

UNIVERZITA JANA AMOSE KOMENSKÉHO PRAHA

BAKALÁŘSKÉ KOMBINOVANÉ STUDIUM

2013–2016

BAKALÁŘSKÁ PRÁCE

Monika Trmalová

**Účetnictví příspěvkové organizace se zaměřením na
finanční kontrolu**

Praha 2016

Vedoucí bakalářské práce: Ing. Jana Veselá

JAN AMOS KOMENSKY UNIVERSITY PRAGUE

BACHELOR PART TIME STUDIES

2013-2016

BACHELOR THESIS

Monika Trmalová

**Accounting of the allowance organization focusing on
financial control**

Prague 2016

The Bachelor Thesis Work Supervisor: Ing. Jana Veselá

Prohlášení

Prohlašuji, že předložená bakalářská práce je mým původním autorským dílem, které jsem vypracovala samostatně. Veškerou literaturu a další zdroje, z nichž jsem při zpracování čerpala, v práci řádně cituji a jsou uvedeny v seznamu použitých zdrojů.

Souhlasím s prezenčním zpřístupněním své práce v univerzitní knihovně.

V Praze dne

Jméno autorky

Poděkování

Děkuji vedoucí práce Ing. Janě Veselé za příjemnou spolupráci, vstřícnost a za inspirativní připomínky, které mi výrazně pomohly při tvorbě práce. Dále děkuji Ing. Janu Janderovi, Ph.D. a Ing. Karlu Köchrtovi za odborné konzultace. Za jazykové korektury děkuji paní Mileně Trmalové in memoriam, paní Jitce Votrubové a panu Ivanu Prchlíkovi.

Anotace

Tato bakalářská práce popisuje proces účetnictví a finanční kontroly v prostředí příspěvkové organizace zřízené územně samosprávným celkem. První část práce je zaměřena na teoretická východiska, vymezení pojmů a právní rámec dané problematiky. Druhá část práce se soustředí na implementaci procesů finanční kontroly do stávajícího účetního software organizace. Cílem práce je nalézt vhodné nástroje pro co nejefektivnější zajištění finanční kontroly a jejího napojení na účetnictví.

Klíčová slova

audit, finanční kontrola, neziskové organizace, příspěvková organizace, rozpočet, účetnictví, veřejné finance

Annotation

This bachelor thesis describes the process of accounting and financial control in an allowance organization founded by the local self-government unit. The first part focuses on theoretical principles, definitions and legal framework of the issue. The second part focuses on the implementation of financial control processes into existing accounting software of the organization. The aim of this thesis is to find the appropriate tools to ensure the most effective financial control and its connection to accounting.

Keywords

Accounting, Allowance Organization, Audit, Budget, Financial Control, Non-profit Organizations, Public Finance

ÚVOD.....	9
TEORETICKÁ ČÁST.....	12
1 STÁT, VEŘEJNÉ FINANCE	12
1.1 Veřejné finance, veřejný rozpočet	12
1.2 Rozpočtová skladba	13
1.3 Veřejné příjmy	14
1.4 Veřejné výdaje	14
1.5 Neziskové organizace	15
1.5.1 Tradice neziskových organizací.....	17
2 PŘÍSPĚVKOVÁ ORGANIZACE.....	17
2.1 Náplň činnosti příspěvkové organizace, právní rámec	18
2.2 Financování a rozpočtování příspěvkové organizace	19
2.2.1 Zdroje financování příspěvkové organizace	19
2.3 Rozpočtování příspěvkové organizace	20
2.3.1 Rozpočet, jeho sestavování, úpravy.....	20
2.3.2 Provozní a investiční rozpočet.....	21
2.3.3 Rozpočtová pravidla, povinnosti vůči zřizovateli.....	22
3 ÚČETNICTVÍ.....	23
3.1 Právní rámec a charakteristika účetnictví	24
3.2 Účetní doklady	25
4 FINANČNÍ KONTROLA	27
4.1 Právní rámec a charakteristika finanční kontroly	27
PRAKTICKÁ ČÁST	30
5 FINANČNÍ KONTROLA V PRAXI.....	30
5.1 Základní pojmy	31
5.2 Základní procesy finanční kontroly	34
5.3 Finanční kontrola při správě příjmů.....	35
5.4 Finanční kontrola při správě výdajů	36
5.4.1 Předběžná kontrola	36

5.4.2	Operace s nízkými finančními částkami	40
5.4.3	Průběžná a následná kontrola	40
6	VAZBA FINANČNÍ KONTROLY NA OSTATNÍ SYSTÉMY	43
6.1	Vazba na rozpočtování.....	43
6.2	Vazba na účetnictví.....	44
6.3	Propojení systémů v praxi.....	45
6.4	Souvislý příklad	47
6.5	Netypické operace.....	48
7	AUDIT.....	49
7.1	Interní audit.....	49
7.2	Externí audit.....	50
7.3	Shrnutí.....	51
	ZÁVĚR	52
	SEZNAM POUŽITÝCH ZDROJŮ.....	55
	SEZNAM OBRÁZKŮ	58

ÚVOD

Říká se, že peníze hýbou světem. Nebylo to tak vždy. V prvopočátcích vývoje lidstva si každý jedinec vše potřebné k přežití zaopatřil vlastním úsilím, v počátcích nebylo co směňovat či kupovat. Tento stav v podstatě přetrval až do období prvobytně pospolné společnosti, ačkoliv ani ta ještě nebyla schopna vytvořit takový nadprodukt, se kterým by bylo možno obchodovat. Zpravidla to, co bylo vyprodukováno navíc v časech lepších, bylo beze zbytku spotřebováno v časech horších.

Až stoupající nadprodukt vytvořil určité množství potravin a předmětů (zboží), který ta či ona komunita již spotřebovat nestačila a s ním bylo možno začít směnný obchod. Dlouhou dobu to stačilo, ale se stoupajícím počtem obyvatel i se stoupajícím nadproduktem vznikla nutnost pohodlnějšího vyřizování obchodů. Přes různé předchůdce peněz se společnost postupně dostala ke kovovým mincím a následně i papírovým platidlům; současné peníze už mají do značné míry pouze virtuální podobu.

Ať se nám to líbí nebo ne, nelze popřít, že peníze (i ty virtuální) zcela jistě mají svou moc, a to ve většině současných kultur. Kromě možného zdroje spokojenosti a moci představují peníze na druhé straně ohromný zdroj stresu. A to ať už peníze máme, nebo nemáme. Pokud je nemáme, můžeme být existenčně ohroženi, pokud je máme, obáváme se jejich ztráty – tak jako tak jsme v obavách. Platí to pro jedince, malé živnostníky, velké organizace i pro stát.

Obava ze ztráty peněz je jistě každému srozumitelná, nicméně peníze s sebou přinášejí riziko ztráty ještě větší. Můžeme kvůli nim ztratit svou duši a toto nebezpečí je tím větší, čím více peněz máme. Týká se to jak jednotlivců, tak i firem a institucí. Nebezpečí zahrozí zejména v okamžiku, kdy přechod ze stavu 'chudý' do stavu 'bohatý' přijde příliš rychle a neposkytne tak dotyčnému člověku dostatečný prostor na adaptaci (nutno ovšem podotknout, že adaptace na bohatství může být i otázkou vývoje přes několik generací). Důsledky rychlého zbohatnutí můžeme vidět například na nepřipravených restituentech, dědicích velkých majetků či na výhercích velkých částek v různých loteriích. Značná část takových lidí se začne chovat nesmyslně a neracionálně, čehož výsledkem bývá v lepším případě prohospodaření větší části

náhle nabytého majetku, v horším případě majetku celého. V nejhorším případě dotyčný dokonce upadne i do dluhů.

Uvedenou úvahu by bylo možné uzavřít slovy 'jeho peníze - jeho problém', nicméně např. státní aparát není exaktním neživotným mechanismem, který z podstaty věci nepodléhá pokušení činit špatná rozhodnutí. I v něm rozhodnutí (a tedy i ta o penězích) dělají konkrétní lidé. Stejně tak se děje i v institucích, organizacích a firmách. Moderní společnost proto neustále vyvíjí a cizeluje různé kontrolní systémy a mechanismy, které umožňují mít finance a jejich pohyb co možná nejvíce pod dohledem.

Česká republika má koncepci kontrolního systému zaměřenou na finanční kontrolu. Tato koncepce patří k základním programovým dokumentům, které stanovují směry a priority aktivit státu. Koncepce má zaručovat vládě, že je správa veřejných prostředků transparentní a řádná. Tato koncepce je cílena na všechny subjekty veřejného sektoru.¹ Veřejný sektor můžeme rozdělit na tři základní skupiny:

- státní sektor – je zodpovědný za správu věcí veřejných na úrovni celospolečenské;
- podnikatelský sektor – je zaměřený na výrobu, výkony a zisk;
- neziskový sektor – jeho činnost je zaměřena zejména na zajišťování takových služeb, u kterých lze těžko očekávat tvorbu zisku a je tedy povinností státu prostřednictvím neziskového sektoru tyto služby pro své obyvatele zajistit.

Tato bakalářská práce se bude zabývat významným ekonomickým kontrolním systémem, a sice účetnictvím a s ním spojenou finanční kontrolou, a to v prostředí příspěvkové organizace zřízené územně samosprávným celkem.

Úkolem účetnictví je věrné a komplexní zachycení veškerých hospodářských aktivit ekonomického subjektu. Význam účetnictví lze vnímat v několika směrech. Primárně

¹ Dostupné na:

<http://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/kontrola/financni-kontrola-verejneho-sektoru/zakladni-informace>

jde o finanční vyjádření nákladů, výnosů a výsledku hospodaření. Tyto údaje po vyhodnocení dávají jasnou informaci o ekonomické situaci a o prosperitě subjektu, případně v jakých oblastech hrozí rizika.

Účetnictví tak poskytuje cenné informace nejen managementu, který je využívá při řízení podniku, ale i například auditorům, obchodním partnerům, zřizovatelům apod.² Účetnictví dále poskytuje podklady pro daňové účely; může být také zdrojem důkazních materiálů v případě soudních sporů atd.

V neposlední řadě je pak potřeba zdůraznit také kontrolní funkci účetnictví. A právě tuto funkci účetnictví bych ráda propojila s dalším významným procesem, a sice s finanční kontrolou dle zákona č. 320/2001 Sb. Úkolem finanční kontroly (ve smyslu řídicí kontroly) je zajištění a dodržování účelnosti, hospodárnosti a efektivnosti při vynakládání veřejných financí.

V první části práce uvedu teoretická východiska obou zmíněných procesů, tedy jak účetnictví, tak finanční kontroly. Zmíním se také o smyslu fungování příspěvkové organizace v obecné rovině. Zaměřím se na vymezení základních pojmů a právní rámec dané problematiky.

Ve druhé části práce se zaměřím na popsání základních postupů a na konkrétní spojení obou procesů. Protože jde, dle mého názoru, o úzce související oblasti, pokusím se navrhnout jejich propojení a implementaci systému finanční kontroly do účetního software organizace.

Cílem práce je navržení takových postupů a nástrojů, které by napomáhaly zajistit hladký a bezchybný průběh finanční kontroly v návaznosti na účetnictví příspěvkové organizace.

² Samuels, *Management Of Company Finance*, str. 39

TEORETICKÁ ČÁST

1 STÁT, VEŘEJNÉ FINANCE

Existuje mnoho definicí a teorií na téma stát. Tento pojem začal používat Niccolò Machiavelli již v 16. století, s dalšími definicemi pak přišli např. Max Weber, Thomas Hobbes, Georg Hegel a mnozí další. Analýza těchto definic a teorií není předmětem mé práce, nicméně obecně lze říci, že stát se vyznačuje některými základními rysy: teritorium, obyvatelstvo, suverenita, vláda, legitimita. Důležité pak je, že stát jako svrchovaná instituce zajišťuje celou řadu funkcí – např. bezpečnostní, sociální, právní atd.

Veřejné funkce státu se začínají pevně vymezovat v pozdním feudalismu. V tomto období vzniká potřeba zajišťovat dostatek prostředků na financování veřejných potřeb. Začíná se tedy klást větší důraz na výběr daní, zpočátku je většina financí používána na zajištění provozu státní správy a armády. Postupně však ve vzrůstající míře dochází k financování projektů podporujících podnikání – například elektrifikace či výstavby železniční sítě.

