

Bakalářský studijní program: **Ekonomika a management**

Studijní obor: **Účetnictví a finanční řízení podniku**

Vnitřní kontrolní systém a role účetnictví ve vnitřním kontrolním systému

BAKALÁŘSKÁ PRÁCE

Autor: **Bohunka CHMELÍKOVÁ**

Vedoucí bakalářské práce: **Ing. Eva SLÁDKOVÁ**

Znojmo, 2014

PROHLÁŠENÍ

Prohlašuji, že jsem bakalářskou práci na téma Vnitřní kontrolní systém a role účetnictví ve vnitřním kontrolním systému vypracovala samostatně pod vedením ing. Evy Sládkové a uvedla v seznamu použité literatury všechny použité literární a odborné zdroje.

V Praze dne 20. 4. 2014

.....
Bohunka Chmelíková

PODĚKOVÁNÍ

Tímto bych chtěla poděkovat vedoucí bakalářské práce, ing. Evě Sládkové, za pomoc a cenné připomínky při zpracování práce. Mé poděkování patří dále zaměstnancům Akademie múzických umění v Praze za jejich ochotu a vstřícnost při poskytování informací potřebných pro vypracování praktické části.



ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

Autor	Bohunka CHMELÍKOVÁ
Bakalářský studijní program	Ekonomika a management
Obor	Účetnictví a finanční řízení podniku
Název	Vnitřní kontrolní systém a role účetnictví ve vnitřním kontrolním systému
Název (v angličtině)	Internal Control System and the Role of Accounting in Internal Control System

Zásady pro vypracování:

Cíl práce: Analýza postavení a role účetního útvaru ve vnitřním kontrolním systému organizace a návrhy na jeho vylepšení

Postup práce:

1. Na základě literární rešerše zpracovat základní teoretické předpoklady pravidel týkajících se vnitřního kontrolního systému společnosti
2. Vymezení oblasti kontrolního systému dle modelu COSO a analýza činnosti účetního útvaru v rámci kontrolního systému
3. Aplikace získaných teoretických znalostí při naplňování cílů vnitřního kontrolního systému ve vybrané účetní jednotce
4. Zhodnocení funkčnosti vnitřního kontrolního systému a případné návrhy na zlepšení postavení účetního útvaru v rámci vnitřního kontrolního systému účetní jednotky

Metody: Srovnání, analýza a syntéza, dedukce

Rozsah práce: 40 - 55

Seznam odborné literatury:

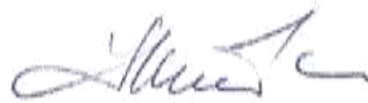
1. DVOŘÁČEK, Jiří. Audit podniku a jeho operací. 1 Praha : C.H. Beck, 2005. 165 s. ISBN 80-7179-809-6
2. MULLEROVÁ, Ludmila. Auditing pro manažery aneb proč a jak se ověřuje účetní závěrka. 1 Praha : ASPI, 2007. 133 s. ISBN 978-80-7357-308-9
3. SCHIFFER, Vladimír. Aktuality z vedení a kontroly účetnictví. 1 Praha : Linde Praha, 2008. 271 s. ISBN 978-80-7201-721-8
4. SCHIFFER, Vladimír. Vnitřní kontrolní systém. 1 Praha : ASPI, 2009. 224 s. ISBN 978-80-7357-436-9
5. The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission. <http://www.coso.org/>

Datum zadání bakalářské práce: duben 2013

Termín odevzdání bakalářské práce: duben 2014

L.S.


Bohunka CHMELÍKOVÁ
student


Ing. Eva SLÁDKOVÁ
vedoucí bakalářské práce


doc. Ing. Hana BŘEZINOVÁ CSc.
garant studijního oboru


prof. PhDr. Kamil FUCHS, CSc.
rektor SVŠE Znojmo

ABSTRAKT

Bakalářská práce je zaměřena na vnitřní kontrolní systém organizace a na postavení a roli účetního útvaru v tomto systému. V teoretické části se zabývá základním vymezením pojmu vnitřní kontrolní systém a základními přístupy a modely vnitřního kontrolního systému a související legislativou v ČR. Dále je podrobněji popsán vnitřní kontrolní systém podle modelu COSO, včetně popisu definovaných cílů a jednotlivých prvků v tomto modelu. U vybraných prvků je krátce popsán i jejich vztah k účetnímu útvaru.

Praktická část je zaměřena na analýzu vnitřního kontrolního systému vybrané organizace a zapojení účetního útvaru do tohoto systému. Závěr je věnován shrnutí poznatků a možným doporučením v této oblasti.

KLÍČOVÁ SLOVA

Kontrola, vnitřní kontrolní systém, model COSO, kontrolní mechanismy, rizika, účetní útvar.

ABSTRACT

The thesis is focused on the internal control system of the organization and the position and role of the accounting department in this system. The theoretical part deals with the basic definitiv of the koncept of internal kontrol system and the basic approaches and models of the internal kontrol system and related legislation in the Czech Republic. It is also described in detail the internal kontrol systém of the COSO model, including a description of the defined objectives and the elements inthis model. For selected elements is briefly described also their relationship to the accounting department.

The practical part is focused on the analysis of the internal kontrol systém of the selected organization and involvement in the accounting department of the system. The conclusion is a summary of the findings and possible recommendations in this area.

KEYWORDS

Control, internal control, COSO model, kontrol mechanisms, risk, accounting department.

OBSAH

1. ÚVOD.....	7
2. CÍLE PRÁCE A METODIKA	8
3. TEORETICKÁ ČÁST.....	9
3.1 VNITŘNÍ KONTROLNÍ SYSTÉM.....	9
3.1.1 Modely vnitřního kontrolního systému	10
3.1.2 Související legislativa v ČR	11
3.2 VNITŘNÍ KONTROLNÍ SYSTÉM DLE RÁMCE COSO	13
3.2.1 Základní charakteristika modelu	13
3.2.2 Kontrolní prostředí	14
3.2.3 Kontrolní mechanismy a interní audit	20
3.2.4 Kontrolní mechanismy v účetnictví	21
3.2.5 Informace a komunikace	24
3.2.6 Monitoring	25
4. PRAKTICKÁ ČÁST	26
4.1 ZÁKLADNÍ CHARAKTERISTIKA ORGANIZACE	26
4.1.1 Charakteristika organizace	26
4.1.2 Účetnictví organizace.....	28
4.2 KONTROLNÍ PROSTŘEDÍ	30
4.2.1 Orgány společnosti.....	30
4.2.2 Etické prostředí	31
4.2.3 Řízení lidských zdrojů.....	33
4.3 VNITŘNÍ KONTROLNÍ SYSTÉM.....	37
4.3.1 Řídící kontrola.....	37
4.3.2 Útvar interního auditu	42
4.3.3 Řízení rizik.....	44
4.3.4 Informace a komunikace a monitoring.....	45
4.4 KONTROLNÍ MECHANISMY SPOJENÉ S ÚČETNICTVÍM	47
4.4.1 Účetní doklady	47
4.4.2 Kontrolní mechanismy při práci s hotovostí	48
4.4.3 Mechanismy k zabezpečení ochrany majetku	49
4.4.4 Zveřejňované finanční výkazy a informace	56
5. ZÁVĚR	59
6. SEZNAM POUŽITÝCH ZDROJŮ.....	62
7. SEZNAM TABULEK A OBRÁZKŮ.....	64
8. SEZNAM PŘÍLOH	65

1. ÚVOD

Tématem této bakalářské práce je „Vnitřní kontrolní systém a role účetnictví ve vnitřním kontrolním systému“. Účetnictví samo o sobě představovalo a představuje významný prvek vnitřní kontroly každé organizace. Jednak by mělo popisovat realizované hospodářské operace a celkovou finanční situaci v organizaci, a zároveň v sobě obsahuje samou řadu kontrolních mechanismů.

Moderní přístupy k problematice vnitřního kontrolního systému však už nevnímají kontroly pouze jako činnosti sloužící k detekování či odstraňování odchylek a nedostatků a vnitřní kontrolní systém jako souhrn těchto mechanismů. Dnešní přístupy vychází mj. z toho, že vnitřní kontrolní systém má více cílů a tyto cíle jsou široce definovány. Funkční vnitřní kontrolní systém dnes napomáhá organizaci plnit efektivně její plány, ochraňovat ji před možnými riziky, zajišťovat soulad činností s platnými předpisy či dohlížet na kvalitu a správnost finančního výkaznictví. Zároveň je zdůrazněno, že kontrolní mechanismy vždy probíhají v určitém prostředí. Toto prostředí, a také zaměstnanci, kteří kontroly vykonávají, významně ovlivní efektivnost kontrol.

Bakalářská práce se skládá ze dvou základních částí. První, teoretická část, je zaměřena na vymezení pojmu vnitřní kontrolní systém, současné přístupy a modely vnitřního kontrolního systému a přehled základní legislativy v ČR, která tuto problematiku upravuje. Dále je zde blíže popsán „Rámec COSO“, který představuje jeden z nejpoužívanějších modelů vnitřního kontrolního systému. V rámci této kapitoly se zabývám i návazností jednotlivých prvků tohoto systému na účetnictví a účetní útvar v organizaci. V praktické části bakalářské práce je popsán vnitřní kontrolní systém vybrané organizace. Dále jsou aplikovány poznatky z teoretické části práce a jsou srovnány vybrané prvky vnitřního kontrolního systému této organizace s některými vybranými prvky dle Rámce COSO, který využívám jako měřítko „dobré praxe“. Toto srovnání je detailněji zaměřeno na účetní útvar, jelikož účetnictví vnímám jako významný prvek vnitřní kontroly.

2. CÍLE PRÁCE A METODIKA

Cílem bakalářské práce je analyzovat postavení a roli účetnictví a účetního útvaru ve vnitřním kontrolním systému dle Rámce COSO a aplikovat tento přístup u vybrané organizace.

Práce se zabývá současnými přístupy k vnitřnímu kontrolnímu systému a související základní legislativou platnou v této oblasti v ČR. Mezi tu patří zejména zákon č. 320/2001 Sb., o finanční kontrole, platný pro orgány veřejné správy, a vyhláška č. 23/2014 Sb., o výkonu činnosti bank, spořitelních a úvěrních družstev a obchodníků s cennými papíry. Popisují dále kontrolní systém dle Rámce COSO, jeho jednotlivé prvky a cíle, které by měl naplňovat. V teoretické části je rovněž zahrnuta základní analýza účetnictví a účetního útvaru nahlížena metodikou Rámce COSO.

Praktická část začíná základním popisem analyzované organizace. Dále se věnují vnitřnímu kontrolnímu systému této organizace. Analyzují jednotlivé prvky vnitřního kontrolního systému a hodnotím je dle Rámce COSO. Zabývám se zejména problematikou účetnictví a účetního útvaru v organizaci. Hodnotím jednak efektivitu kontrolních mechanismů, realizovaných či zajišťovaných tímto útvarem, ale také to, zda postavení tohoto útvaru odpovídá základním požadavkům dle Rámce COSO. V dílčích oblastech, kde je nastavení kontrolního systému a kontrolních mechanismů upraveno legislativou, se vyjadřuji i k souladu nastaveného systému s touto legislativou. V závěru, na základě analyzovaných údajů, doporučuji kroky ke zvýšení efektivity jak kontrolních mechanismů realizovaných účetním útvarem, tak kontrolního systému jako celku.

Podklady pro teoretickou část byly čerpány z uvedené odborné literatury, zákonů, doporučené metodiky Ministerstva financí a České národní banky, a českých i zahraničních webových stránek zabývajících se touto problematikou. Zároveň jsem využila znalostí získaných v průběhu studia, své pracovní praxe a materiálů poskytnutých analyzovanou organizací.

3. TEORETICKÁ ČÁST

3.1 VNITŘNÍ KONTROLNÍ SYSTÉM

Kontrola je v základním pojetí chápána jako proces, který by měl zjistit skutečný stav a případné odchylky skutečného stavu od stavu požadovaného. V dřívějším pojetí vnitřní kontrola organizace představovala převážně souhrn kontrolních mechanismů, které odhalovaly odchylky od stanovených cílů, případně se snažily tyto odchylky omezovat. V tomto klasickém pojetí vnitřního kontrolního systému v podniku je důraz kladen na:

- jednoznačných definicích pracovních postupů. Většina operací je prováděna podle stanovených pravidel, jsou stanovena i striktní pravidla pro schvalování výjimek,
- rozdělení funkcí a stanovení jednoznačných odpovědností. V rámci zásady oddělování funkcí je zajištěno, že žádný pracovní postup od začátku až do konce není prováděn jednou osobou,
- rozsáhlé zabudování kontrolních mechanismů do pracovních postupů. Zároveň existují mechanismy, které mají zabránit obcházení těchto kontrolních postupů. (Wöhe, 1995, str. 94 a 95)

Toto tradiční pojetí kontrolního systému je však v současnosti nahrazováno modernějším pojetím, které vnitřní kontrolu chápe komplexněji. Kontrolní mechanismy přestávají být pouze postupy odhalující nedostatky, stávají se více souhrnem řídicích a kontrolních aktivit, které jsou zaměřené na dosahování cílů organizace a na eliminaci rizik, která by tyto cíle mohla ohrozit. Proto v tomto novém pojetí bývá někdy termín „vnitřní kontrolní systém“ nahrazován termínem „řídicí a kontrolní systém“.

V současném pojetí je kontrola více integrována do organizace a stává se spíše zodpovědností managementu než specializovaných kontrolních útvarů. Roste rovněž význam sebekontrol (self-control), které se ukazují levnější než kontroly zajištěné specializovanými útvary a pracovníky. Zaměstnanci organizace a širší prostředí organizace se stává významnou součástí kontrolního systému. Zpětná vazba získaná z realizovaných kontrolních aktivit slouží k trvalému vylepšování procesů.

3.1.1 Modely vnitřního kontrolního systému

Odborníci či jednotlivé profesní organizace a sdružení se snaží definovat vnitřní kontrolní systém, jeho ideální podobu a jeho jednotlivé prvky a funkce. Mezi nejznámější přístupy, resp. rámce vnitřního kontrolního systému patří **COSO**, závěry **Cadburyho komise**, **COCO** a **COBIT**.

COSO (Committee of Sponsoring Organization of Treadway Commission, tzn. volně výbor sponzorujících organizací Treadwayovi komise, dále jen „výbor“) představuje jeden z nejkompexnějších moderních modelů a přístupů k vnitřní kontrole. Treadwayova komise byla vytvořena skupinou profesních organizací v severní Americe (Americký svaz účetních, Institut manažerského účetnictví, Institut interních auditorů, Finanční výkonný institut, Americká účetní asociace), výbor byl pak touto komisí zřízen, aby mj. definoval rámec vnitřní kontroly, tj. dobrou praxi v této oblasti.

„Dokument COSO, vydaný na základě doporučení Treadwayovi komise, poskytuje základní principy a pokyny pro navržení a realizaci účinných vnitřních kontrol. COSO vytváří rámec pro vyšší management, který by měl napomoci lepšímu řízení a kontrole jejich podniků a pomoci organizaci dosahovat provozních cílů, finančního výkaznictví a dodržování souladu s legislativou. Tento rámec se stal nejpoužívanějším modelem vnitřní kontroly v USA a byl přijat v mnoha zemích a podnicích po celém světě.“ (www.coso.org, překlad)

První Rámec COSO byl publikován v roce 1992, druhý, který více zdůrazňoval význam řízení rizik, v roce 2004.

Díky svému komplexnímu pojetí je dnes jedním z nejužívanějších standardů pro vnitřní kontrolu. Jeho filosofie a některé prvky se promítají do platné legislativy ČR v oblasti bankovníctví a veřejné správy a do doporučované metodiky v této oblasti.

Z tohoto modelu budu dále vycházet ve své bakalářské práci a jeho podrobnější rozbor a popis jednotlivých částí bude součástí další kapitoly.

COCO (Canadian Criteria of Control Committee, tzn. volně kanadská kritéria kontrolního výboru) je soubor hodnotících principů vytvořen Kanadským institutem diplomovaných účetních. Je více orientován na postupy interního auditu a slouží jako návod pro činnost interního auditu. Zahrnuje čtyři složky – účel, závazek, schopnosti a monitorování a

získávání poznatků. V rámci každé složky jsou uvedena kritéria, která mohou sloužit jako prvky auditorských programů. Kritéria tak představují dobrou praxi řízení a kontroly, která by se měla posoudit v rámci vyhodnocování systému.

Závěr Cadburyho komise (Cadbury Commission) byl publikován v roce 1992 a věnuje se zejména finančním aspektům správy a řízení. Řeší nastavení vztahů jednotlivých zúčastněných stran v organizaci (zejména orgánů společnosti /správní rady, představenstva/, managementu a vlastníků). Mezi doporučenými principy je uváděna možnost akcionářů přímo dotazovat vedoucího interního auditu a komisi pro odměňování, ustanovení nevykonného ředitele pro zastupování zájmů akcionářů a požadavky na složení představenstva, komise pro odměňování a výboru pro audit.

