

Bakalářský studijní program: **Ekonomika a management**

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

Finanční řízení a účetnictví vybrané příspěvkové organizace

BAKALÁŘSKÁ PRÁCE

Autor: **Petra PROCHÁZKOVÁ**

Vedoucí bakalářské práce: doc. Ing. Hana BŘEZINOVÁ, CSc.

Znojmo, 2016

Prohlášení

Prohlašuji, že jsem bakalářskou práci na téma *Finanční řízení a účetnictví vybrané příspěvkové organizace* vypracovala samostatně pod odborným dohledem vedoucího bakalářské práce za použití pramenů uvedených v příloženém Seznamu použité literatury.

V Praze, dne 25. 11. 2016

Procházková Petra

Poděkování

Chtěla bych velice poděkovat paní doc. Ing. Haně Březinové, CSc. za její ochotu, vstřícnost, nekonečnou trpělivost a motivaci, kterou mi dávala pro zpracování této bakalářské práce.



ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

Autor **Petra PROCHÁZKOVÁ**
Bakalářský studijní program Ekonomika a management
Obor Účetnictví a finanční řízení podniku
Název **Finanční řízení a účetnictví vybrané
příspěvkové organizace**
Název (v angličtině) **Financial Management and Accounting in a
Selected Semi-Budgetary Organization**

Zásady pro vypracování:

Cíl práce: Cílem práce je analyzovat vedení účetnictví a finanční řízení vybrané příspěvkové organizace s ohledem na dodržování platných právních předpisů.

Postup práce:

1. Principy řízení příspěvkové organizace
2. Funkce, předmět a cíl účetnictví
3. Analýza účetní závěrky vybrané příspěvkové organizace
4. Vyhodnocení získaných výsledků z analýzy

Metody: Deskripce, analýza, syntéza, komparace

Rozsah práce: 40 - 55


Seznam odborné literatury:

1. BŘEZINOVÁ, Hana. *Účetní souvztáhnosti pro příspěvkové organizace: váš osobní rádce 2015*. Praha: Verlag Dashöfer, 2015. 220 s. ISSN 1801-8157.
2. MADEROVÁ, VOLTNEROVÁ, Karla. *Praktický průvodce účtováním příspěvkových organizací: sbírka souvztáhností a praktické souvislé příklady 2013*. 1. Praha: Anag, 2013. 168 s. ISBN 978-80-7263-810-9.
3. MOCKOVČIAKOVÁ, Alena; MORÁVEK, Zdeněk; PROKŮPKOVÁ, Danuše. *Meritum Příspěvkové organizace 2012 - 2013*. 6. Praha: Wolters Kluwer, 2012. 396 s. ISBN 978-80-7357-736-0.

Datum zadání bakalářské práce: duben 2015

Termín odevzdání bakalářské práce: duben 2016




Petra PROCHÁZKOVÁ
student


doc. Ing. Hana BŘEZINOVÁ, CSc.
vedoucí bakalářské práce


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


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

Abstrakt

Tématem bakalářské práce je vedení účetnictví a systém finančního řízení a kontroly v příspěvkové organizaci Městské divadlo Kolín. Práce je rozdělena na teoretickou část, která se zaměřuje na charakteristiku neziskového sektoru a na legislativní rámec vedení účetnictví a systém finančního řízení a kontroly v orgánech veřejné správy. V praktické části bakalářské práce je posuzováno, zda podmínky a prostředí pro vedení účetnictví v účetní jednotce jsou vytvořeny a nastaveny tak, aby bylo možné s jistotou prohlásit, že účetní závěrka umožňuje účinné posouzení úplnosti a průkaznosti účetnictví a vyhodnocení předvídatelných rizik a ztát ve vztahu k věrnému a poctivému obrazu předmětu účetnictví a finanční situaci podniku. Zároveň bylo zkoumáno, zda řídicí orgán jako jeden z uživatelů účetní závěrky dostatečně využívá všech přístupných informací a výstupů z finančního účetnictví k finančnímu řízení, k vyhodnocení předvídatelných rizik a k zjištění skutečné finanční situace účetní jednotky, neboť všichni uživatelé ekonomických dat potřebují vědět, aby mohli řídit. Příspěvková organizace Městské divadlo Kolín svým charakterem patří do neziskového sektoru. Veřejnoprávní odpovědnost osob za správnou a účelnou správu věcí veřejných je zcela odlišná od odpovědnosti za správu věcí soukromých. Tato skutečnost nabývá tendence těchto organizací k neefektivnosti, netransparentnosti a k byrokracii. Je proto nezbytné vytvořit takový systém ekonomických, legislativních a organizačních předpokladů, který bude takovéto chování minimalizovat a k tomu by měla přispět i tato bakalářské práce.

Klíčová slova

Finanční řízení; Finanční kontrola; Příspěvková organizace; Účetní výkaznictví; Vnitřní kontrolní systém.

Abstract

This bachelor thesis focuses on the system of bookkeeping and the internal control and management system at the allowance organisation Municipal theatre Kolín. The thesis is divided into two parts. The first one – theoretical part – deals with general characteristics of non-profit sector and with legal framework for bookkeeping and for the internal control and management system. In the second one – practical part – there is discussion, to what extent the environment for proper bookkeeping have been set in order to find out both the possibility of completeness and provability of accounts, as well as the possibility of disclosure of economic risks indicated in the financial statements. The practical part of the thesis also deals with a real using of accounts by the entity's management for the financial management, predictable risks judgement and a real knowledge of financial situation. This is given into comparison with the general opinion of necessity of economic data for the users to be able to make their own economic decisions. The examined organisation is a typical non-profit organisation, where the management's accountability is completely different than in the private sector. This often leads to ineffective, bureaucratic and non-transparent management in the public sector organizations. So it is the aim of this thesis to contribute to the discussion on how to create the economic, legal and organisational rules aiming to restrain this type of management's behaviour.

Key words:

Financial management; Financial control; Allowance organisation; Financial reporting; Internal control procedures.

OBSAH

1	ÚVOD.....	10
2	CÍL A METODIKA PRÁCE	12
3	TEORETICKÁ ČÁST.....	13
3.1	Vymezení pojmu neziskové organizace	13
3.1.1	Státní (vládní, veřejné) neziskové organizace	14
3.1.2	Nestátní (nevládní, občanské, soukromé) neziskové organizace	16
3.2	Charakteristika a řízení příspěvkové organizace.....	17
3.3	Hospodaření a financování příspěvkové organizace	19
3.4	Účetnictví příspěvkové organizace	21
3.4.1	Význam, předmět a funkce účetnictví	21
3.4.2	Povinnosti účetní jednotky	22
3.4.3	Principy regulace účetnictví v České republice.....	23
3.4.4	Účetní závěrka	26
3.4.5	Účetní uzávěrka	28
3.4.6	Výsledek hospodaření	30
3.4.7	Rozsah vedení účetnictví	30
3.4.8	Schvalování účetní závěrky	31
3.5	Systém finančního řízení a kontroly v orgánech veřejné správy	34
3.5.1	Legislativní aspekty finančního řízení a kontroly v orgánech veřejné správy	35
3.6	Vnitřní akty řízení	37
4	PRAKTICKÁ ČÁST	40
4.1	Charakteristika příspěvkové organizace Městské divadlo Kolín	40
4.2	Analýza současného systému finančního řízení a kontroly v příspěvkové organizaci.	42
4.3	Analýza současného systému vedení účetnictví.....	44
4.4	Inventarizace za rok 2015, plán a průběh.....	51
4.5	Účetní závěrka.....	56
4.6	Návrh výkonu řídicí kontroly	60
4.7	Návrh nových řídicích aktů organizace.....	64
5	ZÁVĚR	65
6	SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY.....	67
6.1	Seznam tištěných a elektronických zdrojů	67

6.2	Seznam legislativních zdrojů	69
7	SEZNAM TABULEK, OBRÁZKŮ, SCHÉMAT	71
8	SEZNAM POUŽITÝCH ZKRATEK	73
9	SEZNAM PŘÍLOH	74
10	PŘÍLOHY	75

1 ÚVOD

Účetnictví veřejného sektoru, do kterého patří i příspěvkové organizace, prochází v posledních letech velkými změnami. Významnou změnou je pokračující snaha o harmonizaci účetnictví veřejného sektoru, jejíž základním stavebním prvkem jsou Mezinárodní účetní standardy pro veřejný sektor IPSAS.

Česká republika patří mezi země, které se snaží k IPSAS přibližovat a nechávají se při tvorbě svých účetních předpisů inspirovat. IPSAS mimo jiné představují vodítko, jak se například vypořádat s transparentností, spolehlivostí a srovnatelností dat ve vykazování veřejného sektoru včetně jeho řízení s ohledem na historické, sociální, ekonomické a politické odlišnosti jeho vývoje v jednotlivých zemích světa.

Od roku 2010 probíhá ve veřejném sektoru reforma účetnictví, která mimo jiné zavádí vybraným účetním jednotkám povinnost v souladu s ustanovením § 36 odst. 1 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, postupovat vždy podle Českých účetních standardů, která stanovují zejména popis účetních metod a postupů účtování. Sjednocení těchto pravidel, povinností, a jejich respektování, je předpokladem, pro sestavení kvalitních účetních výkazů státu jako celku.

Náplní této práce je analýza finančního řízení a vedení účetnictví vybrané příspěvkové organizace v souladu s platnými právními předpisy, které se k dané problematice vztahují.

Finanční řízení a kontrolní činnost jako účinný ekonomický nástroj uvádí do souladu stanovené cíle a skutečnosti a nelze si jej od procesu současně probíhajících změn odmyslet.

Potřeba metodického vedení je kategoričným požadavkem pro cílevědomé chování jakékoli organizované soustavy. Je nutné, aby každá účetní jednotka dodržovala určitá pravidla.

Tato pravidla jsou pevně stanovena právními předpisy a následně pak je nutné, aby každá účetní jednotka rozhodla, vymezila a stanovila v rámci svých vlastních vnitřních předpisů pravidla a určité postupy, které jsou potřebné pro zajištění a dodržení povinností stanovené účetní jednotky právními předpisy.

Vybraná příspěvková organizace patří do neziskového sektoru a většina finančních zdrojů potřebných pro činnost této organizace je v podmínkách České republiky alokována

z veřejných rozpočtů a daňový poplatník má právo vědět, zda jsou tyto prostředky využívány efektivně a ve prospěch realizace poslání a cílů, pro které byly neziskové organizace založeny a zřízeny.

2 CÍL A METODIKA PRÁCE

Hlavním cílem bakalářské práce je analýza současného systému finančního řízení, kontroly a vedení účetnictví ve vybrané příspěvkové organizaci.

Cílem teoretické části je charakterizovat pojem neziskový sektor, popsat systém finančního řízení, kontroly a vedení účetnictví veřejného sektoru.

V první části bude aplikovaná teoretická část na konkrétním případu vybrané účetní jednotky. Bude provedena analýza současného systému finančního řízení, kontroly a vedení účetnictví ve vybrané příspěvkové organizaci a navrženy změny tohoto systému včetně návrhu nových řídicích aktů.

Budou vybrána nejvhodnější řešení, přiděleny odpovědnosti a zároveň stanoveny pravomoci za jednotlivé hospodářské operace. Při zjišťování úrovně vnitřního kontrolního systému bude zkoumáno, zda jsou zavedeny, uplatňovány a respektovány všechny jeho prvky a principy.

Nově vytvořený vnitřní kontrolní systém organizace na základě této práce by měl být nastaven takovým způsobem, aby rizika v příspěvkové organizaci byla předem identifikována a minimalizována.

Práce je rozdělena na dvě části a to na praktickou a teoretickou. Pro její vypracování byly použity metody deskripce, analýza, syntéza, komparace. Bakalářská práce definuje pojmy neziskové a příspěvkové organizace, pojem a důležitost finančního řízení v orgánech veřejné správy.

V teoretické části bakalářské práce jsem použila především metodu deskripce. Citovala jsem z odborných literatur, publikací, právních norem, internetových zdrojů. Podklady pro svou odbornou práci jsem čerpala zejména z praxe a z právních předpisů. Důležitým zdrojem pro mne také byla odborná literatura.

3 TEORETICKÁ ČÁST

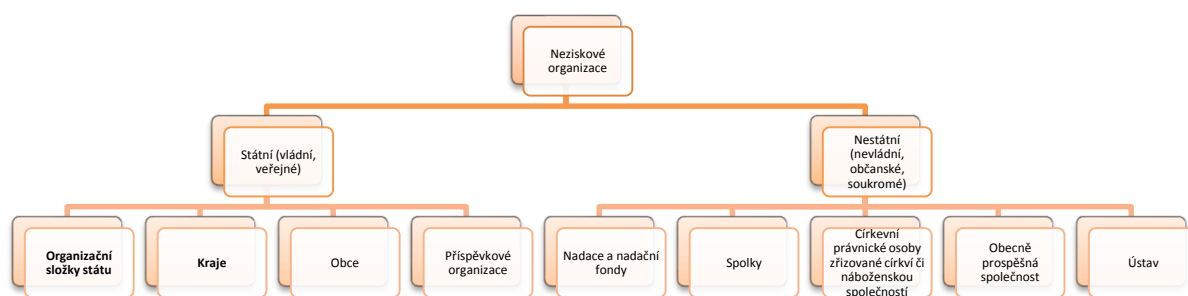
3.1 Vymezení pojmu neziskové organizace

Neziskové organizace jsou charakterizovány jako takové organizace, které nevytvářejí zisk k přerozdělení mezi své vlastníky, správce nebo zakladatele. V případě, že nezisková organizace vytvoří v účetním období zisk (zlepšený výsledek hospodaření) resp. výnosy v organizaci převyšují náklady, použije organizace tento zisk ke svému dalšímu rozvoji a naplnění svého poslání.

Z daňového hlediska neziskové organizace řadíme do kategorie **veřejně prospěšných poplatníků**, které zákon definuje následovně: veřejně prospěšný poplatník je poplatník, který v souladu se svým zakladatelským právním jednáním, statutem, stanovami, zákonem nebo rozhodnutím orgánu veřejné moci jako svou hlavní činnost vykonává činnost, která není podnikáním (Zákon č. 586/1992 Sb., § 17a). Jinou definici neziskové organizace v českém právním řádu bohužel nenalezneme.

Neziskový sektor lze rozdělit do dvou skupin. Jednu skupinu tvoří státní neziskové organizace a druhou pak organizace nestátní. Podrobněji toto rozdělení zobrazuje následující schéma.

Obrázek 1 - Rozdělení neziskového sektoru



Zdroj: Práce autora

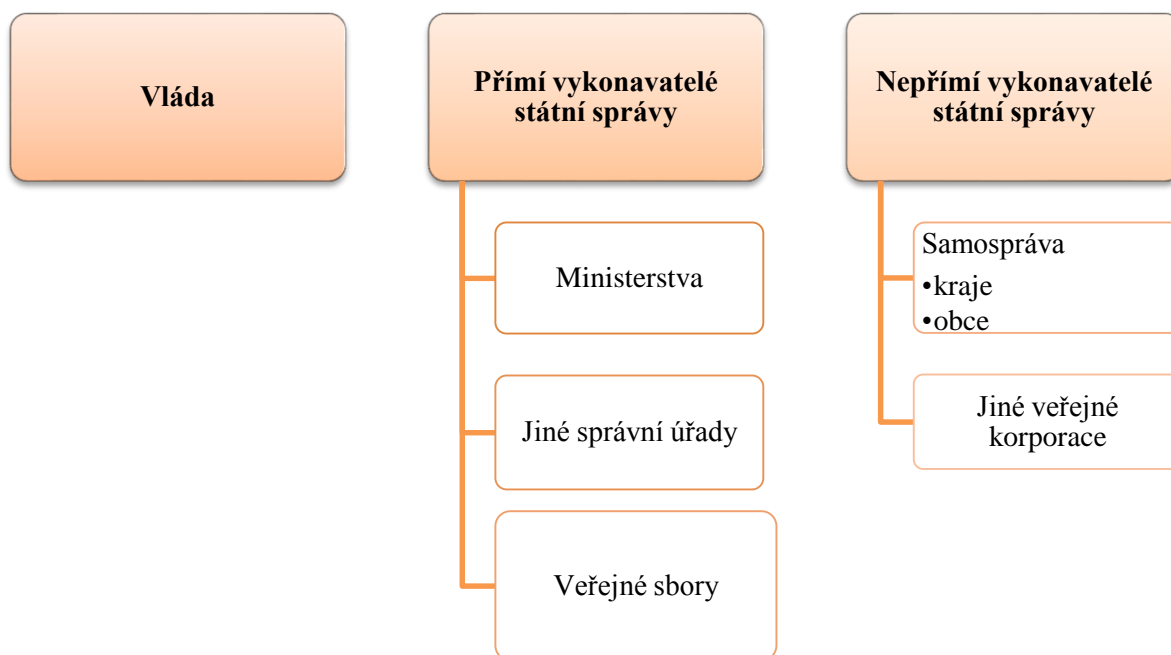
3.1.1 Státní (vládní, veřejné) neziskové organizace

Veřejný sektor tvoří specifickou součást ekonomiky s cílem poskytovat veřejné služby. Veřejnou službu lze definovat jako službu, kterou by bylo nevýhodné, nepraktické až nemožné poskytovat na komerční bázi a proto je financována z veřejných prostředků, které jsou součástí veřejných rozpočtů.

Jádrem veřejného sektoru je veřejná správa, kterou tvoří soustava úřadů s centrální nebo územní působností. Součástí veřejného sektoru jsou kromě úřadů i další organizace poskytující veřejné služby. Příkladem mohou být nemocnice, školy, domovy sociální péče, atd.

Organizační uspořádání veřejné správy je zobrazeno na obrázku 2.

Obrázek 2 - Organizační uspořádání veřejné správy



Zdroj: Vlastní zpracování

Činnost státu je prováděna prostřednictvím státní správy buď přímo státními orgány, nebo jinými orgány, na které stát výkon státní správy přenesl (samospráva). Tyto činnosti, kterými vláda zajišťuje funkci státu, jsou financovány prostřednictvím státního rozpočtu.

Jak vyplývá z knihy Březinové (Březinová, 2013), řadíme subjekty, které jsou dotčeny účetnictvím státu a zajišťují pro stát účetní záznamy, mezi vybrané účetní jednotky. Dělíme je následujícím způsobem:

- organizační složky státu (OSS),
- státní fondy podle rozpočtových pravidel (SF),
- územní samosprávné celky (ÚSC),
- dobrovolné svazky obcí (DSO),
- Regionální rady regionů soudržnosti (Regionální rada),
- příspěvkové organizace (PO),
- zdravotní pojišťovny (ZP).

Organizační složky státu hospodaří s prostředky státního rozpočtu, které může čerpat do výše závazných ukazatelů stanovených zákonem o státním rozpočtu. OSS jsou účetní jednotkou, ale nejsou právnickou osobou. (Březinová, 2013)

Státní fondy zřizovány jsou samostatnými zákony, které stanoví podrobné podmínky jejich působení. (Březinová, 2013)

Územně samosprávné celky, jejichž financování se řídí rozpočtem. Ten bývá zpravidla vyrovnaný. Pakliže je rozpočet schodkový, je nutné vzniklý schodek vyrovnat buď finančními prostředky z minulých let, nebo smluvně zabezpečeným úvěrem popřípadě výnosem z prodeje dluhopisů.

Rozdělení ÚSC je následující:

- **kraj** je veřejnosprávní korporací, má vlastní majetek, vlastní příjmy vymezené zákonem, vystupuje v právních vztazích svým jménem a nese odpovědnost z těchto vztahů. Pečuje o všestranný rozvoj svého území a svých občanů;
- **obec** tvoří územní celek, který je vymezen hranicí obce;
- **dobrovolný svazek obcí** je právnickou osobou, která vzniká za účelem ochrany a provozování společných zájmů. Členy svazku mohou být jen obce;
- **hlavní město Praha, statutární města.**

Regulace územně samosprávných celků v České republice je realizována zejména prostřednictvím níže uvedených norem:

- Zákon č. 1/1993 Sb., Ústava České republiky,
- Zákon č. 128/2000 Sb., o obcích ve znění pozdějších předpisů,
- Zákon č. 129/2000 Sb., o krajích, ve znění pozdějších předpisů,
- Zákon č. 131/2000 sb., o hlavním městě Praze, ve znění pozdějších předpisů.

Regionální rady regionů soudržnosti jsou zřizovány pro potřeby spojené s koordinací a realizací sociální a hospodářské soudržnosti.

Příspěvkové organizace, jejichž charakteristika je popsána podrobně v kapitole 3.2 Charakteristika a řízení příspěvkové organizace

3.1.2 Nestátní (nevládní, občanské, soukromé) neziskové organizace

Existence nestátních neziskových organizací vychází z principu sebeřízení společnosti. Sebeřízení společnosti představuje schopnost lidí spolupracujících v určitém prostoru organizovat a vzájemně usměrňovat své jednání. Díky svobodě sdružování jako jedné ze základních svobod demokratického státu se mohou občané sdružovat do různých typů nestátních neziskových organizací.

V souvislosti s rekodifikací soukromého práva, jejíž součástí byl i nový občanský zákoník a zákon o obchodních korporacích nahrazující dosavadní Obchodní zákoník vstoupily v platnost změny, které se dotýkají i nestátních neziskových organizací. S účinností od ledna 2014 přestala existovat **občanská sdružení** a byla nahrazena novou právní formou **zapsaný spolek** (zkratka z. s.). Dosavadní občanská sdružení musí ve lhůtě tří let uvést do souladu s novou právní úpravou základní dokumenty a způsoby fungování. V případě, že nebudou schopny nové úpravě vyhovět, mají možnost transformovat se na nově vzniklou právní formu, kterou je buď ústav, nebo sociální družstvo.

Nově vzniklá právní úprava **ústav**, není členskou organizací, jako jsou spolky, ale funguje spíše na zaměstnaneckém principu. Ústavy jsou vhodné zejména pro poskytování různých druhů veřejně prospěšných služeb.

Zákon 248/1995 Sb., o obecně prospěšných společnostech, který byl rovněž od ledna 2014 zrušen a který nahradila nová právní úprava ústavů v novém občanském zákoníku,

nepřikazuje stávajícím **obecně prospěšným společnostem** transformovat se, ale mohou i nadále fungovat podle zmíněného zrušeného zákona. Založit novou obecně prospěšnou společnost možné není.

Úpravou si prošly i **nadace** a **nadační fondy**, které se staly podmnožinou tzv. **fundací**, což by měla být sdružení majetku sloužící ke konkrétně vymezenému účelu. Úprava tak otevírá zvláště nadačním fondům možnosti rozšíření svých aktivit.

V zákoně o obchodních korporacích je nově definována instituce **sociální družstvo**, které je předurčeno pro rozvoj sociálního podnikání. Jedná se o družstva, která fungují na neziskových principech a slouží prosociální a pracovní integraci znevýhodněných osob (Zákon č. 90/2012 Sb.).

Na rozdíl od výše uvedených společností u evidovaných právnických osob, jako jsou např. **církevní neziskové organizace**, ke změnám právní formy nedochází. Tyto organizace zůstávají nezměněné a nadále se řídí zákonem č. 3/2002 Sb., o církevních a náboženských společnostech.

3.2 Charakteristika a řízení příspěvkové organizace

Příspěvkové organizace jsou součástí neziskového veřejného sektoru a jsou zřizovány za účelem zajištění služeb pro veřejnost. Nejčastěji se s tímto typem organizace setkáváme v oblasti školství, kultury, zdravotnictví, případně při zajištění ochrany osob.

Zřizovatelem příspěvkové organizace může být stát nebo územní samosprávný celek, a to v takovém případě, jestliže výkon činnosti v působnosti státu nebo územního samosprávného celku vyžaduje pro svůj rozsah, strukturu a složitost právní subjektivitu.

Státní příspěvkové organizace jsou vždy zřizovány ze zákona a jsou zcela nebo částečně financovány z výdajů státního rozpočtu. V případě, že zákon nestanoví, kdo plní funkci zřizovatele, plní tuto funkci v souladu s ustanovením § 64 zákona (Zákon č. 218/2000 Sb.) správce kapitoly, na jehož rozpočet je organizace napojena finančními vztahy. O vzniku organizace vydá zřizovatel zřizovací listinu a mimo jiné má také právo jmenovat nebo odvolávat ředitele této organizace. Za její závazky vždy ručí stát, který za organizaci přebírá odpovědnost a bez souhlasu státu není možné, aby organizace zanikla.

Hospodaření s majetkem státní příspěvkové organizace se řídí zákonem č. 51/2016 Sb., o majetku České republiky a o jejím vystupování v právních vztazích, který nabyl účinnost 1. 3. 2016. Podle tohoto zákona nemá státní příspěvková organizace vlastní majetek a není schopna jej ani nabývat. Všechn pořízený majetek se tak stává majetkem státu a organizace pouze realizuje výkon vlastnických práv za stát.

Finanční hospodaření státní příspěvkové organizace je v souladu se zákonem (Zákon č. 218/2000 Sb.) konstruováno ke ztrátové hlavní činnosti. Takto vzniklou ztrátu kompenzuje zřizovatel formou příspěvku na provoz ze svého rozpočtu.

Mezi státní příspěvkové organizace patří např. dětské domovy, fakultní nemocnice, výzkumné ústavy, muzea, galerie nebo knihovny. Státní příspěvkové organizace jsou účetními jednotkami.

