

12/30

Závěrečný účet kapitoly státního rozpočtu *Ministerstvo školství, mládeže a tělovýchovy* za rok 2012, účetní závěrka a finanční výkazy Ministerstva školství, mládeže a tělovýchovy za rok 2012

Kontrolní akce byla zařazena do plánu kontrolní činnosti Nejvyššího kontrolního úřadu (dále jen „NKÚ“) na rok 2012 pod číslem 12/30. Kontrolní akci řídila a kontrolní závěr vypracovala členka NKÚ Ing. Jaromíra Steidlová.

Cílem kontroly bylo prověřit, zda Ministerstvo školství, mládeže a tělovýchovy při sestavení závěrečného účtu a při vedení účetnictví a sestavení účetní závěrky a finančních výkazů za rok 2012 postupovalo v souladu s příslušnými právními předpisy.

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

Kontrolovaným obdobím byl rok 2012, v případě věcných souvislostí i roky předchozí nebo rok následující.

Kontrola byla prováděna v době od listopadu 2012 do května 2013.

Námítky proti kontrolnímu protokolu, které MŠMT podalo, byly vypořádány vedoucím skupiny kontrolujících rozhodnutím o námitkách.

Kolegium NKÚ na svém XIII. zasedání, konaném dne 5. srpna 2013,

schválilo usnesením č. 8/XIII/2013

kontrolní závěr v tomto znění:

I. Úvod

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

MŠMT bylo k 31. prosinci 2012 zřizovatelem dvou OSS a 81 příspěvkových organizací. Údaje od těchto podřízených organizací se promítají do příjmů a výdajů kapitoly státního rozpočtu 333 – *Ministerstvo školství, mládeže a tělovýchovy* (dále jen „kapitola 333 MŠMT“).

V roce 2012 činil podíl příjmů MŠMT na celkovém souhrnu příjmů kapitoly 333 MŠMT 99,96 % a podíl výdajů MŠMT na celkovém souhrnu výdajů kapitoly 333 MŠMT byl 99,65 %. Podíl aktiv MŠMT na celkovém souhrnu aktiv kapitoly 333 MŠMT v roce 2012 byl 93,30 %. Podíl nákladů z hlavní činnosti MŠMT na celkovém souhrnu nákladů z hlavní činnosti kapitoly 333 MŠMT v roce 2012 byl 96,46 % a podíl výnosů z hlavní činnosti MŠMT na celkovém souhrnu výnosů z hlavní činnosti kapitoly 333 MŠMT v roce 2012 byl 15,25 %.

Kontrolovány byly činnosti a skutečnosti, které byly předmětem účetnictví MŠMT a měly vliv na hodnoty kontrolovaných významných konečných zůstatků účtů v účetní závěrce MŠMT k 31. prosinci 2012 (dále také „ÚZ“), na hodnotu údajů ve finančních výkazech MŠMT za rok 2012 a na závěrečný účet kapitoly 333 MŠMT za rok 2012.

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

Tato kontrolní akce navazuje svým zaměřením na šest předchozích kontrolních akcí¹, v jejichž rámci byly kontrolovány vždy činnosti, majetek a závazky, které byly předmětem účetnictví MŠMT a měly vliv na hodnoty vykázané v ÚZ k 31. prosinci a na závěrečné účty kapitoly 333 MŠMT v letech 2005 až 2008, 2010, 2011 a rovněž na hodnotu údajů ve finančních výkazech MŠMT za rok 2010 a 2011².

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

II. Skutečnosti zjištěné při kontrole

1. Účetní závěrka MŠMT k 31. prosinci 2012

MŠMT sestavilo ÚZ v rozsahu dle § 18 odst. 1 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, tj. sestavilo rozvahu, výkaz zisku a ztráty, přílohu, přehled o peněžních tocích a přehled o změnách vlastního kapitálu. Takto sestavená ÚZ obsahovala veškeré náležitosti dle § 18 odst. 2 zákona o účetnictví.

Tabulka č. 1 – Základní údaje účetní závěrky MŠMT k 31. prosinci 2012 (v Kč)

Ukazatel	Účetní hodnota
Aktiva (netto)	156 569 645 799,34
Pasiva	156 569 645 799,34
Náklady	120 047 335 377,38
Výnosy	691 811 548,98

Zdroj: účetní závěrka MŠMT k 31. prosinci 2012.

Tabulka č. 2 – Údaje za běžné účetní období³ z výkazu rozvaha k 31. prosinci 2012 (v Kč)

Aktiva (v netto hodnotě)			Pasiva		
Stálá aktiva	Oběžná aktiva	Aktiva celkem	Vlastní kapitál	Cizí zdroje	Pasiva celkem
35 651 905 685,50	120 917 740 113,84	156 569 645 799,34	33 209 528 555,17	123 360 117 244,17	156 569 645 799,34

Zdroj: účetní závěrka MŠMT k 31. prosinci 2012.

Na údaje vykázané v ÚZ za rok 2012 měly významný dopad právními předpisy stanovené změny v účtování a vykazování účetních informací u vybraných účetních jednotek. Změny ve vykazování byly v roce 2012 (stejně jako v letech 2010 a 2011) významné a jejich znalost je pro správné meziroční srovnání vykazovaných účetních informací nezbytná⁴.

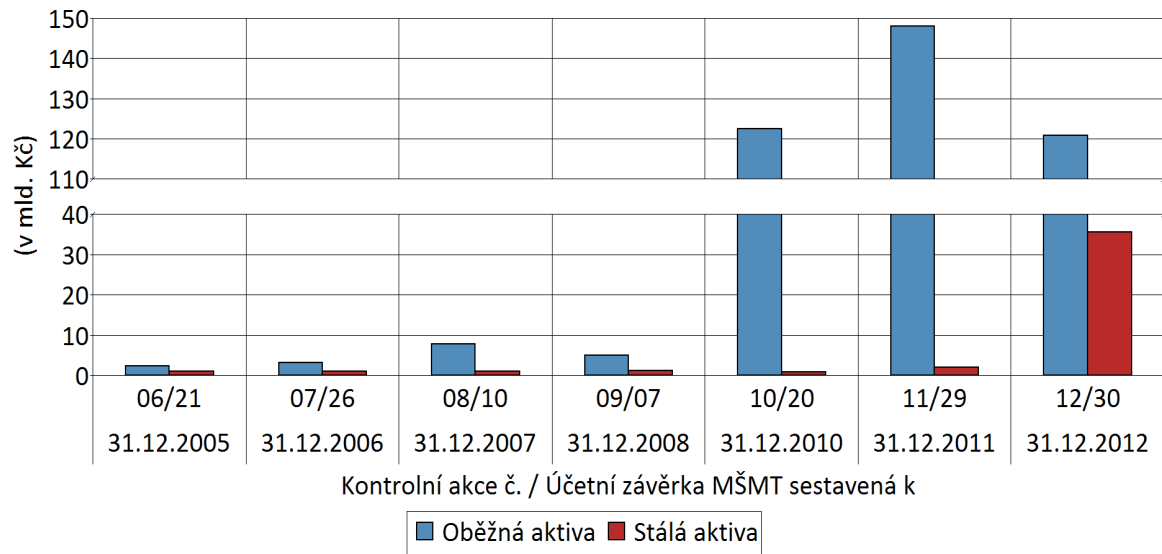
1 Kontrolní akce č. 06/21 (kontrolní závěr byl zveřejněn v částce 1/2007 *Věstníku NKÚ*), kontrolní akce č. 07/26 (kontrolní závěr byl zveřejněn v částce 4/2007 *Věstníku NKÚ*), kontrolní akce č. 08/10 (kontrolní závěr byl zveřejněn v částce 4/2008 *Věstníku NKÚ*), kontrolní akce č. 09/07 (kontrolní závěr byl zveřejněn v částce 4/2009 *Věstníku NKÚ*), kontrolní akce č. 10/20 (kontrolní závěr byl zveřejněn v částce 3/2011 *Věstníku NKÚ*) a kontrolní akce č. 11/29 (kontrolní závěr byl zveřejněn v částce 3/2012 *Věstníku NKÚ*).