COBIT (**C**ontrol **O**bjectives for **I**nformation and related **T**echnology, tzn. volně řízení a kontrola cílů pro informační technologie) je komplexní rámec pravidel a postupů vytvořený zejména pro řízení a správu informačních technologií (dále i „ICT“). Jedná se o soubor metod, které by měly umožnit dosažení strategických cílů organizace díky efektivnímu využití dostupných zdrojů a minimalizaci rizik ICT. Je určen převážně pro management k posouzení fungování ICT a auditorům pro provádění auditů v této oblasti.

3.1.2 Související legislativa v ČR

V právním prostředí České republiky jsou přesnější pravidla pro vnitřní kontrolní systém upravena pro dvě oblasti, pro bankovníctví a pro orgány veřejné správy.

Pro orgány veřejné správy, tzn. organizace státní správy a samosprávy, je povinnost a základní parametry vnitřního kontrolního systému stanovena v **zákoně č. 320/2001 Sb., o finanční kontrole** (dále jen zákon o finanční kontrole). V tomto zákoně je stanoveno, že každý orgán veřejné správy má povinnost vytvářet a udržovat vnitřní kontrolní systém ve své organizaci. Odpovědnost za fungování vnitřního kontrolního systému má vedoucí orgánu veřejné správy, jednotlivé činnosti pak musí být zajištěny bezúhonnými a kvalifikovanými zaměstnanci. Vnitřní kontrolní systém pak má:

- vytvářet podmínky pro hospodárný, efektivní a účelný výkon veřejné správy,
- zjišťovat, vyhodnocovat a minimalizovat rizika orgánů veřejné správy,

- zajistit postupy pro včasné informování příslušným úrovní řízení o výskytu možných závažných nedostatků.

V rámci systému pak musí fungovat vhodné rozdělení pravomocí a odpovědností vzhledem ke stanoveným úkolům jednotlivých útvarů a pracovníků a být nastaveny povinné mechanismy při kontrole veřejných výdajů a příjmů. Z hlediska účetního útvaru je významný fakt, že v rámci rozdělení pravomocí musí být pověřen tzv. hlavní účetní, která se spolupodílí na předběžné kontrole plánovaných příjmových a výdajových operacích v organizaci.

Pro určité organizace veřejné správy je zákonem stanovena i povinnost v rámci vnitřního kontrolního systému zavést funkci interního auditu, včetně úpravy jeho výkonu. Správci rozpočtových kapitol jsou povinni zajistit roční vyhodnocení vnitřního kontrolního systému a vnitřního kontrolního systému dalších organizací ve své působnosti.

V oblasti bankovníctví je vnitřní kontrolní systém upraven zejména **vyhláškou č. 23/2014 Sb.**, o výkonu činnosti bank, spořitelních a úvěrních družstev a obchodníků s cennými papíry. V této vyhlášce jsou shrnuty základní pravidla pro řídicí a kontrolní systém a povinnost jeho pravidelného ověřování. Dle vyhlášky musí být řídicí a kontrolní systém dostatečně ukotven ve vnitřních předpisech a musí být v souladu s uznávanými standardy pro tuto oblast.

Pro ostatní odvětví není oblast vnitřního kontrolního systému v legislativě přesně upravena, v některých zákonech jsou nastaveny dílčí prvky či mechanismy, které s vnitřním kontrolním systémem souvisí, např.:

- zákon č. 262/2006 Sb., zákoník práce, definuje základní kontrolu v rámci nadřízenosti a podřízenosti v pracovněprávních vztazích, povinnost zaměstnanců počínat si tak, aby nedocházelo ke škodám a bezdůvodnému obohacení a odpovědnost za škodu způsobenou zaměstnancem,
- zákon č. 90/2012 Sb., o obchodních společnostech a družstvech (do r. 2013 obsahem Obchodního zákoníku), stanovuje základní pravidla pro jednotlivé typy obchodních společností, dále pro určité obchodní společnosti povinné kontrolní orgány (dozorčí rada, kontrolní komise), včetně stanovení jejich pravomocí, a definuje, že výkon řídicích a kontrolních orgánů musí být vykonáván s péčí řádného hospodáře,

- zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, stanovuje postupy a povinnosti v rámci účetnictví a finančního výkaznictví a kontrolní mechanismy pro ochranu majetku organizace.

3.2 VNITŘNÍ KONTROLNÍ SYSTÉM DLE RÁMCE COSO

3.2.1 Základní charakteristika modelu

„V pojetí COSO lze vnitřní kontrolu vymezit jako proces uskutečňovaný představenstvem, dozorčí radou, managementem a ostatním personálem organizace, vytvořený pro zvyšování stupně jistoty z hlediska dosahování cílů v následujících kategoriích:

- 1) *efektivnosti a účinnosti operací,*
- 2) *důvěryhodnosti (věrnosti, spolehlivosti) finančních výkazů,*
- 3) *dodržování norem a zákonů, které byly použity.*“(Dvořáček, 2003, str. 52 a 53)

První kategorie se týká cílů organizace, včetně efektivnosti využívání zdrojů v jednotlivých činnostech a ochrany majetku organizace, druhá věrohodnosti finančních výkazů (činnosti účetního útvaru v organizaci budou zřejmě nejvíce participovat právě na plnění této kategorie) a třetí dodržování platné legislativy a vnitřních norem organizace. Účinný vnitřní kontrolní systém by měl tedy zajistit, že cíle organizace jsou plněny efektivně, jsou vedeny spolehlivé finanční výkazy a postupy jsou realizovány v souladu s platnou legislativou.

Kontrolní systém skládá z pěti vzájemně propojených prvků, které jsou integrované do procesu řízení. Tyto prvky jsou:

- kontrolní prostředí,
- hodnocení rizik,
- kontrolní činnosti,
- informace a komunikace,
- monitoring.

Vnitřní kontrolní systém je efektivní, pokud funguje všech těchto pět prvků. Jejich forma a složitost by měla odpovídat typu a velikosti organizace a jejich fungování by mělo zajistit plnění výše uvedených cílů vnitřní kontroly v celé organizaci.

3.2.2 Kontrolní prostředí

Kontrolní prostředí organizace má zásadní vliv na účinnost vnitřního kontrolního systému. Jeho význam souvisí s faktem, že kontrolní a řídicí mechanismy a činnosti se vždy realizují v určitém prostředí, které výrazným způsobem ovlivňuje jejich účinnost.

„Kontrolní prostředí je základem efektivního systému vnitřní kontroly. Většina zveřejněných obecně známých kauz byla, alespoň zčásti, důsledkem slabého kontrolního prostředí. V nepřítomnosti prokazatelného efektivního kontrolního prostředí jakkoli silné kontroly podnikových a IT procesů nemohou poskytnout dostatečné ujištění zainteresovaným stranám o integritě vnitřního kontrolního systému.“ (The Institute of Internal Auditors, Auditing the Control Environment, str. 1, překlad)

Dále popisují nejvýznamnější složky kontrolního prostředí.

Etické prostředí je obvykle definováno jako soubor formálních či neformálních pravidel chování, které organizace vyžaduje či očekává od svých zaměstnanců. Je jedním z nutných předpokladů pro fungování organizace a podmiňuje účinnost nastavených kontrolních mechanismů. Velká část významných selhání kontrolních mechanismů v organizacích byla podmíněna neetickým jednáním konkrétních zaměstnanců.

Etická pravidla v organizaci mohou mít jak formální, tak neformální podobu. Častým formálním vyjádřením etických pravidel je stanovený etický kodex. Ten může být součástí firemních předpisů, s plošnou platností pro všechny zaměstnance v organizaci. Zejména ve větších organizacích je etický kodex ještě doplněn nastavenými postupy pro oznamování a řešení neetického jednání.

Pro účetní a auditorskou profesi můžeme považovat za základní normu etického chování IFAC – Etický kodex profesních účetních a auditorů, vydaný Mezinárodní radou pro etické standardy profesních účetních a auditorů, který nastavuje základní pravidla. Tato pravidla jsou závazná pro všechny členy Mezinárodní federace IFAC.

„Tento Etický kodex pro auditory a účetní znalce stanoví etické požadavky pro auditory/účetní znalce. Členské organizace IFAC nesmí uplatňovat méně přísné standardy než ty, které jsou uvedeny v tomto Kodexu. Nicméně pokud členská organizace nebo firma ze zákonných nebo regulatorních důvodů nemůže dodržovat některá ustanovení Kodexu, musí zajistit kompatibilitu se všemi jeho ostatními částmi.“(www.komora-ucetnich.cz)

Hlavními principy etického kodexu IFAC jsou:

- *„Integrita – být upřímný a čestný ve všech odborných a obchodních vztazích*
- *Objektivita – nedovolit, aby zaujatost, střet zájmů nebo nepřijatelný vliv jiných stran převážily nad profesním a odborným uvažováním*
- *Odborná způsobilost a řádná péče – udržovat odborné znalosti a dovednosti na úrovni potřebné k tomu, aby klientovi nebo zaměstnavateli mohl poskytovat vysoce kvalifikované odborné služby na základě nejnovějších poznatků a vývoje v účetní praxi, legislativy a technických postupech, a postupovat odpovědně a v souladu s příslušnými odbornými a profesními standardy*
- *Důvěrný charakter informací – zachovávat mlčenlivost o informacích získaných v rámci profesních a obchodních vztahů při poskytování odborných služeb, a proto nesdělovat takovéto informace třetím stranám bez náležitého a konkrétního oprávnění, s výjimkou případů, kdy existuje právo či povinnost podle zákona nebo podle profesních předpisů informace sdělit, ani nepoužívat důvěrné informace pro osobní užitek auditora/účetního znalce nebo třetí strany*
- *Profesionální jednání – dodržovat příslušné zákony a vyhlášky a vyhýbat se jakémukoliv jednání, které diskredituje profesi.“(www.komora-ucetnich.cz)*

Porušení pravidel zakládá podnět k zahájení disciplinárního řízení, a to zejména za:

- *„nedodržení požadovaného standardu odborné péče, požadované kvalifikační úrovně nebo požadovaných kompetencí*
- *nedodržení etických pravidel*
- *nedůstojné nebo nepoctivé jednání“(www.komora-ucetnich.cz)*

Firemní kultura souvisí s celkovým prostředím a hodnotami uznávanými v organizaci. Vhodně nastavená firemní kultura může podporovat činnost a cíle firmy, proto se o ní uvažuje jako o součásti kontrolního prostředí. V organizacích se slabou firemní kulturou a obecně málo akceptovanými firemními hodnotami jsou často kontrolní mechanismy realizovány pouze formálně. Součástí firemní kultury může být i tzv. **tón udávaný shora** (Tone at the Top). Jedná se o vztah managementu a čelních představitelů organizace především k etice a kontrolnímu systému. Dobře udávaný tón shora dává signál a dobrý příklad všem zaměstnancům, že deklarované hodnoty a postupy jsou respektovány a vnímány jako významné.

Nastavení pravomocí a odpovědností je jedním ze základních předpokladů fungování organizace. Jedná se o rozdělení pracovních úkolů do jednotlivých útvarů a na jednotlivé pracovníky tak, aby zajistily optimální plnění cílů organizace. V úrovni jednotlivých zaměstnanců jsou obvykle pravomoci a odpovědnosti nastaveny v pracovních smlouvách a náplních práce jednotlivých míst, v úrovni organizace ve formě organizační struktury a organizačního řádu či dalších organizačních směrnic.

Organizační struktura představuje rozložení a uspořádání činností a kompetencí v organizaci a obvykle vytváří více hierarchických stupňů řízení. Vhodně nastavená organizační struktura vytváří prostředí pro kontinuální plnění úkolů v organizaci, řízení a komunikaci, a zároveň určuje odpovědnost útvarů a vedoucích zaměstnanců za dílčí činnosti v organizaci.

Mezi základní požadavky na organizační strukturu z hlediska vnitřního kontrolního systému patří:

- jednoznačná definice klíčových činností a odpovědností za ně,
- vhodné rozdělení odpovědností v klíčových činnostech mezi jednotlivé zaměstnance či útvary (někdy tzv. „čínské zdi“),
- nastavení nezávislých kontrolních činností v organizaci.

Organizační uspořádání účetního útvaru bude závislé jak na velikosti organizace, tak na její složitosti a míře centralizace či decentralizace. Správně začleněný útvar účetnictví by měl *„zajistit pro řízení a tím i pro kontrolu potřebné ukazatele, zejména:*

- *v patřičné šíři i hloubce*
- *včas a systematicky*

- *srozumitelně a efektivně (bez zbytečných duplicit) při využívání dostupné mechanizace a automatizace*
- *hospodárně, tj. s minimálními náklady“ (Schiffer, 2009, str. 26-27)*

Schiffer dále odkazuje na v praxi nejčastější uspořádání jednotlivých účtáren z hlediska jejich specializace (majetková účtárna, účtárna materiálových zásob, mzdová účtárna a všeobecná účtárna). Specializace by měla umožnit jednotlivé agendy zpracovávat s lepší péčí.

Tato specializace je však možná a účelná pouze v organizacích o určité velikosti, v praxi mají menší organizace např. pouze jedno účetní pracoviště nebo dokonce pouze jednoho účetního.

Orgány společnosti mají v organizaci specifické pravomoci a povinnosti spojené s řízením a kontrolou. Působnost a složení jednotlivých orgánů je vymezeno legislativou rozdílně pro jednotlivé typy organizací.

Řízení lidských zdrojů představuje výčet činností zaměřených a spojených se zaměstnanci. V pojetí modelu COSO mají lidé – zaměstnanci roli klíčových nositelů řídicích a kontrolních aktivit. Procesy řízení lidských zdrojů by měly zajistit dostatek kvalifikovaného a motivovaného personálu pro plnění cílů organizace a stávají se tak významnou komponentou kontrolního prostředí.

Součástí řízení lidských zdrojů je i **system odměňování**. Pokud je vhodně nastaven a navázán na cíle organizace, motivuje pracovníky a management k plnění těchto cílů. Pokud chce organizace získat a stabilizovat dostatečné množství specialistů, měla by úroveň mezd (a ostatních benefitů) být srovnatelná s ostatními podobnými organizacemi. Dobře nastavený systém odměňování by také měl zabránit nadměrnému riskování managementu či podvodnému jednání spojenému s falšování výkazů z důvodu dosažení výkonových odměn.

„Proto došlo (v odměňování managementu) ke značnému posunu směrem k dlouhodobým pobídkám týkajícím se výkonu během tří nebo více let. Tento posun měl obrovskou podporu institucionálních investorů, kteří v mnoha organizacích tvoří většinu držitelů akcií. Ti a stále více i komise pro odměňování upřednostňují dlouhodobé pobídky, protože takové systémy mohou motivovat ředitele, aby se soustředili na dlouhodobé strategické cíle a tak

byli méně ovlivněni krátkodobými negativními stránkami investičních rozhodnutí, která se však vyplácejí až po delším období.“ (Armstrong, 2002, str. 631)

Z hlediska účetního útvaru a funkce účetnictví v organizaci lze na systém odměňování nahlížet dvěma způsoby. Jednak by měl být systém nastaven tak, aby zajistil kvalitní výkon účetnictví. Mzdy zaměstnanců by tak měly být porovnatelné se mzdami ostatních organizací v oboru a zároveň by systém odměňování účetních měl motivovat ke kvalitnímu výkonu účetnictví v organizaci (např. vazba pohyblivé složky na kvalitu/chybovost v účetních výkazech). Mzdová účtárna by měla uplatňovat takové kontrolní mechanismy, které zajistí správnost mezd.

Odbornou způsobilost lze chápat jako znalosti a dovednosti k výkonu určité profese či konkrétního pracovního místa. V rámci vnitřního kontrolního systému je nutné zajistit, aby zaměstnanci na klíčových pozicích měli potřebné kompetence k výkonu těchto funkcí. Požadavky na odbornou způsobilost pro klíčové funkce kontrolního systému je obsažena také v legislativě ČR, jak pro bankovní oblast, tak orgány veřejné správy.

Klíčoví zaměstnanci účetního útvaru by měli mít dostatečné vzdělání a praxi pro výkon této činnosti, vzhledem k významu účetnictví pro vnitřní kontrolní systém.

Formální **vzdělávání účetních** probíhá zejména na ekonomických oborech středních, vyšších odborných a vysokých škol. Nadstavbové vzdělání Certifikace účetních je možné získat prostřednictvím Institutu certifikace účetních.

Daňová a účetní legislativa se neustále mění, je proto nutné i pro kvalifikované účetní zajistit dostatečné průběžné vzdělávání v potřebných tématech.

Vnitřní předpisy popisují procesy, činnosti a nastavené kontrolní mechanismy organizace. Zajišťují informovanost zaměstnanců o správných pracovních postupech a tím do určité míry i samotnou správnost těchto postupů.

3.2.3 Hodnocení rizik

Hodnocení rizik je součástí širšího přístupu obvykle nazývaného řízení rizik. Souvisí se strategickým řízením a dalšími řídicími aktivitami. Tento přístup vychází z faktu, že s podnikáním či jakoukoliv činností obecně je spojena řada rizik. Tato rizika představují

možné negativní vlivy, jejichž výskyt či působení způsobuje organizaci ztráty či výrazně ohrozí plnění jejích cílů. Řízení rizik vychází z uvědomování si možných ohrožení a jejich aktivnímu předcházení a řízení.

