

13/11

## Údaje pro účely monitorování a řízení veřejných financí předávané Ministerstvem průmyslu a obchodu k 31. 12. 2012 ve formě pomocného analytického přehledu prostřednictvím centrálního systému účetních informací státu

Kontrolní akce byla zařazena do plánu kontrolní činnosti Nejvyššího kontrolního úřadu (dále jen „NKÚ“) na rok 2013 pod číslem 13/11. Kontrolní akci řídila a kontrolní závěr vypracovala členka NKÚ Ing. Jaromíra Steidlová.

Cílem kontroly bylo prověřit, zda Ministerstvo průmyslu a obchodu při sestavení pomocného analytického přehledu a při vedení účetnictví a souvisejících zdrojů dat postupovalo v souladu s příslušnými právními předpisy.

**Kontrolovanou osobou** bylo Ministerstvo průmyslu a obchodu (dále také „MPO“).

Kontrolovaným obdobím byl rok 2012, v případě věcných souvislostí i období předchozí a následné.

Kontrola byla prováděna v době od března do srpna roku 2013.

Námítky proti kontrolnímu protokolu Ministerstvo průmyslu a obchodu nepodal.

**Kolegium NKÚ** na svém XIX. zasedání, konaném dne 18. listopadu 2013,

**schválilo** usnesením č. 6/XIX/2013

**kontrolní závěr** v tomto znění:

### I. Úvod

MPO bylo zřízeno zákonem č. 2/1969 Sb., o zřízení ministerstev a jiných ústředních orgánů státní správy České republiky, který vymezuje jeho působnost. Podle tohoto zákona má MPO postavení ústředního orgánu státní správy. MPO je organizační složkou státu (dále také „OSS“), správcem rozpočtové kapitoly 322 – *Ministerstvo průmyslu a obchodu* a samostatnou účetní jednotkou.

Ministerstvo průmyslu a obchodu má jako účetní jednotka povinnost vést účetnictví, sestavovat účetní závěrky a od roku 2012 také předávat pomocné analytické přehledy (dále také „PAP“) do centrálního systému účetních informací státu (dále také „CSÚIS“).

Předávání PAP představuje pro vybrané účetní jednotky<sup>1</sup> novou povinnost, jež byla stanovena podzákoným právním předpisem, a to vyhláškou č. 383/2009 Sb.<sup>2</sup>, která je prováděcím právním předpisem k § 4 odst. 8 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, a k § 20 odst. 6 zákona č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů (rozpočtová pravidla). Údaje PAP jsou dle vyhlášky č. 383/2009 Sb. předávány pro „... účely monitorování a řízení veřejných financí ...“

Důvodová zpráva k návrhu novely vyhlášky<sup>3</sup>, kterou byla povinnost předávat PAP stanovena, uvádí, že: „... **Pro potřeby plnění závazků České republiky vůči Evropské unii je nutné, aby dotčené**

---

1 Povinně PAP předávaly v roce 2012 do CSÚIS všechny OSS, kraje, státní fondy, Pozemkový fond, regionální rady regionů soudržnosti a některé příspěvkové organizace a obce. Počet dotčených subjektů byl Ministerstvem financí (dále také „MF“) pro rok 2012 identifikován v rozsahu 1 454 účetních jednotek (viz <http://www.statnipokladna.cz/cs/o-statni-pokladne/katalog-multimedia-sp>).

2 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).

3 Vyhláška č. 437/2011 Sb., kterou se mění vyhláška č. 383/2009 Sb., o účetních záznamech v technické formě vybraných účetních jednotek a jejich předávání do centrálního systému účetních informací státu a o požadavcích na technické a smíšené formy účetních záznamů (technická vyhláška o účetních záznamech), ve znění vyhlášky č. 434/2010 Sb.



**vybrané účetní jednotky dodávaly údaje z administrativních zdrojů dat, za která jsou považována zejména údaje z účetnictví, a to ve stanovené struktuře a detailu tak, aby tyto údaje odpovídaly zásadě nestrannosti, spolehlivosti, relevantnosti a transparentnosti.**

**Kvalitní údaje jsou základem pro predikce vládního deficitu a dluhu, které sestavuje Ministerstvo financí (dále jen „ministerstvo“). Nutnost zajištění administrativních zdrojů dat pro účely monitorování a řízení veřejných financí (viz příloha předkládací zprávy) vyplývá ze závěrů zahraničních misí z Evropské komise (dále jen „Komise“), Evropské centrální banky a Eurostatu... Cílem návrhů vyhlášek je stanovit takové požadavky, aby vybrané účetní jednotky dodávaly údaje z účetnictví ve stanovené struktuře a v takovém detailu, aby z výkazů zasílaných do CSÚIS mohli čerpat nejen pracovníci Českého statistického úřadu (dále jen „ČSÚ“), ministerstva a České národní banky (dále jen „ČNB“) při plnění vykazovacích povinností České republiky v oblasti vládní finanční statistiky vůči mezinárodním institucím (zejména Komisi zastoupené Eurostatem), ale i ministerstvo při popisu a hodnocení minulého vývoje vládních (veřejných) financí a jejich řízení za účelem dosahování vládních deficitů deklarovaných v Konvergenčním programu v rámci Procedury při nadměrném schodku (EDP), v níž se Česká republika nachází ...“**

**Z obsahu důvodové zprávy vyplývá, že jde o úpravu tak závažných skutečností, že mohou vznikat pochybnosti o tom, zda je dostačující, aby byly upraveny pouze podzákoným právním předpisem.**

Novela této vyhlášky byla schválena 13. prosince 2011, platnosti nabyla 28. prosince 2011 a účinnosti 1. ledna 2012. Doba legisvakance tak byla poslední čtyři dny roku 2011.

MPO vykázalo celkové náklady v účetní závěrce i PAP ve výši více než 33 mld. Kč, výnosy více než 13 mld. Kč a aktiva/pasiva ve výši více než 16 mld. Kč. Struktura údajů a transakcí MPO umožňuje identifikaci a vyhodnocení množství různých rizik s potenciálně významným dopadem.

Kontrolovány byly činnosti vedoucí k uvedení údajů v PAP předaném ve stavu k 31. prosinci 2012 do CSÚIS, zejména činnosti mající vliv na hodnotu uvedených počátečních stavů (dále také „PS“), obrátů na stranách Má dát (dále také „MD“) a Dal (dále také „D“) syntetických účtů a jejich konečných stavů (dále také „KS“) v jednotlivých částech PAP a na hodnotu uvedených nákladů a výnosů v jednotlivých částech PAP. Kontrolováno bylo také vedení účetnictví v rozsahu údajů přenášovaných do PAP.

Kontrolovány byly údaje, u kterých bylo kontrolujícími na základě analýzy identifikováno riziko nesprávnosti. Z okruhů s takto identifikovaným rizikem byl proveden výběr jednotlivých případů k ověření.

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

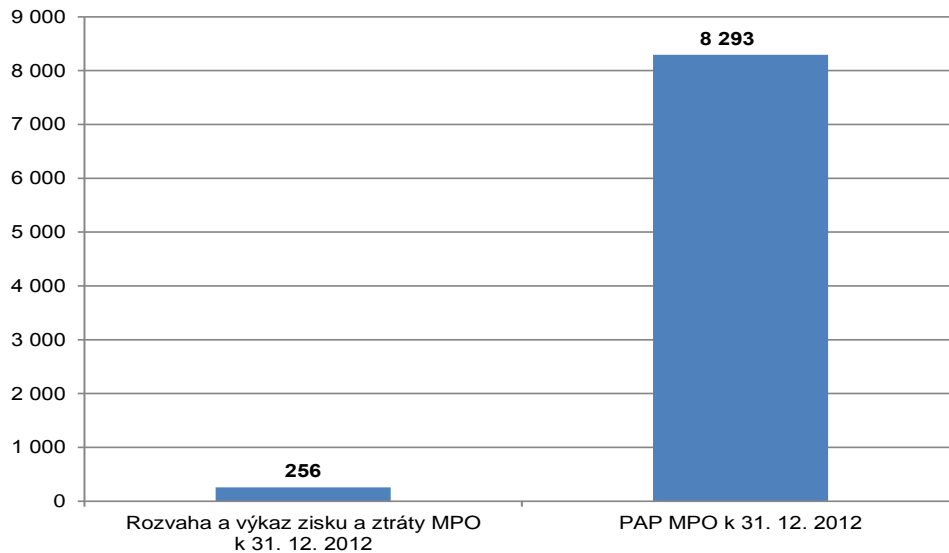
## II. Skutečnosti zjištěné při kontrole

### 1. Pomocný analytický přehled a jeho souvislost s účetnictvím a účetní závěrkou

PAP je nový typ účetního záznamu. Vychází z údajů vedených v účetnictví a používá účty stanovené směrnou účtovou osnovou. Na kvalitě údajů z účetnictví proto přímo závisí i kvalita, resp. vypovídací schopnost a použitelnost údajů PAP.

Do PAP byly v roce 2012 z účetnictví přenášeny údaje o některých účtech nákladů a výnosů a o některých rozvahových účtech aktiv a pasiv. Graf č. 1 zobrazuje srovnání počtu údajů výkazu rozvaha a výkazu zisku a ztráty s počtem údajů PAP předaných do CSÚIS ve stavu k 31. prosinci 2012.

**Graf č. 1 – Počet údajů výkazu rozvaha a výkazu zisku a ztráty vs. počet údajů PAP MPO k 31. prosinci 2012 (předaných do CSÚIS)**



**Zdroj:** účetní závěrka MPO k 31. prosinci 2012 a PAP MPO k 31. prosinci 2012 z CSÚIS.

**Pozn.:** Údaje představují veškeré do CSÚIS předané nenulové hodnoty vyjádřené v Kč, uvedené k položkám výkazu rozvaha, výkazu zisku a ztráty a ke všem třinácti částem PAP (včetně údajů součtových, údajů o syntetických účtech i položkách představujících všechna jejich členění v PAP).

**Z grafu vyplývá, že prostřednictvím PAP předalo MPO do CSÚIS více jak třicetnásobek údajů o rozvahových a výsledkových účtech, než předalo do CSÚIS prostřednictvím výkazu rozvaha a výkazu zisku a ztráty. V roce 2012 se PAP skládal ze třinácti samostatných částí, které jsou do značné míry mezi sebou provázány a ve kterých jsou údaje z účetnictví dále členěny podrobněji na:**

- další *analytické členění vybraných syntetických rozvahových účtů i účtů nákladů a výnosů*,
- údaje o důvodech přírůstků a úbytků na vybraných syntetických rozvahových účtech, tzv. „*typy změn*“,
- údaje identifikující „*partnera aktiva/pasiva*“ a údaje identifikující „*partnera transakce*“, tj. protistranu účetního případu, tzn. účetní jednotku, u které by se dané účetní případy měly v jejím účetnictví zobrazit zrcadlově.