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

3 Konečné stavy účtů v ÚZ.

4 Změny ve vykazování mají být popsány v příloze účetní závěrky, ta ale není zveřejňována v prezentačním systému účetních a finančních informací státu (ÚFIS).

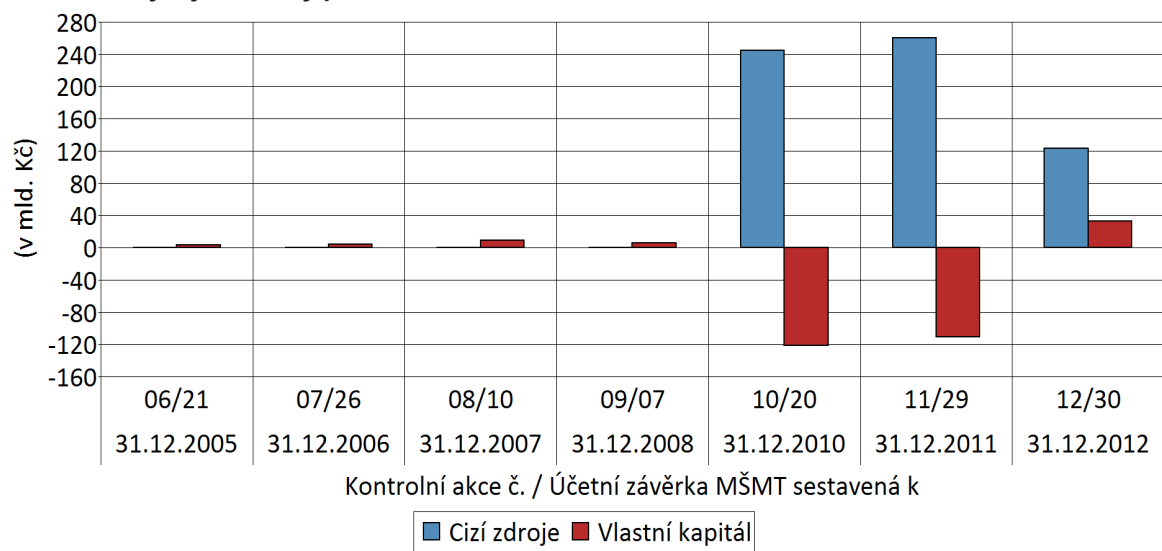
Graf č. 1 – Vývoj struktury aktiv MŠMT



Zdroj: účetní závěrky MŠMT.

Vývoj struktury aktiv MŠMT zobrazuje nejen rozsah a obsah účetních případů MŠMT dle skutečností, které jsou předmětem účetnictví, ale zejména vliv účetních metod stanovených nově od roku 2010 pro vybrané účetní jednotky. Zejména jde o vykazování nových aktiv v roce 2010 a 2011. Peněžní prostředky poskytnuté na transfery jsou do doby finančního vypořádání vykazovány jako zálohy v oběžných aktivech a také celkově dosažené příjmy za účetní období jsou součástí oběžných aktiv. Tím se změnila nejen struktura a výše oběžných aktiv, ale i celková bilanční suma MŠMT, která se z jednotek miliard korun zvýšila od roku 2010 na stovky miliard korun. V roce 2012 v důsledku změny vykazování, kdy se poskytnuté zálohy na transfery začínají rozlišovat na dlouhodobé a krátkodobé a celkově dosažené příjmy za účetní období se vykazují v pasivech, se snižuje hodnota oběžných aktiv a narůstá hodnota stálých aktiv.

Graf č. 2 – Vývoj struktury pasiv MŠMT



Zdroj: účetní závěrky MŠMT.

Vývoj struktury pasiv MŠMT zobrazuje výše uvedené skutečnosti z pohledu zdrojů. V letech 2010 a 2011 byly výdaje realizované za celé účetní období vykazovány v souladu s platnou účetní regulací v rámci

cizích zdrojů. V důsledku této skutečnosti se změnila nejen struktura pasiv (nárůst cizích zdrojů a záporný vlastní kapitál), ale i vývoj bilanční sumy MŠMT.

Od roku 2012 jsou výdaje realizované za účetní období vykazovány ve vlastním kapitálu (se znaménkem plus) a s nimi jsou v této části účetní závěrky vykazovány i příjmy dosažené za účetní období (se znaménkem minus). Ve vlastním kapitálu je tak od roku 2012 vykazováno saldo příjmů a výdajů za účetní období. V důsledku toho došlo k poklesu cizích zdrojů a vlastní kapitál je kladný. Vliv na celkovou vykazovanou výši vlastního kapitálu má od roku 2010 také nově vykazovaný hospodářský výsledek jako rozdíl nákladů a výnosů.

Nárůst hodnoty celkových pasiv je od roku 2010 ovlivněn i nově vykazovanou hodnotou dohadných účtů pasivních z poskytnutých a k datu účetní závěrky nevyúčtovaných transferů.

Tabulka č. 3 – Údaje za běžné účetní období z výkazu zisku a ztráty k 31. prosinci 2012 (v Kč)

Náklady	Výnosy	Výsledek hospodaření běžného účetního období
120 047 335 377,38	691 811 548,98	-119 355 523 828,40

Zdroj: účetní závěrka MŠMT k 31. prosinci 2012.

Tabulka č. 4 – Údaje za běžné účetní období z přílohy ÚZ k 31. prosinci 2012, část A.4. (v Kč)

Podrozvahové účty	Účetní hodnota
P.I. Majetek účetní jednotky	6 964 419,46
P.II. Vyřazené pohledávky a závazky	5 588 748,15
P.III. Podmíněné pohledávky z důvodu užívání majetku jinou osobou	18 135 280,04
P.IV. Další podmíněné pohledávky a ostatní podmíněná aktiva	13 561 276,34
P.V. Podmíněné závazky z důvodu užívání cizího majetku	8 933 023,77
P.VI. Další podmíněné závazky a ostatní podmíněná pasiva	51 673 614 477,29
P.VII. Vyrovnávací účty	-51 645 362 198,27

Zdroj: účetní závěrka MŠMT k 31. prosinci 2012.

1.1 Regulace účinná v roce 2012 a její vliv na ÚZ a na možnost vyjádřit se k její spolehlivosti

S účinností pro rok 2012 byl novelizován zákon o účetnictví a 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. Zároveň byla novelizována také vyhláška č. 383/2009 Sb., o účetních záznamech v technické formě vybraných účetních jednotek a jejich předávání do centrálního systému účetních informací státu a o požadavcích na technické a smíšené formy účetních záznamů (technická vyhláška o účetních záznamech), a to zejména v souvislosti se zavedením povinnosti předávat pomocný analytický přehled.