Mezi základní funkce státu samozřejmě patří také funkce ekonomické, jimiž rozumíme ekonomické zajištění fungování státu – zajišťována je jednak nevýrobní sféra (obrana, zdravotnictví) a jednak je stát provozovatelem státních podniků. V rámci své činnosti stát tedy hospodáří s veřejnými prostředky. Je jeho povinností nakládat s veřejnými financemi v souladu s veřejným zájmem a nezbytná je samozřejmě i důsledná a propracovaná kontrola.

1.1 Veřejné finance, veřejný rozpočet

Definici veřejných financí výstižně popsala Jitka Peková: „*Veřejné finance se zabývají tím, jak získat potřebné finanční prostředky a efektivně je použít na financování jednotlivých druhů státních zásahů.*“³ Teorie veřejných financí pak vymezuje tři

³ Peková, *Veřejné finance*, str. 68

základní funkce: alokační, redistribuční a stabilizační. **Alokační funkce** souvisí s nutností zabezpečit obyvatelstvu veřejné statky (obrana, bezpečnost atd.). **Redistribuční funkce** je spojena se sociálními cíli (např. snaha o větší rovnost jednotlivců). Úkolem **stabilizační funkce** je zajištění stability makroekonomických veličin (např. míra zaměstnanosti).⁴

Veřejný rozpočet (nebo soustava veřejných rozpočtů) je nezbytným předpokladem pro fungování státu a samosprávy. Je součástí tzv. rozpočtové soustavy, která je tvořena:

- a) veřejnými rozpočty – státní rozpočet a decentralizované rozpočty na jednotlivých člancích územní samosprávy;
- b) mimorozpočtovými fondy – bývají zpravidla účelové;
- c) rozpočty neziskových organizací – např. rozpočty příspěvkových organizací (právě tento typ organizací bude středem zájmu mé práce).

Z účetního hlediska pak můžeme veřejný rozpočet považovat za bilanci, která porovnává příjmy (většinou daně) a výdaje.⁵

1.2 Rozpočtová skladba

Příjmy a výdaje podléhají klasifikaci jednotlivých operací – tzv. rozpočtové skladbě. Rozpočtová skladba definuje a sleduje příjmy a výdaje veřejných rozpočtů z následujících základních hledisek:

- a) odpovědnostní třídění – správci daných rozpočtových kapitol odpovídají za plnění ukazatelů rozpočtu pro dané období;
- b) druhové třídění – sleduje jednotlivé platby dle druhu bez ohledu na správce kapitol;
- c) odvětvové třídění – sleduje pohyb financí dle jednotlivých organizací navázaných na státní rozpočet podle předmětu činnosti;

⁴ Peková, *Veřejné finance*, str. 69-71

⁵ Peková, *Veřejné finance*, str. 94-101

- d) konsolidační hledisko – sleduje finanční operace uvnitř soustavy veřejných rozpočtů;
- e) zdrojové hledisko – sleduje finance dle jejich zdrojů.

Konkrétní rozpočtové kapitoly podrobně uvádí příloha zákona č. 323/2002 Sb. o rozpočtové skladbě.⁶

1.3 Veřejné příjmy

Veřejné příjmy jsou příjmy plynoucí do státního rozpočtu a slouží k zabezpečení veřejných statků a služeb. Hlavní část veřejných příjmů je tvořena daněmi, respektive příjmy daňového charakteru (povinná část sociálního pojištění, cla apod.). Veřejné příjmy lze třídit z mnoha různých pohledů, za nejvýznamnější a nejdůležitější považují následující členění:

- příjmy nenávratné a návratné;
- příjmy běžné a kapitálové.

Nenávratné příjmy plynou do veřejných rozpočtů a mimorozpočtových fondů; je to většina příjmů. **Návratné příjmy** pak mohou být emise obligací, návratné finanční výpomoci, bankovní úvěry apod. **Běžné příjmy** jsou pravidelně se opakující, tvoří je zejména daně. Naopak spíše jednorázové jsou **příjmy kapitálové**, může jít např. o příjmy z prodeje majetku.⁷

1.4 Veřejné výdaje

Veřejné výdaje jsou finanční prostředky vynaložené na netržní činnosti. Tyto činnosti jsou zajištěny prostřednictvím organizací a institucí zřizovaných státem. Podobně jako příjmy můžeme i výdaje členit na:

⁶ Zákon č. 323/2002 Sb., dostupné na: <https://portal.gov.cz/app/zakony/zakonPar.jsp?page=0&idBiblio=53670&recShow=6&nr=323~2F2002&rpp=15#parCnt>

⁷ Peková, *Veřejné finance*, str. 294-298

- výdaje nenávratné a návratné;
- výdaje běžné a kapitálové.

Většina výdajů je nenávratného charakteru, návratná je minoritní část (např. návratné půjčky).

Běžnými výdaji jsou kryty opakující se potřeby, kapitálové výdaje jsou pak vynakládány na investice, které zpravidla zasahují do více rozpočtových období.

Výdaje lze dále členit i z dalších hledisek, zásadním je ale členění dle rozpočtové skladby. Tu určuje vyhláškou Ministerstvo financí a jde o jednotné třídění výdajů (i příjmů) v rámci rozpočtů.⁸ Veřejné výdaje tedy tvoří finanční prostředky v určité struktuře a objemu a mají svá pravidla pro rozdělování, čerpání a v neposlední řadě také pro jejich kontrolu.

1.5 Neziskové organizace

Stát můžeme vnímat jako specifický ekonomický subjekt. Jako takový pak působí jak v ziskové, tak v neziskové sféře. Ziskovou sféru ponechám stranou a nadále se budu věnovat pouze neziskovému státnímu sektoru. Neziskové organizace jsou mimo jiné nástrojem pro uplatňování principů demokracie a jejich činnost se zaměřuje na oblasti, které jsou pro fungování společnosti nepostradatelné.⁹

Předmětem činnosti neziskových organizací jsou takové obory, jako je **zdravotnictví, školství, ochrana kulturních památek, sociální péče** apod. Jsou tedy zřizovány za účelem **poskytování služeb ve veřejném zájmu**.¹⁰

Obecná definice říká: „*Neziskové organizace jsou charakterizovány jako takové organizace, které nevytvářejí zisk k přerozdělení mezi své vlastníky, správce nebo zakladatele. Zisk sice mohou vytvořit, ale musí ho zase vložit zpět do rozvoje organizace*

⁸ Peková, *Veřejné finance*, str. 213-246

⁹ Otrusínová, Kubíčková, *Finanční hospodaření municipálních účetních jednotek*, str. 1

¹⁰ Švarcová a kolektiv, *Ekonomie, stručný přehled*, str. 28, 71

a plnění jejího poslání.“¹¹ Se souhlasem zřizovatele mohou neziskové organizace vykonávat i doplňkové (neboli hospodářské) aktivity různého druhu, ovšem zisk takové činnosti musí být použit na financování hlavní činnosti dané organizace.

Platí, že „Cílovou funkcí neziskového sektoru je přímé dosažení užítku, který má často podobu veřejné služby.“¹²

Neziskové organizace v České republice můžeme rozdělit na dvě skupiny:

- a) nestátní neziskové organizace;
- b) státní neziskové organizace (příspěvkové organizace).

Co se týká nestátních neziskových organizací, aktuálně v České republice existují tyto typy:

- a) zapsané spolky – bývalá občanská sdružení, po rekodifikaci soukromého práva došlo k transformaci na spolky (například Armáda spásy, Bílý kruh bezpečí, Debra ČR a další);
- b) obecně prospěšné společnosti – s účinností Občanského zákoníku od 1. 1. 2014 již nemohou vznikat nové, stávající mohou ve své činnosti pokračovat, případně se mohou transformovat na ústav nebo sociální družstvo (například ADRA, Celé Česko čte dětem, Člověk v tísni a další);
- c) ústavy – nová právní forma zavedená s novým Občanským zákoníkem (například Centrum paliativní péče, Dětské krizové centrum, LATA a další);
- d) nadace, nadační fondy – po rekodifikaci mají širší možnost činností (například Nadace Charty 77, Nadace Jedličkova ústavu, Nadační fond Českého rozhlasu a další);
- e) evidované právnické osoby – jde o církevní neziskové organizace.¹³

¹¹ Dostupné na:

http://www.neziskovky.cz/clanky/511_538_540/fakta_neziskovky-v_co-to-je-neziskovy-sektor-/

¹² Otrusínová, Kubičková, *Finanční hospodaření municipálních účetních jednotek*, str. 1

¹³ Dostupné na:

http://www.neziskovky.cz/clanky/511_538_540/fakta_neziskovky-v_co-to-je-neziskovy-sektor-/

1.5.1 Tradice neziskových organizací

Mohlo by se zdát, že jsou neziskové organizace přežitkem předešlých režimů a v dnešním tržním světě si těžko budou hledat své místo. Nicméně pravdou zůstává, že neziskový sektor má v českých zemích nejen bohatou tradici, navíc po roce 1989 začalo vznikat velké množství nových organizací a na někdejší tradici navázaly. „*V České republice a vůbec celé střední a východní Evropě došlo k posunům v chápání pojmu občanská společnost. Nové společenské uspořádání přineslo občanům práva vyvíjet vlastní aktivity a sdružovat se v zájmové organizace, řešící vlastní problémy a problémy společnosti jako celku.*“¹⁴

Proto mají neziskové organizace i dnes svou nezastupitelnou roli v ekonomickém systému státu a jsou významným nástrojem pro zajišťování veřejných služeb pro obyvatele. Není tedy překvapením, že v současnosti prožívá neziskový sektor rozmach.¹⁵

2 PŘÍSPĚVKOVÁ ORGANIZACE

Typickým představitelem státní neziskové organizace je příspěvková organizace. Je jednou ze státních organizací, která má za úkol zajistit občanům veřejné služby.

V dřívější době byly zřizovány kromě příspěvkových organizací také organizace rozpočtové. Státní rozpočtové organizace dnes již neexistují – ve valné většině byly transformovány na organizační složky státu, a to na základě zákona č. 219/2000 Sb., o majetku České republiky a jejím vystupování v právních vztazích.

Příspěvkové organizace (dále také PO) – jsou zakládány státem, respektive územně samosprávnými celky za účelem uspokojování potřeb občanů. Orgánem územní samosprávy rozumíme územní samosprávné celky (dále také ÚSC). Podle Ústavy

¹⁴ Pelikánová, *Účetnictví, daně a financování pro nestátní neziskovky*, str. 18

¹⁵ Pelikánová, *Účetnictví, daně a financování pro nestátní neziskovky*, str. 18-19

České republiky jsou ÚSC „územními společenstvími občanů, která mají právo na samosprávu“.¹⁶

Rozlišujeme vyšší ÚSC (kraje) a základní ÚSC (obce). Jak vyšší, tak základní ÚSC hospodaří s vlastním rozpočtem a mohou mít vlastní majetek. Úkolem ÚSC je zejména samostatné zajišťování veřejných statků a služeb. Za tímto účelem mohou obce a kraje zřizovat další organizace, např. družstva, obchodní společnosti, veřejná ústavní zdravotnická zařízení a v neposlední řadě také příspěvkové organizace.¹⁷

K tomuto typu organizací se vztahují zejména následující normy:

- zákon č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech (pro PO zřízené orgánem státní správy);
- zákon č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů (pro PO zřízené orgány územní samosprávy).

Je tedy zřejmé, že neziskové organizace představují velmi širokou škálu nejrůznějších institucí zajišťujících rozsáhlé spektrum činností.

2.1 Náplň činnosti příspěvkové organizace, právní rámec

Jak z výše uvedeného vyplývá, náplní činnosti příspěvkových organizací je zabezpečovat veřejné služby. Setkáváme se s nimi tedy zejména ve sféře **vzdělávání, zdravotnictví, sociálních služeb, kultury** apod. Jde o široké spektrum služeb, které můžeme rozdělit do dvou základních skupin:

- nezbytné služby – sem patří například sociální péče nebo zdravotnictví a motiv pro existenci PO v této oblasti je zřejmý;
- zbytné služby – kupříkladu kulturní zařízení – PO jsou v této oblasti zřizovány například z důvodu nedostatečné konkurence, kdy by mohlo

¹⁶ Otrusínová, Kubičková, *Finanční hospodaření municipálních účetních jednotek*, str. 4

¹⁷ Otrusínová, Kubičková, *Finanční hospodaření municipálních účetních jednotek*, str. 5 - 6

hrozit, že by veřejný statek mohl být poskytován za nepřiměřeně vysokou cenu apod.

