

UNIVERZITA PARDUBICE  
FAKULTA EKONOMICKO-SPRÁVNÍ

BAKALÁŘSKÁ PRÁCE

2008

Alexandra Kamenická

Univerzita Pardubice  
Fakulta ekonomicko-správní

Selhání vnitřního kontrolního systému a jeho daňové důsledky  
Alexandra Kamenická

Bakalářská práce

2008

## ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: **Alexandra KAMENICKÁ**

Studijní program: **B6208 Ekonomika a management**

Studijní obor: **Management podniku**

Název tématu: **Selhání vnitřního kontrolního systému a jeho daňové důsledky**

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

Osnova:

- 1) Úvod
- 2) Vnitřní kontrolní systém
  - Správné nastavení vnitřního kontrolního systému
  - Nesprávné nastavení vnitřního kontrolního systému
- 3) Odpovědnost zaměstnanců za vykonanou práci
  - Možnosti zaměstnavatele postihnout zaměstnance za způsobené škody
  - Možnosti zaměstnance
- 4) Porovnání správného nastavení vnitřního kontrolního systému s příkladem nastavení v konkrétní firmě
- 5) Daňové důsledky pro firmu, které plynou ze špatně nastaveného vnitřního kontrolního systému
- 6) Způsob vypořádání se zaměstnancem, který způsobil škodu firmě
- 7) Závěr

Rozsah grafických prací: -  
Rozsah pracovní zprávy: cca 30 stran  
Forma zpracování bakalářské práce: tištěná/elektronická

Seznam odborné literatury:

Zákon č. 235/2004 Sb.o dani z přidané hodnoty, Zákon č. 563/1991 Sb. o účetnictví, Zákon č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů, Zákon č. 262/2006 Sb. Zákoník práce, Zákon č. 140/1961 Sb.trestní zákon, Kreativní účetnictví, Zneužívání účetnictví - možnosti a meze (Komora auditorů ČR KAČR Praha 2001)

Vedoucí bakalářské práce:

**Ing. Jan Pavel, Ph.D.**  
Ústav ekonomiky a managementu

Datum zadání bakalářské práce:

**29. října 2007**

Termín odevzdání bakalářské práce:

**19. května 2008**

prof. Ing. Jan Čapek, CSc.  
děkan

L.S.

doc. Ing. et Ing. Renáta Myšková, Ph.D.  
vedoucí ústavu

V Pardubicích dne 29. října 2007

## **SOUHRN**

Práce popisuje, co je vnitřní kontrolní systém a k čemu slouží. Pojednává o jeho ideální podobě. Na příkladu fiktivní firmy s.r.o. porovnává skutečné nastavení kontrolního systému s ideální podobou. Jmenuje nápravná opatření ke zlepšení vnitřního kontrolního systému v sledované organizaci.

## **KLÍČOVÁ SLOVA**

vnitřní kontrolní systém, směrnice, náhrada škody, nápravná opatření

## **TITLE**

Internal check system failure and its tax consequences

## **ABSTRACT**

This work describes what the internal check system is and what it is used for. It deals with its ideal form. Using an example of a fictive firm Ltd, the work compares the real setting of the check system with its ideal form. It lists corrective measures with the aim of improving the internal check system in the above mentioned organization.

## **KEYWORDS**

internal check system, instructions, compensatory damages, corrective measures



# Obsah

<u>Obsah.....</u>	<u>5</u>
<u>Úvod.....</u>	<u>6</u>
<b><u>1 Vnitřní kontrolní systém, jeho vymezení a ideální podoba.....</u></b>	<b><u>8</u></b>
<u>1.1 Návaznost vnitřního kontrolního systému na organizační strukturu podniku.</u>	<u>8</u>
<u>1.2 Návaznost organizační struktury na obchodní zákoník.....</u>	<u>9</u>
<u>1.3 Organizační struktura popisované fiktivní organizace.....</u>	<u>10</u>
<u>1.4 Směrnice platné pro ekonomický úsek.....</u>	<u>15</u>
<u>1.5 Ověřování účetní závěrky auditorem.....</u>	<u>16</u>
<u>1.6 Zapojení účetního a daňového poradenství do kontrolního systému organizace.....</u>	<u>18</u>
<u>1.7 Rozdělení účetnictví z hlediska jeho cílů.....</u>	<u>19</u>
<u>1.8 Důsledky vyplývající z porušování zásad vnitřního kontrolního systému....</u>	<u>19</u>
<b><u>2 Porovnání vnitřního kontrolního systému v konkrétní firmě se správným nastavením tohoto systému, jeho důsledky a konkrétní nápravy.....</u></b>	<b><u>21</u></b>
<u>2.1 Charakteristika sledované modelové firmy.....</u>	<u>21</u>
<u>2.2 Porovnání skutečného stavu vnitřního kontrolního systému s ideální podobou.....</u>	<u>22</u>
<b><u>3 Odpovědnost zaměstnanců za vykonanou práci. Možnosti zaměstnavatele postihnout zaměstnance za způsobené škody. Možnosti zaměstnance se vyvinut.....</u></b>	<b><u>36</u></b>
<u>3.1 Možnosti zaměstnavatele postihnout zaměstnance za způsobené škody.....</u>	<u>36</u>
<u>3.2 Možnosti zaměstnance bránit se náhradě škody.....</u>	<u>37</u>
<u>3.3 Postup v případech nejzávažnějšího porušování pracovní kázně.....</u>	<u>37</u>
<b><u>4 Uplatnění náhrady vzniklé škody a postup organizace vůči pracovníkovi, který porušil pracovní povinnosti uložené zákony a podnikovými směrnicemi</u></b>	<b><u>39</u></b>
<u>Závěr.....</u>	<u>41</u>
<u>Literatura.....</u>	<u>43</u>
<b>tabulka 1 – Přehled právních forem podnikání v návaznosti na odpovědnost</b>	<b>9</b>
<b>tabulka 2 – Výpočet výše odpisů osobních automobilů.....</b>	<b>28</b>

<b>tabulka 3 – Výpočet výše odpisů vysokozdvížného vozíku.....</b>	<b>34</b>
<b>schéma 1 – Schéma postupu při tvorbě pracovních náplní.....</b>	<b>15</b>
<b>příloha 1 – Organizační schéma modelové organizace.....</b>	<b>44</b>

## **Úvod**

Téma mé bakalářské práce „Selhání vnitřního kontrolního systému a jeho daňové důsledky“ jsem si vybrala, neboť pracuji jako účetní a s tímto problémem se setkávám neustále. Mnoho firem zápasí v menší či větší míře s vnitřním kontrolním systémem. Většinou si podniky neuvědomují komplexnost a provázanost tohoto výrazu.

Vnitřní kontrolní systém musí postihovat všechny oblasti činnosti podniku. Někomu by se mohlo zdát, že jde vlastně o další byrokratický výmysl, avšak v následujících řádcích mé práce



se vám budu snažit dokázat, že jde o velmi důležitou a zásadní činnost, která je jednou z nejdůležitějších a nenahraditelnou součástí každého zdravého podniku.

Cílem této bakalářské práce je ukázat, že smyslem vnitřního kontrolního systému podniku je odhalovat nedostatky, zabránit jejich opakování, vytvářet podmínky pro jejich odstraňování a tím napomáhat prosperitě organizace.

V první kapitole bakalářské práce budu popisovat správné nastavení vnitřního kontrolního systému. To vychází z organizační struktury podniku, vymezení kompetencí jednotlivých útvarů a pracovníků, které se projevují ve vnitropodnikových směrnících a stanovením konkrétních pracovních náplní. Výchozím bodem musí být ustanovení obchodního zákoníku č. 513/1991 Sb. (dále jen obchodní zákoník) ve znění pozdějších předpisů, neboť musí být respektován charakter obchodní firmy ve smyslu ustanovení § 8 tohoto zákona.

Porovnáním vnitřního kontrolního systému v konkrétní firmě se správným nastavením tohoto systému, jeho důsledkům a konkrétním nápravám se budu věnovat v kapitole druhé. Nejdříve zde představím fiktivní firmu, na které budu demonstrovat nesprávné nastavení vnitřního kontrolního systému. Dále se zde budu věnovat ekonomickým, právním i daňovým důsledkům plynoucích ze špatně nastaveného systému a tomu jak se s konkrétními problémy a chybami firma vypořádala.

Na to, ve třetí kapitole, navazuje odpovědnost jednotlivých osob za způsobené škody s uvedením možností, které zákoník práce č. 262/2006 Sb. ve znění pozdějších předpisů (dále jen zákoník práce) poskytuje použít jak proti zaměstnanci tak i proti zaměstnavateli.

Následně ve čtvrté kapitole popisují způsob vypořádání s osobami, které porušily povinnosti uložené zákony a podnikovými směrnici.

V samotném závěru mé práce se věnuji výsledkům činnosti vnitropodnikové kontroly a nápravným opatřením do budoucna, jež plynou z popisovaných chyb.

# **1 Vnitřní kontrolní systém, jeho vymezení a ideální podoba**

## **1.1 Návaznost vnitřního kontrolního systému na organizační strukturu podniku**

Vnitřní kontrolní systém vychází z organizační struktury jednotlivého podniku. Názornou ukázkou organizační struktury společnosti s ručením omezeným uvádím v příloze č. 1. Z organizační struktury podniku vychází kompetence a odpovědnost jednotlivých složek i pracovníků podniku<sup>1</sup>. Kompetence jsou konkretizovány stanovenými pracovními náplněmi ve všech organizačních složkách od jednatele po uklízečky.

Vezměme si například tak banální záležitost jako je zaúčtování běžného dokladu. Aby byl doklad považován za účetní, musí obsahovat náležitosti podle zákona o účetnictví č. 563/1991

---

<sup>1</sup> Tureckiová, M., Řízení a rozvoj lidí ve firmách. Praha: nakladatelství GRADA PUBLISHING A.S. str.32

Sb. ve znění pozdějších předpisů (dále jen zákona o účetnictví) § 11 odst. 1 písmene a až f). Právě pracovní náplň nám řekne, kdo je odpovědný za zaúčtování a kdo doklad schválí, protože v praxi by to měli být rozdílné osoby.

## 1.2 Návaznost organizační struktury na obchodní zákoník

Obchodník zákoník rozlišuje různé právní podoby, kterých ekonomický subjekt nabývá. Jsou to: podnikatel – fyzická osoba zapsaná v obchodním rejstříku, veřejná obchodní společnost, komanditní společnost, společnost s ručením omezeným, akciová společnost, evropská společnost a evropské hospodářské zájmové sdružení a družstvo.

