

## ZPRÁVA O VÝSLEDKU KONTROLY

provedené na základě smlouvy č. 3511 o spolupráci v oblasti finanční kontroly uzavřené dne 14. 10. 2015 a jejího dodatku č. 3 ze dne 23. 1. 2019 u

**Mateřské školy Modřice, okres Brno – venkov, příspěvkové organizace**  
**IČO: 75023334**

s předmětem

hospodaření s veřejnými prostředky ve smyslu § 11 odst. 4 zákona o finanční kontrole

Kontrola za 1. až 3. čtvrtletí roku 2019 byla vykonána dne 12. 12. 2019, zpráva byla zpracována dne 16. 12. 2019 a dokončena po vyjádření MŠ Modřice dne 19. 12. 2019.

Kontrolu provedly:     Ing. Veronika Bobčíková  
                                  Ing. Pavla Kocourková

Za vedení:                Ing. Romana Mulička  
                                  Ing. Pavly Dvořákové

Kontrolovaná org.:     Bc. Monika Čechovská, ředitelka školy  
                                  Jarmila Fišerová, účetní

Počet stran zprávy:     13

Počet příloh:            0

## ÚVOD

V návaznosti na roční plán finanční kontroly za rok 2019 byla provedena kontrola hospodaření Mateřské školy Modřice, okres Brno - venkov, příspěvkové organizace (dále jen „MŠ“) za leden až září roku 2019 ukončené mezitímní závěrkou k 30. 9. 2019.

## VLASTNÍ PROVEDENÍ A VÝSLEDEK KONTROLY

Kontrola byla zaměřena na hospodaření s veřejnými prostředky MŠ v rámci těchto oblastí:

- kontrolu provedení nápravných opatření uložených v rámci VSK za rok 2019,
- kontrolu inventarizace k 31. 12. 2018 dle zákona o účetnictví a vyhlášky č. 270/2010 Sb.,
- prověření vzorku ze všech operací ve zvoleném časovém intervalu,
- prověření ostatních významných operací za kontrolované období,
- zhodnocení vnitřního kontrolního systému, jeho přiměřenosti a účinnosti pro zajištění hospodárného, efektivního a účelného výkonu činnosti příspěvkové organizace.

Kontrola byla provedena výběrovým způsobem. V rámci prověření vybraného vzorku operací byla pozornost soustředěna na měsíc červen s tím, že ve zbylých měsících byly prověřeny jen významné částky, případně rizikové oblasti. Z tohoto důvodu nelze očekávat, že by provedená kontrola zjistila všechny možné nesrovnalosti ve vnitřním kontrolním systému a všechny potenciální chyby v účetnictví MŠ.

### 1. KONTROLA PROVEDENÍ NÁPRAVNÝCH OPATŘENÍ ULOŽENÝCH V RÁMCI VSK ZA ROK 2018

Dle vyjádření paní účetní **neobdržela MŠ od zřizovatele protokol o veřejnosprávní kontrole** za rok 2018. Z tohoto důvodu nemohla být reálně stanovena žádná nápravná opatření a ani kontrola jejich splnění. Následující kontrola je tedy neformální a zaměřila se na splnění *navržených* nápravných opatření

- V rámci ročních inventur provést kontrolu nespoteřovaných zásob kancelářských potřeb, hygienických a úklidových prostředků. O kontrole pořídit záznam podepsaný inventarizační komisí. Případné nespoteřované zásoby materiálu „navést“ na sklad (přeúčtovat na účet 112).

*Nebylo provedeno. Skutečně nemáme sklad na tyto prostředky. Pro rok 2019 byla změněna směrnice.*

*Dle vyjádření MŠ jsou tyto prostředky účtovány přímo do spotřeby, organizace nemá skladové prostory a funkci skladníka.*

*Smyslem nápravného opatření je zajistit, aby do nákladů běžného roku nebyl účtován materiál, který nemohl být prokazatelně v daném roce spotřebován, např. nákup velkého množství kancelářských potřeb v posledních dnech kalendářního roku.*

- K 31. 12. tvořit dohadné položky na spotřebu energií pomocí propočtu dle skutečné spotřeby (dle odečtu měřidel), nebo si od dodavatelů vyžádat k 31. 12. dílčí vyúčtování.

*AD: Nesplněno. Více v bodě 3.2 této zprávy. V roce 2019 jsme si vyžádali dílčí faktury.*

- Zařazení dlouhodobého majetku (nebo jeho technického zhodnocení) účtovat na základě protokolu o zařazení, který bude obsahovat veškeré náležitosti prokazující věcnou i časovou správnost účtování. Tento doložit i zpětně k majetku zařazenému v roce 2018.

*Nebylo splněno. Protokoly mám, jen nebyly doloženy.*

- Odpisy majetku a jeho technického zhodnocení provádět od měsíce následujícího po měsíci, ve kterém došlo k zařazení do používání.

*Nebylo splněno. Pořád řeším s poskytovatelem software.*

- Vysvětlit, popř. opravit nesrovnalosti v účtování DDHM.

*Dokladem FP 123 byly 3 kusy elektrického ořezávátka v jednotkové ceně 3.200,- zaučtovány do podrozvahové evidence na účet 902 (stejně doklad FP 212 na 1 kus elektrického ořezávátka*

v jednotkové ceně 3.496,90). Dle vyjádření organizace se jedná o majetek, u kterého se nepředpokládá doba použití delší než jeden rok.

- Upravit karty majetku tak, aby každá samostatná stavba včetně svého technického zhodnocení byla na samostatné kartě majetku. U nově sloučeného majetku sjednotit zbytkovou dobu odpisování (dle reálné zbývající doby životnosti) a vypočítat správnou výši odpisu.

*Od 1. 1. 2019 jsou karty majetku dle jednotlivých staveb. Nebyla kontrolována správnost nastavení odpisů po provedených změnách.*

- Do konce roku nechat schválit zřizovatelem aktualizovaný (ve vazbě na pořízení nového dlouhodobého hmotného majetku) odpisový plán na rok 2018.

*Bylo splněno.*

- Uveřejňovat rozpočty a střednědobé výhledy dle § 28 a § 28a zákona č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů.

*Za rok 2019 nesplněno, u návrhů rozpočtu na rok 2020 a výhledu na roky 2021 a 2022 splněno.*

- Ve směrnici konkrétně stanovit provádění řídicí kontroly v organizaci.

*AD: Byla zpracována zcela nová směrnice, ta však stále neobsahuje konkrétní stanovení provádění řídicí kontroly v organizaci. Přípomínky k nové směrnici jsou uvedeny v kapitole 5.*

- Provádět a zaznamenávat předběžnou řídicí kontrolu před vznikem nároku či závazku u všech příjmů a výdajů organizace.

*AD: Byla patrná snaha o splnění. Více v kapitole 5.*

## 2. KONTROLA INVENTARIZACE K 31. 12. 2018

Kontrola inventarizace byla zaměřena nejen na ověření konečných zůstatků, ale také na formální stránku inventarizace s ohledem na zákon o účetnictví (dále také jen „zákon“) a vyhlášku č. 270/2010 Sb. (dále také jen „vyhláška“).

Provádění inventarizace je v MŠ upraveno „Směrnici pro inventarizaci majetku a závazků“ účinnou od 2. 1. 2016. Směrnice obsahuje několik nepřesností a formálních nedostatků, z nichž vybrané uvádíme:

- a) V bodě 2 jsou uvedeny náležitosti inventurních soupisů podle zákona. Dodáváme, že je nutné naplnit i další náležitosti požadované vyhláškou (IČO, označení rozsahu a značení dle osnovy, seznam příloh, jména členů komise, atd.).
- b) Na str. 5 je v bodě 2 „Inventarizace zásob“ uvedeno, že MŠ používá u skladu potravin průběžnou inventarizaci, což není pravda, jelikož je provedena klasická periodická inventarizace (viz písm. b) tamtéž).
- c) Na str. 6 v části 5 „Inventarizace závazků a úvěrů“ je vypsáno několik účtů závazků, což je irelevantní, jelikož inventura musí být provedena u všech závazků, jak také naznačuje poznámka pod čarou.
- d) Směrnici by bylo možné zjednodušit a zpřesnit pro podmínky MŠ, nicméně jednotlivé nedostatky jsou spíše formálního charakteru a nebrání řádnému provedení inventarizace.

Dne 30. 11. 2018 byl vydán „Příkaz ředitelky MŠ“ k provedení inventarizace (dále jen „příkaz“) a „Plán inventur na rok 2018“ (dále jen „plán inventur“). Uvádíme vybrané připomínky, zejména formálního charakteru:

- a) Ani v jednom dokumentu není uveden rozhodný den pro prvotní (fyzické) inventury. V plánu inventur není vůbec uveden okamžik, ke kterému se zjišťují skutečné stavy. Z příkazu vyplývá, že se samozřejmě jedná o rozvahový den 31. 12. 2018.
- b) Součástí plánu inventur by měly být také seznamy inventurních soupisů (§ 5 odst. 3 vyhlášky).

Skutečné stavy byly zaznamenávány v inventurních soupisech. Níže uvádíme formální i věcné připomínky k inventurním soupisům obecně, případně dle jednotlivých účtů:

- a) Inventurní soupisy k fyzickým inventurám neobsahují způsob zjišťování skutečných stavů (§30 odst. 7 písm. c) zákona) a okamžik, ke kterému se sestavuje účetní závěrka (§ 30 odst. 7 písm. f) zákona). Inventurní soupisy k dokladovým inventurám neobsahují jména členů inventarizační komise, v soupisech je uveden okamžik zahájení a ukončení inventarizace, nikoliv však okamžik a ukončení inventur. Vše jen drobné formální nepřesnosti.
- b) Inventurní soupisy pro rozdílovou inventuru se dle § 2 písm. c) vyhlášky nazývají dodatečný inventurní soupis, což v MŠ není zavedeno.
- c) Fyzické inventury majetku byly v souladu s plánem inventur provedeny od 10. do 21. 12. 2018 a dle inventurních soupisů se jimi zjišťoval stav k 21. 12. 2018. Pro období mezi rozhodným a rozvahovým dnem měla být provedena rozdílová inventura – tedy prokázání konečného stavu pomocí přírůstků a úbytků majetku (§ 30 odst. 4 zákona). Tato nebyla u žádné fyzické inventury doložena.
- d) V případě nemovitostí, o kterých má povinnost vybraná účetní jednotka účtovat, by měl inventurní soupis obsahovat „způsob, jak byly zkontrolovány veškeré údaje o těchto nemovitostech uvedených v katastru nemovitostí České republiky“, což provedeno nebylo (účty 021 a 031).
- e) Účet 042: V konečném zůstatku účtu nedokončeného majetku je evidováno 6 050 Kč za sanaci zdiva, která byla v roce 2019 odúčtována do nákladů na účet 518 - Ostatní služby. U interního dokladu 0010/00041 ze dne 31. 5. 2019 nebylo vysvětleno, proč bylo ustoupeno od účtování na účet 042. V rámci inventarizace nebylo prověřováno, zda je v tomto případě použití účtu 042 správné. Pokud by se jednalo o zmařenou investici, mělo být účtováno na účet 547 – Manka a škody. K 31. 12. 2018 je také evidován nezařazený čisticí stroj Rotowash v hodnotě 74 346 Kč. Nebylo vysvětleno, proč nebyl v roce 2018 zařazen do užívání.
- f) Účet 021: Pořizovací cena jednotlivých staveb dle inventury neodpovídá jednotlivým stavbám dle schváleného odpisového plánu.
- g) Účet 078 a 088: K inventurnímu soupisu nebyl doložen soupis majetku, kterého se oprávký týkají. Byl pouze doložen „Výpis z účtu za rok 2019“.
- h) Účet 112: Inventura skladu potravin byla dle inventurního soupisu provedena ke dni 21. 12. 2018. Místo rozdílové inventury a dodatečného inventurního soupisu byl k 31. 12. 2018 vyhotoven další inventurní soupis, jako by se jednalo o řádnou inventuru k 31. 12. 2018. Inventurní soupis neobsahoval veškeré náležitosti, např. IČO, označení rozsahu a značení dle osnovy, seznam příloh, jména členů komise, okamžik zahájení a ukončení inventury, okamžik, ke kterému se sestavuje účetní závěrka. Inventurní soupis ke dni 21. 12. 2019 je vytištěn dne 9. 1. 2019, inventurní soupis ke dni 31. 12. 2019 je vytištěn dne 3. 1. 2019. Na základě těchto soupisů tak nemohla být provedena inventura dne 21. 12. 2018.
- i) Účet 241: Inventurní soupis byl vyhotoven dne 7. 1. 2019. Přílohou je periodický výpis z bankovního účtu ze dne 21. 1. 2019.

Inventarizováno bylo na základě denního výpisu staženého z internetového bankovníctví KB.

- j) Účet 243: Inventurní soupis byl vyhotoven dne 10. 1. 2019. Přílohou je periodický výpis z bankovního účtu ze dne 21. 1. 2019.

Inventarizováno bylo na základě denního výpisu staženého z internetového bankovníctví KB.

- k) Účet 261: Inventurní soupis neobsahoval veškeré náležitosti, např. název organizace, IČO, označení rozsahu a značení dle osnovy, seznam příloh, okamžik zahájení a ukončení inventury, okamžik, ke kterému se sestavuje účetní závěrka. Chybí uvedení data provedení fyzického přepočítání hotovostních prostředků.
- l) Účet 324.001: V rámci konečného zůstatku přijatých záloh na stravné 43 924 Kč byl k datu závěrky evidován nedoplatek 2 658 Kč, který nebyl snížením závazků, nýbrž pohledávkou.

- m) Účet 331: Závazek za zaměstnanci byl k 31. 12. 2018 účtován ve výši 583 582 Kč, i když dle sestavy „Zúčtovací listina mezd“ za prosinec 2018 se jednalo o závazek 593 582 Kč. Rozdíl 10 000 Kč nebyl v rámci inventury nijak vysvětlen ani vypořádán.

Jedná se vyplacenou zálohu na mzdu a inventarizována je na účtu 335.005.

- n) Účet 377: Pohledávka ve výši Kč 9,- „Clear – příslušenství“ nebyla v rámci inventarizace nijak blíže vysvětlena. Do data provádění kontroly nebyla tato položka zúčtována.
- o) Účet 381: Jako náklady příštích období byly účtovány zaplacené zálohy, které měly být účtovány na k tomu příslušný účet 314. Jedná se o metodickou nepřesnost, nikoli zkreslení účetní závěrky.
- p) Účet 389: Dohadné položky jsou tvořeny dle zaplacených záloh, což může vést k nesprávným odhadům. Správně by měly být tvořeny dle skutečné spotřeby (dle měřidel).
- q) Účet 902: U inventurního soupisu chybí 8. list z 8, na kterém je pravděpodobně uvedena celková částka majetku evidovaného na účtu 902. Nebylo možné prověřit správnost konečného zůstatku. Správnost nemohla prověřit ani inventarizační komise, která je podepsána na první straně dokumentu.

O provedené inventarizaci byla v souladu s plánem inventur dne 25. 1. 2019 vyhotovena inventarizační zpráva (inventarizační zápis), která shrnuje podstatné skutečnosti o provedených inventurách a informuje o tom, že nebyly zjištěny inventarizační rozdíly.

Inventarizační komise navrhla vyřadit nefunkční majetek. Soupis majetku, který byl navržen k vyřazení však nebyl doložen.

#### Závěr z kontroly inventarizace:

Dokumentace inventarizace obsahuje několik formálních nedostatků, které byt' jsou v rozporu s ustanoveními zákona resp. vyhlášky, nezabraňují řádnému provedení inventarizace. Jako větší nedostatek se jeví absence rozdílové inventury u fyzického majetku.

Dále bylo zjištěno několik menších rozdílů, které inventarizační komise neodhalila, a bylo zjištěno několik metodicky nesprávných účetních postupů, které nerespektují obsahové vymezení účtů dané účtovou osnovou.

#### **Navrhovaná nápravná opatření:**

- U fyzických inventur provádět rozdílovou inventuru mezi rozhodným a rozvahovým dnem.
- Inventuru majetkových účtů provázat s odpisovým plánem organizace.
- Odstranit rozdíl v konečném zůstatku účtu 331 – Zaměstnanci oproti doložené sestavě „Zúčtovací listina mezd“ za prosinec 2018, případně tento rozdíl v rámci inventury vysvětlit.

### **3. PROVĚŘENÍ VZORKU ZE VŠECH OPERACÍ VE ZVOLENÉM ČASOVÉM INTERVALU**

Pro kontrolu vybraného vzorku operací byl zvolen měsíc březen 2019. V ostatních měsících byly ke kontrole vybrány pouze operace s významnými částkami. Za významnou částku byla u pokladních dokladů zvolena částka 2 000 Kč, u faktur přijatých 10 000 Kč. U bankovních výpisů byly kontrolovány platby účtované přímo do nákladů nebo výnosů. Všechny ostatní číselné řady byly kontrolovány pouze v uvedeném měsíci. Kontrola účtování o majetku je popsána v kapitole 4.

Účetní doklady byly uloženy v pořadačích podle dokladových řad a obsahovaly náležitosti v souladu s § 11 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví.

#### **3.1. Pokladní doklady**

Vedení pokladny je upraveno „Směrnicí k vedení pokladny“ s účinností od 2. 1 2015. Pokladníkem byla po celé kontrolované období paní Lenka Studýnková, která má podepsanu dohodu o hmotné odpovědnosti.

Limit pokladní hotovosti byl v organizaci stanoven dodatkem č. 1 s platností od 1. 1. 2017 ve výši 25 000 Kč. Pokladní hotovost je v organizaci pojištěna pro případ krádeže a loupeže do výše 20 000 Kč. Byla provedena kontrola dodržování pokladního limitu. Pokladní limit nebyl překročen, zpravidla nepřekračoval částku 20 000 Kč, která byla pokryta pojištěním proti krádeži.

Dle směrnice je inventura pokladní hotovosti prováděna k 31. 12. příslušného roku a 3x ročně je provedena předem neoznámená mimořádná inventura v termínu dle rozhodnutí ředitelky. V kontrolovaném období byla inventura provedena dne 28. 3., 28. 6. a 27. 9. 2019 Stav zjištěný inventurou vždy odpovídal stavu v pokladní knize a následně i v účetnictví.

*V zaúčtování vybraných pokladních dokladů nebyly nalezeny nedostatky.*

### 3.2. Faktury přijaté

Všechny faktury přijaté (provozní i faktury ŠJ) jsou vedeny dohromady v jedné číselné řadě. O potravinách je účtováno „způsobem A“. Zvláštní číselná řada je určena pro faktury FKSP.

*Připomínky k jednotlivým dokladům:*

FP č. 155 – faktura za spotřebu zemního plynu za období od 7. 3. 2018 do 27. 2. 2019 ve výši 163 355,84 Kč. K 31. 12. 2018 byla vytvořena dohadná položka na plyn ve výši 122 310 Kč. Dle propočtu položek uvedených na faktuře se roku 2018 týkaly výdaje ve výši cca 98 tis. Kč. Rozdíl oproti dohadné položce tak činí cca 24 tis. Kč. O tuto částku byl zkreslen výsledek hospodaření roku 2018 a bude zkreslen výsledek hospodaření roku 2019.

FP č. 256 – faktura za vodné a stočné za období od 14. 11. 2018 do 30. 4. 2019 ve výši 39 246 Kč. K 31. 12. 2018 byla vytvořena dohadná položka na vodné a stočné v celkové výši 6 915,82 Kč. Dle propočtu položek uvedených na faktuře se roku 2018 týkaly výdaje ve výši cca 11 tis. Kč. Rozdíl oproti dohadné položce tak činí cca 4 tis. Kč.

FP č. 364 – faktura za spotřebu elektrické energie za období od 10. 8. 2018 do 13. 8. 2019 ve výši 84 958 Kč. K 31. 12. 2018 byla vytvořena dohadná položka na elektřinu ve výši 34 260 Kč. Dle propočtu položek uvedených na faktuře se roku 2018 týkaly výdaje ve výši cca 29 tis. Kč. Rozdíl oproti dohadné položce tak činí cca 6 tis. Kč. Elektřina je v roce 2019 fakturována měsíčně.

Vyúčtování energií a dohadných položek k 31. 12. 2018 je zobrazeno v tabulce:

Druh energie	Dohad 2018	Skutečnost 2018	Rozdíl	Vliv na N 2019
plyn	122 310,00	97 843,75	-24 466,25	Snížení
vodné a stočné	6 915,82	10 957,14	4 041,32	Zvýšení
elektřina	34 260,00	28 684,47	-5 575,53	Snížení
<b>Celkem</b>	<b>163 485,82</b>	<b>137 485,35</b>	<b>-26 000,47</b>	<b>Snížení</b>

Z výše uvedené tabulky je zřejmé, že způsob tvorby dohadných položek na nevyfakturované spotřeby energií k 31. 12. 2018 nebyl stále zcela vhodný. Celkově byla k 31. 12. 2018 vytvořena dohadná položka ve výši 163 tis. Kč, avšak skutečná spotřeba těchto energií byla, dle vyúčtovacích faktur od dodavatelů, v celkové výši 137 tis. Kč. Dohad byl vytvořen o 26 tis. Kč vyšší, než byla skutečná spotřeba. Celkové náklady roku 2018 byly zvýšeny o 26 tis. Kč a o stejnou částku jsou sníženy náklady roku 2019.

#### **Navrhované nápravné opatření:**

- K 31. 12. tvořit dohadné položky na spotřebu plynu a vodné a stočného pomocí propočtu dle skutečné spotřeby (dle odečtu měřidel), nebo si od dodavatelů vyžádat k 31. 12. dílčí vyúčtování.

FP č. 287 – faktura za pravidelný servis v částce 15 790,50 Kč byla zaúčtována do nákladů organizace na účet 518 – Ostatní služby. Vhodnější by bylo tuto fakturu účtovat na účet 511 – Opravy a udržování.

### 3.3. Bankovní doklady

MŠ disponuje dvěma bankovními účty (běžný účet a účet FKSP). Z bankovních účtů bylo přímo do nákladů účtováno pouze na účet 549 – Ostatní náklady z činnosti. Byly zde nesprávně účtovány bankovní poplatky (**upozorňujeme**, že tyto náklady patří na účet 518 - Ostatní služby). A správně na tento účet bylo zaúčtováno pojištění platební karty a také spoluúčast při náhradě za úraz. Z bankovního účtu přímo do výnosů nebylo během kontrolovaného období účtováno.

#### **Navrhované nápravné opatření:**

- Bankovní poplatky účtovat do nákladů na účet 518 – Ostatní služby.

Poplatky již byly přeúčtovány, ale nespadlo to do kontrolovaného období.

### 3.4. Ostatní doklady

Na všech účetních dokladech je podepsána paní účetní v kolonce „zaúčtoval“ a paní ředitelka v kolonce „příkazce operace“. Jedná se o podpisy dle zákona o účetnictví.

Byla provedena kontrola zaúčtování mezd za leden až září 2019 do nákladů organizace na účty 521 a 524 dle souhrnné mzdové rekapitulace. Nebyly zjištěny nedostatky.

#### *Připomínky k jednotlivým dokladům:*

Provozní příspěvek je účtován do výnosů měsíčně ve výši přiřazených nákladů. Doporučujeme účtovat o provozním příspěvku do výnosů poměrnou částí (měsíčně ve výši 1/12 přislíbeného příspěvku), která lépe odráží stav hospodaření organizace z pohledu mezitímních závěrek.

## 4. **PROVĚŘENÍ OSTATNÍCH VÝZNAMNÝCH OPERACÍ ZA KONTROLOVANÉ OBDOBÍ**

### 4.1. Účtování o majetku a odpisech

V kontrolovaném období bylo účtováno o pořízení technického zhodnocení budovy, pořízení čistícího stroje Rotwash, vyřazení herní sestavy Flora a pořízení a vyřazení drobného dlouhodobého hmotného majetku.

#### *Účtování dlouhodobého hmotného majetku*

Kontrolováno bylo zařazení „čistícího stroje Rotwash“ v hodnotě 74 346 Kč (pořízeno v roce 2018). Čistící stroj byl zařazen do majetku dne 1. 1. 2019, již od měsíce ledna byly navýšeny odpisy. Správně mělo být odpisováno od měsíce následujícího po měsíci zařazení majetku do užívání. Nebylo vysvětleno, proč nebyl čistící stroj zařazen do majetku v prosinci 2018. Okamžik, ke kterému byl stroj způsobilý k užívání, nebyl u účetního dokladu doložen. Nebylo tedy možné provést kontrolu správnosti okamžiku zařazení do majetku. Protokol o zařazení majetku byl doložen, chybí však podpisy odpovědných osob i jakékoliv bližší informace.

Dokladem 0005/00003 ze dne 30. 9. 2019 bylo do majetku zařazeno technické zhodnocení budovy školy v hodnotě 567 814,01. K dokladu nebyl doložen protokol o zařazení.

Mám jen jsem nedoložila.

Jedná se o práce provedené CACOVICKOU STAVEBNÍ spol. s r.o. v hodnotě 497 876,01 na základě smlouvy o dílo č. 02/2019. Platná smlouva o dílo nebyla doložena. Byla předložena pouze smlouva o dílo, podepsaná ze strany objednatele dne 26. 3. 2019. Celková částka fakturace je zde stanovena na 497 960 Kč (rozdíl 83,99 Kč) a je zde uvedeno, že zhotovitel se zavazuje provést dílo ve dvou etapách, do 30. 4. 2019 stavební úpravy sborovny a do 31. 8. 2019 zbývající práce. Z předávacího protokolu vyhotoveného dne 15. 8. 2019 vyplývá, že práce provedené na sborovně byly převzaty dne 30. 4. 2019, ostatní práce pak 15. 8. 2019. V případě, že se jednalo o dvě místně, časově a věcně oddělené stavební akce, měly být tyto dle našeho názoru zařazeny samostatně.

Technické zhodnocení budovy bylo zařazeno do majetku až v září 2019, již od září byly navýšeny odpisy. Dle účetních předpisů má být odpisováno z navýšené vstupní ceny od měsíce následujícího po měsíci zařazení technického zhodnocení do užívání.

Upozorňujeme, že v textu příloh faktur je uvedeno „opravy obkladů kuchyně a sociálního zázemí“. V předávacím protokolu je popis díla: "V rámci oprav a úprav budou mj. vyměněny stávající obklady v kuchyni a sociálním zázemí v 1.NP, dlažba v sociálním zázemí v 1.NP, úprava vstupní sestavy ve Sborovně, oprava podlahy ve Sborovně.". Nehodnotíme, zda se fakticky jedná o opravu nebo technické zhodnocení, zvolená varianta by však měla odpovídat skutečnosti a měla by být podložena kvalifikovaným rozhodnutím na základě patřičných podkladů.

Skutečnosti, na základě kterých bylo rozhodnuto, by měly být součástí účetního dokladu.

Dále upozorňujeme, že v případě technického zhodnocení by mělo dojít ke změně parametrů, změně účelu nebo rozšíření vybavenosti nebo použitelnosti majetku.

Dokladem 0005/00003 ze dne 30. 9. 2019 byla dále zařazena jako technické zhodnocení budovy montáž 2 ks klimatizací do kuchyně v hodnotě 69 138 Kč. Dílo plně funkční a schopné provozu, tedy způsobitelné k užívání, bylo předáno dne 19. 7. 2019.

Upozorňujeme, že na klimatizaci jsou různé názory. Rozsudek čj. 5 Afs 3/2010-144 ze dne 17. září 2010 uvádí, že pro daně z příjmů je součástí stavby to, co umožňuje funkci a účel stavby a co je se stavebním dílem pevně spojeno. Naopak, za samostatné movité věci se považují i předměty, které se stavbou netvoří jeden funkční celek, i když jsou s ní pevně spojeny. Poněkud jiný přístup lze nalézt v pokynu GFŘ D-22, který k § 26 zákona o daních z příjmů uvádí, že výrobními zařízeními, zařízeními a předměty k provozování služeb (výkonů), účelovými zařízeními a předměty, které jsou samostatnými movitými věcmi i přesto, že jsou pevně spojeny s budovou nebo se stavbou, jsou s přihlédnutím ke stavebně-technickým parametrům, funkci a účelu budovy nebo stavby zejména stroje, přístroje, zařízení, konstrukce a příslušné technologické rozvody, např. přístroje a zařízení pro klimatizaci a vzduchotechniku. K příloze č. 1 zákona pak uvádí, že nedílnou součástí stavebních děl je i technické vybavení stavebních děl, zahrnující např. vnitřní rozvody vzduchu (klimatizace a vzduchotechnika) a plynů. Tato zvláštní úprava platí jen pro účely zákona o daních z příjmů. Pro potřeby účetnictví se použije součást stavby z § 120 občanského zákoníku: „Součástí věci je vše, co k ní podle její povahy náleží a nemůže být odděleno, aniž by se tím věc znehodnotila.“

Pokud vezmeme analogii s judikátem NSS, tak pokud by se jednalo o klasicky větratelný prostor, bude nutné prokázat, že podmínky na pracovišti vyžadovaly ještě i klimatizaci pro zajištění "přiměřených" podmínek na pracovišti (klimatizace je nezbytnost pro provoz kuchyně).

#### **Navrhovaná nápravná opatření:**

- Zařazení dlouhodobého majetku (nebo jeho technického zhodnocení) účtovat na základě protokolu o zařazení, který bude obsahovat veškeré náležitosti prokazující věcnou i časovou správnost účtování. Protokol doložit i zpětně k majetku zařazenému v roce 2018 a 2019.
- Odpisy majetku a jeho technického zhodnocení provádět od měsíce následujícího po měsíci, ve kterém došlo k zařazení do používání.

Dokladem 0001/00048 z března 2019 byla zaúčtována uhrazená záloha na realizaci herních prvků a zařízení hřiště v hodnotě 181 500 Kč, dokladem 0001/00121 z června 2019 byla zaúčtována druhá záloha v hodnotě 174 985 Kč. Dle smlouvy o dílo mělo být dílo dodáno do 6 – 8 týdnů ode dne uzavření smlouvy a připsání první zálohy na účet zhotovitele. Dále měla být placena pouze jedna záloha a doplatek po instalaci díla. Zálohy nebyly do data kontroly vyúčtovány.

#### **Navrhované nápravné opatření**

- Do konce roku dořešit vzniklou situaci s dodáním herních prvků a zařízení hřiště. Pokud nebude investice do konce roku dokončena, vyfakturována a zařazena do majetku, je nutné v rámci inventarizace průkazně doložit právní stav jednání s dodavatelem díla a situaci popsat v Příloze k účetní závěrce.

Drobný dlouhodobý hmotný majetek s dobou použitelnosti delší než jeden rok a vstupní cenou nižší než 3.000 Kč účtuje organizace přímo do spotřeby na účet 501. Drobný dlouhodobý hmotný majetek

pod limit je pak evidován na účtu 902 – Jiný drobný dlouhodobý hmotný majetek. Výjimkou je dle interní směrnice nábytek. Dle § 14 odst. 6 vyhlášky č. 410/2009 Sb. může účetní jednotka rozhodnout vnitřním předpisem o snížení stanovené dolní hranice. Zda lze snížit dolní hranici jen v některých případech je diskutabilní.

Dokladem 0005/00002 ze dne 30. 6. 2019 bylo zaúčtováno vyřazení dlouhodobého hmotného majetku. Vyřazovací protokoly byly doloženy.

### *Odpisy majetku*

Byla provedena kontrola odpisů dlouhodobého hmotného majetku evidovaného na účtech 021 „Stavby“ a 022 „Samostatné movité věci a soubory movitých věcí“, dle zřizovatelem schváleného odpisového plánu na rok 2019. Odpisový plán byl schválen Radou města Modřice dne 22. 2. 2019.

Jelikož se jedná o roční odpisový plán na konkrétní rok, měl by být schválen nejpozději do konce ledna příslušného roku. MŠ odpisovala majetek a tvořila fond investic první měsíc roku 2019 na základě neschváleného odpisového plánu.

Upozorňujeme, že v rámci schválené výše odpisů nebyla započtena položka ročního odpisu čistícího stroje ve výši 9 300 Kč. Majetek je v odpisovém plánu uveden, částka ročního odpisu však není načtena do celkové schvalované částky odpisů.

### **Navrhované nápravné opatření**

- Nechat schválit zřizovatelem aktualizovaný odpisový plán na rok 2019 (ve vazbě na odpis čistícího stroje).

Samostatné movité věci a soubory movitých věcí jsou evidovány na třech analytických účtech účtu 022, oprávký k těmto movitým věcem jsou však účtovány pouze na jednom analytickém účtu 082, ačkoliv v účtovém rozvrhu jsou vytvořeny párové analytické účty 022 / 082. Podobně účty 028 / 088.

V rámci kontroly roku 2017 bylo upozorněno, že je z odpisového plánu patrné nesprávné zařazení technických zhodnocení staveb v minulých účetních obdobích, což vede také k ovlivnění výše odpisů. Technické zhodnocení stavby (resp. majetku obecně) vede ke zvýšení pořizovací ceny a pravděpodobně také ke změně doby odpisování, nicméně se stále jedná o jednu položku majetku. V MŠ bylo každé technické zhodnocení zařazeno jako samostatný majetek (stavba) na vlastní kartu majetku a takto také odpisováno.

V roce 2018 v období po schválení odpisového plánu zřizovatelem bylo přistoupeno ke sloučení karet dlouhodobého hmotného majetku. Karty staveb byly sloučeny podle jednotlivých „areálů“, nově byly vytvořeny dvě karty majetku „Celá budova MŠ“ a „Mobilní MŠ“. Ještě v roce 2018 bylo upozorněno, že jednotlivá technická zhodnocení musí být zapsána na majetkovou kartu daného majetku, na druhou stranu samostatné stavby, které mají i vlastní dobu životnosti, musí být zařazeny zvlášť. Např. do hodnoty budovy MŠ Zahradní byla zahrnuta „Rekonstrukce zahrady“ v hodnotě 4.190.346,10 Kč. Dále bylo upozorněno, že projektová dokumentace MŠ Mobilní v hodnotě 55.000 Kč byla přiřazena k majetku MŠ Zahradní. Je proto potřeba posoudit každou jednotlivou původní kartu majetku a rozhodnout, zda se jedná o samostatný majetek nebo technické zhodnocení majetku.

Dále bylo upozorněno, že majetek evidovaný na původních kartách měl přiřazenou rozdílnou dobu životnosti. Na sloučené kartě majetku byla nastavena výše odpisu odpovídající součtu odpisů z původních karet. Toho však nelze matematicky dosáhnout v případě, kdy je z několika karet vytvořen jeden nový majetek s jednotnou dobou odpisování. Bylo doporučeno projednat se zřizovatelem a upravit od 1. 1. 2019. Na kartě majetku Mobilní MŠ byl v měsíci duben 2018 zadán odpis 374.539 Kč, běžné odpisy ostatních měsíců roku 2018 byly 9.949 Kč. Nesrovnalost je nutné vysvětlit, případně opravit.

V roce 2019 byly doloženy nové karty majetku dle jednotlivých staveb. Na sloučené kartě majetku byla nastavena výše odpisu odpovídající součtu odpisů z původních karet. V návaznosti na stanovenou

výši měsíčního odpisu byla přepočtena doba životnosti majetku. U nově sloučeného majetku měla být nastavena zbytková doba odpisování (dle reálné zbyvající doby životnosti) a podle této měla být vypočtena správná výše odpisů. Vliv nesprávné metodiky stanovení doby odpisování a výpočtu měsíčních odpisů na výsledek hospodaření nebylo možné prověřit, jelikož nebyly dodány kompletní podklady pro zhodnocení celé situace.

#### *Investiční okruh*

Byla provedena kontrola investičního okruhu. Investiční okruh nesouhlasí o částku 356 485 Kč. Jedná se o zálohy zaplacené na realizaci herních prvků a zařízení hřiště zaúčtované na účet 052 – Zálohy poskytnuté na pořízení dlouhodobého majetku. Zálohy byly zaplacené, fond investic nebyl čerpán. Dále upozorňujeme, že fond investic se čerpá v okamžiku platby, nikoliv v okamžiku zaúčtování předpisu přijaté faktury.

#### **Navrhované nápravné opatření:**

- Do konce účetního období zaúčtovat čerpání fondu investic z titulu zaplacené zálohy na pořízení dlouhodobého majetku.

#### 4.2. Uveřejnění rozpočtu a střednědobého výhledu

Zkráceně shrneme některé povinnosti MŠ, které jí vyplývají z § 28 a § 28a zákona č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů. MŠ musí sestavit rozpočet, tedy plán výnosů a nákladů na rozpočtový (kalendářní) rok („rozpočet“) a střednědobý výhled rozpočtu, tedy plán výnosů a nákladů na dva roky následující po rozpočtovém roce („střednědobý výhled“). MŠ musí uveřejnit návrh rozpočtu a střednědobého výhledu nejméně 15 dnů před dnem jeho projednávání zřizovatelem. Následně musí do 30 dnů od jejich schválení zveřejnit schválený rozpočet a schválený střednědobý výhled. Zveřejnění je třeba provést na internetových stránkách školy, na internetových stránkách zřizovatele nebo jiným v místě obvyklým způsobem minimálně do schválení rozpočtu a střednědobého výhledu na další období.

Dále upozorňujeme, že dle § 5 odst. 3 zákona č. 23/2017 Sb., o pravidlech rozpočtové odpovědnosti se současně s návrhem rozpočtu uveřejňuje i očekávané nebo skutečné plnění rozpočtu za předcházející rok.

Na internetových stránkách MŠ byl mj. uveřejněn schválený střednědobý výhled na roky 2020 a 2021 a rozpočet na provoz 2019. Vyvěšení rozpočtu prostředků na provoz je nedostatečné, jelikož se týká pouze provozního příspěvku zřizovatele a vlastních příjmů a nikoli všech výnosů a nákladů.

K uvedenému se dále nevyjadřujeme, jelikož k datu kontroly byl na stejném místě uveřejněn střednědobý výhled na roky 2021 a 2022 a Plán rozpočtu na rok 2020 sestavené v rozsahu všech očekávaných výnosů a nákladů. Schválené verze nebyly k datu kontroly prozatím uveřejněny.

Podotýkáme, že s návrhem rozpočtu na rok 2020 mělo být uveřejněno i skutečné nebo očekávané plnění za rok 2019, což uveřejněno nebylo. Doporučujeme je uveřejnit opět v rozsahu všech nákladů a výnosů.

Střednědobý výhled rozpočtu byl RMM schválen dne 17. 12. 2018, vyvěšen byl 13. 12. 2018, tedy před jeho schválením. Podobně Rozpočet prostředků na provoz.

## **5. ZHODNOCENÍ VNITŘNÍHO KONTROLNÍHO SYSTÉMU**

Vnitřní kontrolní systém je v organizaci upraven směrnicí č. 10 „Vnitřní kontrolní systém“ účinnou od 2. 1. 2019. Oproti směrnici platné v roce 2018 nebyla nová směrnice upravena pouze o připomínky z veřejnosprávní kontroly provedené v roce 2018, ale byla zpracována zcela nová směrnice.

Směrnice správně rozděluje řídicí kontrolu na předběžnou, průběžnou a následnou, a správně rozděluje předběžnou kontrolu na jednotlivé fáze „před vznikem nároku nebo závazku“ a „po vzniku nároku nebo závazku“. Dále byly správně uvedeny funkce, které mají jednotlivé fáze kontroly provádět. Ve směrnici však stále nebylo konkrétně stanoveno, jakým způsobem a kdy mají být jednotlivé fáze kontroly v organizaci zaznamenávány.

V příloze směrnice byly uvedeny jednotlivé vzory způsobů zaznamenávání řídicí kontroly v organizaci. Uvedené však nebylo kompletní, chybělo zde například provádění řídicí kontroly u pokladních dokladů a u interních dokladů a podobně. **Doporučujeme** přesně stanovit způsob zaznamenávání řídicí kontroly pro všechny veřejné příjmy a výdaje vyskytující se v organizaci.

#### **Navrhované nápravné opatření:**

- Ve směrnici stanovit konkrétní provádění řídicí kontroly v organizaci.

Součástí směrnice je v článku II. uvedeno jmenování jednotlivých zaměstnanců k výkonu funkcí řídicí kontroly. Příkazcem operace je stanovena ředitelka školy, Bc. Monika Čechovská, v době nepřítomnosti ji zastupuje zástupkyně ředitelky, Dana Haňková. V organizaci je sloučena funkce správce rozpočtu a hlavní účetní. Touto funkcí je pověřena účetní, paní Jarmila Fišerová. V době její nepřítomnosti ji zastupuje Lenka Studýnková. Upozorňujeme, že v příloze směrnice č. 2 jsou uvedena jednotlivá pověření, která však nejsou podepsána. V další příloze jsou uvedeny podpisové vzory, které jsou však řádně vyplněny.

Přílohou ke směrnici č. 4 byl uveden limitovaný příslib pro nákup potravin za leden až prosinec 2019, a to ve výši 20 000 Kč na den. Limitovaný příslib byl schválen příkazcem operace a správcem rozpočtu dne 2. 1. 2019, tedy správně ještě před prvními výdaji roku 2019. Vzhledem k tomu, že předložený účetní deník obsahoval pouze měsíc zaúčtování, nikoli konkrétní datum, nemohla být provedena kontrola dodržení limitu pro nákup potravin v jednotlivých dnech. Byla provedena pouze kontrola faktur za pořízení potravin, zda jednotlivě tento limit nepřekračují. Bylo zjištěno, že na fakturu č. 368 byly pořízeny potraviny v souhrnné výši 23 033 Kč. Stanovený limit byl překročen. V minulém roce byl pro nákup potravin stanoven měsíční limit, který považujeme za vhodnější a **doporučujeme** se k tomuto způsobu schvalování předběžné kontroly před vznikem závazku pro nákup potravin vrátit.

Provádění řídicí kontroly bylo ověřeno u dokladů za měsíc březen 2019 a je popsáno níže u jednotlivých dokladových řad.

#### 5.1. Pokladní doklady

K pokladním dokladům byl přikládán individuální příslib „Protokol o provedení předběžné řídicí kontroly před vystavením smlouvy, objednávky, žádanky“ (vhodnější by bylo uvést pouze „Protokol o provedení předběžné řídicí kontroly před vznikem závazku“), který podepisoval příkazce operace (paní ředitelka) i správce rozpočtu (paní Fišerová).

K výplatě mezd v hotovosti byl přikládán individuální příslib, datum provedení předběžné kontroly před vznikem závazku však bylo stejné jako datum výplaty (například výdajový doklad č. 68). Upozorňujeme, že mzda by měla být schválena ještě před vznikem závazku, tedy před počátkem měsíce, za který byla mzda vyplacena.

Písemný záznam o provedení předběžné řídicí kontroly po vzniku nároku/závazku byl prováděn na tiscích předkontací pokladních dokladů z účetního softwaru. Byl zde uveden podpis příkazce operace a hlavní účetní. **Doporučujeme** k těmto podpisům uvádět i datum provedení kontroly. Způsob provádění je nutné stanovit ve směrnici,

Následná kontrola byla prováděna u všech pokladních dokladů na výše uvedeném formuláři. Bylo zde uvedeno označení kontroly, datum a podpis příkazce operace.

#### 5.2. Faktury přijaté

Předběžná kontrola před vznikem závazku byla u faktur přijatých prováděna příkazcem operace a správcem rozpočtu na objednávkách přiložených k jednotlivým fakturám (pokud nebyla předběžná kontrola provedena již na smlouvě či limitovaným příslibem). U výdajů za potraviny byla předběžná kontrola před vznikem závazku provedena formou „limitovaného příslibu“, viz výše.

Dále byla dle vyjádření organizace předběžná kontrola před vznikem závazku zaznamenávána přímo na smlouvách. Smlouvy nebyly ke kontrole předloženy, provedení řídicí kontroly nebylo kontrolováno. Upozorňujeme však, že v MŠ je u smluv prováděna kontrola pouze příkazcem operace.

**Doporučujeme** organizaci způsob zaznamenávání této kontroly v MŠ prověřit, zda je řádně zaznamenávána i správcem rozpočtu.

Písemný záznam o provedení předběžné řídicí kontroly po vzniku závazku byl uváděn na otisku razítka přímo na konkrétních fakturách. Bylo zde uvedeno označení fáze kontroly, datum a podpis příkazce operace a hlavní účetní.

Následná kontrola byla zaznamenávána na otisku razítka přímo na všech fakturách. Bylo zde uvedeno označení kontroly, datum a podpis příkazce operace. Pouze připomínáme, že následnou kontrolu není nutné provádět u všech dokladů, ale je možné ji provádět pouze u vybraných dokladů nebo souhrnným způsobem na sestavách z účetního softwaru. Zvolený způsob provádění následné kontroly **doporučujeme** stanovit ve směrnici.

### 5.3. Bankovní doklady

K jednotlivým vytisknutým a zaúčtovaným bankovním pohybům z internetového bankovníctví byly z účetnictví tisknuty účetní doklady, na kterých byl uváděn podpis paní ředitelky, jako osoby odpovědné za účetní případ a paní účetní, jako osoby odpovědné za zaúčtování.

### 5.4. Ostatní doklady

Všechny interní doklady byly tisknuty z účetního softwaru a podepisovány paní účetní a paní ředitelkou. U interních dokladů, na jejichž základě vznikal organizaci příjem nebo výdej finančních prostředků, byla provedena řídicí kontrola po vzniku nároku nebo závazku (například se jedná o příjem dotací a příspěvků, školné, stravné, mzdy, ...) na otisku razítka uváděném přímo na účetní doklady. Byla provedena kontrola provedení předběžné kontroly po vzniku závazku u mezd za březen 2019, správně byla kontrola provedena ještě před výplatou mezd.

## **ZÁVĚR**

V mateřské škole je zaveden fungující vnitřní kontrolní systém, který však není ve směrnici konkrétně stanoven. Provedená kontrola bývá zpravidla pečlivě dokumentována a příkládána k jednotlivým účetním dokladům.

V rámci ověření inventarizace byly zjištěny formální nedostatky i odchylky v metodice účtování od účetních předpisů. Dále bylo zjištěno nesprávné či nepřesné zaúčtování pořízeného majetku.

### **REKAPITULACE NAVRHOVANÝCH NÁPRAVNÝCH OPATŘENÍ:**

- U fyzických inventur provádět rozdílovou inventuru mezi rozhodným a rozvahovým dnem.
- Inventuru majetkových účtů provázat s odpisovým plánem organizace.
- Odstranit rozdíl v konečném zůstatku účtu 331 – Zaměstnanci oproti doložené sestavě „Zúčtovací listina mezd“ za prosinec 2018, případně tento rozdíl v rámci inventury vysvětlit.
- K 31. 12. tvořit dohadné položky na spotřebu plynu a vodné a stočného pomocí propočtu dle skutečné spotřeby (dle odečtu měřidel), nebo si od dodavatelů vyžádat k 31. 12. dílčí vyúčtování.
- Bankovní poplatky účtovat do nákladů na účet 518 – Ostatní služby.
- Zařazení dlouhodobého majetku (nebo jeho technického zhodnocení) účtovat na základě protokolu o zařazení, který bude obsahovat veškeré náležitosti prokazující věcnou i časovou správnost účtování. Tento doložit i zpětně k majetku zařazenému v roce 2018 a 2019.
- Odpisy majetku a jeho technického zhodnocení provádět od měsíce následujícího po měsíci, ve kterém došlo k zařazení do používání.
- Do konce roku dořešit vzniklou situaci s dodáním herních prvků a zařízení hřiště. Pokud nebude investice do konce roku dokončena, vyfakturována a zařazena do majetku, je nutné v rámci

inventarizace průkazně doložit právní stav jednání s dodavatelem díla a situaci popsat v Příloze k účetní závěrce.

- Nechat schválit zřizovatelem aktualizovaný (ve vazbě na odpis čistícího stroje) odpisový plán na rok 2019.
- Do konce účetního období zaúčtovat čerpání fondu investic z titulu zaplacené zálohy na pořízení dlouhodobého majetku.
- Ve směrnici stanovit konkrétní provádění řídicí kontroly v organizaci.

V Brně dne 19. prosince 2019

.....  
Ing. Pavla Dvořáková, jednatelka společnosti