V metodice pro orgány veřejné správy je uvedena odpovídající definice rizika: „*Riziko je možnost, že při zajišťování činností orgánu veřejné správy nastane událost, jednání nebo stav s následnými nežádoucími dopady na plnění schválených záměrů a cílů tohoto orgánu. Stupeň významnosti rizika se určí podle možných nežádoucích dopadů a pravděpodobnosti zapůsobení tohoto rizika*“. (Ministerstvo financí ČR, Pokyn CHJ č. 6, str. 2). Riziko je tedy událost spojená s ohrožením činností a cílů organizace s určitou intenzitou. Tato intenzita bývá většinou poměřována možnou velikostí nepříznivého dopadu a pravděpodobností výskytu tohoto rizika.

Řízení rizik pak představuje ucelený kontinuální přístup k ovlivňování rizik či mírnění jejich dopadů na organizaci. Měl by být zaveden napříč organizací, do všech činností, postupů a útvarů, a měl by do něho být zapojený veškerý management organizace.

Proces řízení rizik bývá obvykle členěn do několika fází, které na sebe navazují. Většinou jsou definovány tyto fáze řízení rizik:

1. **Identifikace rizik**, jako soubor postupů k rozpoznání nejvýznamnějších rizik organizace.
2. **Analýza rizik**, jako postupy pro zhodnocení významnosti identifikovaných rizik. Významnost se hodnotí obvykle pravděpodobností výskytu a dopadem rizika. Dopad lze vyčíslit přímo (např. v peněžních jednotkách) nebo nepřímo (stanovená stupnice, např. 1 – mírný dopad, 2 – střední, 3 – významný, 4 – katastrofální). Analýza by měla identifikovaná rizika setřídít a rozhodnout, která z nich jsou pro organizaci zásadní a naopak která jsou v tuto chvíli nevýznamná.
3. **Snižování rizik**, jako postupy pro eliminaci rizik nebo jejich dopadů. Riziko, které je již ošetřeno, resp. sníženo přijatým mechanismem, se nazývá riziko zbytkové.
4. **Následné prověření**, které se týká jak účinnosti zavedených postupů, tak zbytkových rizik či výskytu rizik nových.

Míru zbytkových rizik, kterým je organizace ochotna se dále vystavovat, může určovat např. legislativa či rozhodnutí managementu. Zejména v soukromém sektoru obvykle organizace pracují s určitou mírou zbytkového rizika.

3.2.3 Kontrolní mechanismy a interní audit

Kontrolní mechanismy a činnosti jsou konkrétní postupy nastavené k zabezpečení plnění cílů organizace a cílů vnitřního kontrolního systém. Mohou mít různou podobu a různou úroveň formalizace, jsou přítomny na všech úrovních organizace a jsou zajišťovány konkrétními zaměstnanci, orgány společnosti či prostřednictvím ICT. Jejich účinnost je podmíněna nejen jejich konkrétní podobou, ale i úrovní kontrolního prostředí v organizaci (viz kapitola 3.2.1).

Dle specifických funkcí lze kontrolní mechanismy rozdělit do několika kategorií, např. na kontroly:

- preventivní,
- odhalující,
- nápravné.

Preventivní kontrolní mechanismy mají za cíl eliminovat nežádoucí situace ještě před jejich vznikem. Pokud jsou tyto mechanismy v systému řádně zabudovány, zabraňují možným chybám a eliminují náklady spojené s řešením těchto chyb. Z tohoto důvodu jsou preventivní kontrolní mechanismy považovány za velmi efektivní a v současnosti je na ně kladen velký důraz. Mezi preventivní kontrolní mechanismy lze zařadit např. dostatečnou kvalifikaci personálu, oddělení pravomocí při schvalovacích operacích, nastavení úrovně přístupových oprávnění do softwarových aplikací, nastavení limitů pro určité operace či nastavení povinných kontrol více zaměstnanci před realizací významných operací.

Odhalující kontrolní mechanismy zjistí případnou chybu až v okamžiku jejího výskytu. Jedná se o prověrky, kontrolní součty, analýzy odchylek či fyzické inventury. Kromě odhalení nedostatků odhalující kontrolní mechanismy mohou sloužit i pro vyhodnocení efektivnosti preventivních mechanismů.

Nápravné kontrolní mechanismy jsou realizovány v okamžiku, kdy odhalující mechanismy identifikovaly nedostatky. Tyto postupy slouží k nápravě identifikovaných nedostatků či nežádoucího stavu a v případě potřeby i k zabránění opětovného výskytu těchto nedostatků.

V zákoně o finanční kontrole jsou pro orgány veřejné správy definovány kontroly **předběžné, průběžné a následné**. Předběžné kontroly mají charakter preventivních

kontrolních mechanismů, průběžné a následné kontroly více mechanismů odhalujících a nápravných.

Z hlediska efektivity vnitřního kontrolního systému a uplatňovaných mechanismů je nutné posuzovat jak účinnost těchto mechanismů, tak náklady s nimi spojené. Kontrolní mechanismy by neměly být samoučelné a náklady na jejich realizaci neměly převýšit jejich přínos.

„Nadměrné a zbytečné nástroje a mechanismy (kontroly) mohou způsobit zmatek a frustraci. Jakmile nástroje a mechanismy přibývají až za hranu rozumu, jejich efektivita se může ve skutečnosti snižovat. Mohou stát více než nežádoucí jevy, proti nimž byly určeny, aby chránily.“ (Sawyer, 2000, str. 47)

Interní audit je v legislativě pro veřejnou správu a banky rovněž považovaný za součást vnitřního kontrolního systému. Interní audit by měl ověřovat činnosti v organizaci a zaměřovat se na odhalování nedostatků a rizik a vyhodnocování funkčnosti celého vnitřního kontrolního systému.

3.2.4 Kontrolní mechanismy v účetnictví

Účetní systém organizace představuje jeden z významných prvků řízení a kontroly. Slouží nejen k zajištění průkazných účetních informací pro řízení organizace, ale i k zajištění ochrany majetku organizace a plnění zákonných povinností ve vztahu k účetnictví.

„Proto též součástí účetního systému musí být kontroly, které zajistí, že:

- a) všechny účetní případy, které měly být zapsány, byly ve skutečnosti též zapsány, a to průkazným způsobem, správně, úplně a včas.*
- b) chyby a nesrovnalosti při zpracování účetních údajů (účetních případů) budou zjištěny,*
- c) aktiva a pasiva (závazky) zapsané v účetních knihách existují a jsou zaznamenány ve správných částkách.“* (Schiffer, 2009, str. 18)

Některé z kontrolních mechanismů realizovaných prostřednictvím účetního útvaru jsou nepovinné, nastavení některých je vyžadováno legislativou. Mezi významné kontrolní mechanismy obsažené v účetnictví lze zařadit:

- vyhotovování účetní závěrky v řádném termínu a struktuře,
- řádné vyhotovování účetních dokladů a účetních záznamů,
- řádně prováděnou inventarizaci,
- řádně vedenou pokladni službu.

Účetní závěrka by měla poskytnout komplexní informace o účetní jednotce. Z hlediska cílů kontrolního systému dle modelu COSO přispívá tak zejména k cílům v kategorii „důvěryhodnost finančních výkazů“. Tyto informace pak slouží nejen managementu organizace, ale i dalším zainteresovaným subjektům (v právních podmínkách ČR to mohou být např. majitelé, obchodní partneři, finanční úřady a další orgány veřejné správy).

Z hlediska vnitřní kontroly je rovněž podstatné, že před sestavením účetní závěrky musí být účetnictví uvedeno do takového stavu, aby účetní závěrka věrně zobrazovala stav majetku a zdrojů jeho krytí a výsledek hospodaření za účetní období. Mechanismy, které přispívají k věrohodnosti účetní závěrky, jsou dále např. povinnost ověřit účetní závěrku auditorem (týká se vybraných organizací), povinnost podepsat účetní závěrku statutárním orgánem a povinnost zveřejnit závěrku v obchodním rejstříku.

Účetní záznamy jsou data, která zaznamenávají veškeré skutečnosti týkající se účetnictví organizace. Účetní záznamy mají zejména podobu účetních dokladů, účetních zápisů, účetních knih a účetní závěrky.

„Účetním záznamem se rozumí data, která jsou záznamem veškerých skutečností týkajících se vedení účetnictví. Každou skutečnost týkající se vedení účetnictví jsou účetní jednotky povinny zaznamenávat výhradně jen účetními záznamy.“ (zákon o účetnictví, §4, odstavec 10).

Z hlediska vnitřní kontroly jsou velmi významné zejména **účetní doklady**, protože představují podklad, na základě kterého je dále účtováno, tj. prováděny zápisy v účetních knihách. Na základě těchto dokladů musí být každý účetní případ zpětně ověřitelný zejména s ohledem na jeho druh a obsah, časové zařazení, hodnotové údaje, schváleném přezkoušení i následného zaúčtování.

Významným prvkem kontroly je stvrzení věcné a formální správnosti dokladu. Věcnou správností se potvrzují údaje obsažené v účetním dokladu. Formální správností oprávněnost pracovníků, kteří operaci nařídili či schválili, zároveň i úplnost náležitostí

předepsaných pro účetní doklady. Pokud jsou tyto funkce řádně vykonávány, představují účinný dvoustupňový mechanismus preventivní kontroly.

Inventarizace majetku a závazků je jeden z klíčových mechanismů k zajištění ochrany majetku. Řádně provedená inventarizace může odhalit jak krádeže či machinace s majetkem, tak situace, kdy je tento majetek nehospodárně využíván nebo není řádně spravován.

Inventarizací se zjišťuje skutečný stav majetku a závazků a zaznamenává se do inventurních soupisů. Stavby se zjišťují buď fyzickou inventurou (u majetku, u kterého lze vizuálně ověřit jeho existenci a stav) či dokladovou inventurou u závazků a majetku, u kterého existence nejde zjistit vizuálně. Správně provedená inventarizace slouží i k ověření toho, zda je majetek řádně využíván a udržován a evidenční zápisy o majetku a závazcích jsou pravdivé.

Z hlediska správného provedení inventarizace je důležité:

- vhodně stanovit plán provádění inventarizace, tak aby bylo dosaženo souladu se zákonnými požadavky, ale zároveň aby bylo možno inventarizaci fakticky řádně provést (zejména s ohledem na druh a množství majetku organizace),
- vhodné složení inventarizační komise s ohledem na odbornou znalost inventarizovaného majetku a fakt, že vedoucí inventarizační komise nesmí být zaměstnanec odpovědný za inventarizovaný majetek,
- řádné zpracování inventarizačních zápisů a vypořádání inventarizačních rozdílů.

Za související kontrolní mechanismus mohou být považována **inventární čísla** u jednotlivých položek movitého majetku. Pokud jsou řádně vedena a mají přiměřenou technickou formu, mohou snižovat riziko záměny, zneužívání či krádeže tohoto majetku.

Úschova účetních záznamů je mechanismus, který v rámci vnitřní kontroly zajišťuje v oblasti účetnictví princip rekonstruovatelnosti schvalovacích a rozhodovacích procesů. V zákoně o účetnictví je stanovena povinnost uchovávat účetní doklady a účetní záznamy, včetně záznamů o inventarizaci, minimálně po dobu 5 let a účetní závěrky a výroční zprávy po dobu 10 let počínajících koncem účetního období, kterého se týkají.

Hotovost je jedním z nejohroženějších druhů aktiv. Proto je **řádné vedení pokladní služby** jedním z významných kontrolních mechanismů, zajišťovaných obvykle

prostřednictvím účetního útvaru. Kromě správného vyhotovování pokladních dokladů lze mezi principy řádného vedení pokladní služby zařadit i:

- náležité technické vybavení pracoviště pokladny (trezor, bezpečnostní dveře či mříže),
- vyškolení pokladníků pro hotovostní operace, případně pro rozpoznání padělků,
- stanovení a dodržování pokladního limitu přiměřeného potřebám organizace,
- uzavření hmotné zodpovědnosti s pokladními,
- provádění náhlých přehlídek pokladní hotovosti ze strany vedoucích či jiných pověřených zaměstnanců.

Úroveň jednotlivých mechanismů by měla být závislá na výši hotovostních operací a výši celkových pokladních limitů organizace.

3.2.5 Informace a komunikace

Fungující systém komunikace a předávání informací v rámci vnitřního kontrolního systému předpokládá, že se shromažďuje a předává v organizaci dostatečné množství informací, aby každý útvar a každý zaměstnanec mohl plnit své úkoly.

„Informační systémy vytvářejí zprávy, které obsahují operativní informace, finanční údaje a data o splnění norem, které umožňují řídit a kontrolovat činnosti ve vhodné formě. Informační systémy nepracují pouze s informacemi, které vznikly uvnitř organizace, ale také s informacemi týkajícími se vnějších událostí, činností a podmínek vztahujících se k rozhodování a stejně tak pro prezentování informací třetí straně.“ (Dvořáček, 2003, str. 53)

V rámci firemní komunikace tak musí fungovat jak informační kanály k zaměstnancům, k managementu i k dalším zainteresovaným vnějším subjektům (akcionáři, orgány státní správy). Pozornost musí být věnována i nastavení postupů k ochraně informací a zabezpečení informací před zneužitím. Toto zneužití může mít zpravidla formy:

- poskytnutí neoprávněným osobám (např. konkurenci),
- ničení či mazání informací a informačních nosičů,
- pozměňování informací.

Velká část informací je dnes přechovávána prostřednictvím informačních systémů. Podstatnou součástí vhodné ochrany informací je tedy i nastavení přiměřených přístupových oprávnění jednotlivým pracovním místům a pracovníkům, a funkční systém sledování prováděných operací v těchto systémech.

Účetní útvar musí shromažďovat dostatek informací jak požadovaných legislativou, tak pro řídicí a kontrolní funkce ve finanční oblasti.

3.2.6 Monitoring

Monitoring představuje systém dohledu nad činnostmi a funkčností řídicích a kontrolních mechanismů. Účinně nastavený monitoring v organizaci by měl zaručit, že případné nedostatky či odchylky budou monitorovacími mechanismy zachyceny a informace o nich se dostane příslušným vedoucím zaměstnancům.

Monitoring může mít podobu průběžného či periodického dohledu. Průběžné monitorování se realizuje v průběhu operací. Periodické hodnocení by mělo být nastaveno v souladu s identifikovanými riziky (rizikovější činnosti předpokládají intenzivnější dohled) a zároveň i na účinnosti průběžného monitorování.

Periodický roční monitoring vnitřního kontrolního systému je ukotven v platné legislativě pro banky i orgány veřejné správy. Tento monitoring obvykle zahrnuje vyhodnocení všech komponent vnitřního kontrolního systému a jejich účinnosti, a zároveň vyhodnocení tří kategorií cílů vnitřní kontroly. Na tomto vyhodnocování se často spolupodílí útvar interního auditu, v některých organizacích bývá nastaven i systém sebehodnocení (tzv. Control Self-Assessment).

Účetní útvar může být zapojen do monitoringu např. formou zapojení se do podnikového controllingu či formou vyhodnocování plnění stanovených rozpočtů.

4. PRAKTICKÁ ČÁST

V praktické části analyzuji vnitřní kontrolní systém vybrané organizace – Akademie múzických umění v Praze (dále i „AMU“). AMU, jako veřejná vysoká škola, musí mít zaveden vnitřní kontrolní systém v souladu s legislativou pro veřejnou správu, zejména se Zákonem o finanční kontrole. Ten definuje základní principy a prvky vnitřního kontrolního systému, prováděcí Vyhláška č. 416/2004 Sb., k tomuto zákonu, pak dále konkrétní povinné kontrolní mechanismy a postupy.

V širokém pojetí kontrolního systému dle Rámce COSO jsou však kontrolní mechanismy jen jedním z prvků tohoto systému. Stejně tak je významné i prostředí, ve kterém se tyto mechanismy realizují. Proto, kromě analýzy nastavení vnitřního kontrolního systému dle Zákona o finanční kontrole, hodnotím i vhodnost nastavení některých dalších komponent dle Rámce COSO.

V poslední části analyzuji vybrané kontrolní mechanismy realizované v ekonomickém útvaru (účetárna) a jejich význam pro vnitřní kontrolní systém.

V oblastech, ve kterých navrhuji dílčí doporučení, jsou pro větší přehlednost tato doporučení přímo v závěru jednotlivých subkapitol. Celkové shrnutí poznatků a doporučení je zároveň uvedeno v závěru této bakalářské práce.

4.1 ZÁKLADNÍ CHARAKTERISTIKA ORGANIZACE

4.1.1 Charakteristika organizace

Akademie múzických umění v Praze je součástí nejvyššího článku vzdělávací soustavy uskutečňující akreditované studijní programy. Byla založena v roce 1945 dekretem prezidenta republiky č. 127/1945 Sb., a jedná se o největší a nejstarší vysokou školu uměleckého zaměření v České republice. Její působnost je dána ustanovením § 1 zákona č. 111/1998 Sb., o vysokých školách (dále i „zákon o vysokých školách“).

