



Správa o výsledku kontroly 2022

**Vykazovanie majetku a záväzkov
v individuálnej účtovnej závierke MŽP SR,
MŠVVaŠ SR a organizácií v ich pôsobnosti**

**Najvyšší kontrolný úrad SR
Ľubomír Andrassy, predseda**

Kontrolovali sme

Správa obsahuje výsledky kontrol vykonaných na **MŽP SR** a **MŠVVaŠ SR**. Pre získanie objektívnejšieho pohľadu na správnosť výkazníctva a správy majetku štátu sú v správe uvedené aj niektoré zistenia z kontrol vykonaných NKÚ SR v roku 2020 na **MK SR**, **MPSVaR SR** a **MZVaEZ SR**. NKÚ SR plánuje pokračovať vo finančných kontrolách aj v roku 2023 u ďalších správcov kapitol.

Ministerstvo životného prostredia Slovenskej republiky

MŽP SR je ústredným orgánom štátnej správy pre tvorbu o ochranu životného prostredia, vrátane ochrany prírody a krajiny, vodného hospodárstva, ochrany ovzdušia, odpadového hospodárstva a iných oblastí určených v kompetenčnom zákone. K 31. 12. 2020 spravovalo majetok v brutto hodnote 1 451 mil. eur.

Ministerstvo školstva, vedy, výskumu a športu Slovenskej republiky

MŠVVaŠ SR je ústredným orgánom štátnej správy pre oblasť výchovy a vzdelávania v materských, základných, stredných školách a školských zariadeniach, vysokých škôl, celoživotného vzdelávania, vedy a techniky, starostlivosti o deti, mládež a šport. K 31. 12. 2020 spravovalo majetok v brutto hodnote 310 mil. eur.

Zabezpečenie konzistentného prístupu vykazovania vybraných druhov majetku a záväzkov v individuálnych účtovných závierkach a metodickej podpory ministerstiev bolo overené dotazníkovým prieskumom v 12 organizáciách rezortu životného prostredia a 16 organizáciách rezortu školstva.

Ako sme postupovali

Kontroly boli realizované v súlade so zákonom o NKÚ SR a štandardmi, ktoré vychádzajú zo základných princípov kontroly v rámci medzinárodných štandardov najvyšších kontrolných inštitúcií (ISSAI). Kontrolu v každom kontrolovanom subjekte vykonalo 5 kontrolórov s viacročnou kontrolóorskou praxou na NKÚ SR. Výber vzorky dokladov ku kontrolám bol realizovaný na základe odborného úsudku kontrolórov. **Kontrolovaným obdobím boli roky 2018 až 2020 a súvisiace obdobia.**

Kontrolované subjekty **nevzniesli námietky** voči kontrolným zisteniam uvedených v protokoloch z kontroly.

Prečo sme kontrolovali

- Objektívnosť, transparentnosť a porovnateľnosť údajov z účtovníctva a výkazníctva sú nevyhnutné pre tvorbu a hodnotenie verejných politík, medzinárodné porovnávanie a riadenie subjektov verejnej správy.
- Nedostatky v individuálnych účtovných závierkach a pri správe majetku štátu boli zistené kontrolami NKÚ SR vykonanými v roku 2020 na MK SR, MPSVaR SR a MZVaEZ SR.
- Povinnosťou NKÚ SR je prispievať k skvalitňovaniu súhrnného štátneho účtovníctva a výkazníctva, dosiahnutiu hospodárnejšieho a transparentnejšieho nakladania s majetkom štátu.

Čo sme zistili

Kontroly odhalili na **MŽP SR** 10 porušení a **MŠVVaŠ SR** 18 porušení všeobecne záväzných právnych predpisov. Závažnosť porušení nevyžadovala ich odstúpenie na ďalšie konanie iným orgánom.

- **Zákon o účtovníctve** bol porušený napr. formálnym prístupom k inventarizácii DLHM, pohľadávok a rezerv, nepreukaznou inventúrou budov, pozemkov a pohľadávok, neposudzovaním reálnosti ocenenia DLHM a pohľadávok, neurčením pravidiel pre tvorbu opravných položiek k pohľadávkam po lehote splatnosti.
- **Zákon o správe majetku štátu** bol porušený napr. uvedením nesprávnych údajov o vlastníckych vzťahoch k nehnuteľnostiam v katastri nehnuteľností, nezaevidovaním pozemku do účtovníctva a centrálnej evidencie majetku, nezabezpečením ochrany budov poistením.
- **Zákon o pohľadávkach štátu** bol porušený napr. neodpísaním nevymožiteľných pohľadávok z účtovníctva po vydaní rozhodnutia ministra, nedodržaním lehoty prihlásenia pohľadávky do príslušného konania.
- **Metodicú podporu ministerstiev** v oblasti účtovníctva a výkazníctva potvrdilo necelých 50 % organizácií.



Čo odporúčame

NKÚ SR navrhol **kontrolovaným subjektom 24 odporúčaní**, z ktorých najviac – po osem bolo smerovaných na problematiku vykazovania a správy DLHM a rezerv, šesť na správu pohľadávok a dve odporúčania na účinnosť fungovania vnútorného kontrolného systému.

NKÚ SR navrhol **Výboru Národnej rady Slovenskej republiky pre financie a rozpočet** naďalej uplatňovať svoju kontrolnú pôsobnosť a požadovať od MF SR, ako realizátora projektu **Centrálny ekonomický systém**, pravidelné informácie o pripravenosti zapojenia organizácií štátnej správy. Projekt je zameraný na unifikáciu a optimalizáciu ekonomických procesov, centrálnu metodické riadenie smerujúce k zefektívňovaniu výkonu subjektov štátnej správy a znižovaniu nákladov na ich prevádzku. Termín realizácie je stanovený na rok 2023.

Správu o výsledku kontroly NKÚ SR odstupuje Výboru NR SR pre rozpočet a financie, MF SR, MŽP SR a MŠVVaŠ SR.

Kontakt

Najvyšší kontrolný úrad SR

Priemyselná 2
824 73 Bratislava
☎ +421 250 114 911
✉ info@nku.gov.sk

Ministerstvo životného prostredia SR

Nám. Ľ. Štúra 1
812 35 Bratislava
☎ +421 259 561 111
✉ info@enviro.gov.sk

Ministerstvo školstva, vedy, výskumu a športu SR

Stromová 1
813 30 Bratislava
☎ +421 259 374 111
✉ info@minedu.sk

VÝKON KONTROLNEJ AKCIE – VYKAZOVANIE MAJETKU A ZÁVÄZKOV V INDIVIDUÁLNEJ ÚČTOVNEJ ZÁVIERKE MŽP SR, MŠVVaŠ SR A ORGANIZCIÍ V ICH PÔSOBNOSTI

Účel kontrolnej akcie

Účelom kontroly bolo preveriť správnosť a konzistentnosť vykazovaných údajov o vybraných druhoch majetku a záväzkov v individuálnej účtovnej závierke vybraných ministerstiev a organizácií v ich pôsobnosti, nakladanie s dlhodobým hmotným majetkom a pohľadávkami štátu v súlade so všeobecne záväznými právnymi predpismi a poukázať na prípadné nedostatky. Kontrola bola vykonaná ako finančná kontrola s prvkami súladu. Súčasne bolo posúdené metodické riadenie ministerstiev v oblasti výkazníctva a účtovníctva v organizáciách rezortov.