Novelizace vyhlášky č. 410/2009 Sb. se týkala téměř všech ustanovení, obsahovala 215 novelizačních bodů odlišného významu a dopadu. Pro účetní období 2012 však stále existovalo množství položek rozvahy a výkazu zisku a ztráty, které nejsou ve vyhlášce obsahově vymezeny. Pro určení jejich obsahového vymezení je nutné vycházet z § 10 odst. 1 vyhlášky č. 410/2009 Sb., kde je stanoveno, že neurčí-li příslušné ustanovení vyhlášky jinak, obsahové vymezení jednotlivých položek účetní závěrky vychází z názvu dané položky, jejího systematického zařazení v příslušné části účetní závěrky a případně z obvyklého způsobu užití příslušného syntetického účtu. Ve vyhlášce nejsou vymezeny obsahy 31 rozvahových účtů a 27 výsledkových účtů.

Účetní regulace platná pro OSS nebyla pro účetní období roku 2012 doplněna žádnými novými českými účetními standardy pro některé vybrané⁵ účetní jednotky. Celkem tak v roce 2012 platilo i nadále osm českých účetních standardů (dále také „ČÚS“), z nichž část byla pro rok 2012 novelizována:

- ČÚS č. 701 – *Účty a zásady účtování na účtech* (oznámením MF č. j. 28/109524/2011-284 zveřejněném ve *Finančním zpravodaji* č. 9/2011),
- ČÚS č. 703 – *Transfery* (oznámením MF č. j. 28/109524/2011-284 zveřejněném ve *Finančním zpravodaji* č. 9/2011),
- ČÚS č. 706 – *Opravné položky a vyřazení pohledávek* (oznámením MF č. j. 28/109524/2011-284 zveřejněném ve *Finančním zpravodaji* č. 9/2011),
- ČÚS č. 707 – *Zásoby* (oznámením MF č. j. 28/109524/2011-284 zveřejněném ve *Finančním zpravodaji* č. 9/2011),
- ČÚS č. 708 – *Odpisování dlouhodobého majetku* (oznámením MF č. j. 28/93428/2011-282 zveřejněném ve *Finančním zpravodaji* č. 5/2011).

1.1.1 Skutečnosti ovlivňující vypovídací schopnost informací v účetní závěrce

Vykazování podmíněných závazků týkajících se prostředků z nástrojů spolufinancovaných ze zahraničí

Dle vyhlášky č. 410/2009 Sb. jsou pro podmíněné závazky, které vyplývají z rozhodnutí příslušných subjektů a týkají se prostředků spolufinancovaných ze zahraničí, stanoveny účty 975 – *Krátkodobé podmíněné závazky z nástrojů spolufinancovaných ze zahraničí* a 976 – *Dlouhodobé podmíněné závazky z nástrojů spolufinancovaných ze zahraničí*. Oproti tomu ČÚS č. 703 stanovuje povinnost účtovat o podmíněných závazcích v případě poskytovatele na účty 973 – *Krátkodobé podmíněné závazky z jiných smluv* a 974 – *Dlouhodobé podmíněné závazky z jiných smluv*. Povinnost stanovená ČÚS č. 703 však nevyplývá z obsahového vymezení těchto účtů uvedeného ve vyhlášce č. 410/2009 Sb. Pro tyto účetní případy tak nelze splnit požadavky stanovené účetní regulací v celém jejím rozsahu. MŠMT v ÚZ vykazalo podmíněné závazky vyplývající z vydaných rozhodnutí o poskytnutí dotace spolufinancované z rozpočtu Evropské unie (dále jen „EU“) na účtu 976 – *Dlouhodobé podmíněné závazky z nástrojů spolufinancovaných ze zahraničí*, účtovalo tak v souladu s obsahovým vymezením účtu dle vyhlášky č. 410/2009 Sb.

Finanční vypořádání transferů za rok 2011

Problematiku finančního vypořádání transferů upravuje ČÚS č. 703, avšak tuto problematiku neupravuje dostatečně – zejména neupravuje, jak má OSS účtovat o převodu prostředků, které představují výši vratek z finančního vypořádání, ze svého účtu cizích prostředků na příjmový (vypořadací) účet Ministerstva financí. MŠMT v roce 2012 v souladu s vyhláškou č. 52/2008 Sb., kterou se stanoví zásady a termíny finančního vypořádání vztahů se státním rozpočtem, státními finančními aktivy nebo Národním fondem, provedlo finanční vypořádání vztahů se státním rozpočtem za rok 2011. Vratky dotací ve výši 58 193 084,43 Kč, které byly následně převedeny na příjmový účet Ministerstva financí, účtovalo prostřednictvím účtu 245 – *Jiné běžné účty* a na stranu „má dáti“ účtu 401 – *Jmění účetní jednotky*.

Použití účtu 401 – *Jmění účetní jednotky* nelze považovat jednoznačně za nesprávné, neboť MŠMT použilo určitou analogii s ustanovením bodu 4.13 ČÚS č. 703, který tento účet stanoví pro finanční vypořádání v příslušném rozpočtovém roce. Při tomto postupu dochází ke snížení hodnoty jmění OSS v důsledku přeposlání peněžních prostředků Ministerstvu financí od konečného příjemce transferu. Současně ale může být dovozováno, že vybrané účetní jednotky mohly použít i jiné účty, např. účet 404 – *Agregované příjmy a výdaje minulých období*, na kterém jsou vykázány transfery poskytnuté v předchozích letech.

5 Vybranými účetními jednotkami jsou podle § 1 odst. 3 zákona o účetnictví: OSS, státní fondy podle rozpočtových pravidel, Pozemkový fond ČR, územní samosprávné celky, dobrovolné svazky obcí, regionální rady regionů soudržnosti, příspěvkové organizace a zdravotní pojišťovny. České účetní standardy č. 701 až 708 v bodu 1. uvádějí, že jejich cílem je stanovit postupy účtování, a to „pro některé vybrané účetní jednotky“. Vyhláška č. 410/2009 Sb. v § 2 uvádí výčet vybraných účetních jednotek, na které se tato vyhláška vztahuje, jedná se o vybrané účetní jednotky kromě zdravotních pojišťoven. České účetní standardy č. 701 až 708 se tak vztahují na vybrané účetní jednotky kromě zdravotních pojišťoven.

Předpisy regulující účetnictví by měly tuto typickou a běžnou záležitost jednoznačně stanovit a omezit tím u vybraných účetních jednotek možnost různých účetních přístupů založených na odlišných výkladech.

Dohadné účty vykazované jako krátkodobé pohledávky a závazky

Vyhláška č. 410/2009 Sb. stanovuje vybraným účetním jednotkám povinnost vykazovat dohadné účty pouze v rámci krátkodobých pohledávek či krátkodobých závazků.

Účet 389 – *Dohadné účty pasivní* je na MŠMT tvořen mimo jiné prostředky, které MŠMT poskytlo v rámci operačních programů *Vzdělávání pro konkurenceschopnost* a *Výzkum a vývoj pro inovace*, a to konkrétně podílem určeným k financování ze státního rozpočtu (15 % z částky poskytnuté příjemcům). Tyto prostředky jsou na účtu 389 – *Dohadné účty pasivní* vykazovány až do okamžiku jejich vypořádání, ke kterému dochází za období delší než jeden rok od okamžiku poskytnutí zálohy na transfer, a proto MŠMT tyto poskytnuté zálohy zachycuje v souladu s vyhláškou č. 410/2009 Sb. a ČÚS č. 703 jako dlouhodobé pohledávky na účtu 471 – *Dlouhodobé poskytnuté zálohy na transfery*. V účetní závěrce je tak v rozvaze tento poskytnutý transfer vykázán v aktivech jako dlouhodobá pohledávka a v pasivech jako krátkodobý závazek. Skutečnost je tak vykazována v informační asymetrii aktiv a pasiv z hlediska času.