Některá stanovená členění jsou uvedena jen v některých částech PAP (např. partneri), jiná členění (např. analytické) se promítají do všech částí PAP. Hlediska členění se v různých částech PAP doplňují, resp. kombinují a kumulují (viz tabulka č. 1).

**Tabulka č. 1 – Provázanost údajů mezi jednotlivými částmi PAP**

Část PAP	v části ... PAP se projeví ...												
	Část I	Část II	Část III	Část IV	Část V	Část VI	Část VII	Část VIII	Část IX	Část X	Část XI	Část XII	Část XIII
Analytické členění PAP	I, IV, V, VI, VII, VIII, IX, X, XII, XIII	II, XI	III, XI	IV, XII	V, XII	VI, XII, XIII	VII, XII, XIII	VIII, XII, XIII	IX, XII	X	XI	XII	XIII
Typ změny				IV, XII	V, XII	VI, XII, XIII	VII, XII, XIII	VIII, XII, XIII	IX, XII			XII	XIII
Partner aktiva/pasiva										X			XIII
Partner transakce											XI	XII	

**Zdroj:** zpracováno na základě přílohy č. 2a vyhlášky č. 383/2009 Sb.

**V důsledku této konstrukce se případná chyba řetězí, neboť se v řadě případů promítá do dalších částí PAP a zatěžuje nesprávností i údaje v navazujících částech.** Zvyšuje se tím rozsah údajů, u kterých může být zjištěna nesprávnost.

Členění stanovená pro potřeby PAP mohou účetní jednotky vést v rámci účetnictví v účetních knihách. Takový přístup zvolilo MPO a lze jej označit za vhodný, neboť je systémový a zajišťuje transparentnost a kontrolovatelnost.

Z platných právních předpisů však nevyplývá **povinnost** zachycovat členění stanovená pro PAP průběžně účetními zápisy v účetních knihách.

MPO předalo k 31. prosinci 2012 do CSÚIS všech 13 částí PAP. Tabulka č. 2 zobrazuje rozsah těchto údajů podle sestav vygenerovaných z CSÚIS.

**Tabulka č. 2 – Údaje PAP MPO k 31. prosinci 2012 v jednotlivých částech PAP (v Kč)**

Části	PS	Suma Má dáti	Suma Dal	KS	Hlavní činnost	Celkem
Část I	45 149 588 226,00	87 316 202 786,67	85 924 723 695,86	49 549 716 181,35		<b>267 940 230 889,88</b>
Část II					67 479 069 913,38	<b>67 479 069 913,38</b>
Část III					26 091 385 935,34	<b>26 091 385 935,34</b>
Část IV		488 776 448,75	420 080 466,98			<b>908 856 915,73</b>
Část V		10 358 567,30	11 625 579,56			<b>21 984 146,86</b>
Část VI		13 481 792 421,83	13 803 256 180,15			<b>27 285 048 601,98</b>
Část VII		66 369 440 021,60	66 366 263 003,70			<b>132 735 703 025,30</b>
Část VIII		3 910 155 072,20	734 846 897,95			<b>4 645 001 970,15</b>
Část IX		46 741 334,00	1 580 232 400,00			<b>1 626 973 734,00</b>
Část X	14 065 463 929,83	34 878 431 974,62	33 443 329 348,45	15 500 205 871,76		<b>97 887 431 124,66</b>
Část XI					45 485 709 674,10	<b>45 485 709 674,10</b>
Část XII			48 373 729,15			<b>48 373 729,15</b>
Část XIII		1 580 232 400,00				<b>1 580 232 400,00</b>
<b>Celkem</b>	<b>59 215 052 155,83</b>	<b>208 082 131 026,97</b>	<b>202 332 731 301,80</b>	<b>65 049 922 053,11</b>	<b>139 056 165 522,82</b>	<b>673 736 002 060,53</b>

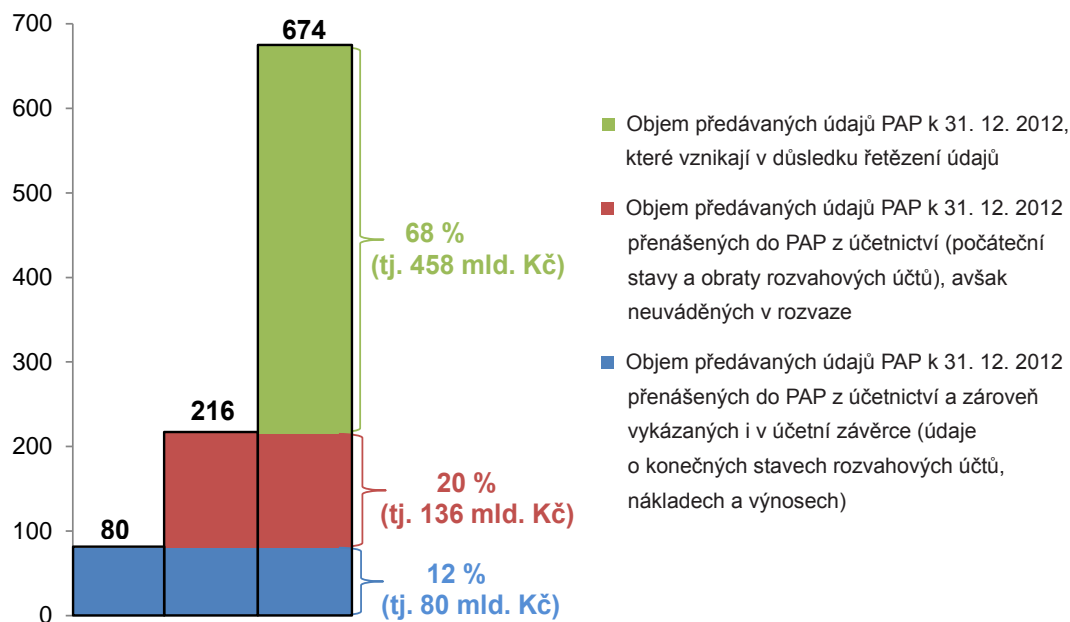
Zdroj: CSÚIS.

**Pozn.:** V jednotlivých částech PAP jsou uváděny údaje o konkrétních položkách; údaje uvedené v tabulce jsou agregací těchto údajů provedenou NKÚ. V případě rozpadu syntetických účtů na analytické členění pro účely PAP tvoří agregovanou položku součet syntetického účtu a jeho analytického členění.

Z tabulky vyplývá, že celkem byly v PAP MPO k 31. prosinci 2012 zachyceny údaje ve výši 673 736 002 060,53 Kč. Strukturu a objem těchto údajů z hlediska jejich návaznosti na účetnictví MPO zobrazuje graf č. 2.

Graf č. 2 – Struktura a objem údajů PAP MPO k 31. prosinci 2012

(v mld. Kč)



Z grafu č. 2 je zřejmé, že největší objem údajů v PAP (68 %) vzniká v důsledku řetězení, tzn. promítání údajů z jedné části PAP do další části, ve které jsou dále členěny.

## 2. Právní předpisy pro PAP v roce 2012 a Metodika tvorby PAP

Právním předpisem stanovujícím povinnost předávat údaje PAP a upravujícím jeho obsah je vyhláška č. 383/2009 Sb. Údaje PAP jsou datovým souborem, který je do CSÚIS předáván elektronicky v zašifrovaném tvaru osobou odpovědnou za přenos dat, což je fyzická osoba jmenovaná pro tyto účely účetní jednotkou; tento soubor však není opatřen podpisovým záznamem osoby, která by nesla odpovědnost za obsahovou správnost předávaných údajů. Takovou povinnost totiž vyhláška č. 383/2009 Sb. neobsahuje, stejně jako neobsahuje povinnost sestavovat PAP v listinné formě.

Příloha č. 2a vyhlášky č. 383/2009 Sb. obsahuje závazné vzory všech třinácti částí PAP a některé požadavky na jejich sestavení. V této příloze jsou také obsahově vymezena analytická členění PAP (používaná v částech I, II a III) a názvem jsou stanoveny jednotlivé druhy „*typů změn*“ (používaných v částech IV–IX).

V právním předpisu však není uvedeno obsahové vymezení položky „*partner aktiva/pasiva*“ a „*partner transakce*“, stejně jako přehled identifikátorů partnerů, které v PAP musí být použity. Schází také bližší obsahové vymezení „*typů změn*“, neboť pouhý název nemusí být dostatečně určitý např. pro rozlišování různých druhů bezúplatného převodu majetku.

**Absence některých vymezení by mohla ve svém důsledku vést u účetních jednotek k uvádění různých údajů, které by následně nebyly srovnatelné, a proto v principu neagregovatelné. Ministerstvo financí zveřejnilo na svých webových stránkách dokument *Metodika tvorby PAP*, který obsahuje řadu pokynů, návodů a bližších obsahových vymezení<sup>4</sup> některých položek PAP. Metodika však není právním předpisem a ani žádné ustanovení právního předpisu ji za závaznou nestanoví. Pokud by účetní jednotky dle této metodiky nepostupovaly, pak by údaje PAP nebyly vytvářeny konzistentně a byly by v takovém případě nesrovnatelné a prakticky nepoužitelné. Účetní jednotky, které by nepostupovaly v souladu s *Metodikou tvorby PAP*, by tak sice neporušily právní předpis, ale**

4 Např. vymezení, kdo je tzv. „*partner aktiva/pasiva*“ a „*partner transakce*“, bližší obsahové vymezení položek „*typy změn*“, pokyny k používání konkrétních identifikátorů partnerů, např. ve kterých případech používat jako kód IČ jednotky a ve kterých případech používat zvláštní kódy (např. kód „111“ pro rezidenty bez IČ, tj. zejména fyzické osoby, popř. kódy pro nerezidenty).

z důvodu nejednotného postupu by byly v PAP uváděny nerelevantní údaje a výsledný produkt, vytvořený souhrnem všech zpracovaných a do CSÚIS předaných údajů, by nemohl objektivně sloužit jako efektivní nástroj k monitorování a řízení veřejných financí.

