

Bakalářský studijní program: **Ekonomika a management**

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

Interní kontrolní systém účetní jednotky

BAKALÁŘSKÁ PRÁCE

Autor: **Šárka KRÁLOVÁ**

Vedoucí bakalářské práce: **Ing. David TRYTKO, Ph.D.**

Znojmo, 2021

Prohlášení

Prohlašuji, že jsem bakalářskou práci na téma „Interní kontrolní systém účetní jednotky“ zpracovala samostatně pod odborným vedením vedoucího bakalářské práce Ing. Davidem Trytkem, Ph.D. a že veškeré použité zdroje jsem uvedla v Seznamu použité literatury.

V Praze dne 29. 4. 2021

.....

Šárka Králová

Poděkování

Tímto bych ráda poděkovala svému vedoucímu Ing. Davidovi Trytkovi, Ph.D. za cenné rady a připomínky při zpracování bakalářské práce.



ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

Autor	Šárka KRÁLOVÁ
Bakalářský studijní program	Ekonomika a management
Obor	Účetnictví a finanční řízení podniku
Název	Interní kontrolní systém účetní jednotky
Název (v angličtině)	Internal control system of an accounting entity

Zásady pro vypracování:

Cíl práce: Cílem této práce je popsat základní princip interního kontrolního systému (dále jen IKS), jeho význam pro zamezení či oslabení rizikových faktorů s vlivem na účetnictví účetní jednotky. Souběžným cílem je na základě získaných poznatků o IKS vypracovat doporučení k jeho zlepšení a zefektivnění prováděných kontrol, vše na příkladu konkrétní účetní jednotky.

Postup práce:

1. Popis teoretických a legislativních východisek v oblasti vnitřních kontrolních systémů v účetních jednotkách.
2. Interní kontrolní systém a audit – vzájemná vazba a součinnost.
3. Složky a nástroje interního kontrolního systému.
4. Komparace interního kontrolního systému účetních jednotek.
5. Vyhodnocení, doporučení a závěr.

Metody: literární rešerše, komparace, analýza, indukce

Rozsah práce: 40 - 55

Seznam odborné literatury:

1. *ISA 500: Důkazní informace* [online]. Praha: Komora auditorů České republiky, 2004, 10 s. Dostupné z: <https://www.kacr.cz/data/Methodika/Auditing/ISA/ISA500.pdf>
2. KOMORA AUDITORŮ ČESKÉ REPUBLIKY. *Příručka k uplatňování mezinárodních auditorských standardů při auditu malých a středních účetních jednotek – První díl – Základní koncept* [online]. 2. vyd. New York: Výbor pro malé a střední auditorské praxe Mezinárodní federace účetních (IFAC). Dostupné z: <https://www.kacr.cz/prirucka-k-uplatnovani-isa-pri-audit-u-ucetnich-zaverek-malych-a-strednich-podniku>
3. KRÁLÍČEK, Vladimír a Jan MOLÍN. *Vnější a vnitřní kontrola z pohledu managementu*. Praha: Wolters Kluwer, 2014, 232 s. ISBN 978-80-7478-557-3.
4. *Mezinárodní auditorský standard ISA 315 (Revidované znění)* [online]. Praha: Komora auditorů České republiky, 2013, 49 s. Dostupné z: <https://www.kacr.cz/file/5649/isa-315-amend.pdf>
5. SCHIFFER, Vladimír. *Vnitřní kontrolní systém: významný nástroj ochrany majetku a hospodaření účetních jednotek*. Praha: ASPI, 2009, 223 s. ISBN 978-80-7357-436-9.

Datum zadání bakalářské práce: duben 2020

Termín odevzdání bakalářské práce: duben 2021




Šárka KRÁLOVÁ
student


Ing. David TRYTKO, Ph.D.
vedoucí bakalářské práce


doc. Ing. Hana BŘEZINOVÁ, CSc.
garant studijního oboru


doc. Ing. Hana BŘEZINOVÁ, CSc.
rektorka SVŠE Znojmo

ABSTRAKT

Záměrem této bakalářské práce je vylíčit funkčnost interního kontrolního systému ve vybrané účetní jednotce. Autorka se v teoretické části zabývá základním popisem a základními prvky interního kontrolního systému.

Praktická část je zaměřena na význam interního kontrolního systému ve vybrané účetní jednotce. Analyzuje, zda interní kontrolní systém je nastaven správně a účelně. Dále jsou v práci popsány vybrané nástroje interního kontrolního systému a způsob, jak v účetní jednotce fungují.

Poznatky z teoretické části práce jsou využity při provádění rozboru vnitřních kontrol v účetní jednotce v ekonomickém útvaru. Jednotlivé oblasti jsou popsány, shrnuty a případně doporučeny návrhy ke změnám.

Klíčová slova: Interní (vnitřní) kontrolní systém, účetní jednotka, kontroly, rizika, účetnictví

ABSTRACT

The purpose of this bachelor thesis is to present the general issues of internal inspection system and on this basis to assess the functionality of an inspection system in a specific accounting entity. The theoretical part deals with the basic description and basic elements of an internal accounting system. Specific tools of the internal inspection system are described here as well as their function in the accounting entity.

The practical part focuses on the role of an internal inspection system in a specific accounting entity. The findings from the theoretical part are applied to carry out the analysis of the internal inspection in a specific accounting entity of economic form. On the basis of the analysis results the inspection system and its correct and effective working is assessed. The individual areas are described and summarized and recommendations leading to better performance are made.

Key words: Internal inspection system, accounting entity, inspections, risks, accounting

OBSAH

1	ÚVOD	9
2	CÍL PRÁCE A METODIKA	10
3	TEORETICKÁ ČÁST	11
3.1	CHARAKTERISTIKA INTERNÍHO KONTROLNÍHO SYSTÉMU A JEHO ÚČEL	11
3.2	NÁSTROJE INTERNÍHO KONTROLNÍHO SYSTÉMU	13
3.3	CÍL INTERNÍHO KONTROLNÍHO SYSTÉMU	17
3.4	SLOŽKY INTERNÍHO KONTROLNÍHO SYSTÉMU	17
3.4.1	Kontrolní prostředí	19
3.4.2	Vyhodnocení rizik	20
3.4.3	Informační systém	21
3.4.4	Kontrolní činnosti	23
3.4.5	Monitorování kontrol	24
3.5	POROVNÁNÍ INTERNÍHO KONTROLNÍHO SYSTÉMU MALÝCH A VELKÝCH ÚČETNÍCH JEDNOTEK	26
3.6	DŮSLEDKY SELHÁNÍ INTERNÍHO KONTROLNÍHO SYSTÉMU	27
3.7	SHRNUTÍ TEORETICKÉ ČÁSTI	27
4	PRAKTICKÁ ČÁST	29
4.1	CHARAKTERISTIKA ÚČETNÍ JEDNOTKY	29
4.2	CERTIFIKÁT O UDĚLENÍ AKREDITACE	30
4.3	ZPRACOVÁNÍ ÚČETNICTVÍ A ROZSAH ÚČETNÍ ZÁVĚRKY	31
4.3.1	Informační systém nemocnice	34
4.3.2	Proces kontrol účetních dokladů	35
4.3.3	Kontrolní mechanismy ve skladech	38
4.4	KONTROLNÍ PROSTŘEDÍ FNB	39
4.4.1	Akreditovaný systém etických norem nemocnice	39
4.4.2	Organizační struktura FNB	40
4.4.3	Nákladové středisko Infekční klinika	41
4.5	KONTROLNÍ ČINNOSTI	42
4.5.1	Schvalovací proces	42
4.5.2	Veřejné zakázky	43
4.5.3	Dary FNB	45
4.5.4	Inventarizace majetku a závazků FNB	45
4.5.5	Náhradová komise	48
4.6	INTERNÍ AUDIT FNB	49
5	ZÁVĚR	51

6	SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY	53
7	SEZNAM TABULEK, OBRÁZKŮ A GRAFŮ.....	55
8	SEZNAM ZKRATEK.....	56
9	SEZNAM PŘÍLOH	57
10	PŘÍLOHY	58

1 ÚVOD

V rámci účetních jednotek vzniká mnoho odlišných činností, na základě kterých jsou založeny postupy. Tyto postupy napomáhají účetním jednotkám dosáhnout požadovaných cílů, za předpokladu, že budou nastaveny účelně. Kontrolním systémem lze zamezit nejen chybovosti, ale i páchání podvodných jednání. Aby toho bylo dosaženo, měly by účetní jednotky si interní postupy účelně a efektivně uspořádat a vybudovat tak funkční interní kontrolní systém.

Jelikož autorka práce je zaměstnána v útvaru zajišťující financování účetní jednotky, bude práce zaměřena na systém kontrol konkrétní účetní jednotky v oblasti účetnictví a financí. Oblast financí upravuje zákon o finanční kontrole č. 320/2001 Sb.

V první části práce budou popisována teoretická a legislativní východiska, charakteristika, účel a složky interního kontrolního systému. Dále bude poukázáno na interní kontrolní systém jako na nástroj, který lze použít k oslabení identifikovaných rizikových faktorů. Tím pomáhá vedení účetní jednotky pomoci docílit vytyčených cílů, například zvýšením spolehlivosti a důvěryhodnosti účetních výkazů. Interní kontrolní systém působí jako prevence před obchodními riziky, zvyšuje efektivitu a může vést ke snížení nákladů.

Aby fungovaly procesy kontroly v účetní jednotce, je důležitá spolupráce a provázanost mezi interním kontrolním systémem, interním auditem a rovněž externím auditem. Auditor je povinen zjistit, zda procesy kontroly jsou dostačující. V případě, že nalezne nějaké pochybení, měl by doporučit postup k jeho nápravě.

Další oblastí, které bude věnována pozornost, je porovnání kontrolního mechanismu malých a velkých účetních jednotek. Rozsah jejich kontrol se liší, ale v závěru by měl být výsledek podobný, pokud v daných účetních jednotkách je interní kontrolní systém nastaven správně.

V praktické části bakalářské práce budou získané poznatky z části teoretické využity k analýze interního kontrolního systému v konkrétní účetní jednotce „Fakultní nemocnici Bulovka“. Tato analýza povede k závěru, zda nastavení interního kontrolního systému v účetní jednotce je vyhovující a případně bude navrženo doporučení k jeho zlepšení.

Téma Interní kontrolní systém si autorka zvolila s ohledem na přínos interního kontrolního systému, který v praxi značně pomáhá účetním jednotkám v řízení s péčí řádného hospodáře a autorce pomůže rozšířit vědomosti, jenž nepochybně využije ve své pracovní činnosti.

2 CÍL PRÁCE A METODIKA

Cílem teoretické části této bakalářské práce bude popsat obsah pojmu interní kontrolní systém, jeho charakter, účel, složky a vývoj. Vysvětlit základní principy a zásady fungování, rozdíly použití v malé a velké účetní jednotce.

Interní kontrolní systém zasahuje do veškerých činností účetních jednotek. Tato práce ale bude soustředěna především na interní kontrolní systém v oblasti účetnictví a financí.

Cílem praktické části bude analýza, syntéza a simulace komponent interního kontrolního systému v konkrétní účetní jednotce „Fakultní nemocnici Bulovka“. Bude popsán aktuální stav, jeho výhody a nevýhody, omezení a návrh na zlepšení. Další část práce bude zaměřena na zjišťování potencionálních rizik a jejich následné vyhodnocení a simulace, když se změny nezavedou a naopak výhod když se zavedou.

Metodikou práce bude studium odborné literatury, časopisů, odborných webových stránek, zákonů a vyhlášek, které se vztahují k vybranému tématu.

Praktická část bude věnována k prostudování charakteru účetní jednotky Fakultní nemocnice Bulovka a jejího interního kontrolního systému. Skutečný stav bude konfrontován s nastudovanými a zpracovanými podklady v teoretické části.

3 TEORETICKÁ ČÁST

Již ve středověku se obchodníci snažili zabezpečit své obchody před zloději z řad svých zaměstnanců, a tak zabránit krácení vlastních zisků (Dvořáček, 2003, s. 1).

Po dobu tisíce let se postupně zdokonaloval postup ochrany majetku v účetních jednotkách a tím vznikaly propracovanější kontroly dnes nazývané Interní kontrolní systém.

3.1 Charakteristika interního kontrolního systému a jeho účel

Na základě literární rešerše právních předpisů lze souhlasit s názorem Schiffera (2009, s. 17), že nikde v našich právních předpisech není komplexně sděleno, *co se rozumí vnitřním kontrolním systémem účetních jednotek*.

V odborné literatuře lze nalézt například následující dvě definice, které dle názoru autorky nejužitečněji zachycují význam a obsah interního kontrolního systému:

- ❖ „Vnitřní kontrolní systém – proces navržený, zavedený a vykonávaný osobami pověřenými správou a řízením účetní jednotky a jinými pracovníky za účelem poskytnutí přiměřeného ujištění o dosažení cílů účetní jednotky s ohledem na spolehlivost účetního výkaznictví, účelnost a hospodárnost operací a na soulad s příslušnými právními předpisy. Termín „kontroly“ se týká jakýchkoli aspektů jedné nebo více složek vnitřního kontrolního systému“ (Mezinárodní auditorský standard, ISA 315, 2020).
- ❖ Dle Schiffera „je možno systém vnitřní kontroly označit jako systém provozních, finančních, evidenčních a ostatních kontrol, vytvořených managementem. Děje se tak za účelem vedení a řízení účetní jednotky řádným a efektivním způsobem, zajištění dodržování pravidel a opatření stanovených managementem, ochrany majetku a co nejvyšší zajištění úplnosti a přesnosti evidence. Jednotlivé mechanismy (prvky) kontrolního systému jsou známy jako *kontroly* nebo *vnitřní kontroly*“ (Schiffer, 2009, s. 17).