1.1.2 Části účetní závěrky, ke kterým se NKÚ nevyjadřuje

Částka z položek ÚZ, ke které se NKÚ nevyjadřuje, byla vyčíslena celkem ve výši 49 442 689 806,64 Kč, a to za oblast týkající se poskytování peněžních prostředků státního rozpočtu na předfinancování výdajů, které mají být následně kryty prostředky z rozpočtu EU. I přes novelu ČÚS č. 703 pro rok 2012 přetrvává od roku 2010 skutečnost, že tento standard nestanovuje závazné postupy účtování pro poskytování těchto peněžních prostředků ani pro jejich následnou úhradu z prostředků rozpočtu EU.⁶ To vede vybrané účetní jednotky k nutnosti aplikovat účetní postupy založené na výkladovém stanovisku daného předpisu. Přitom informace o těchto účetních případech jsou v účetní závěrce MŠMT významné.

U transferů v rámci operačního programu *Vzdělávání pro konkurenceschopnost* a operačního programu *Výzkum a vývoj pro inovace* MŠMT v roce 2012 účtovalo:

- jako poskytovatel u té části transferu, která byla financována ze státního rozpočtu, tzn. u 15 % z částky poskytnuté příjemcům (poskytnuté transfery proto účtovalo jako dlouhodobou poskytnutou zálohu na transfer, která je určena k finančnímu vypořádání, a současně v příslušné výši vytvořilo k datu ÚZ dohadné účty pasivní souvztažně oproti příslušnému nákladovému účtu);
- jako zprostředkovatel zahraničního transferu u té části poskytnutých prostředků, která by měla být refundována z Národního fondu, tzn. u 85 % z částky poskytnuté příjemcům (tyto transfery proto účtovalo pouze prostřednictvím zúčtovacích vztahů).

Postup stanovený v ČÚS č. 703 (konkrétně v bodu 5.1.2.) pro zprostředkovatele zahraničního transferu neodpovídá skutečné praxi předfinancování. ČÚS č. 703 stanovuje postupy účtování pro případ, že zprostředkovatel nejdříve získá peněžní prostředky určené ke zprostředkování a následně je odešle příslušnému subjektu. Praxe předfinancování ze státního rozpočtu je však založena na tom, že peněžní prostředky jsou odeslány konečnému příjemci ze státního rozpočtu, v tomto případě z rozpočtu správce kapitoly, a až v následujících časových obdobích jsou na základě žádosti refundovány z Národního fondu. Postupy stanovené v ČÚS č. 703 jsou proto na předfinancování neaplikovatelné. Z tohoto důvodu si MŠMT stanovilo vlastní účetní postupy pro zprostředkovatele při předfinancování v rámci operačního programu *Vzdělávání pro konkurenceschopnost* a operačního programu *Výzkum a vývoj pro inovace*.

Postupy MŠMT nemají přímou oporu v předpisech upravujících účetnictví OSS, jedná se o řešení na základě určité výkladové aplikace.

MŠMT při hledání vhodného účetního přístupu vycházelo z toho, že jím poskytované transfery v rámci operačního programu *Vzdělávání pro konkurenceschopnost* a operačního programu *Výzkum a vývoj*

⁶ Od roku 2010, kdy byly pro vybrané účetní jednotky nově stanoveny postupy účtování a vykazování, a to i v oblasti poskytování transferů, nebyly v ČÚS č. 703 definovány postupy účtování pro poskytování peněžních prostředků státního rozpočtu na předfinancování výdajů, které mají být následně uhrazeny z prostředků rozpočtu EU, ani pro následnou úhradu těchto výdajů z rozpočtu EU. NKÚ se proto v letech 2010 a 2011 ke správnosti údajů vykázaných v dané oblasti nevyjadřil.

pro inovace jsou zahraničním transferem podle ČÚS č. 703. K tomu je však třeba uvést, že termín „zahraniční transfer“ je ve smyslu uvedeného standardu nejasný a umožňuje více výkladů. Není jednoznačné, zda lze prostředky operačních programů na MŠMT za zahraniční transfer považovat⁷, a zda je tedy MŠMT oprávněno účtovat jako zprostředkovatel zahraničního transferu. Přístup MŠMT k účtování o předfinancování ze státního rozpočtu v rámci operačního programu *Vzdělávání pro konkurenceschopnost* a operačního programu *Výzkum a vývoj pro inovace* je sice promyšleně nastaven s ohledem na výkladově možné pojetí zprostředkovatele zahraničního transferu, z ČÚS č. 703 však lze vyvozovat i jiné přijatelné výklady. Správnost postupů účtování zvolených MŠMT tak nelze ze strany NKÚ jednoznačně posoudit ve vztahu k ustanovením účetních předpisů, a proto NKÚ ani nehodnotí správnost těchto vykázaných údajů.

Z uvedených důvodů se NKÚ nevyjadřuje ke správnosti účtování a vykazování některých položek ÚZ, které souvisejí s prostředky určenými k refundaci z Národního fondu u operačního programu *Vzdělávání pro konkurenceschopnost* a operačního programu *Výzkum a vývoj pro inovace* a které jsou vykázané v rozvaze nebo výkazu zisku a ztráty v údajích za běžné účetní období. Jedná se o následující případy:

- V případě částky 123 293 885 659,95 Kč vykázané jako krátkodobé závazky na účtu 389 – *Dohadné účty pasivní* se NKÚ nevyjadřuje k tomu, zda zůstatek tohoto účtu není podhodnocen o 49 442 689 806,64 Kč⁸.
- V případě částky 34 213 526 005,50 Kč vykázané jako pohledávky na účtu 471 – *Dlouhodobé poskytnuté zálohy na transfery* se NKÚ nevyjadřuje k tomu, zda zůstatek tohoto účtu není podhodnocen o 11 472 956 764,05 Kč⁹.
- V případě částky ve výši 119 034 698 621,25 Kč vykázané na účtu 571 – *Náklady vybraných ústředních vládních institucí na transfery* se NKÚ nevyjadřuje k tomu, zda zůstatek tohoto účtu není podhodnocen o 17 590 034 447,96 Kč¹⁰.

Účetní pravidla by v oblasti předfinancování prostředků, které mají být následně kryty prostředky z rozpočtu EU, a také pro identifikaci zprostředkovatele zahraničního transferu měla být pro vybrané účetní jednotky jednoznačně stanovena, aby nevznikaly pochyby o správném účetním postupu a vykázaní údajů, tzn. o výši aktiv, závazků, nákladů a výnosů těchto účetních jednotek. NKÚ v souvislosti s uvedenými údaji vykazovanými v účetních závěrkách vybraných účetních jednotek upozorňuje na riziko možné nesrovnatelnosti těchto údajů mezi účetními obdobími¹¹ (v případě změny v účtování a vykazování) i mezi účetními jednotkami navzájem v jednom účetním období.