AMU je veřejnou vysokou školou univerzitního typu, uskutečňující bakalářské, magisterské a doktorské studijní programy v umělecko – dramatických, hudebních, tanečních, audiovizuálních, fotografických, multimediálních a příbuzných oborů. Dále

uskutečňuje programy celoživotního vzdělávání a související vědeckou, výzkumnou, vývojovou, uměleckou a další tvůrčí činnost. V rámci doplňkových činností jsou pořádána divadelní a hudební představení, pronajímány prostory, vykonávány činnosti nakladatelství, ubytovací činnosti a další související činnosti.

Vizi AMU je udržet si v rostoucí konkurenci přední postavení jako umělecká veřejná vysoká škola první volby. Mezi vytyčené konkrétní cíle patří zkvalitnění vnitřního systému hodnocení kvality, spolupráce s uměleckými školami i mimo ČR, zapojení se do programu Erasmus+, zvyšování efektivity činností a vytvoření vhodných podmínek pro účast v operačním programu Výzkum a vývoj.

Organizačně se AMU skládá ze tří fakult (Divadelní fakulta, Filmová a televizní fakulta, Hudební a taneční fakulta), dvou pedagogických pracovišť s celoškolskou působností (Centrum jazykové přípravy, Centrum pohybové přípravy), třech informačních pracovišť s celoškolskou působností (Knihovna, Počítačové centrum a Nakladatelství) a účelových zařízení s celoškolskou působností (Kolej a učební středisko, Ubytovací zařízení, Učební a výcvikové středisko Poněšice, Učební, výcvikové a ubytovací středisko Beroun). Organizační struktura AMU má následující podobu:

Obr. č. 1. **Organizační struktura**



Zdroj: www.amu.cz

4.1.2 Účetnictví organizace

AMU je účetní jednotkou, u které není hlavním předmětem činnosti podnikání. Hospodaří podle rozpočtu, který obsahuje příspěvek, kapitálové a běžné dotace ze státního rozpočtu, finanční prostředky z EU, finanční zdroje získané vlastní činností, dary, úvěry a ostatní zdroje.

AMU vede účetnictví v plném rozsahu a systém zpracování účetnictví se řídí příslušnými ustanoveními zákona č. 563/1991 Sb. o účetnictví, vyhláškou č. 504/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení o účetnictví v platném znění a Českými účetními standardy pro účetní jednotky, u kterých není hlavním předmětem činnosti podnikání. Účetním obdobím je 12 po sobě jdoucích měsíců a shoduje se s kalendářním rokem. Účetnictví je vedeno prostřednictvím internetu v informačním softwaru iFIS, který je každoročně aktualizován dle změn v právní legislativě ČR. Tento software umožňuje uspořádání a členění účtového rozvrhu (oddělená evidence hlavní a doplňkové činnosti) dle požadavků na:

- sestavení účetní závěrky,
- sestavení daňového přiznání daně z příjmu a DPH,
- potřeby finančního řízení AMU,
- požadavky výkaznictví Ministerstva školství, mládeže a tělovýchovy (dále i „MŠMT“),
- statistického výkaznictví,
- specifické požadavky grantových agentur,
- další požadavky platné legislativy.

Účtový rozvrh je revidován na začátku každého účetního období a za jeho správnost odpovídá vedoucí finanční účtárny AMU .

Pro detailnější evidenci nákladů a výnosů slouží rozdělení na jednotlivá střediska a zakázky (příloha č. 1 – Číselník nákladových středisek a příloha č. 2 – Číselník typů akcí).

AMU povinně sestavuje řádnou účetní závěrku, případně mimořádnou a mezitímní pro potřeby výkaznictví MŠMT k 30. 6. běžného roku.

V organizaci je pevně stanoven oběh účetních dokladů, a to na základě Metodického pokynu ekonomického oddělení č. 1/2007. Ten ve svém úvodu charakterizuje účetní

software a jeho přístup, dále rozděluje hlavní činnost do typů akcí pro snadnější a přehlednější identifikaci nákladů a výnosů, kontrolu a schvalování účetních dokladů před účetní likvidací v ekonomickém oddělení a opravy účetních dokladů.

Podrobněji pak charakterizuje náležitosti a postupy u:

- přijatých daňových dokladů,
- bezhotovostního a hotovostního platebního styku,
- náhrad cestovních výdajů,
- zahraničních projektů,
- stipendií studentům,
- vydaných daňových dokladů,
- mezd,
- objednávek.

Dále je stanoveno, že součástí každého účetního dokladu, který souvisí s pohybem finančních prostředků, je tzv. Likvidační razítko (podrobněji popsáno v kapitole Řídící kontrola). Razítko musí být na každém účetním dokladu, který souvisí s pohybem finančních prostředků.

AMU, jako právnická osoba, která nebyla zřízena za účelem podnikání, ale uskutečňuje ekonomickou činnost, je v souladu s § 95 Zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, osobu povinnou k dani. AMU je měsíčním plátcem DPH.

Pro účtování pohledávek a závazků v cizí měně, které vznikají nejvíce při styku se zahraničními partnery AMU, se používá přepočítání do české měny na základě aktuálního denního devizového kurzu vyhlášeného Českou národní bankou. Denní kurzy jsou automaticky ukládány do účetního programu a v případě neshody za vzniklé škody odpovídá správce sítě iFISu na AMU.

Každý sklad je veden pod samostatným analytickým účtem a účtování pořízení a úbytku zásob je vedeno způsobem A.

Na AMU je vedeno i vnitropodnikové účetnictví, které zabezpečuje detailnější podklady pro finanční řízení AMU a poskytuje informace o čerpání zdrojů financování dle jednotlivých činností, útvarů, úkolů a aktivit.

Organizačně je účetnictví zajišťováno Rektorátem AMU, zejména Ekonomickým oddělením (finanční účtárna, pokladna, správa majetku) a Zaměstnaneckým oddělením (mzdová účtárna, personální agenda). Dílčí související činnosti v oblasti provozu a účetnictví vykonávají i ostatní pracovníci jednotlivých složek AMU, např. tajemnice fakulty či hospodářka.

Organizační začlenění a personální složení ekonomického útvaru je vyhovující a odpovídá ostatním podobným účetním jednotkám.

4.2 KONTROLNÍ PROSTŘEDÍ

Kontrolní prostředí představuje prostředí, ve kterém se v organizaci realizují konkrétní činnosti a kontrolní mechanismy. V rámci kontrolního prostředí AMU popisují pravomoci a působnost orgánů AMU, systém vnitřních předpisů, etické prostředí a odměňování zaměstnanců.

4.2.1 Orgány společnosti

Orgány společnosti jsou tvořeny v souladu se zákonem č. 111/1998 Sb., o vysokých školách, akademickým senátem, rektorem, uměleckou radou, správní radou a kvestorem.

Akademický senát rozhoduje na návrh rektora o zřízení, sloučení, splynutí, rozdělení nebo zrušení součásti vysoké školy, rozhoduje o zřízení nebo zrušení pracovišť na základě vedoucích zaměstnanců vysoké školy. Schvaluje vnitřní předpisy, předložený rozpočet, výroční zprávy, jmenování a odvolání členů vědecké rady, podmínky ke studiu a dlouhodobé záměry. Dále se vyjadřuje k záměrům jmenovat nebo odvolat prorektory, k podnětům správní rady a právním úkonům vyžadujícím souhlas správní rady. Jednání a působnost Akademického senátu AMU je dále upravena Volebním a jednacím řádem AMU z 12. 3. 2008. V současnosti má akademický senát 15 členů.

Rektor stojí v čele vysoké školy, jedná a rozhoduje ve věcech školy a představuje osobu s působností statutárního orgánu. Rektor je jmenován na návrh akademického senátu prezidentem republiky na čtyřleté funkční období. Současný rektor AMU byl zvolen

v loňském roce a jeho funkční období končí v roce 2017. Z hlediska vnitřního kontrolního systému je významný fakt, že mzdu rektora stanovuje ministr školství (tento postup je podobný jako v případě ostatních statutárních orgánů organizací zřizovaných ministerstvy).

Umělecká rada projednává dlouhodobý záměr vysoké školy a její další kompetence jsou směřovány spíše směrem k pedagogické a vědecké činnosti.

Správní rada AMU má v současnosti 15 členů. Členy správní rady po projednání s rektorem jmenuje a odvolává ministr tak, aby v ní byli zastoupeni zejména představitelé veřejného života, územní samosprávy a státní správy. Počet členů správní rady musí být dělitelný třemi a členové správní rady nemohou být zaměstnanci AMU. Správní rada vydává předchozí písemný souhlas k právním úkonům, kterými vysoká škola hodlá nabýt nebo převést nemovité věci, k právním úkonům, kterými škola hodlá nabýt nebo převést movité věci, jejichž cena je vyšší než pětinasobek částky, od které je majetek považován za hmotný, a k právním úkonům, kterými vysoká škola hodlá založit jinou právnickou osobu. Písemný souhlas s uvedenými operacemi musí správní rada do sedmi dnů oznámit ministerstvu. Správní rada se dále vyjadřuje k dlouhodobému záměru školy, rozpočtu školy a výroční zprávě o činnosti a hospodaření vysoké školy. Správní rada neschválí úkon, který by byl v rozporu s požadavkem řádného využívání majetku či by ohrožoval plnění úkolů školy. Právní úkony, které podléhaly souhlasu rady, jsou považovány za neplatné, pokud tento souhlas nezískaly a pokud nebyly v předepsaném termínu oznámeny Ministerstvu. Bližší způsob jednání Správní rady upravuje Statut správní rady ze dne 10. 4. 2003.

Kvestor řídí hospodaření a vnitřní správu vysoké školy a vystupuje jejím jménem v rozsahu stanoveném opatřeními rektora. Kvestora jmenuje a odvolává rektor.

4.2.2 Etické prostředí

Formální vyjádření etických hodnot v AMU má podobu Etického kodexu pro akademické pedagogické a vědecké pracovníky Akademie múzických umění v Praze. V etickém kodexu jsou deklarovány:

- vysoký standard dodržování lidských mravních principů a etických zásad pedagogickými a vědeckými pracovníky, a aktivní působení na studenty ve výše uvedeném smyslu,

- zásada neobhajování neetického chování a jednání,
- význam pedagogické, vědecké a umělecké činnosti,
- důraz na svobodu myšlení,
- zásady pro pedagogickou práci (otevřená komunikace a korektní přístup ke studentům, osobní příklad, podpora kvalifikačního růstu a vyvození přiměřených důsledků z případných selhání a neetického chování studentů),
- zásady pro vědeckou, uměleckou a další tvůrčí práci (mj. povinnost dbát na to, aby těmito aktivitami nebyli ohrožováni spolupracovníci, společnost, životní prostředí, materiální, kulturní a etické hodnoty a dbá na účelné a efektivní využívání prostředků poskytnutých na výzkum či jinou tvůrčí činnost.

Tento etický kodex, i když se primárně zaměřuje na pedagogickou a uměleckou činnost, se alespoň rámcově dotýká problematiky ekonomických činností AMU (neohrožení materiálních hodnot při vědecké a umělecké práci, efektivní využívání prostředků na výzkum a další tvůrčí činnost). Není však určen ani přizpůsoben provozním zaměstnancům AMU.

V rámci prováděné analýzy k bakalářské práci nebylo možné detailněji posoudit faktické, tj. neformální etické prostředí v organizaci. Přesto několik skutečností nasvědčuje tomu, že neformální etické prostředí AMU je funkčním prvkem kontrolního systému a že je na dobré úrovni:

- vnější kontroly z posledních let neidentifikovaly žádné zjištění, které by mělo vazbu na neetické jednání,
- rešerší dalších dostupných zdrojů rovněž nebyl zjištěn případ či podezření na neetické jednání ze strany zaměstnanců AMU,
- účetní závěrka je nad rámec povinností ověřována externím auditorem, výroční zprávy a všechny vnitřní předpisy jsou volně k dispozici na intranetu AMU,
- fluktuace pracovníků AMU je relativně nízká,
- bylo umožněno zpracování diplomové práce s tematikou vnitřního kontrolního systému (který spadá v některých organizacích spíše do okruhu důvěrných oblastí) a byla poskytnuta potřebná součinnost, informační podklady a možnost rozhovorů s vybranými pracovníky.

Doporučení

Vytvoření speciálního etického kodexu pro nepedagogické zaměstnance nelze jednoznačně doporučit. V méně formálním prostředí, jakým se zdá vysoká škola uměleckého směru, může být dostatečně účinným mechanismem v této oblasti etické jednání a pozitivní příklad ze strany pedagogických pracovníků a vedoucích zaměstnanců AMU. Přesto v rámci prováděných kontrol a auditů doporučuji sledovat možná podezření na neetické jednání, a v případě jejich výskytu zvážit další kroky k posílení etického prostředí.

4.2.3 Řízení lidských zdrojů

V rámci řízení lidských zdrojů se soustředím na oblast odměňování. Jedná se o jeden z nejdůležitějších procesů řízení lidských zdrojů a zároveň ostatní procesy řízení lidských zdrojů nejsou vůči neakademickým pracovníkům AMU podrobněji formalizovány. Oblast odměňování na AMU upravuje Vnitřní mzdový předpis AMU. Tento předpis byl registrován Ministerstvem školství v souladu se Zákonem o vysokých školách. Upravuje mzdy všech zaměstnanců, kteří jsou v pracovním nebo obdobném poměru a je závazný pro všechny organizační složky AMU.

Zaměstnanci jsou v souladu s tímto předpisem zařazeni na základě vykonávané práce do příslušné mzdové třídy. Akademičtí pracovníci jsou zařazeni do jednotlivých tříd na základě vědecké hodnosti. Ostatní zaměstnanci jsou zařazeni do třídy dle popisu pracovní činnosti, uvedeného v příloze mzdového předpisu, a to na základě nejnáročnější práce, která je po nich vyžadována. V rámci rozpětí v každé mzdové třídě je konkrétní mzda stanovena s přihlédnutím k délce předchozí odborné praxe. Platí zásada, že pracovníci s odbornou praxí kratší než tři roky, jsou zařazeni maximálně do výše jedné třetiny mzdového tarifu příslušné třídy. Rozpětí mzdových tříd uvádí tabulka na následující stránce.

Tab. č. 1. **Rozpětí mzdového tarifu**

Mzdová třída	Minimum	Maximum
1	5890	8000
2	6000	8000
3	6160	8000
4	6770	8770
5	7460	9730
6	8210	10750
7	9040	11850
8	9960	13120
9	11020	14520
10	12400	16380
11	14280	19040
12	16490	22060

Zdroj: www.amu.cz

Vedoucí zaměstnanci jsou zařazení do třídy podle nejnáročnější práce podřízených zaměstnanců a jsou dále ohodnoceni příplatkem za vedení. Ostatní příplatky jsou ve směrnici popsány a stanoveny v souladu se Zákoníkem práce. Příplatkem, který může nejvíce ovlivnit faktickou výši mzdy, je osobní příplatek. Ten může dosáhnout až do výše 100% horní hranice mzdového tarifu.

Osobní příplatek se poskytuje zaměstnanci s ohledem na jeho pracovní výsledky a rozsah pracovních úkolů. Příplatek ve výši 100% se přiznává pouze zaměstnancům, kteří jsou vynikající a všeobecně uznávaní odborníci ve svém oboru. Dle vnitřní mzdové směrnice se osobní příplatek přiznává až na dobu 12 měsíců, a to na základě hodnocení provedeného přímým nadřízeným, které je schváleného zaměstnavatelem. Příspěvek je nenárokový, a pokud se změní podmínky pro jeho poskytování, může být zvýšen, snížen či úplně odejmut.

Další možná mimotarifní složka je odměna, která může být poskytnuta za splnění mimořádného nebo zvlášť významného pracovního úkolu, či při dalších vymezených událostech. Výše odměny není stanovena, je ale limitována mzdovým rozpočtem. Odměny musí být řádně zdůvodněny.

Z hlediska vnitřního kontrolního systému je v oblasti mezd důležité zejména nastavit mzdy takovým způsobem a v takové výši, aby zajistili dostatečně kvalifikované a motivované zaměstnance pro plnění cílů organizace. Proto dále porovnáme základní možné úrovně mezd v ekonomickém oddělení AMU s úrovní mezd na trhu práce. Z důvodu důvěrnosti

jsem nepožadovala údaje o konkrétních mzdách zaměstnanců. Byl proveden odhad úrovně mezd tří základních funkcí v účetním oddělení a došlo k jejich porovnání se mzdami u srovnatelných pozic v soukromém sektoru, zjištěné na základě Salary Survey společnosti Hays ČR pro rok 2014, zveřejněné na www.idnes.cz dne 22.3.2014.

