

VYSOKÁ ŠKOLA EKONOMIE A MANAGEMENTU

BAKALÁŘSKÁ PRÁCE

2013

LINDA DOLEŽALOVÁ

VYSOKÁ ŠKOLA EKONOMIE A MANAGEMENTU

Nárožní 2600/9a, 158 00 Praha 5

BAKALÁŘSKÁ PRÁCE

PODNIKOVÁ EKONOMIKA

Vysoká škola ekonomie a managementu

+420 841 133 166 / info@vsem.cz / www.vsem.cz

VYSOKÁ ŠKOLA EKONOMIE A MANAGEMENTU

Nárožní 2600/9a, 158 00 Praha 5

NÁZEV BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

Analýza nástrojů průkaznosti účetnictví v ČR

TERMÍN UKONČENÍ STUDIA A OBHAJOBA (MĚSÍC/ROK)

Říjen/2013

JMÉNO A PŘÍJMENÍ / STUDIJNÍ SKUPINA

Linda Doležalová / PE31

JMÉNO VEDOUcíHO BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

Ing. Marta Dyková

PROHLÁŠENÍ STUDENTA

Prohlašuji tímto, že jsem zadanou bakalářskou práci na uvedené téma vypracovala samostatně a že jsem ke zpracování této bakalářské práce použila pouze literární prameny v práci uvedené.

Datum a místo:

podpis studenta

PODĚKOVÁNÍ

Ráda bych tímto poděkovala vedoucí bakalářské práce za metodické vedení a odborné konzultace, které mi poskytla při zpracování mé bakalářské práce.

Vysoká škola ekonomie a managementu

+420 841 133 166 / info@vsem.cz / www.vsem.cz

VYSOKÁ ŠKOLA EKONOMIE A MANAGEMENTU

**Analýza nástrojů průkaznosti účetnictví
v ČR**

Analysis of tools for conclusiveness of accounting in Czech Republic

Autor: Linda Doležalová

Souhrn

Tato bakalářská práce se zabývá analýzou nástrojů průkaznosti účetnictví v České republice. První část je teoreticko-metodologická a je členěna do kapitol, které vysvětlují jednotlivé druhy nástrojů průkaznosti účetnictví, kterými jsou účetní doklady, inventarizace majetku a závazků a vnitřní kontrolní systém. Tyto nástroje podrobně popisuje a rozebírá na základě odborné literatury. Dvě podkapitoly jsou věnovány vnitřním směrnícím a internímu auditu - tato mimo jiné obsahuje obrázek, který znázorňuje mezinárodní rámec profesní praxe interního auditu čerpaný z webových stránek Českého institutu interních auditorů a dále graf společnosti PricewaterhouseCoopers, který znázorňuje množství určitých důvodů, proč organizace v ČR nemají útvar interního auditu. Druhá část práce je analytická/praktická. Popisuje, analyzuje a následně porovnává nástroje průkaznosti účetnictví u dvou pozorovaných firem, kterým zpracovávají účetnictví společnosti zabývající se kompletním vedením účetnictví pro klienty. Kapitoly této části jsou vždy členěny podle jednotlivých nástrojů průkaznosti účetnictví. Doplnují je praktické přílohy, které významně pomáhají k řádnému evidování nástrojů průkaznosti účetnictví a dodržování české legislativy.

Summary

This thesis deals with the analysis of tools for conclusiveness of accounting in the Czech Republic. The first part is theoretical-methodological and it is divided into chapters that explain the various types of tools for conclusiveness of accounting, which are accounting documents, inventory of assets and liabilities and the internal control system. These tools describe in detail and analyzed on the basis of professional literature. Two sections are devoted to internal directives and internal audit - which also contains the picture that shows the international scope of professional practice of internal auditing from the websites of the Czech Institute of Internal Auditors and the PricewaterhouseCoopers graph that shows the amount of certain reasons why organizations in the Czech Republic do not have the department of internal audit. The second part is analytical/practical. It describes, analyses and subsequently compares the tools for conclusiveness of accounting two observed companies that process the accounting companies dealing with complete bookkeeping for clients. The chapters

in this part are always broken down by tools for conclusiveness of accounting. The following are the practical attachments that significantly help to the proper recording tools for conclusiveness of accounting compliance with Czech legislation.

Klíčová slova:

Účetní doklady, inventarizace, směrnice, interní audit.

Keywords:

Accounting documents, inventory, directive, internal audit.

JEL Classification:

M100 - Business Administration: General

M400 - Accounting and Auditing: General

M410 - Accounting

ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

Jméno a příjmení:	
Studijní program:	
Studijní obor:	
Studijní skupina:	
Název BP:	
Zásady pro vypracování (stručná osnova práce):	
Seznam literatury: (alespoň 4 zdroje)	
Vedoucí BP:	

Prof. Ing. Milan Žák, CSc.
rektor

V Praze dne _____

Obsah

1 Úvod.....	1
2 Teoreticko-metodologická část práce.....	2
2.1 Účetní doklady.....	2
2.1.1 Druhy účetních dokladů.....	3
2.1.2 Skutečnosti účetního dokladu.....	4
2.2 Inventarizace majetku a závazků.....	7
2.2.1 Typy inventarizací.....	9
2.2.2 Druhy inventur.....	9
2.3 Vnitřní kontrolní systém.....	10
2.3.1 Vnitřní směrnice.....	15
2.3.2 Účetní zásady.....	18
2.3.3 Interní audit.....	20
3 Analytická/praktická část práce.....	25
3.1 Průkaznost účetnictví společnosti A.....	25
3.1.1 Skutečnosti účetních dokladů společnosti A.....	25
3.1.2 Inventarizace majetku a závazků společnosti A.....	27
3.1.3 Vnitřní kontrolní systém a směrnice společnosti A.....	29
3.2 Průkaznost účetnictví společnosti B.....	30
3.2.1 Skutečnosti účetních dokladů společnosti B.....	30
3.2.2 Inventarizace majetku a závazků společnosti B.....	32
3.2.3 Vnitřní kontrolní systém a směrnice společnosti B.....	32
3.3 Srovnání průkaznosti účetnictví společností A a B.....	34
3.3.1 Skutečnosti účetních dokladů – srovnání společností A a B.....	34
3.3.2 Inventarizace majetku a závazků – srovnání společností A a B.....	35
3.3.3 Vnitřní kontrolní systém a směrnice – srovnání společností A a B.....	36
4 Závěr.....	38
Literatura.....	39
Přílohy.....	

Seznam zkratk

ČIIA	Český institut interních auditorů
DHM	Drobný hmotný majetek
HM	Hmotný majetek
ID	Interní doklad
MD	Má dáti
OP	Opravná položka
PWC	PricewaterhouseCoopers
SW	Software
ÚJ	Účetní jednotka
VKS	Vnitřní kontrolní systém
ZoÚ	Zákon o účetnictví

Seznam tabulek

Tabulka 1 Skutečnosti účetních dokladů – srovnání společností A a B.....	35
Tabulka 2 Inventarizace majetku a závazků – srovnání společností A a B.....	36
Tabulka 3 Směrnice – srovnání společností A a B.....	37

Seznam grafů

Graf 1 Důvody, proč organizace v ČR nemají útvar interního auditu.....	24
--	----

Seznam obrázků

Obrázek 1 Mezinárodní rámec profesní praxe interního auditu.....	21
--	----

1 Úvod

Cílem práce je popsat a analyzovat nástroje průkaznosti účetnictví v ČR s návazností na dodržování skutečností účetních dokladů, provádění inventarizací majetku a závazků a vytváření směrnic u dvou vybraných společností a následné srovnání dodržování skutečností definovaných zákonem o účetnictví a evidování nástrojů průkaznosti účetnictví a poskytnout doporučení postupů, či doporučit změnu procesů týkající se nástrojů průkaznosti účetnictví jednotlivým společnostem.

Sekundárním cílem je upozornit na důležitost nastavení procesů a účetního SW v návaznosti na skutečnosti účetního dokladu, provádění inventarizací, vnitřní kontrolní systém a směrnice. Odpovědět na otázky, jaké nastavení SW a procesy jednotlivým firmám chybí a jestli jsou určité procesy naopak zbytečně zdlouhavé a zdali tyto skutečnosti ovlivňují nějakým způsobem průkaznost účetnictví.

Teoreticko-metodologická část práce na základě zákona o účetnictví definuje nástroje průkaznosti účetnictví a zkoumá jejich jednotlivé druhy. Rozlišuje druhy účetních dokladů a vysvětluje jednotlivé skutečnosti účetního dokladu. Dále vysvětluje rozdíly mezi jednotlivými typy inventarizací a druhy inventur. Přes popis vnitřního kontrolního systému se dostává ke zvláštní podkapitole, která je věnována vnitřním směrnicím, jejich popisu, smyslu a jednotlivým druhům a dále k výčtu účetních zásad, kterými se účetní jednotky v souladu s legislativou musí řídit, až k detailnějšímu vysvětlení pojmu interní audit.

Praktická část rozebírá skutečnosti, vyzorované u vybraných účetních jednotek, které se obě zabývají kompletním vedením a zpracováním účetnictví klientům, a odpovídá na otázky, jestli se opravdu vždy řídí zákonem o účetnictví a dodržují zákonem dané skutečnosti tak, aby účetnictví jejich klientů bylo průkazné. Popisuje a následně srovnává dodržování skutečností účetních dokladů, provádění inventarizací a také to, jaký vnitřní kontrolní systém společnosti mají, jakými vnitřními směrnicemi se řídí, jestli vůbec nějaké mají, popř. jestli směrnice aktualizují. Zkoumá, zdali společnosti s dodržováním zákona či směrnic mají problém a dále proč a kde případné problémy pramení, popřípadě kdo v dané společnosti nese za jejich nedodržení zodpovědnost a jaké sankce by za toto společnosti mohli nést.

2 Teoreticko-metodologická část práce

Teoreticko-metodologická část práce je rozdělena do tří hlavních kapitol podle jednotlivých nástrojů průkaznosti účetnictví, kterými jsou účetní doklady, inventarizace majetku a závazků a vnitřní kontrolní systém. Kapitola 2.1 definuje účetní doklady podle zákona o účetnictví a jmenuje, jaké skutečnosti musí účetní doklady obsahovat. Dvě následující podkapitoly podrobněji rozebírají druhy účetních dokladů a jednotlivé skutečnosti. Zvláštní odstavec v podkapitole 2.1.2 je věnován elektronickému podpisu, zmiňuje přezkušování účetních dokladů a seznamuje s pojmem „identifikátor“. Další kapitola 2.2 popisuje inventarizaci majetku a závazků, jednotlivé typy inventarizací a druhy inventur. Seznamuje s pojmem účetní inventura. Poslední kapitola 2.3 se zabývá vnitřním kontrolním systémem, kde je zvláštní odstavec věnován operativní evidenci. Dále obsahuje podkapitoly, zabývající se vnitřními směrnici, kde jsou vyjmenovány též jednotlivé doporučované směrnice, vysvětluje účetní zásady, kterými se účetní jednotka musí řídit a nakonec seznamuje s problematikou interního auditu.

2.1 Účetní doklady

Účetní doklady definuje zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví v § 11 jako průkazné účetní záznamy. Kovalíková¹ ve svém průvodci tímto zákonem považuje tento paragraf za velmi důležitý, jelikož účetní doklady jsou vstupy do účetnictví a na jejich základě účetní jednotka zachycuje své hospodářské operace do účetnictví. Dále uvádí, že účetním dokladem tedy rozumíme fyzický doklad, na jehož základě účetní jednotka provede zaúčtování účetního případu. S druhy účetních dokladů, blíže seznamuje kapitola 2.1.1.

Zákon o účetnictví v § 11 dále určuje, jaké skutečnosti (dříve náležitosti) tyto účetní záznamy musí obsahovat, aby účetnictví bylo správné a účetní zápisy průkazné a účetní jednotka po splnění předepsaných skutečností vedla řádné účetní doklady. Jednotlivé skutečnosti podrobněji rozebírá kapitola 2.1.2.

¹ KOVALÍKOVÁ, H. (2012). *Zákon o účetnictví – jednoduchý průvodce v každodenní praxi*. Olomouc: Nakladatelství ANAG, str. 43.

Jedná se o:

- označení účetního dokladu,
- obsah účetního případu a jeho účastníky,
- peněžní částku nebo informaci o ceně za měrnou jednotku a vyjádření množství,
- okamžik vyhotovení účetního dokladu,
- okamžik uskutečnění účetního případu, není-li shodný s okamžikem vyhotovení účetního dokladu,
- podpisový záznam podle § 33a odst. 4 ZoÚ osoby odpovědné za účetní případ a podpisový záznam osoby odpovědné za jeho zaúčtování.

K zabezpečení požadovaných skutečností účetního dokladu slouží vnitřní směrnice, která účetní jednotka vytvoří. Blíže k vnitřním směrnicím v kapitole 2.3.1.