1.2 Nesprávnosti v účetní závěrce a hlavní příčiny těchto nesprávností

V účetní závěrce MŠMT k 31. prosinci 2012 v údajích za běžné účetní období byla zjištěna celková nesprávnost ve výši 90 097 869,87 Kč, z toho 73 401 250,78 Kč byla nesprávnost zjištěná v údajích přílohy ÚZ. Na celkové nesprávnosti se podílelo nadhodnocení a podhodnocení zůstatků jednotlivých účtů výkazu rozvahy, výkazu zisku a ztráty, přílohy ÚZ a položek přehledu o změnách vlastního kapitálu v důsledku toho, že MŠMT porušilo v roce 2012 právní předpisy upravující účetnictví a účetní výkaznictví

-
- 7 V ČÚS č. 703 je v bodu 3.1 e) vymezen zahraniční transfer tak, že se jedná o prostředky získané od subjektu se sídlem v zahraničí. MŠMT získává refundované prostředky od Národního fondu, ten však nemá sídlo v zahraničí, je součástí Ministerstva financí. Je proto možný i výklad, že prostředky přijaté z Národního fondu jsou prostředky přijatými od poskytovatele se sídlem v tuzemsku; v takovém případě by tyto prostředky nebyly považovány za zahraniční transfer.
- 8 Tuto částku tvoří částka 37 969 733 042,59 Kč (v této výši MŠMT nevytvořilo a nevykázalo v roce 2012 dohadné položky k transferům poskytnutým v roce 2012 a v letech předchozích v rámci operačního programu *Vzdělávání pro konkurenceschopnost* a operačního programu *Výzkum a vývoj pro inovace*, u kterých očekávalo refundaci z Národního fondu) a částka 11 472 956 764,05 Kč (viz následující poznámka).
- 9 O tuto výši snížilo MŠMT zůstatek účtu 471 z titulu nároku na prostředky následně přijaté z Národního fondu.
- 10 Tato částka byla poskytnuta v rámci operačního programu *Vzdělávání pro konkurenceschopnost* a operačního programu *Výzkum a vývoj pro inovace* v roce 2012, přičemž se jedná o částku, ke které MŠMT netvořilo dohadné položky (tj. jednalo se o podíl určený k refundaci z prostředků EU).
- 11 V roce 2010 ČÚS č. 703 umožňoval různé výklady, jak účtovat o předfinancování peněžních prostředků ze státního rozpočtu a o jejich následné refundaci z prostředků rozpočtu EU. MŠMT v roce 2010 účtovalo celou poskytnutou částku při předfinancování jako poskytovatel. V roce 2011 nový ČÚS č. 703 určil popisem subjekty, které jsou v procesu realizovaných finančních toků zprostředkovatelem zahraničního transferu, a stanovil pro ně postupy účtování. MŠMT v důsledku toho změnilo postupy účtování v této oblasti a pro část prostředků, které by měly být následně uhrazeny z prostředků rozpočtu EU (tj. 85 % částky poskytnuté příjemci), se považovalo za zprostředkovatele.

OSS. Nesprávnosti byly identifikovány dle jednotlivých položek ÚZ s ohledem na jejich obsahové vymezení podle ustanovení § 4 zákona o účetnictví a podle vyhlášky č. 410/2009 Sb.

1.2.1 Správnost a úplnost účetnictví

MŠMT v některých případech nevedlo v roce 2012 správné a úplné účetnictví ve smyslu zákona o účetnictví a dalších právních předpisů. Nedostatky byly zjištěny zejména v následujících případech.

1.2.1.1 Rozvaha

Oprava ocenění pozemku

MŠMT snížení ocenění pozemku účtovalo formou opravy nesprávně na účtu 408 – *Opravy minulých období*, přestože se nejednalo o opravu minulých účetních období, která by ovlivnila v minulých účetních obdobích výši výsledku hospodaření. V důsledku toho MŠMT ve výkazu rozvaha podhodnotilo zůstatek účtu 408 – *Opravy minulých období* o 2 610 860 Kč a o stejnou částku nadhodnotilo zůstatek účtu 401 – *Jmění účetní jednotky*.

1.2.1.2 Výkaz zisku a ztráty

Časové rozlišení

Ve výkazu zisku a ztráty MŠMT zejména:

- časově nerozlišilo náklady na účast na *Evropském metrologickém výzkumném programu* na období roku 2013 ve výši 1 549 726,26 Kč a nesprávně o této skutečnosti účtovalo do nákladů roku 2012; v důsledku toho MŠMT ve výkazu zisku a ztráty o uvedenou částku nadhodnotilo zůstatek účtu 571 – *Náklady vybraných ústředních vládních institucí na transfery* a o stejnou částku podhodnotilo zůstatek účtu 381 – *Náklady příštích období* ve výkazu rozvaha;
- časově nerozlišilo náklady na analýzu nabídky dalšího vzdělávání zpracovanou v roce 2012 za cenu 526 800 Kč a nesprávně o této skutečnosti účtovalo do nákladů roku 2013; v důsledku toho MŠMT ve výkazu zisku a ztráty o uvedenou částku podhodnotilo zůstatek účtu 518 – *Ostatní služby* a o stejnou částku podhodnotilo zůstatek účtu 383 – *Výdaje příštích období* ve výkazu rozvaha;
- postupovalo nekonzistentně při časovém rozlišování nákladů na softwarové licence, u nichž byla sjednána doba užívání na dobu jednoho roku (od 1. ledna 2013 do 31. prosince 2013) a které byly pořízeny v roce 2012 na základě jedné smlouvy; MŠMT část nákladů ve výši 1 324 510 Kč plně hrazenou z prostředků státního rozpočtu časově nerozlišilo a zaúčtovalo ji do nákladů roku 2012 a část nákladů ve výši 434 975 Kč hrazenou z prostředků technické pomoci operačního programu *Výzkum a vývoj pro inovace* časově rozlišilo.

1.2.1.3 Přehled o změnách vlastního kapitálu

Darovaný nemovitý majetek

MŠMT informaci o bezúplatném převodu pozemku a budovy z titulu uzavřené darovací smlouvy s vyšším územně samosprávným celkem vykázalo nesprávně na položkách „A.I.1. Změna, vznik nebo zánik příslušnosti hospodařit s majetkem státu“ a „A.I.6. Ostatní“ místo na položce „A.I.5. Dary“, kde v souladu s vyhláškou č. 410/2009 Sb. mají být případy zvýšení či snížení položky rozvahy „C.I.1. Jmění účetní jednotky“ z titulu darovací smlouvy správně vykázány. V důsledku toho MŠMT v přehledu o změnách vlastního kapitálu ve sloupci *Snížení stavu* nadhodnotilo položku „A.I.1. Změna, vznik nebo zánik příslušnosti hospodařit s majetkem státu“ o 5 940 000 Kč, nadhodnotilo položku „A.I.6. Ostatní“ o 6 281 224,70 Kč a podhodnotilo položku „A.I.5. Dary“ o 12 221 224,70 Kč.

1.2.1.4 Příloha ÚZ

Podmíněné závazky z jiných smluv

V příloze účetní závěrky nevykázalo MŠMT podmíněné krátkodobé a dlouhodobé závazky plynoucí z řady uzavřených smluv. V důsledku toho MŠMT v příloze ÚZ v části A.4. podhodnotilo:

- zůstatek účtu 973 – *Krátkodobé podmíněné závazky z jiných smluv* o 3 852 000 Kč; tato skutečnost měla vliv i na konečný zůstatek souvztažného účtu 999 – *Vyrovňovací účet k podrozvahovým účtům*;
- zůstatek účtu 974 – *Dlouhodobé podmíněné závazky z jiných smluv* o 74 687 513,98 Kč; tato skutečnost měla vliv i na konečný zůstatek souvztažného účtu 999 – *Vyrovňovací účet k podrozvahovým účtům*.

