

ZNALECKÝ POSUDEK

k závěrům zjištěným při
veřejnosprávní kontrole
v příspěvkové organizaci Základní
škola a Mateřská škola Psáry,
okres Praha - západ.

BDO Appraisal services - Znalecký ústav s.r.o.
V Americe 114
252 31 Všenory
Tel.: +420 226 253 900
Fax: +420 222 542 014
E-mail: appraisalservices@bdo.cz
www.bdo.cz

ZNALECKÝ POSUDEK

- ZNALECKÝ POSUDEK ČÍSLO: 28-06-2012/202
- OBDOBÍ POSOUZENÍ: 1. 1. 2010 - 31. 12. 2010
- DATUM VYPRACOVÁNÍ: 28. 6. 2012
- ÚČEL: Vyjádření se k závěrům zjištěným při veřejnosprávní kontrole v příspěvkové organizaci Základní škola a Mateřská škola Psáry, okres Praha - západ.
- OBJEDNATEL: KMVS, advokátní kancelář, s.r.o.
JUDr. Pavel Musil, PhD.
Hellichova 1
118 00 Praha 1 - Malá strana
- ODPOVĚDNÍ ZPRACOVATELÉ: Ing. Karel Šimek
Ing. Romana Kubrychtová
- POČET VYHOTOVENÍ: 2 předaná + 1 uložené ve znaleckém ústavu

Posudek obsahuje 47 stran včetně úvodní strany a 28 stran příloh.

OBSAH:

1. ÚVOD	9
1.1 ZÁKLADNÍ INFORMACE	9
1.2 VYMEZENÍ PŘEDMĚTU ZNALECKÉHO POSUDKU	10
1.3 ZÁKLADNÍ OBECNÉ PŘEDPOKLADY A OMEZUJÍCÍ PODMÍNKY	12
1.4 POUŽITÉ PRÁVNÍ PŘEDPISY	12
2. ZÁKLADNÍ INFORMACE V SOUVISLOSTI S PŘEDMĚTEM ZNALECKÉHO POSUDKU	15
2.1 ZÁKLADNÍ ÚDAJE O ORGANIZACI ZŠ A MŠ PSÁRY	15
2.2 ZÁKLADNÍ ÚDAJE O VEŘEJNOSPRAVNÍ KONTROLE	15
2.3 PRÁVNÍ ÚPRAVA ÚČETNICTVÍ PŘÍSPĚVKOVÉ ORGANIZACE	16
3. VYPRACOVÁNÍ PŘEDMĚTU ZNALECKÉHO POSUDKU	17
3.1 A. OBECNÉ POSOUZENÍ VEŘEJNOSPRAVNÍ KONTROLY	17
3.1.1 OTÁZKA Č. 1	17
3.1.2 OTÁZKA Č. 2	22
3.1.3 OTÁZKA Č. 3	24
3.2 K NĚKTERÝM DÍLČÍM ZÁVĚRŮM VEŘEJNOSPRAVNÍ KONTROLY	24
3.2.1 OTÁZKA Č. 4	24
3.2.2 OTÁZKA Č. 5	27
3.2.3 OTÁZKA Č. 6	27
3.2.4 OTÁZKA Č. 7	28
3.2.5 OTÁZKA Č. 8	29
3.2.6 OTÁZKA Č. 9	31

3.2.7	OTÁZKA Č. 10	32
3.2.8	OTÁZKA Č. 11	32
3.2.9	OTÁZKA Č. 12	32
3.2.10	OTÁZKA Č. 13	33
3.2.11	OTÁZKA Č. 14	34
3.2.12	OTÁZKA Č. 15	35
3.2.13	OTÁZKA Č. 16	35
3.2.14	OTÁZKA Č. 17	35
3.2.15	OTÁZKA Č. 18	36
3.2.16	OTÁZKA Č. 19	36
3.2.17	OTÁZKA Č. 20	37
3.2.18	OTÁZKA Č. 21	38
3.2.19	OTÁZKA Č. 22	38
3.2.20	OTÁZKA Č. 23	39
3.2.21	OTÁZKA Č. 24	40
3.2.22	OTÁZKA Č. 25	41
3.2.23	OTÁZKA Č. 26	42
3.2.24	OTÁZKA Č. 27	42
3.2.25	OTÁZKA Č. 28	43
3.2.26	OTÁZKA Č. 29	44
3.2.27	OTÁZKA Č. 30	44
3.2.28	OTÁZKA Č. 31	45

4. ZÁVĚR 46

5. ZNALECKÁ DOLOŽKA 47

Příloha č. 1 - Protokol o provedené kontrole v účetní jednotce: Základní a Mateřská škola Psáry, okres Praha-západ

Příloha č. 2 - Dodatek č. 1 k Protokolu o provedené kontrole

Příloha č. 3 - Inventarizační zápis ZŠ a MŠ Psáry za rok 2010

Příloha č. 4 - Výňatek z inventurních soupisů z provedené inventarizace

POUŽITÉ PODKLADY

Pro zpracování tohoto znaleckého posudku byly Znalci Objednatelem předloženy níže uvedené dokumenty:

- A. Protokol o provedené kontrole v účetní jednotce: Základní a Mateřská škola Psáry, okres Praha-západ (dále také „Protokol o provedené kontrole“)
- B. Přílohy č. 1-12 k Protokolu o provedené kontrole
- C. Námitky proti Protokolu o provedené kontrole
- D. Vypořádání námitek (podklad k Dodatku č. 1 k Protokolu o provedené kontrole)
- E. Přílohy k námitkám proti Protokolu o provedené kontrole
- F. Dodatek č. 1 k Protokolu o provedené kontrole
- G. Zřizovací listina příspěvkové organizace Základní škola a Mateřská škola Psáry, okres Praha - západ
- H. Znalecký posudek číslo 136/2011 zpracovaný Mgr. Ing. Pavlem Švarcem ze dne 14.7.2011
- I. Přílohy ke zprávě o stavu školy
- J. Usnesení ze zasedání rady Obce Psáry č. 13-2011
- K. Oznámení o skutečnostech nasvědčujících tomu, že mohl být spáchán trestný čin ze dne 30.11.2011
- L. Vnitřní směrnice o evidenci majetku pro ZŠ a MŠ Psáry
- M. Směrnice k čerpání FKSP pro ZŠ a MŠ Psáry na rok 2010
- N. Směrnice ohledně zásad pro časové rozlišení nákladů v ZŠ a MŠ Psáry
- O. Pracovní smlouva paní Zuzany Fišerové ze dne 1.8.2005
- P. Dodatek č. 1 k pracovní smlouvě paní Zuzany Fišerové ze dne 1.9.2009
- Q. Výpověď z pracovního poměru Zuzany Fišerové ze dne 31.5.2011
- R. Dohoda o odpovědnosti mezi ZŠ a MŠ Psáry a Zuzanou Fišerovou ze dne 31.1.2007
- S. Pověření Zuzany Fišerové do funkce správce rozpočtu a do funkce hlavního účetního ze dne 2.1.2006
- T. Smlouva o vedení účetnictví mezi ZŠ a MŠ Psáry a Zuzanou Fišerovou ze dne 1.8.2005
- U. Dodatek č. 1 ke smlouvě o vedení účetnictví v organizaci ZŠ a MŠ Psáry
- V. Výpověď smlouvy o účetnictví mezi ZŠ a MŠ Psáry a Zuzanou Fišerovou ze dne 12.7.2011
- W. Pokladní deník ZŠ a MŠ Psáry za rok 2010
- X. Protokol o kontrole č. 1/2010 z 22.2.2010 ZŠ a MŠ Psáry - 4. čtvrtletí 2009

- Y. Usnesení ze zasedání rady Obce Psáry č. 6-2011
- Z. Vyjádření účetní ze dne 31.5.2012 a ze dne 5.6.2012.

Pro vypracování tohoto znaleckého posudku jsme využili údaje z níže uvedených veřejně přístupných zdrojů:

[1] Automatizovaný systém právních informací (ASPI)

Další podklady a informace užité pro zpracování tohoto znaleckém posudku jsou jako zdroj v textu dále řádně označené.

Ačkoli máme za to, že informace, na jejichž základě je znalecký posudek zpracován, jsme nashromáždili ze spolehlivých zdrojů, nepřebíráme žádnou odpovědnost za pravdivost a přesnost jakýchkoliv údajů z těchto zdrojů získaných.

1. ÚVOD

1.1 ZÁKLADNÍ INFORMACE

Není-li v textu uvedeno jinak, veškeré informace o Předmětu znaleckého posudku a identifikační údaje o Objednateli a Znalci uvedené níže jsou platné k datu vydání znaleckého posudku.

Předmět znaleckého posudku: Předmětem znaleckého posudku jsou otázky uvedené v objednávce znaleckých služeb ze dne 21.3.2012, které jsou přesně specifikovány v kapitole 1.2 tohoto znaleckého posudku a které se týkají analýzy účetnictví subjektu Základní škola a Mateřská škola Psáry, okres Praha - západ (dále jen „ZŠ a MŠ Psáry“) ve smyslu vyjádření se Znalce k závěrům zjištěným při veřejnosprávní kontrole v příspěvkové organizaci ZŠ a MŠ Psáry.

(dále také „Předmět znaleckého posudku“)

Objednatel znaleckého posudku:

KMVS, advokátní kancelář, s.r.o.

JUDr. Pavel Musil, Ph.D.

Hellichova 1

118 00 Praha 1 - Malá strana

(dále také „Objednatel“)

Vypracoval:

BDO Appraisal services - Znalecký ústav s.r.o., společnost se sídlem Všenory, V Americe 114, PSČ 252 31, IČ: 275 99 582, zapsaná na základě rozhodnutí Ministra spravedlnosti České republiky č.j. 234/2006-ODS-ZN/5, ve znění rozhodnutí č.j. 9/2009-OD-ZN/15 do prvního oddílu seznamu ústavů kvalifikovaných pro znaleckou činnost v oboru Ekonomika, Ekologie a Právní vztahy k cizině.

(dále také „Znalec“)

Účel znaleckého posudku:

Zodpovězení otázek vycházejících ze závěrů zjištěných při veřejnosprávní kontrole v příspěvkové organizaci ZŠ a MŠ Psáry, které jsou blíže specifikovány v kapitole 1.2 znaleckého posudku.

1.2 VYMEZENÍ PŘEDMĚTU ZNALECKÉHO POSUDKU

Na základě aktualizace objednávky znaleckých služeb ze dne 21.3.2012 je úkolem Znalce zodpovědět následující otázky:

A. OBECNÉ POSOUZENÍ VEŘEJNOSPRAVNÍ KONTROLY

- 1) Lze skutková zjištění, učiněná při veřejnosprávní kontrole, dovodit z podkladů uvedených v příloze protokolu o kontrole nebo z dalších podkladů, které byly předloženy znalci?
- 2) Lze z těchto zjištění dovodit závěr o porušení ustanovení právních předpisů, jmenovaných v Dodatku k Protokolu o kontrole?
- 3) Lze z podkladů předložených objednatelem učinit závěr, že nedostatky zjištěné při veřejnosprávní kontrole konané v březnu 2011 byly zjištěny již někdy v dřívější době?

B. K NĚKTERÝM DÍLČÍM ZÁVĚRUM VEŘEJNOSPRAVNÍ KONTROLY

ad vnitřní směrnice

- 4) Vyjádřete se, zda byly směrnice k datu provedení veřejnosprávní kontroly v ZŠ a MŠ aktuální (tj. v souladu s platnými právními předpisy)? Posuďte, zdali vaše zjištění odpovídá závěrům veřejnosprávní kontroly.
- 5) V případě, že nebyly v souladu s platnými právními předpisy, lze tento stav ponechat bez nápravného opatření, eventuálně jaká nápravná opatření je třeba přijmout?

ad smluvní vztahy

- 6) Zjistěte z dostupných podkladů, kdo byl správcem rozpočtu, hlavním účetním a dodavatelem účetních služeb? Posuďte, zdali vaše zjištění odpovídá závěrům veřejnosprávní kontroly.
- 7) Může se výkon činnosti správce rozpočtu, výkon činnosti hlavního účetního a výkon činnosti dodavatele účetních služeb dostat do konfliktu?
- 8) Uved'te příkladným výčtem činnosti, u kterých lze výkonem kterékoliv ze shora uvedených činností zakrýt nedostatky ve výkonu ostatních činností?
- 9) Uved'te, zda příjmy z pronájmu bytu učitelům byly vedeny jako výnosy a výdaje na spotřebu médií jako náklady školy a zdali byly vedeny jako investiční či neinvestiční výdaj? Posuďte, zdali vaše zjištění odpovídá závěrům veřejnosprávní kontroly.
- 10) Je ve vztahu k předchozí otázce vedení takových příjmů jako výnosů školy a vedení takových výdajů jako nákladů školy v souladu s platnými právními předpisy?
- 11) V případě, že ne, lze tento stav ponechat bez nápravného opatření, eventuálně jaká nápravná opatření je třeba přijmout?
- 12) Má vedení takových příjmů jako výnosů školy a vedení takových výdajů jako nákladů školy dopad na stanovení výše školkovného, případně jaký?

ad účetní doklady

- 13) Za předpokladu, že prvotní účetní doklady vykazují vady, patrné z protokolu o kontrole a jejich příloh, a tímto způsobem vadných dokladů je velké množství (476 z celkového počtu 541 kontrolovaných dokladů), lze takové vedení účetnictví považovat za řádné?

- 14) V případě, že nikoli, lze tento stav ponechat bez nápravného opatření, eventuálně jaká nápravná opatření je třeba přijmout?
- 15) Je hledisko formálních náležitostí účetních a daňových dokladů kritériem průkaznosti účetnictví účetní jednotky?
- 16) Lze do účetnictví účetní jednotky bez dalšího zahrnout účetní doklady znějící na jiný subjekt?

ad pokladna

- 17) Uved'te, zda byl limit pokladny opakovaně překračován.
- 18) V případě, že ano, lze tento stav ponechat bez nápravného opatření, eventuálně jaká nápravná opatření je třeba přijmout?
- 19) Uved'te, jaký význam ve vztahu ke kontrole řádného vedení účetnictví má vyznačení kontace záúčtování na primárních dokladech?
- 20) Jak se správně účtuje účetní případ, kdy rodič podepíše závaznou přihlášku, z níž vzniká povinnost zaplatit škole úplatu (např. za zájmový kroužek), zejména lze takový účetní případ účtovat přímo do výnosů bez doložení závazné přihlášky?

ad inventarizace

- 21) Jakým způsobem a jak často se má provádět inventarizace. Jaký význam má její provádění?
- 22) Je průkazná inventarizace majetku v případě, že chybí skutečné odsouhlasení majetku na účetní evidenci, kdy výpis není podepsán inventarizační komisí, kdy chybí protokol o zahájení a ukončení fyzické inventarizace majetku, kdy na inventurách není uvedeno žádné datum provedení kontroly?
- 23) Posud'te na základě Vámi dostupných podkladů, zda inventura byla prováděna řádně a posud'te, zdali vaše zjištění odpovídá závěrům veřejnosprávní kontroly.

ad vnitřní kontrolní systém

- 24) Co je vnitřní kontrolní systém, které okruhy činností má zahrnovat a k čemu slouží?
- 25) Vede fungující vnitřní kontrolní systém k odhalení nedostatků v účetní evidenci a účetních dokladech, v inventarizaci, interních směrnících?

C. K NĚKTERÝM DALŠÍM ZÁLEŽITOSTEM

ad inventarizace

- 26) Je třeba v rámci inventarizace označit majetek inventárním číslem? Je třeba v rámci inventarizace pořizovat místní seznamy?
- 27) Jakým způsobem lze napravit stav, kdy z celkového množství položek majetku podléhajících inventarizaci se podaří identifikovat pouze některé z nich (tj. přibližně dvě třetiny) a co tato náprava zahrnuje? Jakým způsobem lze napravit stav, kdy existuje majetek, který není inventarizován (tj. je prokazatelně pořízen, avšak v rámci inventarizace o něm není záznam) a co tato náprava zahrnuje?
- 28) Jaká rizika s sebou nese stav, kdy z celkového množství položek majetku podléhajících inventarizaci se podaří identifikovat pouze některé z nich (tj. přibližně dvě třetiny)? Jaká rizika s sebou nese stav, kdy existuje majetek, který není inventarizován (tj. je prokazatelně pořízen, avšak v rámci inventarizace o něm není záznam)?

29) Pokud jsou v souladu s otázkou 26 a 27 přijata nápravná opatření, jaké jsou obvyklé náklady na nápravu dle bodu výše a jak tato náprava obvykle dlouho trvá?

ad účetní sešit

30) Je v souladu s platnými právními předpisy, aby příjem za sběr organizovaný školou, který má být příjmem školy, nebyl veden v účetnictví školy (s tím, že tyto prostředky nejsou součástí státního rozpočtu, ze kterého je financován chod školy) a obdobně je v souladu s platnými právními předpisy, aby výdaje na aktivity organizované školou či odměny za kladné aktivity žáků, které mají být výdajem školy, nebyly vedeny v účetnictví školy?

31) Je v souladu s platnými právními předpisy vést evidenci o takových příjmech a výdajích mimo účetnictví ve zvláštním sešitě, do něhož jsou vleповány doklady o přijatých částkách a provedených výběrech?

1.3 ZÁKLADNÍ OBEČNÉ PŘEDPOKLADY A OMEZUJÍCÍ PODMÍNKY

Při zpracování znaleckého posudku Znalec vychází pouze z informací a podkladů, které byly Znalci dostupné k datu vypracování posudku.

Znalec prohlašuje, že je nezávislý na Objednateli, že nemá žádný současný ani budoucí zájem na závěrech vyplývajících z tohoto znaleckého posudku, a že nemá žádný osobní ani majetkový vztah k Objednateli a ZŠ a MŠ Psáry. Znalec dále prohlašuje, že závěry tohoto znaleckého posudku vycházely z dokumentů, které mu byly předloženy Objednatelem a ZŠ a MŠ Psáry. V případě, že Objednatel nepředložil Znalci dokumenty, které mohly mít vliv na zpracování tohoto znaleckého posudku, nepřijímá Znalec jakoukoli odpovědnost s touto skutečností související. Znalec neprováděl žádná šetření směřující k ověření pravosti, správnosti a úplnosti předložených dokumentů, ze kterých ve znaleckém posudku vycházel.

Obsah tohoto znaleckého posudku je důvěrný, slouží pouze pro vnitřní potřeby Objednatele.

Hodnoty prezentované v tomto znaleckém posudku jsou založeny na předpokladech v tomto znaleckém posudku uvedených.

Tento znalecký posudek je vyhotoven ve třech originálech. Objednateli se předává dvě originální vyhotovení, jedno originální vyhotovení je archivováno v archivu Znalce.

1.4 POUŽITÉ PRÁVNÍ PŘEDPISY

Jsou-li v tomto znaleckém posudku uváděny odkazy na ustanovení obecně závazných předpisů, popř. přímo citovány, pak se jedná o ustanovení účinná v období od 1.1.2010 do 31.12.2010 (dále také „Posuzované období“), není-li výslovně uvedeno jinak.

Znalec při vypracování Předmětu znaleckého posudku vycházel zejména z ustanovení následujících právních předpisů:

- zákon č. 36/1967 Sb., o znalcích a tlumočnících, ve znění pozdějších předpisů, a ustanovení vyhlášky č. 37/1967 Sb., provedení zákona o znalcích a tlumočnících, ve znění pozdějších předpisů,
- zákon č. 563/1991 Sb. o účetnictví, ve znění platném v Posuzovaném období (dále jen „Zákon o účetnictví“),
- vyhláška č. 410/2009 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění platném v Posuzovaném období, pro některé vybrané účetní jednotky (dále jen „Vyhláška č. 410/2009“),
- oznámení č. 282/102 406/2009 Ministerstva financí - České účetní standardy pro některé vybrané účetní jednotky, které vedou účetnictví podle vyhlášky č. 410/2009 Sb.,
- zákon č. 320/2001 o finanční kontrole ve veřejné správě, ve znění platném v Posuzovaném období (dále jen „Zákon o finanční kontrole“),
- vyhláška č. 416/2004, kterou se provádí zákon č. 320/2001 Sb., o finanční kontrole ve veřejné správě a o změně některých zákonů (zákon o finanční kontrole), ve znění zákona č. 309/2002 Sb., zákona č. 320/2002 Sb. a zákona č. 123/2003 Sb. (dále jen „Vyhláška č. 416/2004“),
- vyhláška č. 270/2010 Sb., o inventarizaci majetku a závazků (dále jen „Vyhláška č. 270/2010“),
- zákon č. 589/1992 Sb., o pojistném na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti,
- zákon č. 48/1997 Sb., o veřejném zdravotním pojištění a o změně a doplnění některých souvisejících zákonů.

NÁLEZ, POSUDEK

2. ZÁKLADNÍ INFORMACE V SOUVISLOSTI S PŘEDMĚTEM ZNALECKÉHO POSUDKU

2.1 ZÁKLADNÍ ÚDAJE O ORGANIZACI ZŠ A MŠ PSÁRY

Základní údaje o příspěvkové organizaci ZŠ a MŠ Psáry k datu vydání znaleckého posudku jsou shrnuty v tabulce níže.

Tabulka 2-1 Základní údaje o příspěvkové organizaci ZŠ a MŠ Psáry

Údaj	Popis
Obchodní firma	Základní škola a Mateřská škola Psáry, okres Praha - západ
Sídlo	Hlavní 12, 252 44 Psáry
Identifikační číslo	70840512
Právní forma	Příspěvková organizace
Označení zřizovatele	Obec Psáry, se sídlem Pražská 137, 252 44 Psáry, okres Praha - západ (dále také „Zřizovatel“)
Předmět činnosti organizace	Vzdělávací a výchovná činnost, vzdělávací akce včetně lektorské činnosti
Statutární orgán - organizace	Ředitel, kterého jmenuje a odvolává rada obce Psáry
Ostatní skutečnosti	Žádné

Zdroj: zřizovací listina ZŠ a MŠ Psáry účinná od 1.1.2010.

2.2 ZÁKLADNÍ ÚDAJE O VEŘEJNOSPRAVNÍ KONTROLE

Na základě pověření Zřizovatele ZŠ a MŠ Psáry byla provedena kontrola v příspěvkové organizaci ZŠ a MŠ Psáry, přičemž kontrolované období byl kalendářní rok 2010. Kontrola společností DILIGENS s.r.o. proběhla ve dnech 17. března a 24. března 2011 v prostorách ZŠ a MŠ Psáry. V oblasti účetnictví se kontrola zaměřila na: dodavatelské faktury, pokladnu, smluvní vztahy, odběratelské faktury, inventarizaci, evidenci majetku, odpisový plán, evidenci zásob, fondové hospodářství, výpočet mezd a odvody z mezd, výkaznictví, vyúčtování a použití dotací a darů. V oblasti vnitřního kontrolního systému se kontrola zaměřila na: interní směrnice organizace, věcnou a formální likvidaci dokladů. Výstupem z veřejnosprávní kontroly je **Protokol o provedené kontrole**, který byl vyhotoven dne 31. března 2011. Dne 8. dubna 2011 byl vyhotoven bývalou ředitelkou ZŠ a MŠ Psáry Mgr. Milenou Trůblovou dokument s označením „Námítka proti Protokolu o provedené kontrole v účetní jednotce: Základní a Mateřská škola Psáry, okres Praha - západ ze dne 31.3.2011“ (dále jen „Dokument s námitkami“), v jehož obsahu jsou uvedené námítky a vyjádření k jednotlivým kontrolním zjištěním. Na základě Dokumentu s námitkami byl vyhotoven Dodatek č. 1 k Protokolu o provedené kontrole, v němž je uvedeno, že provedenou veřejnosprávní kontrolou bylo zjištěno závažné porušení právních povinností vyplývajících z vykonávané funkce ředitele kontrolované osoby, zejména § 11 odst. 1 písm. b, § 8 odst. 1 a 2 Zákona o účetnictví, v platném znění a § 25 odst. 1 Zákona o finanční kontrole, v platném znění.

Výše uvedené slouží pouze pro popis vzniklé situace. Z uvedených informací není možné činit jakékoliv závěry. Znalec při popisu situace vycházel z dokumentů předložených Objednatelem.

2.3 PRÁVNÍ ÚPRAVA ÚČETNICTVÍ PŘÍSPĚVKOVÉ ORGANIZACE

ZŠ a MŠ Psáry je příspěvkovou organizací, jejíž účetnictví je vedeno dle Zákona o účetnictví. Některá ustanovení Zákona o účetnictví jsou dále podrobněji upravena pro příspěvkové organizace Vyhláškou č. 410/2009. Dále na účetní jednotky, které vedou účetnictví podle Vyhlášky č. 410/2009 se vztahují české účetní standardy č. 282/102406/2009 tj. ČÚS č. 701, 702, 704. Znalec dále uvádí, že inventarizace majetku a závazků v příspěvkové organizaci je upravena Vyhláškou č. 270/2010.

3. VYPRACOVÁNÍ PŘEDMĚTU ZNALECKÉHO POSUDKU

V rámci této kapitoly bude Znalcem na základě analýzy všech předložených podkladů vypracován Předmět znaleckého posudku. Níže uvedené analýzy a závěry Znalce jsou provedeny v souladu s informacemi, předpoklady a omezeními uvedenými v kapitole 1.3 (viz Předpoklady Znalce).

Znalec rovněž uvádí, že postupoval jen a pouze v souladu se zadáním obdržným od Objednatele tak, aby byl naplněn účel znaleckého posudku.

V této kapitole Znalec odpoví na otázky, které jsou specifikovány v kapitole 1.2. Vlastní analýza Znalce je rozdělena do třech níže uvedených podkapitol, přičemž v rámci každé podkapitoly jsou otázky dále členěny dle posuzovaných oblastí.

- A. Obecné posouzení veřejnosprávní kontroly
- B. K některým dílčím závěrům veřejnosprávní kontroly
- C. K některým dalším záležitostem

3.1 A. OBECNÉ POSOUZENÍ VEŘEJNOSPRAVNÍ KONTROLY

3.1.1 OTÁZKA Č. 1

Znění otázky č. 1: **Lze skutková zjištění, učiněná při veřejnosprávní kontrole, dovodit z podkladů uvedených v příloze protokolu o kontrole nebo z dalších podkladů, které byly předloženy znalci?**

Závěry resp. skutková zjištění uvedené v Protokolu o provedené kontrole byly rozděleny dle jednotlivých kontrolovaných oblastí. Znalec pro vypracování této otázky vždy nejprve uvede skutková zjištění učiněná veřejnosprávní kontrolou a následně odpoví na výše uvedenou otázku.

Interní směrnice

Skutková zjištění učiněná veřejnosprávní kontrolou v oblasti interních směrnic:

- neaktuálnost směrnic s platnými právními předpisy,
- nedodržování směrnic, zřizovací listiny účetní jednotkou.

Znalec uvádí, že výše uvedená skutková zjištění lze dovodit z podkladů, které byly Znalci předloženy a to na základě níže uvedených bodů.

- Ve směrnici k vedení pokladny je stanoven limit pokladní hotovosti pro hlavní pokladnu ve výši 50 000 Kč, přičemž z pokladního deníku za rok 2010 je zřejmé, že tento limit není dodržován (bliže viz kapitola 3.2.14).
- Směrnice o evidenci majetku, odpisování majetku obsahují neaktuální čísla účtů (bliže viz kapitola 3.2.1).

- Znalec obdržel mezi přílohami k Protokolu o provedené kontrole i scan výjezdu z účetnictví, kde je zřejmé, že přijatý finanční dar v hodnotě 25 000 Kč je zaúčtován na účtu 414.0540 - Rezervní fond z ostatních titulů a nikoliv na účtu 324 - Krátkodobé přijaté zálohy, tak jak to uvádí zřizovací listina.

Faktury dodavatelské

Skutková zjištění učiněná veřejnosprávní kontrolou v oblasti dodavatelských faktur:

- faktury znějící na jiný subjekt v účetní evidenci ZŠ a MŠ Psáry,
- nesprávně uvedená adresa popř. chybějící IČO organizace na dodavatelských fakturách,
- název organizace uvedený na dodavatelských fakturách není přesný dle zřizovací listiny,
- pozdní účtování dodavatelských faktur.

Znalec uvádí, že lze výše uvedený závěr dovodit z podkladů, které byly Znalci předloženy a to na základě níže uvedených bodů. Znalec dále pro ujasnění uvádí, že obdržel pouze nepatrnou část tj. 9 z 541 dodavatelských faktur.

- Tři z přijatých dodavatelských faktur znějí na jiný subjekt tj. na Obecní úřad Psáry, nebo na paní Janu Kočišovou nebo na paní Janu Hruškovou (blíže viz kapitola 3.2.13).
- Na čtyřech z přijatých dodavatelských faktur je uvedena nesprávná adresa organizace.
- Na jedné z přijatých faktur není uveden žádný název organizace ani IČO organizace (blíže viz kapitola 3.2.10).
- Žádná z předložených dodavatelských faktur nemá uvedený název dle zřizovací listiny.

Znalec dále uvádí, že zjištění týkající se pozdního účtování nelze dovodit z podkladů, které byly Znalci předloženy, neboť neobdržel účetní výjezdy např. účetní deník za rok 2010, kde by si toto zjištění mohl ověřit.

Pokladna

Skutková zjištění učiněná veřejnosprávní kontrolou v oblasti pokladny:

- na pokladních dokladech nejsou uvedeny kontace zaúčtování,
- na některých pokladních dokladech je uveden chybný resp. jiný odběratel,
- vybrané peněžní prostředky od rodičů na kroužky jsou účtovány rovnou do výnosů bez předpisu,
- nedodržení limitu pokladní hotovosti.

Znalec uvádí, že první výše uvedené zjištění lze dovodit z podkladů, které byly Znalci předloženy a to na základě níže uvedeného bodu. Znalec dále pro ujasnění uvádí, že obdržel pouze nepatrnou část

tj. 4 pokladní doklady z celkového počtu 510 pokladních dokladů (jejich počet Znalec zjistil s pokladního deníku).

- Na čtyřech Znalci předložených pokladních dokladech není uvedena kontace zaúčtování (bližší viz kapitola 3.2.16).

Znalec uvádí, že nelze druhé a třetí výše uvedené zjištění dovodit z podkladů, které byly Znalci předloženy. Nelze dovodit z důvodu, že Znalec měl k dispozici pouze čtyři pokladní doklady, na nichž byl uveden správný název odběratele. Dále z důvodu, že neobdržel žádné prvotní doklady prokazující existenci výnosů za zájmové kroužky či popis účtování výnosů plynoucích z realizace zájmových kroužků. Znalec uvádí, že zjištění ohledně limitu pokladní hotovosti lze dovodit z podkladů, které byly Znalci předloženy a to na základě níže uvedeného bodu.

- Ve směrnici k vedení pokladny je stanoven limit pokladní hotovosti pro hlavní pokladnu ve výši 50 000 Kč, přičemž z pokladního deníku za rok 2010 je zřejmé, že tento limit není dodržován (bližší viz kapitola 3.2.14).

Odběratelské faktury

Skutková zjištění učiněná veřejnosprávní kontrolou v oblasti odběratelských faktur:

- název organizace uvedený na vystavených fakturách není přesný dle zřizovací listiny,
- není uveden titul pro fakturaci školného.

Znalec uvádí, že lze zjištění z titulu neuvedení názvu organizace dle zřizovací listiny dovodit z podkladů, které byly Znalci předloženy a to na základě níže uvedeného bodu. Znalec dále uvádí, že obdržel pouze tři vydané faktury.

- Na fakturách vystavených ZŠ a MŠ Psáry není uvedený přesný název organizace dle zřizovací listiny.

Znalec dále uvádí, že není v jeho kompetenci odpovědět na zjištění ohledně právního titulu pro doložení fakturace školného. Znalec nemá příslušné oprávnění rozhodovat resp. odpovídat v této věci a to z toho důvodu, že se jedná o právní věc.

Fond kulturních sociálních potřeb (dále také „FKSP“)

Skutková zjištění učiněná veřejnosprávní kontrolou v oblasti FKSP:

- příspěvek je účtován čtvrtletně nikoliv měsíčně,
- některé žádosti od zaměstnanců na příspěvek z FKSP nejsou podepsány,
- 100 Kč rozdíl související s penzijním připojištěním, penzijní připojištění je účtováno ve výši 5 700 Kč, zatímco by mělo být ve výši 5 800 Kč.

Znalec uvádí, že první zjištění nelze dovodit z podkladů, které byly Znalci předloženy. Další zjištění lze dovodit z obdržených podkladů a to na základě níže uvedených bodů.

- Znalec obdržel dvě žádosti o příspěvek z FKSP, které nebyly podepsány.
- 100 Kč rozdíl byl vysvětlen v rámci Dokumentu s námitkami, tudíž původně zaúčtovaná částka 5 700 Kč je dle názoru Znalce správná.

Jídlna

Skutková zjištění učiněná veřejnosprávní kontrolou v oblasti jídelny:

- není stanoveno procento přirozených úbytků zásob.

Znalec uvádí, že výše uvedené zjištění by šlo dovodit pouze na základě detailnější analýzy vyskladňování a naskladňování zásob. Znalec uvádí, že z obdržených podkladů nelze tedy dovodit výše uvedené zjištění.

Inventarizace majetku a závazků

Skutková zjištění učiněná veřejnosprávní kontrolou v oblasti inventarizace majetku a závazků:

- na inventurních soupisech není skutečné odsouhlasení majetku na účetní evidenci,
- výpis majetku je pouze formální,
- na inventurních soupisech chybí podpisy inventarizační komise,
- není patrné, zda fyzická inventarizace dlouhodobého majetku skutečně proběhla,
- chybí protokol o zahájení a ukončení fyzické inventarizace majetku,
- na inventurách není uvedeno žádné datum provedení inventury majetku,
- chybí inventura účtu 042,
- pokud jde o dokladové inventury, není položkový rozpis účtů 314 a 335
- u pohledávek a závazků by měly být v inventurních seznamech uvedeny splatnosti, aby bylo možné sledovat jejich stáří.

Znalec uvádí, že lze výše uvedená zjištění dovodit z podkladů, které byly Znalci předloženy a to na základě níže uvedených bodů.

- V obdržených inventurních soupisech resp. v přehledu majetku, které Znalec obdržel, není uveden sloupec se skutečně zjištěným stavem majetku resp. sloupec pro dopisování skutečného počtu majetku během fyzického ověřování majetku. Na inventurních soupisech je uveden pouze stav dle účetnictví (blíže viz kapitoly 3.2.19, 3.2.20).
- Veškeré inventurní soupisy nejsou podepsány inventurní komisí, pouze ředitelkou ZŠ a MŠ Psáry (blíže viz kapitoly 3.2.19,3.2.20).

- Znalec uvádí, že na základě jemu předložených dokladů, **nic nenasvědčuje tomu, že by byla fyzická inventura majetku provedena.**
- Znalec obdržel dokladovou inventuru za rok 2010 účtu 314 - poskytnuté zálohy, kde je pouze uvedena jedna částka ve výši 308 079,77 Kč. Znalec není schopen říct, zda zůstatek účtu je tvořen pouze touto inventarizační položkou, nebo zda tato položka se skládá z dalších položek.
- Znalec obdržel dokladovou inventuru za rok 2010 účtu 335 - pohledávky za zaměstnanci, z níž je zřejmé, že konečný zůstatek účtu je tvořen „půjčkami FKSP“ a „provozní zálohou ŠJ pí Beránkovou“. Znalec není schopný říct, zda zůstatek účtu je tvořen pouze těmito dvěma inventarizačními položkami, nebo zda inventarizační položka „půjčky FKSP“ se skládá z dalších položek.
- Znalec neobdržel inventuru účtu 042.
- Na všech inventurních soupisech, které byly předloženy Znalci, není uvedeno žádné datum zahájení a ukončení inventury.
- Dokladové inventury pohledávek a závazků, které byly Znalci předloženy, neuvádějí splatnosti jednotlivých pohledávek a závazků.
- Znalec neobdržel protokol o zahájení a ukončení fyzické inventarizace majetku.

Dary

Skutková zjištění učiněná veřejnosprávní kontrolou v oblasti darů:

- nedodržení ustanovení zřizovací listiny např. přijatý finanční dar nebyl účtován jako záloha do doby schválení, tak jak zřizovací listina ukládá.

Znalec uvádí, že lze výše uvedený závěr dovodit z podkladů, které byly Znalci předloženy a to na základě níže uvedených bodů.

- Znalec obdržel mezi přílohami k Protokolu o provedené kontrole i scan výjezdu z účetnictví, kde je zřejmé, že přijatý finanční dar v hodnotě 25 000 Kč je zaúčtován na účtu 414.0540 - Rezervní fond z ostatních titulů a nikoliv na účtu 324 - Krátkodobé přijaté zálohy, tak jak to uvádí zřizovací listina.

Časové rozlišení

Skutková zjištění učiněná veřejnosprávní kontrolou v oblasti časového rozlišení:

- nejsou dodržovány principy účtování nákladů do období, se kterým tyto náklady souvisí.

Znalec uvádí, že nelze výše uvedený závěr dovodit z podkladů, které byly Znalci předloženy a to na základě níže uvedeného bodu.

- Znalec obdržel pouze směrnici popisující zásady pro časové rozlišení nákladů, ale neobdržel jednotlivé doklady a účetní deník, na základě nichž by si Znalec mohl dovodit výše uvedený závěr tj. že náklady nebyly časově rozlišovány.

Ostatní zjištění

Skutková zjištění učiněná veřejnosprávní kontrolou v oblasti ostatních zjištění:

- odpisy byly v roce 2010 chybně vypočítány a zaneseny do účetní evidence, jsou o 200 Kč nižší, než by mělo být,
- v hlavní knize jsou prováděny velmi časté opravy účetních zápisů, tato skutečnost jednak omezuje průkaznost účetnictví a komplikuje následnou kontrolu,
- je potřeba provést novou registraci na příslušném FÚ.

Znalec uvádí, že lze první zjištění z titulu chybně vypočítaných odpisů a třetí zjištění ohledně nové registrace na FÚ dovodit z podkladů, které mu byly předloženy, a to na základě níže uvedených bodů.

- Na základě Znalci předložené přílohy týkající se odpisů, je zřejmé, že došlo k chybnému výpočtu odpisů za rok 2010.
- Dle obdrženého osvědčení o registraci z roku 2000, neodpovídá název organizace a adresa na zřizovací listinu.

Dále Znalec uvádí, že zjištění z titulu velmi častých oprav účetních zápisů v hlavní knize nelze dovodit z podkladů, které byly Znalci předloženy, neboť mu nebyla poskytnutá hlavní kniha.

3.1.2 OTÁZKA Č. 2

Znění otázky č. 2: Lze z těchto zjištění dovodit závěr o porušení ustanovení právních předpisů, jmenovaných v Dodatku k Protokolu o kontrole?

V Dodatku č. 1 k Protokolu o provedené kontrole je uvedeno „Provedenou veřejnosprávní kontrolou bylo zjištěno závažné porušení právních povinností vyplývajících z vykonávané funkce ředitele kontrolované osoby, zejména § 11 odst. 1 písm. b, § 8 odst. 1 a 2 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, v platném znění a § 25 odst. 1 zákona č. 320/2001 Sb., o finanční kontrole, v platném znění“.

Níže Znalec uvádí znění výše uvedených ustanovení platných v Posuzovaném období a své vyjádření k výše uvedené otázce:

Znění § 11 odst. 1, písm. b) Zákona o účetnictví:

Účetní doklady jsou průkazné účetní záznamy, které musí obsahovat

- a) označení účetního dokladu,
- b) obsah účetního případu a jeho účastníky,

Na základě předložených dokladů, Znalec uvádí následující příklady, v nichž došlo k porušení výše uvedeného ustanovení:

- Tři z přijatých dodavatelských faktur znějí na jiný subjekt tj. na Obecní úřad Psáry, nebo na paní Janu Kočišovou nebo na paní Janu Hruškovou.
- Na čtyřech z přijatých dodavatelských faktur je uvedena nesprávná adresa organizace.
- Na jedné z přijatých faktur není uveden žádný název organizace ani IČO organizace.

Na základě výše uvedených bodů Znalec uvádí, že lze z podkladů, které mu byly předloženy Objednatelem dovodit závěr, že ustanovení § 11 odst. 1, písm. b) Zákona o účetnictví bylo porušeno.

Znění § 8 odst. 1 a 2 Zákona o účetnictví:

(1) Účetní jednotky jsou povinny vést účetnictví správné, úplné, průkazné, srozumitelné, přehledné a způsobem zaručujícím trvalost účetních záznamů.

(2) Účetnictví účetní jednotky je správné, jestliže účetní jednotka vede účetnictví tak, že to neodporuje tomuto zákonu a ostatním právním předpisům ani neobchází jejich účel.

(3) Účetnictví účetní jednotky je úplné, jestliže účetní jednotka zaúčtovala v účetním období v účetních knihách všechny účetní případy, které v něm měla zaúčtovat podle § 3, a nejpozději do konce tohoto období za jemu bezprostředně předcházející účetní období sestavila účetní závěrku, popřípadě i konsolidovanou účetní závěrku, vyhotovila výroční zprávu, popřípadě i konsolidovanou výroční zprávu, zveřejnila informace podle § 21a a má o těchto skutečnostech veškeré účetní záznamy, a to přehledně uspořádané.

(4) Účetnictví účetní jednotky je průkazné, jestliže všechny účetní záznamy tohoto účetnictví jsou průkazné (§ 33a) a účetní jednotka provedla inventarizaci.

(5) Účetnictví účetní jednotky je srozumitelné, jestliže umožňuje jednotlivě i v souvislostech spolehlivě a jednoznačně určit

a) obsah účetních případů alespoň s použitím účetních metod uvedených v § 4 odst. 8,

b) obsah účetních záznamů s použitím nástrojů uvedených v § 4 odst. 10,

c) vazbu mezi účetním záznamem vzniklým seskupením a dílčími účetními záznamy v případech uvedených v § 33 odst. 5.

(6) Účetnictví účetní jednotky je vedeno způsobem zaručujícím trvalost účetních záznamů, jestliže účetní jednotka je schopna splnit povinnosti spojené s jejich úschovou a zpracováním podle § 31, 32 a § 33 odst. 3 a 7 po celou dobu, po níž jsou jí tímto zákonem uloženy.

Na základě předložených dokladů, Znalec uvádí následující příklady, v nichž došlo k porušení výše uvedeného ustanovení:

- Tři z přijatých dodavatelských faktur znějí na jiný subjekt tj. na Obecní úřad Psáry, nebo na paní Janu Kočišovou nebo na paní Janu Hruškovou.
- Na čtyřech z přijatých dodavatelských faktur je uvedena nesprávná adresa organizace.
- Na jedné z přijatých faktur není uveden žádný název organizace ani IČO organizace.
- Inventurní soupisy nesplňují požadavky dle ustanovení § 30 odst. 2 Zákona o účetnictví, konkrétně chybí podpisové záznamy osob odpovědných za zjištění skutečnosti. Dále na inventurních soupisech chybí skutečné stavy majetku zjištěné v rámci fyzické inventury. Na základě těchto zjištění Znalec uvádí, že takto provedená inventarizace způsobuje, že účetnictví je neprůkazné.

Na základě výše uvedených bodů Znalec uvádí, že lze z podkladů, které mu byly předloženy Objednatelem dovodit závěr, že ustanovení § 8 odst. 1 a 2 Zákona o účetnictví bylo porušeno.

Znění § 25 odst. 1 Zákona o finanční kontrole:

Povinnosti vedoucího orgánu veřejné správy a vedoucích zaměstnanců

(1) Vedoucí orgánu veřejné správy je v rámci své odpovědnosti povinen v tomto orgánu zavést a udržovat vnitřní kontrolní systém, který

a) vytváří podmínky pro hospodárný, efektivní a účelný výkon veřejné správy.

b) je způsobilý včas zjišťovat, vyhodnocovat a minimalizovat provozní, finanční, právní a jiná rizika vznikající v souvislosti s plněním schválených záměrů a cílů orgánu veřejné správy,

c) zahrnuje postupy pro včasné podávání informací příslušným úrovním řízení o výskytu závažných nedostatků a o přijímaných a piněných opatřeních k jejich nápravě.

Na základě porušení ustanovení § 11 odst. 1, písm. b) Zákona o účetnictví a ustanovení § 8 odst. 1 a 2 Zákona o účetnictví lze říci, že došlo k porušení výše uvedeného § 25 odst. 1, Zákona o finanční kontrole. Znalec uvádí, že výše uvedené ustanovení bylo porušeno zejména neprůkaznou inventarizací majetku, která představuje klíčový nástroj vnitřního kontrolního systému a též zahrnutím dokladů znějících na jiný subjekt do účetnictví organizace. Neaktuální směrnice či neuvedení veškerých náležitostí na účetním dokladu mohou též vést k porušení Zákona o účetnictví a následně mít negativní dopad na hospodaření ZŠ a MŠ Psáry. Na základě předchozího zjištění Znalec uvádí, že lze dovést závěr, že ustanovení § 25 odst. 1 Zákona o finanční kontrole bylo porušeno.

3.1.3 OTÁZKA Č. 3

Znění otázky č. 3: Lze z podkladů předložených objednatelem učinit závěr, že nedostatky zjištěné při veřejnosprávní kontrole konané v březnu 2011 byly zjištěny již někdy v dřívější době?

Znalec vycházel z obdrženého protokolu o kontrole č. 1/2010 ze dne 22. 2. 2010. V protokolu o kontrole č. 1/2010 z 22. 2. 2010 je finančním výborem uveden:

Závěr ke stavu dlouhodobého majetku:

„Inventarizace byla provedena p. ředitelkou a p. ekonomkou. Soupisy podepsané inventarizační komisí byly doloženy. Stavy evidence souhlasí na účetnictví“.

Závěr ke skladové evidenci:

„Navrhujeme doložit i soupisy provedené fyzické inventury, tak aby bylo možné zjistit případné rozdíly (např. záměny) v rámci účetní závěrky“.

Jediné, co je společně řešeno jak v protokolu o kontrole č. 1/2010 z 22. 2. 2010 tak v Protokolu o provedené kontrole jsou výše uvedené závěry ke stavu dlouhodobého majetku a ke skladové evidenci.

3.2 K NĚKTERÝM DÍLČÍM ZÁVĚRŮM VEŘEJNOSPRAVNÍ KONTROLY

ad vnitřní směrnice

3.2.1 OTÁZKA Č. 4

Znění otázky č. 4: Vyjádřete se, zda byly směrnice k datu provedení veřejnosprávní kontroly v ZŠ a MŠ aktuální (tj. v souladu s platnými právními předpisy)? Posuďte, zdali vaše zjištění odpovídá závěrům veřejnosprávní kontroly.

Směrnice - odpisování dlouhodobého majetku

Směrnice týkající se odpisování dlouhodobého majetku odkazuje na § 34 vyhlášky č. 505/2002, která v roce 2010 již nebyla aktuální a byla nahrazena vyhláškou č. 410/2009 Sb. Dále je ve směrnici odkazováno na Český účetní standard č. 512, který od 1. 1. 2010 byl zrušen. Dále odkazuje na neplatný účet 901 - Fond dlouhodobého majetku, který je od 1. 1. 2010 nahrazen účtem 401 - jmění účetní jednotky. **Směrnice týkající se odpisování dlouhodobého majetku je z předchozích důvodů Znalcem považována za neaktuální, neboť není v souladu s platnými právními předpisy.**

V závěru uvedeném v Protokolu o provedené kontrole týkající se směrnice odepisování hmotného majetku je uvedeno „*Ve směrnici odepisování hmotného majetku z 1. 1. 2010 je uvedena neplatná vyhláška č. 505/2002 Sb. a neplatný účet 901 - Fond dlouhodobého majetku, platné do konce roku 2009*“. Zjištění provedené Znalcem odpovídá výše uvedenému závěru z veřejnosprávní kontroly.

Směrnice - zásady pro časové rozlišení

Znalec pouze doporučuje vydefinovat ve směrnici týkající se zásad pro časové rozlišení pojem „*nevýznamné částky*“, a to z důvodu, aby se předešlo riziku nekonzistentnosti účtování resp. odlišným interpretacím nevýznamné částky. Znalec směrnici týkající se zásad pro časové rozlišení považuje za aktuální resp. v souladu s právními předpisy.

Z důvodu, že Znalec neobdržel jednotlivé faktury a účetní deník, v němž by si Znalec ověřil zaúčtování časového rozlišení faktur, nemůže odsouhlasit ani vyvrátit závěr uvedený v Protokolu o provedené kontrole tj. zda jsou dodržovány principy účtování nákladů do období, se kterým souvisí.

Směrnice k vedení pokladny

Znalec považuje směrnici k vedení pokladny buď za neaktuální tj. v případě neúnosnosti pokladního limitu ve vztahu k běžnému provozu ZŠ a MŠ Psáry nebo za aktuální ale nedodržovanou tj. v případě, že pokladní limit je aktuální vzhledem k běžnému provozu ZŠ a MŠ Psáry ale není v organizaci nikým vynucováno její dodržování. Dle názoru Znalce mohlo existovat více důvodů, proč směrnice nebyla dodržována. Znalec uvádí, že např. uvnitř organizace mohlo dojít k selhání vnitřního kontrolního mechanismu, což by mělo za následek, že dodržování směrnice nebylo nikým kontrolováno, a tak mohlo docházet k opakovanému překračování pokladního limitu. Znalec uvádí i možnost, že uvnitř organizace mohlo dojít k nedodržení směrnice z důvodu neúnosnosti pokladního limitu ve výši 50 000 Kč. Dle pokladního deníku je zřejmé, že v ZŠ a MŠ Psáry docházelo během roku 2010 k opakovanému překračování pokladního limitu. Zároveň Znalec uvádí, že souhlasí se závěrem veřejnosprávní kontroly týkajícího se nezbytného dodržování vnitřního předpisu ve smyslu limitu pokladní hotovosti.

Směrnice k čerpání FKSP pro ZŠ

Znalec považuje směrnici k čerpání FKSP za aktuální, a to z toho důvodu, že nic nenasvědčuje tomu, že by směrnice nebyla aktuální.

Směrnice o evidenci majetku

Znalec uvádí, že obdržel dvě směrnice týkající se evidence majetku. První směrnice je ze dne 1.5.2004, druhá směrnice ze dne 31.12.2005. Ve druhé, která je nazvaná „Aktualizace vnitřního předpisu o evidenci majetku ke dni 1.1.2006 a nahrazující předpis ze dne 1.1.2004“, je však uvedeno: „*Tato aktualizovaná směrnice doplňuje a částečně nahrazuje vnitřní předpis č. 3 o evidenci majetku obce ze dne 30.10.2000 a ze dne 1.1.2004*“. Znalec uvádí, že mu není jasné dle textace uvedené ve směrnici, zda má směrnice ze dne 31.12.2005 nahrazovat původní směrnice, nebo pouze doplňovat. Pro další posouzení směrnic Znalec předpokládá, že směrnice ze dne 31.12.2005 pouze doplňuje některá ustanovení uvedená v původních směrnicích, a proto Znalcová následná zjištění vychází z obou směrnic.

Znalec uvádí, že ve směrnicích jsou uvedena neaktuální čísla účtů. Místo účtu 401 - Jmění účetní jednotky je uveden účet 901 - Fond dlouhodobého majetku, místo účtu 416 - Fond reprodukce majetku, investiční fond je uveden účet 916 - Fond reprodukce majetku, místo účtu 645 - Výnosy z prodeje dlouhodobého nehmotného majetku (646 - Výnosy z prodeje dlouhodobého hmotného majetku kromě pozemků) je uveden účet 651 - Tržby z prodeje dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku, místo účtu 547 - Manka a škody je uveden účet 548 - Manka a škody. **Na základě výše uvedených nesprávných účtů Znalec uvádí, že jsou směrnice o evidenci majetku neaktuální, resp. nejsou v souladu s platnými právními předpisy.**

V závěru uvedeném v Protokolu o provedené kontrole týkajícího se směrnice o evidenci majetku je uvedeno:

„Ve směrnici, která vymezuje evidenci majetku v účetní jednotce (evidence drobného hmotného majetku v účetnictví od 3 000 - do 40 000, jen upozornění - správně by mělo být 39 999 korun), není vymezena částka, od které je evidován na majetkových účtech třídy nula drobný dlouhodobý nehmotný majetek“.

Znalec uvádí, že limit pro evidenci drobného hmotného majetku v účetnictví tj. od 3 000 - do 40 000 Kč je uvedena ve směrnici z 1. 5. 2004 správně. Drobný dlouhodobý hmotný majetek je definován ve směrnici následovně *„Drobný dlouhodobý hmotný majetek / účet 028 jsou movité věci, popř. soubory movitých věcí se samostatným technicko-ekonomickým určením, jejichž doba použitelnosti je delší než jeden rok a ocenění jedné položky je vyšší než částka 3000 Kč a nepřevyšuje částku 40 000 Kč“.* Zároveň samostatné movité věci resp. dlouhodobý hmotný majetek je definován ve směrnici následovně: *„Samostatné movité věci a soubory movitých věcí / účet 022 jsou samostatné movité věci, popř. soubory movitých věcí se samostatným technicko-ekonomickým určením, jejichž doba použitelnosti je delší než jeden rok a ocenění jedné položky převyšuje částku 40 000 Kč včetně předmětů z drahých kovů“.* Na základě předchozího tvrzení Znalec uvádí, že jeho zjištění v oblasti limitu pro zahrnutí do drobného hmotného majetku neodpovídá závěru veřejnosprávní kontroly.

S dalším zjištěním veřejnosprávní kontroly, a to, že není vymezena částka, od které je evidován na majetkových účtech třídy „nula“ drobný dlouhodobý nehmotný majetek, Znalec nesouhlasí, neboť ve

směrnici ze dne 1. 5. 2004 je uveden bod 2.1.4, který uvádí: „Drobný dlouhodobý nehmotný majetek / účet 018 jsou majetkové položky, pokud jejich doba použitelnosti je delší než jeden rok a ocenění jedné položky je v částce 7 000 Kč a vyšší a nepřevyšuje částku 60 000 Kč“. Na základě předchozích tvrzení Znalec uvádí, že jeho zjištění v oblasti limitu pro zahrnutí do drobného dlouhodobého nehmotného majetku neodpovídá závěru veřejnosprávní kontroly.

3.2.2 OTÁZKA Č. 5

Znění otázky č. 5: V případě, že nebyly v souladu s platnými právními předpisy, lze tento stav ponechat bez nápravného opatření, eventuálně jaká nápravná opatření je třeba přijmout?

Vnitřní účetní směrnice by měly vymezovat pravidla týkající se nejen interních kontrolních procesů, ale i běžného fungování uvnitř organizace. V případě, že účetní jednotka nemá aktuální vnitřní účetní směrnice, vystává zde riziko nesprávného vedení účetnictví, a to z důvodu nedodržování kontinuity účtování v jednotlivých letech resp. zkreslování vykazovaných oblastí ve srovnatelných obdobích. Vnitřní účetní směrnice by měly být každoročně revidovány. Dle vyjádření Znalce by měla ZŠ a MŠ Psáry aktualizovat směrnice, tak, aby vyhovovaly běžným postupům resp. chodu ZŠ a MŠ Psáry a dále dle změn právních norem, na které se účetní směrnice odkazují.

ad smluvní vztahy

3.2.3 OTÁZKA Č. 6

Znění otázky č. 6: Zjistěte z dostupných podkladů, kdo byl správcem rozpočtu, hlavním účetním a dodavatelem účetních služeb? Posuďte, zdali vaše zjištění odpovídá závěrům veřejnosprávní kontroly.

Znalec uvádí, že na základě pracovní smlouvy ze dne 1. 8. 2005 nastoupila Zuzana Fišerová do ZŠ a MŠ Psáry jako ekonom. Dle pracovní náplně k pracovní smlouvě Zuzany Fišerové a dle dokladu o pověření pracovníka Zuzany Fišerové do funkce správce rozpočtu a do funkce hlavního účetního vydaného Mgr. Milenou Trublovou dne 2. 1. 2006 Znalec uvádí, že Zuzana Fišerová vykonávala jak funkci správce rozpočtu, tak funkci hlavní účetní.

Znalec dále uvádí, že dodavatelem účetních služeb byla paní Zuzana Fišerová, a to na základě uzavřené smlouvy o vedení účetnictví ze dne 1. 8. 2005.

Znění ustanovení § 26 odst. 1 Zákona o finanční kontrole, který upravuje předběžnou kontrolu připravovaných operací:

- (1) Uvnitř orgánu veřejné správy zajišťují předběžnou kontrolu plánovaných a připravovaných operací
- vedoucí tohoto orgánu nebo vedoucí zaměstnanci jim pověřeni k nakládání s veřejnými prostředky orgánu veřejné správy jako příkazci operací,
 - vedoucí zaměstnanec organizačního útvaru odpovědný za správu rozpočtu orgánu veřejné správy nebo jiný zaměstnanec pověřený k tomu vedoucím tohoto orgánu jako správce rozpočtu,
 - vedoucí zaměstnanec organizačního útvaru odpovědný za vedení účetnictví orgánu veřejné správy nebo jiný zaměstnanec pověřený k tomu vedoucím tohoto orgánu jako hlavní účetní.
- (2) Sloučení funkcí podle odstavce 1 je nepřípustné, není-li dále stanoveno jinak.

(3) Sloučení funkcí podle odstavce 1 písm. b) a c) je možné v případech, kdy je to odůvodněno malou pravděpodobností výskytu nepřiměřených rizik pro hospodaření s veřejnými prostředky, zejména v návaznosti na povahu činnosti orgánu veřejné správy, stanovené úkoly, stupeň obtížnosti finančního řízení, strukturu a počet zaměstnanců.....

Znalec uvádí, že na základě výše uvedeného ustanovení Zákona o finanční kontrole došlo v ZŠ a MŠ Psáry ke sloučení funkcí podle odst. 1 písm. b) a c) resp. jedná se o stejnou osobu Zuzanu Fišerovou, která byla odpovědná jak za správu rozpočtu, tak za vedení účetnictví.

Znalec uvádí, že jeho zjištění odpovídá závěrům veřejnosprávní kontroly.

3.2.4 OTÁZKA Č. 7

Znění otázky č. 7: **Může se výkon činnosti správce rozpočtu, výkon činnosti hlavního účetního a výkon činnosti dodavatele účetních služeb dostat do konfliktu?**

Znalec přistoupil k této otázce ze dvou pohledů. Nejdříve uvede pohled vycházející z platných právních předpisů a poté uvede pohled vycházející z potenciálních obecných rizik.

Na základě výše uvedeného ustanovení § 26 odst. 1 Zákona o finanční kontrole zajišťuje předběžnou kontrolu plánovaných a připravovaných operací uvnitř orgánu veřejné správy **příkazce operací, správce rozpočtu a hlavní účetní**. Dle § 26 odst. 3 Zákona o finanční kontrole lze sloučit funkce správce rozpočtu a hlavní účetní. Sloučit funkce je možné pouze v těch případech, kdy se jedná o malou organizaci či o organizaci s nízkým stupněm obtížnosti finančního řízení, u nichž je malá pravděpodobnost vzniku rizika s negativními dopady na hospodaření organizace. **Z toho důvodu Znalec uvádí, že se výkon činnosti správce rozpočtu a výkon činnosti hlavního účetního může dostat do konfliktu z hlediska platných právních předpisů pouze za situace, kdy není splněna podmínka pro sloučení funkce správce rozpočtu a hlavní účetní.**

Znalec uvádí, že ustanovení § 26 odst. 3 Zákona o finanční kontrole umožňuje sloučit funkci hlavní účetní a správce rozpočtu, ale již neuvádí, zda ta samá osoba, může vykonávat účetnictví dle smlouvy o vedení účetnictví. Znalec uvádí, že z důvodu, že taková situace není v platných právních předpisech zakázána, nevidí Znalec v případě sloučení výkonu hlavní účetní s výkonem účetní dle smlouvy o vedení účetnictví žádné riziko konfliktu z hlediska právních norem.

Znalec dále uvádí, že i v případě, že je splněna podmínka pro možné sloučení funkce správce rozpočtu a hlavní účetní, může tato situace vést ke konfliktu zájmů avšak z hlediska obecných rizik. Např. v případě, že jsou všechny funkce vykonávány jednou osobou, mohou vznikat obecná rizika typu neodhalení chyb v účetnictví, neodhalení nestandardní transakce, větší pravděpodobnost nestandardního chování. K tomu, aby k těmto rizikům nedocházelo, je potřeba mít v organizaci správně nastavený vnitřní kontrolní systém a zároveň je nutné zohlednit odborný přístup a odpovědnost účetní.

Co se týká výkonu činnosti hlavní účetní a dodavatele účetních služeb, měla by být podrobněji upravena v rámci uzavírání pracovní smlouvy resp. smlouvy o vedení účetnictví pracovní náplň, a to tak, aby nedocházelo k překrývání kompetencí a odpovědností mezi hlavní účetní a dodavatelem účetních služeb. V rámci zajištění plánovaných a připravovaných operací uvnitř orgánu veřejné správy vykonává řídicí

kontroly vedle příkazce operace a správce rozpočtu i vedoucí zaměstnanec odpovědný za vedení účetnictví a to vždy dle pracovní smlouvy. V případě, že organizace má uzavřenou pracovní smlouvu ohledně výkonu hlavní účetní a zároveň má uzavřenou smlouvu o vedení účetnictví, mělo by být zřejmé, že řídicí kontrola je vykonávána hlavní účetní a že nevychází z uzavřené smlouvy o vedení účetnictví. Z pracovní smlouvy resp. smlouvy o vedení účetnictví by mělo být zřejmé, za jaké konkrétní činnosti je mzda poskytována.

Znalec uvádí, že z hlediska právních předpisů se výkon správce rozpočtu a výkon činnosti hlavní účetní může dostat do konfliktu za situace, kdy není splněna podmínka pro sloučení funkce správce rozpočtu a hlavní účetní. Znalec dále uvádí, že sloučení funkce hlavní účetní a účetní dle smlouvy o vedení účetnictví není v platných právních předpisech zakázáno a tudíž toto dle názoru Znalce nevede ke konfliktu z hlediska právních předpisů. Z hlediska potenciálních obecných rizik se výkon správce rozpočtu, hlavní účetní a dodavatele účetních služeb může dostat do konfliktu i za předpokladu sloučení výše uvedených funkcí do jedné osoby, čímž vzniká větší pravděpodobnost rizika neodhalení chyb, nestandardní transakce či nestandardního chování.

3.2.5 OTÁZKA Č. 8

Znění otázky č. 8: Uveďte příkladným výčtem činností, u kterých lze výkonem kterékoliv ze shora uvedených činností zakrýt nedostatky ve výkonu ostatních činností?

Znalec nejprve pro přehlednost uvádí ustanovení § 11, 12, 13 a 14 Vyhlášky č. 416/2004, které uvádějí schvalovací postupy řídicí kontroly vykonávanými v působnosti příkazce operace, správce rozpočtu a hlavního účetního.

Znění ustanovení § 11 Vyhlášky č. 416/2004:

- (1) Předběžnou kontrolu při správě veřejných příjmů před vznikem nároku orgánu veřejné správy zajistí ve své působnosti příkazce operace.
- (2) Schvalovacím postupem příkazce operace se prověří
 - a) soulad připravované operace se stanovenými úkoly a schválenými záměry a cíli orgánu veřejné správy,
 - b) správnost operace [§ 2 písm. l) zákona] zejména ve vztahu k
 1. dodržení právních předpisů a opatření přijatých orgány veřejné správy v mezích těchto právních předpisů,
 2. dodržení kritérií stanovených pro hospodárný, efektivní a účelný výkon veřejné správy,
 - c) přijetí opatření k vyloučení nebo zmírnění provozních, finančních, právních a jiných rizik, která se při uskutečňování připravované operace mohou vyskytnout,
 - d) doložení připravované operace věcně správnými a úplnými podklady.

Znění ustanovení § 12 Vyhlášky č. 416/2004:

- (1) Předběžnou kontrolu při správě veřejných příjmů po vzniku nároku orgánu veřejné správy zajistí ve své působnosti příkazce operace a hlavní účetní.
- (2) Schvalovacím postupem příkazce operace se prověří správnost určení dlužníka, výše a splatnost vzniklého nároku orgánu veřejné správy.
- (3) Příkazce operace vystaví pokyn k plnění veřejných příjmů opatřený svým podpisem a předá jej s doklady o nároku orgánu veřejné správy hlavnímu účetnímu k přijetí konkrétního příjmu nebo k zajištění vymáhání pohledávky.
- (4) Schvalovacím postupem hlavního účetního se prověří
 - a) soulad podpisu příkazce operace v pokynu k plnění veřejných příjmů s podpisem uvedeným v podpisovém vzoru,
 - b) správnost určení dlužníka, výše a splatnosti vzniklého nároku orgánu veřejné správy s údaji ve vydaném pokynu k plnění veřejných příjmů,
 - c) jiné skutečnosti týkající se uskutečnění operace jako účetního případu podle zvláštních právních předpisů pro vedení účetnictví orgánu veřejné správy, souvisejících účetních rizik, které se při jejím uskutečňování mohou vyskytnout včetně přijetí případných

Znění ustanovení § 13 Vyhlášky č. 416/2004:

§ 13

(1) Předběžnou kontrolu při řízení veřejných výdajů před vznikem závazku orgánu veřejné správy zajistí ve své působnosti příkazce operace a správce rozpočtu.

(2) Schvalovacím postupem příkazce operace se prověří

- a) nezbytnost připravované operace k zajištění stanovených úkolů a schválených záměrů a cílů orgánu veřejné správy,
- b) správnost operace [§ 2 písm. l) zákona] zejména ve vztahu k dodržení
 1. právních předpisů a opatření přijatých orgány veřejné správy v mezích těchto právních předpisů,
 2. kritérií stanovených pro hospodárný, efektivní a účelný výkon veřejné správy,
 3. postupu a podmínek stanovených pro zadávání veřejných zakázek,
- c) přijetí opatření k vyloučení nebo zmírnění provozních, finančních, právních a jiných rizik, která se při uskutečňování připravované operace mohou vyskytnout,
- d) doložení připravované operace věcně správnými a úplnými podklady.

(3) Je-li kontrolní postup podle odstavce 2 ukončen, příkazce operace potvrdí svým podpisem písemný podklad k přípravě závazku a předá jej k předběžné kontrole správci rozpočtu.

(4) Schvalovacím postupem správce rozpočtu se prověří, zda připravovaná operace

- a) byla ověřena příkazcem operace v rozsahu jeho oprávnění k tomuto úkonu a zda jeho podpis na podkladu k připravované operaci souhlasí s podpisem uvedeným v podpisovém vzoru,
- b) je v souladu se schválenými veřejnými výdaji, programy, projekty, uzavřenými smlouvami nebo jinými rozhodnutími o nakládání s veřejnými prostředky,
- c) odpovídá pravidlům stanoveným zvláštními právními předpisy pro financování činnosti orgánu veřejné správy,
- d) byla prověřena v souvislosti s rozpočtovými riziky, která se při jejím uskutečňování mohou vyskytnout, zejména v souvislosti s dopadem uskutečnění operace na zdroje financování činnosti orgánu veřejné správy použitelné v příslušném rozpočtovém období a s potřebou zajištění zdrojů pro financování činnosti tohoto orgánu v navazujícím rozpočtovém období, a zda byla stanovena opatření k vyloučení nebo zmírnění těchto rizik...

Znění ustanovení § 14 Vyhlášky č. 416/2004:

(1) Předběžnou kontrolu při řízení veřejných výdajů po vzniku závazku orgánu veřejné správy zajistí ve své působnosti příkazce operace a hlavní účetní.

(2) Schvalovacím postupem příkazce operace se prověří

- a) správnost určení věřitele, výše a splatnosti vzniklého závazku orgánu veřejné správy,
 - b) soulad výše závazku s individuálním příslibem nebo limitovaným příslibem.
- (3) Příkazce operace vystaví pokyn k plnění veřejných výdajů opatřený svým podpisem a předá jej s doklady o závazku orgánu veřejné správy hlavnímu účetnímu k zajištění platby. Na pokynu označí rovněž, zda se jedná o individuální příslib nebo limitovaný příslib.

(4) Schvalovacím postupem hlavního účetního se prověří

- a) soulad podpisu příkazce operace v pokynu k zajištění platby s podpisem uvedeným v podpisovém vzoru,
- b) soulad údajů o věřiteli, výši a splatnosti vzniklého závazku orgánu veřejné správy s údaji ve vydaném pokynu k zajištění platby, kterou je tento orgán povinen zaplatit věřiteli,
- c) podle označení na pokynu, zda se jedná o operaci s individuálním příslibem nebo limitovaným příslibem,
- d) soulad pokynu příkazce operace k zajištění platby s limitovaným příslibem pro určené a stanovené období,
- e) jiné skutečnosti týkající se uskutečnění operace jako účetního případu podle zvláštních právních předpisů pro vedení účetnictví orgánu veřejné správy, souvisejících účetních rizik, které se mohou vyskytnout zejména v souvislosti se zapojením cizích zdrojů, zálohami, hospodařením s fondy a přijetí případných opatření k jejich vyloučení nebo zmírnění...

Znalec uvádí, že dle výše uvedených ustanovení může dojít v případě sloučení funkce správce rozpočtu a hlavní účetní k větší pravděpodobnosti vzniku následujících rizik:

- menší zajištění kontroly tzn., že kontrola v oblasti schvalovacích postupů při řízení veřejných výdajů je vykonávána místo dvěma osobami pouze jednou osobou, a to z důvodu, že za schvalovací postupy budou odpovědní pouze příkazce operace a v jedné osobě pak hlavní účetní a správce rozpočtu,
- větší pravděpodobnost neodhalení nestandardních transakcí.

Nicméně Znalec uvádí, že naopak sloučení funkce hlavní účetní a správce rozpočtu může mít i své výhody:

- dokonalá znalost prostředí,
- pochopení souvislostí v účetnictví a vazeb v rámci celého subjektu,
- zjednodušení resp. urychlení řídicí kontroly.

3.2.6 OTÁZKA Č. 9

Znění otázky č. 9: Uvedte, zda příjmy z pronájmu bytu učitelům byly vedeny jako výnosy a výdaje na spotřebu médií jako náklady školy a zdali byly vedeny jako investiční či neinvestiční výdaj? Posuďte, zdali vaše zjištění odpovídá závěrům veřejnosprávní kontroly.

Dle vyjádření účetní ZŠ a MŠ Psáry ze dne 31. května 2012 (dále také „Vyjádření účetní“) byla celá faktura za elektrickou energii účtována na nákladový účet 502 - spotřeba energie. Služební byty v mateřské škole neměly dle Vyjádření účetní vlastní měřiče na odběr energií, proto byl mezi ZŠ a MŠ Psáry a Zřizovatelem dohodnut klíč, dle kterého se účtovaly nájemcům bytů paušálem poplatky za energie v těchto bytech. Příjmy plynoucí z těchto bytů z titulu poplatků za energii byly dle Vyjádření účetní účtovány do výnosů na účet 6020400 - energie služební byty na středisko základní školy. Znalec považuje za nutné uvést, že neobdržel žádné jiné konkrétní výjezdy z účetnictví za rok 2010, které by Vyjádření účetní jednoznačně potvrzovaly. Znalec uvádí, že jeho zjištění vychází pouze z Vyjádření účetní.

Dle Vyjádření účetní nebyla výše neinvestičních nákladů, která byla použita pro výpočet školkovného nikde v předaných podkladech komentována. V předaných materiálech byla výše dána jako absolutní číslo. Dle Vyjádření účetní odpovídala výše neinvestičních nákladů, která byla použita pro výpočet školkovného nákladům evidovaných na středisku 3111 Předškolní zařízení a obsahovala následující účty:

- účtové skupiny 501 - spotřeba materiálu
- účtové skupiny 502 - spotřeba energií
- účtové skupiny 513 - náklady na reprezentaci
- účtové skupiny 518 - služby
- účtové skupiny 551 - odpisy
- Část účtové skupiny 521 - mzdové náklady, která není hrazena z provozní dotace kraje.

Na základě informací uvedených ve Vyjádření účetní Znalec uvádí, že náklady na spotřebu energií (tj. účet 502 - spotřeba energií) se řadily mezi neinvestiční náklady, z nichž se pak vycházelo pro výpočet školkovného. Znalci nebyly k dispozici žádné jiné informace, které by popisovaly, jaké náklady byly vedeny jako investiční a jaké náklady jako neinvestiční.

Zjištění provedené Znalcem, které bylo provedeno pouze na základě Vyjádření účetní, odpovídá uvedenému závěru z veřejnosprávní kontroly.

3.2.7 OTÁZKA Č. 10

Znění otázky č. 10: **Je ve vztahu k předchozí otázce vedení takových příjmů jako výnosů školy a vedení takových výdajů jako nákladů školy v souladu s platnými právními předpisy?**

Dle odborného názoru Znalce by měla být celková faktura za energie zaúčtována na příslušný nákladový účet 502 - spotřeba energie proti účtu 321 - závazek vůči dodavateli. Paušálem stanovené poplatky za energie v bytech by měly být účtovány na účet 335 - pohledávky za zaměstnanci (dle Protokolu o provedené kontrole byly byty poskytovány učitelkám školy) proti ponížení příslušného nákladového účtu 502 - spotřeba energie. Tento postup nevede ke zkreslování obrátů nákladového účtu 502, který se dle předchozí otázky zahrnuje do výpočtu školkovného. Znalec dále uvádí, že v případě, že před zaúčtováním příslušných faktur byla známá částka, kterou měli nájemci bytů v mateřské škole uhradit, bylo možné o těchto částkách účtovat přímo na příslušné účty účtové třídy 3. Nicméně Znalec uvádí, že i případ účtování přefakturace energie prostřednictvím nákladových a výnosových účtů, není závažným porušením účetnictví, neboť operace je v konečném důsledku daňově neutrální. Znalec v tomto případě pouze uvádí, že dochází ke zkreslování obrátů nákladových a výnosových účtů, a tím i ke zkreslení výpočtu školkovného, za předpokladu, že tyto náklady na energii na služební byty nejsou z neinvestičních nákladů vyloučeny. Znalec doporučuje výše uvedené operace účtovat rozvahově popřípadě pouze na nákladové účty, a to z toho důvodu, aby nedocházelo ke zkreslování obrátů nákladových a výnosových účtů a potažmo k možnému zkreslování výpočtu školkovného.

3.2.8 OTÁZKA Č. 11

Znění otázky č. 11: **V případě, že ne, lze tento stav ponechat bez nápravného opatření, eventuálně jaká nápravná opatření je třeba přijmout?**

Znalec uvádí, že z důvodu, že je výše uvedený postup účtování energie v konečném důsledku daňově neutrální, není nutné přijímat nápravná opatření, ale pouze za předpokladu, že neinvestiční náklady pro výpočet školkovného budou upraveny o náklady za energii na služební byty, a to proto, aby nedocházelo k jeho nadhodnocování.

3.2.9 OTÁZKA Č. 12

Znění otázky č. 12: **Má vedení takových příjmů jako výnosů školy a vedení takových výdajů jako nákladů školy dopad na stanovení výše školkovného, případně jaký?**

Dle Vyjádření účetní byl výpočet pro stanovení školkovného stanoven následovně:

Celková výše neinvestičních nákladů pro středisko mateřská škola (bez mezd a ostatních plateb za odvedené práce a souvisejících odvodů financovaných z krajské dotace) za rok 2010 byla vydělena počtem měsíců provozu (10,5), násobena dle vyhlášky č. 14/2005 Sb. o předškolním vzdělávání

koeficientem 0,5, vydělena průměrným počtem dětí v roce 2010 (106). Výsledná částka představovala měsíční výši školkovného na 1 dítě pro školní rok 2011/2012.

Z toho vyplývá, že náklady na spotřebu energií, které by byly zaúčtovány do nákladů ZŠ a MŠ Psáry ale které by se týkaly bytů nájemců a tedy nesouvisely by s předmětem činnosti ZŠ a MŠ Psáry, by ovlivnily, resp. nadhodnotily celkovou hodnotu neinvestičních nákladů, ze kterých by pak byla počítána výše školkovného.

Dle Vyjádření účetní činily náklady na spotřebovanou energii na služební byty v mateřské škole přibližně 12 000 Kč ročně (údaj z roku 2011). Při ponížení celkových neinvestičních nákladů o 12 000 Kč by vyšlo dle Vyjádření účetní měsíční školkovné na jedno dítě ve výši 549,038 Kč. Stanovené školkovné bylo ve výši 550 Kč. V případě ZŠ a MŠ Psáry se jedná tedy o zcela zanedbatelný rozdíl.

V případě, že náklady organizace, které spadají do neinvestičních nákladů, jsou nadhodnocené z pohledu výpočtu školkovného tj. výpočet školkovného by nebyl očištěn o náklady za energii ve služebních bytech v mateřské škole, dochází k nadhodnocení nákladů vstupujících do výpočtu školkovného a tedy i k nadhodnocení samotného školkovného. Nadhodnocení výnosů samotný výpočet školkovného neovlivňuje.

ad účetní doklady

3.2.10 OTÁZKA Č. 13

Znění otázky č. 13: **Za předpokladu, že prvotní účetní doklady vykazují vady, patrné z protokolu o kontrole a jejich příloh, a tímto způsobem vadných dokladů je velké množství (476 z celkového počtu 541 kontrolovaných dokladů), lze takové vedení účetnictví považovat za řádné?**

Znalec uvádí ustanovení § 11 odst. 1 Zákona o účetnictví:

(1) Účetní doklady jsou průkazné účetní záznamy, které musí obsahovat

- a) označení účetního dokladu,
- b) obsah účetního případu a jeho účastníky,
- c) peněžní částku nebo informaci o ceně za měrou jednotku a vyjádření množství,
- d) okamžik vyhotovení účetního dokladu,
- e) okamžik uskutečnění účetního případu, není-li shodný s okamžikem podle písmene d),
- f) podpisový záznam podle § 33a odst. 4 osoby odpovědné za účetní případ a podpisový záznam osoby odpovědné za jeho zaúčtování

Znalec na základě pouze nepatrné části tj. 9 z 541 přijatých faktur, které obdržel, konstatuje, že tři z přijatých dodavatelských faktur znějí na jiný subjekt tj. na Obecní úřad Psáry, nebo na paní Janu Kočišovou nebo na paní Janu Hruškovou. Na čtyřech z přijatých dodavatelských faktur je uvedena nesprávná adresa organizace. Na jedné z přijatých faktur není uveden žádný název organizace ani IČO organizace.

Dodržení § 11 Zákona o účetnictví je nezbytným předpokladem pro správné vedení účetnictví. Na základě výše uvedených vad, které vykazují Znalce přijaté dodavatelské faktury, nelze považovat takto vadné účetní doklady za průkazné ve smyslu § 11 odst. 1 písm. b). Za předpokladu, že výše

uvedené vady vykazuje velké množství dodavatelských faktur, resp., že se nejedná o jev nahodilý, nelze považovat takto vedené účetnictví za řádné, je však nutné vzít v potaz charakter příslušných zjištění uvedených v Protokolu o provedené kontrole.

V případě, že na dodavatelských fakturách nejsou uvedeny náležitosti stanovené dle ustanovení § 11 odst. 1 Zákona o účetnictví, není možné účetní doklad zaúčtovat. Naopak v případě, že na dodavatelských fakturách není uveden přesný název organizace dle zřizovací listiny, nelze toto považovat za rizikové porušení Zákona o účetnictví ve smyslu dopadu na hospodaření ZŠ a MŠ Psáry a to obzvláště v případech, když je na faktuře uvedeno IČO či je možné jiným způsobem odběratele jednoznačně identifikovat. **Dle názoru Znalce účetnictví, které obsahuje dodavatelské faktury, které nesplňují náležitosti dle § 11 odst. 1 Zákona o účetnictví, nelze považovat za řádné.**

3.2.11 OTÁZKA Č. 14

Znění otázky č. 14: **V případě, že nikoli, lze tento stav ponechat bez nápravného opatření, eventuálně jaká nápravná opatření je třeba přijmout?**

Znalec uvádí, že by ZŠ a MŠ Psáry měla u těch přijatých faktur, kde je uveden jiný odběratel tj. v těch případech, kdy je místo názvu ZŠ a MŠ Psáry uvedeno Obecní úřad Psáry nebo Jana Hrušková nebo Jana Kočišová, zajistit, aby faktury byly vystaveny na subjekt ZŠ a MŠ Psáry. ZŠ a MŠ Psáry by u faktur znějících na jiný subjekt ale týkající se ZŠ a MŠ Psáry měla požádat dodavatele o vystavení nové faktury s uvedením již správného názvu organizace, tak aby účetnictví již neobsahovalo žádný účetní doklad znějící na jiný subjekt. V případě, že v účetnictví organizace jsou faktury znějící na jiný subjekt a netýkají se ZŠ a MŠ Psáry, mělo by dojít ke stornu těchto faktur. Pro přesnost Znalec uvádí, že dle Dokumentu s námitkami byla faktura s uvedeným názvem odběratele - Obecní úřad Psáry již opravena a vystavená nová faktura správně znějící již na ZŠ a MŠ Psáry. **Dle názoru Znalce není nutná oprava těch faktur, kde není přesný název organizace dle zřizovací listiny, pokud lze odběratele jednoznačně identifikovat jako ZŠ a MŠ Psáry.**

V případě pokladních dokladů Znalec neobdržel ani jeden pokladní doklad znějící na jinou osobu. Znalec předpokládá, že informace uvedené v Protokolu o provedené kontrole jsou správné tj., že na některých dokladech byl skutečně uveden chybný odběratel. V takovém případě nelze ponechat tento stav bez nápravných opatření a k těm pokladním dokladům, které zní na jiný subjekt jako je např. paní Hrušková, Kočišová, Wills by ZŠ a MŠ Psáry měla vyhotovit nové pokladní doklady, a to mezi ZŠ a MŠ Psáry a tzv. jiným subjektem a jako přílohu případně uvést původní pokladní doklad.

Znalec uvádí, že účetní doklady znějící na jiný subjekt než je ZŠ a MŠ Psáry by neměly být ponechány bez nápravného opatření, ale měly by být co nejrychleji opraveny, tak aby bylo naplněno ustanovení § 11 odst. 1 Zákona o účetnictví.

3.2.12 OTÁZKA Č. 15

Znění otázky č. 15: **Je hledisko formálních náležitostí účetních a daňových dokladů kritériem průkaznosti účetnictví účetní jednotky?**

Znalec uvádí, že účetní a daňové doklady jsou průkazné, za předpokladu, že obsahují náležitosti stanovené ustanovením § 11 odst. 1 písm. a) - f). Doklady, které nesplňují stanovené náležitosti, by neměly být účetní jednotkou zaúčtovány. **Hledisko formálních náležitostí účetních a daňových dokladů je kritériem průkaznosti účetnictví účetní jednotky.**

3.2.13 OTÁZKA Č. 16

Znění otázky č. 16: **Lze do účetnictví účetní jednotky bez dalšího zahrnout účetní doklady znějící na jiný subjekt?**

Dle § 11 Zákona o účetnictví jsou účetní doklady průkaznými za předpokladu, že obsahují mimo jiné **obsah účetního případu a jeho účastníky**. V případě, kdy účetnictví organizace obsahuje účetní doklady, které zní na jiné subjekty, musí dojít k jejich nápravě. V případě, že se zjistí, že účetní doklady sice znějí na jiný subjekt, ale týkají se dané účetní jednotky, musí být tento účetní případ zachycen v účetnictví ale na základě dokladu znějící na účetní jednotku. V opačném případě, když se zjistí, že účetní doklad znějící na jiný subjekt se netýká účetní jednotky, musí být tento účetní případ vyjmut z účetnictví, neboť dle ustanovení § 7 Zákona o účetnictví, jsou účetní jednotky povinny vést účetnictví tak, aby účetní závěrka sestavená na jeho základě podávala věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky. V účetnictví nelze evidovat účetní případy, které se netýkají dané účetní jednotky, nebo účetní případy, které jsou podloženy účetními doklady znějící na jiný subjekt. **Z předchozích důvodů Znalec uvádí, že v účetnictví účetní jednotky musí být zahrnuty pouze účetní doklady týkající se účetní jednotky a znějící na účetní jednotku.**

ad pokladna

3.2.14 OTÁZKA Č. 17

Znění otázky č. 17: **Uved'te, zda byl limit pokladny opakovaně překračován.**

Jak již Znalec uvedl v předchozích otázkách, ve směrnici k vedení pokladny byl stanovený limit pokladní hotovosti pro hlavní pokladnu ve výši 50 000 Kč. Dle peněžního deníku za rok 2010 lze zjistit, že **limit pokladny byl opakovaně překračován**. Znalec jen ilustrativně uvádí některé ze dnů, kdy došlo k překročení pokladního limitu.

Tabulka 3-1 Ilustrativní ukázky dní, kdy byl limit pokladny překročen

Datum	Konečný zůstatek v Kč
25.3.2010	87 071
29.3.2010	79 793
19.4.2010	75 466
27.5.2010	88 045
31.5.2010	72 654
24.6.2010	185 577
30.9.2010	133 317
19.10.2010	140 997
18.11.2010	62 536
7.12.2010	65 633

Zdroj: pokladní deník za období od 1. 1. 2010 do 31. 12. 2010

Na základě předchozí tabulky Znalec uvádí, že limit hlavní pokladny v ZŠ a MŠ Psáry byl opakovaně překračován.

3.2.15 OTÁZKA Č. 18

Znění otázky č. 18: V případě, že ano, lze tento stav ponechat bez nápravného opatření, eventuálně jaká nápravná opatření je třeba přijmout?

Z důvodu, že limit pokladny byl opakovaně překračován, neměla by ZŠ a MŠ Psáry nechat tento stav bez nápravného opatření. Za předpokladu, že pokladní limit nebyl dodržován z důvodu špatně nastaveného vnitřního kontrolního systému, mělo by dojít k jeho nápravě, a to tak, aby byla určena osoba, která bude zodpovědná za dodržování pokladního limitu a osoba, která bude pověřena kontrolou popř. vynucováním dodržování pokladního limitu. Za předpokladu, že pokladní limit nebyl dodržován z důvodu neúnosnosti ve vztahu k běžnému provozu ZŠ a MŠ Psáry, tak by mělo dojít k aktualizování limitu pokladní hotovosti, tak aby vyhovoval podmínkám ZŠ a MŠ Psáry. Znalec uvádí, že ZŠ a MŠ Psáry by měla aktualizovat směrnici k vedení pokladny, a to tak, aby limit pokladní hotovosti pro hlavní pokladnu odpovídal skutečnosti resp. byl v souladu s realitou resp. s chodem v ZŠ a MŠ Psáry. V případě, že limit nebyl dodržován z důvodu špatně nastaveného vnitřního kontrolního systému, měla by ZŠ a MŠ určit osobu odpovědnou za dodržování pokladního limitu.

3.2.16 OTÁZKA Č. 19

Znění otázky č. 19: Uveďte, jaký význam ve vztahu ke kontrole řádného vedení účetnictví má vyznačení kontace zaúčtování na primárních dokladech?

Kontace zaúčtování na primárních resp. pokladních dokladech není dle § 11 odst. 1 kritériem průkaznosti účetních dokladů. Nicméně ve vztahu ke kontrole řádného vedení účetnictví má vyznačení kontace zaúčtování na pokladních dokladech pozitivní vliv zejména na usnadnění kontroly účetnictví a jeho přehlednost a srozumitelnost.

3.2.17 OTÁZKA Č. 20

Znění otázky č. 20: Jak se správně účtuje účetní případ, kdy rodič podepíše závaznou přihlášku, z níž vzniká povinnost zaplatit škole úplatu (např. za zájmový kroužek), zejména lze takový účetní případ účtovat přímo do výnosů bez doložení závazné přihlášky?

V případě, kdy rodič podepíše závaznou přihlášku např. na zájmový kroužek, vzniká účetní jednotce povinnost tento účetní případ zachytit v účetnictví. V rámci tohoto účetního případu vzniká výnos z titulu poskytování zájmového kroužku a zároveň pohledávka za rodiči z titulu platby za zájmový kroužek plynoucí z podepsané přihlášky. V případě, že rodič zároveň s předáním podepsané závazné přihlášky provede platbu v hotovosti za zájmový kroužek, nevzniká účetní jednotce pohledávka, ale dochází k přírůstku peněžních prostředků. Znalec uvádí, že v případě, kdy zájmový kroužek začíná až v následujícím roce a zároveň účetní jednotka již ke konci běžného roku inkasuje peněžní prostředky včetně podepsaných závazných přihlášek, měla by takto vzniklé výnosy časově rozlišit, a to do období s kterým věcně a časově souvisí dle § 3 odst. 1 Zákona o účetnictví. Znalec uvádí, když platba za zájmový kroužek byla provedena již v běžném roce, zatímco zájmový kroužek bude uskutečněn až v následujícím roce, měla by účetní jednotka o výnosech plynoucích z titulu podepsaných přihlášek na zájmový kroužek účtovat v běžném roce na účtu 384 - výnosy příštích období. Teprve až v následujícím roce by měla účetní jednotka příjem plynoucí z podepsané přihlášky zaúčtovat na výnosy proti ponížení výnosů příštích období (účet 384). Znalec pro přehlednost výše uvedené účetní případy uvádí v následující tabulce.

Tabulka 3-2 Přehled účetních případů vyplývajících z podepsané přihlášky např. za zájmové kroužky

Text účetního případu	Strana MD	Strana Dal
Podepsaná závazná přihláška přijata v účetní jednotce avšak neuhrazená	311	602
Úhrada závazné přihlášky v hotovosti	211	311
Úhrada závazné přihlášky bankovním převodem	221	311
Podepsaná závazná přihláška přijata v účetní jednotce současně uhrazená	211 (221)	602
Podepsaná závazná přihláška přijata a současně uhrazena v běžném roce, zatímco zájmový kroužek začíná až v následujícím roce	211 (221)	384
Zúčtování výnosů příštích období v následujícím roce	384	602

Zdroj: vlastní analýza Znalce

V případě, že není doložená podepsaná závazná přihláška, nemůže účetní jednotka tuto skutečnost zachytit v účetnictví, a to z důvodu, že jí nevzniká nárok na výnos. Nárok na výnos vzniká až v momentě podepsané přihlášky.

ad inventarizace

3.2.18 OTÁZKA Č. 21

Znění otázky č. 21: Jakým způsobem a jak často se má provádět inventarizace. Jaký význam má její provádění?

Ustanovení § 6 odst. 3 Zákona o účetnictví udává účetním jednotkám povinnost inventarizovat majetek a závazky. Inventarizace je základním kamenem účetnictví, který zajišťuje vztah mezi účetním a fyzickým stavem majetků a závazků. Inventarizace provedená dle § 29 a 30 Zákona o účetnictví je klíčovým prvkem průkazného účetnictví. Inventarizaci účetní jednotky provádějí k okamžiku, ke kterému sestavují účetní závěrku jako řádnou nebo mimořádnou. Dle § 29 Zákona o účetnictví účetní jednotky inventarizací zjišťují skutečný stav veškerého majetku a závazků a ověřují, zda zjištěný skutečný stav odpovídá stavu majetku a závazků v účetnictví. Dle § 30 Zákona o účetnictví skutečné stavy majetku a závazků účetní jednotky při inventarizaci zjišťují:

- a) Fyzickou inventurou u hmotného majetku, popřípadě u nehmotného majetku, (např. přepočítáním, vážením, měřením)
- b) Dokladovou inventurou u závazků a pohledávek, popř. u ostatních složek majetku, u nichž nelze provést fyzickou inventuru

takto zjištěné skutečné stavy majetku a závazků jsou účetní jednotky povinny zaznamenat v inventurních soupisech.

3.2.19 OTÁZKA Č. 22

Znění otázky č. 22: Je průkazná inventarizace majetku v případě, že chybí skutečné odsouhlasení majetku na účetní evidenci, kdy výpis není podepsán inventarizační komisí, kdy chybí protokol o zahájení a ukončení fyzické inventarizace majetku, kdy na inventurách není uvedeno žádné datum provedení kontroly?

Znalec nejprve uvádí ustanovení § 30 odst. 1 a 2 Zákona o účetnictví, které se týká zjišťování skutečných stavů majetků a závazků a průkaznosti inventurních soupisů.

(1) Skutečné stavy majetku a závazků účetní jednotky při inventarizaci zjišťují:

Fyzickou inventurou u hmotného majetku, popřípadě u nehmotného majetku, (např. přepočítáním, vážením, měřením)

Dokladovou inventurou u závazků a pohledávek, popř. u ostatních složek majetku, u nichž nelze provést fyzickou inventuru

A tyto stavy jsou povinny zaznamenat v inventurních soupisech.

(2) Inventurní soupisy jsou průkazné účetní záznamy, které musí obsahovat

- a) skutečnosti podle odstavce 1 tak, aby bylo možno zjištěný majetek a závazky jednoznačně určit,
- b) podpisový záznam osoby odpovědné za zjištění skutečností podle písmene a) a podpisový záznam osoby odpovědné za provedení inventarizace,
- c) způsob zjišťování skutečných stavů,
- d) ocenění majetku a závazků k okamžiku ukončení inventury i pro účely podle § 26 odst. 3,
- e) okamžik zahájení a okamžik ukončení inventury.

V případě, že na inventurních soupisech nejsou zaznamenány stavy zjištěné v rámci fyzické inventury nebo v rámci dokladové inventury, nejsou inventurní soupisy průkaznými účetními záznamy, a to z důvodu porušení ustanovení § 30 odst. 2 písm. a) a odst. 1 Zákona o účetnictví.

V případě, že na inventurních soupisech nejsou uvedeny podpisy inventarizační komise, nejsou inventurní soupisy považovány za průkazné účetní záznamy, a to z důvodu porušení ustanovení § 30 odst. 2 písm. b).

V případě, že na inventurních soupisech není uvedeno datum provedení kontroly, nejsou inventurní soupisy považovány za průkazné účetní záznamy, a to z důvodu porušení ustanovení § 30 odst. 2 písm. e).

Dle § 5 odst. 1) a 2) Vyhlášky č. 270/2010 by měly účetní jednotky v rámci inventarizace sestavit plán inventur, a to nejpozději do zahájení první inventury, v němž by měla být uvedena i mimo jiné informace o datu zahájení a ukončení jednotlivých inventur a datum, ke kterému se skutečné stavy zjišťují.

V případě, že výše uvedené body nejsou v souladu s příslušnými ustanoveními právních předpisů, Znalec uvádí, že v takovém případě je inventarizace majetku považována za neprůkaznou.

3.2.20 OTÁZKA Č. 23

Znění otázky č. 23: Posuďte na základě Vámi dostupných podkladů, zda inventura byla prováděna řádně a posuďte, zdali vaše zjištění odpovídá závěrům veřejnosprávní kontroly.

Znalcem obdržené podklady týkající se provedené inventury za rok 2010 jsou následující:

- Jmenovací dekret inventarizační komise k provedení inventarizace roku 2010
- Inventarizační zápis za rok 2010
- Veškeré inventurní soupisy

Na základě výše uvedených podkladů, které Znalec obdržel, nelze jednoznačně říct, že inventura byla skutečně fyzicky provedena. Inventurní soupisy nejsou dle Znalce považovány za průkazné ve smyslu § 30 odst. 2, a to z důvodu, že na inventurních soupisech nejsou uvedeny skutečné stavy majetku zjištěné při fyzické inventuře, ale pouze stavy získané z účetnictví. Skutečné stavy majetku jsou uvedeny pouze na inventarizačním zápisu za rok 2010, a to pouze souhrnně a vyjádřené v Kč dle jednotlivých syntetických účtů. Na základě inventurního zápisu však není jednoznačně zřejmé, že by fyzická kontrola majetku byla provedena. Znalec dále uvádí, že ani jeden inventurní soupis, který mu byl předložen, není podepsaný inventarizační komisí, jakožto osob odpovědných dle § 30 odst. 2 písm. b Zákona o účetnictví. Inventarizační zápis je podepsán pouze ředitelkou ZŠ a MŠ Psáry. Dle odborného názoru Znalce nebyla na základě předložených dokladů inventura v ZŠ a MŠ Psáry řádně provedena a to z výše uvedených důvodů.

Znalcovo zjištění odpovídá závěru uvedenému v Protokolu o provedené kontrole tj. „inventarizace hmotného majetku nelze provádět jen formálně“. Znalec uvádí, že z výše uvedených důvodů není zřejmé, že by byla provedena fyzická kontrola majetku v ZŠ a MŠ Psáry.

ad vnitřní kontrolní systém

3.2.21 OTÁZKA Č. 24

Znění otázky č. 24: Co je vnitřní kontrolní systém, které okruhy činností má zahrnovat a k čemu slouží?

Vnitřní kontrolní systém lze definovat „*jako systém provozních, finančních, evidenčních a ostatních kontrol, vytvořený managementem za účelem vedení a řízení účetní jednotky řádným a efektivním způsobem, zajištění dodržování pravidel a opatření stanovených managementem, ochrany majetku a co nejvyšší zajištění úplnosti a přesnosti evidence*“¹.

Účetní jednotky by měly mít vnitřní kontrolní systém upravený v interních směrnících či v podpisovém řádu, jehož účelem je nastavit vnitřní pravidla účetní jednotky např. při podepisování a schvalování účetních dokladů, uskutečňování plateb, apod. Dle názoru Znalce by měly být v rámci vnitřního kontrolního systému nastaveny schvalovací procesy, jednoznačně vymezeny odpovědnosti, limity pro schvalování, kontrolní procesy apod. Nastavená pravidla v rámci vnitřního kontrolního systému by měla být dodržována vymezením jednotlivých odpovědností.

Vnitřní kontrolní systém by měl předcházet případnému riziku odcizení majetku účetní jednotky či zneužití pravomocí či jiným rizikům mající negativní vliv na hospodaření organizace. V rámci vnitřního kontrolního systému by účetní jednotky měly mít nastaveny odpovědnosti pro schvalování a podepisování účetních dokladů, základní kontrolní mechanismy pro přípravu, realizaci a následné účtování plateb, a to jak u plateb v hotovosti, tak u plateb uskutečněných bankovním převodem. Správně nastavený vnitřní kontrolní systém v účetní jednotce by měl být nastavený tak, že by nemělo docházet ke slučování více funkcí do jedné osoby v těch případech, kdy by takové sloučení bylo v rozporu s platnými právními předpisy nebo pokud by zde hrozilo zvýšené riziko podvodu či zneužití pravomocí popř. zvýšené riziko neodhalení chyb a nestandardního jednání.

K tomu, aby vnitřní kontrolní systém byl správně nastavený a vedl k odhalení nedostatků, je zapotřebí nejen aktuálních vnitřních interních směrnic včetně podpisového řádu a jejich dodržování, ale též správného vedení účetnictví, a to v souladu se Zákonem o účetnictví včetně průkazné inventarizace.

¹ Ing. Vladimír Schiffer, Vnitřní kontrolní systém účetních jednotek - Účetnictví v praxi 2008/6

3.2.22 OTÁZKA Č. 25

Znění otázky č. 25: Vede fungující vnitřní kontrolní systém k odhalení nedostatků v účetní evidenci a účetních dokladech, v inventarizaci, interních směrnících?

Správně fungující kontrolní systém by měl vést k odhalení nedostatků v účetnictví nebo alespoň zvyšuje pravděpodobnost jejich odhalení. K odhalení nedostatků v účetních dokladech může dojít správně nastavenými vnitřními kontrolními mechanismy, např. správné nastavení pravomocí a odpovědností u kontrolních mechanismů při vyhotovování, schvalování, účtování a placení účetních dokladů. Účetní doklady by měly procházet jak formální tak věcnou kontrolou, přičemž správně fungující kontrolní systém by měl oddělit zodpovědnost za formální a věcnou kontrolu účetních dokladů mezi více lidí, tak aby byla minimálně dvojitá kontrola. Čím méně lidí zodpovídá za kontrolu účetních dokladů, tím větší je potenciální riziko neodhalení chyb či nestandardních transakcí.

K odhalení nedostatků v účetní evidenci je zapotřebí správného vedení účetnictví, jenž je podstatnou složkou vnitřního kontrolního systému. Např. interní účetní směrnice uvádí, jak postupovat v případech neupravených v Zákoně o účetnictví, a napomáhají k tomu, aby účetnictví bylo vedeno v souladu s platnými právními předpisy. Fungující vnitřní kontrolní systém se nemůže obejít bez správného vedení účetnictví, které samo o sobě disponuje velkým množstvím kontrolních prvků, které umožňují odhalovat nedostatky v účetnictví, ať už se jedná o kontrolu v podobě inventarizace či kontroly dodržování zásady podvojnosti účetních zápisů. Znalec uvádí, že vedle správně nastaveného vnitřního kontrolního systému, je zapotřebí též odborného přístupu účetních a možnosti alespoň dvojitá kontroly. Např. v případě, že hlavní účetní zároveň pro organizaci vede účetnictví, je zde větší riziko neodhalení účetních chyb, než v případě, kdy by jedna osoba byla odpovědná za běžné účtování a druhá osoba byla odpovědná z titulu hlavní účetní. V případě, že je v organizaci pouze jedna osoba, která je odpovědná za funkci hlavní i běžné účetní, chybí zde dvojitá kontrola, a proto případné chybné postupy mohou být zjištěny až externí kontrolou např. v rámci auditu.

Nedostatkům v inventarizaci může být předcházeno u účetních jednotek správně nastaveným vnitřním kontrolním systémem, např. interní směrnici popisující postup v rámci inventarizace, podobu inventurního soupisu, stanovení odpovědností jednotlivých lidí apod. Zabránění nedostatkům v prováděných inventarizacích však samotná existence vnitřní účetní směrnice nestačí. Vždy je nutné, aby členové inventarizační komise byly s takovým dokumentem a s informacemi v něm uvedenými náležitě obeznámeni. Vzhledem k tomu, že je inventarizace důležitým nástrojem účetnictví, je žádoucí, aby i po jejím provedení byla provedena kontrola minimálně všech formálních náležitostí inventarizace. Inventarizace je jedním z pilířů kontrolního systému, a proto musí být vyhotovena řádně tj. v souladu s platnými právními předpisy. Nedostatky v inventarizaci narušují výrazným způsobem průkaznost účetnictví.

Správně nastavený vnitřní kontrolní systém by měl vést též k odhalení nedostatků v interních směrnících. V rámci jednotlivých oddělení, by měly být určeny osoby, které budou odpovědní za aktuální

směrnice, tak, aby odpovídaly legislativním změnám a běžnému chodu účetní jednotky. Zároveň je potřeba zajistit i kontrolu nad samostatným dodržováním směrnic.

ad inventarizace

3.2.23 OTÁZKA Č. 26

Znění otázky č. 26: Je třeba v rámci inventarizace označit majetek inventárním číslem? Je třeba v rámci inventarizace pořizovat místní seznamy?

Dle § 3 odst. 2 Vyhlášky č. 270/2010 by účetní jednotka měla zajistit „označení všech částí inventarizačních položek nezaměnitelným inventarizačním identifikátorem pro jejich jednoznačné určení a dále vedení seznamu a popisu inventarizačních identifikátorů“. Inventární čísla majetku jako inventarizační identifikátor umožňují účetní jednotce v rámci inventarizace snazší identifikaci majetku a to z toho důvodu, že každý majetek má své jedinečné číslo, a tudíž nepřichází v úvahu záměna dvou podobných majetků. Označení majetku inventárním číslem usnadňuje účetní jednotce proces inventarizace.

Pořizování místních seznamů umožňuje účetní jednotce ověřit, zda zjištěný skutečný stav inventarizačních položek a jejich částí odpovídá jejich stavu v účetnictví a lépe tak zjistit případné inventarizační rozdíly.

Dle odborného názoru Znalce by účetní jednotka měla v rámci inventarizace označit majetek inventarizačním číslem nebo jiným inventarizačním identifikátorem. Dále Znalec uvádí, pokud je vyhotovení místního seznamu nezbytné, pro identifikaci majetků, pak je nezbytné v rámci inventarizace pořizovat místní seznamy, přičemž Znalec považuje místní seznam za seznam majetků v rozdělení dle svého umístění.

3.2.24 OTÁZKA Č. 27

Znění otázky č. 27: Jakým způsobem lze napravit stav, kdy z celkového množství položek majetku podléhajících inventarizaci se podaří identifikovat pouze některé z nich (tj. přibližně dvě třetiny) a co tato náprava zahrnuje? Jakým způsobem lze napravit stav, kdy existuje majetek, který není inventarizován (tj. je prokazatelně pořízen, avšak v rámci inventarizace o něm není záznam) a co tato náprava zahrnuje?

V případě, že se v rámci inventarizace podaří identifikovat pouze některé z inventarizovaných majetků, musí být takový stav zohledněn i v účetnictví. Znalec uvádí, že mohou v rámci inventarizace majetku nastat obecně tři případy.

První případ nastává, kdy účetní stav majetku odpovídá skutečnému zjištěnému stavu v rámci inventury. V takovém případě nevznikají žádné inventarizační rozdíly.

Druhý případ nastává, kdy účetní stav majetku je větší než skutečný stav zjištěný v rámci inventury. Účetní jednotka by v takovém případě měla napravit tento stav tím, že ze své evidence majetku a z

účetnictví vyřadí ten majetek, který v účetnictví přebývá neboli, který se již ve skutečnosti v účetní jednotce nenachází resp. nelze dohledat. Znalec uvádí, že v takovém případě musí účetní jednotka identifikovat veškeré „přebývající“ majetky v účetnictví, které fyzicky nebyly dohledatelné a dle typu majetku je vyřadit z účetnictví jako manko.

Třetí případ nastává, kdy účetní stav majetku je menší než skutečný stav majetku zjištěný v rámci inventury. V případě, že se v rámci inventarizace nalezne majetek, který není inventarizován, resp. který není zapsán v evidenci majetku a v účetnictví účetní jednotky, vzniká inventarizační rozdíl tzv. přebytek. Účetní jednotka by v takovém případě měla napravit tento stav tím, že do své evidence majetku a účetnictví takto nalezený majetek zaeviduje, a to v **reprodukční pořizovací ceně**. Znalec uvádí, že v takovém případě musí účetní jednotka identifikovat veškeré majetky, které fyzicky přebývají, ocenit je tzv. reprodukční pořizovací cenou, zaúčtovat dle typu majetku jako přebytek, přidělit inventarizační čísla a zanést do evidence majetku.

V případě, že k výše uvedeným nápravám nedojde, není takové vedení účetnictví považováno za řádné, neboť není naplněno ustanovení § 7 odst. 1 Zákona o účetnictví, který zní „účetní jednotky jsou povinny vést účetnictví tak, aby účetní závěrka sestavená na jeho základě podávala věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky“.

3.2.25 OTÁZKA Č. 28

Znění otázky č. 28: **Jaká rizika s sebou nese stav, kdy z celkového množství položek majetku podléhajících inventarizaci se podaří identifikovat pouze některé z nich (tj. přibližně dvě třetiny)? Jaká rizika s sebou nese stav, kdy existuje majetek, který není inventarizován (tj. je prokazatelně pořízen, avšak v rámci inventarizace o něm není záznam)?**

Situace, kdy z celkového množství položek majetku podléhajících inventarizaci se podaří identifikovat pouze některé z nich, nebo situace, kdy existuje majetek, který není inventarizován, nesou dle Znalce následující rizika:

- Riziko nesprávného vedení účetnictví vyplývající z porušení ustanovení § 7 odst. 1 Zákona o účetnictví, které může vést dle § 37 odst. 1 Zákona o účetnictví až k uložení pokuty do výše 3 % hodnoty celkových aktiv.
- Riziko odcizení majetku v účetní jednotce např. neevidováním majetku a jeho následným přivlastněním či jeho následným prodejem.
- Možné riziko v podobě vyvádění peněžních prostředků za fiktivní nákupy majetku.
- Další riziko vzniká např. v případě krádeže majetku. Za předpokladu, že účetní jednotka nemá majetek zaevidovaný, nemůže prokázat jeho existenci.
- Možné obtíže při prokazování stavu majetku při vzniku pojistných událostí.

3.2.26 OTÁZKA Č. 29

Znění otázky č. 29: Pokud jsou v souladu s otázkou 26 a 27 přijata nápravná opatření, jaké jsou obvyklé náklady na nápravu dle bodu výše a jak tato náprava obvykle dlouho trvá?

V případě, že skutečně zjištěné množství majetku nesouhlasí na účetní stav, měly by být účetní jednotkou přijata nápravná opatření tj. buď vyřazení majetku z účetnictví, za předpokladu, že se již majetek ve skutečnosti v účetní jednotce nenachází nebo zařazení majetku do účetnictví, v případě, že se majetek našel v účetní jednotce a není evidován v účetnictví. Tato nápravná opatření může provést člověk se středním ekonomickým vzděláním a s praxí na pozici účetní resp. majetkový účetní. Znalec pro stanovení nákladů na nápravu stavu, vychází z dat zjištěných ze statistického úřadu. Na základě dat zjištěných ze statistického úřadu činila za rok 2011 průměrná mzda odborných pracovníků v oblasti účetnictví 23 399 Kč. Náklady na nápravu závisí na celkovém množství inventarizovaného majetku a na samotné evidenci majetku, přičemž náklady na nápravu jsou obtížnější v těch organizacích, které mají špatně nastavený systém evidence majetku či je systém nepřehledný. Dle předložených podkladů Znalec uvádí, že ZŠ a MŠ Psáry eviduje v účetnictví u drobného dlouhodobého majetku více než 900 inventarizačních položek, u samostatných movitých věcí a souborů movitých věcí přibližně 14 inventarizačních položek, u drobného dlouhodobého nehmotného majetku přibližně 25 inventarizačních položek. Dle odborného názoru Znalce lze předpokládat, že by náprava chybně provedené inventarizace mohla trvat za předpokladu jedné osoby přibližně jeden až tři týdny standardní pracovní doby. Celkové náklady na přijetí nápravného opatření by činily dle Znalce přibližně v rozmezí od 7 840 Kč do 23 520 Kč. Znalec k těmto částkám dospěl tak, že z průměrné mzdy vypočítal náklady na sociální a zdravotní pojištění hrazené zaměstnavatelem tj. v celkové výši 34 % tj. 7 956 Kč. Součet hrubé mzdy a nákladů na pojistné placené zaměstnavatelem vydělil počtem hodin za předpokladu standardní pracovní doby tj. 160 hodin tedy $(23\,399\text{ Kč} + 7\,956\text{ Kč}) / 160\text{ hodin} = \text{cca } 196\text{ Kč/hodinu}$.

Znalec uvádí, že výše uvedené náklady je třeba brát jako orientační, neboť konkrétní výše nákladů na přijetí nápravných opatření závisí na konkrétních podmínkách organizace tj. přehlednosti evidence majetku, množství inventarizovaného majetku apod.

ad účetní sešit

3.2.27 OTÁZKA Č. 30

Znění otázky č. 30: Je v souladu s platnými právními předpisy, aby příjem za sběr organizovaný školou, který má být příjemem školy, nebyl veden v účetnictví školy (s tím, že tyto prostředky nejsou součástí státního rozpočtu, ze kterého je financován chod školy) a obdobně je v souladu s platnými právními předpisy, aby výdaje na aktivity organizované školou či odměny za kladné aktivity žáků, které mají být výdajem školy, nebyly vedeny v účetnictví školy?

Příjem za sběr organizovaný školou, který má být příjemem školy, musí být dle § 2 a 3 odst. 1 Zákona o účetnictví zaúčtován, a to do období s kterým věcně a časově souvisí. Obdobně i výdaje na aktivity

organizované školou či odměny za kladné aktivity žáků, které mají být výdajem školy, musí být dle názoru Znalce zaúčtovány a to do období, s kterým věcně a časově souvisí. V případě, že účetní jednotka takový příjem či výdej nezaúčtuje, potom takové účetnictví není v souladu se Zákonem o účetnictví konkrétně s ustanovením § 8 odst.1, Zákona o účetnictví, neboť takto vedené účetnictví není vedeno správně a úplně, a tudíž nepodává věrný a poctivý obraz o účetní jednotce.

3.2.28 OTÁZKA Č. 31

Znění otázky č. 31: Je v souladu s platnými právními předpisy vést evidenci o takových příjmech a výdajích mimo účetnictví ve zvláštním sešitě, do něhož jsou vlepovány doklady o přijatých částkách a provedených výběrech?

Na základě ustanovení § 2 a 3 odst. 1 Zákona o účetnictví musí účetní jednotky účtovat o všech skutečnostech, které jsou předmětem účetnictví. Znalec uvádí, že vedení příjmů a výdajů mimo účetnictví ve zvláštním sešitě není v souladu s ustanovením § 6 odst. 2 Zákona o účetnictví, které uvádí, že účetní jednotky jsou povinny zaznamenávat účetní případy v účetních knihách. **Účetní jednotky nesmějí dle § 12 Zákona o účetnictví provádět účetní zápisy mimo účetní knihy.**

4. ZÁVĚR

Dle názoru Znalce mezi hlavní kontrolní zjištění provedené veřejnosprávní kontrolou v ZŠ a MŠ Psáry patří zjištění v oblasti inventarizace majetku. Na základě Znalci dostupných podkladů není zřejmé, zda byla fyzická inventura majetku provedena, neboť na inventurních soupisech chybí některé z náležitostí, které jsou stanovené ustanovením § 30 odst. 2 Zákona o účetnictví. Jedná se o podpisy inventarizační komise, skutečně zjištěné stavy majetku, okamžik zahájení a okamžik ukončení inventury. Dle odborného názoru Znalce je inventarizace majetku klíčovým pilířem účetnictví, neboť se prostřednictvím jí zajišťuje vztah mezi účetním a fyzickým stavem majetků a závazků. Je-li tedy inventarizace nesprávně provedena, může vést až k situaci, že účetnictví organizace nebude podávat věrný a poctivý obraz o stavu organizace.

Další zjištění veřejnosprávní kontroly, které Znalec považuje závěrem zmínit, je zjištění v oblasti dodavatelských faktur. Znalec na základě devíti obdržených dodavatelských faktur uvádí, že některé z nich nebyly průkaznými účetními doklady a to z důvodu, že zněly na jiný subjekt, popřípadě nebyla uvedena správná adresa a v jednom případě nebyla vůbec uvedena organizace ani IČO. Dle názoru Znalce účetnictví, které obsahuje značné množství neprůkazných účetních dokladů, nelze považovat za řádné.

Znalec dále uvádí, že i zajištění a dodržování aktuálních interních směrnic, má vliv nejen na řádné vedení účetnictví ale i na řádné hospodaření organizace. Proto Znalec doporučuje, v případě, že některé interní směrnice nejsou aktuální, zajistit jejich aktuálnost popř. pověřit odpovědnou osobu vynucováním dodržování interních směrnic.

Další jednotlivé závěry jsou z důvodu jejich obsáhlosti uvedeny v jednotlivých kapitolách znaleckého posudku.

5. ZNALECKÁ DOLOŽKA

Společnost BDO Appraisal services - Znalecký ústav s.r.o., se sídlem Všenory, V Americe 114, PSČ 252 31, IČ: 275 99 582, byla dne 31. října 2006 zapsána na základě rozhodnutí Ministra spravedlnosti České republiky č.j. 234/2006-ODS-ZN/5 do prvního oddílu seznamu ústavů kvalifikovaných pro znaleckou činnost v oboru Ekonomika, Ekologie a Právní vztahy k cizině s rozsahem znaleckého oprávnění ve znění rozhodnutí č.j. 9/2009-OD-ZN/15:

Obor Ekonomika

■ pro účetní evidenci:

české a mezinárodní účetní standardy, účetnictví podnikatelů, finančních institucí, organizací veřejného sektoru, inventarizací a ekonomické rozborů, stanovení reálné hodnoty pro účetní účely, sledování výše a snižování nákladů, kontroloving, environmentální účetnictví, environmentální reporting (reporting environmentálních rizik, environmentálních dopadů, politik, strategií, závazků či environmentálního profilu, reporting emisí skleníkových plynů, reporting znečištění ovzduší, vod, půdy a dopadů a sanace znečištění, reporting výroby a spotřeby energie, sledování a snížení environmentálních nákladů, ekonomické souvislosti)

■ pro daňovou a celní problematiku:

daně, daňový systém České republiky a Evropské unie, mezinárodní smlouvy o zamezení dvojího zdanění, způsob stanovení a stanovení převodních (zúčtovacích) cen mezi spojenými osobami pro daňové účely, posouzení a vymezení činností výzkumu a vývoje v kontextu daňových úlev, posouzení a vymezení výše slevy na dani z příjmů u poplatníka, kterému byly poskytnuty investiční pobídky, posouzení splnění zvláštních podmínek, za kterých lze uplatnit slevu na dani z příjmů u poplatníka, kterému byly poskytnuty investiční pobídky, zatřídování majetku do odpisových tříd pro daňové účely

■ pro mzdy:

ocenění naturální mzdy a jiných nepeněžních příjmů

■ pro oblast veřejné podpory:

veřejná podpora

■ pro ceny a odhady:

oceňování věcí movitých a nemovitých, oceňování práv, pohledávek a závazků, nehmotného majetku a jiných majetkových hodnot, oceňování služeb, oceňování investičních instrumentů, majetkových účastí a obchodních podílů, oceňování nepeněžitých vkladů do obchodních společností, oceňování vypořádacího podílu, posuzování ceny bydlení pro účely stanovení nájemného, oceňování podniků a jejich částí, oceňování obchodního jmění zejména při přeměnách právnických osob, přezkoumání návrhu smlouvy o fúzi, vypořádání v penězích při zrušení obchodní společnosti s převodem jmění na akcionáře, resp. společníka, přezkoumání projektu rozdělení a přezkoumání smlouvy o rozdělení a převzetí obchodního jmění, přezkoumání ovládací smlouvy a smlouvy o převodu zisku, přezkoumání přiměřenosti ceny nebo směnného poměru cenných papírů při povinné nabídce převzetí, přezkoumání přiměřenosti ceny při veřejném návrhu smlouvy o převodu cenných papírů, stanovování a posuzování přiměřené ceny nebo směnného poměru cenných papírů při povinné nabídce převzetí nebo nabídky na odkoupení, přezkoumání zpráv o vztazích mezi propojenými osobami, ekonomika správy majetku v rámci likvidace, konkursu a vyrovnání, oceňování podnikatelských rizik, oceňování ochranných známek a jiných práv průmyslového vlastnictví, počítačových programů (software), výrobně technických a jiných hospodářsky využitelných poznatků (know-how), autorských práv a podobných práv právům autorským, odhady environmentálních rizik, ocenění znečištění ovzduší, vod, půdy a dopadu znečištění a nákladů na sanaci znečištění a odstranění ekologických zátěží.

Obor Ekologie

identifikace a hodnocení ekologických a environmentálních rizik, environmentálních dopadů, politik, strategií, cílů, reporting emisí skleníkových plynů, reporting znečištění ovzduší, vod, půdy a dopadů znečištění, sanace ekologických zátěží.

Obor Právní vztahy k cizině

mezinárodní právo soukromé (občanské, obchodní, rodinné a pracovní) a mezinárodní právo veřejné ekonomické, včetně práva Evropské unie.

Znalecký posudek je vydán pod pořadovým číslem 28-06-2012/202.

Tomáš Brabenec

Ing. Tomáš Brabenec, LL.M.
jednatel

Znalecký posudek připravovali
a případná vysvětlení podávají:

Karel Šimek

Ing. Karel Šimek

Romana Kubrychtová

Ing. Romana Kubrychtová

Otisk kulaté pečeti:



V Praze dne 28. 6. 2012