2.1.1 Druhy účetních dokladů

Jelikož účetní doklady, jakožto ověřené záznamy o hospodářském jevu, zachycují nejrozmanitější hospodářské operace², uvádí Kovanicová³ účelné členění dokladů na vnitřní a vnější (neboli podle obsahu) a na jednotlivé a sběrné (tzn. podle počtu zaznamenaných účetních operací). Novotný⁴ jednotlivé druhy účetních dokladů podrobněji popisuje.

Vnitřní neboli interní účetní doklady jsou ty, které vznikají v rámci vnitřní činnosti podniku a zachycují vnitropodnikové hospodářské jevy, tzn., že účetní doklady vytváří sama účetní jednotka (např. příjemka, výdejka materiálu či zboží na/ze skladu, předpis mezd neboli mzdová rekapitulace).

Vnější neboli externí účetní doklady jsou ty, které vznikají mimo podnik a do podniku vstupují, např. vytvořené jinou účetní jednotkou, která doklady do podniku odeslala

² Kovanicová ve své publikaci hospodářské operace nazývá „surovinou“, kterou účetnictví zpracovává.

³ KOVANICOVÁ, D. (2012). *Abeceda účetních znalostí pro každého*. Praha: Nakladatelství POLYGON, str. 38.

⁴ NOVOTNÝ, P. (2007). *Základy účetnictví*. Praha: VŠEM, str. 75.

např. poštou či elektronicky nebo vznikají v podniku a jsou odesílány mimo podnik, tzn. buď jiné účetní jednotce, podnikatelskému i nepodnikatelskému subjektu, či koncovému zákazníkovi (např. faktura přijatá či vydaná, opravný daňový doklad⁵, výpis z bankovního účtu, příjmový či výdajový pokladní doklad).

Jednotlivé, neboli původní, účetní doklady jsou takové doklady, které zachycují jednotlivou hospodářskou operaci, tj. obsahují jeden nebo více stejnorodých účetních případů v rámci jednoho dne.

Sběrné účetní doklady jsou takové doklady, které vznikají shrnutím či sborníkováním několika původních dokladů téhož typu. Jsou souhrnem více jednotlivých účetních dokladů, na nichž jsou zaznamenány stejnorodé účetní případy tak, aby mohl být proveden jeden účetní zápis. Sumarizace může být provedena s ohledem na určitý časový sled, tzn. za týden, dekádu či měsíc.

2.1.2 Skutečnosti účetního dokladu

Účetní doklady jsou průkazné účetní záznamy, nutno je vyhotovit vždy bez zbytečného odkladu po zjištění skutečností, které se jimi dokládají a musí splňovat skutečnosti dané zákonem. Pokud doklad předepsané skutečnosti nespĺňuje, nemá účetní jednotka řádný účetní doklad. Skutečnosti účetního dokladu vysvětluje detailněji ve své publikaci Kovalíková⁶.

Označení účetního dokladu by mělo být provedeno tak, aby doklad bylo možné bez problémů nalézt v účetních knihách. Kovalíková doporučuje, aby účetní jednotka vydala ve svém vnitřním předpise, jaké doklady bude používat a jak je označovat. Účetní jednotka by si měla pro jednotlivé typy účetních dokladů zvolit jejich číslování, i když není zákonem požadováno.

⁵ Dle novely zákona od DPH od 1.4.2011, dříve dobropis či vrubopis.

⁶ KOVALÍKOVÁ, H. (2012). *Zákon o účetnictví – jednoduchý průvodce v každodenní praxi*. Olomouc: Nakladatelství ANAG, str. 45.

Obsah účetního případu a jeho účastníci. Obsah účetního případu má být uveden jasně, aby operace zaúčtovaná na základě takového dokladu byla průkazná a jasná. Kovalíková dále uvádí, že popis účetního případu lze uvádět stručně, popřípadě jej lze podložit jinými doklady a podklady. U interních dokladů a opravných účetních dokladů doporučuje dobře popsat daný účetní případ a např. ke stornu původního zápisu uvést odkaz na doklad, kterým byla původní operace zaúčtována a důvod provedení opravy. Dále je důležité, aby z účetního dokladu bylo zřejmé, kdo je účastníkem účetního případu a který účastník v něm hraje jakou roli, tzn., kdo prodává zboží nebo službu a naproti tomu, kdo dané zboží nebo službu kupuje.

Peněžní částka nebo informace o ceně za měrnou jednotku a vyjádření množství je nutný údaj, který musí účetní doklad obsahovat, aby bylo možné účetní operaci řádně proúčtovat.

Okamžikem vyhotovení účetního dokladu se rozumí určitý časový údaj, kdy byl účetní případ dokončen, nebo byl vystaven účetní doklad a měl by být uveden na každém dokladu. Kovalíková při vysvětlování tohoto pojmu odkazuje na § 35, odst. 4 ZoÚ, podle kterého se okamžik v účetním záznamu zaznamenává s takovou přesností, aby nejistota v určení času neměla za následek nejistotu v určení obsahu účetního případu. Z tohoto odvozuje, že za okamžik vzniku účetního případu lze považovat i měsíc, ale udává, že je potřebné vyznačit vždy den, tj. následující skutečnost účetního dokladu.

Okamžik uskutečnění účetního případu se vyznačuje zvlášť jako další skutečnost tehdy, pokud není shodný s okamžikem vyhotovení účetního případu.

Podpisovým záznamem osoby odpovědné za účetní případ podle § 33a odst. 4 ZoÚ se rozumí podpis statutárního orgánu, v případě fyzické osoby, která je účetní jednotkou, podpis podnikatele, nebo osoby pověřené statutárním orgánem nebo fyzickou osobou podnikatelem. Podle tohoto paragrafu je podpisový záznam účetním záznamem, jehož obsahem je vlastnoruční podpis, nebo zaručený elektronický podpis založený na kvalifikovaném certifikátu, který se řídí zákonem č. 227/2000 Sb., o elektronickém podpisu. Jako další možnost podpisového záznamu uvádí obdobný průkazný účetní záznam v technické formě, který zaručuje průkaznou a jednoznačnou

původnost. Tyto formy podpisového záznamu jsou rovnocenné, pohlíží se na ně stejně a mohou být použity v případech, kdy je vyžadován vlastnoruční podpis.

Zaručeným elektronickým podpisem se podle § 2, písm. b) zákona č. 227/2000 Sb., o elektronickém podpisu rozumí elektronický podpis, který je jednoznačně spojen s podepisující osobou, umožňuje identifikaci podepisující osoby ve vztahu k datové zprávě, byl vytvořen a připojen k datové zprávě pomocí prostředků, které podepisující osoba může udržet pod svou výhradní kontrolou a je k datové zprávě, ke které se vztahuje, připojen takovým způsobem, že je možno zjistit jakoukoliv následnou změnu dat.

Podpisovým záznamem osoby odpovědné za zaúčtování účetního případu se rozumí podpis osoby pověřené statutárním orgánem, nebo u fyzických osob, které jsou účetní jednotkou, podpis osoby pověřené fyzickou osobou podnikatelem. V případě, že si účetnictví vede sama fyzická osoba, uvádí podpis právě tato osoba. Kovalíková zde uvádí příklad účetní, která si vede své vlastní účetnictví.

Aby byla zajištěna věrohodnost, a správnost údajů o skutečnostech klade Kovanicová⁷ důraz na nezastupitelný význam **přezkušování účetních dokladů**, které je součástí vnitřního kontrolního systému (kapitola 2.3) a dále prověřování jejich formální a věcné správnosti vysvětluje. Věcnou správnost ověřují účastníci hospodářské operace, formální pak pracovníci účtárny. Ti přezkávají úplnost skutečností, které obsahuje účetní doklad. Pokud je účetní doklad formálně a věcně správný, doplní jej účtovým předpisem⁸, který znázorňuje, na které účty neboli konta a na které jejich strany bude operace zaúčtována.

ZoÚ v § 11 uvádí, že pokud se skutečnosti, co do obsahu účetního případu a informace o ceně, týkají více účetních případů, musí účetní záznam i účetní doklad obsahovat tzv. **identifikátor**, kterým lze nezaměnitelně určit vzájemnou vazbu mezi účetním záznamem a účetním dokladem, včetně souvisejících skutečností. Kovalíková⁹ pojem vysvětluje: „*Tímto identifikátorem by mělo dojít k určení jednoznačné vazby mezi*

⁷ KOVANICOVÁ, D. (2012). *Abeceda účetních znalostí pro každého*. Praha: Nakladatelství POLYGON, str. 37.

⁸ V praxi častěji uváděný pojem „předkontace“.

⁹ KOVALÍKOVÁ, H. (2012). *Zákon o účetnictví – jednoduchý průvodce v každodenní praxi*. Olomouc: Nakladatelství ANAG, str. 47.

dílčími účetními záznamy a účetním dokladem a výrazným způsobem tak zvýšit průkaznost v případech, kdy se účetní doklad skládá z dílčích účetních záznamů.“

Identifikátor v praxi¹⁰: „Účetní doklad může být podložen přílohami, které nemusí být uloženy společně se samotným účetním dokladem. Takovou přílohou může být závazná objednávka, dodací list nebo obchodní smlouva. Tyto přílohy se však mohou vázat i k více účetním případům. Proto se využije identifikátoru, který zaručí nezaměnitelnou vazbu mezi daným účetním záznamem, účetním dokladem a samotnou skutečností.“

Vyhláška č. 270/2010 Sb., o inventarizaci majetku a závazků¹¹ v § 9 uvádí termín **inventarizační identifikátor**, kde mj. udává, že inventarizačním identifikátorem hmotného majetku může být výrobní číslo, nebo jiné označení výrobcem, dodavatelem, nebo jinou osobou, pokud je toto označení nezaměnitelné. Dále jím může být označení, které vybraná účetní jednotka k majetku připojí. Pokud vzhledem k charakteru HM nelze označení fyzicky připojit, může být označení připojeno k účetnímu záznamu, který popisuje tento majetek, nebo jiným způsobem dokládá jeho existenci.

2.2 Inventarizace majetku a závazků

Inventarizaci majetku a závazků upravuje § 29 ZoÚ, který uvádí, že účetní jednotky inventarizací zjišťují skutečný stav veškerého majetku a závazků. Dále ověřují, zda zjištěný skutečný stav majetku a závazků odpovídá stavu v účetnictví. Inventarizace je důležitou součástí průkaznosti účetnictví. Její jednotlivé etapy popisuje ve své publikaci Kovanicová¹² následovně.

Nejprve účetní jednotka přesně zjistí skutečný stav majetku a závazků, které jsou předmětem inventarizace. Toto samotné zjišťování se nazývá **inventura**. Vše se zaznamenává do inventurních soupisů, které podepisuje osoba odpovědná za provedení inventarizace. Další fází je porovnání zjištěných skutečných stavů se stavy

¹⁰ SOUKUPOVÁ, K. (2009). *Identifikátor u účetních dokladů [online]*. Praha: [cit. 2012-9-25]. Dostupné z WWW: <<http://www.podnikatel.cz/clanky/identifikator-u-ucetnich-dokladu/>>.

¹¹ Stanoví způsob provedení inventarizace majetku a závazků pro vybrané účetní jednotky podle § 1 odst. 3 ZoÚ (organizační složky státu, státní fondy, územní samosprávné celky atp.).

¹² KOVANICOVÁ, D. (2012). *Abeceda účetních znalostí pro každého*. Praha: Nakladatelství POLYGON, str. 43.

vykazovanými v účetnictví, které většinou provádí účetní společnosti. Pokud dojde ke zjištění rozdílů mezi skutečným stavem a stavu na příslušných účtech v účetnictví, jedná se o tzv. inventarizační rozdíly. Ty znamenají buď přebytek, tj. když skutečný stav zjištěný inventurou je vyšší než stav v účetnictví, nebo naopak manko, resp. ztrátu v rámci norem přirozených úbytků. Každý rozdíl musí být prošetřen a objasněn, aby bylo možné zjistit jeho příčinu. Inventarizační rozdíly je nutné vypořádat, tzn. provést takové účetní zápisy, jimiž se stav na účtech uvede do shody se stavem skutečným, a to podle povahy a příčiny rozdílů, které musí být vyúčtovány do účetního období, ve kterém byly zjištěny. Nakonec uvádí Kovanicová návrhy na opatření vedoucí k tomu, aby k rozdílům docházelo co nejméně. Ne vždy lze úbytkům zabránit, protože mohou vznikat i v důsledku přirozených vlastností určitého druhu majetku při skladování např. částečným vyprcháním. Přebytek naopak může vzniknout ředěním určité látky, což může mít pak za následek např. nedodržení receptury při výrobě a znekválení výrobků. Jde však hlavně o to, aby účetní jednotka zabránila zejména zpronevěře a rozkrádání majetku, proto je inventarizace majetku a závazků zásadní součástí vnitřního kontrolního systému podniku, kterým se zabývá kapitola 2.3.