Rámec kontrolnej akcie

K metódam a technikám, ktoré boli uplatnené počas výkonu kontroly, patrili najmä: analytická a porovnávací metóda, metóda hlavného článku (analýza zostatkov účtov, medziročných zmien, trendov), štúdium dokladov, rozhovory so zamestnancami kontrolovaného subjektu a iné. Výber vzorky bol vykonaný neštatistickými metódami na základe odborného úsudku kontrolóra. **Kontrolovaným obdobím boli roky 2018 až 2020** a súvisiace obdobia.

Výsledky kontrolnej akcie

Ministerstvá sú v zmysle zákona o účtovníctve účtovnými jednotkami, ktoré sú povinné viesť účtovníctvo a zostavovať individuálnu účtovnú závierku aj konsolidovanú účtovnú závierku. Účtovná závierka poskytuje užívateľom štruktúrovanú prezentáciu skutočností, ktoré sú predmetom účtovníctva, Jej neoddeliteľnými súčasťami sú účtovné výkazy – súvaha, výkaz ziskov a strát a poznámky.

NKÚ SR overoval tie druhy majetku a záväzkov v individuálnej účtovnej závierke ministerstiev, ktorých objektívne vykazovanie závisí v nemalej miere od subjektívneho posúdenia účtovnou jednotkou, pri dodržaní zásady opatrnosti. Ide najmä o dlhodobý hmotný majetok, ktorého objektívne vykazovanie je odrazom odhadovanej doby životnosti premietnutej do stanovenej doby odpisovania tohto majetku. Ďalšími preverovanými položkami boli pohľadávky a k nim tvorené opravné položky a rezervy.

Dlhodobý hmotný majetok (DLHM) – vykazovanie a správa

Dlhodobý hmotný majetok vo väčšine účtovných jednotiek predstavuje významnú hodnotovú položku. K 31. 12. 2020 bola hodnota DLHM v obstarávacích cenách v IÚZ **MŠVVaŠ SR** 42 032 tis. eur a **MŽP SR** 11 247 tis. eur.

V štruktúre DLHM v preverovaných rokoch prevažovali v oboch ministerstvách samostatné hnuťelné veci a súbory hnuťelných vecí s vyše 70-percentným podielom na DLHM v **MŠVVaŠ SR** a vyše 30-percentným podielom v **MŽP SR**. Významný, cca 22-percentný podiel na DLHM v **MŠVVaŠ SR** predstavovali stavby. V **MŽP SR** to boli dopravné prostriedky s viac ako 10-percentným podielom na DLHM a ostatný dlhodobý hmotný majetok s 25-percentným podielom v roku 2019 a až 47-percentným podielom v roku 2020. Kontrola odhalila, že tento vysoký podiel bol z dôvodu nesprávneho účtovania a vykazovania technického zhodnotenia budovy v sume 2 784 tis. eur, ktoré nebolo zaúčtované na rovnakom účte ako budova, ale na účte ostatného dlhodobého hmotného majetku.

Viac ako 90 % z vykazovanej hodnoty DLHM k 31. 12. 2020 v oboch preverovaných ministerstvách tvoril **odpisovaný majetok**, t. j. majetok, ktorého obstarávací cena sa každoročne znižuje o odpisy. V účtovníctve sa používa nepriamy spôsob odpisovania majetku, pri ktorom sa zníženie ceny jednotlivých zložiek DLHM v dôsledku opotrebenia zachytáva na príslušných účtoch oprávok. Kým odpisy predstavujú ročnú mieru opotrebenia, oprávky vyjadrujú výšku opotrebenia za celú dobu životnosti DLHM, t. j. od jeho uvedenia do užívania až po vyradenie. Rozdiel medzi obstarávacou cenou a sumou vytvorených oprávok tvorí zostatkovú cenu. Odpisy sú zdrojom tvorby finančných prostriedkov na jeho obnovu, reprodukciu. Stanovenie doby odpisovania DLHM na základe

odhadovanej doby životnosti má vplyv na verné a pravdivé zobrazenie tohto majetku v IÚZ. K majetku, ktorý sa neodpisuje patria pozemky, umelecké diela a zbierky, či obstarávaný DLHM.

Miera opotrebenia odpisovaného DLHM, vyjadrená pomerom oprávok k obstarávacej cene odpisovaného majetku, bola v ministerstvách rôzna, čo udáva tabuľka.

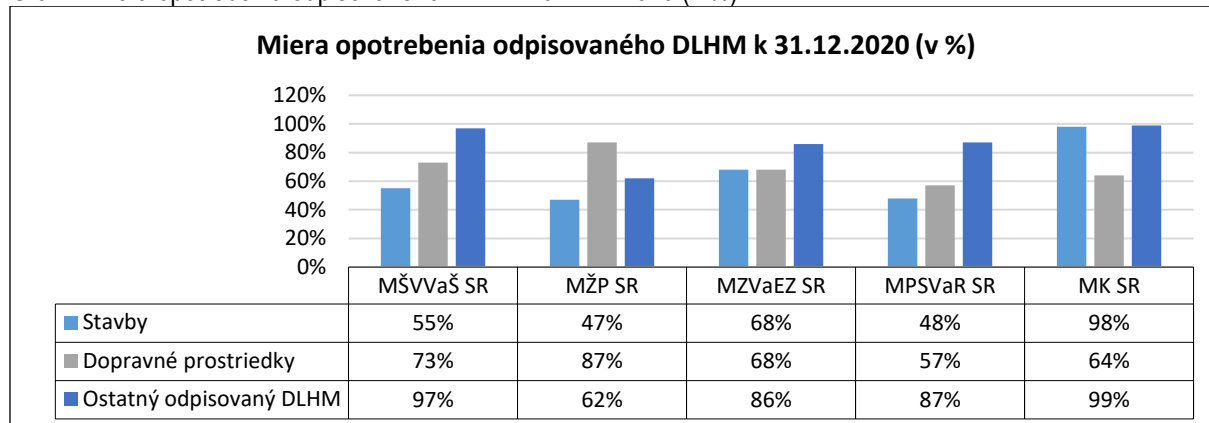
Tabuľka 1 Stav a miera opotrebenia odpisovaného DLHM k 31. 12. preverovaných rokov (v tis. eur, %)