U zaměstnanců AMU uvažuji se střední hodnotou tarifu a 50% osobním ohodnocením (u vedoucí pozice doplněná o příplatek za vedení), u mezd v soukromém sektoru používám pro srovnání střední hodnotu mzdy identické či nejpodobnější profese. Jedná se o srovnání pozic:

- referent správního úseku (*provádění jednoduchých dílčích rozborů, sledování vývoje nákladů a výdajů, zajišťování méně náročných ekonomických činností na úseku financování, rozpočetnictví a kalkulace*), platová třída 7, ve srovnání s pracovní pozicí junior účetní,
- referent všeobecné či finanční účtárny (*komplexní zajišťování složitých účetních agend, financování organizace nebo jejích částí*), platová třída 8, ve srovnání s pracovní pozicí senior účetní,
- vedoucí finanční účtárny (*řídící činnosti v oblasti finanční účtárny*), platová třída 9, ve srovnání s pozicí vedoucí účetní.

Tab. č. 2. **Srovnání mezd**

Pracovní místo	Mzda AMU	Mzda soukromý sektor	Procentuální rozdíl mzdy
Referent správního úseku/junior účetní	15 700,-	23 000,-	46%
Referent všeobecné účtárny/senior účetní	17 300,-	40 000,-	130%
Vedoucí finanční účtárny/vedoucí účetní	22 150,-	50 000,-	126%

Zdroj: práce autora

Dle uvedeného srovnání jsou mzdy seniorských účetních pozic v soukromém sektoru víc než dvojnásobné. I v porovnání s úrovní platů ve veřejné správě (identické pozice odpovídají zhruba práci účetní v 6, 8 a 10 třídě dle Katalogu prací, uvažováno stejné procento osobního ohodnocení) jsou mzdy na AMU o 10-15% nižší. Ačkoliv konstrukce mzdy by teoreticky umožňovalo dosáhnout stejné úrovně mezd, jako v soukromém sektoru

(při využití 100% osobního ohodnocení a pravidelném přidělování odměn), rozpočet toto neumožňuje. Nižší úroveň mezd tak je rizikem vnitřního kontrolního systému, zejména s ohledem na možnou ztrátu kvalifikovaných zaměstnanců.

I ostatní zaměstnanecké výhody vyplývající z uzavřené Kolektivní smlouvy (volno s náhradou mzdy v rozsahu dvou dnů v případě nemoci, prodloužení dovolené o jeden týden, rekreace ve středisku AMU v délce šesti dnů) jsou v porovnání s ostatními organizacemi spíše podprůměrné.

Tuto situaci si uvědomuje i management. Výroční zpráva o činnosti a hospodaření AMU za rok 2012 v kapitole 7.1 kariérní řád uvádí: *“Vzhledem k plošnému platovému podhodnocení pedagogů AMU, které je akademickou obcí dlouhodobě pocíťováno jako jedno z fatálních rizik dalšího rozvoje školy, překračuje zavedení stabilních motivačních nástrojů (s výjimkou ocenění pedagogů výrazněji zapojených do doplňkové činnosti, především výuky zahraničních studentů) rámec abstraktních úvah. AMU nemá zaveden kariérní řád, využívá dlouhodobě vlastní vnitřní předpis a mzdové ohodnocení doplňuje dle, žel malých, finančních prostředků osobním hodnocením a podílem na grantech a projektech nad rámec pedagogických činností.“*

Na rozdíl od pedagogických pracovníků, provozní pracovníci nebudou moci ve větší míře využít doplňkové možnosti příjmů, jako jsou granty či projekty. Naopak, vedlejší činnost těchto zaměstnanců by mohla být chápána i jako střet zájmů. Ačkoliv je současná fluktuace provozních pracovníků nízká, v dlouhodobém horizontu může finanční podhodnocení tuto fluktuaci zvýšit či způsobit výraznou ztrátu motivace a pracovního nasazení.

Doporučení:

Podprůměrné finanční ohodnocení zaměstnanců je výrazným rizikem kontrolního systému. Velká část dalších možných stabilizačních nástrojů (podpora odborného rozvoje, benefity poskytované mimo mzdu) je opět závislá na rozpočtových možnostech. Systémové řešení tohoto problému tak leží z větší části mimo možnosti AMU. V současné situaci lze pouze doporučit využití všech nefinančních motivačních prostředků a co nejefektivnější přístup k rozdělování stávajících prostředků v rámci nadtarifních složek pro stabilizaci klíčových zaměstnanců AMU.

4.3 VNITŘNÍ KONTROLNÍ SYSTÉM

Základní rámec vnitřního kontrolního systému je nastaven Výnosem rektora č. 3/2007 o vnitřním kontrolním systému na AMU. Jako právnická osoba zřízena zákonem č. 111/1998 Sb., o vysokých školách, se na AMU vztahuje v této oblasti legislativa pro veřejnou správu, tedy zejména zákon o finanční kontrole, vyhláška č. 416/2004 Sb., k zákonu o finanční kontrole a příslušná metodika Ministerstva financí ČR. Vnitřní kontrolní systém dle požadavků zákona o finanční kontrole představuje z hlediska Rámce COSO především prvek kontrolní mechanismy. Proto jsou v dalších částech této kapitoly (a v dalších kapitolách) popsány i ostatní prvky vnitřního kontrolního systému dle Rámce COSO, které nejsou jednoznačně vymezeny legislativou a interním předpisem o vnitřním kontrolním systému na AMU.

AMU je povinna dle legislativy vytvořit a udržovat vnitřní kontrolní systém. Tento systém musí být tvořen:

- a) finanční kontrolou zajišťovanou všemi odpovědnými vedoucími zaměstnanci jako součást vnitřního řízení AMU při přípravě finančních operací před jejich schválením, při průběžném sledování těchto operací a následné prověření operací v rámci hodnocení dosažených výsledků a správnosti oddělení (tzv. řídicí kontrola),
- b) organizačně odděleným a funkčně nezávislým přezkoumáváním a vyhodnocováním přiměřenosti a účinnosti řídicí kontroly, včetně prověřování správnosti vybraných operací (interní audit).

Vnitřní kontrolní systém je dále upraven i Směrnicí kvestorky AMU č. 5/2003 o vnitřním kontrolním systému. Tato směrnice definuje některé související pojmy a povinnosti (povinnosti vedoucích zaměstnanců v rámci finanční kontroly, podávání zpráv o finanční kontrole) a ve svých přílohách upravuje podrobně postupy provádění předběžné řídicí kontroly.

4.3.1 Řídicí kontrola

Řídicí kontrola je Výnosem rektora 3/2007 definována jako nepřetržitý proces průběžně vykonávaný v každodenní činnosti všemi vedoucími zaměstnanci na všech úrovních řízení.

Jsou ji v rámci své působnosti povinni provádět všichni vedoucí na všech stupních řízení. Řídící kontrola má zajistit zejména:

- řádné, hospodárné, účinné a efektivní operace, služby a produkty, které patří do působnosti AMU,
- ochranu veškerých zdrojů před ztrátami způsobenými plýtváním, špatným řízením, chybami nebo podvody,
- dodržování obecně závazných právních předpisů, výnosů rektora AMU, pracovních směrnic a pokynů.

Předmětem řídicí kontroly jsou všechny finanční prostředky, se kterými AMU hospodaří, výnosy a náklady v hlavní a doplňkové činnosti, příspěvek a dotace ze státního rozpočtu, výnosy z jiné činnosti (pronájem nebytových prostor, hmotného a nehmotného majetku) a veškerý majetek AMU.

V oblasti vlastní činnosti se kontrola zaměřuje zejména na:

- zadávání veřejných zakázek,
- hospodaření s pohledávkami (včasné vymáhání, právní kroky při vymáhání),
- hospodaření se závazky (včasná úhrada s cílem zamezení placení penále za pozdní úhradu),
- dosahování příjmů z hlavní a doplňkové činnosti,
- oceňování majetku v účetnictví,
- uplatňování výše odpisů,
- zařazování zaměstnanců do platových tříd a platových stupňů.

V souladu se zákonem o finanční kontrole je kontrola vykonávána jako kontrola předběžná, průběžná a následná.

Předběžná kontrola představuje vícestupňový preventivní kontrolní mechanismus. Jedná se o kontrolu, která má legislativou nejpodrobněji popsaný a upravený postup. Vede ke zvýšení pravděpodobnosti, že dosažené výsledky budou příznivé ve stavu s plánovanými, a že případné odchylky budou odhaleny včas, ještě před realizací operace. Každý finanční výdaj a příjem a také každý návrh finančního výdaje a příjmu musí být schválen příslušnými zaměstnanci v rámci předběžné kontroly. Na AMU je zajišťována předběžná kontrola zaměstnanci, pověřenými jako příkazce operace, správce rozpočtu a hlavní účetní.

Příkazce operace je osobou zodpovědnou za kontrolu věcné správnosti operace. Jeho kontrola je u každé operace prováděna jako první. Příkazce operace se při výkonu předběžné řídicí kontroly zaměřuje zejména na prověření nezbytnosti, správnosti, hospodárnosti a souladu s právními předpisy u schvalované operace.

Kontrola **správce rozpočtu** navazuje na kontrolu příkazce operace. Správce rozpočtu je odpovědný za kontrolu operace zejména s ohledem na rozpočet a jeho čerpání a správnost předchozí kontroly příkazce operace.

Na kontrolu zajištěnou správcem rozpočtu navazuje kontrola **hlavního účetního**. Hlavní účetní prověří zejména správnost provedených předchozích kontrol, soulad údajů o výši plnění a věřiteli a další skutečnosti týkající se operace jako účetního případu.

Z uvedeného rozdělení kompetencí vyplývá, že příkazce operace je vždy odpovědný za věcné hledisko operace a správce rozpočtu a hlavní účetní odpovídají více za formální správnost operace z hlediska ekonomického a účetního.

Zákonem je stanoven zákaz sloučení funkce příkazce operace s funkcí správce rozpočtu či hlavní účetní tak, aby odpovědnost za kontrolu v jednotlivých krocích byla skutečně oddělena.

V rámci ověření postupů předběžné kontroly bylo analyzováno nastavení předběžné řídicí kontroly v organizaci a její provedení u 4 konkrétních operací. Pro ověření vhodnosti nastavení předběžné kontroly byl použit check-list „Předběžná kontrola“ (příloha č. 3).

Zaměstnanci jsou do funkcí příkazce operace, správce rozpočtu a hlavní účetní pověřeni přílohou č. 1 ke Směrnici kvestorky č. 5/2003. V této příloze jsou formou tabulky jasně vymezení příkazci operací, správci rozpočtu a hlavní účetní pro jednotlivé organizační složky, útvary a vybrané typy operací.

Všichni pověřeni zaměstnanci mají doložený výpis z rejstříku trestů, který dokládají ještě před nástupem do pracovního poměru. Tím je zaručena podmínka bezúhonnosti, požadovaná zákonem o finanční kontrole. Na základě rozhovorů bylo potvrzeno, že zaměstnanci jsou pověřováni do těchto funkcí i na základě svých kompetencí tak, aby mohli zajistit širší kontroly s ohledem na požadavky zákona.

Pověření správci rozpočtu a hlavní účetní mají k dispozici jak přehled pověřených příkazců operací, tak jejich podpisové vzory. To je nezbytné pro kontrolu správnosti prvního stupně

kontroly provedeného příkazcem operace. Seznam veškerých oprávnění a podpisových vzorů je rovněž v ekonomickém oddělení, které tak plní určitým způsobem garanta správnosti kontrolních postupů.

V případě výdajových operací je záznam o předběžné kontrole před vznikem závazku zaznamenán na formuláři „objednávka“. Tento formulář specifikuje objednávku z hlediska typu, nákladového střediska, ze kterého bude akce hrazena, specifikace dodávky a dodavatele, termínu a způsobu dodávky a ceny. Součástí objednávky je tabulka pro podpisy příkazce, správce a hlavního účetního.

Po realizaci operace probíhá druhá fáze kontroly před výplatou prostředků. Záznam o této kontrole je prováděn pomocí likvidačního razítka. Toto razítko je spojeno přímo s účetním dokladem, nejčastěji fakturou. Specifikuje danou operaci a stejně jako v případě objednávky obsahuje kolonky pro podpisy všech tří schvalujících.

Obr. č. 2. **Vzor likvidačního razítka**

Příkazce operace:				Správce rozpočtu:	
Datum:				Hlavní účetní:	
NS	TA	A	KP	Kč	Text

Zkratky: NS – nákladové středisko, TA – typ akce, A – akce, KP – komplexní položka

Zdroj: www.amu.cz

U příjmových operací probíhá kontrola obdobně s mírnou modifikací s ohledem na to, že příjmové akce nemají dopad na čerpání rozpočtu.

Ověřované operace byly doloženy příslušnými doklady (formuláře objednávek, smlouvy, faktury včetně likvidačního razítka). Provedení předběžné řídicí kontroly bylo potvrzeno podpisy příslušných zaměstnanců na formuláře v souladu s postupy AMU.

Průběžná a následná kontrola je zajišťována všemi vedoucími zaměstnanci, v rozsahu jejich působnosti. Průběžná kontrola je zaměřena zejména na kontrolu faktur za zboží a služby a soulad údajů o finančních částkách s faktur s částkami odsouhlasenými a na dodávky zboží a služeb a jejich úplnost z hlediska sjednaných podmínek a smluv. Následná kontrola ověřuje, zda přezkoumávaná operace byla učiněna v souladu s právními předpisy, uzavřenými smlouvami a zda její zaúčtování bylo provedeno v souladu s účetními

standards. Ačkoliv není stanovena jednotná forma, postupy a četnost těchto kontrol, platí pro ně minimálně následující pravidla:

- pokud je při výkonu těchto kontrol zjištěn nedostatek, zaměstnanci mají povinnost zajistit bez zbytečného odkladu jeho odstranění,
- o provedených kontrolách se pořizuje zpráva nebo záznam,
- zpráva se vyhotovuje v případě, že byly při kontrole zjištěny nedostatky,
- záznam se vyhotovuje v případě, že v kontrolované oblasti nedostatky zjištěny nebyly,
- zprávu i záznam podepisují zaměstnanci, kteří kontrolu provedli.

Nad rámec těchto pravidel je ještě dále ve Směrnici kvestorky 5/2003 stanovena povinnost oznámit písemnou formou rektorovi či kvestorovi, pokud bylo při výkonu průběžné a následné kontroly zjištěno nevhodné, neefektivní či neúčelné nakládání s veřejnými prostředky a dále i zjištění týkající se vynakládání těchto prostředků v rozporu s právními předpisy.

Systém řídicí kontroly je nastaven a probíhá v souladu s platnou legislativou. Předepsané kontroly jsou realizovány a zaznamenávány na stanovených formulářích. Další vybrané kontrolní mechanismy jsou podrobněji zhodnoceny v kapitole 4.4.

Doporučení

V rámci zpřehlednění vnitřních předpisů při jejich další revizi zvážit spojení Směrnice kvestorky č. 5/2003 o vnitřním kontrolním systému a Výnosu rektora č. 3/2007 o vnitřním kontrolním systému do jednoho předpisu. To by mohlo být provedeno např. formou zrušení Směrnice 5/2003 a doplnění Výnosu rektora o přílohy a některá ustanovení této Směrnice.

Schvalování operací v rámci předběžné kontroly je decentralizováno, z důvodu decentralizace jednotlivých pracovišť a složek AMU. Přesto, v rámci provozních možností, lze doporučit předběžnou řídicí kontrolu více centralizovat směrem k ekonomickým útvarům Rektorátu, kde mají zaměstnanci vyšší kompetence v oblasti rozpočetnictví a účetnictví a zároveň lepší přístup k informacím v těchto oblastech.

4.3.2 Útvar interního auditu

V AMU je v souladu se Zákonem o finanční kontrole zřízen útvar interního auditu. Postavení a činnost útvaru je upraveno v dokumentu „Statut útvaru interního auditu“, který byl schválen rektorem AMU a předsedou akademického senátu AMU dne 19. 10. 2005.

Interní audit AMU je definován jako nezávislá, objektivní, zjišťovací a konzultační činnost zaměřená na zdokonalování procesů v organizaci a jako útvar, který pomáhá dosahovat organizaci jejich cílů tím, že přináší systematický metodický přístup k hodnocení a zlepšení efektivity řízení rizik, řídicích a kontrolních procesů a správy a řízení organizace.

Postavení a pravomoci útvaru interního auditu jsou upraveny ve Statutu interního auditu. Dle Statutu je útvar interního auditu přímo řízen rektorem AMU a oddělený od řídicích a výkonných struktur. Rovněž je zde upraveno, že interní audit nemá být pověřován činnostmi, které by byly v rozporu s nezávislým plněním úkolů interního auditu. Odvolání a jmenování vedoucího útvaru interního auditu je v pravomoci rektora AMU.

Stanovené činnosti útvaru dle Statutu vychází z definice interního auditu a zaměřují se na dodržování obecně závazných a vnitřních předpisů, finanční disciplíny, ochranu prostředků, majetku a zájmů AMU, hodnocení vnitřního kontrolního systému a poskytování konzultační činnosti v oblasti interního auditu. Dále by měl interní audit zajišťovat evidenci, prověřování a vyřizování stížností a činnosti dle požadavků poskytovatelů dotací a kontrolních orgánů.