MŠMT v příloze ÚZ v části A.4. dále podhodnotilo zůstatek účtu 974 – *Dlouhodobé podmíněné závazky z jiných smluv* také tím, že v roce 2012 neúčtovalo o podmíněné výši dlouhodobého závazku z titulu uzavřené nájemní smlouvy o nájmu nebytových prostor a nábytku v Praze-Karlíně. Nevykázání tohoto podrozvahového závazku bylo zjištěno již v minulých kontrolních akcích č. 10/20 a 11/29.

Nepodvojný účetní zápis

MŠMT účtovalo nepodvojným účetním zápisem v částce 7 064 421,20 Kč o vyřazení dlouhodobých podmíněných závazků z jiných smluv, neboť o tomto účetním případě účtovalo pouze na straně „dal“ účtu 974 – *Dlouhodobé podmíněné závazky z jiných smluv*, ale už ne na straně „má dáti“ účtu 999 – *Vyrovňovací účet k podrozvahovým účtům*. V důsledku této skutečnosti je v příloze ÚZ konečný zůstatek účtu 999 – *Vyrovňovací účet k podrozvahovým účtům* o uvedenou částku podhodnocen.

Neúplnost přílohy ÚZ

Příloha ÚZ neobsahovala informace o použitých účetních metodách vztahujících se k zásobám účetní jednotky, např. způsob oceňování zásob, způsob jejich účtování a vymezení nákladů souvisejících s pořízením zásob.

1.2.2 Průkaznost účetnictví

Jednou z podmínek zabezpečujících průkaznost účetnictví je provedení inventarizace (§ 8 odst. 4 zákona o účetnictví).

Dokladová inventura

MŠMT při inventarizaci nezjistilo skutečný stav:

- krátkodobých podrozvahových závazků (vyplývajících z uzavřených smluv) vykazovaných na účtu 973 – *Krátkodobé podmíněné závazky z jiných smluv*, na kterém nevykázalo závazky z existujících smluv v hodnotě 3 852 000 Kč;
- dlouhodobých podrozvahových závazků (vyplývajících z uzavřených smluv) vykazovaných na účtu 974 – *Dlouhodobé podmíněné závazky z jiných smluv*, na kterém nevykázalo závazky z existujících smluv v hodnotě 74 687 513,98 Kč a navíc v rozporu s § 8 odst. 1 zákona o účetnictví vykazalo skutečnosti ve výši 2 705 842 Kč, která nebyla v souladu s prokázanou skutečností dle vydaných rozhodnutí a uzavřených smluv;
- dlouhodobých podrozvahových závazků (vyplývajících z vydaných rozhodnutí) vykazovaných na účtu 976 – *Dlouhodobé podmíněné závazky z nástrojů spolufinancovaných ze zahraničí*, na kterém v rozporu s § 8 odst. 1 zákona o účetnictví vykazalo podmíněný závazek ve výši 5 410 000 Kč, jenž nebyl v souladu s prokázanou skutečností dle vydaného rozhodnutí.

Fyzická inventura

MŠMT v rozporu s § 6 odst. 5 vyhlášky č. 270/2010 Sb., o inventarizaci majetku a závazků, neprovedlo fyzickou inventuru najatého majetku nacházejícího se v budovách, ke kterým má MŠMT příslušnost hospodařit, přičemž z takto najatého majetku vznikaly MŠMT práva a povinnosti.

2. Finanční výkazy MŠMT za rok 2012

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

Tabulka č. 5 – Údaje z výkazu pro hodnocení plnění rozpočtu za rok 2012 (v Kč)

Rozpočtové příjmy		Rozpočtové výdaje	
Rozpočet po změnách	Výsledek od počátku roku	Konečný rozpočet	Výsledek od počátku roku
17 098 910 000,00	7 079 044 774,68	143 968 227 495,62	137 696 765 719,98

Zdroj: výkaz pro hodnocení plnění rozpočtu MŠMT za rok 2012.

2.1 Regulace účinná v roce 2012 pro oblast finančního výkaznictví OSS

Finanční výkazy byly v roce 2012 upraveny zejména zákonem č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů (rozpočtová pravidla), vyhláškou č. 323/2002 Sb., o rozpočtové skladbě, a vyhláškou č. 449/2009 Sb., o způsobu, termínech a rozsahu údajů předkládaných pro hodnocení plnění státního rozpočtu, rozpočtů státních fondů, rozpočtů územních samosprávných celků, rozpočtů dobrovolných svazků obcí a rozpočtů regionálních rad regionů soudržnosti. Tyto právní předpisy byly s účinností pro rok 2012 novelizovány.

2.2 Nesprávnosti ve výkazu pro hodnocení plnění rozpočtu

Ve výkazu pro hodnocení plnění rozpočtu byly identifikovány nesprávnosti dle jednotlivých paragrafů a položek rozpočtové skladby a byla prověřována správnost třídění příjmů a výdajů dle vyhlášky č. 323/2002 Sb. Dále bylo prověřováno, zda byla dodržena ustanovení vyhlášky č. 449/2009 Sb. Ve výkazu pro hodnocení plnění rozpočtu byla zjištěna celková nesprávnost ve výši 2 179 119 Kč, z toho 2 172 149 Kč byly nesprávnosti identifikované u výdajových rozpočtových položek.

Softwarové licence

MŠMT vykazovalo ve výdajích nesprávně na rozpočtové položce 5041 – *Odměny za užití duševního vlastnictví* výdaje za softwarové licence, které byly MŠMT poskytnuty na základě smlouvy uzavřené s obchodní společností na dobu jednoho roku. Tyto výdaje nesplňovaly obsahové vymezení rozpočtové položky 5041 – *Odměny za užití duševního vlastnictví*; správně měly být klasifikovány rozpočtovou položkou 5164 – *Nájemné*. V důsledku toho MŠMT ve výkazu pro hodnocení plnění rozpočtu nadhodnotilo na paragrafech 3261 – *Činnost ústředního orgánu státní správy ve vzdělávání* a 3809 – *Ostatní výzkum a vývoj odvětvově nespécifikovaný* výdaje na rozpočtové položce 5041 – *Odměny za užití duševního vlastnictví* o 1 759 485 Kč a o stejnou částku podhodnotilo na uvedených paragrafech výdaje na rozpočtové položce 5164 – *Nájemné*. Vykazování těchto výdajů na nesprávné rozpočtové položce bylo zjištěno již při kontrolní akci č. 11/29.¹²

Výdaje, jejichž úhrada přešla na MŠMT ze zrušené příspěvkové organizace zřízené MŠMT

MŠMT v roce 2011 zrušilo svoji příspěvkovou organizaci¹³ a k 1. lednu 2012 převzalo jako zřizovatel veškeré nevypořádané pohledávky a závazky této organizace. Pro vykazování úhrad všech těchto závazků si MŠMT stanovilo nesprávnou položku rozpočtové skladby 5909 – *Ostatní neinvestiční výdaje jinde nezařazené*, přestože vyhláška č. 323/2002 Sb. stanovuje, že položka rozpočtové skladby vyjadřuje druh výdaje. MŠMT tak např. hradilo po příspěvkové organizaci výdaje za nedoplatek na zemním plynu a vykázalo je nesprávně na rozpočtové položce 5909 – *Ostatní neinvestiční výdaje jinde nezařazené*, přestože druhem pořizované služby byla dodávka zemního plynu¹⁴. V důsledku toho MŠMT ve výkazu pro hodnocení plnění rozpočtu na paragrafu 3261 – *Činnost ústředního orgánu státní správy ve vzdělávání*

¹² V roce 2011 byly tyto výdaje vykazovány na rozpočtové položce 5172 – *Programové vybavení*.