DLHM odpisovaný	2018	2019	2020
MŠVVaŠ SR			
Obstarávacia cena	41 540	41 014	41 397
Oprávky	34 052	34 957	35 905
Zostatková cena	7 488	6 057	5 492
Miera opotrebenia	82 %	85 %	87 %
MŽP SR			
Obstarávacia cena	7 424	7 863	10 647
Oprávky	5 779	6 117	6 699
Zostatková cena	1 645	1 746	3 948
Miera opotrebenia	78 %	78 %	63 %

Zdroj: IÚZ ministerstiev k 31. 12. 2018, 2019, 2020

Vysoká miera opotrebenia DLHM bola zistená aj v **MZVaEZ SR** – 70-percentná a **MK SR** až 98-percentná. Je to dôsledkom historického vývoja odpisovania dlhodobého majetku v účtovných jednotkách štátnej správy a samosprávy, ktoré do roku 2002 dlhodobý majetok neodpisovali. Od roku 2003 do 2004 mali povinnosť odpisovať majetok podľa odpisových sadzieb stanovených zákonom o dani z príjmov. Povinnosť používať účtovné odpisy, na základe odhadovanej doby ekonomického životnosti, mali účtovné jednotky od roku 2005. Viaceré organizácie navonok deklarovali používanie odpisov podľa zákona o účtovníctve, naďalej však uplatňovali daňové odpisy, t. j. nastavovali dobu odpisovania DLHM podľa zákona o dani z príjmov. Rozdielne bolo aj opotrebenie jednotlivých zložiek DLHM v preverovaných ministerstvách, čo dokumentuje graf.

Graf 1 Miera opotrebenia odpisovaného DLHM k 31. 12. 2020 (v %)



Zdroj: IÚZ ministerstiev k 31. 12. 2020

V **MŠVVaŠ SR** boli najviac odpísanou zložkou DLHM **samostatné hnutelné veci a súbory hnutelných vecí** v rozpätí od 92 % v roku 2018 po 97 % v roku 2020. Doba ich odpisovania bola aj najkratšia, spravidla 6 rokov a ich objem najvyšší, čo sa prejavilo na vysokom opotrebení celkového DLHM.

Vysokú mieru opotrebenia mali **dopravné prostriedky**, od 63 % v roku 2018 po 73 % v roku 2020, čo je dôsledkom neobjektívne stanovenej doby ich životnosti a pomalej obnovy vozového parku. V roku 2020 ministerstvo evidovalo z celkového počtu 32 dopravných prostriedkov 15 plne odpísaných. Doba ich odpisovania bola určená podľa zákona o dani z príjmov, t. j. 4 roky, neskôr predĺžená na 6 rokov. Kontrola odhalila, že ministerstvo využívalo a v účtovnej závierke vykazovalo 5 dopravných prostriedkov 10 rokov po ich odpísaní.

Miera opotrebenia **stavieb** presiahla v preverovaných rokoch 50 %, najviac v roku 2020 vo výške 55 %. Pôvodná životnosť stavieb, stanovená na 20 rokov, bola na základe metodického usmernenia MF SR z roku 2017 prehodnotená. Došlo k predĺženiu doby životnosti hodnotovo významných stavieb na 30, 40, v niektorých prípadoch až 60 rokov, čo sa premietlo do zníženia oprávok a zvýšenia zostatkovej ceny budov o **1 968 tis. eur**. Uvedenou opravou odpisov bol zrealizovaný stav budov s ohľadom na predpokladanú dobu ich využívania. Oprava bola síce vykonaná správne, avšak interný doklad k zaúčtovaniu neobsahoval viaceré náležitosti podľa zákona o účtovníctve, napr. označenie obsahu účtovného prípadu, dátum jeho vyhotovenia, chýbajúci podpisový záznam osoby zodpovednej za účtovný prípad.

MŠVVaŠ SR malo politiku odpisovania upravenú v internej smernici. Smernica nebola aktualizovaná od svojho vzniku v roku 2012, nezodpovedala skutočne uplatňovaným zásadám odpisovania DLHM. Nepravdivé, zavádzajúce údaje o používaných dobách životnosti a odpisovania DLHM sa každoročne uvádzali aj v poznámkach k IÚZ. **NKÚ SR odporučil ministerstvu** aktualizovať interné predpisy pre oblasť riadenia odpisovania dlhodobého majetku a dbať na pravdivosť informácií uvádzaných v poznámkach k IÚZ.

MŽP SR malo v najvyššej miere opotrebené **samostatné hnuiteľné veci a súbory hnuiteľných vecí** v rozpätí od 70 % v roku 2018 po 96 % v roku 2020, ktoré sa odpisovali najkratšiu dobu, zväčša 4 až 6 rokov.

Dopravné prostriedky malo odpísané na 89 % v roku 2018, 81 % v roku 2019 a 87 % v roku 2020. Z celkového počtu 44 osobných motorových vozidiel bolo k 31. 12. 2020 plne odpísaných 35, z toho 31 vozidiel bolo obstaraných pred rokom 2015. Vysoká miera opotrebenia bola dôsledkom používania odpisových sadzieb podľa zákona o dani z príjmov, ktoré nerešpektovali skutočnú dobu ich používania. **MŽP SR** odpisovalo motorové vozidlá 4 roky a vozidlá zaradené do používania v roku 2019 odpisovalo 6 rokov. Napriek predĺženiu doby odpisovania naďalej pokračoval trend vysokej sadzby odpisov a vysokej miery opotrebenia dopravných prostriedkov.

Najnižšiu mieru opotrebenia vykazovali **stavby**, od 73 % v roku 2018 po 42 % v roku 2019 a 47 % v roku 2020. Ministerstvo používalo rôzne sadzby odpisov na základe individuálne stanovenej doby životnosti pre každú budovu či stavbu, v rozpätí od 20 do 80 rokov. K 31. 12. 2017 vykonalo spätný prepočet odpisov stavieb podľa metodického usmernenia MF SR z roku 2017, pri ktorom prehodnotilo zostatkovú dobu ekonomickej životnosti štyroch stavieb. Výsledkom prepočtu bolo zníženie oprávok a zvýšenie zostatkovej ceny stavieb o 155 tis. eur.