Audit je realizován na základě ročních plánů. V roce 2012 byly naplánovány a realizovány audity v následujících oblastech:

- 1) Audit personálních složek,
- 2) Kontrola vytipovaného vzorku nájemních smluv uzavřených jednotlivými fakultami a rektorátem AMU,
- 3) Kontrola vedení evidence a složek vytipovaných grantů a projektů poskytnutých ze strany MKČR a MŠMT,
- 4) Kontrola vytipovaných výzkumných projektů/grantů roku 2011 – soulad s podmínkami poskytovatelů, dodržování zásady průběžného čerpání, efektivní vynakládání prostředků.

V roce 2013 byly naplánovány a realizovány audity:

- 1) Finanční audit rozvojových projektů roku 2012
- 2) Audit zásad hospodaření ve vazbě na interní předpisy ve vybraném středisku AMU,
- 3) Audit nastavení mzdového systému a výplat ve vazbě na platné vnitřní předpisy,
- 4) Audit nastavení ročních inventarizací majetku organizace.

V doložené mapě rizik, která je podrobněji popsána v další kapitole, jsou jako rizika s nejvyšší hodnotou uváděna rizika související s:

- lidskými zdroji (fluktuace, motivace, ukončování pracovních poměrů),
- právními předpisy (složitost, nejednoznačnost, vznik následných chyb),
- majetkem (ztráty majetku v důsledku škod, nedostatek finančních prostředků),
- chybným zdaněním,
- uzavřenými smlouvami.

V rámci ověření činnosti Útvaru interního auditu byla analyzována předložená zpráva z interního auditu (Audit procesu inventarizace), provedeného v roce 2013. Tato zpráva dostatečně vymezuje obsah i rozsah provedeného auditu a dále se skládá z:

- celkového shrnutí,
- vymezení souvisejících předpisů,
- vymezení ověřovaných rizik,
- postupu a kontaktovaných osob,
- zjištění a doporučení z provedeného auditu a doložené komunikace s auditovanými.

Interní audit pokrývá svou činností většinu nejrizikovějších oblastí, tak jak je stanoveno v zákoně o finanční kontrole. Je si vědom významu ekonomických a účetních činností a zařazuje jejich ověření do ročních plánů auditů. Analyzovaná auditní zpráva svým zaměřením reaguje na identifikovaná rizika, obsahuje všechny podstatné náležitosti a je přehledná a srozumitelná. Na základě dokumentů a provedených rozhovorů se tak interní audit jeví jako funkční a efektivní součást vnitřního kontrolního systému AMU.

Doporučení

Ve Statutu útvaru interního auditu, §8 - Finanční kontrola, je stanoveno, že útvar interního auditu rovněž zajišťuje finanční kontrolu dle přímých požadavků poskytovatelů dotací ze státního rozpočtu, dle interních pokynů zpracovaných na základě požadavků poskytovatelů dotací a ostatních norem a dle přímých požadavků rektora AMU. Tato finanční kontrola je

ve Statutu dále definována jako kontrola předběžná, průběžná a následná. Tím se může útvar interního auditu dostat do rozporu s požadavky na nezávislé postavení útvaru interního auditu, které jsou stanoveny jak Standardy pro výkon interního auditu, tak Zákonem o finanční kontrole, konkrétně §29, odst. 4) : „Útvar interního auditu nelze pověřovat úkoly, které jsou v rozporu s nezávislým plněním jemu stanovených úkolů. V rozporu s nezávislým plněním úkolů útvaru interního auditu není, jestliže je tento útvar pověřen zajišťováním výkonu následné veřejnosprávní kontroly podle § 11 odst. 4 až 6.“ Doporučuji proto upravit Statut interního auditu a výkon finanční kontroly (s výjimkou následné veřejnosprávní kontroly) nechat v působnosti jiných pracovníků AMU. V případě, že tato úprava není organizačně možná, v pracovních postupech a programech jednotlivých auditů vymezit rozsah auditních činností tak, aby nedošlo ke střetu zájmů, tj. aby nedošlo k situaci, kdy audit bude ověřovat výkon finanční kontroly, na které se sám podílel.

4.3.3 Řízení rizik

Zákonem o finanční kontrole je stanovena povinnost nastavit a udržovat vnitřní kontrolní systém, který bude kromě jiného, způsobilý včas zjišťovat, vyhodnocovat a minimalizovat provozní, finanční, právní a jiná rizika vznikající v souvislosti s plněním schválených záměrů a cílů organizace. Konkrétní postupy a podobu systému řízení rizik jsou pak upraveny i v příslušné metodice Ministerstva financí.

Na AMU má používaný výstup z procesu řízení rizik podobu Mapy rizik. Podklady k mapě rizik byly zpracovány vedoucími jednotlivých útvarů. Mapa přehledným způsobem shrnuje a popisuje jednotlivá identifikovaná rizika v organizaci. Kromě detailního popisu rizika je zde ke každému riziku přiřazen vlastník (osoba odpovědná za riziko), oblast a kategorie rizika. Vzhledem ke zpracování mapy rizik prostřednictvím aplikace Excel lze rizika jednoduše řadit či filtrovat s ohledem na definované kategorie.

V souladu s nejčastěji používaným postupem jsou rizika hodnocena z hlediska jejich dopadu a pravděpodobnosti výskytu. Formou tzv. nepřímého hodnocení je dále u každého rizika stanovena míra dopadu a pravděpodobnosti na škále 0 - 5, kdy vyšší hodnocení znamená větší dopad či vyšší pravděpodobnost. Výsledná hodnota rizika je pak dána součinem stanoveného dopadu a pravděpodobnosti.

V rámci mapy rizik AMU je identifikováno cca 140 rizik s hodnotou 0 – 15,75. Celkem 40 rizik má vazbu na účetní a ekonomický útvar. K identifikovaným rizikům jsou vedoucími zaměstnanci přijímána průběžná opatření a mapa dále slouží jako podklad pro stanovení plánu interního auditu, jak je zmíněno v kapitole 4.3.2.

Uvedené pojetí řízení rizik je v souladu s požadavky legislativy a příslušné metodiky veřejné správy na zavedení systému řízení rizik.

Doporučení

V mapě rizik bylo identifikováno několik rizik s vysokou hodnotou týkajících se požáru či oblasti BOZP. Pokud i po revizi zůstanou tato rizika na podobně vysoké úrovni, doporučuji zvážit provedení auditu v této oblasti, včetně návrhu dalších opatření.

4.3.4 Informace a komunikace a monitoring

Podstatné informace o nastavených činnostech a kontrolách jsou obsaženy ve vnitřních předpisech AMU. Část vnitřních předpisů je povinná dle Zákona o vysokých školách. Jedná se o:

- statut veřejné vysoké školy,
- volební a jednací řád akademického senátu veřejné vysoké školy,
- vnitřní mzdový předpis,
- jednací řád vědecké rady,
- řád pro obsazování míst akademických pracovníků,
- studijní, zkušební, disciplinární a stipendijní řád,
- další předpisy v souladu se statutem.

Z hlediska vnitřního kontrolního systému jsou z těchto předpisů významné zejména statut a vnitřní mzdový předpis. Další vnitřní předpisy, které upravují vnitřní kontrolní systém a kontrolní mechanismy v oblasti účetnictví na AMU jsou zejména:

- Výnos rektora č. 3/2007 o vnitřním kontrolním systému na AMU,
- Metodický pokyn vedoucí Ekonomického odboru AMU č. 1/2007 pro oběh účetních dokladů,
- Směrnice kvestorky AMU č. 2/2002 o ochraně majetku AMU,

- Směrnice kvestorky AMU č. 5/2003 o vnitřním kontrolním systému,
- Směrnice kvestorky AMU č. 1/2004, systém zpracování účetnictví,
- Směrnice kvestorky AMU č. 2/2004, o oběhu účetních dokladů,
- Směrnice kvestora č. 1/2012 o cestovních náhradách,
- Směrnice kvestora č. 1/2013 o inventarizaci majetku a závazků na AMU,
- Statut útvaru interního auditu.

Vybrané předpisy dle jejich charakteru a významnosti (Mzdový předpis, Studijní a Stipendijní řád, Hospodaření s fondy apod.) prochází interním připomínkovým řízením. Seznámení zaměstnanců s předpisy či jejich aktualizací probíhá formou jejich zveřejnění na webových stránkách AMU, u vybraných předpisů je navíc zasíláno i e-mailové upozornění.

Předávání informací v ekonomickém oddělení dále probíhá formou porad a operativním zadáváním úkolů kvestorem a vedoucí oddělení.

Informace o účetních operacích jsou zaznamenány v účetním systému AMU, který je pravidelně zálohován, a dále ve formě účetních a dalších podkladových dokladů. Archivace těchto informací probíhá v souladu se zákonem o účetnictví.

Průběžný monitoring v ekonomické oblasti je zajištěn zejména prováděnými předběžnými kontrolami ze strany správce rozpočtu a hlavního účetního. V rámci těchto kontrol jsou nastaveny i postupy pro informování vedoucích pracovníků v případě negativních zjištění.

Periodický monitoring je zajištěn prováděnými audity, realizovanými průběžnými a následnými kontrolami a pravidelným ověřováním účetní závěrky ze strany externího auditu.

Jako určitý nepravidelný monitorovací nástroj mohou být vnímané i kontroly ze stran dalších externích subjektů (např. kontrola Nejvyššího kontrolního úřadu z roku 2008 zaměřená na práci s dotacemi či komplexnější kontrola AMU ze strany Ministerstva školství, mládeže a tělovýchovy z roku 2013).

Vnitřní předpisy dostatečným způsobem upravují oblast vnitřního kontrolního systému i oblast účetnictví. Systém předávání informací v ekonomickém oddělení je přiměřený jeho

velikosti a struktuře. **Stávající systém komunikace a práce s informacemi vnímám jako funkční.**

Průběžný monitoring hospodářských operací je zajištěn povinnou předběžnou řídicí kontrolou, periodický monitoring zejména průběžnou a následnou kontrolou a realizovanými audity. **Úroveň monitoringu hodnotím jako adekvátní.**

4.4 KONTROLNÍ MECHANISMY SPOJENÉ S ÚČETNICTVÍM

V této části analyzuji konkrétní kontrolní mechanismy, které jsou spojeny s účetnictvím, ale zároveň se stávají součástí vnitřního kontrolního systému. Jedná se o účetní doklady, kontrolní mechanismy při práci s hotovostí, mechanismy k ochraně majetku a zveřejňování finančních informací.

4.4.1 Účetní doklady

Z hlediska účetnictví jsou účetní doklady prvotními vstupy, na základě kterých se dále účtuje. Z hlediska kontroly představují zejména doklad o provedených operacích a záznam o provedených kontrolách u těchto operací. Jedná se jak o potvrzení kontroly věcné a formální správnosti v souladu se Zákonem o účetnictví, tak, v případě některých dokladů i o potvrzení kontroly v souladu se Zákonem o finanční kontrole.

Účetní doklady používané na AMU jsou popsány v Metodickém pokynu vedoucí ekonomického oddělení 1/2004, stejně tak jako jejich předepsané náležitosti.

Je popsán i postup případných prováděných oprav na účetních dokladech. Tento postup je v souladu s požadavky Zákonu o účetnictví (přeškrtnutí, oprava, datum opravy, podpis oprávněného pracovníka).

Na vzorku předložených dokladů byly ověřovány jejich náležitosti dle Zákonu o účetnictví, a dále i náležitosti dle Zákonu o finanční kontrole (viz kapitola 4.3.1). Byl prozkoumán:

- vzorek pokladních dokladů (výdajové a příjmové),
- objednávka s průvodkou,

- vzorek přijatých a vydaných faktur.

Účetní doklady měly veškeré náležitosti účetních dokladů ve smyslu Zákona o účetnictví, tj. řádné označení účetního dokladu, obsahu účetního případu, identifikaci jeho účastníků, informaci o peněžní částce, okamžik vyhotovení účetního dokladu a podpisové záznamy osoby odpovědné za účetní případ a osoby odpovědné za zaúčtování. Účetní doklady spojené s výdajem finančních prostředků byly opatřeny podepsaným likvidačním razítkem.

Doklady jsou likvidovány v ekonomickém oddělení AMU, kde zaměstnanci disponují dostatečnými kompetencemi v této oblasti. Zároveň mají k dispozici veškeré podpisové vzory osob, které operace schvalují před jejich likvidací, tj. mohou ověřit i správnost předchozích kontrol věcné správnosti.

4.4.2 Kontrolní mechanismy při práci s hotovostí

AMU realizuje hotovostní operace a má tedy zřízenou hotovostní pokladnu. Pokladna AMU se nachází v budově rektorátu, do které je omezený a kontrolovaný vstup. Je v provozu pouze ve stanovených otevíracích hodinách. Fyzicky je pokladna zabezpečena dveřmi s klasickou vložkou FAB, mříží s okénkem (veškerá manipulace s hotovostí před jejím vydáním probíhá v prostoru za mříží) a trezorem, ve kterém je umístěna hotovost. Pracoviště je dále vybaveno UV lampou pro usnadnění rozpoznávání padělků.

Klíče od trezoru jsou svěřeny výhradně pokladní, která je má po celou dobu pod svojí kontrolou. Duplikáty klíčů jsou umístěny v zapečetěné obálce v jiném trezoru organizace. K uzamčené hotovosti nemá tak nikdo další přístup. Kvestorem byl stanoven pokladní limit (kvůli důvěrnosti informace neuvádím výši), který odpovídá potřebám organizace a úrovni fyzického zabezpečení.

Pokladní je k výkonu své funkce pověřena písemně kvestorem AMU. V tomto pověření je vymezena svěřená pokladna, datum, od kterého pověření platí a povinnost řídit se platnými zákony a interními pokyny v této oblasti.

Účinným kontrolním mechanismem je pravidelné předávání pokladny mezi pokladníky, a to v období každých čtrnácti dnů. V rámci předání dochází vždy k inventarizaci pokladny (předávající a přebírající pokladní a nezávislý předseda komise), kde je kromě výše

zůstatku, výčetky, čísel posledního příjmového a výdajového dokladu uvedena i informace o dodržení nataveného pokladního limitu. Předání pokladny je spojeno i s protokolárním předáním klíčů.

Pokladní má s organizací uzavřenou dohodu o hmotné odpovědnosti za svěřené prostředky, tím AMU minimalizuje dopad případného zaviněného pokladního schodku.

Ke dni řádné inventarizace dochází k vynulování pokladny.

V rámci ověření pokladní služby byly ověřeny i náležitosti vydávaných pokladních dokladů. Předložené pokladní doklady měly všechny předepsané náležitosti (výdejce, příjemce, účel platby, částka, měna, podpisy) a byly řádně číslovány v časové řadě.

Ověření pokladní služby bylo provedeno na základě check - listu Pokladna (příloha č. 4). Podle provedených rozhovorů, analyzovaných dokladů a ověřením fyzického zabezpečení pokladny lze provoz pokladny zhodnotit jako řádně organizovaný a zabezpečený proti možným rizikům.

Doporučení

Vzhledem k povinnosti zaměstnavatele zajistit svým zaměstnancům pracovní podmínky k řádnému plnění pracovních úkolů, doporučuji zvážit zajištění kurzů na rozpoznávání padělků pro jmenované pokladní. V případě neabsolvování tohoto kurzu by se mohla snížit účinnost uzavřené dohody o hmotné odpovědnosti, zejména pokud by se jednalo o padělků stupně 1 a 2 (nejkvalitnější).

Jako posílení stávajících kontrol je možné nastavit i provádění náhlých, předem neohlášených přehlídek pokladní hotovosti. Pokud jsou organizovány osobami bez přímé vazby na pokladní činnosti a probíhají bez předchozího upozornění, představují účinný prvek ověření manipulace s hotovostí (řádne a očekávané pokladní inventury nemusí odhalit manipulaci s hotovostí v mezidobí mezi jejich provedením).

4.4.3 Mechanismy k zabezpečení ochrany majetku

Vzhledem k tomu, že AMU disponuje nemovitým a movitým majetkem značné hodnoty, zásady a postupy k jeho ochraně by tomu měly být přiměřené. Na základě výroční zprávy

za rok 2012 vlastnila AMU majetek v celkové hodnotě 1 672 283 310,- Kč. Největší část majetku má charakter dlouhodobého majetku (stavby, pozemky, samostatné movité věci a soubory movitých věcí), pouze cca 8% tvoří majetek krátkodobý (zejména účty v bankách, pohledávky a výrobky). Majetek je dislokován v několika objektech a pracovištích AMU.

Jedním z hlavních kontrolních mechanismů účetnictví zaměřených na ochranu majetku je inventarizace. Slouží jednak k zjištění skutečného stavu majetku a závazků, ale zároveň jako ochrana majetku před jeho zneužitím, poškozením či krádeží. Výsledky inventarizace poskytují komplexní informaci o majetku a závazcích organizace.

Inventarizace musí být přizpůsobena jak celkovému objemu inventarizovaného majetku, tak jeho charakteru a umístění.

Provádění inventarizace je upraveno Směrnicí kvestora č. 1/2013 o inventarizaci majetku a závazků na AMU. Tato směrnice se skládá ze tří částí. První část, „Základní ustanovení“, stanovuje základní rámec inventarizací:

- určuje související legislativy a metodiky,
- určuje základního cíle inventarizace – zjištění skutečného stavu majetků a závazků a jeho porovnání se stavem účetním,
- vymezuje etapy inventarizace (zjištění skutečného stavu fyzickou či dokladovou inventurou, sestavení inventurních soupisů, porovnání zjištěného a účetního stavu, vyčíslení rozdílů a zjištění jejich příčin, vypořádání rozdílů a ověření vazby jednotlivých analytických účtů na syntetický účet, který je vykazován v účetní závěrce),
- vymezuje minimální dobu archivace v souladu se Zákonem o účetnictví,
- stanovuje inventarizaci k okamžiku řádné či mimořádné účetní závěrky, s výjimkou zásob inventarizovaných průběžně,
- stanovuje postupy inventury, prováděné jako fyzická inventura u majetku, kde jde stav zjistit vizuálně, jako dokladovou inventuru u závazků, pohledávek a majetku, kde jeho charakter neumožní fyzickou inventuru,
- určuje postupy inventury pro jednotlivé skupiny majetku, členěném dle rozvahy,
- stanovuje povinnost vzájemného odsouhlasení pohledávek a závazků, a to u pohledávek a závazků, které určil externí auditor či u pohledávek, které jsou více jak 12 měsíců po splatnosti či převyšují částku 200 000,- Kč.

V druhé části, „Provedení inventarizace a inventarizační činnost“, upravuje konkrétní postupy pro provedení inventarizace, zejména:

- vymezuje pravomoc rektora ke jmenování inventarizační komise nejpozději do termínu zahájení inventury v daném účetním období,
- určuje složení inventarizační komise (předseda a člen, respektive více členů tak, aby nepřítomnost některého člena nebyla překážkou provedení inventury),
- vymezuje zřízení a pravomoci hlavní inventarizační komise (odpovědnou za celý proces inventarizace, vypracování podkladů a metodická podpora inventarizace, kontrola dílčích inventarizačních komisí) a dílčích inventarizačních komisí (odpovědnost za provedení inventur v určených oblastech a vyhotovení a předání inventurních soupisů dle časového plánu),
- vymezuje lhůtu pro provádění inventarizace v souladu se Zákonem o účetnictví a rámec časového plánu inventarizace,
- určuje povinnosti v souvislosti s přípravou inventarizace (příprava výčtu účtů k inventarizaci, prohlášení zaměstnanců odpovědných za majetek o jeho stavu a pohybu a příprava tohoto majetku k fyzické inventuře),
- určuje povinnost proškolení zaměstnanců provádějících inventarizaci a metodickou instruktáž ze strany předsedy hlavní inventarizační komise,
- vymezuje odpovědnost předsedů dílčích inventarizačních komisí za správné a včasné provedení inventarizací v jim určené oblasti,
- stanovuje povinnost vedoucích zaměstnanců AMU uvolnit své podřízené dle rozpisu k výkonu funkcí v rámci inventarizačních komisí,
- stanovuje povinnost členů dílčích inventarizačních komisí neprodleně ohlašovat předsedovi hlavní inventarizační komise zjištěné rozdíly.

V rámci směrnice jsou popsány i používané identifikátory majetku, které by měly zajistit jeho jednoznačné, čitelné a nezaměnitelné označení. V organizaci se dle směrnice používají následující identifikátory:

- inventární štítky s čárovými kódy, které jsou při inventurách snímány pomocí mobilních terminálů. Pokud vzhledem k charakteru majetku nelze inventární štítek připojit přímo k majetku, může být označení tohoto majetku připojeno k účetnímu záznamu (inventární kartě),

- jednoznačným označením, uvedeným na účetním záznamu, který dokládá vznik inventarizační položky či jejích částí, nebo který jiným způsobem dokládá její existenci (pohledávky, závazky),
- slovním nebo jiným označením.

Ve směrnici jsou dále i podrobným způsobem popsány nezbytné náležitosti inventurního soupisu, inventurního zápisu a inventarizační zprávy, vymezení inventarizačních rozdílů a způsoby jejich vypořádání.

Inventarizace za rok 2013 byla vyhlášena Výnosem rektora č. 3/2013 ze dne 25. 9. 2013. Ve Výnosu jsou stanovené odpovědnosti za plnění, průběh a výsledky činností spojených s inventarizací (kvestor, tajemnice fakult, vedoucí organizačních složek a předsedové inventarizačních komisí), termín k provedení inventarizace (31. 12. 2013) a povinnost dodržovat při inventarizaci Směrnici kvestora č. 1/2013 a Směrnici kvestorky č. 2/2002. Dále je Výnosem jmenována hlavní inventarizační komise a dílčí inventarizační komise pro jednotlivé úseky/pracoviště. Jmenování bylo provedeno v souladu se Směrnicí kvestora 1/2013 tak, že každá inventarizační komise má předsedu a 2 – 4 členy. Dále byly určeny rozhodné termíny, ke kterým se inventura provádí a termíny provedení fyzické a dokladové inventury. Fyzická inventura měla proběhnout v období 1. 11. 2013 – 20. 11. 2013 (zároveň byla stanovena povinnost stavu zjištěné fyzickou inventurou opravit o přírůstky a úbytky, které nastaly mezi rozhodným dnem a rozvahovým dnem tak, aby byl prokázán stav ke dni účetní závěrky), dokladová inventura v období 30. 1. 2014 – 10. 2. 2014.

Stanovené termíny provedení inventury byly v souladu s požadavky Zákona o účetnictví (nejdříve 4 měsíce před rozvahovým dnem a nejpozději 2 měsíce po rozvahovém dni). Období provedení inventury bylo dostatečné pro to, aby bylo možné faktický stav veškerého majetku stanovenými inventarizačními komisemi skutečně ověřit. Dle dalšího dotazování bylo zjištěno, že záznamy o provedení inventarizace se archivují minimálně 5 let v souladu s požadavky Zákona o účetnictví a předsedové dílčích inventarizačních komisí jsou určeni tak, že nemají žádný přímý vztah k inventarizovanému majetku.

Provedení fyzické inventury je usnadněno použitím identifikačních štítků s čárovými kódy a mobilními terminály a rozdíl mezi dnem inventury a rozhodným dnem inventarizace byly proúčtovány.

Ověření postupu inventarizace bylo dále provedeno na základě analýzy Inventarizační zprávy hlavní inventarizační komise, vybraného inventurního soupisu a podkladových dokladů k vypořádání inventarizačních rozdílů (zápisy ze škodní komise a návrh na vyřazení majetku).

Inventarizační zpráva Hlavní inventarizační komise o výsledku inventarizace k 31. 12. 2013 shrnuje výsledky provedené inventury, vypořádání inventurních rozdílů a přírůstky a úbytky majetku, které nastaly mezi rozhodným a rozvahovým dnem. Inventarizační zpráva obsahuje veškeré předepsané náležitosti, zejména:

- vymezení druhu inventarizace,
- právní podklad inventarizace, na jehož základě byla inventarizace provedena,
- předmět inventarizace, tj. druhy majetku členěny dle jednotlivých syntetických účtů,
- vymezení dne, ke kterému byla inventarizace provedena,
- den zahájení a den ukončení inventarizace,
- přehled zjištěných inventarizačních rozdílů včetně návrhu na jejich řešení,
- datum vyhotovení zprávy,
- podpis osoby, která vypracovala zprávu,
- podpis předsedy hlavní inventarizační komise,
- podpis statutárního orgánu účetní jednotky (na základě pověření kvestor AMU).

Předložený inventurní seznam pro jednu z místností obsahoval rovněž všechny předepsané náležitosti, zejména:

- datum zpracování,
- vymezení místnosti,
- seznam majetku s určením jeho typu, skupiny, účetního typu, názvu, výrobního čísla, data zařazení, vstupní ceny, množství, umístění a odpovědné osoby,
- data a podpisy osoby zodpovědné za majetek, osoby odpovědné za provedení inventury a osoby odpovědné za skutečnosti dle § 30 odst. 7 písm. a) Zákona o účetnictví.

Provedenou inventarizací byly zjištěny inventarizační rozdíly. Tyto rozdíly měly z větší části charakter manka v oblasti drobného dlouhodobého hmotného majetku. Veškeré inventarizační rozdíly byly vypořádány a doúčtovány.

Na základě předloženého zápisu ze škodní komise a návrhu na vyřazení majetku bylo zjištěno, že u majetku, který byl vykázán jako ztracený, proběhlo vždy jednání škodní komise. Ta na základě předložených dokladů a vyjádření odpovědných zaměstnanců určila míru zavinění včetně určení rozsahu úhrady. Dále proběhlo odúčtování a na základě návrhu škodní komise i vyřazení tohoto majetku z evidence AMU.

Další soubor mechanismů sloužících k ochraně majetku organizace je obsažen ve Směrnici kvestorky AMU č. 2/2002 o ochraně majetku pracovišť AMU. Tato směrnice vychází z povinností zaměstnanců řádně hospodařit se svěřeným majetkem zaměstnavatele a chránit ho před poškozením, ztrátou a zneužitím, uvedenou v Zákoníku práce. Směrnice dále uvádí řadu pravidel, která tyto povinnosti dále specifikují. Jedná se o:

- 1) zákaz vynášení majetku mimo pracoviště a úpravu situací, kdy je tento přesun nezbytný pro plnění pracovních úkolů (svěření majetku na základě písemného potvrzení, písemné schválení nadřízeného vedoucího zaměstnavatele včetně odkazu na odpovědnost za ztrátu svěřeného majetku dle Zákoníku práce),
- 2) postupy pro krátkodobé přesuny inventáře a přístrojů do jiných místností, než ve kterých jsou evidovány na inventární sestavě (potvrzení mezi zaměstnancem, který si inventář zapůjčuje a zaměstnancem, který ho má evidovaný na svém pracovišti),
- 3) postupy pro trvalé přesuny majetku mezi jednotlivými organizačními složkami AMU (používání formuláře „převodka“, schválení vedoucím předávajícího zaměstnance a zajištění neprodleného provedení změny v evidenci majetku),
- 4) postupy předávání předmětů v majetku AMU mimo AMU až na základě schváleného návrhu vedoucího pracoviště kvestorovi AMU a uzavření odpovídající smlouvy (převod vlastnictví, koupě, darování, nájem, výpůjčka).

Obdobně jsou nastavena i pravidla a povinnosti při dispozici s cizím majetkem na pracovišti AMU:

- 1) přijetí cizího majetku je možné pouze na základě dokladu (nejčastěji smlouvy), ve kterém je specifikován majetek, doba, účel převzetí, výše nájmu a další podstatné náležitosti. Smlouvu obvykle zpracovává ekonomický útvar,
- 2) vymezení odpovědnosti za přijetí majetku bez příslušného dokladu či smlouvy. V těchto případech je stanoveno, že zaměstnanec, který tento majetek přijal do užívání, tak učinil na vlastní odpovědnost, a organizace tak neodpovídá za škodu vzniklou poškozením či ztrátou tohoto majetku.

Jednotná forma používaných dokladů je zajištěna vzory, které jsou součástí této směrnice. Zároveň jsou originály či kopie dokladů o trvalejších přesunech či převodech majetku ukládány na ekonomický útvar, který je tak určitým garantem a dohlížitelem v této oblasti.

Dále jsou směrnicí vymezeny i postupy pro oznamování škod na majetku a postupy k předcházení škodám:

- 1) povinnost oznámit ztrátu majetku AMU ihned po jejím zjištění nadřízenému, kvestorovi a v případě škody nad 2000,- Kč i místnímu oddělení Policie ČR,
- 2) povinnost oznamovat identickým způsobem jako v bodu 1) i závažná poškození cenného majetku AMU,
- 3) povinnost dodržovat stanovené postupy k prevenci krádeží a škod na majetku:
 - uzamykat kanceláře a učebny při jejich opuštění,
 - neponechávat cizí či neznámé osoby v kancelářích a učebnách bez přítomnosti zaměstnance AMU,
 - neumožňovat osobám vstup do volné kanceláře jiných zaměstnanců AMU, v případě nutnosti tyto osoby vždy doprovázet až do momentu uzamčení zpřístupněné kanceláře.
- 4) povinnost vyžadovat při jednání s orgány Policie ČR v prostorách AMU jejich služební průkaz a oznamovat neočekávanou přítomnost Policie ještě před jednáním rektorovi či kvestorovi.

Vedoucí zaměstnanci musí seznámit všechny své podřízené s právy a povinnostmi vyplývající z této směrnice a zároveň dbát v rámci své působnosti na jejich provádění.

Vzhledem k charakteru a využívání části majetku (pracovní a učební pomůcky, audiovizuální technika, hudební nástroje využívány v průběhu roku na různých místech a pracovištích) je tato směrnice vhodným doplněním kontrolních mechanismů k zabezpečení ochrany majetku.

Ověření procesu inventarizace bylo provedeno za pomoci check-listu Inventarizace (příloha č. 5). Mechanismy, nastavené a realizované k ochraně majetku jsou funkční. Proces inventarizace je dostatečně popsán v interních směrnicích a dle předložených podkladů proběhla inventarizace v roce 2013 efektivně a v souladu s platnými právními předpisy. Proběhlo nezávislé ověření procesu inventarizace v roce 2013 a k výsledkům byla přijata příslušná opatření. Hodnota majetku, který byl odepsán z důvodů ztrát, není,

vzhledem k celkovému objemu majetku AMU, významná. Mechanismy k ochraně majetku jsou i dostatečně zahrnuty v plánovaných auditech, cca 50% auditů v roce 2012 a 2013 se, minimálně dílčím způsobem, této problematiky dotýkaly.

Doporučení

Rizika spojená s majetkem zůstávají i přes funkčnost nastavených kontrolních mechanismů relativně vysoká zejména z důvodu vysoké hodnoty majetku AMU. Lze tak doporučit, aby, stejně jako v minulých obdobích, se interní audit i nadále zabýval vyhodnocováním účinnosti kontrolních mechanismů v oblasti ochrany majetku, a to např.:

- *mechanismů zajišťujících ochranu staveb a pozemků, s ohledem na hodnotu těchto majetků,*
- *mechanismů zajišťujících ochranu drobného majetku, zejména s ohledem na strukturu ztraceného majetku zjištěného inventarizací (drobný majetek sloužící k pedagogické a vědecké činnosti – dataprojektor, DVD rekordér, šicí stroj, notové pulty, nářadí).*

Doporučuji dále zvážit, zda ve Směrnici 2/2002 neupravit hodnotu ztráty majetku hlášeného Policií ČR na výši 5000,- Kč, která v současnosti představuje hranici pro „škodu nikoli nepatrnou“. U menší částky je pravděpodobné, že Policie ČR takový případ šetřit nebude a odloží ho jako přestupek.

4.4.4 Zveřejňované finanční výkazy a informace

Finanční informace slouží zejména vedoucím zaměstnancům organizace pro jejich rozhodování. Zveřejňované finanční informace mají širší význam. Poskytují okolí organizace a tzv. zainteresovaným osobám zprávu o stavu, kondici, struktuře majetku a závazků a dalších významných parametrech organizace. V případě AMU mohou být tyto zainteresované strany např. odborná i laická veřejnost, akademická obec, Ministerstvo školství a další orgány veřejné správy a poskytovatelé grantů a dotací.

Nejkomplexnější soubor zveřejňovaných informací je každoroční zveřejňovaná Výroční zpráva o činnosti a hospodaření AMU. Tato zpráva je projednávána Akademickým

senátem, Správní a Uměleckou radou. Skládá se z Výroční zprávy o činnosti a Výroční zprávy o hospodaření.

Výroční zpráva o činnosti popisuje:

- základní údaje o škole, jako je organizační struktura, složení orgánů školy a strategické cíle,
- organizaci studia,
- charakteristiku a strukturu studentů a akademických pracovníků,
- zájem o studium a informace o přijímání řízení,
- sociální záležitosti studentů (stipendia, poradenské služby, stravování a ubytování) a zaměstnanců,
- popis infrastruktury školy,
- výzkumnou, vývojovou, uměleckou a další tvůrčí činnost,
- internacionalizaci, členství v mezinárodních organizacích, národní a mezinárodní ocenění,
- rozvojové programy školy.

Výroční zpráva o hospodaření AMU se skládá z:

- roční účetní závěrky,
- výroku auditora k účetní závěrce,
- analýzy výnosů a nákladů,
- vývoje a konečného stavu fondů veřejné vysoké školy,
- stavu a pohybu majetku a závazků.

V rámci zveřejňování finančních informací je AMU zároveň ještě povinna podávat správci rozpočtové kapitoly (MŠMT) roční zprávu o výsledcích finančních kontrol. Tato zpráva má předepsanou strukturu a obsahuje zhodnocení výsledků finančních kontrol zajišťovaných orgánem veřejné správy a přiměřenosti a účinnosti zavedeného systému finanční kontroly. Kromě tabulek o stavu vybraných ukazatelů obsahuje i:

- zhodnocení výsledků finančních kontrol, interního auditu a přiměřenosti a účinnosti vnitřního kontrolního systému,
- uvedení hlavních nedostatků, které v hodnoceném období zásadním způsobem nepříznivě ovlivnily činnost orgánu, včetně charakteristik jejich příčin,

- přehled a charakteristiku opatření přijatých vedoucím orgánu ke zkvalitnění řízení provozních a finančních činností, zabezpečení vnitřního kontrolního systému a průběžného sledování řešených problémů a zvládnání důsledků negativních jevů.

Výroční zpráva o činnosti a hospodaření je zveřejňována na intranetu AMU a **obsahuje dostatečné množství informací** pro to, aby zainteresované osoby mohly posoudit jak činnost a cíle školy a jejich plnění, tak i hospodaření a celkovou ekonomickou situaci AMU. Údaje o zveřejněné účetní závěrce jsou ověřovány externím auditorem. Správce rozpočtové kapitoly dostává každoroční zprávu, ve které je souhrnně posouzen celý vnitřní kontrolní systém.

5. ZÁVĚR

Svoji bakalářskou práci jsem zaměřila na problematiku vnitřního kontrolního systému v organizaci a roli účetnictví ve vnitřním kontrolním systému. Účetnictví je ze své podstaty spojeno s řadou kontrolních funkcí. Moderní přístupy k vnitřnímu kontrolnímu systému však dnes nevnímají kontrolní systém jako souhrn jednotlivých kontrolních mechanismů, ale jako nepřetržitý proces, odehrávající se v určitém prostředí a realizovaný konkrétními lidmi/zaměstnanci tak, aby zajistil, že organizace dosáhne naplánovaných cílů. V této práci se tedy pokouším hodnotit kontrolní mechanismy spojené s účetnictvím zasazené do takto pojatého širšího rámce vnitřní kontroly.

V teoretické části shrnuji nejznámější současné modely vnitřního kontrolního systému a legislativu, která tuto problematiku upravuje v České republice. Dále podrobněji popisují Rámec COSO, což je jeden z dnes nejpoužívanějších modelů vnitřního kontrolního systému, ve vazbě na účetnictví organizace a kontrolní mechanismy, obsažené v účetnictví.

Praktickou část bakalářské práce jsem zpracovávala na Akademii múzických umění v Praze. Jsou v ní popsány základní charakteristiky organizace, dále pak její účetnictví, některé prvky kontrolního prostředí, nastavení kontrolního systému dle platné legislativy a vybrané účetní kontrolní mechanismy. Jelikož se jedná o veřejnou vysokou školu, vnitřní kontrolní systém musí být v souladu s legislativou pro veřejnou správu. V oblastech, ve kterých jsem identifikovala možný prostor ke zlepšení, jsou navržena doporučení uvedena na konci jednotlivých kapitol.

Účetnictví AMU je vedeno v plném rozsahu v souladu s legislativou a Českými účetními standardy pro účetní jednotky, u kterých není hlavním předmětem činnosti podnikání. Organizačně je zajištěno zejména Ekonomickým oddělením, které je součástí Rektorátu.

Vnitřní kontrolní systém dle Zákona o finanční kontrole tvoří na AMU řídicí kontrola a interní audit. V rámci řídicí kontroly jde o předběžnou, průběžnou a následnou řídicí kontrolu. Interní audit je upraven Statutem interního auditu a je plánován a realizován na základě nejvyšších rizik a požadavků managementu.

Kontrolní prostředí AMU je ovlivněno charakterem organizace. Orgány AMU jsou zřízeny dle Zákona o vysokých školách. Vydané vnitřní předpisy upravují všechny podstatné ekonomické procesy a činnosti organizace. Etické hodnoty jsou formálně vyjádřeny

v Etickém kodexu pro akademické pedagogické a vědecké pracovníky AMU, který ovšem není primárně určen nepedagogickým pracovníkům. Jedním z největších limitů kontrolního prostředí je nízká úroveň mezd pedagogických i nepedagogických pracovníků, a to jak v porovnání se soukromou sférou, tak i jiných organizací veřejné správy.

Mezi kontrolní mechanismy, realizované či organizované účetním (a ekonomickým) útvarem patří mechanismy pro zajištění práce s hotovostí, mechanismy pro zajištění ochrany majetku, zejména inventarizace, řádně vytvářené a kontrolované účetní doklady a zveřejňované finanční informace. Všechny tyto mechanismy lze hodnotit jako funkční.

V rámci analýzy jednotlivých oblastí doporučuji následující kroky:

- 1) V případě zvýšení rizika neetického jednání zvážit úpravu Etického kodexu či zavedení nového Etického kodexu pro provozní zaměstnance AMU a dalších nástrojů pro posílení etického prostředí v organizaci.
- 2) Využívat nefinanční motivaci a v rámci omezených rozpočtových možností stabilizovat klíčové zaměstnance AMU.
- 3) Pro větší přehlednost spojit obě klíčové směrnice o vnitřním kontrolním systému do jedné ucelené.
- 4) V rámci provozních možností více centralizovat kontrolu správce rozpočtu a hlavního účetního na ekonomickém útvaru rektorátu.
- 5) Upravit Statut interního auditu tak, aby nemohly vznikat pochybnosti o nezávislém postavení interního auditu.
- 6) U rizik spojených s požáry, katastrofami a BOZP, která mají v kartě rizik vysokou hodnotu, zvážit provedení auditu nastavených mechanismů pro eliminaci těchto rizik, případně zvážit přehodnocení těchto rizik.
- 7) Zvážit zavedení náhlých, dopředu nenahlášených, přehlídek pokladní hotovosti a možnost proškolení pokladníků v oblasti padělků.
- 8) Pokračovat v auditech v majetkové oblasti zejména u nemovitostí, které představují největší hodnotu a drobného majetku, který je nejvíce vystaven riziku ztráty, krádeže či poškození.

Přes uvedená doporučení, která by v dílčích oblastech mohla posílit kontrolní systém organizace, lze konstatovat, že vnitřní kontrolní systém AMU je v souladu s platnou legislativou a analyzované kontrolní mechanismy v oblasti účetnictví jsou funkční. Významným rizikem pro plnění cílů organizace a vnitřní kontrolní systém se jeví zejména

mzdové podhodnocení pedagogických i nepedagogických pracovníků AMU. Řešení však z větší části leží mimo možnosti managementu AMU.

6. SEZNAM POUŽITÝCH ZDROJŮ

- ARMSTRONG, Michael. *Řízení lidských zdrojů*. Praha: GRADA Publishing, a.s., 2002. 856 s. ISBN 80-247-0469-2.
- DVOŘÁČEK, Jiří. *Interní audit a kontrola*. 2. vyd. Praha: C. H. Beck, 2003. 201 s. ISBN 80-7179-805-3.
- SAWYER, Lawrence. *Interní audit*. 1.vyd. Praha: Český institut interních auditorů, 2000. 313 s. ISBN 80-86284-07-7.
- SCHIFFER, Vladimír. *Vnitřní kontrolní systém*. Praha: ASPI, 2009. 224 s. ISBN 978-80-7357-436-9.
- SYNEK, Miloslav a kolektiv. *Manažerská ekonomika*. 5.vyd. Praha: GRADA Publishing, a.s., 2011. 480 s. ISBN 978-80-247-3494-1.
- VEBER, Jaromír a kol. *Management*. 1.vyd. Praha: Management Press, NT Publishing, s.r.o., 2000. 700 s. ISBN 80-7261-029-5.
- WÖHE, Günter. *Úvod do podnikového hospodářství*. Praha: C. H. Beck, 1995. 748 s. ISBN 80-7179-014-1.
- The Institute of Internal Auditors, *Auditing the kontrol environment*. ©2011 [cit. 2013-12-05]. Dostupné z: <http://www.theiia.org/guidance>
- <http://www.coso.org>
- <http://www.komora-ucetnich.cz>
- <http://www.svaz-ucetnich.eu>
- <http://www.amu.cz>
- <http://www.idnes.cz>
- ČESKO. Zákon č. 90/2012 Sb., o obchodních společnostech a družstvech.
- ČESKO. Zákon č. 262/2006 Sb., zákoník práce.
- ČESKO. Zákon č. 320/2001 Sb., o finanční kontrole.
- ČESKO. Vyhláška č. 416/2004 Sb., k zákonu o finanční kontrole.
- ČESKÁ A SLOVENSKÁ FEDERATIVNÍ REPUBLIKA. Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví.
- ČESKO. Vyhláška č. 23/2014 Sb., o výkonu činností bank, spořitelních a úvěrních družstev a obchodníků s cennými papíry.

- ČESKO. Pokyn Ministerstva financí ČR č. CHJ – 6 k Zákonu č. 320/2001 Sb., k jednotnému uplatňování závazných pravidel a doporučení pro systém řízení rizik v orgánech veřejné správy.

7. SEZNAM TABULEK A OBRÁZKŮ

TABULKA Č. 1: ROZPĚTÍ MZDOVÉHO TARIFU

TABULKA Č. 2: SROVNÁNÍ MEZD

OBRÁZEK Č. 1: ORGANIZAČNÍ STRUKTURA

OBRÁZEK Č. 2: LIKVIDAČNÍ RAZÍTKO

8. SEZNAM PŘÍLOH

PŘÍLOHA Č. 1: ČÍSELNÍK NÁKLADOVÝCH STŘEDISEK

PŘÍLOHA Č. 2: ČÍSELNÍK TYPŮ AKCÍ

PŘÍLOHA Č. 3: CHECK – LIST ŘÍDICÍ KONTROLA

PŘÍLOHA Č. 4: CHECK – LIST POKLADNÍ SLUŽBA

PŘÍLOHA Č. 5: CHECK – LIST INVENTARIZACE

Příloha č. 1

Číselník nákladových středisek Akademie múzických umění v Praze v účetním programu iFIS

Číslo	Název	Typ střediska
0	AMU	Vysoká škola
00	FAMU + STUDIO FAMU	Sloučená pracoviště
100	HAMU	Fakulta
101	K skladby	Katedra
102	K dirigování	Katedra
103	K zpěvu a operní režie	Katedra
104	K klávesových nástrojů	Katedra
105	K strunných nástrojů	Katedra
106	K dechových nástrojů	Katedra
107	K tance	Katedra
108	K teorie a dějin hudby	Katedra
109	K nonverbálního divadla	Katedra
135	Odd.V+V H. / dotace MŠMT	Pracoviště
136	Odd.V+V H./ ost.zdroje	Pracoviště
160	Odd.prováděné DČ 1	Pracoviště
161	Odd.MAJETEK HAMU	Pracoviště
170	Odd.klavírní spolupráce	Pracoviště
171	Odd.zvuk.tvorby	Pracoviště
172	Odd.zahr.projektů HAMU	Pracoviště
173	Odd.bicích nástrojů	Pracoviště
180	Zvukové studio 1	Pracoviště
181	Odd.proj.posílení výzkumu VŠ	Pracoviště
182	TON	Pracoviště
183	Odd.vědy a výzkumu HAMU	Pracoviště
190	Děkanát 1	Pracoviště
191	Studijní oddělení 1	Pracoviště
192	Technická správa 1	Pracoviště
193	Hospodářské oddělení 1	Pracoviště
194	Koncertní oddělení (uměl.prov.)	Pracoviště
195	Studio N	Pracoviště
196	Odd.zvukové tvorby	Pracoviště
197	Divadlo Inspirace	Pracoviště
200	DAMU	Fakulta
201	K činohry	Katedra
202	K autor.tvorby a pedagogiky	Katedra
203	K scénografie	Katedra
204	K ALD	Katedra
205	K výchovné dramatiky	Katedra
206	K produkce 2	Katedra
207	K teorie a kritiky	Katedra
208	K div.antropologie a kreativity TP	Katedra
209	Kab.hlas.amluv.výchovy	Pracoviště
210	Kab.pohyb.výchovy	Pracoviště

Příloha č. 2

Číselník typů akcí Akademie múzických umění v Praze

v účetním programu iFIS

číslo	názvy typů akcí (zakázek)
01	Dotace a výnosy hl.č
02	Účelové neinvestiční prostředky
03	Dary neinvestiční
04	HV-použití rez.fondu
05	FRIM (odpisy)
06	Systémové účel.dotace
07	Individuální účel dotace
08	Sdružené prostředky
09	Ostatní zdroje hl.č.
10	FR VŠ
11	Granty MK
12	COST
13	V a V - účel. podpora
14	Granty GAČR (AMU spol.)
15	Investiční dotace na věd. a výz.
16	KOLEJ-dotace MŠMT
17	Dary investiční
18	V a V - inst. podpora
19	Dotace MŠMT-zahr.proj.
20	Zahraniční projekty
21	Phare
22	Granty nadací
23	Studium cizinců v HČ
24	Kapitálové dotace
25	Celoživotní vzdělávání
30	Zakázková činnost
31	Koncertní činnost
32	Samoplátci – denní studium
33	Kurzy pro cizince
34	Mimořádné kurzy
90	Půjčky FKSP
91	Stálé zálohy

Příloha č. 3

Check – list řídicí kontrola

Dotaz	Podkladové materiály	Výsledek ověření
Kdo pověřuje příkazce operace, správce rozpočtu a hlavní účetní?	Dotaz p. kvestora	
Mají příkazci, správci a hlavní účetní doloženou bezúhonnost (výpis z rejstříku trestů)?	Dotaz p. kvestora	
Jsou příkazci operací pouze vedoucí zaměstnanci (§ 26 zákona o finanční kontrole)?	Dotaz p. kvestora	
Mají správci rozpočtu a hlavní účetní k dispozici seznam příkazců operací a jejich podpisové vzory?	Dotaz p. kvestora Dotaz některému z pověřených správců rozpočtu nebo hlavnímu účetnímu	
Má správce rozpočtu dostatečné kompetence pro výkon své funkce? <i>(správce rozpočtu musí zhodnotit rozpočtové krytí operace)</i>	Dotaz p kvestorovi Dotaz správci rozpočtu	
Má hlavní účetní dostatečné kompetence pro výkon své funkce? <i>(hlavní účetní musí zhodnotit operaci jako účetní případ)</i>	Dotaz p kvestorovi Dotaz hlavní účetní	

Příloha č. 4

Check – list pokladní služba

Dotaz	Podkladové materiály	Výsledek ověření
Je nastaven pokladní limit? Kdo ho nastavil? Odpovídá potřebám organizace a zabezpečení pokladny? <i>(ověřit dotazem, jak často a v jaké výši se řeší hotovostní operace)</i>	Pokladní limit Dotaz na využívání hotovostních operací	
Je hotovost v pokladně náležitě fyzicky zabezpečena? <i>(trezor, příruční pokladna, mříž)</i>	Pozorování, posouzení fyzického stavu	
Má pokladní uzavřenu dohodu o hmotné odpovědnosti?	Dotaz na dohodu.	
Je hotovost zabezpečena tak, že k ní má přístup pouze zodpovědná pokladní?	Dotaz na uložení klíčů.	
Probíhají náhlé přehlídky pokladní hotovosti? Jak často? Kdo je nařizuje a kdo je vykonává? Existuje z nich záznam?	Dotaz na pokladní přehlídky. Záznam o pokladní přehlídkce.	
Probíhá předávání pokladny protokolárně? <i>(datum, čas, stav pokladny, podpisy předávajícího a přebírajícího).</i>	Dotaz. Záznam o předání pokladny.	
Mají pokladní doklady předepsané náležitosti? <i>(datum, částka, jména a podpisy pokladníka a osoby přijímající/vydávající hotovost)</i>	Dotaz. Ověření vzorku pokladních dokladů.	
Má pokladní nějaké speciální školení o pokladní službě?	Dotaz, záznam o školení.	

Příloha č. 5

Check – list inventarizace

Dotaz	Podkladové materiály	Výsledek ověření
Probíhá řádná inventarizace veškerého majetku a závazků na konci účetního období?	Dotaz p kvestora Dotaz v účtárně	
Porovnává se výsledek inventarizace s rozvahou?	Dotaz p kvestora Dotaz v účtárně	
Inventarizují se i pohledávky, závazky, ceniny a pohonné hmoty?	Dotaz p kvestora Dotaz v účtárně	
Kdo vyhlásil inventarizaci? Kdo bývá členem inventarizační komise?	Dotaz p. kvestor Pokyn k vyhlášení inventarizaci Inventurní seznamy dle místa	
Je inventarizace sestavena ke dni účetní závěrky ?	Dotaz p kvestora Zápis o inventarizaci	
Jsou záznamy o inventarizaci archivovány nejméně 5 let?	Dotaz p. kvestora Dotaz účetním	
Mají inventurní soupisy předepsané náležitosti: -přesné vymezení majetku a jeho stavu, -podpisové záznamy osoby odpovědné za majetek a za inventarizaci, -způsob zjištění skutečného stavu, -okamžik zahájení a okamžik ukončení inventury <i>(je reálný?)</i>	Dotaz p. kvestora Dotaz účetním Inventurní soupis	
Byly vypořádány inventarizační rozdíly? <i>(přebytky a schodky vyúčtované do účetního období, za které byla prováděna inventarizace)</i>	Dotaz, případně ukázka vypořádání zjištěného rozdílu	
Jak je majetek zabezpečen proti výměně? (čárové kódy, inv. čísla...)	Dotaz Pozorování	