Kovalíková¹³ uvádí, že způsob provedení inventarizace si určí každá účetní jednotka sama vnitřním předpisem a doporučuje:

- stanovit časový harmonogram inventarizačních prací¹⁴,
- určit inventarizační komisi, případně dílčí inventarizační komisi,
- určit způsob provádění zjišťování skutečných stavů¹⁵,
- určit osoby odpovědné za provedení inventarizace,
- určit, jak bude postupováno v případě zjištění inventarizačních rozdílů.

Novotný¹⁶ navíc uvádí, že vnitřní předpis pro provedení inventarizace by měl obsahovat přesné vymezení předmětu inventarizace, tzn., co bude účetní jednotka inventarizovat a pro technické propočty stanovit výše přípustné odchylky.

¹³ KOVALÍKOVÁ, H. (2012). *Zákon o účetnictví – jednoduchý průvodce v každodenní praxi*. Olomouc: Nakladatelství ANAG, str. 94.

¹⁴ Tzn. jednotlivých výše popsaných fází (etap) inventarizace.

¹⁵ Způsobem provádění zjišťování skutečných stavů se rozumí počítání, měření, vážení atp.

¹⁶ NOVOTNÝ, P. (2007). *Základy účetnictví*. Praha: VŠEM, str. 78.

Podle § 29, odst. 3 ZoÚ jsou účetní jednotky povinny prokázat provedení inventarizace u veškerého majetku a závazků po dobu 5 let po jejím provedení.

2.2.1 Typy inventarizací

Inventarizaci rozlišujeme na periodickou a průběžnou. Kovanicová¹⁷ popisuje rozdíl mezi jednotlivými typy inventarizací následovně.

Periodická inventarizace majetku a závazků se provádí v zásadě jednou ročně a to k rozvahovému dni, což je den, k němuž jsou sestavovány roční účetní výkazy, neboli den rozhodující pro zjištění konečných stavů účtů, které se pak převezmou do účetních výkazů. Nejedná se tedy o den, kdy jsou výkazy opravdu sestaveny. Provádí se k okamžiku sestavování řádné, mimořádné, či mezitímní účetní závěrky.

Průběžná inventarizace se provádí v průběhu účetního období u určitého druhu majetku, tzn. u zásob, pokud o nich podnik účtuje podle druhů a u dlouhodobého HM, který vzhledem ke své povaze a funkci nemá stálé místo, např. stavební stroje.

2.2.2 Druhy inventur

Jak bylo uvedeno v kapitole 2.2, samotné zjišťování skutečného stavu majetku a závazků, které je předmětem inventarizace se nazývá inventura. Inventuru rozlišuje Kovanicová¹⁸ dle povahy aktiv a pasiv na fyzickou a dokladovou a dále tyto pojmy objasňuje.

Fyzická inventura zjišťuje skutečný stav vážením, počítáním, měřením atd. Toto je možné jen u takových druhů majetku, který má hmotnou povahu, např. zásoby, dlouhodobý HM, hotovost, ceniny. U některého dlouhodobého nehmotného majetku můžeme provést fyzickou inventuru, např. kontrolou platných licencí a aktualizací softwaru.

¹⁷ KOVANICOVÁ, D. (2012). *Abeceda účetních znalostí pro každého*. Praha: Nakladatelství POLYGON, str. 44.

¹⁸ KOVANICOVÁ, D. (2012). *Abeceda účetních znalostí pro každého*. Praha: Nakladatelství POLYGON, str. 44.

Dokladová inventura ověřuje správnost zůstatku účtu prostřednictvím účetních dokladů. Používá se u takových položek aktiv a pasiv, u nichž nelze provést inventuru fyzickou. Tzn. u pohledávek za zákazníky a závazků vůči dodavatelům a jiným věřitelům doložíme zůstatek tak, že jednotlivým firmám zašleme výpis otevřených položek s žádostí, aby ověřily jejich správnost podle svých záznamů. Jedná se tedy o odsouhlasení vlastních zápisů s příslušnými obchodními partnery prostřednictvím dokladů, které vznikly ze vzájemného hospodářského styku. Dále, např. u bankovních účtů podniku, doložíme zůstatek kopií bankovního výpisu.

Dušek¹⁹ ve své praktické publikaci uvádí pojem **účetní inventura**, který popisuje jako písemné doložení každého rozvahového účtu, podrozvahového účtu a vybraných výsledkových účtů (např. silniční daň, daň z nemovitosti, dary atp.). Nejedná se o opis položek z hlavní knihy, nebo o podepsaný papír s uvedením účtu a jeho zůstatku. Největší výhodou spatřuje ve srozumitelnosti pro každého a ve shromáždění veškerého písemného doložení účtů v jednom šanonu. Tuto inventuru považuje za nejzákladnější požadavek závěrky, při kterém je největší vyžadovanou vědomostí zjistit, zdali nějaký účet nechybí.

2.3 Vnitřní kontrolní systém

Molín²⁰ ve své publikaci uvádí, že vnitřní kontrolní systém zahrnuje různé nástroje, procesy a postupy a je nutné na něj nahlížet z co nejširšího hlediska. Následně jej definuje: „*Vnitřním kontrolním systémem se proto v obecné rovině rozumí soustava provozních, finančních, evidenčních a ostatních kontrol vytvořených vedením dané účetní jednotky, a to s cílem jejího řádného a efektivního řízení, dodržování vnitřních pravidel, ochrany majetku a co nejvyššího stupně úplnosti a přesnosti evidence. Jiným prizmatem je na něj možné nahlížet jako na souhrn vzájemně propojených nástrojů, opatření, postupů a kontrolních mechanismů.*“. Aby se jednalo o systém, dále Molín²¹

¹⁹ DUŠEK, J. (2011). *Jak se vyhnout chybám v účetnictví*. Praha: GRADA Publishing, str. 97-100.

²⁰ MOLÍN, J. (2011). *Protiprávní jednání z pohledu profesní odpovědnosti auditorů, daňových poradců a účetních*. Praha: Wolters kluwer ČR, str. 157.

²¹ MOLÍN, J. (2011). *Protiprávní jednání z pohledu profesní odpovědnosti auditorů, daňových poradců a účetních*. Praha: Wolters kluwer ČR, str. 158.

uvádí, že se musí jednat o souhrn souvisejících prvků sdružených do smysluplného celku, kde pak mezi jednotlivými prvky existují pevné vztahy. Součástí takového systému je nepochybně i vnitřní kontrola, přičemž samotný pojem kontroly vymezuje jako aktivity, které mají za cíl porovnat skutečný stav se stavem žádoucím či plánovaným. Jiným pohledem označuje kontrolu jako činnost, která je součástí řízení. Vnitřní kontrolu pak definuje podle mezinárodních auditorských standardů²² jako „proces navržený a realizovaný osobami pověřenými řízením, vedením a dalšími pracovníky, jehož cílem je poskytnout přiměřenou jistotu o plnění cílů účetní jednotky v oblasti spolehlivosti finančního výkaznictví, efektivní činnosti a dodržování příslušných zákonů a nařízení. Z toho vyplývá, že vnitřní kontrola je navržena a implementována tak, aby řešila identifikovaná obchodní rizika, která ohrožují dosažení některého z uvedených cílů.“. V tomto kontextu zmiňuje empirické průzkumy, z nichž vyplývá, že v období minulého hospodářského vývoje docházelo ke snižování počtu zaměstnanců, což mělo za následek oslabení vnitřních kontrol, které pak vedlo k vytvoření podmínek pro realizaci podvodného jednání. Dále v této souvislosti uvádí z průzkumu společnosti PricewaterhouseCoopers²³, že 15% podvodů v českých společnostech bylo odhaleno interním auditem a poznatek, že pokud by nedošlo ke snížení stavu zaměstnanců, kteří za vnitřní kontroly zodpovídali, bylo by touto cestou odhaleno podvodů ještě více. Interní audit vnímá jako nesporně významnou součást vnitřního kontrolního systému, jehož role spatřuje ve dvou hlediscích²⁴:

- jako garanci formálně správně vedeného účetnictví,
- jako významný prvek při odhalování věcných nesprávností

a definuje je jako nezávislou, objektivní, konzultační a ujišťovací činnost zaměřenou na zlepšení provozu účetní jednotky. Interní audit podrobněji rozebírá kapitola 2.3.3.

Následně Molín²⁵ zmiňuje vztah vnitřní kontroly a účetnictví, kde nevnímá účetnictví jen jako objekt vnitřní kontroly, ale jako její nástroj, jelikož obsahuje řadu informací

²² Ustanovení odst. 42 ISA 315.

²³ Poradenská společnost poskytující auditorské, daňové a poradenské služby s působením na českém trhu od roku 1990.

²⁴ MOLÍN, J. (2011). *Protiprávní jednání z pohledu profesní odpovědnosti auditorů, daňových poradců a účetních*. Praha: Wolters kluwer ČR, str. 166.

²⁵ MOLÍN, J. (2011). *Protiprávní jednání z pohledu profesní odpovědnosti auditorů, daňových poradců a účetních*. Praha: Wolters kluwer ČR, str. 159.

dokumentujících finanční situaci podniku, jeho výsledek hospodaření za dané časové období a další podstatné systémově uspořádané informace, které uvádí Kovanicová²⁶ na začátku své publikace, a to jak jsou vedoucí pracovníci podniku úspěšní ve finančním řízení podniku a zda zajišťují jeho dlouhodobou stabilitu, dosahují-li přiměřené výnosnosti vložených prostředků a zda jsou schopni průběžně hradit dluhy podniku. Jako přirozenou součást tohoto systému Molín zmiňuje kontroly, aby:

- všechny účetní případy byly zaúčtovány průkazným způsobem řádně a včas,
- byly zjištěny případné chyby a nesrovnalosti při zaúčtování účetních případů,
- aktiva a pasiva evidovaná v účetnictví odpovídala skutečnosti.

Účetnictví je tedy nezastupitelnou složkou vnitřního kontrolního systému, jelikož na něm často závisí ochrana aktiv účetní jednotky.

Vnitřní kontrolní systém účetnictví zahrnuje²⁷:

- přezkušování účetních dokladů jak po formální tak věcné stránce (již popsáno v kapitole 2.1.2),
- souběžné provádění účetních zápisů z hlediska časového a věcného (z hlediska časového obsahuje zápisy deník se souběžným zápisem do hlavní knihy nebo knihy analytických účtů z věcného hlediska),
- kontrolní soupisky (ověření shody syntetického účtu s k němu patřícím účtům analytickým),
- ověřování klíčových vazeb procesu zpracování účetních informací pomocí kontrolních čísel (kontroly zabudované v účetním softwaru),
- sestavování předvahy, která představuje spojovací článek mezi hlavní knihou a účetními výkazy, ověřuje vazbu mezi deníkem a hlavní knihou a dodržení principu podvojnosti účetních zápisů, musí platit, že deníkový obrat, obrat strany MD všech účtů a obrat strany Dal všech účtů vykazuje stejnou částku a dále se musí rovnat součet obrátů strany MD všech účtů se součtem obrátů strany Dal všech účtů,
- inventarizace aktiv a závazků (již popsáno v kapitole 2.2).

²⁶ KOVANICOVÁ, D. (2012). *Abeceda účetních znalostí pro každého*. Praha: Nakladatelství POLYGON, str. 1.

²⁷ KOVANICOVÁ, D. (2012). *Abeceda účetních znalostí pro každého*. Praha: Nakladatelství POLYGON, str. 38.

Novotný²⁸ navíc do VKS zahrnuje systém vnitřních předpisů neboli směrnic, kterým je věnována samostatná kapitola 2.3.1.

Jako předpoklad fungování VKS uvádí Molín²⁹ rozdělení pravomocí a odpovědností jakožto prevenci vnitřních podvodných jednání podle funkcí do oblastí:

- schvalování hospodářských operací,
- provádění hospodářských operací,
- evidence hospodářských operací,
- kontrola hospodářských operací.

Další podmínku pro efektivní fungování VKS, kterou zmiňuje je správný **účetný rozvrh**, jako základní předpoklad kontrolovatelnosti účetnictví z hlediska vnitřní i vnější kontroly, který by měl být přehledný a logický, různé účty by neměly mít stejný název, který by naopak měl být jednoznačný a srozumitelný, aby kromě účetní i nezávislý pracovník poznal, co pod daným účtem najde. Zejména je nutné vhodně volit analytickou evidenci, aby nedocházelo k nadbytečnosti, když je možné logičtěji sledovat podobné případy např. pomocí zakázek či středisek. Jako další podmínku uvádí také samotnou existenci správně vyhotovených vnitřních účetních předpisů.

