

Bakalářský studijní program: **Ekonomika a management**

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

**Oběh účetních dokladů jako součást interního
kontrolního systému mikro a malé účetní
jednotky**

BAKALÁŘSKÁ PRÁCE

Autor: **Eva HUBÁLOVSKÁ**

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

Znojmo, 2019

Prohlášení

Prohlašuji, že jsem bakalářskou práci na téma Oběh účetních dokladů jako součást interního kontrolního systému mikro a malé účetní jednotky zpracovala samostatně a že veškeré použité zdroje jsem uvedla v Seznamu použité literatury.

V Praze dne 25. dubna 2020

.....

Eva Hubálovská

Poděkování

Tímto bych ráda poděkovala za cenné rady a připomínky při zpracování bakalářské práce.



ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

Autor	Eva HUBÁLOVSKÁ
Bakalářský studijní program	Ekonomika a management
Obor	Účetnictví a finanční řízení podniku
Název	Oběh účetních dokladů jako součást interního kontrolního systému mikro a malé účetní jednotky
Název (v angličtině)	Accounting records flow as a part of the internal control system of a small and micro accounting entity

Zásady pro vypracování:

Cíl práce: Bakalářská práce porovná oběh účetních dokladů a implementovaných vnitřních kontrol v rámci interního kontrolního systému dvou různě kategorizovaných účetních jednotek, a to nejdříve obecně na základě dostupné literatury zabývající se malými a středními podniky, jakož i zákonných předpisů. V praktické části budou identifikována kritická místa na příkladu dvou vybraných odlišně kategorizovaných účetních jednotek se záměrem navrhnout změny stávajících procesů a potažmo vnitropodnikových směrnic.

Postup práce:

1. Definice účetních dokladů dle příslušných zákonů a seznámení s obecným významem vnitřních směrnic.
2. Rozbor vnitřního kontrolního systému obecně, analýza současné situace ve dvou vybraných účetních jednotkách.
3. Porovnání systému oběhu účetních dokladů ve dvou různě kategorizovaných firmách, hledání kritických míst.
4. Návrh změn stávajících vnitřních směrnic s ohledem na specifika účetní jednotky s větším počtem rizikových postupů a míst.
5. Vyhodnocení a závěr.

Metody: Analýza, syntéza, komparace, deskripce

Rozsah práce: 40 - 55

Seznam odborné literatury:


1. BŘEZINOVÁ, Hana. *Účetní předpisy pro podnikatele*. 1. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2016, 504 str. ISBN 978-80-755-2064-7,
2. KOVALÍKOVÁ Hana. *Vnitřní směrnice pro podnikatele*, 14. vyd. Olomouc: Anag, 2018, 456 str. ISBN 978-80-7554-141-3,
3. KRÁLÍČEK Vladimír a Jan MOLÍN. *Vnější a vnitřní kontrola z pohledu managementu*, 1. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2014, 232 str. ISBN 978-80-7478-557-3,
4. SCHIFFER Vladimír. *Vnitřní kontrolní systém*, 1. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2009, 224 str. ISBN 978-80-7357-436-9,
5. ŠINDELÁŘ Michal a Libuše MULLEROVÁ. *Účetnictví, daně a audit v obchodních korporacích*, 1. vyd. Grada, 2016, 208 str. ISBN 978-80-247-5806-0.

Datum zadání bakalářské práce: duben 2018

Termín odevzdání bakalářské práce: duben 2019




Eva HUBÁLOVSKÁ
student


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


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


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

ABSTRAKT

Tato bakalářská práce seznamuje s vnitřním kontrolním systémem v České republice. Je zaměřena především na vnitropodnikové směrnice zabývající se oběhem účetních dokladů a vzory podpisových záznamů. V teoretické části jsou uvedeny směrnice povinné pro všechny účetní jednotky v České republice a na základě dostupné literatury jsou vyjmenovány všechny právní předpisy, kterými se tyto vnitropodnikové směrnice řídí. V praktické části jsou popsány dvě účetní jednotky rozdílné velikosti, je analyzován jejich vnitřní kontrolní systém s ohledem na oběh účetních dokladů a vzory podpisových záznamů a identifikována kritická místa. Oběma účetním jednotkám jsou navrženy směrnice s implementovanými změnami, které by měly lépe vyhovovat jejich potřebám.

Klíčová slova: vnitřní kontrolní systém, oběh účetních dokladů, směrnice, účetní případ, účetní doklad

ABSTRACT

This bachelor thesis introduces the internal control system in the Czech Republic. It focuses primarily on internal directives dealing with the circulation of accounting documents and specimen signature records. The theoretical part lists the legal regulations for all accounting units in the Czech Republic and, on the basis of the available literature, lists all legal regulations that relate to these internal company directives. The practical part describes two accounting entities of different size, their internal control system is analyzed with regard to the circulation of accounting documents and specimen signatures records and it identifies their critical points. New directives are designed for both accounting entities, meeting their needs better.

Keywords: internal control system, circulation of accounting documents, directives, accounting case, accounting document

OBSAH

1	ÚVOD	9
2	CÍL PRÁCE A METODIKA	10
3	TEORETICKÁ ČÁST	11
3.1	AUDIT VS. KONTROLA	11
3.1.1	Externí a interní audit	12
3.1.2	Externí a interní kontrola	14
3.1.3	Rozdíl mezi interním auditem a interní kontrolou.....	15
3.1.4	Vnitřní kontrola	16
3.1.5	Vnitřní kontrolní systém účetní jednotky	16
3.1.6	Systémy vnitřních kontrol COSO, SAC a COBIT	17
3.1.7	Vnitřní prostředí účetní jednotky.....	19
3.2	VNITROODNIKOVÉ SMĚRNICE.....	20
3.3	OBĚH ÚČETNÍCH DOKLADŮ	24
3.3.1	Organizace účtáren a účetních prací	25
3.3.2	Definice účetních dokladů	26
3.3.3	Směrnice č. 2 – Oběh, archivace a likvidace účetních dokladů	28
3.3.4	Směrnice č. 3 – Vzory podpisových záznamů a vymezení pravomocí pro schvalování účetních případů	30
3.3.5	Kategorizace účetních jednotek.....	32
3.4	SHRNUTÍ TEORETICKÉ ČÁSTI	34
4	PRAKTICKÁ ČÁST	35
4.1	CHARAKTERISTIKA ÚČETNÍ JEDNOTKY ABC S.R.O.	35
4.1.1	Kontrola kategorizace účetní jednotkyABC s.r.o.....	36
4.1.2	Stávající směrnice mikro účetní jednotkyABC s.r.o.	37
4.1.3	Oběh účetních dokladůmikro účetní jednotkyABC s.r.o.....	37
4.1.4	Posouzení oběhu účetních dokladů mikro účetní jednotkyABC s.r.o.	38
4.1.5	Doporučení pro přípravu směrnic mikro účetní jednotkyABC s.r.o.	38
4.2	SMĚRNICE PRO MIKRO ÚČETNÍ JEDNOTKUABC S.R.O.....	39
4.2.1	Směrnice č. 2 – Oběh, archivace, likvidace účetních dokladů firmy ABC s.r.o.....	39
4.2.2	Směrnice č. 3 – Vzory podpisových záznamů a vymezení pravomocí pro schvalování účetních případů firmy ABC s.r.o.	45
4.3	CHARAKTERISTIKAÚČETNÍ JEDNOTKY XYZ S.R.O.	48
4.3.1	Kontrola kategorizace účetní jednotky XYZ s.r.o.....	49
4.3.2	Stávající směrnice malé účetní jednotkyXYZ s.r.o.	49
4.3.3	Oběh účetních dokladů firmy XYZ s.r.o.	50

4.3.4	Prvky oběhu účetních dokladů malé účetní jednotkyXYZ s.r.o.....	50
4.3.5	Posouzení oběhu účetních dokladů malé účetní jednotkyXYZ s.r.o.....	52
4.3.6	Doporučení pro přípravu směrnic malé účetní jednotkyXYZ s.r.o.	53
4.4	SMĚRNICE PRO MALOU ÚČETNÍ JEDNOTKUXYZ S.R.O.....	53
4.4.1	Směrniceč. 2– Oběh, archivace, likvidace účetních dokladů firmy XYZ s.r.o. .	54
4.4.2	Směrnice č. 3 – Vzory podpisových záznamů a vymezení pravomocí pro schvalování účetních případů firmy XYZ s.r.o.	63
5	ZÁVĚR.....	68
6	SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY.....	70
7	SEZNAM TABULEK, OBRÁZKŮ A GRAFŮ.....	71
8	SEZNAM ZKRATEK.....	72

1 ÚVOD

Každá účetní jednotka v dnešním světě potřebuje systém, který vede pracovníky správnou cestou k lepším výkonům, k úsporám časovým i materiálním a k bezproblémovému plnění plánovaných cílů. K plnění cílů je třeba dobrý plán a jeho kontrola. Kontrola, která na začátku každý proces prověří z mnoha hledisek, která bude celý proces doprovázet, která bude sledovat, zda se nesešlo ze správné cesty, nebyly použity jiné prostředky, než plánované, a na závěr celý proces zhodnotí.

Tato kontrola má mnoho podob, ale zásadní je, odkud kontrola vychází. Kontrola může vycházet z vnějšího prostředí a hodnotit nezaujatým pohledem externího kontrolora, nebo může pocházet z interního prostředí. Interní kontrola může ztratit objektivitu, ale má výhodu, kterou nikdo z vnějšího prostředí nedisponuje, a to je znalost účetní jednotky, znalost prostředí, znalost postupů, znalost lidí, kteří se na procesu podílejí, a tím dokáže předejít možným rizikům, protože dokáže předvídat.

V první části se tato práce věnuje vysvětlení rozdílů v kontrolních činnostech, seznamuje s historií kontrolní práce, seznamuje se stavem kontrolní činnosti a právních předpisů v České republice. Představuje jeden z důležitých prvků kontrolní činnosti, tj. plánovaný popis práce, rozdělení prací a rozdělení pravomocí shrnutý do firemního předpisu, závazného pro všechny pracovníky – vnitřní směrnice.

Praktická část představuje dvě účetní jednotky, rozdílné velikosti, s rozdílnou strukturou práce, odlišným oběhem účetních dokladů, rozdělením pravomocí a odpovědnosti. Zabývá se stavem vnitřních směrnic zaměřených na účetní prostředí, navrhuje změny a vytváří návrh vnitřních směrnic, do kterých jsou navržené změny zakomponovány.

2 CÍL PRÁCE A METODIKA

Cílem teoretické části bakalářské práce bude analyzovat pojem oběh účetních dokladů v účetní jednotce v rámci vnitřního kontrolního systému a pomocí zákonů a odborné literatury tyto pojmy vysvětlit s důrazem na části pro účetní jednotky v České republice povinné. Bude porovnán pohled několika autorů na strukturu a obsahové zpracování směrnic, jako základního kamene vnitřního kontrolního systému.

V praktické části bude analyzován vnitřní kontrolní systém dvou odlišně kategorizovaných účetních jednotek se zaměřením na oběh účetních dokladů, jejich archivace a likvidace a vzory podpisových záznamů. Bude popsán skutečný stav těchto činností v obou firmách, identifikována kritická místa a navrženy optimální postupy, které budou zapracovány do interních směrnic obou subjektů.

V bakalářské práci budou použity metody analýza, syntéza, komparace a deskripce.

3 TEORETICKÁ ČÁST

Vnitřní kontrolní systém je nedílnou součástí každé účetní jednotky, dle její velikosti se liší jeho propracovanost a počet osob, které se na něm podílí. Vznikl z potřeby ověřovat všechny procesy probíhající uvnitř účetní jednotky, jejich správnost, časový sled, provedení všech operací a procesů správným způsobem a pověřenými osobami (Králíček a Molín, 2014, s. 89). Vnitřní kontrolní systém prověřuje, zda všechny procesy proběhly plánovaným způsobem a došlo k dosažení plánovaného výsledku či cíle, zda nedošlo k odchýlení a následným chybám náhodným, neúmyslným, nebo chybám záměrným. Neúmyslné chyby vznikají často z neznalostí pověřených pracovníků, špatným pochopením nebo neseznámením se s vnitřními předpisy a postupy firmy. Chyby úmyslné mají maskovat neznalost, nebo v horším případě záměrnost vedoucí k hospodářské kriminalitě (Králíček a Molín, 2014, s. 89). „Absence vnitřních kontrol (rozuměj kontrol na odpovídající, kvalitní úrovni) vede jednak k neefektivnosti prováděných činností, ale mnohdy i k defraudaci podnikových prostředků, tedy k jejich zcizení či neoprávněnému užití.“ (Králíček a Molín, 2014, s. 53)

Součástí vnitřního kontrolního systému jsou vnitřní předpisy neboli vnitropodnikové směrnice. Velký důraz je kladen na jejich dodržování a aktualizaci. Dobře zpracované vnitřní směrnice, například v oblasti účetní, pomáhají při externích kontrolách podniků, které provádí státní instituce v oblasti účetnictví a daní, v oblasti zdravotního a sociálního pojištění (Králíček a Molín, 2014, s. 100).

„Někteří autoři v tomto kontextu zdůrazňují, že jde-li například o kontrolu daňovou, je samotná existence vnitřních směrnic pro úřední osoby správce daně (kontrolní pracovníky) znakem důvěryhodnosti daňového subjektu.“ (Králíček a Molín, 2014, s. 100)

3.1 Audit vs. kontrola

Většině lidí zůstává stále utajen rozdíl mezi vnitropodnikovou kontrolou a auditem, proto je důležité začít vysvětlením pojmů. Audit a kontrola jsou dvě činnosti, mezi kterými je několik zásadních rozdílů, v některých částech jsou si velmi podobné. Podobné jsou i cíle, které sledují, ale z jiného úhlu pohledu na probíhající činnosti.

Z historického pohledu jsou první zmínky o prováděných kontrolách již v raných dobách lidské existence. „Například ve starém Egyptě byl stanoven požadavek, aby o daňových příjmech referovali dva na sobě nezávislí úředníci“ (Králíček a Molín, 2014, s. 32) Další zmínky

přicházejí z Říma, kdy bylo zvykem jmenovat tzv. kvestory, kteří kontrolovali evidence hospodaření ve všech lokalitách (Králíček a Molín, 2014, s. 32).

3.1.1 Externí a interní audit

„V literatuře nalezneme nepřehledné množství definic pojmu audit. Pro všechny tyto definice je společné tvrzení, že audit je chápán jako proces, jímž má být ověřena určitá skutečnost.“(Králíček a Molín, 2014, s. 42)

„Audit je systematický proces objektivního získávání a vyhodnocování důkazů, týkajících se informací o ekonomických činnostech a událostech, s cílem zjistit míru souladu mezi těmito informacemi a stanovenými kritérii a sdělit výsledky zainteresovaným zájemcům.“(Ricchiute, 1994, s. 26) Ricchiute(1994, s. 27) dále píše, že audit nejlépe definují procesy zkoumání a sdělování. Jako příklad uvádí pohledávky, které zachycují určité transakce v daném období, kdy je třeba zkoumat, zda jsou správně ohodnoceny odpovídající cenou a správně vyjádřeny ve finančních výkazech. „Jinak řečeno, smyslem auditu je vyjádřit názor nezávislé, kvalifikované osoby na věrohodnost účetních výkazů zveřejněných vedením účetní jednotky.“ (Králíček a Molín, 2014, s. 42)

Odvozený neboli druhotný cíl auditu je jeho prevence zaměřená na vznik chyb a záměrných podvodů. Dle Králíčka a Molína (2014, s. 42) je nezanedbatelnou úlohou auditu také poradenská a výchovná funkce.

Externí audit neboli audit účetní závěrky je dle zákona o auditorech č. 93/2009 Sb. v České republice prováděn fyzickými nebo právnickými osobami zapsanými v seznamu auditorů, kterým bylo Komorou vydáno rozhodnutí o oprávnění provádět auditorskou činnost.(§2 d Zákon o auditorech 93/2009 Sb.)

Tyto osoby musí být nezávislé na státních institucích, na auditované společnosti a jiných zájmových skupinách. Práce externích auditorů v oblasti účetnictví je upravena zákonem č. 524/1992 Sb., o auditorech a Komoře auditorů. Audit se v ČR užívá pro ověření účetní závěrky vybraných jednotek, jak byly definovány v zákoně č. 563/1991 Sb. o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů. Týká se tedy nejen účetních jednotek z podnikatelského prostředí, ale i veřejné správy, samosprávy, neziskových organizací, politických stran a spolků. Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, přesně stanoví parametry pro významné obchodní společnosti (z pohledu daňové povinnosti), které mají povinnost nechat ověřit účetní závěrku a výroční zprávu (Králíček a Molín, 2014, s. 43).

Parametry jsou uvedeny v § 20 zmíněného zákona, zde jsou uvedeny včetně poznámek (Králíček a Molín, 2014, s. 43):

1. aktiva celkem > 40 mil. Kč
2. roční úhrn čistého obratu > 80 mil. Kč (ročním úhrnem čistého obratu se pro účely tohoto zákona rozumí výše výnosů snižená o prodejní slevy a dělená počtem započatých měsíců, po které trvalo účetní období, a vynásobená 12)
3. průměr. přepočtený stav zaměstnanců během účetního období > 50

S rokem 2016 a počínaje tímto účetním obdobím, došlo v zákoně k obsahové změně vymezení pojmu „aktiva celkem“, nové znění zákona o účetnictví proti původní verzi definuje aktiva celkem, jako aktiva netto (Sdělení MF k novele zákona o účetnictví a novele souvisejících právních předpisů, 2015). „Akciovým společnostem a svěřeneckým fondům podle občanského zákoníku vzniká povinnost mít řádnou a mimořádnou účetní závěrku ověřenou auditorem v případě, že ke konci rozvahového dne účetního období, za nějž se účetní závěrka ověřuje, a účetního období bezprostředně předcházejícího, překročily nebo již dosáhly alespoň jedno ze tří uvedených kritérií. V případě ostatních korporací a popřípadě i dalších účetních jednotek uvedených v § 20 zákona o účetnictví musejí být dosažena či překročena alespoň kritéria dvě.“ (Králíček a Molín, 2014, s. 43)

Externí audit je laicky spojován pouze s auditem finančních výkazů a kontrolou stavu hospodaření společnosti. Existuje však i audit managementu, jakosti nebo ekologický audit. Externí audit je vždy prováděn dle platných norem a postupů (Müllerová a Králíček, 2017, s. 11-14).

„**Interní (vnitřní) audit** se zabývá zkoumáním ekonomických procesů a jevů uvnitř účetních jednotek“. (Müllerová a Králíček, 2017, s. 22) Jak píše Králíček a Molín, interní audit je poměrně mladá disciplína v porovnání s auditem externím, jehož počátky se datují do raných dob lidské historie. Interní audit se začal uplatňovat v USA na přelomu 30. a 40. let minulého století především v bankách a pojišťovnách. Jako průkazné datum vzniku interního auditu se považuje rok 1941, kdy byl založen Institute of Internal Auditors (IIA – Institut interních auditorů), jako nadnárodní profesní organizace zajišťující školení a vzdělávání interních auditorů.

„V České republice je povinnost realizovat funkce interního auditu podle obecně závazného

právního předpisu pouze ve veřejné správě, a to podle zákona č. 320/2001 Sb., o finanční kontrole ve veřejné správě a dále pak v bankách.“ (Králíček a Molín, 2014, s. 47)

Vnitřní audit je prováděn prostřednictvím vlastních zaměstnanců společnosti nebo osob k tomu cíleně najatých a soustředí se na všechny činnosti a všechny oblasti působení společnosti. Je spojován hlavně se společnostmi z finančního sektoru, což jsou především banky a pojišťovny, ale funguje i ve větších firmách. Je to nevlastní bratr interní kontroly, který provádí revizi kontrolního systému. Zkoumá nezaujatým pohledem jeho fungování a dodržování dohodnutých pravidel. Je prováděn jedním interním auditorem, ve větších firmách jsou na to zřízena celá oddělení zabývající se vnitřním auditem. „Vnitřní auditor vlastní aktivum, které externí konzultant nemívá, a to vlastní zkušenost z práce v organizaci. Tato výhoda však na druhé straně znamená jisté nebezpečí ztráty objektivity.“ (Dvořáček, 2005, s. 8) Králíček a Molín (2014, s. 49) uvádějí, že za velmi rozumný přístup je považován tzv. *co-sourcing*, který je kombinací firemních pracovníků interního auditu a zaměstnanců externí firmy.

Jako zásadní rozdíly mezi externím a interním auditem jsou uváděny cíle a uživatelé auditu. Zatímco externí audit ověřuje účetní závěrku a výroční zprávu, vyjadřuje svůj objektivní názor s cílem zvýšit důvěryhodnost zveřejněných informací a je určen především pro Stakeholders – zájmové skupiny spojené s organizací, jako jsou vlastníci, investoři, banky, věřitelé a zaměstnanci. Interní audit se zaměřuje na zlepšení efektivnosti řízení, na řídicí a kontrolní procesy, správu a řízení procesů v organizaci a je určen členům představenstva, vrcholovému managementu, řídicím pracovníkům jako hodnocení interního prostředí organizace (Králíček a Molín, 2014, s. 49).

3.1.2 Externí a interní kontrola

Kontrola se rovněž dělí na vnitřní a vnější. **Vnější kontrola** je prováděna vnějšími subjekty, státními orgány, ale i subjekty soukromými, např. finančními úřady, zdravotními pojišťovnami, bankami, živnostenskými úřady a dalšími organizacemi, které se zabývají kontrolní činností vůči účetním jednotkám. Kontrolují správné odvody zdravotního a sociálního pojištění účetní jednotkou, správné odvody daní, ale i dodržování předpisů týkajících se bezpečnosti práce, nebo požární ochrany. Tyto kontroly zažívá každá účetní jednotka, periodicky se opakují v rozmezí několika let.

Vnitřní kontrola probíhá v rámci organizace pracovníky podílejícími se na kontrolovaných

procesech. Je to systém pravidel napomáhající k dosažení plánovaných cílů, snaží se zabránit pochybením, včas rozpoznávat nebezpečí a co nejrychleji prosazovat opatření k nápravě vzniklých odchylek. Jak popisuje Králíček a Molín (2014, s. 53) v každé účetní jednotce je možné naleznout vnitřní kontrolní systém. Ten může mít velmi vágní podobu, neuspořádané a nekonzistentní snahy o schvalování vybraných provozních operací, ale i velmi sofistikovaného systému.

3.1.3 Rozdíl mezi interním auditem a interní kontrolou

Vnitřní audit a vnitřní kontrola bývají často považovány za totéž. Jde však o různé činnosti, kdy jedna nenahrazuje druhou. Základní rozdíl je v zapojení osob na kontrolovaných procesech. Při interní kontrole jde o pracovníky, kteří jsou uskutečněním úkolů pověřeni. Interní audit provádějí osoby nezúčastněné, zcela nezávislé na kontrolovaných činnostech a výsledcích. Dvořáček (2003, s. 48) však uvádí, že kontrola a audit se neliší svými cíli. Úkolem kontroly i auditu je působit předběžně, tj. vést k jednání dle odpovídajících předpisů. Dále zmiňuje, že auditoři nejsou odpovědní za fungování vnitřní kontroly, tuto odpovědnost nese management, kterému jsou auditory poskytovány potřebné informace o funkčnosti a fungování vnitřní kontroly.

Rozdíl mezi interním auditem a vnitřní kontrolou je blíže popsán v následující tabulce:

Tabulka 1 Vnitřní kontrola vs. interní audit

	Vnitřní kontrola	Interní audit
Zařazení	Součást všech úrovní řízení	Nástroj vrcholného vedení společnosti
Spočívá	Ve zjišťování odchylek stavu skutečného od stavu žádoucího	V nezávislém ověřování všech činností společnosti
Provádí	Vnitřní řídicí pracovníci	Pracoviště interního auditu
Cíl	Odstranění zjištěných nedostatků	Zvyšování efektivnosti, vytváření přidané hodnoty

Zdroj: (Dvořáček, 2003, str. 48)

3.1.4 Vnitřní kontrola

Jak bylo popsáno výše, vnitřní kontrola bývá realizována osobami, na které byla tato pravomoc delegována. Jedná se o pracovníky podílející se na realizaci těchto úkolů, ale jsou většinou v hierarchii oddělení nebo skupiny zaměstnanců nejdříve postaveni, nebo k tomuto úkolu vybráni. Dvořáček (2003, s. 49) dělí kontrolu i z časového hlediska, kdy je uskutečňována:

- **Kontrolu preventivní** – kontrola posuzuje veškeré faktory, které by mohly negativním způsobem ovlivnit nadcházející proces, zvyšuje pravděpodobnost, že dosažené výsledky budou příznivé
- **Kontrolu průběžnou** – kontrola zkoumá probíhající proces, zda v daném okamžiku nedochází k odchýlkám od plánovaného postupu, tuto kontrolu uplatňují hlavně provozní manažeři
- **Kontrolu výstupní** – kontrola zpětnou vazbou, kontroluje, zda došlo ke splnění cíle, plánu, nedošlo k chybám, které mohly zkreslit výsledek činnosti, je zaměřena na konečný výsledek

3.1.5 Vnitřní kontrolní systém účetní jednotky

„Bez ohledu na to, zda v účetní jednotce jsou či nejsou aplikovány funkce interního auditu i bez ohledu na skutečnost, zda účetní jednotka má či nemá povinnost si nechat účetní závěrku ověřit externím auditorem, existuje v každé účetní jednotce tzv. vnitřní kontrolní systém.“ (Králíček a Molín, 2014, s. 53)

V každé účetní jednotce, v každé organizaci jsou individuální podmínky, které jsou rozhodující při budování vnitřního kontrolního systému. Neexistuje všeobecně platný systém vnitřní kontroly aplikovatelný plošně. Existují však kategorie kontrolních činností a procesů, které je vhodné do kontrolního systému dané účetní jednotky implementovat. Jsou to především:

- Kontrola finančního účetnictví a výkaznictví
- Monitorování výkonu
- Kontrola efektivní komunikace
- Hmotná kontrola
- Kontrola účetní

- **Kontrola procesů**

Dvořáček (2005, s. 47) uvádí, že mezi nástroje kontroly lze zařadit všeobecná ekonomická opatření. Například je nutné, aby existovaly organizační plány, plány rozdělovací úkoly, případně pracovní návody nebo plány průběhu práce.

Mezi nejdůležitější informační systémy v účetní jednotce patří systém účetní, který má rozhodující význam a největší vypovídající hodnotu o fungování účetní jednotky, a proto má kontrolní systém v této oblasti nezastupitelné místo. Vnitřní kontrolní systém v účetnictví začíná výběrem vhodného softwaru, který u větších účetních jednotek bývá upravován na míru. Díky vhodnému softwaru dochází k automatizaci určitých činností. Při správném nastavení tato automatizace procesů zabrání špatnému vkládání dat, ale i zde se může vyskytnout chyba, proto je třeba i tyto činnosti kontrolovat. Mnoho chyb vzniká špatným prvotním zaškolením při zavádění systému nebo nedůsledným zaškolením při nástupu nového pracovníka.

„Zvlášť přísná musí být kontrolní opatření v účetnictví. Vedle účtové osnovy musí nezbytně existovat směrnice pro účtování nebo rozvrh účtů, stejně tak jako předpisy o pravidelných kontrolních porovnáních.“ (Dvořáček, 2003, s. 47)

Dvořáček (2003, s. 47) také zdůrazňuje, jakou důležitost v kontrolním systému mají kontrolní zařízení technického charakteru, příkladem uvádí píchací hodiny, počítadla, zámky, registrační pokladny atd.

3.1.6 Systémy vnitřních kontrol COSO, SAC a COBIT

Systémy vnitřních kontrol mohou být vytvořeny na základě několika přístupů, přičemž každý z těchto systémů v různé míře navazuje na ostatní (Dvořáček, 2005, s. 47):

- **COSO** – Internal Control – Integrated Framework – Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission, z roku 1992, usiluje o celkové zlepšení kontrolních systémů
- **SAC** – (Systems Auditability and Control), z roku 1991, nabízí pomoc interním auditorům při auditu IS a IT
- **COBIT** – (Control Objectives for Information and Related Technology) z roku 1996, zaměřen na informační systém

Vývoj přístupu k internímu kontrolnímu systému se rozeběhl především se vznikem iniciativy COSO (Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission – Výbor sponzorských organizací Treadwayovi komise) v roce 1985 v USA. V roce 1992 vydala iniciativa COSO Internal Control – Integrated Framework – rámec, který se stal vnitřním kontrolním rámcem aplikovaným v první řadě v USA a následně využívaným po celém světě. (Dvořáček, 2003, s. 52)

Výbor sponzorských organizací Treadwayovi komise – COSO – je společná iniciativa 5 soukromých organizací, která se věnuje rozvoji rámců a pokynů pro řízení podnikových rizik, vnitřní kontrolu a odrazování do podvodů. (www.coso.org) Vnitřní kontrola 2013 – integrovaný rámec, aktualizace původního vydání z roku 1992, která pomáhá organizacím navrhovat a implementovat interní kontrolu, v novém vydání reaguje na změny v podnikatelském prostředí (Welcome to COSO).

Dle Dvořáčka (2003, s. 52) lze vnitřní kontrolní systém přístupu COSO definovat jako proces uskutečňovaný představenstvem, dozorčí radou, managementem a ostatním personálem organizace a může být rozdělen do následujících kategorií:

- efektivnost a účinnost operací
- důvěryhodnost (věrnost, spolehlivost) finančních výkazů
- dodržování norem a zákonů

„Protože kontrola je proces, její účinnost je stav v daném okamžiku.“ (Dvořáček, 2003, s. 53)

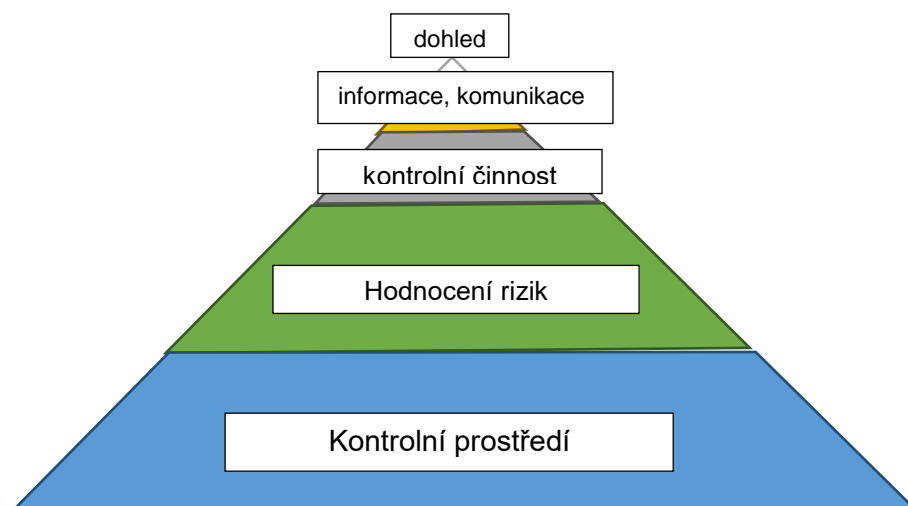
Dvořáček (2003, s. 53) popisuje pět vzájemně propojených částí systému vnitřní kontroly, které jsou zakomponovány do řídicích procesů, a to do podniků všech velikostí, přestože u malých a středních podniků předpokládáme kontrolní systémy méně složité, ne však méně účinné.

- kontrolní prostředí – základ všech složek, zcela identifikuje podnik, jeho strukturu, disciplínu, integritu, etiku prostředí, způsob delegování pravomocí
- hodnocení rizik – spočívá v identifikaci rizik ohrožujících splnění cílů ve stále se měnícím prostředí, z hlediska ekonomického, personálního, legislativního

- kontrolní činnosti – činnosti, které zabezpečují plnění úkolů, jako je schvalování, autorizace, ověřování, revize
- informace a komunikace – identifikování, shromažďování a předávání informací, které umožňují zaměstnancům plnit zadané cíle
- monitorování kontrol – dohled

COSO prezentuje interní kontrolu jako pyramidu, jejíž základní kámen tvoří právě kontrolní prostředí a ostatní prvky z tohoto základu vystupují směrem vzhůru – k vrcholu (Dvořáček, 2003, s. 46).

Obrázek 1 Pyramida vnitřní kontroly COSO



Zdroj: Vlastní práce autora

Králíček a Molín (2014, s. 87) uvádějí, že v České republice v současnosti neexistuje norma nebo doporučení na organizaci vnitřního kontrolního systému, proto jsou využívány materiály COSO nebo materiály pro práci externích auditorů ISA 315 – Identifikace a vyhodnocení rizik významné (materiální) nesprávnosti na základě znalosti účetní jednotky a jejího prostředí.

3.1.7 Vnitřní prostředí účetní jednotky

Jak zdůrazňují Müllerová a Králíček (2017, s. 63), porozumět činnosti, podnikání, kontrolovanému prostředí je nejdůležitějším krokem předcházejícím kontrolní činnosti. Jedná se o poměrně složitý proces, který zahrnuje řadu činností, jejichž výsledkem je vyhodnocení

rizik. Výsledek závisí na úrovni kontrolního systému účetní jednotky. Záleží na velikosti účetní jednotky a složitosti její vnitřní struktury. Velkou pomocí k pochopení je úroveň vnitřních směrnic a kontrola jejich dodržování.

„Jedním z nástrojů vnitřního kontrolního systému či dokonce předpokladů jeho správného fungování jsou tzv. vnitropodnikové směrnice.“ (Kralíček a Molín, 2014, s. 97)

Kovalíková (2018, s. 8) vidí význam vnitřních směrnic zejména v jejich závaznosti pro všechny zaměstnance a účetní jednotky. Vnitřní směrnice tak zaručují odpovědným pracovníkům určité pravomoci.

Směrnice jsou závazné pro všechny zúčastněné osoby, včetně majitelů firem. V rámci firem je jejich dodržování i vymahatelné, nedodržení pravidel a postupů se považuje za vážné porušení pracovní kázně. Podle Kovalíkové (2018, s. 8) zároveň dodržování směrnic a postupů usnadňuje plnění pracovních povinností.

3.2 Vnitropodnikové směrnice

„Vnitřní směrnice představují interní předpisy konkrétní účetní jednotky, kterými si upravuje jednak svoji vlastní účtovou osnovu (účtový rozvrh), jednak pravidla pro jednotlivé oblasti účetnictví.“ (Müllerová a Šindelář, 2016, s. 23) V různých společnostech mají tyto dokumenty i různá ekvivalentní označení, například vnitřní směrnice, interní směrnice, vnitřní předpisy, interní předpisy, organizační směrnice, vnitropodnikové nařízení, výnos, pokyn, oběžník.

Směrnice dělíme do dvou kategorií:

1. Směrnice, které jsou zákonem, nebo jiným právním předpisem vyžadovány či doporučeny
2. Směrnice, které si účetní jednotka stanoví sama, dobrovolně, ve kterých určí odpovědné osoby, deleguje pravomoci, optimalizuje činnosti jednotlivých provozů a oddělení.

Nejdůležitější právní předpisy, kterými se účetní jednotka řídí při sestavování směrnic v oblasti účetnictví, jsou tyto:

Zákon o účetnictví č. 563/1991 Sb.

Zákon o dani z přidané hodnoty č. 235/2004 Sb.

Zákon o dani z příjmu č. 586/1992 Sb.

Zákon o rezervách pro zajištění základu daně z příjmů č. 593/1992 Sb.

Zákon o dani silniční č. 16/1993 Sb.

Zákonné opatření Senátu o dani z nabytí nemovitých věcí č. 340/2013 Sb.

Zákon o spotřebních daních č. 353/2003 Sb.

Zákon o dani z nemovitých věcí č.338/1992 Sb.

Zákoník práce č.262/2006 Sb.

Zákon o obchodních korporacích č. 90/2012 Sb.

Občanský zákoník č. 89/2012 Sb.

Zákon o archivnictví a spisové službě a o změně některých zákonů č. 499/2004 Sb.

Daňový řád č. 280/2009 Sb.

Zákon o evidenci tržeb č. 112/2016 Sb.

Vyhláška, kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb. o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví č. 500/2002 Sb.

České účetní standardy pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů

Následující obrázek pomůže pochopit nadřazenost některých právních předpisů vůči ostatním.

Obrázek 2 Česká účetní legislativa



Zdroj: (Müllerová a Šindelář, 2016, s. 19)

Kovalíková (2018, s. 7) zdůrazňuje, že tvorba některých vnitřních směrnic je na základě řady výše zmíněných předpisů povinná. Jedná se především o následující vnitřní směrnice:

- Účtový rozvrh
- Podpisové záznamy
- Stanovení druhu zásob materiálu účtovaného při pořízení přímo do spotřeby
- Rozpouštění nákladů spojených s pořízením zásob, popřípadě oceňovacích odchylek
- Postupy s dlouhodobým hmotným a nehmotným majetkem
- Oceňování majetku a závazků v cizí měně
- Používání cizích měn, stanovení kurzu, kurzové rozdíly
- Časové rozlišení nákladů a výnosů
- Cestovní náhrady
- Konsolidační pravidla

Struktura vnitřních směrnic je čistě v pravomoci účetní jednotky, nemají žádnou předepsanou formu, musí však dodržovat platné legislativní normy. Pokud některý právní předpis umožňuje volbu mezi různými postupy, jsou tu právě vnitřní směrnice, ve kterých si účetní jednotka tento postup stanoví. Od tohoto okamžiku, do změny nebo aktualizace této směrnice, je daný postup pro ni závazný. Vybraný postup je respektován i ostatními organizacemi při vnějších kontrolách (Schiffer, 2009, s. 42 – 44).

Pracovníci, kteří se mají příslušnými směrnicemi řídit, s nimi musí být včas a řádně seznámeni. Aby dle dané směrnice mohly postupovat, text musí být jasný, jednoznačný, srozumitelný a co nejstručnější, daným pracovníkům snadno pochopitelný (Schiffer, 2009, s. 42 – 44).

Schiffer (2009, s. 43 – 44) doporučuje dodržování devíti vlastností vnitřních účetních předpisů:

1. srozumitelnost – předpis by měl rozumět každý, koho se předpis týká
2. věcnost – předpis má obsahovat pouze konkrétní informace, obecné úvahy nejsou vhodné
3. stručnost – předpis by neměl obsahovat nadbytečná slova a informace, které by mohly vyžadovat další vysvětlivky
4. jednoznačnost – není vhodné používat pojmy, které mohou mít různý výklad, nebo

používat tentýž pojem pro různé věci

5. přehlednost
6. komplexnost – předpis by měl obsahovat všechny důležité skutečnosti, které mohou nastat
7. nerozpornost s obecně závaznými předpisy – předpisy musí respektovat i aktuální legislativní změny
8. návaznost na ostatní směrnice – předpisy si nesmí vzájemně odporovat, měl by být stanoven postup vydávání směrnic a postup připomínkového řízení a schvalování
9. relativní stabilitu

„V této souvislosti se velmi často diskutuje otázka, zda má vlastní směrnice obsahovat i text příslušných právních předpisů (či jejich částí), které danou oblast upravují a na základě kterých je směrnice vydávána. Ačkoliv je to obvyklou praxí řady subjektů, domníváme se, že by se touto cestou v zásadě nemělo postupovat.“ (Kralíček a Molín, 2014, s. 99)

Kovalíková ve své publikaci naopak doporučuje na základě zkušeností s klienty i zaměstnanci státních úřadů vytvářet směrnice minimálně ze dvou částí:

1. obecná část – zde by měly být uvedeny předpisy, na základě kterých byla směrnice vytvořena, včetně citace příslušného předpisu, „To proto, aby každý, kdo bude v účetní jednotce podle příslušné směrnice postupovat, měl tyto citace uvedené přímo a nemusel je hledat v konkrétních předpisech.“ (Kovalíková, 2018, s. 9)
2. konkrétní část – týkající se dané účetní jednotky, konkrétních postupů, konkrétních osob, kterých se procesy týkají, kteří na ně budou dohlížet, nebo je kontrolovat

Směrnice by měla obsahovat alespoň tyto údaje:

1. Název směrnice a její pořadové číslo
2. Subjekt
3. Osoby, oddělení, pro které je předpis platný a přebírají za plnění jeho obsahu odpovědnost
4. Text směrnice

5. Datum, kdy byla směrnice vydána
6. Datum účinnosti, období, pro které platí, dobu platnosti – určitou, neurčitou
7. Zrušovací doložka – jmenovitý seznam předpisů, které se touto směrnicí ruší
8. Osoba odpovědná za schválení směrnice
9. Způsob vydání a rozšíření předpisu mezi zainteresované pracovníky

Schiffer (2009, s. 42) zmiňuje, že vzhledem k neustálým novelizacím právních předpisů je velice těžké neustále sledovat jejich obsah a změny, které se odehrávají a které se vztahují ke všem povinnostem podnikatelů a jejich zaměstnanců. „Obecně lze říci, že zaměstnanci dodržují obsah právních předpisů zprostředkovaně seznámením se s nimi pomocí **vnitřních předpisů (směrnic)**. I když se v tomto směru zvyšuje administrativa, jde o administrativu, která směřuje k **zavedení pořádku a umožnění vnitřní kontroly, zvýšení pracovní kázně, stanovení přesných povinností jednotlivým útvarům a následně jejich zaměstnancům a odstraňuje mnoho nedorozumění.**“ (Schiffer, 2009, s. 42)

Schiffer dále podotýká (2009, s. 44.), že některé účetní jednotky nepřikládají vnitřním předpisům význam, bagatelizují význam a jejich přínos pro společnost, nepřikládají význam ani jejich správnému a srozumitelnému zpracování.

Z hlediska této práce jsou důležité především 2 směrnice, a to:

Směrnice č. 2 – Oběh, archivace a likvidace účetních dokladů

Směrnice č. 3 – Vzory podpisových záznamů a vymezení pravomocí pro schvalování účetních případů

3.3 Oběh účetních dokladů

„**Oběh účetních dokladů včetně aktuálních podpisových vzorů** je považován za základní vnitřní směrnici, která upravuje způsob zpracování účetních dokladů v účetní jednotce a odpovědnost za ně. Zlaté pravidlo účetnictví říká, že nelze zaúčtovat žádnou transakci, aniž by byla podložena účetním dokladem.“ (Müllerová a Králíček, 2017. s.63)

Jednotlivé kroky oběhu účetních dokladů dle Kovalíkové (2019, s. 53 - 54):

1. třídění – rozdělení do skupin
2. zaevidování
3. odsouhlasení existence dané operace
4. číslování – číslování vzestupně číselnou řadou příslušného druhu dokladu
5. přezkoušení správnosti
6. určení předkontace – účtovacího předpisu dle účtové osnovy
7. zaúčtování
8. archivace – založení dokladů na příslušné, k tomu určené místo
9. likvidace – určeným způsobem po uplynutí lhůty pro archivaci dle příslušných právních předpisů

„A je to právě organizace účetnictví, která patří mezi hlavní předpoklady správného fungování vnitřního kontrolního systému“ (Schiffer, 2009, s. 26)

3.3.1 Organizace účtáren a účetních prací

„Obecně platné právní předpisy v tomto směru dávají účetním jednotkám – a řekněme hned, že oprávněně – značnou volnost. Je tomu tak proto, že konkrétní úprava, resp. uspořádání účetnictví, má-li být racionální a efektivní, musí vycházet především **z místních podmínek** každé účetní jednotky při respektování celé řady dalších činitelů.“ (Schiffer, 2009, s. 26)

Proto je potřeba se zaměřit na organizaci účtáren, především na dělbu účetních prací, formu účetních knih a metod. Schiffer (2009, s. 27) zdůrazňuje, že tato organizace účtáren je velmi důležitá, protože se zde scházejí všechny účetní i daňové doklady, kopie smluv a další doklady důležité pro správné vedení účetnictví. Pracovníci by měli být rozmístěni po trase oběhu účetních dokladů účelně a hospodárně, tak aby nedocházelo ke zbytečným prodlevám mezi účetním případem, jeho schválením, zaevidováním a zaúčtováním. Organizace prací musí být výkonná a lehce kontrolovatelná.

Je třeba poznat prostředí, podmínky a typ podniku, pro který jsou vnitřní předpisy pořizovány. Mezi podmínky účelné a racionální organizace účetnictví v účetní jednotce patří dle Schiffera (2009, s. 28) mimo jiné:

- správné vymezení oběhu účetních dokladů, zajištění jejich řádného přezkušování po stránce formální správnosti, věcné a početní správnosti, zajištění řádného přezkušování přípustnosti účetních operací, obsažených v početních dokladech, jakož i vydání jednotného číselníku účetních dokladů pro celou účetní jednotku,
- maximální využití prostředků výpočetní techniky,
- správné vyřešení otázky vhodné struktury účtáren a dělby účetních prací, jakož i účelné rozmístění účetních pracovníků,
- vyřešení otázky racionální archivace účetních dokladů a zavedení pořádku do účetního, resp. účetních archivů účetní jednotky.

3.3.2 Definice účetních dokladů

Účetní doklady jsou definovány dle zákona o účetnictví:

„(...) Účetní doklady jsou průkazné účetní záznamy, které musí obsahovat

- a) označení účetního dokladu,
- b) obsah účetního případu a jeho účastníky,
- c) peněžní částku nebo informaci o ceně za měrnou jednotku a vyjádření množství,
- d) okamžik vyhotovení účetního dokladu,
- e) okamžik uskutečnění účetního případu, není-li shodný s okamžikem podle písmene d),
- f) podpisový záznam podle § 33a odst. 4 osoby odpovědné za účetní případ a podpisový záznam osoby odpovědné za jeho zaúčtování.“ (§ 11 odst. 1 Zákon o účetnictví)

Březinová (2016, s. 35) komentuje § 11 odst. 1 takto:

“Účetní doklad je označen jako **průkazný účetní záznam**, který musí obsahovat zákonem stanovené náležitosti. Účetní záznam, který nespĺňuje průkaznost, není ve smyslu zák. o účetnictví účetním dokladem. Podstatou účetního dokladu je jednoznačná identifikace účetního případu.“

Müllerová a Šindelář (2016, s. 57) popisují účetní doklady jako důkazy o proběhlých účetních případech, o událostech, které se v účetní jednotce odehrály. Účetní doklady zachycují účetní operace, jako jsou převody, uzavírání účtů, opravy chyb v účetních zápisech, nebo operace hospodářské, které jsou změnami v majetku, vlastním kapitálu, závazcích, operace, které ovlivňují náklady a výnosy.

„Účetní doklady popisují, ale zároveň také dokládají a ověřují hospodářskou operaci a prokazují, že se uskutečnila. Teprve operace doložené účetními doklady se stávají účetními případy, které lze zaznamenávat v účetnictví.“ (Müllerová a Šindelář, 2016, s. 57)

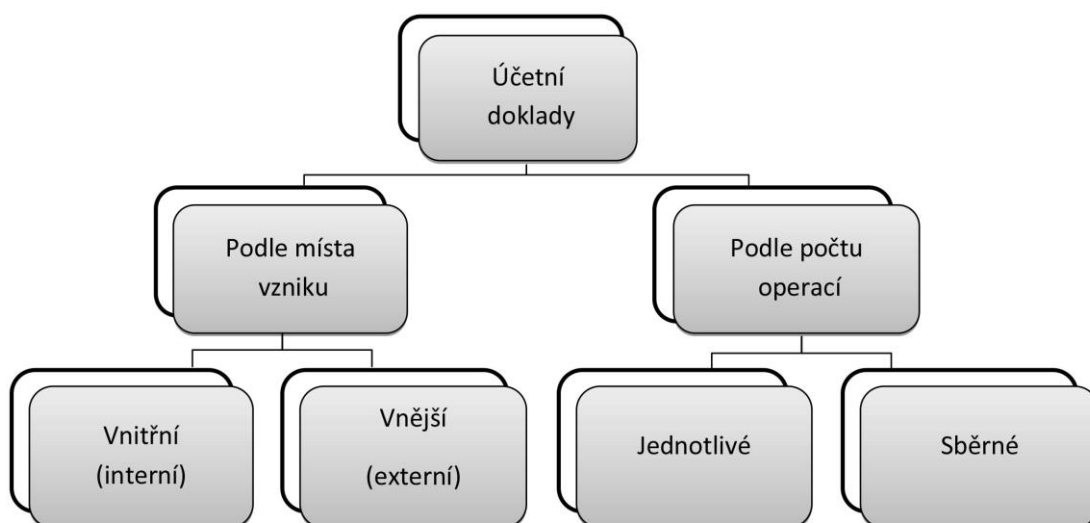
Kovalíková (2018, s. 53) rovněž zdůrazňuje, že skutečnosti, které jsou předmětem účetnictví, je nutné vždy doložit účetními doklady. Účetní doklady by zároveň měly být čitelné, nemělo by se v nich mazat, přepisovat, měly by být uchovány trvanlivým způsobem. Není podmínkou mít je uschovány v písemné podobě, protože dnes některé typy papíru nesplňují podmínku trvanlivosti. Jsou to především doklady z termotiskáren, které podléhají rychlé zkáze a stávají se nečitelnými. Vývoj technologií nám nabídl možnosti uchování dokladů na technických zařízeních. I tato archivace je dnes již přípustná. Doklady by měly být v českém jazyce, ale ani to už není nevyhnutelnou podmínkou (Müllerová a Šindelář, 2016, s. 57).

Müllerová a Šindelář (2016, s. 58) dělí účetní doklady z několika základních hledisek:

- dle místa vzniku:
 - na interní (vnitřní), vznikly v účetní jednotce, to jsou například příjemky, výdejky ze skladu, příjmové a výdajové pokladní doklady
 - externí (vnější), vznikají ze vztahů s ostatními subjekty, to jsou faktury došlé a vystavené, výpisy bankovních transakcí
- dle množství:
 - jednotlivé doklady
 - sběrné doklady, které sumarizují více jednotlivých událostí stejného charakteru

Pro bližší pochopení následující obrázek znázorňuje posloupnost a dělení účetních dokladů.

Obrázek 3 Druhy účetních dokladů



Zdroj: (Müllerová a Šindelář, 2016, s. 59)

3.3.3 Směrnice č. 2 – Oběh, archivace a likvidace účetních dokladů

Směrnice č. 2 – Oběh, archivace a likvidace účetních dokladů je tvořena v souladu s těmito ustanoveními:

- zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů – určuje rozsah, způsob a průkaznost účetnictví,
- Český účetní standard č. 001 – Účty a zásady účtování na účtech, ve znění pozdějších předpisů,
- zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů.

„Touto směrnicí se určuje pohyb dokladu v účetní jednotce od jeho vystavení či přijetí až do jeho archivace po zaúčtování. Někdy byly a stále jsou vytvářeny složité mnohastránkové dokumenty, zpracovávané různými metodami, ale spojené jedním společným znakem – nikdo je obvykle nepoužíval.“ (Louša, 2018, s. 14)

„Účetní doklady musí být pečlivě uspořádány a číslovány. Obvykle se rozdělí do skupin (číselných řad) podle obsahu (přijaté faktury, vydané faktury, pokladní doklady, příjemky materiálu apod.) a každé této skupině se přidělí číselný kód. Cesta pro každou z těchto skupin účetních dokladů by měla být popsána v jedné ze základních vnitřních směrnic u každé účetní jednotky – **oběhu účetních dokladů**. Kromě třídění a číslování zahrnuje tato směrnice

přezkoumání věcné a formální správnosti, spojitosti mezi účetním dokladem a účetním zápisem, pravidla pro archivaci a skartaci, včetně personální odpovědnosti za jednotlivé činnosti.“ (Müllerová a Šindelář, 2016, s. 58)

Jak píše Králíček a Molín (2016, s. 101), účetní jednotka by měla přesně stanovit, jak a kdo bude pracovat s účetními doklady, na jejichž základě bude účtováno. Je nutné, aby ve směrnici či směrnících byly přesně určeny dokladové řady jednotlivých typů dokladů, které budou používány, definován seznam zkratk, které budou používány. Aby byla definována střediska, seznam odpovědných pracovníků, jejich povinnosti a pravomoci při zpracování dokladů.

„Pokud ale směrnice „Oběh (účetních) dokladů“ upravuje také oprávnění, povinnosti a odpovědnosti pověřených pracovníků, pak je vše v pořádku.“ (Louša, 2018, s. 14)

Vymezením oběhu dokladů neboli konkrétního toku dokladů účetní jednotkou, je třeba správně vyhodnotit povinnost a odpovědnost konkrétních osob, které se budou zabývat přezkoumáním věcné a formální správnosti dokladů, je nutné jmenovitě určit, kdo bude oprávněn k realizaci plateb, delegovat práva a povinnosti na všechny zúčastněné osoby oběhu dle postavení v účetní jednotce (Králíček a Molín, 2016, s. 101).

„V takovéto směrnici jsou pak vymezeny povinnosti jednotlivých pracovníků, kteří přicházejí do styku s doklady i s uvedením lhůt předepsaných pro uskutečnění potřebných pracovních úkonů. Stanovení lhůt pro předání dokladů k zúčtování a lhůt pro vystavení účetního dokladu a samotné zaúčtování, tj. zapsání do deníku a hlavní knihy je jistě vhodné zařadit i do odpovědnostního řádu.“ (Louša, 2018, s. 14)

Králíček a Molín(2016, s. 102)zmiňují, že další důležitou část a to určení archivačních lhůt dle obecně závazných právních předpisů a postup skartace po uplynutí nutné archivační lhůty. Toto může být u větší účetní jednotky určeno i samostatnou interní směrnici.

Louša (2018, s. 14) podtrhuje důležitost toho, aby tato směrnice byla živá, používala se v případě potřeby pracovníky v praxi, aby v ní hledali, aby používali tuto směrnici jako návod k řešení. „Jinak nemá smysl nebo má smysl pouze v případě, kdy je třeba hledat, kdo co zaviniil.“ (Louša ,2018, s. 14)

3.3.4 Směrnice č. 3 – Vzory podpisových záznamů a vymezení pravomocí pro schvalování účetních případů

„Podpisovým záznamem se rozumí účetní záznam, jehož obsahem je vlastnoruční podpis nebo uznávaný elektronický podpis podle zvláštního právního předpisu, anebo obdobný průkazný účetní záznam v technické formě, který zaručuje průkaznou a jednoznačnou původnost. Na obě formy podpisového záznamu se přitom pohlíží stejně a obě mohou být použity v případech, kdy je vyžadován vlastnoruční podpis.“ (§ 33a odst. 4 Zákona o účetnictví)

Březinová (2016, s. 117) k § 33 odst. 5 podává následující komentář:

„Připojením podpisového záznamu ve smyslu zák. o účetnictví se rozumí provedení vlastnoručního podpisu na listinný účetní záznam a elektronického podpisu, příp. jiného technického záznamu na účetní záznam v technické formě. Je-li účetní záznam ve smíšené formě, pak zákon připojení podpisového záznamu odvozuje od uvedené skutečnosti, tj. na listinnou část účetního záznamu se připojuje vlastnoruční podpis, na technickou formu záznamu elektronický podpis nebo technická forma podpisového záznamu.“

„Účetní jednotka stanoví vnitřním předpisem oprávnění, povinnosti a odpovědnost osob v této účetní jednotce, vztahující se k připojování podpisového záznamu nebo identifikačního záznamu, a to takovým způsobem, aby bylo možno určit nezávisle na sobě odpovědnost jednotlivých osob za obsah účetního záznamu, ke kterému byly uvedené záznamy připojeny.“ (§ 33a odst. 10 Zákona o účetnictví)

„I když Zákon stanoví též povinnost vymezit vnitřním předpisem i oprávnění jednotlivých osob, u účetních dokladů požaduje podpis osob odpovědných za příslušný účetní případ a jeho zaúčtování“ (Louša, 2018, s. 13)

Jak Louša (2018, s. 13) dále uvádí, ve vnitřních předpisech bývá zpravidla uvedeno se kterou funkcí je spojeno určité právo jednat, podepisovat, uzavírat, ale že toto vymezení pravomocí není zároveň určením odpovědnosti. „Takovéto vymezení pravomocí ale není vymezením odpovědnosti, pracovník, který je oprávněn podepsat (schválit) objednávku či smlouvu, nemusí být (a velmi často ani není vhodné, aby byl) zároveň tím pracovníkem, který bude dodávku přejímat a kontrolovat řádné splnění smlouvy. Jednoznačné vymezení odpovědností je potřebné především z důvodu získání možnosti dokázat zavinění konkrétní osoby při případném zaviněném porušení povinností.“ (Louša, 2018, s. 13)

Podle Louši (2018, s. 14) by proto měla být jednoznačně určena pravomoc, odpovědnost a vymezeno i období, pro které je která osoba určena k určité činnosti, které pravomoci jsou jí delegovány a tyto činnosti by měla stvrzovat svým podpisem. Svým podpisem by měla i potvrdit, že s tímto vnitřním řádem byla seznámena. Tento podpis slouží následně i jako důkaz, že odpovědní pracovníci o svých povinnostech věděli, při určování míry zavinění či pochybení.

„Takovéto jednoznačné stanovení a převzetí odpovědnosti vyplývající z podpisového záznamu (podpisu), není důležité pouze pro vymáhání náhrady škody, ale též i proto, že příslušní pracovníci si uvědomí svou odpovědnost, což může přispět k lepšímu plnění jejich úkolů.“ (Louša, 2018, s. 14)

Louša (2018, s. 15) dále upřesňuje, že odpovědná osoba za zaúčtování svým podpisem stvrzuje, že odpovídá za správné zaúčtování daného dokladu. K podpisu by ale nemělo dojít, pokud doklad nebyl předem podepsán osobou odpovědnou za účetní případ. To v praxi znamená například, že účetní případ vyúčtování cestovních náhrad první podepisuje osoba zodpovědná za vyúčtování, posléze pracovník, který účetní případ zaúčtovává. Každý z nich má svou zodpovědnost za část případu.

Způsob zastupování odpovědných pracovníků by měl podle Louši (2018, s. 15) stanovit odpovědnostní řád. Pracovník, který zastupuje, by měl následně informovat zastupovaného, které úkony v době jeho nepřítomnosti provedl, aby se nestalo, že se objeví nějaké duplicitní účetní záznamy. Louša (2018, s. 15) rovněž doporučuje upravit řešení situace v případě, že by odpovědný pracovník odmítl účetní případ podepsat.

V současnosti vede většina účetních jednotek účetnictví ve vybraném softwaru a je třeba věnovat zvýšenou pozornost ochraně dat ve smyslu neoprávněných úprav. Směrnice, potažmo odpovědnostní řád by se měl věnovat zabezpečení vstupů, neoprávněnému prohlížení údajů a dat uložených v počítači. Ke vstupu do záznamů by mělo být každému pracovníkovi přiděleno vlastní heslo s oprávněním k určitým činnostem, nebo zákazem do určitých záznamů, které se bezprostředně netýkají jeho práce, zasahovat, mazat, měnit (Louša, 2018, s.16).

„Dovoluji si tvrdit, že (snad kromě těch případů, kdy za celou účetní jednotku účtuje jedna osoba) bez takovéto úpravy by neměl být vůbec program v účetní jednotce používán.“ (Louša, 2018, s. 17)

3.3.5 Kategorizace účetních jednotek

Každou účetní jednotku je třeba zařadit do příslušné kategorie podle zákona o účetnictví.

Tabulka 2 Kritéria pro kategorizace účetních jednotek

Účetní jednotka	Kritéria vrchní (hraniční hodnoty)			
	Aktiva celkem netto Kč	Roční úhrn čistého obratu Kč	Průměrný počet zaměstnanců	K rozvahovému dni
Mikro	9 mil	18 mil	10	nepřekračuje alespoň 2 z těchto 3 kritérií
Malá	100 mil	200 mil	50	nepřekračuje alespoň 2 z těchto 3 kritérií
Střední	500 mil	1 miliarda	250	nepřekračuje alespoň 2 z těchto 3 kritérií
Velká	500 mil a více	1 miliarda a více	250 a více	nepřekračuje alespoň 2 z těchto 3 kritérií

Zdroj: Vlastní práce autora

Kritéria jsou tři a rozhodujeme podle nich k rozvahovému dni:

Tabulka 3 Kritéria platná k rozvahovému dni

<p>1. hodnota aktiv – tj. aktiva celkem, tzn. úhrn aktiv v rozvaze neupravený o rezervy, opravné položky a odpisy majetku</p> <p>2. čistý obrat – tj. roční úhrn čistého obratu, tzn.</p> <p style="text-align: center;">$\frac{\text{výše výnosů snižená o prodejní slevy}}{\text{počet započatých měsíců, po které trvalo účetní období}} * 12$</p> <p>3. průměrný počet zaměstnanců – přepočtený podle metodiky ČSÚ</p>

Zdroj: Vlastní práce autora

Březinová (2016, s. 8) uvádí, že „**Ukazatel „úhrn aktiv celkem“**“ je odkázán na rozvahu (§ 1d odst.1) s tím, že není upřesněno, zda se jedná o „aktiva brutto“ či „aktiva netto“. Lze se domnívat vzhledem ke znění Přílohy č. 1 vyhlášky 500, že zákonodárce má na mysli „aktiva netto.“ Úvahu lze opřít i o bilanční rovnici, kdy ze vztahu $\Sigma \text{aktiva} = \Sigma \text{pasiva}$ plyne, že aktiva jsou v **netto hodnotě**, bez korekce o oprávký a opravné položky.

Sdělení MF k aplikaci některých ustanovení zákona č. 221/2015 uvádí, že došlo k obsahové změně pojmu „aktiva celkem“, dle nové úpravy tento pojem značí aktiva netto.

Čistý obrat, neboli **roční úhrn čistého obratu**, je pro účely zákona o účetnictví výše výnosů snižená o prodejní slevy, dělená počtem i započatých měsíců účetního období, vynásobená 12 (Březinová, 2016, s. 8).

„Stanovení **průměrného počtu zaměstnanců** pro účely zák. o účetnictví vychází z metodiky Českého statistického úřadu pro průměrný přepočtený evidenční počet zaměstnanců. Průměrný evidenční počet zaměstnanců přepočtený je přepočtem průměrného evidenčního počtu zaměstnanců ve fyzických osobách podle délky jejich pracovních úvazků za zaměstnavatelem stanovenou (plnou) pracovní dobu. Průměrný evidenční počet zaměstnanců ve fyzických osobách (čtvrtletní) je vypočten jako aritmetický průměr z (příslušných tří) měsíčních průměrných počtů (vypočítají se jako součet denních stavů dělený počtem kalendářních dnů v měsíci).“ (Březinová, 2016, s. 8)

V prvním roce existence účetní jednotky se firma automaticky zařadí dle výše uvedených kritérií, změny v kategorizaci se projeví až po dvou po sobě jdoucích účetních obdobích.

“V prvním účetním období po svém vzniku nebo zahájení činnosti postupuje účetní jednotka podle právní úpravy pro takovou kategorii účetních jednotek a kategorii skupin účetních jednotek, u níž lze důvodně předpokládat, že splní její podmínky k rozvahovému dni prvního účetního období.“ (ZoÚ, § 1e) Test podmínek pro kategorizaci účetní jednotky nebo skupiny účetních jednotek provede za dvě bezprostředně následující účetní období. „Pokud překročí nebo přestane překračovat 2 hraniční hodnoty podle § 1b a 1c zák. o účetnictví, změni od počátku bezprostředně následujícího účetního období tyto kategorie“ (Březinová, 2016, s. 11)

Mezi kategoriemi jsou rozdíly v povinnostech, které firmy musí také zohlednit ve svých vnitřních kontrolních systémech. Obecně platí, čím větší firma, účetní jednotka, tím více povinností, tím sofistikovanější kontrolní systém podporovaný propracovanými softwarovými produkty (Kralíček a Molín, 2014, s. 53).

Metodika účetnictví je zpracovaná velice podrobně obecnými účetními předpisy, ale metody zpracování účetnictví pomocí softwaru definovány nejsou, přesto má software nezastupitelnou úlohu „při zvyšování účinnosti vnitřního kontrolního systému.“ Nejdůležitější rozdíly v povinnostech jednotlivých kategorií jsou v ověřování účetní závěrky auditorem, v obsahu účetní závěrky, nebo ve vyhotovování výroční zprávy (Schiffer, 2009, s. 32).

Vymezení platných kritérií pro kategorizaci účetních jednotek je důležité pro navazující část práce, která se věnuje různě kategorizovaným účetním jednotkám, jejich vnitřním směrnícím zaměřeným na oběh účetních dokladů, správnosti postupů, propracovanosti těchto činností z hlediska bezpečnosti při přechodu dokladů z jednoho pracovníka na druhého, nebo mezi odděleními, správnosti účetních záznamů, zabezpečení proti duplicitě, nebo chybné evidenci.

3.4 Shrnutí teoretické části

Aby se oběh účetních dokladů stal bezchybně fungujícím procesem, je třeba nastavit mu pevný řád, a to nezávisle na velikosti účetní jednotky, protože v každé účetní jednotce tento proces probíhá. Oběh účetních dokladů je součástí většího systému, systému vnitřní kontroly. Čím je účetní jednotka větší, tím je vnitřní kontrolní systém složitější. Při jeho plánování je třeba dodržet řadu hledisek, která ovlivňují fungování vnitřní kontroly. Mezi ty nejdůležitější hlediska patří seznámení se s kontrolním prostředím a správné vyhodnocení rizik, protože bez znalosti místních poměrů a rizikových faktorů, nelze správně nastavovat pravidla.

Těmito pravidly jsou vnitřní směrnice, které v každé účetní jednotce upravují každou probíhající činnost, určují zainteresované a odpovědné osoby. Směrnice dělíme na ty, které jsou zákonem vyžadovány a na směrnice, které si účetní jednotka stanoví sama.

Správné fungování vnitřních směrnic, aby plnily svůj účel, je, jak už bylo výše popsáno, podmíněno jejich včasnou aktualizací, srozumitelností, přehledností. V teoretické části jsou popsány různé pohledy na vypracování vnitřních směrnic. Jak píše Králíček a Molín (2014, s. 99) není nutné, aby směrnice obsahovala text příslušných právních předpisů nebo jejich částí, naopak Kovalíková (2018, s. 9) tyto citace příslušných ustanovení, nebo odkazy na ně doporučuje. Tvrdí, že se tak zamezí zbytečnému hledání příslušných předpisů a usnadní to komunikaci mezi účetní jednotkou, jejími pracovníky a pracovníky příslušných institucí, kteří přijdou na kontrolu.

4 PRAKTICKÁ ČÁST

V praktické části bakalářské práce jsou představeny dvě firmy, mikro a malá účetní jednotka. Je porovnávána jejich velikost, počet zaměstnanců, zkontrolována správná kategorizace účetní jednotky. V praktické části je dále posouzen stav vnitřních směrnic obou firem a zároveň podrobně popsán skutečný oběh účetních dokladů, včetně kladů a záporů tohoto oběhu. Obě firmy jsou zhodnoceny z hlediska bezpečnosti, správnosti a včasnosti pořizování účetních záznamů. Následně jsou pro obě firmy sestaveny směrnice týkající se oběhu, archivace, likvidace účetních záznamů a vzorů podpisových záznamů, včetně vymezení pravomocí a odpovědnosti.

Poznatky a závěry z teoretické části jsou aplikovány do směrnic obou firem s ohledem na jejich velikost a složitost struktury přesunu účetních dokladů firmou. Tato práce se přiklání k doporučení Hany Kovalíkové, že směrnice by měly z praktických důvodů obsahovat dvě části, část obecnou, kde jsou uvedeny předpisy, z nichž směrnice vychází a uvedeny jejich citace. Na závěr je zpracován obsah směrnice dle prostředí a potřeb jednotlivých firem.

Pro porovnání obou účetních jednotek jsou použity finanční výkazy za rok 2016 - 2018, protože finanční výkazy za rok 2019 ještě nejsou k dispozici. Obě společnosti si přejí zůstat v anonymitě, proto jsou nazývány mikro společnost ABC s.r.o. a malá společnost XYZ s.r.o..

4.1 Charakteristika účetní jednotky ABC s.r.o.

Účetní jednotka ABC s.r.o. je společností s ručením omezeným, založená jedním společníkem, který je zároveň jednatelem společnosti. Společnost byla založena v roce 2016 se základním kapitálem 100 000 Kč. Společnost se zabývá prodejem v pohostinství, první provozovnu otevřela v lednu 2017 a roční obrat společnosti za tento rok činil 2 616 069 Kč. V prosinci 2018 koupila druhou provozovnu, roční obrat společnosti za rok 2018 činil 2 642 882 Kč. Společnost účtuje o zásobách metodou B, je měsíčním plátcem DPH a účetním obdobím je kalendářní rok. Za rok 2016 bylo daňové přiznání podáváno s rokem 2017 dohromady, protože v roce 2016 vznikly společnosti pouze zřizovací výdaje a součet měsíců obou let nepřekročil 15 měsíců. Společnost si přeje zůstat v anonymitě.

Informace získané z veřejných zdrojů:

Obchodní rejstřík:

- Datum vzniku a zápisu: 16. listopadu 2016
- Předmět podnikání: výroba, obchod a služby neuvedené v přílohách 1 až 3 živnostenského zákona, hostinská činnost, prodej kvasného lihu a lihovin
- Statutární orgán: jednatel
- Podíl: Vklad: 100 000 Kč, Splaceno 100%

ARES – Administrativní registr ekonomických subjektů:

- Statistické údaje: nefinanční národní podnik s 1 -5 zaměstnanci
- Společnost je plátcem DPH, není nespolehlivý plátcem, registrace platná od 1. 8. 2017

Ostatní informace: Účetní práce provádí jednatel osobně, má k tomu příslušné vzdělání, spolupracuje s daňovým poradcem. Účtováno je v ekonomickém systému POHODA. EET je pro potřeby daňové správy zasíláno ze samostatných pokladen, které nejsou se systémem Pohoda propojeny. Skladové hospodářství vede firma v excelových tabulkách, kontrola probíhá na základě týdenních vyúčtování a inventur.

4.1.1 Kontrola kategorizace účetní jednotky ABC s.r.o.

Pro posouzení správné kategorizace účetní jednotky byly použity údaje z finančních výkazů a doplněny do tabulky.

Tabulka 4 Údaje z finančních výkazů

Rok	2016-2017	2018
Aktiva	721 400 Kč	907 835 Kč
Obrat	2 616 069 Kč	2 642 882 Kč
Počet zaměstnanců	2	2

Zdroj: Vlastní zpracování dle finančních výkazů

Společnost ABC s.r.o. se zařadila za rok 2016 – 2017 mezi mikro účetní jednotky a z údajů, které jsou v tabulce zřetelné, je kategorizace správná, protože nebylo překročeno ani jedno z hraničních kritérií:

Aktiva: 721 400 < 9 mil

Roční úhrn čistého obratu: 2 616 069 <18 mil

Průměrný počet zaměstnanců: 2 < 10

Ani v roce 2018 nepřekročila svými aktivy ve výši 907 835 Kč, obratem 2 642 882 Kč a počtem zaměstnanců limit pro mikro účetní jednotku.

4.1.2 Stávající směrnice mikro účetní jednotky ABC s.r.o.

Směrnice nebyly v této účetní jednotce nikdy dokončeny, mezi jednatelem a zaměstnanci sloužila písemná dohoda, ve které byla popsána práva a povinnosti zaměstnanců, způsob a termíny pro plnění povinností, např. vyhotovování inventur, způsob předávání zboží a tržeb za zboží, způsob přejímání zboží a naskladňování do excelových tabulek, které jsou v papírové podobě k dispozici na provozovně.

4.1.3 Oběh účetních dokladů mikro účetní jednotky ABC s.r.o.

Oběh účetních dokladů u této společnosti není složitý. V obou provozovnách se střídají vždy dva zaměstnanci, kteří si předávají zboží na základě inventur. Tvoří objednávky na zboží a materiál potřebný k provozu, který odesílají ke schválení jednatelem. Jednatel zboží objednává a zpět na provozovnu odesílá potvrzení o objednávce. Zaměstnanec provozovny přebírá a kontroluje přebírané zboží, přebírá přijaté faktury nebo pokladní doklady, pokud zboží zaplatil z denní tržby, nebo přebírá dodací listy. Přebírané zboží naskladňuje do excelové tabulky. Všechny doklady za předem dohodnuté období, včetně inventur a soupisů zboží a materiálu, peníze za prodané zboží, zaeviduje do knihy operací na provozovně, uzavře s přesným označením data do plastové obálky a uzamkne do trezoru. Zaměstnanec zodpovídá za přejímku zboží, za správné naskladnění, za inventuru a správný odvod hotovosti. Obálky z trezoru přejímá jednatel oproti podpisu, kontroluje jejich obsah, třídí doklady, kontroluje bezhotovostní platby, hotovost odváží do banky. U každého dokladu je zkoumána existence operace, dále jsou doklady tříděny podle druhu, evidovány a číslovány. Při zaúčtování jsou opatřeny razítkem „zaúčtováno“, podpisem jednatele a informacemi, ve kterém měsíci byly evidovány do přiznání DPH a kontrolního hlášení. U přijatých faktur je poznámka s datem úhrady, pokud došlo k časovému rozlišení, i poznámka o účtech, na které bylo účtováno. Veškeré písemnosti jsou ukládány do pevných desek po měsících, po sestavení účetní závěrky

jsou všechny doklady setříděné a uzavřené v deskách po měsících účetního období a ukládány do archivačních krabic. Archivační krabice jsou označeny obdobím a uloženy.

Druhy dokladů, jež společnost eviduje:

- faktury vystavené, ve velmi malém množství (cca 10 během roku)
- faktury přijaté
- pokladní doklady
- pravidelné inventury
- příjemky zboží
- bankovní výpisy
- výpisy bezhotovostních plateb

4.1.4 Posouzení oběhu účetních dokladů mikro účetní jednotky ABC s.r.o.

Oběh účetních dokladů nevykazuje zásadní vady, je velice jednoduchý, protože se jedná o velmi malou společnost s malým počtem zaměstnanců. Velkým nedostatkem se jeví absence vnitřních směrnic, jejichž funkci nemůže být plně nahrazena dohodou mezi jednatelem a zaměstnanci. I z pohledu pracovního a trestního práva by byla složitá vymahatelnost škody při porušení této dohody, nebo při úmyslné defraudaci zboží a finančních prostředků, které jsou na provozovnách k dispozici.

4.1.5 Doporučení pro přípravu směrnic mikro účetní jednotky ABC s.r.o.

Je důležité přesně zmapovat jednotlivé kroky při oběhu účetních dokladů, několikanásobná kontrola, která začíná u jednotlivých pracovníků přejímajících účetní doklady a zboží, je velmi důležitá. Každý člen společnosti, pracovního týmu, musí primárně kontrolovat sám sebe, sekundárně jeho činnost kontroluje pracovník na stejné úrovni, který kontroluje přebírané zboží, hotovost, doklady, které jsou s tím spojené. Jako následná kontrola přichází jednatel, který kontroluje všechny vstupy a výstupy, na základě dokladů, které mu byly předány, na základě soupisek dokladů odeslaných do EET, na základě inventur, které ztotožňuje s prodaným zbožím, výsledkem inventury, soupisu EET.

4.2 Směrnice pro mikro účetní jednotku ABC s.r.o.

Jak už je výše uvedeno, směrnice bude obsahovat část obecnou, která bude odkazovat na platné účetní předpisy, včetně citací příslušných předpisů, dle kterých je vnitřní směrnice tvořena a druhou část směrnice, která bude obsahovat konkrétní postupy všech pracovníků organizace.

4.2.1 Směrnice č. 2 – Oběh, archivace, likvidace účetních dokladů firmy ABC s.r.o.

VNITŘNÍ SMĚRNICE č. 2

Oběh, archivace, likvidace účetních dokladů

Firma ABC s.r.o.

Sídlo: Ke Skalkám 239/78, Praha 10

DIČ: CZ01234567

Zpracoval a schválil: Richard Černý, jednatel ABC s.r.o.

Zainteresované osoby: zaměstnanci společnosti ABC s.r.o. na všech úrovních

Rozdělovník: zaměstnanci provozoven na všech úrovních

Datum zpracování: 31. 1. 2020

Datum účinnosti: 1. 3. 2020

Směrnice se vydává na dobu neurčitou.

Zdroj: Vlastní práce autora

A. OBECNÁ ČÁST

Tato vnitřní směrnice je vytvořena v souladu s příslušným ustanovením:

- zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů
- zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů
- Českého účetního standardu č. 001 – Účty a zásady účtování na účtech, ve znění pozdějších předpisů

Skutečnosti, které jsou předmětem účetnictví, musí být doloženy účetními doklady.

„Účetní doklady jsou průkazné účetní záznamy, které musí obsahovat

- a) označení účetního dokladu,
- b) obsah účetního případu a jeho účastníky,
- c) peněžní částku nebo informaci o ceně za měrnou jednotku a vyjádření množství,
- d) okamžik vyhotovení účetního dokladu,
- e) okamžik uskutečnění účetního případu, není-li shodný s okamžikem podle písmene d)
- f) podpisový záznam podle § 33a odst. 4 osoby odpovědné za účetní případ a podpisový záznam osoby odpovědné za jeho zaúčtování.“ (§ 11 odst. 1 Zákon o účetnictví)

Podpisový záznam podle písmene f) může být společný pro více účetních dokladů.

„Podpisovým záznamem se rozumí účetní záznam, jehož obsahem je vlastnoruční podpis nebo uznávaný elektronický podpis podle zvláštního právního předpisu, anebo obdobný průkazný účetní záznam v technické formě, který zaručuje průkaznou a jednoznačnou původnost.“

(§ 33a odst. 4 Zákon o účetnictví)

Účetní doklad může současně sloužit i jako doklad daňový, pokud splňuje náležitosti podle §26 a následujících podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů. Tzn., že u takového dokladu při dodržení všech ustanovení příslušného zákona, lze uplatnit, v souladu s tímto zákonem, odpočet DPH na vstupu. Účetní doklady musí být čitelné, vyhotovené trvanlivým způsobem a bez zbytečného odkladu po zjištění skutečností, které mají dokládat. Dle § 8 odst. 5 zákona o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, je nutné je vyhotovit tak, aby bylo možné určit obsah každého účetního případu jednotlivě. Aby byly dodrženy věcné a časové principy, musí být účetní doklad vystaven do období, ke kterému se účetní případ vztahuje. V případě, že tyto principy nejsou dodrženy, účtuje se o těchto skutečnostech do období, kdy byly zjištěny. V těchto případech je nezbytné posoudit daňové hledisko podle zákona o dani z přidané hodnoty a zákona o daních z příjmu.

Oběh účetních dokladů obsahuje tyto činnosti:

1. třídění
2. zaevidování
3. odsouhlasení operace
4. přezkoušení správnosti dokladu
5. určení účtovacího předpisu
6. zaúčtování
7. archivace
8. likvidace

B. VNITROPODNIKOVÁ ÚPRAVA

Pro potřeby účetní jednotky ABC s.r.o. je závazný tento **oběh účetních dokladů, archivace, likvidace dokladů:**

1. Veškeré účetní operace jsou schvalovány jednatelem společnosti, výdeje hotovosti, příjem zboží, převzetí dokladů apod.
2. Třídění účetních dokladů – probíhá v základní fázi na provozovnách pracovníky přijímajícími doklady.
3. Zaevidování – přijaté doklady se evidují do knihy, která je k tomu na každé provozovně určená, zaeviduje se každý doklad zvlášť, popíše se účetní případ, datum přijetí dokladu a částka, na kterou byl vystaven, označí se jako uhrazený/neuhrazený. Všechny doklady se uloží do plastových obálek označených datem, nebo intervalem dat.
4. Třídění na vyšší úrovni – obálky s účetními doklady a kopii zápisů z evidenční knihy přebírá jednatel, účetní společnosti. Dochází k třídění dle druhu účetního dokladu.
5. Přezkoušení účetní operace a odsouhlasení – provádí jednatel společnosti.
6. Zaevidování účetního dokladu v softwaru, přidělení číselné řady, určení předkontace a zaúčtování. Účetní doklad je označen přiděleným číslem z číselné řady, označen, do kterého spadá období pro přiznání k DPH a kontrolního hlášení. Podepsán.
7. Archivace probíhá do šanonů rozdělených na měsíce až čtvrtletí dle množství dokladů v daném období. Šanony za celé účetní období se ukládají do archivačních krabic a označují se účetním obdobím. Tyto operace provádí jednatel společnosti ABC s.r.o.
8. Skartace dokladů po uplynutí lhůty pro archivaci – provádí jednatel osobně, nebo firma zabývající se likvidací archiválií.

Třídění účetních dokladů, touto činností se rozumí rozdělování dokladů do skupin a číslování řadou vzestupných čísel, která je tomuto druhu dokladu přidělena. Toto třídění provádí jednatel, účetní.

Tabulka 5 třídění účetních dokladů

Poř. Číslo	Název dokladu	Číselná řada od
1.	Přijaté faktury v české měně	FDrok/1
2.	Vydané faktury v české měně	FVrok/1
3.	Výdajové pokladní doklady pro korunovou pokladnu	PDV 1/rok
4.	Příjmové pokladní doklady pro korunovou pokladnu	PDP 1/rok
5.	Bankovní výpisy	dle výpisu
6.	Interní účetní doklady	ID 1/rok
7.	Inventární karty dlouhodobého majetku	1/rok
8.	Inventární karty krátkodobého majetku	501/rok
9.	Skladové karty zboží	1

Zdroj: Vlastní práce autora

Schvalování účetních dokladů – případů probíhá přezkoušením z těchto hledisek:

1. věcného – účetní doklady přezkouší odpovědná osoba, která je uvedena v seznamu podpisových vzorů, potvrdí existenci operace, kterou účetní doklad obsahuje.
2. formálního – oprávněnost odpovědných osob, které potvrdily účetní případ a úplnost náležitostí účetního dokladu.

Ve firmě ABC s.r.o. z věcného hlediska doklad hodnotí zaměstnanci na provozovně, kde dochází k události a zaznamenávají do evidenční knihy. Následně přezkoušuje jednatel po převzetí dokladu, do evidenční knihy podepisují operaci zaměstnanci, doklad označuje jednatel. Z hlediska formálního potvrzuje jednatel, účetní. V případě, že se jedná o jednu a tu samou osobu, bude doklad označen pouze jedním podpisem.

Archivace dokladů:

Účetní doklady jsou uloženy během účetního období a v období následujících dle zákona č.563/991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, v sídle společnosti na adrese: Ke Skalkám 239/78, Praha 10.

Tabulka 6 Délka archivace účetních dokladů

Délka archivace účetních a daňových dokladů		
Druh dokladu	počet let	dle zákona
účetní doklady fyz. osoby	3	§ 1 odst. 2 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví
účetní závěrky a výroční zprávy	10	§ 1 odst. 2 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví
účetní doklady, účetní knihy, inventurní soupisy, odpisové plány, účtový rozvrh	5	§ 1 odst. 2 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví
účetní záznamy dokládající vedení účetnictví	5	§ 1 odst. 2 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví
daňové doklady	10	§ 35 zákona č. 235/2004 Sb., o DPH
mzdové listy	30	dle zákona o sociálním pojištění a zákoníku práce

Zdroj: Vlastní práce autora

Vymezení okamžiku účetního případu

Za okamžik uskutečnění účetního případu se počítá den, kdy dojde k platbě závazku nebo pohledávky, splnění dodávky, postoupení pohledávky, poskytnutí nebo přijetí zálohy, převzetí dluhu, zjištění manka, přebytku či škody, pohybu majetku uvnitř účetní jednotky a k dalším skutečnostem vyplývajícím ze zákona, vyhlášky, Českých účetních standardů nebo vnitřních poměrů v účetní jednotce, které jsou předmětem účetnictví.

Příklad:

nákup zboží a jeho naskladnění.....25. 10.

přijetí daňového dokladu.....10. 11.

Daňový doklad bude zaúčtován do měsíce listopadu, ke dni přijetí a v tomto, nebo následujících 3 letech uplatněn odpočet DPH.

4.2.2 Směrnice č. 3 – Vzory podpisových záznamů a vymezení pravomocí pro schvalování účetních případů firmy ABC s.r.o.

VNITŘNÍ SMĚRNICE č. 3

Vzory podpisových záznamů a vymezení pravomocí pro schvalování účetních případů ve firmě ABC s.r.o.

Firma ABC s.r.o.

Sídlo: Ke Skalkám 239/78, Praha 10

DIČ: CZ01234567

Zpracoval a schválil: Richard Černý, jednatel ABC s.r.o.

Zainteresované osoby: zaměstnanci společnosti ABC s.r.o. na všech úrovních

Rozdělovník: zaměstnanci provozoven na všech úrovních

Datum zpracování: 31. 1. 2020

Datum účinnosti: 1. 3. 2020

Směrnice se vydává na dobu neurčitou.

Zdroj: Vlastní práce autora

A. OBECNÁ ČÁST

Tato vnitřní směrnice je vytvořena v souladu s příslušným ustanovením zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví ve znění pozdějších předpisů.

Dle § 33a odst. 4 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví: „Podpisovým záznamem se rozumí účetní záznam, jehož obsahem je vlastnoruční podpis nebo uznávaný elektronický podpis podle zvláštního právního předpisu, anebo obdobný průkazný účetní záznam v technické formě, který zaručuje průkaznou a jednoznačnou původnost.“

§ 33a odst. 5 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví: „Připojením podpisového záznamu se rozumí

- a) v případě účetního záznamu v listinné formě jeho podepsání vlastnoručním podpisem,
- b) v případě účetního záznamu v technické formě jeho podepsání uznávaným elektronickým podpisem podle zvláštního právního předpisu anebo obdobným průkazným účetním záznamem v technické formě,
- c) v případě účetního záznamu ve smíšené formě jeho podepsání vlastnoručním podpisem na listinné části a současně u částí účetního záznamu v technické formě obsahující digitální data jejich podepsání uznávaným elektronickým podpisem podle zvláštního právního předpisu anebo obdobným průkazným účetním záznamem v technické formě.

Vlastnoruční podpis se považuje za průkazný, pokud se shoduje s podpisovým vzorem vyhotoveným účetní jednotkou podle § 33a odst. 4 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví. Účetní jednotka stanoví interním předpisem oprávnění, povinnost a odpovědnost osobám v této účetní jednotce, které souvisí s připojováním podpisového záznamu, a to tak, aby byla možnost určit odpovědnost jednotlivých osob, jejichž podpisové záznamy byly připojeny. V případě, kdy podepíše dokument za účetní jednotku osoba, která nemá toto oprávnění, účetní jednotka se nezbavuje odpovědnosti a povinnosti z dokumentu plynoucí, ale škodu bude na této osobě nárokovat.

B. VNITROPODNIKOVÁ ÚPRAVA

Právo podepisovat obchodní smlouvy má jednatel společnosti ABC s.r.o., nebo zaměstnanec na základě plné moci podepsané jednatelem společnosti.

Pracovníci provozoven mají právo a povinnost stvrdit svým podpisem převzetí zboží, materiálu, úhradu těchto dokladů v hotovosti, převzetí doporučené pošty, pokud není do vlastních rukou, podepisovat evidenci v evidenční knize, inventury a kontroly inventur po předcházející směně. Za tyto činnosti nesou odpovědnost.

Tabulka 7 Podpisové vzory

Osoby oprávněné jednat jménem firmy				
oddělení	funkce	oprávnění k	jméno	podpisový vzor
Jednatel firmy	jednatel	generální	Richard Černý	
pracovník provozovny	zaměstnanec	dle plné moci	Josef Heintl	
pracovník provozovny	zaměstnanec	dle plné moci	Pavel Chval	
pracovník provozovny	zaměstnanec	dle plné moci	Kateřina Peterková	
pracovník provozovny	zaměstnanec	dle plné moci	Gabriela Rampasová	

Zdroj: Vlastní práce autora

4.3 Charakteristika účetní jednotky XYZ s.r.o.

Účetní jednotka XYZ s.r.o. je společností s ručením omezeným, založená dvěma společníky, kteří jsou zároveň jednatelem společnosti. Každý ze společníků jedná za společnost samostatně. Společnost byla založena v roce 2013 se základním kapitálem 200 000 Kč. Společnost se zabývá velkoobchodním a maloobchodním prodejem drogistického zboží. Má jednu provozovnu, eshop zatím neplánuje. Velkoobchodní objednávky rozváží, maloobchodní prodej probíhá přes prodejní okno. Společnost účtuje o zásobách metodou B, je měsíčním plátcem DPH, účetním obdobím je kalendářní rok. Roční obrat za rok 2016 činil 115 224 300 Kč, za rok 2017 112 362 000 Kč a za rok 2018 122 120 000 Kč. Společnost neudělila souhlas se zveřejněním svého jména, proto bude nazývána XYZ s.r.o..

Informace získané z veřejných zdrojů:

Obchodní rejstřík:

- Datum vzniku a zápisu: 25. dubna 2013
- Předmět podnikání: výroba, obchod a služby neuvedené v přílohách 1 až 3 živnostenského zákona, hostinská činnost, silniční motorová doprava, prodej kvasného lihu, konzumního lihu a lihovin
- Statutární orgán: dva jednatele, jménem společnosti je oprávněn jednat každý z jednatelů samostatně.
- Společníci: dva společníci, každý s vkladem 100 000 Kč, oba vklady byly splaceny, obchodní podíl každého ze společníků je 50%

ARES – Administrativní registr ekonomických subjektů:

- Statistické údaje: nefinanční národní podnik s počtem zaměstnanců 10 -19
- Společnost je plátcem DPH, není nespolehlivým plátcem, datum registrace je 13. 6. 2013

Ostatní informace: Účetní práce jsou zajišťovány externí firmou, společnost spolupracuje s daňovým poradcem. Účetnictví a skladové hospodářství se zpracovává v programu Hellios. Z tohoto programu je i zasíláno EET pro potřeby daňové správy.

4.3.1 Kontrola kategorizace účetní jednotky XYZ s.r.o.

Pro posouzení správné kategorizace účetní jednotky byly použity údaje z finančních výkazů a doplněny do tabulky.

Tabulka 8 Údaje z finančních výkazů

Rok	2016	2017	2018
Aktiva	10 846 000	14 824 000	18 063 000
Obrat	115 224 000	112 362 000	122 120 000
Počet zaměstnanců	10	12	15

Zdroj: Vlastní zpracování dle finančních výkazů

Velká novela zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů zavedla s účinností od 1. ledna 2016 tzv. kategorizaci účetních jednotek. Společnost podle výsledku závěrky a údajů z finančních výkazů za rok 2016 kategorizovala jako malá účetní jednotka. Společnost XYZ s.r.o. je kategorizována správně, protože v letech 2016 -2018 nepřekročila žádné zahraničních kritérií pro malou účetní jednotku:

Aktiva < 100 mil. netto

Roční úhrn čistého obratu < 200 mil.

Průměrný počet zaměstnanců < 50

Jak je patrné z výše uvedených údajů v tabulce, nemá společnost ani povinnost nechat ověřit účetní závěrku auditorskou firmou, protože překračuje pouze jeden parametr, a to roční úhrn čistého obratu, který ve všech uvedených letech překračuje hranici 80 mil. Kč, ostatní parametry aktiva netto a počet zaměstnanců překročeny nebyly.

4.3.2 Stávající směrnice malé účetní jednotky XYZ s.r.o.

Společnost má směrnice z roku 2013, kdy vznikla, nebyly však nikdy aktualizovány a patří mezi typ směrnic velmi všeobecného charakteru, proto se jimi nikdo neřídí. Společnost v roce 2017 koupila nový software, který zásadně změnil náplň práce jednotlivých pracovníků, postupy prací, změnil se oběh účetních dokladů, schvalování dokladů a jejich následná kontrola, kontrola zaúčtování. Jeden ze společníků, který měl na starosti schvalování dokladů, v roce 2016 přestal aktivně tuto činnost vykonávat. Druhý společník stále ve firmě kontroluje

a schvaluje doklady. Původní směrnice jsou z těchto důvodů zcela nevhodné, je třeba je kompletně aktualizovat a přizpůsobit současnému způsobu práce a typu účetního softwaru. Původní software CEZAR pracoval v několika modulech, skladové hospodářství a účetnictví byly zcela oddělené části, zaměstnanci pracovali v příslušné části modulu podle pracovní pozice. Účetní doklady mezi moduly přenášely pouze oprávněné osoby, účetní a jednatelé firmy.

4.3.3 Oběh účetních dokladů firmy XYZ s.r.o.

Oběh účetních dokladů a proces schvalování je ve společnosti XYZ s.r.o. složitější, oběh dokladů náročnější z časového i personálního hlediska. Doklady se přesunují mezi několika provozy, tj. sklad, kde probíhá přejímka a vyskladňování zboží, místnost operátorů, kde pracovníci přebírají telefonické objednávky a místnost fakturantů. Místnost operátorů slouží zároveň jako maloobchodní prodejna. Samostatnou místností je kancelář jednatele, kde končí oběh všech dokladů.

Současný účetní software obsahuje skladovou evidenci propojenou s účetnictvím, veškeré operace na sebe logicky navazují, evidence příjmků a výdejků, na jejichž základě se vystavují faktury, faktury se schvalují, uzavírají pro pracovníky na nižší úrovni, následně zaúčtovávají. Zaměstnanci na nižší úrovni některé doklady pouze vidí, ale nemohou s nimi pracovat, měnit je, do některých částí programu vyšší úrovně se nedostanou.

4.3.4 Prvky oběhu účetních dokladů malé účetní jednotky XYZ s.r.o.

Povinnosti jednotlivých provozů – základní prvky oběhu účetních dokladů, podpisové povinnosti:

- **sklad:** ve skladu jsou zaměstnání 4 skladníci a kontrolor, skladníci mají rozdělenou pracovní náplň, hlavní skladník přebírá zboží z kamionů, které zboží přivážejí, kontroluje počet kusů, obsah balení, sortiment a to na základě objednávky, kterou provedl předcházející dny a kterou fakturant nebo jednatel schválil kontrolou skladových zásob. Svým podpisem stvrzuje správnost přijatého dodacího listu na základě přijatého zboží. Dodací list neprodleně předává fakturantce, která přijaté zboží naskladňuje. Druhý skladník vyskladňuje zboží z maloobchodního prodeje, na základě dodacího listu, který je součástí potvrzení o zaplacení na prodejně, podpisuje dodací list a tím potvrzuje jeho výdej. Další skladník podle dodacích listů, které mu

předali operátoři, připravuje náklad pro rozvozová auta. Pro každé auto je vystaven seznam dodacích listů (nákladový list) a jednotlivé dodací listy spojené s vydanými fakturami v případě, že posádka vozu bude přebírat hotovost, samostatné dodací list bez faktury při odložené splatnosti dodávky. Skladník potvrdí svým podpisem na dodací list vyskladnění zboží, další podpis patří kontrolorovi, který kontroluje náklad všech rozvozových vozů, sleduje správnost množství a sortimentu.

- **operátoři** přebírají telefonické a emailové objednávky, vystavují dodací listy pro sklad, vydávají daňové doklady obsahující dodací list pro maloobchodní prodej, přebírají hotovost, nebo schvalují platbu přes platební terminál.
- **fakturantka** schvaluje objednávky v nepřítomnosti jednatele, přebírá dodací listy na příjem zboží a jednotlivé druhy zboží zadává ve správném množství do systému. Dále vystavuje v systému faktury k objednávkám, které operátoři přijali. Při platbě v hotovosti jsou vytištěny zároveň s dodacími listy, při odložené splatnosti se tisknou na základě potvrzené kopie dodacího listu, kde zákazník stvrdil svým podpisem převzetí, a zasílají se na email kupujícího. Fakturantka je zároveň pokladní, přebírá hotovost od posádek vozidel, které se vrátily ze závozů se zaplacenými fakturami. Přebírá potvrzené kopie vydaných faktur, zadává do systému jejich úhradu a vystavuje souhrnný pokladní doklad na peníze přijaté od posádky vozidla. Jeden z fakturantů denně odnáší hotovost do banky. Další povinností fakturanta na konci směny je udělat uzávěrku platebního terminálu, zkontrolovat správné spárování úhrad s fakturami a vystavit souhrnný doklad pro úhrady kartou. Tento doklad na základě svého oprávnění pouze uzavře a tím ho připraví pro další zpracování účetní. Fakturanti přebírají z emailu, který je pro tuto činnost založen, došlé faktury a k příjmkám, které jsou již v systému evidovány, vystavují přijaté faktury. Kontrolují věcnou a časovou správnost přijatých dokladů. Takto zaevidovanou fakturu uzavřou a tím připraví pro schválení jednatelem a kontrolu a zaúčtování účetní.
- **jednatel** schvaluje objednávky, pokud je přítomen, v jeho nepřítomnosti ho zastupují fakturanti s oprávněním objednávky schvalovat, podepisuje smlouvy s dodavateli, přebírá na svůj email přijaté dobropisy na cenu zboží, vystavuje faktury na bonus z prodaného objemu zboží.
- **účetní** je externí pracovník, pracující na základě smlouvy. Za vystavené faktury

za zboží nesou odpovědnost fakturanti, stejně tak za vystavené pokladní doklady a souhrnné doklady v souvislosti s prodejem. Účetní přebírá fyzicky přijaté faktury za zboží a faktury vystavené jednatelem společnosti, pokladní doklady a přijaté faktury, které souvisí s provozem společnosti. Doklady vzniklé z provozní činnosti zaeviduje neprodleně do systému, zvolí správnou předkontaci a zaúčtuje, zaúčtování stvrdí razítkem se jménem společnosti a svojí funkcí, zkontroluje interní číslo dokladu a podepíše. U přijatých faktur za zboží, které již v systému evidovány jsou, zkontroluje věcnou a časovou správnost, rekapitulaci DPH, náležitosti dodavatele, včetně originálního čísla faktury. Zkontroluje správně opsané interní číslo, předkontaci, která se u přijatých i vydaných faktur za zboží doplňuje automaticky, po zaúčtování orazítkuje a podepíše. Kontroluje úhrady a zaúčtovává všechny vystavené faktury, u nich se podpisový vzor fakturantů doplňuje automaticky, na základě přihlašovacích údajů do systému. Zaúčtuje všechny příjmové doklady, včetně souhrnných a zkontroluje souhrnný pokladní doklad za kartové operace (na základě výpisu transakcí z platebního terminálu), kterým přeúčtuje karetní transakce z pokladny na účet 261 002. Číslo tohoto výpisu zaeviduje v interních dokladech, kde odúčtuje do nákladů poplatky z transakcí.

4.3.5 Posouzení oběhu účetních dokladů malé účetní jednotky XYZ s.r.o.

Oběh účetních dokladů u společnosti XYZ s.r.o. je funkční a spolehlivý, pokud všichni plní dohodnuté postupy, to se však ne vždy děje. Ne všichni pracovníci jsou na své povinnosti dostatečně kvalifikováni. Noví pracovníci nejsou na práci se softwarem dostatečně zaškoleni, proto vzniká mnoho oprav, výpadky v číselných řadách dokladů. Doklady nejsou neprodleně předávány účetní, proto jsou některé evidována se zpožděním a datem účetního případu porušují opět číselnou řadu. Tyto chyby nejsou vymahatelné, protože neproběhla aktualizace vnitřních směrnic, není přesně popsán postup prací a povinnosti jednotlivých pracovníků. Jako velký problém se ukázaly firemní emailové adresy pracovníků, každý zaměstnanec má emailovou adresu na své jméno, zároveň je zavedena emailová adresa pro některá oddělení, a to se jeví velmi matoucí pro odběratele i dodavatele. Také třídění dokladů vykazuje velké nedostatky, běžně špatně instruovaní pracovníci přidávali pokladní doklady mezi přijaté faktury režijní, přijaté doklady nejsou řádně číslovány interní číselnou řadou, není kontrolováno, zda jsou všechny zaevidovány.

4.3.6 Doporučení pro přípravu směrnic malé účetní jednotky XYZ s.r.o.

Také zde je důležité přesně zmapovat jednotlivé kroky při oběhu účetních dokladů. Jako další důležitý krok se jeví lepší hierarchické rozdělení pracovníků v jednotlivých skupinách a dle jejich postavení v hierarchii rozdělit pracovní povinnosti a pravomoci. Zamezit přidělování úkolů s větší náročností zaměstnancům, kteří nejsou k tomu kvalifikováni nebo nemají na této pracovní pozici dostatek zkušeností. Každé oddělení musí obsluhovat svoji vlastní emailovou adresu, musí se oddělit přicházející objednávky jednotlivých odběratelů, je třeba zamezit, aby některé objednávky „zapadly“ jen proto, že v daný den nebyl určen pracovník, který bude emailovou adresu obsluhovat - přihlášení jsou všichni na všech počítačích. Tento samý krok je třeba zavést při příjmu faktur přijatých, to se jeví jako velmi důležité. Dalším důležitým bodem, který zcela nespĺňuje požadavky na správný oběh účetních dokladů, je důsledné třídění a číslování dokladů. Povinnost třídít, kontrolovat interní číslování je třeba delegovat na pracovníka jednoho oddělení, kde se doklady scházejí na konci směny, v tomto případě v kanceláři fakturantů.

4.4 Směrnice pro malou účetní jednotku XYZ s.r.o.

Také zde, obzvlášť v organizaci se složitější strukturou, je doporučení Hany Kovalíkové o obecné části směrnic s odkazem na příslušné předpisy, přínosné a nezbyvá, než je doporučit. Omezí se tím diskuse zúčastněných osob o správnosti postupu, pokud si budou vědomi, že pracují v rámci platných předpisů a obcházení některých postupů se nejen nedoporučuje, ale není v mnoha případech ani přípustné.

4.4.1 Směrnice č. 2 – Oběh, archivace, likvidace účetních dokladů firmy XYZ s.r.o.

VNITŘNÍ SMĚRNICE č. 2

Oběh, archivace, likvidace účetních dokladů

Firma XYZ s.r.o.

Sídlo: Na Strži 42, Praha 4

DIČ: CZ07654321

Zpracoval: účetní firmy Magdalena Stříbná

Schválil: Ing. Rudolf Malý, jednatel XYZ s.r.o.

Zainterесované osoby: zaměstnanci společnosti XYZ s.r.o. na všech úrovních

Rozdělovník: zaměstnanci na všech úrovních

Datum zpracování: 31. 1. 2020

Datum účinnosti: 1. 3. 2020

Směrnice se vydává na dobu neurčitou.

Zdroj: Vlastní práce autora

A. OBECNÁ ČÁST

Tato vnitřní směrnice je vytvořena v souladu s příslušným ustanovením:

- zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů
- zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů
- Českého účetního standardu č. 001 – Účty a zásady účtování na účtech, ve znění pozdějších předpisů

Skutečnosti, které jsou předmětem účetnictví, musí být doloženy účetními doklady.

„(1) Účetní doklady jsou průkazné účetní záznamy, které musí obsahovat

- g) označení účetního dokladu,
- h) obsah účetního případu a jeho účastníky,
- i) peněžní částku nebo informaci o ceně za měrnou jednotku a vyjádření množství,
- j) okamžik vyhotovení účetního dokladu,
- k) okamžik uskutečnění účetního případu, není-li shodný s okamžikem podle písmene d)
- l) podpisový záznam podle § 33a odst. 4 osoby odpovědné za účetní případ a podpisový záznam osoby odpovědné za jeho zaúčtování.“ (§ 11 odst. 1 Zákon o účetnictví)

Podpisový záznam podle písmene f) může být společný pro více účetních dokladů.

„Podpisovým záznamem se rozumí účetní záznam, jehož obsahem je vlastnoruční podpis nebo uznávaný elektronický podpis podle zvláštního právního předpisu, anebo obdobný průkazný účetní záznam v technické formě, který zaručuje průkaznou a jednoznačnou původnost.“

(§ 33a odst. 4 Zákon o účetnictví)

Účetní doklad může současně sloužit i jako doklad daňový, pokud splňuje náležitosti podle § 26 a následujících podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů. Tzn., že u takového dokladu při dodržení všech ustanovení příslušného zákona, lze uplatnit, v souladu s tímto zákonem, odpočet DPH na vstupu. Účetní doklady musí být čitelné, vyhotovené trvanlivým způsobem a bez zbytečného odkladu po zjištění skutečností, které mají dokládat. Dle § 8 odst. 5 zákona o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, je nutné je vyhotovit tak, aby bylo možné určit obsah každého účetního případu jednotlivě. Aby byly dodrženy věcné a časové principy, musí být účetní doklad vystaven do období, ke kterému se účetní případ vztahuje. V případě, že tyto principy nejsou dodrženy, účtuje se o těchto skutečnostech do období, kdy byly zjištěny. V těchto případech je nezbytné posoudit daňové hledisko podle zákona o dani z přidané hodnoty a zákona o daních z příjmu.

Oběh účetních dokladů obsahuje tyto činnosti:

1. třídění
2. zaevidování
3. odsouhlasení operace
4. přezkoušení správnosti dokladu
5. určení účtovacího předpisu
6. zaúčtování
7. archivace
8. likvidace

B. VNITROPODNIKOVÁ ÚPRAVA

Pro potřeby účetní jednotky XYZ s.r.o. je závazný oběh účetních dokladů, archivace, likvidace dokladů na úrovni jednotlivých pracovišť. V softwaru firmy existuje elektronický podpis každé oprávněné osoby, který se aktivuje po jejím přihlášení do systému vlastním nezaměnitelným heslem. Každý doklad, který je touto osobou vystaven, schválen, uzavřen, zaúčtován nebo změněn, se potvrdí jejím podpisem s časem operace.

Seznam samostatných pracovišť a pracovní pozice na jednotlivých pracovištích:

1. Sklad – hlavní skladník, skladníci, kontrolor
2. Řidiči rozvážkových vozů
3. Kancelář příjmu objednávek – operátoři
4. Kancelář fakturantů – fakturant hlavní, fakturant pomocný
5. Obchodní zástupce
6. Kancelář jednatel – jednatel, účetní
7. Odloučené pracoviště samostatné účetní

Popis oběhu účetních dokladů na jednotlivých pracovištích:

- **Sklad:**
 - *Hlavní skladník* přebírá a potvrzuje svým podpisem příjemky na zboží, které přebíral a zkontroloval, co do množství, sortimentu a obsahu balení dle objednávky, kterou si vyzvedl v kanceláři fakturantů. Příjemky a objednávky s vyznačenými rozdíly v dodaném zboží pak předává fakturantům, nebo na určené místo v kanceláři fakturantů.
 - *Skladník (další na směně)* přebírá kopie dodacích listů na výdej zboží, nákladových listů vystavených na určité vozidlo dle SPZ v kanceláři operátorů. Dle dodacích listů nakládá zboží do určeného vozidla, dodací a nákladový list potvrdí svým podpisem. Skladník přebírá také kopie dodacích listů z maloobchodního prodeje, přiváží zboží zákazníkům a dodací list zákazníka

potvrzuje razítkem vydáno a podpisem. Kopii předává kontrolorovi.

- *Kontrolor* na základě kopií dodacích a nákladových listů kontroluje vozidla a potvrzuje podpisem správnost nákladu co do sortimentu, počtu a obsahu balení. Kontroluje kopie dodacích listů a zboží z maloobchodního prodeje, označí dodací list svým podpisem. Po kontrole vrací potvrzené kopie do kanceláře fakturantů.
- **Řidiči:** V kanceláři operátorů obdrží dodací listy, k dodacím listům vystavené faktury v případě, že převezmou od zákazníků hotovost. Kontrolují náklad ve vozidle dle nákladového listu. Po návratu ze závázky zboží odevzdávají zákazníkům potvrzené dodací listy, vydané faktury a vybranou hotovost do kanceláře fakturantů.
- **Kancelář příjmu objednávek:** Operátoři vystavují dodací listy na základě telefonických a emailových objednávek, k objednávkám placeným v hotovosti vystavují i fakturu. Na směně je určen hlavní operátor, který obsluhuje emailovou adresu objednávky@XYZ.cz, písemné objednávky tiskne, emaily následně archivuje ve složce „Vyřízeno“. Každý dodací list a vydaná faktura je parafována automatickým podpisem pracovníka, který doklad vystavil. Dodací listy, vydané faktury a nákladové listy vystavené na základě výběru optimální trasy pro závoz v trasovacím programu předává řidiči vozidla a kopie skladníkovi. Po ukončení směny předávají vydané faktury, vystavené pokladní doklady, vybranou hotovost z maloobchodního prodeje do kanceláře fakturantů.
- **Kancelář fakturantů:** Fakturant na základě zplnomocnění schvaluje objednávky v nepřítomnosti jednatele, přebírá dodací listy na příjem zboží od hlavního skladníka, který celou dodávku zkontroloval a potvrdil. Fakturant jednotlivé druhy zboží zadává ve správném množství do systému, tím zaevidovává přijatý dodací list a stvrzuje věcnou správnost operace. Dále vystavuje v systému faktury se splatností dle smlouvy, které byly rozvezeny zákazníkům a zákazníkem převzaty a potvrzeny na kopii dodacího listu. Fakturant je zároveň pokladní, přebírá hotovost od posádek vozidel, které se vrátily ze závozu s úhradami v hotovosti. Přebírá potvrzené kopie vydaných faktur, zadává do systému jejich úhradu a vystavuje souhrnný pokladní doklad na peníze přijaté od posádky vozidla za jednotlivé faktury položkově. Jeden z fakturantů denně odnáší hotovost do banky a vystavuje výdajový pokladní doklad na odvod hotovosti,

ke kterému příkládá potvrzení z banky o příjmu hotovosti. Další povinností fakturanta na konci směny je udělat uzávěrku platebního terminálu, zkontrolovat správné spárování úhrad s fakturami z maloobchodního prodeje a vystavit souhrnný doklad pro úhrady kartou. Tento doklad na základě svého oprávnění pouze uzavře a tím ho připraví pro další zpracování účetní. Fakturanti přebírají z emailu fakturace@XYZ.cz, který je pro tuto činnost založen, došlé faktury a k příjmkám, které jsou již v systému evidovány, zaevidovávají přijaté faktury. Kontrolují věcnou a časovou správnost přijatých dokladů, doplňují interní číselnou řadu na doklad. Takto zaevidovanou fakturu uzavřou a tím připraví pro schválení jednatelem a kontrolu a zaúčtování účetní. Fakturanti třídí všechny doklady dle typu do šanonů a archivačních krabic a připravují ke kontrole a převzetí jednatelem. Kancelář fakturantů je centrem třídění a důležitým místem kontroly všech účetních dokladů.

- **Kancelář jednatele:** Jednatel schvaluje a svým elektronickým podpisem stvrzuje objednávky na následující období, zkontroluje výdajové doklady nad 10 000 Kč a faktury došlé, opravné daňové doklady. Ze své emailové adresy tiskne a poté zaeviduje a v systému schválí opravné daňové doklady vystavované dodavateli na cenu zboží dle smlouvy o odběru a vystaví, zaeviduje a schválí faktury na bonus z prodaného zboží. Doklady ukládá k ostatním dokladům k následné kontrole účetní.
- **Externí pracoviště účetní:** Doklady jí přiváží obchodní zástupce, jako pověřená osoba, nebo jednatel osobně, v zabezpečených archivačních krabicích. Účetní přebírá veškeré firemní doklady kromě vydaných faktur, které kontroluje pouze v elektronické podobě. Všechny doklady zkontroluje z hlediska věcné a formální správnosti, zaúčtovává, opatří razítkem firmy a svojí funkce a podepíše. Veškeré účetní doklady jsou roztríděny a uschovány v šanonech v archivačních krabicích a vráceny k archivaci do sídla firmy.

Třídění účetních dokladů, touto činností se rozumí rozdělování dokladů do skupin a číslování řadou vzestupných čísel, která je tomuto druhu dokladu přidělena.

Tabulka 9 Druhy a číslování dokladů

Poř. Číslo	Název dokladu	Číselná řada od
1.	Přijaté faktury v české měně	FD rok/1
2.	Vydané faktury v české měně	FV rok/1
3.	Výdajové pokladní doklady pro korunovou pokladnu	PDV 1/rok
4.	Příjmové pokladní doklady pro korunovou pokladnu	PDP 1/rok
5.	Bankovní výpisy	dle výpisu
6.	Interní účetní doklady	ID 1/rok
7.	Inventární karty dlouhodobého majetku	1/rok
8.	Inventární karty krátkodobého majetku	501/rok
9.	Skladové karty zboží	1
10.	Zálohové faktury přijaté	ZP rok/1
11.	Zálohové faktury vydané	ZVrok/1
12.	Likvidační protokol	LPrrmdd
13.	Inventarizační protokoly (zápisy)	IPprmmdd
14.	Opravný daňový doklad přijatý - číselná řada FD	FD rok/1
15.	Opravný daňový doklad vydaný - číselná řada FV	FVrok/1
16.	Příjemky zboží na sklad	PZ rok/1
17.	Výdejky zboží ze skladu	VZ rok/1
18.	Nákladové listy	rrmdd/1
19.	Protokol o vyřazení majetku	PV rok/1

Zdroj: Vlastní práce autora

Schvalování účetních dokladů – případů probíhá přezkoušením z těchto hledisek:

1. věcného – účetní doklady přezkouší odpovědná osoba, která je uvedena v seznamu podpisových vzorů, potvrdí existenci operace, kterou účetní doklad obsahuje.
2. formálního – oprávněnost odpovědných osob, které potvrdily účetní případ a úplnost náležitostí účetního dokladu.

Ve firmě XYZ s.r.o. z věcného hlediska doklady hodnotí zaměstnanci, kterým byla tato povinnost delegována:

1. **Příjem zboží** – na základě dodacího listu kontroluje a věcnou správnost posuzuje hlavní skladník, potvrzuje svým podpisem a předává fakturantce, která porovnává přijaté zboží s objednávkou, potvrdí existenci operace a příjemku zaeviduje v systému, naskladní jednotlivé kusy přijatého zboží na skladové karty
2. **Výdej zboží** – operátoři vystavují výdejky a daňové doklady pro maloobchodní kupující, daňové doklady se razítkují a podepisují automaticky v systému parafou zaměstnance, který doklad vystavil. Výdejku podepisuje skladník, který zboží vydává a stvrzuje výdej kontrolor, který tím potvrdí existenci operace. Operátoři vystavují zároveň dodací list pro výdej ze skladu telefonických a emailových objednávek. Skladník odváží jednotlivé objednávky na nákladní vozy, podepisuje dodací list, kontrolor zkontroluje obsah nákladu, potvrzuje podpisem existenci a správnost účetního případu.
3. **Fakturantka** eviduje došlé faktury za zboží a z provozní činnost, eviduje je do systému a stvrzuje podpisem.
4. **Jednatel** v účetním systému schvaluje účetní operace elektronickým podpisem, u dokladů nad 10 000 Kč porovnává s originálním dokladem, doklady uzavírá proti nežádoucím změnám.
5. **Účetní** hodnotí z věcného i formálního hlediska, přebírá šanony a archivační krabice s doklady, kontroluje originální čísla, označení interním číslem, správnost operace, rekapitulaci DPH, data účetní operace, datum DUZP, datum splatnosti, náležitosti dokladu z hlediska účetních a daňových předpisů, vybírá správnou předkontaci, doklady zaúčtovává, razítkuje, podepisuje.

Archivace dokladů:

Účetní doklady jsou uloženy během účetního období v kanceláři jednatele společnosti, kam je po jejich zaúčtování ukládá účetní firmy a v období následujících dle zákona č. 563/991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, jsou archivovány v sídle společnosti na adrese: Na Strži 42, Praha 4.

Tabulka 10 Délka archivace účetních dokladů

Délka archivace účetních a daňových dokladů		
Druh dokladu	počet let	dle zákona
účetní doklady fyz. osoby	3	§ 1 odst. 2 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví
účetní závěrky a výroční zprávy	10	§ 1 odst. 2 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví
účetní doklady, účetní knihy, inventurní soupisy, odpisové plány, účtový rozvrh	5	§ 1 odst. 2 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví
účetní záznamy dokládající vedení účetnictví	5	§ 1 odst. 2 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví
daňové doklady	10	§ 35 zákona č. 235/2004 Sb., o DPH
mzdové listy	30	dle zákona o sociálním pojištění a zákoníku práce

Zdroj: Vlastní práce autora

Vymezení okamžiku účetního případu

Za okamžik uskutečnění účetního případu se počítá den, kdy dojde k platbě závazku nebo pohledávky, splnění dodávky, postoupení pohledávky, poskytnutí nebo přijetí zálohy, převzetí dluhu, zjištění manka, přebytku či škody, pohybu majetku uvnitř účetní jednotky a k dalším skutečnostem vyplývajícím ze zákona, vyhlášky, Českých účetních standardů nebo vnitřních poměrů v účetní jednotce, které jsou předmětem účetnictví.

Příklad:

nákup zboží a jeho naskladnění.....25. 10.

přijetí daňového dokladu..... 10. 11.

Daňový doklad bude zaúčtován do měsíce listopadu, ke dni přijetí a v tomto, nebo následujících 3 letech uplatněn odpočet DPH.

4.4.2 Směrnice č. 3 – Vzory podpisových záznamů a vymezení pravomocí pro schvalování účetních případů firmy XYZ s.r.o.

VNITŘNÍ SMĚRNICE č. 3

Vzory podpisových záznamů a vymezení pravomocí pro schvalování účetních případů pro firmu XYZ s.r.o.

Firma XYZ s.r.o.

Sídlo: Na Strži 42, Praha 4

DIČ: CZ07654321

Zpracoval: účetní firmy Magdalena Stříbná

Schválil: Ing. Rudolf Malý, jednatel XYZ s.r.o.

Zainteresované osoby: zaměstnanci společnosti XZY s.r.o. na všech úrovních

Rozdělovník: zaměstnanci na všech úrovních

Datum zpracování: 31. 1. 2020

Datum účinnosti: 1. 3. 2020

Směrnice se vydává ne dobu neurčitou.

Zdroj: Vlastní práce autora

A. OBECNÁ ČÁST

Tato vnitřní směrnice je vytvořena v souladu s příslušným ustanovením zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví ve znění pozdějších předpisů.

Dle § 33a odst. 4 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví: „Podpisovým záznamem se rozumí účetní záznam, jehož obsahem je vlastnoruční podpis nebo uznávaný elektronický podpis podle zvláštního právního předpisu, anebo obdobný průkazný účetní záznam v technické formě, který zaručuje průkaznou a jednoznačnou původnost.“

§ 33a odst. 5 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví: „Připojením podpisového záznamu se rozumí

- a) v případě účetního záznamu v listinné formě jeho podepsání vlastnoručním podpisem,
- b) v případě účetního záznamu v technické formě jeho podepsání uznávaným elektronickým podpisem podle zvláštního právního předpisu anebo obdobným průkazným účetním záznamem v technické formě,
- c) v případě účetního záznamu ve smíšené formě jeho podepsání vlastnoručním podpisem na listinné části a současně u částí účetního záznamu v technické formě obsahující digitální data jejich podepsání uznávaným elektronickým podpisem podle zvláštního právního předpisu anebo obdobným průkazným účetním záznamem v technické formě.

Vlastnoruční podpis se považuje za průkazný, pokud se shoduje s podpisovým vzorem vyhotoveným účetní jednotkou podle § 33a odst. 4 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví. Účetní jednotka stanoví interním předpisem oprávnění, povinnost a odpovědnost osobám v této účetní jednotce, které souvisí s připojováním podpisového záznamu, a to tak, aby byla možnost určit odpovědnost jednotlivých osob, jejich podpisové záznamy byly připojeny. V případě, kdy podepíše dokument za účetní jednotku osoba, která nemá toto oprávnění, účetní jednotka se nezabývá odpovědností a povinností z dokumentu plynoucí, ale škodu bude na této osobě nárokovat.

B. VNITROPODNIKOVÁ ÚPRAVA

Právo podepisovat obchodní smlouvy mají jednatele společnosti XYZ s.r.o., každý z nich má právo jednat samostatně nebo zaměstnanec na základě plné moci podepsané jednatelem společnosti.

Oprávnění a odpovědnost dle pracovní pozice:

Obchodní zástupce – podepisuje smlouvy a dohody, pokud je pro každou jednotlivou událost zplnomocněn, nebo zplnomocněn pro opakující se úkony.

Kontrolor ve skladu – provádí kontrolní činnost, příjemky, výdejky, všechny dodací listy, kontroluje náklad rozvážkových vozidel, každý jednotlivý doklad stvrzuje svým podpisem.

Hlavní skladník – přebírá zboží, podepisuje převzetí zboží a materiálu, nese odpovědnost za správné množství a druh převzatého zboží, předává účetní doklady neodkladně na určené místo.

Každý další skladník – podepisuje výdejky, dodací listy, vydává zboží správného druhu, obsahu a množství, řídí se pokyny hlavního skladníka a kontrolora, za prováděné úkony nese právní odpovědnost.

Operátor – přebírá telefonické a emailové objednávky z účtu objednávky@XYZ.cz, emailovou korespondenci po zpracování převádí do složky „Vyřízeno“ a archivuje, aby nedocházelo k zapomenutí či duplicitě, objednávky zaeviduje do systému, vystaví výdejky, dodací listy, v případě platby hotovosti vystaví k dodacím listům i faktury vydané, dle programu na trasování rozvozů, vybere nejvhodnější možnost a vystaví nákladové listy pro rozvážkové vozy, doklady předává skladníkovi odpovědnému za tuto operaci a skladovému kontrolorovi. Za správnost zpravování objednávek, jejich zaevidování a vystavení dodacích listů a vydaných faktur za hotové nese odpovědnost. Prodává přes prodejní okno maloobchodním zákazníkům, každou operaci zaeviduje, vystaví dodací list a vydá fakturu, vybere peníze v hotovosti nebo provede úhradu platební kartou.

Fakturantka – na základě pověření schvaluje objednávky v nepřítomnosti jednatele, přebírá všechny účetní doklady z určených míst, vystavuje vydané faktury se splatností v délce dle smlouvy s odběrateli a odesílá je, z emailového účtu fakturace@XYZ.cz přebírá došlé faktury a zaevidovává je do systému, propojuje s evidovanou příjmkou, uzavírá proti nechtěnému přepisu neoprávněnou osobou, opatřuje interní číselnou řadou, podepisuje a ukládá do archivační krabice k následné kontrole jednatelem a účetní. Přebírá hotovost od posádek vozidel za prodané zboží, vystavuje souhrnný příjmový doklad položkově, kdy každá položka odpovídá jedné přijaté platbě, doklad uzavírá. Hotovost jednou denně odváží do banky. Výdajový pokladní doklad na odvod hotovosti vystavuje a ukládá s potvrzením banky o příjmu hotovosti. Na konci pracovní doby udělá uzávěrku platebního terminálu, uzavře všechny platby kartou evidované v systému do souhrnného dokladu položkově.

Účetní – účetní jako externí pracovník pracuje na základě smlouvy, ze které vyplývají všechny povinnosti a odpovědnost. Kontroluje všechny účetní případy, všechny doklady, které se vyskytly v daném měsíci, kontroluje číslování, přiděluje případům správnou předkontaci, po kontrole všech náležitostí z účetního a daňového hlediska, doklad zaúčtovává, razítkuje a podepisuje. Zaevidovává všechny události daného měsíce a zaúčtovává, u účetních případů, ke kterým se doklad netiskne, jako jsou např. interní doklady, a uchovávají se pouze v elektronické podobě, zaúčtováním přidá svůj elektronický podpis uložený v účetním programu. Všechny doklady ukládá do šanonů a archivačních krabic a předává zpět jednatelem společnosti.

V softwaru firmy existuje elektronický podpis každé oprávněné osoby, který se aktivuje po jejím přihlášení do systému vlastním nezaměnitelným heslem. Každý doklad, který je touto osobou vystaven, schválen, uzavřen, zaúčtován nebo změněn, se potvrdí jejím podpisem s časem operace.

Tabulka 11 Podpisové vzory

Osoby oprávněné jednat jménem firmy				
Oddělení	funkce	Oprávnění k	jméno	podpisový vzor
Jednatel firmy	jednatel	generální	Ing. Rudolf Malý	
obchodní zástupce	zaměstnanec	dle plné moci a vnitřní směrnice	Radek Malý	
hlavní skladník	zaměstnanec	dle vnitřní směrnice	Vladimír Zelinka	
skladník	zaměstnanec	dle vnitřní směrnice	Pavel Měchura	
skladník	zaměstnanec	dle vnitřní směrnice	Petr Silný	
skladník	zaměstnanec	dle vnitřní směrnice	Jiří Vrkoč	
kontrolor	zaměstnanec	dle vnitřní směrnice	Tomáš Nejedlý	
operátor	zaměstnanec	dle vnitřní směrnice	Miloš Tlampač	
operátor	zaměstnanec	dle vnitřní směrnice	Adolf Přeskočpole	
fakturant	zaměstnanec	dle vnitřní směrnice	Miluška Potrefená	
fakturant	zaměstnanec	dle vnitřní směrnice	Alena Chytrá	
účetní	externí	dle smlouvy	Magdalena Černá	

Zdroj: Vlastní práce autora

5 ZÁVĚR

Cílem bakalářské práce bylo seznámit se s pojmem oběh účetních dokladů a porovnat jeho strukturu u dvou účetních jednotek různé velikosti. Pomocí zákonů a odborné literatury doložit potřebu a nutnost existence interních směrnic, jako základního předpokladu správného fungování vnitřního kontrolního systému.

V teoretické části byly popsány na základě platných právních předpisů a odborné literatury směrnice pro účetní jednotky povinné a směrnice doporučené. Byly představeny různé názory a pohledy na oběh účetních dokladů a na tvorbu vnitřních směrnic. V odborné literatuře se o vnitřních směrnicích hovoří ze dvou pohledů. První je povinnost účetní jednotky mít vlastní účetní směrnice dle platných právních předpisů. Pohled druhý, je pohledem vnějších osob, které do organizace přicházejí za účelem externí kontroly a pro něž je absence interních směrnic známkou nedůvěryhodnosti účetní jednotky. Z odborné literatury je zřejmé, že absence vnitřních směrnic u externích pracovníků evokuje podezření na nestandardní chování firmy.

V praktické části byly poznatky z teoretické části aplikovány na dvě společnosti lišící se svou velikostí. Byla zkontrolována jejich kategorizace, posouzen stav vnitřních směrnic, popsány postupy práce a oběh účetních dokladů. Analýzou jednotlivých kroků všech činností, které v obou jednotkách probíhají, byl zjištěn skutečný stav oběhu účetních dokladů, rozdělení pravomocí, posouzení povinností. Byly vyhodnoceny kritické body, popsány chyby, kterých se pracovníci v obou společnostech dopouštějí, vědomě, nebo z neexistence použitelného návodu, absence vnitřních směrnic. Byla doporučena opatření a vyhotoveny vnitřní směrnice, které oběma jednotkám a jejich pracovníkům usnadní práci a pomohou se zorientovat ve svých povinnostech. Byl zvolen způsob vnitřních směrnic tzv. „na tělo“, protože směrnice velice všeobecných, neurčitých, neadresných je ve většině firem velké množství, až to budí dojem, že pro většinu firem byly směrnice zpracovány jedním vzorem, pouze v hlavičce směrnice se změnila údaje o firmě. Pokud mají zaměstnancům skutečně směrnice pomoci při práci, usnadnit rozhodování, vést je správným směrem, musí být konkrétní, musí přesně označovat pracovníky, pojmenovat jejich funkce a povinnosti, které z těchto funkcí pramení. Ve směrnici by se měl každý zaměstnanec jednoduchým způsobem nalézt, teprve potom budou směrnice skutečně plnit svoji vnitropodnikovou funkci.

V obou firmách se vyskytuje velice proaktivní přístup jednatelů a společníků v jedné osobě. Nejsou ani v jednom případě pouze figurkami sledujícími dění a podepisujícími smlouvy, ale

aktivně se zúčastňují dění ve firmě, neztratili přehled o veškerých činnostech a zachovali si důležitou část kontrolní funkce. To je znakem většinou menších nebo rodinných firem, kde si členové rodiny rozdělují práci a kontrolu chodu na různých pracovních pozicích.

6 SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY

RICCHIUTE, N. David, 1994. *Audit*. Praha: VIKTORIA PUBLISHING, a.s., 792 s. ISBN 80-85605-86-4

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

DVOŘÁČEK, Jiří, 2005. *Audit podniku a jeho operací*. Praha: C. H. Beck, 165 s. ISBN 80-7179-809-6

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

MÜLLEROVÁ, Libuše a Vladimír KRÁLÍČEK, 2017. *Auditing pro manažery*. 3. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 208 s. ISBN 978-80-7552-768-4

MÜLLEROVÁ, Libuše a Michal ŠINDELÁŘ, 2016. *Účetnictví, daně a audit v obchodních korporacích*. Praha: GRADA Publishing, a.s., 208 s. ISBN 978-80-247-5806-0

KOVALÍKOVÁ, Hana, 2018. *Vnitřní směrnice pro podnikatele*. 14. vyd. Olomouc: ANAG, 455 s. ISBN 978-80-7554-141-3

SCHIFFER, Vladimír, 2009. *Vnitřní kontrolní systém. Významný nástroj ochrany majetku a hospodaření účetních jednotek*. Praha: ASPI, 224 s. ISBN 978-80-7357-436-9

BŘEZINOVÁ, Hana, 2016. *Účetní předpisy pro podnikatele. Komentář*. Praha: Wolters Kluwer ČR, a.s., 504 s. ISBN 978-80-7552-064-7

Zákon č. 93/2009 Sb., o auditorech a o změně některých zákonů (zákon o auditorech). In: ÚZ č. 1244, Ostrava: SAGIT, 2018. ISBN 978-80-7488-278-4

Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví. In: ÚZ č. 1244, Ostrava: SAGIT, 2018. ISBN 978-80-7488-278-4

LOUŠA, František, 2018. *Vnitropodnikové směrnice v účetnictví*. 7. vyd. Praha: ANAG, 128 s. ISBN 978-80-271-0797-1

Welcome to COSO. *Document Moved* [online]. Copyright © 1985 [cit. 26.04.2020]. Dostupné z: <https://www.coso.org/Pages/default.aspx>

Sdělení MF k novele zákona o účetnictví a novele souvisejících právních předpisů | 2015 | Ministerstvo financí ČR. *Ministerstvo financí ČR* [online]. Copyright © 2005 [cit. 20.04.2020]. Dostupné

z: https://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/ucetnictvi-a-ucetnictvi-statu/ucetnictvi-podnikatelu-a-neziskoveho-sek/aktuality-a-metodicka-podpora/2015/sdeleni-ministerstva-financi-k-aplikaci-23139?fbclid=IwAR1QgtWijIFhxIA93sYqP9sK_aF17nU3C-mDKOO4fGami4LMn6-W47fuNBk

7 SEZNAM TABULEK, OBRÁZKŮ A GRAFŮ

Tabulka 1 Vnitřní kontrola vs. interní audit	15
Tabulka 2 Kritéria pro kategorizace účetních jednotek	32
Tabulka 3 Kritéria platná k rozvahovému dni	32
Tabulka 4 Údaje z finančních výkazů	36
Tabulka 5 třídění účetních dokladů	43
Tabulka 6 Délka archivace účetních dokladů	44
Tabulka 7 Podpisové vzory	47
Tabulka 8 Údaje z finančních výkazů	49
Tabulka 9 Druhy a číslování dokladů	60
Tabulka 10 Délka archivace účetních dokladů	62
Tabulka 11 Podpisové vzory	67
Obrázek 1 Pyramida vnitřní kontroly COSO	19
Obrázek 2 Česká účetní legislativa	21
Obrázek 3 Druhy účetních dokladů	28

8 SEZNAM ZKRATEK

COBIT – Control Objectives for Information and Related Technology

COSO – Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission

DPH – daň z přidané hodnoty

SAC – Systems Auditability and Control