Příspěvkové organizace územních samosprávných celků jsou právnické osoby zřízené na základě rozhodnutí a vůli zřizovatele. Tím může být kraj, statutární město, hlavní město Praha nebo obec. Organizace jsou samostatnými účetními jednotkami, které účtují o majetku, závazcích a o tvorbě výsledku hospodaření.

Tabulka 1 znázorňuje rozdělení příspěvkových organizací územního samosprávného celku.

Tabulka 1 - Rozdělení příspěvkových organizací územních samosprávných celků

Zřizovatel	Právní předpis
Příspěvková organizace zřízená obcí	Zákon č. 128/2000 Sb., o obcích
Příspěvková organizace zřízená městskými částmi územně členěných statutárních měst	Zákon č. 128/2000 Sb., o obcích
Příspěvkové organizace zřízené hlavním městem Praha	Zákon č. 129/2000 Sb., o krajích
Příspěvkové organizace zřízené hlavním městem Praha	Zákon č. 131/2000 Sb., o hlavním Městě Praze
Příspěvkové organizace zřízené městskými částmi hlavního města Prahy	Zákon č. 128/2000 Sb., o obcích
Příspěvkové organizace zřízené dobrovolnými svazky obcí	Zákon č. 128/2000 Sb., o obcích
Příspěvkové organizace zřízené regionálními radami	Zákon č. 128/2000 Sb., o obcích

Zdroj: Vlastní zpracování. Údaje převzaty z Hošáková a Musilová, 2015, s. 17

Jestliže se zřizovatel v tomto případě obec (kraj) rozhodne zřídit příspěvkovou organizaci, **vydá zřizovací listinu**, kterou schvaluje zastupitelstvo nebo rada obce (kraje). Prostřednictvím zastupitelstva má obec (kraj) také možnost zřizovací listinu měnit. Vznik organizace má zřizovatel povinnost oznámit v Ústředním věstníku ČR a provést zápis do Obchodního rejstříku.

Zřizovací listina je základní dokument, který podle § 27 zákona č. 250/2000 Sb., obsahuje tyto údaje:

- a) úplný název zřizovatele;
- b) název, sídlo a identifikační číslo příspěvkové organizace;
- c) vymezení hlavního účelu a tomu odpovídajícího předmětu činnosti;
- d) označení statutárních orgánů a způsob jakým vystupují jménem organizace;
- e) vymezení majetku ve vlastnictví zřizovatele, který se příspěvkové organizaci předává k hospodaření (svěřený majetek);
- f) vymezení majetkových práv umožňujících organizaci plnit hlavní účel;
- g) okruhy doplňkové činnosti navazující na hlavní účel, kterou jí zřizovatel povolí k tomu, aby mohla lépe využívat své hospodářské možnosti a odbornost svých zaměstnanců;
- h) vymezení doby, na kterou byla příspěvková organizace zřízena.

„Statutárním orgánem příspěvkové organizace je ředitel, který je jmenován a odvoláván orgánem zřizovatele (starostou obce, radou obce nebo kraje). Jmenování do funkce musí předcházet výběrové řízení a odvolání z funkce není zřizovatel povinen zdůvodňovat. Statutární orgán příspěvkové organizace jedná samostatně a za své jednání je odpovědný orgánem zřizovatele“ (Hošáková a Musilová, 2015, s. 19).

Jak vyplývá z knihy Mockovčiakovičové, Prokúpkové a Morávka (2012, s. 5 - 6), je ve svém konání příspěvková organizace podřízena vůli zřizovatele. Zřizovatel má totiž nejen právo činnost a hospodaření organizace kontrolovat, nýbrž má tuto povinnost stanovenou zákonem. Průběh a rozsah kontroly příspěvkové organizace jsou uvedeny v kapitole 3.5.

3.3 Hospodaření a financování příspěvkové organizace

Hospodaření příspěvkové organizace probíhá na základě zřizovatelem schváleného rozpočtu. Rozpočet je v příspěvkové organizaci sestavován na bázi příjmů a výdajů

a zpravidla je vyrovnáný. To znamená, že jsou výdaje ve stejné výši jako příjmy. V neziskovém sektoru není obvyklé pokrýt výdaje jen vlastním příjmem, a proto jsou příspěvkové organizace finančně závislé na svém zřizovateli, který jim poskytuje finanční příspěvek. Forma poskytnutého příspěvku se liší svým využitím. Příspěvek na provoz poskytuje zřizovatel zpravidla v návaznosti na výkony nebo jiná kritéria potřeb organizace. Získané prostředky využije organizace na úhradu „běžných“ provozních výdajů jako jsou služby, materiál, energie. Investiční příspěvek použije organizace na úhradu investičních výdajů (Zákon č. 250/2000 Sb.).

S ohledem na využití veškeré kapacity svěřeného majetku, efektivnost hospodářských prostředků a odbornost zaměstnanců příspěvkové organizace může zřizovatel povolit provozování doplňkové činnosti. Okruhy doplňkové činnosti vymezuje zřizovatel ve zřizovací listině tak, aby jejich provozování nenarušilo plnění jejich hlavního účelu. Účetně musí být doplňková činnost sledována vždy odděleně (Mockovčiaková, Prokúpková a Morávek 2012, s. 49 - 50).

Při rozhodování o povolených doplňkových činnostech je zapotřebí vzájemně diferencovat doplňkové činnosti podřízené režimu živnostenského zákona a činnosti, které nebudou živností, přesto ale podléhají zákonu o dani z příjmu. Příkladem doplňkové činnosti, která není živností, ačkoli příjmy dosahované touto činností podléhají daňové povinnosti podle zákona o dani z příjmu, jsou příjmy za pronájem nebytových prostor ve spravované nemovitosti (Mockovčiaková, Prokúpková a Morávek 2012, s. 49 - 50).

Jak vyplývá z ustanovení § 28 odst. 1 zákona (Zákon č. 250/2000 Sb.) hospodaří příspěvková organizace nejen s peněžními prostředky získanými vlastní činností a s peněžními prostředky přijatými z rozpočtu svého zřizovatele, ale hospodaří také s prostředky svých fondů.

„**Peněžní fondy** lze chápat jako peněžní prostředky vyčleněné k samostatnému použití a oddělenému sledování“ (Březinová, 2013, s. 98).

Příspěvkové organizace zřizují níže uvedené fondy povinně ze zákona (Zákon č. 250/2000 Sb.) a to za předpokladu, že nastanou skutečnosti související se zřízením příslušného peněžního fondu. Příkladem pro zřízení příslušného fondu může být obdržení peněžního daru od fyzických nebo právnických osob, nebo prodej dlouhodobého majetku.

- *Rezervní fond* - používá se k překlenutí časového nesouladu mezi výnosy a náklady, k rozvoji činnosti organizace a k případné úhradě ztráty vzniklé v minulých letech. Zdrojem fondu je zlepšený hospodářský výsledek, peněžní dary, prostředky převedené podle jiného právního předpisu a prostředky poskytnuté ze zahraničí.
- *Fond reprodukce majetku (fond investic)* slouží k financování investičních potřeb příspěvkové organizace. Zdrojem jsou odpisy dlouhodobého majetku, výnosy z prodeje dlouhodobého majetku za podmínek stanovených jiným právním předpisem, dary a příspěvky jiných subjektů a převody z rezervního fondu.
- *Fond odměn* - jeho tvorba je limitována velikostí zlepšeného výsledku hospodaření a limitem prostředků na platy, používá se pouze v případě překročení prostředků na platy v souladu se zvláštním právním předpisem.
- *Fond kulturních a sociálních potřeb* - je upraven vyhláškou ministerstva financí.

3.4 Účetnictví příspěvkové organizace

3.4.1 Význam, předmět a funkce účetnictví

Význam účetnictví spočívá v tom, že **věrně** a **poctivě** zobrazuje finanční, majetkovou a zdrojovou situaci účetní jednotky způsobem, na základě kterého je umožněno osobě využívající takto získaných informací (uživatel), činit ekonomická rozhodnutí (§ 7 odst. 1 zákona). V praxi to znamená, že účetní jednotka zaznamená veškeré účetní případy, které se týkají majetku zejména jeho stav, přírůstky a úbytky, vykáže pravdivou tvorbu výsledku hospodaření (zisk či ztráta) za určité časové období a předloží výkazy zobrazující reálný stav majetku a závazků a výsledku hospodaření uživatelům.

Věrné a poctivé zobrazení skutečnosti podle mezinárodních standardů IFRS tak jak jej popisuje ve své knize Dvořáková, znamená, že „účetní závěrka by měla prezentovat **poctivě** finanční pozici, výkonnost, a peněžní toky účetní jednotky. **Věrná** prezentace vyžaduje přesné zobrazení účinků transakcí a dalších skutečností a podmínek v souladu s definicemi a kritérii rozpoznání aktiv, závazků, výnosů a nákladů uvedených v koncepčním rámci, které jsou dále konkretizovány v jednotlivých standardech. (Dvořáková, 2008, s. 18).

Užitečnost jakéhokoli systému účetního nevyjímaje, je měřena prostřednictvím funkcí, úloh nebo poslání, které naplňuje. Od účetnictví se tak očekává, že bude plnit zejména:

- *registrační funkci* – vedení soustavných záznamů o hospodářských jevech provázejících hospodaření organizace;
- *dispoziční funkci* – informace z účetnictví slouží jako podklad pro další rozhodování o řízení podniku;
- *kontrolní funkci* – účetní informace slouží pro kontrolu stavu majetku a přispívá k ochraně majetku;
- *důkazní funkci* - důsledně vedené účetnictví slouží jako důkazní prostředek v případě sporů;
- *daňová funkci* – z účetnictví získává příspěvková organizace podklady pro výpočet daňových povinností;
- *ekonomická funkci* – poskytuje přehled o finanční situaci veřejných rozpočtů o efektivní alokaci veřejných finančních prostředků, poskytuje pomoc při rozhodování o rozpočtování a jejich účelné alokaci ve veřejných rozpočtech.

3.4.2 Povinnosti účetní jednotky

Příspěvkové organizace účtují v těchto knihách (Zákon č. 563/1991 Sb.):

- **deník** – chronologicky uspořádané účetní zápisy;
- **hlavní kniha** – obsahuje syntetické účty podle účtového rozvrhu, počáteční zůstatky, denní souhrnné obraty stran Má dáti a Dal, (pokud by tato povinnost nebyla naplněna v jiné účetní knize);
- **knihy analytických účtů** – jedná se o pokladní knihy, knihy došlých a vydaných faktur atd.;
- **knihy podrozvahových účtů** – zachycují účetní zápisy, které se neúčtují v deníku a hlavní knize.

Protože je účetnictví systémově založeno na rigorózních metodických principech a obecných zásadách směřujících k věrnému obrazu skutečnosti, průkaznosti, úplnosti, spolehlivosti a objektivnosti informací je objem kladených požadavků na jeho vedení velice rozsáhlý.

Příspěvkové organizace jako vybrané účetní jednotky jsou povinny vést účetnictví ode dne svého vzniku až do dne svého zániku, za účetní jednotku jako celek, v peněžních jednotkách české měny, v českém jazyce a v příslušném účetní období používat účetní metody v závazné verzi platné na jeho počátku. Další požadavky na vedení účetnictví plynou účetní jednotce přímo z právních norem upravující účetnictví.

3.4.3 Principy regulace účetnictví v České republice

Právní rámec účetnictví v České republice je vymezen:

- Zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů,
- Vyhláškou č. 410/2009 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro vybrané účetní jednotky, které jsou územními samosprávnými celky a organizačními složkami státu, ve znění pozdějších předpisů,
- Českými účetními standardy pro účetní jednotky, které účtují podle Vyhlášky č. 410/2009 Sb.

„Moderní systém účetního výkaznictví vychází ze dvou základních teoretických předpokladů. Jedná se o předpoklad **trvání účetní jednotky** a předpoklad **akruální báze**. Akruální báze, která se projevuje tím, že jsou transakce v účetnictví zachycovány v okamžiku, kdy nastávají, a to bez ohledu na okamžik, kdy dochází k toku peněžních prostředků, je skutečnou příčinou existence účetních metod, které dělají účetnictví účetnictvím“ (Prokúpková a Svoboda, 2014, s. 63).

Reformou účetnictví veřejných financí započatou v roce 2007 došlo k hlubšímu propracování právě akruálního principu. Pro řadu účetních jednotek veřejného sektoru tento krok znamenal zásadně změnit koncepci dosavadního vedení účetnictví a přejít tak z báze cash flow na bázi akruální.

Kovanicová (1995, s. 81) ve své knize uvádí, že v řadě zemí kontinentální Evropy včetně České republiky se klade důraz na zákonnou úpravu účetních výkazů a běžného účtování, zatímco v anglosaské oblasti je regulace účetnictví založena na zvykovém právu a legislativní úprava se nahrazuje principy vedení účetnictví všeobecně uznávanými účetními zásadami. Tyto všeobecně uznávané účetní zásady nejsou formulovány v závazných předpisech, nejsou stanoveny jednou provždy a nejsou vyhlášeny právním

aktem, přesto je většina těchto základních zásad zakotvena v našem zákoně o účetnictví a ve stanovených postupech účtování.

Mezi základní zásady patří:

- zásada účetní jednotky,
- předpoklad trvání podniku i v dohledné době,
- zásada periodicity zjišťování hospodářského výsledku a finanční situace podniku,
- zásada objektivitu účetních informací,
- zásada historického účetnictví,
- zásada vymezení okamžiku realizace,
- zásada konzistentnosti mezi účetními obdobími,
- zásada opatrnosti,
- zásada materiálnosti účetnictví,
- zásada srozumitelnosti informací,
- zásada přednosti obsahu před formou,
- zásada relevantnosti informací,
- zásada akruálního principu,
- zásada srovnatelnosti informací.

Níže je uveden stručný výčet zásad zakotvených do právních norem českého účetnictví.

„**Předpoklad akruální báze**, někdy také označovaný jako akruální princip znamená, že všechny jednotlivé transakce jsou v účetnictví zachycovány v okamžiku, kdy nastávají, a to ve věcné a časové souvislosti s příčinami těchto transakcí a bez ohledu na okamžik, kdy dochází k toku peněžních prostředků, které s danou transakcí souvisejí“ (Prokúpková a Svoboda, 2014, s. 29).

Akruální báze je prezentována zejména přechodnými účty aktiv a pasiv. Tyto účty obsahují klíčové informace pro efektivní plánování a řízení. V rozvaze tvoří složku aktiv formou krátkodobých pohledávek, v pasivech tvoří položky krátkodobých závazků.

„**Zásada opatrnosti** představuje rozumný odhad s cílem nepřenášet současná rizika do budoucna, neboť by mohla zatížit vlastní kapitál podniku, zhoršit jeho finanční situaci či výsledek hospodaření. V účetní praxi to znamená vykazovat pouze reálné a realizované zisky. V případě ztrát a rizik vykazovat nejen ty jisté, ale i pravděpodobné, očekávané

vzhledem ke všem známým skutečnostem, a také znehodnocení majetku, i když ještě nenastalo a jeho výše není spolehlivě zjistitelná. K praktickému uplatňování zásady opatrnosti může účetnictví použít různé účetní metody, mezi které kromě reálného oceňování majetku a závazků patří zejména tvorba a použití rezerv a opravných položek.“ (Otavová, 2013 s. 45)

Zásada kompletnosti vychází především z ustanovení § 8 odst. 3) zákona, kdy účetnictví účetní jednotky je úplné za podmínek, že účetní jednotka

- zaúčtovala v účetních knihách v účetním období všechny účetní případy,
- sestavila účetní závěrku resp. konsolidovanou účetní závěrku v období podle § 8, odst. 3 zákona,
- vyhotovila výroční popř. konsolidovanou výroční zprávu,
- zveřejnila informace podle § 21a zákona a má o těchto skutečnostech přehledně uspořádané veškeré účetní záznamy.

Na účetní zásady navazují **účetní metody**, které jsou stanoveny zákonem a podrobné charakteristiky jsou obsaženy ve vyhlášce. V tabulce 2 je uveden výčet všech těchto charakteristik, tak jak je stanoví zákon a vyhláška.

Tabulka 2 - Právní rámec pro jednotlivé účetní metody

Účetní metoda	Právní rámec	
	Zákon	Vyhláška
Náklady spojené s pořízením dlouhodobého majetku	§ 25 odst. 5 písm. a)	§ 55-58
Reálná hodnota	§ 27	§ 59-64
Opravné položky		§ 13, § 16, 18, 21, 23 a 65
Odpisy majetku	§ 28	§ 66
Tvorba rezerv	§ 26	§ 67
Časové rozlišení	§ 3 odst. 1	§ 69
Kurzové rozdíly	§ 4 odst. 12	§ 70
Kompenzace	§ 7 odst. 6	§ 68

Zdroj: Vlastní zpracování. Údaje převzaty z Morávek a Prokúpková, 2016, s. 186

Mezi nejvýznamnější a nejpoužívanější účetní metody a specifické pohledy, které ve své knize uvádějí Morávek a Prokúpková (Morávek, Prokúpková, 2016, s. 187 – 193) patří:

- metoda oceňování dlouhodobého majetku, na které závisí obsah a vypovídací schopnost základních finančních veličin zjišťovaných z účetnictví,
- metoda tvorby opravných položek, umožňuje reálný pohled na vykazovaná aktiva,
- metoda odpisování, znamená trvalý úbytek hodnoty pořízeného dlouhodobého majetku,
- vykazování rezerv, které jsou tvořeny k pokrytí budoucích závazků nebo výdajů, u kterých je znám účel a je pravděpodobné, že nastanou.
- časové rozlišení je metoda, která je spojena s aktuálním principem a pomocí, které se zaznamenávají účetní případy z časového hlediska.
- dohadné účty, které stejně jako rezervy slouží ke spolehlivému vykazování položek účetní závěrky a případně k práci s riziky.

Níže uvedené schéma zobrazuje propojení mezi některými účetními zásadami a některými účetními metodami a postupy.

Schéma 1 - Vztahy mezi účetními zásadami a metodami

Účetní zásady	Účetní metody
Předpoklad aktuální báze	- Účty „příštích období“ - Dohadné účty
Zásada opatrnosti	- Rezervy - Opravné položky - Odpisování dlouhodobých aktiv
Zásada kompletnosti	- Rezervy - Podrozvaha

Zdroj: Prokúpková a Svoboda, 2014, s. 63

3.4.4 Účetní závěrka

Cílem účetní závěrky v každé organizaci je zajistit věrný a poctivý obraz ekonomiky účetní jednotky a ke stanovenému datu správně vykázat stav a strukturu majetku a závazků, stav a strukturu majetkových a finančních fondů, způsob tvorby a strukturu výsledku hospodaření, změny finanční pozice a toky peněžních prostředků (Zákon č. 563/1991 Sb.).

Vybrané účetní jednotky sestavují řádnou účetní závěrku k poslednímu dni účetního období a v ostatních případech sestavují mimořádnou účetní závěrku. Příspěvkové organizace v průběhu účetního období sestavují mezitímní účetní závěrku. Mezitímní účetní závěrka se sestavuje k jinému okamžiku než ke konci rozvahového dne a neuzavírají se účetní knihy. Ostatní ustanovení týkající se účetní závěrky platí obdobně (§ 19 odst. 3 zákona č. 563/1991 Sb.).

Požadavky na sestavení účetní závěrky stanoví přímo zákon konkrétně v ustanovení § 7, odst. 1-6, § 18 a 19 odst. 6.

Mezi čtyři hlavní charakteristiky účetní závěrky řadíme:

- srozumitelnost,
- relevance,
- spolehlivost,
- srovnatelnost.

Srozumitelnost závisí především na předchozích znalostech, porozumění a schopnosti uživatele.

Informace jsou **relevantní**, pokud ovlivní ekonomická rozhodnutí uživatelů tím, že jim umožní hodnotit minulé, současné nebo budoucí události.

Spolehlivé jsou informace za předpokladu, že neobsahují závažnou chybu, nebo zkreslení a představují věrně to, co mají vyjadřovat.

Zásadní význam pro uživatele účetních výkazů má **srovnatelnost** účetních informací v časové řadě i mezi účetními jednotkami.

Účetní závěrka je nedílný celek, který dále u vybraných účetních jednotek upravuje ustanovení § 3 až § 8 vyhlášky (Vyhláška č. 410/2009 Sb.). Části účetní závěrky jsou tedy tvořeny:

- **rozvahou § 4 vyhlášky** – obsahuje přehledné uspořádání majetku (aktiv) a zdrojů jeho krytí (pasiv). Uspořádání a označování položek rozvahy včetně výpočtů součtových položek a její základní závazný vzor stanoví příloha č. 1 k vyhlášce,
- **výkazem zisku a ztráty § 5 vyhlášky** - zachycuje položky nákladů a výnosů. Uspořádání a označování položek včetně závazného vzoru stanoví příloha č. 2 k vyhlášce,

- **přílohou § 8 vyhlášky** – doplňuje údaje uvedené v rozvaze a výkazu zisku a ztráty. Uspořádání a označování položek přílohy a její závazný vzor je uveden v příloze č. 5 vyhlášky,
- **přehledem o peněžních tocích § 6 vyhlášky** – je rozpisem vybraných položek aktiv a pasiv a podává informace o přírůstcích a úbytcích peněžních prostředků za běžné účetní období. Uspořádání a označování položek včetně závazného vzoru obsahuje příloha č. 3 vyhlášky,
- **přehledem o změnách vlastního kapitálu § 7 vyhlášky** – je rozpisem položky „C. Vlastní kapitál“ rozvahy a podává informaci o uspořádání položek, které vyjadřují jejich změnu za běžné účetní období. Uspořádání a označování položek vlastního kapitálu a závazný vzor stanoví příloha č. 4 vyhlášky.

Vybrané účetní jednotky sestavují přehled o peněžních tocích a přehled o změnách vlastního kapitálu vždy, pokud k rozvahovému dni a za bezprostředně předcházející účetní období splní hodnoty uvedené v § 20 odst. 1 písm. c) zákona (Zákon č. 563/1991 Sb.)

3.4.5 Účetní uzávěrka

Účetním obdobím je podle zákona kalendářní rok a proto se k 31. 12. musí provést roční účetní uzávěrka. Náplní účetní uzávěrky je uzavření všech účtů, vyhotovení účetních výkazů a roční účetní závěrka. Legislativně je tento proces zakotven v § 18 až § 23 písm. b) zákona č. 563/1991 Sb., v § 5 až 10 vyhlášky č. 410/2009 Sb. a ČUS č. 702 – Otevírání a uzavírání účetních knih.

Uzavření běžného účetního období zahrnuje hierarchii prací, které zabezpečují:

- zajištění bilanční kontinuity,
- správnost a úplnost údajů zaúčtovaných do účetních knih,
- výpočet a zaúčtování daně z příjmů,
- uzavření účetních knih,
- vyhotovení účetních výkazů.

Etapa uzávěrkových prací je natolik rozsáhlá, že musí být zabezpečena v časovém předstihu. Zejména je zapotřebí zajistit provedení inventarizace, časově rozlišit náklady a výnosy, zaúčtovat dohadné položky, vytvořit opravné položky, vyúčtovat kurzové rozdíly.

Důležitou a náročnou etapou je zejména provedení **inventarizace majetku** a závazků organizace resp. prokázání fyzického stavu majetku a s ohledem na zásadu opatrnosti také správné ocenění vykazovaného majetku a závazků (Zákon č. 563/1991 Sb.). Obecně se touto činností rozumí:

- zjištění skutečného stavu aktiv a závazků, jejich zaznamenání do inventurních soupisů – inventura,
- porovnání skutečného stavu se stavem v účetnictví,
- zjištění případných rozdílů mezi skutečností a účetnictvím – inventarizační rozdíly,
- vypořádání inventarizačních rozdílů a uvedení do souladu s účetnictvím (Vyhláška č. 270/2010 Sb.).

Podle povahy inventovaných rozvahových položek se rozlišuje inventura na fyzickou a dokladovou.

Druhá etapa uzávěrkových prací zpravidla obsahuje účtování opakujících se účetních případů, a to zejména:

- zachycení stavu zásob,
- zúčtování mezd,
- zúčtování všech druhů zásob,
- vypořádání dotací,
- převody mezi zdroji a bankovními (Zákon č. 563/1991 Sb.).

Do uzávěrkových prací dále patří zúčtování odpisů, opravných položek, časového rozlišení, dohadných položek, rezerv, kurzových rozdílů a výsledku hospodaření, případně daně z příjmů právnických osob.

Po ukončení výše uvedených prací již může následovat sestavení předepsaných výkazů a příloh a vlastní uzavření účetních knih.

Pod pojmem sestavení účetních výkazů si tak lze představit zejména přenos údajů z konečného účtu rozvážného a účtu výsledku hospodaření v běžném období zpravidla pomocí vhodného softwarového vybavení. Podobně je tomu tak i v případě uzavírání účtů a jejich následné otevírání, které probíhá zpravidla rovněž technickou formou. Postup podrobně popisuje Český účetní standard č. 702 – Otevírání a uzavírání účetních knih.

3.4.6 Výsledek hospodaření

Výsledek hospodaření příspěvkové organizace může tvořit dvě složky. Výsledek hospodaření z hlavní činnosti a z činnosti vedlejší (doplňkové). Nicméně na konci roku jsou tyto dvě složky spojeny v jeden celek. Pokud skutečné výnosy a provozní příspěvek zřizovatele je vyšší než provozní náklady, dojde k vykázání zlepšeného výsledku hospodaření organizace (Hošáková a Musilová, 2015).

„Obecně platí, že nezisková organizace sice může dosahovat zisku (tj. kladného výsledku hospodaření), ale na rozdíl od obchodní společnosti nemůže být tento zisk rozdělen mezi zakladatele, statutární zástupce či zaměstnance organizace nebo jiné osoby spojené s organizací“ (Hošáková a Musilová, 2015, s. 9).

Pokud tedy příspěvková organizace dosahuje zisku, je její povinností tento zisk použít na financování činnosti, pro jakou byla organizace zřízena.

V souvislosti s vyhláškou č. 220/2013 Sb., o požadavcích na schvalování účetních závěrek některých vybraných účetních jednotek, která vstoupila v platnost 1. 8. 2013, vznikla příspěvkovým organizacím povinnost **schválení účetní závěrky** a teprve poté má možnost rozdělit vykázaný výsledek hospodaření do peněžních fondů.

3.4.7 Rozsah vedení účetnictví

Novelou zákona účinnou od 1. 1. 2016, kterou je mimo jiné i nově upravena **kategorizace účetních jednotek a skupin účetních jednotek**, plynou účetním jednotkám i povinnosti týkající se zejména:

- způsobu vedení účetnictví,
- rozsahu a obsahu účetní závěrky,
- zveřejňování informací z účetnictví.

Rozhodujícími kritérii pro zařazení účetních jednotek do jednotlivých kategorií jsou hodnoty uvedené níže dle stavu k rozvahovému dni:

- aktiva celkem netto,
- roční úhrn čistého obratu,
- průměrný počet zaměstnanců v průběhu účetního období.

Jak dále vyplývá z ustanovení § 1b) zákona jsou vybrané účetní jednotky (viz kapitola 3.1.1). Státní (vládní, veřejné) neziskové organizace) zařazeny **vždy** do kategorie **velkých účetních jednotek**. Pro příspěvkové organizace i nadále platí, že méně významné účetní jednotky mohou vést i zjednodušený rozsah účetnictví, pokud tak stanoví jejich zřizovatel.

Rozsah vedení účetnictví stanovuje účetním jednotkám zákon (Zákon č. 563/1991 Sb., § 9). Standardně je nastaven jako plný rozsah. Vést účetnictví ve zjednodušeném rozsahu může účetní jednotka podle § 9 odst. 3 výše jmenovaného zákona, pokud tak u příspěvkové organizace rozhodne zřizovatel. V případě, že příspěvkové organizace vedou účetnictví ve zjednodušeném rozsahu, postupují podle ustanovení § 13 a) zákona (Zákon č. 563/1991 Sb.). Tyto jednotky pak podle ustanovení § 9 Vyhlášky č. 410/2009 Sb., nemají zejména povinnost:

- oceňovat majetek a závazky reálnou hodnotou,
- vytvářet účetní opravné položky a účetní rezervy,
- sestavovat přehled o peněžních tocích a přehled o změnách vlastního kapitálu.

3.4.8 Schvalování účetní závěrky

Účetní závěrky vybraných účetních jednotek podléhají od roku 2012 procesu schvalování. Legislativně je proces schvalování účetních závěrek upraven vyhláškou č. 220/2013 Sb., o požadavcích na schvalování účetních závěrek některých vybraných účetních jednotek. Ta účetním jednotkám stanoví požadavky na organizaci a způsob poskytování součinnosti osob zúčastněných na procesu schvalování.

Podle Bauera (Bauer, 2013, s. 3) není záměrem, aby zavedení procesu schvalování znamenalo pro malé účetní jednotky nastavení složitých kontrolních mechanismů. Místo toho by mělo být využito stávajících dotčených osob, které v rámci procesu schvalování ověří, zda nedochází k neúplnosti nebo neprůkaznosti účetnictví a zda jsou v organizaci vyhodnocovány významné předvídatelné ztráty a rizika.

Prvním cílem schvalovacího procesu je posouzení úplnosti a průkaznosti účetní závěrky ve vztahu k věrnému a poctivému obrazu předmětu účetnictví. Druhým cílem je posouzení účetní závěrky ve vztahu k určení efektivnosti předvídatelných rizik či ztrát souvisejících s hospodařením účetní jednotky. K efektivnímu posouzení a vyhodnocení finanční situace účetní jednotky pomáhají účetní metody spojené se zásadou opatrnosti a podmíněnosti.

Plnění cílů se bude odvíjet od snahy vytvořit odpovídající prostředí pro zavedení účinných mechanismů zaměřených do oblasti vedení účetnictví a sestavování účetní závěrky (Prokúpková a Bartoš, 2014)

Organizace činností vykonávaných v souvislosti se schvalováním účetní závěrky a příprava podkladů by neměla být započata až dnem samotného sestavení účetní závěrky, ale měla by probíhat průběžně již od počátku účetního období.

Procesu schvalování by měl předcházet proces **ověřování** a dohledu nad zpracováním a vykazováním dat v účetní závěrce. Proces ověřování by mohl být chápán jako „nadstavba“ dosavadních řídicích procesů, který je završen procesem schválení účetní závěrky ze strany zřizovatelů příspěvkových organizací (Morávek a Prokúpková, 2016, s. 224 – 225).

Jak je uvedeno výše, nejedná se o jednorázovou záležitost, ale o množinu činností kterými bude v průběhu účetního období zajišťována součinnost mezi účetní jednotkou a schvalujícím orgánem.

Osobu, která bude mít zodpovědnost za shromáždění a uspořádání podkladů může účetní jednotka stanovit vnitřním předpisem (Vyhláška č. 220/2013 Sb.). S ohledem na profesní vzdělání a využití vnitřních personálních zdrojů organizace lze do procesu ověřování, shromažďování a uspořádání podkladů zapojit ekonomické pracovníky, vedoucí odborů, ekonomové a účetní.

Schvalování podléhá účetní závěrka sestavená k rozvahovému dni tj. k 31. 12. (mezitímní účetní závěrky procesu nepodléhají). Při schvalování posuzuje schvalující orgán vždy celou účetní závěrku, kterou tvoří jednotlivé účetní výkazy a příloha. Nepřipadá v úvahu, že by byla schválena pouze její část. Schvalujícím orgánem pro příspěvkové organizace je rada resp. zastupitelstvo obce, které posoudí podklady pro schválení na svém zasedání. Podklady definuje vyhláška (Vyhláška č. 220/2013 Sb.) a tvoří je:

- a) účetní závěrka – tj. účetní výkazy sestavené k 31. 12. (Rozvaha, Výkaz zisku a ztráty, Příloha, popřípadě Přehled o peněžních tocích a Přehled o změnách vlastního kapitálu);
- b) inventarizační zpráva;
- c) zpráva auditora o ověření účetní závěrky;
- d) zpráva o výsledku finanční kontroly;

- e) zpráva interního auditu (pokud je v organizaci zřízen) u příspěvkových organizací je tato zpráva nahrazena veřejnosprávní kontrolou vykonanou zřizovatelem;
- f) další podklady, které si schvalující orgán vyžádá (může se tak jednat o rozbor hospodaření organizace).

Samotné schválení účetní závěrky příspěvkové organizace probíhá na zasedání rady resp. zastupitelstva obce, kde schvalující orgán posuzuje zejména následující skutečnosti:

- **úplnost podkladů** – bez úplných dokladů účetní závěrku nelze objektivně posoudit ani schválit,
- **soulad podkladů** - zda stavy zachycené v rozvaze odpovídají stavům, které jsou rekapitulovány v inventarizační zprávě, zda tato zpráva zaznamenává i existenci inventarizačních rozdílů a jejich případné zdůvodnění,
- **kontrolní zjištění** – posoudí se výsledky z finančních a dalších kontrol, které v účetní jednotce proběhly, a zda výsledky těchto kontrol souvisí s vedením účetnictví nebo zobrazení skutečností v účetní závěrce,
- **předvídatelná rizika** – posuzuje se, zda účetní jednotka využívá všech účetních metod spojených s opatnostmi a podmíněnostmi (Vyhláška č. 220/2013 Sb.).

Účetní závěrku lze schválit za předpokladu, pokud nebyly zjištěny významné nedostatky, které by vedly k neúplnosti účetnictví a významně by zkreslovaly účetní závěrku. Je možné schválit i účetní závěrku, která by obsahovala dílčí chyby a nedostatky u kterých bylo do termínu zasedání prokázáno, že byly odstraněny (Vyhláška č. 220/2013 Sb.).

K neschválení účetní závěrky dochází v případě, kdy účetní závěrka nezobrazuje věrný a poctivý obraz o předmětu účetnictví a finanční situaci účetní jednotky. Schvalující orgán v takovém případě jasně popíše příčinu, pro kterou nebyla závěrka schválena a své rozhodnutí odůvodní. Dále poskytne účetní jednotce lhůtu k odstranění vad a učiní kroky k dodatečnému projednání účetní závěrky (Vyhláška č. 220/2013 Sb.).

Informace o schválení resp. neschválení účetní závěrky, musí být předána do centrálního systému účetních informací státu. Povinnost předat má ta účetní jednotka, jejíž účetní závěrka je schvalována (Vyhláška č. 383/2009 Sb.).

3.5 Systém finančního řízení a kontroly v orgánech veřejné správy

Řízení znamená uplatňování všech prostředků (nástrojů, mechanismů) navržených v organizaci ke zdokonalování, vedení, kontrolování a správě jejich různých činností, které mají zajišťovat dosahování cílů organizace, ke kterým byla zřízena (Prokúpková a Bartoš, 2014)

Vnitřní kontrolní systém (dále jen „řídící kontrola“) je nástrojem vedení orgánu veřejné správy, využívaným k poskytování přiměřené jistoty pro realizaci cílů vedení orgánu veřejné správy. Mezinárodní standardy stanovují pět základních cílů řízení (Zákon č. 320/2001 Sb.):

- správnost informací;
- shoda s existujícími pravidly;
- ochrana majetku;
- účinné využívání zdrojů;
- dosahování stanovených záměrů a cílů.

Řídící kontrola má zajistit řádné a efektivní fungování veřejné správy. Předmětem řídicí kontroly nemají být jednorázové kontrolní akce, ale je nutno je chápat jako nepřetržitý proces, průběžně vykonávaný v každodenní činnosti všemi zaměstnanci na všech úrovních řízení.

Hlavním cílem řídicí kontroly je zejména (Zákon č. 320/2001 Sb.):

- zdokonalovat řádné, hospodárné, účinné a efektivní operace a kvalitní produkty a služby, které patří do působnosti organizace;
- chránit veškeré zdroje před ztrátami způsobenými plýtváním, poškozováním, špatným řízením, chybami a podvody;
- dodržovat závazné právní předpisy, vnitřní předpisy a pokyny vedení organizace;
- vypracovávat a udržovat spolehlivá finanční a manažerská data a řádně zveřejňovat tyto informace v předepsané podobě a včas.

Řídící kontrolní mechanismy by měly být aplikovány přiměřeně podle druhu a velikosti organizace, a jen v nezbytném rozsahu, aby náklady nepřevýšily jejich přínos.

Při zavádění programu řízení rizik by se mělo plně využít existujících systémů, procesů a postupů. Například výbory pro audit by mohly radit při tvorbě resortní strategie řízení rizik. (EuropeanCommission, 2012).

3.5.1 Legislativní aspekty finančního řízení a kontroly v orgánech veřejné správy

Vymezení finanční kontroly včetně její organizace u organizační složky státu, u územního samosprávného celku, a také u příspěvkové organizace řízené organizační složkou státu (dále jen „organizace“) a u příspěvkové organizace zřízené územním samosprávným celkem (dále jen „příspěvková organizace“) je upraveno především v § 3 zákona č. 320/2001 Sb., o finanční kontrole ve veřejné správě a o změně některých zákonů (zákon o finanční kontrole), ve znění pozdějších předpisů, kdy finanční kontrola vykonávaná podle tohoto zákona je součástí systému finančního řízení, zabezpečujícího hospodaření s veřejnými prostředky.

Tvoří ji:

- systém finanční kontroly vykonávané kontrolními orgány podle § 7 až 11 tohoto zákona (tzv. veřejnosprávní kontrola);
- systém finanční kontroly vykonávané na základě mezinárodních smluv podle § 24 tohoto zákona;
- vnitřní kontrolní systém v orgánech veřejné správy podle § 25 až 31 tohoto zákona, který se sestává:
 - z řídicí kontroly;
 - z interního auditu.

Zákon o finanční kontrole stanoví předmět, hlavní cíle a zásady finanční kontroly na rozdíl od prováděcí vyhlášky č. 416/2004 Sb., která stanoví bližší podrobnosti o kontrolních metodách a kontrolních postupech a upravuje strukturu, rozsah, postup a termíny předkládání zpráv o výsledcích finančních kontrol.

Příspěvková organizace vykonává veřejnosprávní kontrolu, pokud je k tomu zmocněna zvláštním právním předpisem. U příspěvkové organizace se může jednat např. o sdružené prostředky na společně financované akce, hrazené z fondu kulturních a sociálních potřeb, popř. z jiných fondů. Dále mohou zajišťovat výkon veřejnosprávní kontroly, pokud pro ně

tato kontrolní činnost vyplývá ze způsobu financování a zmocnění ze strany zřizovatele (např. spoluúčast na financování projektu se zřizovatelem). V případě, že je ze strany mezinárodního kontrolního orgánu nebo tuzemského kontrolního orgánu v organizační složce státu nebo příspěvkové organizace prováděna kontrola poskytnutých zahraničních prostředků, musí organizace výkon této finanční kontroly umožnit a spolupůsobit při jejím výkonu. (Zákon č. 320/2001 Sb.)

Vnitřní kontrolní systém v orgánech veřejné správy (zejména řídicí kontrola) slouží k včasnému a spolehlivému informování vedoucích orgánů veřejné správy o nakládání s veřejnými prostředky k zajištění hospodárného, efektivního a účelného výkonu veřejné správy v souladu se stanovenými úkoly, vymezenými ve zvláštním právním předpise, statutu organizace nebo zakládací listině. (Zákon č. 320/2001 Sb.)

Za fungování systému finančních kontrol odpovídá vedení organizace nebo statutární orgán příspěvkové organizace – vedoucí organizace.

Řídicí kontrola je zajišťována všemi vedoucími zaměstnanci jako součást systému řízení a kontroly v rámci činnosti, která je v organizaci zajišťována na základě zvláštního právního předpisu, zřizovací listiny nebo statutu. (Zákon č. 320/2001 Sb.)

Při řízení je prováděna i řídicí kontrola ze strany příslušných vedoucích zaměstnanců ve smyslu ustanovení § 11 zákoníku práce (Zákon č. 262/2006 Sb.). Součástí této řídicí kontroly je i hodnocení naplňování principů 3E tj. efektivnosti, účelnosti a hospodárnosti činnosti organizace, která nemusí přímo souviset s finančním řízením.

Řídicí kontrola je v organizaci při přípravě finančních operací před jejich schválením (předběžná řídicí kontrola), při průběžném sledování uskutečněných operací až do jejich konečného vypořádání (průběžná řídicí kontrola), vyúčtování a při následném prověření následných operací v rámci hodnocení dosažených výsledků a správnosti hospodaření (následná řídicí kontrola). (Zákon č. 320/2001 Sb.)

Vedoucími zaměstnanci, kteří plní v organizaci kontrolní funkce na úseku řídicí kontroly jako součást finančního řízení, jsou příkazce operací, správce rozpočtu, hlavní účetní a ostatní vedoucí zaměstnanci.

3.6 Vnitřní akty řízení

Praxe nás stále častěji utvrzuje v tom, že vnitřní předpisy jsou závažným prvkem a faktorem úrovně řídicí činnosti, která je kvalitě vnitřních předpisů podmíněna a kterou kvalita vnitřních předpisů bezprostředně ovlivňuje.

Z obecného i konkrétního pojetí vyžaduje řízení vysoce profesionální přístup a vnitřní předpisy tak plní kromě jiného úkol stabilizace účelného způsobu řízení, organizace práce, vymezují odpovědnosti a stanovují povinnosti a pravomoci. Při tvorbě vnitřních předpisů je nutné, aby byly v první řadě předvídaný všechny nezbytné podmínky související s činností, kterou konkrétní vnitřní předpis pokrývá, v druhé řadě je třeba, aby vnitřní předpis co nejjasněji vymezil pravidla, povinnosti, odpovědnosti a pravomoci pro oblast, kterou tento vnitřní předpis řeší.

Soustava řídicích aktů a metodika jejich tvorby byla utvářena na základě využití teoretických poznatků a praktických zkušeností. K vydání řídicího aktu vedou zejména tyto důvody:

- vydání vyžaduje právní předpis,
- vydání vyplývá z vnitřní potřeby organizace.

Řídicí akty lze členit na:

- vnitřní předpisy,
- individuální řídicí akty.

Vnitřní předpisy jsou písemné normativní právní akty. Neřeší určitou konkrétní otázku ve vztahu k určitým účastníkům, ale něco normují, regulují. Vnitřní předpis vydává statutární zástupce účetní jednotky – např. ředitel organizace.

Vnitřní předpisy jsou právně závazné za podmínky, že vztah mezi jejich vydavatelem a adresátem je založen na vztahu nadřízenosti a podřízenosti. Vydávající má vždy povinnost prokazatelným způsobem seznámit se zněním vnitřního předpisu všechny podřízené zaměstnance, pro které je vnitřní předpis závazný.

Právě toto prokazatelné seznámení s vnitřním předpisem je nezbytné například v případě soudních sporů, kdy je třeba dokázat, že příslušný zaměstnanec byl skutečně se zněním seznámen (podpisový záznam – podpis na vnitřním předpisu).

Od vnitřních předpisů odlišujeme individuální řídicí akty. To jsou písemné individuální právní akty, které nemají charakter normativního právního aktu. Týkají se pouze jednorázové, neopakující se skutečnosti.

Z výše uvedeného lze odvodit, že potřeba vypracování vnitřních předpisů vyplývá v první řadě ze zákonných předpisů a v druhé řadě z vnitřní potřeby příslušné organizace. Z hlediska organizace je potřeba některé její činnosti ošetřit a jasně a srozumitelně stanovit a vymežit vzhledem k povinnostem, které pro účetní jednotku vyplývají a které jsou stanoveny v platných právních předpisech. To znamená, že u některé činnosti je nutné jednoznačně určit pravidla pro konkrétní činnost. Zpravidla se jedná o činnosti, které vymezují platné právní předpisy.

Dále si organizace může stanovit, vymežit nebo rozhodnout v rámci svých vnitřních potřeb v určitých činnostech nebo oblastech činností, své vlastní postupy, pravidla, organizace práce. Jak rozhodnutí, které se týká činnosti, která je ošetřena platnými právními předpisy, tak i v případě, kdy činnost není ošetřena platným právním předpisem, je nutné toto rozhodnutí organizace zachytit písemně, prostřednictvím právě vnitřního předpisu. Toto rozhodnutí (pravidla) vymezené organizací se běžně nazývá vnitřní předpis, nebo také vnitřní směrnice a v některých případech se setkáme s pojmem interní pokyn (Podhorský, Svobodová, 2002, s. 5 - 50).

V praxi běžně vnitřní předpisy dělíme podle druhu na:

- společenská smlouva (zakladatelská smlouva, zakladatelská jistina),
- stanovy,
- řády,
- směrnice,
- pokyny.

Směrnice jsou vnitřní předpisy, jimiž se podrobněji upravují vlastnosti a chování prvků některých systémů v organizaci. Určují se jimi:

- způsoby vykonávání jednotlivých funkcí účetní jednotky nebo jejich organizačních prvků (např. průběh určitých procesů),
- konkretizující funkční náplně,

- vztahy prvků při vykonávání těchto funkcí (např. způsob účasti organizačních míst na určitém procesu, obsah a cesty nosičů informací v určitém procesu apod.).

Posláním směrnic je:

- rozpracovat některé oblasti činnosti do takových podrobností, jak to vyžaduje potřeba racionálního plnění funkcí organizace a jejich organizačních prvků,
- upravovat činnosti a vlastnosti, jak to vyžadují právní předpisy, nebo pro které se úprava považuje z hlediska účetní jednotky za potřebnou a užitečnou z hlediska výzkumu, opakovanosti výskytu apod.,
- aby obsahovaly ustanovení natolik stálá, aby se podle nich mohly vytvářet účelné stereotypy chování a aby zajistily automatické fungování, avšak ponechávaly prostor pro sebeuplatňování a aktivitu příslušných zaměstnanců zabývajících se příslušnou problematikou.

Aplikace soustavy řídicích aktů je závislá na řadě faktorů, zejména na velikosti organizace a členitosti její organizační struktury. V menší organizaci s jednoduchou strukturou nemá smysl delegovat pravomoci ve vydávání řídicích aktů na vedoucí útvarů, ale je výhodnější, aby všechny vnitřní předpisy v takové organizaci vydával pouze ředitel organizace. V tomto případě je možné použít pokynu jako předpisu nižšího stupně, než je směrnice. Směrnice je vydávána vždy pro ucelenou oblast, pokyn pro dílčí část.

Při řídicích aktech a při zpracování vnitřních předpisů nebo při individuálních řídicích aktech je nutné, rozhodovat o celkovém rámci včetně struktury řídicích aktů tak, aby byla vytvořena srozumitelná, snadno přehledná a vzájemně provázaná soustava. Ve vydaných řídicích aktech se každý zaměstnanec příslušné účetní jednotky má snadno a rychle orientovat. Dobře zpracovaný vnitřní předpis se stává nástrojem pro zkvalitnění řízení a zajištění připravenosti organizace v případě, kdy dochází k vnitřní, nebo dokonce i vnější kontrole (Svobodová, 2005, s. 5 - 33).

4 PRAKTICKÁ ČÁST

4.1 Charakteristika příspěvkové organizace Městské divadlo Kolín

Základní údaje o organizaci:

IČ: 00069795

Obchodní firma: Městské divadlo Kolín

Právní forma: 331 – Příspěvková organizace

Datum vzniku: 1. 1. 1973

Sídlo: 28002 Kolín – Kolín IV, Smetanova 557

ZÚJ: 533165 – Kolín

Okres: CZ0204 – Kolín

Klasifikace ekonomických činností:

90010: Scénická umění

471: Maloobchod v nespecializovaných prodejnách

581: Vydávání knih, periodických publikací a ostatní vydavatelské činnosti

6820: Pronájem a správa vlastních nebo pronajatých nemovitostí

7490: Ostatní profesní, vědecké a technické činnosti j. n.

Statistické údaje:

Institucionální sektor: podle ESA2010 13130 – Místní vládní instituce

Velikost kategorie dle počtu zaměstnanců: 10 – 19 zaměstnanců

Z historických zdrojů se lze dočíst, že otevření budovy nového divadla se uskutečnilo 12. listopadu 1939 a mělo se stát pro Kolín významnou událostí. V té době však již Československá republika neexistovala, neboť zde byl protektorát Böhmen und Mähren. Snad právě proto byla tato slavnost pojata o to více ve vlasteneckém duchu. Měla německým okupantům ukázat, že před nimi stojí národ, který má hlubokou kulturní tradici. Budova divadla byla postavena podle návrhu arch. Jindřicha Freiwalda a svojí funkcionalistickou architekturou se řadí mezi významné architektonické stavby na území města (archiv Městského divadla Kolín).

V současné době se organizace svým charakterem řadí do neziskového sektoru, kde podle základní definice vycházející ze zákona o daních z příjmu se jedná o právnickou osobu, která nebyla zřízena nebo založena za účelem podnikání. Zřizovatelem příspěvkové organizace je Město Kolín.

Stěžejním dokumentem pro zřízení organizace je zřizovací listina, která kromě základních náležitostí, jako je označení zřizovatele, název, sídlo organizace a identifikační číslo zřízené příspěvkové organizace, statutární orgány, vymezení předmětu činnosti, vymezení doby na kterou je organizace zřízena, okruhy doplňkové činnosti navazující na hlavní účel upravuje především vymezení majetku ve vlastnictví zřizovatele předanému k hospodaření (dále jen „svěřený majetek“). Uvedený majetek tak nadále zůstává ve vlastnictví zřizovatele. Příspěvková organizace hospodaří s majetkem, k němuž nemá vlastnické právo a podle zákona o účetnictví o tomto majetku účtuje a majetek odepisuje v souvislosti s účetními metodami. Zřizovací listina dále obsahuje práva a povinnosti v souvislosti s efektivním a ekonomickým využitím majetku, péči o jeho ochranu, rozvoj a zvelebení, podmínky pro investiční výstavbu a práva a povinnosti spojená s případným pronajímáním svěřeného majetku jiným subjektům.

Organizace jako svou doplňkovou činnost vede část příjmů z pronájmu nebytových prostor, nakladatelskou a vydavatelskou činnost, kopírovací služby, půjčovnu divadelního fundusu a od 12. 9. 2014 také provozuje divadelní kavárnu.

Organizace má v souladu s odst. 3, písm. a) § 9 zákona č. 563/1991 Sb. zřizovatelem schválené vedení účetnictví ve zjednodušeném rozsahu a vede tedy účetnictví v rozsahu ustanovení § 13a zákona o účetnictví.

4.2 Analýza současného systému finančního řízení a kontroly v příspěvkové organizaci.

Na základě pracovní zkušenosti autorky práce, bylo při zjišťování úrovně vnitřního kontrolního systému zkoumáno, zda jsou zavedeny, uplatňovány a respektovány všechny jeho prvky a principy. Prvky ze kterých se skládá vnitřní kontrolní systém, musí poskytovat přiměřenou jistotu, že stanovené cíle organizace budou splněny a že struktura a fungování organizace jsou stabilizované a že řídicí kontrola je dostatečná.

Cíle definované vedoucími zaměstnanci jsou následující: Městské divadlo Kolín nabízí svým návštěvníkům to nejzajímavější ze současného českého divadla, a to v co možná nejširší žánrové skladbě. Nově vzniklé prostory galerie a divadelní kavárny přinesou návštěvníkům nejen kulturní zážitek, ale také možnost drobného občerstvení, které lze spojit s návštěvou galerijních prostor a zhlédnutí některé z probíhajících výstav výtvarného umění. Rozšířením prostor tak vznikl jakýsi kulturní stánek, který nabízí široké spektrum možností kulturního vyžití.

Při analýze současného vnitřního kontrolního systému bylo zkoumáno, zda řídicí kontrola je podle § 3 odst. 4 zákona č. 320/2001 Sb., o finanční kontrole ve veřejné správě kontrolou „zajišťovanou odpovědnými vedoucími zaměstnanci jako součást vnitřního řízení orgánu veřejné správy při přípravě operací před jejich schválením, při průběžném sledování uskutečňovaných operací až do jejich konečného vypořádání a vyúčtování a následném prověření vybraných operací v rámci hodnocení dosažených výsledků a správnosti hospodaření“.

De facto byly posuzovány čtyři fáze kontroly a to předběžná kontrola před vznikem závazku nebo nároku, předběžná kontrola po vzniku závazku nebo nároku, kontrola průběžná a kontrola následná.

V souladu s prováděcí vyhláškou č. 416/2004 Sb., bylo rovněž posuzováno, zda při výkonu řídicí kontroly jsou uplatňovány schvalovací, operační, hodnotící a revizní postupy které specifikují skutečnosti, jež je třeba v dané fázi kontroly prověřit.

Při výkonu řídicí kontroly byly zjištěny následující praktické nedostatky. Vzniká tím riziko, že nebude dosaženo optimálního čerpání veřejných výdajů při dodržování platné legislativy i s dopady na principy 3E.

Zjištění: V rámci schvalovacích postupů nebyla vždy splněna povinnost opatřit pokyn k plnění veřejných příjmů a výdajů podpisem příkazce operace, správce rozpočtu a hlavního účetního. V organizaci je opomíjeno, že předmětem řídicí kontroly jsou i veřejné příjmy.

Riziko: Předběžnou kontrolu je třeba dle § 10 vyhlášky provádět jak před učiněním právního úkonu, kterým vzniká nárok na veřejný příjem nebo jiné plnění, anebo závazek k veřejnému výdaji nebo jinému plnění, tak i po vzniku nároku nebo závazku. Organizace chybně považuje za provedení předběžné kontroly před vznikem závazku podepsanou smlouvu s dodavatelem nebo vystavenou objednávku příkazcem operace. Předběžnou kontrolu před vznikem závazku je však třeba kromě příkazce operace provádět také správcem rozpočtu v souladu s odst. 1, § 13 vyhlášky. Správce rozpočtu tímto potvrzuje zajištění finančního krytí připravovaného závazku. Bez tohoto potvrzení by ředitel organizace v roli příkazce operace neměl sjednat budoucí závazek.

Dopady: efektivnost, úplnost, správnost

Zjištění: Obdobně není předběžná kontrola před vznikem závazku vykonávána u pracovních cest, kde je absence kontroly ze strany správce rozpočtu.

Riziko: Vyslání zaměstnance na pracovní cestu se odvíjí od vystaveného cestovního příkazu, který podepisuje v organizaci v rozporu s vyhláškou jen řídicí zaměstnanec resp. příkazce operace. Pokud je předběžná kontrola v organizaci vůbec prováděna, tak zpětně tj. až po datu úhrady závazku.

Dopady: hospodárnost, úplnost, správnost

Zjištění: Byla zjištěna také nedostatečná předběžná kontrola po vzniku nároku ze strany příkazce operace. Jde o situace, kdy organizaci vznikl nárok, který fakturuje odběrateli na základě sjednané smlouvy nebo objednávky. Hlavní účetní vystaví na základě objednávky nebo smlouvy fakturu, kterou odešle odběrateli bez kontroly ze strany příkazce operace.

Riziko: Lze konstatovat, že i když některý ze zaměstnanců provádějící řídicí kontrolu narazí v rámci schvalovacího procesu na nedostatek jako je např. chybějící schválení příkazcem operace, není schvalovací proces pozastaven a celá operace je v rozporu s právními předpisy uskutečněna.

Dopady: efektivnost, úplnost, správnost, hospodárnost

Při analýze vnitřních směrnic bylo zjištěno, že organizace má zavedený vnitřní kontrolní systém, ten však neodpovídá současné platné legislativě. Z uvedených zjištění vyplývá, že není správně nastaven mechanismus předběžné, průběžné a následné kontroly. K zajištění těchto kontrol chybí v organizaci písemné pověření pro příkazce operace, správce rozpočtu a hlavní účetní. Zaměstnanec tímto není seznámen s povinnostmi z tohoto pověření vyplývající.

Je tedy zřejmé, že pracovní postupy jsou ponechány na libovůli pracoviště. Organizace tak nespĺňuje podmínku zákona o finanční kontrole o zavedení vnitřního kontrolního systému. Obecně lze konstatovat, že pracovní postupy se neuskutečňují podle stanovených pravidel v předem daném organizačním systému a že rozdělení funkcí není doplněno jasnými hranicemi odpovědnostních okruhů.

Zásada oddělení funkcí a úkolů vyžaduje, aby nebyl žádný pracovní postup od začátku do konce prováděn jednou osobou, ale aby se na něm podílelo vždy více vzájemně se kontrolujících osob.

4.3 Analýza současného systému vedení účetnictví

Analýza současného systému finančního řízení a kontroly v organizaci byla dále zaměřena na vedení účetnictví. Autorkou práce bylo posuzováno, zda již zavedený systém účetnictví je vhodný svým uspořádáním pro tuto konkrétní účetní jednotku.

Zároveň bylo zkoumáno, zda organizace vydala vnitřní normy pro postupy v účetnictví a to v těch oblastech, kde právní normy upravují určité postupy fakultativně a zda tyto postupy jsou v účetní jednotce realizovány jako stálé v průběhu účetního období v souladu se zákonem o účetnictví.

Byl posuzován i způsob vypořádání organizace s mnohým úskalím příslušných věcně právních předpisů a následného správného zobrazení v účetnictví organizace za předpokladu úplnosti, pravdivosti, přehlednosti a účelného analytického uspořádání.

Organizace vydala tyto směrnice:

- Směrnice pro odpisování majetku a odpisový plán,
- Směrnice o časovém rozlišování,

- Směrnice o provádění vyřazování a likvidace movitého majetku,
- Směrnice pro hospodářské dispozice, kontrolu a přezkušování účetních dokladů,
- Směrnice pro poskytování náhrad cestovních výdajů pro zaměstnance,
- Směrnice o pokladních operacích,
- Směrnice k inventarizaci,
- Směrnice o tvorbě a čerpání FKSP.

Bylo zjištěno, že není zpracována směrnice o oběhu účetních dokladů. Organizace pouze vydala účtový rozvrh. Účtový rozvrh obsahoval analytiku 4 středisek, přičemž jednotlivá střediska byla s ohledem na dodržení ustanovení bodu 4. 2. písm. m) ČUS č. 701 – Účty a zásady účtování na účtech dále členěna na další analytiku. Zejména se jednalo o členění výsledkových účtů, které mělo sloužit pro potřeby finančního řízení. Takto vytvořený systém účtů a středisek poskytoval detailní informace například o spotřebě kancelářského materiálu, čisticích prostředků a materiálu použitého na opravy a udržování.

Podle informací získaných od ředitele organizace, bylo k tomuto náročnému systému analytického členění přistoupeno na základě požadavků zřizovatele. Lze se však domnívat, že vytvořený vícestupňový systém rozdělení výsledkových účtů tzn. prvotní rozdělení nákladů na jednotlivá střediska, dále přiřazení vrcholových režii a nakonec rozdělení na hlavní a doplňkovou činnost v rámci jednotlivých středisek se jeví jako rozdělení bez významného informačního přínosu jak pro organizaci, tak pro zřizovatele.

Zavedený systém by bylo možné doporučit u složitějších struktur. V organizaci typu Městské divadlo, která pojímá patnáct zaměstnanců, se vystavují riziku, že bude docházet k časté chybovosti a tím i zkreslení dat.

V organizaci byla aplikována metoda časového rozlišení nákladů a výnosů. Protože zde byl tlak ze strany zřizovatele na znalost průběžných výsledků hospodaření a s ohledem na sestavování mezitímních účetních závěrek, byla tato metoda aplikována i během účetního období. Úskalím ovšem byla skutečnost, že metoda časového rozlišení nebyla správně podchycena ve vnitřní směrnici o časovém rozlišení. Zejména se jednalo o možné porušení ustanovení § 69 odst. 3) vyhlášky č. 410/2009 Sb., neboť nebyly určeny hladiny významnosti.

Složitě bylo rovněž nastaveno účtování prodeje vstupného za představení, které bylo rozčleněno na velký počet analytik. Nejprve se rozdělilo zakázkou (podle názvu

představení), poté na jednu ze tří možností a to buď na předplatné, doprodej, volná kasa. Po skončení představení docházelo k převodu tržeb z časového rozlišení na účet výnosů. S ohledem na předchozí členění docházelo často k chybovosti a poté následovalo pracné dohledávání položek zaúčtovaných na účtech časového rozlišení.

Vnitřní směrnice o hospodaření s majetkem obsahovala pouze základní úpravy a definice o majetku. Nebylo zde řešeno technické zhodnocení a hospodaření s drobným majetkem do 500,- Kč. Účtování odpisů v organizaci probíhalo na základě zřizovatelem schváleného odpisového plánu. Vnitřní směrnice už ale neobsahovala pravidla pro vytváření schváleného odpisového plánu v souladu s ČÚS č. 708 – Odpisování dlouhodobého majetku. Dále nebylo ve směrnici upraveno, od jaké doby začíná organizace nabytý majetek odepisovat a nebyla ani uvedena metoda, kterou organizace odpisy vypočítává.

V oblasti evidence a účtování zásob byly autorkou práce ve vnitřní směrnici nalezeny nedostatky, které lze považovat za závažné. Jak vyplývá z ustanovení bodu 3. 6. ČÚS 707 – Zásoby zajišťuje účetní jednotka naplnění ustanovení § 8 odst. 4 zákona (Zákon č. 563/1991 Sb.), zejména vnitřním předpisem upravující především:

- a) normu přirozených úbytků zásob,
- b) druhy materiálu účtovaných přímo do spotřeby bez zaúčtování na sklad materiálu.

Přestože organizace o materiálu určeném přímo do spotřeby účtovala, (jedná se zejména o kancelářské potřeby, čisticí a úklidové prostředky, náhradní díly a jiný spotřební materiál) nebyl výčet takto účtovaných položek ve směrnici zaznamenán.

Výčet položek zásob (zboží a materiál) nebyl ve směrnici podchycen ani v případě, že se organizace rozhodla pro evidenci zásob jak průběžným způsobem (dále jen „způsob A“), tak i periodickým způsobem (dále jen „způsob B“). Při takovémto rozhodnutí je zapotřebí stanovit a nastavit jasná pravidla pro konkrétní příklady použití metod včetně řešení okolností, spojených s koncem účetního období.

Z takto nesprávně vypracované vnitřní normy vznikaly v organizaci i chyby v účtování. Například u nevyfakturovaných dodávek docházelo k situaci, kdy dle směrnice byly na konci účetního období nevyfakturované dodávky přeúčtovány na účet 321 – Dodavatelé, což neodpovídá řešení dle ČÚS č. 707 – Zásoby.

Organizace chybně účtovala i v případě zásob katalogů střediska Galerie. Přírůstek a úbytek katalogů byl vykazován v položce „B. I. 4. Nedokončená výroba“. Položka dle § 20 odst. 3 písm. c) vyhlášky 410/2009 Sb., obsahuje produkty, které již prošly jedním nebo několika výrobními stupni a nejsou již materiálem, ale také nejsou hotovým výrobkem. Katalogy byly dodávány v dokončeném stavu a organizace neprovedla žádné úkony, které by se podílely na jejich změně. Schéma účtování transakce je uvedeno v tabulce 2.

Tabulka 3 - Změna stavu zásob vlastní výroby – katalogy Galerie

Č.	Text	MD	D
1.	Přírůstek na zásobách katalogy Galerie	123	508
2.	Prodej katalogů Galerie	508	123
3.	Tržba za prodej katalogů Galerie	311	601

Zdroj: Vlastní zpracování, údaje poskytla organizace

Ve vnitřní směrnici o účtování a evidenci pokladny a cenin byly zjištěny nedostatky, které vedly k nesrovnalostem a chybám. Vnitřní směrnice řešila pouze odpovědnosti jednotlivých zaměstnanců a neobsahovala úpravu, která by řešila kontrolu výdajových dokladů.

Evidence pokladny byla analyticky i fyzicky rozdělena na čtyři části:

- 261.100 pokladna hlavní,
- 261.200 pokladna vstupenková,
- 261.900 pokladna galerie,
- 261.999 pokladna vedlejší (doplňková) činnost.

Zjištění: Pro analytické a fyzické členění evidence pokladny nebyly stanoveny pravidla příjmů a výdajů, nebyl stanoven maximální denní limit výběrů z pokladny a nebyla stanovena ani maximální výše zůstatku hotovosti pro jednotlivé analytiky.

Riziko: Z výše uvedeného zjištění hrozí v organizaci riziko neoprávněného užití finančních prostředků a v případě odcizení hotovosti by nebylo možné uplatňovat nárok pojistného plnění u pojišťovny, protože stanovení limitu je podmínkou pojistné smlouvy.

Dopady na 3E: účelnost, hospodárnost

Podle ustanovení § 28 odst. 1 zákona (Zákon č. 250/2000 Sb.), hospodaří organizace mimo jiné také s prostředky svých fondů. V souladu s § 29 výše uvedeného zákona vytváří příspěvková organizace následující peněžní fondy:

- rezervní fond,
- fond reprodukce majetku, fond investic,
- fond odměn,
- fond kulturních a sociálních potřeb.

Vnitřním předpisem bylo upraveno pouze hospodaření s fondem kulturních a sociálních potřeb. Fond byl tvořen ve výši 1 % z celkového úhrnu hrubých mezd. Prostředky byly vedeny na samostatném bankovním účtu, na který byly převáděny měsíčně. Předpis převodu 1 % z hrubé mzdy byl účtován vnitřním dokladem, účetním zápisem na stranu MD 527 – Zákonné sociální náklady oproti straně DAL 412 – Fond kulturních a sociálních potřeb a to podle data přijetí na bankovní účet.

Rezervní fond, který organizace tvořila ze zlepšeného hospodářského výsledku a z přijatých peněžních darů, upraven vnitřním předpisem nebyl. Vždy začátkem roku podala žádost zřizovateli o souhlas s rozdělením zlepšeného hospodářského výsledku. Ten souhlas udělil a organizace zaúčtovala převod části výsledku hospodaření do rezervního fondu popřípadě do fondu odměn. Tímto postupem opakovaně docházelo k porušení vyhlášky č. 220/2013 Sb., o požadavcích na schvalování účetních závěrek některých vybraných účetních jednotek.

U fondu reprodukce majetku, fondu investic, který rovněž nebyl ve vnitřní směrnici podchycen, přestože organizace účtovala jak o tvorbě, tak o čerpání docházelo k chybě, která by mohla mít za následek porušení rozpočtové kázně ve smyslu ustanovení § 28 odst. 6 písm. c) zákona (Zákon 250/2000 Sb.).

Zůstatek fondu reprodukce majetku, fondu investic byl odděleně evidován na samostatném bankovním účtu. Z tohoto bankovního účtu byly každý měsíc neoprávněně hrazeny mzdy zaměstnancům. A i když následně docházelo k opětovnému převodu peněz z provozního bankovního účtu na bankovní účet fondu, není takovýto převod podle platných právních předpisů možný.

Dále bylo zjištěno, že organizace nemá vytvořenou vnitřní normu pro doplňkovou činnost. Lze se domnívat, že neexistence tohoto vnitřního předpisu neumožní správně vyčlenit

náklady a výnosy a vykázat správný výsledek hospodaření za doplňkovou činnost. Skutečnost, že doplňková činnost je účetně vedena odděleně, vyplývala pouze z účtového rozvrhu a z předložených přehledů hospodaření, zobrazujících čerpání nákladů a plnění výnosů plánu hospodaření za daný rok. Přehled byl předkládán zřizovateli v průběhu roku ke zhlédnutí.

Z uvedených zjištění vyplývá, že organizace mnohdy nestanovila pravidla pro použití metody v konkrétních případech a neupravila vnitřním předpisem v souladu s platnou legislativou zejména náležitosti uvedené v Tabulce 4.

Tabulka 4 - Příklady právních předpisů určujících povinnost vyhotovení vnitřního předpisu

Právní předpis	Ustanovení zákona	Komentář
Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví	§ 14 odst. 2	Z ustanovení vyplývá, že účetní jednotka na základě vnitřního předpisu sestaví účtový rozvrh. Směrná účtová osnova může určit i uspořádání a označení analytických účtů a označení a uspořádání podrozvahových účtů.
	§ 24 odst. 7	Z uvedeného vyplývá, že účetní jednotka stanoví vnitřním předpisem techniku používanou pro účely ocenění podle odstavce 2 písm. a).
	§ 28 odst. 6	Z uvedeného vyplývá, že účetní jednotka sestaví na základě vnitřního předpisu odpisový plán.
Vyhláška č. 410/2009 Sb.	§ 31 a § 33	Z obou zmíněných ustanovení vyplývá účetní jednotce povinnost stanovit vnitřním předpisem úschovu účetních záznamů a jejich skartaci po skončení úschovně lhůty.
	§ 11 odst. 6 a)	Účetní jednotka může rozhodnout vnitřním předpisem o snížení dolní hranice, pro vykázání položky „A. I. 5. Drobný dlouhodobý nehmotný majetek“
	§ 14 odst. 6	Účetní jednotka může rozhodnout vnitřním předpisem o snížení stanovené dolní hranice po vykázání položky „A. II. 6. Drobný dlouhodobý hmotný majetek“

	§ 55	Vnitřní předpis případně příloha k vnitřnímu předpisu, by kromě účtování měl obsahovat i údaje o tom, které náklady budou součástí ocenění majetku. Dále musí obsahovat informaci, zda úroky z úvěru na pořízení dlouhodobého majetku budou nebo nebudou do pořizovací ceny investice zahrnuty. Tato skutečnost vyplývá z bodu 6.2.1. ČÚS č. 710 – Dlouhodobý nehmotný majetek a dlouhodobý hmotný majetek.
	§ 57	Na základě vnitřního předpisu, nebo jako součást přílohy k vnitřnímu předpisu, stanoví účetní jednotka výčet nákladů, které mohou při pořízení zásob vznikat.
	§ 69	Paragraf stanoví druhy časového rozlišení. Vnitřním předpisem si účetní jednotka stanoví předmět časového rozlišení a hladinu významnosti, od které bude náklady a výnosy časově rozlišovat.
Český účetní standard č. 701 – Účty a zásady účtování na účtech	bod 6.5.	Vnitřním předpisem stanoví účetní jednotka ukazatele významnosti položek v účetnictví např. pro účely evidence drobného dlouhodobého majetku pod hranici stanovenou pro vedení drobného dlouhodobého majetku na syntetických účtech 018 – Drobný dlouhodobý nehmotný majetek, nebo 028 – Drobný dlouhodobý hmotný majetek.
Český účetní standard č. 707 - Zásoby	bod 3.3.	Při použití způsobu B při evidenci zásob může stanovit účetní jednotka vnitřním předpisem, jiný okamžik účtování.
	bod 3.6.	Vnitřním předpisem zajistí účetní jednotka naplnění ustanovení § 8 odst. 4 zákona zejména pro <ul style="list-style-type: none"> • normu přirozených úbytků, • druhy materiálu účtovaných přímo do spotřeby bez zaúčtování na sklad, • pravidla pro členění syntetických účtů zásob na analytické účty v oblasti oceňování pro vnitroorganizační potřeby včetně cen stanovených pro tyto účely a pro sledování cenových odchylek a způsob jejich účtování.
Český účetní standard č. 708 – Odpisování dlouhodobého majetku	bod 4. 9. bod 4. 11.	Při sestavení odpisového plánu může účetní jednotka zohlednit ve vnitřním předpise i ostatní skutečnosti jako např., stanovit předpokládanou dobu používání pro množinu věcí.

<p>Český účetní standard č. 710 – Dlouhodobý nehmotný majetek a dlouhodobý hmotný majetek</p>	<p>bod 7. 1.</p>	<p>Pro naplnění ustanoven § 36 odst. 1 zákona upraví účetní jednotka vnitřním předpisem tyto skutečnosti:</p> <ul style="list-style-type: none"> • způsob zajištění účetních záznamů pro potřeby ocenění dlouhodobého nehmotného a dlouhodobého hmotného majetku, • způsob zahrnování či nezahrnování úroků z úvěrů a zápůjček přijatých na pořízení dlouhodobého majetku do nákladů souvisejících s pořízením jednotlivých druhů dlouhodobých majetků jako součásti ocenění majetku, • způsob vyčíslení nepřímých nákladů, které v souladu se zákonem a vyhláškou účetní jednotka zahrnuje, případně které nezahrnuje do ocenění vlastními náklady dlouhodobého majetku pořizovaného ve vlastní režii účetní jednotky, • způsob zahrnování či nezahrnování výdajů souvisejících se zajištěním financování a administrací přijatých transferů podle Českého účetního standardu č. 703 - Transfery a žádostí o poskytnutí těchto transferů určených na financování pořízení dlouhodobého majetku a jiných obdobných činností jako součásti nákladů souvisejících s pořízením tohoto dlouhodobého majetku a • způsob stanovení okamžiku uskutečnění účetního případu a stanovení skutečností souvisejících s oceněním majetku určeného k prodeji reálnou hodnotou podle § 64 vyhlášky, zejména způsobu zajištění účetních záznamů a určení odpovědných osob.
---	------------------	---

Zdroj: Vlastní zpracování

4.4 Inventarizace za rok 2015, plán a průběh

Při posuzování úrovně nastaveného systému provádění inventarizace majetku a závazků v roce 2015 bylo zkoumáno, zda postup inventarizačních prací a obsah výstupů z inventarizačních činností je nastaven tak, aby odpovídal platné legislativě. Správným nastavením systému provádění inventarizace budou v organizaci odhaleny a vyloučeny rizika, která by případně mohla zapříčinit nadhodnocení či podhodnocení aktiv, resp. pasiv a nákladů resp. výnosů.

Samotná analýza systému byla rozdělena do pěti kroků (a, b, c, d, e). Každý krok byl posuzován samostatně, zaznamenán do tabulky a posléze okomentován.

Hodnoceny byly následující požadavky na zpracování inventarizace:

Obecná směrnice k provádění inventarizace

- definice pravidel pro jmenování inventarizačních komisí,
- pravidla pro stanovování harmonogramu inventarizačních prací,
- víceletý zastřešující dokument.

Splnění resp. nesplnění těchto úkolů je zaznamenáno v tabulce 5.

Tabulka 5 - Obecná směrnice k provádění inventarizace

Obsah povinných ustanovení	Splněno/Nesplněno
Postup pro sestavování plánu inventur	ano
Výše pohledávek a závazků pro konfirmační dopisy	ne
Zajištění činnosti dle §3 (součinnost, technické a organizační podmínky)	ano
Definice inventarizačních identifikátorů (seznam, popis)	částečně

Zdroj: Vlastní zpracování, údaje poskytla organizace

Organizace vydala obecnou směrnici k provádění inventarizace. Dokument byl vydán jako zastřešující na delší časové období a obsahoval náležitosti upravující pravidla pro jmenování inventarizačních komisí, definice požadavků a základních cílů na inventarizace. Ve směrnici nebyla specifikována podmínka pro stanovení výše pohledávek a závazků pro konfirmační dopisy a dále směrnice neobsahovala definici inventarizačních identifikátorů zejména jejich seznam a popis

a) Harmonogram inventarizací a jmenování inventarizačních komisí, který stanoví:

- které položky a jakým způsobem budou inventarizovány,
- počet inventurních soupisů a jaké budou mít náležitosti.

Tabulka 6 - Kontrola plánu inventur

Obsah povinných ustanovení	Splněno/Nesplněno
Plán inventur (termíny, jmenování komisí, podpisové vzory členů komisí)	ne
Příloha plánu inventur (seznamy inventurních soupisů, postupy při rozdílové inventuře, koordinace s jinou sobou)	částečně

Zdroj: Vlastní zpracování, údaje poskytla organizace

Přestože směrnice obsahovala pravidla pro sestavení plánu inventur, nebyl v organizaci vyhotoven. Dle sdělení ředitele organizace byl plán inventur projednán pouze ústně na poradě. Seznam inventarizačních identifikátorů nebyl vyhotoven správně a obsahoval pouze obecné informace, což je v rozporu s § 3 odst. 1 písm. a) a odst. 2 písm. b) Vyhlášky č. 270/2010 Sb.

b) Dokument prokazující seznámení členů inventarizačních komisí se svými právy a povinnostmi

Tabulka 7 - Záznam o proškolení

Obsah povinných ustanovení	Splněno/Nesplněno
Záznam o proškolení a seznámení s dokumenty vázanými k inventarizaci	ne

Zdroj: Vlastní zpracování, údaje poskytla organizace

Zaměstnanci byli seznámeni s datem provedení inventarizace majetku pouze ústně na poradě. O tomto jednání neexistuje písemný zápis a neexistuje ani záznam o proškolení zaměstnanců a jejich seznámení s dokumenty, které se k inventarizaci váží.

Byla stanovena pravidla pro tvorbu harmonogramu inventarizačních prací, ve kterém byly definovány inventarizované položky, ale ne u všech těchto položek bylo uvedeno, jakým způsobem, popřípadě kolik bude vypracováno inventurních soupisů.

- **Inventurní soupisy** obsahují zejména základní výstupy z průběhu inventarizace

Tabulka 8 - Náležitosti inventurních soupisů

Obsah povinných ustanovení	Splněno/Nesplněno
Náležitosti soupisů a dodatečných soupisů podle § 8 vyhlášky a podle § 30 zákona	Částečně

Zdroj: Vlastní zpracování, údaje poskytla organizace

Byla stanovena pravidla pro tvorbu harmonogramu inventarizačních prací, ve kterém byly definovány inventarizované položky, ale ne u všech těchto položek bylo uvedeno jakým způsobem, popřípadě kolik bude vypracováno inventurních soupisů.

Dokumentace o průběhu inventarizace neměla všechny náležitosti a nebylo tak možné ověřit průkaznost vykazovaných hodnot v účetní závěrce. Skutečný stav dlouhodobého majetku byl sice zjišťován fyzicky a porovnáván s vykazanými stavy v účetnictví, ale nedocházelo již k vyhodnocení skutečností, zda ocenění je adekvátní a zda není potřeba provést např. úpravu odpisových plánů.

Fyzickou inventuru zásob ve skladu kavárny provedl pouze pracovník kavárny, který je provozním klubem a odpovídá za provoz klubu, včetně prodeje. Organizace se tak vystavila riziku, že nemusely být odhaleny případné machinace.

Inventura pohledávek byla provedena porovnáním konečného stavu syntetického účtu 311 – Odběratelé na stav zachycený dle obrátové předvahy. Jedná se tak o chybu, neboť zde musí dojít k tomu, že skutečnost zjištěná v rámci inventarizace musí být ověřitelná a identifikovatelná.

Stanovena byla i pravidla pro tvorbu harmonogramu inventarizačních prací, ve kterém byly definovány inventarizované položky, ale ne u všech těchto položek bylo uvedeno, jakým způsobem, popřípadě kolik bude vypracováno inventurních soupisů. K inventurním soupisům byly připojovány přílohy, které však nebyly očíslovány a nebylo tak zcela patrné, jaké přílohy náleží ke kterému soupisu.

c) Inventarizační zpráva

Tabulka 9 - Inventarizační zpráva

Obsah povinných ustanovení	Splněno/Nesplněno
Závěrečný dokument	ano
Rekapitulace jednotlivých významných skutečností zjištěných v rámci inventurních soupisů a celkový průběh inventur	částečně

Zdroj: Vlastní zpracování, údaje poskytla organizace

O průběhu inventarizace byla sepsána inventarizační zpráva. Ta rekapitulovala jednotlivé významné skutečnosti. Přestože bylo v průběhu inventarizace shledáno několik významných skutečností týkajících se dlouhodobého majetku, nebylo v závěrečné zprávě toto popsáno. Především se jednalo o návrhy na vyřazení majetku, nebo na změnu užívání, návrhy na opravy a údržbu.

Pro názornost jsou v tabulce 10 uvedeny legislativní požadavky na úpravu vnitřních předpisů týkajících se průběhu a realizace inventarizace.

Tabulka 10 - Příklady právních předpisů určujících povinnost vyhotovení vnitřního předpisu

Právní předpis	Ustanovení zákona	Komentář
Vyhláška č. 270/2010 Sb., o inventarizaci majetku a závazků	§ 3 odst. 3	Pro naplnění požadavků na organizaci a způsob provedení inventarizace uvedených v odstavcích 1 a 2 vybraná účetní jednotka zajistí, aby její zaměstnanci nebo jiné osoby, kteří zajišťují provedení inventarizace, byli s těmito skutečnostmi seznámeni. Zajištění této povinnosti provádí vybraná účetní jednotka vnitřním předpisem.
	§ 3 písm. j)	Účetní jednotka stanoví výši ocenění pohledávek a závazků, od které bude prováděno vzájemné odsouhlasení jednotlivých pohledávek a závazků a zajišťuje toto odsouhlasení.
	§ 10 odst. 2	Stanovení způsobu provedení fyzické inventury při průběžné inventarizaci provádí vybraná účetní jednotka zpravidla vnitřním předpisem.
	§ 11 odst. 3	Stanovení způsobu zajištění požadavků na organizaci a způsob provedení inventarizace podle odstavců 1 a 2 a přiměřené použití ustanovení této vyhlášky provádí vybraná účetní jednotka vnitřním předpisem.
	§ 13 odst. 1	Pokud jiný právní předpis nestanoví podmínky pro inventarizační identifikátor vybraného majetku, zejména jeho formu, způsob připojování k jednotlivým věcem nebo souborům majetku a způsob vedení seznamu těchto identifikátorů, stanoví tyto podmínky účetní jednotka vnitřním předpisem, a to včetně seznamu a popisu těchto identifikátorů.
	§ 14 odst. 2	Víceleté zjišťování skutečného stavu podle odstavce 1 zajišťuje účetní jednotka zpravidla vnitřním předpisem.

Zdroj: Vlastní zpracování

4.5 Účetní závěrka

Předmětem hodnocení byla řádná účetní závěrka organizace za rok 2015. Hodnoceny byly skutečnosti, které naplňují požadavky právních předpisů. Zda došlo k naplnění hlavního cíle účetní závěrky a bylo tak zajištěno dosažení věrného obrazu ekonomiky účetní jednotky. Posuzována byla úroveň vnitřního kontrolního systému, rozsah vnitřních norem a způsoby aplikace na procesy z hlediska správnosti, spolehlivosti, úplnosti a průkaznosti účetních dat. Následně došlo k vyhodnocení celkové úrovně účetního systému v organizaci z hlediska srozumitelnosti, přehlednosti a trvanlivosti účetních zápisů.

Vyhodnocené informace a podklady pro řádné zpracování účetní závěrky byly rozděleny opět do tabulek (tabulka 11 až 17), které byly použity jako východisko pro nastavení nového ekonomického systému.

Tabulka 11 -Peněžní operace, ceniny

Popis	Splněno/Nesplněno
Byla provedena v rámci inventarizace kontrola vazby na pokladní knihu	ano
Byly vyúčtovány provozní zálohy poskytnuté zaměstnancům	ano
Byla proúčtována spotřeba cenin, zejména stravenek, kupónů	ano

Zdroj: Vlastní zpracování, údaje poskytla organizace

Tabulka 12 - Pohledávky a závazky

Popis	Splněno/Nesplněno
Byl stanoven termín, do kterého bude provedena fakturace	ano
Byla provedena kontrola zůstatku SÚ 314 – Poskytnuté provozní zálohy, zda bylo provedeno vyúčtování záloh, pokud jej organizace obdržela	ano
Byly předány veškeré doklady týkající se splatnosti pohledávek (splátkové kalendáře)	ano
Byl stanoven termín, do kterého budou došlé faktury zapisovány do salda starého roku a od kterého okamžiku budou zaúčtovány jako dohadné položky pasivní a zda toto bylo realizováno	ne
Byly zaúčtovány předepsané, ale nepřijaté zálohy (účetní zápis 311//324) a předepsané a neposkytnuté zálohy (závazky ze záloh na energie 314//321)	ne
Zda v případě nevyúčtovaných energií došlo k vytvoření dohadných položek pasivních	ano
Zda došlo k rozeslání ověřovacích dopisů v souladu s pravidly stanovenými účetní jednotkou	ne
Zda došlo k zúčtování nevyrovnaných položek salda např. drobné položky mající charakter haléřového vyrovnání	ne

Zdroj: Vlastní zpracování, údaje poskytla organizace

Tabulka 13 - Operace ve vztahu k problematice dlouhodobého majetku

Popis	Splněno/Nesplněno
Byla provedena kontrola se zřizovací listinou, resp. její případnou změnu, zejména ve vztahu k vykazovanému majetku. Kontrola se zaměřila i na skutečnost, zda byly tyto změny zaúčtovány, Zda v případě technického zhodnocení, došlo včas k jeho předání a správnému odepisování.	ne
Byla provedena kontrola vyřazení a zařazení majetku, zda stav odpovídá aktuálnímu stavu a zda byla provedena inventarizace	ne
Kontrola zůstatků uspořádacích účtů technického zhodnocení dlouhodobého hmotného majetku, které nesmí vykazovat ke dni účetní závěrky jiné hodnoty než nulové	ano
Bylo ověřeno, zda je všechen dlouhodobý majetek řádně odepisován v souladu s ČUS č. 708 – Odepisování dlouhodobého majetku a zda byla v souvislosti s inventarizací provedena aktualizace odepisových plánů	ne
Byly detailně prověřeny účty nedokončeného dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku resp. zda nemělo dojít k zařazení do užívání	ne
Bylo prověřeno, že sestavený a schválený odepisový plán pokrývá všechny typy pořízeného majetku, popřípadě byl dán požadavek na jeho aktualizaci	ano
Byla provedena kontrola stavu opravek u účtů drobného dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku, a zda se tyto oprávký rovnají pořizovací hodnotě	ne

Zdroj: Vlastní zpracování, údaje poskytla organizace

Tabulka 14 - Zásoby

Popis	Splněno/Nesplněno
Byly vynulovány účty pořízení materiálu a pořízení zboží, nebo zda byly případné zůstatky převedeny na účty materiálu a zboží na cestě	ano
Došlo u zásob účtovaných systémem „B“ k doúčtování na sklad	ne
Zda významné nákupy zásob z konce účetního období, které jsou dle vnitřní normy organizace účtovány přímo jako náklad, ale prokazatelně nedošlo ke spotřebě, byly ze spotřeby odúčtovány na sklad případně na účty časového rozlišení	ne
Došlo v rámci inventarizace k posouzení využitelnosti jednotlivých zásob s důrazem na zásoby bez pohybu, a zda jsou v inventurních soupisech zaznamenány návrhy na jejich likvidaci	ne

Zdroj: Vlastní zpracování, údaje poskytla organizace

Tabulka 15 - Vlastní kapitál

Popis	Splněno/Nesplněno
Došlo k průčtování výsledku hospodaření minulého účetního období, a zda došlo k rozdělení do fondů, tak jak bylo schváleno zřizovatelem	ano
Zda tvorba a čerpání jednotlivých fondů bylo provedeno v souladu s legislativními pravidly a pravidly stanovenými účetní jednotkou	ne

Zdroj: Vlastní zpracování, údaje poskytla organizace

Tabulka 16 - Rozdělení výnosů a nákladů (hlavní a hospodářská činnost)

Popis	Splněno/Nesplněno
Došlo k rozdělení nákladů a výnosů podle pravidel vnitřní normy aplikovaných v účetní jednotce	ne

Zdroj: Vlastní zpracování, údaje poskytla organizace

Tabulka 17 - Podrozvaha

Popis	Splněno/Nesplněno
Byla provedena kontrola ocenění podrozvahových účtů, správné rozdělení z hlediska krátkodobosti a dlouhodobosti podmíněných pohledávek a závazků	ne
Kontrola správného vykazování na položkách podrozvahy (některé položky byly zrušeny a bylo nutné přeúčtování)	ne

Zdroj: Vlastní zpracování, údaje poskytla organizace

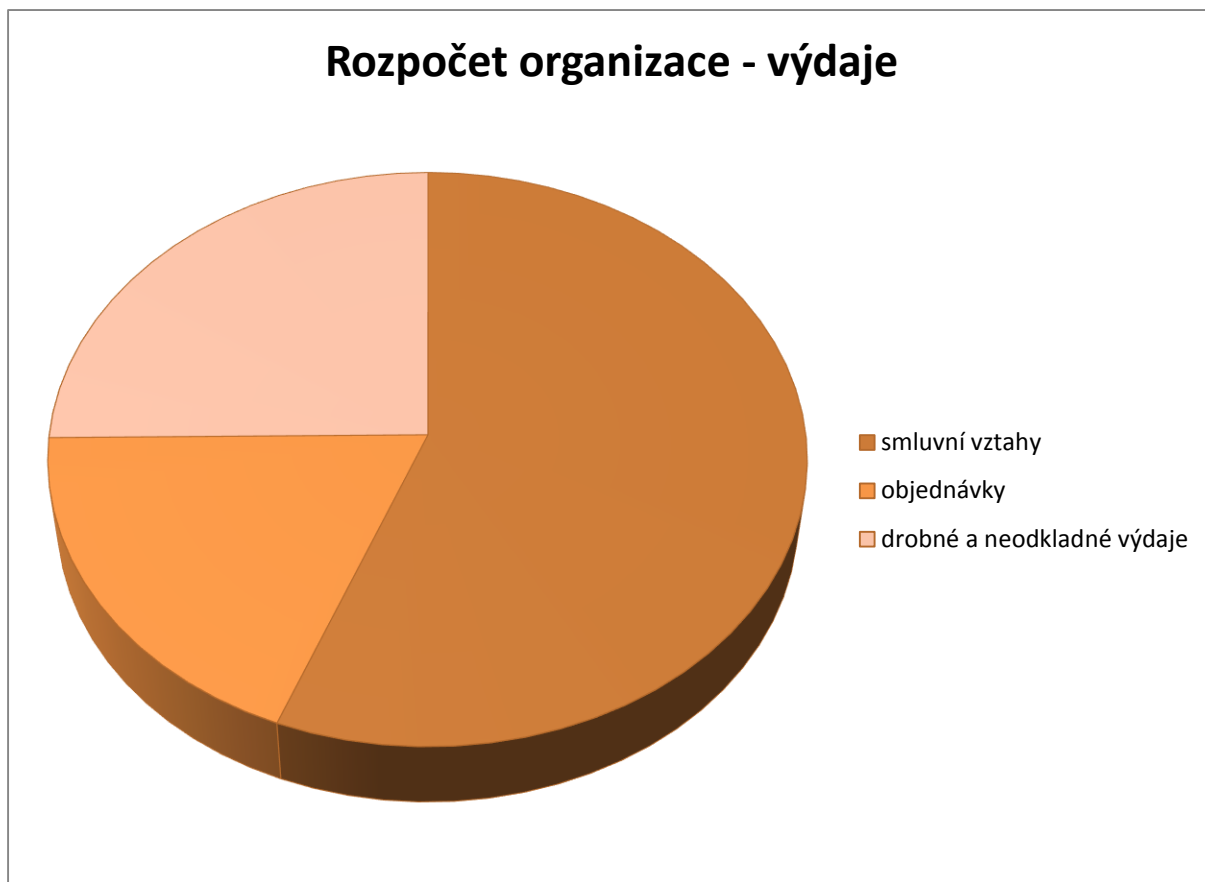
Z analýzy uzávěrkových operací provedených v organizace dle výše uvedeného lze dovodit, že informace v účetnictví pro jejich uživatele, nemusí vždy splňovat relevantnost, spolehlivost, srovnatelnost a srozumitelnost. Otázkou pak zůstává, zda byl splněn cíl účetní závěrky, kterým je věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví.

4.6 Návrh výkonu řídicí kontroly

Návrh výkonu řídicí kontroly bude vycházet z analýzy současného systému řízení a kontroly a bude zaměřen, vzhledem k výše uvedeným zjištěním, zejména na oblast předběžné kontroly. Rozpočet organizace slouží pro finanční krytí všech předpokládaných výdajů v daném roce. Uskutečněné výdaje, které jsou patrné v obrázku 2, mají tři různé charakteru, dle kterých je následovně rozlišujeme:

- smluvní vztahy – konkrétní závazky v navržené výši, v předpokládaných termínech konkrétním věřitelům,
- drobné a neodkladné výdaje, cestovné – výdaje k zajištění provozních potřeb vyplývající z běžné, pravidelné činnosti organizace, které je nutné zabezpečovat operativně,
- objednávky – ostatní výdaje.

Obrázek 3 - Rozpočet organizace - výdaje



Zdroj: Vlastní zpracování, údaje poskytla organizace

V organizaci je třeba navrhnout v souladu se zákonem 320/2001 Sb., o finanční kontrole a vyhlášky č. 416/2004 Sb., kterou se provádí zákon o finanční kontrole, ve znění pozdějších předpisů, schvalovací postupy, které přesně specifikují okruh zaměstnanců, kteří se na schvalování finančních operacích podílejí a kteří za danou finanční operaci nesou i přímou odpovědnost. Tato oblast by měla být upravena vnitřními akty řízení.

Schvalovacími postupy řídicí kontroly vykonávanými v působnosti příkazce operace, správce rozpočtu a hlavního účetního se zajistí předběžná kontrola operace

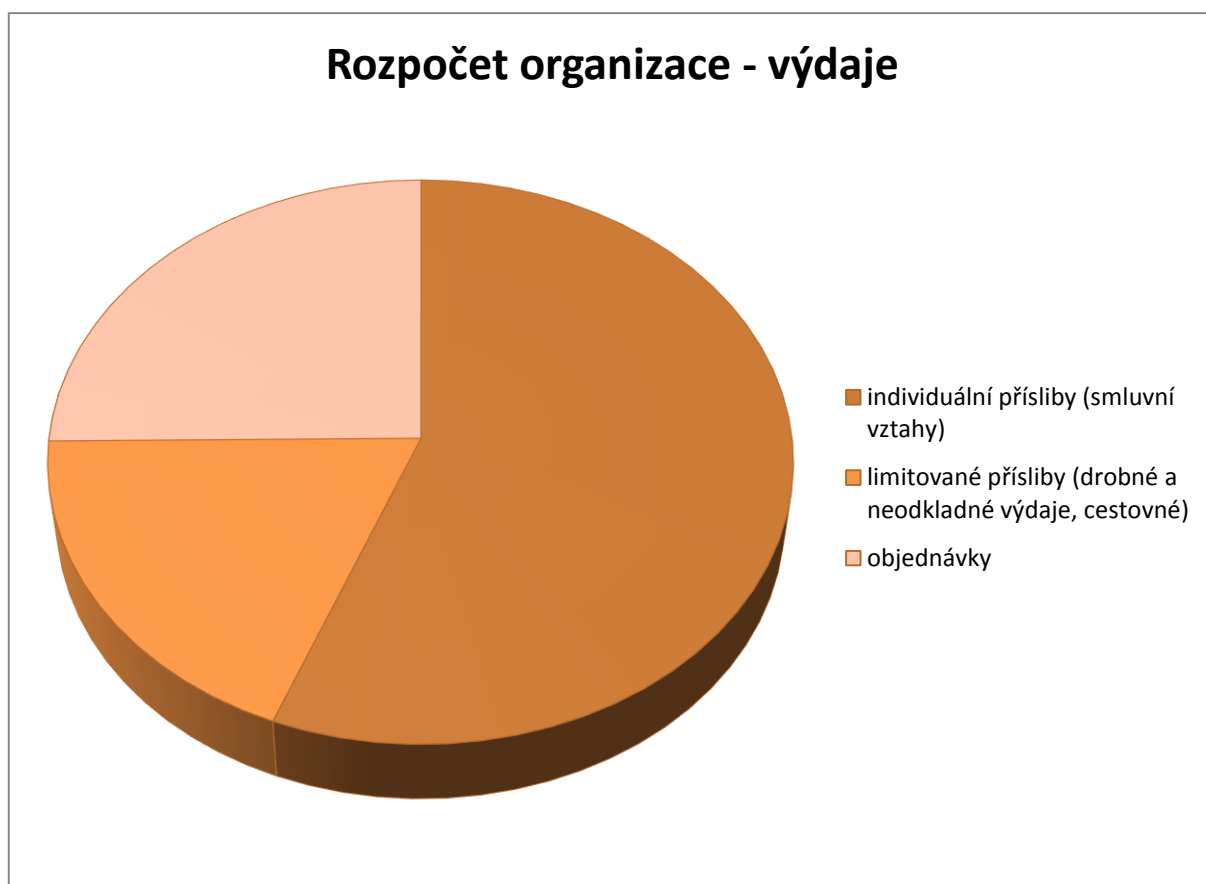
- před učiněním právního úkonu, kterým vzniká nárok na veřejný příjem nebo jiné plnění, anebo závazek k veřejnému výdaji nebo jinému plnění,
- po vzniku nároku.

Předběžnou kontrolu při správě veřejných příjmů po vzniku nároku zajistí ve své působnosti příkazce operace a hlavní účetní.

Předběžnou kontrolu při řízení veřejných výdajů před vznikem závazku zajistí ve své působnosti příkazce operace a správce rozpočtu. Podrobně je systém zaznamenán v příloze č. 2 nové směrnice k řídicí kontrole. Ke každému platnému smluvnímu vztahu vydává správce rozpočtu individuální příslib.

Pro krytí výdajů na drobné a neodkladné výdaje, cestovné vydává správce rozpočtu limitované přísliby. Vydané přísliby (včetně dodatků k příslibům) předává správce rozpočtu příkazci operace.

Obrázek 4 - Rozpočet organizace - výdaje, individuální příslib, limitovaný příslib



Zdroj: Vlastní zpracování, údaje poskytla organizace

Pro správce rozpočtu je důležité mít při oběhu daňových dokladů přehled, zda má schválený příslib pro krytí příslušného závazku, zda je příslib schválen v uspokojivé výši pro dané období financování a zda výše disponibilního zdroje pokryje závazek předepsaný na daňovém dokladu. Než účetní začne předběžně pořizovat účetní doklady, je důležité, aby byla opětovně ověřena výše otevřené částky na příslibu, ke kterému se závazek vztahuje, neboť v případě neuspokojivé výše nemůže účetní předběžné pořízení provést.

Bude třeba v organizaci zavést pomocný výkaz případně software, který bude sledovat všechny přísliby pro krytí závazků a čerpání rezervací a zároveň poslouží i jako pomocný nástroj pro sestavení rozpočtu organizace.

Ke každému vydanému limitovanému příslibu vede zaměstnanec pověřený vedením operativní evidence – operativní evidenci čerpání prostředků přidělených správcem rozpočtu. Za vedení operativní evidence a za její úplnost a správnost odpovídá příkazce operace, kterému byl limitovaný příslib vydán. Příkazce operace může vedením operativní evidence pověřit jiného jemu podřízeného zaměstnance.

Předmětem řídicí kontroly v příspěvkové organizaci Městské divadlo Kolín by měly být veškeré veřejné finanční prostředky, se kterými organizace hospodaří. Jedná se o výnosy a náklady vlastního rozpočtu v činnosti hlavní a doplňkové. V podmínkách příspěvkové organizace to jsou zejména výnosy z hlavní činnosti, příspěvek z rozpočtu územního samosprávného celku, úroky z vkladů. Dále jsou to výnosy z doplňkové činnosti, a to z pronájmů nebytových prostor, hmotného a nehmotného majetku, reklamní činnosti apod.

Předmětem finanční kontroly by měly být také náklady na materiál (spotřeba kancelářských potřeb), plyn, vodu, elektrickou energii, služby (telefony, právní, ekonomické a jiné služby), cestovné (náhrady za uskutečněné služební cesty), mzdové náklady (prostředky na platy), investiční náklady, náklady na opravy, odpisy dlouhodobého hmotného i nehmotného majetku.

Do předmětu finanční kontroly dále zařadíme kontrolu nakládání a kontrolu hospodaření s majetkem svěřeným příspěvkové organizaci územním samosprávným celkem. U hmotného majetku bude předmětem kontroly správné zařazení majetku do jednotlivých druhů majetku podle směrné účtové osnovy, správné stanovení pořizovací ceny, kontrolu správného zapojení finančních zdrojů v případě rekonstrukcí a přestaveb, kontrolu zaúčtování technického zhodnocení majetku, postupy odepisování, kontrolu peněžních prostředků, cenin apod.

U nehmotného majetku je to kontrola hospodaření s majetkovými právy, např. autorskými právy, ochrannými známkami, kontrola pořizování software apod. Důležitou činností na úseku finanční kontroly hospodaření s majetkem je inventarizace majetku a závazků,

rozsah a způsob vypořádání inventarizačních rozdílů. Rovněž do předmětu finanční kontroly patří způsob zadávání veřejných zakázek.

Všechny výše uvedené kontroly zajišťuje vnitřní kontrolní systém příspěvkové organizace. Za funkčnost vnitřního kontrolního systému příspěvkové organizace je odpovědný vedoucí organizace v tomto případě ředitel.

Vedoucí organizace může přenést část svých pravomocí na podřízené vedoucí zaměstnance. V rámci vnitřního kontrolního systému pak kontroluje, jakým způsobem tito zaměstnanci zabezpečují plnění svěřených úkolů. Jedná se tedy o řídicí finanční kontrolu, která tvoří nedílnou součást vnitřního řízení organizace.

Kromě řídicí kontroly prováděné zaměstnanci může vedoucí organizace pověřit zaměstnance k provádění kontroly v rámci řízení, který bude provádět zejména následné řídicí kontroly, včetně hodnocení vnitřního kontrolního systému organizace, přezkoumání a vyhodnocování vybraných finančních operací dle pokynů vedoucích zaměstnanců.

Jako perspektivní se v kontrolním procesu ve velkých organizacích jeví využití počítačově podporovaných informačních systémů. Jde o sběr, přenos, uchovávání a využívání důležitých informací v databázových systémech, které manažerům slouží k rozhodování.

4.7 Návrh nových řídicích aktů organizace

Na základě zjištění v bodu 4. 3. analýzy současného systému vedení účetnictví a bodu 4.4. Inventarizace byly navrženy řídicí akty:

- Směrnice o zásadách oběhu účetních dokladů v podmínkách organizace Městské divadlo Kolín – viz příloha č. 1. Touto směrnicí se stanovují operační postupy pro zajištění plynulého, úplného a přesného průběhu finančních operací a navazujících činností. Směrnice rámcově upravuje tok dokladů v příspěvkové organizaci Městské divadlo Kolín.
- Směrnice o postupech řídicí kontroly ve smyslu zákona o finanční kontrole, v podmínkách příspěvkové organizace Městské divadlo Kolín – viz příloha č. 2. Tato směrnice navazuje na vnitřní organizační řád Městského divadla a upravuje postupy řídicí kontroly v podmínkách organizace.

5 ZÁVĚR

Reforma účetnictví příspěvkových organizací postupně mění zaběhlé postupy a principy účetnictví v oblasti veřejných financí. Často s touto změnou souvisí i změna organizační struktury, která ovšem naráží na neochotu ze strany managementu, nebo samotného zřizovatele. Zapojení manažerských nástrojů do ekonomického řízení veřejného sektoru je i přes velkou snahu obtížné.

Při analýze účetní závěrky vybrané příspěvkové organizace bylo zjištěno, že jak vedení organizace, tak i zřizovatel se s obsahem účetních výkazů seznámí pouze okrajově víceméně z povinnosti. Přitom právě na porozumění obsahu a vypovídací schopnosti výkazů závisí míra využití účetních informací pro zjišťování a analýzu celkové finanční stability organizace. V účetní jednotce nebyly mnohdy vytvořeny podmínky a prostředí pro spolehlivé, transparentní, relevantní a validní informace. Nebyla tedy vytvořena stabilní základna, na které se dají rozvíjet účinné metody.

V souvislosti s reformou účetnictví státu budou příspěvkové organizace čelit novým a novým úkolům. V poslední době se stále častěji hovoří o tzv. „vyrovnávacích platbách“ na sociální služby. Iniciátorem je Ministerstvo práce a sociálních věcí, které tyto služby poskytuje nebo zprostředkovává. Jedná se o průkaznou stavbu rozpočtů sestavených na základě přesně kalkulovaných a průkazných potřeb. Toto „programované financování“ poskytované na základě nově vytvořených kalkulací, bude v organizacích vyžadovat potřebnou přípravu.

Navržená koncepce finanční kontroly jako součást finančního řízení příspěvkové organizace Městské divadlo Kolín vychází z celkové analýzy současného systému a měla by poskytovat záruku, že správa veřejných prostředků je důvěryhodná a řádná. Měla by posílit transparentnost, otevřenost, hospodárnost, efektivnost a účelnost využívání veřejných zdrojů při zajišťování veřejných služeb a vytvořit podmínky pro předcházení událostem a jednáním, které ohrozí nebo znemožní plnění stanovených úkolů vyplývajících ze schválených záměrů a cílů s nežádoucími dopady.

Mezi hlavní problémy a rizika v oblasti systému řídicích kontrol v dané organizaci patří bezesporu omezené chápání obsahu systému vnitřního řízení a kontroly s absencí nebo neurčitým vymezením definice odpovědnosti výkonného managementu a ostatního administrativního personálu ve finančních řídicích a kontrolních vztazích. Kontrolní mechanismy spadající do odpovědnosti vedoucích zaměstnanců nejsou dle mé osobní zkušenosti na jednotlivých stupních řízení plně propracovány, kontroly nejsou vždy důsledně prováděny a často vykazují znaky formálnosti.

Bez problémů nezůstávají v dané organizaci ani rizika v oblasti řízení a rozvoje lidských zdrojů. Jedná se o tzv. intelektuální kapitál, který představuje kompetentnost vedoucích a ostatních zaměstnanců vybavených potřebnými schopnostmi, znalostmi a dovednostmi, ale též jejich postoji. Aktivita směřující k zavádění nových principů finančního řízení a kontroly do praxe jsou často považovány za málo související s reálnými podmínkami, za zbytečné náklady k rozvíjení další byrokracie, za vázání administrativních kapacit a za plýtvání časem na úkor běžných úkolů veřejné správy.

Pokud nedojde k nastavení navrhovaných řešení, přidělení odpovědností a stanovení pravomocí za jednotlivé hospodářské operace, rizika v organizaci nebudou moci být identifikována ani minimalizována.

6 SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY

6.1 Seznam tištěných a elektronických zdrojů

BAUER, David, 2013. Ještě jednou ke schvalování účetních závěrek, tentokrát z pohledu organizační složky státu. *Účetnictví nevýdělečných organizací a obcí*. Praha: *Bilance*, 3(9): 2–3. ISSN 1213-3493.

BLÁHA, Pavel, 2013. Jak nastavit vnitřní kontrolní systém VZ: veřejní zadavatelé. *Unes: účetnictví neziskového sektoru*. Praha: WoltersKluwer ČR, **XI**(8): 20–27. ISSN 1214-181X.

BŘEZINOVÁ, Hana, 2013. *Účetnictví veřejného sektoru*. Znojmo: Soukromá vysoká škola ekonomická Znojmo, 136 s. ISBN 978-80-87314-51-7

DVOŘÁKOVÁ, Dana, 2008. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*. 2. aktualiz. vyd. Brno: Computer Press, 329 s. ISBN 978-80-251-1950-1.

EU, Compendium of the public internal control systems in the EU Member States 2012. Dostupné z: http://ec.europa.eu/budget/biblio/publications/publication_en.cfm#compendim

HOŠÁKOVÁ, Andrea a Lydie MUSILOVÁ, 2015. *Praktická aplikace přímých daní v příspěvkové organizaci*. 2. aktualiz. vyd. Ostrava: EconomPress, 247 s. ISBN 978-80-905065-7-2.

KOVANICOVÁ, Dana, 1995. *Nová abeceda účetních znalostí pro každého*. 3. aktualiz. vyd. Praha: Polygon, 330 s. ISBN 80-85967-08-1.

MADEROVÁ VOLTNEROVÁ, Karla a Petr TRÉGL, 2011. *Vztahy mezi zřizovatelem a příspěvkovou organizací ÚSC*. 2. aktualiz. vyd. Olomouc: Anag, 191 s. ISBN 978-80-7263-664-8.

MARKOVÁ, Hana, 2015. *Daňové zákony 2015: úplná znění platná k 1. 1. 2015*. 24. vyd. Praha: Grada, 272 s. ISBN 9788024755076.

Zákon o řízení a kontrole veřejných financí. *Ministerstvo financí České republiky* [online]. Praha: Ministerstvo financí, 24. 7. 2015 [2015-07-24]. Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/smart-governance/vnitri-financni-kontrola/zakon-o-řízení-a-kontrola-verejnych-fina>

MOCKOVČIAKOVÁ, Alena, Danuše, PROKŮPKOVÁ a Zdeněk MORÁVEK, 2012. *Meritum Příspěvkové organizace 2012–2013*. 6. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 396 s. ISBN 978-80-7357-736-0.

MORÁVEK, Zdeněk a Danuše PROKŮPKOVÁ, 2016. *Příspěvkové organizace 2016-2017*. 3. aktualiz. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 328 s. ISBN 978-80-7552-310-5.

NOVÁKOVÁ, Štěpánka, 2011. *Reforma účetnictví ve vybraných účetních jednotkách I. díl Účetnictví příspěvkových organizací*. Praha: Vysoká škola ekonomická, 166 s. ISBN 978-80-245-1757-5.

OTAVOVÁ, Milena, 2013. Uplatňování zásady opatrnosti u nestátních nevýdělečných organizací a podnikatelských subjektů. In: *Účetní kavárna* [online]. Místo vydání: Vydavatel, 3. 6. 2013 [2015-29-03]. Dostupné z: <http://www.ucetnikavarna.cz/archiv/dokument/doc-d41817v52791-uplatnovani-zasady-opatrnosti-u-nestatnich-nevydelecnych/>

PROKŮPKOVÁ, Danuše a Michal SVOBODA, 2014. *Jak číst účetní výkazy vybraných účetních jednotek*. 1. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 150 s. ISBN 978-80-7478-522-1.

PROKŮPKOVÁ, Danuše a Tomáš BARTOŠ, 2014. *Ověření účetní závěrky vybraných organizací veřejného sektoru*. Praha: Český institut interních auditorů, 183 s. ISBN 978-80-86689-53-1.

SVOBODOVÁ, Jaroslava a kol., 2015. *Účtová osnova, české účetní standardy: pro některé vybrané účetní jednotky: 353 postupů účtování 2015*. Olomouc: Anag, 655 s. ISBN 978-80-7263-937-3.

Veřejné služby (Public Services). In: *ManagementMania.com* [online]. 20. 10. 2016 [3-11-2016]. Dostupné z: <https://managementmania.com/cs/verejny-sektor>

Woronoff, Jon., 1994. *Mýtus Japonského managementu*. Praha: Victoria Publishing, 126 s. ISBN 80-85605-48-1.

6.2 Seznam legislativních zdrojů

Zákon č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů (rozpočtová pravidla). In: *Úplné Znění*. 10. 2. 2014. ISBN 978-80-7488-043-8.

Zákon č. 219/2000 Sb., o majetku České republiky a jejím vystupování v právních vztazích. In: *Úplné Znění*. 10. 2. 2014. ISBN 978-80-7488-043-8.

Zákon č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů. In: *Úplné Znění*. 10. 2. 2014. ISBN 978-80-7488-043-8.

Zákon č. 255/2012 Sb., o kontrole (kontrolní řád). In: *Úplné Znění*. 10. 2. 2014. ISBN 978-80-7488-038-4.

Zákon č. 320/2001 Sb., o finanční kontrole ve veřejné zprávě a o změně některých zákonů (zákon o finanční kontrole). In: *Úplné Znění*. 10. 2. 2014. ISBN 978-80-7488-038-4.

Zákon č. 420/2004 Sb., o přezkoumávání hospodaření územních samosprávných celků a dobrovolných svazků obcí. In: *Úplné Znění*. 10. 2. 2014. ISBN 978-80-7488-038-4.

Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví. In: *Úplné Znění*. 10. 2. 2014. ISBN 978-80-7488-038-4.

Vyhláška č. 220/2013 Sb., o požadavcích na schvalování účetních závěrek některých vybraných účetních jednotek podle vyhlášky č. 410/2009 Sb. In: *Úplné Znění*. 10. 2. 2014. ISBN 978-80-7488-038-4.

Vyhláška č. 270/2010 Sb., o inventarizaci majetku a závazků. In: *Úplné Znění*. 10.2.2014. ISBN 978-80-7488-038-4.

Vyhláška č. 383/2009 Sb., o účetních záznamech v technické formě vybraných účetních jednotek a o jejím předávání do centrálního systému účetních informací státu a požadavcích na technické a smíšené formy účetních záznamů (technická vyhláška o účetních záznamech). In: *Úplné Znění*. 10. 2. 2014. ISBN 978-80-7488-038-4.

Vyhláška č. 410/2009 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro některé vybrané účetní jednotky. In: *Úplné Znění*. 10. 2. 2014. ISBN 978-80-7488-038-4.

Vyhláška 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 zákona č. 309/2002 Sb., zákona č. 320/2002 Sb. a zákona č. 123/2003 Sb. In: *Úplné Znění*. 10. 2. 2014. ISBN 978-80-7488-038-4.

7 SEZNAM TABULEK, OBRÁZKŮ, SCHÉMAT

Obrázek 1 - Rozdělení neziskového sektoru.....	13
Obrázek 2 - Organizační uspořádání veřejné správy	14
Obrázek 3 - Rozpočet organizace - výdaje	61
Obrázek 4 - Rozpočet organizace - výdaje, individuální příslib, limitovaný příslib.....	62
Tabulka 1 - Rozdělení příspěvkových organizací územních samosprávných celků	18
Tabulka 2 - Právní rámec pro jednotlivé účetní metody	25
Tabulka 3 - Změna stavu zásob vlastní výroby – katalogy Galerie	47
Tabulka 4 - Příklady právních předpisů určujících povinnost vyhotovení vnitřního předpisu.....	49
Tabulka 5 - Obecná směrnice k provádění inventarizace	52
Tabulka 6 - Kontrola plánu inventur.....	52
Tabulka 7 - Záznam o proškolení.....	53
Tabulka 8 - Náležitosti inventurních soupisů.....	53
Tabulka 9 - Inventarizační zpráva.....	54
Tabulka 10 - Příklady právních předpisů určujících povinnost vyhotovení vnitřního předpisu	55
Tabulka 11 - Peněžní operace, ceniny.....	56
Tabulka 12 - Pohledávky a závazky.....	57
Tabulka 13 - Operace ve vztahu k problematice dlouhodobého majetku	58
Tabulka 14 - Zásoby	59
Tabulka 15 - Vlastní kapitál.....	59
Tabulka 16 - Rozdělení výnosů a nákladů (hlavní a hospodářská činnost)	59

Tabulka 17 - Podrozvaha 60

Schéma 1 - Vztahy mezi účetními zásadami a metodami 26

8 SEZNAM POUŽITÝCH ZKRATEK

zákon - Zákon č. 563/1991., o účetnictví

vyhláška - Vyhláška č.410/2009 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro některé vybrané účetní jednotky

IČ - Identifikační číslo organizace

pozn. - poznámka

tzn. - to znamená

9 SEZNAM PŘÍLOH

Příloha číslo 1

Příloha číslo 2

10 PŘÍLOHY

Příloha č. 1

Směrnice o zásadách oběhu účetních dokladů v podmínkách příspěvkové
organizace

Městské divadlo Kolín

Obsah:

ČÁST PRVNÍ OBECNÁ ČÁST

Hlava I. Základní ustanovení

Hlava II. Oběh a přezkušování účetních dokladů

Čl. 1 Předmět oběhu a přezkušování účetních dokladů

Čl. 2 Náležitosti účetních dokladů

Čl. 3 Schvalování účetních případů

Čl. 4 Přezkušování účetních dokladů

ČÁST DRUHÁ VYMEZENÍ OBĚHU ÚČETNÍCH DOKLADŮ DLE JEDNOTLIVÝCH OBLASTÍ

Hlava I. Oblast ekonomicko-správní

Čl. 1 Objednávky – individuální příslib

Čl. 2 Objednávky – limitovaný příslib

Čl. 3 Došlé daňové doklady, vyúčtování a dobropisy

Čl. 4 Oběh daňových dokladů koncem roku

Čl. 5 Dlouhodobý majetek

Čl. 6 Nákup materiálu

Čl. 7 Vydané odběratelské daňové doklady (vydané faktury)

Hlava II. Oblast mzdová – zúčtování se zaměstnanci

Čl. 1 Základní informace

Čl. 2 Likvidace platů a ostatních náležitostí

Čl. 3 Roční vyúčtování

Hlava III. Pokladní agenda

Čl. 1 Základní ustanovení

Čl. 2 Pokladní doklady

Čl. 3 Pokladní hotovost

Čl. 4 Zálohy k vyúčtování - obecně

Čl. 5 Druhy záloh

Čl. 6 Záloha na drobné a neodkladné záležitosti

Čl. 7 Záloha na tuzemské cestovní výdaje

Hlava IV. Ostatní účetní doklady

Čl. 1 Inventarizační rozdíly

ČÁST TŘETÍ UKLÁDÁNÍ, ÚSCHOVA A VYŘAZOVÁNÍ ÚČETNÍCH ZÁZNAMŮ

Čl. 1 Účetní archiv

Čl. 2 Archivní knihy - svazky

Čl. 3 Zápisy do archivních knih

Čl. 4 Půjčování účetních a dalších záznamů z archivu

Čl. 5 Vyřazování účetních a dalších záznamů z archivu

ČÁST ČTVRTÁ PODPISOVÉ VZORY

ČÁST PÁTÁ ELEKTRONICKÝ OBĚH

ČÁST ŠESTÁ ZÁVĚREČNÁ USTANOVENÍ

ČÁST PRVNÍ

OBECNÁ ČÁST

Hlava I.

Základní ustanovení

Touto směrnicí se stanovují operační postupy pro zajištění plynulého, úplného a přesného průběhu finančních operací a navazujících činností.

Směrnice rámcově upravuje tok dokladů v příspěvkové organizaci Městské divadlo Kolín (dále jen „organizací“). Vychází především ze zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, v platném znění (dále jen zákon o účetnictví), ze zákona č. 320/2001 Sb., o finanční kontrole, v platném znění (dále jen zákon o finanční kontrole), zákona č. 250/2001 Sb., o rozpočtových pravidlech, v platném znění (dále jen zákon o rozpočtových pravidlech), vyhlášky č. 416/2004 Sb., kterou se provádí zákon č. 320/2001 Sb., o finanční kontrole.

Schvalování finančních operací upravuje směrnice ředitele organizace Postupy řídicí kontroly ve smyslu zákona 320/2001 Sb.

Účetnictví organizace je vedeno jako soustava účetních záznamů. Účetními záznamy jsou zejména účetní doklady, účetní zápisy, inventurní soupisy a účetní závěrka. Vedoucí zaměstnanec odpovídá za zajištění plynulého, úplného a přesného průběhu finančních operací a navazujících činností, který řídí.

Účetní doklady se vyhotovují podle místa vzniku neprodleně po dokončení ověřování jednotlivých účetních případů.

Všichni zaměstnanci jsou povinni při zpracování účetních dokladů provádět soustavnou kontrolu jejich formální a věcné správnosti a dodržovat stanovené postupy a organizační opatření.

Vedoucí zaměstnanci jsou povinni mimo jiné kontrolovat dodržování lhůt stanovených v této směrnici pro vyhotovování účetních dokladů.

Hlava II.

Oběh a přezkušování účetních dokladů

Čl. 1

Předmět oběhu a přezkušování účetních dokladů

Předmětem oběhu a přezkušování účetních dokladů jsou účetní písemnosti doručované do organizace a účetní doklady vyhotovené. Oběhem účetních dokladů se rozumí pohyb účetních dokladů od jejich vystavení či obdržení až po jejich archivaci a skartaci.

Při oběhu účetních dokladů musí být zajištěno:

- dodržování nařízených a schválených finančních operací,
- dodržování schvalovacích postupů,
- schvalování a přezkušování účetních dokladů zásadně před jejich zaúčtováním,
- dodržení účetního období – účtování účetních dokladů do odpovídajícího období.

Při přezkušování účetních dokladů se postupuje podle směrnice ředitele organizace Postupy řídicí kontroly ve smyslu zákona č. 320/2001 Sb.

Čl. 2

Náležitosti účetních dokladů

Účetní doklady jsou průkazné účetní záznamy, které musí obsahovat:

- označení účetního dokladu,
- obsah účetního případu a jeho účastníky,
- peněžní částku nebo údaj o ceně za měrnou jednotku a vyjádření množství,
- okamžik vyhotovení účetního dokladu,
- okamžik uskutečnění účetního případu, není-li shodný s okamžikem podle písm. d),

- podpisový záznam osoby odpovědné za účetní případ (příkazce operace, správce rozpočtu, hlavní účetní) podpisy zaměstnanců, kteří účetní případ uskutečnili, jestliže to vyžaduje zvláštní povaha případu (pokladní styk) a podpisový záznam osoby odpovědné za jeho zaúčtování.

Nedílnou součástí účetních dokladů jsou písemnosti dokazující oprávněnost účetní operace:

- v oblasti ekonomicko-správní se jedná například o smlouvy, objednávky, dodací listy, výkazy o provedených opravách, montážní listy atd. V případě, že je smlouva, nebo jiná součást účetního dokladu založena jinde než u účetního dokladu musí být toto vyznačeno v adjustační doložce.

Účetní doklady se řídí podle věcného hlediska (obsahu) a dále podle časového hlediska (data vyhotovení či převzetí).

Čl. 3

Schvalování účetních případů

Požadavek na rozpočtový výdaj je zadáván ve smyslu zákona, o finanční kontrole a vyhlášky Ministerstva financí č. 416/2004 Sb. Příkazce operace se při schvalovací postupu zaměří především na nezbytnost uskutečnění operace pro plnění stanovených úkolů, věcnou správnost a úplnost pokladů, dodržování kritérií hospodárnosti, efektivnost a účelnost, souladu operace s právními předpisy a uváží rizika, která se mohou vyskytnout.

Za hospodaření s finančními prostředky v členění přidělených rozpočtových položek (limitovaný příslib) odpovídá příkazce operace a správce rozpočtu. Zaměstnanci pověřeni evidencí čerpání rozpočtových položek vedou podrobnou evidenci.

Schvalování finančních operací upravuje směrnice ředitele organizace Postupy řídicí kontroly ve smyslu zákona č. 320/2001 Sb.

Čl. 4

Přezkušování účetních dokladů

Účetní doklady se přezkušují ve smyslu zákona o účetnictví z hlediska:

- věcné kontroly, kterou provádějí zaměstnanci pověřeni k tomu příkazcem operace. Touto kontrolou se přezkušuje správnost údajů obsažených v účetním dokladu, tj. zda údaje uvedené na dokladu souhlasí se skutečností, zejména:
 - správnost peněžní částky nebo ceny,
 - správnost údajů o množství,
 - početní správnost číselných údajů,
 - správnost popisu obsahu účetního případu,
 - správnost měsíčního účetního období, do něhož se musí účetní doklady zaúčtovat

Správnost určení věřitele, výši a splatnost závazku a soulad závazku s individuálním nebo limitovaným příslibem schvaluje svým podpisem vždy příkazce operace.

- formální kontroly, kterou provádějí zaměstnanci účtárny a hlavní účetní. Touto kontrolou se přezkušuje:
 - rozsah oprávnění a porovnání podpisů s podpisovými vzory,
 - úplnost náležitostí, předepsaných pro účetní doklady zákonem o účetnictví
 - správnost účtovacího předpisu.

ČÁST DRUHÁ

VYMEZENÍ OBĚHU ÚČETNÍCH DOKLADŮ DLE JEDNOTLIVÝCH OBLASTÍ

Hlava I.

Oblast ekonomicko-správní

Čl. 1

Objednávky – individuální příslib

Pověřený vedoucí zaměstnanec organizace jako příkazce operace pověří nezbytnost uskutečnění operace pro plnění stanovených úkolů, věcnou správnost a další kritéria ve smyslu zákona o finanční kontrole. Schválená objednávka příkazcem operace se předá ke schválení správci rozpočtu. Správce rozpočtu prověří plánovanou operaci v souladu se zákonem o finanční kontrole a provede kontrolu objednávky z hlediska čerpání rozpočtu a předá objednávku k dalšímu zpracování.

Za hospodaření s finančními prostředky v členění dle přiděleného rozpočtu (individuální příslib) odpovídají příkazci operace a správci rozpočtu.

Postup předběžné kontrole při řízení veřejných výdajů před vznikem závazku ve smyslu zákona o finanční kontrole je uveden ve směrnici ředitele organizace Postupy řídicí kontroly ve smyslu zákona č. 320/2001 Sb.

Čl. 2

Objednávky – limitovaný příslib

Pověřený vedoucí zaměstnanec organizace jako příkazce operace prověří nezbytnost uskutečnění operace proplnění stanovených úkolů, věcnou správnost a další kritéria ve smyslu zákona o finanční kontrole.

Za hospodaření s finančními prostředky v členění přidělovaného rozpočtu do výše limitu odpovídají příkazci operace. Zaměstnanci pověřeni evidencí čerpání rozpočtu vedou podrobnou evidenci.

Čl. 3

Došlé daňové doklady, vyúčtování a dobropisy

Všechny doručené daňové doklady, vyúčtování a dobropisy (dále jen „faktury“), musí být předány podatelně, která je opatří presentačním razítkem s uvedením data doručení a zapíše je do knihy došlé pošty (odděleně od běžné pošty). Zaevidované faktury musí být, včetně doručovacích obálek, neprodleně předány účetní organizace.

Zaměstnanec (účetní):

- prověří, zda došlé faktury patří organizaci a zda mají veškeré náležitosti. Nepatří-li organizaci nebo nemají-li potřebné náležitosti, vrátí je neprodleně s průvodním dopisem odesilateli (případně vyrozumí příkazce operace, který zajistí s dodavatelem nápravu),
- zaeviduje základní údaje o faktuře do účetního systému,
- vystaví k faktuře „Platební poukaz“,
- proti popisu předá zaevidované faktury příslušnému zaměstnanci ke schválení a provedení věcné kontroly jejich obsahové správnosti.

Vedoucí organizace (příkazci operace):

- zajistí přezkoušení faktury z hlediska věcné a cenové správnosti (kontrola na smlouvu, objednávku, zda souhlasí množství, druh, cena, jakost, počty hodin, převzaté produkty, smluvně závazné lhůty plnění, možnost penalizace),
- zajistí potvrzení převzetí útvarem, který dodávku převzal,
- zajistí doplnění „Platebního poukazu“ a dalších náležitostí:
 - v adjustační doložce zajistí potvrzení správnosti dodávky a doplnění čísla smlouvy nebo objednávky; v adjustační doložce řádek „*Věcně a cenově přezkoušeno*“ podepisuje zaměstnanec, na něhož tuto pravomoc deleguje příkazce operace;
 - podpisem potvrdí, že existuje smluvní vztah;
 - kompletuje doklady, vyznačuje, zda byla realizována dodávka v plném rozsahu nebo částečně;

- prověřuje, zda dodávka byla realizována na základě smlouvy nebo objednávky, doplňuje číslo smlouvy nebo objednávky,
- uvede, zda se jedná o individuální nebo limitovaný příslib a doplní i jeho číslo;
- vede evidenci nákladů dle jednotlivých smluv a objednávek (ke každé smlouvě nebo objednávce vede evidenci o čísle faktury a fakturované částce);
- připojuje příslušné objednávky, kopii smlouvy s dodavatelem a dodací list. Pokud se k jedné smlouvě váže více faktur, nebo se jedná o smlouvu dlouhodobou, přiloží se smlouva pouze k první faktuře.

Při předávání faktur upozorní účetní příkazce operace na faktury, které nesplňují náležitosti předepsané pro fakturu nebo byly dodavatelem dodány opožděně a nelze již proto dodržet jejich splatnost. V těchto případech musí příkazce operace nebo jím pověřený zaměstnanec zabezpečit odstranění nedostatků.

Pokud příkazce operace zjistí závady věcného charakteru, zajistí u dodavatele nápravu. Pokud příkazce operace fakturu neschválí, je povinen ve smyslu zákona č. 89/2012 Sb., Nový občanský zákoník fakturu vrátit dodavateli bez placení, a to do doby její splatnosti a uvést důvod vrácení. Kopii dopisu včetně „Platebního poukazu“ a kopie faktury předá účetní.

Příkazce operace svým podpisem na „Platební poukazu“ potvrdí oprávněnost, nezbytnost a věcnou správnost připravované operace a doklady včetně příslušných podkladů předá hlavní účetní, který:

- prověří úplnost a náležitosti předaných dokladů především ve vztahu k zákonu o účetnictví;
- prověří rozsah oprávnění příkazce operace a porovná jejich podpisy s podpisovými vzory.

Hlavní účetní svým podpisem na „Platebním poukazu“ potvrdí prověření připravované operace a předá příkaz k provedení. Shledá-li hlavní účetní na připravované operaci nedostatky, pozastaví ji a písemně o tom vyrozumí příkazce operace. Bez odstranění nedostatků nelze danou operaci uskutečnit.

Vzhledem k lhůtám stanoveným KB pro provádění převodních příkazů je třeba předložit faktury s platebním poukazem účetní k proplacení v časovém předstihu:

Všichni zaměstnanci podílející se na kontrole a oběhu faktur jsou povinni faktury přezkušovat a postupovat je následujícím zaměstnancům bez prodlení. V případě sankce z pozdní úhrady faktury platí obecně platné právní předpisy (občanský zákoník, zákoník práce, apod.).

Za případnou sankci, vzniklou opožděných předáním faktury k proplacení, nebo nedostatečných vyplnění či nedoložením, následným vrácením a tím opožděním úhrady, odpovídá zaměstnanec, který prodlení zavinil.

Účetní zpracování faktur

Zaměstnanec (účetní):

- schválenou fakturu zaúčtuje
- vyhotoví příkaz k úhradě, zajistí jeho podepsání dvěma oprávněnými zaměstnanci uvedenými na podpisových vzorech uložených v příslušném peněžním ústavu; při elektronickém přenosu dat podpisy zaměstnanců nahrazují příslušné certifikáty pro autorizace souborů
- po provedení úhrady bankou provede v souladu s platnými předpisy (zákon o účetnictví, účetní standardy, v platném znění) zaúčtování úhrady

Dobropisy k fakturám, mají stanoven stejný oběh jako faktury, k nimž byly vystaveny. O částkách, které budou jako dobropis vráceny, uvědomí příkazce operace písemně účetní. Na platebním příkazu uvede číslo, datum a částku původní faktury, ke které byl dobropis vystaven. Platební poukaz schvaluje správce rozpočtu a hlavní účetní, který zajistí sledování provedení úhrady. O provedení úhrady se informuje příkazce operace.

U faktur hrazených zálohově vede účetní účty na „Poskytnuté provozní zálohy“. Analytické členění účtu záloh je v systému vedeno dle skupin dodavatelů (příklad investiční, neinvestiční – záloha za energie, apod.). Analytika dle jednotlivých dodavatelů je vedena ve vedlejší knize dodavatelů. Příkazci operací zajišťující tento nákup, označí na platebním poukaze, že se jedná o zálohu a uvedou její pořadové číslo. Poslední platbu označí jako konečnou.

Obdobně postupuje i v případech náhrad soudního řízení a jiného peněžního plnění dle platných právních předpisů.

Čl. 4

Oběh daňových dokladů koncem roku

Koncem účetního období musí být všechny zaevidované faktury i zaúčtovány. Příkazce operace je povine zabezpečit vrácení faktur, které mu byly předány ke schválení, nejpozději do 31. 12. běžného roku. Zaměstnanec – účetní je povinen tyto faktury zaúčtovat do období běžného roku. Soupis neuhrazených faktur je součástí inventarizace závazků. K 31. 12. běžného roku nesmí být v systému zaevidovaná nezaúčtovaná faktura.

Čl. 5

Dlouhodobý majetek

Postup pro oběh a přezkušování faktur je shodný s ustanovením uvedeným v Části druhé, Hlava II., Čl. 4 této směrnice. Mimo to příkazce operace po 2. fázi předběžné řídicí finanční kontroly po schválení správnosti připravované operace předloží zaměstnanci pověřenému evidenci majetku (dále je „správci inventární karty“).

- **DHM a DHM** originál vyčíslení pořízení nemovitého majetku, originál vyčíslení dokončené stavby, rekonstrukce, přístavby nebo nástavby s přílohami, v případě samostatných movitých věcí nebo DNM kopii faktury (účetního dokladu) s přílohami
- **DDHM a DDNM** a ostatního evidovaného majetku kopii účetního dokladu včetně příloh.

V případě technického zhodnocení musí být vždy uveden konkrétní majetek, u kterého se technické zhodnocení provádí. Z předávaných dokladů včetně příloh musí být zcela jasné, o jaký majetek se jedná.

V případě, že dojde ke zhodnocení majetku z rozpočtových provozních prostředků, zajistí příkazce operace písemnou informaci o této skutečnosti, kterou předá správci inventární karty.

Čl. 6

Nákup materiálu

Nákup materiálu přímo do spotřeby

Podkladem nákupu materiálu přímo do spotřeby je příslušná smlouva, objednávka nebo žádanka.

Likvidace faktur je stanovena v Části druhé, Hlava I., Čl. 3, nákup v hotovosti upravuje Část druhá, Hlava I., Čl. 4 – 6.

Zároveň musí být písemně doloženo podpisem příslušného zaměstnance převzetí materiálu do spotřeby.

Organizace nemá zaveden systém skladů: příjem a výdej materiálu.

Čl. 7

Vydané odběratelské daňové doklady (vydané faktury)

Při vystavování faktur se postupuje ve smyslu ustanovení občanského a obchodního zákoníku a v rozsahu stanoveném další obecně platnými předpisy. Podkladem jsou smluvní vztahy specifikované příslušnou smlouvou nebo objednávkou. Smlouva musí obsahovat mimo jiné i tyto skutečnosti: číslo účtu, na který bude úhrada zasílána, datum splatnosti a údaj o výši penalizace v případě nedodržení termínu splatnosti. Před uzavřením smlouvy nebo objednávky musí proběhnout schvalovací postupy v souladu se zákonem o finanční kontrole, které jsou uvedeny ve směrnici ředitelky organizace Postupy řídicí kontroly ve smyslu zákona č. 320/2001 Sb.

Příkazcem operace je pověřený vedoucí zaměstnanec organizace. Tento zaměstnanec potvrzuje správnost údajů uvedených na faktuře. Fakturu podepíše ředitelka organizace, případně jím pověřený vedoucí zaměstnanec.

Příkazce operace předá 1 kopii + originál faktury včetně podkladů (schválených smluv a objednávek) s podpisem příkazce operace hlavnímu účetnímu, který schválení a odsouhlasení dané operace potvrdí svým podpisem na kopii faktury a zajistí účetní zpracování. Zároveň zajistí odeslání originálu faktury odběrateli.

Účetní zpracování faktur

Zaměstnanec (účetní):

- Zaeviduje fakturu v knize odeslaných faktur (přidělí jí pořadové číslo odpovídající položce zapsání v knize odeslaných faktur),

- Zaúčtuje předpis pohledávky a sleduje dle splatnosti její úhradu,
- Po připsání platby bankou provede v souladu s platnými předpisy (zákon o účetnictví, účetní standardy, v platném znění) zaúčtování platby,
- Včas neuhrazenou pohledávku penalizuje dle sazby určení ve smlouvě nebo zákonnou úrokovou sazbou.

Zaměstnanec – účetní sdělí příkazci operace do 15. dne následujícího měsíce částky, které nebyly odběratelem uhrazeny v předchozím měsíci do lhůty splatnosti. Příkazce je povinen zabezpečit urgenci těchto pohledávek případně vymáhání pohledávky, a to alespoň 6 měsíců před uplynutím promlčecí nebo preklusivní lhůty.

Hlava II.

Oblast mzdová – zúčtování se zaměstnanci

Čl. 1

Základní informace

Den určený pro výplatu platů (dále jen „výplatní termín“) je stanoven na 14. následujícího měsíce. V případě, že výplatní termín spadá na den pracovního volna nebo klidu přesouvá se výplatní termín na nejbližší předchozí pracovní den.

Výplata je prováděna připsáním na účet zaměstnance případně hotovostně přes pokladnu. Výplatní sáčky jsou předávány pověřeným zaměstnancům organizace, kteří zabezpečí distribuci příslušným zaměstnancům.

Prostřednictvím platů je prováděno zúčtování se zaměstnanci – úhrada stravenek, úhrada za telefonické hovory, vyúčtování výdajů za tuzemské služební cesty. Na základě celkové rekapitulace je provedeno průúčtování s účtem provozních prostředků. Termín pro předložení příslušných dokladů mzdové účetní stanoví organizace dle konkrétní situace. Veškerá zúčtování se zaměstnanci musí být zaokrouhlena na celé koruny.

Čl. 2

Likvidace platů a ostatních náležitostí

Likvidaci platů a ostatních náležitostí zaměstnanců ze mzdových prostředků zpracovává mzdová účetní na základě schválených dokladů, které jí předává:

- ředitelka - pracovní smlouva, platový výměr, měsíční výkaz práce atd.,
- účetní – vyúčtování tuzemských cestovních výdajů, vyúčtování stravenek, telefonů, apod.,
- zaměstnanec – prohlášení k dani z příjmů fyzických osob, srážky ze mzdy, apod.

Mzdová účetní provede na základě předložených dokladů výpočet platu včetně všech zákonných srážek. Součástí výpočtu platu je i likvidace a výplata dávek nemocenského pojištění s náhradou platu za dobu prvních 14 kalendářních dnů dočasné pracovní neschopnosti. Mzdová účtárna vyhotovuje měsíční mzdovou rekapitulaci.

Mzdovou rekapitulaci před uskutečněním výdaje podepíše *příkazce operace* a předá ke schválení a odsouhlasení *správci rozpočtu*. Správce rozpočtu schválení a odsouhlasení dané operace potvrdí svým podpisem na mzdové rekapitulaci a předá *hlavnímu účetnímu*. Hlavní účetní schválení a odsouhlasení dané operace potvrdí svým podpisem na mzdové rekapitulaci.

Dále mzdová účetní, která zodpovídá likvidaci platů, vystaví a schválí platební poukazy v II. fázi finanční kontroly a předá účetní spolu s číslem účetního dokladu k naúčtování a dále předá:

v případě výplaty v hotovosti vystaví a předá pokladně:

- výčetku pro výplaty v hotovosti;
- výplatní listiny;
- výplatní sáčky;
- vyhotovený platební poukaz.

Mzdová účetní dále vypracovává:

- pro zdravotní pojišťovny – hlášení zdravotním pojišťovnám o odvodu pojistného;
- pro organizaci – přehled o výši pojistného a vyplacených dávkách; evidenční listy zaměstnanců organizace; podklady pro výplatu dávek nemocenského pojištění;
- pro ČSU – pololetní výkaz NEM ÚR 1-02;
- pro FÚ – roční vyúčtování daně z příjmu; výpočet daní z příjmu vybíraných srážkou.

Čl. 3

Roční vyúčtování

Zaměstnanec, který žádá o provedení ročního zúčtování daně z příjmů fyzických osob, musí do 15. února po uplynutí zdaňovacího období (roku) mzdové účetní předložit (vrátit) vyplněné a podepsané „*Prohlášení poplatníka daně z příjmu fyzických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků*“. V případě, že žádá o uplatnění nezdanitelných částek, musí zároveň rozhodné skutečnosti prokázat předepsanými doklady. Roční vyúčtování musí být provedené do konce března následujícího roku.

Hlava III.

Pokladní agenda

Čl. 1

Základní ustanovení

Zaměstnanec pověřený vedením pokladny a spravováním pokladní hotovosti (pokladní) musí mít uzavřenou dohodu o odpovědnosti k ochraně hodnot svěřených zaměstnanci. S podepsáním dohody o odpovědnosti musí být zajištěno, že přístup ke svěřeným hodnotám má pouze osoba, která tuto odpovědnost převzala.

Předmětem pokladních operací jsou především:

- pohyby peněžní hotovosti, příjmy a výdaje v českých korunách a v cizích měnách – valutách,
- příjem a výdej cenin, jedná se např. o zakoupené stravenky do provozoven veřejného stravování, poštovní známky, kolky, telefonní karty, apod.

Součástí pokladní hotovosti jsou nasáčkované výplaty a depozita, která nebyla ve výplatní den vyplacena. Tyto hotovosti se nezapočítávají do pokladního limitu, nejdéle však po dobu tří pracovních dnů následujících po dnu jejich splatnosti.

Korunová pokladna – předmětem pokladních operací jsou transakce v tuzemské měně – evidence příjmů a výdajů v hotovosti.

Valutová pokladna - není v organizaci zřízena.

Čl. 2

Pokladní doklady

Pokladní doklady jsou doklady, na jejichž podkladě se provádějí pokladní operace. Musí být před příjmem nebo výdejem hotovosti podepsány pověřenými zaměstnanci.

Pokladní doklady podepisuje příkazce operace a hlavní účetní – zaměstnanci pověřeni schvalováním pokladních operací. Kopie podpisových vzorů pověřených osob musí být uloženy v pokladně.

Pokladní před uskutečněním peněžní operace provede věcnou kontrolu obsahu dokladů a úplnost příloh, kontrolu správnosti podpisů oprávněných zaměstnanců. Uskutečnění dané operace stvrzuje pokladní svým podpisem.

Pokladní je povinen prověřit totožnost příjemce hotovosti podle průkazného dokladu, na kterém je fotografie, a základní identifikace této osoby (jméno a příjmení, rodné číslo nebo datum narození, místo trvalého bydliště a číslo předloženého dokladu). Je-li příjemce hotovosti pokladní osobně znám, pak místo identifikace příjemce vypíše „OSOBNĚ ZNÁM“, čímž přejímá plnou odpovědnost, že příjemcem hotovosti je oprávněná osoba.

S tiskopisy příjmových pokladních bloků je třeba zacházet jako s tiskopisy přísně zúčtovatelnými.

Pokladní doklady s vyplněnými náležitostmi a podepsané oprávněnými osobami se zapíší do pokladní knihy. Po skončení pokladního dne se provede tisk pokladní knihy – „Pokladní opis“. Jeden výtisk si ponechá pokladní a ke druhému se přiloží příslušné doklady a společně se předají účetní k zaúčtování. Je možné provádět přímé účtování jednotlivých pokladních operací přímo v pokladně. V tomto případě je pokladní povinná vytisknout i doklady, kterými provedla účtování a přiložit je k pokladní knize (opisu) a jednotlivým dokladům, které předává do účtárny k založení.

Zaměstnanec – účetní:

- Přebírá, zda každý pokladní doklad obsahuje všechny náležitosti.
- Přebírá, zda jsou všechny doklady zapsány v pokladní knize.
- Provede účetní předkontaci a zaúčtování (pokud účtování provádí pokladní, provede kontrolu účtování).

Čl. 3

Pokladní hotovost

Pokladní hotovostí se rozumí stav peněz v pokladně. Pokladní limit je stanoven Směrnicí organizace – Stanovení limitu pokladního zůstatku v organizaci v platném znění. Při překročení stanoveného pokladního limitu, se částka nad stanovený limit odvádí na příslušný účet v den zjištění přebytku.

Ředitel organizace je povinen stanovit způsob manipulace s peněžními prostředky (stanovit způsob přepravy mezi pracovištěm a peněžním ústavem při odvodu nadlimitního zůstatku a výběru hotovosti u peněžního ústavu) a zabezpečit jejich úschovu.

Čl. 4

Zálohy k vyúčtování – obecně

Zaměstnancům je možno poskytnout zálohy hotovosti na drobné a neodkladné výdaje a na cestovní výlohy.

Veškeré zálohy musí být vyúčtovány do 31. 12. běžného roku.

Čl. 5

Druhy záloh

Záloha jednorázová, která se poskytuje v předpokládané výši;

- *na drobné a neodkladné výdaje* v hotovosti musí být vyúčtována jednorázově nejpozději do deseti pracovních dnů po splnění účelu;

na cestovní výdaje musí být zaměstnancem vyúčtována jednorázově nejpozději do sedmi pracovních dnů po dni ukončení pracovní cesty.

Nelze-li výdej, na který byla jednorázová záloha poskytnuta uskutečnit, musí být vrácena nejpozději následující pracovní den.

Byla-li pracovní cesta, na kterou byla jednorázová záloha poskytnuta z jakéhokoli důvodu zrušena, musí být záloha vrácena nejpozději do sedmi pracovních dnů nebo bude zúčtována v následujícím výplatním termínu spolu s platem.

Poskytnout zaměstnanci pro týž účel další jednorázovou zálohu lze jen po vyúčtování předchozí zálohy. Dodatečné zvýšení jednorázové zálohy se za další zálohu nepovažuje.

Záloha stálá, která se poskytuje ve výši odpovídající měsíční potřebě;

- *na drobné a neodkladné výdaje* v hotovosti musí být vyúčtována nejpozději do sedmi pracovních dnů po uplynutí kalendářního měsíce (viz § 67 zákona o rozpočtových pravidlech);
- *na cestovní výdaje* musí být vyúčtována nejpozději do sedmi pracovních dnů po skončení kalendářního měsíce.

Čl. 6

Záloha na drobné a neodkladné výdaje

Poskytuje se zaměstnancům, kteří mají uzavřeny dohody o odpovědnosti k ochraně hodnot svěřených zaměstnanci. Výdajový pokladní doklad musí být schválen zaměstnancem oprávněným k pokladním dispozicím (příkazcem operace a hlavní účetní). Správce rozpočtu schvaluje limitovaný příslib.

Záloha na drobné a neodkladné výdaje se vyúčtovává na zvláštním tiskopise, který musí být opatřen podpisem ředitele nebo jeho zástupce, nebo jiný vedoucí zaměstnanec jmenovaný jako příkazce operace.

Tito zaměstnanci schvalují správnost jako příkazci operace. Zároveň vyúčtování schvaluje správce rozpočtu.

Veškeré výdaje při vyúčtování musí být doloženy originály dokladů.

Pozn.: U paragonů je třeba provést věcnou a formální kontrolu, tzn. zjistit:

- zdali jsou opatřeny podpisem prodavače a datem prodeje materiálu;
- zda je řádně rozepsán druh materiálu, množství, cena;
- zda jsou opatřeny podpisem osoby, pro nichž byl materiál zakoupen;
- zda na paragonu není škrtnuto, přepisováno, připsáno.

Jestliže záloha na drobné a neodkladné výdaje byla čerpána na materiál do spotřeby, musí být na dokladu o nákupu uvedeno pracoviště, pro které byl nákup uskutečněn a podepsán zaměstnancem, který materiál převzal.

Při překročení zálohy musí být k vyúčtování připojen výdajový pokladní doklad s podpisem minimálně dvou zaměstnanců oprávněných ke schvalování pokladních dispozic (příkazce + možnost sloučení funkce správce rozpočtu a hlavní účetní).

Při nevyčerpání zálohy vrací zaměstnanec zbytek zálohy prostřednictvím příjmového pokladního dokladu, který vystaví účetní, nebo pověřený zaměstnanec. Tento příjmový pokladní doklad s podpisem zaměstnance za účetnictví (hlavní účetní) a podpisem příkazce operace musí být připojen k jejímu vyúčtování.

Čl. 7

Záloha na tuzemské cestovní výdaje

Zaměstnanec pověřený vystavováním výdajových pokladních dokladů nebo zaměstnanec pověřený vedením operativní evidence cestovních příkazů vystaví výdajový pokladní doklad, který musí být schválen zaměstnanci oprávněnými k pokladním dispozicím (příkazce + možnost sloučení funkce správce rozpočtu a hlavní účetní). Tento pokladní výdajový doklad, spolu s cestovním příkazem a podpisem zaměstnance oprávněného k povolení cesty, předloží zaměstnanec pokladně k výplatě zálohy. Ve výjimečných případech, kdy nelze z organizačních důvodů zabezpečit hotovostní výplatu záloh na tuzemské cestovní výdaje, je možno zálohu zaslat zaměstnanci na účet.

Záloha na cestovní výdaje se vyúčtovává na cestovním příkazu, který vyplní zaměstnanec, který pracovní cestu uskutečnil. Cestovní příkaz musí být řádně vyplněn v souladu se zákonem č. 262/2006 Sb., Zákoník práce, v platném znění, a opatřen podpisy oprávněných zaměstnanců.

Cestovní náhrady (vyúčtování záloh) jsou vypláceny spolu s platem cestovní příkazy předložené a zlikvidované dokonce měsíce budou vyplaceny s platem za tento měsíc, cestovní příkazy předložené (zlikvidované) po tomto datu budou vyplaceny s platem za následující měsíc.

Hlava V.

Ostatní účetní doklady

Čl. 1

Inventarizační rozdíly

Na základě výsledků inventarizace majetku dílčí inventarizační komise předloží účtárně podklady pro vypořádání inventarizačních rozdílů. Inventarizační rozdíly musí být vypořádány v účetním období, za které se inventarizace provádí. V případě manka a škod se vystavují účetní doklady dle schváleného návrhu škodní komise.

ČÁST TŘETÍ

UKLÁDÁNÍ, ÚSCHOVA A VYŘAZOVÁNÍ ZÁZNAMŮ

Čl. 1

Účetní archiv

Účetní záznamy za uplynulá kalendářní období nebo účetní záznamy, kterých již není potřeba k běžným účtářenským pracím a z nichž lze vytvořit ucelené soubory, se ukládají podle předem stanoveného pořádku odděleně od jiných záznamů v účetním archivu, v němž zůstanou účetní záznamy po dobu stanovenou uschovacími lhůtami.

Pro tuto úschovu se ponechává uspořádání účetních záznamů zpravidla takové, jaké bylo před uložením v účetním archivu.

Doby, po které se účetní záznamy uschovávají v účetním archivu, jsou uvedeny vnitřním předpisem Spisový a skartační řád a spisový a skartační plán.

Čl. 2

Archivní knihy – svazky

Jednotlivé soubory účetních písemností se před uložením sváží v knihu, nebo spojí do svazku. Na přední desce knihy nebo na hřbetu svazku se uvede:

- označení organizace a příslušného úseku;
- označení knihy nebo svazku podle obsahu;
- označení účetního období (měsíc, čtvrtletí, rok), případně jiné vymezení doby, které se kniha či svazek týká;
- počet listů a počet příloh – nejde-li o účetní doklady;
- jde-li o účetní doklady, pak číslo prvního a posledního účetního dokladu;
- vyznačení zda se jedná o archivaci, skartaci nebo výběr a stanovenou dobu úschovy.

Čl. 3

Zápisy do archivních knih

Ukládané vázané knihy a svazky se zapisují jednotlivě do vázané knihy nebo na volné průběžně číslované formulářové listy. Na přední desce knihy nebo na předním listě musí být uveden název organizace, název knihy podle jejího obsahu a označení roku, který se postupně doplňuje podle toho, kolik let se kniha používá. Správnost údajů v archivní knize ověřuje pověřený zaměstnanec, který je odpovědný za centrální archivní službu.

Zápisy v archivní knize musí obsahovat datum a pořadové číslo zápisu, označení knihy nebo svazku podle obsahu, označení účetního období, kterého se týkají, číslo prvního a posledního dokladu, jde-li o účetní doklady.

Čl. 4

Půjčování účetních a dalších záznamů z archivu

Z archivu lze zapůjčit účetní a jiné záznamy zaměstnancům organizace k dočasnému použití pouze v souvislosti s plněním jejich pracovních úkolů, a to jen na potvrzení ve formě výpůjčního listu.

Souhlas k nahlédnutí a zapůjčení dává písemně ředitel nebo jeho zástupce.