Jako další prvek VKS Molín³⁰ zařazuje **operativní evidenci**, kterou v nejobecnějším pojetí označuje jako evidenci vedenou na různých úrovních účetní jednotky. Jedná se například o krátkodobý drobný hmotný majetek, který není evidován v účetnictví, ale je rovnou při pořízení odepsán do nákladů a je třeba u něj sledovat pohyby, jako je zaevidování, evidenční změny, vyřazení. Obsahuje např. výrobní a evidenční číslo, útvar podniku, který DHM používá atp. Dále se může jednat o evidenci materiálu vydaného do příručního – pohotovostního – skladu, evidenci náradí vydaného zaměstnancům atd.

²⁸ NOVOTNÝ, P. (2007). *Základy účetnictví*. Praha: VŠEM, str. 81.

²⁹ MOLÍN, J. (2011). *Protiprávní jednání z pohledu profesní odpovědnosti auditorů, daňových poradců a účetních*. Praha: Wolters kluwer ČR, str. 160.

³⁰ MOLÍN, J. (2011). *Protiprávní jednání z pohledu profesní odpovědnosti auditorů, daňových poradců a účetních*. Praha: Wolters kluwer ČR, str. 165.

Schiffer³¹ ve svém článku spatřuje v souvislosti s VKS nesporně důležitou úlohu v účetnictví ÚJ a jejich pracovníků, zejména pak účetních. Práci účetního považuje nejen za zajímavou, ale i náročnou na osobní vlastnosti pro odpovědnost za řádné vedení účetnictví, které musí podávat věrný a pravdivý obraz o činnosti ÚJ, jejího majetku a dluhů i tvorbě a rozdělení vykázaného hospodářského výsledku. Jelikož v právních předpisech pro podnikatele není souhrnně uvedeno, co se rozumí vnitřním kontrolním systémem účetních jednotek a chybí též definice VKS, k tomuto uvádí, že individuální VKS je v kompetenci každého podnikatele neboli ÚJ a definuje jej s přihlédnutím k zahraničním zkušenostem i literatuře stejným způsobem, jako Molín (viz výše). Do nástrojů – objektů kontroly³² VKS zařazuje včetně účetnictví a operativní evidence také kalkulaci, rozpočetnictví, i statistiku, jelikož je důležitá kontrola prováděná vzájemnou konfrontací jednotlivých oborů podnikové informační soustavy, což vysvětluje např. jako účetnictví s předběžnou kalkulací, nebo s rozpočty ÚJ a hospodářských středisek. Zmiňuje se též o postupující počítačové technice, která má značný význam při provádění automatických kontrol a samočinně upozorňuje na chybné výsledky. Kromě interního auditu řadí do VKS také činnost dozorcí rady v akciové společnosti, kontrolní komisi v družstvech, ale také vedoucí pracovníky ÚJ, pokud se při plnění svých funkcí a povinností řídí zásadou, kdo řídí, má též povinnost kontrolovat. Jako opatření v rámci VKS jmenuje řádné uzavírání smluv, dohod v pracovně právních vztazích, či inventární čísla, jimiž řada ÚJ opatřuje svůj majetek, která mohou konkrétní inventární předmět ÚJ zachránit před krádeží, či jeho neoprávněným užíváním.

Za prvořadou a nezastupitelnou složku VKS Schiffer³³ považuje účetnictví, pokud je vedeno správně a v souladu s obecně platnými právními předpisy a současně správně fungují všechny kontrolní mechanismy, jimiž je účetnictví vybaveno, jelikož disponuje značným množstvím vlastních kontrolních prvků, tedy možností sebekontroly, která by měla upozornit na nežádoucí manipulaci s majetkem a tuto odhalit, jako např. malverzací³⁴ pokladní hotovosti. V tomto ohledu je pro tyto kontrolní

³¹ SCHIFFER, V. (2012). Vnitřní kontrolní systém jako významný nástroj ochrany majetku. *Účetnictví*, č. 3, str. 53.

³² Schiffer je nazývá též jako obory podnikové informační soustavy.

³³ SCHIFFER, V. (2012). Vnitřní kontrolní systém jako významný nástroj ochrany majetku. *Účetnictví*, č. 3, str. 54.

³⁴ Falšování, zpronevěra.

prvky typické především formální a věcné přezkušování správnosti účetních dokladů, které je prováděné v zásadě před jejich zaúčtováním. I když je účetnictví vybaveno vlastními kontrolními prvky, uvádí Schiffer důležitý význam vnější kontroly účetnictví externím auditorem, jelikož někteří účetní pracovníci ÚJ i pracovníci stojící mimo útvar účtárny nevykonávají své pracovní povinnosti vždy v rozsahu stanoveném v interních předpisech.

2.3.1 Vnitřní směrnice

„Vnitropodnikové směrnice neslouží jen ke splnění si povinností, ale lze jich využít i k daleko účelnějším věcem, a to jako nástroj kvalitního vnitřního řízení účetní jednotky. Povědomost o jejich existenci se sice mezi osobami odpovědnými za účetnictví neustále zlepšuje, nicméně stále se lze setkat s účetními jednotkami, které tyto písemnosti nemají vypracované. A pokud již existují, pak obsahují obecné fráze, které jsou opsány z legislativních norem, a texty těchto „výtvorů“ v podstatě nic neříkají.“³⁵

Jak již naznačuje kapitola 2.3 je vyhotovení vnitřních účetních předpisů neboli směrnic nezbytnou součástí VKS. Molín³⁶ vysvětluje jejich smysl nejen v často zmiňovaném zajištění jednotného metodického postupu při sledování a zachycování uskutečněných hospodářských transakcí mezi jednotlivými útvary a v čase, ale zejména ve stanovení konkrétních povinností jednotlivým pracovníkům dané účetní jednotky, či jejím jednotlivým útvarům. Jako pobočný význam zmiňuje zjednodušení výkladů regulace účetnictví formou srozumitelného popisu jednotlivých procesů a postupů. Při zvoleném postupu se však účetní jednotka musí řídit účetními zásadami, které popisuje následující kapitola 2.3.2.

³⁵ Vnitropodnikové směrnice: způsob zpracování účetnictví. *Účetnictví*, 2012, č. 3, str. 27.

³⁶ MOLÍN, J. (2011). *Protiprávní jednání z pohledu profesní odpovědnosti auditorů, daňových poradců a účetních*. Praha: Wolters kluwer ČR, str. 160.

Nejdůležitější doporučené vnitropodnikové směrnice uvádí výčtový seznam³⁷, který je nezbytné upravit v souvislosti se zaměřením, rozsahem, velikostí a způsobem zpracování jednotlivých oblastí účetnictví v příslušné ÚJ, následovně:

- časové rozlišení nákladů a výnosů,
- účtový rozvrh,
- odpisový plán,
- úroky jako součást pořizovací ceny dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku,
- ocenění dlouhodobého hmotného majetku a DHM,
- ocenění dlouhodobého nehmotného majetku a rozhodnutí o vyjmenovaných položkách,
- druhy materiálů účtovaných přímo do spotřeby,
- způsob účtování o zásobách,
- rozpouštění nákladů, popř. odchylek,
- oceňování zásob,
- normy přirozených úbytků zásob,
- kurzové rozdíly, cizí měny,
- deriváty,
- pravidla pro tvorbu a používání rezerv,
- odložená daň,
- podpisové záznamy, identifikační záznamy, podpisové vzory, což souvisí s oběhem dokladů,
- konsolidační pravidla,
- cenné papíry určené k obchodování,
- seznam používaných účetních knih, symbolů a zkratek,
- inventarizace – provedení a termíny,
- operace s podnikem,
- forma, organizace a zaměření vnitropodnikového účetnictví,
- účtování na podrozvahových účtech,
- pracovněprávní nároky zaměstnanců,

³⁷ Vnitropodnikové směrnice. *Účetnictví*, 2012, č. 1, str. 11.

- pohledávky po lhůtě splatnosti,
- výdaje hrazené zaměstnavatelem zaměstnanci paušální částkou,
- výše stravného v tuzemsku a zahraničí.

Novotný³⁸ navíc mezi nejdůležitější okruhy, které by měly vnitřní směrnice stanovit, řadí harmonogram účetní závěrky.

Z důvodu nezpochybnitelnosti platnosti, či data účinnosti a identifikace, co vnitřní směrnice popisuje, je vhodné, aby takovýto písemný materiál obsahoval jednotné záhlaví, které obsahuje³⁹:

- identifikační údaje účetní jednotky,
- datum a místo vydání (datum vydání se nemusí shodovat s datem účinnosti),
- název písemnosti a její jednoznačné označení (např. směrnice, vnitřní předpis, pokyn atp.),
- název směrnice,
- schválení odpovědnou osobou (podpisový záznam),
- revize (v případě vydávání aktualizovaných vydání),
- změněné stránky (v případě vydávání aktualizovaných písemností),
- účinnost,
- kdo vnitřní směrnici vypracoval (informace o osobě), vydal (útvár, či osoba, která má vydávání směrnic na starosti), kdo za danou problematiku odpovídá, pokud se jedná o jinou osobu než tu, která směrnici vypracovala,
- rozdělovník (kdo danou směrnici obdrží a kolik exemplářů se vydává).

„Vnitropodnikové směrnice nejsou odborné literární dílo stvořené při vzniku účetní jednotky. Je nutné se jimi řídit a průběžně je aktualizovat.“⁴⁰

³⁸ NOVOTNÝ, P. (2007). *Základy účetnictví*. Praha: VŠEM, str. 82.

³⁹ Vnitropodniková směrnice: způsob zpracování účetnictví. *Účetnictví*, 2012, č. 3, str. 27.

⁴⁰ LUKÁŠOVÁ, M. (2012). *Vnitropodnikové směrnice nepatří do trezoru, můžete na ně zapomenout. [online]*. Praha: [cit. 2012-5-30]. Dostupné z WWW: < <http://www.podnikatel.cz/clanky/vnitropodnikove-smernice-nepatri-do-trezoru/>>.

2.3.2 Účetní zásady

Účetní jednotka je povinna účtovat o účetním případě tak, aby zvolený postup byl v souladu s účetní legislativou, proto se musí řídit určitými účetními zásadami⁴¹:

Zásada věrného a poctivého zobrazení skutečnosti. Zobrazení je věrné, jestliže obsah položek účetní závěrky odpovídá skutečnému stavu a poctivé, když účetní jednotka zvolí metodu, která skutečný stav nejlépe zobrazí.

Akruální princip. Účetní jednotky účtují o skutečnostech, které jsou předmětem účetnictví, do období, se kterým věcně a časově souvisejí.

Princip podvojnosti a souvztažnosti. Podvojnost znamená změnu vždy na dvou stranách účtů – MD a Dal a souvztažnost zaúčtování případu právě na ty účty, které nejuvěrněji zobrazí účetní případ.

Zásada opatrnosti. „Účetní jednotky při oceňování ke konci rozvahového dne zahrnují jen zisky, které byly dosaženy a berou v úvahu všechna předvídatelná rizika a možné ztráty, které se týkají majetku a závazků a jsou jim známy do okamžiku sestavení účetní závěrky, jakož i všechna snížení hodnoty bez ohledu na to, zda je výsledkem hospodaření účetního období zisk nebo ztráta. V souladu s § 26 zákona o účetnictví se tato zásada naplňuje pomocí rezerv, opravných položek a odpisů.“⁴² Pokud ÚJ oceňuje majetek a závazky reálnou hodnotou, pak je OP nahrazena právě touto reálnou hodnotou.

Dokladovost a inventarizace. Dokladovost znamená doložení účetního případu, který je zaznamenán účetním zápisem, ověřeným účetním dokladem. Inventarizaci již vysvětluje kapitola 2.2.

Okamžik uskutečnění účetního případu. Viz kapitola 2.1.2 Skutečnosti účetního dokladu.

⁴¹ SVATOŠOVÁ, J., TRÁVNÍČKOVÁ, J. (2012). *Účtová osnova, České účetní standardy, postupy účtování pro podnikatele*. Olomouc: Nakladatelství ANAG, str. 172-181.

⁴² SVATOŠOVÁ, J., TRÁVNÍČKOVÁ, J. (2012). *Účtová osnova, České účetní standardy, postupy účtování pro podnikatele*. Olomouc: Nakladatelství ANAG, str. 176.

Zákaz kompenzace. Účetní jednotky mají povinnost účtovat o aktivech a pasivech, nákladech a výnosech samostatně bez vzájemného zúčtování. Výjimkou jsou inventarizační rozdíly, kurzové rozdíly, vzájemný zápočet pohledávek a závazků, kde jde o právní zánik pohledávek a závazků.

Stálost metod. „Z důvodu srovnatelnosti a zvýšení vypovídací schopnosti účetnictví je možno jen výjimečně změnit uspořádání a označování položek rozvahy a výkazu zisku a ztráty a jejich obsahové vymezení, způsoby oceňování, a to v následujícím účetním období, jen z důvodu změny předmětu podnikání nebo jiné činnosti anebo z důvodů zpřesnění věrného zobrazení nebo zkvalitnění vypovídací schopnosti účetní závěrky a s řádným zdůvodněním v příloze v účetní závěrce.“⁴³

Zásada historické pořizovací ceny. Většina majetku a závazků je v účetnictví oceňována historickou pořizovací cenou a přechodné snížení ceny vyjadřuje OP, o zvýšení ceny se neúčtuje. Od roku 2003 je možné zvýšení a snížení ocenění majetku a závazků, které jsou oceněny reálnou hodnotou – především se týká finančního majetku.