Kontrola preukázala, že **ministerstvá používajú veľký objem plne odpísaného majetku. Týka sa to tak budov a stavieb ako aj dopravných prostriedkov**. Objektívne vykazovanie jednotlivých zložiek DLHM v IÚZ odzrkadľovalo použitú metodiku odpisovania aj postoj ministerstiev k aplikácii metodického usmernenia MF SR z roku 2017, na základe ktorého mali prehodnotiť dobu životnosti stavieb a vykonať spätný prepočet odpisov z daňových na účtovné. Nie všetky ministerstvá sa s touto úlohou vysporiadali. Prepočet odpisov a nastavenie účtovných odpisov pri budovách a stavbách vykonali **MŠVVaŠ SR** a **MŽP SR** v roku 2017. **MZVaEZ SR** vykonalo prepočet odpisov stavieb ešte v roku 2012 pri prechode na nový ekonomický systém a **MPSVaR SR** zaviedlo účtovné odpisy od roku 2014. Jediné ministerstvo, ktoré neprehodnotilo ekonomickú životnosť a nevykonalo opravu odpisov stavieb bolo **MK SR**. Pri odpisovaní aplikovalo daňové odpisy. Následkom je vysoká miera opotrebenia stavieb a nízka zostatková hodnota tohto druhu majetku, ktorá nezodpovedá skutočnej hodnote.

Aj pri dopravných prostriedkoch nezodpovedá stanovená doba odpisovania skutočnej dobe ich používania. **MŽP SR** a **MŠVVaŠ SR**, ktoré odpisujú motorové vozidlá 4 až 6 rokov, majú prevažnú časť používaného vozového parku plne odpísanú. Nižšia miera opotrebenia dopravných prostriedkov je vykazovaná v **MPSVaR SR**, **MZVaEZ SR** a **MK SR**, ktoré odpisujú vozidlá 8 rokov. **NKÚ SR odporučil** prehodnotiť predpokladanú dobu životnosti na základe analýzy historických údajov o skutočnej dobe používania dopravných prostriedkov.

Kontrola bola zameraná aj na preverenie dodržiavania povinností ministerstiev – správcov majetku štátu, ktoré im vyplývajú zo zákona o správe majetku štátu. Išlo najmä o vedenie evidencie a vykonávanie inventarizácie majetku, zabezpečenie jeho ochrany a nakladanie s prebytočným a neupotrebitelným majetkom štátu.

Existencia DLHM, posúdenie jeho stavu a správnosť ocenenia, porovnanie skutočného stavu s účtovným sa podľa zákona o účtovníctve overuje **inventarizáciou** raz za štyri roky. **MŠVVaŠ SR** malo vnútorným predpisom určenú povinnosť vykonať inventarizáciu hmotného majetku v dvojročnej lehote, ktorú však nedodržalo. Ostatná

inventarizácia bola vykonaná k 31. 12. 2017. **MŽP SR** vykonalo inventarizáciu DLHM k 31. 12. 2017 a k 31. 12. 2021. **MPSVaR SR, MZVaEZ SR a MK SR** vykonávali inventarizáciu každoročne.

V oboch preverovaných ministerstvách boli zistené **nedostatky pri vykonávaní inventarizácie DLHM**. Stav nehnuteľného majetku (budov, pozemkov) nebol overovaný na základe listov vlastníctva, t. j. nebola použitá kombinácia fyzickej a dokladovej inventúry. Z toho dôvodu **inventarizácia na MŠVVaŠ SR neodhalila nesprávne zápisy vlastníckych vzťahov k nehnuteľnému majetku v katastri nehnuteľností či nezaevidovaný pozemok v majetku a účtovníctve ministerstva, vykazovaný na liste vlastníctva. Formálny prístup k vykonávaniu inventarizácie** bol preukázaný na **MŽP SR**, ktoré pri inventarizácii hmotného majetku k 31. 12. 2021 nezistilo chýbajúci majetok, konkrétne päť osobných automobilov a 13 osobných počítačov v celkovej obstarávacej cene 140 tis. eur (v zostatkovej cene 11 tis. eur). Tento majetok bol ešte v rokoch 2018 a 2019 na základe zmlúv o prevode správy majetku štátu prevedený a odovzdaný inému správcovi, ale naďalej vedený v majetkovej evidencii a účtovníctve ministerstva.

Ani jedno ministerstvo, a to sa vzťahuje aj na **MPSVaR SR, MZVaEZ SR a MK SR**, neposudzovalo pri inventarizácii realnosť ocenenia DLHM, správnosť nastavenia doby životnosti, vo viacerých prípadoch inventúrne súpisy a inventarizačné zápisy neobsahovali náležitosti stanovené zákonom o účtovníctve. Ani jedno **netvorilo opravné položky k DLHM**, pričom **MK SR** malo na tvorbu dôvod, ktorým bola projektová dokumentácia vedená na účte obstarania v hodnote 198 tis. eur od roku 2013, o využití ktorej nebolo rozhodnuté. Pravidlá tvorby opravných položiek k DLHM pri prechodnom znížení ich hodnoty nemalo vypracované žiadne ministerstvo.

NKÚ SR odporučil ministerstvám prijať účinné opatrenia na elimináciu opakovania nedostatkov zistených pri inventarizácii, najmä v metodologickej oblasti – nastavením procesu, konkrétnych pravidiel, oprávnení a zodpovedností zamestnancov pri vykonávaní inventarizácie vo vnútornom predpise a zavedením kontrolného mechanizmu ich plnenia.

Kontrola odhalila nedostatky v evidencii a ochrane majetku štátu. **Porušenie zákona o účtovníctve** bolo zistené na **MŠVVaŠ SR** v prípade nezaevidovania nehnuteľnosti – pozemku o výmere 989 m² do účtovníctva, pričom na liste vlastníctva tejto nehnuteľnosti bol nesprávne uvedený druh pozemku. **Nesúlad so zákonom o správe majetku štátu** bol zistený v štyroch prípadoch nezabezpečením správnych zápisov o nehnuteľnom majetku v katastri nehnuteľností. Na troch listoch vlastníctva nebola ako vlastníčik zapísaná Slovenská republika, ale ministerstvo, ktoré môže nadobúdať majetok len do vlastníctva Slovenskej republiky.

Ministerstvá nemali plne zabezpečenú ochranu majetku pred jeho poškodením, stratou, zneužitím, zmenšením. **MŽP SR** nemalo poistené všetky budovy, ktoré má v správe a neprehodnotilo poistenie budovy – kultúrnej pamiatky. **MŠVVaŠ SR** malo poistené v komerčnej poisťovni iba dopravné prostriedky. **Iný majetok poistený nemalo**, čo zdôvodnilo prebiehajúcou optimalizáciou organizácií v rámci rezortu. Žiadnu poisťovňu ochranu nemali ani budovy **MPSVaR SR**.