Kontrola tedy zabezpečuje seznámení manažerům všech úrovní, *protože bez poznání skutečnosti, bez znalosti fakt, bez prověření údajů nelze cílevědomě a efektivně řídit společnost* (Mládková, Jedinák a kol., 2009, s. 101)

Kontrola z pohledu účelu plní tři funkce (Mládková, Jedinák a kol., 2009, s. 103):

- ❖ *inspekční funkce, která monitoruje skutečný stav s ohledem na cíle,*
- ❖ *preventivní funkce, jež působí svou přítomností, lidé se chovají zodpovědněji a*
- ❖ *eliminační funkce, která umožňuje zamezit vzniku nežádoucích odchylek.*

Zda se vyplatí investovat nemalé prostředky do vnitřních neboli interních kontrol a zdali jsou efektivní, je otázkou. *Interní kontroly rozhodně mají své opodstatnění, nejedná se o mrhání financemi.* Průzkumem bylo zjištěno, jak jsou interní kontroly významné na hospodářské výsledky účetních jednotek. *Z průzkumu ovšem také vzešly negativní závěry, například skutečnost, že zdaleka ne všechny investice do interních kontrol jsou opravdu efektivní. Největší problémy firmám činí kontroly zacílené na expanzi na zahraniční trhy, dále kontroly v oblasti řízení změn IT programů, správy přístupových práv a bezpečnosti těchto programů* (Hrušovský, 2020).

Z tohoto šetření je patrné, jak provázanost interních kontrol je velmi důležitá, aby fungoval interní kontrolní systém jako celek. Na druhou stranu, i když u některých vnitřních kontrol je účinnost nízká, může se účetní jednotka snáze na tyto nedostatky zaměřit a pokusit se o jejich zlepšování.

Kupříkladu z pohledu zákona o finanční kontrole by měl být interní kontrolní systém nastaven do nejrizikovějších oblastí, jak uvádí § 25 odst. 2 písm. b zákona. Pro tyto oblasti by měly být řádně vypracovány pravidla v podobě vnitřních předpisů.

Rizikovými oblastmi dle zákona o finanční kontrole jsou (Systém finanční kontroly, 2020):

- ❖ *výběrová řízení,*
- ❖ *uzavírání smluv,*
- ❖ *vznik závazků,*
- ❖ *platby a*
- ❖ *vymáhání pohledávek.*

Další rizikovou oblastí, dle zákona o finanční kontrole je ochrana majetku, která by též měla být systematicky řízena a ošetřena vnitřním předpisem (Systém finanční kontroly, 2020).

Přestože je zákon o finanční kontrole určen orgánům veřejné správy a příjemcům veřejných podpor, je zřejmé, že zásady interního kontrolního systému lze plně uplatnit rovněž u podnikatelských účetních jednotek.

Proto jedním z cílů každé účetní jednotky by mělo být dodržování pravidel finanční kontroly, která se řídí právními předpisy, a to konkrétně (Systém finanční kontroly, 2020):

- ❖ *Zákonem č. 320/2001 Sb., o finanční kontrole ve veřejné správě a o změně některých zákonů (zákon o finanční kontrole), ve znění pozdějších předpisů,*
- ❖ *Vyhláškou č. 416/2004 Sb., kterou se provádí zákon č. 320/2001 Sb., o finanční kontrole ve veřejné správě a o změně některých zákonů (zákon o finanční kontrole), ve znění pozdějších předpisů. Vyhláška zahrnuje nezbytnou právní regulaci kontrolních postupů v oblasti řízení veřejných financí a správy veřejných prostředků s využitím dosavadních nejlepších mezinárodních zkušeností.*

Nastavení interního kontrolního systému je důležité pro postupy a řešení zjištěných nedostatků včetně jejich odstranění či nápravy.

3.2 Nástroje interního kontrolního systému

Téměř každá oblast činnosti v účetní jednotce je objektem kontroly. Především účetnictví a informační systém by měly obstarávat řádný sběr a třídění průkazných účetních informací pro řízení účetní jednotky, ochranu jejího majetku, sestavení účetní závěrky a dodržování právních norem (Schiffer, 2009, s. 17).

Přes důkladnost účetní v účetní jednotce je složité zabezpečit řádné fungování interního kontrolního systému. V případě dodržování vnitřních předpisů účetní jednotky nehrozí, že *vnitřní kontrolní systém se stane nefunkčním* (Schiffer, 2009, s. 13).

Právě kontrolní systém účetnictví zahrnuje přezkušování účetních dokladů po formální a věcné stránce, souběžné provádění účetních zápisů z hlediska časového (deník) a věcného (hlavní kniha a knihy analytických účtů), ověřování klíčových kontrolních vazeb v procesu zpracování

účetnictví (kontroly zahrnované v účetním software, kontrolní čísla apod.), předvahu, inventarizaci majetku a závazků a systému vnitřních předpisů (Novotný, 2020, s. 64).

Účetnictví je nezastupitelnou složkou vnitřního kontrolního systému. Aby však plnilo tuto úlohu, musí být vedeno správně, úplně a průkazně (Králíček, 2014, s. 21).

Systém vnitřních předpisů (směrnic) vytváří účetní jednotka, aby bylo zabezpečeno fungování informačního systému účetnictví. Součástí vnitřního kontrolního systému jsou hlavně vnitřní směrnice a vnitřní audit nebo jiný způsob ověřování postupů používaných účetní jednotkou (Březinová, 2016, s. 29).

Účetní jednotka k prvnímu dni účetního období nastaví pravidla, na základě kterých bude po celé účetní období postupovat. Tyto pravidla doplní účetní jednotka v nových nebo aktualizovaných vnitřních předpisech (vnitřních směrnicích), jejichž obsah nesmí v průběhu celého účetního období měnit (Březinová, 2017, s. 152).

Mezi základní vnitřní směrnice patří (Březinová, 2016, s. 29):

- ❖ *Seznam účetních knih, sestav aj. výstupů z účetnictví, zkratk, identifikátorů a vzájemných vazeb* – „účelem této směrnice je zabezpečit přehled a řádnou orientaci mezi účetními záznamy účetní jednotky“;
- ❖ *Účtový rozvrh* - „účelem této směrnice je stanovit konkrétní seznam účtů používaných účetní jednotkou, které jí umožní sestavit účetní závěrku a odvozeně pak vypracovat daňové přiznání k dani z příjmů“;
- ❖ *Oběh účetních dokladů* – „účelem směrnice je zorganizovat vytváření, zpracování, kontrolu, ukládání, úschovu, archivaci a skartaci účetních záznamů vč. záznamů týkajících se vedení účetnictví a vč. technických nosičů a zařízení k jejich zabezpečení“;
- ❖ *Zásady vymezení, oceňování a postupů účtování jednotlivých skupin aktiv* – „účelem jedné nebo více směrnic (podle jednotlivých druhů aktiv) je stanovení okamžiku uskutečnění účetního případu, vymezení nákladů souvisejících s pořízením atd.;

- ❖ *Zásady odpisování dlouhodobého majetku, odpisový plán* – „účelem směrnice je vytvořit zásady účetních odpisů dlouhodobého majetku účetní jednotky a podle těchto zásad sestavit odpisový plán“;
- ❖ *Odpovědnostní řád za svěřený majetek* – „účelem směrnice je ochrana majetku účetní jednotky včetně stanovení odpovědnosti osob za svěřený majetek“;
- ❖ *Zásady časového rozlišování* – „účelem směrnice je stanovit přesné zásady pro časové rozlišování nákladů, výdajů, výnosů a příjmů účetní jednotky“;
- ❖ *Přístupy k dohadným položkám* – „účelem směrnice je stanovit přesné zásady pro tvorbu dohadných položek, tak aby byl splněn aktuální princip“;
- ❖ *Zásady tvorby rezerv* – „účelem směrnice je stanovit přístup k tvorbě a používání rezerv pro případ možných výdajů příštích období, zohlednění možných rizik a ztrát účetní jednotky“;
- ❖ *Přístupy k tvorbě opravných položek* – „účelem směrnice je stanovit pravidla aplikace zásady opatrnosti v případě dočasného nadhodnocení aktiv“;
- ❖ *Inventarizace* - „účelem směrnice je stanovit pravidla, proces, postupy a harmonogram inventarizace v účetní jednotce“;
- ❖ *Směrnice týkající se pracovně právních vztahů* – „upravují zejména stanovení cestovních náhrad, zabezpečení stravování zaměstnanců, používání osobních automobilů atd.“;
- ❖ *Forma, organizace a zaměření vnitropodnikového účetnictví* – „účelem směrnice je na základě rozhodnutí účetní jednotky zpracovat systém vnitropodnikového účetnictví“;
- ❖ *Harmonogram účetní závěrky* – „účelem směrnice je stanovit přesný postup při účetní uzávěrce a účetní závěrce, tzn. vymezení jednotlivých dílčích prací a činností včetně termínů a odpovědných osob tak, aby účetní závěrka účetní jednotky byla sestavena včas, řádně, průkazně a podávala věrný a poctivý obraz o skutečnostech, které jsou předmětem účetnictví“.

Významným nástrojem interního kontrolního systému je inventarizace majetku a závazků. Do inventarizace patří (Munzar, Vladimír, Hana Březinová, Vilém Juránek a Ludmila Muzikářová, 1997, s. 94):

- ❖ *inventura* (fyzická, dokladová),
- ❖ *porovnání skutečného stavu majetku a závazků se stavem účetním,*
- ❖ *zjištění inventarizačních rozdílů a jejich příčin a návrh na odstranění* (manko, přebytek) *a*
- ❖ *posouzení ocenění majetku vzhledem k jeho možné prodejní ceně.*

Účetní jednotka by porovnáním skutečného stavu majetku a závazků se stavem účetním měla ověřit pravdivé a věrné zobrazení majetku a závazků (Munzar, Vladimír, Hana Březinová, Vilém Juránek a Ludmila Muzikářová, 1997, s. 94).

Pro zabezpečení kontroly plnění operativních plánů je vytvářen systém operativní evidence, který představuje rovněž jeden z nástrojů interního kontrolního systému. Operativní evidence podává základní údaje pro vyhodnocování ekonomických úkolů jednotlivých vnitropodnikových útvarů i účetní jednotky jako celku (Tomek, Vávrová, 2007, s. 255).

Dalším důležitým nástrojem interního kontrolního systému je interní audit. Audit představuje podobu pro objektivitu, účinnost a pomoc pro zkvalitňování řízení. *Audit je systematický proces objektivního získávání a vyhodnocování důkazů, týkajících se informací o ekonomických činnostech a událostech. Záměrem je najít míru shody mezi těmito informacemi a stanovenými kritérii* (Dvořáček, 2003, s. 1).

Interní audit má za úkol zajišťovat vnitřní kontrolu všech druhů operací, které se v účetní jednotce uskutečňují (Dvořáček, 2003, s. 4).

3.3 Cíl interního kontrolního systému

Cílem interního kontrolního systému je vytvořit podmínky pro hospodárný, efektivní a účelný výkon v účetní jednotce, a to aby byly včas zjištěny, vyhodnoceny a minimalizovány provozní, finanční, právní a jiná rizika vznikající v souvislosti s plněním schválených záměrů a cílů. Dále je nutné zjistit, zda vnitřní kontrolní systém zahrnuje postupy pro včasné podávání informací vedoucím zaměstnancům na jednotlivých úrovních řízení o výskytu závažných nedostatků a o přijímaných a plněných opatřeních k jejich nápravě (Metodická pomůcka pro zjištění úrovně nastavení vnitřního kontrolního systému v oblasti státního rozpočtu, 2006).

Cíle interního kontrolního systému můžeme rozčlenit do čtyř skupin (Vnitřní kontrolní systém - účel a složky, 2010, s. 52) :

- ❖ *všeobecné strategické cíle, které naplňují poslání dané účetní jednotky,*
- ❖ *účetní výkaznictví (vnitřní kontrola v oblasti účetního výkaznictví),*
- ❖ *provozní činnost (provozní kontroly),*
- ❖ *dodržování právních předpisů.*

Oblast účetního výkaznictví zabezpečuje zejména řádné sestavení účetní závěrky pro externí účely. Pro její fungování je důležitá vnitřní kontrola a audit (Vnitřní kontrolní systém – účel a složky, 2010, s. 52).

3.4 Složky interního kontrolního systému

Vnitřní kontrolní systém je rozdělen do pěti složek (ISA 315, 2020, s. 22).

Každá z těchto složek je zaměřena na část kontroly v účetní jednotce, aby bylo zajištěno co nejlepšího výsledku řízení účetní jednotky.

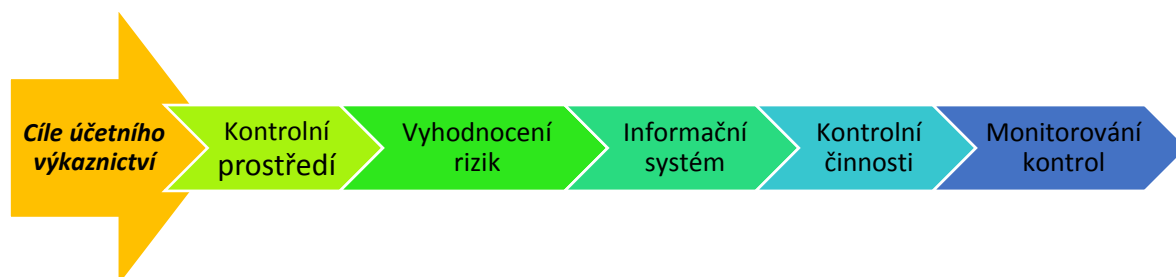
Důležitá je ale i propojenost těchto složek (komponent) a posouzení, zda jsou tyto komponenty skutečně přítomny a fungují společně (Additional Considerations, 2012, p. 22).

Jednotlivé složky vnitřního kontrolního systému jsou (ISA 315, 2020, s. 22):

- ❖ *kontrolní prostředí,*
- ❖ *postup vyhodnocení rizik účetní jednotkou,*
- ❖ *informační systém, včetně odpovídajících podnikových procesů, které se týkají účetního výkaznictví, a komunikace,*
- ❖ *kontrolní činnosti a*
- ❖ *monitorování kontrol.*

Tyto složky ve vztahu k cílům účetní jednotky v oblasti účetního výkaznictví ilustruje následující Graf 1 (Vnitřní kontrolní systém – účel a složky, 2010, s. 53).

Graf 1: Pět složek vnitřní kontroly



Zdroj: Vlastní práce autora, Vnitřní kontrolní systém – účel a složky, 2010, s. 53

Z hlediska vnitřní kontroly dané účetní jednotky toto rozčlenění na pět složek dává auditorovi možnost získání důkladnějšího popisu a účelnosti interního kontrolního systému a pochopení funkčnosti v účetní jednotce (Vnitřní kontrolní systém – účel a složky, 2010, s. 53.).