Činnost PO územně samosprávných celků se řídí výše zmiňovaným zákonem č. 250/2000 Sb. Bod 1b paragrafu č. 23 říká, že územně samosprávný celek může „zřizovat příspěvkové organizace jako právnické osoby, které zpravidla ve své činnosti nevytvářejí zisk“.¹⁸ O zřízení PO rozhoduje zastupitelstvo obce. Současně s tímto rozhodnutím je schvalována i zřizovací listina dané organizace. Ta mimo jiné uvádí název, sídlo, vymezení majetku a jasně definuje hlavní účel, pro který je organizace zřizována. Listina upravuje a stanovuje i celou řadu dalších náležitostí, nicméně jejich podrobná prezentace by nebyla pro smysl této práce účelná.

2.2 Financování a rozpočtování příspěvkové organizace

Finanční hospodaření příspěvkových organizací územně samosprávných celků upravuje zákon č. 250/2000 Sb. o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů. V paragrafu č. 29 v bodě č. 1 se říká: „Příspěvková organizace hospodaří s peněžními prostředky získanými vlastní činností a s peněžními prostředky přijatými z rozpočtu svého zřizovatele. Dále hospodaří s prostředky svých fondů, s peněžními dary od fyzických a právnických osob, včetně peněžních prostředků poskytnutých z Národního fondu a ze zahraničí.“¹⁹

2.2.1 Zdroje financování příspěvkové organizace

Nejčastějšími zdroji financování příspěvkové organizace tedy jsou:

- příjmy z vlastní (hlavní) činnosti;

¹⁸ Zákon č. 250/2000 Sb., dostupné na:
<https://portal.gov.cz/app/zakony/zakonPar.jsp?page=2&idBiblio=49567&recShow=30&nr=250~2F2000&rpp=15#parCnt>

¹⁹ Zákon č. 250/2000 Sb., dostupné na:
<https://portal.gov.cz/app/zakony/zakonPar.jsp?page=2&idBiblio=49567&recShow=35&nr=250~2F2000&rpp=15#parCnt>

- provozní transfery (dotace) od zřizovatele;
- příjmy z doplňkové činnosti;
- účelové transfery od zřizovatele (lze použít pouze na předem definovaný účel);
- transfery ze státního rozpočtu (zpravidla bývají účelové);
- prostředky získané na základě grantů (včetně grantů EU);
- dary fyzických či právnických osob.

Co se týká vlastních příjmů z doplňkové činnosti, musí být tato činnost schválena zřizovatelem, musí také být jasně vymezena ve zřizovací listině a veškeré příjmy z této činnosti musí být řádně zdaněny a použity na rozvoj organizace.

2.3 Rozpočtování příspěvkové organizace

PO jsou zřizovány jako neziskové, jejich náklady tedy bývají vyšší, než výnosy. Rozdíl mezi náklady a výnosy pak pokrývá příspěvek na provoz od zřizovatele. Platí, že: *„Finanční hospodaření příspěvkových organizací je ovlivněno především vztahem k rozpočtu zřizovatele a samozřejmě i bezprostředním vlivem zřizovatele na ekonomické rozhodování příspěvkové organizace.“*²⁰

2.3.1 Rozpočet, jeho sestavování, úpravy

Příspěvková organizace musí každoročně s dostatečným předstihem předkládat zřizovateli finanční (rozpočtový) plán. Zde se v předepsané struktuře uvádějí všechny očekávané náklady a výnosy pro následující období. Při sestavování finančního plánu vychází organizace jednak ze skutečnosti předchozích let, jednak z plánovaných a očekávaných úkolů a výkonů.

Případné požadavky na navýšení příspěvku oproti předešlému období musí být náležitě zdůvodněny. Předložený materiál poté posuzuje zastupitelstvo a rada územně

²⁰ Otrusínová, Kubičková, *Finanční hospodaření municipálních účetních jednotek*, str. 19

samosprávného celku (obce, kraje) a následně rozhodne o výši příspěvku na činnost organizace.

Je nezbytné také uvést, že schválený rozpočet není pevně a neměnně stanoveným dogmatem. Rozpočet je ve své podstatě plán a kvalifikovaný odhad, který je nutno v průběhu roku aktualizovat a upravovat podle aktuální situace. O těchto změnách je zřizovatel průběžně informován. V jeho kompetenci je také navýšit příspěvkové organizaci transfer, je-li k tomu opodstatněn. Po skončení období je pak nutné sestavit a zřizovateli předložit skutečné čerpání finančních prostředků (neboli plnění rozpočtu) za daný rok.²¹

2.3.2 Provozní a investiční rozpočet

Důsledné rozlišování rozpočtu **provozního** a **investičního** je nezbytné. Zde je uvedena základní charakteristika obou druhů rozpočtu:

Provozní rozpočet slouží k financování běžné činnosti organizace. Na straně nákladů sem patří takové položky, jako pořízení drobného hmotného i nehmotného majetku, nákup materiálu a služeb, mzdové náklady, nájemné apod. Na straně výnosů sem pak patří zejména tržby za prodej služeb a zboží.

Investiční rozpočet se pak vztahuje k pořízení:

- dlouhodobého hmotného majetku - to je majetek v pořizovací ceně vyšší než 40 000 Kč za položku (například stroje, automobily, budovy atd.);
- dlouhodobého nehmotného majetku - to je majetek v pořizovací ceně vyšší než 60 000 Kč za položku (například software, licence, ocenitelná práva atd.).

Pořízení každé konkrétní investiční položky – tedy s uvedením počtu pořizovaných kusů a předpokládané ceny – musí být předem schváleno zřizovatelem. Každá investiční operace je tedy předem konkrétně definována. Organizace pak na schválené investice v předstihu alokuje finance v odpovídající výši.

²¹ Otrusínová, Kubičková, *Finanční hospodaření municipálních účetních jednotek*, str. 140

Protože je však v praxi drtivá většina výdajů vynakládána na běžné provozní položky, budu se v této práci věnovat finanční kontrole provozního rozpočtu.

2.3.3 Rozpočtová pravidla, povinnosti vůči zřizovateli

S poskytnutými prostředky (ať už jde o transfery od zřizovatele, z rozpočtu EU nebo vlastní zisk z doplňkové činnosti) musí organizace nakládat tak, aby neporušila rozpočtovou kázeň. Příklady porušení jsou uvedeny v paragrafu č. 28 zákona č. 250/2000 Sb. Jde například o:

- použití poskytnutých prostředků na jiný než stanovený účel;
- překročení stanoveného limitu na platy;
- převedení více finančních prostředků do peněžního fondu, než dovoluje zákon nebo než schválil zřizovatel;
- použití prostředků peněžního fondu na jiný účel nebo v jiné výši, než stanoví zákon apod.²²

Pokud organizace rozpočtovou kázeň poruší, ukládá jí zřizovatel tzv. povinný odvod do svého rozpočtu. Jde o úhradu částky ve výši neoprávněně použitých prostředků. S odvoláním na zamezení tvrdosti takového opatření může organizace zažádat zřizovatele o snížení, respektive odpuštění odvodu.

V průběhu rozpočtového období předkládá organizace svému zřizovateli pravidelné zprávy o hospodaření, stavu majetku, výši pohledávek, stavu fondů apod. Takové zprávy se zpravidla předkládají čtvrtletně, respektive pololetně; po skončení období se předkládá podrobná roční zpráva. Mimo to jsou zřizovateli pravidelně každý měsíc zasílány účetní výkazy. Zřizovatel tak má neustálou kontrolu a přehled o hospodaření dané organizace.

²² Zákon č. 250/2000 Sb., dostupné na:
<https://portal.gov.cz/app/zakony/zakonPar.jsp?page=2&idBiblio=49567&recShow=30&nr=250~2F2000&rpp=15#parCnt>

3 ÚČETNICTVÍ

Účetnictví jako systém sledování příjmů a výdajů není v žádném případě záležitostí moderní společnosti. Finanční účetnictví existuje již po staletí, aniž by původně byla vymezena konkrétní definice a stanoven jednoznačný cíl.²³

První podrobný písemný popis účetnictví můžeme najít v knize italského mnicha Luca Pacioliho. Tato kniha sice pochází z roku 1494, můžeme však předpokládat, že v italských městech se v praxi účetnictví používalo již dvě století před uvedeným datem. S postupujícím časem se pochopitelně účetnictví vyvíjelo a zdokonalovaly se účetní postupy.²⁴

I české země věnovaly účetnictví náležitou pozornost. Již v roce 1527 byla zřízena Rada komory královské za účelem správy královských financí. Šlo o byrokratický úřad, zaměstnávající králem placené úředníky. Tento institut byl zrušen až v době vlády Marie Terezie, kdy finanční záležitosti v jednotlivých českých zemích začaly spravovat tzv. „královské reprezentace s komorou“. Ve Vídni pak fungoval společný nejvyšší účetní dvůr. V roce 1761 dochází k vyčlenění účetnictví z obecných finančních záležitostí a vzniká Dvorská účetní komora, později transformovaná na Nejvyšší účetní dvůr. Ten působil v rámci českých zemí až do vzniku samostatné republiky v roce 1918. Další vývoj účetnictví a s ním spojených úřadů a institucí souvisel s hospodářským a politickým vývojem.²⁵

Obecně platí, že: „*Vznik účetnictví je podmíněn dvěma faktory:*

1. potřebou vést záznamy o hospodářské činnosti lidí, která vzniká na určitém stupni vývoje lidské společnosti; a

2. schopností takové záznamy pořádit.“²⁶

²³ Samuels, *Management Of Company Finance*, str. 41

²⁴ Skálová a kolektiv, *Podvojně účetnictví 2015*, str. 17

²⁵ Dostupné na:

<http://ocs.ef.jcu.cz/index.php/inproforum/INP2010/paper/viewFile/132/128>

²⁶ Hora, *Počátky účetnictví*, dostupné na:

<http://www.vse.cz/cfuc/180>

Účetnictví se po staletí a tisíciletí vyvíjelo a přizpůsobovalo aktuálním potřebám, nicméně jeho elementární princip se v zásadě příliš nezměnil – odnepaměti až do dnešních dnů jde o všeobecně známý zákon MÁ DÁTI – DAL.

3.1 Právní rámec a charakteristika účetnictví

Úkolem účetnictví je zachytit veškeré ekonomické aktivity dané účetní jednotky v příslušném účetním období (tím zpravidla bývá kalendářní rok). Účetní jednotka je povinna účtovat:

- **průkazně** - jednotka musí mít veškeré související doklady
- **úplně** - v plném rozsahu a v plné výši,
- **správně o každé hospodářské operaci.**

Zároveň účtuje o stavu a pohybu majetku, dluhů a pohledávek. Základní právní normou je zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví. Paragraf č. 2 definuje předmět účetnictví takto: „*Účetní jednotky účtují o stavu a pohybu majetku a jiných aktiv, závazků včetně dluhů a jiných pasiv, dále o nákladech a výnosech a o výsledku hospodaření.*“²⁷

Účetnictví je uzavřený systém, který nepřetržitě sleduje a zaznamenává stavy či případné změny hospodářských prostředků v dané organizaci, cílem je konečné vyčíslení výsledku hospodaření. Ten se zjišťuje porovnáním výnosů a nákladů, přičemž nákladem je peněžní vyjádření vstupů; výnosem pak peněžní vyjádření výstupů (provedených výkonů).

Všechny vstupy a výstupy se zaznamenávají na příslušné účty; náklady se zapisují na stranu MÁ DÁTI, výnosy naopak na stranu DAL. Účetnictví tedy můžeme považovat za jeden ze základních nástrojů pro kontrolu a informovanost managementu o ekonomické situaci daného subjektu. Takové informace nejen popisují výkonnost

²⁷ Zákon č. 563/1991 Sb., dostupné na:
<https://portal.gov.cz/app/zakony/zakonPar.jsp?page=0&idBiblio=39611&recShow=1&nr=563~2F1991&rpp=15#parCnt>

podniku v uplynulém období, ale odvíjejí se od nich i rozhodnutí pro období budoucí.²⁸ Nezbytné je přitom dodržení jednoho ze základních požadavků, které jsou na účetnictví kladeny, a sice to, aby podávalo:

- věrný obraz skutečnosti – účetní položky musí odpovídat skutečnosti;
- úplný obraz skutečnosti – musí být podchyceny všechny položky za dané období.

Kromě zmíněného zákona č. 563/1991 Sb. se musí účetnictví příspěvkové organizace územně samosprávného celku řídit i dalšími právními normami:

- vyhláška č. 410/2009 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb.;
- České účetní standardy;
- zákon č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů;
- zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů;
- zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty;
- vyhláška č. 383/2009 Sb., o účetních záznamech v technické formě vybraných účetních jednotek a jejich předávání do centrálního systému účetních informací státu a o požadavcích na technické a smíšené formy účetních záznamů.

Dodržováním všech platných norem splňuje účetní jednotka správnost účtování.

3.2 Účetní doklady

Pro každý účetní zápis musí existovat relevantní podklad, na základě kterého je zápis proveden – tzv. účetní doklad. Do účetnictví nesmí být zanesen žádný případ, který by nebyl příslušným účetním dokladem podložen. Právě účetní doklady zajišťují průkaznost účetnictví. Rozlišujeme tyto základní druhy účetních dokladů:

- vystavené faktury - jde o faktury odběratelům (tzv. odběratelské faktury) za poskytnuté služby, prodané zboží apod., na základě těchto faktur vzniká organizaci pohledávka;

²⁸ Hinke, Bárková, *Účetnictví 1*, str. 9

- přijaté faktury – jde o faktury od dodavatelů (tzv. dodavatelské faktury) za nákup zboží, služeb apod., na základě těchto faktur vzniká organizaci závazek;
- výdajové pokladní doklady – dokládají veškeré výdaje finančních prostředků z pokladny organizace;
- příjmové pokladní doklady – dokládají veškeré příjmy finančních prostředků do pokladny organizace;
- vnitřní účetní doklady – jsou podkladem k zachycení hospodářských operací uvnitř organizace, patří sem např. příjemky a výdejky, odpisové plány, výplatní listiny, protokoly o vyřazení majetku apod.;
- výpisy z bankovních účtů – jde např. o výpisy z běžných a úvěrových účtů apod., na základě těchto výpisů organizace účtuje o pohybech na příslušných bankovních účtech.

Každý účetní doklad musí splňovat podmínky tzv. průkaznosti a musí mít předepsané náležitosti:

- označení účetní operace včetně označení účastníků (dodavatele, odběratele);
- předmět operace (identifikace zboží nebo služby) včetně množství;
- informaci o ceně za měrnou jednotku, o výši DPH a o celkové ceně;
- okamžik uskutečnění účetní operace, okamžik vyhotovení dokladu a dobu splatnosti;
- podpisy zodpovědných osob.²⁹

Základní náležitosti účetních dokladů stanovuje zákon o účetnictví – jde např. o obsah dokladu, vyjádření množství, uvedení přesné peněžní částky, uvedení okamžiku vyhotovení dokladu atd. Vnitřním předpisem si pak organizace zpravidla podle svých provozních potřeb stanovuje další náležitosti, jako například vnitřní číslo dokladu, verifikaci příslušného odpovědného zaměstnance, datum přijetí dokladu, datum zaúčtování atd. Originály účetních dokladů pak musí být archivovány v souladu se zákonem o účetnictví a také s vnitřními předpisy organizace.

²⁹ Máče, *Účetnictví a finanční řízení*, str. 67

4 FINANČNÍ KONTROLA

Finanční kontrola (dále také FK) ve smyslu řídicí kontroly je zaměřena na to, aby organizace nakládala se svěřeným majetkem a obdrženými transfery s péčí řádného hospodáře, tedy aby dodržovala pravidlo 3E – efektivnost, účelnost a hospodárnost (zkratka 3E vychází z anglických výrazů economy, efficiency, effectiveness). Každá účetní operace musí již de facto před svým vznikem (a tedy před zaúčtováním) projít systémem finanční kontroly. Proto zde dochází k úzkému propojení obou procesů, kterým se chci věnovat zejména v praktické části této práce.

4.1 Právní rámec a charakteristika finanční kontroly

Historie kontroly (potažmo auditu) sahá relativně hluboko do minulosti a je úzce spjatá právě s účetnictvím. Již v roce 1761 byl v našich zemích založen první kontrolní orgán, a sice Dvorská účetní komora (v dalších letech byl úřad několikrát přejmenován). Po vzniku samostatné Československé republiky v roce 1918 navázal na činnost této instituce Nejvyšší účetní kontrolní úřad se sídlem v Praze.³⁰

V následujících obdobích působily v Československu různé kontrolní instituce. Jejich primární činnost a úkoly pochopitelně velmi úzce souvisely s momentálním režimem a aktuálním modelem řízení hospodářství a o jejich objektivitě by se patrně dalo dlouze polemizovat. Významné změny přinesl pád totality a následně snaha České republiky o začlenění do Evropské unie.

Jako kandidátská země na vstup do Evropské unie musela Česká republika zavést mimo jiné kvalitní systém řízení a kontroly veřejných financí. Bez tohoto předpokladu by nebylo myslitelné získat v budoucnu jakékoli unijní prostředky. Proto s účinností od 1. ledna 2002 vstupuje v platnost zákon č. 320/2001 Sb., o finanční kontrole ve veřejné správě. Jde o zásadní právní normu vztahující se k problematice finanční kontroly;

³⁰ Dostupné na:
<http://www.nku.cz/cz/urad/historie-kontroly.htm>

neméně důležitá je také vyhláška č. 416/2004 Sb., kterou se provádí zákon č. 320/2001. Oba tyto předpisy definují a stanovují základní pojmy a procesy finanční kontroly.

Co se týká zákona č. 320/2001 Sb., jsou v paragrafu č. 2 vymezeny základní pojmy. Zmínila bych zejména písmeno a), kde je orgánem veřejné správy mimo jiné jmenována příspěvková organizace územně samosprávného celku; a dále pak písmeno f), kde je definováno, že veřejnými financemi se rozumí veřejné příjmy a veřejné výdaje. V paragrafu č. 3, odstavci 1, písmeno c) je uvedeno, že systém finanční (řídící kontroly) zahrnuje: „*finanční kontrolu zajišťovanou odpovědnými vedoucími zaměstnanci jako součást vnitřního řízení orgánu veřejné správy při přípravě operací před jejich schválením, při průběžném sledování uskutečňovaných operací až do jejich konečného vypořádání a vyúčtování a následném prověření vybraných operací v rámci hodnocení dosažených výsledků a správnosti hospodaření*“.³¹

Vyhláška č. 416/2004 Sb. upřesňuje a popisuje procesy finanční kontroly, mimo jiné stanovuje konkrétní schvalovací postup, kdy je nutno před každou plánovanou operací prověřit:

- soulad dané operace s úkoly a schválenými záměry a cíli orgánu veřejné správy;
- správnost operace, a to zejména ve vztahu k dodržení právních předpisů a dodržení kritérií stanovených pro hospodárný, efektivní a účelný výkon veřejné správy;
- přijetí příslušných opatření k vyloučení či zmírnění finančních, provozních, právních a dalších rizik, která by se při uskutečňování operace mohla vyskytnout;
- doložení operace úplnými podklady.³²

³¹ Zákon č. 320/2001 Sb., dostupné na:

<https://portal.gov.cz/app/zakony/zakonPar.jsp?page=0&idBiblio=51644&recShow=1&nr=320~2F2001&rpp=15#parCnt>

³² Vyhláška č. 416/2004 Sb., dostupné na:

<https://portal.gov.cz/app/zakony/zakonPar.jsp?page=0&idBiblio=58202&recShow=10&nr=416~2F2004&rpp=15#parCnt>

K problematice finanční kontroly ve veřejné správě se váže řada dalších předpisů, jde například o Pokyny centrální harmonizační jednotky, Metodické pokyny, České účetní standardy atd. Kromě toho je nezbytné, aby každá organizace měla vypracovanou podrobnou vnitřní směrnici. V té musí být srozumitelně a jednoznačně popsány konkrétní postupy pro realizaci finanční kontroly v rámci organizace, vymezeny všechny pojmy, definováni odpovědní pracovníci s uvedenými povinnostmi, podpisové vzory atd.

Vhodné je také uvedení aktuální účtové osnovy, souvisejících předpisů (jak externích, tak interních) a součástí směrnice by měly být i příslušné formuláře, které budou k výkonu finanční kontroly používány. Touto směrnicí se pak musí při výkonu své práce řídit všichni dotčení zaměstnanci. Pravidelně se proto musí seznamovat s jejím zněním a případnými průběžnými aktualizacemi. Ty mohou vycházet jak z legislativních změn, tak i z požadavků provozu či z podnětů samotných zaměstnanců organizace.

Pojmem finanční kontrola je tedy míněna řídicí kontrola, která je zajišťována stanovenými odpovědnými zaměstnanci v rámci vnitřního řízení organizace. Kontrola se týká jak připravovaných, tak probíhajících operací, a to až do jejich konečného vypořádání.

Domnívám se, že uvedená teoretická východiska obsáhla základní vhled do problematiky, které se v této práci věnuji.

PRAKTICKÁ ČÁST

Vyhláška 416/2004 Sb. v paragrafu č. 9 říká: „*Při plánování, přípravě a uskutečňování operací se kontrolními postupy... řídicí kontroly zajistí soustavné, koordinované a včasné zajišťování provozních, finančních a jiných rizik.*“³³ Takovými riziky mohou být například újma na majetku, ohrožení bezpečnosti důvěrných informací, poškození pověsti organizace a v neposlední řadě samozřejmě v neekonomickém využívání veřejných financí. Právě těmto rizikům má finanční kontrola předcházet.

V praktické části této práce se budu věnovat konkrétním postupům finanční kontroly. Vysvětlím základní pojmy včetně vymezení povinností zainteresovaných pracovníků a popíšu jednotlivé kroky procesu finanční kontroly. Následně se budu věnovat propojení finanční kontroly s účetnictvím příspěvkové organizace. Cílem tohoto propojení je eliminace nebo alespoň minimalizace případných nedostatků procesu nebo selhání lidského faktoru.

5 FINANČNÍ KONTROLA V PRAXI

Finanční kontrola se zabývá sledováním veřejných příjmů (potažmo výnosů) a výdajů (potažmo nákladů). Podstatu těchto pojmů popisují v kapitole 1.3 a 1.4. Zkráceně jde o finanční prostředky plynoucí do a ze státního rozpočtu a sloužící k zabezpečení veřejných statků. Zároveň bych ráda připomněla, že se popisované postupy vztahují na provozní rozpočet, investicemi se tato práce nezabývá (vysvětleno v kapitole 2.3.2).

³³ Vyhláška č. 416/2004 Sb., dostupné na:
<https://portal.gov.cz/app/zakony/zakonPar.jsp?page=0&idBiblio=58202&recShow=10&nr=416~2F2004&rpp=15#parCnt>

Jak již bylo zmíněno, hlavním cílem finanční kontroly je zajištění **hospodárného, efektivního a účelného** vynakládání veřejných financí (princip známý také jako pravidlo 3E). **Hospodárností** rozumíme snahu pořídit co nejvíce statků (zboží, služeb) za co nejmenší objem finančních prostředků, přičemž však musí být dodržena požadovaná kvalita. **Efektivnost** znamená takové použití veřejných prostředků, kterým se dosáhne nejvyššího možného přínosu, rozsahu a kvality pořizovaných statků. A konečně **účelnost** vyjadřuje, zda byla danou operací uspokojena zamýšlená potřeba.

V obecné rovině je třeba si uvědomit, že je nejlepší provádět kontrolu předběžně, respektive průběžně. Kontroly se v praxi leckdy bohužel provádějí až na poslední chvíli a není již žádný prostor pro včasné podchycení chyb a zajištění nápravy. Zároveň je nutné předem stanovit co, kdo a jak bude kontrolovat, způsob kontroly a také její frekvenci. Ideální je „*maximum kontrol přesunout na takové počítačové kontroly, které nelze obejít*“.³⁴

V následujících kapitolách již přejdu k popisu konkrétních postupů FK. Začneme tedy výkladem základních pojmů.

5.1 Základní pojmy

Mezi základní pojmy finanční kontroly, se kterými se setkáváme při její aplikaci do praxe, patří:

- příkazci operace;
- správce rozpočtu;
- hlavní účetní;
- individuální příslib;
- limitovaný příslib.

Příkazci operace - jsou to vedoucí pracovníci, kteří na základě písemného pověření odpovídají za dodržování hospodárnosti, efektivnosti a účelnosti. Vnitřní směrnice organizace zpravidla určuje okruh komodit, za který je ten který příkazce

³⁴ Dušek, *Vyhněte se chybám v účetnictví*, str. 44-45

operace zodpovědný. V souladu s touto směrnicí má pak každý příkazce se stanovenými komoditami (operacemi) právo disponovat. Příkazci operací jsou zpravidla vedoucí příslušných oddělení, např. vedoucí IT má právo disponovat s takovými položkami, jako jsou PC, software, hardware atd. K tomuto účelu pak mají jednotliví příkazci na straně **výdajů** alokovaný určitý objem financí z celkového provozního rozpočtu organizace. Na straně **příjmů** pak příkazci operací kontrolují správnost určení dlužníka, zda je daný příjem v souladu se schválenou činností organizace, zda je příslušná finanční částka správná (např. zda kalkulace odpovídá ceníku organizace) atd.

Správce rozpočtu – svoji funkci vykonává na základě písemného pověření, zpravidla jde o zaměstnance ekonomického odboru. Zásadní je jeho role zejména v rámci předběžné kontroly na straně výdajů. Před každým plánovaným výdajem veřejných finančních prostředků kontroluje, zda požadavek předkládá oprávněný příkazce operace, zda je uvažovaný nákup v souladu s rozpočtovými pravidly, zda jsou na něj v rozpočtu po celou dobu realizace deponovány finanční prostředky atd. Zároveň musí ve spolupráci s příkazcem operace prověřit rozpočtová rizika. Pokud se nějaká vyskytnou, musí příkazce operace navrhnout způsob jejich eliminace. Do té doby nesmí správce rozpočtu takový výdaj schválit. Funkce správce rozpočtu se nikdy nesmí překrývat s funkcí příkazce operace. Jak z výše uvedeného vyplývá, správce rozpočtu se aktivně podílí na finanční kontrole v případě výdajů. Nicméně samozřejmě musí mít k dispozici i informace o příjmech, aby měl ucelenou představu o hospodaření organizace.

Hlavní účetní – i zde je výkon funkce podmíněn písemným pověřením, ve většině případů jde o zaměstnance finanční účtárny. Jeho úkol spočívá zejména v kontrole toho, zda operaci schválil oprávněný příkazce operace a správce rozpočtu, zda se jedná o individuální nebo limitovaný příslib a také zda je správně a úplně určen věřitel nebo dlužník. Zásadní je i to, aby výše částky na účetním dokladu nepřevyšovala částku alokovanou limitovaným, respektive individuálním příslibem. Funkci hlavní účetní a správce rozpočtu nikdy nesmí vykonávat jedna a tatáž osoba.

Individuální příslib (IP) – jde o individuální požadavek na schválení jednoho konkrétního nákupu od jednoho konkrétního dodavatele; a to za předem stanovenou cenu. Neshledá-li správce rozpočtu nedostatky, vrátí verifikovaný (svým podpisem potvrzený a datem opatřený) příslib k připravované operaci příkazci. Verifikace správce rozpočtu, případně s připojenými písemnými omezujícími podmínkami, je pro účely finančního řízení dokladem o kontrolním zajištění finančního krytí připravovaného závazku. Individuální příslib je tedy nástrojem finanční kontroly pro jednorázové, ojedinělé a neopakující se operace.

Limitovaný příslib (LP) – z důvodů snížení administrativní zátěže se k finančnímu zajištění opakovaných, pravidelných operací používá tzv. limitovaný příslib. Předem druhově vymezené operace mají na určité období přidělený finanční objem (budget), který příkazci nesmí v daném období překročit. Verifikace správcem rozpočtu na limitovaném příslibu je dokladem o kontrolním zajištění finančního krytí předpokládaných závazků. Limitovaný příslib je nástrojem finanční kontroly pro opakované a často se vyskytující operace.

Výše uvedené výklady pojmů vychází z prováděcí vyhlášky č. 416/2004 Sb., která stanovuje podrobnosti a postupy finanční kontroly.³⁵

Jak individuálním, tak limitovaným příslibům je vhodné přiřadit vlastní číselnou řadu. Následně by nemělo docházet k porušení souvislosti těchto řad. Nicméně ani porušení této řady nemusí nutně znamenat jakýsi cílený zlý úmysl. Proto by kontrola číselných řad neměla být přeceňována a neměla by v žádném případě být jediným kritériem.³⁶

Osoby, které vykonávají funkci příkazce operace, správce rozpočtu a hlavní účetní podepisují individuální i limitované přísliby a veškeré účetní doklady v souladu s podpisovými vzory. Ty mohou být uvedeny například na pověření k výkonu příslušné funkce.

³⁵ Vyhláška č. 416/2004 Sb., dostupné na:
<https://portal.gov.cz/app/zakony/zakonPar.jsp?page=0&idBiblio=58202&recShow=10&nr=416~2F2004&rpp=15#parCnt>

³⁶ Dušek, *Vyhněte se chybám v účetnictví*, str. 55

V praxi se osvědčilo vyhotovení originálů těchto pověření ve dvou pare, přičemž jeden má k dispozici pověřený zaměstnanec, druhý pak správce rozpočtu. Kopie pověření má pak k dispozici hlavní účetní. Kromě toho je možné vytvořit samostatný dokument, kde jsou uvedeny podpisové vzory všech zaměstnanců participujících na systému finanční kontroly v organizaci.

5.2 Základní procesy finanční kontroly

Finanční kontrola se týká operací od jejich plánování přes přípravu, vlastní uskutečnění až po konečné vypořádání. Podle tohoto principu rozlišujeme kontrolu:

- předběžnou;
- průběžnou;
- následnou.

Předběžná kontrola zajišťuje prověření všech podkladů připravovaných operací. V případě zjištění nedostatků je proces pozastaven až do doby jejich odstranění. Tyto činnosti provádějí příkazci operací, správce rozpočtu i hlavní účetní.

Průběžná kontrola je zajišťována především příkazci operace. Ti v rámci svých povinností prověřují, zda byly dodrženy všechny předepsané postupy, zda nedošlo k překročení schválených finančních limitů, zda byla dodávka splněna v souladu s plánovanými záměry atd. Průběžná kontrola tedy prověřuje úplnost a přesnost průběhu operace, a to od vzniku nároku nebo závazku až do okamžiku ukončení dané operace.

Následná kontrola probíhá po ukončení prováděných operací, po konečném vypořádání nároku nebo závazku a po konečném vyúčtování. Zjišťuje, zda *„přezkoumávané operace jsou v souladu s právními předpisy, schválenými rozpočty, programy, projekty, uzavřenými smlouvami nebo jinými rozhodnutími přijatými v rámci řízení a splňují kritéria hospodárnosti, účelnosti a efektivnosti“*.³⁷

³⁷ Zákon č. 320/2001 Sb., dostupné na:
<https://portal.gov.cz/app/zakony/zakonPar.jsp?page=1&idBiblio=51644&recShow=12&nr=320~2F2001&rpp=10#parCnt>

Pojďme se tedy věnovat jednotlivým úkonům při výkonu finanční kontroly. Nejprve ve stručnosti popíšu proces FK v rámci příjmů, podrobněji pak objasním postupy při řízení výdajů.

5.3 Finanční kontrola při správě příjmů

Jak již bylo řečeno, příspěvková organizace může mít příjmy jak z hlavní, tak z doplňkové činnosti. Tyto činnosti musí schválit zřizovatel a jsou přesně vymezeny ve zřizovací listině organizace.

V rámci svých pověření a z toho vyplývajících povinností zajišťují předběžnou, průběžnou a následnou kontrolu při správě příjmů příkazce operace a hlavní účetní; správce rozpočtu se tohoto procesu aktivně neúčastní. Příkazce operace stvrzuje svým podpisem na příslušném dokladu prověření operace a její správnost; následně dává pokyn k plnění příjmu. Doklad předá se všemi podklady prokazujícími příslušný nárok hlavní účetní, která zajistí konkrétní příjem (zpravidla vystaví fakturu).

Hlavní účetní pak prověřuje zejména správnost určení dlužníka, výši a splatnost vzniklého nároku, soulad podpisu příkazce operace s podpisem v podpisovém vzoru, související účetní rizika včetně přijetí opatření k jejich vyloučení nebo alespoň zmírnění.

Shledá-li hlavní účetní nedostatky, oznámí své zjištění (nejlépe písemnou formou) příkazci operace s uvedením důvodů, případně přiloží příslušné doklady. Ke konečnému vypořádání pak dochází až po odstranění případných nedostatků. Všechny související doklady musí být následně řádně archivovány pro potřeby případných pozdějších interních i externích auditů.

Při správě příjmů je průběžně sledováno plnění schváleného, respektive upraveného rozpočtu organizace, pokud v průběhu účetního období došlo k rozpočtovým úpravám. Pokud jsou příjmy (respektive výnosy) pod očekávaným objemem, měla by organizace přikročit k relevantnímu snížení nákladů, aby se nedostala do ztráty. Pokud jsou naopak

příjmy nad rozpočtovanou částkou, měla by organizace vložit tyto prostředky do dalšího rozvoje organizace.

I když je sledování příjmů jistě důležité, stěžejní část finanční kontroly spadá v příspěvkové organizaci do oblasti výdajů (respektive nákladů). Pravidlo 3E se totiž týká převážně právě výdajů, i když samozřejmě i v otázce příjmů se musí organizace těmito pravidly řídit a musí se chovat jako řádný hospodář. Nicméně přesto se domnívám, že větší rizika přece jen hrozí v oblasti výdajů. A právě tato problematika bude obsahem následujících kapitol.

5.4 Finanční kontrola při správě výdajů

Stejně jako u příjmů, tak i u výdajů členíme finanční kontrolu na předběžnou, průběžnou a následnou. Na rozdíl od příjmů se zde procesu kontroly aktivně účastní kromě příkazců operace a hlavního účetního i správce rozpočtu.

5.4.1 Předběžná kontrola

Předběžnou kontrolu bychom si mohli představit jako určitý typ prevence. Cílem je předcházení nedostatkům a nežádoucím jevům.³⁸

V této fázi finanční kontroly stojíme na počátku realizace zamýšlené operace a stěžejní zde jsou role příkazce operace a správce rozpočtu. Pro názornost si představme, že cílem operace je kupříkladu pořízení nového PC. Předkladatel tedy vznesl svůj požadavek a předloží jej příslušnému odpovědnému zaměstnanci, v tomto případě vedoucímu odboru IT. Tento vedoucí zaměstnanec je zpravidla i příkazcem dané operace.

Příkazce (nebo jím pověřený zaměstnanec) vybere vhodný produkt, dodavatele a určí termín realizace, případně zajistí další podrobnosti nákupu (např. způsob doručení

³⁸ Dušek, *Vyhněte se chybám v účetnictví*, str.30

produktu apod.). Protože daná položka nespadá do limitovaného příslibu, předkladatel ve spolupráci s příkazcem vyplní příslušný formulář individuálního příslibu.

Podoba formuláře není zákonem ani vyhláškou přesně stanovena, vždy zde však musí být popsán předmět operace, předpokládaná cena, termín realizace a dodavatel. Příkazce tyto údaje vyplní, případně uvede možná rizika, a následně doklad předkládá správci rozpočtu k verifikaci. Možnou podobu takového formuláře vidíme na obrázku č. 1.

Obrázek 1 Individuální příslib – vzor formuláře

Individuální příslib číslo:

Položka		Cena
Zdůvodnění:		
Prověření rizik:		
Dodavatel:		Termín pořízení:
Předkladatel:		Příkazce operace:
Verifikace:		Verifikace:
Vyjádření správce rozpočtu:		
Verifikace správce rozpočtu:		

Zdroj: autor práce, 2016, vlastní návrh formuláře

Správce rozpočtu v rámci své kompetence prověří, zda požadavek verifikoval v souladu s interní směrnicí příslušný příkazce a zkontroluje jeho podpis dle podpisového vzoru. Dále musí správce rozpočtu ověřit, zda je na realizaci operace alokován v rozpočtu dostatek finančních prostředků.

U zmíněného jednorázového nákupu PC není v tomto smyslu problém, avšak u rozsáhlejších akcí, například u zajišťování dlouhodobých služeb, je potřeba ověřit dostatek financí na celou dobu realizace.

Pokud správce rozpočtu neshledá nedostatky, verifikuje individuální příslib a originál předá zpět příkazci. Ten na základě schváleného příslibu může zaslat dodavateli objednávku vybraného produktu. Pokud však vykazuje předložený příslib jakékoli nedostatky nebo nejasnosti, musí jej správce rozpočtu vrátit zpět příkazci a zároveň - nejlépe písemně - informovat příkazce o shledaných skutečnostech.

K verifikaci pak může dojít až po odstranění zjištěných nedostatků. Do té doby nesmí příkazce objednávku realizovat. Pokud na danou operaci organizace nemá dostatek financí, nesmí správce rozpočtu příslib verifikovat a operace nesmí být uskutečněna.

Pokud se jedná o pořízení pravidelně se opakujících komodit a služeb (například nákup kancelářských potřeb, nájemné, platby za energie atd.), bývá na tyto položky stanoven limitovaný příslib. Je to z důvodu minimalizace administrativní zátěže.

Znamená to tedy, že příkazce nemusí v takovém případě před každým jednotlivým nákupem vyplňovat individuální příslib. Musí však důsledně kontrolovat čerpání prostředků z limitovaného příslibu, aby nepřekročil stanovený budget, který má pro dané období k dispozici.

Je na organizaci, jak dlouhá období si pro účinnost limitovaných příslibů zvolí. Je třeba optimalizovat administrativní zátěž v korelaci s takovou délkou období, která bude mít dostatečnou vypovídající hodnotu. Z tohoto pohledu se v praxi osvědčují limitované přísliby čtvrtletní nebo pololetní.

Pokud z důvodu nějakých mimořádných okolností (havárie apod.) hrozí, že by byl limit překročen, musí příkazce včas kontaktovat správce rozpočtu a zažádat o navýšení limitu. Správce rozpočtu zváží oprávněnost požadavku a finanční možnosti organizace a učiní příslušné rozhodnutí, o kterém příkazce – opět nejlépe písemně – informuje.

Stejně jako u individuálních příslibů, ani vzhled formuláře na limitovaný příslib není pevně určen. Má obdobné náležitosti jako příslib individuální – např. specifikace položek, období, pro které je LP platný, či výši alokovaného objemu financí. Možnou podobu formuláře ukazuje obrázek č. 2.

Obrázek 2 Limitovaný příslib – vzor formuláře

Limitovaný příslib číslo:

Položky	Celková přidělená částka
Nájemné Zálohy na energie Opravy Režijní materiál Kancelářské potřeby Hygienické potřeby	
Příkazce operace: Verifikace:	Limitovaný příslib je stanoven pro období:
Vyjádření správce rozpočtu:	
Verifikace správce rozpočtu:	

Zdroj: autor práce, 2016, vlastní návrh formuláře

Výše zmiňované individuální a limitované přísliby se tedy vydávají v rámci předběžné kontroly a bez plně verifikovaného příslibu nesmí být zamýšlená operace uskutečněna.

Pouze ve zcela výjimečných případech – například v případě mimořádné události nebo havárie – smí být neodkladná operace uskutečněna na základě telefonické dohody, případně e-mailové komunikace s tím, že veškeré příslušné doklady budou neodkladně vyhotoveny a verifikovány následující pracovní den.

5.4.2 Operace s nízkými finančními částkami

V každé organizaci dochází také k operacím s nízkými finančními částkami, např. výroba klíče, výroba razítka apod. Pokud nejsou tyto položky zahrnuty v limitovaném příslibu, je nutno vyplnit i na tyto „korunové“ nákupy individuální žádanku. Pro takové případy bych navrhovala použití jakéhosi „obecného“ limitovaného příslibu, na který by se bylo možné při realizaci takových operací odkázat. Přesný postup by byl zakotven v příslušné směrnici a stanovil by jasné podmínky pro využití tohoto univerzálního LP. Kupříkladu by bylo možné jej použít pouze pro nákupy do celkové částky 200,- Kč. Správce rozpočtu by pak pro tyto účely alokoval příslušnou finanční částku, jejíž kvalifikovaný odhad by se odvíjel od zkušeností z předchozích období. Jako příkazce operace by zde figuroval ředitel organizace, neboť ten je automaticky ze zákona příkazcem na všechny operace.

Přínosem takového postupu by bylo snížení administrativní zátěže a větší pružnost při zajišťování operací tohoto typu. Rizika jsou s ohledem na nízké finanční částky minimální.

5.4.3 Průběžná a následná kontrola

V rámci průběžné kontroly prověřují příkazci operací, správce rozpočtu a hlavní účetní zejména to, zda jsou při realizaci dodržovány stanovené parametry operace, zda jsou o průběhu operace vedeny související záznamy, zda se při realizaci přihlíží k případným nově vzniklým rizikům apod.

Průběžnou kontrolou se tedy zjišťuje správnost *„fungování zavedeného systému uvnitř orgánu veřejné správy pro včasné předávání informací příslušným vedoucím zaměstnancům, vyžaduje-li to potřeba k usměrnění procesu přímého uskutečňování operace nebo činností, například při vzniku nových rizik spojených se změnou ekonomických, právních, provozních a jiných podmínek“*.³⁹

³⁹ Vyhláška č. 416/2004 Sb., dostupné na: <https://portal.gov.cz/app/zakony/zakonPar.jsp?page=1&idBiblio=58202&recShow=18&fulltext=vyhl~C3~A1~C5~A1ka~20416&rpp=15#parCnt>

V praxi jde například o kontrolu:

- dodací lhůty;
- množství dodaného zboží;
- kvality dodaného zboží;
- náležitostí faktury (identifikace dodavatele i odběratele, fakturovaná částka);
- souladu fakturované částky s individuálním /limitovaným příslibem apod.

V případě jakéhokoli nedostatku nesmí příkazce operace fakturu verifikovat, respektive je hlavní účetní povinen fakturu příkazci vrátit a faktura nesmí být proplacena. Ke konečnému vypořádání smí dojít až po uvedení všech náležitostí do souladu s principy finanční kontroly.

Následná kontrola spočívá zejména:

- v přezkoumání uskutečněných schvalovacích postupů včetně prověření písemných podkladů operace;
- v kontrole vypořádání a vyúčtování včetně příslušné dokumentace;
- v porovnání uskutečněných operací se schválenými rozpočty včetně vyhodnocování jejich důsledků na celkové hospodaření organizace.

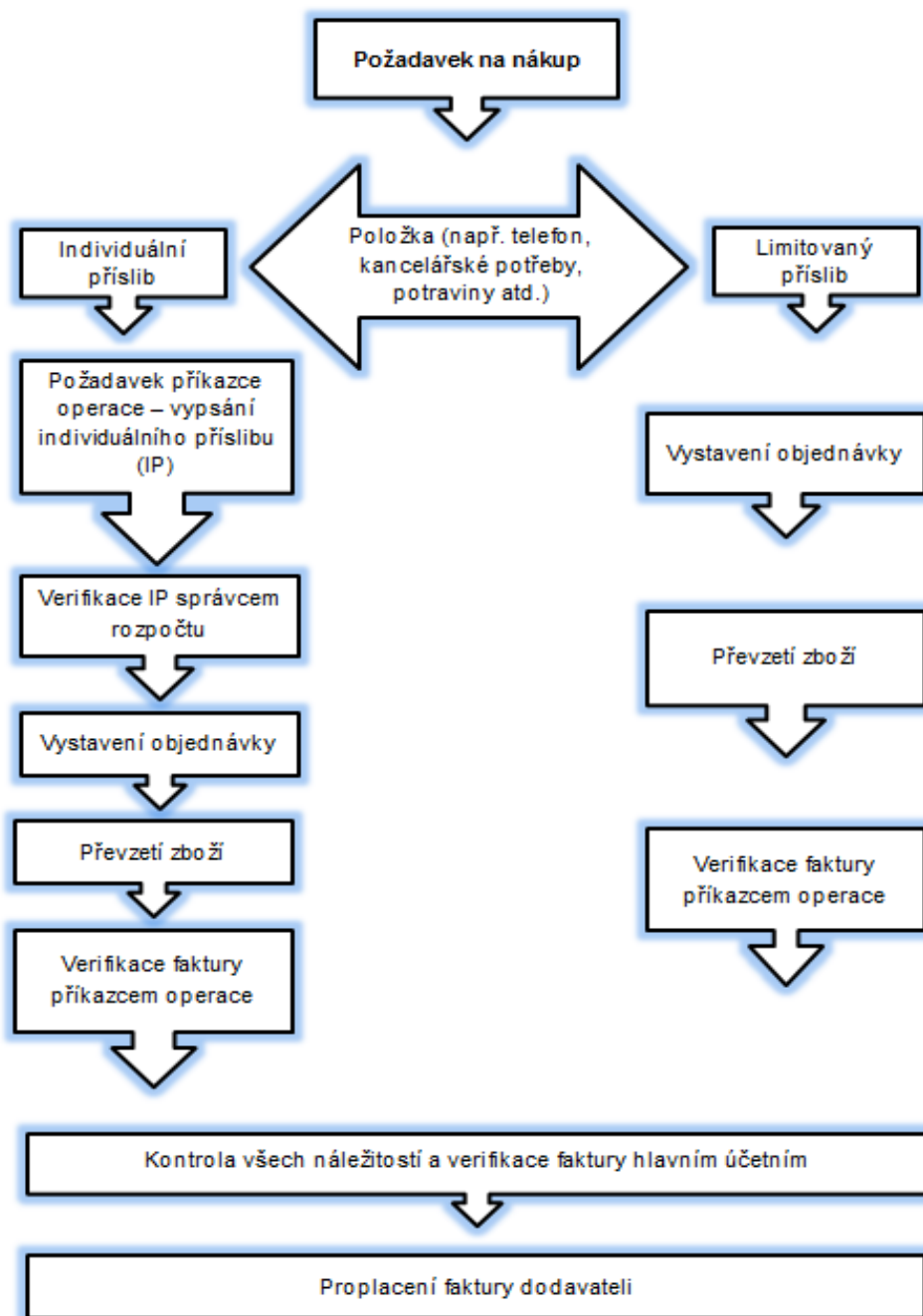
Všichni participující zaměstnanci tedy musí neustále sledovat soulad uskutečňovaných operací s předem stanovenými pravidly a také se souvisejícími předpisy, ať už externími, nebo interními. Jakékoli nedostatky je nutné okamžitě řešit a v případě systémové chyby přijmout taková opatření, aby nemohlo docházet k jejímu opakování.

Stejně jako u správy příjmů, i na straně výdajů je nutné všechny související doklady archivovat pro případné audity.

Popsaný systém se může na první pohled zdát poněkud složitý, proto jsem pro lepší přehlednost a srozumitelnost výše popsaného procesu vypracovala následující schéma.

Formou jakéhosi rozcestníku jsem se pokusila o grafické znázornění správných postupů. Jsou zde zjednodušeně zachyceny alespoň základní kroky celého procesu, případné nuance jednotlivých operací zde podchyceny nejsou.

Obrázek 3 Proces finanční kontroly



Zdroj: autor práce, 2016, vlastní schéma

6 VAZBA FINANČNÍ KONTROLY NA OSTATNÍ SYSTÉMY

Finanční kontrola pochopitelně není v organizaci jakýmsi samostatným solitérem, její výkon má návaznost na celou řadu dalších činností. Těmi nejvýznamnějšími jsou tvorba rozpočtu a systém účetnictví. Oba tyto procesy mají v každé organizaci svoji pevnou platformu, a proto se mi jeví nastavení vazeb (nejlépe elektronických) finanční kontroly na tyto systémy jako ideální.

6.1 Vazba na rozpočtování

Při schvalování jakéhokoli výdaje musí mít správce rozpočtu detailní přehled o čerpání rozpočtu a jeho rezervách v jednotlivých položkách. Protože je těchto položek celá řada (zejména ve větších organizacích), je vhodné si nastavit jejich sledování pomocí PC – ať už prostřednictvím samostatného SW nebo alespoň jednoduché tabulky - například v Excelu. Samozřejmě platí, že čím sofistikovanější je taková metoda nebo SW, tím menší je riziko případného pochybení.

V praxi by tedy mohla taková SW kontrola před schválením jakékoli operace upozornit správce rozpočtu na případné riziko překročení budgetu. Následně by pak musel správce rozpočtu spolu s příslušným příkazcem posoudit oprávněnost a nezbytnost plánované operace a zvážit případnou možnost navýšení rozpočtu u dané komodity. Pokud by operace byla shledána jako zbytná nebo pokud finanční situace organizace neumožňuje navýšení rozpočtu, nesmí být plánovaná operace uskutečněna.

Navýšení rozpočtu v konkrétní položce je možné - zjednodušeně řečeno - v případě rezervy v jiné položce, případně jsou-li dostatečně vysoké výnosy a je tak možné navýšit celkové náklady. O uskutečněné úpravě rozpočtu musí organizace následně informovat svého zřizovatele, zpravidla v rámci pravidelného čtvrtletního nebo pololetního předkládání zpráv o činnosti a o hospodaření organizace.