Bilanční kontinuita. Jde o návaznost konečných a počátečních stavů rozvahových účtů na přelomu jednotlivých účetních období.

Zásada nepřetržitosti trvání účetní jednotky. „Účetní jednotka je povinna použít účetní metody způsobem, který vychází z předpokladu, že bude nepřetržitě pokračovat ve své činnosti a že u ní nenastává žádná skutečnost, která by jí v této činnosti zabraňovala pokračovat v dohledné budoucnosti. V případě, že účetní jednotka má informaci, že u ní dojde k výše uvedeným skutečnostem, musí tomu uzpůsobit účetní metody a v příloze v účetní závěrce uvést informaci o použitém způsobu.“⁴⁴

⁴³ SVATOŠOVÁ, J., TRÁVNÍČKOVÁ, J. (2012). *Účtová osnova, České účetní standardy, postupy účtování pro podnikatele*. Olomouc: Nakladatelství ANAG, str. 179.

⁴⁴ SVATOŠOVÁ, J., TRÁVNÍČKOVÁ, J. (2012). *Účtová osnova, České účetní standardy, postupy účtování pro podnikatele*. Olomouc: Nakladatelství ANAG, str. 181.

2.3.3 Interní audit

Jak uvádí Schiffer⁴⁵ ve svém článku, je interní audit součástí účetní jednotky a lze jej chápat jako nástroj pro vedení společnosti, který se snaží zvýšit efektivnost řízení rizik, řídicích a kontrolních procesů a správy organizace, se zaměřením především na budoucnost a tím pomáhat v dosahování cílů firmy. Jedná se o nepřetržitou činnost a má nezastupitelné poslání i postavení při vytváření žádoucího pořádku v ÚJ a jeho udržování. Dále zmiňuje interní audit v České republice, jakožto poměrně mladou profesi, která se zde ve svém moderním pojetí rozvinula až teprve v polovině devadesátých let minulého století. Následně, že za účelem prosazování a podpory rozvoje interního auditu v ČR vznikl Český institut interních auditorů, který je občanským sdružením interních auditorů a národním institutem mezinárodního institutu The Institute of Internal Auditors Inc., který reprezentuje 90 tis. odborníků z více než 165 zemí. ČIIA plní následující funkce⁴⁶:

- soustřeďuje osoby, které pracují jak v oblasti interního auditu, tak v oblastech příbuzných,
- poskytuje informace o rozvoji interního auditu v ČR i v zahraničí a napomáhá tak společnému postupu v poznávání a řešení problémů této profese,
- poskytuje konzultace jako profesionální pomoc v jednotlivých oblastech auditu,
- publikuje materiály potřebné k získání a rozšíření znalostí o funkci interního auditu,
- popularizuje činnost interního auditu,
- iniciuje a podporuje jednání a akce zaměřené na rozšiřování praxe interního auditu do dalších společností,
- čtvrtletně vydává pro členy institutu časopis Interní auditor.

„Moderní definice vymezuje interní audit jako nezávislou vyhodnocovací funkci, která je v organizaci zřízena za účelem zkoumání a vyhodnocování její činnosti. Jedním

⁴⁵ SCHIFFER, V. (2012). Vnitřní (interní) audit. *Účetnictví*, č. 9, str. 54-58.

⁴⁶ SCHIFFER, V. (2012). Vnitřní (interní) audit. *Účetnictví*, č. 9, str. 54.

*z úkolů interního auditu je podání ujištění o dostatečnosti zavedeného vnitřního kontrolního systému, který je v organizaci zaveden.*⁴⁷

Schiffer dále uvádí, že v organizacích státní správy je interní audit upraven zákonem o finanční kontrole, ale interní audit vykonávaný ve firmách soukromého sektoru žádnou podobnou legislativní normou upraven není. Pak záleží jen na svobodném rozhodnutí ÚJ, zda útvar interního auditu zřídí či nikoli. Je ale dobré takový útvar zřídit, jelikož se interní audit zaměřuje na hodnocení VKS v organizaci tím, že orgánům společnosti a vrcholovému managementu poskytuje informace, hodnocení, analýzy, doporučení a konzultace pro efektivní plnění jejich úkolů a současně s nejnovějšími světovými trendy poskytuje ujištění o tom, že firma si je vědoma rizik, kterým je vystavena, a zvládá je.

Webové stránky Českého institutu interních auditorů zobrazují níže uvedený obrázek, který znázorňuje závazné a důrazně doporučené směrnice jako mezinárodní rámec profesní praxe interního auditu.

Obrázek 1 Mezinárodní rámec profesní praxe interního auditu



Zdroj: ČIIA, <http://www.interniaudit.cz/ippf/interaktivni-prehled.php> (data k 8.5.2013).

⁴⁷ SCHIFFER, V. (2012). Vnitřní (interní) audit. *Účetnictví*, č. 9, str. 55.

Interním auditorem je obvykle zaměstnanec dané společnosti, který musí splňovat jisté předpoklady⁴⁸:

- znalost a spolehlivou orientaci v účetním systému, účetních formách a metodách, v účetní technice a organizaci účetních prací a účtárny i účetních záznamech své ÚJ i znalost obecně vyhlášených požadavků na vedení účetnictví z hlediska formálního i obsahového (věcného),
- znalost ostatních oborů vnitřní informační soustavy (rozpočetnictví, kalkulace, operativní evidence) a jejich konkrétní uspořádání v ÚJ,
- bezpečná znalost mimoúčetních předpisů (obchodní a občanský zákoník, zákoník práce, daňové zákony, vyhláška o náhradách cestovních výdajů),
- dokonalá znalost problémů a zvláštností ekonomiky ÚJ,
- orientace v technologii, výrobním programu a technických požadavcích na rozmístění výroby, vstupních materiálech, problematice technického rozvoje (znalosti potřebné z hlediska prověřkového zaměření na jednotlivé evidence).

Následně Schiffer ve svém článku uvádí postup při interním auditu a metody odkrývání závad a popisuje je následujícím způsobem. Před vlastní kontrolou účetnictví – účetních dokladů a knih, je třeba se seznámit se způsobem číslování dokladů a seznamem účetních knih, používanými symboly, či zkratkami při provádění účetních zápisů, se způsobem přidělování inventárních čísel, s harmonogramem inventarizací majetku a závazků apod. Nezbytným předpokladem kontroly účetnictví je i solidní znalost aktuálních vnitřních směrnic ÚJ. Při vlastní kontrole účetnictví je možno postupovat směrem od účetních dokladů po kontrolu účetní závěrky, nebo opačně. Kontrolou účetních dokladů začneme např. při prověrce hospodárného vynakládání prostředků na pracovní (služební) cesty, proto tuto kontrolu Schiffer nazývá tematickou a kontrolou účetních výkazů a jejich návaznosti na účetní zápisy začneme při revizi účetní závěrky. Z hlediska techniky ekonomické kontroly a vypovídacích schopností jednotlivých druhů účetních záznamů rozlišuje kontrolu individuální (jednotlivou), kterou umožňují účetní doklady a kontrolu globální (souhrnnou), kterou umožňují účetní knihy a výkazy neboli účetní závěrka. Rozsah individuální kontroly může být vymezen účetním obdobím a může se jednat např. o kontrolu pokladních příjmů či výdajů za toto určité období,

⁴⁸ SCHIFFER, V. (2012). Vnitřní (interní) audit. *Účetnictví*, č. 9, str. 56.

kteřá může být provedena buď vyčerpávajícím, nebo namátkovým způsobem. Globální kontrola prověřuje soubor účetních případů v určitých obsahově shodných skupinách za určité období, např. za určité hospodářské středisko. Nedostatky a závady účetnictví může interní auditor zjistit následujícími způsoby⁴⁹:

- z jednotlivých účetních záznamů (chybný účtovací předpis),
- vzájemné porovnání účetních záznamů (porovnáním účetního dokladu s účetním zápisem je možno zjistit, že účetní zápis byl proveden do jiného účetního období, než je uskutečněný účetní případ zachycený v účetním dokladu),
- vzájemné porovnání účetních dokladů a účetních zápisů v účetních knihách s mimoúčetními písemnostmi (ceníky, rozpočty, kalkulace, odpisové sazby, zákon o dani z příjmů apod.),
- vzájemná konfrontace zápisů účetnictví se záznamy operativní evidence,
- kontrola výpočtových ukazatelů (např. při přepočtu základny pro daň z příjmu a příslušné daňové sazby lze zjistit nesprávný výpočet odvodové povinnosti ÚJ),
- kontrola inventarizačních písemností (např. harmonogramu),
- kontrola skutečnosti (např. náhodné zjištění nevidovaného, poškozeného či zničeného materiálu ve skladu).

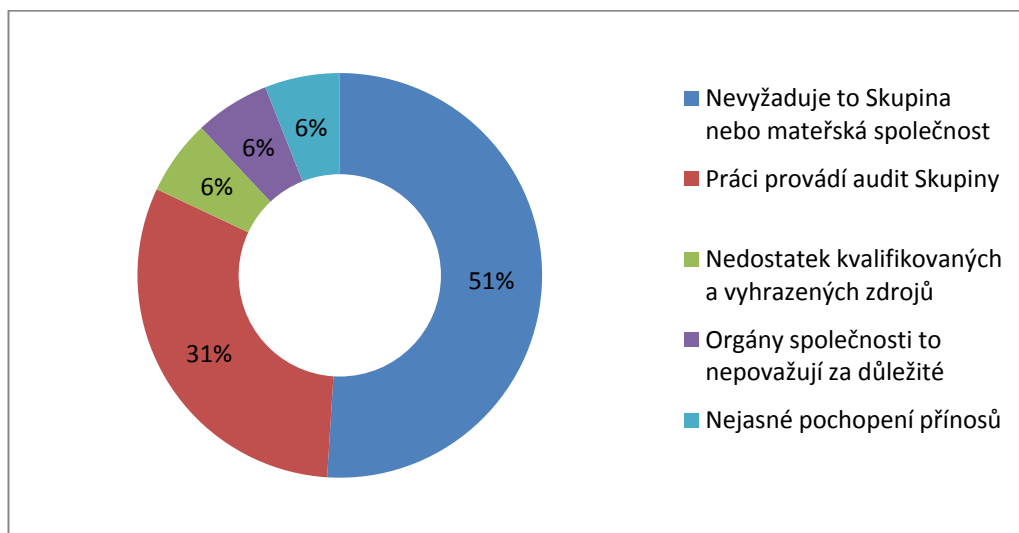
Společnost PricewaterhouseCoopers⁵⁰ na svých webových stránkách uvádí průzkum důvodů, proč organizace v České Republice nemají útvar interního auditu, který zpracovala ve spolupráci s ČIIA. Výsledky znázorňuje v následujícím grafu. Více jak polovina dotazovaných respondentů uvedla, že důvodem absence interního auditu v jejich společnosti je, že to nevyžadují podniky, se kterými jsou dotazované organizace ve skupině nebo jejich mateřská společnost. Skoro třetina odpověděla, že tuto práci provádí audit Skupiny. Ani jeden z nich ale neodpověděl, že důvodem by mohl být nedostatek disponibilních finančních prostředků pro zřízení interního auditu ve společnosti. 6% procent respondentů nevidí důvod pro zřízení tohoto útvaru, ve kterém nespatriují žádný přínos pro společnost. Následně z průzkumu PWC vyplývá,

⁴⁹ SCHIFFER, V. (2012). Vnitřní (interní) audit. *Účetnictví*, č. 9, str. 57

⁵⁰ PricewaterhouseCoopers (2006). *Průzkum trhu Interní audit – Příprava na externí hodnocení kvality*. [online]. Praha: [cit. 2013-05-08]. Dostupné z WWW: <<http://www.pwc.com/cz/cs/interni-audit>>.

že 81% respondentů z organizací bez útvaru interního auditu nemá v úmyslu v krátké době tento útvar zřídit.

Graf 1 Důvody, proč organizace v ČR nemají útvar interního auditu



Zdroj: PricewaterhouseCoopers (79 odpovědí ze 400 dotazovaných respondentů v období červenec - srpen 2006).

3 Analytická/praktická část práce

Tato část práce analyzuje nástroje průkaznosti účetnictví dvou společností a následně je porovnává. Oba podniky jsou středně velké, zabývají se klientským účetnictvím a pro pozorované klienty kompletně zajišťují zpracování podvojného účetnictví, od účtování prvotních dokladů, vystavování faktur, zadávání platebních příkazů, po zpracování účetních výkazů a daňových přiznání. Společnost A se mimo účetního poradenství, vedení účetnictví a daňové evidence zaměřuje na pronájem nemovitostí, bytů a nebytových prostor. Průkaznost účetnictví tedy byla pozorována tři roky na klientovi společnosti, který se zabývá pronájmem nemovitostí, konkrétně jednotek outletového obchodního centra v Praze. Společnost B mimo účetních služeb poskytuje organizační, ekonomické a daňové poradenství. Zde bylo půl roku vedení účetnictví pozorováno na klientovi, který vlastní síť luxusních restaurací v centru Prahy a zabývá se tedy hostinskou činností bez poskytování ubytovacích služeb. Následující podkapitoly 3.1 a 3.2 rozebírají podrobněji nástroje průkaznosti účetnictví v jednotlivých společnostech. První část každé z těchto podkapitol je věnována skutečným určitým účetním dokladům, způsobu označování a evidování, popř. zaúčtování dokladů. Současně se zabývá kontrolou správnosti po formální a věcné stránce. Další části jsou věnovány inventarizaci majetku a závazků, vnitřnímu kontrolnímu systému, vnitřním směrnici a jejich dodržování. V podkapitole 3.3 jsou zjištěné skutečnosti porovnány a popsány chyby, kterých se firmy dopouští.

3.1 Průkaznost účetnictví společnosti A

3.1.1 Skutečnosti účetních dokladů společnosti A

Společnost A dodržuje skutečnosti předepsané ZoÚ u všech dokladů. Vystavené faktury generuje automaticky ze systému po zadání určitých parametrů. Na začátku každého účetního období si sama účetní nastavuje číselné řady vystavených a došlých faktur, na jejichž tvorbu je zpracován návod hlavním účetním. Z desetimístného čísla je patrné,

do jakého roku doklad patří, kterému klientovi a jestli se jedná o vystavenou či došlou fakturu. Celé označení pak v případě vystavené faktury vypadá např. 1223100001. První dvě číslice znázorňují rok, třetí a čtvrtá číslice označení klienta a pátá, že se jedná právě o vystavenou fakturu. V případě došlé faktury je místo čísla 1, číslice 2. Takové označení je přehledné a snadno zapamatovatelné a poskytuje dost místa v případě vystavování, či zaevidování velkého množství faktur za účetní období. Při vystavení více faktur se stejným obsahem se tisknou předpisy zaúčtování jednotlivých faktur hromadně na jeden či více listů papíru a přikládají se k vystaveným fakturám do šanonu. Na všechny doklady společnosti je připojen podpisový záznam osoby odpovědné za účetní případ a podpisový záznam osoby odpovědné za jeho zaúčtování.

Společnost A vstupuje prvotní doklady všech klientů na své centrále. Veškeré došlé faktury do společnosti jsou zapisovány do knihy došlé pošty na recepci a následně předány asistentce finančního oddělení. Ta doklady zapisuje do knihy došlých faktur a opatřuje je tzv. košílkou⁵¹, která následně slouží k přehledu oběhu dokladu. Kniha došlé pošty i kniha došlých faktur jsou vedeny v elektronické podobě. V případě, že faktura dojde do firmy e-mailem přímo do finančního oddělení, není zapsána na recepci, ale rovnou do knihy došlých faktur. Asistentka finančního oddělení doklad odkontroluje z hlediska formální správnosti a na košílku doplní datum, kdy fakturu obdržela. Pokud z formálního hlediska doklad neobsahuje žádné chyby a splňuje dané skutečnosti, je předán pracovníkovi odpovědnému za věcnou správnost. Došlá faktura se tedy k účetní dostane až po uskutečnění celého schvalovacího procesu, kdy je kompletně zkontrolovaná z hlediska formální a věcné správnosti. Poté doplní číselné označení účetního dokladu, které je generované přímo ze systému, účtový předpis a svůj podpis, jakožto osoby odpovědné za zaúčtování dokladu. Až po celém tomto procesu je doklad připraven na proplacení, pokud nebyl proplacen v hotovosti, či mimořádně přímo klientem. Klient má kontrolu nad proplácenými doklady pomocí dotace účtů, ze kterých může platit přímo účetní, která si zažádá o doplnění peněžních prostředků přímo k určitým fakturám, pokud není s klientem domluveno, že fakturu uhradí sám.

Pokladní doklady spolu s pokladní knihou vedenou elektronicky obdrží společnost A od klienta jednou za měsíc najednou a již odkontrolované po věcné stránce. Účetní

⁵¹ Příloha 1 Košílka – vzor.

následně zkontroluje formální správnost dokladů a jejich zaúčtování a na doklady doplní předkontaci a podpis. Účetní systém této společnosti ovšem neobsahuje modul pokladny, pokladní doklady jsou účtovány k poslednímu dni v měsíci, do kterého věcně a časově náleží. Z účetního SW tak nelze zjistit pokladní zůstatek k jakémukoli dni v měsíci, ale pouze k poslednímu dni v měsíci.

Bankovní výpisy z běžného účtu účtuje společnost A ručně podle vytištěného výpisu z internetového bankovníctví. Vzhledem k tomu, že její účetní SW neumí automatické natažení výpisů z banky a automatické zaúčtování kurzových rozdílů v případě běžného účtu vedeného v měně EUR, je zaúčtování jednoho takového bankovního výpisu vzhledem k ručním výpočtům kurzových rozdílů k jednotlivým odchozím a hlavně příchozím platbám velmi zdlouhavé, celkově časově náročné a častokrát chybné.

Společnost A nemá žádný systém číslování interních dokladů. Interní doklady se číslují za všechny klienty společnosti dohromady, tzn., že žádný klient nemá svou číselnou řadu pro ID. Při následném dohledávání konkrétního ID se tedy zájemce o něj musí řídit periodou, či datem vyhotovení tohoto dokladu.

3.1.2 Inventarizace majetku a závazků společnosti A

Inventarizaci jak dlouhodobého, tak drobného hmotného majetku provádí společnost A jednou ročně vždy ke konci účetního období na základě podkladů evidovaného majetku od účetní. Jelikož účetní software, který společnost užívá, neobsahuje modul pro evidování dlouhodobého majetku, se dlouhodobý majetek eviduje zvlášť v tabulkovém procesoru Excel, kde jsou nastaveny i výpočty odpisů a zůstatkových cen majetku. Tím vzniká chybovost nejen při číslování evidenčních karet dlouhodobého hmotného majetku, ale zejména při výpočtech odpisů a zůstatkových cen majetku. Při chybně nastaveném vzorci dochází k odpisování již odepsaného majetku, což má za následek zápornou zůstatkovou hodnotu tohoto majetku, který je sice stále používán, ale účetně má hodnotu nulovou. Zmíněný účetní software taktéž nemá modul operativní evidence. Společnost A sice operativní evidenci nevede, ale každoročně provádí inventuru drobného hmotného majetku a to na základě sestavy z účetního SW – účetního deníku

příslušného nákladového účtu za celou dobu fungování společnosti. Rozdíly inventury inventarizační komise zaznamená do sestav, které poskytla účetní a účetní pak inventarizační rozdíly účetně vypořádá. U dlouhodobého hmotného majetku vytvoří zařazovací⁵² či vyřazovací protokol, ale k drobnému hmotnému majetku neexistuje žádná evidence o jeho vyřazení z užívání, či o jeho případných opravách, přesunech atp.

Společnost A vede hotovostní pokladnu v CZK a tzv. pokladnu šekovou. Šeková pokladna obsahuje šeky v hodnotě 250,- Kč, které slouží na nákup v jakémkoli obchodě, který se nachází v obchodním centru. Šeky mají různou dobu platnosti od doby jejich vydání z pokladny, proto je nutné provádět inventuru šeků v pokladně, ale hlavně inventuru vydaných šeků (na marketingové účely, či koupených od zákazníků jako dárek) alespoň 4x do roka, aby se zjistilo, zdali některé z nich již nejsou „propadlé“ a mají být odepsány z účetnictví. Spolu s inventurou pokladny šekové se provádí také 4x ročně inventura pokladny hotovostní⁵³ pod dozorem manažera či vlastníka obchodního centra.

Jednou za rok, vždy ke konci účetního období si společnost A odsouhlasí pohledávky a závazky se svými obchodními partnery na základě tzv. konfirmačních⁵⁴ dopisů. Tím zjistí nejen celkovou dlužnou částku, ale i jestli má všechny platby od zákazníků přiřazeny ke správným pohledávkám nebo jestli v účetnictví eviduje a má zaplacené své závazky vůči dodavatelům. I když společnost A posílá svým zákazníkům upomínky na pohledávky po splatnosti 2x do měsíce, leckteré firmy na upomínku vůbec nereagují, ale na konfirmační dopis většinou odpoví a zůstatek dluhu potvrdí.

Společnost A zpracovává 4x ročně účetní inventuru⁵⁵ pro potřeby vlastníků firmy. Odpovědná osoba, jmenovaná vlastníkem společnosti, účetní inventury podrobně projde a v případě potřeby dá pokyn k přeúčtování, doúčtování či odúčtování položek (zejména dohadných), případně si k určitým položkám vyžádá bližší vysvětlení či vyhledání souvisejících dokladů. Během roku se tak předejde případným nesrovnalostem, které by jinak vyšly najevo až při zpracování účetní závěrky ke konci účetního období.

⁵² Příloha 2 Protokol o zařazení dlouhodobého majetku – vzor.

⁵³ Příloha 3 Inventura pokladny – vzor.

⁵⁴ Konfirmace = ověření, potvrzení listiny.

⁵⁵ Příloha 4 Účetní inventura – vzor.

3.1.3 Vnitřní kontrolní systém a směrnice společnosti A

Společnost A má propracovaný VKS, co se týká kontroly formální a věcné správnosti dokladů, který byl již popsán v kapitole 3.1.1. Tento systém se bez výjimky dodržuje, ale je někdy až příliš zdlouhavý a k účetní se dostanou dodavatelské faktury většinou již po splatnosti a jejich zpracování a zaplacení probíhá ve velké časové tísní (musí být zpracovány a zaplacený ihned po obdržení účetní bez ohledu na jejich množství), což může mít za následek chybovost v účtování či jiné chyby v zaevidování faktur do účetního SW (např. zadání chybného bankovního spojení). Inventarizaci majetku a závazků společnost provádí (viz předchozí podkapitola). Především kontrola účetnictví vlastníky na základě účetní inventury je důkladná. Vlastník firmy požaduje data z účetnictví co nejdříve a tím vyvíjí velký tlak na účetního pracovníka, který si tak nestihne účetnictví po sobě kontrolovat a předcházet tak poskytnutí chybných dat controllingu. Následná zpětná vazba v podobě oprav v účetnictví a zpracování nových reportů proces kontroly spíše prodlouží.

Společnost A má příliš podrobný účtový rozvrh přizpůsobený klientovi. Jednotlivé účty navazují na tzv. kódy, ke kterým si klient přeje přiřazovat jednotlivé náklady a výnosy. Mezi kódy a účty často vzniká rozpor ve správnosti zaúčtování účetních případů. Např. ke kódu, který obsahuje pouze účty spotřeby, potřebuje klient přiřadit službu a naopak. Taková situace se pak řeší buď přidáním nového účtu do účtového rozvrhu, čímž se zvýší počet účtů už tak rozsáhlého účtového rozvrhu nebo klient zvolí jiný kód. Pokud klient trvá na původním kódu a za žádnou cenu nechce přidávat do účtového rozvrhu další účet, je upozorněn na nesprávnost zaúčtování případu, za který si po písemném odsouhlasení sám ručí.

Různé druhy směrnic má společnost A aktualizované naposledy v roce 2008. Týkají se především postupů vedení účetnictví klientů a pro jednotlivé okruhy jsou podrobně zpracované a srozumitelné. Nevznikají tak nedorozumění ve výkladu směrnic jejich uživateli a snadno se dodržují.

Hlavní účetní, který by měl zastřešovat účetnictví klienta svěřené svému podřízenému - účetnímu pracovníkovi, vedení účetnictví vůbec nekontroluje. Pouze jednou za měsíc odkontroluje přiznání k dani z přidané hodnoty klienta a jednou za rok výkazy a přílohu

k účetní závěrce, vše již zpracované samostatnou účetní. Hlavní účetní má na starosti více účetních jednotek a některým věnuje příliš mnoho času např. při zpracování prvotních dokladů, které by měla zpracovávat samostatná účetní, či reportů, které by měl vytvářet analytik věnující se danému klientovi. Proto hlavnímu účetnímu nezbývá čas na kontrolu účetnictví ostatních svěřených firem.

Klient společnosti A má podle § 20 odst. 1 písm. a) ZoÚ povinnost auditu⁵⁶ a provedení auditu zadává renomované nadnárodní auditorské společnosti, která provádí jak audit, tak předaudit velmi zodpovědně a důkladně. Přípravy na audit jsou v důsledku toho účetním pracovníkem vykonávány s vysokým pracovním a časově náročným nasazením.