U malých a velkých účetních jednotek jsou vidět rozdíly v postupech vnitřních kontrol, které ale nijak neovlivňují celkový význam, ten je stále stejný. Velké účetní jednotky používají členění vnitřní kontroly na těchto pět složek, aby poskytly auditorovi co nejpřesnější informace o struktuře interního kontrolního systému. Kdežto u malých účetních jednotek majitel či manažer zastává více funkcí, které patří hned pod několik složek najednou (Vnitřní kontrolní systém – účel a složky, 2010, s. 53). Jednotlivé složky vnitřního kontrolního systému budou rozebrány v následujících kapitolách.

3.4.1 Kontrolní prostředí

Každá účetní jednotka je součástí specifického prostředí, které se nazývá kontrolní prostředí. Toto prostředí ovlivňuje fungování celé účetní jednotky, avšak je základem pro všechny jeho součásti a zahrnuje především filosofii řízení. (Kupec, 2019, s. 17).

Součástí kontrolního prostředí je správa a řízení a přístup vedení účetní jednotky a osob pověřených správou a řízením k vnitřnímu kontrolnímu systému účetní jednotky a k jeho důležitosti, jejich povědomí o něm a příslušné kroky. Kontrolní prostředí udává tón organizace a ovlivňuje kontrolní povědomí jejích pracovníků (Mezinárodní auditorský standard ISA 315, 2020, s. 26).

Do kontrolního prostředí patří složky, které mohou být důležité pro poznání tohoto prostředí. Náleží sem složky:

- ❖ *prosazování integrity a morálních hodnot,*
- ❖ *dodržování nezbytné kvalifikace,*
- ❖ *zainteresovanost osob pověřených správou a řízením účetní jednotky,*
- ❖ *filozofie a styl činnosti vedení účetní jednotky,*
- ❖ *organizační struktura,*
- ❖ *přidělování pravomoci a odpovědnosti, a*
- ❖ *zásady a postupy v oblasti lidských zdrojů.*

Tyto složky kontrolního prostředí poukazují na to, jakou metodou je přidělována pravomoc a odpovědnost v oblasti provozní činnosti, jakým stylem jsou nastaveny vztahy mezi nadřízenými a podřízenými a hierarchie schvalovacích pravomocí. Zda činnosti účetní jednotky, které jsou plánovány, prováděny, kontrolovány a ověřovány, směřují k dosažení jejích cílů. Dále ukazují na styl činnosti vedení, jako je přístup vedení účetní jednotky k podnikatelským rizikům a jejich řízení, přístup ke zpracování informací, také k činnostem v oblasti účetnictví a pracovníkům účtárny (ISA 315, 2020, s. 26).

Z pohledu vedení v oblasti účetnictví je v tomto směru důležitá organizace účtárny a účetních prací i účelné rozmístění účetních pracovníků tak, aby vedení účetnictví bylo dochvilné, hospodárné, kontrolovatelné a dostatečně výkonné (Schiffer, 2009, s. 27).

3.4.2 Vyhodnocení rizik

V podnikatelské činnosti je riziko všudypřítomným faktorem. Pro vedení účetní jednotky je podstatným úkolem pracovat s riziky efektivně, aby bylo zajištěno efektivního dosahování stanovených cílů účetní jednotky a její prosperity. S identifikovanými riziky je potřeba průběžně pracovat a eliminovat je prostřednictvím efektivně nastavených a funkčních řídicích a kontrolních mechanismů v účetní jednotce. (Kupec, 2019, s. 9). Proto dalším prvkem interního kontrolního systému je vyhodnocení rizik.

Hlavními riziky v podnikatelském prostředí jsou podvodná jednání. Tomuto riziku podvodu jsou vystaveny všechny účetní jednotky, které mají zaměstnance. Riziko podvodu ze strany účetní jednotky nikdy nelze úplně eliminovat. Vždy se najdou osoby (zaměstnanci), které nacházejí motivaci, aby se dopustili podvodu. Činy spáchané vědomě a nepoctivě s cílem získat výhodu, která způsobí ztrátu účetní jednotce, lze považovat za podvodná jednání (Kupec, 2019, s. 9).

Pro posouzení míry rizika je hlavním předpokladem znalost procesů, struktur, systémů, činností a produktů, vnitřních předpisů a externích norem a pak také znalost míst vzniku rizik. Výši celkového rizika je možno stanovit podle hodnocení závažnosti rizik, a s tím spojenou potencionální ztrátu (Metodická pomůcka pro zjištění úrovně nastavení vnitřního kontrolního systému v oblasti státního rozpočtu, 2006).

Při hodnocení rizik je třeba věnovat pozornost následujícím faktorům, které rizika v účetní jednotce významně ovlivňují (Metodická pomůcka pro zjištění úrovně nastavení vnitřního kontrolního systému v oblasti státního rozpočtu, 2006):

- ❖ *změna vnějšího prostředí (zákonů, předpisů, podmínek pro podnikání, vnější vlivy jako hospodářská krize, Covid apod.),*
- ❖ *nový nebo inovovaný informační systém,*
- ❖ *nové aktivity/činnosti účetní jednotky,*

❖ *organizační změny a*

❖ *noví pracovníci.*

U těchto změn je relevantní, aby byly včas identifikovány a vyhodnocovány a aby byly po tomto zjištění bez odkladu vedením účetní jednotky přeneseny do interního kontrolního systému.

3.4.3 Informační systém

Součástí účetních jednotek jsou informační systémy. U větších účetních jednotek bývají informační systémy složité, automatizované a vysoce integrované. Menší účetní jednotky se mnohdy spoléhají na manuální práci či samostatné IT aplikace (Vnitřní kontrolní systém – účel a složky, 2010, s. 63).

Malé účetní jednotky se nejčastěji snaží mít jeden kompaktní informační systém (např. Pohodu, Money S3 a jiné) umožňující jednoduché a pohodlné ovládání. Přínosem těchto systémů je, že lze dokupovat vyšší verze nebo nadstavbové moduly bez složitého překlápění dat (Vnitřní kontrolní systém – účel a složky, 2010, s. 63).

U velkých účetních jednotek jsou tyto systémy zpravidla větší, obsahují komplexní řešení od výroby až po obchod, včetně Cash flow, rozpočtů, účetnictví (FEIS, SAP, Helios atd.) obsahující CRM (informační systém spravující údaje týkající se interakce se zákazníkem), sklady a další (Vnitřní kontrolní systém – účel a složky, 2010, s. 63).

Informační systém čerpá z vnějších i vnitřních informací účetní jednotky. Jedná se o souhrn postupů a metod, které zaznamenávají všechny operace správně, věrohodně, průkazně a dostatečně podrobně. Informace by měly být sděleny včas a ve správné formě, aby umožňovaly pracovníkům na všech úrovních získávat a předávat si navzájem tyto informace potřebné k provádění, řízení, a kontrole svých výkonů (Metodická pomůcka pro zjištění úrovně nastavení vnitřního kontrolního systému v oblasti státního rozpočtu, 2006).

Důležité je, aby informace, které jsou předávány vedení či osobám pověřeným správou a řízením účetní jednotky, byly spolehlivé a vedení tak mohlo (Vnitřní kontrolní systém – účel a složky, 2010, s. 61):

- ❖ *řídít účetní jednotku,*
- ❖ *plnit stanovené cíle a*
- ❖ *identifikovat a vyhodnocovat rizikové faktory a reagovat na ně.*

Za vedení informačního systému v souladu s odpovídajícími právními předpisy odpovídají vedoucí zaměstnanci, kteří nařídí konkrétní způsob zaznamenávání operací a událostí. *Prověřujeme-li účinnost vnitřního kontrolního systému, zkoumáme především nastavení účetního systému z hlediska dodržování příslušných zákonů a vyhlášek (Metodická pomůcka pro zjištění úrovně nastavení vnitřního kontrolního systému v oblasti státního rozpočtu, 2006).*

Jeden ze zdrojů informací pro informační systém je účetnictví. Tento systém je bohatý na informace, které zobrazují probíhající výrobní, obchodní a další procesy. *Výstupem jsou jak podrobné, elementární informace, tak informace agregované na určité požadované úrovni (Březinová, 2017, s. 2).*

Seznámení s informačním systémem týkajícím se účetního výkaznictví musí zahrnovat rovněž relevantní aspekty tohoto systému týkající se informací uvedených v účetní závěrce, jež byly získány z hlavní knihy a z knih analytické evidence nebo z jiných zdrojů (Mezinárodní auditorský standard ISA 315, 2020, s. 6).

Účetnictví dává informace (Březinová, 2017, s. 2):

- ❖ *za účetní jednotku,*
- ❖ *za účetní období a*
- ❖ *o stavu a pohybu majetku a závazků včetně dluhů, o nákladech, výnosech a výsledku hospodaření.*

Informace získané z účetnictví jsou nezbytné pro (Březinová, 2017, s. 2):

- ❖ *využívání, správu, ochranu, zhodnocování, zcizování majetku,*
- ❖ *rozhodování,*
- ❖ *řízení účetní jednotky a*
- ❖ *kontrolu účetní jednotky a další.*

Informace mohou být předávány ústně, písemně nebo pomocí IT systémů.

3.4.4 Kontrolní činnosti

Další složkou interního kontrolního systému jsou kontrolní činnosti. *Kontrolní činnosti představují pravidla a postupy, které pomáhají zajistit plnění pokynů vedení účetní jednotky a tím i její cíle. Tyto kontrolní činnosti mají různé cíle. Jejich forma je manuální nebo vystupují přímo z IT systémů a používají se ve všech organizačních a funkčních úrovních. Mezi konkrétní kontrolní činnosti účetnictví patří například činnosti, které se týkají následujících oblastí (ISA 315, 2020, s. 32):*

- ❖ *schvalování,*
- ❖ *posuzování výkonnosti,*
- ❖ *zpracování informací,*
- ❖ *fyzické inventury a*
- ❖ *oddělení pravomocí.*

V oblasti schvalování je cílem u těchto kontrol odsouhlasit správnost postupu jako například, který pracovník je oprávněn schvalovat různé stále se opakující či naopak jednorázové transakce a události. Zatímco například v oblasti pravomocí je cílem těchto kontrol omezit případy, kdy jeden a tentýž pracovník může činit chyby nebo páchat podvody a současně takové jednání zakrývat (Vnitřní kontrolní systém – účel a složky, 2010, s. 65).

Cílem stanovování kontrolních činností je zajišťování takových prostředků a podmínek pro kontroly, aby bylo co nejvíce zamezeno vzniku rizik. V případě identifikace rizik bylo

dosaženo jejich snížení, aby to nemohlo vést ke vzniku významné (materiální) nesprávnosti. Z pohledu auditu jsou důležité i ty kontrolní činnosti, které vedení účetní jednotky zavedlo nad rámec kontrol pokrývajících rizika související se zůstatky účtů a s transakcemi. (ISA 315, 2020, s. 32).

3.4.5 Monitorování kontrol

Poslední složkou interního kontrolního systému je monitorování kontrol. Monitorování neboli sledování je proces, který ověřuje, že se zachovává odpovídající standard fungování systému v průběhu času. Toho je docíleno pomocí nepřetržitého monitorování, periodickým hodnocením nebo kombinací obou metod (Dvořáček, 2003, s. 54).

Nepřetržitá monitorovací činnost tvoří často součást běžných opakovaných činností účetní jednotky a patří k ní pravidelná řídicí a dozorovací činnost. Na základě získaných informací z monitorovací činnosti může vedení účetní jednotky tyto informace využít při komunikaci s externími stranami, jako jsou stížnosti zákazníků nebo připomínky řídicích orgánů, které mohou signalizovat potíže nebo odhalit oblasti, které vyžadují zlepšení (ISA 315, 2020, s. 34).

Součástí řídicí práce je monitorování, které dělají všichni vedoucí zaměstnanci.

Základními principy práce kontrolujícího jsou (Metodická pomůcka pro zjištění úrovně nastavení vnitřního kontrolního systému v oblasti státního rozpočtu, 2006):

❖ Integrita

- dodržuje zákony a poskytuje informace v souladu se zákonem,*
- respektuje cíle organizace a napomáhá k jejich dosažení.*

❖ Objektivita

- neúčastní se žádných aktivit, které mohou ovlivnit jeho objektivní úsudek,*
- nezamlčí žádné významné skutečnosti, které jsou mu známy.*

❖ *Důvěrnost*

- *poskytuje informace pouze odpovědným osobám,*
- *získané informace nevyužívá k vlastnímu prospěchu ani prospěchu třetích osob,*
- *nejedná v rozporu se zákonem nebo etickými cíli organizace.*

❖ *Kompetentnost*

- *poskytuje pouze takové služby, pro které má odpovídající kvalifikaci,*
- *pravidelně zdokonaluje svoji odbornost a kvalitu služeb.*

Kontrolující by při zjišťování nastavení úrovně vnitřního kontrolního systému měl zvolit takový postup, který by mu umožnil učinit závěr, že zavedený systém je dostačující k zajištění dosažení stanovených cílů (Metodická pomůcka pro zjištění úrovně nastavení vnitřního kontrolního systému v oblasti státního rozpočtu, 2006).

Další, kdo se podílí, na monitorování kontrol v mnoha účetních jednotkách jsou interní auditoři nebo pracovníci, kteří vykonávají podobnou činnost, prostřednictvím svých hodnocení. Tito zaměstnanci se zaměřují především na hodnocení, zda vnitřní kontrolní systém je efektivní, a proto pravidelně předkládají informace o fungování vnitřního kontrolního systému. *Informují též o silných a slabých stránkách vnitřního kontrolního systému a předkládají doporučení k jeho zlepšení (ISA 315, 2020, s. 47).*

Monitorování kontrol je důležité pro udržení fungujícího interního kontrolního systému. Sledování působí na interní kontrolní systém tak, aby byl nepřetržitě aktivní. Tím napomáhá motivovat zaměstnance, aby dodržovali vnitřní kontrolní systém.

Složkou interního kontrolního systému je kontrolní prostředí, které ve své podstatě působí na fungování celé organizace. Důležitost kontrolního prostředí je v nastavení vztahů mezi nadřízenými a podřízenými a hierarchií schvalovacích pravomocí, a zda činnosti účetní jednotky míří k dosažení stanovených cílů. Stanovené cíle mohou být ohroženy nejčastějšími riziky vyplývající kupříkladu z podvodných jednání.