Kontrolou postupu nakladania s prebytočným, dočasne prebytočným a neupotrebitelným majetkom ministerstiev **neboli zistené významné nedostatky**. Ministerstvá realizovali prevod správy majetku štátu, resp. prevod vlastníctva na základe rozhodnutí štatutárnych orgánov o prebytočnosti a pri dodržaní všetkých procesných úkonov určených zákonom o správe majetku štátu. Ponuky boli zverejnené v Registri ponúkaného majetku štátu, MF SR udelilo súhlas s odplatným prevodom nehnuteľného majetku, kúpna cena bola uhradená a majetok bol vyradený z evidencie a účtovníctva. Dočasne prebytočný majetok bol na základe zmlúv o výpožičke a zmlúv o nájme poskytnutý na využitie iným subjektom. Nesúlad so zákonom bol zistený na **MŠVVaŠ SR** pri nakladaní s neupotrebitelným hmotným majetkom, o vyradení a fyzickej likvidácii ktorého rozhodla vyradovacia komisia a likvidačná komisia bez predchádzajúceho rozhodnutia štatutárneho orgánu, teda ministra.

Pohľadávky – vykazovanie a správa

Pohľadávky štátu predstavujú právo štátu na peňažné plnenie, ktoré vzniklo zo zákona, na základe zákona, z činnosti alebo na základe činnosti správcu pohľadávky. V účtovnej závierke sú vykazované v rámci neobežného majetku. Hodnota pohľadávok, pri ktorých hrozí riziko, že nebudú splatené, sa dočasne znižuje vytváraním opravných položiek. Stav a vývoj pohľadávok ministerstiev, vykazovaných v IÚZ k 31. 12. preverovaných rokov, je uvedený v tabuľke.

Tabuľka 2 Stav pohľadávok k 31. 12. preverovaných rokov (v tis. eur)

Pohľadávky	2018	2019	2020
MŠVŠ SR*/			
Pohľadávky brutto	124 032	136 784	84 946
Opravné položky k pohľadávkam	9 629	10 966	12 111
Pohľadávky netto	114 403	125 818	72 835
Podiel opravných položiek k pohľadávkam brutto	8 %	8 %	14 %
MŽP SR*/			
Pohľadávky brutto	64 494	78 297	40 588
Opravné položky k pohľadávkam	3 038	3 645	3 341
Pohľadávky netto	61 456	74 652	37 247
Podiel opravných položiek k pohľadávkam brutto	5 %	5 %	8 %

Zdroj: IÚZ ministerstiev

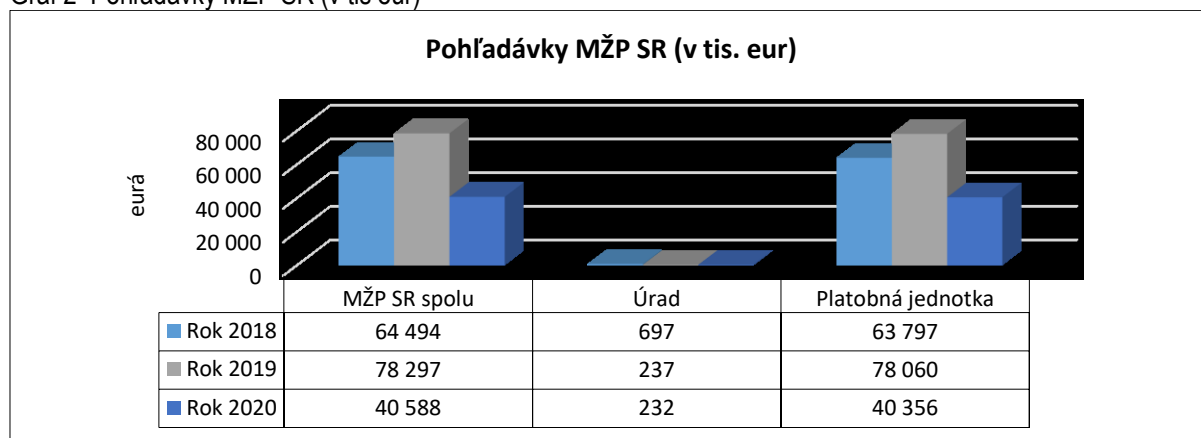
*/ Pohľadávky Úradu ministerstva a Platobnej jednotky ministerstva

Najvyšší, cca 99-percentný podiel z celkového stavu pohľadávok tvorili v **MŠVŠ SR** a **MŽP SR pohľadávky Platobnej jednotky**, ktorá je osobitná organizačná zložka ministerstva, účtujúca o poskytnutí finančných prostriedkov EÚ a štátneho rozpočtu na spolufinancovanie prijímateľom. Išlo najmä o krátkodobé pohľadávky s osobitným režimom správy. Z nich podstatnú časť predstavovali pohľadávky voči MF SR ako Certifikačnému orgánu za neuhradené prostriedky EÚ v programovom období 2007 až 2013 a pohľadávky z nezrovnalostí voči prijímateľom. Ich výrazný pokles v roku 2020 súvisel s vysporiadaním pohľadávok z projektov EÚ z nezrovnalostí voči MF SR.

Pohľadávky Úradu MŽP SR vznikli najmä z dôvodu nezaplatenia úhrad za určené prieskumné územia a z prevádzkovej činnosti ministerstva. Pohľadávky **Úradu MŠVŠ SR** vznikli najmä z prevádzkovej a kontrolnej činnosti ministerstva, zo sankcií udelených za porušenie zákona o financovaní škôl a za nedodržanie zmluvných podmienok poskytnutých štipendií na štúdium v zahraničí.

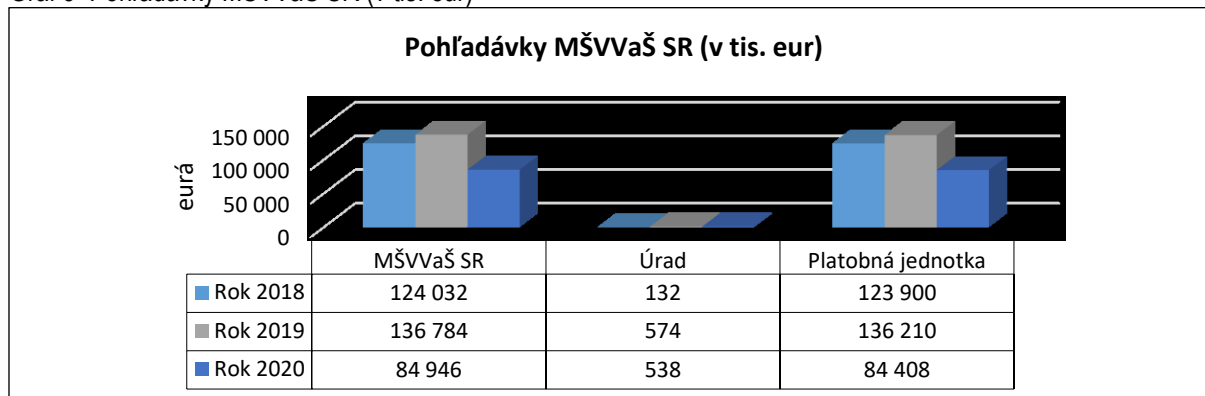
Stav a vývoj pohľadávok ministerstiev k 31. 12. preverovaných rokov v členení podľa Úradu a Platobnej jednotky dokumentujú grafy.

Graf 2 Pohľadávky MŽP SR (v tis. eur)



Zdroj: MŽP SR

Graf 3 Pohľadávky MŠVVaŠ SR (v tis. eur)



Zdroj: MŠVVaŠ SR

Pre dosiahnutie verného a pravdivého zobrazenia skutočností v účtovnej závierke je nevyhnutné prehodnocovať kvalitu a vymožitelnosť pohľadávok minimálne pri inventarizácii a v prípade rizika ich nezaplatenia tvoriť **opravné položky**. Kontrolou boli posúdené pravidlá a proces tvorby, použitia a zrušenia opravných položiek k pohľadávkam po splatnosti a k sporným pohľadávkam.

Platobné jednotky ministerstiev pri inventarizácii a tvorbe opravných položiek k pohľadávkam postupovali podľa manuálu spracovaného MF SR. Správca pohľadávky každoročne pri inventarizácii určil mieru rizika nevymožiteľnosti pohľadávky po splatnosti v percentách a následne tvorbu, zníženie alebo zrušenie opravnej položky. Ak to nebolo možné, riadil sa časovým hľadiskom a k pohľadávkam po lehote splatnosti viac ako 360 dní účtovný systém automaticky vytvoril opravnú položku vo výške 50 % a nad 720 dní vo výške 100 % hodnoty pohľadávky.

Iný prístup k posudzovaniu znehodnotenia pohľadávok a tvorbe opravných položiek mali **úrad** preverovaných ministerstiev. Vo svojich vnútorných predpisoch **nemali určené pravidlá pre výpočet opravných položiek** k pohľadávkam po lehote splatnosti a rizikovým pohľadávkam, ktoré vyžadujú osobitné posudzovanie (napr. keď je dlžník v konkurze, likvidácii). Neexistencia pravidiel bola zistená aj pri obdobných kontrolách v roku 2020 na **MZVaEZ SR** a **MK SR**, ktoré následne vykonalo nápravu. Jediným ministerstvom s jasne nastavenými kritériami posudzovania a klasifikácie dočasného znehodnotenia pohľadávok bolo **MPSVaR SR**.

MŽP SR opravné položky k iným pohľadávkam, ako pohľadávkam Platobnej jednotky, ani netvorilo, pričom v účtovníctve viedlo pohľadávky po splatnosti. Dôvodom bol ich malý počet a nevýznamný objem. **MŠVVaŠ SR** evidovalo v účtovníctve opravné položky vytvorené k trom pohľadávkam v roku 2016. V preverovanom období ministerstvo v rámci účtovného okruhu Úrad opravné položky netvorilo.

Ani jedno ministerstvo neposudzovalo pri **inventarizácii pohľadávok** reálnosť ich ocenenia, riziko nevymožiteľnosti, chýbali návrhy na tvorbu opravných položiek, prípadne odpis nevymožiteľných pohľadávok, doklady preukazujúce existenciu a výšku pohľadávok, formálne chyby boli zistené v dokumentácii z inventarizácie, napr. jej vykonanie na **MŽP SR** bez príkazu štatutárneho orgánu, čo nebolo v súlade s vnútorným predpisom. **MŠVVaŠ SR** v rokoch 2019 a 2020 dokonca **inventarizáciu pohľadávok v účtovnom okruhu Úrad ani nevykonalo**, čím si nespĺnilo povinnosť vyplývajúcu zo **zákona o účtovníctve**. Kontrola na oboch ministerstvách preukázala **formálny prístup pri inventarizácii pohľadávok**. Nedostatky pri inventarizácii pohľadávok NKÚ SR zistil aj pri kontrole v roku 2020 na **MPSVaR SR** a **MK SR**.

NKÚ SR odporučil ministerstvám stanoviť vo vnútornom predpise pravidlá oceňovania dočasne znehodnotených pohľadávok stanovením výšky percenta opravných položiek z hodnoty pohľadávky v závislosti od času po lehote splatnosti a určiť zodpovednosť správcov vykonávať reálne ocenenie pohľadávok a termíny pre splnenie tejto povinnosti.

Ministerstvá ako správcovia pohľadávok štátu sú, v zmysle **zákona o správe pohľadávok štátu**, povinní využívať všetky právne prostriedky na vymoženie pohľadávky a dbať, aby nedošlo k jej zániku alebo premlčaniu alebo premlčaniu práv na jej vymáhanie.

Až 99 % **pohľadávok po lehote splatnosti** preverovaných ministerstiev tvorili pohľadávky Platobnej jednotky, ktorá má samostatný systém ich účtovania (ISUF), vrátane vymáhania, ktorý jednotne upravuje MF SR ako Certifikačný orgán v manuáloch procedúr operačných programov. Dodržiavanie postupov Platobnej jednotky nebolo predmetom kontroly. Stav pohľadávok po lehote splatnosti k 31. 12. preverovaných rokov je uvedený v tabuľke.

Tabuľka 3 Pohľadávky ministerstiev po lehote splatnosti (v tis. eur)

Pohľadávky	2018	2019	2020
MŠVVŠ SR			
Pohľadávky po lehote splatnosti	107 258	106 537	49 151
v tom: Úrad	57	62	69
Platobná jednotka	107 201	106 475	49 082
MŽP SR			
Pohľadávky po lehote splatnosti	59 509	60 160	17 983
v tom: Úrad	109	98	94
Platobná jednotka	59 400	60 062	17 889

Zdroj: MŠVVaŠ SR, MŽP SR, IÚZ ministerstiev

MŠVVaŠ SR nemalo vypracovanú osobitnú internú smernicu pre správu pohľadávok vedených Úradom ministerstva a proces ich vymáhania nebol jednoznačne upravený ani v iných vnútorných predpisoch. **MŽP SR** malo proces evidovania, účtovania a vymáhania pohľadávok upravený internými predpismi.

Výška pohľadávok po lehote splatnosti, ktoré vznikli z činnosti ministerstiev, sa v kontrolovanom období pohybovala na **MŠVVaŠ SR** od 57 tis. do 69 tis. eur a na **MŽP SR** od 109 tis. do 94 tis. eur. Konkrétna výška v preverovaných rokoch a ich percentuálny podiel na pohľadávkach úradu ministerstiev udáva tabuľka.

Tabuľka 4 Pohľadávky po lehote splatnosti – Úrad (v tis. eur)

Pohľadávky	2018	2019	2020
Úrad MŠVVaŠ SR			
Pohľadávky spolu	132	574	538
Pohľadávky po lehote splatnosti	57	62	69
Podiel na pohľadávkach spolu	43 %	11 %	13 %
Úrad MŽP SR			
Pohľadávky spolu	697	237	233
Pohľadávky po lehote splatnosti	109	98	94
Podiel na pohľadávkach spolu	16 %	42 %	41 %

Zdroj: MŠVVaŠ SR, MŽP SR, IÚZ ministerstiev

Ministerstvá pri vymáhaní týchto pohľadávok **postupovali podľa zákona o pohľadávkach štátu**, pohľadávky boli vymáhané súdnou cestou. Proces zabezpečovali zamestnanci odboru právneho. Len v jednom prípade došlo k nevymáhaniu pohľadávky a jej premlčaniu vo výške 4 700 eur nekonaním **MŽP SR**. V kontrolovanom období **MŠVVaŠ SR nevykonalo odpis pohľadávok**, aj keď tri pohľadávky po lehote splatnosti vedené v účtovníctve vo výške 12 445 eur splnili podmienky na trvalé upustenie od vymáhania definované zákonom o pohľadávkach štátu.

Ministerstvá si plnili aj povinnosť zverejňovať údaje o neuhradených pohľadávkach štátu v Centrálnom registri pohľadávok štátu.

NKÚ SR odporučil MŠVVaŠ SR vypracovať smernicu o pohľadávkach v správe ministerstva, ktorá bude procesne upravovať systém správy pohľadávok, t. j. proces od vzniku až po vymożenie pohľadávky, tvorbu a zúčtovanie opravných položiek a odpis pohľadávok a jednoznačne stanovovať oprávnenia a povinnosti odborných útvarov/zamestnancov v tomto procese.

Rezervy – tvorba, použitie a ich vykazovanie

Rezervy sú definované zákonom o účtovníctve ako záväzky s neurčitým časovým vymedzením alebo výškou, ktoré sa tvoria na konkrétne účely, na ktoré ich možno aj použiť. Slúžia, rovnako ako opravné položky, na zabezpečenie zásady opatrnosti v účtovníctve. Predstavujú odhadovaný úbytok finančných prostriedkov v budúcnosti. Z hľadiska času sa vykazujú v členení na krátkodobé a dlhodobé, podľa toho, či sa predpokladá ich použitie v nasledujúcom účtovnom období alebo v dlhšom časovom horizonte. Stav rezerv, vykazovaný v účtovnej závierke ministerstiev k 31. 12. preverovaných rokov, je uvedený v tabuľke.

Tabuľka 5 Stav rezerv podľa časového hľadiska (v tis. eur)

Rezervy k 31. 12.	MŠVVaŠ SR			MŽP SR		
	2018	2019	2020	2018	2019	2020
Rezervy spolu, v tom:	1 074	1 919	2 266	37 879	11 001	7 934
Rezervy dlhodobé	1 038	1 908	2 123	10 974	11 001	7 934
Rezervy krátkodobé	36	11	143	26 905	0	0
Tvorba rezerv	354	931	358	28 310	27	0
Zúčtovanie rezerv	1 035	86	11	328	0	3 202

Zdroj: IÚZ ministerstiev

Všetky ministerstvá tvorili rezervy na súdne spory, niektoré – MŠVVaŠ SR, MZVaEZ SR a MK SR aj na nevyfakturované dodávky. V rozpore s opatrením MF SR o postupoch účtovania tvorili rezervy MŽP SR v roku 2018 na nezrovnalosti a korekcie súvisiace s financovaním z prostriedkov EÚ vo výške takmer 27 mil. eur a MZVaEZ SR na nevyčerpané dovolenky – cca 3 mil. eur ročne. Preverované ministerstvá – MŠVVaŠ SR a MŽP SR tvorili rezervy na účely uvedené v tabuľke.

Tabuľka 6 Stav rezerv podľa účelu (v tis. eur)

Rezervy k 31. 12.	MŠVVaŠ SR			MŽP SR		
	2018	2019	2020	2018	2019	2020
Rezervy spolu, v tom na:	1 074	1 919	2 266	37 879	11 001	7 934
súdne spory	1 074	1 919	2 170	10 974	11 001	7 934
nevyfakturované dodávky a služby	0	0	96	0	0	0
iné rezervy (na korekcie EÚ)	0	0	0	26 904	0	0

Zdroj: hlavné knihy MŠVVaŠ SR, MŽP SR

Ministerstvá tvorili rezervy na prebiehajúce a hroziace súdne spory vo výške, ktorú považovali za primeranú výške rizika úbytku zdrojov. NKÚ SR pozitívne hodnotí prístup k tvorbe rezerv, ktorý vychádzal z pravidelného prehodnocovania údajov odborom právnym ku dňu zostavenia účtovnej závierky. Rezervy boli tvorené vo výške 100 % hodnoty sporu.

MŠVVaŠ SR, ale aj skôr skontrolované **MZVaEZ SR** a **MK SR** vykazovali rezervy na súdne spory ako krátkodobé. Na základe skúseností s dĺžkou trvania súdnych sporov NKÚ SR odporučil účtovať a vykazovať rezervy na súdne spory podľa očakávanej dĺžky záväzkov, ako dlhodobé.

Kontrolou účtovania rezerv na **MŠVVaŠ SR** a **MŽP SR** bolo zistené, že konečné zostatky rezerv v účtovných výkazoch – súvahe a v poznámkach k IÚZ, boli vykazované v správnej výške. Nie však už údaje o ich tvorbe, použití či zrušení vo výkaze ziskov a strát a v poznámkach k IÚZ. Pre používaný **spôsob účtovania**, ktorý **nebol v súlade s opatrením MF SR o postupoch účtovania**, tieto údaje vo viacerých obdobiach nezodpovedali skutočnosti. Používateľ účtovnej závierky sa tak nedozvedel skutočnú výšku vytvorenej rezervy v tom-ktorom roku, ani aká suma rezerv bola skutočne použitá na účel, na ktorý bola vytvorená. Účelové použitie rezervy je pritom zákonnou podmienkou jej tvorby. **NKÚ SR preto odporučil** obom ministerstvám vytvoriť osobitné analytické účty pre použitie a pre zrušenie konkrétnych druhov rezerv.

Rezervy boli identifikované aj vo **vnútorných predpisoch** oboch účtovných jednotiek, v ktorých nemali stanovené jednoznačné pravidlá tvorby, používania a zrušenia rezerv, spôsob ich účtovania a pravidlá účtovania rezerv podľa časového hľadiska. Obe ministerstvá vykonali inventarizáciu rezerv k termínu 31. 12. príslušného roka, čím si splnili povinnosť vyplývajúcu zo zákona o účtovníctve, avšak dokumentácia neobsahovala všetky zákonom predpísané

náležitosti. Nedôsledný prístup k metodike tvorby, vykazovaniu a inventarizácii rezerv mali aj **MPSVaR SR, MZVaEZ SR a MK SR**.

