

JIHOČESKÁ UNIVERZITA V ČESKÝCH BUDĚJOVICÍCH

Ekonomická fakulta

Katedra účetnictví a financí

Studijní program: B6208 Ekonomika a management

Studijní obor: Účetnictví a finanční řízení podniku

Účetní chyby podle druhu kontrol

Bakalářská práce

Vedoucí bakalářské práce: doc. Ing. Jindřiška Kouřilová, CSc.

Autor bakalářské práce: Jana Šťastná

ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE
(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: **Jana ŠTASTNÁ**
Osobní číslo: **E10122**
Studijní program: **B6208 Ekonomika a management**
Studijní obor: **Účetnictví a finanční řízení podniku**
Název tématu: **Účetní chyby podle druhu kontrol**
Zadávací katedra: **Katedra účetnictví a financí**

Z á s a d y p r o v y p r a c o v á n í :

Cíl práce:

Zpracovat rešerši dostupných stávajících literárních zdrojů zabývajících se chybami v účetnictví, seřadit do tématických okruhů podle druhů chyb a s nimi spojených problémů, vyhodnotit dle okruhů kontrol založených především na vypovídací schopnosti vykazovaných výsledků. Ty zde vycházejí z kontrol všeobecných, kontrol agend a kontrol vnitřního auditu.

Rámcová osnova:

1. Sběr podkladů na základě studia odborných publikací, tisku, zkušeností praxe
2. Setřídění podle druhů chyb, zejména nejčastěji se vyskytujících a chyb s nejednoznačným způsobem řešení
3. Výběr okruhů kontrol z hlediska vypovídací schopnosti takto vykazovaných dat
4. Identifikovat citlivé momenty pro další zpracování dat v těchto okruzích
5. Pokusit se najít pro vybrané případy oporu v řešení na teoretické a praktické bázi

Rozsah grafických prací:

Rozsah pracovní zprávy: 40 - 50 stran

Forma zpracování bakalářské práce: tištěná/elektronická

Seznam odborné literatury:

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

DUŠEK, J. Daně z příjmů 2011. 1. vyd. Praha: Grada Publishing 2011. 200 s.
ISBN 978-80-247-3801-7

TPA Horvath Notia Audit. Podvojně účetnictví. 18. vyd. Praha: Grada
Publishing 2011. 224 s. ISBN 978-80-247-3807-9

MÜLLEROVÁ, L., VOMÁČKOVÁ, H., DVOŘÁKOVÁ, D. Účetní předpisy pro
podnikatele, komentář, ASPI Wolters Kluwer 2009. ISBN 978-80-7357-464-2

SCHIFFER, V. Správně vedené účetnictví - metodika pro účetní, odpovědi na
nejčastější otázky, účetní chyby a jejich řešení, Wolters Kluwer ČR, a. s., 2010.
ISBN 978-80-7357-575-5

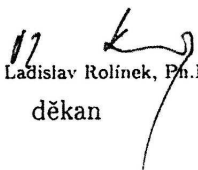
Vedoucí bakalářské práce:

doc. Ing. Jindřiška Kouřilová, CSc.

Katedra účetnictví a financí


Datum zadání bakalářské práce: 1. března 2012

Termín odevzdání bakalářské práce: 30. dubna 2013


doc. Ing. Ladislav Rolínek, Ph.D.

děkan

L.S.


doc. Ing. Milan Jílek, Ph.D.

vedoucí katedry

V Českých Budějovicích dne 1. března 2012

Prohlášení

Prohlašuji, že svoji bakalářskou práci jsem vypracovala samostatně pouze s použitím pramenů a literatury uvedených v seznamu citované literatury.

Prohlašuji, že v souladu s § 47b zákona č. 111/1998 Sb., v platném znění souhlasím se zveřejněním své bakalářské práce, a to v nezkrácené podobě – v úpravě vzniklé vypuštěním vyznačených částí archivovaných ekonomickou fakultou – elektronickou cestou ve veřejně přístupné části databáze STAG provozované Jihočeskou univerzitou v Českých Budějovicích na jejích internetových stránkách, a to se zachováním mého autorského práva k odevzdanému textu této kvalifikační práce. Souhlasím dále s tím, aby toutéž elektronickou cestou byly v souladu s uvedeným ustanovením zákona č. 111/1998 Sb., zveřejněny posudky školitele a oponentů práce i záznam o průběhu a výsledku obhajoby kvalifikační práce. Rovněž souhlasím s porovnáním textu mé kvalifikační práce s databází kvalifikačních prací Theses.cz provozovanou Národním registrem vysokoškolských kvalifikačních prací a systémem na odhalování plagiátů.

V Českých Budějovicích, dne 29.4.2013

Jana Šťastná

Poděkování

Tímto bych chtěla poděkovat vedoucí mé bakalářské práce, paní doc. Ing. Jindřišce Kouřilové CSc., za cenné rady a připomínky.

1.	Úvod	1
2.	Podstata a funkce účetnictví	3
3.	Účetní zásady a principy	4
4.	Právní úprava účetnictví	7
5.	Vnitřní účetní předpisy	8
6.	Chyba	10
6.1	Původ chyb	10
6.2	Druhy chyb	13
7.	Kontrola	16
7.1	Předběžná kontrola	16
7.2	Průběžná kontrola.....	16
7.3	Následná kontrola.....	17
7.4.	Lidský faktor	17
8.	Druhy kontrol	18
8.1	Všeobecné kontroly.....	18
8.2.	Kontroly agend	22
8.3	Ostatní kontroly.....	26
8.4	Kontrola účtů z účtové osnovy.....	30
8.4.1	Kontroly účtu - Škody	30
8.4.2	Kontroly účtu - Rezervy	33
8.4.3	Kontrola účtu - Náklady na reprezentaci	35
8.4.4	Kontrola účtu – opravné položky	36
8.4.5	Kontrola účtu - Daňové odpisy.....	38
8.4.6	Kontrola účtů - Spotřeba materiálu a prodané zboží.....	38
8.4.7	Kontrola účtu - Technické zhodnocení.....	41
9.	Interní audit	44
10.	Opravy chyb	45
11.	Sankce	48
12.	Prevence vzniku chyb	49
13.	Závěr	50
14.	Summary	52
15.	Seznam literatury	53
16.	Seznam tabulek	55

1. Úvod

V dnešní době patří účetnictví k důležitým a často využívaným ekonomickým disciplínám v České republice i ve světě. Data obsažená v účetních dokladech, knihách či závěrkách výrazně ovlivňují rozhodování podniků, států a dalších uživatelů, ať už jde o řešení otázky kam investovat volné peněžní prostředky nebo o otázku výběru vhodného a spolehlivého obchodního partnera. Vzhledem k tomu, že informace získané z účetnictví dále využíváme v praxi a pracujeme s nimi, je důležité podtrhnout, že by účetní data měla být pravdivá, věcná a měla by odpovídat skutečnosti.

Účetní chyby jsou a jistě i budou stále aktuálním tématem. Nejlépe to lze ukázat na reálném případu z roku 2011, kdy Německo, které patří k ekonomicky nejvyspělejším zemím světa, přišlo na to, že v důsledku účetní chyby, je ve skutečnosti bohatší o 1,4 bilionů korun, než si doposud myslelo.¹ Vystává zde otázka, jak je vůbec možné, že se na základě zdánlivě malé účetní chyby ztratí tak neuvěřitelně velká částka v řádu bilionů korun.

Účetní chyby se nevyhýbají ani České republice. Deklaruje to smutný a opět reálný případ, kdy auditoři Nejvyššího kontrolního úřadu prováděli kontrolu závěrečného účtu Ministerstva školství mládeže a tělovýchovy za rok 2011. Výsledkem bylo zjištění nesprávností ve výši 117,2 milionů korun. Dále se auditoři vzhledem k špatnému stavu právních předpisů v účetnictví nemohli vyjádřit k případům, které v celkové hodnotě přesáhly 26 miliard korun. Tato částka významně ovlivnila správnou vypovídající schopnost účetní závěrky.²

Na vznik účetních chyb má vliv několik faktorů, kterým se dále věnuji ve své práci. Tyto příklady ukazují, jak je důležité mít bezchybné účetnictví. Rovněž z nich vyplývá, že účetní chyby se nevyhýbají ani těm nejvyspělejším zemím, jako je právě Německo a téměř určitě se nevyhýbají ani sebelepším podnikům. I jedna malá nepatrná účetní chyba může mít velké následky a nemusí se vždy jednat o malé částky.

¹ IDNES.CZ, datum vydání: 29.10. 2011, autor: Filip Horáček, dostupné z WWW: http://ekonomika.idnes.cz/nemecko-je-bohatsi-nez-si-myslelo-v-uctech-se-naslo-55-miliard-eur-pw6-/eko_euro.aspx?c=A111029_145038_eko_euro_fih

² Nejvyšší kontrolní úřad: datum vydání 27.8.2012, dostupné z WWW: <http://www.nku.cz/cz/media/nku-zkontroloval-zaverecny-ucet-kapitoly-msmt-za-rok-2011-id6140/>

Cíl a postup práce

Cílem bakalářské práce je zpracovat rešerši dostupných stávajících literárních zdrojů, které se zabývají chybami v účetnictví. Seřadit je do tematických okruhů podle druhů chyb a s nimi spojených problémů, vyhodnotit dle okruhů kontrol založených především na vypovídací schopnosti vykazovaných výsledků. Ty zde vycházejí z kontrol všeobecných, kontrol agend a kontrol vnitřního auditu.

Úvodem byly shromážděny dostupné materiály, seříděny dle daných oblastí a provedena analýza konkrétních skupin chyb, jejich výskytu a možností prevence. Tomu odpovídá i postup práce. První část práce je věnována stručnému vymezení podstaty a funkce účetnictví, zásad a principů účetnictví a jeho právní úpravy. Další část je věnována chybám, kontrolám, prevenci a opravám. Zde je popsán původ chyb, jejich druhy, definice, jednotlivé typy kontrol, prevence důležitá k předcházení vzniku chyb a možné druhy oprav. Poslední část je obohacena o příklady.

2. Podstata a funkce účetnictví

Účetnictví podává informace o hospodářských jevech, které byly zaznamenány v účetní jednotce. Účetnictví je ekonomická disciplína, která sbírá a poskytuje informace různým uživatelům o stavu majetku, jeho pohybu a zdrojů jeho krytí. Dále poskytuje informace o nákladech, výnosech a výsledku hospodaření podniku. Podstatou účetnictví je sběr informací, ověřování jejich pravdivosti, jejich zpracování, vyhotovení závěrů a kontrola, zda vše proběhlo správně a v souladu s platnými právními předpisy. Funkce účetnictví je informační, tzn., že poskytuje informace o hospodaření podniku, a pomáhá v rozhodování při jeho řízení. Účetnictví může sloužit i jako důkazní prostředek. V neposlední řadě umožňuje kontrolovat hospodaření podniku.

Účetnictví tvoří určité skutečnosti, které jsou důležité pro správný vývoj ekonomiky. Podnikům pomáhá v efektivním řízení a kontrole. Na základě dat získaných z účetnictví se podniky rozhodují, do čeho investovat své volné peněžní prostředky. Pokud by se v účetnictví nacházely chyby, mohlo by to u větších investic mít pro podnik velmi nepříjemné následky, neboť na základě chybných dat z účetnictví může podnik kalkulovat s peněžními prostředky, které ve skutečnosti mít nebude. Následně se může dostat do finančních problémů. Nejen proto je důležité, aby informace, které jsou vykázány v účetnictví, byly pravdivé, správné, úplné, průkazné, srozumitelné, přehledné a trvalé.³

³ Ryneš, P., Podvojně účetnictví a účetní závěrka, ANAG, 2012, str. 26, 27

3. Účetní zásady a principy

V účetnictví platí obecně uznávané účetní zásady, které jsou tvořené souborem základních pravidel a principů, jejichž znalost je nutná ke správnému účetnictví. Tyto obecně uznávané účetní zásady musí dodržovat všechny účetní jednotky.⁴

Zásada věrného a poctivého zobrazení účetnictví

Tuto zásadu může splnit pouze taková účetní jednotka, jejíž účetní závěrka odpovídá skutečnosti a podává tak věrný a poctivý obraz o celkové finanční situaci účetní jednotky.

Zásada zákazu kompenzace

Účetní jednotka by měla dodržovat i zásadu zákazu vzájemného zúčtování. Říká, že aktiva, pasiva, náklady a výnosy musí účetní jednotka vykazovat zvlášť. Nemůže použít vzájemné zúčtování.

Zásada nezávislosti účetních období

O účetních případech musí účetní jednotka účtovat vždy a pouze jen v tom období, ve kterém tyto skutečnosti nastaly nebo případně v období, ve kterém účetní jednotka skutečnosti zjistila. Pokud účetní jednotka neprovede zápis v období, se kterým věcně a časově souvisí, ale zaúčtuje ho do období, kdy došlo k pohybu peněžních prostředků, dopustí se tak chyby. Účetním obdobím může být kalendářní nebo hospodářský rok.

Zásada vymezení účetní jednotky

Zásada vymezení účetní jednotky blíže specifikuje účetní jednotku. Vyznačuje ji jako určitý ekonomický celek, který vede účetnictví.

⁴ Ryneš P., Podvojně účetnictví a účetní závěrka, str. 28-33

Zásada oceňování historickými cenami

Zásada stanovuje účetní jednotce povinnost oceňovat majetek v takové výši peněžní částky, která na něj byla vynaložena v době jeho pořízení.

Zásada nepřetržitého trvání účetní jednotky

Zásada nepřetržitého trvání účetní jednotky předpokládá, že účetní jednotka bude nadále pokračovat ve své dosavadní činnosti, kterou zároveň nemá v plánu přerušit, a ani se nevyskytují žádné okolnosti, kvůli kterým by svou činnost přerušit měla.

Zásada bilanční kontinuity

Zásada bilanční kontinuity upravuje návaznost konečného zůstatku na zůstatek počáteční. Říká, že konečný zůstatek z předcházejícího účetního období musí být shodný s počátečním zůstatkem následujícího účetního období.

Zásada přednosti obsahu před formou

Zásada přednosti obsahu před formou se zabývá důležitostí informací a obsahu účetních případů. Říká, že i když je forma účetních informací důležitá, přesto je pro nás obsah účetních informací podstatnější. Více nás zajímá, co nám účetní informace sdělují a na co nás upozorňují, než jestli byla dodržena jejich forma.

Zásada vymezení okamžiku realizace

Účetní jednotku zajímá okamžik, ve kterém došlo k realizaci účetního případu, bez ohledu na to, zda došlo k pohybu peněžních prostředků či nikoliv. Skutečnosti, které se týkají zásady vymezení okamžiku realizace, účtuje účetní jednotka převážně prostřednictvím nákladových a výnosových účtů.

Zásada stálosti metod

Zásada stálosti metod předpokládá, že účetní jednotka nebude měnit své účetní metody, které používá v průběhu celého účetního období a nebude je měnit ani mezi jednotlivými obdobími.

Zásada opatrnosti

Účetní jednotka musí počítat s různými riziky, možným snížením hodnoty majetku a případnými ztrátami, které vedou k ovlivňování výsledku hospodaření. Jejich výše nemusí být vždy snadno a předem zjistitelná. Účetní jednotka při tom musí dávat pozor, aby při jejich odhadu zbytečně nedošlo k nadhodnocení aktiv anebo naopak k podhodnocení pasiv. Realizace probíhá s pomocí tvorby opravných položek či rezerv.

4. Právní úprava účetnictví

V České republice je účetnictví upraveno zákonem č. 563/1991 Sb. o účetnictví, dále prováděcí vyhláškou č. 500/2002 Sb., Českými účetními standardy a dalšími právními předpisy, které ovlivňují účetnictví nepřímo. Patří sem zákon o dani z příjmů, zákon o DPH, či spotřební dani, nebo zákon o rezervách.

Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví

Stanovuje subjekty, které mají povinnost vést účetnictví. Specifikuje předmět a rozsah vedení účetnictví, definuje účetní doklady, knihy a zápisy, účetní závěrku, účetní záznamy a rozvahový den. Upravuje vedení účetnictví ve zjednodušeném rozsahu, směrnou účtovou osnovu i účtový rozvrh. Poskytuje informace o otevírání a zavírání účetních knih a věnuje se i aplikaci mezinárodních účetních standardů pro účtování a sestavení účetní závěrky, ověřování závěrky auditorem, výroční zprávě, způsobům oceňování a úschově účetních dokladů či inventarizaci.⁵

Vyhláška 500/2002 Sb.

Touto vyhláškou se provádějí ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví. Upravuje rozsah a způsob sestavení účetní závěrky, obsahové vymezení položek rozvahy, výkazu zisku a ztráty, přílohy, přehledu o peněžních tocích a přehledu o změnách vlastního kapitálu. Zabývá se i účetními metodami a konsolidovanou účetní závěrkou.⁶

České účetní standardy

České účetní standardy pro účetní jednotky, které vedou účetnictví podle vyhlášky č. 500/2002 Sb., upravují specifikaci účtů a zásady účtování na účtech, odloženou daň, rezervy, opravné položky a kurzové rozdíly. Zabývá se změnami vlastního kapitálu, dlouhodobého majetku, zásobám, nákladům a výnosům, konsolidované účetní závěrce, kapitálovým účtům, dlouhodobým závazkům a dalším.⁷

⁵ Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví

⁶ Vyhláška 500/2002 Sb.

⁷ České účetní standardy

5. Vnitřní účetní předpisy

Základními a nejdůležitějšími předpisy, které upravují vedení účetnictví na území České republiky, jsou zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, vyhláška 500/2002 Sb., a české účetní standardy. Těmito platnými legislativami se musí řídit všechny účetní jednotky. V řešení některých otázek ohledně účetnictví dává tato legislativa účetním jednotkám určitou volnost jejich bližšího stanovení, konkrétní úpravy a aplikace podle potřeb jednotky, kterou stanoví ve vnitřních účetních předpisech. Vnitřní účetní předpisy stanoví postupy účtování, které jsou v souladu s platnou legislativou. Slouží k jejímu plnění a zároveň odpovídají potřebám a podmínkám účetní jednotky. Předpis je nástrojem zkvalitnění vnitřního řízení jednotky, jehož výsledkem jsou jasnější postupy, výsledky a zároveň přispívá k snadnějšímu provádění kontrol.

Povinné vnitřní účetní předpisy

Vnitřní účetní předpisy musí tvořit:

- účtový rozvrh,
- systém zpracování účetnictví,
- odpisový plán,
- kompetence a podpisové vzory,
- dlouhodobý hmotný majetek,
- směrnice upravující časové rozlišení, účtování dohadných položek, účtování nákladů a výnosů,
- oceňování majetku a závazků v cizí měně,
- cestovní náhrady.

Účtový rozvrh si sestavuje účetní jednotka sama podle svých potřeb na základě směrné účtové osnovy vydávané ministerstvem financí. Směrnice, která upravuje systém zpracování účetnictví, vymezuje okamžik, ve kterém vznikla účetní skutečnost. Dále vymezuje účetní doklady, lhůtu k provedení účetních zápisů, seznam používaných účetních knih a projekčně programovou dokumentaci, která upravuje podporu používaného ekonomického systému účetní jednotky. V odpisovém plánu stanoví jednotka pravidla a metodu pro odpisování majetku, zúčtování, zařazení a vyřazení

majetku z odpisování. Neméně podstatnou částí je směrnice upravující kompetenci a podpisové vzory. V směrnici jsou uvedené oprávněné osoby, které smí jednotku zavazovat. Musí být jasné, která osoba je odpovědná za obsah účetního záznamu. Směrnice, která upravuje dlouhodobý hmotný majetek, obsahuje informace o hospodaření s ním. Je zde upravena problematika týkající se nákupu, prodeje, udržování evidence, technického zhodnocení a oprav dlouhodobého hmotného majetku. Směrnice o zásadách pro časové rozlišení, účtování dohadných položek, nákladů a výnosů obsahuje informace sloužící k zajištění a vyčíslení správného hospodářského výsledku spadajícího do odpovídajícího účetní období. Předposlední směrnice o oceňování majetku a závazků v cizí měně upravuje postup vyjádření kursových rozdílů a přepočtu cizí měny na měnu českou. Ve vnitřní směrnici si smí účetní jednotka zvolit, zda bude používat aktuální kurs ČNB platný ke dni uskutečnění účetního případu nebo kurs pevný. V poslední směrnici o cestovních náhradách účetní jednotka vymezí základní pojmy, a rozvede zásady pro poskytování cestovních náhrad v tuzemsku i zahraničí a následně i vyúčtování pracovních cest.⁸

Doporučené vnitřní účetní předpisy

Vzhledem k jasnosti účetnictví je vhodné, pokud si účetní jednotka stanoví vnitřní předpisy i pro:

- oběh účetních dokladů,
- inventarizaci majetku a závazků,
- opravné položky,
- vnitropodnikové účetnictví,
- úschovu účetních záznamů,
- účetní závěrku,
- provádění pokladních operací.⁹

⁸ Schiffer V., Správně vedené účetnictví – str. 23-29

⁹ Schiffer V., Správně vedené účetnictví – str. 30

6. Chyba

Chyba je určitá odchylka od normy či požadovaného stavu, která může vzniknout porušením pravidel.¹⁰

6.1 Původ chyb

Chyby v účetnictví vznikají převážně ze dvou hlavních důvodů. První příčinou vedoucí k jejich vzniku je selhání lidského faktoru, druhou příčinou je selhání výpočetní techniky. Selhání lidského faktoru lze dále rozdělit dle jejich vzniku na chyby úmyslné, z nedostatku informací, nepozornosti a neznalosti účetní jednotky.¹¹

Chyba vzniklá úmyslně a neúmyslně

Chyba úmyslná vzniká tehdy, pokud účetní jednotka tuto chybu provedla záměrně. Důvod, který vede účetní jednotku k tomu, aby úmyslně chybovala, může být vidina vlastního obohacení se. Další příčinou může být snaha o vylepšení účetnictví s úmyslem vyvolání dojmu, že se jedná o bezproblémový a prosperující podnik. Cílem této chyby je pak vytvořit pro podnik co možná nejlepší pozici na trhu a zbavit se případných konkurentů. Tato situace není pro podnik dlouhodobě únosná, navíc toto chování zákony nedovolují a trestají ho. Prokázat však, že vznik chyby byl záměrný, je problematické. Naopak chyba neúmyslná vzniká tehdy, pokud účetní jednotka chybu neprovedla záměrně. Nejčastěji za jejich vznikem stojí nedostatek informací, které potřebuje účetní ke své práci, či neznalosti nebo nepozornosti účetní.

Chyba vzniklá z nedostatku informací

Dalším typem selhání lidského faktoru je selhání z nedostatku informací. Dochází k němu tehdy, pokud účetní jednotka nedisponuje veškerými potřebnými informacemi k tomu, aby mohla správně účtovat a vést bezchybné účetnictví. Selhání v důsledku nepozornosti je způsobeno snížením soustředěnosti, roztržitosti nebo unavenosti účetní.

¹¹ Dušek J., Chyby a kontroly v účetnictví, str. 43,44

Chyba způsobená neznalostí účetní jednotky

Poslední částí, která spadá do chyb vzniklých na základě selhání lidského faktoru, jsou chyby, které jsou způsobené neznalostí účetní jednotky. Vyznačují se chybějícími teoretickými i praktickými znalostmi a zkušenostmi z oblasti zákonů, vyhlášek a standardů popřípadě jejich aktualizací.

Chyba vzniklá selháním výpočetní techniky

Pracujeme-li s výpočetní technikou, je nutné veškerá důležitá data zálohovat a to pokud možno hned několikrát. Toto pravidlo bychom neměli zvláště u účetnictví podceňovat. Snadno a nečekaně může dojít k úplné nebo částečné ztrátě dat potřebných ke správnému účtování.¹²

Chyba v účetním softwaru

Druhým důvodem zapříčiňující vznik chyb je selhání softwaru. Účetní jednotka se nemůže spoléhat na to, že je software vždy bezchybný a své účtování v programu by si po sobě měla vždy překontrolovat. Kontrolu by měla účetní jednotka provést i tehdy, pokud se na začátku používání účetního programu nastavuje předvolba, která se bude v dalším používání programu nastavovat automaticky.

Aby účetní software plnil funkci pomocníka při účtování a kontrolách, měla by být jeho koupě pro podnik řádně promyšleným krokem. V dnešní době je na trhu nepřehledné množství účetních programů, přičemž jejich nabídka se neustále rozrůstá. Pokud chce účetní jednotka zvolit vhodný software, měla by si položit několik základních otázek, jejichž zodpovězení jí může výběr značně ulehčit. Živnostník má na účetní software jistě jiné požadavky než velké podniky a vzhledem k tomu, že účetní softwary nabízejí značené množství funkcí, musí se účetní jednotka zamyslet nad tím, zda tyto funkce v praxi vůbec využije.

¹² Dušek J., Chyby a kontroly v účetnictví, str. 44

Dobré je i použití tzv. testovacích verzí, kdy je možné si program na určitou dobu stáhnout, vyzkoušet si jeho uživatelské prostředí a na základě vlastních zkušeností s ovládáním programu se pak účetní jednotka může rozhodnout, zda tento program zakoupí či bude hledat vhodnější.

Určitou roli zde může sehrát i cena za licenci programu, která se dle náročnosti, propojení s dalšími softwary, případně dalšími bonusy pohybuje přibližně od 1.000,- Kč do 20.000,- Kč.

Při výběru můžeme využít i recenze ostatních uživatelů, kteří tyto účetní softwary již vlastní a používají. Můžeme sledovat, jejich chybovost či problémovost, se kterou se uživatelé setkali a potýkali. Dalším bodem je uživatelská přístupnost programu a jeho jednoduchost. U velkých podniků může být výhodou i kompatibilita s dalšími ekonomickými systémy.

6.2 Druhy chyb

Účetní chyby můžeme rozčlenit podle různých hledisek a faktorů do několika skupin. Pro představu uvedu dělení alespoň pár skupin účetních chyb.

Chyby opakující se a neopakující se

Opakující se chyba je taková chyba, kterou účetní jednotka provedla již více než jedenkrát. Důvodem, proč dochází k opakovanosti chyb, může být roztržitost, nepozornost, či nekvalitně provedená práce účetní jednotky. Vznik chyb, které se opakují, může být také způsoben nezájmem účetní jednotky sledovat dění v účetnictví či v daňovém nebo právním sektoru. Účetní by měla neustále sledovat a doplňovat nové informace, aktualizace a rozšiřovat své vzdělání. Neopakující se chyba je taková chyba, které se účetní jednotka dopustila pouze jednou.¹³

Chyby úmyslné a neúmyslné

Účetní chyby lze rozdělit dle vzniku a záměru na úmyslné a neúmyslné. Úmyslné chyby jsou páčány záměrně, nejčastěji za účelem vlastního obohacení se, snahy udržet podnik v konkurenci schopném stavu, či získání jiného prospěchu. S úmyslnými chybami se lze setkat u záměrně špatně vyplněných daňových přiznání, ve kterých je zatajena či zkreslena skutečnost, dále v účetní závěrce či v účetních dokladech. Neúmyslné chyby nejsou zaviněny záměrně. Jsou způsobeny hlavně kvůli nepozornosti účetní jednotky či její neznalosti zákonů, standardů, vyhlášek a aktualizací.

Chyby složité a jednoduché

Z hlediska komplikovanosti účetních chyb a v konečném důsledku i jejich oprav se nabízí rozdělení na chyby složité a jednoduché. Do skupiny složitých patří chyby, jejichž výpočet je pro účetní jednotku časově náročnější nebo sestává z komplikovaného výpočtu. Chyby jednoduché, jako je špatné datum na účetním dokladu, jsou pro účetní jednotku z hlediska oprav méně časově náročné.¹⁴

¹³ Dušek J., Chyby a kontroly v účetnictví, str. 47

¹⁴ Dušek J., Chyby a kontroly v účetnictví, str. 47

Chyby navazující a nenavazující

Chyba navazující způsobuje a ovlivňuje chyby další. Příkladem může být špatně vyplněná částka na přijaté faktuře, která ovlivní jak závazkový účet, tak i účet peněžních prostředků. Za chybu nenavazující považujeme takovou chybu, která neovlivňuje a nezpůsobuje vznik dalších chyb. Příkladem může být chybně vyplněné datum na pokladním dokladu a špatně vypočítané odpisy, kdy mezi vznikem těchto chyb není žádná souvislost.

Chyby malé a velké

Podle velikosti, významnosti a následků chyb, které mohou způsobit, je lze rozdělit na velké a malé. Mezi velké chyby (jak z hlediska velikosti, tak i jejich následků) můžeme zařadit porušení základních účetních principů, špatně vyplněné či vypočtené částky, počítání s chybnými sazbami (například u sazeb DPH), či používání špatných účtů k zaúčtování účetních případů. Jakou malou chybu bychom mohli označit například nesprávnou archivací.¹⁵

Chyby početní a nepočetní

Početní chyby mohou být způsobeny špatným použitím vzorců nebo nesprávných sazeb či snadným přehmatem na kalkulačce. Výsledkem je pak stanovení chybné výše určité částky, která může mít za následek nesprávné stanovení závazkového vztahu vůči státu. Za nepočetní chybu můžeme považovat špatné vyplnění údajů na dokladech, jako jsou údaje o adrese odběratele či dodavatele anebo chybné datum a číslo dokladu.¹⁶

¹⁵ Dušek J. Chyby a kontroly v účetnictví, str. 46, 47

¹⁶ Dušek J. Chyby a kontroly v účetnictví, str. 46

Chyby z pohledu následků

Jakákoliv chyba, které se účetní jednotka dopustí při svém podnikání, sebou nese i následky. Ty mohou být pro účetní jednotku škodné nebo neškodné. O chybu se škodnými následky se jedná tehdy, pokud nepříznivě ovlivní podnik, stát či třetí subjekty. Neškodné chyby subjekty nikterak významně neovlivňují, nicméně musí dojít k jejich odstranění. Dopustí-li se chyby účetní jednotka ať už úmyslně nebo neúmyslně, musí počítat i s postihem, který z tohoto činu může plynout.¹⁷

Chyby z pohledu odborného – právní chyby

U úkonů, které souvisejí s účetnictvím, by měla účetní jednotka věnovat patřičnou pozornost náležitosti projevu. Náležitost projevu dopomáhá ke správnému pochopení právního úkonu. Náležitosti by měly být jasné a všem srozumitelné. Jsou-li špatně určené či nejasné, vzniká zde větší pravděpodobnost, že bude účetní jednotka chybovat.¹⁸

Chyby z pohledu odborného – daňové chyby

„Daňová chyba může vzniknout při úpravě hospodářského výsledku na daňový základ, chybným stanovením daňové povinnosti z daňového základu a odvodu daně.“

¹⁹Subjekt, který se dopustí daňové chyby, tím poruší povinnost peněžité nebo nepeněžité povahy, kterou má vůči správci daně. Tato chyba může vést k neodůvodněnému znevýhodnění daňového poplatníka.

¹⁷ Dušek J. Chyby a kontroly v účetnictví, str. 46

¹⁸ Skála M., Kunešová – Skálová J., - Nejčastější účetní a daňové chyby, str. 18-20

¹⁹ Skála M., Kunešová - Skálová J., - Nejčastější účetní a daňové chyby, str. 23

7. Kontrola

Kontrola je proces sbírání informací, jejich vyhodnocování a porovnávání s plánovanými cíli. Je nezbytnou součástí veškerých procesů, které jsou v podniku prováděny. Kontrola v účetnictví je prováděna z důvodu předcházení, zjištění či odstranění chyb, které by mohly vést k nejasnostem, k mylným informacím a zkreslení reálné finanční situace podniku. Dělíme je podle času, ve kterém probíhají, na předběžné, průběžné a následné. Výsledky kontroly nám jasně sdělují, zda máme účetnictví v pořádku či nikoliv. V případě výskytu chyb nás informují o tom, kde se objevila chyba, co máme opravit a na co si dát pozor. Chceme-li kontrolu zahájit, musíme určit předmět kontroly, postup a frekvenci provádění kontrol a v neposlední řadě je potřeba určit subjekt, který kontrolu provede a bude za ní zodpovědný.

7.1 Předběžná kontrola

Předběžná kontrola probíhá před zahájením určitého procesu. Jejím úkolem je prevence chyb. Cílem této kontroly je zjištění, zda jsou veškeré podmínky, které určují průběh určitého procesu v pořádku a tento proces tak může hladce proběhnout bez zbytečných komplikací a chyb.²⁰

7.2 Průběžná kontrola

Průběžná kontrola probíhá již v započatém, ale nikoliv ukončeném procesu. Probíhá současně s kontrolovaným procesem. Jejím úkolem je odhalování a upozornění na chyby, které se objeví v průběhu kontrolovaného procesu a snaží se tak předcházet i dalším chybám, které by mohly navazovat. Cílem je, aby výsledný kontrolovaný proces byl bezchybný.²¹

²⁰ Dvořáček J., Interní audit a kontrola, str. 190

²¹ Dvořáček J., Interní audit a kontrola, str. 190

7.3 Následná kontrola

Následná kontrola probíhá po ukončení určitého kontrolovaného procesu. Jejím úkolem je zjistit a porovnat dosažené výsledky s plánovanými. Pokud se tyto výsledky od sebe příliš neliší, tak se má za to, že vše proběhlo v pořádku. V případě větších odchylek je nutné zjistit, kde nastala chyba a provést opatření, která by vedla k nápravě.²²

7.4. Lidský faktor

Lidský faktor hraje při provádění kontrol důležitou roli, neboť právě člověk je zodpovědný za správnost, vyhotovení a akceptování dokladů souvisejících s činností podniku. Dále je zodpovědný za sestavení správné předkontace a kontrolu údajů. K jeho kontrolní činnosti také neodmyslitelně patří ovládání a porozumění softwaru, který využívá ke své práci. Je jen na člověku, aby pečlivě zvážil kroky při případném varování účetního programu a v případě zjištění chyby je to on, kdo ji musí také neprodleně opravit. Riziko, které může vyvolat v účetní jednotce problémy, vzniká tehdy, pokud se záměry managementu nebudou krýt s požadavky vlastníků.

²² Dvořáček J., Interní audit a kontrola, str. 190

8. Druhy kontrol

V účetnictví existuje nepřehledné množství kontrol, které může účetní jednotka využívat k odhalení nejrůznějších omylů a chyb, kterých se při své práci dopustila ať už vědomě či nikoliv. Dušek rozdělil chyby na tři hlavní skupiny, které jsou tvořeny kontrolami všeobecnými, kontrolami agend a ostatní kontrolami.²³ Tyto skupiny se dále dělí na několik desítek podskupin. Některé z nich specifikují blíže ve své práci v příslušných podkapitolách.

8.1 Všeobecné kontroly

Dušek člení všeobecné kontroly na:²⁴

- kontrolu základní,
- kontrolu okruhovou,
- kontrolu výkazovou,
- kontrolu analytické evidence,
- kontrolu obratovou,
- kontrolu zůstatkovou,
- kontrolu položek,
- kontrolu běhu lhůty,
- kontrolu limitů.

²³ Dušek J., Jak se vyhnout chybám v účetnictví, str. 63, 78, 79

²⁴ Dušek J., Jak se vyhnout chybám v účetnictví, str. 63

Kontrola základní

Základním stavebním prvkem pro správné, věrné a poctivé účetnictví je pravidlo, které říká, že se aktiva a pasiva musí vždy rovnat. A právě základní kontrola se věnuje této problematice. Pravidlo rovnosti stavu na účtech mezi stranami Má Dáti (dále jen MD) a Dal (dále jen D) patří k nejzákladnějšímu ověření správnosti účetnictví. Pokud se tento vztah nenachází v rovnosti, znamená to, že se v účetnictví vyskytuje chyba. V této situaci by účetní jednotka měla provést potřebné vizuální, případně hlubší kontroly, jejichž výsledkem by mělo být odhalení příčiny, proč k tomuto jevu došlo. Dalším krokem je provedení patřičné opravy konkrétní chyby. Po dokončení těchto činností by mělo dojít k rovnosti stran. Po skončení kontroly rovnosti účetní jednotka ještě překontroluje a porovná, stavy konečných zůstatků v hlavní knize se stavy zůstatků v účetním deníku.²⁵

Kontrola okruhová

Kontrola okruhová a základní se vzájemně prolínají a ovlivňují se. Hlavní základ okruhové kontroly spočívá v tom, že výsledek hospodaření vykazovaný ve výkazu zisku a ztráty musí být identický s výsledkem hospodaření, který je uveden v rozvaze příslušné účetní jednotky. Není-li tomu tak, je nutné podniknout potřebné kroky, které povedou k nalezení, odhalení a následné opravě chyb, které zapříčiňují nerovnost výsledku hospodaření. Provázanost mezi základní a okruhovou kontrolou spočívá v tom, že nedostane-li účetní jednotka v základní kontrole rovnost stran MD a D, tak zároveň nemůže dosáhnout rovnosti ani u hospodářských výsledků v kontrole okruhové.²⁶

Kontrola položkových dat

V dnešní rychlé době se většina kontrol provádí většinou zběžně a pouze v sumárních číslech. Samotná položková kontrola bývá již opomíjena. Účetní jednotka může tak snadněji přehlédnout chybu, která se jinak v sumárních číslech relativně ztratí. Položková kontrola je stejně tak významná, jako sumární.²⁷

²⁵ Dušek J., Jak se vyhnout chybám v účetnictví, str. 65

²⁶ Dušek J., Jak se vyhnout chybám v účetnictví, str. 66

²⁷ Dušek J., Jak se vyhnout chybám v účetnictví, str. 74

Kontrola výkazová

Základními výkazy v účetnictví, se kterými se účetní jednotka setkává při práci, jsou rozvaha, výkaz zisku a ztráty, výkaz o peněžních tocích a výkaz o vlastním kapitálu. O výkazové kontrole hovoříme tehdy, provádí-li účetní jednotka kontrolu těchto výkazů. Účetní jednotka by měla věnovat pozornost rovnosti aktiv, pasiv a výsledku hospodaření. U výkazu o peněžních tocích by neměla opomenout porovnat počáteční a konečný stav peněz včetně jejich ekvivalentů s údaji uvedených v rozvaze.²⁸

Kontrola analytické evidence

Analytickou evidenci zavádí účetní jednotka pro svou lepší informovanost a snadnější orientaci. Konečný zůstatek na syntetickém účtu má být identický se součtem konečných zůstatků účtů analytické evidence. Dojde-li účetní jednotka k této rovnosti, nemusí to však ještě nutně znamenat, že zápisy provedené na analytické evidenci jsou v pořádku. Účetní jednotka by svou pozornost měla zaměřovat nejen na kontrolu výsledků a pohybů zjištěných na syntetickém účtu, ale i kontrole pohybům a zůstatkům na účtech analytické evidence.

Kontrola zůstatková

Při započetí nového účetního období by měla účetní jednotka zkontrolovat bilanční kontinuitu na účtech 702 a 710. Musí existovat určitá návaznost konečných stavů z minulého roku na počáteční stavy roku běžného. Na konci účetního období musí účetní jednotka naopak posoudit, zda je výsledný zůstatek na daných účtech reálný a zda na účtech, jejichž konečný zůstatek má vykazovat nulu, se skutečně nevyskytuje žádná částka. Dalším pravidlem, které obsahuje kontrola zůstatková je, že konečný zůstatek na pasivních účtech musí být vykazován na straně D, zatímco konečný stav na aktivních účtech musí být zaznamenána na straně MD. Totéž platí i počátečních zůstatků.²⁹

²⁸ Dušek J., Jak se vyhnout chybám v účetnictví, str. 67

²⁹ Dušek J., Jak se vyhnout chybám v účetnictví, str. 72

Kontrola běhu lhůty

Každá účetní jednotka má své závazky, jež musí plnit ze svých peněžních prostředků, tak i pohledávky, které mají být naopak plněny v prospěch účetní jednotky, která v nich má vázané své finanční prostředky. Tudíž by ve svém vlastním zájmu měla mít přehled o dobách do splatnosti u jednotlivých pohledávek i závazků. Za podmínky, že účetní jednotka nedodrží svůj slib k plnění závazku a nedojde k jeho včasnému vypořádání, může jí být stanovena sankce, kterou si obchodní partneři domluvili v platných smlouvách či dohodách. Pokud bude nesplněných závazků více, může dojít i k podání návrhu konkurzu na účetní jednotku ze strany dodavatelů. Naopak v pohledávkách jsou vázány peněžní prostředky účetní jednotky potřebné k provozování podnikatelské činnosti. Nebudou-li účetní jednotce hrazeny pohledávky v době splatnosti, může se potýkat s nedostatkem finančních prostředků a snadno se pak dostane do platební neschopnosti.³⁰

Kontrola limitů

Účetní jednotka si ve svém podnikání může v určitých případech stanovit dle svého uvážení limity, u kterých chce, aby byly během jejího podnikání dodržovány. Limity lze aplikovat například v pokladně. Chce-li účetní jednotka mít v pokladně určitou minimální částku v hotovosti, stanoví si hranice, pod níž nemůže hotovost klesnout. Během účetního období pak může provádět namátkové či cílené kontroly, zda je tento limit dodržován. Kromě hranic, které si účetní jednotka stanovila sama, musí revidovat i to, zda nedošlo k překročení zákonem stanovených limitů, jakými je například splnění podmínek, za kterých bude její účetnictví podrobena auditu.³¹

³⁰ Dušek J., Jak se vyhnout chybám v účetnictví, str. 75

³¹ Dušek J., Jak se vyhnout chybám v účetnictví, str. 76, 77

8.2. Kontroly agend

Do podkapitoly věnované kontrole agend lze začlenit kontrolu:

- saldokonta,
- odpisu pohledávek,
- záloh,
- důvěryhodnosti klienta,
- výsledkových účtů,
- zůstatku daní,
- odvodů mezd,
- pokladen,
- výdajů v bance,
- vnitřních účetních dokladů.³²

Kontrola saldokonta

Je v zájmu účetní jednotky, aby pravidelně prováděla kontrolu saldokonta. Při kontrole saldokonta může účetní jednotka narazit na nesrovnalosti párovacích symbolů. Další případ, který může kontrola odhalit je skutečnost neplnění závazkových vztahů klientů vůči účetní jednotce. Nechce-li účetní jednotka přijít o své finanční prostředky, které má vázané v této pohledávce, je vhodné plnění klientům upomenout nebo vystavit potvrzení o uznání pohledávky.³³

³² Dušek J., Jak se vyhnout chybám v účetnictví, str. 79

³³ Dušek J., Jak se vyhnout chybám v účetnictví, str. 81

Kontrola odpisu pohledávek

Odpis pohledávek se řídí zákonem č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Účetní jednotka by měla ověřit, zda pohledávku, kterou odpisuje, skutečně odpisovat smí. Neplatí, že každý odpis pohledávky spadá do odpisu daňového. Kontrolu by měla provést i u částky účtované do nákladů. Chce-li účetní jednotka provést odpis pohledávky, musí dodržet zásadu účtované částky do nákladů maximálně ve výši 100 % neuhrazené hodnoty pohledávky.³⁴

Kontrola záloh

Zálohy jsou dnes zcela běžnou součástí obchodních vztahů. Provádí-li účetní jednotka kontrolu záloh, měla by nejprve ověřit, zda částky, které jsou uvedené na těchto účtech, lze skutečně stále ještě považovat za zálohy, nebo zda již došlo k jejich vypořádání. Došlo-li již k jejich vypořádání, neměly by se na tomto účtu již dále vyskytovat. Využívá-li účetní jednotka hojně zálohy ve svém podnikání, pak by bylo jistě vhodné použít vedle sumární kontroly i položkovou kontrolu.³⁵

Kontrola zůstatku daní

Výsledek, který účetní jednotka získá kontrolou zůstatku daní na příslušných účtech, musí být totožný s částkou uvedenou v daňovém přiznání. Není-li toto kritérium splněno, je nutné provedení dalších potřebných kontrol, aby došlo k objasnění příčin, které vedly k výsledným rozdílným částkám. Tato chyba by dále vyústila ve špatné stanovení daňové povinnosti vůči státu. Kontrolu zůstatku daní lze provést u daně z příjmů, daně z přidané hodnoty, daně spotřební a ostatních, které se jakýmkoliv způsobem týkají jejího podnikání.³⁶

³⁴ Dušek J., Jak se vyhnout chybám v účetnictví, str. 83

³⁵ Dušek J., Jak se vyhnout chybám v účetnictví, str. 85

³⁶ Dušek J., Jak se vyhnout chybám v účetnictví, str. 88

Kontrola důvěryhodnosti klienta

Většina účetních jednotek, které podnikají, provozují tuto činnost z důvodu zisku, který z ní plyne. Podnik své peněžní prostředky získává na základě pohledávek, hrazených od odběratelů. Na druhou stranu musí být ochoten a schopen část svých finančních prostředků vynaložit na uhrazení závazků, které mu vznikly u dodavatelů. Aby neměla účetní jednotka problémy s tímto koloběhem peněz, měla by mimo jiné provádět kontrolu důvěryhodnosti svých klientů a obchodních partnerů. Ty by měla prověřit jak při nákupu (kontrola na vstupu) tak při prodeji (kontrola na výstupu). U kontroly na vstupu je doporučeno účetní jednotce zanalyzovat výši ceny. Bude-li se účetní jednotce zdát cena neúměrně vysoká, měla by nákup zvážit a případně se poohlédnout po vhodnějším obchodním partnerovi. Pokud se podnik nechce dostat do finančních potíží, měl by si zjišťovat informace o solventnosti klienta. Není na škodu prověřit u svých obchodních partnerů schopnosti včasného hrazení a dostání svých závazků. Informace o důvěryhodnosti klientů nalezne účetní jednotka například pomocí Insolvenčního rejstříku.³⁷

Kontrola pokladen

Při kontrole pokladny je vhodné se nejprve zaměřit na vykazovaný zůstatek. Odpovědný subjekt by měl být schopen posoudit jeho reálnost. Může ověřit, zda se skutečný stav rovná stavu účetnímu. Pokud při svém podnikání obchoduje účetní jednotka se zahraničními subjekty a vede tedy pokladnu i v cizí měně, je vhodné provést u této měny ověření její existence a aktuální platnosti. Platnost hotovosti v pokladně se týká i tuzemské měny. V minulosti již došlo k odebrání určitých druhů peněz z oběhu, například papírových dvacetikorun a padesátikorun nebo zrušení halířů. Účetní jednotka, která uchovává peníze, jež banka plánuje stáhnout z oběhu, by měla zajistit v bance jejich včasnou výměnu. V pokladně by se měla vždy vyskytovat pouze aktuální platidla.³⁸

³⁷ Dušek J., Jak se vyhnout chybám v účetnictví, str. 86

³⁸ Dušek J., Jak se vyhnout chybám v účetnictví, str. 92

Kontrola mezd a odvodů

Přestože v dnešní době pomáhá lidem v pracovních vztazích s řešením zadaných úkolů informační technologie, tak správný výpočet mezd a výše jejich odvodů nemusí být ve velkých podnicích vždy jednoduchá záležitost. Ze mzdy je odváděna záloha na daň, sociální a zdravotní pojištění. Provede-li účetní jednotka při výpočtu chybu, existuje zde pravděpodobnost, že se tato skutečnost dotkne zaměstnanců, zaměstnavatele, správ sociálního a zdravotního zabezpečení i finančního úřadu. V podnicích se výpočet a účtování mzdy provádí za pomoci účetního softwaru. Přesto je dobré vždy zkontrolovat, zda částky vypočtené programem odpovídají skutečnosti.

Dle svého uvážení může účetní jednotka kontrolu vyhotovit ručně. Pro usnadnění práce a zajištění správného postupu může mít vyhotovenou předlohu, dle níž provádí zápisy o výpočtech, odvodech z mezd a účtování. Ještě před samotnou aplikací je však nutné provést důslednou kontrolu správnosti. Pokud by se v předloze vyskytla chyba, došlo by zcela určitě ke zkreslení reálné situace, což s sebou nese i špatné stanovení částek určené na odvody na sociální a zdravotní zabezpečení, a špatné stanovení daňové povinnosti. Účetní jednotka by měla kontrolovat, zda ve svých výpočtech aplikovala aktuální výše sazeb. Celková částka tvořená z položek z předpisu mezd, by pak měla být rovna součtu částek z položek odvodů z mezd.³⁹

Kontrola bankovních výdajů

Podvody jsou v podnikání často páčány převedením peněžních prostředků z bankovního účtu účetní jednotky na bankovní účet soukromého subjektu. Už jen z důvodu tohoto aspektu by měla účetní jednotka alespoň jednou do měsíce provádět kontrolu bankovních výdajů. Přispěje tím jistě k minimalizaci rizika spáchání podvodu. Kontrolu výdajů může provádět za pomoci bankovních účtů klientů, symbolů a faktur.⁴⁰

³⁹ Dušek J., Jak se vyhnout chybám v účetnictví, str. 90

⁴⁰ Dušek J., Jak se vyhnout chybám v účetnictví, str. 93

8.3 Ostatní kontroly

Ostatní kontroly lze rozdělit na kontroly:

- hodnot a identifikátorů,
- duplicity dokladů,
- účetní osnovy,
- souvztažností,
- číselných řad,
- odhadovaných a vypočtených čísel
- a měsíčních obrátů.

Kontrola hodnot a identifikátorů

Kontrolu hodnot provádí účetní jednotka tehdy, pokud se při ní zaměřuje na správnost číselných údajů. Týká se především částek v korunách, částek v cizích měnách, množství, koeficientů a sazeb. Kontrola hodnot může spočívat v hledání a porovnávání skutečného stavu částek či množství se stavem účetním. U koeficientů naopak kontroluje, zda jejich výše odpovídá výši stanovené konkrétním zákonem a zda odpovídá současnému roku. U cizí měny ji může zajímat, zda použila odpovídající kurz. Kontrola identifikátorů se týká chyb nehodnotových. Pozornost věnuje například dokladům, účtům či zakázkám.⁴¹

⁴¹ Dušek J., Jak se vyhnout chybám v účetnictví, str. 43

Kontrola duplicit dokladů

S pokročilejší a modernější technikou není v současné době nijak velkým problémem vytvořit podvodné doklady. Jejich rozeznávání přitom nemusí být již vždy zrovna snadné. Nejlepším způsobem, jak předejít podvodu spáchanému za pomoci podvodných dokladů, je kontrola údajů vyplněných na dokladu. Účetní jednotka může minimalizovat riziko podvodu, pokud provede důkladnou kontrolu dokladu, na němž zkontroluje:

- výši hrazené částky,
- podpis a údaje o osobě vystavující doklad,
- datum vystavení,
- účel vydání.

U dokladů, kde je uvedena osoba, v jejíž prospěch má být částka připsána, je vhodné zkontrolovat i údaje o této osobě, včetně čísla bankovního spojení.⁴²

Kontrola souvztažností

Souvztažnost je vztah mezi účty při záznamu jednoho účetního případu. Souvztažnosti mohou být správné, nesprávné, chybné a nesmyslné. O správné souvztažnosti hovoříme tehdy, pokud zobrazovaná skutečnost je bezchybná a zároveň splňuje všechny zásady účetnictví. Nesprávná souvztažnost vzniká v případě, kdy účetní jednotka použije k zaúčtování určité skutečnosti méně vhodný účet, než by měla použít, přičemž tato skutečnost nemá závažný daňový či účetní dopad. V některých případech lze účtování ponechat, nicméně k vyjádření souvztažnosti existuje vhodnější účet. Chybná souvztažnost neodpovídá skutečnosti nebo nesplňuje účetní a daňové předpisy. Nesmyslná souvztažnost je taková, která reálně nemůže existovat.⁴³

⁴² Dušek J., Jak se vyhnout chybám v účetnictví, str. 48

⁴³ Dušek J., Jak se vyhnout chybám v účetnictví, str. 51

Kontrola číselných řad

V účetnictví je každému dokladu pro lepší přehlednost, kontrolu a evidenci přiděleno číslo. Nejběžnějším typem číslování dokladů je chronologické číslování. Provádí-li účetní jednotka kontrolu číselných řad u dokladů, může být jejím výsledkem zjištění, že jsou k dispozici všechny doklady a jejich číslování je správné. Dalším možným výsledkem je, že došlo při číslování k chybě, a účetní jednotka by měla podniknout kroky k následné opravě. Poslední možným výsledkem je, že číselná řada je porušena a zřejmě tak v evidenci chybí doklad, který je třeba nalézt a zařadit zpět. Kontrola číselných řad patří k méně namáhavějším kontrolám⁴⁴

Kontrola odhadovaných a vypočtených čísel

Kontrolu odhadovaných a vypočtených čísel provádí účetní jednotka:

- na účtech dohadných položek,
- na účtech opravných položek,
- při oceňování reálnou hodnotou,
- u položek, u nichž je potřeba ke stanovení jejich hodnoty odborného odhadu.

Odhad hodnot těchto položek by měl být stanoven v takové výši, aby danou položku co nejlépe vystihnul. Nesmí docházet ke zbytečnému nadhodnocování nebo naopak podhodnocování. Odhady by měly být adekvátní skutečnosti.⁴⁵

Kontrola měsíčních obrátů

Kontrolu měsíčních obrátů provede účetní jednotka tak, že shrne celkové částky na jednotlivých účtech za měsíc a porovná je s měsíci předcházejícími. Kontrolu může účetní jednotka provést v případě, kdy se výše částky na účtu v některém měsíci výrazně odlišuje od částek na tomto účtu běžných. Existuje zde jistá možnost, že bylo v tomto měsíci účtováno chybně. S ohledem na ověření správnosti vykazovaných částek by měla účetní jednotka tuto skutečnost prověřit a překontrolovat.⁴⁶

⁴⁴ Dušek J., Jak se vyhnout chybám v účetnictví, str. 54

⁴⁵ Dušek J., Jak se vyhnout chybám v účetnictví, str. 56

⁴⁶ Dušek J., Jak se vyhnout chybám v účetnictví, str. 57

Kontrola účtového rozvrhu

Účtový rozvrh je jedním ze základních prvků v účetnictví. Každý subjekt, který vede účetnictví, si sestaví na začátku účetního období svůj účtový rozvrh, jež bude při své práci používat. Rozvrh sestaví na základě směrné účtové osnovy vydávané Ministerstvem financí. V průběhu účetního období ho může kdykoliv doplnit. Tento rozvrh obsahuje účty, které bude subjekt používat při své práci. Jsou tvořeny ze tří číslic. První vyjadřuje účtovou třídu, druhé přibližuje účtovou skupinu, a třetí číslo značí číslo syntetické evidence. Seznámení se s účtovým rozvrhem a jeho kontrolu by se mělo týkat hlavně účetní, při prvotním výkonu své práce. Kontrolu rozvrhu je nutné provést i v softwaru. Zde ověříme, zda je účtový rozvrh již přednastaven a zda obsahuje stejné třídy, skupiny a čísla syntetických účtů, které jsou v podniku využívány. Liší-li se v některých skutečnostech, je třeba je opravit. Platí, že účetní rozvrh by měl být jasný, logický, přehledný a bez chyb. To samé platí i o účtech, které obsahuje.⁴⁷

⁴⁷ Dušek J., Jak se vyhnout chybám v účetnictví, str. 50

8.4 Kontrola účtů z účtové osnovy

Do poslední skupiny kontrol lze zařadit kontroly zápisů a pohybů na účtech z účtové rozvahy, jež by mohly působit problémy účetním, které teprve přicházejí po škole do praxe. Nicméně tyto kontroly mohou zcela jistě využívat i účetní v praxi zběhlí. Účetní jednotka může provádět kontroly na jednotlivých účtech z osnovy dle svého uvážení. Problémy se správným zápisem může mít účetní například tehdy, účtuje-li o výjimečných případech nebo činnostech, které v podniku neprobíhají příliš často. Tyto chyby vznikají převážně na základě neznalosti. Nicméně chybovat může i při zápise na účtu, který při své práci využívá prakticky denně. Tyto chyby naopak vznikají převážně z nedostatečné soustředěnosti.

8.4.1 Kontroly účtu - Škody

Při účtování škod musí účetní jednotka rozlišovat, zda se skutečně jedná o škodu, kdy došlo ke zničení předmětu účetního zápisu nebo zda se jedná o poničení tohoto předmětu, přičemž účetní jednotka zamýšlí v budoucnu jeho opravu. Pokud dojde k poničení s následnou opravou, nemůže účetní jednotka tento případ účtovat na účet škod, ale zapíše ho na účet 511 – Opravy a udržování. Škody účtujeme dle charakteru zničeného předmětu a okolností, při nichž škoda vznikla na účty 501 – Spotřeba materiálu (v případě zboží 504 – Prodané zboží), 549 – Manka a škody na provozním majetku, dále na účet 569 – Manka a škody na finančním majetku a 582 – Škody.

Případ 1:

Při provádění inventarizace materiálu byl zjištěn jeho úbytek, který byl v rámci normy.

Řešení:

Tento případ zaúčtuje účetní jednotka prostřednictvím účtu 501 – Spotřeba materiálu (v případě, že by tento úbytek byl zjištěn u zboží, pak zúčtování proběhne prostřednictvím účtu 504 – Prodané zboží), a to proto, že úbytek byl v rámci normy. V případě, že by tento úbytek přesáhl stanovenou normu, zaúčtoval by se prostřednictvím účtu 549 - Manka a škody.

Tabulka č. 1 – „Účtování škod pomocí účtu 501“

Číslo	Text	Částka	MD	D
1	Úbytek materiálu do normy	100,-	501	112

Případ 2:

Účetní jednotka nakoupila služební automobil, který parkuje v garáži. Přes noc došlo k vloupání do garáže a odcizení služebního automobilu. Od police obdržela účetní jednotka potvrzení o pojistné události.

Řešení

Vzhledem k tomu, že se jedná o škodu na dlouhodobém hmotném majetku, zaúčtuje účetní jednotka tento případ prostřednictvím účtu 549 – Manka a škody.

Tabulka č. 2 – „Účtování škod pomocí účtu 549“

Číslo	Text	Částka	MD	D
1	Zůstatková cena automobilu	300 000,-	549	082
2	Požizovací cena automobilu	500 000,-	082	022

Případ 3:

Účetní jednotka prováděla inventarizaci pokladny. Výsledkem bylo zjištění manka ve výši 150,- Kč.

Řešení:

V tomto případě se jedná o škodu na finančním majetku, a proto účetní jednotka zaúčtuje případ na účet 569 – Manka a škody na finančním majetku.

Tabulka č. 3 – „Účtování škod pomocí účtu 569“

Číslo	Text	Částka	MD	D
1	Manko v pokladně	150,-	569	211

Případ 4

Účetní jednotka měla na skladě uložené zboží v celkové výši 950 000,- Kč. Zboží v hodnotě 500 000,- Kč bylo zničeno při náhlých povodních.

Řešení:

Jedná se o mimořádnou událost, která byla způsobená živelnou pohromou. Proto bude tento případ zaúčtován pomocí účtu 582 – Škody.

Tabulka č. 4 – „Účtování škod pomocí účtu 582“

Číslo	Text	Částka	MD	D
1	Zůstatková cena	500 000,-	582	132

Účet 582 – Škody by měla účetní jednotka používat skutečně ve výjimečných případech. Diskutabilní jsou případy škod v podniku, které jsou svým charakterem mimořádné, nicméně jejich účtování se promítne do provozních nákladů. Příkladem je významnější krádež, ke které došlo v účetní jednotce. Diskutabilním případem je též správné určení výše norem.

8.4.2 Kontroly účtu - Rezervy

„Rezervy jsou určeny k pokrytí budoucích závazků nebo výdajů podle § 26 zákona, u nichž je znám účel, je pravděpodobné, že nastanou, avšak zpravidla není jistá částka nebo datum, k němuž vzniknou.“⁴⁸ U rezerv musí účetní jednotka dodržovat zásadu opatrnosti. Provádí-li účetní jednotka kontrolu rezerv, měla by zkontrolovat výši částky, kterou stanovila a na základě toho zvážit, zda je vzhledem k účelu, pro který je rezerva tvořena, její výše odpovídající. Je-li rezerva tvořená podle zvláštních předpisů, je nutné si tento předpis přečíst a veškeré kroky, které účetní jednotka u rezervy podnikne, musí provádět v souladu s nimi. Rezervy mohou být tvořeny pro:

- daň z příjmů,
- rizika a ztráty z podnikání,
- důchody,
- restrukturalizaci,
- další technické rezervy.

Podle zákona č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, může účetní jednotka vytvářet rezervy i na opravu hmotného majetku. Navíc tvorba rezerv uplatněná jako výdaj na dosažení, zajištění a udržení příjmů definovaných v zákoně č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, musí být vždy zaúčtována podle pravidel stanovených v zákoně č. 563/1991 Sb. o účetnictví. Tvoří-li účetní jednotka zákonné rezervy na opravu hmotného majetku, měla by být schopna doložit a obhájit stanovenou výši těchto rezerv. Rezervy lze čerpat pouze na účely, pro které byly utvořeny. Tvorba rezerv se zachytí v účtových skupinách 55, 57, 58 a 59 na stranách MD, jejich zrušení provede účetní jednotka ve stejných skupinách účtů na straně D.

⁴⁸ Vyhláška č. 500/2002, § 57 Postup tvorby a použití rezerv

Případ:

Pivovar chce za pět let provést opravu své výrobní linky. Opravu plánuje ve výši 750 000,- Kč. Proto se rozhodl, že po dobu čtyř let bude každý rok tvořit rezervu ve výši 187 500,- Kč, aby v pátém roce měl na účtu potřebných 750 000,- Kč.

Řešení:**Tabulka č. 5** – „Účtování rezerv“

Rok	Text	Částka	MD	D
1	Tvorba rezerv v prvním roce	187 500,-	554	459
2	Tvorba rezerv v druhém roce	187 500,-	554	459
3	Tvorba rezerv ve třetím roce	187 500,-	554	459
4	Tvorba rezerv ve čtvrtém roce	187 500,-	554	459
5	Čerpání rezerv	750 000,-	459	554

8.4.3 Kontrola účtu - Náklady na reprezentaci

Náklady na reprezentaci spadají do daňově neuznatelných nákladů. Prostor pro vznik chyb může vzniknout v důsledku špatného rozeznání a roztřídění nákladů. Náklady, které na tento účet může účetní jednotka zařadit, jsou např. občerstvení, či propagační dary a předměty do 500 Kč bez DPH, které běžně používá za účelem prezentace svého podniku. Na tento účet ovšem již nepatří výdaje, které účetní jednotka vynaložila na reklamu, či občerstvení, které použila na vzdělávacích akcích. V tomto případě slouží občerstvení pouze jako prostředek pro zajištění příjemného prostředí a k udržení bystrosti a vnímavosti posluchačů. Účetní jednotka by tedy měla zkontrolovat, zda se na účtu 513 – Náklady na reprezentaci nevyskytují případy, které patří na jiné nákladové účty. Dále by měla ověřit přiměřenost částky, která byla pro tyto účely vynaložena.⁴⁹

Případ 1:

Účetní jednotka podnikající v Praze se rozhodla z důvodu zvýšení povědomí mezi lidmi o službách, které je schopna poskytnout, investovat do reklamy. V Praze nechala svou reklamu zhotovit na 75 výstavních plochách a zároveň ji otiskla v denním tisku. Náklady vynaložené na reklamu se v konečné výši vyšplhaly až na částku 850 000,- Kč.

Řešení:

Náklady za reklamu nelze účtovat na účet 513 – Náklady na reprezentaci. Vzhledem k tomu, že tvorbou reklamy poskytla určitá společnost účetní jednotce službu, zaúčtuje se částka na účet 518 – Ostatní náklady daňově účinné.

Případ 2:

Společnost ABC, která se zabývá mimo jiné i pořádáním vzdělávacích akcí, pozvala svého obchodního partnera k obchodnímu jednání, na kterém bylo podáváno občerstvení. Cena za občerstvení, které tvořil i oběd, se celkově vyšplhala do výše 10 500,- Kč. Cestou z obchodního jednání odpovědná osoba společnosti ABC zakoupila občerstvení za 5 000,- Kč na vzdělávací akci, kterou ten samý den pořádala.

Řešení:

Částku 10 500,- Kč zaúčtuje účetní jednotka na účet 513 – Náklady na reprezentaci, zatímco částku 5 000,- zaúčtuje na účet 501 – Spotřeba materiálu.

⁴⁹ Skála M. Kunešová - Skálová J., Nejčastější účetní a daňové chyby, str. 37-38

8.4.4 Kontrola účtu – opravné položky

Opravná položka slouží k vyjádření přechodného snížení hodnoty majetku. Opravnou položku může účetní jednotka tvořit k:

- dlouhodobému hmotnému majetku,
- dlouhodobému nehmotnému majetku,
- zásobám,
- finančnímu majetku,
- pohledávkám.

Při tvorbě opravných položek musí být dodržena zásada opatrnosti. Snížení hodnoty majetku zjistí účetní jednotka při inventarizaci nebo při namátkové či cílené kontrole. Při kontrole opravných položek by se měla účetní jednotka zaměřit na to, zda je existence opravné položky stále oprávněná a na podmínky určující její trvání. Opravné položky se musí tvořit vždy pro konkrétní případ, nelze je provádět plošně. Kontrolu je vhodné provést i u výše hodnoty opravné položky. Ta by měla být přiměřená. Účetní jednotka musí dbát na to, aby hodnota opravné položky nepřesáhla 100 % hodnoty položky, ke které byla opravná položka tvořena.⁵⁰ Tvorba opravných položek se zachytí v účtových skupinách 55, 57, 58 na stranách MD souvztažně s účty v účtových skupinách 09, 19, 29, 39 na straně D. Zrušení provede účetní jednotka opačným zápisem. Opravná položka se zruší v případě, že pominul účel, pro který byla zřízena.

⁵⁰MONEY.CZ ; datum vydání: 15. 10. 2012, zveřejněno na WWW: <http://www.money.cz/ucetni-a-danovy-servis/infoservis-opravne-polozky-k-pohledavkam-snizujici-zaklad-dane-z-prijmu/>

Případ 1:

Účetní jednotka prodala v listopadu 2012 společnosti B zboží v celkové hodnotě 150 000,- Kč. Společnost B tuto pohledávku do konce roku 2012 nezaplatila. V lednu 2013 byla pohledávka uhrazena v plné výši.

Řešení:

Tabulka č. 6 – „Účtování opravných položek“

Číslo	Text	Částka	MD	D
<i>Účtování v roce 2012</i>				
1	FV – Faktura vydaná č. 55 za zboží	150 000,-	311	604
2	Opravná položka (20 %)	30 000,-	558	391
<i>Účtování v roce 2013</i>				
1	VBÚ – Uhrazení faktury č. 55	150 000,-	221	311
2	Zrušení opravné položky	30 000,-	391	558

Případ 2:

Účetní jednotka používá v roce 2011 ke své činnosti výrobní stroj, který je však nutné modernizovat. V důsledku tohoto došlo k dočasnému snížení hodnoty stroje. V roce 2012 již nebylo možné stroj modernizovat. V roce 2013 se stroj porouchal a nešel již opravit. Bylo nutné ho tedy vyřadit z provozu.

Řešení

Tabulka č. 7 – „Účtování opravných položek“

Číslo	Text	Částka	MD	D
<i>Účtování v roce 2011</i>				
1	Dočasné snížení hodnoty stroje	65 000,-	559	092
<i>Účtování v roce 2012</i>				
2	Zrušení opravné položky	65 000,-	092	559
3	Trvalé snížení ceny stroj	65 000,-	549	022
<i>Účtování v roce 2013</i>				
4	Zůstatková cena stroje	100 000,-	549	082
5	Pořizovací cena stroje	600 000,-	082	022

8.4.5 Kontrola účtu - Daňové odpisy

U daňových odpisů se může vyskytnout problém s neoprávněným odpisováním majetku, který je vyloučen z daňových odpisů, či nesprávné zařazení majetku do odpisových skupin. S neoprávněným odpisováním se může účetní jednotka setkat tehdy, kupuje-li například pozemek s budovou, přičemž ve smlouvě je uvedena pouze jedna cena, která v sobě zahrnuje jak cenu za budovu, tak i za pozemek. Nejlepším řešením, jak se tomuto problému vyhnout je aplikace ceny v přiměřené výši na základě znaleckého posudku.⁵¹

8.4.6 Kontrola účtů - Spotřeba materiálu a prodané zboží

Při účtování o zásobách (materiálu) si může účetní jednotka vybrat, zda bude účtovat způsobem A nebo způsobem B. Způsob A je vhodnější použít u společností s frekventovaným pohybem zásob (materiálu), kvůli přehlednější, přesnější a jasnější evidenci. Specifikem způsobu A je, že hodnota zásob se do nákladů promítne až při spotřebě. V případě, že účetní jednotka používá způsob A, musí rozlišovat, které náklady patří do vedlejších pořizovacích nákladů, protože ty zvyšují pořizovací cenu zásob (materiálu), a které náklady nepatří do vedlejších pořizovacích nákladů, protože ty nezvyšují pořizovací cenu zásob (materiálu) a jsou účtovány přímo do nákladů.

Při účtování zásob způsobem B se jejich hodnota účtuje přímo do nákladů. Účetní jednotka však nesmí zapomenout vést pomocnou skladovou evidenci. Konečný stav zásob (materiálu) musí účetní jednotce vyjít stejně bez ohledu na to, jakým způsobem účtovala.⁵²

⁵¹ Skála M, Kunešová - Skálová J., Nejčastější účetní a daňové chyby, str. 108-115

⁵² Skála M. Kunešová – Skálová J., Nejčastější účetní a daňové chyby 25-31

Případ:

Účetní jednotka pořídila dne 30. 3. 2013 zboží v hodnotě 150 000,- Kč. O týden později došlo k jeho prodeji. Prodejní cena zboží činí 200 000,- Kč.

a) účtování způsobem A

Tabulka č. 8 – „Účtování zboží způsobem A“

Číslo	Datum	Účetní případ	Částka	MD	D
1.	30. 3. 2013	Nákup zboží			
		- cena bez DPH	150 000,-	131	
		- DPH (21%)	31 500,-	343	
		- cena včetně DPH	181 500,-		321
2	30. 3. 2013	Příjemka zboží na sklad	150 000,-	132	131
3	6. 4. 2013	Prodej zboží			
		- cena bez DPH	200 000,-		604
		- DPH (21%)	42 000,-		343
		- cena včetně DPH	242 000,-	311	
4	6. 4. 2013	Výdej zboží ze skladu	150 000,-	504	132

b) chybné účtování způsobem B

Tabulka č. 9 – „Chybné účtování zboží způsobem B“

Číslo	Datum	Účetní případ	Částka	MD	D
1.	30. 3. 2013	Nákup zboží			
		- cena bez DPH	150 000,-	504	
		- DPH (21%)	31 500,-	343	
		- cena včetně DPH	181 500,-		321
2	30. 3. 2013	Příjemka zboží na sklad	150 000,-	132	131
3	6. 4. 2013	Prodej zboží			
		- cena bez DPH	200 000,-		604
		- DPH (21%)	42 000,-		343
		- cena včetně DPH	242 000,-	311	
4	6. 4. 2013	Výdej zboží ze skladu	150 000,-	504	132

Tato chyba může vzniknout hlavně z nepozornosti účetní. Provést ji může taková účetní, která byla doposud zvyklá účtovat o zásobách (materiálu) způsobem A, ale (například při změně zaměstnání) přešla na způsob účtování B.

c) správné účtování způsobem B

Tabulka č. 10 – „Účtování zboží způsobem B“

Číslo	Datum	Účetní případ	Částka	MD	D
1	30. 3. 2013	Nákup zboží			
		- cena bez DPH	150 000,-	504	
		- DPH (21%)	31 500,-	343	
		- cena včetně DPH	181 500,-		321
2	30. 3. 2013	Příjemka zboží na sklad	150 000,-	Neúčtuje se, pohyb pouze ve skladové evidenci	
3	6. 4. 2013	Prodej zboží			
		- cena bez DPH	200 000,-		604
		- DPH (21%)	42 000,-		343
		- cena včetně DPH	242 000,-	311	
4	6. 4. 2013	Výdej zboží ze skladu	150 000,-	Neúčtuje se, pohyb pouze ve skladové evidenci	

8.4.7 Kontrola účtu - Technické zhodnocení

„Technickým zhodnocením se pro účely tohoto zákona rozumí vždy výdaje na dokončené nástavby, přístavby a stavební úpravy, rekonstrukce a modernizace majetku, pokud převýšily u jednotlivého majetku v úhrnu...počínaje zdaňovacím obdobím 1998 částku 40 000 Kč.“⁵³ Chyby v souvislosti s technickým zhodnocením mohou vznikat v důsledku nedostatečné znalosti účetní v oblasti problematiky, která se týká technického zhodnocení. Některé účetní jednotky mohou mít problém se správným určením a rozlišením opravy od technického zhodnocení. Chyby mohou také vznikat tím, že účetní nezvládne správnou aplikaci na konkrétní případy, které se vyskytují v jejich praxi.⁵⁴

Příklad:

Účetní jednotka vlastní administrativní budovu. V květnu roku 2011 provedla výměnu oken se stejnými parametry v celkové hodnotě 350 000,- Kč. Zároveň se rozhodla, že stávající podlaha ve dvou kancelářích již není vyhovující, a proto položí podlahu novou s lepšími funkčními vlastnostmi. Položení nové podlahy proběhlo v červnu roku 2011 a stálo účetní jednotku 38 000,- Kč. V březnu roku 2012 byla účetní jednotka nucena vyměnit podlahu ještě v jedné kanceláři. Starou podlahu vyměnila opět za novější s lepšími funkčními vlastnostmi. Výměna jí přišla na 25 000,- Kč. V podnikání se účetní jednotce začalo dařit, a proto se v srpnu roku 2012 rozhodla pro výstavbu nových kancelářů. V souvislosti s tím byla nucena provést stavební úpravy a práce, jejichž hodnota činila 750 000,- Kč.

Řešení:

Výměna oken spadá do oprav, tudíž se nepovažuje za technické zhodnocení a částka 350 000,- Kč bude zaúčtována na účet 511 – Opravy. Podlaha, která byla položena v roce 2011, je technickým zhodnocením, nicméně nepřekročila hranici 40 000,- Kč, a proto ji může účetní jednotka zaúčtovat na účet 548 – Ostatní provozní náklady. Podlaha položená v roce 2012 je technickým zhodnocením do 40 000,-Kč. Stavební úpravy v hodnotě 750 000,-Kč jsou také technickým zhodnocením. Vzhledem k tomu, že oba případy byly provedeny ve stejném roce, zahrnují se do technického zhodnocení, jehož celková hodnota činí 775 000,- Kč.

⁵³ Zákon č.586/1992 Sb., o daních z příjmů - §33

⁵⁴ Skála M., Kunešová - Skálová J., Nejčastější účetní a daňové chyby, str. 115 – 126

8.4.8 Kontrola účtu - Náklady časového rozlišení

„Podstatou časového rozlišení je, že nákladové a výnosové položky, které časově souvisí s jiným účetním obdobím, se neúčtují v běžném (aktuálním) účetním období přímo na účty nákladů a výnosů, ale nejprve na příslušné účty časového rozlišení.“⁵⁵

Do nákladů a výnosů se tyto položky přesunou až v příslušném účetním období. Nejčastější chybou týkající se této problematiky je nedodržování časového rozlišení. V užším pojetí rozdělujeme časové rozlišení na:

- náklady příštích období,
- výnosy příštích období,
- výdaje příštích období,
- příjmy příštích období,
- komplexní náklady příštích období.

Na účtu nákladů příštích období eviduje účetní jednotka platby, které se vztahují k budoucímu období, ale k jejich vynaložení došlo v období běžném. Účet výnosy příštích období se týká plateb, které účetní jednotka přijala v běžném období, ale týkají se období budoucího.

Výdaje příštích období jsou platby, které účetní jednotka užila v běžném období, ale vztahují se k období minulému. Příjmy příštích období slouží k zaznamenání opožděných plateb, kdy účetní jednotce přibyly v běžném období peněžní prostředky týkající se minulého období.

V širším pojetí dělíme časové rozlišení na:

- dohadné položky aktivní a pasivní,
- rezervy.

⁵⁵Máče M., Účetnictví pro územní samosprávné celky, příspěvkové organizace a organizační složky státu, strana 88

Případ 1 - chybné účtování – nerespektování časového rozlišení**Tabulka č. 11** – „Chybné účtování časového rozlišení“

Rok	Účetní případ	Částka	MD	D
2012	Nájemce nezaplatil účetní jednotce nájemné	10 000,-	—	—
2013	Úhrada nájemného z roku 2012 v hotovosti	10 000,-	211	602
2012	Účetní jednotka nezaplatila za nájem kanceláře	11 000,-	—	—
2013	Zúčtování nájemného za kancelář z roku 2012	11 000,-	518	211
2012	Nájemce si předplatil u účetní jednotky nájemné	10 000,-	221	602
2013	Zúčtování nájemného z roku 2012	10 000,-	—	—
2012	Účetní jednotka si předplatila nájem kanceláře	11 000,-	518	221
2013	Zúčtování nájemného z roku 2012	11 000,-	—	—

Případ 2 - správné účtování – respektování časového rozlišení**Tabulka č. 12** – „Účtování časového rozlišení“

Rok	Účetní případ	Částka	MD	D
2012	Nájemce nezaplatil účetní jednotce nájemné	10 000,-	385	602
2013	Úhrada nájemného z roku 2012 v hotovosti	10 000,-	211	385
2012	Účetní jednotka nezaplatila za nájem kanceláře	11 000,-	518	383
2013	Zúčtování nájemného za kancelář z roku 2012	11 000,-	383	211
2012	Nájemce si předplatil u účetní jednotky nájemné	10 000,-	221	384
2013	Zúčtování nájemného z roku 2012	10 000,-	384	602
2012	Účetní jednotka si předplatila nájem kanceláře	11 000,-	381	221
2013	Zúčtování nájemného z roku 2012	11 000,-	518	381

9. Interní audit

„*Interní (vnitřní) audit se zabývá zkoumáním ekonomických procesů a jevů uvnitř účetních jednotek...*“⁵⁶ Práci interního auditora zastává ve většině případů vysoce kvalifikovaný pracovník účetní jednotky, který je nezávislý na činnosti, v jejímž rámci provádí interní audit. Dohled nad kvalitou práce interních auditorů provádí v České republice Komora interních auditorů. Interní auditor zkoumá a hodnotí průběh procesů v podniku, systémy vnitřních kontrol, přičemž následně vyhotoví doporučení pro možné zlepšení a v neposlední řadě hodnotí faktory a stupně rizik vedoucí k možným podvodům. Do jeho kompetence spadá také ověřování spolehlivosti informačního systému, spolupráce s externími auditory, povinnost informovat vedení společnosti o anomáliích dějících se v účetní jednotce, které při své práci odhalil a zároveň doporučení, jež by přineslo řešení vedoucí k odstranění dané anomálie. Dále může provádět audit jakosti, audit personálního rozvoje či audit vnějších podnikových vztahů nebo audit produktivity. Poté, co interní auditor provede kontrolu, vyhotoví auditorskou zprávu, která by měla být stručná, jasná a přesná. Zpráva, by se měla být tvořena z:

- obsahu,
- úvodu,
- cílů,
- posudku nebo stanoviska auditora,
- doporučení,
- soupisu výjimek.⁵⁷

⁵⁶ Müllerová L., - Auditing pro manažery aneb proč a jak se ověřuje účetní závěrka – str. 10

⁵⁷ Dvořáček J., - Interní audit a kontrola – str. 122, 123

10. Opravy chyb

Chyb se může účetní jednotka dopustit i při opravě a to tehdy, bude-li chtít chybný zápis přelepít, několikrát ho přeškrtnout nebo tento údaj nečitelně přepíše. Účetní jednotka by měla mít na paměti, že původní chybný zápis musí být vždy čitelný. Problematiku oprav řeší § 35 v zákoně č. 563/1991 Sb., o účetnictví. Provede-li účetní jednotka chybný účetní zápis, musí provést jeho opravu bez prodlení po zjištění této skutečnosti. U každé provedené opravy by měla být známa odpovědná osoba a okamžik provedení. Musí být zajištěna jak čitelnost chybného zápisu, tak čitelnost nového opravného zápisu.

Důležité je i časové hledisko. Podle něj dělíme opravy na opravy v uzavřeném a neuzavřeném účetním období. V uzavřeném účetním období mohou nastat dva případy:

- účetní závěrka byla již schválena,
- ke schválení účetní závěrky doposud nedošlo.

V případě, že došlo ke schválení účetní závěrky, není již možné přidávat do uzavřených knih účetní zápisy. Jestliže doposud nedošlo ke schválení účetní závěrky, přičemž obsah jejích položek neodpovídá skutečnosti, je účetní jednotka oprávněna tyto knihy opět otevřít, chybné zápisy opravit a sestavit novou účetní závěrku, která již bude odpovídat skutečnosti. Do neuzavřeného účetního období spadá:

- běžné období,
- minulé období, které nebylo doposud uzavřené.

Dopustí-li se účetní jednotka chyby na dokladu, přičemž na základě tohoto dokladu ještě neúčtovala, může ho vyměnit za nový.

Metody oprav⁵⁸

- úplné storno,
- částečné storno
- doplňující účetní zápis
- nový účetní zápis

⁵⁸ Schiffer V., Aktuality z vedení a kontrol účetnictví, str. 109

Úplné storno

Úplné storno použije účetní jednotka v případě, že u souvztažných účtů provedla zápis na opačné strany, než měla nebo došlo k dvojitmu zaúčtování totožného případu, anebo zaúčtovala špatnou výši hodnot. Účetní jednotka postupuje tak, že nejprve musí provést na příslušných účtech identický zápis, ovšem se záporným znaménkem. Poté provede nový, správný zápis.

Částečné storno

Částečné storno použije k opravě účetní jednotka tam, kde chybně zaúčtovala částku s vyšší hodnotou, přičemž účty i strany zvolila správně. Opravu realizuje tak, že zaúčtuje pouze rozdíl vzniklý mezi chybnou vyšší částkou a skutečnou nižší částkou. Zápis provede na shodných účtech i stranách ovšem s použitím znaménka mínus.

Doplňující zápis

Doplňující zápis použije k opravě účetní jednotka tam, kde chybně zaúčtovala částku s nižší hodnotou, přičemž účty i strany byly správné. Opravu provede doúčtováním rozdílu, který vzniknul mezi chybnou nižší částkou a skutečnou vyšší částkou.

Nový účetní zápis

Opravu novým zápisem provede účetní jednotka v případě, že v účetnictví objevila skutečnost, kterou zapoměla zaúčtovat. Takovýto způsob opravy použije účetní jednotka, která ve svém účetnictví objevila doklad, o němž doposud nebyl proveden žádný účetní zápis.

Neúčetní zápis

Neúčetní zápis provede účetní jednotka například u chybné částky na dokladu. Opravu provede jednoduchým škrtnutím částky, která musí nadále zůstat čitelná. Správnou částku pak doplní nad původní, přičemž přidá poznámku, ve které uvede, datum opravy a podpis odpovědné osoby.

Případ 1 – úplné storno

Účetní jednotka nakoupila kancelářské potřeby za 1 000,- Kč. (účtování bez DPH)

Tabulka č. 13 – „Účtování – úplné storno“

Doklad	Text	Částka	MD	D
VD 1	Nákup kancelářských potřeb	800,-	501	211
VD 2	Úplné storno	- 800,-	501	211
VD 2	Nákup kancelářských potřeb	1 000,-	501	211

Případ 2 – částečné storno

Účetní jednotka nakoupila kancelářské potřeby za 1 000,- Kč (účtování bez DPH)

Tabulka č. 14 – „Účtování – částečné storno“

Doklad	Text	Částka	MD	D
VD 1	Nákup kancelářských potřeb	1 200,-	501	211
VD 2	Částečné storno	- 200,-	501	211

Případ 3 – doplňující zápis

Účetní jednotka nakoupila kancelářské potřeby za 1 000,- Kč (účtování bez DPH)

Tabulka č. 15 – „Účtování – doplňující zápis“

Doklad	Text	Částka	MD	D
VD 1	Nákup kancelářských potřeb	800,-	501	211
VD 2	Doplňující zápis	200,-	501	211

Případ 4 – nový účetní zápis

V srpnu roku 2012 objevila účetní jednotka výdajový pokladní doklad z ledna roku 2012 nákup kancelářských potřeb za 1 000,- Kč (účtování bez DPH)

Tabulka č. 16 – „Účtování – nový účetní zápis“

Doklad	Text	Částka	MD	D
VD 1	Nákup kancelářských potřeb	1 000,-	501	211

11.Sankce

Sankce za přečiny v účetnictví upravuje § 37 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví. Účetní jednotka, která nevede účetnictví nebo nesestaví účetní závěrku či výroční zprávu, se vystavuje možnosti uložení pokuty do výše až 6 % z hodnoty celkových aktiv.

Pokuta do výše 3 % hodnoty aktiv hrozí účetní jednotce, která sestaví účetní závěrku neúplnou nebo neprovede její ověření auditorem, i když má tuto povinnost stanovenou zákonem, neprovede zveřejnění účetní závěrky či výroční zprávy, neuchovává účetní záznamy nebo uvede-li v účetních záznamech informace, které jsou nepravdivé a dojde tak ke zkreslení vypovídajících schopností účetnictví dané jednotky. Sankce do výše 3 % jí hrozí i tehdy, vede-li účetnictví nesprávné.

V paragrafu § 37 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví jsou upraveny i sankce pro konsolidující účetní jednotku, které jí hrozí při porušení platné legislativy. Pokuta do výše 3 % hodnoty celkových aktiv se jí týká tehdy, nesestaví-li konsolidovanou účetní závěrku a konsolidovanou výroční zprávu nebo neprovede-li její ověření auditorem. Dále jí tato sankce hrozí v případě sestavení neúplné konsolidované účetní závěrky anebo v případě, že nedojde k jejímu zveřejnění.

Při stanovení výše pokuty, která bude hrozit účetní jednotce při překročení výše jmenovaných bodů, se přihlíží k závažnosti přečinu proti legislativě, následkům a okolnostem, za kterých došlo k porušení zákona. Řízení proti účetní jednotce zahájí příslušný orgán do 1 roku ode dne, kdy se dověděl o přestupku, který účetní jednotka učinila. Příslušný orgán, který může účetní jednotce za porušení legislativy uložit pokutu, se musí o tomto jejím jednání dovědět do 3 let od doby, kdy tak provedla.⁵⁹

⁵⁹ Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví - § 37

12. Prevence vzniku chyb

Dušek uvádí: „*Prevence je méně nákladná než odstraňování následků*“⁶⁰. Vyskytne-li se v účetnictví chyba, pak musí účetní jednotka vynaložit svůj čas a finanční prostředky na její hledání a následné odstranění společně se všemi následky, které napáchala. První krok, který by účetní jednotka měla při prevenci učinit, je minimalizování faktorů, které mohou způsobit tvorbu chyb. Vše začíná u vnitřních předpisů, které účetní jednotka používá při účtování. Jejich obsah by měl být jasný a všem dobře srozumitelný.

Chce-li účetní vykonávat svou práci výborně a bez chyb, měla by ji provádět pečlivě a v plné soustředěnosti. Další podmínkou je disponování potřebnými znalostmi z oboru účetnictví a oborů s účetnictvím provázaných. Svou pozornost musí věnovat všem účetním případům a nesmí jednotlivé účetní skutečnosti podceňovat. V případě, že tento bod dodržela, nicméně se v jejím účetnictví objevila chyba, měla by si položit otázku, proč k této chybě došlo. Po jejím zodpovězení by měla být již schopna problém vyřešit a stejný případ v budoucnu včas podchytit.

Dalším pravidlem při prevenci je, že vyskytne-li se v účetnictví náročnější případ, který vyžaduje provedení více kroků, je třeba tyto body provádět postupně a nikoliv všechny najednou. Bude-li chtít účetní jednotka vyřešit tento případ rychle a pokusí se o jeho vyřešení v méně krocích, je větší pravděpodobnost, že zde udělá chybu, než kdyby skutečnosti věnovala více svého času a fáze případu vyřešila jednotlivě.

Pokud účetní jednotka splňuje všechny výše uvedené body, ale přesto si svým účtováním není jistá, může vyhledat a provést odbornou konzultaci, na základě které může předejít výskytu a tvorbě chyb.

⁶⁰ Dušek J., - Jak se vyhnout chybám v účetnictví, strana 30

13. Závěr

Cílem bakalářské práce bylo zpracování rešerše literárních zdrojů, které se zabývají chybami v účetnictví, jejich seřazení do tematických okruhů podle druhů chyb a s nimi spojených problémů a následné vyhodnocení chyb podle okruhů kontrol.

Existuje široké spektrum kontrol, které může účetní jednotka využívat ke zkvalitnění vypovídající schopnosti a správnosti svého účetnictví. Tento fakt může být ale na druhou stranu použit jako argument, proč kontroly neprovádět. Účetním jednotkám bych doporučovala, provádění vybraných kontrol na základě jejich uvážení. Podnik o několika málo zaměstnancích, který se zabývá výrobou dek, bude využívat zcela jistě jiné kontroly než podnik o stovkách či tisících zaměstnanců, zprostředkovávající například distribuci elektrické energie a plynu.

Nicméně kontrol, které může účetní jednotka provádět, existuje skutečně nepřehledné množství. Pokud by je účetní jednotka chtěla provádět všechny, strávila by tak téměř veškerý svůj čas pouze nad kontrolami. Proto bych jí například doporučila, aby si roztříдила jednotlivé kontroly do několika skupin. Každou skupinu kontrol bych poté aplikovala na účetnictví jednotlivě, přičemž bych je v pravidelných časových intervalech střídala.

Z práce vyplynulo, že i zprávy auditorů Nejvyššího kontrolního úřadu dokazují, že se v účetnictví státu i podniků vyskytují nedostatky, které v konečném důsledku vedou k nesprávnosti informací, jenž jejich účetnictví podává. Na příkladu, týkajícího se kontroly závěrečného účtu Ministerstva školství a tělovýchovy, který jsem uvedla v úvodu práce, je velmi dobře vidět, že i přes svou důležitost je vedení správného účetnictví a problematika týkající se provádění vnitřních kontrol stále podceňována. Od ústředních orgánů státu, které by měly být pro ostatní příkladem, se očekává, že budou mít vše v pořádku. Ale i takto důležité orgány se při vedení svého účetnictví dopouštějí školáckých chyb, jakými jsou nevedení inventarizace pro dlouhodobý nehmotný majetek, nesprávné vyřazování dlouhodobého majetku, atd.

Přesto se v účetnictví vyskytují určité případy, jejichž správné účtování je diskutabilní. Mezi takové případy se řadí škody, které kterým došlo v účetní jednotce, přičemž tyto škody mají mimořádný charakter, ale jejich zaúčtování se nepromítne do mimořádných škod, ale do provozních nákladů.

Základem pro provádění správného účetnictví jsou tedy jasné a srozumitelné předpisy, podle nichž vede účetní jednotka účetnictví a provádí kontroly, které následně ověří jeho bezchybnost. Během zpracování této práce jsem se seznámila s velmi užitečnými literárními zdroji, které účetním jednotkám radí, jak vést správné účetnictví a jaké kontroly může ve své práci využívat. Tuto literaturu bych zcela jistě doporučila všem účetním jednotkám.

14. Summary

The aim of this work was to process research literature sources that deal with errors in accounting, arrange them into thematic areas by type of error and the associated problems and subsequent evaluation of errors by heading controls. Nowadays bookkeeping belongs to one of the most important and most frequently used economic disciplines. Information that we find in the accounts books and final accounts, They strongly influence decisions of companies, governments and other users, whether for addressing where to invest free funds or a question of selecting a suitable and reliable business partner.

Because that the information that we obtain from the accounting we also use in practice and we work with them, it is important to underline that the financial information should be truthful, factual, and should correspond to reality. There are a wide range of controls that an accounting entity may use to improve the quality and correctness of their accounts. The basis for implementing proper accounting are clear and understandable legislation under which an accounting entity shall keep accounts and audits, which then verify its correctness.

Keywords:

- accounting errors
- audit
- correction of errors
- prevention of errors

15. Seznam literatury

1. České účetní standardy
2. Dušek J., 2001. *Chyby a kontroly v účetnictví*, 3. aktualizované vydání Praha: GRADA Publishing, s. r. o., 96 stran
3. Dušek J., 2011. *Jak se vyhnout chybám v účetnictví*, 1. vydání Praha: Grada Publishing, a. s., 118 stran
4. Dvořáček J., 2003. *Interní audit a kontrola*, 2. vydání Praha: C. H. Beck, 202 stran
5. Máče M., 2012. *Účetnictví pro územní samosprávné celky, příspěvkové organizace a organizační složky státu*, 1. vydání Praha: Grada Publishing, a. s., 208 stran
6. Müllerová L., 2007. *Auditing pro manažery aneb proč a jak se ověřuje účetní závěrka*, 1. vydání Praha: ASPI, a. s., stran 133
7. Ryneš P., 2012. *Podvojně účetnictví a účetní závěrka*, 12. aktualizované vydání Olomouc, ANAG, s. r. o., 1 095 stran
8. Schiffer V., 2008. *Aktuality z vedení a kontroly účetnictví*, Praha: Linde Praha, a. s., 271 stran
9. Schiffer V., 2010. *Správně vedené účetnictví*, 1. vydání, Praha: Wolters Kluwer, 274 stran
10. Skála M., Kunešová-Skálová J., 1997. *Nejčastější účetní a daňové chyby*, 1. vydání, CODEX Bohemia, s. r. o., 179 stran
11. Vyhláška č. 500/2002
12. Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví

Seznam internetových zdrojů

1. IDNES.CZ, Název článku: Německo je bohatší, než si myslelo. V účtech se našlo 55 miliard eur., datum vydání: 29. 10. 2011, autor: Filip Horáček, dostupné z WWW:
http://ekonomika.idnes.cz/nemecko-je-bohatsi-nez-si-myslelo-v-uctech-se-naslo-55-miliard-eur-pw6-/eko_euro.aspx?c=A111029_145038_eko_euro_fih
2. MONEY.CZ; datum vydání: 15. 10. 2012, zveřejněno na WWW:
<http://www.money.cz/ucetni-a-danovy-servis/infoservis-opravne-polozky-k-pohledavkam-snizujici-zaklad-dane-z-prijmu/>
3. Nejvyšší kontrolní úřad, Název článku: NKÚ zkontroloval závěrečný účet kapitoly MŠMT za rok 2011., datum vydání: 27. 8. 2012, dostupné z WWW:
<http://www.nku.cz/cz/media/nku-zkontroloval-zaverecny-ucet-kapitoly-msmt-za-rok-2011-id6140/>

Seznam tabulek

Tabulka č. 1 – „Účtování škod pomocí účtu 501“	30
Tabulka č. 2 – „Účtování škod pomocí účtu 549“	31
Tabulka č. 3 – „Účtování škod pomocí účtu 569“	31
Tabulka č. 4 – „Účtování škod pomocí účtu 582“	32
Tabulka č. 5 – „Účtování rezerv“	34
Tabulka č. 6 – „Účtování opravných položek“	37
Tabulka č. 7 – „Účtování opravných položek“	37
Tabulka č. 8 – „Účtování zboží způsobem A“	39
Tabulka č. 9 – „Chybné účtování zboží způsobem B“	39
Tabulka č. 10 – „Účtování zboží způsobem B“	40
Tabulka č. 11 – „Chybné účtování časového rozlišení“	43
Tabulka č. 12 – „Účtování časového rozlišení“	43
Tabulka č. 13 – „Účtování – úplné storno “	47
Tabulka č. 14 – „Účtování – částečné storno “	47
Tabulka č. 15 – „Účtování – doplňující zápis “	47
Tabulka č. 16 – „Účtování – nový účetní zápis “	47