Informační systém je další součástí interního kontrolního systému, který napomáhá velkým účetním jednotkám ke komplexnímu zachycení informací organizace. Další složkou interního

kontrolního systému jsou kontrolní činnosti, které můžeme chápat jako systematické úkony ověřování a schvalování. Poslední složkou je monitorování, které podporuje zdokonalování interního kontrolního systému a snadněji vyhledává riziková místa.

3.5 Porovnání interního kontrolního systému malých a velkých účetních jednotek

Interní kontrolní systém v malých a velkých účetních jednotkách, jak bylo již zmíněno v úvodu, je odlišný. Každá účetní jednotka si vytvoří interní kontrolní systém podle svých potřeb, aby zajistila dodržování nastavených pravidel a snížení rizik.

Malé účetní jednotky k dosažení svých cílů používají jednodušší postupy, na jejichž základě nemusejí být jasně rozlišeny jednotlivé složky. Jednotliví pracovníci často postupují intuitivně (podvědomě něco kontrolují bez toho, aby si to uvědomili). To znamená, že například majitel malé účetní jednotky anebo nejvyšší řídicí pracovník bude vykonávat funkce spadající pod několik různých složek (Vnitřní kontrolní systém – účel a složky, 2010, s. 54).

Nicméně vykonávat vícero funkcí má i své výhody, protože pracovník snáze kontroluje chod účetní jednotky, která má málo zaměstnanců a nemá samostatné oddělení. Má komplexní pohled na všechny procesy a může tak jednodušeji odhalit slabá místa. Zaměstnanci malých účetních jednotek mezi sebou snáze komunikují, čímž si rychleji předávají informace. Vzájemně se upozorňují na nedostatky a chyby, které jsou včas řešeny. Tyto informace fungují neformálně a nejsou podrobně zdokumentovány. To vede k tomu, že je složitější u těchto účetních jednotek provést audit anebo zpětně vytvořit nové kontrolní mechanismy pro dokonalejší zajištění kontrol a monitorování.

Naopak u velkých účetních jednotek existuje mnohem více oddělení, a tím i více zaměstnanců. Tudíž vzniká větší riziko chybovosti, ale i možnosti podvodných jednání, jak již bylo zmíněno v bodu 3.4.2 „Vyhodnocení rizik“. Na základě těchto zkušeností musí být interní kontrolní systém důmyslně nastaven, například ve víceúrovňovém schvalování příkazce operace, správce rozpočtu, hlavní účetní nebo v různých odděleních věcného ověřování a vedoucími oddělení (ISA 315, 2020, s. 313).

Malé i velké účetní jednotky někdy spoléhají na své informační systémy a jejich kontrolní mechanismy. Právě to může vést k chybovosti, pokud nebude informační systém průběžně a neustále inovován a kontrolován. Rovněž by mohla vzniknout možnost kontrolní

mechanizmy obcházet. Neúplná znalost softwarů či nedodržování postupů zaměstnanci může být dalším impulzem, podnětem pro vznik chyb a porušení kontrolního systému účetních jednotek. Další potíže účetním jednotkám způsobuje změna způsobu vykonávaného povolání. Pokud zaměstnanci pracují z domova, tím pro účetní jednotky vzniká další riziko ze strany vzdálených přístupů, složitější komunikace s kolegy, a tím nutnost vytvoření nových nástrojů pro kontrolu (Vnitřní kontrolní systém – účel a složky, 2010, s. 63).

Malé účetní jednotky většinou nemají nastaveny složky interního kontrolního systému, protože majitel či vlastník podniku zastupuje funkci, která má pod sebou více složek. Naopak velké účetní jednotky jsou rozsáhlejší svou strukturou, a proto si zajišťují propracované nastavení interního kontrolního systému, aby tím snížily rizika chybovosti či podvodných jednání. Záleží na přístupu managementu, jak si nastaví rozsah interního kontrolního systému uvnitř účetní jednotky a jeho komponenty. Důležité je, aby interní kontrolní systém byl neustále přizpůsobován vnějším změnám, jako změny zákonů, předpisů a další.

3.6 Důsledky selhání interního kontrolního systému

Selhání interního kontrolního systému mohou mít dopad na špatná rozhodnutí, nekompetentní vedoucí, nedodržování kontroly, nedodržování právních předpisů, slabá místa v kontrolních mechanismech a tím nedosažení stanovených cílů účetní jednotky (Dvořáček, 2003, s. 61).

Například rozpad mezi strategií a skutečným stavem účetní jednotky může vznikat selhání interního kontrolního systému. Tím může dojít k tomu, že data v účetní jednotce jsou zkreslená. Vzhledem ke zkresleným údajům bude vykazován nepřesný skutečný stav účetní jednotky a odkryta slabá místa v kontrolních mechanismech (Dvořáček, 2003, s. 61).

3.7 Shrnutí teoretické části

Monografie uvedené v teoretické části, můžeme hodnotit jako přínosné pro účetní jednotky z hlediska pomoci v nastavení interních kontrolních systémů, tak aby byly účinné a byly dodržovány veškeré předpisy.

Jeden z důležitých nástrojů interního kontrolního systému je vytváření interních předpisů pro potřeby zabezpečení fungování informačního systému účetní jednotky. Cílem interního kontrolního systému je vytvořit podmínky pro hospodárné, efektivní a účelné fungování účetní

jednotky. Informační systém by měl předávat informace potřebné k provádění, řízení a kontrole výkonů účetní jednotky. Nedílnou součástí interního kontrolního systému jsou složky, které členíme na kontrolní prostředí, vyhodnocení rizik, informační systém, kontrolní činnosti a monitorování kontrol. Kontrolní prostředí musí být vytvořeno v souladu s fungováním účetní jednotky a podporovat činnosti, které směřují k dosažení jejích cílů. Na kontrolní prostředí navazuje monitorování. To je soustavný proces, který je třeba stále zdokonalovat. Podstatné je netrvat na dogmatech, ale naopak vytvářet nové nástroje a procesy kontroly.

Vyhodnocení rizik je další komponentou interního kontrolního systému, která má za úkol vyhodnocovat místa vzniku těchto rizik a eliminovat je pomocí kontrolních mechanismů. Informační systém je zdroj informací, který zobrazuje veškeré procesy účetní jednotky. Kontrolní činnosti stanovují cíle k zajištění podmínek, aby bylo zamezeno vzniku rizik. U porovnání interního kontrolního systému malých a velkých účetních jednotek je zřejmé, že každý systém má své kladné a záporné stránky. Důležité je, aby interní kontrolní systém splňoval požadavky konkrétní účetní jednotky a také, aby byl schopen se co nejrychleji přizpůsobit měnícím se podmínkám.

V účetních jednotkách se mohou vyskytnout nežádoucí jevy a podvodná jednání, která mohou vzniknout selháním interního kontrolního systému, který může být nesprávně nastaven a jeho vnitřní kontroly jsou nedostačující.

4 PRAKTICKÁ ČÁST

Obsahem následující části bude popis kontrol v rozsahu potřebném pro naplnění úkolů v odstraňování případných rizik a finančních ztrát. Jednotlivé kontrolní operace budou přímo popsány z provozu Fakultní nemocnice Bulovka. Šetřením se bude autorka zabývat především kontrolou vybraných komponentů interního kontrolního systému u technickohospodářských pracovišť.

4.1 Charakteristika účetní jednotky

Nemocnice Na Bulovce se 21. prosince 2020 zařadila mezi pražské fakultní nemocnice a začala od 1. ledna 2021 používat název Fakultní nemocnice Bulovka, dále jen FNB. Fakultní nemocnice Bulovka je státní příspěvková organizace přímo řízená Ministerstvem zdravotnictví České republiky. Nemocnice je vybraným zdravotnickým a vzdělávacím zařízením určeným Ministerstvem zdravotnictví České republiky.

Fakultní nemocnice Bulovka je vedena statutárním zástupcem (ředitel nemocnice) jmenovaný Ministerstvem zdravotnictví České republiky. Ředitel nemocnice jmenuje náměstky pro jednotlivé úseky, které jsou dále členěny na kliniky a oddělení. Zaměstnanci pověřeni vedením úseků předávají informace získané z jednotlivých oddělení řediteli. Na základě těchto informací ředitel řídí nemocnici.

Fakultní nemocnice Bulovka je účetní jednotkou, u které je předmětem hlavní činnosti zdravotní péče poskytovaná dospělým i dětem ambulantní a lůžkovou základní, specializovanou a zvláště diagnostickou a léčebnou péčí, jejíž součástí jsou i nezbytná preventivní opatření. Školní výuka u dětských pacientů, kteří jsou hospitalizováni, je zajištěna nemocnicí ve spolupráci se školským úřadem. Zdravotní služby poskytuje ve spádové oblasti vymezené Ministerstvem zdravotnictví České republiky, ale i na území celé České republiky. Na následujícím obrázku 1 je vidět vlevo Pávilon 5 – Chirurgie a vpravo Pávilon 3 – Oční, neurologie, urologie, ORL – krční, nosní, ušní.

Obrázek 1: Pavilon 5 a Pavilon 3



Zdroj: Vlastní práce autora

Fakultní nemocnice Bulovka se zapojuje s lékařskými fakultami a zdravotními školami do výuky vzdělávání po odborné i praktické stránce pro studenty medicíny, zdravotní sestry a další odborné pracovníky ve zdravotnictví. Pro budoucí zabezpečení a chod nemocnice se snaží FNB budoucí lékaře a ostatní zdravotníky motivovat např. stipendii, bydlením pro zaměstnance, školkou. Může dále provádět kvalifikační kurzy k získávání způsobilosti pro výkon povolání nižších a pomocných zdravotnických profesí (Výroční zpráva 2019). V příloze č. III jsou uvedeny další činnosti FNB.

4.2 Certifikát o udělení akreditace

Vize FNB je udržet rostoucí úroveň zdravotnictví a zvýšení výkonosti a efektivnosti lékařské péče. Mezi vytyčené konkrétní cíle organizace patří zkvalitnění vnitřního kontrolního systému hodnocení kvality, jako komplexního špičkového zařízení v síti srovnatelných zdravotnických zařízení. Na základě hodnocení kvality a bezpečí lůžkové zdravotní péče akreditační komisí obdrží nemocnice certifikát o akreditaci znázorňující následující obrázek 2.

Obrázek 2: Certifikát o udělení akreditace Nemocnice Na Bulovce



Zdroj: Výroční zpráva NNB 2019

4.3 Zpracování účetnictví a rozsah účetní závěrky

Fakultní nemocnice Bulovka se řadí mezi velké účetní jednotky dle zákona č. 563/1991 Sb. o účetnictví. FNB je státní příspěvková organizace, která je dílčím konsolidačním celkem státu.

Nemocnice hospodaří s prostředky ze zdravotního pojištění, kapitálové a běžné dotace ze státního rozpočtu, finančními prostředky z EU, finančními zdroji získanými vlastní činností, dary a ostatními zdroji, dále je uvedeno v příloze č. IV Pohledávky FNB.

FNB vede účetnictví v účetním programu FEIS a skladovém programu Apothéka, které se řídí ustanoveními zákona č. 563/1991 Sb. o účetnictví a vyhláškou č. 410/2009 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení o účetnictví v platném znění a Českými účetními standardy pro některé vybrané účetní jednotky. Fakultní nemocnice Bulovka se musí řídit i dalšími právními předpisy, které jsou uvedeny v příloze č. I.

Nemocnice jako příspěvková organizace má specifickou směrnou účtovou osnovu, která je vždy na začátku každého účetního období kontrolována hlavní účetní. Hlavní účetní za účtovou osnovu ručí dle změn v právní legislativě pro příspěvkové organizace.

Hlavní účetní nemocnice zabezpečuje časový oběh všech účetních dokladů, kontroluje účtování o nákladech a výnosech, schvaluje svým podpisem správnost účtování a veškeré náležitosti účetních dokladů, odstraňuje příčiny závad a nedostatků a navrhuje jejich nápravná opatření. Kontroluje vazby okruhů účtování například mezi účetnictvím a operativní evidencí majetku.

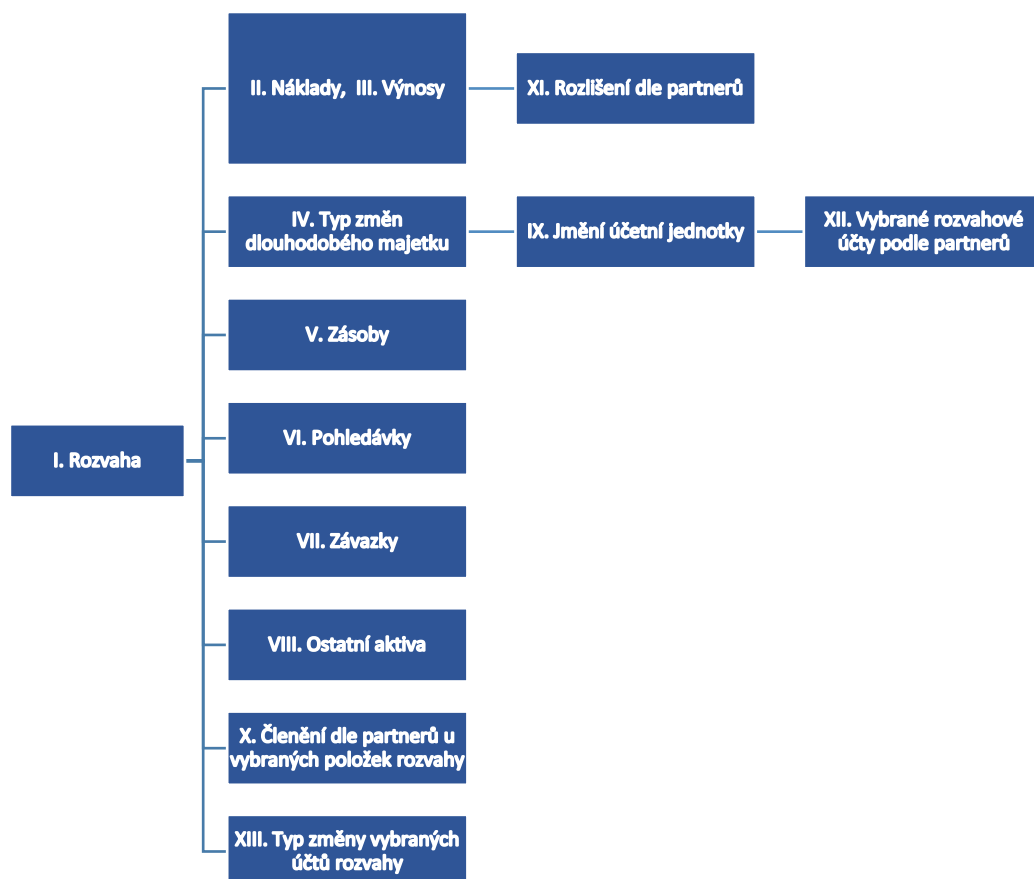
Účetním obdobím je 12 po sobě jdoucích měsíců a shoduje se s kalendářním rokem. Sestavuje konsolidovanou roční účetní závěrku k 31. 12 a mezitímní k 31. 3., 30. 6 a 30. 9.