Zabezpečenie konzistentného prístupu pri vykazovaní majetku a záväzkov

NKÚ SR realizoval v priebehu kontroly dotazníkový prieskum v 12 organizáciách rezortu životného prostredia a v 16 organizáciách rezortu školstva, zameraný na používané účtovné metódy a zásady v týchto organizáciách a metodickú podporu ministerstiev v oblasti účtovníctva a výkazníctva. Výsledky preukázali, že necelých 50 % organizácií potvrdilo túto podporu najmä v prípadoch usmernenia na vyžiadanie, a to v súvislosti s procesom konsolidácie účtovnej závierky. **NKÚ SR odporučil** zvýšiť účinnosť metodického riadenia a kontroly s cieľom dosiahnuť vyššiu mieru porovnateľnosti údajov v rámci konsolidovaného celku, znížiť riziko nejednotnosti pri zapracovaní legislatívnych zmien a v konečnom dôsledku zabezpečiť ich správnu aplikáciu.

Ministerstvá v rámci svojej pôsobnosti koordinovali v organizáciách konsolidovaného celku zostavenie konsolidovanej účtovnej závierky, pričom **cca polovica organizácií sa kladne vyjadrila aj k usmerňovaniu a koordinácii v oblasti účtovníctva a výkazníctva**, najmä upozorňovaním na nové legislatívne predpisy a metodické pokyny MF SR. Systémová aktivita na zabezpečenie harmonizácie používaných účtovných zásad a metód v organizáciách s rovnakou právnou formou, nebola zo strany ministerstiev vyvíjaná.

Z vyhodnotenia dotazníkov, zaslaných **16 organizáciám MŠVVaŠ SR a 12 organizáciám MŽP SR** vyplynulo, že všetky mali odpisovanie **dlhodobého hmotného majetku** upravené v internom predpise, pri odpisovaní postupovali podľa odpisového plánu. Organizácie deklarovali, že uplatňujú účtovné odpisy. Dobu odpisovania stavieb mali stanovenú rôznu, v závislosti od odhadovanej doby použitia. Z organizácií **MŽP SR** najdlhšie odpisuje stavby Slovenský vodohospodársky podnik, š. p., v rozpätí od 6 do 320 rokov. V jeho účtovnej evidencii sa nachádza aj najviac plne odpísaných stavieb – 2 238 z celkového počtu 2 904 stavieb vykazovaných v rezorte životného prostredia. Ostatné organizácie mali nastavenú dobu odpisovania stavieb zväčša na **40 až 80 rokov**, organizácie **MŠVVaŠ SR 40** a niektoré len **20 rokov**, čo sa prejavilo vo vysokej miere opotrebenia. Päť organizácií rezortu životného prostredia vykonalo analýzu doby životnosti budov a stavieb, prepočet odpisov podľa metodického usmernenia MF SR z roku 2017 a následne upravilo odpisový plán. Z 15 rozpočtových a príspevkových organizácií **MŠVVaŠ SR** tak vykonala len jedna – Centrum vedecko-technických informácií SR. Štandardná doba odpisovania osobných motorových vozidiel v organizáciách oboch rezortov bola **štyri roky**, nákladné automobily 20 a viac. Väčšina organizácií používala odpísané dopravné prostriedky, najviac 1 217 ich mal v majetku Slovenský vodohospodársky podnik, š. p.

Pravidlá pre tvorbu opravných položiek k pohľadávkam malo upravených vo svojich vnútorných predpisoch len sedem organizácií rezortu školstva a sedem organizácií rezortu životného prostredia. Išlo zväčša o organizácie vykonávajúce sčasti aj podnikateľské činnosti, napr. BIONT, a. s., IUVENTA, Centrum vedecko-technických informácií SR, Slovenský vodohospodársky podnik, š. p., Vodohospodárska výstavba, š. p., a iné. Pri výpočte výšky opravnej položky sa Výskumný ústav vodného hospodárstva riadil zákonom o dani z príjmov, ostatné organizácie uplatňovali vlastné pravidlá.

Rezervy tvorilo päť organizácií rezortu školstva a tri rezortu životného prostredia, ktoré mali pravidlá ich tvorby, použitia a zrušenia upravené vo vnútorných predpisoch. Išlo zväčša o rezervy na nevyfakturované dodávky, na odchodné, nevyčerpané dovolenky vrátane povinných odvodov, na vyplácanie odmien členom predstavenstva, na zostavenie a overenie účtovnej závierky, na prebiehajúce a hroziace súdne spory určené na základe podkladov od právnikov alebo vlastného zisťovania. Z činnosti ostatných organizácií tvorba rezerv nevyplývala.

ZÁVER

Reakcia kontrolovaného subjektu

Kontroly boli ukončené protokolom o výsledku kontroly. **Kontrolované subjekty nevzniesli námietky proti pravdivosti, úplnosti a preukázateľnosti kontrolných zistení.** NKÚ SR uložil kontrolovaným ministerstvám prijať opatrenia na odstránenie zistených nedostatkov a predložiť správu o ich plnení. NKÚ SR bude plnenie prijatých opatrení monitorovať a vyhodnocovať.

Zoznam použitých skratiek a skrátených pomenovaní

DLHM	dlhodobý hmotný majetok
IÚZ	individuálna účtovná závierka
metodické usmernenie MF SR z roku 2017	Metodické usmernenie MF SR č. MF/013292/2017-352 z 29. mája 2017 o odpisovaní dlhodobého majetku
MF SR	Ministerstvo financií Slovenskej republiky
MK SR	Ministerstvo kultúry Slovenskej republiky
MPSVaR SR	Ministerstvo práce, sociálnych vecí a rodiny Slovenskej republiky
MŠVVaŠ SR	Ministerstvo školstva, vedy, výskumu a športu Slovenskej republiky
MŽP SR	Ministerstvo životného prostredia Slovenskej republiky
MZVaEZ SR	Ministerstvo zahraničných vecí a európskych záležitostí Slovenskej republiky
NKÚ SR	Najvyšší kontrolný úrad Slovenskej republiky
opatrenie MF SR o postupoch účtovania	Opatrenie MF SR z 8. augusta 2007 č. MF/16786/2007-31, ktorým sa ustanovujú podrobnosti o postupoch účtovania a rámcovej účtovej osnove pre rozpočtové organizácie, príspevkové organizácie, štátne fondy, obce a vyššie územné celky v znení neskorších predpisov
zákon o pohľadávkach štátu	Zákon č. 374/2014 Z. z. o pohľadávkach štátu a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov
zákon o správe majetku štátu	Zákon NR SR č. 278/1993 Z. z. o správe majetku štátu v znení neskorších predpisov
zákon o účtovníctve	Zákon č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov