,00 %	10 409 441 574	97,82 %
941	<i>Dlouhodobé podmíněné pohledávky z nástrojů spolufinancovaných ze zahraničí</i>	0	0,00 %	128 962 127	1,21 %
<b>Podíl na celkových podrozvahových pohledávkách</b>			<b>0,00 %</b>		<b>99,03 %</b>
975	<i>Krátkodobé podmíněné závazky z nástrojů spolufinancovaných ze zahraničí</i>	0	0,00 %	30 998 700	2,05 %
976	<i>Dlouhodobé podmíněné závazky z nástrojů spolufinancovaných ze zahraničí</i>	19 471 185 322	76,74 %	156 890 260	10,37 %
<b>Podíl na celkových podrozvahových závazcích</b>			<b>76,74 %</b>		<b>12,42 %</b>

**Zdroj:** účetní deníky MŠMT a MZe za rok 2014.

**Pozn.:** Zůstatek účtu 571 u MZe obsahuje nejen prostředky spolufinancované ze zahraničí, ale i prostředky národních dotací.