Nemocnice při roční účetní závěrce musí sestavovat:

- ❖ Rozvahu,
- ❖ výkaz zisku a ztrát,
- ❖ přílohu,
- ❖ přehled o peněžních tocích,
- ❖ přehled o změnách vlastního kapitálu,
- ❖ výkaz pomocného analytického přehledu (dále jen PAP),
- ❖ výroční zprávu.

Veškeré tyto výkazy jsou předávány Ministerstvem zdravotnictví prostřednictvím společnosti Mechanizační ústředna zahraničního obchodu, dále jen MÚZO. Pro zpracování do aplikace eVýkaznictví JAS u společnosti MÚZO má nemocnice k dispozici klientskou část aplikace, do které pověřený pracovník přenáší elektronické údaje potřebné ke zpracování účetní závěrky z programu FEIS. Přesnost vypracování údajů pro aplikaci eVýkaznictví JAS je důležité pro kontroly vazeb jednotlivých výkazů s úrovněmi výkazu pomocného analytického přehledu. Následující graf 2 znázorňuje vazby mezi jednotlivými úrovněmi výkazu Pomocného analytického přehledu (PAP).

Graf 2: Provázanost jednotlivých úrovní výkazu PAP



Zdroj: Vlastní práce autora

V případě nedodržení odevzdání uvedených výkazů organizace, dojde k porušení rozpočtové kázně dle zákona č. 218/2000 Sb. o hospodaření s rozpočtovými prostředky státního rozpočtu a tím k riziku finančního postihu. Aby nedošlo k porušení rozpočtové kázně, musí být dodrženy kontroly jednotlivých vazeb a dojít k uzavření klientské části aplikace. FNB je státní příspěvková organizace, která musí mít účetní závěrku ověřenou externím auditem dle ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví.

Externí audit je nezbytný pro schválení účetní závěrky Ministerstvem zdravotnictví České republiky. Externí audit je vybírán vyhlášením veřejné zakázky. Externí audit je započat již v průběhu kontrolovaného účetního období minimálně čtyři měsíce před ukončením roční účetní závěrky. Kontrola auditu má tři etapy úvodní, průběžnou a konečnou. Postup auditu je sepsání harmonogramu kontrol, samotné kontroly a poté konečná auditorská zpráva s výrokem auditora.

4.3.1 Informační systém nemocnice

Účetnictví je vedeno v účetním programu FEIS, který je provázán s programem iFaktury pro schvalování přijatých faktur. V programu FEIS jsou nastaveny kontroly. Nejčastější je kontrola přijatých faktur a kontrola dodavatelů. Kontrola dodavatelů se provádí přes program Ares, kde lze zjistit, zda firma je aktivní. Přijaté faktury jsou kontrolovány přes portál Adisreg Ministerstva financí České republiky kam finanční úřad zadává údaje o subjektech, jestliže jsou plátcí DPH (daň z přidané hodnoty) a zda jsou tito plátcí spolehliví. Tím je zajištěno, aby nemocnici nevznikl dluh vůči finančnímu úřadu při odevzdání měsíčního přiznání k dani z přidané hodnoty. Software iFaktury je schvalovací systém členěný na jednotlivé fáze oběhu účetních dokladů. Vymezuje oprávnění a odpovědnost jednotlivých osob za ověření věcné i formální správnosti.

Další program, který vstupuje do účetního systému, je UNIS. UNIS zpracovává data všech vyšetřených pacientů FNB. Z hlediska fakturace dělí Fakultní nemocnice Bulovka své klienty na tři skupiny – pojištěné, nepojištěné a samoplátce. Tento program se zabývá jednotlivými výkony provedenými lékaři a shromažďuje osobní údaje pacientů. Fakultní nemocnice Bulovka používá ke zpracování mezd další program ELANOR, který elektronicky předává potřebná data do účetního systému FEIS.

Pro sledování oprav a servisních zásahů týkajících se zdravotní techniky, interní objednávání ostatních výrobků, materiálů a služeb, které nejsou objednávány v systému Apothéka je určen program DoctIS. Tento program má stejnou schvalovací funkci jako výše zmíněný program Apothéka.

Jednotlivé softwary nejsou propojeny s programem FEIS a přenosy se provádějí s pomocí pracovníka z oddělení informační techniky. Při přenosech z programu Apothéka často dochází k chybovosti, kdy stavy materiálu ve skladech jsou odlišné od stavu v účetnictví. Při této kontrole dochází ke zdržení uzavření měsíčních uzávěrek a velké pracnosti vyhledávání chyb.

Doporučuji evidenci veškerého skladového hospodářství, kromě skladu lékárny, převést do systému FEIS, který tuto evidenci má vestavěnou v rámci zakoupeného softwaru. Sklad lékárny, který má svá specifika a program FEIS nikoliv, je nutné zanechat v systému Apothéka. Skladové hospodářství ve FEIS má přímé propojení přijaté faktury s příjmkou materiálu a tím by nedocházelo k rozdílům mezi účetnictvím a sklady.

4.3.2 Proces kontrol účetních dokladů

V organizaci je pevně stanoven interní předpis „Oběh účetních dokladů“, který je zpracovaný a revidovaný ekonomickým úsekem. V „Oběhu účetních dokladů“ je popisován postup vnějších a vnitřních účetních dokladů a provedení hospodářských operací, spojených s účtováním o majetku, závazcích, tvorbě výsledku hospodaření, výdajových a příjmových operacích, o nichž se účtuje v účetnictví.

Dále uvádí odpovědnosti a pravomoci příslušných zaměstnanců, formu a náležitosti v jednotlivých fázích „Oběhu účetního dokladu“ a kontrolu a schválení účetních dokladů před zaúčtováním v účtárně a opravy chybných účetních dokladů.

Jednou z fází oběhu účetních dokladů je popis, kdy nemocnice má přijaté faktury rozděleny na jednotlivé řady podle nakoupených materiálů, služeb a další. Každá řada má svůj specifický schvalovací postup. Například u řady „PR“ (provozní) začíná schvalovací postup u účetní, která fakturu zapíše a zkontroluje správnost náležitostí potřebné při dalším zpracování (identifikační číslo dodavatele, číslo bankovního účtu dodavatele a zda je dodavatel plátcem daně z přidané hodnoty). Tento schvalovací proces probíhá v programu iFaktury. Účetní předá elektronicky přijatou fakturu ke kontrole věcnému ověřovateli, neboli zaměstnanci, který vystaví objednávku pro dodavatele. Věcný ověřovatel přezkoumá správnost faktury s objednávkou nebo s příslušnou smlouvou, přiloží elektronický podpis a předá vedoucímu (náměstkovi) k průběžné a následné kontrole.

Dle zákona o finanční kontrole musí dále schválit tuto operaci příkazce operace (ředitel), který je pověřený k nakládání s veřejnými prostředky nemocnice, poté správce rozpočtu (ekonomický náměstek) a hlavní účetní (viz podrobnější popis níže v bodu 4.5.1 Schvalovací proces). Pokud dojde k neschválení faktury například z důvodu nesouladu s objednávkou, je faktura vrácena dodavateli s průvodním dopisem a důvod vrácení je uveden v iFakturách (Interní materiály FNB).

Další částí oběhu účetních dokladů jsou faktury vydané, které jsou vystaveny na základě smlouvy nebo vykonané zdravotní péče za úplatu. Vydané faktury, které se zasílají odběratelům, kontroluje po věcné stránce správce rozpočtu a formální kontrolu provádí hlavní účetní. U faktur vystavených klientům za ošetření za úplatu na odděleních a klinikách jsou provedeny kontroly věcné správnosti ošetřujícím lékařem. Tyto faktury jsou vystaveny v programu UNIS, ze kterého jsou data elektronicky přenesena do účetního programu FEIS.

Po ukončení měsíce účetní kontroluje nezaplacené faktury po splatnosti a zasílá výzvy k zaplacení. V případě nevzetí výzvy klientem či odběratelem na vědomí, účetní předá k řešení právnímu oddělení s příslušnými podklady k dalšímu vymáhání. Pokud právní oddělení označí pohledávku jako nedobytnou, předá se náhradové komisi k vyjádření a v případě schválení náhradovou komisí k odepsání pohledávky.

Další fází kontrol účetních dokladů jsou kontroly pokladních dokladů. Pokladní doklady jsou předávány pracovníci hlavní pokladny nemocnice (pokladní). Pokladní při styku se zaměstnanci a klienty nemocnice na základě příslušných dokladů přijímá a vydává finanční prostředky. Tyto pohyby zaznamenává do pokladní knihy v účetním programu FEIS na straně výdajů anebo na straně příjmů. Každá finanční operace je doložena příjmovým nebo výdajovým dokladem ve dvou vyhotoveních, kde jeden doklad předá klientovi nebo zaměstnanci a druhý doklad je přiložen k příslušným dokumentům. Posléze pokladní odevzdá odboru financování k proúčtování. Inventura pokladny probíhá dvakrát ročně. Vedoucí odboru financování dává během kalendářního roku příkaz k namátkové inventuře alespoň dvakrát ročně a vždy při podezření z podvodného jednání (Interní předpis FNB).

Na základě analýzy pokladny je zřejmé, že probíhající inventura pokladny dvakrát ročně není dostačující z důvodu hospodaření se státními finanční prostředky. Proto navrhuji vykonávat častější pravidelné kontroly minimálně čtyřikrát ročně z důvodu ochrany hospodaření s rozpočtovými prostředky státního rozpočtu.

Dalším úkolem pokladny je přebírat a vést evidenci přijatých depozit. To znamená přijmout finanční prostředky od hospitalizovaných pacientů, kteří mají u sebe větší částku peněz (jedná se hlavně o pacienty přivezené rychlou záchrannou službou takzvaně z ulice).

Pacienti před plánovanou hospitalizací jsou upozorněni, a podepisují čestné prohlášení, že nemají mít u sebe větší obnos peněz ani žádné cenné předměty (prstýnky, řetízky, hodinky a jiné). V nemocnici nastává problém, v momentě ukládání těchto předmětů do trezoru pokladny, se stanovením jejich hodnot. V soupisu při převzetí do pokladny od zaměstnance klinik a oddělení se uvádí pouze barva kovu, a zda je v něm zasazen kámen. Tyto věci a případně uložené finanční prostředky jsou vydávány při ukončení hospitalizace pacientovi, v případě úmrtí notáři k pozůstalostnímu řízení.

Při vydávání notáři nastává nebezpečí pro nemocnici, že bude obviněna pozůstalými, že se nejedná o správný předmět. Aby bylo zajištěno, co nejnižší riziko obvinění ze strany pacientů,

pozůstalých a jiných přebírajících osob, je nutné doložit soupis s podpisem pacienta a jeho souhlasem s uložením věcí, pokud to bylo možné při jeho přijetí k hospitalizaci (Interní předpisy FNB).

Styk finančního odboru s bankou, předávání elektronicky odsouhlasených a schválených příkazů k úhradě peněžnímu ústavu k proplacení, přebírání výpisů z peněžního ústavu, zúčtování jednotlivých položek a provádění kontroly účetního stavu bankovních účtů s bankovními výpisy zajišťuje pověřený pracovník. Bankovními doklady se pro účely této směrnice rozumějí příkazy k úhradě a výpisy z bankovních účtů.

Příkazy k úhradě peněžnímu ústavu vystavuje na pokyn vedoucího odboru financování finanční referent. Pokud se jedná o příkaz k úhradě v papírové podobě, podepisují vždy dva zaměstnanci, kteří mají dispoziční právo k účtům dle platných podpisových vzorů. V případě elektronického podpisu podepisuje vždy jen jeden zaměstnanec. Tento podpis je chráněn certifikační kartou s PIN kódem. Příkazy k úhradě jsou do banky zaslány v elektronické podobě v uzavřeném souboru. Banka vystavuje denní elektronické výpisy, které se elektronicky překlápějí do účetního systému FEIS. Pohyby na bankovních výpisech jsou automaticky párovány na faktury. Platby, které nejsou automaticky spárované, jsou ručně dohledány a přiřazeny pracovníci účtárny, která zkontroluje veškeré odchozí i došlé platby a zaúčtuje.

Veškeré písemnosti, které se týkají disponování s peněžními prostředky na bankovních účtech, jsou podepisovány pracovníky, jejichž podpisové vzory byly předány příslušnému peněžnímu ústavu. Zaměstnanci jmenovaní k disponování s finančními prostředky musí být schváleni ředitelem nemocnice. Kontrolu a návrh případných změn odpovědných pracovníků provádí na upozornění vedoucího odboru financování náměstek ekonomického úseku. Ten předá řediteli nový návrh ke schválení (Interní předpisy FNB).

Pro účtování pohledávek a závazků v cizí měně, které vznikají nejvíce při styku se zahraničními dodavateli a při ošetření cizích státních příslušníků, se používá přepočtení do české měny na základě aktuálního denního devizového kurzu vyhlášeného Českou národní bankou. Denní kurzy do informačního systému FEIS zadává pověřený pracovník ekonomického úseku manuálně (Interní předpisy FNB).

Při manuálním zapisování denního devizového kurzu nastává riziko chybovosti ze strany pracovníka FNB a tím může dojít k chybnému výpočtu kurzovních rozdílů. Proto navrhuji, aby bylo manuální zapisování zrušeno a nahrazeno elektronickým stahováním dat.