Zapůjčovat účetní a ostatní záznamy z archivu na požádání orgánu státu (např. soudu) mimo úřad je dovoleno pouze se souhlasem ředitele organizace nebo jeho zástupce. Pokud to okolnosti dovolují, zapůjčují se pouze fotokopie, originály pouze na písemné vyžádání orgánu státu (např. soudu). Zasílají-li se takto zapůjčené doklady poštou či jinak, vyhotoví o tom zaměstnanec archivu (zaměstnanec odpovědný za vedení archivu) zápis v knize zápůjček. Zapůjčení zaznamená v příslušném seznamu písemností s vyznačením názvu organizace a úplné adresy vypůjčovatele. Stejně zaznamená i vrácení zapůjčeného záznamu.

Čl. 5

Vyřazování účetních záznamů

Po uplynutí uschovacích lhůt se účetní záznamy vyřadí z účetního archivu na podkladě protokolu o skartaci za účasti zástupce Státního archivu. Vyřazení se zaznamená v archivní knize a doklady o něm se uschovávají jako její příloha.

Při vydání účetních záznamů ke skartování je nutno dbát předpisů o utajování a o skartaci předpisů o vyřazování (skartaci) záznamů.

O skartaci účetních záznamů a skartačních lhůtách jedná vnitřní směrnice Spisový a skartační řád a spisový a skartační plán.

Postup při ztrátě či zničení účetních záznamů

O ztrátě nebo zničení účetních záznamů, jakož i o jejich poškození, jímž části jejich obsahu byly zničeny nebo se staly nečitelnými, se musí sepsat protokol. Je-li podezření, že ztráta, zničení nebo poškození záznamů byly způsobeny v úmyslu zakrýt přestupek, nebo trestný čin, postupuje se podle platných právních předpisů.

ČÁST ČTVRTÁ

PODPISOVÉ VZORY

Rozpočtové prostředky mohou být čerpány pouze na základě dokladů řádně potvrzených a ověřených k tomu oprávněnými zaměstnanci. Rozsah oprávnění je dán organizačním řádem, rozhodnutím ředitele o stanovení rozsahu oprávnění k hospodářským dispozicím v organizaci, směrnicí ředitele Postupy řídicí kontroly ve smyslu zákona č. 320/2001 Sb., nebo je uveden v pracovních náplních zaměstnanců, případně je přímo rozveden na formuláři podpisového vzoru.

Podpisové vzory jsou vypracovány jmenovitě:

- pro zaměstnance – příkazce operace,
- pro zaměstnance – správce rozpočtu,
- pro zaměstnance – hlavní účetní.

Vedoucí zaměstnanci vedou „Soupis operací s veřejnými prostředky“ v jimi řízených organizačních útvarech. Do tohoto soupisu k jednotlivým operacím přiřadí pověřené zaměstnance (příkazce operace, správce rozpočtu, hlavní účetní) a kopii uvedeného soupisu předají internímu auditu v případě nadřízenému orgánu.

K přezkušování dokladů po formální stránce jsou pověřeni zaměstnanci účtárny.

Pokud dojde k organizačním změnám nebo ke změnám zaměstnanců odpovědných za hospodářské případy, případně k jiným změnám v rámci osob na podpisových oprávněních, je ředitel nebo jím pověřený zástupce povinen zabezpečit změnu či doplněk podpisového vzoru a dále zabezpečit změnu v tiskopisu „Soupis finančních operací s veřejnými prostředky“. (upravuje směrnice ředitele Postupy řídicí kontroly ve smyslu zákona 320/2001 Sb.)

Originál podpisových vzorů za ústředí je uložen u ředitele organizace. Kopie podpisových vzorů jsou předány internímu auditu případně nadřízenému orgánu. Kopie podpisových vzorů zaměstnanců oprávněných k pokladním dispozicím jsou předány do pokladny.

ČÁST PÁTÁ

ELEKTRONICKÝ OBĚH

Fyzický oběh dokladů lze nahradit elektronickým oběhem v návaznosti na programové vybavení organizace. Elektronický oběh a elektronické schvalování finančních operací se řídí manuálem k tomuto programovému vybavení.

ČÁST ŠESTÁ

ZÁVĚREČNÁ USTANOVENÍ

- 1. Tato směrnice ředitele organizace nabývá účinnosti dne.....**

Zdroj: vlastní zpracování, údaje převzaty z organizace

Příloha č. 2

Směrnice o postupech řídicí kontroly ve smyslu zákona č. 320/2001 Sb.,
v podmínkách příspěvkové organizace

Městské divadlo Kolín

Obsah:

Čl. 1 Úvodní ustanovení

Čl. 2 Základní pojmy

Čl. 3 Výkon řídicí kontroly

Čl. 4 Předběžná řídicí kontrola

Čl. 5 Průběžná a následná řídicí kontrola

Čl. 6 Závěrečná ustanovení

Čl. 1

Úvodní ustanovení

Tato směrnice navazuje na vnitřní organizační řád Městského divadla (dále jen organizace) a upravuje postupy řídicí kontroly v podmínkách organizace.

Směrnice vychází z platné právní úpravy, především z ustanovení zákona č. 320/2001 Sb., o finanční kontrole ve veřejné správě a o změně některých zákonů v platném znění (dále jen „zákon“), a vyhlášky č. 416/2004 Sb., kterou se tento zákon provádí (dále jen „vyhláška“).

Čl. 2

Základní pojmy

Řídicí kontrola je v souladu s §3 zákona formou finanční kontroly, která zabezpečuje a ověřuje hospodaření s veřejnými prostředky při přípravě operací před jejich schválením, při průběžném sledování probíhajících operací až do jejich konečného vypořádání a vyúčtování a následném prověření vybraných operací v rámci hodnocení dosažených výsledků a správnosti hospodaření.

Předmětem řídicí kontroly jsou příjmové a výdajové operace s veřejnými prostředky, se kterými nakládá organizace.

Veřejné prostředky jsou ve smyslu zákona veřejné finance, věci, majetková práva a jiné majetkové hodnoty patřící státu apod.

Veřejné finance jsou ve smyslu zákona příjmy státu a výdaje vynaložené ze státního rozpočtu, z jiných peněžních fondů státu apod.

Hospodárnost znamená použití veřejných prostředků a financí k zajištění úkolů organizace s co nejnižším vynaložením těchto prostředků a financí při dodržení odpovídající kvality plněných úkolů.

Efektivností se rozumí takové použití veřejných prostředků a financí, kterým se dosáhne nejvýše možného rozsahu, kvality a přínosu plněných úkolů organizace ve srovnání s objemem prostředků a financí vynaložených na jejich plnění.

Účelnost je použití veřejných prostředků a financí jen na účel, na který mají být vynaloženy, tzn. k plnění úkolů vedoucích k dosažení stanovených cílů organizace.

Kontrolní schvalovací postupy – (Předběžná kontrola) zajišťují prověření podkladů připravovaných operací. Provádějící zaměstnanci tyto operace v případech zjištění nedostatků pozastaví až do doby odstranění nedostatků.

Kontrolní operační postupy – (Průběžná kontrola) zajišťují ověření úplného a přesného průběhu operací až do jejich konečného vypořádání a vyúčtování, a zahrnují i kontrolní techniky při prověřování jejich dokumentace a sestavování účetních, jiných finančních a statistických výkazů, hlášení a zpráv.

Kontrolní hodnotící postupy – (Následná kontrola) zajišťují posouzení údajů o provedených operacích ukládaných v zavedených informačních systémech a obsažených v účetních, jiných finančních a statistických výkazech, hlášeních a zprávách, dále jejich porovnání se schválenými rozpočty a vyhodnocení jejich důsledků na celkové hospodaření.

Kontrolní revizní postupy – (Následná kontrola) zahrnují úkony k prověřování, zkoumání a vyhodnocování všech údajů v zavedených evidencích a automatizovaných informačních systémech organizace zajišťující prověření správnosti vybraných finančních operací.

Pověření – (Podpisový vzor) slouží k identifikaci osoby, která je v souladu s platnými právními předpisy oprávněna nebo pověřena vykonávat řídicí kontrolu. Platnost pověření končí současně s ukončením pracovního poměru oprávněné osoby v organizaci. V ostatních případech musí být ukončení platnosti pověření písemnou formou.

Čl. 3

Výkon řídicí kontroly

Řídicí kontrola je vykonávána odpovědnými vedoucími zaměstnanci, jako součást vnitřního řízení organizace, při přípravě finančních operací, před jejich schválením a uskutečněním, při průběžném sledování probíhajících operací, až do jejich konečného vypořádání a vyúčtování a při následném prověření vybraných operací v rámci hodnocení jejich hospodárnosti, efektivnosti a účelnosti.

Hlavními cíli řídicí kontroly je prověřit:

- dodržování obecně závazných právních předpisů,
- hospodárné, účelné a efektivní nakládání s veřejnými prostředky k zajištění stanovených kritérií (viz § 4 odst. 2 zákona),
- zajištění ochrany veřejných prostředků proti eventuálním rizikům, nehospodárným, neúčelným, neefektivním nakládáním s veřejnými prostředky nebo trestnou činností,
- včasné a spolehlivé informování vedoucích zaměstnanců organizace o nakládání s veřejnými prostředky, o prováděných operacích a o jejich průkazném účetním zpracování.

Každá finanční operace musí podléhat řídicí kontrole a schvalovacímu procesu vykonávanému alespoň dvěma k tomu pověřenými zaměstnanci.

Řídicí kontrola je vykonávána ve třech krocích:

- 1) Předběžná:** při schvalování veřejných příjmů a výdajů (plánovaných a připravovaných operací) a probíhá ve dvou fázích:
 - I. Fáze před právním úkonem, kterým vzniká organizaci nárok na veřejný příjem nebo jiné plnění, nebo kterým vzniká organizaci povinnost k veřejnému výdaji nebo jinému plnění,
 - II. Fáze před přijetím veřejného příjmu nebo jiného plnění nebo před faktickým uskutečněním veřejného výdaje nebo jiného plnění.
- 2) Průběžná:** při realizaci příjmů a výdajů od předání podkladů až do konečného vypořádání a vyúčtování. Jedná se o průběžné sledování prováděných operací v reálném čase.
- 3) Následná:** zpětné ověření zaměřený na konečný výsledek příjmových a výdajových operací formou prověření vybraných operací (po jejich konečném vypořádání a vyúčtování).

Řídicí kontrolu vykonávají vedoucí i pověření zaměstnanci ve funkcích příkazců operací, správců rozpočtů a hlavních účetních (předběžná řídicí kontrola – viz § 26 zákona)

a vedoucí zaměstnanci (nebo k tomu pověřeni zaměstnanci), kteří zajišťují přímé uskutečňování operací při hospodaření s veřejnými prostředky (průběžná a následná řídicí kontrola – viz § 27 zákona):

- **Příkazce operace (PO)**

- je ředitel organizace nebo vedoucí zaměstnanec odpovědný za správu rozpočtu organizace nebo jiný zaměstnanec k tomu písemně pověřený,
- potvrzuje, že operace byla rozpočtována a provedena z příslušné položky rozpočtu, v níž byla rozpočtována, nedošlo k překročení rozpočtu, apod. odpovědnost správce rozpočtu je upravena v ustanovení § 16 vyhlášky a článku 4, této směrnice.

- **Hlavní účetní (HÚ)**

- je vedoucí zaměstnanec odpovědný za vedení účetnictví organizace nebo jiný zaměstnanec k tomu pověřený,
- zajišťuje správnost zaúčtování účetních případů na příslušné účty. Odpovědnost hlavního účetního je upravena v ustanovení § 17 vyhlášky a článku 4, této směrnice.

V souladu s § 26 zákona a odstavce 5 této směrnice pověřuje písemně výkonem funkce příkazce operace, správce rozpočtu a hlavního účetního konkrétní vedoucí zaměstnanec výlučně ředitel organizace. Písemné pověření příkazce operace, správce rozpočtu a hlavního účetního (nebo stanoveného zástupce pro případ jejich nepřítomnosti) je uvedeno v Příloze č. 1a.

Je nepřístupné (podle ustanovení § 26 odst. 2 zákona) sloučit funkci příkazce operace s funkcí správce rozpočtu nebo hlavního účetního pro danou finanční operaci pokud není stanoveno jinak. Výjimečně lze (podle ustanovení § 26 odst. 3 zákona) sloučit funkci správce rozpočtu funkcí hlavního účetního za předpokladu malé pravděpodobnosti výskytu nepřiměřených rizik při hospodaření s veřejnými prostředky a s přihlédnutím ke struktuře a počtu zaměstnanců. Rozhodnutí o sloučení funkcí správce rozpočtu a hlavního účetního je odpovědnost ředitele organizace nebo jím zmocněním vedoucích zaměstnanců.

Vedoucí zaměstnanci v rámci procesu pověřování svých podřízených zaměstnanců vedou „Soupis finančních operací s veřejnými prostředky“. Do tohoto soupisu k jednotlivým operacím přiřadí pověřené zaměstnance (PO, SR, a HÚ). (vzor soupisu je uveden v Příloze

č. 2a-d). Při změně pověřené osoby je příslušný vedoucí zaměstnanec povinen provést aktualizaci soupisu.

Při výdajových finančních operacích je pro zajištění finančního krytí používán:

- **individuální příslib** - jako doklad o zajištění finančního krytí operace v navržené konkrétní výši, v předpokládaném konkrétním termínu, konkrétnímu věřiteli (tzn. v případech, kde jsou předem známy všechny podstatné náležitosti připravované operace),
- **limitovaný příslib** - zajištění finančního krytí závazku v předem nekonkrétní výši, nedefinovanému věřiteli, ale v předpokládaném termínu plnění a do výše stanovené tímto příslibem. Používá se k zajištění operativních provozních potřeb organizace.

V souladu s § 5, odst. b) zákona je nutno dbát, aby finanční kontrolu vykonávali zaměstnanci s kvalifikačními předpoklady, kteří jsou zároveň bezúhonní a u nichž nehrozí střed zájmů podle zvláštních právních předpisů (např. zákoník práce č. 262/2006 Sb., v platném znění).

Čl. 4

Předběžná řídicí kontrola

Předběžná řídicí kontrola finančních operací je primární, zásadní a realizuje se schvalovacími postupy vykonávanými příkazem operací, správcem rozpočtu a hlavním účetním. Předběžné kontrole podléhají veškeré finanční příjmové i výdajové operace s veřejnými prostředky. Cílem předběžné řídicí kontrole je zabezpečit provádění jen hospodárných efektivních a účelných finančních operací, které jsou v souladu s úkoly a cíli organizace.

Výkon předběžné řídicí kontroly je dokladován podpisy provádějících zaměstnanců (dle platných podpisových vzorů uvedených na Pověřeních PO, SR a HÚ) na odpovídajícím dokladu (objednávka, pokyn k platbě/platební poukaz nebo pokyn k plnění veřejných příjmů atd.) opatřené datem provedení předběžné řídicí kontroly.

Při dokladování provedení řídicí kontroly (nejen předběžné, ale i průběžné a následné) není přípustné použití paraf nebo razítek místo podpisů provádějících PO, SR a HÚ.

Správci rozpočtu a hlavní účetní musí mít při plnění svých funkcí k dispozici aktuální a platné podpisové vzory příkazců operací. O ukončení platnosti konkrétních podpisových vzorů musí být rovněž informováni.

Veřejné příjmy

I. fáze – před vznikem nároku – provádí příkazce operace

Příkazce operace je povinen prověřit a svým podpisem schválit:

- soulad připravované operace s úkoly, záměry a cíli organizace,
- věcnou správnost operace (dodržení obecně závazných právních předpisů, opatření a kritérií přijatých pro hospodárný, efektivní a účelný výkon činností organizace),
- akceptovatelnou výši rizik, která se mohou při operaci vyskytnout (včetně realizace opatření vedoucích k jejich minimalizaci nebo eliminaci),
- doložení připravované operace věcně správnými a úplnými podklady.

Jedná-li se o nárok daný zákonem, vyhláškou nebo jiným obecně závazným právním předpisem (tzv. mandatorní) a tento nárok je registrován až na základě došlé platby, pak 1. fáze nastává současně s 2. fází a ověřování tudíž provádí až příkazce operace pro 2. fázi.

II. fáze – po vzniku nároku – provádí příkazce operace a hlavní účetní

Příkazce operace je povinen prověřit a svým podpisem schválit:

- správnost určení plátce,
- správnost výše a splatnosti nároku.

Příkazce operace ukončí prověření příslušné finanční operace podepsáním písemného pokynu k vypořádání uvedeného příjmu nebo k zajištění vymáhání pohledávky a předáním uvedeného pokynu hlavnímu účetnímu.

Hlavní účetní je povinen prověřit a svým podpisem schválit:

- soulad podpisu příkazce operace v pokynu k plnění veřejných příjmů organizace s podpisem v podpisových vzorech,
- správnost určení dlužníka, výši a splatnosti vzniklého nároku organizace s údaji ve vydaném pokynu k plnění veřejných příjmů,
- další skutečnosti týkající se operace jako účetního případu podle obecně závazných právních předpisů pro vedení účetnictví organizace,
- související účetní rizika včetně přijetí patření k jejich eliminaci nebo minimalizaci.

Nezjistí-li hlavní účetní při prověřování příslušné finanční operce nedostatky, ukončí její prověřování podepsáním pokynu k plnění veřejného příjmu. Tento pokyn následně předá k zajištění výběru konkrétního příjmu.

Zjistí-li hlavní účetní při prověřování příslušné finanční operace nedostatky, přeruší operaci a o nedostatecích písemně informuje příkazce operace.

Veřejné výdaje

I. fáze – před vznikem závazku – provádí příkazce operace a správce rozpočtu

Příkazce operace je povinen prověřit a svým podpisem schválit:

- nezbytnost připravované operace pro plnění stanovených úkolů, cílů a záměrů organizace,
- dodržení zásad hospodárnosti, efektivnosti a účelnosti,
- správnost operace (věcná správnost, úplnost dokladů)
- akceptovatelnou výši rizik, která se mohou při operaci vyskytnout (včetně realizace opatření vedoucích k jejich minimalizaci nebo eliminaci),
- doložení operace věcně správnými a úplnými doklady.

Neshledá-li příkazce operace při prověřování příslušné finanční operace nedostatky, ukončí její prověřování podepsáním písemného podkladu k přípravě závazků a předá ho správci rozpočtu.

V případě zjištění nedostatku příkazce operace příslušnou finanční operaci pozastaví a opětovně ji prověří.

Správce rozpočtu je povinen prověřit a svým podpisem schválit:

- zda operace byla ověřena příkazcem operace v rozsahu jeho oprávnění a zda podpis souhlasí s podpisovým vzorem,
- soulad se schválenými veřejnými výdaji (programy, projekty, uzavřenými smlouvami nebo jinými rozhodnutími o nakládání s veřejnými prostředky),
- eventuální rozpočtová rizika (zda jsou nebo budou na předmětnou operaci finanční prostředky),
- zda se jedná o „individuální příslib“ nebo „limitovaný příslib“ včetně ověření čísla příslušného příslibu

Správce rozpočtu ukončí prověřování příslušné finanční operace podpisem písemného podkladu k přípravě závazku. Tento podpis dokládá existenci finančního krytí příslušné operace v navrhované výši a v předpokládaném termínu.

II. fáze – po vzniku závazku – provádí příkazce operace a hlavní účetní

Příkazce operace je povinen prověřit a svým podpisem schválit:

- zda připravovaná operace proběhla v souladu s odsouhlasenými podmínkami (v I. fázi),
- správnost operace (dodržení obecně závazných právních předpisů, věcná správnost, úplnost podkladů, dodržení kritérií stanovených pro hospodárný, efektivní a účelný výkon organizace),
- akceptovatelnou výši rizik, která se mohou při operaci vyskytnout (včetně realizace opatření vedoucích k jejich minimalizaci nebo eliminaci),
- doložení operace věcně správnými a úplnými podklady.

Příkazce operace dokončí prověřování příslušné finanční operace podpisem písemného pokynu k přípravě veřejných výdajů. Tento pokyn následně předá hlavnímu účetnímu k zajištění platby.

Hlavní účetní je povinen prověřit a svým podpisem schválit:

- úplnost podkladů a soulad jejich náležitostí se zákonem o účetnictví,
- zda operace byla ověřena příkazcem operace v rozsahu jeho oprávnění a zda soupis souhlasí s podpisovým vzorem,
- soulad údajů o věřiteli, výši a splatnosti závazku s údaji v pokynu k zajištění platby,
- zda se jedná o operaci v rámci „individuálního“ nebo „limitovaného příslibu“, a prověří, zda pokyn k zajištění platby odpovídá podmínkám stanovenými v daném příslibu (druhové vymezení operace, dodržení finanční částky/limitu, období),
- možná účetní rizika včetně stanovení případných opatření k jejich eliminaci nebo minimalizaci.

Nezjistí-li hlavní účetní při prověřování příslušné finanční operace nedostatky, ukončí její prověření podepsáním pokynu k veřejnému výdaji. Tento pokyn následně předá k zajištění konkrétní platby.

Zjistí-li hlavní účetní při prověřování příslušné finanční operace nedostatky, přeruší operaci a o nedostacích písemně informuje příkazce operace (u operací v rámci limitovaného příslibu i správci rozpočtu).

V případě, že hlavní účetní zjistí, že operace nebyla ve své I. fázi ověřena správcem rozpočtu, oznámí tuto skutečnost řediteli organizace, který nechá předmětnou operaci prověřit a vydá opatření k řádnému výkonu předběžné kontroly.

Čl. 5

Průběžná a následná řídicí kontrola

Průběžná řídicí kontrola:

- je zaměřena na prověřování činnosti v průběhu operace a procesů (je prováděná v rámci manažerské kontroly). Jejím úkolem je zajistit, zda schválené operace

a procesy probíhají v souladu se stanoveným cílem, předem schválenými podmínkami a obecně závaznými právními normami a vnitřním organizačním řádem,

- je realizována prostřednictvím vedoucích zaměstnanců organizace, kteří zajišťují přímé uskutečňování prováděných operací a výkon kontrolní funkce mají ve své náplni pracovní činnosti. Při průběžné řídicí kontrole se využívají zejména operační postupy.

Rovněž správce rozpočtu (v rámci pracovního zařazení) provádí průběžnou kontrolu při účtování jednotlivých dílčích finančních operací z hlediska použití odpovídajících účtů - úplnosti předepsaných náležitostí dokladů předložených k proúčtování atd. V oblasti příjmů např. ověřuje dodržování splátkových kalendářů, termínů, výše splácených pohledávek, apod.

Následná řídicí kontrola:

- je prováděna vedoucími zaměstnanci (nebo jimi pověřenými zaměstnanci) organizace, kteří zajišťují přímé uskutečňování prováděných operací,
- je vykonávána po ukončení a následném vyúčtování finančních operací. Cílem je zjistit, zda v průběhu celé operace byly dodrženy podmínky a parametry odsouhlasené v rámci předběžné kontroly konkrétní operace. Dále zad údaje o hospodaření s veřejnými prostředky uvedené v účetních záznamech, ve výkazech o hospodaření s veřejnými prostředky uvedené v účetních záznamech, ve výkazech o hospodaření a v evidenci majetku věrně zobrazují stav a pohyb veřejných prostředků, zda tyto údaje odpovídají skutečnostem a zejména zda operace a procesy jsou prováděny hospodárně, efektivně a účelně a zda při jejich provádění jsou adekvátně ošetřena případná rizika,
- je prováděna rovněž příkazcem operace, nebo jím pověřeným zaměstnancem u operací, k nimž je vnitřní organizační směrnici (např. o oběhu účetních dokladů) zmocněn a o jejímž provedení rozhodl v průběhu předběžné řídicí kontroly. Prověří pouze vybraný vzorek těchto operací z hlediska dodržení odsouhlasených podmínek (při předběžné řídicí kontrole) hospodárnosti, efektivnosti a účelnosti.

- Je prováděna správcem rozpočtu za účelem kontroly čerpání rozpočtových prostředků; správce rozpočtu rovněž prověřuje dodržení čerpání rozpočtu dle jednotlivých druhů příjmů nebo výdajů,

Zjistí-li zaměstnanci zajišťující průběžnou a následnou řídicí kontrolu, že s veřejnými prostředky je nakládáno neekonomicky, neefektivně a neúčelně nebo v rozporu s obecně závaznými právními předpisy nebo že nebyla provedena předběžná řídicí kontrola, oznámí své zjištění písemně řediteli organizace. Ředitel organizace přijme opatření k nápravě zjištěných nedostatků a k zabezpečení řádného výkonu předběžné řídicí kontroly.

Výkon následné řídicí kontroly se provádí na základě rámcového plánu kontrol, který je schválen ředitelem organizace. Kontroly jsou prováděny pouze u vybraného vzorku operací, a to tak, aby v průběhu 3 let byly provedeny ve všech oblastech uvedených v soupisu. V případě potřeby lze následnou kontrolu provést i nad schválený plán.

- provedení následné řídicí kontroly pořídí provádějící zaměstnanci průkazné záznamy obsahující:
- datum kontroly,
- předmět (oblast) a rozsah kontroly,
- číselné vyjádření objemu prověřeného vzorku finančních operací,
- zjištěné nedostatky a identifikovaná rizika,
- jméno, funkci a podpis provádějících zaměstnanců.

Nadřízený zaměstnanec stanoví zaměstnancům provádějícím následnou řídicí kontrolu formou zápisu např. kniha nebo složka záznamů o provedení následné kontroly.

Čl. 6

Závěrečná ustanovení

Směrnice nabývá účinnosti dnem dd. mm. Rrrr.

Zdroj: vlastní zpracování, údaje převzaty z organizace