¹³ Ústav pro informace ve vzdělávání.

¹⁴ Oproti tomu ve výkazu zisku a ztráty vykázalo MŠMT náklady související s tímto účetním případem správně na účtu 502 – *Spotřeba energie*.

nadhodnotilo výdaje na rozpočtové položce 5909 – *Ostatní neinvestiční výdaje jinde nezařazené* o 26 974 Kč a o stejnou částku podhodnotilo výdaje na rozpočtové položce 5153 – *Plyn*.

3. Možnost oprav nesprávností zjištěných v průběhu kontroly

Kontrola byla u MŠMT zahájena v průběhu kontrolovaného účetního období 2012, což umožnilo MŠMT některé identifikované nesprávnosti opravit ještě před sestavením ÚZ. MŠMT takto opravilo nesprávnosti v částce přesahující 8 000 000 Kč. MŠMT chtělo i po uzavření účetních knih a sestavení účetní závěrky za účetní období 2012 využít možnosti dané § 17 odst. 7 zákona o účetnictví a účetní knihy opět otevřít, provést opravu dalších v průběhu kontroly identifikovaných nesprávností a sestavit novou účetní závěrku k 31. prosinci 2012. To však MŠMT dle svého vyjádření nemohlo z technických důvodů ve vztahu k *Centrálnímu systému účetních informací státu* provést. Opravy těchto nesprávností tak mohou být provedeny až v účetním období 2013.

4. Závěrečný účet

Závěrečný účet kapitoly 333 MŠMT za rok 2012 byl zpracován v rozsahu stanoveném vyhláškou č. 419/2001 Sb., o rozsahu, struktuře a termínech údajů předkládaných pro vypracování návrhu státního závěrečného účtu a o rozsahu a termínech sestavení návrhů závěrečných účtů kapitol státního rozpočtu, tj. obsahoval průvodní zprávu, povinné číselné sestavy a tabulkové přílohy, s jedinou výjimkou: průvodní zpráva neobsahovala informaci o bezúplatných převodech majetku z MŠMT na územní samosprávné celky, přestože v roce 2012 k těmto převodům docházelo. MŠMT v roce 2012 realizovalo v souladu s § 22 odst. 2 zákona č. 219/2000 Sb., o majetku České republiky a jejím vystupování v právních vztazích, bezúplatné převody pozemků o celkové výměře 4 124 m² a jedné budovy – vše v celkové účetní hodnotě 12 238 044,60 Kč.

5. Kontrola opatření přijatých MŠMT k nápravě nedostatků zjištěných kontrolní akcí č. 11/29

K nápravě nedostatků zjištěných kontrolní akcí NKÚ č. 11/29 přijalo MŠMT řadu opatření, která přispěla k odstranění většiny identifikovaných nesprávností. V kontrolovaném období 2012 přetrvávaly některé opakující se nedostatky:

- nevykazování podmíněných závazků vyplývajících z dlouhodobých i krátkodobých smluv v účetní závěrce a nedostatečná inventarizace v této oblasti,
- neprovádění fyzické inventury najatého majetku nacházejícího se v budovách, ke kterým má MŠMT příslušnost hospodařit,
- nesprávná klasifikace rozpočtových výdajů za užívání softwarových licencí poskytnutých na dobu 1 roku,
- bezúplatné poskytování prostor a zařízení dodavateli stravovacích služeb v rozporu s § 27 zákona č. 219/2000 Sb., čímž MŠMT i v roce 2012 snižovalo možný výnos z tohoto majetku státu.

III. Shrnutí a vyhodnocení

Kontrolou mělo být prověřeno, zda MŠMT při sestavení závěrečného účtu, při vedení účetnictví a sestavení účetní závěrky a finančních výkazů za rok 2012 postupovalo v souladu s příslušnými právními předpisy.

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

Pro kontrolované období byl s účinností od 1. ledna 2012 novelizován zákon o účetnictví, vyhláška č. 410/2009 Sb., vyhláška č. 383/2009 Sb. a vyhláška č. 449/2009 Sb.

Ve vyhlášce č. 410/2009 Sb. není pro účetní období 2012 stanoveno obsahové vymezení celkem 58 syntetických účtů, tj. 17 % účtů směrné účtové osnovy, což může vést v některých případech

k výkladovým obtížím při volbě správného syntetického účtu. Pro kontrolované období nebyl vydán žádný nový český účetní standard a k dosažení souladu při používání účetních metod a k zajištění vyšší míry srovnatelnosti účetních závěrek sestavovaných některými vybranými účetními jednotkami bylo nadále v platnosti pouze osm českých účetních standardů.

V účetní závěrce MŠMT k 31. prosinci 2012 byla kontrolou NKÚ zjištěna celková nesprávnost v údajích za běžné účetní období ve výši 90 097 869,87 Kč. Největší nesprávnosti byly v příloze ÚZ (např. nevykázané podmíněné dlouhodobé a krátkodobé závazky plynoucí z uzavřených smluv a naopak vykázané dlouhodobé podmíněné závazky, jež nebyly prokázány na skutečnost) a v přehledu o změnách vlastního kapitálu (nesprávně vykázané případy darovaného majetku). Rovněž byly identifikovány nedostatky v aplikaci účetní metody časového rozlišení.

Výše zjištěných nesprávností byla ovlivněna i skutečností, že po zaslání dat ÚZ do *Centrálního systému účetních informací státu* nebylo dle vyjádření MŠMT z technických důvodů možné opravit nesprávnosti do účetního období 2012, přestože to zákon o účetnictví umožňuje.

Spolehlivost údajů účetní závěrky jako celku je nutné posuzovat z hlediska významnosti. Možnost vyjádřit se ke spolehlivosti údajů účetní závěrky však byla limitována stavem právních předpisů účinných pro oblast účetnictví v roce 2012 a možností vyhodnotit správnost jejich aplikace MŠMT. V případě, že by tato omezení s významným dopadem na ÚZ neexistovala, NKÚ by se ke spolehlivosti údajů ÚZ vyjádřil.