Všichni vedoucí zaměstnanci nemocnice v rozsahu jejich kompetencí zajišťují průběžnou a následnou kontrolu, které jsou zaměřeny na přijaté a vydané faktury a na bankovní a pokladní doklady.

4.3.3 Kontrolní mechanismy ve skladech

Skladové hospodářství a vnitřní objednávkový systém pro interní kliniky a oddělení jsou zpracovány v programu Apothéka, který je určen pro objednávání léků, speciálního zdravotnického a všeobecného materiálu a jejich schválení. Každý sklad je veden pod samostatným analytickým účtem a účtování pořízení a úbytku zásob je vedeno způsobem A.

Speciální zdravotnický materiál dodávaný do nemocnice je předáván zásadně prostřednictvím skladu. Materiál, který svým charakterem vylučuje převzetí skladem (nadrozměrný, popřípadě vyžadující speciální přepravní podmínky) je předán příslušnému oddělení, které si materiál objednalo. U tohoto materiálu je přebírající povinen předat obdrženou dokumentaci (fakturu, dodací list, interní doklad – výdejka/převodka) objednávkovému pracovišti oddělení zdravotních prostředků. Výjimku tvoří „Konsignační sklady“ dodavatelů vedené pověřenými správci, kteří jsou povinni předkládat veškeré výdeje oddělení zdravotních prostředků formou požadavkových listů.

Zdravotnický a všeobecný materiál přebírají pověřeni pracovníci oddělení, kteří při převzetí kontrolují zejména, zda materiál odpovídá svým množstvím objednávce a zda nevykazuje zjevné vady. K příslušné faktuře potvrzují převzetí výdejkou/převodkou. Obdobně postupuje správce konsignačního skladu při obdržení faktury za spotřebovaný materiál. Při zjištění nesouladu dodávky s objednávkou informují oddělení zdravotních prostředků. Reklamacce dodávky probíhá výhradně písemnou formou s uvedením důvodu a následným vrácením dodávky cestou oddělení zdravotních prostředků dodavateli. Objednávkové pracoviště ověřuje věcnou správnost faktury, kontroluje, zda účtovaný materiál odpovídá dodávce a potvrzené objednávce. Ověřenou fakturu předává odboru účetnictví. Pokud je předmětem dodávky dlouhodobý hmotný majetek, zabezpečuje objednávkové pracoviště zařazení do operativní evidence účtárny. Objednávkové pracoviště vede evidenci jednotlivých nákupů, dokumentaci vede v souladu se spisovým a skartačním řádem FNB (Interní předpisy FNB).

Další z důležitých skladů je sklad lékárny, kde evidence léků je v programu Apothéka. Tento program má kromě skladové evidence zavedený speciální program pro vedení a kontrolu evidence léků. Jeho hlavním úkolem je hlídání doby použitelnosti a šarží léků. Léky, které

přesáhnou dobu použitelnosti, musí být odborně vyřazeny. Při fyzické inventuře léků musí být přítomen farmaceut. U těchto fyzických inventur může docházet k rozdílu mezi účetním a skutečným stavem. Tyto přirozené úbytky či přebytky zásob jsou stanoveny jako manko v normě interním předpisem FNB. Při úbytku nad manko v normě vzniká riziko nekalého jednání zaměstnance (Interní předpis FNB).

4.4 Kontrolní prostředí FNB

Cílem kontrolního prostředí je vytvořit podmínky pro hospodárný, efektivní a účelný výkon veřejné správy, zabezpečení včasného zjišťování, vyhodnocování a minimalizace provozních, finančních, právních a jiných rizik, která vznikají v souvislosti s plněním schválených záměrů a cílů organizace. Zároveň vymezit pravomoci a odpovědnosti příslušných zaměstnanců (Metodická pomůcka pro zjištění úrovně nastavení vnitřního kontrolního systému v oblasti státního rozpočtu, 2006).

4.4.1 Akreditovaný systém etických norem nemocnice

Fakultní nemocnice Bulovka získala v listopadu 2019 certifikát o udělení akreditace od Spojené akreditační komise o.p.s., který je platný tři roky na základě hodnocení kvality a bezpečí lůžkové zdravotní péče, již zmíněno v bodu 4.2 viz výše.

Nemocnice má interní předpis „Etické normy a zlepšování organizační struktury“, který zpravuje odbor Controllingu a interního auditu. Oddělení interního auditu provádí náhodné kontroly nebo kontroly na základě stížností od klientů. Anonymní pracovník je vyslán na vybrané oddělení, kde se chová jako pacient a kontroluje, zda jsou etická chování zaměstnanců dodržována. V případě zjištěných nedostatků vnitřním auditem, musí pracovník auditu tuto skutečnost neprodleně nahlásit řediteli nemocnice, aby byla zajištěna včasná náprava.

Zaměstnanci FNB vykonávají svoji práci ve shodě s Ústavou České republiky, zákony a dalšími právními předpisy na vysoké odborné úrovni. K pacientům personál, ať už zdravotnický či nezdravotnický, přistupuje s nejvyšší mírou slušnosti, porozuměním, ochotou a empatií. Každá rozhodnutí zaměstnanců jsou provedena s ohledem na objektivní faktory a záležitosti řeší zaměstnanci na základě skutkové podstaty konkrétního problému. Při svém jednání myslí především na zájmy pacientů. Další etické normy jsou uvedeny v příloze č. II.

Zaměstnanci při své činnosti zajišťují maximálně efektivní a ekonomické spravování finančních zdrojů, ovšem s ohledem na potřeby a zajištění co nejlepší péče pro pacienta (Interní předpisy FNB). Zaměstnanci nesmí zneužít výhody vyplývající z jeho postavení a to ani informace, které získá při výkonu práce. Pokud je zaměstnanci nabídnuta jakákoli výhoda či odměna, odmítne ji a o nabídnuté výhodě či odměně informuje svého přímého nadřízeného (Interní předpis FNB).

V rámci prováděných kontrol a auditů je důležité nadále sledovat možná podezření na neetická jednání, a v případě jejich výskytu zvážit další kroky k posílení etického prostředí.

4.4.2 Organizační struktura FNB

Vedení a řízení účetní jednotky je důležitou součástí kontrolního prostředí, Jednou ze složek kontrolního prostředí je organizační struktura, která poukazuje na management nemocnice, který plánuje, organizuje, rozhoduje a vede zaměstnance a kontroly, aby bylo dosaženo vytyčených cílů (Mezinárodní auditorský standard, ISA 315, 2020, s. 26).

V následujícím grafu 3 je znázorněn management nemocnice.

Graf 3: Management FNB



Zdroj: Vlastní práce autora

Detailní uspořádání organizace FNB je ředitelství, úsek léčebné preventivní péče, úsek kvalifikace a akreditace, úsek ošetrovatelské péče, ekonomický úsek, provozně – technický úsek, obchodní úsek, úsek vědy, výzkumu, grantové činnosti a rozvoje, chirurgické obory (chirurgie, ortopedie, gynekologie), interní obory (interní oddělení, infekční klinika, onkologie), škola (pro hospitalizované děti) a Slatinné lázně Toušeň. Jednotlivé úseky, kliniky a oddělení jsou členěny podle nákladových středisek. Tato nákladová střediska napomáhají ke kontrole nákladů a výnosů.

Hospodaření nákladových středisek dle jednotlivých klinik, úseků a oddělení jsou kontrolovány vedením nemocnice. Vedení nemocnice vyhodnocuje čerpání a hospodaření nákladových středisek dle zpracovaných rozborů a upozorňuje vedoucí pracovníky nákladových středisek na případné překročení plánovaného rozpočtu nákladů a vydá příslušná opatření k nápravě. Kontrola hospodaření jednotlivých nákladových středisek vede k řádnému využití finančních prostředků. Riziko překročení limitu rozpočtu může zapříčinit nemocnici ztrátu v hospodaření (Interní materiály FNB).

V nemocnici může docházet ke zvýšení nákladů například, že lékař musí ošetřit každého na životě ohroženého pacienta i když nemá řádné zdravotní pojištění. Toto riziko neuhrazené péče nelze účinnými kontrolami dostatečně odstranit.

4.4.3 Nákladové středisko Infekční klinika

Jedna z klinik dle organizační struktury je infekční klinika parazitárních a tropických nemocí, která je největším zařízením svého druhu na území České republiky. *Disponuje osmi standardními odděleními a dvěma jednotkami intenzivní péče.* Pro infekční pacienty jsou na klinice vytvořeny operační sály (Výroční zpráva NNB 2019).

V roce 2020 poskytovala klinika jako jedna z prvních zdravotní péči pacientům s onemocněním Covid 19. Na základě tohoto onemocnění muselo dojít ke změně struktury kliniky. Vznikla nová lůžková oddělení, odběrová místa a v letošním roce očkovací centra.

V důsledku vytvoření odběrových míst musela být vytvořena příruční pokladna pro výběr finančních prostředků od samoplátců. Dále bylo nutné zajistit připojení a funkčnost informačního systému (UNIS, FEIS) pro kontrolu vyšetřených pojištěných pacientů a samoplátců proti úhradám. Tato neočekávaná situace umožňovala riziko finančních ztrát z důvodu potřeby rychlého vyšetření klientů a jejich velkého zájmu. Tato rizika byla postupně

eliminována zavedením informačního systému, kontrolou úhrad samoplátců a zavedením příručních pokladen, aby bylo zajištěno okamžité uhrazení zdravotní péče. Na následujícím obrázku 3 vidíme Infekční kliniku parazitárních a tropických nemocí a před ní stojící dva modré kontejnery na odběry testů.

Obrázek 3: Infekční klinika parazitárních a tropických nemocí a odběrové místo



Zdroj: Vlastní práce autora

4.5 Kontrolní činnosti

Dle zákona č. 320/2001 Sb., o finanční kontrole ve veřejné správě, ve znění pozdějších předpisů, včetně jeho prováděcí vyhlášky č. 416/2004 Sb., o finanční kontrole, je nemocnice povinna dodržovat postupy uvedené v tomto zákoně a vyhlášce. Pro zajištění finanční kontroly je povinností ředitele nemocnice vymezit pravomoci a odpovědnosti vedoucích zaměstnanců. Cílem je vytvořit hospodárný, efektivní a účelný výkon organizace, zabezpečení včasného zjišťování, vyhodnocování a minimalizace provozních, finančních, právních a jiných rizik (Systém finanční kontroly, 2020).

4.5.1 Schvalovací proces

Fakultní nemocnice Bulovka zaznamenává a schvaluje přijaté a vydané faktury, kde je zajištěna předběžná a průběžná kontrola. Nemocnice pro zajištění plánovaných a potřebných hospodářských operací musí zajistit předběžnou kontrolu smluv. Tyto smlouvy jsou poté

předloženy k podpisu řediteli nemocnice právním oddělením, v momentě, kdy projde takzvaným schvalovacím kolečkem „Průvodní list ke smlouvě“ mezi jednotlivými náměstky úseků, kteří na průvodním listu ke smlouvě vyznačí souhlas či nesouhlas a správnost uvedených údajů (cena bez DPH, využitelnost nakupované investice, služby nebo materiálu, případně technické údaje).

Ředitel na základě schváleného průvodního listu svým podpisem potvrdí realizaci nákupu a tím je zajištěna průběžná a následná kontrola. Schválení smlouvy slouží zaměstnancům ke kontrole vynaložených finančních prostředků nakupovaných komodit.

Faktury podložené smlouvou nebo objednávkou podepisují elektronicky vedoucí zaměstnanci dle zákona o finanční kontrole – příkazce operace, správce rozpočtu a hlavní účetní (Interní předpis FNB).

Příkazcem operace FNB je jmenovaný ředitel, který rozhoduje o provedení operace. Ředitel nemocnice se zaměřuje zejména na prověření nezbytnosti, správnosti, hospodárnosti a v souladu s právními předpisy u schvalované operace. Dalším schvalovatelem je správce rozpočtu, který je odpovědný za správu rozpočtu a za jeho dodržení. Na správce rozpočtu navazuje kontrola hlavní účetní, která je odpovědná za vedení účetnictví a za správnost zaúčtování účetních dokladů na příslušné účty.

Sloučení funkcí příkazce operace, správce rozpočtu a hlavní účetní není možný. Ředitel může během roku vydat „Příkaz ředitele“ k provedení interního auditu následné kontroly k prověření správnosti fungování schvalovacího procesu (Systém finanční kontroly, 2020).

4.5.2 Veřejné zakázky

Dalším z procesů interního kontrolního systému je „Zadávání veřejných zakázek“ dle zákona č. 134/2016 Sb. Zadáváním veřejných zakázek v souladu s nejnovější právní úpravou by měly být dodrženy principy přehlednosti, průhlednosti, rovného zacházení a zákazu diskriminace. Nemocnice při nákupu zboží, materiálu nebo služby anebo stavební práce z vlastních zdrojů, zdrojů z jiných veřejných rozpočtů, státních fondů, evropských fondů, je povinna dodržovat stanovené principy. Dokumentace zadávacího řízení je součástí spisového materiálu ke každé veřejné zakázce (Interní předpis FNB).

Při otvírání nabídek v listinné podobě se kontroluje, zda byly doručeny včas, v řádně uzavřené

a označené obálce s názvem „Veřejné zakázky“. Nabídky se vyhodnocují dle nabízené kvality a ceny zúčastněných dodavatelů. Poté proběhne otevírání samostatných obálek s vyhrazenými údaji. Vyhotovuje se písemný protokol, obsahující shora uvedené údaje.

Při otevírání nabídek v elektronické podobě se kontroluje, zda nabídka byla doručena včas, zda je autentická a zda s datovou zprávou obsahující nabídku nebylo před otevřením manipulováno. Otevírání nabídek v elektronické podobě musí být provedeno za účasti dvou nebo více oprávněných osob, přičemž klíč pro odšifrování nabídek nesmí umožňovat jeho použití jinak než za účasti oprávněných osob.

Veřejné zakázky jsou členěny dle limitů: (Interní předpis FNB):

- ❖ *veřejná zakázka malého rozsahu,*
- ❖ *veřejná zakázka podlimitní a*
- ❖ *veřejná zakázka nadlimitní.*

Osoby odpovědné za zadávání veřejných zakázek jsou povinny postupovat v souladu s obecně závaznými právními předpisy. Pro dodržení obecně závazných předpisů je nutné dodržovat limit k dané veřejné zakázce, aby nedocházelo ke vzniku rizika porušení rozpočtové kázně, jak se událo ve FNB v minulosti.

Na základě vyhodnocení těchto rizik jsou nemocnicí inovovány kontroly požadavkových listů a investičních návrhů. Navrhovatel neboli vedoucí zaměstnanec jednotlivých oddělení nebo klinik předá nákupnímu místu požadavkový list nebo investiční návrh s orientačním naceněním, který musí být schválený příkazcem operace (ředitelem), aby zadání veřejné zakázky bylo včas vyhlášeno.

Po ukončení vyhlášené veřejné zakázky a sepsání smlouvy musí být dodržen limit ceny uvedený ve smlouvě. Při nedodržení limitu dochází k porušení rozpočtové kázně a následné penalizaci. Tyto schvalovací postupy musí být realizovány v souladu se zákonem o finanční kontrole, to jsou odsouhlaseny příkazcem operace a správcem rozpočtu (Interní předpis FNB).

4.5.3 Dary FNB

Fakultní nemocnice Bulovka získává dary finanční a věcné od svých pacientů či klientů pro zlepšení zdravotní péče. Na tyto dary musí být sepsána smlouva, pokud se nejedná o anonymního dárce. Tyto smlouvy sepisuje právní oddělení, které kontroluje správnost údajů. Ve smlouvě může dárce stanovit účel použití daru a oddělení, pro které je dar určen. Finanční prostředky obdrží nemocnice na samostatný bankovní účet nebo je dárce předá přímo do pokladny nemocnice. Tyto dary jsou vedeny na samostatném účtu v účetnictví dle smluv a porovnány dokladovou inventurou se stavem bankovního účtu. U finančních darů, kde nelze určit oddělení rozhodne o jejich využití ředitel. U anonymních dárců může docházet k riziku, že dar obdrží nepoctivý zaměstnanec, který se dopustí podvodného jednání tím, že neodevzdá anonymní dar do pokladny nemocnice.

Před uzavřením smlouvy o věcných darech musí být nabízený přístroj zkontrolován oddělením zdravotní techniky, zda přístroj je funkční a zda odpovídá všem technickým normám včetně pravidel pro zkoušení a následné kontroly. Po uzavření darovací smlouvy, která je sepsána a zkontrolována právním oddělením Fakultní nemocnice Bulovka, dochází k předání věcného daru (Interní předpis FNB).

Slabou stránku vidím v anonymních darech, kde bych doporučila působení na vedoucí pracovníky klinik a oddělení, kteří jsou v přímém kontaktu s dárci, aby dárce přesvědčili k sepsání darovací smlouvy. Doporučuji aktualizaci interního předpisu FNB s uvedením podrobnějších postupů zaměstnanců při přijímání darů.

4.5.4 Inventarizace majetku a závazků FNB

Účetní jednotky inventarizací zjišťují skutečný stav veškerého majetku a závazků a ověřují, zda zjištěný skutečný stav odpovídá stavu majetku a závazků v účetnictví a zda nejsou dány důvody pro účtování o položkách § 25 odstavce 3 (Svobodová a kol., 2016, s. 628).

Inventarizace ve Fakultní nemocnici Bulovka probíhají pravidelně a ověřují skutečný stav provedením fyzické inventury a porovnávají se se stavem v oddělení operativní evidence majetku.

Vzhledem k tomu, že Fakultní nemocnice Bulovka disponuje s majetkem značné hodnoty, musí být dodrženy všechny postupy inventur na jednotlivých inventárních střediscích. Každé

inventární středisko má svého inventárního ručitele, který odpovídá za svěřený majetek na přiděleném úseku. Inventární ručitel je kontrolován dílčí inventarizační komisí, která je složená ze dvou členů.

Majetek při pořízení a odsouhlasení všech potřebných schvalovacích procesů (například protokol o zařazení majetku, výdejka/převodka, smlouva) je označen příslušným inventárním číslem a zařazen do majetku oddělení, kam byl nainstalován a zapsán do soupisu inventáře v oddělení evidence majetku (Interní předpis FNB).

Fakultní nemocnice Bulovka provádí dva druhy inventarizací (Interní předpis FNB):

- ❖ řádnou a
- ❖ mimořádnou.

Následující tabulka 1 znázorňuje řádnou neboli pravidelnou inventarizaci, která je prováděna jednou nebo dvakrát ročně podle níže uvedené tabulky.

Tabulka 1: Intervaly řádné inventarizace

DRUH MAJETKU	INTERVÁL
Dlouhodobý majetek (od pořizovací ceny majetku 80.000,- Kč výše)	1 x ročně
Dlouhodobý drobný majetek (od pořizovací ceny 500,- Kč do 80.000,- Kč)	1 x ročně
Pozemky, budovy	1 x ročně
Zásoby – sklady	1 x ročně
Pokladní hotovost	2 x ročně
Ceniny – depozita	1 x ročně
CCS karty	1 x ročně
Bankovní účty, pohledávky, závazky, půjčky FKSP (dokladová inventura)	1 x ročně
Cizí majetek	1 x ročně

Zdroj: Vlastní práce autora

Řádná inventarizace je prováděna jednou nebo dvakrát ročně, kdežto mimořádná je prováděna na základě různých situací vzniklých k různému datu (např. změna odpovědného zaměstnance, živelná pohroma, trestná činnost, zánik inventarizačního střediska). Každá ze zmíněných inventarizací může být jak dokladová tak fyzická.

Aby byla zajištěna náležitá kontrola inventarizace majetku, nemocnice používá jeden z důležitých kontrolních procesů „Hlavní inventarizační komise“. Hlavní inventarizační komise je jmenovaná ředitelem a jejím úkolem je zajištění výše uvedených druhů inventur (Dlouhodobý majetek, Dlouhodobý drobný majetek a další). Provádí kontrolu protokolů z jednotlivých dílčích inventarizačních komisí, kde jsou uvedeny zjištěné skutečné stavy majetku a závazků, jeho porovnání se stavem majetku a závazků v účetnictví a zjištění inventarizačních rozdílů. Dává návrh k řešení při zjištění nesrovnalostí mezi soupisem a fyzickou inventurou řediteli nemocnice.

Role hlavní inventarizační komise je (Interní předpis FNB):

- ❖ *stanovení složení jednotlivých dílčích inventarizačních komisí, dále jen DIK, na každý rok,*
- ❖ *koordinace a kontrola činnosti jednotlivých DIK,*
- ❖ *sestavení časového harmonogramu inventarizačních prací,*
- ❖ *sestavení seznamu pracovišť, kde se inventarizace provádí,*
- ❖ *určení okruhu působnosti jednotlivých DIK,*
- ❖ *instruktáž členů DIK,*
- ❖ *průběžné odstraňování nedostatků při provádění inventur,*
- ❖ *administrativní evidence činnosti DIK a*
- ❖ *informování ředitele FNB o výsledcích inventarizace.*

Dalším kontrolním procesem je „Dílčí inventarizační komise“, která provádí řádné a mimořádné inventury, a kterou na návrh hlavní inventarizační komise schvaluje ředitel. Inventarizace se provádí na příslušném inventarizačním středisku fyzickou kontrolou. Každá dílčí inventarizační komise má minimálně dva členy – předsedu a člena (členy).

Předseda dílčí inventární komise je povinen být fyzicky přítomen při provádění inventarizace. Předsedou ani členem DIK nesmí být inventární ručitel. Těmto zaměstnancům musí být povinně zajištěno proškolení dle metodiky. Předseda DIK obdrží inventární seznamy majetku

potřebné pro kontrolu fyzické inventury. V protokolu o ukončení inventury uvede předseda DIK vzniklé inventarizační rozdíly a předá Hlavní inventarizační komisi.

Pravidelné inventury dlouhodobého majetku a zásob jsou v nemocnici zahájeny dva měsíce před ukončením roční účetní závěrky. Skutečný stav k 31. 12 je dopočítán dle účetních záznamů. K tomuto před termínu nemocnice přistoupila z důvodu velkého množství majetku, aby se stačily inventární soupisy odkontrolovat (Interní předpis FNB).

Hlavní inventarizační komise vydá rozhodnutí o vypořádání inventarizačních rozdílů mank a přebytků a předloží ke schválení řediteli nemocnice. Schválený zápis převezme hlavní účetní k proúčtování (Interní předpis FNB).

4.5.5 Náhradová komise

Další důležitou součástí organizace je náhradová komise, která je složená ze jmenovaných zaměstnanců Fakultní nemocnice Bulovka a má za úkol dle potřeby posuzovat zjištěné škody a jejich náhrady. Škoda může být způsobena zaměstnancem nemocnice, pacientem nebo ostatními návštěvníky nemocnice.

Když zaměstnanec neplní své pracovní povinnosti popsané v pracovní náplni například u nákupu servisní služby a nedodrží svou lhůstevnost postup kontroly funkčnosti servisovaného přístroje, tak může dojít k poškození pacienta. Z toho důvodu je velmi důležité dodržovat všechny procesy kontrol popsané v interním předpise o bezpečnosti práce jako je ochrana zdraví, ochrana bezpečnosti při práci a další.

Tyto škody můžou vznikat na zdraví a majetku, na úmyslném obohacení zaměstnance na úkor zaměstnavatele, při podezření z porušení pracovně právních povinností zaměstnanců, nedodržením povinností zaměstnanců předcházet vzniku škod. Vzniklé škody při zjištění musí být nahlášený určenému pracovníku FNB. Z důvodu uplatnění náhrady škody musí být provedena oznamovací povinnost policii, aby byla uskutečněna úhrada spoluúčasti, pokud se jedná o pojistnou událost. Komise rovněž schvaluje odepisování nedobytných pohledávek, které nebyly uhrazeny po využití všech právních úkonů (Interní předpis FNB).

Své doporučení předkládá řediteli nemocnice k vyjádření a nařízení. Náhradová komise se skládá z předsedy – ekonomický náměstek a několika členů – právník, hlavní účetní, provozně technický náměstek a náměstek pro personalistiku (Příkaz ředitele FNB).

Inventarizační a náhradová komise jsou důležitá opatření pro cíle a funkčnost kontrol. Cílem inventarizace je zjištění skutečného stavu veškerého majetku a závazků nemocnice se stavem v účetnictví. Nastavená pravidla, kontrolní postupy a procesy jsou v interních předpisech Fakultní nemocnice Bulovka vyhovující.

Tyto kontrolní procesy inventarizační a náhradová komise jsou ve své podstatě přijatelné, ale mohou při určité změně selhat. Jedním z faktorů těchto rizik může být změna vnějšího prostředí (zákonů, předpisů).

4.6 Interní audit FNB

Oddělení interního auditu je součástí „Odboru interního auditu a controllingu“, který je přímo podřízený řediteli FNB. Má za úkol provádět interní audity podle zákona č. 320/2001 Sb., o finanční kontrole ve veřejné správě a o změně některých zákonů (zákon o finanční kontrole), ve znění pozdějších předpisů, dále se řídit dle Organizačního řádu, případně dalšími příslušnými vnitřními předpisy FNB. Zákon o finanční kontrole je nadřazen ostatním předpisům.

Interní audit FNB objektivně přezkoumává a vyhodnocuje vnitřní kontrolní systém a doporučuje odstranění vzniklých rizik, které musí nahlásit vedení nemocnice. Provádí šetření se zaměřením na oblast nákupů a finančních vztahů s ministerstvem zdravotnictví či grantovými agenturami (zúčtování dotací a grantů). Dále zajišťuje audity pro momentální potřeby nemocnice, jako jsou kontrola účetních záznamů, ověřování finančních operací a další. Také eviduje a následně prošetřuje podněty a stížnosti podané zaměstnanci FNB nebo veřejností (Interní předpis FNB).

Pro provádění kontrol má interní audit oprávnění požadovat od všech organizačních útvarů nahlížet do všech dokumentů, dokladů a jiných záznamů uchovaných v listinné nebo elektronické podobě FNB. Interní audit provádí audity na základě ročního harmonogramu schváleného ředitelem nemocnice (Interní předpis FNB).

Například v ekonomickém úseku proběhl interní audit, který se zaměřil na kontrolu dokladů výzkumného záměru, Na tento výzkumný záměr byla poskytnuta dotace od Ministerstva zdravotnictví České republiky, která je podložena smlouvou, ve které jsou stanovena přesná čerpání jednotlivých položek nákladů. Interní audit fyzicky zkontroloval čerpání těchto položek ze smlouvy podle jednotlivých dokladů, zda mají všechny náležitosti schválení a zda byly

finanční prostředky uvedené ve smlouvě použity dle stanoveného účelu. Kontrola dokumentů je ukončena sestavením protokolu, v němž jsou zachycena případná rizika.

Interní audit sleduje provozní a finanční činnosti nemocnice a vyhodnocuje nejrizikovější oblasti, tak jak je stanoveno v zákoně č. 320/2001 Sb., o finanční kontrole ve veřejné správě a o změně některých zákonů (zákon o finanční kontrole), ve znění pozdějších předpisů.

5 ZÁVĚR

Bakalářská práce je věnována internímu kontrolnímu systému. Teoretická část je zaměřena na popis interního kontrolního systému, na jeho význam a postupy, které napomáhají účetním jednotkám dosáhnout požadovaných cílů. Dle dostupné literatury je v této části popsán koncept interního kontrolního systému, jakých používá nástrojů a z kterých komponent se skládá.

Interní kontrolní systém je nutný svou podstatou v malých účetních jednotkách a ve velkých účetních jednotkách s rozsáhlou organizační strukturou, kde hrozí více rizik chybovosti nebo podvodných jednání. Každá účetní jednotka má vlastní uzpůsobený interní kontrolní systém, aby byl odpovídající jejím potřebám. Za interní kontrolní systém ručí management účetní jednotky, který kontroluje jeho fungování.

Cílem praktické části je využít teoretické poznatky z první části k rozboru interního kontrolního systému v konkrétní účetní jednotce Fakultní nemocnice Bulovka a ke zjištění, zda tento interní kontrolní systém funguje v účetní jednotce správně a efektivně.