Právní osoba jedná statutárním orgánem nebo za ni jedná zástupce. Je-li podnikatelem fyzická osoba, jedná osobně nebo za ni jedná zástupce. Obchodní společnost je obecně vymezena jako právní osoba založená za účelem podnikání, nestanoví-li právo Evropských společenství či zákon jinak.

tabulka 1 – Přehled právních forem podnikání v návaznosti na odpovědnost

Právní forma	Statutární orgán	Odpovědnost	Řízení a vnitřní kontrolní činnost
Živnost	fyzická osoba osobně	fyzická osoba ručí celým svým majetkem	fyzická osoba osobně
Veřejná obchodní společnost	všichni společníci pokud společenská smlouva nestanoví jinak	společnost ručí za závazky celým svým majetkem, společníci ručí za závazky celým svým majetkem	společníci nerozdílně, lze pověřit i zástupce
Komanditní společnost	všichni komplementáři	komanditisté ručí za závazky do výše	komplementáři řídí firmu, komanditiské

		svého nesplaceného vkladu, komplementáři ručí celým svým majetkem	mají právo kontrolovat hospodaření
Společnost s ručením omezeným	jednatel-é	společníci ručí do výše souhrnu nesplacených částí vkladů, společnost ručí celým svým majetkem	jednatel, valná hromada (schvaluje účetní závěrku), dozorčí rada, je-li ustanovena
Akciová společnost	představenstvo	společnost ručí celým svým majetkem, akcionáři neručí za závazky	valná hromada, představenstvo, dozorčí rada
Družstvo	představenstvo	společnost celým svým majetkem, členové družstva neručí	členská schůze, představenstvo, kontrolní komise

Zdroj: vlastní zpracování

### 1.3 Organizační struktura popisované fiktivní organizace

Celou organizaci řídí v případě popisované společnosti s ručením omezením jednatel, pod kterého spadají jednotlivé organizačním řádem stanovené útvary. V první řadě se jedná o přímou podřízenost jednatelem. Do této kategorie spadá výrobní ředitel, ekonomický ředitel, vedoucí obchodního oddělení, interní auditor, personální a propagační oddělení. Jednatel přímo řídí práci sekretariátu a svého asistenta.

Výrobní ředitel organizuje činnost vedoucího plánování výroby, vedoucího technologa výroby, vedoucího údržby, vedoucího tváření a tepelného zpracování a organizuje rovněž činnost ostrahy.

Ekonomický ředitel řídí činnost všeobecné účtárny, mzdové účtárny, oddělení nákupu a centrální evidence dokladů.

Obchodní činnost řídí vedoucí obchodního oddělení, který organizuje práci jednotlivých obchodních zástupců.

Nyní uvádím popis některých činností z organizačního schéma společnosti s ručením omezeným uvedených v příloze č. 1.

1) Jednatel – jakožto statutární orgán společnosti, zastupuje firmu navenek. Aktivity jednatele společnosti jsou komplexní. Odpovídá všeobecně za vedení a kontrolu celé firmy, to znamená, že odpovídá za plánování, organizování, personalistiku, účetnictví a nese za celou organizaci právní odpovědnost. Určuje odpovědnosti a pravomoci vedoucích pracovníků společnosti a kontroluje jejich práci. Schvaluje faktury přijaté a objednávky, především investiční, a rozhoduje o případném pozastavení jejich úhrad. Schvaluje veškeré platební příkazy. Vypracovává spolu s výrobním ředitelem plán výroby, tvoří plán investiční a schvaluje plán personální. Tvoří organizační strukturu tak, aby jednotlivé útvary podniku mohly co nejefektivněji pracovat. Spoluvytváří podnikovou, obchodní a funkční strategii. Odpovídá za zavedení, dokumentování a udržování systému jakosti ve všech činnostech. Spoluvytváří a schvaluje vnitropodnikové směrnice pro celkový chod organizace. Při řízení společnosti postupuje ve smyslu pokynů interních směrnic a pravidel bezpečnosti a ochrany zdraví při práci (dále jen BOZP). Prosazuje firemní strategii, kulturu a sám podle ní jedná. Je zastupován výrobním nebo ekonomickým ředitelem.

2) Výrobní ředitel – odpovídá za plány, organizaci, vedení a kontrolu chodu výrobní činnosti za účelem tvorby maximálního zisku pro společnost, a to nejen finančního, ale i v podobě naplňování stanovené filozofie a podnikatelských cílů. Spolupracuje s jednatelem a personálním oddělením při zabezpečování personálního obsazení svěřeného úseku. Schvaluje objednávání zboží nebo služeb v rámci výrobní činnosti společnosti dle vnitřních předpisů společnosti. Operativně řeší provozní problémy týkající se výroby společnosti. Spolupracuje s externím správcem počítačové sítě a odpovídá za správný chod informačního systému celého podniku. V případě nepřítomnosti jednatele svolává a vede porady vedení společnosti. Poskytuje zaměstnavateli jedenkrát týdně zprávu o činnosti výroby a o průběhu plnění sjednaných úkolů a plánů. Schvaluje faktury přijaté pro výrobní oblast a rozhoduje o jejich úhradách. Spolupracuje vnitropodnikové směrnice pro výrobu. Dodržuje pracovní řád, interní směrnice a pravidla BOZP. Výrobní ředitel je zastupován jednatelem nebo obchodním ředitelem.

3) Ekonomický ředitel - odpovídá za řízení ekonomického úseku, tj. za plány, organizaci, vedení a kontrolu ekonomického oddělení včetně účtárny. V rámci své kompetence spolupracuje s personálním oddělení na zabezpečení nábory kvalifikovaných pracovníků. Kontroluje, usměrňuje a hodnotí činnosti pracovníků ekonomického úseku. Poskytuje podporu a pomoc pracovníkům ekonomického oddělení. Spolupracuje na tvorbě vnitropodnikových směrnic pro ekonomickou a účetní oblast. Poskytuje zaměstnavateli jedenkrát týdně zprávu o činnosti ekonomického a účetního oddělení a o průběhu plnění sjednaných úkolů a plánů. Schvaluje objednávky a faktury přijaté za své oddělení. Právně upravuje obchodní vztahy za spolupráce externího právníka, a to se zvýšeným důrazem na uzavírané smlouvy, ku prospěchu zaměstnavatele. Předchází vzniku nedobytných pohledávek a včas upozorňuje na prodlení zákazníků s úhradami. Zkoumá solventnost zákazníků před uzavřením příslušné smlouvy, navrhuje vhodné zajištění pohledávek. Poskytuje potřebnou součinnost a podklady pro tvorbu projektů k žádostem o granty, dotace a pobídky z veřejných a jiných zdrojů. Plní další úkoly uložené jednatelem. Zajišťuje vnitřní kontrolní systém za ekonomickou a účetní oblast ve spolupráci s externím daňovým poradcem a odpovídá za provedení auditu, který má podnik povinný, organizuje fyzické inventury a zajišťuje vyčíslení inventurních rozdílů. Na základě výsledků auditu zabezpečuje provedení nápravných opatření ve všech směrech. Dodržuje pracovní řád, interní směrnice a pravidla BOZP.

V předchozích odstavcích jsem popsala vrcholový management podniku, pod který spadají články středního managementu. Popis pravomocí a odpovědností středního managementu budu demonstrovat na pozici vedoucího obchodního oddělení.

4) Vedoucí obchodního oddělení – odpovídá za vedení a kontrolu, za plánování a organizování činnosti obchodního oddělení. Zajišťuje obchodní jednání, komunikaci se zákazníky, tvorbu poptávek a nabídek, schvalování zakázek, obchodních objednávek, faktur přijatých a vystavených. Podílí se na vytváření vnitropodnikových směrnic platných pro obchodní úsek. Poskytuje zaměstnavateli jedenkrát týdně na poradách vedení zprávu o obchodní činnosti a o průběhu plnění sjednaných úkolů a plánů. Spolupracuje s personálním oddělení při nábory a přijímání nových pracovníků do obchodního úseku. Dodržuje pracovní řád, interní směrnice a pravidla BOZP.

Po ukázce popisu středního managementu se budu zabývat náplní práce jednotlivých pracovníků, a to na příkladu ekonomického oddělení.

5) Účetní všeobecné účtárny – účtuje na základě vnějších a vnitřních dokladů do účetní evidence o hospodářských operacích, majetku, závazcích a pohledávkách. Účtuje o pohybu

a změně stavu zásob. Účtuje o nákladech a výnosech na základě dokladů vystavovaných ostatními útvary podniku. Na základě podkladů vytvořených ve mzdové účtárně účtuje o mzdách, srážkách ze mzdy, daňových povinnostech atd..

Účtuje o zařazování majetku do účetní evidence na základě zařazovacích protokolů vystavených jinými útvary. Zjišťuje odpisové sazby a průčtovává odpisy do nákladů. Odpovídá za správné zařazení odepisovaného majetku do užívání z hlediska časového a výše pořizovací ceny. Provádí vyúčtování výsledků provedených fyzických inventur majetku. Zabezpečuje dokladovou inventarizaci pohledávek a závazků, vystavuje protokoly o zjištěných inventarizačních rozdílech tohoto majetku. Vyhotovuje podklady pro statistické výkazy.

Na základě vnitropodnikové směrnice vede vnitropodnikové účetnictví rozúčtováním nákladů a výnosů na jednotlivá střediska. Pracuje jako člen inventarizačních komisí v těch případech, kdy byl do těchto orgánů ustanoven. Veškeré účetní zápisy provádí na základě účetních dokladů vyhotovených a schválených oprávněnými osobami. Spolupracuje při sestavení přiznání k dani z příjmů právnických osob. Předává podklady pro stanovení daně z přidané hodnoty hlavnímu účetnímu. V případě nepřítomnosti je zastupován hlavním účetním. Dodržuje směrnice, pracovní řád a pravidla BOZP. Dbá pokynů nadřízených pracovníků.

6) Hlavní účetní – řídí a organizuje účtárny, kontroluje práci podřízených, vyhotovuje daňová přiznání k dani z příjmů právnických osob, k dani z přidané hodnoty, silniční dani, dani z nemovitostí a převodu nemovitostí. Vyhotovuje platební příkazy na základě schválených dokladů z informačního systému. Spolupracuje s vnějšími kontrolními orgány a sleduje cash-flow. Přípravuje opatření pro ekonomického ředitele a pro orgány veřejné správy, zejména celní úřady. Hlavní účetní je zastupován ekonomickým ředitelem a sám tohoto v době nepřítomnosti zastupuje. Dbá pokynů nadřízených pracovníků. Dodržuje směrnice, pracovní řád a pravidla BOZP.

7) Mzdová účetní - zpracovává evidenci docházky, jednotlivým zaměstnancům přiděluje docházkové karty a na základě převzatých podkladů vypracovává měsíční plány pracovního zařazení na směny. Po skončení měsíčního období provádí uzávěrku docházky. Na základě podkladů z evidence docházky a údajů shromažďovaných z jednotlivých úseků vypočítává mzdy a provádí výpočet nemocenských dávek, srážky ze mzdy jednotlivých pracovníků například na úhradu obědů, vydaných stravenek a případné ostatní srážky, stanovené interními směrnicemi např. za oděv, obuv a dále srážky na základě exekuce a soudní rozhodnutí.

Vyhotovuje a zasílá přihlášky a odhlášky na zdravotní pojišťovny, u kterých jsou zaměstnanci evidováni a posílá zákonem stanovené přehledy. Provádí roční vyúčtování srážkové a zálohové daně pro finanční úřad.

Předává podklady finanční účtárně pro zaúčtování mezd do účetnictví a generuje hromadné platební příkazy pro bezhotovostní platby mezd zaměstnancům a pro ostatní příjemce. Zajišťuje veškerý styk se zaměstnanci a všechny související doklady. Zpracovává statistické výkazy a přehledy, týkající se mzdové oblasti, jednak pro vnitropodnikové využití a jednak pro vnější orgány.

V případě nepřítomnosti zastupuje personalistu, tj. zpracovává veškeré vstupní doklady potřebné pro nástup zaměstnance do pracovního poměru. Dbá pokynů nadřízených pracovníků. Dodržuje směrnice, pracovní řád a pravidla BOZP.

8) Centrální evidence dokladů (CED) -V rámci podniku zajišťuje distribuci pošty k příslušným útvarům a pracovníkům. Zadává do informačního systému přijaté faktury a veškeré údaje potřebné pro jejich identifikaci. K údajům faktury připojuje informaci o tom, kdo je oprávněn hospodářskou operaci schválit. Zabezpečuje schvalování dokladů u odpovědných osob, pokud je to vzhledem k jejich povaze nutné. Přiřazuje přijaté faktury k vystaveným objednávkám a dodacím listům. Skladníkům předává podklady k vyhotovení příjemky. Vede pokladnu v české měně, přijímá a vydává peníze zejména za účelem realizace drobných nákupů za hotové. Vystavuje pokladní příjmové a výdajové doklady. Realizuje drobné nákupy za hotové a vede o tom příslušnou evidenci. V případě nepřítomnosti je zastupována nákupčí. Dodržuje směrnice, pracovní řád a pravidla BOZP. Dbá pokynů nadřízených pracovníků.

9) Nákupčí - odpovídá v rámci celého podniku za vystavování poptávek, objednávek, schvaluje faktury dle vystavených objednávek, fyzicky přebírá objednané zboží, vyjednává slevy a skonta, domlouvá doby splatnosti. Vyhledává nové dodavatele, spolupracuje se sklady a výrobním oddělením. Zastupuje v době nepřítomnosti CED. Dbá pokynů nadřízených pracovníků. Dodržuje směrnice, pracovní řád a pravidla BOZP.

Významným článkem vnitřního kontrolního systému jsou vnitropodnikové směrnice, které upravují činnost jednotlivých útvarů a jednotlivých pracovníků. Aby byly směrnice účinné musí se promítnout až do konkrétních pracovních náplní jednotlivých pracovníků. Pokud některý z těchto článků chybí nebo je uplatňován nesprávně, dochází k tomu, že vnitřní kontrolní systém není účinný.



## schéma 1 – Schéma postupu při tvorbě pracovních náplní

**ÚTVAR → směrnice pro činnost → dopracování do pracovních náplní**

Chybí-li vnitropodniková směrnice, je ztíženo vyvozování osobní odpovědností jednotlivých pracovníků, neboť není možno doložit konkrétní porušení pracovních povinností. Organizace vytváří vnitropodnikové směrnice zejména pro oblast výroby, ekonomiky, obchodu a personalistiky.

### 1.4 Směrnice platné pro ekonomický úsek

Nyní se budu podrobněji zajímat o směrnice pro ekonomickou oblast. Účetní směrnice musí vždy vycházet ze stanoveného oběhu účetních dokladů. V popisu oběhu účetních dokladů musí být uvedeno:

- a) Kdo doklad vyhotovil.
- b) Kdo jej přezkoušel po stránce věcné, což probíhá zpravila na odborně příslušném pracovišti. Jedná se o kontrolu toho, zda obsah účetního dokladu odpovídá skutečnosti, tj. dané hospodářské operaci.
- c) Po stránce formální jej kontroluje účetní. Ověřuje, jak náležitosti účetního dokladu, tak dodržení oběhu účetních dokladů. U sběrných účetních dokladů kontroluje jejich soulad s prvotními účetními doklady.
- d) Obsahuje oprávněnost k zaúčtování účetního případu, a to na základě účetního dokladu podvojným účetním zápisem.
- e) Postup při archivaci účetní dokumentace. Dokumentace musí být chráněna před zničením a poškozením, musí být uspořádána tak, aby byla patrná příslušnost k účetní jednotce a k účetnímu období. Doba úschovy závisí na druhu účetních dokumentů. Povinnost uchovávat dokumenty pro podnikatelské subjekty vyplývá především ze zákona o účetnictví, z daňových zákonů, z předpisů o sociálním a zdravotním pojištění. Zde jsou stanoveny lhůty, po které musí podnikatelé uchovávat dokumenty, a jejich dodržování je nutné především pro případné kontroly ze strany státních orgánů a institucí.

Účetní jednotka má za povinnost vydat některé další vnitropodnikové směrnice, jako například účtový rozvrh, odpisový plán, podpisové vzory, inventarizační směrnici, a pokud je

třeba, tak musí vydat i další směrnice jako například o čerpání čistících a ochranných prostředků, pracovněprávních nárocích zaměstnanců a podobně.

Je vždy nezbytně nutné na základě legislativních změn provést i úpravy vnitropodnikových směrnic. Je však na rozhodnutí účetní jednotky, zda stávající směrnice bude rušit a bude vydávat nové směrnice, nebo změny určitých směrnic provede číslovaným dodatkem. Samotné vydání některých směrnic je nejen zákonnou povinností, ale nese si s sebou řadu dalších úkolů.

Vydaná směrnice musí být do firmy řádně implementována - to znamená, že zaměstnanci, kteří se jí mají řídit s ní musí být prokazatelně a včas seznámeni. Směrnice musí být především jednoznačná, to znamená, že musí být stanoveno, kdo jí vydává, jakého okruhu pracovníků se týká, od kdy je platná a samotný text by neměl vyvolávat pochybnosti o nařízených postupech.

Poslední důležitou informací je to, že směrnice je pro firmu archiválie. Její vytvoření je tedy nutno věnovat pozornost, aby z hlediska historického nepůsobila úsměvně a neprokazovala neznalosti, nebo neschopnost vedení firmy k řízení. Směrnice prokazuje, že vedení firmy provedlo vše, proto aby bylo postupováno řízeným způsobem a v souladu s platnou legislativou.

Při tvorbě směrnic je třeba mít na mysli krizovou situaci, kdy směrnice je v rukách soudce, který rozhoduje o vině, či nevině zúčastněných stran na vzniklém sporu. Jedině s touto myšlenkou lze vypracovat opravdu dobrou směrnici. Je vhodné mít ještě na paměti, že protistrana může usilovat o zpochybnění například v tom, že původně zněla směrnice jinak, nebo, že nebyla v inkriminované době vůbec vydána. Pokud je účetní jednotka dobře a odpovědně řízena, dokáže předem vyloučit i takové alternativy.

## **1.5 Ověřování účetní závěrky auditorem**

Jednou z nejprůkaznějších forem kontroly je ověření účetní závěrky auditorem. Podnik je buď povinen ověřovat účetní závěrku auditem (zákon o účetnictví č. 563/1991 Sb. § 20, obchodní zákoník č. 513/1991 Sb.) nebo tak činní dobrovolně. Mohla by to být např. podmínka získání úvěru od banky.

Řádnou a mimořádnou účetní závěrku podle zákon o účetnictví č. 563/1991 Sb. § 20 jsou povinny mít ověřenou auditorem tyto účetní jednotky:

- 1) akciové společnosti, pokud ke konci rozvahového dne účetního období, za nějž se účetní závěrka (§18 odst. 3) ověřuje, a účetního období bezprostředně předcházejícího, překročily nebo již dosáhly alespoň jedno ze tří uvedených kritérií:

- a) aktiva celkem více než 40 000 000 Kč; aktivy celkem se pro účely tohoto zákona rozumí úhrn zjištěný z rozvahy v ocenění neupraveném o položky podle § 26 odst.3,
  - b) roční úhrn čistého obratu více než 80 000 000 Kč; ročním úhrnem čistého obratu se pro účely tohoto zákona rozumí výše výnosů snížená o prodejní slevy a dělená počtem započatých měsíců, po které trvalo účetní období, a vynásobená dvanácti,
  - c) průměrný přepočtený stav zaměstnanců v průběhu účetního období více než 50, zjištěný způsobem stanoveným na základě zvláštního právního předpisu,
- 2) ostatní obchodní společnosti a družstva, pokud ke konci rozvahového dne účetního období, za něž se účetní závěrka (§18 odst.3) ověřuje, a účetního období bezprostředně předcházejícího, překročily nebo již dosáhly alespoň dvou ze tří kritérií uvedených v písmenu a) bodech 1 až 3; v případě družstva se zaměstnancem podle písmene a) bodu 3 rozumí i pracovní vztah člena k družstvu,
  - 3) účetní jednotky podle § 1 odst. 2 písm. b) , které jsou podnikateli, a to za podmínek podle písmene b),
  - 4) účetní jednotky podle § 1 odst. 2 písm. d) až h) za podmínek podle písmene b),
  - 5) účetní jednotky, kterým tuto povinnost stanoví zvláštní právní předpis.

Podle zákona o účetnictví § 20 odst. 2 nejsou povinny účetní jednotky uvedené v předchozím odstavci 1 mít auditorem ověřenou účetní uzávěrku:

- 1) sestavenou v průběhu konkursu, a to po dobu nepřetržitě po sobě jsoucích 36 kalendářních měsíců, počínaje prvním dnem kalendářního měsíce následujícího po dni, kterým nastaly účinky prohlášení konkursu, pokud o jejím ověření auditorem nerozhodne věřitelský výbor,
- 2) sestavenou ke dni předcházejícímu dni, kterým nastanou účinky schválení reorganizačního plánu, pokud o jejím ověření auditorem nerozhodne věřitelský výbor,
- 3) pokud došlo ke zrušení konkursu z důvodu, že majetek dlužníka je pro uspokojení věřitelů zcela nepostačující,
- 4) pokud tak stanoví zvláštní právní předpis.

Auditoři konají svou činnost podle zákona č. 254/2000 Sb., o auditorech ve znění pozdějších předpisů. V praxi se provádí buď statutární audit, nestatutární audit (Je určen pro společnosti, které chtějí mít ověřen stav svého účetnictví, ale nevyžadují oficiální ověření účetních výkazů

a auditorský výrok. Výstupem je dopis managementu obsahující poznatky a zjištěné nedostatky.), audit pro zvláštní účely ( Provádí se tehdy, požaduje-li firma ověření určité vybrané části účetnictví pro speciální potřeby. Výstupem je písemné stanovisko auditora k dané záležitosti.) anebo audit konsolidovaných závěrek ( Ten se provádí pro společnosti, u kterých povinnost auditu konsolidované účetní závěrky vyplývá ze zákona o účetnictví a z obchodního zákoníku, případně z dalších zákonných norem.).

Audit má obecně tři části:

- a) průběžný audit,
- b) statutární audit – ověření účetní závěrky,
- c) dopis vedení firmy (Management Letter), obsahující poznatky, zjištěné nedostatky, připomínky a výrok.

Cílem auditorské činnosti je ověřit, zda účetní závěrka podává věrný a poctivý obraz aktiv, pasiv a finanční situace společnosti k rozvahovému dni a nákladů, výnosů a výsledku hospodaření za auditovaný hospodářský rok v souladu s účetními předpisy platnými v České republice. Dále má ověřit, zda účetnictví firmy je vedeno úplně, průkazným způsobem a správně.

Některé společnosti nesplňují podmínky pro povinnost auditu ze zákona o účetnictví, nicméně se v posledních letech množí případy, kdy si firma i přesto nechá provést prověrku nebo je k tomu okolnostmi donucena, zejména v případech, kdy je firma dceřinou společností zahraniční mateřské firmy, která ve své zemi povinnosti auditu podléhá, nebo je součástí konsolidačního celku, který je auditován v zahraničí.

## **1.6 Zapojení účetního a daňového poradenství do kontrolního systému organizace**

Pro kontrolu se hojně využívají podněty a výsledky, které poskytuje účetní a daňové poradenství. Daňový poradce většinou přímo kontroluje účetní a daňové doklady, hodnotí vybrané účetní případy, obchodní případy a to na základě daňového práva, zpracovává též daňová přiznání, operativně radí, pomáhá a může i klienta zastupovat před externími organizacemi nebo v daňovém řízení.

## 1.7 Rozdělení účetnictví z hlediska jeho cílů

Je důležité si také uvědomit, že vedle finančního účetnictví může účetní jednotka vést rovněž tzv. nákladové, manažerské či vnitropodnikové účetnictví.

Základním cílem finančního účetnictví je vytvoření věrného a poctivého obrazu o účetní jednotce a to při aplikaci účetních principů, účetních metod a specifických pracovních postupů, jež má přednostně uspokojovat požadavky plynoucí z finančního řízení podniku a z potřeb externích uživatelů.

Nákladové účetnictví se orientuje pouze na otázku sledování nákladovosti a hospodárnosti, zatímco manažerské účetnictví do sebe včleňuje i prvky napomáhající manažerském rozhodování.

## 1.8 Důsledky vyplývající z porušování zásad vnitřního kontrolního systému

Musím se také zmínit o protipólu věrného a poctivého obrazu dosahovaného účetnictvím a označovaného jako malverzaci, tj. zpronevěru peněz nebo tzv. kreativní účetnictví. Pojem kreativní účetnictví začal být aktuální v průběhu 80. let a znamená zneužívání účetnictví.

Jde o záměrný proces manipulace s účetními údaji s cílem transformovat účetní výkazy z podoby, jakou by měly mít, do podoby, jakou by si přáli jejich tvůrci. Jsou to procesy, při kterých jsou předstírány ekonomické transakce tak, aby bylo dosaženo příznivých výsledků v účetnictví. Z výše uvedeného vyplývá, že „kreativní účetnictví“ zahrnuje techniky účelové manipulace s údaji, které jsou více či méně zřetelné.

Některé používané techniky vyžadují vysokou kvalifikaci a bývají jen obtížně odhalovány i odborníky např. auditory. Jednou z metod zastírání je tzv. mimobilanční financování. Pod tímto pojmem si můžeme představit na příklad zaměňování tzv. finančního leasingu za operativní.

Existují různé metody těchto podvodů a rovněž důvody, kvůli kterým se podniky uchylují k těmto praktikám. Předpokladem boje proti kreativnímu účetnictví je znalost problematiky ze strany uživatelů účetních výkazů a zejména auditorů. Je však nutno si uvědomit skutečnost, že na toto téma existuje ve světě minimum literatury a také fakt, že mnohdy jsou techniky kreativního účetnictví vytvořeny přímo na míru danému podniku a vychází ze znalosti vnitřních podmínek. Proto je jejich odhalení velmi obtížnou záležitostí.

Z tohoto důvodu začínají v některých státech vznikat přímo specializované organizace, jejichž úkolem je boj proti kreativnímu účetnictví. Např. ve Velké Británii vznikla na počátku 90. let organizace s názvem Financial Reporting Review Panel, která byla založena za účelem kontroly

účetnictví podniků. Tato organizace je financována ze zdrojů, plynoucích jednak z účetní profese, jednak z vládních zdrojů.

Důvody praktikování kreativního účetnictví bývají různé, např. maximalizace zisku nebo naopak ztráty, obzvláště jsou-li manažeři přímo zainteresováni na výši zisku. Často se jedná o oddálení hrozícího úpadku, problematiku oceňování, tlaky ze strany investorů a klasickou snahu o snížení daní.

Opakem správně nastaveného kontrolního systému je chaos vyvolaný absencí některých zásad uvedených na předcházejících řádcích. Stačí vynechání jedné a vzniká problém. Ten se šíří většinou pomalu a plíživě, nepříjde se na něj hned, vtírá se do firmy jako rakovina a v některých případech končí i „smrtí“ např. vyhlášením konkurzu.

Důležitou roli hraje lidský faktor, morálka každého jednotlivého člověka, loajalita zaměstnance vůči zaměstnavateli a snaha pracovat pro dobrý chod podniku. Pracovník se může zmýlit nebo prostě jen nemá potřebné znalosti, udělá chybu a je na dokonalosti kontrolního systému, bude-li odhalena.

Jinou záležitostí je, když zaměstnanec záměrně manipuluje s údaji buď s úmyslem obohatit se na úkor firmy nebo zakrýt vlastní nedostatky v práci. Zde se už jedná o trestný čin. Proto by každá firma měla věnovat dostatečnou pozornost ověřování schopností uchazečů o zaměstnání, neboť lidé v životopisech nemusí uvádět pravdivé údaje a je na útvaru personální práce a managementu, aby jejich skutečné schopnosti odhalili.

Například jestliže je přijímán pracovník účtárny je nezbytné ověřit jeho kvalifikaci formou testu na příkladu zaúčtování zadané účetní operace. U manuálních pracovníků je třeba ověřit fyzické předpoklady i kvalifikaci v daném oboru. Součástí přijímacích pohovorů jsou často i psychologické testy, kterými se ověřuje psychická odolnost a schopnost uchazeče o zaměstnání.

V tomto směru je zejména důležité ověření pracovníků na vyšším stupni řízení, kteří bývají často vystavováni stresu jednak z množství a obtížnosti úkolů, jednak jsou vystavováni konfliktům vznikajících mezi jednotlivými zaměstnanci i útvary podniku. Dobrou personální prací lze teda napomoci plynutému chodu organizace.

Všechna vyjmenovaná opatření nebudou účinná, pokud vrcholový management nebude mít skutečnou vůli nedostatky odhalovat. Bohužel zprávy z veřejných sdělovacích prostředků ukazují, že jsou to právě vrcholoví vedoucí pracovníci, kteří případné malverzace organizují.

V tomto směru potom záleží na práci např. představenstev společností, kontrolních komisí a ostatních složek, které jsou pověřeny kontrolní činností, aby tyto vůbec nejnebezpečnější skutky objevily a v zápětí odstranily.

## **2 Porovnání vnitřního kontrolního systému v konkrétní firmě se správným nastavením tohoto systému, jeho důsledky a konkrétní nápravy**

### **2.1 Charakteristika sledované modelové firmy**

Porovnání vnitřního kontrolního systému v konkrétní firmě se správným nastavením tohoto systému, jeho důsledky a konkrétní nápravy uvedu na fiktivní firmě, kterou jsem vytvořila na základě svých zkušeností získaných v průběhu mé pracovní činnosti na ekonomickém úseku. Nejedná s o konkrétní jednu firmu, ale spíše o kumulaci poznatků z různých firem a jejich problémů. Podnik, který zde představuji nazvu pracovně SAKALA s.r.o..(dále jen společnost).

Jako první bych nejdříve uvedla jeho charakteristiku:

- 1) právní forma: společnost s ručením omezeným,
- 2) výše aktiv: 499 531 000,00 Kč v roce 2007,
- 3) výše obratu: 425 683 000,00 Kč v roce 2007,
- 4) počet zaměstnanců: 214 v roce 2007, 171 v roce 2006 a 150 v roce 2005,
- 5) obor podnikání: společnost podniká na základě živnostenských oprávnění – koupě zboží za účelem jeho dalšího prodeje, zprostředkování nákupu a prodeje zboží, kovářství, kovoobrábění a zámečnictví.

Z organizačního schématu, jež sestavovalo personální oddělení, a popsaného v příloze č. 1 na obrázku č. 1 je patrné, že firma si je vědoma, kdo komu je nadřízen, podřízen a jakou odpovědnost kdo nese. Jsou zde jasně zakresleny formou šipek směry stupně od vrcholného managementu, přes střední management až po dělnické funkce, ale již v popisu samotných pozic jsem shledala značné nedostatky, způsobené především vedením firmy.

## **2.2 Porovnání skutečného stavu vnitřního kontrolního systému s ideální podobou**

Hodnocení jednotlivých pozic bylo prováděno jednak metodou komparace ideálního stavu vnitřního kontrolního systému se stavem skutečným, a jednak analýzou úrovně dodržování zákonných předpisů a vydaných podnikových směrnic.

Nyní porovnám správný a žádoucí stav se stavem skutečným.

Jednatel má určit odpovědnosti a pravomoc vedoucích pracovníků společnosti a kontrolovat jejich práci. Zde došlo k nejvážnějšímu selhání jednatele společnosti a to již od počátku činnosti firmy.

Svoji činnost zahájil podnik s 50 pracovníky, z toho bylo 10 ve složce řídicí a administrativě, ostatní pracovníci vykonávali manuální činnost. V této době vedení firmy nevěnovalo pozornost jak organizační struktuře tak i pracovním náplním jednotlivých pracovníků. Chyběly podrobnější popisy činností útvarů tak i jednotlivých pracovníků.

Se vzrůstajícím počtem pracovníků, obratem výroby a obchodními vztahy již původní způsob řízení nevyhovoval. Složitějším podmínkám ovšem firma nepřizpůsobovala svoji organizační strukturu a ani nekonkretizovala, formou pracovních náplní, činnost jednotlivých oddělení i pracovníků. Důsledkem toho je, že některé činnosti vykonává i více pracovníků, dochází ke kompetenčním sporům a vážne organizace práce. Když se stane chyba, je mnohdy problém rozhodnout, kdo za způsobený stav odpovídá.

Důkladnějším šetřením jsem zjistila, že personální oddělení dostalo od vedení úkol vytvořit dokument s popisy pracovních činností vedoucích pracovníků společnosti, jejich odpovědností a kompetencemi. Vedení tedy delegovalo tuto práci na personální oddělení a více se o problém nezajímalo. Neproběhla žádná kontrola a vedení se dokonce ani nezajímalo o výsledek zadaného úkolu. Zadaná práce se vykonala způsobem absolutně nepřijatelným. Zaměstnanec personálního oddělení jednoduše obešel členy vedení a poprosil je o popis jejich činnosti.

Dle mého názoru vedoucí pracovníci ani pořádně nevěděli k jakému účelu informace slouží a jakou mají mít váhu, proto popisy byly velmi nepřesné a celá práce naprosto odbytá. Ve stejném duchu pokračovaly popisy činností i ostatních pracovníků. Zaměstnanci si je, aniž by věděli co dělají, napsali sami. Tento postup je úplně špatný.

Dále jsem zjistila, že v podniku existují aktuální vnitropodnikové směrnice, které jsou tvořeny vedením firmy tak, že se jimi stejně zaměstnanci neřídí. Například výrobní auditor, který



zabezpečuje smluvní výrobu přípravků a jiného nářadí pro výrobu, nemůže, dle vnitropodnikové směrnice, podepisovat objednávky větší než 100 000 Kč.

Praxe je však taková, že výrobní auditor má na starosti mnohdy úkoly, jež tzv. hoří a tak si objednávky schválí, v rozporu s vnitropodnikovou směrnicí, sám, aby nebránil výrobě v plynulém chodu a později pouze ohlásí, že porušil směrnicí. Proč podnik tvoří směrnice, které nejsou reálné, nepřinášejí užitek a jsou překážkou v práci? Správně by měla být popisovaná vnitropodniková směrnice předkládána tak, aby odpovídala skutečnosti a jednání podle ní bylo pro firmu efektivním přínosem.

U výrobního ředitele jsem při srovnání správného stavu se skutečným zjistila opět chybějící popisy činnosti jeho podřízených.

Achillovou patou organizace práce účetního oddělení je, že vedoucí pracovník nestanovil, kdo jednotlivé pracovníky bude zastupovat v případě jejich nepřítomnosti. Při interním šetření bylo zjištěno, že v případech, kdy je zástup uveden, tak to buď neodpovídá skutečnosti nebo dotyčný nemá o zastupitelnosti ani potuchy. Toto vidím jako závažný problém.

Při stanovení zástupu je třeba vzít v potaz schopnosti, vědomosti a zkušenosti pracovníků. Měli by to být lidé ze stejného oddělení a s dávkou povědomí o činnosti zastoupeného pracovníka. Zaměstnanci musí být o tomto pověření včas informováni, což se zpravidla děje stanovením pracovní náplně. K zabezpečení skutečně účinného zastoupení je nutné zapracování zastupujícího pracovníka v míře na tolik dostatečné, aby byl schopen tuto práci skutečně vykonávat. Nesmí se jednat pouze o formální seznámení, ale o důkladné proškolení a zapracování. Pro některé činnosti je třeba průběžné proškolení pracovníků. V některých případech je toto dáno zákonem např. proškolení svářečů, řidičů, jeřábníků a vazačů. Se zástupy by se mělo počítat již při příchodu zaměstnance do firmy.

Při práci v ekonomickém oddělení bylo odhaleno také zásadní selhání vedoucího obchodního oddělení, který má vést a organizovat obchodní činnost firmy. V podniku funguje prodejna a půjčovna nářadí.

Vedoucí obchodního oddělení byl jmenován do funkce během roku 2007 a převzal po svém předchůdci i tento fungující úsek. Ovšem v průběhu roku 2007 došlo k několika personálním změnám v prodejně a půjčovně nářadí, a časem se ukázalo, že noví zaměstnanci vlastně nevěděli, co mají dělat. Vedoucí obchodního oddělení tedy nezabezpečil odpovídající zaškolení ani neurčil přesně náplň jejich práce.

Při sestavování měsíčního přiznání k dani z přidané hodnoty bylo zjištěno, že zaměstnanci prodejny a půjčovny náradí přijímali hotovostní peníze, ale nevystavovali příjmové pokladní daňové doklady ani faktury. Informace o pohybu peněz nezapisovali do informačního systému a vedoucí nezajistil provedení zákonem stanovené inventury pokladny. Se zaměstnanci rovněž nebyla uzavřena dohoda o odpovědnosti za schodek na svěřených hodnotách, které je zaměstnanec povinen vyúčtovat.

Další nedostatky jsem zjistila také v práci všeobecné účetní, jejímž úkolem je zařazovat majetek firmy dle, odpovědnou osobou schváleného, zařazovacího protokolu. Ovšem realita je jiná.

Vzhledem k tomu, že nebylo určeno v popisu činností, kdo bude po technické a odborné stránce určovat o jaký majetek, z hlediska zařazení do odpisové skupiny, se jedná, činí tak všeobecná účetní sama. To je ale naprosto nepřípustné, neboť všeobecná účetní nemá k tomuto rozhodnutí potřebné technické vzdělání. Ostatní společnosti mají tuto činnost zabezpečenou prací technika, kterého zaměstnávají nebo na tuto činnost smluvně najímají. V naší fiktivní organizaci si všeobecná účetní zjistí přibližný datum uvedení např. stroje do užívání, vyhotoví si sama zařazovací protokol a pak má ještě práci přimět někoho z odpovědných lidí, aby ji zařazovací protokol podepsal. Další problém má při nákupu různých dílů k obráběcím strojům. Nemá určeno z technického úseku, jde-li o technické zhodnocení nebo ne. Víceméně si na základě vlastních zjištění určuje toto sama.

Jednou z náplní práce hlavní účetní je vést centrální pokladnu a evidenci cenin. Problém, který jsem zjistila vidím v tom, že stejný zaměstnanec, který vede evidenci pokladny a cenin provádí sám i zákonem stanovené inventury. Podnik se zde dobrovolně vystavuje možnosti defraudace.

Vedoucí ekonomického úseku má stanovit v náplni ostatních pracovníků, kdo bude provádět inventury pokladny a cenin, aby kontrola byla skutečně objektivní, účinná a splňovala zákonnou povinnost. O inventuře musí být vedeny rovněž písemné doklady s podpisy odpovědných osob.

Další náplní práce hlavní účetní nebo jejího zástupce je vystavovat příkazy k úhradě. Podle současné praxe schvalují příkaz k úhradě vždy dvě osoby, ten kdo příkaz vystavil a jako druhý spolupodepisuje jednatel firmy. Chyba je v tom, že toto oprávnění nemá hlavní účetní popsáno v pracovní náplni. To se týká i jejího zástupu.

V práci mzdové účetní jsem neshledala žádné chyby.

Nedostatky v práci centrální evidence dokladů jsem zjistila při šetření přijatých faktur. Faktury jsou prvotně podchyceny v centrální evidenci dokladů, která spadá do podřízenosti ekonomickému řediteli. Protože však pracovníci, která prováděla podle organizačního schéma centrální evidenci dokladů, nebyl konkrétně stanoven v pracovní náplni postup jak zacházet s těmito doklady, docházelo ke zkreslování údajů o přijetí došlých faktur a dokonce tyto faktury nebylo možno fyzicky dohledat.

Ve skutečnosti organizace neměla přehled o tom, kdy faktury obdržela, neboť pracovnice centrální evidence příjmů opatrovala doklady někdy datem skutečného přijetí, ale mnohdy datem, kdy tyto údaje zadala fyzicky do počítače.

Oběh dokladů byl ve skutečnosti dohodnut neformálně na poradě vedení, ale do pracovní náplně a do písemného vyhotovení oběhu dokladů nebyl konkretizován. Vedení počítalo s tím, že veškeré přijaté faktury budou uloženy v oddělení centrální evidence dokladů a ostatním útvarům budou předávány v rámci propojené počítačové sítě formou scanu faktur, dodacích listů a objednávek.

V důsledku toho, že příjemci nebyli řádně proškoleni v práci s počítačem, nemohli tyto údaje využívat a požadovali, aby jim byly doklady předávány fyzicky. Vzhledem k tomu, že se o fyzickém pohybu dokladů nevedla evidence, nebylo možné doklady fyzicky dohledat. Neschopnost dohledat fyzicky přijaté faktury a prokázat správné datum jejich přijetí komplikuje organizaci postavení v soudních sporech, obraně při penalizacích a případně může ovlivňovat i uplatnění daně z přidané hodnoty.

Podle současné praxe fakturu nejdříve schvaluje oprávněný pracovník, což je osoba, která službu nebo materiál objednala, ale z vnitropodnikové směrnice tento postup nevyplývá. Teprve schválenou fakturu lze zaúčtovat a uhradit ji je možno až po schválení a zaúčtování v systému.

V práci nákupčí jsem neshledala žádná pochybení.

Dále bych se ráda zmínila o přijímání nových zaměstnanců a o práci personálního oddělení. V této činnosti se dopouštěly chyby jak vedoucí pracovníci tak pracovníci personálního oddělení.

V minulosti, zde došlo k případu, že na pozici všeobecné účetní byla přijata paní, která se prezentovala v životopise jako hlavní účetní s mnohaletou zkušeností. Pracovnice absolutně nezapadla do kolektivu a pro neshody s její osobou a jejím přehnaným ambicím odešel mnohaletý zaměstnanec, hlavní účetní. Vedení jmenovalo tuto pracovníci do funkce hlavní účetní („v duchu - už to máme z krku“), aniž by byla prověřena, zda na tuto práci stačí kvalifikací, psychicky i zkušenostmi.

Zpětně se ukázalo, že šlo o samotářku, jež neuznávala ducha týmu a nejraději by si vše účtovala sama. To v tak velké firmě není reálné. Pracovnice výkon funkce nezvládla po stránce organizační ani odborné. Výsledkem byly chyby popsané v další části této kapitoly. Až příchod externí pracovnice, daňové poradkyně, učinil přítrž tomuto živlu a firma se s pracovnicí rozloučila.

Dále jsem našla ve firmě dokument, jež velmi vzdáleně připomínal vnitropodnikovou směrnici pro účetnictví, avšak jeho datování bylo z roku 2003. O aktuálních údajích tedy nemůže být řeč. Celá směrnice připomínala doslovný opis různých zákonů. V této směrnici jsem postrádala popis oběhu účetních dokladů, aktuální účtovou osnovu a také postupy při účtování pohledávek a závazků.

Dále mi ve vnitropodnikové směrnici chyběly údaje k jistým specifikám firmy. Nebyl zde popsán pohyb materiálu a nástrojů ze skladu do výroby a zpět. Firma vzhledem ke své činnosti hodně vydává z centrálního skladu různé nástroje, zejména na obrábění a vrtání. Nedochází však k jejich úplnému opotřebení a po ukončení práce se nástroje vrací opět do skladu. Životnost těchto nástrojů může být i několik let a cena pořízení i víc jak deset tisíc korun českých.

Organizace proto zřídila tak zvanou výdejnu, jakýsi mezisklad, kam se nástroje vydávají z centrálního skladu přes účet 395 vnitřní zúčtování a kolují až do doby, kdy dojde k jejich skutečné a konečné spotřebě. Tento postup nezajišťuje promítnutí skutečného opotřebení materiálu do nákladů organizace a do správného časového období.

Auditor navrhoval zařazovat a odepisovat tyto nástroje jako majetek podle počtu let, jež si firma sama určí a které budou odpovídat reálné době životnosti. To však bylo při tak obrovském objemu nástrojů pro organizaci nereálné a organizačně nemožné. Celá záležitost nebyla do současné doby organizačně dořešena.

Ve vnitropodnikové účetní směrnici chyběl také popis účtování rozpracované výroby. Firma provádí zhodnocení materiálů dovážených ze zahraničí za účelem dalšího zušlechtění a opracování. První stupeň rozpracování probíhá v pecích, kde se materiál kalí a získává podle technologického předpisu stanovenou tvrdost a kvalitu. Po této operaci dochází k vyfakturování tepelného zušlechtění odběratelské firmě.

Ve firmě je materiál přesunut do obroben, kde je dle výkresové dokumentace opracován. Po ukončení následuje opět vyfakturování obráběcích prací. Teprve teď jsou výrobky předány fyzicky zpět odběrateli. Celou dobu je materiál majetkem objednatele. Organizace v průběhu

roku o nedokončené výrobě neúčtuje. Stav zjišťuje na základě inventarizace k 31. 12. a výsledek proúčtuje. V průběhu roku není přehled o stavu nedokončené výroby.

Postrádala jsem také informace o účtování o úrocích z úvěrů a kurzu, jež firma používá. Zákon o účetnictví, vyhláška 500/2002 Sb. § 47 odst. 1 b) udává, že součástí ocenění dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku jsou úroky, zejména z úvěru, pokud tak účetní jednotka rozhodne. Firma účtuje o třech investičních úvěrech, ale nikde ve směrnici není psáno, zda úroky z úvěru vstupují do cen majetku pořizovaného z těchto úvěrů.

Firma udávala ve směrnici, že k lepšímu vyjádření účetní doby životnosti nastavuje dobu odepisování například u budov na 45 let, ale účetní odpisy byly ve skutečnosti počítány na 30 let, což je daňová doba životnosti. Později jsem zjistila, že majitel firmy z dlouhodobých strategických důvodů rozhodnutí o prodloužení účetní doby životnosti zrušil, ale tato změna se již nepromítla do směrnice.

Společnost má povinnost nechat si ověřit účetní závěrku auditem a tuto povinnost splňuje. Renomovaná auditorská firma organizaci provádí audit již několik let. Každý rok posunou účetnictví firmy o kus dopředu a proniknou během několika návštěv do spletnosti systému zase o něco hlouběji, kde si sami zaměstnanci neumí poradit.

Jako potěšující jsem přijala skutečnost, že firma si platí externí pracovníci, daňovou poradkyni, jež pravidelně dojíždí poslední rok do firmy a pomáhá především v ekonomickém oddělení, ale i v obchodním s každodenními problémy a s případy, se kterými si nikdo neví rady.

Také spolupráci s externí právníčkou vidím jako dobrý tah. Při jejích pravidelných návštěvách ve firmě mohou všichni využít těchto služeb a tázat se na nejasnosti.

Nově začal podnik využívat i služeb specializovaných firem jako je Siak spol. s r. o., jež se zabývají určováním odpisových skupin u majetku anebo přesně určí jakou procentní sazbu DPH má podnik pro výpočet použít za konkrétní službu nebo zboží.

V další části této kapitoly budu postupně jmenovat nejčastější a nejzávažnější účetní chyby, které se v naší hypotetické firmě staly a jež byly odhaleny různými kontrolními prvky. Budu se také věnovat způsobu jak byly odhaleny, kým, jejich důsledky a způsobem nápravy. Zjistíme zde, že označit něco jako chybu není vždy jednoznačné, jelikož mnohdy sám zákon není jednoznačný. Z příkladů zde uvedených odhalíme, že jedna chyba může spustit přímo řetězec

dalších chyb, jež automaticky nastanou, neboť mnohé účtování a výpočty spolu souvisí a navazují na sebe.

První případy se týkají oblasti účtování o majetku a DPH. Podnik nakoupil v roce v říjnu 2007 dva osobní automobily: Ford v ceně 200 000 Kč bez DPH + 38 000 Kč DPH, dohromady za 238 000 Kč a Škodu Fabie v ceně 150 000 Kč bez DPH + 28 500 Kč DPH, dohromady za 178 500 Kč. Podle předpisů mají být osobní automobily zahrnuty do majetku v ceně včetně daně z přidané hodnoty.

Účetní však omylem nebo z neznalosti zaúčtovala na účet pořízení majetku 042 částky bez DPH a uplatnila si v měsíci říjnu 2007 daň na vstupu. Podle zákona o DPH č. 235/2004 Sb. § 75 odst. 2 plátce nemá nárok na odpočet daně při pořízení osobního automobilu, a to i při pořizování formou finančního pronájmu a při technickém zhodnocení osobního automobilu. Chyba byla odhalena daňovou poradkyní při kontrole závěrky roku 2007, tedy dne 29. 2. 2008.

Firma si také chybně zařadila osobní automobily k datu 25.10.2007 ve špatné vstupní ceně, tedy v ceně snížené o DPH, tím měla nižší odpisy, vyšší hospodářský výsledek a neoprávněně si uplatnila v daném měsíci odpočet DPH. Podnik si uplatňuje lineární účetní odpisy a daňové odpisy počítá zrychleným způsobem. První odpis se provádí následující měsíc po zařazení. Životnost pro účely výpočtu účetních odpisů používá stejnou jako pro daňový odpis 4 roky.

tabulka 2 – Výpočet výše odpisů osobních automobilů

Název	PC uplatněná	PC správná	Úč. odpis uplatněný	Úč. odpis správný	Daň. odpis uplatněný	Daň. odpis správný
Ford	200000	238000	8334	9918	50000	59500
Škoda	150000	178500	6250	7438	37500	44625
Celkem			14584	17356	87500	104125

Zdroj: účetnictví modelové organizace

PC uplatněná je pořizovací cena, v které byl majetek skutečně zařazen, tj. cena bez DPH.

PC správná je pořizovací cena nesnížená o DPH, tj. cena včetně DPH.

Účetní odpis uplatněný: PC uplatněná / (4 x 12), 4 x 12 = 48 (účetní životnost)

Ford: 200000 / 48 = 4167 (měsíční účetní odpis)

4167 x 2 = 8334

Škoda: 150000 / 48 = 3125 (měsíční účetní odpis)

3125 x 2 = 6250

Účetní odpis správný: PC správný / (4 x 12)

Ford: 238000 / 48 = 4959 (měsíční účetní odpis)

4959 x 2 = 9918

Škoda: 178500 / 48 = 3719

3719 x 2 = 7438

Daňový odpis uplatněný: PC uplatněná / koeficient pro zrychlené odepisování v 1. roce odepisování

Ford: 200000 / 4 = 50 000

Škoda: 150000 / 4 = 37500

Daňový odpis správný: PC správná / koeficient pro zrychlené odepisování v 1. roce odepisování

Ford: 238000 / 4 = 59500

Škoda: 178500 / 4 = 44625

Z tabulky je patrné, že firma si zlepšila účetní hospodářský výsledek o 2772 Kč a daňově si uplatnila o 16625 Kč méně na odpisech.

Firma musí podat dodatečné přiznání k dani z přidané hodnoty za měsíc říjen 2007, neboť je měsíčním plátcem DPH. Podle zákona o DPH je plátce povinen předložit dodatečné daňové přiznání k dani z přidané hodnoty, pokud souhrnem oprav zvyšuje daňovou povinnost. V dodatečném přiznání plátce uvádí pouze rozdíly od údajů, ze kterých byla stanovena předcházející daňová povinnost příslušného zdaňovacího období. Plátce je povinen předložit dodatečné přiznání do konce měsíce následujícího po zjištění, že má vyšší daňovou povinnost (podle zákona o správě daní a poplatků č. 337/1992 Sb. ve znění pozdějších předpisů – dále jen zákon o správě daní a poplatků). Organizace musí předložit dodatečné přiznání k dani z přidané hodnoty

za měsíc říjen 2007 do konce března 2008, zaplatit doplatek daně ve výši 66500 Kč. Finanční úřad ji vyměří následně úrok z prodlení. Daňovému dlužníkovi vzniká podle zákona o správě daní a poplatků § 63 odst. 2 povinnost uhradit úrok z prodlení za každý den prodlení, počínaje dnem následujícím po dni splatnosti až do dne platby včetně, a to ode dne původního dne splatnosti.

Další případ se týká chybného stanovení odpisové skupiny majetku. V příloze č. 1 zákona č. 586/1992 Sb. o dani z příjmů dle pozdějších znění (dále jen zákon o dani z příjmů) je uveden seznam třídění hmotného majetku dle odpisových skupin. Mnohdy je pro účetního velmi obtížné stanovit správně odpisovou skupinu majetku, neboť nemá technické vzdělání a ani v podniku není nikdo, kdo by mu v této odborné záležitosti pomohl.

Pomůckou nám může být standardní klasifikace produkce (dále jen SKP). Tento seznam je veřejně přístupný na stránkách Českého statistického úřadu. Předmětem klasifikace SKP jsou především hmotné výrobky (zboží), to znamená všechny průmyslové, zemědělské, lesnické a jiné výrobky. Do klasifikace SKP jsou zařazeny i vedlejší produkty, průmyslové a zemědělské odpady a ostatní druhotné suroviny atd. Další pomocí může být využití služeb jako je firma Siak spol. s r. o., která se na tuto problematiku specializuje.

Účetní ani jednu z možných pomůcek v minulosti nevyužívala, a tak se stalo, že daňová poradkyně při kontrole uzávěrky roku 2007, po využití služeb firmy Siak spol. s r. o., zjistila závažné pochybení v zařazení 20 ks majetku podniku. Jednalo se o člankový přepravník třísek. Organizace ho měla již historicky zařazen pokaždé ve druhé odpisové skupině. Písemné vyjádření firmy Siak spol. s r. o. však zařadilo majetek do třetí odpisové skupiny položka 3-25, protože se jedná o přepravu sypkého materiálu a ne kusového.

Firma chtěla chybu napravit a rozhodla se pro následné řešení. U dopravníků, které byly do roku 2003 plně odepsány, změnila pouze odpisovou skupinu, pro případ, že by došlo k technickému zhodnocení, neboť za tento rok nemůže být chybná daň již vyměřena.

U zbývajících pěti kusů dopravníků, pořízených v lednu 2006, změnila nejen odpisovou skupinu, ale i dopočítala rozdíl odpisů z minulých let a v roce 2007 je zaúčtovala na 551 odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku mínusem a nedaňově. Opisy roku 2007 si již uplatnila ve správných částkách.

Pořizovací cena jednoho dopravníku byla 200 000 Kč bez DPH, tedy celkem za pět kusů 1 000 000 Kč bez DPH. Firma si v roce 2006 uplatnila dohromady na daňových odpisech o 100 000 Kč více než je zákonem povoleno.



Další zásadní selhání v zařazování majetku nastalo u základů k obráběcím strojům. Účetní si našla v příloze č. 1 zákona o dani z příjmů v odpisové skupině pět položku 5-35 základy technologických výrobních zařízení a podle toho zařadila základy jako samostatnou movitou věc.

Při kontrole majetku v souvislosti s uzávěrkou roku 2007 zjistila daňová poradkyně opět chybu v zařazení. Po písemném dotazu na firmu Siak spol. s r. o. , dostala organizace odpověď, že majetek (základy k obráběcím strojům) by také zařadila do odpisové skupiny pět, ale jako součást ocenění výrobních hal, ve kterých se základy vybudovaly. Firma odůvodňovala své tvrzení tím, že dle stavebního zákona není přípustné mít stavbu ve stavbě a za samostatný majetek se považují pouze základy budované mimo výrobní haly, tedy stavby.

Pokud jsou tedy základy pod obráběcí stroje vybudovány do kolaudace výrobní haly, stávají se automaticky součástí pořizovací ceny majetku. Je tedy důležité vést podrobnější evidenci u hal a mít vyčísleny ceny za každý základ samostatně, a to pro případ zvětšování, ubourávání nebo budování úplně nových základů, které se běžně děje. V evidenci majetku by se o tom účtovalo jako o technickém zhodnocení nebo částečném vyřazení majetku.

Organizace se rozhodla opravit dle písemného vyjádření firmy Siak spol. s r. o. pouze rok 2007 ostatní základy nechala zařazenou jako samostatný majetek. Dle mého názoru bych osobně postupovala stejně, ale do vnitropodnikové směrnice na rok 2007, bych dodala písemné vysvětlení o změně způsobu zařazování. Uvedený chybný postup nemá za důsledek změnu daně.

Jedny z největších částek, které organizace vydává na nákup majetku, jsou za obráběcí stroje. Některé z nich pocházejí ze zahraničí a jiné z tuzemska. Ve vnitropodnikové účetní směrnici jsem nenašla popis toho, co patří do vstupní ceny stroje, je-li k jeho pořízení nutná služební cesta např. na demontáž stroje vlastními zaměstnanci nebo dohodnutí cen a podpis kupní smlouvy. Podrobnějším zjištěním se ukázalo, že skoro pokaždé byla cena stanovena na základě zcela odlišných postupů. V minulosti se do vstupní ceny zahrnovaly obvykle náhrady stravného, pojištění léčebných výloh pro cesty v zahraničí, ale i vše ostatní, co na služební cestě pracovníci nakoupily např. letní směs do ostříkovačů nebo olej do auta.

Popis postupů ve vnitropodnikové směrnici chybí. Do budoucna je třeba jasně popsat, co je součástí ocenění majetku v souvislosti se služební cestou. Dle mého názoru do vstupní ceny patří stravné, pojištění léčebných výloh v zahraničí, cena pohonných hmot, dálniční známka, ubytování, letenky, veškeré jízdenky nebo náhrada za užití soukromého vozu na služební cestě, ale i část mzdy, která zaměstnanci náleží za dobu strávenou na služební cestě v souvislosti

s nákupem majetku. Užití soukromého vozu pro služební cestu musí být schváleno odpovědných vedoucím.

Organizace tyto chyby minulých let neopravovala, neboť z hlediska auditu se jednalo o nevýznamné částky, ale rok 2007 opravila dle všech doporučení.

Firma se neustále rozšiřuje, plánuje další výstavbu, a proto potřebuje více prostoru. V lednu 2007 nakoupila 30 000 m<sup>2</sup> orné půdy od čtyř různých majitelů. Původní majitelé ovšem pronajímaly pozemky zemědělskému družstvu. Převodem majetkového práva ovšem nezanikají práva nájemce využívat pozemky k účelu stanovenému nájemní smlouvou. Organizace ale potřebovala na těchto pozemcích koncem roku 2007 začít stavět novou výrobní halu.

Na základě právních jednání se organizace i zemědělské družstvo v květnu 2007 dohodli na ukončení nájemní smlouvy, a to písemně a za podmínky úhrady 500 000 Kč, jako náhrady za omezení v obvyklém užívání, jakož i náhrady za předčasně smýcený porost v souvislosti s výstavbou (dle vyhlášky č. 500/2002 Sb, která pojednává o českém účetním standardu pro podnikatele č. 013.).

Zemědělské družstvo vyfakturovalo k 31. 5. 2007 náhradu škody. Faktura byla vystavena s 19 % DPH a celkem činila 500 000 Kč ( 420 168 Kč bez DPH a 19 % DPH ve výši 79 832 Kč). Jednatel firmy fakturu schválil a předal do účtárny k zaúčtování. Účetní doklad automaticky zaúčtovala a hlavní účetní si v květnu v přiznání k dani z přidané hodnoty uplatnila celou částku DPH.

Audit tuto chybu odhalil v únoru 2008 při namátkové kontrole dokladů. V první řadě zde selhal jednatel, který fakturu schválil, i když neodpovídala písemné dohodě o ukončení nájmu, neboť zde je přesně popsáno jak bude vypořádání provedeno. Tedy, že zemědělské družstvo vystaví fakturu na náhradu škody a na faktuře nebude vyčísleno DPH.

V zákoně o dani z přidané hodnoty § 2 se říká, co je předmětem daně. Předmětem daně je dodání zboží nebo převod nemovitosti, poskytnutí služby a pořízení zboží z jiného členského státu Evropské unie. Náhrada škody není ani jedno, proto se DPH nebude vyčíslovat. Také dřívější pokyn D-171 o tomto pojednává a říká, že zdanitelným plněním není mimo jiného přijatá náhrada škody.

Účetní pochybila v tom, že se rovněž měla seznámit se smlouvou o ukončení nájmu. Další chybu udělala v zaúčtování. 420 168 Kč. Částku proučtovala podvojně na účty 548 jiné provozní náklady / 321 závazky (krátkodobé).

Podle zákona o účetnictví § 47 odst. 1g), součástí ocenění dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku a technického zhodnocení s ohledem na povahu pořizovaného majetku a způsobu jeho pořízení do doby stanovené v § 6 odst. 8 nebo v § 7 odst. 11, je cena, za kterou byl majetek pořízen a zejména náklady na náhrady za omezení vlastnických práv, náhrady majetkové újmy vlastníkovi nebo nájemci nemovitosti nebo za omezení v obvyklém užívání, jakož i náhrady za předčasně smýcený porost v souvislosti s výstavbou.

Podle předchozího měla být náhrada škody správně účtována na 042 pořízení dlouhodobého hmotného majetku / 321 závazky (krátkodobé), ale v plné výši 500 000 Kč bez jakéhokoliv uplatnění DPH. Chyba v účtování se opravila ještě do roku 2007 opravným dokladem a zároveň muselo být podáno dodatečné přiznání k dani z přidané hodnoty za měsíc květen 2007 a daň ve výši 79 832 Kč organizace zaplatila. Organizaci bude finančním orgánem vyměřen úrok z prodlení.

Poslední ukázkou pochybení, které firma odhalila pomocí vnějšího kontrolního systému je problém majetku a dotací. Firma v únoru 2007 podala žádost o poskytnutí dotace na vysokozdvizný vozík. Vozík byl zařazen v hodnotě 1 975 000 Kč (cena bez DPH) do provozu také v únoru 2007. Faktura na pořízení vysokozdvizného vozíku byla uhrazena v únoru 2007. Podnik splnil všechny podmínky pro poskytnutí dotace a ta byla firmě přidělena. Organizace přijala peníze v srpnu 2007. Dotace činila 30 % z pořizovací faktury, maximálně však do výše 600 000 Kč.

Účetní zařadila majetek na základě zařazovacího protokolu v únoru 2007. Podle zákona o účetnictví § 47 odst. 4 ocenění dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku a technického zhodnocení se sníží o dotaci na pořízení majetku. Tento účetní zápis nebyl proveden.

O předpisu dotace také účetní neúčtovala a samotný příjem dotace chybně proúčtovala na účet 311 pohledávky (krátkodobé i dlouhodobé). Vzhledem k tomu, že se nedělala průběžná inventura tohoto rozvahového aktivního účtu, odhalil chybu až audit při kontrole dokladových inventur pohledávek.

Účetní tedy chybně stanovila odpisy vysokozdvizného vozíku a tím by si neoprávněně uplatnila větší náklady a snížila tím hospodářský výsledek. Majetek správně zařadila do 2. odpisové skupiny dle položky 2-74. Účetní odpisy počítá organizace lineárně a daňové odpisy zrychleným způsobem. Doba životnosti účetních odpisů je stejná daňové životnosti.

tabulka 3 – Výpočet výše odpisů vysokozdvížného vozíku

Rok	Účetní odpis chybně	Daňový odpis chybně	Účetní odpis správně	Daňový odpis správně	Účetní doba životnosti
2007	362 087	395 000	253 462	276 500	5 let

Zdroj: účetnictví modelové organizace

Účetní doba životnosti: 5 let x 12 měsíců = 60 měsíců

Dotace činní 30 % z pořizovací ceny bez DPH: 592 500 Kč

Vstupní cena snižená o dotaci: 1 382 500 Kč

Účetní odpis chybně: vstupní cena / 60 měsíců = účetní odpis za měsíc

$$1\,975\,000 / 60 = 32\,917 \text{ Kč}$$

$$32\,917 \times 11 = 362\,087 \text{ Kč}$$

Účetní odpis správně: 1 382 500 / 60 = 23 042 Kč

$$23\,042 \times 11 = 253\,462 \text{ Kč}$$

Daňový odpis chybně: vstupní cena / koeficient pro zrychlené odepisování ve 2. odpisové skupině v prvním roce odepisování = roční daňový odpis

$$1\,975\,000 / 5 = 395\,000 \text{ Kč}$$

Daňový odpis správně: 1 382 500 / 5 = 276 500 Kč

Rozdíl v účetních odpisech: 362 087 – 253 462 = 108 625 Kč

Rozdíl v daňových odpisech: 395 000 – 276 500 = 118 500 Kč

Účetní by špatným účtováním zvýšila náklady organizace formou účetních odpisů o 108 625 Kč a tím i snížila hospodářský výsledek o stejnou částku. Daňově by si uplatnila na odpisech o 118 500 Kč více než ze zákona smí.

Správně měla účetní v roce 2007 účtovat o této operaci následovně:

1) pořízení vysokozdvížného vozíku	042 / 321	1 975 000 Kč
(faktura přijatá) v 2/07	343 / 321	375 250 Kč

2) úhrada faktury na pořízení majetku	321 / 221	2 350 250 Kč
(bankovní výpis) v 2/07		
3) zařazení majetku do evidence majetku	022 / 042	1 382 500 Kč
(zařazovací protokol) v 2/07		
4) snížení vstupní ceny majetku v měsíci		
podání žádosti na poskytnutí dotace	388 / 042	592 500 Kč
(potvrzená žádost na poskytnutí dotace) v den podání dotace 28. 2. 2007		
5) předpis dotace v den podání žádosti	346 / 388	592 500 Kč
o platbu 28. 2. 2007		
6) přijetí dotace na účet organizace	221 / 346	592 500 Kč
v 02/07		

Chybné účtování se opravilo ještě do roku 2007, takže se účetní odpisy a daňový odpis uplatnil již ve správných částkách. Opravila se také dokladová inventura účtu 311.

Souhrn daňových důsledků popsanych v předchozích výše uvedených případech.

	<b>daň z příjmů právnických osob</b>	<b>daň z přidané hodnoty</b>
osobní automobily	+ 16 625,00	+ 66 500,00
dopravníky	- 100 000,00	0,00
základy strojů	0,00	0,00
cestovné u majetku	0,00	0,00
pozemky	- 420 168,00	+ 79 832,00
dotace	- 118 500,00	0,00
<b>Souhrn</b>	<b>-622 043,00</b>	<b>+ 146 332,00</b>

Organizace si ve výše uvedených případech uplatnila u daně z příjmů právnických osob neoprávněně 622 043,00 Kč a tím si v uvedených letech snížila základ daně. Dále si uplatnila u daně z přidané hodnoty na vstupu v rozporu se zákonem 146 332,00 Kč, a tyto peníze na základě chybně podaných daňových přiznání inkasovala formou vrácení nadměrného odpočtu.

### **3 Odpovědnost zaměstnanců za vykonanou práci. Možnosti zaměstnavatele postihnout zaměstnance za způsobené škody. Možnosti zaměstnance se vyvinit.**

#### **3.1 Možnosti zaměstnavatele postihnout zaměstnance za způsobené škody.**

Tuto problematiku řeší zákoník práce č. 262/2006 Sb. ve znění pozdějších předpisů v části jedenácté, hlavě II.. V této části jsou stanoveny všechny případy, které mohou nastat v rámci činnosti zaměstnance, při které může zaměstnavateli vzniknout jakákoliv škoda.

Pro její zjištění je třeba vytvářet předpoklady správným systémem operativní a účetní evidence, a také právoplatným uzavřením dohod se zaměstnanci především o odpovědnosti za schodek na svěřených hodnotách, které je zaměstnanec povinen vyúčtovat a také odpovědnosti za ztrátu svěřených předmětů. V případě splnění jmenovaných předpokladů má zaměstnavatel možnost postihovat zaměstnance v rozsahu, který umožňuje zákoník práce. Pokud zaměstnavatel nesplní všechny zákonné předpoklady dané částí jedenáct zákoníku práce, má zaměstnanec možnost se ze své povinnosti z části anebo úplně vyvinit.

Zaměstnavatel může postihnout zaměstnance za způsobenou škodu na základě obecné odpovědnosti dané v § 250 zákoníku práce. Může se vyskytnout také situace, kdy zaměstnanci mají odpovědnost za porušení své povinnosti v tom, že neučiní opatření k odvracení škody. Nejdůležitějším ustanovením zákoníku práce v tomto směru je odpovědnost za schodek na svěřených hodnotách, které je zaměstnanec povinen vyúčtovat. V tomto případě nemusí zaměstnavatel prokazovat konkrétní zavinění a zaměstnanec se může zprostit obvinění, jestliže prokáže, že schodek vznikl zcela nebo z části bez jeho zavinění. V podstatě tento případ nastane, když zaměstnavatel znemožnil zaměstnanci nakládání se svěřenými hodnotami.

Častým případem také je, že zaměstnancům jsou svěřeny nástroje, ochranné pracovní pomůcky a jiné podobné předměty na základě písemného potvrzení. Pokud zaměstnavatel opomine výše citované dohody uzavřít, popřípadě pokud mají právní vady je možnost zaměstnavatele postihnout zaměstnance výrazně omezena. Z tohoto důvodu je nutným předpokladem správně nastavený systém personální práce, který automaticky zabezpečuje úplné a správné uzavírání výše citovaných dohod.

### **3.2 Možnosti zaměstnance bránit se náhradě škody**

Možnosti zaměstnance bránit se náhradě škody jsou dány stejnými ustanoveními zákoníku práce. V podstatě platí, že čím více zaměstnavatel neplní své zákonem dané povinnosti tím větší možnosti obrany má zaměstnanec. Zejména se jedná o případy, kdy není uzavřena zákonem stanovená dohoda o hmotné odpovědnosti a o odpovědnosti za ztrátu svěřených předmětů. Plnění či neplnění zákonem stanovených povinností výrazně ovlivňuje i rozsah náhrady škody, který je dán v rozsahu § 257 až § 260 zákoníku práce.

### **3.3 Postup v případech nejzávažnějšího porušování pracovní kázně**

Konečným řešením v některých případech, jak postihnout zaměstnance za způsobené škody, může být rozvázání pracovního poměru. Podle zákoníku práce může být pracovní poměr rozvázán jen:

- a) dohodou,
- b) výpovědí,
- c) okamžitým zrušením,
- d) zrušením ve zkušební době.

Dohodnou-li se zaměstnavatel a zaměstnanec na rozvázání pracovního poměru, končí poměr sjednaný den. Dohodu o rozvázání pracovního poměru uzavírají zaměstnavatel a zaměstnanec písemně, jinak je neplatná. V dohodě musí být uvedeny důvody rozvázání pracovního poměru, požaduje-li to zaměstnanec.

Podle zákoníku práce § 52 f a g je také důležité, poruší-li zaměstnanec zvlášť hrubým způsobem své povinnosti, dát mu pokaždé písemnou výstrahu, kde ho odpovědná osoba upozorní na porušení pracovní kázně a případné důsledky. Opakované porušování je také důvodem k okamžitému ukončení pracovního poměru nebo výpovědi ze strany zaměstnavatele

Výpověď může být dána zaměstnanci zaměstnavatelem jen z důvodů uvedených v zákoníku práce § 52, musí být dána písemně a doručena druhému účastníku, jinak je neplatná. Důvod musí zaměstnavatel vždy skutkově vymežit.

Trestní zákon č. 140/1961 Sb. ve znění pozdějších předpisů stanovuje mnoho trestných činů a pro zaměstnavatele důvodů pro okamžité ukončení pracovního poměru. Je jimi například trestný čin krádeže, zpronevěry, neoprávněného užívání cizí věci, neoprávněné držení platební karty, podvod, pojistný podvod, úvěrový podvod, poškozování věřitele, krácení daně, poplatku a podobné platby a porušení autorských práv.

Podle zákoníku práce § 55 až 60 důvodem pro okamžité zrušení pracovního poměru musí být zvlášť hrubé porušení povinností vyplývajících z právních předpisů vztahujících se k jím vykonávané práci. Okamžité zrušení poměru musí zaměstnavatel provést písemně, musí v něm skutkově vymežit jeho důvod tak, aby jej nebylo možno zaměnit s jiným a musí se ve stanovené lhůtě doručit druhému účastníku.

Další možností, jak rozvázat pracovní poměr, je podle zákoníku práce § 66 zrušení pracovního poměru ve zkušební době ze strany zaměstnavatele. Podle tohoto ustanovení může pracovní poměr zrušit z jakéhokoliv důvodu. Písemné oznámení o zrušení pracovního poměru má být doručeno druhému účastníku zpravidla alespoň 3 dny přede dnem, kdy má pracovní poměr skončit.



## **4 Uplatnění náhrady vzniklé škody a postup organizace vůči pracovníkovi, který porušil pracovní povinnosti uložené zákony a podnikovými směrnicemi**

Příčinou uplatnění náhrady vzniklé škody zaměstnavatelem vůči zaměstnanci je především porušení povinností vyplývajících z pracovního poměru. Tyto povinnosti stanovuje zákoník práce v části druhé, hlavě II § 38.

Rozsah náhrady škody vyplývá ze zákoníku práce části jedenácté, hlavy II §257.

Podle zákoníku práce části jedenácté, hlavy II § 262 výši požadované náhrady škody určuje zaměstnavatel. Způsobí-li škodu vedoucí zaměstnanec, který je statutárním orgánem nebo jeho zástupce, sám nebo společně s podřízeným zaměstnancem, určí výši náhrady škody ten, kdo statutární orgán nebo jeho zástupce na pracovní místo ustanovil.

Škodu, kterou zaměstnanec způsobil je zaměstnavatel oprávněn vymáhat různými způsoby.

Především lze podle zákoníku práce část jedenáctá, hlava II § 263 se zaměstnancem uzavřít dohodu o uznání a způsobu náhrady vzniklé škody. Jejím obsahem má být vyčíslení vzniklé škody, což se zpravidla děje sepsáním protokolu o vzniku škody, který vyhotoví přímo nadřízený pracovník. Písemné oznámení o náhradě škody musí být zaměstnanci předloženo nejpozději do 1 měsíce ode dne, kdy bylo zjištěno, že škoda vznikla a že za ni zaměstnanec odpovídá. V dohodě je uveden způsob odstranění škody, například opravou vadného výrobku, nebo peněžní náhradou. Je tam stanoven termín, ve kterém musí být škoda odstraněna nebo zaplácena.

Tento postup by měl být stanoven ve vnitropodnikové směrnici se kterou by měli být zaměstnanci prokazatelně seznámeni. Směrnice popisuje postup pracovníků při zjištění vzniklé

škody. Musí být v ní uvedeno kdo, kdy a jakým způsobem škodu zjistil, popisuje postup při prokazování například svědecké výpovědi, protokoly o dopravní nehodě vyhotovené orgány policie, protokoly o zjištění orgánů požární ochrany, hygieny atd.. Zpravidla je ustavena komise, která o škodě rozhoduje. Její předsedou je vedoucí organizace. V případě našeho podniku nebyla tato směrnice vydána.

Pokud nedojde mezi zaměstnavatelem a pracovníkem o dohodě o náhradě škody musí být celá záležitost předána soudu, který o náhradě škody rozhodne.

V některých případech, jak jsem se již dříve zmínila, dochází ke vzniku škody v důsledku protiprávního jednání, často úmyslného. V těchto případech lze vyvozovat vůči zaměstnanci postih podle zákoníku práce a to rozvázání pracovního poměru. Při uvedeném postupu není dotčeno právo poškozeného uplatnit svůj oprávněný nárok u soudu.

## Závěr

Vnitřní kontrolní systém je souhrn soustavných opatření směřujících ke zjištění skutečného stavu věci a odhalení nedostatků v činnosti organizace. Tato práce prokázala, jak by mohl správně nastavený vnitřní kontrolní systém napomáhat odhalování a předcházení chyb a tím vytvářet předpoklady pro prosperitu organizace.

Nedostatky byly zjištěny zejména v práci vedoucích pracovníků. Základní chybou bylo, že někteří zaměstnanci podniku nebyli seznámeni se svými pracovními povinnostmi prostřednictvím podnikových směrnic. Některé činnosti nebyly nadřizenými pracovníky kontrolovány, a proto docházelo k opakovaným nedostatkům např. v chybném zařazování majetku do evidence organizace, což se projevilo na zkreslení hospodářského výsledku. Stejně tak ovlivnilo chybné zařazení dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku do evidence daňovou povinnost u daně z přidané hodnoty.

Při správné funkci vnitřního kontrolního systému by měla být, na základě zjištění vnitropodnikové kontroly, vyvozena osobní odpovědnost jednotlivých pracovníků za zjištěné nedostatky a stanovena konkrétní opatření k jejich odstranění. Plnění těchto opatření musí být zkontrolováno a jejich účinnost by měla být vyhodnocena.

Protože nebylo řádně projednáno a zdokumentováno pochybení jmenovaných pracovníků nebylo možno uplatňovat náhrady škod ani ostatní postihy ve smyslu zákoníku práce.

Modelová organizace by měla zabezpečit zpracování vnitropodnikových směrnic a zajistit prokazatelné seznámení pracovníků s jejich obsahem. Z výsledků této práce vyplynula potřeba vytvořit směrnice pro oblasti:

- 1) inventarizace
- 2) vedení účetní evidence
- 3) oceňování investic
- 4) vedení skladové evidence

- 5) projednávání škod a jejich náhrad
- 6) personální činnosti a přijímání nových zaměstnanců.
- 7) postihování v případě porušení pracovní kázně.

Organizace může předcházet chybám také účinnějším využíváním služeb daňového poradce a právníka nebo spoluprací se specializovanými organizacemi. Také promyšlený, komplexní a všemi útvary provázaný informační systém umožní zaměstnancům lépe pracovat a odhalovat chyby.

Hlavní podíl by na těchto činnostech mělo mít vedení firmy. Vedení musí ostatní zaměstnance stimulovat a motivovat k lepším pracovním výkonům. Tvůrčí a inovační proces musí prostupovat všemi činnostmi vedení organizace.

## Literatura

Krupová, L.: Kreativní účetnictví. Praha: Komora auditorů ČR, 2001

Tureckiová, M.: Řízení a rozvoj lidí ve firmách. GRADA PUBLISHING A. S.

Zákon č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, ve znění pozdějších předpisů

Zákon č. 262/2006 Sb., zákoník práce, ve znění pozdějších předpisů

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

Zákon č. 254/2000 Sb., o auditorech, ve znění pozdějších předpisů

Zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů

Zákon č. 586/1992 Sb., o dani z příjmů, ve znění pozdějších předpisů

Zákon č. 140/1961 Sb., trestní zákon, ve znění pozdějších předpisů

# příloha 1 – Organizační schéma modelové organizace

## Organizační schéma – nadřízenost / podřízenost

Vymezuje jednotlivým pracovníkům pravomoci k udělení respektive povinnosti k akceptování pokynů.

Výtisk, který není řízený (evidovaný), není platný.

Stav k datu 07. 03. 2008