6.2 Vazba na účetnictví

Účetnictví každé organizace je v dnešní době již vedeno v elektronické podobě. Existuje celá řada SW a příspěvkové organizace zpravidla mají od zřizovatele určeno, ve kterém z nich mají účetnictví vést. Je totiž účelné, aby všechny organizace daného zřizovatele vedly účetnictví v tomtéž programu; má to například tu výhodu, že zřizovatel může vydávat pro všechny organizace jednotné pokyny, metodiku apod.

Jak je výše popsáno, úkolem finanční kontroly na straně výdajů je zajistit, aby na každou operaci byly v předstihu rezervovány finanční prostředky a aby každou operaci schválil příslušný příkazce operace. Při zaúčtování a proplácení jakéhokoliv dokladu (faktury, paragonu) je pak hlavní účetní povinna kontrolovat, zda je k danému dokladu připojen verifikovaný individuální, respektive limitovaný příslib; dále musí prověřit, zda částka k úhradě nepřevyšuje alokovanou finanční částku uvedeného příslibu. V případě jakýchkoli nesrovnalostí **nesmí** hlavní účetní příslušný doklad proplatit.

V praxi nicméně hrozí reálné riziko selhání lidského faktoru, zejména pak ve větších organizacích, kde je denně uskutečněno velké množství operací. Vhodným řešením se jeví softwarové zajištění. Ideální by pak mohla být úprava stávajícího účetního SW, do něhož by byl systém finanční kontroly implementován tak, aby došlo k provázanosti obou procesů – účetnictví i finanční kontroly.

Tato provázanost by byla založena na tom, že správce rozpočtu zadá do programu **každý** verifikovaný příslib - jak individuální, tak limitovaný. Zde by se zadávaná finanční částka a předmět operace již přiřazoval ke konkrétnímu analytickému účtu. Hlavní účetní by se následně při zaúčtování příslušné faktury (případně paragonu) musela na tento příslib odkázat – tzv. spárování. Byla by tím zaručena křížová kontrola a bez předchozího schválení nebude možné jakýkoli účetní doklad ani zaúčtovat, ani uhradit.

Při jakékoli nesrovnalosti bude hlavní účetní povinna kontaktovat správce rozpočtu a daného příkazce operace, aby ve vzájemné součinnosti danou odchylku vyřešili.

6.3 Propojení systémů v praxi

Pro efektivní výkon finanční kontroly je nezbytné propojit systém rozpočtování, finanční kontroly a účetnictví v jeden organický celek. Důsledné dodržování předepsaných postupů by mělo zabezpečit hladký průběh finanční kontroly v souladu s platnými normami.

Počínaje sestavením (a případnými úpravami) rozpočtu přes uskutečnění jednotlivých operací až po jejich konečné zaúčtování a vypořádání musí určený software podchytit všechny potřebné a konkrétní informace. Za tímto účelem je potřebné zanést do SW následující data, a to v uvedeném pořadí:

- po stanovení rozpočtu pro jednotlivé položky **zadat příslušné finanční částky do SW** a přiřadit je **k odpovídajícím analytickým účtům** platné účetní osnovy, tento krok je v kompetenci správce rozpočtu;
- po schválení jakékoli operace – ať už prostřednictvím limitovaného, nebo individuálního příslibu – **zadat alokované částky k příslušným analytickým účtům**, na nichž bude následně o dané operaci účtováno. I tento krok je v kompetenci správce rozpočtu. V případě nejasných operací z pohledu účtování konzultuje správce rozpočtu tuto záležitost s hlavní účetní za účelem správného stanovení odpovídajícího účtu. V rámci tohoto kroku je nastavena automatická kontrola průběžného čerpání financí z toho kterého účtu. V případě, že by došlo k překročení stanoveného budgetu, systém zobrazí tzv. varovné hlášení a zadání příslibu nebude možné. V takovém případě nesmí správce rozpočtu danou operaci schválit, respektive musí upravit rozpočet, pokud to finanční situace organizace umožňuje. **Tento krok tedy zajišťuje, že plánované operace nejsou v rozporu se schváleným, respektive upraveným rozpočtem.**
- po realizaci je o konkrétních operacích účtováno a **příslušné doklady jsou přiřazeny k odpovídajícím individuálním/limitovaným příslibům**. Tento krok je v kompetenci hlavní účetní. Pokud by příslib ke konkrétní operaci nebyl v systému zadán, případně pokud by fakturovaná částka byla vyšší než alokovaná, opět dojde k zobrazení varovného hlášení a zaúčtování nebude možné. Hlavní účetní pak informuje správce rozpočtu a příkazce operace, kteří

musí nastalou situaci řešit. Tímto krokem je zajištěna finanční kontrola v tom smyslu, že není možné zaúčtování a konečné vypořádání takové operace, na kterou nebyla v předstihu alokována dostatečná finanční částka.

Uvedený postup minimalizuje riziko nedodržení zákonných požadavků na výkon finanční kontroly. Samozřejmě nelze vyloučit selhání lidského faktoru, ale dobře fungující softwarové propojení jednotlivých kroků zajišťuje upozornění na případnou chybu a možnost včasné nápravy.

Následující obrázek představuje možnou podobu příslibu zadaného do SW s naznačením výše zmiňovaných kontrolních vazeb.

Obrázek 4 Kontrolní vazby

Datum	Č. příslibu	Příkazce	Č. účtu	Částka v Kč	Předmět
12. 12. 15	545/15	Novák	558125	7000,00	mobilní telefon

Kontrolní vazba
na rozpočet
(při zadávání příslibu)

Kontrolní vazba
na alokaci
(při účtování operace)

Zdroj: autor práce, 2016, vlastní obrázek

6.4 Souvislý příklad

V této kapitole popíšu krok za krokem fiktivní operaci, v rámci které budu postupovat podle výše popsaných procesů.

Zadání: Vedoucí ekonomického odboru (EO) požaduje pro zefektivnění práce svého oddělení pořízení multifunkční tiskárny s funkcemi skeneru a kopírky.

Postup:

1. Vedoucí EO se se svým požadavkem obrátí na příslušného příkazce operace, v tomto případě vedoucího informačních technologií (IT).
2. Vedoucí IT zjistí nabídku na trhu v dané kategorii a vybere vhodný produkt od konkrétního dodavatele za konkrétní cenu. Protože nemá nákup takové položky v limitovaném příslibu, vyplní individuální příslib.
3. Vedoucí IT předloží vyplněný individuální příslib správci rozpočtu. Ten ověří, má-li organizace v dané položce rozpočtu dostatek financí, zda je IP správně vyplněn a verifikován odpovídajícím příkazcem operace. Pokud je vše v pořádku, může správce rozpočtu přikročit k verifikaci příslibu.
4. V rámci verifikace správce rozpočtu neprodleně zadá příslib do účetního programu a přiřadí plánovaný nákup ke konkrétnímu analytickému účtu – v tuto chvíli proběhne **SW kontrola, zda je na danou položku v rozpočtu skutečně dostatek financí**. Pokud je vše v pořádku, předá správce rozpočtu verifikovaný originál příslibu příkazci – vedoucímu IT.
5. Na základě schváleného příslibu může vedoucí IT uskutečnit nákup. Po realizaci nákupu předá vedoucí IT fakturu spolu s originálem individuálního příslibu hlavní účetní.
6. Hlavní účetní provede formální kontrolu dokladů, a pokud je vše v pořádku, může operaci zaúčtovat. V průběhu účtování se účetní musí odkázat na zadaný příslib – dochází k **SW kontrole předchozího schválení nákupu a alokování financí**. Pokud je vše v pořádku, dokončí hlavní účetní zaúčtování operace.

V těchto šesti krocích jsou stručně popsány základní principy finanční kontroly, a to včetně integrace s rozpočtováním a účetnictvím do účetního SW organizace. Tučným písmem jsou zvýrazněny právě kontrolní funkce SW v konkrétních momentech procesu.

Pochopitelně ani tento systém nedokáže zcela eliminovat chyby, neboť i vstupní data zadávají „pouze“ lidé a občasné chyby jsou nevyhnutelné. Takto nastavený proces však, domnívám se, dokáže docela účinně předejít celé řadě administrativních nedostatků, chyb typu neúplných informací atd.

Dalším zlepšením navrženého procesu by mohlo být propojení se systémem objednávek, kde by docházelo k SW kontrole i v okamžiku vyhotovení objednávky zboží či služby. Ke každé zadané objednávce by například správce rozpočtu musel přiřadit svoji verifikaci a teprve poté by mohl příslušný příkazce operace daný nákup objednat a realizovat. V ideálním případě by byl systém objednávek opět integrován do účetního SW a tím by tedy byla zajištěna celá finanční kontrola, včetně kontroly předběžné, v rámci jednoho uceleného SW systému.

6.5 Netypické operace

Ne každá operace je běžná a obvyklá; v praxi se vyskytuje celá řada případů, které nemají tzv. typové řešení a vyžadují operativní řešení a jistou dávku kreativity. V takových podmínkách lze říci, že i zavedený systém řídicí finanční kontroly je do značné míry „živým organismem“, který se neustále vyvíjí. Proto se zde nelze spokojit se zautomatizovanými postupy, ale je nutné, aby se participující zaměstnanci aktivně podíleli na vylepšování a přizpůsobování systému měnícím se podmínkám.

V případě netypických operací je nutné nalézt takové řešení, které bude v souladu v první řadě s legislativou. Do budoucna pak může organizace z těchto případů čerpat a inspirovat se jimi při řešení dalších neobvyklých situací. Nově nalezené postupy je následně nutné začlenit také do vnitřních předpisů.

7 AUDIT

Výraz audit můžeme chápat jako synonymum pro objektivitu a nástroj zkvalitňování řízení organizace. Jde o proces získávání a vyhodnocování informací. Cílem je zjistit soulad, respektive odchylky zjištěných skutečností od předepsaných postupů.⁴⁰ Ekonomický výkladový slovník uvádí tuto definici auditu: „*Podrobné a kritické zhodnocení hospodaření firmy z různých hledisek. ... Nejčastěji prověření účetnictví a finančního a daňového hospodaření firmy.*“⁴¹

Auditor by měl být nezájatý, objektivní, informovaný a znalý věci. V žádném případě nesmí zneužívat svého postavení či informací, které v rámci své činnosti získá. Základní principy chování auditorů jsou uvedeny v *Etickém kodexu pro auditory a účetní znalce* vydaném Komorou auditorů České republiky.⁴²

Práva a povinnosti auditorů, asistentů auditora a auditorských společností upravuje zákon č. 93/2009 Sb., o auditorech. V souladu s tímto zákonem může auditorem být osoba (fyzická nebo právnická), které bylo Komorou vydáno rozhodnutí o oprávnění provádět auditorskou činnost.⁴³

7.1 Interní audit

Interní audit představuje objektivní, kompetentní a komplexní činnost, přičemž by měl zároveň působit jako poradní orgán. Jde o funkčně nezávislého zaměstnance nebo útvar, který je organizačně oddělený od ostatních výkonných útvarů organizace, zpravidla bývá podřízen přímo řediteli. Hlavním úkolem interního auditu je pomáhat organizaci vyvarovat se rizik a dosahovat vytyčených cílů.

⁴⁰ Dvořáček, *Interní audit a kontrola*, str. 1

⁴¹ FIALOVÁ, *Malý ekonomický výkladový slovník*, str. 12

⁴² Dostupné na: <http://www.kacr.cz/eticky-kodex-komory-auditoru-ceske-republiky>

⁴³ Zákon č. 93/2009 Sb., dostupný na: <https://portal.gov.cz/app/zakony/zakonPar.jsp?page=0&idBiblio=68445&recShow=0&nr=93-2F2009&pp=15#parCnt>

Audit má za úkol nacházet prostor pro zlepšení, dává doporučení a podněty, jak zefektivnit či zkvalitnit konkrétní procesy. Zaměřuje se především na finanční audity, audity hospodárnosti, efektivnosti a účelnosti jednotlivých operací, personální audity atd.

Svá zjištění auditor předkládá ve formě auditních zpráv managementu organizace zároveň s doporučeními ke „*zdokonalování kvality vnitřního kontrolního systému, k předcházení nebo ke zmírnění rizik a k přijetí opatření k nápravě zjištěných nedostatků*“.⁴⁴

Výsledkem kvalitně prováděného interního auditu jsou přínosné poznatky pro vedení organizace, přičemž neplní pouze funkci kontrolní, ale také ve velké míře funkci poradní.