Nejprve byla popsána charakteristika účetní jednotky. Dále je práce zaměřena na systém kontrol nemocnice v oblasti účetnictví a financí. Jeden z kontrolních systémů významný pro nemocnici je informační systém, který svou rozsáhlou skladbou různých zdravotních i nezdravotních softwarů může zapříčinit riziko chybovosti v přenosu dat. Tato data nejsou přenášena vždy automaticky, ale musí být zpracovaná IT pracovníkem. Doporučuji se na tyto nedostatky zaměřit a napravit.

Kontrolní prostředí nemocnice je specifické svou činností ve zdravotnictví. Nemocnice musí sledovat akreditovaný systém etických norem, který je důležitý pro její udržení rostoucí úrovně ve zdravotnictví a zvýšení výkonnosti a efektivnosti lékařské péče.

Kontrolní činnosti zajišťují vytvoření hospodárného, efektivního a účelného výkonu organizace. Vzhledem k tomu, že je Fakultní nemocnice Bulovka velkou účetní jednotkou a disponuje s majetkem vysoké hodnoty, jsou zřízeny ředitelem kontrolní mechanismy inventarizační a náhradová komise. Tyto komise jsou důležitá opatření pro cíle a funkčnost kontrol.

Jedním, kdo kontroluje interní kontrolní systém, je také interní audit nemocnice, který nezávisle a objektivně zjišťuje jeho funkčnost a v případě zjištění vzniklých rizik nahlásí vedení nemocnice a dá doporučení k jejich odstranění.

Po analýze interního kontrolního systému v příspěvkové organizaci Fakultní nemocnice Bulovka nebylo shledáno žádné podstatné riziko nehospodárnosti s majetkem státu. U kontrolovaných procesů nemocnice, u kterých byly zjištěny nedostatky, bylo vždy dáno doporučení s návrhy na zlepšení tvorby některých interních předpisů.

6 SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY

Additional Considerations, 2012 [online]. The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission, 178 p. september 2012 [cit. 2020-12-20]. Dostupné z: https://ce.jalisco.gob.mx/sites/ce.jalisco.gob.mx/files/coso_mejoras_al_control_interno.pdf

BŘEZINOVÁ, Hana, 2016. *Finanční účetnictví*. Znojmo: SVŠE, 158 s. ISBN 978-80-87314-82-1.

BŘEZINOVÁ, Hana, 2017. *Rozumíme účetní závěrce podnikatelů*. Vyd. 2. Praha: Wolters Kluwer, 213 s. ISBN 978-80-7552-603-8.

DVOŘÁČEK, Jiří, 2003. *Interní audit a kontrola*. Vyd. 2. Praha: C.H.Beck, 202 s. ISBN 80-7179-805-3.

HRUŠOVSKÝ, Pavel, 2020. *Investice do interních kontrol se vyplatí, kontroly se ovšem podceňují*. In: *iDnes.cz / Zpravodajství* [online]. Praha: Mafra 13. 12. 2020 [cit. 2020-12-13]. Dostupné z: https://www.idnes.cz/finance/prace-a-podnikani/investice-do-internich-kontrol-se-vyplati-kontroly-se-ovsem-podcenuji.A070504_161646_firmy_rady_hla

KRÁLÍČEK, Vladimír a Jan MOLÍN, 2014. *Vnější a vnitřní kontrola z pohledu managementu*. Praha: Wolters Kluwer, 232 s. ISBN 978-80-7478-557-3.

KUPEC, Václav, 2019. *Audit*. Praha: Vysoká škola finanční a správní, 83 s. ISBN 978-80-7408-174-3.

Metodická pomůcka pro zjištění úrovně nastavení vnitřního kontrolního systému v oblasti státního rozpočtu, 2006 [online]. Praha: Ministerstvo financí České republiky 08. 06. 2006 [cit. 2020-12-02]. Dostupné z: <https://www.mfcr.cz/cs/legislativa/metodiky/2006/metodicka-pomucka-pro-zjisteni-urovne-na-9401>

Mezinárodní auditorský standard ISA 315 (Revidované znění). Identifikace a vyhodnocení rizik významné (materiální) nesprávnosti na základě znalosti účetní jednotky a jejího prostředí, 2013 [online]. Praha: Komora auditorů České republiky 2012-2020 [cit. 2020-12-20]. Dostupné z: <https://www.kacr.cz/file/5649/isa-315-amend.pdf>

MLÁDKOVÁ, Ludmila, Petr JEDINÁK a kol., 2009. *Management*. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 273 s. ISBN 978-80-7380-230-1.

MUNZAR, Vladimír, Hana BŘEZINOVÁ, Vilém JURÁNEK a Ludmila MUZIKÁŘOVÁ, 1997. *Účetnictví I*. Praha: Ministerstvo financí ČR, 469 s.

NOVOTNÝ, Pavel, 2020. *Účetnictví pro úplné začátečníky*. Vyd. 14. Praha: GRADA, 208 s. ISBN 978-80-271-1037-7.

SCHIFFER, Vladimír, 2009. *Vnitřní kontrolní systém: Významný nástroj ochrany majetku a hospodaření účetních jednotek*. Praha: ASPI, 223 s. ISBN 978-80-7357-436-9.

SVOBODOVÁ, Jaroslava a kol., 2016. *Účtová osnova, české účetní standardy pro některé vybrané účetní jednotky*. Olomouc: ANAG, 655 s. ISBN 978-80-7554-004-1.

Systém finanční kontroly, 2020 [online]. Praha: Ministerstvo financí České republiky akt. 30. 4. 2020 [cit. 2020-12-21]. Dostupné z: <https://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/kontrola-verejnych-financi/financni-kontrola/system-financni-kontroly>.

TOMEK, Gustav a Věra VÁVROVÁ, 2007. *Řízení výroby a nákupu*. Vyd. 1. Praha: GRADA, 384 s. ISBN 978-80-247-1479-0.

Vnitřní kontrolní systém část čtvrtá, 2020. In: Podnikatel.cz / Zákon o finanční kontrole ve veřejné správě a o změně některých zákonů (zákon o finanční kontrole), (úplné znění) [online]. Praha: Internet Info akt. znění 01. 01. 2020 [cit. 2020-12-10]. Dostupné z: <https://www.podnikatel.cz/zakony/zakon-o-financni-kontrola-ve-verejne-sprave-a-o-zmene-některých-zakonu-zakon-o-financni-kontrola/uplne/#cast4>

Vnitřní kontrolní systém – účel a složky, 2010. In: Příručka k uplatňování mezinárodních auditorských standardů při auditu malých a středních účetních jednotek - První díl – Základní koncepty [online]. Praha: Komora auditorů České republiky 237 s. Dostupné z: <https://www.kacr.cz/file/3448/isa-volume-1-cz-51-anasledujici.pdf>

7 SEZNAM TABULEK, OBRÁZKŮ A GRAFŮ

Tabulka 1: Intervaly řádné inventarizace	46
Obrázek 1: Pavilon 5 a Pavilon 3	30
Obrázek 2: Certifikát o udělení akreditace Nemocnice Na Bulovce.....	31
Obrázek 3: Infekční klinika parazitárních a tropických nemocí a odběrové místo	42
Graf 1: Pět složek vnitřní kontroly	18
Graf 2: Provázanost jednotlivých úrovní výkazu PAP	33
Graf 3: Management FNB	40

8 SEZNAM ZKRATEK

FNB – Fakultní nemocnice Bulovka

NNB – Nemocnice Na Bulovce

DIK – Dílčí inventarizační komise

DPH – Daň z přidané hodnoty

IT – Informační technologie

EU – Evropská unie

PAP – Pomocný analytický přehled

9 SEZNAM PŘÍLOH

Příloha I: Právní předpisy týkající se FNB

Příloha II: Etické normy FNB

Příloha III: Další činnosti FNB

Příloha IV: Pohledávky FNB

10 PŘÍLOHY

Příloha I: Právní předpisy týkající se FNB

Fakultní nemocnice Bulovka se řídí:

- ❖ ustanovením zákona č. 372/2011 Sb., o zdravotních službách,
- ❖ zákonem č. 218/2000 Sb. o hospodaření s rozpočtovými prostředky státního rozpočtu,
- ❖ vyhláškou MF č. 389/2000 Sb.,
- ❖ ustanovením zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví,
- ❖ vyhláškou č. 410/2009 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví,
- ❖ Českými účetními standardy pro některé vybrané účetní jednotky,
- ❖ vyhláškou č. 383/2009 Sb., o účetních záznamech v technické formě vybraných účetních jednotek a jejich předávání,
- ❖ vyhláškou č. 270/2010 Sb. o inventarizaci majetku a závazků, ve znění pozdějších předpisů,
- ❖ vyhláškou č. 503/2002 Sb. kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro zdravotní pojišťovny,
- ❖ vyhláškou č. 220/2013 Sb. o požadavcích na schvalování účetních závěrek některých vybraných účetních jednotek,
- ❖ zákonem č. 134/2016 Sb., o zadávání veřejných zakázek.

Příloha II: Etické normy

Morální hodnoty:

- ❖ Úcta k životu,
- ❖ respektování lidských práv a důstojnosti člověka,
- ❖ dodržování Úmluvy o lidských právech a Úmluvy o právech dítěte,
- ❖ každý pacient má k dispozici „Práva pacientů“,
- ❖ povinnost přistupovat ke své práci s veškerou odbornou schopností,
- ❖ respektování životních hodnot pacientů, duchovní potřeby a náboženské přesvědčení.

Tyto morální hodnoty, i když se primárně zaměřují na zdravotnickou činnost, se dotýkají problematiky ekonomických činností (neohrožení materiálních hodnot při lékařské a vědecké činnosti, efektivní využívání prostředků na vědu a výzkum).

Zaměstnanci FNB nesmí upřednostňovat své osobní zájmy před zájmy pacienta. Soukromým zájmem se myslí výhoda pro zaměstnance, jeho blízké či rodinné příslušníky. Zaměstnanci se účastní pouze takové činnosti, která je slučitelná s řádným výkonem práce a neomezuje tak výkon jejich pracovních činností. Pracovní činnosti zaměstnanců jsou plánovány v souladu s plynulým a bezproblémovým chodem nemocnice.

V nemocnici je nepřijatelná ať už přímá či nepřímá diskriminace na základě rasy nebo etnického původu, náboženského vyznání či víry, zdravotního postižení, věku nebo sexuální orientace, a to jak vedoucího personálu nemocnice vůči svým podřízeným, tak i zaměstnanců nemocnice vůči pacientům. Při plnění pracovních povinností musí, každý zaměstnanec vytvářet vztahy vzájemné důvěry, respektu, zodpovědnosti a spolehlivosti.

FNB v souladu s právy pacienta se zaměřuje též na poskytování zdravotní péče a komunikaci se zdravotně postiženými osobami. Nemocnice má tuto problematiku popsanou ve vnitřních řídicích dokumentech, které přesně stanovují, jak komunikovat s pacienty se sluchovým postižením, zrakovým postižením a pohybovým postižením. (Interní předpis FNB).

Opatření nemocnice:

- ❖ FNB přijímá všechny pacienty,
- ❖ pro pacienty, kteří nemluví česky, zajišťuje tlumočnicka,
- ❖ FNB zaměstnává nejen české uchazeče o zaměstnání.

Zásady dodržování etiky zaměstnance:

- ❖ nevyužívá informace získané při výkonu práce pro svůj nebo jiný účel,
- ❖ nenabízí ani neposkytuje žádnou výhodu,
- ❖ nepřijímá žádné výhody, finanční či jiné obnosy.

Příloha III: Další činnosti FNB

Nemocnice provádí základní a klinický výzkum, zavádění a ověřování nových poznatků a metod v klinické praxi. Podílí se na klinickém hodnocení léčiv a ověřování prostředků zdravotnické techniky s cílem prokázat jejich účinnost, bezpečnost a jakost. Spolupracuje přitom s institucemi v České republice i v zahraničí.

FNB poskytuje komplexní lékařskou péči, zajišťuje transfúzní služby a zpracovává biologický materiál a provádí velkou škálu laboratorních vyšetření v jednotlivých oborech komplementu (nemocniční laboratoře). Pro provoz nemocnice jsou potřebné ostatní činnosti zejména ekonomické, provozní, technické, investiční, administrativní a další obdobné činnosti. Zajišťuje také své zásobování léky a zdravotnickými prostředky. FNB může provozovat mimo svoji hlavní činnost také jinou, hospodářskou činnost, v souladu s právními předpisy, v rozsahu a za podmínek stanovených zřizovatelem. V rámci hospodářských činností vykonává ve vlastním stravovacím zařízení stravovací služby pro jiná zdravotnická zařízení, provozuje lázeňskou péči v Lázních Toušeň a pronajímá prostory.

Příloha IV: Pohledávky FNB

Finanční prostředky pro svoji činnost získává nemocnice hlavně z úhrad za poskytnutou zdravotní péči od zdravotních pojišťoven a z ostatních činností prováděných v souladu s platnou zřizovací listinou. Nemocnice uzavírá z těchto důvodů smluvní vztahy se zdravotními pojišťovnami:

- ❖ Všeobecná zdravotní pojišťovna ČR (kód 111),
- ❖ Vojenská zdravotní pojišťovna ČR (kód 201),
- ❖ Česká průmyslová zdravotní pojišťovna (kód 205),
- ❖ Oborová zdravotní pojišťovna zaměstnanců bank, pojišťoven a stavebnictví (kód 207),
- ❖ Zaměstnanecká pojišťovna Škoda (kód 209),
- ❖ Zdravotní pojišťovna ministerstva vnitra ČR (kód 211),
- ❖ Revírní bratrská pokladna, zdravotní pojišťovna (kód 213).

Pojišťovny zajišťují pojištěným pacientům bezplatnou zdravotní péči dle zákona o veřejném zdravotním pojištění a hradí vzniklé pohledávky nemocnici na základě fakturace dle úhradové vyhlášky. Vydané faktury se vystavují zdravotním pojišťovnám měsíčně na základě stanovených paušálů a výkonů. Roční vyúčtování zdravotní péče zasílají zdravotní pojišťovny v následujícím roce, kdy dochází k přeplatkům či nedoplatkům uhrazené péče nemocnici. V případě nedoplatků oddělení pojišťoven nemocnice v rámci interního kontrolního systému provádí zpětnou kontrolou přepočet správnosti již fakturovaných výkonů. Pokud tak nemocnice neučiní, hrozí velké riziko finančních vratek.