3.2 Průkaznost účetnictví společnosti B

3.2.1 Skutečnosti účetních dokladů společnosti B

Společnost B nedodržuje zejména skutečnost, která se týká podpisového záznamu osoby, odpovědné za zaúčtování účetního případu. Přesto, že má společnost zavedený účetní software, který dokáže generovat faktury se všemi potřebnými skutečnostmi, vystavuje tyto doklady v textovém editoru MS Word a následně je do systému přepisuje. Tímto vlivem lidského faktoru dochází velmi často k chybným zápisům a následným opravám dokladů zejména po formální stránce. Číselné řady dokladů nemají žádný řád, i když je na jejich tvorbu zpracována vnitřní směrnice, která ovšem není v případě zmíněného klienta dodržována. Pro vystavené faktury zde existují čtyři naprosto odlišné číselné řady, ve kterých se vyzná jen účetní, který vede pro svěřeného klienta účetnictví již delší dobu. Účtový předpis je v případě tohoto klienta doplněn jen u interních dokladů, stejně tak i podpis osoby odpovědné za zaúčtování účetního případu.

⁵⁶ Klient společnosti A je akciová společnost a splňuje kritérium týkající se výše aktiv nad 40 mil. Kč.

Společnost B vstupuje prvotní doklady prostřednictvím junior účetní přímo na centrále zmíněného klienta. Tento klient zapisuje na recepci pouze došlé faktury, které do firmy dojdou fyzicky prostřednictvím pošty spolu s ostatními dopisy, do knihy došlé pošty ručně. Knihu došlých faktur klient nevede. Pokud doklady na centrálu donese některý pracovník z restaurace, nejsou faktury zapsány ani do knihy došlé pošty. Nejprve jsou doklady zkontrolovány po věcné stránce, což potvrzuje podpis výkonné ředitelky přímo na dokladu. Takřka obratem jsou faktury předány junior účetní k okamžité platbě. Vzhledem k tomu, že junior účetní nemá čas placené faktury nejdříve zkontrolovat po formální stránce a poté zaevidovat do účetního softwaru, dochází tak k platbám chybně vystavených faktur dodavatelům, často i k duplicitním platbám. K zaevidování došlých faktur dochází leckdy až s dvoutýdenním zpožděním, kdy je faktuře přiděleno interní číslo, ale není doplněna podpisem osoby odpovědné za zaúčtování dokladu, ani předkontací.

Pokladní doklady, schválené po věcné stránce, předává klient junior účetní společnosti B postupně. Ta je pak zadává do účetního systému. Předkontaci, ani podpis osoby odpovědné za zaúčtování účetního případu na pokladní doklad nedoplňuje. Pokladní doklady nejsou číslovány podle pokladní knihy, jelikož pokladní knihy klient vůbec nevede. Doklady dostávají interní číslo až po zaúčtování do systému. Jelikož účetní SW umožní záporný zůstatek v pokladně, uměle se pak pokladna dotuje přes závazek vůči společníkovi tak, aby po zobrazení pokladní knihy ze systému nikde nebyl záporný zůstatek viditelný. Ke skutečnému převodu peněz ale nedochází. Účetní SW umožní zobrazit stav pokladny k jakémukoli dni v měsíci, který je ovšem těžko zkontrolovatelný se skutečným zůstatkem peněz v pokladně k určitému dni.

Společnost B nahrává bankovní výpisy do systému ze souboru CSV⁵⁷ staženého z internetového bankovníctví. Účetní SW společnosti umí jednotlivé natažené položky automaticky spárovat a některé i zaúčtovat. Doučtování zbývajících položek pak zabere velmi málo času.

⁵⁷ Comma separated values. Textový formát tabulkového souboru, kdy jednotlivé sloupce tabulky jsou odděleny středníky. Obyčejný textový soubor používaný pro import a export dat.

Společnost B vytváří zvláštní číselné řady pro jednotlivé druhy interních dokladů, např. zvláštní řadu pro zaúčtování mezd, měsíčních tržeb, předpisu leasingu atp. a řadu pro ostatní ID. Pro jejich tvorbu nemá žádný zavedený řád.

3.2.2 Inventarizace majetku a závazků společnosti B

U společnosti B zcela chybí inventarizace dlouhodobého hmotného a drobného hmotného majetku a závazků. Zásoby účtuje způsobem B (tzn. rovnou do spotřeby na příslušné nákladové účty, ne přes účty pořízení) a jednou ročně vždy ke konci účetního období provádí jejich inventarizaci. Firma nemá vybudovaný dobře fungující systém skladového hospodářství a stav jednotlivých složek zásob není průkazný jak ke konci, tak během účetního období.

Společnost B vede hotovostní pokladnu v CZK a styl provedení její inventury naprosto pozbývá smysl inventury, jelikož společnost si od účetní vyžádá ke konci účetního období zůstatek na příslušném účtu pokladny z účetnictví a na základě něj vytvoří pouze „papírově“ inventuru pokladny. Dále společnost využívá různé druhy voucherů, o kterých nevede evidenci, tak se o jejich existenci účetní dozví většinou až po jejich použití zákazníkem. Stav voucherů je tak absolutně nezjistitelný.

Každý měsíc účetní firma pro společnost B vyhotovuje účetní inventuru, kterou nazývá „rozpis zůstatků“. Jedná se o xls soubor, kde podle předvahy a deníku rozepíše zůstatky na účtech. Leckdy se jedná pouze o opsaný zůstatek z předvahy neodkontrolovaný na skutečný stav. Tento soubor obsahuje staré položky, které měly být již dávno odúčtovány. Vzhledem ke špatné komunikaci účetní společnosti se společností B, kdy je těžké prokonzultovat tyto položky účetní inventury, tak zbytečně v zůstatcích zůstávají do dalších účetních období.

3.2.3 Vnitřní kontrolní systém a směrnice společnosti B

Společnost B nemá v podstatě logicky uspořádaný VKS, zejména ve formální a věcné kontrole dokladů došlých do společnosti. Jak již bylo popsáno v kapitole 3.2.1,

pro velký tlak na účetního pracovníka není téměř žádný časový prostor pro formální kontrolu faktur došlých před proplacením a tím vzniká velká chybovost právě při platbách těchto faktur. Firma sice neviduje příliš závazků po splatnosti, zato spousty duplicitních plateb či plateb, které nelze přiřadit k žádnému dokladu, jelikož formálně nesprávné doklady nemůže zaevidovat do účetního SW.

Účtový rozvrh má společnost B spíše strohý. Nevede příliš mnoho analytik zejména k účtům služeb a oprav, ale i co se týká spotřeby materiálu. Kontrola či analýza nákladů je pak časově náročnější, jelikož se musí jednotlivé položky ručně vybírat a tím může dojít i k přehlédnutí určitého nákladu a zkrácení požadovaného výstupu. Účtový rozvrh používá účetní společnost pro všechny účtované klienty a účty potřebám klientů spíše nepřizpůsobuje.

Společnost B má vyhotovený dokument s názvem „Pracovní postupy“ naposledy aktualizovaný v září roku 2008, který popisuje postupy od získání nové zakázky, přes systém dokumentace klientských složek po archivaci dokumentů. Obsahuje i postup a časový harmonogram prací účetního a daňového oddělení a jejich kontrolní postupy. U kontroly prací účetního pracovníka uvádí dokonce i časovou náročnost kontroly, kde na 8 hodin práce účetního pracovníka připadá 1 hodina kontroly účetním manažerem. Samozřejmě s přihlédnutím k povaze a náročnosti účtovaného klienta. Tento dokument pracovní postupy nepopisuje příliš podrobně a spíše vychází ze ZoÚ, daňových zákonů a ostatních právních předpisů, potřebných k vykonávání účetního a daňového poradenství. Dále má společnost B vyhotoveny samostatné směrnice, které se týkají pouze zaměstnanců poradenské společnosti, jako čerpání dovolené, pracovní doby, školení atd. Společnost B má více klientů zabývajících se hostinskou činností, přesto nemá žádné samostatné směrnice, které by se zabývaly problematikou a účetními postupy pro tyto ve své podstatě stejné firmy. Tím vznikají rozpory a nesrovnalosti v účtování stejných účetních zápisů u různých klientů a následně pro svou specifickou i obtížnější a náročnější kontroly správnosti účetních dat. Podle etického kodexu vydaného Mezinárodní federací účetních má společnost B vytvořený svůj etický kodex, který zahrnuje např. principy týkající se bezúhonnosti a objektivitu, odborné způsobilosti, profesionálního jednání, důvěrného charakteru informací, konfliktu zájmů, činností ohrožujících dobré jméno společnosti aj.

Dokument „Pracovní postupy“ obsahuje zmínku o analytické a logické kontrole vedení účetních knih účetním manažerem. Navzdory tomu účetní manažer kontroluje převážně částku vstupu a výstupu DPH. Kontrolu DPH by ale mělo mít podle pracovních postupů na starosti daňové oddělení. Účetnímu manažerovi pak nezbyvá čas na kontrolu správnosti samotného analytického účtování.

I když má klient společnosti B podle § 20 odst. 1 písm. b) ZoÚ povinnost auditu⁵⁸ a společnost B klientovi nabízí možnost provedení auditu svojí dceřinou společností, klient si audit nepřeje provádět, ač je každoročně písemně upozorněn na právní následky nedodržení této zákonné povinnosti a na důsledky z této skutečnosti vyplývající⁵⁹.

3.3 Srovnání průkaznosti účetnictví společností A a B

3.3.1 Skutečnosti účetních dokladů – srovnání společností A a B

Společnost A generuje vystavené faktury přímo z účetního SW. Zabráni tak formálním chybám, než když jsou faktury vystavovány ručně v textovém editoru a následně přepisovány do účetního SW, jak je tomu u společnosti B, což je hlavně dvojnásobně časově náročné. Co se týká faktur došlých do společnosti, má společnost A tzv. „kolečko“ zavedené dlouholetou a dodržovanou praxí. Zatímco u společnosti B systém oběhu dokladů a schvalovacích procesů připomíná spíše chaos. Dohledání, v jaké fázi schválení se právě došla faktura nachází je téměř nemožné. I když v účtování pokladny mají mezery obě společnosti, společnost A má na rozdíl od společnosti B řádně vedenou pokladní knihu a správně vystavované pokladní doklady. Bankovní výpisy, díky kvalitnímu modulu banky v účetním SW, lépe zpracovává společnost B. Oproti společnosti A, která takovým modulem ve svém účetním SW nedisponuje a veškeré bankovní transakce zpracovává ručně, což je velmi zdlouhavé a hrozí velké

⁵⁸ Klient společnosti B je společnost s ručením omezeným a splňuje kritérium týkající se výše aktiv nad 40 mil. Kč a počet zaměstnanců během účetního období větší než 50.

⁵⁹ Podle § 37 odst. 2 písm. b) ZoÚ pokuta za přestupek ve výši 3% hodnoty aktiv celkem.

riziko chybovosti. Interní doklady eviduje společnost B příliš složitě a naopak společnost A příliš jednoduše, což vede ke špatné dohledatelnosti dokladů. Společnost A si zakládá na dodržování skutečností účetních dokladů, zejména na podpisových záznamech, pro které eviduje i podpisové vzory jednotlivých odpovědných osob. Společnost B zaostává zejména v dodržování skutečnosti týkající se podpisového záznamu osoby odpovědné za zaúčtování účetního případu. Ostatní skutečnosti účetních dokladů předepsané ZoÚ dodržuje. Následující tabulka znázorňuje, která ze dvou společností si v procesu dodržování skutečností účetních dokladů vede lépe.

Tabulka 1 Skutečnosti účetních dokladů – srovnání společností A a B

	Společnost A	Společnost B
Evidování faktur vydaných	+	-
Evidování faktur došlých	+	-
Účtování pokladny	+	-
Účtování banky	-	+
Evidování interních dokladů	+	-
Dodržování skutečností účetních dokladů podle ZoÚ	+	-

Zdroj: Autor.

3.3.2 Inventarizace majetku a závazků – srovnání společností A a B

I když společnost A eviduje dlouhodobý majetek v XLS tabulce, kde vzniká velké riziko chybovosti zejména při určení zůstatkových cen jednotlivých majetků, provádí jednou za rok inventarizaci majetku. Na rozdíl od společnosti B, která inventarizaci majetku neprovádí vůbec. Obě společnosti ale značně zaostávají v označení jednotlivých majetků inventárním čísly a ve svém účetním SW nedisponují modulem majetku, ani nemají samostatný SW na vedení majetku, což značně ztěžuje práci jak účetní, tak odpovědným osobám při provádění inventarizace majetku. Stejně tak společnost B neprovádí inventarizaci závazků, kdežto společnost A, mimo důkladných kontrol sald odběratelů a dodavatelů během roku, ročně zasílá konfirmační dopisy

pro odsouhlasení pohledávek a závazků ke konci účetního období. Hotovostní pokladnu a evidenci voucherů společnost A vede precizně a důkladně zpracovává jejich inventury, oproti společnosti B, která inventuru hotovosti a voucherů neprovádí v podstatě vůbec. I účetní inventuru zpracovává společnost A mnohem důkladněji a přehledněji než společnost B a hlavně konzultuje rozepsané zůstatky jednotlivých účtů s vlastníky, jakožto hlavními uživateli účetních informací. Tabulka 2 znázorňuje souhrn a kvalitu určitých inventur a inventarizací v jednotlivých společnostech.