Účetní jednotky, které byly v roce 2012 povinny sestavovat pomocný analytický přehled a postupovaly podle *Metodiky tvorby PAP*, pracovaly s metodikou zveřejněnou na webových stránkách MF.<sup>5</sup> Metodika se však různými verzemi měnila, jejich samotné vyhledávání (zvláště s odstupem času) je komplikované a nejsou u nich jasná či známá pravidla pro monitorování vzniku, publikace, platnosti ani stanovení účinnosti jednotlivých verzí.

Vzhledem k zásadnímu významu *Metodiky tvorby PAP* pro tvorbu údajů PAP u účetních jednotek bylo v rámci kontroly také zjišťováno, zda MPO postupovalo v souladu s touto metodikou (verze 1.3 z června 2012).

Z právních předpisů ani z *Metodiky tvorby PAP* však nevyplývá, jaký „*typ změny*“ by měl být v PAP použit v případě účetních oprav. Není stanoveno, že by účetní opravy nebo přeúčtování údajů mezi analytickými účty v účetnictví neměly být předmětem zachycení v PAP. Není ani stanoveno, jak tyto opravy mají být jednotně v účetnictví účtovány, a není ani zřejmé, jaký „*typ změny*“ by měl být tomuto účetnímu případu přiřazen. Přitom údaje PAP tím, jak jsou navázány na údaje z účetnictví, jsou velmi citlivé i na způsob průběžného vedení účetnictví. Tím i např. na to, zda účetní jednotka o přeúčtování a opravách účtuje vždy na stejné straně účtu (a tedy se znaménkem minus), nebo vždy na opačné straně účtu (a tedy se znaménkem plus), či nejednotně v průběhu účetního období na různých stranách účtů (na straně MD nebo na straně D) u jednotlivých účetních případů.

**Pro PAP je tak oproti účetní závěrce důležitá existence detailnější, unifikovanější a rozsáhlejší účetní regulace, a to až do úrovně postupů účtování na sledovaných účtech. Jinak existuje riziko, že údaje v PAP o obratech na straně MD a na straně D budou různé, a proto mezi účetními jednotkami nesrovnatelné.**

### 3. Údaje PAP nevyhodnocené z hlediska souladu s účetní regulací

Vzhledem k návaznosti PAP na účetnictví závisí použitelnost údajů PAP do značné míry na tom, zda údaje v něm uvedené jsou v souladu se stanovenou účetní regulací, tj. v souladu se zákonem o účetnictví, vyhláškou č. 410/2009 Sb.<sup>6</sup> a českými účetními standardy pro některé vybrané účetní jednotky (dále také „ČÚS“). Použitelnost údajů PAP tak závisí mimo jiné i na tom, zda je účetní regulace úplná a srozumitelná.

Od roku 2010 jsou některé údaje vedené v účetnictví organizačních složek státu zatíženy nejasnostmi při aplikaci účetní regulace. Jde o případy týkající se:

- peněžních prostředků státního rozpočtu určených na předfinancování výdajů, které mají být následně kryty prostředky z rozpočtu Evropské unie (dále také „EU“) prostřednictvím Národního fondu (dále také „transfery spolufinancované Evropskou unií“)<sup>7</sup>;
- majetkových účastí státu v obchodních společnostech<sup>8</sup>.

5 Metodika byla umístěna ke dni:

- 13. února 2013 na následujících URL adresách:

[www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/dane\\_ucetni\\_reforma\\_vf\\_pravpred\\_platna\\_leg\\_vyhlaskey2011\\_67128.html](http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/dane_ucetni_reforma_vf_pravpred_platna_leg_vyhlaskey2011_67128.html)

[www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/dane\\_ucetni\\_reforma\\_vf\\_pravpred\\_platna\\_leg\\_vyhlaskey\\_70935.html](http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/dane_ucetni_reforma_vf_pravpred_platna_leg_vyhlaskey_70935.html)

- 27. března 2013 na následující URL adrese:

[www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/dane\\_ucetni\\_reforma\\_vf\\_pravpred\\_platna\\_leg\\_vyhlaskey\\_70936.html](http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/dane_ucetni_reforma_vf_pravpred_platna_leg_vyhlaskey_70936.html)

- 25. července 2013 na následujících URL adresách:

[www2012.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/dane\\_ucetni\\_reforma\\_vf\\_pravpred\\_platna\\_leg\\_vyhlaskey\\_70935.html](http://www2012.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/dane_ucetni_reforma_vf_pravpred_platna_leg_vyhlaskey_70935.html)

[http://www2012.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/dane\\_ucetni\\_reforma\\_vf\\_pravpred\\_platna\\_leg\\_vyhlaskey2011\\_67128.html](http://www2012.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/dane_ucetni_reforma_vf_pravpred_platna_leg_vyhlaskey2011_67128.html)

[www2012.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/dane\\_ucetni\\_reforma\\_vf\\_pravpred\\_platna\\_leg\\_vyhlaskey\\_70936.html](http://www2012.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/dane_ucetni_reforma_vf_pravpred_platna_leg_vyhlaskey_70936.html)

[www.mfcr.cz/cs/legislativa/metodiky/2012/aktualizovana-metodika-tvorby-pap-vc-pri-11412](http://www.mfcr.cz/cs/legislativa/metodiky/2012/aktualizovana-metodika-tvorby-pap-vc-pri-11412)

6 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.

7 Viz např. KA č. 10/20 – *Závěrečný účet kapitoly státního rozpočtu Ministerstvo školství, mládeže a tělovýchovy za rok 2010* (kontrolní závěr byl zveřejněn v částce 3/2011 *Věstníku NKÚ*), KA č. 11/29 – *Závěrečný účet kapitoly státního rozpočtu Ministerstvo školství, mládeže a tělovýchovy za rok 2011* (kontrolní závěr byl zveřejněn v částce 3/2012 *Věstníku NKÚ*) nebo KA č. 12/15 – *Závěrečný účet kapitoly státního rozpočtu Ministerstvo zemědělství za rok 2011, účetní závěrka a finanční výkazy Ministerstva zemědělství za rok 2011* (kontrolní závěr byl zveřejněn v částce 2/2013 *Věstníku NKÚ*).

8 Viz např. KA č. 12/15 – *Závěrečný účet kapitoly státního rozpočtu Ministerstvo zemědělství za rok 2011, účetní závěrka a finanční výkazy Ministerstva zemědělství za rok 2011* (kontrolní závěr byl zveřejněn v částce 2/2013 *Věstníku NKÚ*).

### 3.1 Transfery spolufinancované Evropskou unií

Účtování a vykazování účetních případů týkajících se poskytování peněžních prostředků státního rozpočtu, které jsou určeny na předfinancování výdajů a následně jsou refundovány z prostředků rozpočtu EU, bylo i v roce 2012 zatíženo nejasnostmi souvisejícími s nejednoznačností při aplikaci ČÚS č. 703 – *Transfery*<sup>9</sup>.

Pro rok 2012 stanovil tento účetní standard postupy účtování pro poskytovatele a příjemce transferu a postupy účtování pro zprostředkovatele transferu. Ani jedna z těchto možností však nebyla jednoznačně aplikovatelná pro předfinancování výdajů spolufinancovaných EU z prostředků státního rozpočtu a jejich následnou refundaci od Národního fondu.

Použití postupů účtování stanovených pro poskytovatele a příjemce komplikuje skutečnost, že v daných případech správce kapitoly státního rozpočtu většinou nenaplnuje vymezení role „příjemce“. Tím by měl být dle účetního standardu „konečný příjemce“, tj. subjekt, který prostředky používá zejména pro pořízení aktiva nebo k úhradě závazku, a ne subjekt, kterému jsou dříve vynaložené peněžní prostředky jen refundovány.

Postupy účtování stanovené pro zprostředkovatele zahraničního transferu jsou zase nastaveny na jiné finanční toky, než jaké probíhají v praxi, resp. jaké reálně probíhají v systému předfinancování. Praxe předfinancování ze státního rozpočtu je založena na tom, že peněžní prostředky státního rozpočtu jsou v celé výši transferu odeslány konečnému příjemci a až v následujících časových obdobích jsou na základě žádosti správce kapitoly státního rozpočtu refundovány z Národního fondu.

MPO v roce 2012 poskytovalo transfery obsahující prostředky od EU v rámci operačního programu *Podnikání a inovace*. Tento operační program je podporován z *Evropského fondu pro regionální rozvoj* ve výši 85 % způsobilých výdajů a české spolufinancování činí 15 %. Podíl EU ve výši 85 % je nejdříve předfinancován z prostředků státního rozpočtu, takže příjemce obdrží celou výši transferu a MPO následně žádá o refundaci předfinancované části za EU formou tzv. souhrnné žádosti, kterou podává platebnímu a certifikačnímu orgánu, jehož roli v ČR plní odbor MF Národní fond.

MPO účtovalo o poskytnutí dotace z operačního programu *Podnikání a inovace*, včetně podílu EU, jako poskytovatel a o přijaté refundaci prostředků EU od Národního fondu jako příjemce. MPO splňuje vymezení poskytovatele dle ČÚS č. 703 – *Transfery*, ale nenaplnuje vymezení role „příjemce“ tak, jak je výše uvedeno, neboť MPO získává prostředky EU jako refundaci za peněžní prostředky poskytnuté konečnému příjemci. Jeho úlohou tedy není být konečným příjemcem prostředků EU.

Role MPO při poskytování transferů obsahujících prostředky od EU však může odpovídat i roli tzv. zprostředkovatele zahraničního transferu, neboť předfinancování prostředků se děje jménem EU. Na prostředky následně získávané prostřednictvím Národního fondu lze pak nahlížet jako na prostředky získávané od subjektu se sídlem v zahraničí, neboť Národnímu fondu jsou tyto prostředky ze strany EU pouze svěřeny<sup>10</sup>.

Z účetní regulace tak lze z důvodu její nejednoznačnosti dovodit různé výklady, jak účtovat v těchto případech o předfinancování peněžních prostředků ze státního rozpočtu a o jejich refundaci.

9 Pro účely tohoto standardu se rozumí transferem 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.

10 Národní fond je podle zákona č. 218/2000 Sb. „... souhrn peněžních prostředků, které svěřuje Evropská unie České republice k realizaci programů nebo projektů spolufinancovaných z rozpočtu Evropské unie ...“ V souladu s tím vyhláška č. 410/2009 Sb. stanovuje, že prostředky EU a Národního fondu se u Ministerstva financí účtují na účtu 245 – *Jiné běžné účty*. Dle § 45 odst. 3 zákona č. 218/2000 Sb. tak jde o mimorozpočtové prostředky.

Z uvedených důvodů NKÚ nevyhodnocuje správnost údajů týkajících se podílu EU u dotací v rámci operačního programu *Podnikání a inovace* přenesených do PAP z účetnictví v rozsahu:

- nákladů z hlavní činnosti ve výši 12 408 815 685,25 Kč zaúčtovaných na účtu 571 – *Náklady vybraných ústředních vládních institucí na transfery*,
- výnosů z hlavní činnosti ve výši 12 554 660 542 Kč zaúčtovaných na účtu 671 – *Výnosy vybraných ústředních vládních institucí z transferů*.

Tyto údaje (přenesené do PAP z účetnictví MPO) byly v PAP dále členěny analyticky a také podle partnerů transakce a tak uvedeny i v dalších částech PAP. Z důvodu tohoto dalšího povinného členění a v důsledku řetězení údajů jsou v PAP MPO k 31. prosinci 2012 výsledně zatíženy nejednoznačností údaje v celkovém objemu 74 890 428 681,75 Kč uvedené v částech II, III a XI PAP (viz tabulka č. 3).

**Tabulka č. 3 – Údaje PAP MPO k 31. prosinci 2012, které se týkají transferů spolufinancovaných EU a nebyly vyhodnoceny z hlediska souladu s účetní regulací (v Kč)**

Část PAP II	Část PAP III	Část PAP XI		Celkový součet
Účet 571 + AČ k účtu 571	Účet 671 + AČ k účtu 671	Účet 571	Účet 671	
24 817 631 370,50	25 109 321 084,00	12 408 815 685,25	12 554 660 542,00	<b>74 890 428 681,75</b>

AČ – analytické členění stanovené pro PAP.

**Účetní regulace by v oblasti předfinancování prostředků ze státního rozpočtu, které mají být následně kryty prostředky z rozpočtu EU, měla být pro vybrané účetní jednotky stanovena jednoznačně, aby o správném účetním postupu a tím také o výši aktiv, závazků, nákladů a výnosů nevznikaly pochybnosti. NKÚ v souvislosti s těmito údaji upozorňuje na riziko jejich možné nesrovnatelnosti v PAP i v účetních závěrkách, a to nejen mezi vybranými účetními jednotkami, ale i mezi účetními obdobími.**

### 3.2 Dlouhodobý finanční majetek

MPO ve svém účetnictví i v PAP vedlo v roce 2012 dlouhodobý finanční majetek charakteru majetkových účastí státu v obchodních společnostech, jednalo se o majetkové účasti v pěti akciových společnostech a MPO je vedlo na účtu 061 – *Majetkové účasti v osobách s rozhodujícím vlivem* a na účtu 062 – *Majetkové účasti v osobách s podstatným vlivem*.

Předpisy regulující účetnictví a výkaznictví OSS v oblasti majetkových účastí státu v obchodních společnostech nebyly v roce 2012 ani v letech předchozích dostatečné a jednoznačně aplikovatelné. Vyhláška č. 410/2009 Sb. sice od roku 2010 stanovuje určení míry vlivu v návaznosti na platné právní předpisy<sup>11</sup>, jejich aplikace je však problematická. Ve vztahu k OSS nelze hovořit o „ovládající osobě“, proto odkaz na § 66a zákona č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, je v § 17 vyhlášky č. 410/2009 Sb., pokud jde o vymezení rozhodujícího vlivu, nejen zavádějící, ale i nesprávný. Pomocí poznámky pod čarou, která nemá normativní charakter, nelze založit souvislost mezi právními předpisy, která ve své podstatě neexistuje. Rovněž odkaz na § 22 odst. 5 zákona o účetnictví, ve kterém jsou uvedeny pojmy „ovládající osoba“ a „ovládaná osoba“, nemůže založit překlenutí něčeho, co překlenout z povahy věci nelze.

MPO jako OSS je účetní jednotkou, ale není právnickou osobou. Ve smyslu zákona č. 219/2000 Sb., o majetku České republiky a jejím vystupování v právních vztazích, (dále také „zákon o majetku ČR“) je OSS příslušná hospodařit s majetkovou účastí státu v obchodních společnostech, jejímž vlastníkem je ale stát. Některá rozhodnutí v souvislosti s akciemi jsou ponechána na vládě.

OSS má vykazovat ve finančním majetku majetkovou účast státu v obchodních společnostech podle vlivu.

<sup>11</sup> Rozhodující vliv je vymezen odkazem na § 66a zákona č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, a podstatný vliv je vymezen odkazem na § 22 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví.



Pokud by měl být vykázán vliv státu, není to možné, protože jiné OSS mohou mít příslušnost hospodařit s dalšími majetkovými účastmi ve stejné společnosti, které vykazují ve svých účetních závěrkách, a vliv státu je tak možné určit až na základě součtu majetkových účastí u všech OSS.

Pokud by měl být vykázán vliv OSS, je vždy omezen v rozsahu ustanovení zákona o majetku ČR. Práva akcionáře vykonává jménem státu, tedy nikoli jménem OSS, vládou písemně pověřený zaměstnanec ministerstva. V rozsahu nakládání s právy akcionáře má povinnost postupovat podle právních předpisů a podle písemných pokynů ministra. Některá práva však zákon o majetku ČR nedelegoval ani na OSS ani na vládou pověřeného zaměstnance, ale pověřil jimi vládu. O některých úkonech tak rozhoduje vládou pověřený zaměstnanec pouze s předchozím souhlasem vlády. Žádné ministerstvo tedy nemůže svůj vliv uplatňovat ve smyslu § 66a obchodního zákoníku, tzn. vykonávat hlasovací práva na základě vlastního uvážení bez ohledu na právní důvody a bez ovlivňování.

Z uvedeného je zřejmé, že OSS je v disponování s těmito cennými papíry omezena, a dle názoru NKÚ toto omezení nelze dostatečně přesně kvantifikovat<sup>12</sup>.

Vzhledem k výše uvedeným skutečnostem nebylo ze strany NKÚ vyhodnoceno, zda MPO provedlo zaúčtování majetkových účastí státu v obchodních společnostech na správné účty. Není tak hodnocena správnost údajů účtovaných na účtech 061 a 062 a přenesených do PAP MPO k 31. prosinci 2012 v rozsahu údajů o:

- majetku na účtu 061 – *Majetkové účasti v osobách s rozhodujícím vlivem* uvedeném v PS ve výši 11 597 361 457,44 Kč, obratu na straně MD ve výši 1 580 232 400 Kč a v KS ve výši 13 177 593 857,44 Kč,
- majetku na účtu 062 – *Majetkové účasti v osobách s podstatným vlivem* uvedeném v PS i KS shodně ve výši 1 627 968 944,10 Kč.

Tyto údaje přenesené do PAP z účetnictví byly v PAP dále členěny analyticky, podle „typu změny“ i „partnerů transakce“, a uvedeny v dalších částech PAP. Z důvodu tohoto dalšího členění a řetězení údajů byly v PAP MPO k 31. prosinci 2012 výsledně zatíženy nejednoznačností údaje v celkovém objemu 93 574 074 009,24 Kč uvedené v částech I, VIII, X a XIII PAP (viz tabulka č. 4).

**Tabulka č. 4 – Údaje uvedené v PAP MPO k 31. prosinci 2012 týkající se majetkových účastí státu v obchodních společnostech nevyhodnocené z hlediska souladu s účetní regulací (v Kč)**

Část PAP I		Část PAP VIII	Část PAP X		Část PAP XIII	Celkový součet
Účet 061 + AČ k účtu 061	Účet 062 + AČ k účtu 062	Účet 061 + AČ k účtu 061	AČ k účtu 061	AČ k účtu 062	AČ k účtu 062	
52 710 375 429,76	6 511 875 776,40	3 160 464 800,00	26 355 187 714,88	3 255 937 888,20	1 580 232 400,00	<b>93 574 074 009,24</b>

**Poznámka k částkám u jednotlivých částí PAP:** V souladu s konstrukcí PAP se v případě rozvahových účtů uvádějí všechny v účetnictví vedené údaje, tj. PS, KS a obraty strany MD a D; v tabulce je uveden součet těchto údajů, a to za syntetické účty uváděné v PAP i za jejich analytická členění.

#### 4. Nedostatky a další skutečnosti zjištěné v údajích PAP MPO k 31. prosinci 2012

Při kontrole údajů PAP byly zjištěny nesprávnosti vyplývající z:

- porušení účetní regulace, v jehož důsledku došlo k přenosu nesprávného údaje z účetnictví do PAP (dále také „nesprávnosti přenesené do PAP z chyb vzniklých při vedení účetnictví“);
- nesprávného zatřídění údajů (přenesených z účetnictví) na analytické členění pro účely PAP a nesprávného zatřídění na „typ změny“ (dále také „nesprávnosti v důsledku nedodržení požadavků vyhlášky č. 383/2009 Sb.“),

a u některých údajů byl zjištěn nesoulad s *Metodikou tvorby PAP* (dále také „údaje v nesouladu s *Metodikou tvorby PAP*“).

<sup>12</sup> Problematika vykazování majetkových účastí státu v obchodních společnostech u OSS je NKÚ konstatována již od roku 2006, např. v KA č. 06/20 – *Závěrečný účet kapitoly státního rozpočtu Ministerstvo průmyslu a obchodu* (kontrolní závěr byl zveřejněn v částce 1/2007 *Věstníku NKÚ*).

Nejvýznamnější zjištění jsou uvedena dále na příkladech, z nichž některé byly zatíženy větším počtem nedostatků současně.

#### 4.1 Zálohy na transfery a vratky nespotřebovaných dotací

V případě transferů, které jsou realizovány formou poskytnutí peněžních prostředků před splněním povinnosti jejich vyúčtování (nejpozději k okamžiku provedení finančního vypořádání), mělo MPO účtovat o zálohách na účtu 373 – *Krátkodobé poskytnuté zálohy na transfery* nebo na účtu 471 – *Dlouhodobé poskytnuté zálohy na transfery*. Až na některé výjimky však MPO v případě poskytnutí transferů určených k vyúčtování/vypořádání o zálohách na transfery neúčtovalo, a nepostupovalo tak při vedení účetnictví podle ČÚS č. 703 – *Transfery*.

Údaje nesprávně zachycené v účetnictví přeneslo následně MPO do údajů PAP k 31. prosinci 2012. Částka poskytnutých transferů v případě dotací činila 5 143 408 000 Kč a v PAP MPO se promítla v důsledku řetězení do částí I, VI, X v celkové výši 25 717 040 000 Kč (viz tabulka č. 5).