7.2 Externí audit

Externí audit, na rozdíl od interního, zkoumá a ověřuje výhradně to, zda organizace dodržuje pravidla, která jí předepisuje legislativa, např. efektivnost daných postupů nehodnotí. Pracovníci externího auditu vycházejí při své práci z různých druhů písemností - účetní, personální a jiné dokumenty, zřizovací listina apod., případně také mohou čerpat z informací poskytnutých jednotlivými pracovníky daného kontrolovaného subjektu. Externí audit je vždy zaměřen na kontrolu konkrétní oblasti, např. finanční audit, audit problematiky veřejných zakázek, personální audit atd.

Externí auditor je povinen v předem stanovené lhůtě seznámit kontrolovaný subjekt se svými nálezy a závěry, s navrhovaným obsahem zprávy a s případnými doporučeními. Kontrolovaný subjekt má právo se s návrhem auditní zprávy seznámit a písemně se k němu vyjádřit. Toto stanovisko je následně součástí finální zprávy o auditu.

⁴⁴ Zákon č.320/2001 Sb., dostupné na:

<https://portal.gov.cz/app/zakony/zakonPar.jsp?page=2&idBiblio=51644&recShow=32&fulltext=z~C3~A1kon~20~C4~8D~20320&nr=320&rpp=15#parCnt>

7.3 Shrnutí

Oba druhy auditů se pochopitelně zaměřují i na problematiku finanční kontroly. Jak z výše uvedeného vyplývá, interní audit kromě souladu s předpisy zkoumá především efektivnost nastavených procesů, kontroluje, zda participující zaměstnanci plní své povinnosti apod. S příslušnými pracovníky organizace se snaží nacházet problémové oblasti a navrhuje opatření, která mají zabránit případným nedostatkům.

Externí audit se pak zaměřuje zejména na to, zda má organizace nastavené kontrolní procesy v souladu s příslušnými právními předpisy a zda v organizaci nedochází k porušení zákonů.

Úkolem auditu je tedy kvalifikovaný názor nezávislé osoby na správné postupy v organizaci. Audit je účinným nástrojem nejen pro zhodnocení kvality nastavených procesů a systémů v organizaci, ale také dobrou prevencí případných cílených podvodů i neúmyslných chyb jednotlivců.

ZÁVĚR

Na první pohled by se mohlo zdát, že finanční kontrola s sebou přináší pouze byrokratickou zátěž a že by organizace mohly stejně dobře fungovat i bez tohoto procesu. Je však třeba si uvědomit, že komplexní kontrola alokace financí je nezbytná. Jde o zásadní nástroj zabraňující tomu, aby si organizace pořizovaly zboží a služby nákupy bez uvážení či nad své finanční možnosti. Toho jsme často svědky například u některých států, (státní bankroty známe i z nedávné minulosti), ale i u jednotlivců, kteří v důsledku ukvapených nákupů a upadají do dluhových pastí. Jistě hrozí určité riziko, že by se manažeři některých subjektů mohli chovat podobně neuváženě.

Problematika finanční kontroly je poměrně složitá a promítá se v podstatě do všech činností organizace. Tyto činnosti je nezbytné účelně koordinovat a zároveň je nutná úzká spolupráce všech participujících odborů a pracovníků.

Domnívám se, že by realizace navržených řešení měla velice pozitivní dopad na proces finanční kontroly v organizaci. Takto zavedené mechanismy by významně omezily prostor pro selhání lidského faktoru a v konečném důsledku by tedy předcházely porušování platné legislativy.

Oblasti kontroly veřejných financí, a tedy i hospodaření příspěvkových organizací, je právem věnována značná pozornost a dá se předpokládat, že do budoucna se budou požadavky na kontrolní činnost ještě zpřísňovat. Proto je v zájmu jednotlivých organizací vybudovat si co nejefektivnější procesy, které budou hladký průběh finanční kontroly zajišťovat.

I proto jsem si toto téma vybrala a pokusila se navrhnout opatření a postupy, které by dotčeným organizacím mohly pomoci tuto obsáhlou problematiku účinně a komplexně řešit. Jsem přesvědčena, že navržené postupy integrující rozpočtování, účetnictví i finanční kontrolu do jedné softwarové aplikace mají reálnou šanci v praxi obstát.

Bohužel ani navrhovaný systém propojení se SW aplikacemi neřeší administrativní náročnost celého procesu, která je nesporná. Zjednodušení by mohlo přinést například

schvalování nákupů do určité finanční výše prostřednictvím vnitropodnikové e-mailové pošty. Nicméně aby byl tento postup v souladu s právními předpisy, museli by mít příslušní pracovníci zajištěný elektronický podpis.

Snížování administrativní náročnosti by se mělo, podle mého názoru, do budoucna stát předmětem jednání a následných legislativních změn, neboť zejména ve větších organizacích s velkým počtem účetních operací je byrokratická zátěž opravdu hodna pozornosti. Transformace v jednodušší systém by jistě byla přínosem pro všechny participující organizace a v důsledku i pro jejich zřizovatele.

Trend k větší pružnosti a snížení byrokracie naznačuje návrh ministerstva financí nově připravovaného **Zákona o řízení a kontrole veřejných financí**, který by měl v budoucnu nahradit stávající zákon č. 320/2001 Sb. Cíl návrhu zákona je definován takto: „*Cílem Návrhu zákona je zjednodušení, unifikace a rozvoj současné legislativní úpravy systému vnitřního řízení a kontroly ve veřejné správě tak, aby systém vnitřního řízení a kontroly ve veřejné správě byl efektivní, snižoval byrokracii, umožňoval koordinaci různých systémů ověřování při ochraně vnitrostátních a zahraničních veřejných prostředků na principu „jednotného auditu“ (single audit) a následoval moderní trendy a osvědčené evropské zkušenosti. Návrhem zákona jsou vytvářeny předpoklady pro řádnou správu veřejných financí podle principů 3E (účelnost, hospodárnost, efektivita).*“⁴⁵

Připravovaná úprava postupů finanční kontroly by měl zohlednit i fakt, že současné znění zákona odpovídá době, kdy byl zákon č. 320/2001 Sb. přijímán. Za dobu účinnosti tohoto zákona prošla veřejná správa určitým vývojem včetně oblasti finančního řízení. Zavedené postupy se tedy z dnešního hlediska zdají nepružné a rigidní.

Návrh nového zákona má, stejně jako stávající zákon, dopadat na ty organizace, které hospodaří a nakládají s veřejnými prostředky. Takových organizací je velké množství a výrazně se odlišují rozsahem a předmětem působení, organizační strukturou či velikostí. Návrh počítá s možnostmi nastavení finanční kontroly tak, aby korelovalo

⁴⁵ Dostupné na: <http://www.kacr.cz/pripominky-k-zakonum-a-navrh-y-zakonupredpisu>

s potřebami konkrétní organizace a „umožnilo jí bez nadbytečné administrativní zátěže ošetřovat rizika spojená s veřejnými příjmy a veřejnými výdaji“.⁴⁶

Návrh nového zákona by měl také zajistit splnění závazků, které se Česká republika zavázala splnit před vstupem do Evropské unie. Nově navrhované procesy by měly umožnit účinnější a transparentnější kontrolu evropských peněz a měly by tedy mj. přispět i k bezproblémovému čerpání evropských prostředků.⁴⁷

Věřím, že nově připravovaný zákon přinese zjednodušení postupů a žádoucí snížení administrativní zátěže. Zároveň neutrpí kontrolní funkce a i nadále bude kladen důraz na hospodárnost, efektivnost, účelnost a na ochranu veřejných prostředků.

⁴⁶ Dostupné na: <http://www.kacr.cz/pripominky-k-zakonum-a-navrhy-zakonupredpisu>

⁴⁷ Dostupné na: <http://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/smart-governance/vnitri-financi-kontrola/zakon-o-rizeni-a-kontrole-verejnych-fina>

SEZNAM POUŽITÝCH ZDROJŮ

Seznam použitých českých zdrojů

- DUŠEK, J. *Vyhnete se chybám v účetnictví*, GRADA Publishing, Praha, 2014, ISBN 978-80-247-5433-8
- DVOŘÁČEK, J., *Interní audit a kontrola*, C. H. BECK, Praha, 2003, ISBN 80-7179-805-3
- FIALOVÁ H., *Malý ekonomický výkladový slovník*, A plus, Praha, 2004, ISBN 80-902514-7-1
- HINKE, J., D. BÁRKOVÁ, *Účetnictví 1*, GRADA Publishing, Praha, 2011, ISBN 978-80-247-3953-3
- MÁČE, M., *Účetnictví a finanční řízení*, GRADA Publishing, Praha, 2013, ISBN 978-80-247-4574-9
- OTRUSINOVÁ, M., D. KUBÍČKOVÁ, *Finanční hospodaření municipálních účetních jednotek*, C. H. Beck, Praha, 2001, ISBN 978-80-7400-342-4
- PEKOVÁ, J., *Veřejné finance*, ASPI, Praha, 2008, ISBN 978-80-7357-358-4
- PELIKÁNOVÁ A., *Účetnictví, daně a financování pro nestátní neziskovky*, GRADA Publishing, Praha, 2016, ISBN 978-80-271-0998-2 (pdf)
- SKÁLOVÁ, Jana, a kolektiv, *Podvojně účetnictví 2015*, GRADA Publishing, Praha, 2015, ISBN 978-80-247-5418-5
- ŠVARCOVÁ J. a kolektiv, *Ekonomie, stručný přehled*, CEED, Zlín, 2009, ISBN 978-80-9034-339-9

Právní předpisy, [online], dostupné na <https://portal.gov.cz>:

Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví

Zákon č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů

Zákon č. 320/2001 Sb., o finanční kontrole

Vyhláška č. 416/2004 Sb., prováděcí vyhláška k zákonu o finanční kontrole

Zákon č. 323/2002 Sb., o rozpočtové skladbě

Zákon č. 93/2009 Sb., o auditorech

Seznam použitých zahraničních zdrojů

SAMUELS J. M., *Management Of Company Finance*, Chapman & Hall, Madras, India, 1995, ISBN 0 412 60810 3

Seznam použitých internetových zdrojů

<http://www.mfer.cz/cs/verejny-sektor/kontrola/financni-kontrola-verejneho-sektoru/zakladni-informace>

http://www.neziskovky.cz/clanky/511_538_540/fakta_neziskovky-v_co-to-je-neziskovy-sektor-/

<http://ocs.ef.jcu.cz/index.php/inproforum/INP2010/paper/viewFile/132/128>

M. Hora, *Počátky účetnictví*, dostupné na: <http://www.vse.cz/cfuc/180>

<http://www.nku.cz/cz/urad/historie-kontroly.htm>

<http://www.kacr.cz/eticky-kodex-komory-auditoru-ceske-republiky>

<http://www.kacr.cz/pripominky-k-zakonom-a-navrhy-zakonupredpisu>

<http://www.mfer.cz/cs/verejny-sektor/smart-governance/vnitni-financni-kontrola/zakon-o-rizeni-a-kontrole-verejnych-fina>

SEZNAM ZKRATEK

DPH	-	Daň z přidané hodnoty
EO	-	Ekonomický odbor
EU	-	Evropská unie
FK	-	Finanční kontrola
IP	-	Individuální příslib
IT	-	Informační technologie
LP	-	Limitovaný příslib
PO	-	Příspěvková organizace
SW	-	Software
ÚSC	-	Územní samosprávný celek

SEZNAM OBRÁZKŮ

Seznam obrázků

<i>Obrázek 1 Individuální příslib – vzor formuláře</i>	<i>37</i>
<i>Obrázek 2 Limitovaný příslib – vzor formuláře.....</i>	<i>39</i>
<i>Obrázek 3 Proces finanční kontroly</i>	<i>42</i>
<i>Obrázek 4 Kontrolní vazby</i>	<i>46</i>

BIBLIOGRAFICKÉ ÚDAJE

Jméno autora: Monika Trmalová
Obor: Evropská hospodářsko-správní studia
Forma studia: Kombinovaná forma
Název práce: Účetnictví příspěvkové organizace se zaměřením na finanční kontrolu
Rok: 2016
Počet stran textu bez příloh: 46 stran
Celkový počet stran příloh: bez příloh
Počet titulů českých použitých zdrojů: 16
Počet titulů zahraničních použitých zdrojů: 1
Počet internetových zdrojů: 8
Vedoucí práce: Ing. Jana Veselá