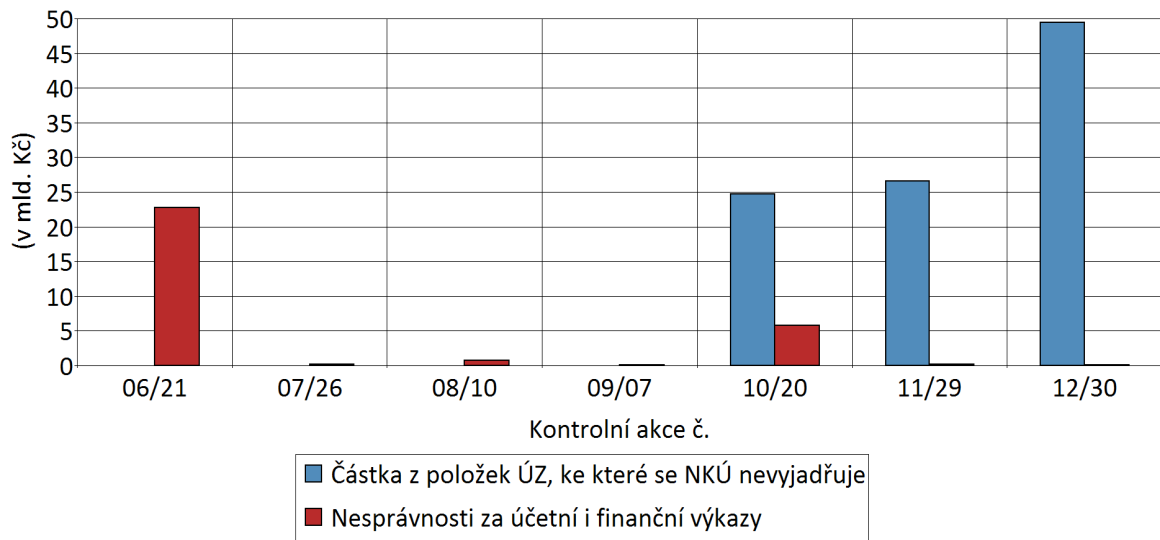
Současná legislativa upravující vedení účetnictví i nadále zahrnuje oblasti, které jsou nedostatečně upraveny právními předpisy, či jsou jednotlivá ustanovení účetní regulace vůči sobě v rozporu. Tím dochází k situacím, kdy jsou vybrané účetní jednotky, tzn. včetně organizačních složek státu, nuceny přistoupit k účetním postupům na základě svých vlastních výkladů a aplikací regulatorních předpisů.

Předpisy pro vedení účetnictví sice nemohou upravit vykazování všech v praxi existujících účetních případů, nicméně pro běžné, standardní, typické účetní případy by měly stanovit postupy účtování a způsob jejich vykazování. Pro ostatní případy by měl být vodítkem v českém účetnictví zatím neexistující tzv. koncepční rámec, který by formuloval východiska pro konstrukci účetního výkaznictví, vymezil klíčové pojmy, jejich definice a další skutečnosti. To by značně přispělo k zajištění správného vedení účetnictví, a tím ke spolehlivosti a srovnatelnosti vykazovaných údajů. Současně by to umožnilo lépe posoudit, zda účetní závěrka byla sestavena v souladu s příslušnou platnou účetní regulací, či nikoli.

U MŠMT se NKÚ nevyjadřuje ke správnosti účtování a vykazování částky v celkové výši 49 442 689 806,64 Kč (tato hodnota přesahuje dvacetinásobek stanovené hladiny významnosti¹⁵), neboť pro účetní období roku 2012 přetrvávala v účetní regulaci nedostatečná úprava oblasti předfinancování výdajů státního rozpočtu, jež mají být následně kryty z prostředků rozpočtu EU. Informace vykazované v souvislosti s touto oblastí v účetních závěrkách jsou přitom u mnoha vybraných účetních jednotek významné, a z finančního pohledu tvoří hlavní část účetních výkazů. Přístup MŠMT k účtování v této oblasti je sice promyšleně nastaven s ohledem na výkladově možné pojetí zprostředkovatele zahraničního transferu, z ČÚS č. 703 však lze vyvozovat i jiné přijatelné výklady.

Nejednoznačnost a nejasnost aplikace účetních předpisů v této oblasti nejsou dávány k tíži MŠMT, současně však vedou k tomu, že uživatelům účetní závěrky nelze poskytnout informaci o tom, zda účetní závěrka podává, či nepodává věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky dle § 7 odst. 1 zákona o účetnictví, neboť při jiném výkladu nejednoznačných ustanovení účetních předpisů by mohly být podány informace jiné, které by mohly jiným způsobem ovlivnit rozhodování a úsudek uživatele účetní závěrky.

15 Pro účetní závěrku MŠMT k 31. prosinci 2012 byla stanovena hladina významnosti v souladu s dlouhodobě uplatňovaným kritériem NKÚ, a to ve výši maximálně 2 % z hodnoty, která je nejcharakterističtější veličinou pro účetní jednotku. Pro účetní závěrku MŠMT k 31. prosinci 2012 byla hladina významnosti stanovena ve výši 2 % z hodnoty nákladů, tj. ve výši 2 400 000 000 Kč.

Graf č. 3 – Srovnání celkových zjištěných nesprávností a celkové částky z položek ÚZ, ke které se NKÚ nevyjádřil

Zdroj: kontrolní závěry NKÚ¹⁾.

Kontrola navázala svým zaměřením na předchozích šest kontrolních akcí realizovaných u MŠMT. U prvních čtyř se NKÚ vyjádřil ke spolehlivosti účetní závěrky a (s výjimkou kontrolní akce č. 06/21) konstatoval, že prověřovaná účetní závěrka podává věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví. Od kontrolní akce č. 10/20, v jejímž rámci byla prověřována účetní závěrka již reflektující významné změny v souvislosti s reformou účetnictví státu, je NKÚ limitován v možnosti vyjádřit se ke spolehlivosti účetní závěrky stavem právních předpisů v oblasti účetnictví. Od kontrolní akce č. 10/20 se částka zjištěných celkových nesprávností u MŠMT snižuje až po její nejnižší hodnotu vyčíslenou v této kontrolní akci. To v jednotlivých letech vytváří potenciální předpoklad pro konstatování, že prověřovaná účetní závěrka podává věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví. Oproti tomu ale v čase narůstá na položkách účetní závěrky částka, ke které se NKÚ nevyjadřuje¹⁶ z důvodu přetrvávajících nejasností a nejednoznačností předpisů upravujících účetnictví.

Nutné je také upozornit na skutečnost, že některé kvantitativně významné položky v účetní závěrce MŠMT k 31. prosinci 2012 jsou vykázány v souladu s právními předpisy, nicméně jejich interpretace nemusí být bez znalosti aktuálně platné účetní regulace správná. V konkrétním případě jde o dohadné účty pasivní, které musí být vykazovány v rozvaze organizačních složek státu pouze v rámci krátkodobých závazků, přestože významná část jejich zůstatků má u MŠMT dlouhodobý charakter.

Kontrolou byly prověřeny také finanční výkazy MŠMT za rok 2012. Ve výkazu pro hodnocení plnění rozpočtu byla zjištěna celková nesprávnost ve výši 2 179 119 Kč. Z toho 2 172 149 Kč byly nesprávnosti identifikované u výdajových rozpočtových položek, a to zejména v souvislosti s nesprávnou klasifikací výdajů za užívání softwarových licencí.

Závěrečný účet kapitoly 333 MŠMT za rok 2012 neobsahoval informaci o realizovaných bezúplatných převodech majetku z MŠMT na územní samosprávné celky v celkové účetní hodnotě 12 238 044,60 Kč; ve vztahu k ostatním náležitostem byl závěrečný účet kapitoly 333 MŠMT sestaven v souladu s vyhláškou č. 419/2001 Sb.

¹⁶ Snižuje se počet oblastí, ke kterým se NKÚ nevyjadřuje, ale u MŠMT se zvyšuje hodnota údajů vykázaných v oblasti transferů.