**Tabulka č. 5 – Nesprávnosti přenesené z účetnictví do PAP MPO k 31. prosinci 2012 v důsledku nepoužívání účtu záloh na transfery (v Kč)**

Část PAP I	Část PAP VI	Část PAP X	Celkový součet
Účty 373 a 471 + AČ k účtům 373 a 471	Účty 373 a 471 + AČ k účtům 373 a 471	Účty 373 a 471	
10 286 816 000,00	10 286 816 000,00	5 143 408 000,00	<b>25 717 040 000,00</b>

Kontrolou byla prokázána a vyčíslena nesprávnost pouze v případě nezaúčtované výše záloh u národních dotací (tj. dotací bez spolufinancování ze zahraničí), a to jen v případě údajů, které měly být v PAP zachyceny v údajích k obrátům na straně MD účtů 373 – *Krátkodobé poskytnuté zálohy na transfery* a 471 – *Dlouhodobé poskytnuté zálohy na transfery*.

MPO nesprávně účtovalo také o vratkách prostředků z nespotřebovaných dotací a o jejich převodu na Ministerstvo financí. Správně měly být tyto prostředky, které příjemci vrátili, zúčtovány s poskytnutou zálohou, protože však MPO o takové záloze neúčtovalo, použilo nesprávně syntetický účet 378 – *Ostatní krátkodobé závazky*. Účtování tímto způsobem však ČÚS č. 703 – *Transfery* neumožňuje.

Nesprávně zachycené údaje o vratkách přeplatků přeneslo MPO následně do údajů uvedených v PAP k 31. prosinci 2012. Částka těchto vratek za rok 2011, odvedených v roce 2012 na vypořádací účet Ministerstva financí, činila 43 319 855,99 Kč a v PAP MPO se promítla v důsledku řetězení do částí I, VII a X v celkové výši 216 599 279,95 Kč (viz tabulka č. 6). Celá částka je tvořena obratem strany MD účtu 378 – *Ostatní krátkodobé závazky*.

**Tabulka č. 6 – Nesprávnosti přenesené z účetnictví do PAP MPO k 31. prosinci 2012 v důsledku nesprávného účtování o vratkách nespotřebovaných dotací a o jejich převodu na MF (v Kč)**

Část PAP I	Část PAP VII	Část PAP X	Celkový součet
Účet 378 + AČ k účtu 378	Účet 378 + AČ k účtu 378	AČ k účtu 378	
86 639 711,98	86 639 711,98	43 319 855,99	<b>216 599 279,95</b>

#### 4.2 Dlouhodobé závazky z poskytnutých dlouhodobých záloh na transfery

MPO při vedení účetnictví účtovalo některé zálohy na transfery prostřednictvím účtu 465 – *Dlouhodobé poskytnuté zálohy*, tj. účtu, který není určen pro transfery. Podle ČÚS č. 703 – *Transfery* mělo MPO použít účet 471 – *Dlouhodobé poskytnuté zálohy na transfery*.

Nesprávně zachycené údaje následně MPO přeneslo do PAP k 31. prosinci 2012. Částka takto nesprávně zaúčtovaných záloh činila 4 641 958 Kč a v PAP MPO se promítla v důsledku řetězení do částí I, VI a X v celkové výši 23 209 790 Kč (viz tabulka č. 7). Celá částka je tvořena obratem strany MD účtu 465 – *Dlouhodobé poskytnuté zálohy*.

**Tabulka č. 7 – Nesprávnosti přenesené z účetnictví do PAP MPO k 31. prosinci 2012 v důsledku používání nesprávného účtu pro účtování dlouhodobých závazků z poskytnutých dlouhodobých záloh na transfery (v Kč)**

Část PAP I		Část PAP VI		Část PAP X	Celkový součet
Účet 465	Podhodnocení AČ k účtu 471	Účet 465	Podhodnocení AČ k účtu 471	Účet 465	
4 641 958,00	4 641 958,00	4 641 958,00	4 641 958,00	4 641 958,00	<b>23 209 790,00</b>

Účet 465 – *Dlouhodobé poskytnuté zálohy* se v PAP na rozdíl od účtu 471 – *Dlouhodobé poskytnuté zálohy na transfery* analyticky nečlení. Volba nesprávného účtu v účetnictví tak vede následně v PAP k odlišnému rozsahu řetězení dalších nesprávností.

#### 4.3 Krátkodobé závazky z poskytnutých transferů

MPO nepoužívalo pro účtování závazků plynoucích z poskytování transferů správný syntetický účet. Účtovalo na účet 345 – *Závazky k osobám mimo vybrané vládní instituce*, a to i v případech, kdy se jednalo o závazky za vybranými účetními jednotkami charakteru ústředních či místních vládních institucí, pro které jsou určeny účty 347 – *Závazky k vybraným ústředním vládním institucím* a 349 – *Závazky k vybraným místním vládním institucím*.

Nesprávně zachycené údaje následně MPO přeneslo do údajů uvedených v PAP k 31. prosinci 2012, a to do údajů o obrazech na straně MD a na straně D účtu 345 – *Závazky k osobám mimo vybrané vládní instituce*. Částka takto zachycených závazků činila 460 305 596,46 Kč a v PAP MPO se promítla v důsledku řetězení do částí I, VII a X v celkové výši 2 301 527 982,30 Kč (viz tabulka č. 8).

**Tabulka č. 8 – Nesprávnosti přenesené z účetnictví do PAP MPO k 31. prosinci 2012 v důsledku používání nesprávného účtu pro účtování krátkodobých závazků z poskytnutých transferů (v Kč)**

Část PAP I	Část PAP VII	Část PAP X	Celkový součet
Účet 345 + AČ k účtu 345	Účet 345 + AČ k účtu 345	AČ k účtu 345	
920 611 192,92	920 611 192,92	460 305 596,46	<b>2 301 527 982,30</b>

Kontrolou takto identifikované závazky zaúčtované v průběhu roku 2012 byly ve stejném roce splněny a zúčtovány, což znamená, že nesprávně zvolený účet neměl žádný vliv na správnost údajů o konečném stavu těchto závazků k 31. prosinci 2012, a tedy ani na údaje v účetní závěrce. V PAP se však na rozdíl od účetní závěrky uvádějí i údaje o obrazech na stranách MD a D jednotlivých vybraných účtů, v důsledku čehož jsou údaje PAP velmi citlivé na správnost vedení účetnictví v průběhu roku a tato citlivost je mnohem vyšší než u účetní závěrky.

#### 4.4 Transfery spolufinancované Evropskou unií – refundace předfinancovaných transferů od Národního fondu

MPO nesprávně účtovalo o nároku na refundaci předfinancovaných prostředků operačního programu *Podnikání a inovace*. O tomto nároku na základě podaných souhrnných žádostí o refundaci Národním fondu Ministerstva financí účtovalo MPO jako o pohledávce ze soukromoprávních vztahů na syntetickém účtu 311 – *Odběratelé*. Tato pohledávka však nemá povahu pohledávky za odběrateli, a účet 311 – *Odběratelé* proto nemělo MPO použít. Prokázaný objem nesprávně zaúčtovaných pohledávek

činil 9 877 868 427 Kč a v této výši byl zaúčtován v účetních knihách na straně MD i na straně D účtu 311 – *Odběratelé*.

Souvztažně se zaúčtováním nároku za Národním fondem účtovalo MPO i o výnosu<sup>13</sup>, a to jako příjemce transferu na účtu 671 – *Výnosy vybraných ústředních vládních institucí z transferů*. Část z tohoto výnosu MPO pro potřeby PAP analyticky začlenilo na položku PAP 67101 – *Výnosy vybraných ústředních vládních institucí z transferů – investiční dotace, příspěvky, granty a NeFV*, tj. jako výnos investiční. Z přílohy č. 2a vyhlášky č. 383/2009 Sb. je však zřejmé, že toto analytické členění se netýká OSS. Prokázaná výše nesprávného analytického členění výnosů činí 9 084 213 237 Kč.<sup>14</sup>

V této souvislosti je nutné upozornit i na skutečnost, že dle vyhlášky č. 323/2002 Sb., o rozpočtové skladbě, se tyto příjmy zařazují na položku *Investiční převody z Národního fondu*. Uvedené případy se tak neshodují z hlediska svého druhu v údajích PAP oproti údajům ve finančním výkazu, ve kterém se používá třídění dle rozpočtové skladby.

Údaje nesprávně zachycené v účetnictví následně MPO přeneslo do údajů uvedených v PAP k 31. prosinci 2012. Částka takto nesprávně zachycených pohledávek a výnosů činila 28 839 950 091 Kč a v PAP MPO se promítla v důsledku řetězení do částí I, VII, X v celkové výši 57 679 900 182 Kč (viz tabulka č. 9).

**Tabulka č. 9 – Nesprávnosti přenesené z účetnictví do PAP MPO k 31. prosinci 2012 v důsledku používání nesprávného účtu pro účtování pohledávek za Národním fondem a v důsledku nesprávného analytického členění výnosů v PAP (v Kč)**

Část PAP I	Část PAP III	Část PAP VI	Část PAP XI	Celkový součet
Účet 311	AČ 67101	Účet 311	AČ 67101	
19 755 736 854,00	9 084 213 237,00	19 755 736 854,00	9 084 213 237,00	<b>57 679 900 182,00</b>

Podle *Metodiky tvorby PAP* se partnerem transakce rozumí zejména ten účastník, pro něhož je anebo by mohl být výnos vykazující účetní jednotky nákladem anebo přírůstkem aktiv. MPO v případě výnosů z refundací přijatých od Národního fondu použilo pro dávku údajů předanou do CSÚIS identifikátor „111“. To ale není v souladu s *Metodikou tvorby PAP*, neboť identifikátor „111“ má být použit pro rezidentské jednotky bez identifikačního čísla (dále též „IČ“). Nejasnost aplikace účetní regulace v oblasti transferů spolufinancovaných z prostředků EU se podle názoru NKÚ v tomto případě projevuje nejistotou, kdo je partnerem transakce.

Nesoulad s *Metodikou tvorby PAP* při zatřídění přijetí refundace z Národního fondu se promítl do PAP MPO k 31. prosinci 2012 do části XI ve výši 9 877 868 427 Kč.

V účetních datech přitom uvádělo MPO jako identifikátor partnera IČ MF, v údajích předaných do PAP ale tento partner použit nebyl a namísto jeho IČ byly předané údaje opatřeny kódem „111“ určeným pro rezidentské jednotky bez IČ. MPO již v průběhu kontroly začalo realizovat opatření k nápravě tohoto systémového nedostatku.