Tabulka 2 Inventarizace majetku a závazků – srovnání společností A a B

	Společnost A	Společnost B
Inventarizace majetku	+	-
Inventarizace závazků	+	-
Inventura pokladny a voucherů	+	-
Účetní inventura	+	-

Zdroj: Autor.

3.3.3 Vnitřní kontrolní systém a směrnice – srovnání společností A a B

Tím, že společnost B nemá uspořádaný VKS, nedochází k prevenci před zaevidováním chyb do účetnictví. Oproti tomu se společnost A pomocí vnitřního kontrolního systému snaží co nejvíce chybám předcházet, ale navzdory zdoluhavým procesům, který dostává pracovníky zainteresované v tomto procesu do časové tísně, dochází k chybovosti také. Společnost A má účtový rozvrh rozdělený zbytečně na mnoho analytických účtů. Účtový rozvrh společnosti B naopak příliš analytikami neoplývá. Obojí vede k časově náročným analýzám, ale i k obtížnějšímu sestavování výkazů k účetní závěrce. Obě společnosti dodržují účetní zásady, zejména aktuální princip, kdy časově rozlišují každou položku nákladů a výnosů. Nevedou ale žádnou operativní evidenci DHM. Útvar interního auditu společnosti nemají. Co se týká kontroly vedení účetnictví nadřazeným pracovníkem – účetním manažerem či hlavním účetním, probíhá ve společnosti A zřídka a nepravdělně a ve společnosti B spíše povrchně a nelogicky.

Obě společnosti mají povinnost externího auditu, ale tuto povinnost dodržuje jen společnost A. Společnost A má podrobně a srozumitelně zpracované směrnice pro vedení účetnictví klientům. Oproti společnosti B, která ve svých směrnicích spíše obecně opisuje zákon o účetnictví, daňové zákony a jiné právní předpisy. Následující Tabulka 3 Směrnice zobrazuje, mimo jiných, výběr z nejdůležitějších doporučovaných vnitropodnikových směrnic, které uvádí kapitola 2.3.1 a znázorňuje, které z nich mají společnosti vyhotovené. I když z tabulky je patrné, že společnost A má vyhotovených směrnic, které jsou užitečné pro účetnictví více, jsou naposledy aktualizované v roce 2008, stejně tak jako směrnice společnosti B.

Tabulka 3 Směrnice – srovnání společností A a B

Název směrnice	Vyhotovení směrnice	
	Společnost A	Společnost B
Časové rozlišení nákladů a výnosů	X	X
Účtový rozvrh	X	X
Odpisový plán	✓	X
Ocenění dlouhodobého hmotného majetku a DHM	✓	X
Ocenění dlouhodobého nehmotného majetku a rozhodnutí o vyjmenovaných položkách	✓	X
Druhy materiálů účtovaných přímo do spotřeby	X	X
Kurzové rozdíly, cizí měny	✓	X
Pravidla pro tvorbu a používání rezerv	X	X
Odložená daň	X	X
Podpisové záznamy, identifikační záznamy, podpisové vzory (oběh dokladů)	✓	X
Seznam používaných účetních knih, symbolů a zkratk	X	X
Inventarizace - provedení a termíny	✓	X
Pohledávky po lhůtě splatnosti	✓	X
Výše stravného v tuzemsku a zahraničí	✓	✓
Provoz pokladny	✓	X
Poskytování a účtování šeků	✓	X
Stravné zaměstnanců	✓	✓
Postup při účetní závěrce	✓	✓

Zdroj: Autor.

4 Závěr

Z teoreticko-metodologické části vyplývá nutnost dobré orientace v ZoÚ pro dodržování předepsaných skutečností účetních dokladů, provádění inventarizací majetku a závazků, ale také potřeba znalosti Českých účetních standardů pro dodržování účetních zásad. Samotná znalost zákonů a předpisů ale nestačí, proto je nutné, aby si účetní jednotka stanovila pomocí VKS a směrnic postupy a procesy pro co nejefektivnější evidování dokladů, aby její účetnictví bylo průkazné.

V účetní praxi je důležité znát aktuální legislativu a orientovat se v platných novelách zákonů, proto by účetní jednotka měla aktualizovat své směrnice, zejména, co se týká cestovních náhrad, a přizpůsobovat i VKS. Z pozorovaných společností si jak v dodržování skutečností účetních dokladů, tak v provádění inventarizací, i v počtu používaných směrnic vede lépe společnost A. Oběma společnostem, které vedou pro pozorované ÚJ účetnictví je ale nutné doporučit častější aktualizaci směrnic. Jednou za rok směrnice projít a zjistit, jestli by bylo potřeba do směrnic něco doplnit či z nich vyjmout časem nepoužívané postupy nebo naopak zdůraznit nutnost jejich používání a informovat jejich uživatele o aktualizaci. Účetní firma společnosti B by měla zavést specifické směrnice a účtový rozvrh pro účtování restaurací, jelikož vede účetnictví více podobných ÚJ. I společnost A by se měla zamyslet nad úpravou účtového rozvrhu a zredukovat příliš mnoho analytických účtů, promyslet si např. jaké náklady chce opravdu sledovat a jestli by nebylo vhodné místo nových analytických účtů zavést používání středisek. Souvisejícím aspektem je stanovení kompromisu mezi zdoluhavými a žádnými procesy VKS. Společnost A by se měla zamyslet nad tím, jestli časově náročné procesy neubírají čas, který by mohla ÚJ věnovat kontrolám a společnost B, jestli by se zavedením postupů týkající se hlavně došlých dokladů do firmy klesl počet úhrad z formální stránky chybných dokladů, které účetní nemůže zaúčtovat do systému. Obě společnosti by měly vést operativní evidenci DHM. Pro společnost A proto, že provádí inventuru DHM a pro společnost B jako prevence proti zpronevěře DHM. Obě účetní firmy společnosti A a B by měly věnovat pozornost nastavení svého účetního SW tak, aby byl co nejefektivněji využit a byl co největším pomocníkem při evidování nástrojů průkaznosti účetnictví. U společnosti A zejména zavést SW na odepisovaný majetek a u společnosti B SW skladového hospodářství.

Literatura

Primární zdroje

Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví. *Úplné znění zákona o účetnictví zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví - s vyznačením změn s účinností od 1. ledna 2011.* 2011. Dostupný z WWW: <http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/dane_ucetni_reforma_v_oblasti_vf_pravpred_59967.html>.

Monografie

NOVOTNÝ, P. *Základy účetnictví.* 1. vyd. Praha : VŠEM, 2007. 235 s. ISBN 978-80-86730-08-0.

Odborné knihy a časopisy

DUŠEK, J. *Jak se vyhnout chybám v účetnictví.* 1. vyd. Praha : GRADA Publishing, 2011. 128 s. ISBN 978-80-247-3539-9.

KOVALÍKOVÁ, H. *Zákon o účetnictví – jednoduchý průvodce v každodenní praxi.* 3. vyd. Olomouc : Nakladatelství ANAG, 2012. 200 s. ISBN 978-80-7263-730-0.

KOVANICOVÁ, D. *Abeceda účetních znalostí pro každého.* 20. Vyd. Praha : Nakladatelství Polygon, 2012. 440 s. ISBN 978-80-7273-169-5.

MOLÍN, J. *Protiprávní jednání z pohledu profesní odpovědnosti auditorů, daňových poradců a účetních.* 1. vyd. Praha : Wolters Kluwer ČR, 2011. 188 s. ISBN 978-80-7357-600-4.

SCHIFFER, V. Vnitřní kontrolní systém jako významný nástroj ochrany majetku. *Účetnictví*, 2012, č. 3, str. 53-55. ISSN 0139-5661.

SCHIFFER, V. Vnitřní (interní) audit. *Účetnictví*, 2012, č. 9, str. 54-58. ISSN 0139-5661.

SVATOŠOVÁ, J., TRÁVNÍČKOVÁ, J. *Účtová osnova, České účetní standardy, postupy účtování pro podnikatele*. 7. vyd. Olomouc : Nakladatelství ANAG, 2012. 368 s. ISBN 978-80-7263-729-4.

SVAZ ÚČETNÍCH. Vnitropodnikové směrnice. *Účetnictví*, 2012, č. 1, str. 11-14. ISSN 0139-5661.

SVAZ ÚČETNÍCH. Vnitropodniková směrnice: způsob zpracování účetnictví. *Účetnictví*, 2012, č. 3, str. 27-38. ISSN 0139-5661.

Internetové zdroje

Český Institut Interních Auditorů, o.s. : *Mezinárodní rámec profesní praxe interního auditu*. [online]. 2013 [cit. 2013-05-08]. Dostupné z WWW: <<http://www.interniaudit.cz/ippf/interaktivni-prehled.php>>.

LUKÁŠOVÁ, M. Podnikatel.cz : *Vnitropodnikové směrnice nepatří do trezoru, můžete na ně zapomenout*. [online]. 2012 [cit. 2012-05-30]. ISSN 1802-8012. Dostupné z WWW: <<http://www.podnikatel.cz/clanky/vnitropodnikove-smernice-nepatri-do-trezoru/>>.

PricewaterhouseCoopers : *Průzkum trhu Interní audit – Příprava na externí hodnocení kvality*. [online]. 2006 [cit. 2013-05-08]. Dostupné z WWW: <<http://www.pwc.com/cz/cs/interni-audit>>.

SOUKUPOVÁ, K. Podnikatel.cz : *Identifikátor u účetních dokladů*. [online]. 2009 [cit. 2012-09-25]. ISSN 1802-8012. Dostupné z WWW: <<http://www.podnikatel.cz/clanky/identifikator-u-ucetnich-dokladu/>>.

Wolters Kluwer ČR, a. s. Ucetnikavarna.cz : *Protokol o zařazení DHM.xls*. [online]. 2013 [cit. 2013-04-11]. Dostupné z WWW: <<http://www.ucetnikavarna.cz/stahnout-soubor/name-1327487638-protokol-o-zarazeni-dhm/>>.

Přílohy

Příloha 1 Košilka – vzor

Společnost A				Období: _____
				Interní číslo: _____
Došlo dne:		Podpis:		Variabilní symbol: _____
Formální správnost:	Podpis:		Datum:	
Věcná správnost:	Podpis:		Datum:	
Souhlas s platbou:	Podpis:		Datum:	
Popis:				
Částka vč. DPH:				
Předpis zaúčtování:	MD	Dal	Datum:	Podpis:

Zdroj: Autor.

PROTOKOL O ZAŘAZENÍ DLOUHODOBÉHO MAJETKU

Účetní jednotka: _____ Číslo dokladu: _____

Výr. číslo: _____ Inv. číslo: _____ Datum: _____

Název zařazovaného majetku: _____

Typ: _____ Dodavatel: _____ Faktura č.: _____

Cena pořízení	
Doprava	
Montáž	
Ostatní náklady	
Pořizovací cena	- Kč

Přijal dne: _____

Kontroloval dne: _____

Reklamoval dne: _____

	Účetní	Daňová
Odpisovací metoda		
Doba odpisování		
Zbytková hodnota		

Odpisový plán

Rok	Odpisy		Kumulativní odpisy		Zůstatková cena	
	účetní	daňové	účetní	daňové	účetní	daňová
Celkem						

Vystavil dne: _____

Zaúčtoval: _____

Schválil: _____

Zdroj: Wolters Kluwer ČR, a. s. (2013). *Protokol o zařazení DHM.xls [online]*. Praha: [cit. 2013-04-11]. Dostupné z WWW: <<http://www.uceknikavarna.cz/stahnout-soubor/name-1327487638-protokol-o-zarazeni-dhm/>>.

Inventura pokladny

Společnost A

IČO: xxxxxxxx

K datu

dd.mm.rrrr

Měna:

CZK

Bankovky	Počet	Celkem
5000	1	5 000,00 Kč
2000	1	2 000,00 Kč
1000	1	1 000,00 Kč
500	1	500,00 Kč
200	1	200,00 Kč
100	1	100,00 Kč
Celkem bankovky		8 800,00 Kč
Kovy	Počet	Celkem
50	1	50,00 Kč
20	1	20,00 Kč
10	1	10,00 Kč
5	1	5,00 Kč
2	1	2,00 Kč
1	1	1,00 Kč
Celkem kovy		88,00 Kč
Celkem stav pokladny k	dd.mm.rrrr	8 888,00 Kč

V Praze dne dd.mm.rrrr

zpracoval:

schválil:

