Masarykova univerzita
Ekonomicko-správní fakulta

Studijní obor: Finance

VNITŘNÍ ÚČETNÍ SMĚRNICE A KONTROLNÍ SYSTÉM

Internal Accounting Directives and Control System

Diplomová práce

Vedoucí práce:
Ing. Eva HÝBLOVÁ, Ph.D.

Autor:
Bc. Monika WEISSMANNOVÁ

Brno, 2017

MASARYKOVA UNIVERZITA
Ekonomicko-správní fakulta

ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

Akademický rok: 2016/2017

Studentka: Bc. Monika Weissmannová

Obor: Finance

Název práce: Vnitřní účetní směrnice a kontrolní systém

Název práce anglicky: Internal Accounting Directives and Control System

Cíl práce, postup a použité metody: Cíl práce

Na základě analýzy vnitřního kontrolního systému v účetnictví a vnitřních účetních směrnic v konkrétním podniku určit slabé stránky systému, navrhnout změny, které povedou k jejich odstranění a zrevidovat směrnice podniku.

Postup práce:

1. Rešerše teoretických a legislativních východisek v oblasti tvorby vnitřních účetních směrnic a kontrolního systému ve vztahu k účetnictví.
2. Analýza současné situace v konkrétním podniku.
3. Určení silných a především slabých stránek systému a navržení změn vedoucích k jejich odstranění.
4. Návrh úpravy stávajícího znění směrnic s ohledem na specifika účetní jednotky.
5. Vyhodnocení a závěr.

Použité metody: Deskripce, analýza, syntéza, komparace

Rozsah grafických prací: Podle pokynů vedoucího práce

Rozsah práce bez příloh: 60 – 80 stran

Literatura:

INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS. *Evaluating and Improving Internal Control in Organizations*. 2012. ISBN 978-1-60815-123-3.

KOVALÍKOVÁ, Hana. *Vnitřní směrnice pro podnikatele 2015*. 12. vyd. Olomouc: ANAG, 2015. 440 s. ISBN 978-80-7263-942-7.

Vyhláška č. 500/2002 Sb., 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. 2016.

Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví ve znění pozdějších předpisů. 2015.

České účetní standardy pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů. 2016.

Vedoucí práce: Ing. Eva Hýblová, Ph.D.

Pracoviště vedoucího práce: Katedra financí

Datum zadání práce: 8. 2. 2016

Termín odevzdání diplomové práce a vložení do IS je uveden v platném harmonogramu akademického roku.

V Brně dne: 9. 5. 2017

Jméno a příjmení autora:	Bc. Monika Weissmannová
Název diplomové práce:	Vnitřní účetní směrnice a kontrolní systém
Název práce v angličtině:	Internal Accounting Directives and Control System
Katedra:	financí
Vedoucí diplomové práce:	Ing. Eva Hýblová, Ph.D.
Rok obhajoby:	2017

Anotace

Diplomové práce „Vnitřní účetní směrnice a kontrolní systém“ má za cíl analyzovat vnitřní kontrolní systém a směrnice v konkrétní účetní jednotce, určit slabé stránky systému, navrhnout změny a nový systém vnitropodnikových směrnic na míru dané společnosti. První část této práce je zaměřena na teoretická východiska a následně rozbor legislativní úpravy v této oblasti. Následuje praktická část, kde je provedena analýza a hodnocení současného stavu vnitřního kontrolního systému včetně návrhů na zlepšení. Poslední část této práce obsahuje návrh nového znění vnitropodnikových směrnic.

Annotation

The goal of the submitted thesis: “Internal Accounting Directives and Control System” is to analyse internal control system and directives in specific accounting unit, determine weaknesses of the system and suggest modifications and new internal accounting directives. The first part is focused on theoretical aspects and analysis of legislation in this field. In the next part analysis and evaluation of current condition of internal control system is carried out, including suggestion for improvement. The last part of this thesis contains a proposal for a new wording of internal accounting directives.

Klíčová slova

Účetnictví, kontrola, předpisy, vnitřní účetní směrnice, vnitřní kontrolní systém, účetní legislativa

Keywords

Accounting, Control, Regulations, Internal Accounting Directives, System of Internal Control, Accounting Legislation

Prohlášení

Prohlašuji, že jsem diplomovou práci *Vnitřní účetní směrnice a kontrolní systém* vypracovala samostatně pod vedením doc. Ing. Evy Hýblové, Ph.D. a uvedla v ní všechny použité literární a jiné odborné zdroje v souladu s právními předpisy, vnitřními předpisy Masarykovy univerzity a vnitřními akty řízení Masarykovy univerzity a Ekonomicko-správní fakulty MU.

V Brně dne 9. května 2017

vlastnoruční podpis autora

Poděkování

Na tomto místě bych ráda poděkovala Ing. Evě Hýblové, Ph.D. za vstřícné vedení, cenné připomínky a odborné rady, kterými přispěla k vypracování této diplomové práce. Dále děkuji vedení obchodní společnosti za poskytnuté informace a finančnímu manažerovi za konzultace. Velké poděkování patří především mým rodičům, kteří mě vždy podporovali a vytvořili mi skvělé podmínky pro studium. Nakonec bych ráda poděkovala také svému příteli, který mi byl v nejtěžších chvílích vždy oporou.

OBSAH

ÚVOD **11**

Vymezení globálního cíle a parciálních cílů 11
Přehled použitých metod pro řešení práce 12

1 TEORETICKÉ ASPEKTY VNITŘNÍHO KONTROLNÍHO SYSTÉMU A VNITŘNÍCH ÚČETNÍCH SMĚRNIC **13**

1.1 Vnitřní kontrolní systém 13
1.2 Základní prvky vnitřního kontrolního systému v účetnictví 15
1.2.1 Vlastní kontrolní mechanismy účetnictví *16*
1.2.2 Kvalitní účetní software *17*
1.2.3 Schvalovací proces a rozdělení kompetencí *18*
1.2.4 Správně prováděná inventarizace *18*
1.2.5 Přezkušování správnosti účetních dokladů *19*
1.2.6 Kontrola nákladů a výnosů u zásob *19*
1.3 Úloha a význam vnitropodnikových směrnic a jejich vazba na vnitřní kontrolní systém 19
1.4 Formální náležitosti směrnic 20
1.5 Chyby při tvorbě směrnic a možná selhání kontrolního systému 22

2 ANALÝZA PLATNÉ LEGISLATIVY V OBLASTI TVORBY ÚČETNÍCH SMĚRNIC **24**

2.1 Zákon o účetnictví 25
2.1.1 Podpisové vzory *25*
2.1.2 Oběh účetních dokladů *26*
2.1.3 Odpovědnostní řád *27*
2.1.4 Směrná účtová osnova a účtový rozvrh *27*
2.1.5 Kurzové rozdíly *28*
2.1.6 Odpisový plán *30*
2.1.7 Inventarizace majetku a závazků *31*
2.2 Vyhláška č. 500/2002 Sb. 32
2.2.1 Vlastní náklady *33*
2.3 České účetní standardy 33
2.3.1 Zásady pro tvorbu a použití rezerv *34*
2.3.2 Zásoby a jejich oceňování *35*
2.3.3 Náklady a výnosy *37*
2.4 Další doporučované směrnice 37
2.4.1 Náhrada výdajů v souvislosti s výkonem práce *37*

3 ANALÝZA VNITŘNÍHO KONTROLNÍHO SYSTÉMU OBCHODNÍ SPOLEČNOSTI A NÁVRHY KE ZMĚNÁM 40

3.1 ZÁKLADNÍ INFORMACE O VYBRANÉ SPOLEČNOSTI 40

3.2 VNITŘNÍ KONTROLNÍ SYSTÉM V ÚČETNICTVÍ A DOPORUČENÍ KE ZMĚNÁM 40

3.2.1 Účetní software 41

3.2.2 Pravidelná inventarizace a ochrana hmotného majetku a zásob 41

3.2.3 Elektronické bankovnictví a zpracování plateb 42

3.2.4 Kontroly při zpracování nákupu a prodeje zásob 43

3.2.5 Nastavení cen, řízení dodavatelských úvěrů 44

3.2.6 Odpovědnosti pracovníků a přezkušování dokladů 45

3.2.7 Zpracování mezd zaměstnanců 46

4 NÁVRH NOVÝCH VNITROPODNIKOVÝCH ÚČETNÍCH SMĚRNIC 47

4.1 SOUČASNÁ ÚPRAVA VNITROPODNIKOVÝCH SMĚRNIC 47

4.1.1 Hodnocení z formálního hlediska 47

4.1.2 Hodnocení obsahu směrnic 48

4.2 NÁVRH ZMĚN VE STÁVAJÍCÍCH VNITROPODNIKOVÝCH SMĚRNICÍCH 53

4.2.1 Směrnice č. 180170001 Pravidla pro tvorbu vnitropodnikových směrnic 54

4.2.2 Směrnice č. 180170002 Systém zpracování účetnictví 55

4.2.3 Směrnice č. 180170003 Oběh a schvalování účetních dokladů 56

4.2.4 Směrnice č. 180170004 Dlouhodobý majetek a odpisový plán 57

4.2.5 Směrnice č. 180170005 Kurzové rozdíly 58

4.2.6 Směrnice č. 180170006 Inventarizace 58

4.2.7 Směrnice č. 180170007 Zásoby 58

4.2.8 Směrnice č. 180170008 Rezervy a opravné položky 59

4.2.9 Směrnice č. 180170009 Časové rozlišení 59

4.2.10 Směrnice č. 180170010 Cestovní náhrady 60

4.2.11 Směrnice č. 180170011 Zaměstnanecké výhody 61

4.2.12 Směrnice č. 180170012 Pravidla pro nastavení credit limitů 61

ZÁVĚR 63

SEZNAM POUŽITÝCH ZDROJŮ 66

SEZNAM TABULEK 69

SEZNAM POUŽITÝCH ZKRATEK 70

SEZNAM PŘÍLOH 71

ÚVOD

Každá účetní jednotka by měla ve svém vlastním zájmu apelovat na kvalitní nastavení vnitřního kontrolního systému, zejména v oblasti účetnictví. Správně nastavené kontroly v oblasti účetnictví totiž přispívají k ochraně majetku a minimalizují prostor pro podvodné jednání. Důraz by měl být kladen především na zpracování vnitropodnikových směrnic, neboť právě vnitropodnikové směrnice jsou jedním z předpokladů správného fungování vnitřního kontrolního systému. Kvalitní systém vnitropodnikových směrnic může účetní jednotce sloužit jako skvělý pomocník při řešení každodenních záležitostí a podrží ji zejména při kontrolách účetnictví externími subjekty. Praxe potvrzuje, že pokud má společnost kvalitně zpracované směrnice, probíhají kontroly daleko rychleji a plynuleji. I přesto bývají směrnice často považovány za nutné zlo. V nejhorším případě nejsou zpracovány vůbec, jindy jsou pouze „mrtvými dokumenty“, se kterými nikdo nepracuje a neaktualizuje je.

V mé diplomové práci na téma *Vnitřní účetní směrnice a kontrolní systém* se snažím zachytit všechny podstatné směrnice, jejichž tvorba je zmíněna v zákonech dotýkajících se oblasti účetnictví. Touto oblastí se v českém prostředí zabývá také řada autorů, například Kovalíková (2015) nebo Louša (2014). Tématem se však zabývají odděleně a nedávají jej do souvislosti s vnitřním kontrolním systémem, což je další předmět zájmu této práce. Vnitřní kontrolní systém však na rozdíl od vnitropodnikových směrnic žádný zákon neupravuje a tak vycházím z doporučení odborných autorů a z vlastní zkušenosti. V českém prostředí se tímto tématem zabývá například Schiffer (2009).

Pro praktickou část jsem si zvolila společnost, kde již rok a půl vykonávám praxi na účetním oddělení. Za tu dobu jsem se seznámila s chodem společnosti a mnohokrát jsem se potýkala s problémem nejasného vymezení nějaké skutečnosti v účetnictví. Směrnice sice ve společnosti existovaly, ale informace v nich byly často kusé a zastaralé. Proto je také nikdo nevyužíval a do jejich revize se nikomu nechtělo. Z důvodu zachování obchodního tajemství společnosti jsem se po dohodě s jednatelem rozhodla, že praktická část a veškeré přílohy k této práci nebudou zveřejněny.

Vymezení globálního cíle a parciálních cílů

Globálním cílem této práce je na základě analýzy vnitřního kontrolního systému v účetnictví a vnitřních účetních směrnic v konkrétním podniku určit slabé stránky systému, navrhnout změny, které povedou k jejich odstranění a zrevidovat směrnice podniku. Výstupem této práce by tedy měl být nově vytvořený systém vnitropodnikových účetních směrnic pro vybranou společnost.

Práce je rozdělena na teoretickou a praktickou část. V teoretické části se věnuji základním teoretickým a legislativním východiskům pro tvorbu směrnic a vnitřního kontrolního systému. V praktické části pak teoretické poznatky aplikuji na situaci v konkrétní účetní jednotce.

Ke splnění globálního cíle jsem stanovila následujících 5 parciálních cílů:

1. Vymezení teoretických východisek pro tvorbu vnitropodnikových směrnic a vnitřního kontrolního systému
2. Analýza platné legislativy v oblasti tvorby vnitřních účetních směrnic
3. Analýza vnitřního kontrolního systému vybraného podniku a doporučení pro minimalizaci slabých stránek
4. Hodnocení původních vnitropodnikových účetních směrnic
5. Návrh nové podoby vnitropodnikových účetních směrnic

Přehled použitých metod pro řešení práce

Pro dosažení výše uvedených parciálních cílů použiji v této práci následující metody.

Pro splnění prvního parciálního cíle bude vypracována první kapitola, ve které se budu zabývat rešerší teoretických východisek v této oblasti a provedu deskripci základních charakteristik vnitropodnikových směrnic a vnitřního kontrolního systému. U vnitřního kontrolního systému identifikuji jeho základní prvky, následně se zaměřím na vnitropodnikové směrnice a jejich formální náležitosti. Na závěr tuto část doplním také o výčet nejčastějších chyb při tvorbě směrnic a možná selhání kontrolního systému.

Druhým parciálním cílem se budu zabývat ve druhé kapitole této práce. Provedu analýzu platné legislativy dotýkající se oblasti účetnictví a vyberu oblasti, ve kterých by účetní jednotka měla podle daných zákonů provést vnitropodnikovou úpravu. Ne vždy ale povinnost tvorby směrnice ze zákona vyplývá jasně, zaměřím se tedy na všechny přímé i nepřímé doporučení a budu se snažit podat ucelený pohled na legislativní vymezení této problematiky.

Třetí parciální cíl odpovídá třetí kapitole této práce. Zde již začíná praktická část, neboť přistoupím k výběru konkrétní účetní jednotky, na kterou následně aplikuji získané poznatky. Pro splnění třetího parciálního cíle provedu analýzu vnitřních kontrol v podstatných oblastech v účetní jednotce. Zhodnotím silné a slabé stránky nastavených kontrol a u slabých stránek navrhnu doporučení pro jejich minimalizaci.

Čtvrtým a pátým parciálním cílem se budu zabývat v závěrečné čtvrté kapitole. Nejdříve přistoupím k hodnocení původních směrnic, provedu komparaci jejich obsahu s výsledky druhého parciálního cíle, tedy se zákonnou úpravou. Nakonec na základě syntézy teoretických aspektů, legislativních východisek a konkrétní situace v dané účetní jednotce navrhnu nový systém účetních směrnic na míru dané společnosti.

1 TEORETICKÉ ASPEKTY VNITŘNÍHO KONTROLNÍHO SYSTÉMU A VNITŘNÍCH ÚČETNÍCH SMĚRNIC

Na začátku této práce se budu věnovat obecnému vymezení a základním charakteristikám vnitřního kontrolního systému a vnitřních účetních směrnic. Nejprve se zaměřím na vnitřní kontrolní systém účetní jednotky, který dále rozvedu pro oblast účetnictví. Následně se budu věnovat vnitropodnikovým směrnicím jakožto jednomu z nejdůležitějších nástrojů vnitřního kontrolního systému. Tato kapitola bude na závěr doplněna o příklady selhání vnitřního kontrolního systému a nejčastější chyby při tvorbě směrnic.

1.1 Vnitřní kontrolní systém

Součástí řízení společnosti je vždy proces kontroly. Kontrolu chápeme jako porovnání skutečného stavu se stavem žádoucím či plánovaným. Pro naše účely ji můžeme rozdělit na kontrolu vnitřní a vnější. Nejznámějším zástupcem vnějších kontrol je bezesporu externí audit, dále pak například daňová kontrola, kontrola ze strany ČSSZ (České správy sociálního zabezpečení) apod. Mezi vnitřní kontrolu pak řadíme vnitřní kontrolní systém podniku včetně interního auditu.

Vnitřní kontrolní systém můžeme definovat jako systém provozních, finančních, evidenčních a ostatních kontrol, které vytvořil management. „Jde o souhrn všech opatření a institucí v účetní jednotce, jejichž úkolem je ve vzájemné návaznosti kontrola hospodářské a provozní činnosti účetní jednotky, a s tím samozřejmě spojené i činnosti pracovníků účetní jednotky“ (Schiffer, 2009, s. 17).

Hlavními cíli vnitřní kontroly je zabezpečit:

- řádné a efektivní vedení a řízení účetní jednotky
- ochranu majetku
- spolehlivost informací
- zajištění úplnosti a přesnosti evidence
- dodržování vnitřních směrnic a obecně závazných právních norem
- dosahování cílů účetní jednotky

Vnitřní kontrolní systém existuje v nějaké formě snad v každé účetní jednotce, liší se však svou propracovaností. Míra propracovanosti většinou koreluje s velikostí organizace (nemusí to však být nutně pravidlem). U malých společností nebývá kladen velký důraz na vnitřní kontrolní systém, bývá zde zavedena pouze jednoduchá kontrola a schvalování operativních činností. Naopak u velkých organizací bývá vnitřní kontrolní systém daleko sofistikovanější.

Ať už řešíme kontrolu u malých nebo velkých organizací, vždy bychom měli mít na paměti, že „kontrola je ve své podstatě neproduktivní činnost, proto je nutné při formování vnitřního kontrolního systému vždy zvažovat její rozsah, na jedné straně vyloučit duplicitní plošnou kontrolu, na druhé straně uvážit rizika vyplývající z nedostatečné kontroly (v podobě podvodů, škod, nespokojených zákazníků atd.)“ (Žák et al., 1999, s. 357). Z uvedeného vyplývá, že náklady spojené s kontrolou by neměly být větší než efekty získané z dobře nastavené a fungující kontroly. Zde může nastat problém měření „efektů z kontroly“, které lze na rozdíl od nákladů spíše odhadovat než konkrétně vyčíslit.

Vnitřní kontrolní systém by měl být vždy vytvořen na míru dané organizaci. Při jeho tvorbě se však můžeme držet obecného postupu a ujasnit si otázky, které jsou zobrazeny v následující Tabulce 1:

Tabulka 1: Obecné otázky pro tvorbu vnitřního kontrolního systému

PROČ kontrolujeme? • účel a smysl kontroly
CO kontrolujeme? • předmět kontroly
KDO je kontrolován? • objekt kontroly
KDO kontroluje? • subjekt kontroly
KDY kontrola probíhá? • priority a četnost kontrol
JAK kontrolujeme? • způsob kontroly

Pramen: Vlastní zpracování podle Králíček et al., 2014, s. 14

Mezinárodní federace účetních IFAC (The International Federation of Accountatns) vydala v roce 2012 příručku *Hodnocení a zdokonalování vnitřních kontrol v organizacích*[1]. Má sloužit pro všechny profesní účetní bez ohledu na velikost či strukturu organizace, ve které pracují. IFAC v této příručce vysvětluje, proč nemusí být vnitřní kontrolní systémy vždy účinné a obsahuje principy, kterých by se účetní jednotky měly držet při snaze o zdokonalení svého vnitřního kontrolního systému.

Mezi zmíněné principy podle IFAC (2012, vlastní překlad) patří:

A. Podpora cílů organizace

Při dosahování cílů čelí organizace vždy určitému stupni rizika. Vnitřní kontrolní systém by měl podporovat dosahování cílů účetní jednotky tím, že se bude snažit řídit tyto rizika při současném dodržování pravidel (vnitřních předpisů, legislativy).

B. Určení úloh a odpovědností

Vedení by mělo převzít všeobecnou odpovědnost za nastavení kontrolního systému, vnitřních směrnic a strategie řízení rizika. Management by měl navrhnout, zavést, udržet, monitorovat a hodnotit vnitřní kontrolní systém v souladu s nastavenými pravidly a strategií řízení rizik a reportovat o něm vedení. Každý zaměstnanec by měl být seznámen s vnitřní kontrolou, pravidly a řízením rizik a měl by se tím řídit.

[1] Evaluating and Improving Internal Controls in Organizations, vlastní překlad

C. Vytváření motivujícího prostředí

Vedení a management by měli vytvářet kulturu, která motivuje zaměstnance, aby se chovali v souladu s nastavenými pravidly. Měli by jít příkladem a komunikovat se všemi důležitost vnitřních kontrol a jejich dodržování.

D. Spojitost s individuálním výkonem

Cíle vnitřního kontrolního systému by neměly být spojeny pouze s cíli organizace, ale také s cíli jednotlivců. Zaměstnanci musí mít pocit, že dodržování nastavených kontrol a pravidel povede k jejich vyššímu individuálnímu prospěchu, ne že pouze plní nějaké nastavené povinnosti.

E. Zajištění dostatečné kompetence

Vedení, manažeři i ostatní účastníci vnitřního kontrolního systému by měli být dostatečně kompetentní, aby byli schopni plnit své zodpovědnosti.

F. Zohlednění rizik

Kontroly by vždy měly být navrženy, zavedeny a aplikovány jako reakce na určitá rizika a jejich následky. Před zavedením dané kontroly by vždy měla být zodpovězena otázka, jaká rizika má tato kontrola modifikovat.

G. Pravidelná komunikace

Nestačí mít sepsaný dokonalý kontrolní systém na papíře. Je potřeba, aby jej management komunikoval se svými podřízenými. Jedině tak se ujistí, že principy vnitřní kontroly jsou všemi zaměstnanci chápány a využívány.

H. Sledování a hodnocení

Identifikace nepřiměřeného stupně rizika či selhání kontroly značí, že kontrolní systém není efektivní a je třeba jen vylepšit.

I. Transparentnost a zodpovědnost

Vedení a management by měli pravidelně reportovat vlastníkům (akcionářům) společnosti o nastavení vnitřního kontrolního systému, o tom, jak je systém sledován a hodnocen a jak funguje. Vlastníci by také měli být seznámeni s rizikem, kterému společnost čelí, případně která kontrola byla zavedena pro zmírnění tohoto rizika.

Na závěr je nutno dodat, že účetní jednotky by si měly dát pozor, aby nebylo zavedeno víc kontrol než je potřeba a aby se nestaly přehnaně byrokratické. Vnitřní kontrolní systém by měl umožňovat, nikoliv bránit dosahování žádoucích cílů.

1.2 Základní prvky vnitřního kontrolního systému v účetnictví

Je zřejmé, že zvláštní důraz na kvalitní kontrolní opatření by měl být kladen především v oblasti účetnictví, jelikož organizace účetnictví patří mezi hlavní předpoklady správného fungování vnitřního kontrolního systému. Správně vedené účetnictví plní důležitou roli při ochraně majetku a zabraňuje jeho rozkrádání.

Účetnictví samo o sobě vystupuje také jako předmět kontroly, která je prováděna buď interními, nebo externími auditory, přičemž obě tyto kontroly jsou důležité. Vnitřní kontrolu

jako součást systému účetnictví provádějí především pracovníci účtáren a ti, kteří vyhotovují účetní doklady nebo se podílejí na jejich oběhu. Při této kontrole však můžou pracovníci psychologicky podlehnout jednostrannému až stereotypnímu posuzování jevů, což nedává záruku, že jednají podle platných právních předpisů či z hlediska potřeby účetní jednotky. Právě proto má svůj význam také externí kontrola, která přispívá ke zkvalitnění účetnictví i celého kontrolního systému. (Schiffer, 2009, s. 20).

Definici vnitřního kontrolního systému v českých právních předpisech týkajících se účetnictví nenalezneme a pouze pár autorů se tímto tématem v českém prostředí zabývá[2]. Vnitřní nastavení kontrolního systému jsou individuální, každá účetní jednotka v této oblasti jedná podle svého uvážení.

Prověřovat každý jednotlivý účetní zápis by bylo velmi neefektivní až nemožné. Proto je praktické mít zaveden kvalitní kontrolní systém, který může ušetřit čas i náklady. Vnitřní kontroly v účetnictví by měly sloužit jak k odhalení neúmyslných chyb pracovníků účetní jednotky, tak i k ochraně majetku před jeho rozkrádáním. Kontroly by měly být nastaveny tak, aby v účetní jednotce nebyl prostor pro zaměstnance k podvodnému jednání a aby veškeré takové případné snahy byly včas odhaleny.

Jedním z nejdůležitějších nástrojů vnitřního kontrolního systému je kvalitní systém *vnitropodnikových směrnic*. Směrnicím bude věnována následující celá kapitola, nyní se tedy zaměřím na ostatní oblasti, které dle mého názoru přispívají ke zkvalitnění vnitřního kontrolního systému v účetnictví.

1.2.1 Vlastní kontrolní mechanismy účetnictví

Účetnictví má celou řadu *vlastních kontrolních prvků*, díky kterým může být provedena tzv. sebekontrola. Tyto kontrolní vazby sice nemohou zaručit soulad účetních dat se skutečným stavem, můžou ale upozornit na případné chybné postupy účtování, početní chyby či překlepy. Může se jednat například o následující kontrolní vazby či logické kontroly (Bulla, 2012):

- musí platit bilanční rovnice, tedy aktiva se musí rovnat pasivům
- řádky, ve kterých je v rozvaze a ve výsledovce zachycen výsledek hospodaření, se musí rovnat
- měly by být hlídány saldokonta, kde se chybně zaúčtované případy nespárují a upozorní tak na nesrovnalosti
- korunová pokladna musí mít zůstatek v celých korunách, jelikož haléřové mince již neexistují
- zůstatky na účtech jednotlivých pokladen musí souhlasit se zůstatky jednotlivých pokladních knih a také se skutečným stavem (chyby můžou nastat v důsledku zadání špatného počátečního stavu, účtováním na špatný analytický účet apod.)
- zůstatky na bankovních účtech musí souhlasit na bankovní výpisy (nesoulad nastává například při odložení a následném opomenutí zaúčtování nejasného pohybu na bankovním účtu)

[2] Vnitřní kontrolní systém řeší Zákon č. 320/2001 Sb. o finanční kontrole, jedná se ale o oblast veřejné správy a státního rozpočtu, pro tuto práci je tudíž tento zákon nerelevantní.

- účty *pořízení*, na kterých se evidují položky majetku či zásob před zavedením do evidence, by měly mít k rozvahovému dni nulový zůstatek
- zůstatky na účtech zásob by měly souhlasit se skladovou evidencí, k rozvahovému dni také se stavem zjištěným při inventarizaci
- účet *peníze na cestě* a *vnitřní zúčtování* by měl mít k rozvahovému dni nulový zůstatek (případně je potřeba zůstatek doložit)
- měla by existovat vazba u pohledávek a závazků (kniha přijatých/vydaných faktur = saldokonto = stav v obratové předvaze)

Uvedené kontroly mohou být prováděny průběžně, minimálně však vždy při sestavování účetní závěrky.

1.2.2 Kvalitní účetní software

Každá účetní jednotka by v dnešní době měla k zajištění správného vedení účetnictví vlastnit kvalitní účetní software. Dnešní softwary mají implementovány různé vnitřní kontroly, které je možné modifikovat podle potřeb účetní jednotky.

Je vhodné vybrat takový software, který splňuje všechny potřeby účetní jednotky a disponuje potřebnými moduly. Kromě základních modulů (tj. účetnictví, fakturace, mzdy a personalistika, majetek, sklad) se na trhu vyskytují nabídky různých speciálních rozšíření, které mohou účetní jednotce výrazně ušetřit práci.

Mezi základní kontrolu v rámci vnitřního kontrolního systému bych zařadila omezení přístupu do účetnictví a přístupová hesla. To ostatně také vyplývá také z § 33 odst. 9 ZÚ, který udává, že „účetní jednotky jsou povinny zajistit ochranu účetních záznamů a jejich obsahu, použitých technických prostředků, nosičů informací a programového vybavení před jejich zneužitím, poškozením, zničením, neoprávněnou změnou, ztrátou nebo odcizením“.

Je třeba také zajistit dostatečný počet přístupových práv k využívání účetního softwaru a všechny zaměstnance důkladně proškolit, aby jej využívali efektivně. Účetnictví by mělo být rozděleno podle odpovědností a pravomocí a to by mělo být následně promítnuto také do účetního softwaru. Zaměstnancům by mělo být přiděleno oprávnění k zadávání a editaci údajů pouze ve svém svěřeném úseku. Do ostatních oblastí by měli mít pouze právo ke čtení případně zcela omezen přístup.

Je nutné, aby se každý zaměstnanec přihlašoval pod svými identifikačními údaji a aby si zvolil kvalitní přístupové heslo, které bude odolné vůči zneužití. U všech záznamů musí být dohledatelná osoba, která je uskutečnila a která následně nese odpovědnost. Proto je důležité, aby zaměstnanci své heslo nikomu nesdělovali a ani nenechávali svůj počítač se zapnutým účetním programem bez dozoru.

Účetní program by měl mít také nastavenou kontrolu účtování duplicitních faktur, např. porovnáváním variabilních symbolů. Tato kontrola funguje nejčastěji tak, že při pokusu o zaúčtování takové faktury se uživateli objeví „vyskakovací“ okno s varováním, že faktura s daným variabilním symbolem už je v evidenci. Tím se zamezí duplicitám v nákladech, daňovému riziku a riziku z titulu nadhodnocení aktiv.

1.2.3 Schvalovací proces a rozdělení kompetencí

Tato kontrola úzce souvisí s tvorbou odpovědnostního řádu. V účetní jednotce by měly být vymezeny funkční náplně jednotlivých oddělení a pracovníků. Odpovědnostní či organizační řád by měl stanovovat, se kterou funkcí je spojeno například právo podepisovat objednávky, faktury, příjmové pokladní doklady, obchodní či pracovní smlouvy, stanovovat výši odměn pracovníkům apod. Takové vymezení pravomocí však nemusí nutně znamenat také vymezení odpovědnosti, jelikož pracovník, který podepisuje (schvaluje) daný dokument by neměl odpovídat za jeho řádné plnění či zaúčtování.

Při rozdělení pravomocí a odpovědností jednotlivým pracovníkům je třeba dodržovat následující základní principy:

- zaměstnanci, kteří zaznamenávají transakce, by je neměli schvalovat
- zaměstnanci, kteří jsou pověřeni správou podnikových zdrojů, nebudou vést odpovídající účetní záznamy
- vždy budou existovat minimálně dvě osoby, které budou kontrolovat či schvalovat transakce

Tak například v oblasti závazků by neměla jedna osoba zároveň provádět jejich účtování i úhradu.

Je vhodné také uzavírat se zaměstnanci *hmotnou odpovědnost za schodek na svěřených hodnotách*. To se týká především zaměstnanců, kteří vedou pokladnu, ale kromě hotovosti se může jednat také o ceniny, zboží, zásoby materiálu a jiné hodnoty, které jsou předmětem obratu nebo oběhu.

1.2.4 Správně prováděná inventarizace

Inventarizace má ve vnitřním kontrolním systému v účetnictví nezastupitelnou roli. Pomocí inventarizace je prověřena řádná evidence majetku a závazků a může pomoct odhalit podvodná jednání. V praxi bývá často význam inventarizace podceněn, zejména u fyzické inventarizace se můžeme setkat s tím, že není vůbec provedena. Její neprovedení však porušuje zákon o účetnictví. V takovém případě nebývají ani proúčtovány inventarizační rozdíly, což ve výsledku zkresluje reálnou vypovídací schopnost účetnictví.

Kromě pečlivého provádění inventarizací je také třeba dbát na hmotnou nezávislost osob, které inventarizaci provádí. Měla by být sestavena inventarizační komise, která se fyzicky podílí na provedení inventury. Pokud se komise fyzicky nepodílí na inventuře a pouze připojí svůj podpis na výsledný inventarizační protokol, ztrácí její význam smysl.

Úplně nejlepší postup pro provedení inventarizace zásob či hotovosti[3] je bez předchozí znalosti jejich stavů v účetnictví. Je tím zajištěno opravdu objektivní zjištění skutečného stavu.

Při inventarizaci dlouhodobého majetku je nutné dbát důraz na jeho řádné označování *inventárními čísly*. To má nejen ochrannou funkci, ale také to usnadňuje identifikaci majetku v průběhu inventarizace.

[3] U dlouhodobého majetku může být tato technika problematičtější.

Při dokladové inventuře by vždy měly být k jednotlivým účtům připojeny přílohy, které zdůvodňují konečný zůstatek účtu. Po porovnání s fyzickou inventurou musí být identifikovány a řádně proúčtovány případné inventarizační rozdíly.

1.2.5 Přezkušování správnosti účetních dokladů

Každý účetní zápis musí být ověřitelný. To znamená, že musí existovat podklad, na jehož základě byl zápis zaúčtován. Účetní doklady jsou důležitým prvkem vnitřního kontrolního systému, neboť se v nich ověřuje druh a obsah účetního případu, doba a místo jeho uskutečnění a podpisy příslušných pracovníků zodpovědných za schválení a zaúčtování.

Přezkušování a prověřování správnosti účetních dokladů je náročné z hlediska časového, odborného i organizačního. Doklady vznikají v různých vnitropodnikových útvarech a často se na nich podílí pracovníci z jiného než účetního oddělení. Je důležité zabezpečit nejen správné a včasné vystavování dokladů, ale i jejich řádné přezkušování z *věcného* a *formálního* hlediska. (Schiffer, 2009, s. 66 – 72).

S přezkušováním správnosti souvisí také oběh účetních dokladů. Více se budu této problematice věnovat v následující části práce v kapitole popisující konkrétní druhy vnitropodnikových směrnic podle zákona o účetnictví.

1.2.6 Kontrola nákladů a výnosů u zásob

Kvalitně nastavený vnitřní kontrolní systém by měl obsahovat také různé kontroly zásob. Velmi užitečnou kontrolou je například porovnání plánovaných a dosažených nákladů na spotřebu materiálu. Tato kontrola pomáhá identifikovat případné významné odchylky, u nichž by se měla zjistit příčina a do budoucna takovým příčinám zamezit.

Další důležitou kontrolou v oblasti zásob je jejich správné ocenění při pořízení. K tomu může sloužit přednastavená kontrola v účetním softwaru, kdy jsou nastaveny nasmlouvané ceny od dodavatelů a při každém zadání přijaté faktury či příjemky jsou tyto ceny kontrolovány. Pokud ceny nesouhlasí, uživatel je upozorněn.

Kontrolovat by se mělo také dodržování vazby nákladů na výnosy z prodaného zboží, aby nedošlo k zaúčtování nákladu na prodané zboží bez souvisejícího výnosu či naopak. Tuto kontrolu je opět vhodné nastavit v účetním softwaru, např. při vystavení faktury na prodej je automaticky zaúčtován náklad z titulu úbytku prodaného zboží.

S výnosy souvisí také kontrola marží. Marže lze sledovat a analyzovat např. podle středisek, odběratelů, faktur vydaných výrobků nebo zboží či jejich skupin. Analýzou je možné odhalit nesrovnalosti ve fakturaci či v ocenění zásob. (Hula, 2013).

1.3 Úloha a význam vnitropodnikových směrnic a jejich vazba na vnitřní kontrolní systém

Vnitropodnikové směrnice jsou jedním z hlavních nástrojů vnitřního kontrolního systému. Dalo by se také říci, že jsou předpokladem jeho správného fungování. Měly by zamezovat porušení právních předpisů.

Úlohou vnitropodnikové směrnice je zajištění jednotného metodického postupu při řešení určitých situací v různých vnitropodnikových útvarech. Měla by být stálá v čase – stejný

postup by měl být zachován pro řešení obdobných situací v různých účetních obdobích. Směrnice by rozhodně neměla kopírovat postup daný zákonem, tvorba takové směrnice je nadbytečná. Opsání obecně platných předpisů nemůže být vnitřní normou.

Směrnice by měla sloužit k:

- definování určitého postupu, který jednoznačně nevyplývá ze zákona
- konkretizaci určitého postupu, pro který zákon umožňuje alternativy – účetní jednotka tím jasně stanoví postup, kterým se budou muset zaměstnanci řídit, i když zákon nabízí alternativu.

Podněty k tvorbě směrnic můžeme nalézt v Zákonu o účetnictví, Českých účetních standardech, v Zákoníku práce, v daňových zákonech, ale lze také přihlédnout ke stanoviskům, která vydává Národní účetní rada či Generální finanční ředitelství.

Kromě povinně vytvářených směrnic existuje velký počet doporučených. Jeden interní předpis může upravovat konkrétní ustanovení zákona a zároveň vystupovat nad rámec požadavků právních předpisů. Při rozhodování o tvorbě směrnic by měla být brána v potaz velikost účetní jednotky, její vnitřní uspořádání a hlavně její potřeby. Směrnice je logicky vhodné tvořit pouze pro ty situace, u kterých je pravděpodobné, že v podniku mohou nastat.

Vnitropodniková směrnice může být vydána pod různým názvem, např. předpis, norma, nařízení, oběžník, příkaz vedoucího pracovníka, pokyn, dopis, či jakákoliv jiná forma. Název však není důležitý, podstatný je obsah, tj. metodika postupu, platnost, určení odpovědných osob apod.

Směrnice by neměly být pouze na papíře, ale měly by být živým dokumentem, se kterým jsou zaměstnanci obeznámeni a dodržují jej. Nedodržení pravidel a postupů daných směrnicemi může být považováno za porušení pracovní kázně. Dodržování směrnic by tedy mělo být předmětem kontroly, stejně tak jejich správná interpretace pracovníky.

Účetní jednotka by měla provádět pravidelné revize a údržby směrnic tak, aby vždy zachycovaly aktuální informace a řešily aktuální záležitosti, které se v účetní jednotce objevují. Je nezbytné sledovat také všechny legislativní změny a provést změnu těch směrnic, kterých se případná legislativní změna dotkla, aby byla zachována jejich aktuálnost.

Kovalíková (2015, s. 7) také dodává, že směrnice mohou zjednodušit a urychlit průběh kontroly účetnictví, kterou provádí finanční úřad. V různých případech slouží správcům daně jako průkazní materiál a samotná existence vnitřních směrnic může být znakem důvěryhodnosti účetní jednotky. Kontrola pak může probíhat daleko rychleji a efektivněji.

Nikoho jistě nepřekvapí, že nejdůležitější směrnice pokrývají oblast vedení účetnictví. Právě na směrnice z této oblasti je zaměřena tato práce.

1.4 Formální náležitosti směrnic

V praxi je běžné, že vnitropodnikové směrnice tvoří účetní nebo finanční ředitel ve spolupráci s dalšími osobami či útvary ve firmě i mimo ni (např. s právníky, auditory). Konkrétní formální náležitosti vnitřních směrnic jsou věcí dané účetní jednotky. Pro přehlednost je vhodné, aby měly všechny směrnice jednotnou grafickou úpravu a stejné členění. Pokud je

potřeba směrnice pozměnit či aktualizovat pouze některou část, mohou být využity číslované dodatky či revize jednotlivých směrnic, není třeba vydávat celou směrnici znovu.

Směrnice mohou být členěny následujícím způsobem:

- záhlaví (hlavička)
- část obecná
- část konkrétní
- závěrečná ustanovení
- zápatí

V obecné části je vhodné uvést předpisy, na jejichž základě byla směrnice vytvořena, případně také citace z těchto předpisů. Uvádění citací konkrétních právních předpisů ve vnitřních směrnicích je však předmětem diskuzí.

Na jedné straně vystupuje argument, že účelem směrnice má být aplikace obecné právní úpravy na podmínky konkrétní účetní jednotky, ne opisování obecně planých norem. Směrnice by se mohly stát zbytečně rozsáhlé a nepřehledné. Takový postup by vedl také k vyšší potřebě aktualizovat směrnice při jakékoliv změně právního předpisu. Argument, který zastává opačný pohled, je ten, že účelem směrnic je mino jiné také zjednodušení procesů a postupů. Z toho důvodu může být v určitých případech shrnutí textu zákona přínosné. Uživatel směrnice získá všechny potřebné informace na jednom místě a nemusí se pro pochopení problematiky zabývat leckdy složitou rešerší příslušných částí právních předpisů. (Králíček et al., 2014, s. 99).

Ačkoliv neexistuje závazná forma, mnoho autorů[4] uvádí různá doporučení, co by měly směrnice obsahovat:

- název a sídlo účetní jednotky
- název písemnosti a její číselné označení
- název vlastní směrnice (jednoduchý a výstižný)
- schválení směrnice příslušným orgánem (např. jednatel, generální ředitel, hlavní účetní)
- revize (o kolikáté novelizované vydání se jedná)
- účinnost (období, na které se směrnice vydává)
- rozdělovník (kdo danou směrnici obdrží, kolik výtisků se vydá)
- odpovědnost (určení osoby, která je za tvorbu a revizi směrnice odpovědná)
- název případné přílohy
- pro která oddělení či zaměstnance je směrnice závazná
- platnost a účinnost směrnice
- zrušovací doložka (vyjmenování směrnic, které aktuální směrnice nahrazuje)
- kdo je povinen kontrolovat dodržování směrnice
- datum a místo vydání směrnice, počet stran a číslo aktuální stránky

Výše uvedený výčet se může jevit jako vyčerpávající, jak už však bylo řečeno, záleží na účetní jednotce, jakou formu si zvolí a co vše ve směrnici uvede.

[4] Např. Otrusinová a Šteker (2007), Sotona (2005), Louša (2014), …

1.5 Chyby při tvorbě směrnic a možná selhání kontrolního systému

Největší a nejčastější chybou u řady účetních jednotek je neexistence systému účetních směrnic, což vede k porušení základního principu průkaznosti, úplnosti a správnosti účetnictví

Pokud směrnice v účetní jednotce existují, pak mívají často dva základní nedostatky – *nekompletnost* a *neaktuálnost*. Pokud chybí účetní směrnice nebo jsou nedostatečně zpracovány, účetní jednotka nemá jak prokázat, na základě čeho zvolila jednu či druhou účetní metodu, u které dává zákon možnost volby (např. doba odepisování majetku, způsob oceňování zásob vlastní výroby apod.). To pak může komplikovat komunikaci s různými externími subjekty při kontrolách správného vedení účetnictví. Také při personálních změnách (zejména na účetních pozicích) komplikuje neexistence směrnic nově příchozím zaměstnancům orientaci v účetnictví. (Hula, 2009, s. 3 – 4).

Kromě výše zmíněných základních nedostatků směrnic uvádí Otrusinová a Šteker (2007) také výčet možných formálních nedostatků, například:

- špatný výklad pojmů, používání zastaralých pojmů či nerespektování změn názvosloví z novelizovaných právních předpisů
- nesystematičnost a nelogické uspořádání nebo číslování, špatná orientace ve směrnicích
- gramatické chyby
- chybí stručnost, jasnost a výstižnost
- chybí základní prvky jako např. datum vydání či účinnosti
- není určena osoba zodpovědná za aktualizaci směrnic
- pouhé opsání obecně platných předpisů či rozsáhlé citování zákonů bez bližší specifikace vnitřní úpravy
- tvorba směrnic pro oblasti, které se v účetní jednotce vůbec nevyskytují, např. operace s deriváty
- chybějící systém archivace a skartace dokumentů
- opsání směrnic jiných účetních jednotek bez úprav

Co se týče selhání vnitřního kontrolního systému v účetnictví, tak nejtypičtějším příkladem je bezesporu rozkrádání majetku účetní jednotky. Rozkrádání majetku může mít různé formy a způsoby a může být prováděno v různé míře. Příklady rozkrádání jsou podle Schiffera (2009, s. 20 – 22) následující:

- malverzace pokladní hotovosti (např. vyhotovování falešných cestovních dokladů)
- zneužívání dokladů o odběru PHM (pohonných hmot), např. tankování do vlastního vozidla
- rozkrádání materiálu ze skladu, které umožnila nesprávně prováděná fyzická inventura
- zneužívání nákupů v maloobchodě či velkoobchodě
- výplaty odměn kmenovým pracovníkům na podkladě dohod o pracích konaných mimo pracovní poměr, přičemž tato práce patří do jejich pracovní náplně v hlavním pracovním poměru
- zneužívání telefonů (příp. ostatních přístrojů) pro soukromé účely

Vedle úmyslného rozkrádání či zneužívání majetku pracovníky účetní jednotky může mít selhání kontrolního systému také příčinu neúmyslnou, například v důsledku špatné funkce

výpočetní techniky, účetního softwaru či chyb pracovníka na účetním oddělení. Může se jednat například o ztrátu či poškození dat při jejich zpracování. Data mohou být nedopatřením smazána či pozměněna pracovníkem, který by vůbec neměl mít oprávnění k jejich editaci.

Dále může účetní jednotka používat nevhodný software, který nevyhovuje všem požadavkům pro správné vedení účetní evidence nebo může dokonce obsahovat chyby či mít nedostatečnou nápovědu pro uživatele. Chyby pracovníka v účetnictví mohou pramenit z nedostatečného zaškolení, ale také z jeho nedbalosti. Nesprávné zaúčtování prvotních dokladů může mít vážné dopady nemluvě o tom, že dlouhodobá nedbalost a chyby pak přináší do celého účetnictví chaos.

2 ANALÝZA PLATNÉ LEGISLATIVY V OBLASTI TVORBY ÚČETNÍCH SMĚRNIC

V druhé části práce budu rozebírat legislativní východiska pro tvorbu vnitropodnikových směrnic. Provedu postupně analýzu relevantních legislativních pramenů a budu vybírat oblasti podstatné pro téma této práce.

V Tabulce 2 uvádím stručný přehled nejdůležitějších právních předpisů, ze kterých může účetní jednotka vycházet při tvorbě vnitropodnikových směrnic.

Tabulka 2: Přehled legislativních pramenů

Číslo předpisu	Název předpisu
563/1991 Sb.	Zákon o účetnictví (dále jen „ZÚ“)
500/2002 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 (dále jen „Vyhláška“)
	České účetní standardy pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ČÚS“)
586/1992 Sb.	Zákon o daních z příjmů (dále jen „ZDP“)
235/2004 Sb.	Zákon o dani z přidané hodnoty (dále jen „ZDPH“)
16/1993 Sb.	Zákon o dani silniční
280/2009 Sb.	Daňový řád
262/2006 Sb.	Zákoník práce (dále jen „ZP“)
513/1991 Sb.	Obchodní zákoník
40/1964 Sb.	Občanský zákoník
219/1995 Sb.	Devizový zákon
593/1992 Sb.	Zákon o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů
499/2004 Sb.	Zákon o archivnictví a spisové službě a o změně některých zákonů
254/2004 Sb.	Zákon o omezení plateb v hotovosti
	Daňové pokyny Generálního finančního ředitelství (dále jen „GFŘ“), tzv. „D-pokyny“

Pramen: Vlastní zpracování

S ohledem na zaměření této práce se budu zabývat zejména předpisy z oblasti účetnictví, které jednotlivě rozeberu v samostatných podkapitolách. Pořadí jednotlivých probíraných témat a směrnic bude zachováno tak, jak o nich postupně pojednávají příslušné legislativní prameny. Každou oblast v případě potřeby doplním o teoretická východiska z jiných než legislativním pramenů. Dílčím cílem druhé části této práce je tedy analýza současné právní úpravy v oblasti vnitropodnikových účetních směrnic.

2.1 Zákon o účetnictví

Začneme základním právním předpisem, který upravuje oblast účetnictví a tím je *Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů*. Zákon ukládá účetním jednotkám povinnost vydat vnitropodnikové směrnice hned v několika případech. Tyto případy budeme postupně v jednotlivých podkapitolách rozebírat.

Podle § 8 odst. 1 a 2 ZÚ „jsou účetní jednotky povinny vést účetnictví správné, úplné, průkazné, srozumitelné, přehledné a způsobem zaručujícím trvalost účetních záznamů. Účetnictví účetní jednotky je správné, jestliže účetní jednotka vede účetnictví tak, že to neodporuje zákonu a ostatním právním předpisům ani neobchází jejich účel“. To znamená, že pokud zákon stanoví, že má účetní jednotka vydat vnitropodnikovou směrnici, nemůže být její účetnictví považováno za správné, pokud směrnici nevydá.

Zákon o účetnictví dává podnět pro vytvoření vnitropodnikové směrnice v následujících oblastech:

- podpisové vzory
- oběh účetních dokladů
- odpovědnostní řád
- směrná účtová osnova a účtový rozvrh
- kurzové rozdíly
- odpisový plán
- inventarizace majetku a závazků

Zmíněným oblastem se nyní budeme podrobněji věnovat v jednotlivých podkapitolách.

2.1.1 Podpisové vzory

Účetní jednotka používá k zachycení skutečností účetní doklady. Tyto doklady musí vyhotovovat na každý účetní případ sama. Běžně používané doklady jako faktura, pokladní doklad či vnitřní doklad se stávají účetními doklady, až pokud splní všechny níže uvedené náležitosti. Přijaté doklady, které většinou představují závazek účetní jednotky, nemůžou být přijaty bez úpravy, musí být doplněny tak, aby obsahovaly všechny náležitosti podle § 11 odst. 1 ZÚ:

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

- podpisový záznam podle § 33a odst. 4 osoby odpovědné za účetní případ a podpisový záznam osoby odpovědné za jeho zaúčtování

Podpisový záznam osoby odpovědné za účetní případ znamená potvrzení věcné správnosti účetního případu. Odpovědný pracovník stvrzuje svým podpisem, že například příslušná dodávka odpovídá smluveným podmínkám a údaje o ceně, kvalitě či množství na přijaté faktuře jsou správné. Takto schválená faktura může být dál postoupena k zaúčtování.

Podpisový záznam osoby odpovědné za zaúčtování pak znamená potvrzení formální správnosti dokladu.

Zákon umožňuje, aby informace předepsané pro obsah účetního dokladu mohly být na více účetních záznamech, a naopak umožňuje také sdružování účetních případů do jednoho dokladu (§ 11 odst. 1 ZÚ). To může být výhodně například při účtování bankovních výpisů.

§ 33a ZÚ se následně věnuje průkaznosti účetního záznamu. Definuje podpisový záznam jako účetní záznam, jehož obsahem je *vlastnoruční podpis* (u *listinných forem* účetních záznamů) nebo *uznávaný elektronický podpis* podle zvláštního právního předpisu[5] anebo obdobný průkazný účetní záznam v technické podobě (u *technických forem* účetních záznamů). Na obě formy se pohlíží stejně a obě mohou být použity v případech, kdy je vyžadován vlastnoruční podpis.

V § 33a odst. 10 ZÚ je uvedeno, že *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. Tím se dostáváme k první směrnici, která je povinná ze zákona – tvorba *podpisových vzorů, odpovědnostního řádu* a s tím související *předpis o oběhu účetních dokladů*. Vytvoření těchto směrnic vede k naplnění účetní zásady průkaznosti. Nemusí však být tvořeny samostatně, záleží na uvážení účetní jednotky.

Podpisové vzory může účetní jednotka rozdělit na podpisové záznamy osob odpovědných za:

- účetní případy
- náležitosti účetních a daňových dokladů
- zaúčtování účetních případů
- jednání jménem firmy
- vydání vnitřních směrnic
- disponování s bankovními účty
- jiné záležitosti podle potřeb účetní jednotky

2.1.2 Oběh účetních dokladů

Oběh dokladů úzce souvisí se směrnicí věnující se podpisovým vzorům a s organizačním řádem. Směrnice, která se věnuje oběhu dokladů, určuje pohyb dokladu od jeho vystavení či přijetí, zaúčtování, až po archivaci, tj.

- vystavení dokladu nebo jeho obdržení, třídění, číslování
- přezkoušení správnosti

[5] Zákon č. 227/2000 Sb., o elektronickém podpisu

- zaúčtování
- uschování v běžném účetním období
- archivace a skartace

Při archivaci a skartaci je nutné brát v potaz platné znění Zákona č. 499/2004 Sb., o archivnictví a spisové službě.

Směrnice může obsahovat výčet druhů dokladů, které se vyskytují v účetní jednotce a způsob jejich číslování. Je vhodné také blíže specifikovat okamžik uskutečnění účetního případu.

Dále se zabývá oprávněním, lhůtami, povinnostmi, pravomocemi a odpovědnostmi pověřených pracovníků v souvislosti s tímto procesem. Tato směrnice má význam spíše u větších účetních jednotek, které mají složitější organizační strukturu.

2.1.3 Odpovědnostní řád

Odpovědnostní řád vymezuje odpovědnosti zaměstnanců. Ti by s ním měli být důkladně seznámení a měli by to stvrdit svým podpisem. Vymezení odpovědností je doporučováno hlavně z toho důvodu, aby bylo možno prokázat zavinění konkrétní osoby, pokud neplní své povinnosti. Je to tedy důležité pro případné vymáhání škody, ale také to na druhé straně může zaměstnance motivovat k lepšímu plnění svých úkolů. (Louša, 2014, s. 13 – 14).

V současnosti většina účetních jednotek zpracovává své účetnictví na počítači, je tedy třeba dbát i na ochranu dat před jejich neoprávněnými úpravami (§ 33 odst. 9 ZÚ). Odpovědnostní řád by se měl tedy věnovat také této oblasti. Mělo by být určeno, kdo má povoleno zadávat data (případně v jakých oblastech), kdo je může upravovat nebo kdo je může pouze prohlížet apod. K tomu slouží identifikační jméno a heslo, které dostane každý zaměstnanec přiděleno. Potom už je velmi jednoduché zjistit, kdo daný zápis provedl. Do odpovědnostního a podpisového řádu je tedy vhodné zapracovat prohlášení uživatele, že své heslo nikomu nesvěří a že si je vědom své odpovědnosti za účetní zápisy.

2.1.4 Směrná účtová osnova a účtový rozvrh

Účetní jednoty sestavují na základě směrné účtové osnovy svůj účtový rozvrh. Dodržování směrné účtové osnovy je povinné a vymezuje ji Příloha č. 4 k Vyhlášce. Směrná účtová osnova ustanovuje *účtové třídy* a *účtové skupiny*.

Základní účtový rozvrh se skládá z třímístných účtů, kde číslo na prvním místě označuje *třídu*, číslo na druhém místě *skupinu* a číslo na třetím místě specifikuje konkrétní *syntetický účet.* Pokud je potřeba podrobnější analytické členění, pak se uvádí další čísla, popř. písmena (obvykle oddělené tečkou nebo desetinnou čárkou). Počet dalších znaků není omezen.

Při vytváření analytických účtů bere účetní jednotka v potaz své vnitřní potřeby a případná další hlediska (Kovalíková, 2015, s. 91):

- členění podle jednotlivých druhů majetku, hmotně odpovědných osob, míst uložení
- u pohledávek členění podle jednotlivých dlužníků
- u cenných papírů se na analytických účtech sledují cenné papíry v umořovacím řízení
- členění závazků podle jednotlivých věřitelů
- členění pohledávek a závazků podle časového hlediska na dlouhodobé/krátkodobé
- členění podle měn

- členění pro daňové účely, pro potřeby zúčtování s institucemi sociálního a zdravotního pojištění
- členění podle položek účetní závěrky včetně požadavků na sestavení přílohy

Pokud účetní jednotka vede účetnictví ve zjednodušeném rozsahu, může pro ni být směrná účtová osnova dostačující a nemusí dále vytvářet podrobnější členění v účtovém rozvrhu (nevyžaduje-li to zvláštní právní předpis). Může tedy využívat pouze dvoumístné účty. Má však možnost využít také analytické účty bez nutnosti tvorby syntetických účtů.

Účetní jednotky, které vedou účetnictví v plném rozsahu, už však na výběr nemají – musí vždy ze směrné účtové osnovy vytvořit účtový rozvrh, ve kterém stanoví obsah a uspořádání syntetických účtů v rámci účtových skupin. Podle § 14 odst. 2 ZÚ musí účtový rozvrh umožnit zaúčtování všech účetních případů a musí umožnit sestavení účetní závěrky.

V průběhu účetního období je možné účetní rozvrh doplňovat. Účetní jednotky na základě vlastního posouzení zřizují analytické a podrozvahové účty. Vždy však musí respektovat zákonné normy. Velký význam při tvorbě analytických a podrozvahových účtů mají vnitřní předpisy, které vymezují metody účtování v souladu s potřebami účetní jednotky a s požadavky právních předpisů.

Analytické účty mohou být uspořádány nahodile a jejich označení záleží čistě na účetní jednotce. Je však doporučováno, aby číslování bylo systematické.

Zvláštní pozornost tvorbě účtového rozvrhu musí věnovat společnosti podléhající konsolidaci. Mnoho dceřiných společností musí reportovat své výsledky mateřské společnosti, která pak sestavuje konsolidovanou závěrku. Zvlášť pokud se tato mateřská společnost nachází v zahraničí, je nutno přizpůsobit účtový rozvrh tak, aby umožnil sestavení jak tuzemské tak konsolidované účetní závěrky.

V účetní jednotce by měla být určena osoba, která je odpovědná za sestavení účtového rozvrhu a jeho udržování v aktuálním stavu. Tato osoba musí též dbát na dokumentaci, podle jaké verze účetního rozvrhu bylo vedeno účetnictví v konkrétních obdobích. Nejvhodnější je účtový rozvrh vždy vytisknout a přiložit k účetní závěrce. (Louša, 2014, s. 25).

2.1.5 Kurzové rozdíly

Zákon o účetnictví v § 4 odst. 12 stanovuje, že účetní jednotky jsou povinny vést účetnictví v české měně. Pokud jsou určité položky vyjádřeny v cizí měně, sleduje se tato hodnota souběžně s oceněním v české měně. V takových případech je nutno provést přepočet. Díky pohybu kurzů v čase vznikají v účetnictví kurzové rozdíly.

Účetní jednotky oceňují (příp. přeceňují) majetek a závazky zpravidla ve dvou okamžicích:

- v okamžiku uskutečnění účetního případu
- v okamžiku sestavení účetní závěrky (k rozvahovému dni)

Kurz pro přepočet cizí měny na českou ke dni uskutečnění účetního případu

Pro účely přepočtu lze využít buď *denní kurz devizového trhu vyhlášený ČNB* anebo také *pevný kurz* (§ 24 odst. 7 ZÚ).

Denní kurz vyhlašuje ČNB v pracovních dnech vždy v 14.30 hodin (ČNB, 2017). Účetní jednotka ho použije pro všechny účetní případy, které se v daný den uskuteční. To znamená, že při účtování v cizích měnách s datem uskutečnění účetního případu v aktuální den, pro který ještě ČNB nevyhlásila kurz, je třeba počkat do 14.30 hod na vyhlášení tohoto kurzu. V nepracovních dnech pak platí poslední vyhlášený kurz z pracovního dne.

Pevný kurz stanoví účetní jednotka svým vnitřním předpisem na základě kurzu devizového trhu vyhlášeného ČNB pro první den období, pro které je pevný kurz používán. Takový kurz může být využíván pro předem stanovenou dobu, maximálně však po dobu jednoho účetního období. Lze jej také změnit během stanovené doby vnitřním předpisem. V případech vyhlášení devalvace či revalvace musí být změněn vždy. (§ 24 odst. 7 ZÚ).

V případě prodeje nebo nákupu cizí měny za českou se může použít kurz, za který byly tyto hodnoty prodány nebo nakoupeny.

Pro přepočet cizí měny ke dni uskutečnění účetního předpisu je tedy nutné vnitřním předpisem vyřešit dva úkoly:

- použití denního či pevného kurzu u konkrétních účetních operací
- okamžik uskutečnění účetního případu

Okamžik uskutečnění účetního případu je zpravidla den, ve kterém dojde ke splnění dodávky či uskutečnění služby, inkasu pohledávky či přijetí zálohy apod., tak jak vyplývá z příslušných předpisů. Český účetní standard č. 001 bod 2.3.4. však umožňuje za tento den pro potřeby oceňování určit také den vystavení dokladu (u dodavatele) nebo přijetí dokladu (u odběratele). Postup určení okamžiku uskutečnění účetního případu je tedy nutno upravit ve vnitřním předpisu.

U dodavatelských faktur je vhodné se tímto ustanovením ze standardu č. 001 řídit a jako den pro přepočet používat den přijetí dokladu (faktury). Pozornost je potřeba také věnovat situaci, kdy faktura nepřijde do konce účetního období a je na ni vytvořena dohadná položka. V takovém případě je vhodné použít pro přepočet kurz k poslednímu dni účetního období.

Problematika kurzových rozdílů se může vyskytnout také při vyúčtování cestovních náhrad, pokud pracovní cesta zaměstnance probíhala v zahraničí. Ve vnitřní směrnici je vhodné vymezit den, ke kterému bude prováděn přepočet nároků na cestovní náhrady. Více se problematice cestovních náhrad budu věnovat v jiné části této práce.

Kurz pro přepočet cizí měny na českou ke dni sestavení účetní závěrky

K rozvahovému dni se přepočítává pouze vybraný majetek a závazky v cizí měně a to vždy aktuálním kurzem k tomuto dni. Jedná se o majetek a závazky podle § 4 odst. 12 ZÚ pokud jsou vyjádřeny současně v české a v cizí měně:

- pohledávky a závazky
- podíly na obchodních korporacích
- práva z cenných papírů a zaknihovaných cenných papírů
- deriváty
- ceniny
- samotné cizí měny

- opravné položky, rezervy a technické rezervy pokud majetek a závazky, kterých se týkají, jsou vyjádřeny v cizí měně

Vnitřním předpisem je tedy potřeba také vyřešit způsob, jakým účetní jednotka povede souběžnou evidenci cizí měny. Tuto dvojí evidenci však v dnešní době zpravidla umožňují účetní programy.

2.1.6 Odpisový plán

Účetní jednotky, které odpisují majetek, mají podle § 28 odst. 6 ZÚ povinnost sestavovat odpisový plán, na jehož podkladě provádějí odpisování majetku během doby jeho používání. Uvedený majetek se odpisuje jen do výše jeho ocenění v účetnictví. Odpisový plán slouží jako podklad pro vyčíslení oprávek.

Odpisování majetku se dále věnuje Vyhláška v § 56. Řeší se zde však spíše vymezení odpisovaného a neodpisovaného majetku, nikoliv přímá metodika odpisování. Vyhláška v § 56 odst. 1 dále uvádí, že průběh používání majetku může být vyjádřen jak ve vazbě na čas, tak ve vazbě na výkony.

Dále je zde uvedeno, že účetní jednotka s ohledem na významnost a věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví může při tvorbě odpisového plánu zohlednit také předpokládanou zbytkovou hodnotu majetku a zahrnout ji do výpočtu odpisů. Zbytkovou hodnotou se rozumí zdůvodnitelná kladná odhadovaná částka, kterou by účetní jednotka mohla získat v okamžiku vyřazení majetku, např. prodejem, po odečtení předpokládaných nákladů s tím souvisejících.

Prováděcí vyhláška v jiných částech obsahuje také ustanovení o maximální době odepisování pro určité druhy majetku, např. zřizovací výdaje nejvýše po dobu 5 let[6], goodwill maximálně 60 měsíců[7] a oceňovací rozdíl k nabytému majetku 180 měsíců[8].

České účetní standardy se odpisům věnují ve standardu č. 013, ani zde se však neřeší metodika odpisování, ale jen zaúčtování odpisů.

Jak vidíme, česká legislativa ponechává účetním jednotkám při volbě metody odepisování poměrně volnou ruku (až na pár výjimek zmíněných výše, viz goodwill apod.). Podle Loušy (2014, s. 38) by ve směrnici zabývající se odpisovým plánem, potažmo dlouhodobým majetkem, mělo být stanoveno alespoň následující:

- metoda odepisování pro konkrétní typy majetku – zda bude využito rovnoměrného, zrychleného či výkonového způsobu odpisování
- zda bude využita metoda komponentního odpisování – druh majetku u kterého bude využita, průběh používání a způsob určení komponenty včetně jejího ocenění
- předpokládaná doba používání předmětů, skupin předmětů případně komponentů a způsob určování této doby
- zda budou či nebudou při stanovování odpisů brány v úvahu předpokládané náklady na likvidaci a výnosy z likvidace

[6] § 6 odst. 3a Vyhlášky
[7] § 6 odst. 3d Vyhlášky
[8] § 7 odst. 10 Vyhlášky

- jaké druhy předmětů budou zařazovány do dlouhodobého majetku i když jejich hodnota nedosahuje minimální výši stanovenou zákonem o dani z příjmů (případně vnitřní směrnicí)
- pravidla pro pořizování dlouhodobého majetku, jeho zařazení do užívání a likvidaci
- zda účetní jednotka využívá či nevyužívá možnosti přerušit odpisování, pokud po nějakou dobu daný majetek nepoužívá a přitom nedochází ke snížení jeho hodnoty

2.1.7 Inventarizace majetku a závazků

Inventarizace je velmi důležitá součást účetnictví, přesto bývá účetními jednotkami často opomíjena či prováděna velmi povrchně. Neprovedení inventarizace však porušuje účetní zásadu průkaznosti.

Inventarizaci provádějí účetní jednotky k okamžiku sestavení účetní závěrky. Takto prováděná inventarizace se nazývá *periodická*. Periodická inventarizace může být zahájena nejdříve 4 měsíce před rozvahovým dnem a ukončena nejpozději 2 měsíce po rozvahovém dni (§ 30 odst. 6 ZÚ).

Pokud je inventarizace provedena k jinému dni, než ke kterému je sestavována účetní závěrka, označuje se tento den jako *rozhodný den*. Je třeba mít na paměti ustanovení z § 30 odst. 4 ZÚ, kde je uložena povinnost provedení dokladové inventury. Je potřeba dokončit zjišťování skutečného stavu podle účetních záznamů, které zachycují přírůstky a úbytky majetku a závazků mezi rozhodným a rozvahovým dnem.

Dále může účetní jednotka provádět u některých druhů majetku a zásob také *průběžnou* inventarizaci. Jedná se o majetek a zásoby, které jsou v soustavném pohybu. Průběžná inventarizace musí být provedena minimálně jednou ročně, přičemž termín nebo termíny si určuje účetní jednotka sama ve svém vnitřním předpisu. (§ 29 odst. 2 ZÚ).

Při inventarizaci se zjišťuje skutečný stav a ocenění majetku a závazků a ověřuje se, zda odpovídá stavu a ocenění v účetnictví a zda nenastal důvod k účtování o opravných položkách, rezervách či odpisech. Inventarizace se provádí také pro jiná aktiva a pasiva, včetně skutečností účtovaných v podrozvahových účtech (např. drobný majetek).

Stavy se zjišťují:

- fyzickou inventurou u majetku, který je hmatatelný
- dokladovou inventurou u závazků a majetku, u kterého nelze vizuálně zjistit jeho existence

Inventura je součástí inventarizace a jejím výsledkem jsou *inventurní soupisy*. Inventurní soupisy jsou průkazné účetní záznamy, které obsahují minimálně (§ 30 odst. 7 ZÚ):

- skutečnosti, které umožní jednoznačně určit majetek a závazky
- podpisový záznam osoby odpovědné za provedení inventury a osoby odpovědné za jednoznačné určení majetku a závazků
- způsob zjišťování skutečných stavů
- ocenění majetku a závazků
    - při periodické – k rozvahovému dni nebo k rozhodnému dni (pokud je stanoven)

    - při průběžné – ke dni ukončení inventury nebo k rozhodnému dni (pokud je stanoven)
- okamžik, ke kterému se sestavuje účetní závěrka
- rozhodný den, pokud jej účetní jednotka stanovila
- okamžik zahájení a okamžik ukončení inventury

Inventarizační rozdíly (manka, schodky, úbytky, přebytky…) se vyúčtují do období, za které se inventarizace provádí.

Osoba odpovědná za provedení celé inventarizace nemusí být nutně odpovědná za provedení inventury (spíše je doporučováno, aby inventuru provedl jiný zaměstnanec). Inventurní soupis podepisuje osoba, která konkrétní inventuru provádí a osoba, která za tuto inventuru odpovídá (pokud není toutéž osobou). Z toho vyplývá, že na provedení inventury by měla být ustanovena inventurní komise, která je složená z předsedy (odpovídá za inventuru) a člena, popř. členů komise (provádí inventuru). Sestavení takové komise však není žádnou povinností, která by vyplývala ze zákona. Inventuru může provádět i jediný pracovník.

Měly by být určeny také další osoby, které jsou odpovědné za srovnání zjištěných skutečností s účetním stavem, vyhodnocení zjištěného stavu, zaúčtování položek, které naplní zásadu opatrnosti apod. Jedna osoba pochopitelně může zastat více či všechny z výše uvedených činností.

I když to zákon nezakazuje, nebylo by vhodné, aby osoba, která je za majetek hmotně odpovědná, nebo jíž byt svěřen k používání, byla zároveň odpovědná za provedení inventarizace tohoto majetku. Stejně tak u dokladové inventarizace se nedoporučuje, aby ji prováděl zaměstnanec odpovědný za vedení agendy účtu, i když to tak v praxi často bývá.

Z výše uvedeného vyplývá, že jedním z předpokladů řádně provedené inventarizace je zpracování *interní směrnice o inventarizaci.* Ta by měly vymezit zejména:

- termíny inventarizace
- termíny fyzických a dokladových inventur
- osoby odpovědné za provedení inventur a inventarizací
- postup provádění inventur a inventarizací
- inventurní soupisy, které obsahují minimální požadavky stanovené zákonem
- závazné postupy oceňování na základě výsledků inventarizací

Vnitřní směrnicí by měl být tedy dlouhodobě vymezen především způsob provedení inventarizace, tj. poslední 3 body. Každoročně by pak tato směrnice měla být upravována o harmonogram provedení jednotlivých etap a určení odpovědných osob za jejich provedení, tj. první tři body.

2.2 Vyhláška č. 500/2002 Sb.

Kromě ZÚ lze nalézt několik málo podnětů k vytvoření vnitropodnikových směrnic také ve *Vyhlášce č. 500/2002 Sb., 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*.

Konkrétně se jedná o tyto oblasti:

- vlastní náklady
- deriváty
- odložená daň

Derivátům se v dalším textu nebudu blíže věnovat, pouze zmíním, že pokud účetní jednotka používá při své činnosti deriváty, měla by v souladu s § 52 Vyhlášky vytvořit směrnici, která bude specifikovat jejich účtování.

Stejně tak není třeba blíže rozebírat odloženou daň. Účetní jednotky by měly tuto oblast popsat vnitropodnikovou směrnicí, pouze pokud se o ní rozhodnou účtovat z vlastní vůle podle § 59 Vyhlášky či pokud se v účtování odlišují od ČÚS č. 003, který se odloženou daní zabývá.

2.2.1 Vlastní náklady

Vyhláška v § 49 odst. 5 říká, že vlastní náklady zásob vytvořených vlastní činností se oceňují ve *skutečné výši* nebo na základě *kalkulace výroby*, stanovené účetní jednotkou. Zásobami vytvořenými vlastní činností jsou nedokončená výroba, polotovary a hotové výrobky.

Vlastní náklady zahrnují přímé náklady a mohou zahrnovat také poměrnou část variabilních a fixních nepřímých nákladů přiřaditelných k danému výkonu a vztahujících se k období činnosti. Náklady na prodej se nezahrnují. Volbu metody provede účetní jednotka sama s respektováním principu významnosti a věrného a poctivého zobrazení majetku.

Je tedy na rozhodnutí každé účetní jednotky, jak vymezí vlastní náklady ve své vnitropodnikové směrnici – zda budou pouze na úrovni přímých nákladů nebo zda budou zahrnovat také poměrnou část fixních nepřímých a variabilních nákladů. Tento vnitřní předpis je potřeba pravidelně revidovat, neboť v průběhu času se můžou měnit podmínky. Nelze tedy bezmyšlenkovitě vycházet z kalkulací stanovených za podmínek platných před několika lety nebo z kalkulací převzatých od jiných účetních jednotek.

2.3 České účetní standardy

Posledním z trojice nejdůležitějších legislativních zdrojů upravujících oblast účetnictví jsou *České účetní standardy pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů.*

Také ustanovení v ČÚS lze chápat jako doporučení pro vytvoření vnitropodnikové směrnice. ČÚS sice nelze považovat za normu, kterou je nutno bezvýhradně dodržovat (nemůže nařizovat něco, co nenařizuje zákon), ale i přesto je vhodné je dodržovat. Obzvlášť proto, že pokud se od ustanovení ČÚS odchýlíme, je nutno náš zvolený postup okomentovat v příloze k účetní závěrce.

Podnět k vytvoření vnitřní účetní směrnice dávající ČÚS v následujících oblastech:

- vnitropodnikové účetnictví
- rezervy
- operace s obchodním závodem
- zásoby

- náklady a výnosy
- konsolidovaná účetní závěrka

V podkapitolách následně rozeberu pouze oblasti důležité pro praktickou část této práce.

Směrnici pro vnitropodnikové účetnictví tvoří účetní jednotka v souladu s *Českým účetním standardem č. 001 – Účty a zásady účtování na účtech*, bodem 2.5.1., kde je uvedeno, že účetní jednotka sama určí formu, organizaci a zaměření vnitropodnikového účetnictví.

Směrnici pro operace s obchodním zákonem tvoří účetní jednotka v souladu s *ČÚS č. 011 – Operace s obchodním závodem* pouze pokud v ní má dojít k nějakému druhu přeměny (fúze, rozdělení apod.).

Pokud účetní jednotka podléhá konsolidaci, tak je vhodné, aby postup a pravidla konsolidace upravila ve směrnici v souladu s *Českým účetním standardem č. 020 – Konsolidovaná účetní závěrka.*

2.3.1 Zásady pro tvorbu a použití rezerv

Rezervy jsou určeny k pokrytí závazků nebo nákladů, jejichž povaha je jasně definována, je pravděpodobné nebo jisté, že nastanou, ale není předem jistá jejich výše či okamžik vzniku (§ 26 odst. 3 ZÚ).

Podle *Českého účetního standardu č. 004 – Rezervy*, bodu 2.2., účetní jednotka ve svém vnitřním předpisu stanoví, které rezervy bude tvořit a vymezí jejich obsah. Dál podle bodu 3.3. také stanoví pro jednotlivé rezervy jejich výši a způsob jejich vytváření a používání.

Úkolem rezervy je promítnout do aktuálního účetního období možné náklady, jejichž příčina vznikla v tomto období, ale výdaje budou uskutečněny až někdy v budoucnu (není jisté kdy). Účelem je zajištění prostředků na úhradu budoucích výdajů. Mohlo by se totiž stát, že celý zisk bude rozdělen a v okamžiku potřeby uhrazení výdaje nebudou k dispozici prostředky na jeho úhradu.

Rozlišujeme rezervy zákonné a účetní. *Rezervy zákonné* jsou uplatnitelné do základu daně z příjmů, zatímco *rezervy účetní* nikoliv. Struktura rozvahové položky rezerv na straně pasiv pro účetní jednotky sestavující účetní závěrku v plném rozsahu je následující (§ 16 Vyhlášky):

B. Rezervy

B.1. Rezerva na důchody a podobné závazky

B.2. Rezerva na daň z příjmů – jelikož okamžik sestavení účetní závěrky předchází okamžiku podání daňového přiznání pro daň z příjmů právnických osob, tvoří se na budoucí daňovou povinnost rezerva, která je v následujícím období v okamžiku úhrady daně rozpuštěna.

B.3. Rezervy podle zvláštních právních předpisů (rezervy zákonné) – tvoří se zejména podle Zákona č. 593/1992 Sb., o rezervách, ve znění pozdějších předpisů. Nejdůležitější rezervou je rezerva na opravy hmotného majetku[9].

B.4. Ostatní rezervy – například rezerva na garanční opravy, na náklady na likvidaci dlouhodobého majetku či na restrukturalizaci.

Vnitropodniková směrnice věnující se rezervám by tedy měla stanovovat:

- rezervy, které bude tvořit a jejich obsah
- pro jednotlivé rezervy jejich výši a způsob jejich vytváření podle ČÚS č. 004 bodu 3.4. (pokud není způsob jejich tvorby přímo stanoven v některém právním předpisu):
    - procentem z určeného základu
    - v absolutní částce
- okolnosti vedoucí k použití rezervy
- zásady pro jejich inventarizaci a případnou úpravu jejich výše

2.3.2 Zásoby a jejich oceňování

V *Českém účetním standardu č. 015 – Zásoby* můžeme najít doporučení pro vydání vnitřních směrnic v bodech 3.3., 4.1. a 4.4.4.

Oceňování zásob

Současná právní úprava zabývající se oceňováním zásob při vyskladnění umožňuje následující čtyři varianty oceňovacích technik:

- skutečná pořizovací cena
- vážený aritmetický průměr – musí se počítat nejméně jednou za měsíc
- metoda FIFO – ocenění cenou, za kterou byly nakoupeny zásoby, které jsou ve skladu nejdéle (první cena do skladu, první cena ze skladu – z anglického first in, first out)
- předem stanovená cena – je nutno samostatně vykazovat oceňovací odchylky

V bodě 3.3. je uvedeno, že pořizovací cenu zásob lze rozdělit na cenu pořízení a na náklady s pořízením související. Místo ceny pořízení je možné využít také předem stanovenou cenu pořízení a odchylku od skutečné ceny pořízení. Při vyskladnění zásob se tyto náklady, případně odchylky rozpouštějí způsobem stanoveným vnitřním předpisem.

V rámci jednoho analytického účtu je třeba využívat pouze jednoho způsobu ocenění. Z toho vyplývá, že účetní jednotka musí vymezit svým vnitřním předpisem, jakou oceňovací techniku při úbytku zásob použije. Pokud vznikají při účtování zásob odchylky, je nutné v této směrnici upravit také způsob jejich rozpouštění.

Obvykle je k rozpouštění odchylek využíván klasický přístup, kdy se zjistí suma odchylek i zásob součtem jejich počátečního stavu a přírůstků, zjistí se poměr těchto dvou čísel a tímto poměrem se vynásobí hodnota vyskladnění.

[9] Dále sem patří např. rezervy na pěstební činnost, odbahnění rybníka, sanaci pozemků dotčených těžbou, na nakládání s elektroodpadem ze solárních panelů a další rezervy, pokud je jejich tvorba uznána do základu daně z příjmů na základě ustanovení uvedeného v některém zákoně.

Účtování zásob

Bod 4.1. obsahuje informace o způsobu účtování zásob. Účetní jednotky mají na výběr ze dvou možností, a to účtování způsobem A, nebo způsobem B. Výběr jednotlivé varianty záleží na účetní jednotce, přičemž by měla přihlédnout k charakteru svého podnikání.

S bodem 4.1. také úzce souvisí bod 4.4.4.: „Účetní jednotka může stanovit svým předpisem vždy pro příslušné účetní období normy přirozených úbytků zásob a též rozhodne o druzích materiálu, o kterých účtuje přímo do spotřeby, tj. bez zaúčtování na sklad, vždy však se zřetelem k tomu, že spotřeba materiálu vykázaná v účetní závěrce musí odpovídat skutečné spotřebě materiálu."

Pro přehlednost si nyní stručně definujeme dva výše zmíněné způsoby účtování zásob.

Způsob A

- v průběhu účetního období se zásoby evidují na příslušných účtech v účtové třídě 1
- do nákladů se účtují až při jejich vyskladnění či spotřebě
- účetní jednotka má okamžitý přehled o stavu zásob
- stav a pohyb zásob je tedy zachycen v průběhu celého účetního období

Způsob B

- veškeré zásoby se v průběhu roku účtují přímo do nákladů
- na konci roku se provede inventura a zjištěný skutečný stav se zaúčtuje na příslušný účet v účtové třídě 1
- v průběhu roku tedy nejsou dostupné průběžné údaje o stavu zásob

Normy přirozených úbytků si musí účetní jednotka stanovit sama na základě svých specifik. Nedoporučuje se používat normy stanovené v jiných účetních jednotkách.

I když to není nikde stanoveno, tak se v praxi při řešení problematiky přirozených úbytků využívá ustanovení v § 25 odst. 2 ZDP. Je zde uvedeno, že škody a manka se nepovažují za úbytky vyplývající z přirozených vlastností zásob. Přirozenými úbytky jsou např. rozprach, sesychání, ztratné v maloobchodním prodeji, nezaviněné úhyny zvířat apod.

Pro účetní jednotky, které se zabývají nákupem a prodejem zásob, je důležité mít tuto oblast podrobně popsanou ve svých směrnicích. Pokud by tato oblast specifikována nebyla, mohlo by to snižovat průkaznost účetní závěrky a v účetní jednotce by existovalo riziko z nedostatečně nastaveného kontrolního systému. Podle Huly (2009, s. 4) by směrnice věnující se zásobám měla upravovat následující oblasti:

- zachycení způsobu účtování zásob (nákup, převod a prodej jednotlivých druhů zásob)
- specifikace druhů účetních dokladů, které se vážou k zásobám
- výběr mezi metodou účtování A nebo B
- jak jsou zaúčtovány vedlejší pořizovací náklady
- kalkulační vzorec pro zásoby vlastní výroby
- popis inventarizace zásob
- určení procenta mank do normy přirozených úbytků u jednotlivých zásob

2.3.3 Náklady a výnosy

U nákladů a výnosů je vhodné stanovit vnitřní směrnicí postup pro jejich časové rozlišení, jak uvádí *Český účetní standard č. 019 – Náklady a výnosy*, bod. 6.5.

Účetní jednotky musí účtovat náklady a výnosy do období, s nímž časově a věcně souvisí. Účtování se provádí bez ohledu na okamžik jejich zaplacení nebo přijetí. (§ 3 odst. 1 ZÚ).

Při určování položek, které by měly být časově rozlišeny, by se účetní jednotka měla zabývat především jejich významností. Podle § 19 odst. 7 ZÚ se „informace považuje za významnou, jestliže je o ní možné předpokládat, že by její neuvedení nebo chybné uvedení mohlo ovlivnit úsudek uživatele, přičemž významnost jednotlivých informací se posuzuje v souvislosti s jinými obdobnými informacemi“.

Z tohoto ustanovení je možné odvodit, že není nutné bezvýhradně využívat časové rozlišení. Nevýznamné položky lze zaúčtovat do období jejich vzniku a ne do období, se kterým souvisí. Každý jednotlivec však může hranici významnosti vnímat jinak, je tedy vhodné, aby účetní jednotka míru významnosti upravila vnitřním předpisem.

Časové rozlišení není nutné využívat ani u pravidelně se opakujících výdajů či příjmů v případě, že se výrazněji neovlivní věcná a časová souvislost nákladů a výnosů (ČÚS 019, bod 6.4.). Položky, které nebudou pro svou nevýznamnost či pravidelnost časově rozlišovány, by měla účetní jednotka stanovit ve své vnitřní směrnici.

Pozornost je vhodné také věnovat Pokynu GFŘ D-22 k § 23 odst. 2 ZDP (2015, s. 24 – 25). Ten uvádí, že výše zmíněné nevýznamné či pravidelně se opakující položky lze i pro účely stanovení základu daně z příjmu považovat za daňové výdaje, popř. příjmy, u nichž byla dodržena časová a věcná souvislost. Tento postup lze aplikovat pouze u částek, které by se rozlišovaly mezi dvěma účetními obdobími. Ze skupiny nevýznamných položek to může být např. předplatné novin a časopisů, nákup kalendářů a diářů. Z pravidelně se opakujících plateb to může být placené pojistné, které se nekryje s účetním (daňovým) obdobím, úhrada za činnost auditorů a daňových poradců vztahující se k předcházejícímu období apod.

2.4 Další doporučované směrnice

Ne všechny směrnice týkající se účetnictví musí nutně vycházet pouze z účetních předpisů. Jako příklad můžeme uvést *Zákon č. 65/1965 Sb., zákoník práce*, který upravuje pracovně-právní vztahy mezi zaměstnavatelem a zaměstnanci. Mimo jiné stanovuje výpočet cestovních náhrad, jež musí být následně nějakým způsobem proúčtován.

2.4.1 Náhrada výdajů v souvislosti s výkonem práce

Problematikou náhrady výdajů v souvislosti s výkonem práce se zabývá ZP v části sedmé. Takovými výdaje jsou nejčastěji již zmíněné cestovní náhrady. Při sestavování směrnice je nutné brát v potaz také příslušná ustanovení ZDP. Vypočtené náklady totiž musíme posoudit také z daňového hlediska.

Podle § 151 ZP je zaměstnavatel povinen poskytovat zaměstnanci náhradu výdajů, které mu vzniknou v souvislosti s výkonem práce, v rozsahu a za podmínek stanovených tímto zákonem. Takovými výdaji jsou především výdaje, které vzniknou zaměstnanci při pracovní

cestě[10]. Podle § 42 odst. 1 ZP se pracovní cestou rozumí časově omezené vyslání zaměstnance zaměstnavatelem k výkonu práce mimo sjednané místo výkonu práce.

Druhy cestovních náhrad můžou být podle §156 ZP následující:

- náhrada jízdních výdajů,
- náhrada jízdních výdajů k návštěvě člena rodiny,
- náhrada výdajů za ubytování,
- náhrada zvýšených stravovacích výdajů (dále jen "stravné"),
- náhrada nutných vedlejších výdajů.

Zákoník práce rozlišuje cestovní náhrady poskytované v *soukromém sektoru*, kde stanovuje pouze minimální výše náhrad a dále cestovní náhrady pro *veřejný sektor*[11], kde v zájmu ochrany veřejných rozpočtů stanovuje také maximální výši náhrad.

Zaměstnavatel v soukromém sektoru má tedy právo určit svým vnitřním předpisem výši cestovních náhrad nad zákonem vyžadovanou minimální úroveň. Minimální výši stanovuje § 163 odst. 1 ZP. Tato minimální hranice je každoročně upravována vyhláškou Ministerstva práce a sociálních věcí. Pro rok 2017 je platná Vyhláška č. 440/2016 Sb., která stanovuje následující minimální hodnoty stravného:

- 72 Kč, trvá-li pracovní cesta 5 až 12 hodin,
- 109 Kč, trvá-li pracovní cesta déle než 12 hodin, nejdéle však 18 hodin,
- 171 Kč, trvá-li pracovní cesta déle než 18 hodin.

Zahraniční stravné musí činit minimálně 75 %[12] základní sazby zahraničního stravného stanovené prováděcím právním předpisem[13] pro stát, ve kterém zaměstnanec stráví v příslušném kalendářním dni nejvíce času (§ 170 odst. 2 ZP).

Jak už jsem zmínila výše, problematiku cestovních náhrad řeší také ZDP. Z pohledu zaměstnavatele a jeho daňově uznatelných výdajů nás zajímá ustanovení v § 24 odst. 2 písm. zh) kde je uvedeno, že daňově uznatelnými výdaji jsou náhrady cestovních výdajů do výše stanovené zvláštním právním předpisem (s odkazem na ustanovení ZP). Jelikož pro soukromý sektor není určen horní limit, jsou cestovní náhrady zaměstnanců podle § 152 ZP *daňovým výdajem (nákladem) soukromých zaměstnavatelů bez jakéhokoli omezení.*

Z pohledu zaměstnance a jeho zdanitelných příjmů ale musíme věnovat pozornost také ustanovení v § 6 odst. 7 písm. a) ZDP. Z něj vyplývá, že za příjmy ze závislé činnosti se nepovažují a předmětem daně nejsou náhrady cestovních výdajů *pouze do výše stanovené ZP pro zaměstnance zaměstnavatele ve veřejném sektoru.* To znamená, že vše nad tento limit bude u zaměstnanců v soukromém sektoru zdanitelných příjmem. Tuto skutečnosti pak musí

[10] Dále podle § 152 ZP také při cestě mimo pravidelné pracoviště, mimořádné cestě v souvislosti s výkonem práce mimo rozvrh směn v místě výkonu práce nebo pravidelného pracoviště, přeložení, dočasném přidělení, přijetí do zaměstnání v pracovním poměru, výkonu práce v zahraničí.
[11] Zaměstnavatelem ve veřejném sektoru je podle § 109 odst. 3 ZP například stát, územní samosprávný celek, státní fond, některé příspěvkové organizace apod.
[12] U členů posádek plavidel vnitrozemské plavby nejméně 50 % (§ 170 odst. 2 ZP).
[13]Prováděcí právní předpis vydává každoročně Ministerstvo financí České republiky. Pro rok 2017 je platná Vyhláška č. 366/2016 Sb., dostupná z: http://www.mfcr.cz/cs/legislativa/legislativni-dokumenty/2016/vyhlaska-c-366-2016-sb-26633.

vzít zaměstnavatel v úvahu při výpočtu mezd. Může tomu předejít tím, že ve vnitřní směrnici nestanoví náhrady vyšší než je horní hranice pro veřejný sektor.

Kromě výše cestovních náhrad může zaměstnavatel v příslušném vnitřním předpise upravovat také následující oblasti:

- může snížit procento krácení stravného za každé bezplatně poskytnuté jídlo (ZP stanovuje maximální procento krácení)
- může zvýšit sazbu základní náhrady za 1 km jízdy (v ZP stanoveny pouze minimální sazby)
- může také podle § 180 ZP stanovit, že zaměstnancům na zahraniční pracovní cestě bude poskytnuto kapesné až do výše 40 % zahraničního stravného
- může povolit paušalizaci náhrad podle § 182

Na závěr můžeme ještě zmínit ustanovení v § 190, podle kterého může zaměstnavatel svým vnitřním předpisem stanovit podmínky, výši a způsob poskytnutí náhrad za opotřebení vlastního nářadí, zařízení nebo jiných předmětů potřebných k výkonu práce zaměstnance.

SEZNAM POUŽITÝCH ZDROJŮ

Odborná literatura

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

2) HRUŠKA, Vladimír. *Podnikatelské vnitropodnikové směrnice.* Český Těšín: PORADCE, 2008, (4-5/08). 272 s. ISSN 1213-9270.

3) KOVALÍKOVÁ, Hana. *Vnitřní směrnice pro podnikatele 2015.* 12. akt. vyd. Olomouc: ANAG, 2015. 439 s. ISBN 978-80-7263-942-7.

4) KRÁLÍČEK, Vladimír a Jan MOLÍN. *Vnější a vnitřní kontrola z pohledu managementu.* 1. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2014. 232 s. ISBN 978-80-7478-557-3.

5) LOUŠA, František. *Vnitropodnikové směrnice v účetnictví.* 6. akt. vyd. Praha: Grada, 2014. 119 s. ISBN 978-80-247-5172-6.

6) SCHIFFER, Vladimír. *Vnitřní kontrolní systém. Významný nástroj ochrany majetku a hospodaření účetních jednotek.* 1. vyd. Praha: ASPI, 2009. 224 s. ISBN 978-80-7357-436-9.

7) SOTONA, Milan. *Vnitropodnikové směrnice – účetnictví 2005.* 1.vyd. Brno: CP Books, 2005. 164 s. ISBN 80-251-0173-8.

8) ŽÁK, Milan a kol. *Velká ekonomická encyklopedie*. Praha: Linde, 1999. 806 s. ISBN 80-7201-172-3.

Internetové zdroje

9) BULLA, Miroslav. *Seriál pro začínající účetní* [online]. 2012 [cit. 2017-03-14]. Dostupné z: <http://www.ucetnikavarna.cz/archiv/dokument/doc-d37542v47438-serial-pro-zacinajici-ucetni/?search_query=seri%C3%A1l%20pro%20za%C4%8D%C3%ADnaj%C3%ADc%C3%AD%20%C3%BA%C4%8Detn%C3%AD&search_results_page>.

10) *ČNB – Česká národní banka: Kurzy devizového trhu* [online]. Praha, 2017 [cit. 2016-11-07]. Dostupné z: <https://www.cnb.cz/cs/financni_trhy/devizovy_trh/kurzy_devizoveho_trhu/index.html>.

11) *GENERÁLNÍ FINANČNÍ ŘEDITELSTVÍ: Pokyn GFŘ D-22 k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů* [online]. Praha, 2015 [cit. 2017-03-07]. Dostupné z: <http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-zakony/Pokyn_GFR_D-22.pdf>.

12) HULA, Jiří. *Máte zaveden kvalitní kontrolní systém účetnictví?* [online]. 22.10.2013 [cit. 2017-03-18]. Dostupné z: <https://financnimanagement.ihned.cz/c1-61018820-mate-zaveden-kvalitni-vnitrni-kontrolni-system-ucetnictvi>.

13) HULA, Jiří. *METODICKÁ SMĚRNICE FIRMY AUDIT ÚČETNICTVÍ, s.r.o: Nejčastější chyby zjištěné při auditech účetních závěrek – popis, dopady a prevence jejich vzniku* [online]. Brno, 2009. 9 s. [cit. 2017-03-10]. Dostupné z: <http://www.auditucetnictvi.cz/web/smernice/Nejcastejsi%20chyby%20zjistene%20pri%20auditu%20ucetnich%20zaverek.pdf>.

14) OTRUSINOVÁ, Milana a Karel ŠTEKER. *Vnitropodnikové účetní směrnice* [online]. 2007 [cit. 2017-02-12]. Dostupné z: <http://www.ucetnikavarna.cz/archiv/dokument/doc-d2607v3373-vnitropodnikove-ucetnismernice/?search_query=$issue=4I43&order_by=&order_dir=&type=&search_results_page=1>.

15) THE INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS (IFAC): *Evaluating and Improving Internal Control in Organizations. International Good Practice Guidance* [online]. 2012 [cit. 2017-01-18]. Dostupné z: <https://www.ifac.org/publications-resources/evaluating-and-improving-internal-control-organizations-0>.

16) *Vyhláška č. 366/2016 Sb. o stanovení výše základních sazeb zahraničního stravného pro rok 2017* [online]. Praha: Ministerstvo financí České republiky, 2016 [cit. 2017-01-16]. Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cs/legislativa/legislativni-dokumenty/2016/vyhlaska-c-366-2016-sb-26633>.

17) *Vyhláška č. 440/2016 Sb. o změně sazby základní náhrady za používání silničních motorových vozidel a stravného a o stanovení průměrné ceny pohonných hmot pro účely poskytování cestovních náhrad* [online]. Praha: Ministerstvo práce a sociálních věcí, 2016 [cit. 2017-01-16]. Dostupné z: <http://www.mpsv.cz/files/clanky/28943/vyhlaska_440_2016.pdf>.

Legislativní prameny

18) České účetní standardy pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů. In: ASPI [právní informační systém]. Wolters Kluwer ČR [cit. 2016-11-03].

19) Vyhláška č. 500/2002 Sb., 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. In: ASPI [právní informační systém]. Wolters Kluwer ČR [cit. 2016-10-30].

20) Zákoník práce č. 262/2006 Sb., ve znění pozdějších předpisů. In: ASPI [právní informační systém]. Wolters Kluwer ČR [cit. 2017-01-16].

21) Zákon č. 227/2000 Sb., o elektronickém podpisu, ve znění pozdějších předpisů. In: ASPI [právní informační systém]. Wolters Kluwer ČR [cit. 2017-01-03].

22) Zákon č. 499/2004 Sb., o archivnictví a spisové službě a o změně některých zákonů, ve znění pozdějších předpisů. In: ASPI [právní informační systém]. Wolters Kluwer ČR [cit. 2016-10-16].

23) Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů. In: ASPI [právní informační systém]. Wolters Kluwer ČR [cit. 2016-10-16].

24) Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů. In: ASPI [právní informační systém]. Wolters Kluwer ČR [cit. 2016-12-16].

25) Zákon České národní rady č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, ve znění pozdějších předpisů. In: ASPI [právní informační systém]. Wolters Kluwer ČR [cit. 2016-11-10].

SEZNAM TABULEK

Tabulka 1: Obecné otázky pro tvorbu vnitřního kontrolního systému 14
Tabulka 2: Přehled legislativních pramenů 24
Tabulka 3: Základní údaje o společnosti Control Techniques Brno s.r.o. 40
Tabulka 4: Oddělení funkcí 45
Tabulka 5: Základní směrnice a jejich výskyt ve společnosti 48
Tabulka 6: Výčet specifických směrnic 49
Tabulka 7: Nové vnitropodnikové směrnice 54

SEZNAM POUŽITÝCH ZKRATEK

CRM	Customer Relationship Management (Řízení vztahů se zákazníky)
ČNB	Česká národní banka
ČSSZ	Česká správa sociálního zabezpečení
ČÚS	České účetní standardy pro podnikatele
FIFO	First in first out
GFŘ	Generální finanční ředitelství
IFAC	The International Federation of Accountatns
IT	Informační technologie
MF	Ministerstvo financí
MPSV	Ministerstvo práce a sociálních věcí
OR	Obchodní rejstřík
PHM	Pohonné hmoty
ZDP	Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů
ZDPH	Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty
ZP	Zákon č. 262/2006 Sb., zákoník práce
ZÚ	Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví

SEZNAM PŘÍLOH

Příloha 1 Seznam vnitropodnikových směrnic

Příloha 2 Směrnice č. 180170001 Pravidla pro tvorbu vnitropodnikových směrnic

Příloha 3 Směrnice č. 180170002 Systém zpracování účetnictví

Příloha 4 Směrnice č. 180170003 Oběh a schvalování účetních dokladů

Příloha 5 Směrnice č. 180170004 Dlouhodobý majetek a odpisový plán

Příloha 6 Směrnice č. 180170005 Kurzové rozdíly

Příloha 7 Směrnice č. 180170006 Inventarizace

Příloha 8 Směrnice č. 180170007 Zásoby

Příloha 9 Směrnice č. 180170008 Rezervy a opravné položky

Příloha 10 Směrnice č. 180170009 Časové rozlišení

Příloha 11 Směrnice č. 180170010 Cestovní náhrady

Příloha 12 Směrnice č. 180170011 Zaměstnanecké výhody

Příloha 13 Směrnice č. 180170012 Pravidla pro nastavení credit limitů