#### 4.5 Závazky z pracovněprávních vztahů

MPO nesprávně účtovalo o závazcích z titulu čistých mezd určených k bezhotovostní výplatě zaměstnanců. Závazky z výplaty mezd zaměstnancům mají charakter závazků z pracovněprávních vztahů, nevyplacené částky mezd by proto ke konci každého měsíce měly být na účtu 331 – *Zaměstnanci*. MPO však závazky z čistých mezd určených k bezhotovostní výplatě zaměstnanců účtovalo na účet 378 – *Ostatní krátkodobé závazky*. Způsob výplaty (hotovostní či bezhotovostní) přitom nemá vliv na charakter závazku.

<sup>13</sup> Pokud by se MPO identifikovalo s rolí zprostředkovatele transferu, pak by při refundaci od Národního fondu neúčtovalo o výnosu, ale na rozvahových účtech. V důsledku toho by pak ani neprovádělo analytické členění výnosového účtu stanovené pro PAP.

<sup>14</sup> Příloha č. 2a vyhlášky č. 383/2009 Sb. vymezuje analytická třídění pro účely PAP na účtu 671 tak, že v daném případě je vyhovující analytické členění 67199 – *Výnosy vybraných ústředních vládních institucí z transferů – ostatní*.

Nesprávně zachycené údaje následně MPO přeneslo do údajů vykázaných v PAP k 31. prosinci 2012. Částka takto vykázaných závazků činila 646 661 549 Kč a v PAP MPO se promítla v důsledku řetězení do částí I, VII a X v celkové výši 3 074 064 814 Kč, a to v rámci údajů o PS a KS i v rámci údajů o obratech na stranách účtů MD a D (viz tabulka č. 10).

**Tabulka č. 10 – Nesprávnosti přenesené z účetnictví do PAP MPO k 31. prosinci 2012 v důsledku používání nesprávného účtu pro účtování závazků z pracovněprávních vztahů (v Kč)**

Část PAP I		Část PAP VII		Část PAP X	Celkový součet
Účet 331	Účet 378 + AČ k účtu 378	Účet 331	Účet 378 + AČ k účtu 378	AČ k účtu 378	
866 803,00	1 291 589 492,00	866 803,00	1 134 946 970,00	645 794 746,00	<b>3 074 064 814,00</b>

Do PAP se z účetnictví přenášejí údaje o účtech 331 – *Zaměstnanci* i 378 – *Ostatní krátkodobé závazky*, avšak účet 331 – *Zaměstnanci* není analyticky členěn a změny na tomto účtu nejsou sledovány podle partnerů transakce. Nesprávné zaúčtování tak vzhledem ke konstrukci PAP vedlo k tomu, že v PAP MPO byly v návaznosti na to členěny analyticky a na partnery údaje, které k takovému detailnímu zachycení nebyly vůbec určeny. To svědčí o citlivosti údajů PAP na správnost vedení účetnictví.

#### 4.6 Partneri u majetkových účastí státu v obchodních společnostech

Podle *Metodiky tvorby PAP* se „partnerem aktiva/pasiva“ rozumí ten, kdo má anebo by měl mít aktivum vykazující účetní jednotky uvedené ve své rozvaze jako pasivum. MPO v případě majetkové účasti státu v obchodní společnosti, zachycené na účtu 062 – *Majetkové účasti v osobách s podstatným vlivem*, použilo pro identifikaci partnera tohoto aktiva identifikátor „111“, tj. identifikátor, který má být dle *Metodiky tvorby PAP* použit pro rezidentské jednotky bez IČ. V souladu s *Metodikou tvorby PAP* však mělo MPO dávku údajů předanou do CSÚIS opatřit identifikátorem tvořeným IČ této obchodní společnosti.

MPO nepostupovalo v souladu s *Metodikou tvorby PAP* ani v případě převzetí 15% podílu státu v jiné obchodní společnosti vykázaného na účtu 061 – *Majetkové účasti v osobách s rozhodujícím vlivem*. Tuto majetkovou účast převzalo MPO od Ministerstva práce a sociálních věcí (dále také „MPSV“) v roce 2012. Podle *Metodiky tvorby PAP* měla být partnerem aktiva/pasiva příslušná obchodní společnost a partnerem této transakce mělo být MPSV. MPO však v PAP uvedlo, že partnerem transakce i partnerem aktiva/pasiva byla v obou případech daná obchodní společnost.

Nesoulad s *Metodikou tvorby PAP* se při zatřídování majetkových účastí státu v obchodních společnostech projevil v částech X a XIII celkem ve výši 3 500 232 400 Kč (viz tabulka č. 11).

**Tabulka č. 11 – Údaje o majetkových účastech státu v obchodních společnostech uvedené v PAP MPO k 31. prosinci 2012, které byly v nesouladu s *Metodikou tvorby PAP* (v Kč)**

Část PAP X	Část PAP XIII	Celkový součet
Analytické členění k účtu 062	Analytické členění k účtu 061	
1 920 000 000,00	1 580 232 400,00	<b>3 500 232 400,00</b>

Pozn.: Zjištěné částky zachycené v nesouladu s *Metodikou tvorby PAP* se do dalších částí PAP nepřenesly, tj. neřetězily se.

## 5. Další zjištěné skutečnosti

### 5.1 Ocenění majetkových účastí

MPO vedlo k datu 31. prosince 2012 ve svém účetnictví na účtu 061 – *Majetkové účasti v osobách s rozhodujícím vlivem* a uvádělo v PAP majetkovou účast státu v obchodní společnosti v podobě cenných papírů (akcií) v celkové účetní hodnotě 13 097 593 857,44 Kč.

V roce 2009 převzalo MPO od Ministerstva financí 34% podíl státu v obchodní společnosti ve formě akcií s tím, že hodnota předávaného majetku podle stavu v účetnictví MF je 3 581 860 087 Kč. V roce 2012



převzalo MPO od MPSV 15% podíl státu v této obchodní společnosti ve formě akcií s tím, že hodnota předávaného majetku podle stavu v účetnictví MPSV je 1 580 232 400 Kč. Obě tyto hodnoty použilo MPO pro ocenění těchto majetkových účastí státu v obchodní společnosti, přičemž jde o hodnoty, které se shodují se jmenovitou hodnotou akcií.

**Existuje důvodná pochybnost, že údaje, které o ocenění těchto akcií uvedla předávající ministerstva v zápisech o změně příslušnosti hospodařit s majetkem státu, jsou správné a že nepodhodnocují ocenění akcií oproti požadavkům stanoveným právními předpisy.**

U ocenění 34% majetkového podílu převzatého v roce 2009 od MF existuje důvodná pochybnost, že nebylo správné. Ve státním závěrečném účtu České republiky za rok 2004 (v sešitu D. *Zpráva o stavu a vývoji státních finančních aktiv, státních záruk a státního dluhu*) se v souvislosti s pořízením 34 % akcií této společnosti uvádí: „*Nejvýznamnějším navýšením tuzemských majetkových účastí státu však bylo odkoupení 34 % akcií elektrárenské distribuční společnosti ČEPS, a.s., od společnosti ČEZ, a.s., které se uskutečnilo na základě usnesení vlády č. 748/2004. Dle příslušné smlouvy o úplatném převodu akcií a.s. ČEPS od a.s. ČEZ, která byla podepsána ministrem financí dne 3. 9. 2004, bylo do majetku České republiky ve správě MF převedeno 60 709 493 kusů kmenových akcií společnosti ČEPS, a.s., v úhrnné nominální hodnotě 4 431 792 989 Kč. Celková kupní cena uvedeného 34% majetkového podílu v a.s. ČEPS byla stanovena znaleckým posudkem ve výši 7 087 421 000 Kč ...*“<sup>15</sup> Z toho je zřejmé, že MF tyto akcie ve jmenovité hodnotě 4 431 792 989 Kč pořídilo v roce 2004 za kupní cenu 7 087 421 000 Kč.<sup>16</sup>

Zákon o účetnictví vyžaduje, aby účetní jednotka (včetně OSS) při úplatném pořízení majetku použila pro jeho ocenění pořizovací cenu.

V případě 34% podílu státu v dané obchodní společnosti vyplývá z veřejně dostupných informací, že byl pořízen Českou republikou prostřednictvím MF za 7 087 421 000 Kč, tj. lze předpokládat, že tato výše ocenění měla být MF použita pro ocenění majetku v jeho účetnictví. MF však v zápise o změně příslušnosti hospodařit s majetkem státu předaném Ministerstvu průmyslu a obchodu v roce 2009 uvedlo, že v účetnictví vede tyto akcie v hodnotě 3 581 860 087 Kč, což odpovídá jejich jmenovité hodnotě. Jmenovitá hodnota je pro úplatně pořízené akcie nepřipustným způsobem ocenění majetku. Rozdíl mezi jmenovitou hodnotou a uváděnou kupní cenou činí více než 3,5 mld. Kč.

V případě převzetí 15% podílu státu v této obchodní společnosti od MPSV na základě zápisu o změně příslušnosti hospodařit s majetkem státu prokázal NKÚ v kontrolní akci č. 12/28<sup>17</sup>, že údaje poskytnuté v roce 2012 ze strany MPSV nebyly správné<sup>18</sup>. Vzhledem k tomu, že MPO k datu 31. prosince 2012 vedlo v účetnictví a v PAP tuto majetkovou účast státu v obchodní společnosti v ocenění podle informace MPSV, došlo jen v důsledku tohoto převodu k poklesu hodnoty majetku České republiky o částku 1,56 mld. Kč. V souladu se zákonem o účetnictví mohlo mít MPO k 31. prosinci 2012 tento 15% podíl státu v obchodní

<sup>15</sup> Ve státním závěrečném účtu je uvedeno, že nominální, resp. jmenovitá hodnota 60 709 493 kusů akcií (34 % akcií ČEPS, a.s.) činí 4 431 792 989 Kč, MPO však tyto akcie převzalo ve jmenovité hodnotě 3 581 860 087 Kč, tj. v částce o 849 932 902 Kč nižší. Z výpisu z obchodního rejstříku vyplývá, že důvodem je, že mimořádná valná hromada společnosti ČEPS, a.s., přijala dne 12. 1. 2006 usnesení, že: „*Jmenovitá hodnota všech akcií se sníží ze stávajících 73 Kč (slovy: sedmdesát tři korun českých) na novou jmenovitou hodnotu ve výši 59 Kč (padesát devět korun českých) za akcie. V důsledku snížení základního kapitálu se poskytne jednotlivým akcionářům společnosti ČEPS, a. s., plnění odpovídající tomuto snížení a výši jejich podílů na základním kapitálu k rozhodnému dni k účasti na této valné hromadě.*“

<sup>16</sup> Uvedenou skutečnost potvrzuje také informace projednaná ve vládě ČR dne 10. listopadu 2004 (bez čísla usnesení vlády). V předkládací zprávě k tomuto materiálu je uvedeno: „... *Stát, prostřednictvím Ministerstva financí, tedy v září tohoto roku, nabylo 60 709 493 kusů kmenových akcií společnosti ČEPS, a.s., a to za celkovou kupní cenu stanovenou znaleckým posudkem na 7 087 421 000,- Kč, tj. 116,74 Kč / za jednu akcii společnosti ČEPS, a.s. Ministerstvo financí eviduje výše uvedený podíl v bilanci státních finančních aktiv ...*“

<sup>17</sup> Kontrolní akce č. 12/28 – *Závěrečný účet kapitoly státního rozpočtu Ministerstvo práce a sociálních věcí za rok 2012, účetní závěrka a finanční výkazy Ministerstva práce a sociálních věcí za rok 2012* (kontrolní závěr byl zveřejněn v částce 3/2013 Věstníku NKÚ).

<sup>18</sup> Citace z kontrolního závěru z kontrolní akce 12/28: „*Vláda ČR svým usnesením č. 117 schválila dne 22. února 2012 změnu příslušnosti hospodařit s 15% podílem na majetkové účasti státu ve společnosti ČEPS, a. s., z MPSV na Ministerstvo průmyslu a obchodu (dále jen „MPO“). Majetkový podíl byl MPO předán dne 29. února 2012. Bezúplatně předaný majetek mezi vybranými účetními jednotkami se dle právních předpisů oceňuje účetní hodnotou evidovanou u předávající vybrané účetní jednotky. MPSV v zápisu o změně příslušnosti hospodařit s majetkem státu vyčíslilo hodnotu předaného majetku (1 kus hromadné akcie č. 000005) ve výši 1,58 mld. Kč, která se rovnala jmenovité hodnotě předávaného majetkového podílu, ačkoli účetní hodnota uvedeného majetku byla ve výši 3,14 mld. Kč. MPSV tím, že v Zápisu o změně příslušnosti hospodařit s majetkem státu uvedlo hodnotu předávaného majetku nižší o 1,56 mld. Kč, nepostupovalo v souladu s § 14 odst. 2 vyhlášky č. 62/2001 Sb., o hospodaření OSS a státních organizací s majetkem státu.*“

společnosti oceněný v uvedené částce, tj. ve výši navazující na ocenění majetku v účetnictví účetní jednotky, která o tomto majetku naposledy účtovala. Z důvodu nesprávných údajů předaných Ministerstvu průmyslu a obchodu z MPSV došlo v tomto případě k podhodnocení ocenění tohoto majetku oproti stavu podle právních předpisů o 1,56 mld. Kč.

**Účetní hodnota majetkových účastí státu v obchodních společnostech je součástí údajů uváděných v PAP. U MPO existuje důvodná pochybnost o správnosti jejich ocenění v účetnictví, a to nikoliv z důvodu pochybení ze strany MPO. V tomto konkrétním případě mohou být údaje podhodnoceny o více než 5 mld. Kč.**

## 5.2 Majetek České republiky, o kterém MPO neúčtovalo

Kontrolou bylo zjištěno, že MPO v roce 2012 neúčtovalo o hospodaření s peněžními prostředky, které byly majetkem České republiky a jejichž konečný zůstatek k 31. prosinci 2012 byl ve výši 347 mil. Kč. Šlo o finanční zdroje pro *Program energetických úspor* a pro financování programů ZÁRUKA, START a PROGRES realizovaných v rámci operačního programu *Podnikání a inovace*. MPO o těchto skutečnostech neúčtovalo a neuvádělo je v údajích PAP.

## III. Shrnutí

Cílem kontroly bylo prověřit, zda Ministerstvo průmyslu a obchodu při sestavení PAP a při vedení účetnictví a souvisejících zdrojů dat postupovalo v souladu s právními předpisy.

**Všechny skutečnosti související s použitelností a vypovídací schopností údajů PAP určených pro monitorování a řízení veřejných financí jsou uvedeny v tabulce č. 12 tak, jak byly kontrolou zjištěny, a to včetně jejich podílu na celkových údajích PAP.**

**Tabulka č. 12 – Celkový přehled skutečností zjištěných v údajích PAP MPO k 31. prosinci 2012 (v Kč)**

Část PAP	Údaje nevyhodnocené z hlediska souladu s účetní regulací	Nesprávnosti přenesené do PAP z chyb vzniklých při vedení účetnictví	Nesprávnosti v důsledku nedodržení požadavků vyhlášky č. 383/2009 Sb.	Údaje v nesouladu s Metodikou tvorby PAP
I	59 222 251 206,16	32 375 988 968,69		
II	24 817 631 370,50	151 588,00		
III	25 109 321 084,00	376 432,80	9 084 213 237,00	
IV			1 519 251,58	
VI		30 075 271 182,00	563 548,78	
VII		2 143 367 853,90	187 115,98	
VIII	3 160 464 800,00		309 831,00	
IX		37 948,79		
X	29 611 125 603,08	6 309 263 156,45		1 920 000 000,00
XI	24 963 476 227,25	75 794,00	9 084 213 237,00	9 877 868 427,00
XIII	1 580 232 400,00			1 580 232 400,00
<b>CELKEM</b>	<b>168 464 502 690,99</b>	<b>70 904 532 924,63</b>	<b>18 171 006 221,34</b>	<b>13 378 100 827,00</b>
<b>Podíl na celkových údajích* PAP</b>	<b>25,00 %</b>	<b>10,52 %</b>	<b>2,70 %</b>	<b>1,99 %</b>
<i>CELKEM bez vlivu řetězení</i>	54 574 601 830,33	26 066 708 962,64	9 085 845 142,15	13 378 100 827,00

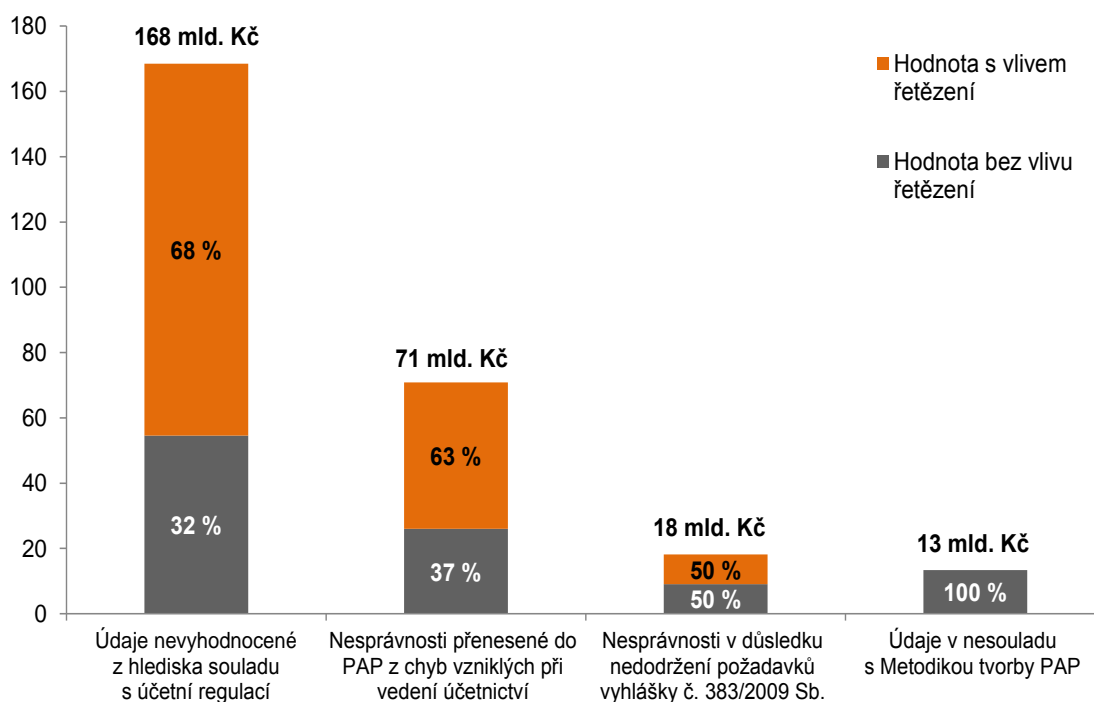
\* Celkové údaje zachycené v PAP jsou v tabulce č. 2 vyčísleny ve výši 673 736 002 060,53 Kč.

V právních předpisech nejsou stanovena kritéria pro hodnocení kvality údajů PAP, stejně tak jako pro hodnocení jejich významnosti. Není ani zřejmé, jaké konkrétní údaje jsou pro které uživatele PAP významné.

Údaje obsažené v tabulce č. 12 jsou vyčísleny za jednotlivé kategorie skutečností, které byly v kontrole sledovány. Ty je třeba vždy posuzovat a hodnotit samostatně. Nelze je sečíst a vyjádřit jedním číslem dopadu na PAP. V důsledku provázanosti údajů jednotlivých částí PAP se případná chyba řetězí a v řadě případů se promítá do dalších částí PAP, a zatěžuje tak nesprávností i údaje v navazujících částech. Z tohoto důvodu tak může být jeden údaj zatížen jak nedostatkem z důvodu chyby přenesené z účetnictví, tak z důvodu nesprávně použitého analytického členění, příp. i z důvodu přiřazení jiného identifikátoru partnera, než jaký vyplýval z *Metodiky tvorby PAP*. Součet za jednotlivé kategorie skutečností zjišťovaných v kontrole by proto vedl k duplicitnímu započtení.

Informace z tabulky č. 12 v rozdělení na část bez vlivu řetězení a s vlivem řetězení uvnitř PAP zobrazuje graf č. 3. Z tohoto grafu je zřejmé, že řetězení údajů uvnitř PAP má významný vliv na výsledný celkový rozsah skutečností, které ovlivňují vypovídací schopnost údajů pomocného analytického přehledu.

**Graf č. 3 – Celkový přehled skutečností zjištěných v údajích PAP MPO k 31. prosinci 2012 dle jejich jednotlivých kategorií a v rozdělení na část bez vlivu řetězení a s vlivem řetězení uvnitř PAP (v mld. Kč)**



Z tabulky č. 12 a grafu č. 3 jsou zřejmé tyto skutečnosti:

- **Kvantitativně největší vliv na vypovídací schopnost údajů PAP měly skutečnosti, které nebyly NKÚ vyhodnoceny z hlediska souladu s účetní regulací. U MPO byly vyčísleny ve výši 168 mld. Kč, což je více než 25 % hodnoty celkových údajů PAP.** Šlo o případy, vedené v účetnictví MPO a přenesené do údajů PAP, týkající se peněžních prostředků státního rozpočtu určených na předfinancování výdajů, které jsou následně kryty prostředky z rozpočtu EU prostřednictvím Národního fondu, a majetkových účastí státu v obchodních společnostech vykazovaných u OSS. V kontrole nebyly hodnoceny jako pochybení MPO, neboť jejich dopad na údaje PAP je mimo vliv MPO.
- **Vliv na vypovídací schopnost údajů PAP měly také chyby, které vznikly při vedení účetnictví a byly následně přeneseny do PAP. U MPO byly vyčísleny ve výši více než 70 mld. Kč, což je více než 10 % hodnoty celkových údajů PAP.** Hlavními příčinami vzniku těchto přenesených



nesprávností bylo neúčtování o zálohách na transfery, používání nesprávných syntetických účtů pro vratky nespotebovaných dotací, pro krátkodobé i dlouhodobé závazky související s poskytováním transferů, pro pohledávky související s refundací transferů a pro účtování o závazcích z titulu čistých mezd. **Z uvedeného je zřejmá silná závislost údajů PAP na správnosti a úplnosti vedení účetnictví jakožto základních předpokladech pro kvalitu, a tedy i použitelnost údajů pomocného analytického přehledu.**

- **Vliv na vypovídací schopnost údajů PAP měly i chyby vzniklé v důsledku nedodržení požadavků vyhlášky č. 383/2009 Sb. U MPO byly vyčísleny ve výši více než 18 mld. Kč, což je více než 2 % hodnoty celkových údajů PAP.** Způsobeny byly nesprávným začleněním účetních případů na položky třídění stanoveného pro PAP. Hlavní příčina byla v nesprávném analytickém členění výnosů z titulu refundací předfinancovaných transferů. U těchto případů je nutné upozornit na skutečnost, že přijaté peněžní prostředky refundované od Národního fondu se podle rozpočtové skladby vykazují ve finančním výkazu<sup>19</sup> jako investiční příjem, oproti tomu pro účely PAP nejde o výnos investiční.
- **Vliv na vypovídací schopnost údajů PAP měla také nesprávná aplikace *Metodiky tvorby PAP*. Nesoulad údajů s *Metodikou tvorby PAP* byl vyčíslen ve výši více než 13 mld. Kč, což jsou téměř 2 % hodnoty celkových údajů PAP.** Tento nesoulad byl způsoben především uvedením jiného identifikátoru partnera<sup>20</sup> v PAP, než jaký vyplýval z metodiky.

Dále bylo kontrolou zjištěno, že údaje v PAP MPO nebyly úplné. MPO v roce 2012 neúčtovalo o hospodaření s peněžními prostředky, které byly majetkem České republiky a jejichž konečný zůstatek k 31. prosinci 2012 byl ve výši 347 mil. Kč. Šlo o finanční zdroje pro *Program energetických úspor* a pro financování programů ZÁRUKA, START a PROGRES realizovaných v rámci operačního programu *Podnikání a inovace*.

V průběhu kontroly zahájilo MPO realizaci opatření k odstraňování zjištěných nedostatků.

## IV. Vyhodnocení

Problematiku sestavování PAP je nutné hodnotit v konkrétních existujících souvislostech. První sestavování PAP bylo v roce 2012 objektivně zatíženo skutečnostmi, které mohly ztěžovat sestavení pomocného analytického přehledu a které nelze dávat k tíži účetním jednotkám, včetně MPO.

Novela vyhlášky č. 383/2009 Sb., která stanovuje od roku 2012 nově povinnosti účetních jednotek ve vztahu k PAP, byla vydána ve Sbírce zákonů 28. prosince 2011. Účetní jednotky tak měly jen 4 dny k tomu, aby se mohly seznámit s jejím obsahem a provést potřebná organizační a technická opatření. Přitom administrativní a organizační náročnost týkající se sběru ekonomických informací se u vybraných účetních jednotek výrazně zvýšila. Např. MPO prostřednictvím PAP předalo ve stavu k 31. prosinci 2012 do CSÚIS více než třicetnásobek údajů o rozvahových a výsledkových účtech ve srovnání s počtem údajů, které předalo prostřednictvím výkazu rozvaha a výkazu zisku a ztráty.

Časový prostor poskytnutý pro aplikaci nových požadavků tak mohl mít u účetních jednotek do určité míry vliv na kvalitu a včasné zavádění systému sběru nových údajů pro PAP, na vytváření potřebných účinných kontrolních prvků a na zajištění kapacit pro účinnou a správnou implementaci nových požadavků.

Pomocný analytický přehled je zpracováván a předáván do CSÚIS pro účely monitorování a řízení veřejných financí. Dle důvodové zprávy k novele vyhlášky č. 383/2009 Sb. by údaje v něm uvedené měly sloužit pro potřeby plnění závazků České republiky vůči EU, k predikci vládního deficitu a dluhu,<sup>21</sup> řízení veřejných financí za účelem dosahování vládních deficitů deklarovaných v *Konvergenčním*

<sup>19</sup> Výkaz pro hodnocení plnění rozpočtu správců kapitol, organizačních složek státu a státních fondů.

<sup>20</sup> Nesprávně uvedený identifikátor partnera může vést k problémům ve finanční statistice, a to z důvodu zařazení transakce do nesprávného sektoru institucí. Může také narušovat funkčnost potenciálních křížových kontrol, při kterých by se prostřednictvím identifikátoru partnera měly k sobě „párovat“ odpovídající údaje protistran.

<sup>21</sup> Na důvěryhodnost statistických údajů týkajících se vládního deficitu a dluhu jednotlivých států vykazují velkou citlivost finanční trhy.



*programu* a pro plnění vykazovacích povinností České republiky vůči mezinárodním institucím, zejména Evropské komisi zastoupené Eurostatem. Pro tyto účely má zásadní význam kvalita<sup>22</sup> údajů v PAP. Z obsahu důvodové zprávy vyplývá, že jde o úpravu tak závažných skutečností, že mohou vznikat pochybnosti o tom, zda je dostačující, aby byly upraveny pouze podzákoným právním předpisem.

K aplikaci uvedené novely byla Ministerstvem financí publikována *Metodika tvorby PAP*. Podle názoru NKÚ je právní nezávaznost této metodiky systémovým problémem. Pokud by účetní jednotky dle této metodiky nepostupovaly, údaje PAP by nebyly vytvářeny konzistentně a v důsledku toho by mohly být nesrovnatelné. Z důvodu nejednotné aplikace by pak byly v PAP uváděny nerelevantní údaje a výsledek, vytvořený souhmem všech zpracovaných a do CSÚIS předaných údajů, by nemohl objektivně sloužit jako efektivní nástroj k monitorování a řízení veřejných financí, což by popíralo samotný smysl vytváření a předávání PAP.

V této souvislosti je nutné upozornit také na skutečnost, že **právní předpisy ani Metodika tvorby PAP neřeší způsob promítnutí účetních oprav do údajů PAP. Navíc v roce 2012 přetrvávaly i některé aplikační nejasnosti účetní regulace, které se následně promítaly do údajů PAP.** Přitom na kvalitě údajů z účetnictví přímo závisí i kvalita, resp. vypovídací schopnost a použitelnost údajů PAP. **Pro PAP je oproti účetní závěrce důležitá existence detailnější, unifikovanější a rozsáhlejší účetní regulace, a to až do úrovně postupů účtování na sledovaných účtech,** jinak existuje riziko, že údaje z PAP, a to zejména o obracech na straně MD a na straně D, nebude možné mezi účetními jednotkami porovnat. Aplikační nejasnosti tak mohou způsobit, že účetní jednotky budou stejné účetní případy účtovat různě a údaje v PAP mohou být v důsledku toho vzájemně nekonzistentní, nesrovnatelné, a tedy jen obtížně použitelné pro řízení a monitorování veřejných financí. **Nejasná aplikace účetní regulace a v důsledku toho existence různých výkladových řešení představují systémové riziko pro použitelnost údajů PAP, a tedy i pro naplnění účelu sestavování pomocného analytického přehledu.**

Pro použitelnost agregovaných údajů PAP, a tedy pro naplnění účelu jeho sestavování je také nutné upozornit na problematiku oceňování majetkových účastí státu v obchodních společnostech při změně příslušnosti hospodařit s nimi mezi účetními jednotkami<sup>23</sup>. Na základě skutečností zjištěných v této kontrole upozorňuje NKÚ na riziko, že při předávání majetku státu mezi OSS může docházet k předávání nesprávných údajů o jeho účetní hodnotě. To ve svém důsledku vede k neodůvodněné změně vykazované účetní hodnoty majetku České republiky.

22 Důvodová zpráva k návrhu novely vyhlášky č. 383/2009 Sb. uvádí, že v případě udělení výhrady ke kvalitě vykazovaných dat vládní finanční statistiky, kterou může udělit Eurostat členské zemi EU za neplnění požadavků Evropské komise, „... by dále mohlo dojít ke zhoršení stávajícího stupně investičního ratingu země, což by v konečném důsledku mohlo znamenat zpomalení celkové růstové dynamiky jejího hospodářství ...“

23 Na základě zákona č. 219/2000 Sb., o majetku České republiky a jejím vystupování v právních vztazích.

**Seznam zkratk**

AČ	–	analytické členění
CSÚIS	–	centrální systém účetních informací státu
ČR	–	Česká republika
ČÚS	–	český účetní standard
D	–	strana Dal syntetického účtu
EU	–	Evropská unie
IČ	–	identifikační číslo
KA	–	kontrolní akce
KS	–	konečný stav (syntetického účtu)
MD	–	strana Má dáti syntetického účtu
MF	–	Ministerstvo financí
MPO	–	Ministerstvo průmyslu a obchodu
MPSV	–	Ministerstvo práce a sociálních věcí
NKÚ	–	Nejvyšší kontrolní úřad
OSS	–	organizační složka státu
PAP	–	pomocný analytický přehled
PS	–	počáteční stav (syntetického účtu)