

VYSOKÁ ŠKOLA BÁŇSKÁ – TECHNICKÁ UNIVERZITA OSTRAVA
EKONOMICKÁ FAKULTA

KATEDRA ÚČETNICTVÍ

Zajištění vnitřního kontrolního systému ve výrobním podniku

Ensuring Internal Control System in Manufacturing Company

Student: Bc. Robert Harazim

Vedoucí diplomové práce: Ing. Jana Hakalová, Ph.D.

Ostrava 2014

Zadání diplomové práce

Student: **Bc. Robert Harazim**

Studijní program: N6208 Ekonomika a management

Studijní obor: 6202T049 Účetnictví a daně

Specializace: 00 Účetnictví a daně

Téma: **Zajištění vnitřního kontrolního systému ve výrobním podniku**
Ensuring Internal Control System in Manufacturing Company

Zásady pro vypracování:

1. Úvod
2. Charakteristika vnitřního kontrolního systému
3. Charakteristika společnosti GANEKO, spol. s r.o.
4. Analýza a zhodnocení vnitřního kontrolního systému ve společnosti GANEKO, spol. s r.o.
5. Závěr

Seznam použité literatury

Seznam zkratk

Prohlášení o využití výsledků diplomové práce

Seznam příloh

Přílohy

Seznam doporučené odborné literatury:

KOLEKTIV AUTORŮ. *Účetnictví podnikatelů 2013*. 10. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2013. 574 s. ISBN 978-80-7357-993-7.

KOVALÍKOVÁ, Hana. *Vnitřní směrnice*. 6. vyd. Olomouc: ANAG, 2008. 239 s. ISBN 978-80-7263-448-4.

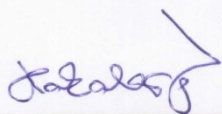
SCHIFFER, Vladimír. *Vnitřní kontrolní systém. Významný nástroj ochrany majetku a hospodaření účetních jednotek*. Praha: ASPI, 2009. 224 s. ISBN 978-80-7357-436-9.

Formální náležitosti a rozsah diplomové práce stanoví pokyny pro vypracování zveřejněné na webových stránkách fakulty.


Vedoucí diplomové práce: **Ing. Jana Hakalová, Ph.D.**

Datum zadání: 22.11.2013

Datum odevzdání: 25.04.2014



Ing. Jana Hakalová, Ph.D.
vedoucí katedry



prof. Dr. Ing. Dana Dluhošová
děkanka fakulty

Prohlašuji, že jsem celou práci vypracoval samostatně mimo přílohu č. 3 danou mi k dispozici.

Dne 25. dubna 2014



Robert Harazim

OBSAH

1	ÚVOD	5
2	CHARAKTERISTIKA VNITŘNÍHO KONTROLNÍHO SYSTÉMU	6
2.1	Vymezení pojmu „vnitřní kontrolní systém“	6
2.2	Funkce vnitřního kontrolního systému	6
2.3	Nástroje vnitřního kontrolního systému	7
2.4	Typy přístupů k vnitřnímu kontrolnímu systému	8
2.4.1	Interní audit jako kontrola vnitřního kontrolního systému.....	8
2.4.2	Externí audit a jeho vztah k vnitřnímu kontrolnímu systému	12
2.4.3	ISO 9000 – management jakosti	19
2.5	Vnitřní kontrolní systém a účetnictví	23
2.5.1	Vedení účetnictví pomocí výpočetní techniky	23
2.5.2	Organizace účtáren a účetních prací.....	25
2.5.3	Organizace účetních prací	27
2.5.4	Hmotný majetek a inventární čísla	28
2.5.5	Archivace účetních záznamů.....	29
2.6	Vnitropodnikové směrnice	31
2.6.1	Význam vnitropodnikových směrnic	31
2.6.2	Vnitropodnikové směrnice a právní úprava	32
2.6.3	Zásady důležité při tvorbě vnitropodnikových směrnic.....	35
2.6.4	Formální náležitosti vnitropodnikových směrnic.....	36
3	CHARAKTERISTIKA SPOLEČNOSTI GANEKO, SPOL. S R. O.....	38
3.1	Historie společnosti a její současná podoba	38
3.2	Organizační struktura společnosti GANEKO, spol. s r. o.	41
3.3	Dodavatelé a odběratelé společnosti.....	42
3.4	Účetnictví ve společnosti GANEKO, spol. s r. o.	43
4	ANALÝZA A ZHODNOCENÍ VNITŘNÍHO KONTROLNÍHO SYSTÉMU VE SPOLEČNOSTI GANEKO, SPOL. S R. O.....	49
4.1	Analýza účetnictví	49
4.1.1	Směrnice společnosti GANEKO, spol. s r. o.	49
4.1.2	Oběh účetních dokladů.....	52
4.1.3	Inventarizace majetku	53

4.2	Analýza interního a externího auditu.....	55
4.2.1	Interní audit	55
4.2.2	Externí audit	59
4.3	Zhodnocení vnitřního kontrolního systému.....	60
5	ZÁVĚR	63
	Seznam použité literatury	65
	Seznam zkratk	69
	Prohlášení o využití výsledků diplomové práce	
	Seznam příloh	
	Přílohy	

1 ÚVOD

Vnitřní kontrolní systém je individuální záležitostí každé účetní jednotky a představuje značně propracovaný systém, nezbytný pro správné a odpovědné řízení společnosti. Tento systém poskytuje vrcholovému vedení společnosti ujištění, že probíhající procesy a postupy ve společnosti jsou v souladu s plánem a vedou k naplnění stanovených cílů.

Vnitřní kontrolní systém hraje významnou roli zejména v účetnictví podniku. Vedení účetnictví v podniku je samo o sobě složitým systémem, který poskytuje důležité informace pro interní i externí uživatele. Díky výstupům účetnictví v podobě účetní závěrky lze kontrolovat a hodnotit hospodaření společnosti, řídit ji a poskytovat relevantní informace externím uživatelům. Zajistit, aby účetnictví poskytovalo věrný a poctivý obraz skutečnosti je v kompetenci účetní jednotky. Právě vnitřní kontrolní systém napomáhá dodržovat toto pravidlo a tím i poskytovat pravdivé informace uživatelům.

Cílem diplomové práce je charakterizovat vnitřní kontrolní systém z hlediska významu, funkce a jeho nástrojů a dále analyzovat vnitřní kontrolní systém ve společnosti GANEKO, spol. s r. o., zhodnotit jej a doporučit návrhy a opatření, které by mohly vést k optimálnímu zajištění vnitřního kontrolního systému v podniku.

Diplomová práce je rozdělena na část teoretickou a praktickou. Obsahem teoretické části je základní výklad o vnitřním kontrolním systému, o jeho funkcích a nástrojích a o jeho různých pojetích ať už z pohledu interního auditu tak z pohledu externího auditu, dále vztah vnitřního kontrolního systému k účetnictví, jako základnímu nástroji vnitřního kontrolního systému a poté následuje část věnovaná vnitropodnikovým směrnicím, hrajícím ve vnitřním kontrolním systému významnou roli.

Úvod praktické části je věnován představení společnosti GANEKO, spol. s r. o., na to navazuje charakteristika vybraných prvků vnitřního kontrolního systému společnosti. V další části kapitoly následuje analýza vybraných prvků vnitřního kontrolního systému, zmíněných v teoretické části. Na tu navazuje zhodnocení problematiky vnitřního kontrolního systému po částech a poté jako celku, s případným doporučením na jeho zlepšení.

Při zpracování diplomové práce byly použity metody deskripce, komparace, analýzy a zhodnocení.

2 CHARAKTERISTIKA VNITŘNÍHO KONTROLNÍHO SYSTÉMU

V následující kapitole je vylíčena podstata vnitřního kontrolního systému, jeho funkce a nástroje, dále typy přístupů k vnitřnímu kontrolnímu systému, jeho vztah k účetnictví a vnitropodnikovým směrnicím.

2.1 Vymezení pojmu „vnitřní kontrolní systém“

Vnitřní kontrolní systém a zejména jeho vhodné koncipování je součástí dobře fungujícího systému řízení. Za dobře fungující organizaci jako celek nese odpovědnost zejména vrcholný management, a proto je i v jeho zájmu zvolit správný vnitřní kontrolní systém. V českých právních předpisech pro podnikatele není pojem vnitřní kontrolní systém přesně definován. Chybějící přesná a vyčerpávající definice vnitřního kontrolního systému vede k tomu, že je tento systém v kompetenci každého podnikatele.

Jak tvrdí Schiffer (2009, s. 17) „*S přihlédnutím k zahraničním zkušenostem i literatuře je možno systém vnitřní kontroly označit jako systém provozních, finančních, evidenčních a ostatních kontrol, vytvořených managementem. Děje se tak za účelem vedení a řízení účetní jednotky řádným a efektivním způsobem, zajištění dodržování pravidel a opatření stanovených managementem, ochrany majetku a co nejvyšší zajištění úplnosti a přesnosti evidence.*“

Vnitřní kontrolní systém je třeba odlišovat od interního auditu. Zatímco interní audit je samostatným vnitropodnikovým útvarem zabývajícím se kontrolou vnitřních činností účetní jednotky, pojem „vnitřní kontrolní systém“ nepředstavuje samostatný útvar v účetní jednotce, ale soubor všech opatření a orgánů v účetní jednotce, jejichž úkolem je kontrola hospodářské a provozní činnosti účetní jednotky a s tím související činnosti pracovníků účetní jednotky. [14]

2.2 Funkce vnitřního kontrolního systému

Vnitřní kontrolní systém představuje trvalý proces, vykonávaný činností zaměstnanců účetní jednotky na všech stupních řízení. Smyslem je zamezit vzniku nesprávností a chyb, ať už úmyslných nebo neúmyslných. Management se tím snaží ujistit, že je všechno v pořádku.

Ve firmách se vyskytují různá rizika, která ohrožují cíle společnosti. Pomocí mechanismu, jakým je vnitřní kontrolní systém, vedení společnosti řídí a kontroluje tato

rizika. Rizika mohou vznikat důsledkem nejrůznějších faktorů, jako jsou vnitřní či vnější faktory, síly a tlaky působící na společnost.

Vedení společnosti a představenstvo je na základě vnitřní kontrolní systém informováno o tom, jak firma naplňuje své plány a cíle. Prostřednictvím vnitřní kontrolní systém společnosti, který je vhodně koncipován, lze zajistit přesnost, věrnost, poctivost a spolehlivost účetních zápisů a finančních výkazů. Vnitřní kontrolní systém odhaluje, zabraňuje a předchází ztrátám a podvodům a omezuje vznik škod, pokut a penále. Zvyšuje efektivnost a účinnost operací a dále napomáhá k respektování závazných právních norem a vnitřních předpisů.

Na vnitřní kontrolní systém však nelze nahlížet jako na dokonalý systém, který dokáže zamezit chybným rozhodnutím či událostem ve vnějším prostředí firmy, ty pak mohou brzdit v dosažení cílů účetní jednotky. Vnitřní kontrolní systém kupříkladu nemůže garantovat, že se vedení firmy bude na základě získaných informací rozhodovat vždy správně a bezchybně. Dále pak nemůže ovlivnit ani změny v podnikatelském prostředí. Mimo kontrolu řízení mohou zůstat politické, legislativní a kontrolní mechanismy (např. ekologie, daně), politická stabilita, vývoj nezaměstnanosti (regionální vlivy), obecné ekonomické trendy (vývoj úrokové sazby).

2.3 Nástroje vnitřního kontrolního systému

Podstatnými nástroji a objekty vnitřního kontrolního systému jsou zejména oblasti podnikového informačního systému, a to účetnictví, evidence, rozpočetnictví, kalkulace a statistika. [14]

Náležitý sběr a třídění průkazných účetních informací, důležitých nejen pro potřeby účetní jednotky, by mělo zajišťovat účetnictví a účetní systém.

Účetnictví je však jen jedním z důležitých aspektů vnitřní kontroly. Dalším aspektem je kontrola prováděná vzájemnou konfrontací jednotlivých oblastí podnikového informačního systému. V současné době, kdy je většina účetních systémů provozována za pomoci počítačové techniky, hraje důležitou roli také kontrola samotných účetních programů, které mohou upozornit na chyby. Do vnitřního kontrolního systému spadá také kontrola, prováděná vnitřním kontrolním útvarem (interní audit nebo podniková kontrola), za předpokladu, že si tento útvar účetní jednotka vytvoří. Dále například kontrola přejímky materiálu, kontrola pokladní hotovosti, zajištění úkolů mzdové agendy atd. Manažeři jsou také účastníky vnitřního kontrolního systému, neboť při řízení podniku je třeba i kontrolovat. [14]

2.4 Typy přístupů k vnitřnímu kontrolnímu systému

Existuje mnoho přístupů k vnitřnímu kontrolnímu systému. V této subkapitole jsou přiblíženy tři základní typy přístupů, mezi které patří:

- přístup z pohledu interního auditu,
- přístup z pohledu externího auditu,
- přístup z pohledu certifikace ISO.

2.4.1 Interní audit jako kontrola vnitřního kontrolního systému

„V latině je základním významem slova audit slyšení, poslouchání, dozvídání se. Lze přijmout vysvětlení, že ve starém Římě byli auditoři těmi osobami, které informovaly senát o výši státního majetku. Jiný význam slova auditor je spojen rovněž s vyšetřováním určitých událostí, ala soudního charakteru, neboť auditoři byli původně vojenští soudci, členové vyššího soudního dvora. V moderní angličtině znamená audit revizi, kontrolu účtů.“ jak tvrdí Dvořáček (2003, s. 1)

V minulosti bylo dominantní funkcí auditu ověřování účetních výkazů. Rostoucí velikost podniků a s tím související růst velikosti obrátů a hodnot používaného majetku vedla ke zvýšení rizika vzniku omylů a podvodů. Správnost vedení účetnictví bylo třeba posoudit nejen nezávislým externím auditorem, ale také ji zabezpečit pracovníky podniku, interními auditory. Význam a cíle interního auditu se postupem času neustále vyvíjel.[3]

V roce 1941 byl v New Yorku založen Institut interních auditorů (IIA) čítající 24 členů. Dnes má své globální sídlo v Altamonte Springs na Floridě a do jeho činnosti jsou zapojeni interní auditoři po celém světě, má přes 180 000 členů ve 190 zemích. Institut přispívá k správnému výkonu činnosti interních auditorů zejména těmito aktivitami:

- poskytování komplexních odborných vzdělávacích a rozvojových příležitostí,
- vypracování standardů a pokynů,
- poskytování odborné praxe,
- zabezpečení certifikace interních auditorů v rámci certifikačních programů,
- provádění výzkumu, šíření a podpora znalostí týkajících se interního auditu,

- sdružování interních auditorů ze všech zemí, sdílení informací a zkušeností.¹

Snaha o sjednocení přístupů k problematice interního auditu vedla v roce 1982 k založení Evropské konfederace Institutů pro interní audit (European Confederation of Institutes of Internal Auditing, ECIIA). V současnosti konfederace sdružuje národní instituce interního auditu z 34 zemí Evropy a Středomoří. Posláním ECIIA je být sjednoceným hlasem pro profesi interního auditu v jednání s Evropskou unií, jejím parlamentem a Evropskou komisí a dále prezentovat a rozvíjet profesi interního auditu v Evropě. Mimo to spolupracuje také s IIA.²

V České republice sdružuje interní auditory Český institut interních auditorů (ČIIA) a to od roku 1995. ČIIA je národním institutem mezinárodního Institutu interních auditorů a byl přijat také do ECIIA. Má okolo 1000 členů. ČIIA vykonává mnoho činností, např.:

- soustřeďuje osoby, které pracují jak v oblasti interního auditu, tak v oblastech příbuzných,
- poskytuje informace o rozvoji interního auditu v ČR i v zahraničí a napomáhá tak společnému postupu v poznávání a řešení problémů této profese,
- poskytuje konzultace jako profesionální pomoc v jednotlivých oblastech auditu,
- publikuje materiály potřebné k získání a rozšíření znalostí o funkci interního auditu,
- organizuje různé formy vzdělávacích akcí,
- přibližuje činnost interního auditu,
- iniciuje a podporuje jednání a akce zaměřené na rozšiřování praxe interního auditu do dalších společností v ČR,
- čtvrtletně vydává pro členy institutu časopis "INTERNÍ AUDITOR".³

Jak se vyvíjely jednotlivé instituce, měnil se i pohled na interní audit samotný. Dříve se interním auditem rozumělo působení útvaru podniku orientovaného na analýzu a vyhodnocení vnitřních kontrol, aniž by bylo zcela zřetelně jasné, co vše pod tento pojem spadá.

¹ Institut interních auditorů, <https://na.theiia.org/about-us/>

² Evropská konfederace Institutů pro interní audit, <http://www.eciia.eu/what-we-do/the-eciias-mission/>

³ Český institut interních auditorů, <http://www.interniaudit.cz/ciia/>

Proto bylo třeba najít jinou koncepci, širší, která by dostatečně a výstižně vyjadřovala, co interní audit znamená a jakou plní funkci. Tomu odpovídá definice, kterou schválila rada IIA: „*Interní audit je nezávislá, objektivně ujišťovací a poradenská činnost zaměřená na přidávání hodnoty a zdokonalování procesů v organizaci. Interní audit pomáhá organizaci dosahovat jejich cílů tím, že přináší systematický metodický přístup k hodnocení a zlepšování účinnosti systému řízení rizik, řídicích a kontrolních procesů a řízení a správy organizace.*“⁴

Interní audit se zaměřuje na hodnocení vnitřního kontrolního systému v organizaci tím, že orgánům společností a vrcholovému managementu poskytuje informace, hodnocení, analýzy, doporučení a konzultace pro efektivní plnění jejich úkolů. Současně s nejnovějšími světovými trendy pak interní audit poskytuje ujištění o tom, že společnost si je vědoma rizik, kterým je vystavena, a zvládá je.⁵

Z výše uvedené definice, lze odvodit vztah interního auditu a vnitřního kontrolního systému. Vnitřní kontrola je zaměřena na dodržování vnitropodnikových norem, zatímco rozpoznání, co tyto normy přinášejí podniku, je činností interního auditu. Do této činnosti spadá také zkoumání způsobu, jakým jsou vnitřní kontroly prováděny, zda jsou opodstatněné a účinné. Interní audit může také přispět k odhalení míst, kde vnitřní kontrola chybí a je třeba ji zavést.

Pouze na základě úplné znalosti firemní kultury mohou interní auditoři správně posuzovat efektivnost kontrolních postupů ve spojitosti s plněním firemních cílů, vyhodnocovat zda existují možná rizika a hodnotit danou situaci. To je však jen zlomek činností, kterými se interní audit zabývá. Pozornost interních auditorů je zaměřena také na ověřování správného vedení účetnictví (např. zda jsou účetní výkazy správné, úplné a průkazné, zda je správně účtováno atd.), kontrolu dodržování právních norem a předpisů, jestli jsou dodržovány vnitropodnikové směrnice apod. Interní audit plní také úlohu prevence a odhalování podvodů.

Vyhodnocení interního auditu je pak předkládáno vedení podniku, které tak může reagovat na možná existující rizika a trhliny ve firemní kultuře. Podstatou pro správné fungování interního auditu je nezávislost. Tedy pracovníci, kteří provádí audit vnitropodnikových procesů, nesmí být s těmito procesy jakkoli spojeni.

⁴ Definice interního auditu dle Rámce profesní praxe interního auditu

⁵ Český institut interních auditorů

Interní audit slouží tedy zejména té dané společnosti, ve které je prováděn. Je vyžadován zejména:

- řídicími orgány (vrcholový management, představenstvo, dozorčí rada),
- provozním managementem,
- vedoucími jednotlivých auditovaných útvarů ve společnosti,
- externími auditory,
- a dalšími subjekty.

Pro profesi interního auditu je důležitý a nezbytný Etický kodex Institutu interních auditorů (dále jen Etický kodex). Etický kodex spolu s Rámcem profesionální praxe a dalšími významnými prohlášeními Institutu interních auditorů poskytuje interním auditorům návody a rady, jak při poskytování auditorských služeb postupovat. Závazný je pro všechny interní auditory, kteří jsou členy Institutu interních auditorů a dále pro držitele nebo kandidáty profesionální certifikace IIA a ty, kteří poskytují služby interního auditu ve smyslu jeho definice. Pokud v určité zemi působí národní institut interních auditorů, může si etický kodex a jeho zásady přizpůsobit podmínkám v dané zemi a to především v souvislosti s její legislativou. Hrubé porušení zásad Etického kodexu může vést k vyloučení z Institutu interních auditorů.[3]

Od interních auditorů se tedy očekává, že budou dodržovat základní principy Etického kodexu, mezi které patří:

- integrita,
- objektivita,
- důvěrnost,
- kompetentnost.

Outsourcing a interní audit

V současném ekonomickém vývoji jsou podniky stále více konfrontovány s rostoucí konkurencí, tlakem na snižování nákladů, globalizací trhů a dalšími skutečnostmi, které nutí podniky, aby některé své podnikové oblasti (reklamní oddělení, právní záležitosti, stravování, ochrana objektu apod.) nezpracovávaly z vlastních zdrojů. V tom případě využívají podniky vnější (outside) zdroje (resourcing). Outsourcing tedy znamená, že určité oblasti podniku provádějí externí firmy místo něj.

Dle Dvořáčka (2003, s. 29) „*Outsourcing hraje významnou úlohu především v podmínkách malých a středních podniků. V nich může představovat i alternativu útvaru interního auditu. Interní audit tak může být zabezpečován z vnějších zdrojů. Tento přístup může být výhodný zejména tehdy, jestliže:*

- *pro interní audit v konkrétním podniku nejsou potřeba zvláštní znalosti,*
- *je zatížení interního auditu režijními a fixními náklady příliš vysoké,*
- *je možné snadno využít externí zkušenosti z jiných podniků,*
- *znalosti o pracovních procesech je nutné nabýt velmi rychle.“*

Outsourcing interního auditu, může být tedy za určitých podmínek výhodný a přínosný. Na druhou stranu má provádění interního auditu externími poskytovateli i své nevýhody v podobě závislosti podniku na externím poskytovateli, který získává klíčové informace o podniku, externí dodavatel nemůže poznat podnikání tak dobře jako útvar interního auditu. Pokud externí auditor poskytuje zároveň služby outsourcingu, může být narušena jeho nezávislost, dále zaměstnanci externího poskytovatele jsou spjati právě s poskytovatelem, nikoliv s podnikem, ve kterém provádějí interní audit.[3]

Je tedy na posouzení každého podniku, zda je pro něj výhodnější vytvoření útvaru interního auditu nebo jeho outsourcing.

2.4.2 Externí audit a jeho vztah k vnitřnímu kontrolnímu systému

Primárním cílem externího auditu je zvýšit věrohodnost účetních výkazů uveřejněných vedením společnosti.⁶

Z tohoto hlediska by u účetní závěrky neměly být přítomny významné nesprávnosti, které by mohly mít vliv na rozhodování zainteresovaného uživatele. K určení a zabránění vzniku takových nesprávností by měl sloužit právě vnitřní kontrolní systém. Při provádění auditu a využití informací vnitřního kontrolního systému, musí mít auditor v této souvislosti na paměti kontrolní riziko (část auditorského rizika, do které spadá kromě kontrolního rizika také přirozené riziko, kterým se rozumí možnost vzniku významné nesprávnosti a zjišťovací riziko, znamenající potenciální neodhalení ze strany auditora). Kontrolním rizikem se rozumí riziko, kdy vnitřní kontrolní systém nedokáže zabránit všem nesprávnostem, které tak mohou mít závažný dopad na účetní výkazy. Sekundárním cílem auditu je jeho samotná přítomnost, která působí jako prevence před vznikem chyb a podvodů.

⁶ Definice podle Auditing, ACCA

Povinnost ověření účetní závěrky auditorem

Povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem mají dle zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví⁷ „akciové společnosti, pokud na konci rozvahového dne účetního období, za nějž se účetní závěrka ověřuje, a účetního období bezprostředně předcházejícího, překročily nebo již dosáhly alespoň jedno ze tří uvedených kritérií:

- *Aktiva celkem více než 40 000 000 Kč, aktivy celkem se pro účely zákona o účetnictví rozumí úhrn zjištěný z rozvahy v ocenění neupraveném o položky podle § 26 odst. 3,*
- *roční úhrn čistého obrátu více než 80 000 000 Kč; ročním úhrnem čistého obrátu se pro účely zákona o účetnictví rozumí výše výnosů snižená o prodejní slevy a dělená počtem započatých měsíců, po které trvalo účetní období a vynásobená dvanácti,*
- *průměrný přepočtený stav zaměstnanců v průběhu účetního období více než 50, zjištěný způsobem stanoveným na základě zvláštního právního předpisu⁸.“*

Kromě akciových společností mají povinnost ověření účetní závěrky také ostatní obchodní společnosti, družstva, účetní jednotky podle § 1 odst. 2 písm. b) zákona o účetnictví, které jsou podnikateli, dále účetní jednotky podle § 1 odst. 2 písm. d) až h), pokud ke konci rozvahového dne účetního období, za nějž se účetní závěrka ověřuje, a účetního období bezprostředně přecházejícího, překročily nebo již dosáhly alespoň dvou ze tří výše uvedených kritérií. Dále mohou podléhat povinnosti ověření účetní závěrky účetní jednotky, kterým to stanoví zvláštní právní předpis.

Činnosti auditorů, auditorských společností a asistentů auditorů upravuje zákon č. 93/2009 Sb., o auditorech a o změně některých zákonů. Tento zákon dále upravuje podmínky, za nichž mohou být poskytovány auditorské služby, ustanovuje Radu pro veřejný dohled nad auditem a vymezuje postavení a působnost této Rady a Komory auditorů České republiky. Jedná se o nový zákon, který je v souladu s evropskou legislativou.

Komora auditorů České republiky

Komora je samosprávnou organizací všech statutárních auditorů se sídlem v Praze, byla založena v roce 1993 a od 14. dubna 2009 je její působnost upravena zákonem o auditorech č. 93/2009 Sb. Komoru tvoří tyto orgány:

- Sněm,
- Výkonný výbor,

⁷ Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví § 20

⁸ Zákon č. 89/1995 Sb., o státní statistické službě, ve znění pozdějších předpisů

- Dozorčí komise,
- Kárná komise.

Auditorské oprávnění

Povinné audity účetních závěrek mohou podle zákona o auditorech provádět pouze auditoři mající oprávnění a zapsaní v seznamu auditorů a auditorských společností vedeném Komorou auditorů.

Seznam auditorů a auditorských společností

Do těchto seznamů zapíše Komora auditorů na základě auditorského oprávnění získaného za podmínek uvedených výše. V těchto seznamech jsou tedy údaje o statutárních auditorech (fyzická osoba, které bylo Komorou vydáno rozhodnutí o oprávnění provádět auditorskou činnost), auditorských společnostech a registrovaných auditorech ze třetích zemí.

K 29. 3. 2014 bylo v seznamu zapsáno 1659 auditorů a auditorských společností s aktivní činností. Mezi největší auditorské společnosti nejen v České republice ale i ve světě patří společnosti tzv. „velké čtyřky“ auditorských společností a to společnosti Deloitte, Ernst&Young, KPMG a PricewaterhouseCoopers.

Rada pro veřejný dohled nad auditem

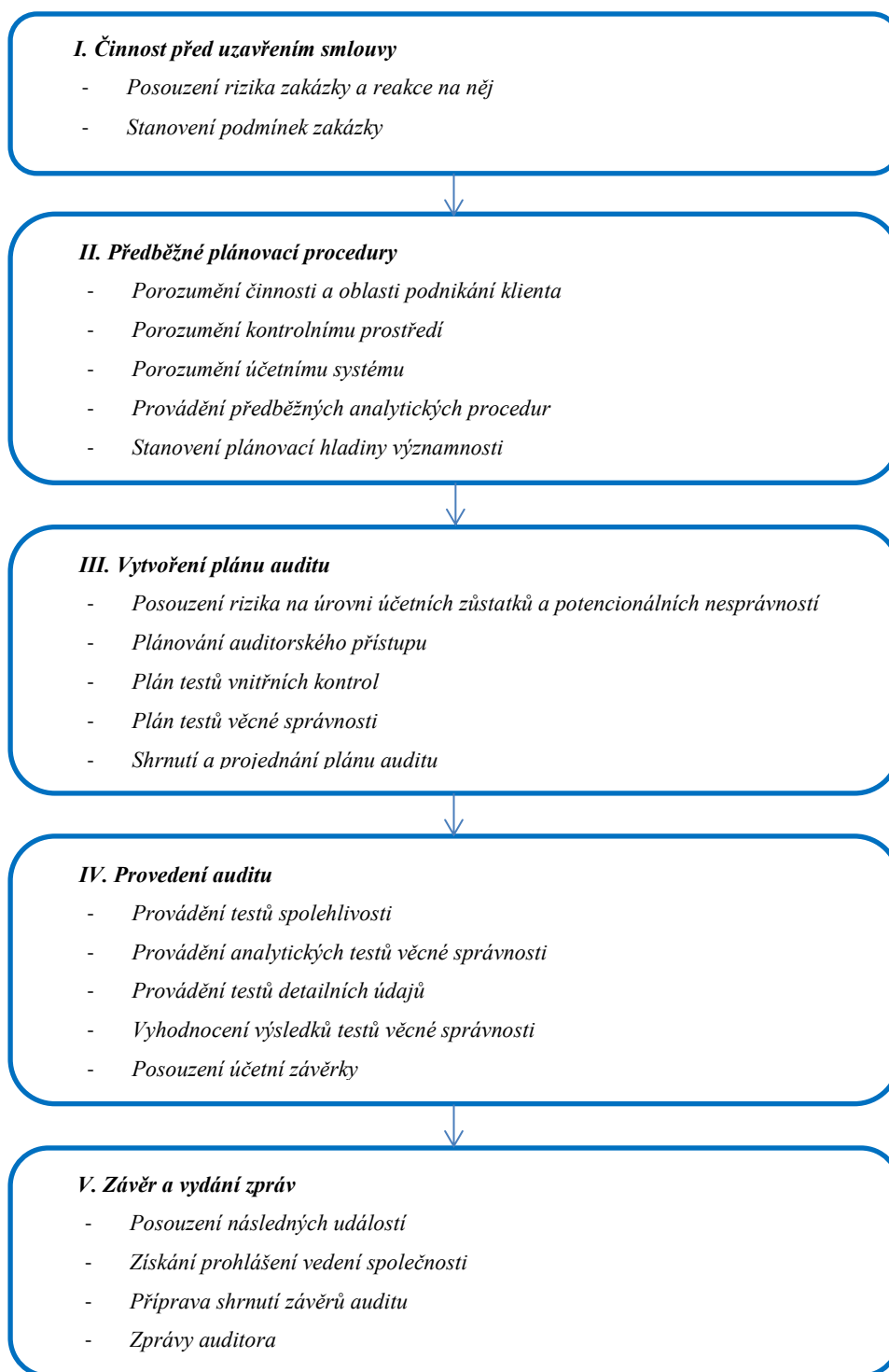
Rada je orgánem veřejného dohledu nad výkonem auditorské činnosti. Vznikla ze zákona č. 93/2009 Sb. o auditorech, jemuž podléhají všichni statutární auditoři a auditorské společnosti. Rada je pověřena i dohledem nad činností Komory auditorů České republiky a je nezávislá na auditorské profesi. Sídlo Rady je v Praze.

Posláním rady je zvýšení důvěryhodnosti auditorské profese a účetních jednotek, jejichž účetní závěrka je ověřena auditorem, směrem k domácím a zahraničním investorům i pro širokou veřejnost a státní instituce. Cílem je zvýšení transparentnosti, komfortu a především důvěry klientů v kvalitu auditorských služeb. Stejně tak vznik orgánu veřejného dohledu má zvýšit jistotu a komfort osob vykonávajících auditorskou profesi. Dalším cílem je zajištění efektivní spolupráce mezi orgány dohledu nad auditorskou činností v ostatních zemích Evropské unie i mimo ni.⁹

Pro splnění cílů auditu je potřeba vykonání mnoha úkonů. Těmito úkony se rozumí auditorské postupy, které lze dále rozdělit do několika fází. Viz obrázek 2.1

⁹ Rada pro veřejný dohled nad auditem, <http://www.rvda.cz/o-rade-pro-verejny-dohled-nad-auditem>

Obr. 2.1 Fáze auditorského postupu



Zdroj: Hakalová, 2010, s. 108

V případě porozumění kontrolního prostředí účetní jednotky, auditor hodnotí jeho následující složky a to, jakým způsobem byly začleněny do procesů účetní jednotky:

- (a) Prosazování čestného a bezúhonného chování a morálních hodnot jako nezbytných složek, které ovlivňují účinnost struktury, správy a monitorování kontrol.

- (b) Dodržování nezbytné kvalifikace – jakým způsobem vedení posuzuje úroveň kvalifikace nezbytné pro splnění konkrétních úkolů a jak se tato úroveň promítá do požadovaných znalostí a dovedností.
- (c) Práce osob pověřených řízením – nezávislost těchto osob na vedení, jejich zkušenosti a postavení, a to, v jakém rozsahu se zabývají činností účetní jednotky a jejím přezkoumáním, jaký druh informací dostávají a do jaké míry řeší složité otázky s vedením, a jejich vzájemná interakce s interními a externími auditory.
- (d) Filozofie a styl činnosti vedení – přístup vedení k obchodním rizikům a jejich řízení a opatření vedení, která se týkají činnosti a pracovníků finančního výkaznictví, zpracování informací a účetnictví.
- (e) Organizační struktura - rámec, v němž jsou plánovány, prováděny, kontrolovány a ověřovány činnosti účetní jednotky směřující k dosažení jejích cílů.
- (f) Přidělování pravomocí a odpovědnosti - jakým způsobem je přidělována pravomoc a odpovědnost v oblasti provozní činnosti a jakým způsobem jsou nastaveny vztahy nadřízenosti a podřízenosti a hierarchie pravomocí.
- (g) Zásady a postupy v oblasti lidských zdrojů - najímání, orientace, školení, hodnocení, odborné vedení, kariérní postup, odměny a kárná opatření.¹⁰

Pro důkladné poznání klienta je třeba také porozumět účetnímu systému příslušné účetní jednotky, který je nedílnou součástí vnitřního kontrolního systému. Účetním systémem se chápá souhrn účetních dokladů, metody jejich zpracování, vyhotovování a kontroly. Na základě informací získaných z výkazů účetního systému by mělo být možné identifikovat a zapsat jednotlivé hospodářské operace a zajistit odpovědnost za majetek. Při zkoumání účetního systému se auditor zaměřuje na jeho definování, vedenou dokumentaci a správné, spolehlivé a řádné zachycení hospodářských cyklů.

Do auditorských postupů se řadí také testování. Pod tímto pojmem si lze představit testy zaměřené na spolehlivost a věcnou správnost. V testech spolehlivosti auditor zjistí, zda existuje vnitřní kontrolní systém v podniku, jestli je účinný a také zda působí nepřetržitě. [10]

Aby bylo odvráceno snížení aktiv a zjištění důležitých nesprávností, zkoumají se kontrolní postupy a to v rámci existence a účinnosti systému. Jako ukázkou lze uvést např. sestavení předvahy, schválení dokumentace, inventarizace. Většinou jsou tyto aktivity prováděny manuálně, nebo prostřednictvím výpočetní techniky.

¹⁰ ISA 315 - Znalost účetní jednotky a jejího prostředí a vyhodnocení rizik výskytu významné nesprávnosti, odst. 69

Výsledky testu spolehlivosti pak rozhodují o tom, jak podrobně bude auditor provádět testy věcné správnosti. Vnitřní kontrolní systém může ve své podstatě dobře plnit svou funkci, mohou se v něm ale vyskytnout určité nedostatky, které znamenají pro auditora riziko. Na tyto oblasti je třeba dávat si pozor a zkontrolovat je pomocí testu detailních údajů. Může se stát, že v účetní jednotce vnitřní kontrolní systém vůbec neexistuje, avšak účetní závěrka přesto podává věrný a poctivý obraz o situaci ve firmě. To má však svá rizika v podobě nečasného odhalení chyb a omylů, které by v případě fungujícího vnitřního kontrolního systému byly včas odhaleny, kromě toho chybějící kontrolní systém značně komplikuje práci auditora. Mezinárodní auditorský standard však ukládá povinnost vedení účetní jednotky navrhnout, zavést a provádět vnitřní kontrolní systém relevantní pro sestavení a věrnou prezentaci účetní závěrky, jež neobsahuje významné (materiální) nesprávnosti způsobené podvodem nebo chybou.[10]

Zpráva auditora a výrok auditora

Výsledkem procesu auditu je zpráva auditora, vyhotovená v písemné formě auditorem, která podává informace vedení společnosti i jiným externím uživatelům. Jak tvrdí Hakalová (2010, 116) „*Zpráva auditora je pojata jako krátká zpráva, která objektivně informuje o vypovídací schopnosti informací obsažených v účetních výkazech a její struktura a znění je do značné míry upraveno standardními postupy auditorů.*“

Výrok auditora ve zprávě reprezentuje názor na to, zda účetní závěrka ve všech významných bodech věrně zobrazuje stav majetku a závazků, finanční situaci a výsledek hospodaření účetní jednotky v souladu s platnými zákony a účetními předpisy. Základní podoby výroku jsou:

- výrok bez výhrad – jestliže auditor nezjistil žádné významné chyby či nedostatky při ověření účetnictví a účetních výkazů,
- výrok s výhradou – jestliže auditor zjistil chyby nebo nedostatky v účetnictví, které mohou podstatným způsobem změnit vypovídací schopnost účetní závěrky. Auditor musí ve zprávě uvést důvody výhrady a úroveň výhrady pokud možno kvantifikovat,
- záporný výrok – jestliže auditor zjistil chyby a nedostatky, které vedou k tomu, že účetní závěrka nezobrazuje věrně aktiva, závazky, vlastní kapitál a finanční situaci účetní jednotky. Auditor musí ve zprávě uvést důvody, které vedly pro vyslovení tohoto výroku,

- odmítnutí vydat výrok – jestliže auditor dojde k názoru, že nebylo možné ověřit účetní závěrku způsobem, nezbytným pro vyslovení výroku.

Vztah externího a interního auditora

Přestože mají oba audity odlišné cíle a jejich činnosti jsou v podstatě oddělené, v podniku může docházet k určité spolupráci. Tato spolupráce může značně zjednodušit práce prováděné externím auditorem, ten má také při spolupráci s interním auditorem rozhodující slovo. Vztah externího a interního auditu je uváděn také v Mezinárodním auditorském standardu ISA 610 - Posuzování práce interního auditu. V něm se mimo jiné uvádí: „*Interní audit je součástí dané účetní jednotky. Bez ohledu na stupeň své samostatnosti a objektivity interní audit nemůže dosáhnout stejného stupně nezávislosti, jaký se vyžaduje u externího auditora při vyjádření výroku na účetní závěrku. Externí auditor nese výlučnou odpovědnost za vyjádřený auditorský výrok a tato odpovědnost se nijak nesnižuje využitím výsledků činnosti interního auditu. Veškeré úsudky vztahující se k auditu účetní závěrky činí externí auditor.*“¹¹

Aby mohl vztah mezi externím a interním auditorem dobře fungovat, je nutné posoudit spolehlivost interního auditu v podniku. Posouzení by mělo proběhnout již v první fázi plánování externího auditu. Auditor by se měl zaměřit zejména na tyto kritéria:

- Pozice interního auditu ve společnosti,
- rozsah práce interního auditora,
- kvalita interního auditu,
- odborná způsobilost pracovníků interního auditu apod.

Pokud shledá externí auditor interní audit hodnověrným, může se práce samotného externího auditora výrazně zmenšit, neboť může například spoléhat při posuzování vnitřního kontrolního systému, hodnocení rizika a testech věcné správnosti na údaje poskytované interním auditem.

Kromě zmenšení rozsahu práce vykonávané externím auditorem plynou výhody ze vzájemné spolupráce také z:

- dokonalejší identifikace rizik při externím auditu, který se může odkazovat na dlouhodobou práci interního auditu,

¹¹ ISA 610 – Posuzování práce interního auditu, odst. 8

- hlubšího porozumění procesů probíhajících v podniku, které jsou předmětem auditu, což vede ke zvýšení kvality externího auditu,
- minimalizace duplicit prací obou auditorů,
- úspor nákladů vynaložených na externí audit atd.

Je třeba mít na paměti, že i když externí auditor využívá v některých oblastech výsledky interního auditu, odpovědnost za audit účetní závěrky je stále jen a pouze na externím auditorovi. Neboť ten rozhoduje o využití podkladů od interního auditu.

2.4.3 ISO 9000 – management jakosti

Mezinárodní organizace pro standardizaci (International Organization for Standardization) má na starosti vydávání norem ISO. Skupina norem ISO 9000 patří snad mezi nejznámější a nejvíce používané normy, které definují takzvaný systém managementu jakosti. Systém managementu jakosti lze přitom chápat jako část řízení organizace, které má zajistit spokojenost zákazníků.

Jak uvádí Bělohávek (2006, s. 336) „*Normy vznikly jako soubor nejlepších praktik řízení organizací s ohledem na jakost a mají dlouhodobě zajistit, aby požadavky zákazníků byly plněny. Tyto praktiky jsou uvedeny formou standardizovaných požadavků na systémy managementu jakosti, které se dají aplikovat univerzálně bez ohledu na obor podnikání firmy, její velikost, formu vlastnictví atd.*“

Normy jsou tedy jakýmsi prostředníkem k dosažení spokojenosti zákazníků. Zavedením norem ISO 9000 může podnik:

- zlepšit způsob řízení firmy – vybudováním flexibilního systému řízení, který je schopen reagovat na změny a je nezávislý na momentálním personálním obsazení podniku,
- zvýšit úspěšnost podniku na trhu,
- udržet stávající zákazníky a získat nové,
- zavést strategickou úroveň řízení – vytvoření vize, poslání, hodnot, strategie a jejich komunikace uvnitř firmy, stanovení strategických cílů, jejich rozpracování na nižší organizační úrovně a pravidelné sledování úspěšnosti při naplňování stanovených cílů,

- zlepšit podnikové procesy – pomocí identifikace klíčových ukazatelů pro jednotlivé procesy, jejich monitorování a měření, stanovení kritérií, určení cílových hodnot a využívání zpětné vazby při zjištění odchylek. Cílem je snižování výrobních nákladů a zvyšování produktivity práce,
- řídit data, podle kterých firma postupuje, jež využívá k rozhodování a kterými prokazuje shodu výrobků a procesů. Jedná se zejména o dokumentaci systému kvality, postupy, příkazy, instrukce, parametry procesů, externí dokumenty, normy, vnitropodnikové směrnice, technickou dokumentaci, výkresy apod. [1]

Zda daný podnik má zavedené normy ISO 9000, lze zjistit na základě uděleného certifikátu, který podnik získá od certifikační organizace. Vlastnění takového certifikátu a řízení se normami ISO 9000 však ještě neznamená, že výrobky či služby daného podniku skutečně splňují požadavky zákazníka. Znamená to pouze, že systém managementu jakosti konkrétní společnosti dokáže zajistit, aby byly požadavky zákazníka splněny. Otázkou je proč podnik zavedl systém managementu jakosti, jestli z vlastní vůle aby se stal lepším a sloužil především zákazníkům anebo ho k tomu donutily okolnosti. Takovými okolnostmi může být tlak ze strany zákazníka, či nemožnost účastnit se výběrových řízení a velkých zakázek v případě, kdy podnik nemá certifikát normy ISO 9000. [1]

Normy ISO 9000 se v současnosti skládají v českých podmínkách z následujících **hlavních norem**:

- ČSN EN ISO 9000:2006 Systémy managementu jakosti – Základní principy a slovník,
- ČSN EN ISO 9001:2009 Systémy managementu jakosti – Požadavky,
- ČSN EN ISO 9004:2010 Řízení udržitelného úspěchu organizace – Přístup managementu kvality.

Vedle hlavních norem souvisí s ISO 9000 také **podpůrné normy**:

- ČSN ISO 10002:05 - Management kvality - Spokojenost zákazníka - Směrnice pro vyřizování stížností v organizacích,
- ČSN ISO 10005:06 - Management kvality - Směrnice pro plány kvality,
- ČSN ISO 10006:04 - Management kvality - Směrnice pro management jakosti projektů,
- ČSN ISO 10007:04 - Management kvality - Směrnice managementu konfigurace,

- ČSN ISO/TR 10013:2002 Směrnice pro dokumentaci systému managementu jakosti,
- ČSN ISO 10014:07 - Management kvality - Směrnice pro dosahování finančních a ekonomických přínosů,
- ČSN ISO 10015:01 - Management jakosti - Směrnice pro výcvik,
- ČSN EN ISO 19011:2012 Směrnice pro auditování systémů managementu. [19]

Dle Bělohlávka (2006, s. 336) „*Normy ISO řady 9000 definují, jaké požadavky musí systém plnit, ale nenařizují způsoby, jakými mají být požadavky splněny, čímž poskytují určitou volnost a flexibilitu při zavádění systémů v různých podmínkách, různých sférách průmyslu a služeb.*“

Stěžejní normou ISO řady 9000 je ČSN EN ISO 9001:2009. Na jejím základě se realizuje zavádění, udržování a zvláště pak prověřování implementovaného systému jakosti. Na vedení společnosti leží odpovědnost za systém řízení a řádné delegování odpovědností a pravomocí. Postoj manažerů k řízení podniku nepochybně ovlivňuje postoj ostatních pracovníků k důležitosti tohoto systému. Požadavek odpovědnosti vedení za systém řízení značně souvisí s kontrolním prostředím daného podniku. Pakliže mají být do procesu řízení zapojeni všichni zainteresovaní uživatelé, musí existovat systém tzv. řízené dokumentace. Cílem tohoto systému je, aby všechny dokumenty podniku prošly připomínkovým řízením a byly následně šířeny v podniku tak, aby všichni zainteresovaní zaměstnanci mohli pochopit obsah a význam těchto dokumentů. Podstatnou činností tohoto systému je také zajistit, aby dokumenty byly uloženy na patřičných místech pro účely dokazování, že výsledky jsou v souladu s požadavky. Předpoklady pro správně řízenou dokumentaci lze shrnout do následujících bodů – dokumentace musí být:

- čitelná a identifikovatelná,
- snadno přístupná, udržovaná v pořádku po dobu užití,
- na místech kde se dokumentace aplikuje, musí být pouze účinné dokumenty, zastaralé dokumenty musí být staženy a alespoň jedna podoba prvotního znění musí být po stanovenou dobu archivovaná a vhodně označená. [19]

V souvislosti s normou ISO 9001 je mít na paměti i nutnou realizaci systémových vnitřních auditů, které tato norma vyžaduje. Předmětem zájmu vnitřních auditů je zejména:

- dodržování příslušné legislativy,

- dodržování ustanovení příslušné normy,
- dodržování platné podnikové dokumentace vztahující se k předmětu auditu,
- dodržování všeobecných praktik vztahujících se k předmětu auditu. [19]

Z pohledu systému managementu jakosti se jedná tedy o audit zaměřený právě na problematiku jakosti. Auditem jakosti se rozumí nezávislé zkoumání, které má za cíl zjistit, zda prvky a činnosti v oblasti jakosti jsou v souladu se zamýšlenými plány. Dalším důležitým cílem auditu jakosti je stanovení efektivity zavedeného systému jakosti. Audit jakosti může mít více podob podle toho, na jakou oblast se zaměřuje. Může jít například o prověření stávajícího systému s ohledem na požadavky norem ISO a jejich následnou implementaci či o opakující se audity s cílem ověřit funkčnost systému, popřípadě nalézt chyby a zajistit jejich nápravu. Audit může být prováděn také druhou či třetí stranou. Příkladem auditu druhé strany je audit u dodavatelů, kdy si odběratel ověřuje, zda jsou dodavatelem plněny stanovené požadavky. Certifikační audit představuje pak formu auditu třetí stranou. Je prováděn nezávislou organizací, která objektivně posuzuje systém managementu jakosti s cílem vystavení certifikátu. V případě pozitivního výsledku je vystaven certifikát s platností na určitou dobu, po uplynutí doby nabízí nezávislá organizace tzv. recertifikační audit. [19]

Nad rámec norem lze uskutečnit i další audity, jejichž zavedení může přispět ke zlepšení zavedeného systému. Spadá sem:

- výrobkový audit a audit služeb – zaměřuje se zejména na finální výrobky, provádí se u náhodně vybraných výrobků uložených ve skladu či připravených k expedici. Smyslem je posoudit kvalitu výrobků zejména z hlediska zákazníka, tzn. zjistit, jak bude výrobek vnímán zákazníkem. Hodnotí se nejen funkční vlastnosti výrobku, ale i způsob zabalení, vizuální závady, úplnost přibaleného návodu na obsluhu atd. U auditu služby se prověřuje výsledek služby, její průběh apod. Audit se opírá zpravidla o soubor otázek, které se po delší dobu nemění, aby výsledky auditu byly srovnatelné;
- procesní audit – cílem je průběžně kontrolovat úroveň podnikových procesů, mezi které se řadí například marketing, nákup a prodej, vývoj, provozní činnosti servis apod. V případě zjištění odchylek je třeba včas nasadit vhodné řídicí a nápravné mechanismy. Tento typ auditu bývá ve většině případů prováděn interně, jelikož některé procesy mohou znázorňovat know-how podniku. [19]

2.5 Vnitřní kontrolní systém a účetnictví

Pro vnitřní kontrolní systém je účetnictví nenahraditelnou a prvořadou složkou. Účetní informační systém se řadí mezi nejdůležitější informační systémy podniku. Při využívání účetního informačního systému však existuje riziko přítomnosti častých chyb. Aby se těmto chybám předcházelo, je zapotřebí mít kontrolu, kterou plní právě vnitřní kontrolní systém, jež slouží k odhalování a nápravě vzniklých neúmyslných chyb a ke snížení možnosti vytváření záměrných chyb v účetním systému.

Aby účetní systém poskytoval spolehlivé a cenné informace o majetku, závazcích, dosahovaných výsledcích, o finanční situaci podniku apod., musí být správně nastaven a používán. K tomu je zapotřebí, aby byly poskytnuté účetní informace průkazné, správné a včasné. [8]

V tomto ohledu je účetnictví vybaveno vlastními kontrolními prvky, mezi které patří zejména:

- formální a věcné přezkušování správnosti účetních dokladů, prováděné v zásadě před jejich zaúčtováním,
- přezkušování přípustnosti účetních případů obsažených v účetních dokladech,
- inventarizace majetku a závazků,
- kontrola souladu analytické a syntetické evidence,
- kontrola souladu analytické evidence vyššího a nižšího řádu pomocí kontrolních soupisek,
- kontrola dodržování zásady podvojnosti účetních zápisů a číselné shody částek účetních dokladů, prováděná nejméně jedenkrát za účetní období před sestavením účetní závěrky pomocí tzv. předvahy. [14]

2.5.1 Vedení účetnictví pomocí výpočetní techniky

V současné době vede většina účetních účetnictví pomocí výpočetní techniky. Ruční evidence účetních dokladů je přežitkem. Ale ani automatizace účetních operací nedává podniku jistotu správného a věrného vedení účetnictví. I v tomto případě existují rizika. Stačí k tomu, aby účetní nepochopil jediný účetní případ, který následně chybně zaúčtuje. Jde tedy o riziko, které souvisí s dostatečnými kvalifikačními nároky na účetního, který by měl disponovat nejenom znalostmi z oblasti účetnictví, ale také patřičnými znalostmi výpočetní

techniky. Dalšími riziky spojenými s využíváním informačních technologií je například ztráta, poškození či zničení dat nebo neautorizovaný přístup k některým součástem. K tomu může dojít samotnou nedokonalostí daného softwaru (selháním databáze, špatnou kompatibilitou, apod.) nebo vlivem třetí strany – počítačová kriminalita.

Na trhu je nepřehledné množství podnikového softwaru, který se od sebe liší svým zaměřením, rozsahem nebo také cenou. Nicméně každý účetní software by měl poskytovat alespoň základní služby spojené s účetnictvím jako je podvojnost, vztah mezi analytickou a syntetickou evidencí, vazby mezi hlavní knihou a deníkem, vazby na rozvahu a předvahu apod. V účetní jednotce by se neměl používat software, který nedodrжуje podvojnost nebo který dovolí účtovat na účty, které nejsou v účtovém rozvrhu. Dále je třeba si dát pozor na účetní software, u kterého se dají účetní zápisy jednoduše a svévolně smazat. Takové jednání je podle české platné úpravy v rozporu s § 35 odst. 3 zákona č.563/1991 Sb., o účetnictví, který konstatuje: „*Opravy se musí provádět tak, aby bylo možno určit osobu odpovědnou za provedení každé opravy, okamžik jejího provedení a zjistit jak obsah opravovaného účetního záznamu před opravou, tak jeho obsah po opravě.*“

Při vedení účetnictví pomocí softwaru by se mělo stále dbát na dodržování požadavků kladených zákonem o účetnictví. Mezi tyto požadavky patří povinnost účetních jednotek vést účetnictví správné, úplné, průkazné, srozumitelné, přehledné a způsobem zaručujícím trvalost účetních záznamu.

Z hlediska výpočetní techniky, může dojít k problému v případě zabezpečení trvalosti účetních záznamu. Účetní záznamy se mohou stát nečitelnými z různých důvodů. Příkladem může být budoucí přechod účetní jednotky na nový účetní software, který nebude kompatibilní se stávajícím, vlivem toho dojde k nečitelnosti starších údajů. Je proto vhodné mít zajištěno uložení účetních záznamů i v jiném formátu (nejlépe open source), který bude čitelný i po přechodu na nový software. Podobný problém může nastat v případě poruchy média, na kterém jsou účetní záznamy uloženy. Vlivem poruchy může opět dojít k nečitelnosti dat. Řešením může být tvorba zálohy na jiných médiích. V dnešní době se také výrazně rozšiřuje možnost zálohy dat tzv. do cloudu, což znamená uložení dat přes internet na vzdálený server.

Při výběru konkrétního softwarového vybavení pro vedení účetnictví je žádoucí respektovat určitá kritéria, jako jsou například:

- vhodnost softwaru pro podnik – je třeba vybrat takový účetní software, který bude odpovídat organizační struktuře podniku a počtu pracovníků, kteří jej budou používat, popřípadě zohlednit počet účetních operací provedených za určité období,
- otevřenost programu – program by měl být otevřený jak z hlediska nastavení, tak z hlediska propojení s jiným programovým vybavením,
- moduly a možnosti rozšíření – měla by být možnost využívat pouze moduly, které jsou skutečně potřebné a v případě potřeby dokoupit další,
- doprovodné dokumentace, příručky a nápověda – podrobná příručka nebo dobrá zákaznická podpora může ovlivnit rozhodování.

Na základě daných požadavků se může stát, že ten samý software může být pro jednu účetní jednotku optimální a pro jinou zase zcela nevhodný.

2.5.2 Organizace účtáren a účetních prací

Předpokladem správného fungování vnitřního kontrolního systému je dobře provedená organizace účetnictví. Právní předpisy v tomto ohledu poskytují účetním jednotkám značnou volnost a to zcela oprávněně, neboť každá účetní jednotka má jiné podmínky a je zcela v pořádku přizpůsobit si organizaci účetnictví právě místním podmínkám každé účetní jednotky, tak aby byla co nejvíce efektivní a racionální. Zároveň musí mít účetní jednotka při organizaci účetnictví na paměti celou řadu dalších činitelů a respektovat je. [15]

Jak tvrdí Schiffer (2010, s. 56) „*Úkolem jednotlivých účetních jednotek je vytvářet v souladu s metodikou, řízenou Ministerstvem financí, vlastní podnikovou informační soustavu sloužící ke sledování a hodnocení jejího stavu a činnosti a zajišťující informace pro vlastní potřebu tak i pro potřebu jiných orgánů (např. finančních úřadů).*“

Účetnictví je a do budoucna stále bude základem informačního systému účetní jednotky a to nejen pro svůj hodnotový syntetizující charakter, ale i pro svůj široký záběr evidence majetku, závazků, nákladů, výnosů a zachycení jejich změn. Důležité je také z pohledu zjišťování hospodářských výsledků a přísné dokladovosti. Právě z tohoto hlediska je důležité správné nastavení organizace účtáren a účetních prací, jejímž úkolem je zajistit potřebné ukazatele pro řízení a kontrolu:

- v náležitém rozsahu,
- včas a systematicky,

- přehledně a srozumitelně,
- racionálně a efektivně,
- s co nejnižšími náklady, tzn. hospodárně. [15]

Nejen řízení podniku, ale i jeho okolí je podstatně ovlivněno účetnictvím, které představuje spletitý a různorodý soubor procesů a činností. Na základě účetnictví si okolí vytváří svůj pohled na podnik. V tomto ohledu je pro zajištění pravdivého obrazu hospodaření podniku důležitá organizace činností vykonávaných v podniku, vhodné přiřazení pravomoci a správné rozdělení povinností pracovníkům účetní jednotky. Proto je nutné pro zajištění správně fungujícího vnitřního kontrolního systému jasně definovat hospodářská střediska a určit rozsah pravomocí jednotlivých středisek a osob. Strukturu účtáren a rozdělení účetních prací ovlivňují i další faktory, jako jsou dostupné technologie útvaru, výroba a její typ, způsob řízení účetní jednotky, delegace pravomocí do vnitropodnikových útvarů, zeměpisné umístění vnitropodnikových struktur či potřeby řízení účetní jednotky a rozsah informací. Mezi velmi důležité činitele patří také samotná kvalifikace účetních pracovníků a výpočetní technika, kterou má účetní jednotka k dispozici. [14]

Má-li být účetnictví účelné, racionální, včasné, hospodárné, efektivní a kontrolovatelné musí splňovat zejména tyto podmínky:

- rozhodnutí o organizaci syntetické a analytické evidence a rozhodnutí o formě a organizaci evidence střediskových nákladů a výnosů podle činností,
- určení stupně řízení pro vedení účetních knih a s tím související rozhodnutí o centralizaci či decentralizaci účetnictví,
- rozhodnutí o formě, rozsahu a obsahu sběrných účetních dokladů,
- vymezení oběhu účetních dokladů a zajištění jejich řádného přezkušování z hlediska formální, věcné a početní správnosti,
- vydání jednotného číselníku účetních dokladů pro celou účetní jednotku,
- zavedení vhodné metody účtování i vhodné formy a struktury účetních knih,
- zajištění maximálního využití prostředků výpočetní techniky,
- rozhodnutí o vhodné struktuře účtáren a dělby účetních prací a racionální rozmístění pracovníků,

- zajištění racionální a řádné archivace účetních dokladů. [15]

2.5.3 Organizace účetních prací

Organizace účetních prací a rozmístění účetních pracovníků v účetní jednotce závisí na počtu prováděných účetních operací, druhu činnosti podniku, jeho velikosti a rozdělení na vnitropodnikové útvary. Mezi další faktory, které ovlivňují zpracování účetnictví a rozdělení účetních prací patří úroveň kvalifikace a počet pracovníků, místní odloučenost vnitropodnikových útvarů, stupeň mechanizace a automatizace účetních prací apod.

Účetní jednotka může dle svých potřeb vést účetnictví tak, že se všechny účetní práce soustředí do jediného útvaru účetní jednotky, nebo se účetní práce rozdělí mezi jednotlivé vnitropodnikové útvary účetní jednotky. V prvním případě se jedná o centralizaci účetnictví, v druhém případě se naopak jedná dle míry účetních prací přiřazených jednotlivým vnitropodnikovým útvarům o částečnou nebo úplnou decentralizaci účetnictví.

Centralizované účetnictví je realizováno ve většině případů z místa vedení účetní jednotky (ředitelství). V tomto místě má účetní jednotka účtárnu, která zpracovává veškeré účetní doklady a provádí jejich zápisy. Úkolem jednotlivých vnitropodnikových útvarů je pouze vyhotovení a věcné prověření účetních dokladů a jejich zaslání účtárně k dalšímu zpracování, zaúčtování a archivaci. S tím souvisí problém v podobě značné vzdálenosti účetních pracovníků od místa vzniku účetních operací, o nichž účtují a důsledkem toho účetní pracovníci mohou ztratit potřebný přehled o účetním případě. Chybné porozumění účetnímu případu může mít své následky v podobě špatného zaúčtování. Se vzdáleností účtárny od místa vzniku účetní operace souvisí také ztížení ověřování nejasností v účetních dokladech. Nespornou výhodou centralizace účetnictví je lepší využití kvalifikovaných pracovníků, kteří jsou soustředěni na jednom místě, a s tím jde ruku v ruce snadnější zajišťování důsledného dodržování metodiky účetnictví. Z pohledu auditora je centralizace účetnictví maximálně výhodná. [15]

V případě částečné decentralizace účetnictví je část účetních prací vykonávána přímo v jednotlivých vnitropodnikových útvarcích přiřazenými kvalifikovanými účetními pracovníky, kteří mají na starost kromě účetních dokladů i vedení analytické evidence a vedení evidence střediskových nákladů a výnosů. [15]

Úplná decentralizace účetnictví znamená, že se účetnictví vede v jednotlivých vnitropodnikových útvarcích, které mají dostatečnou hospodářskou pravomoc. Na ředitelství účetní jednotky pak tyto jednotlivé útvary zasílají pouze informace potřebné pro sestavení

účetní závěrky. Jak je již nejspíš patrné, to co je výhodou u centralizovaného účetnictví, je nevýhodou u decentralizovaného a to samé platí pro nevýhody. Tedy v případě decentralizace je výhodou přiblížení účetních pracovníků k hospodářským procesům a tím zajištění lepšího pochopení účetnímu případu. Jednotlivé útvary mají také k dispozici soustavně údaje o vlastní hospodářské činnosti. Na druhou stranu, je třeba zajistit více kvalifikovaných pracovníků pro jednotlivé útvary, což zvyšuje náklady. Náročnější a obtížnější je také organizace prací při provádění revize účetnictví a auditu. Musí se počítat s tím, že některé informace bude potřeba zkontrolovat na více útvarech. S tím souvisí další náklady, neboť nejen, že je audit více časově náročný, ale při provádění kontroly vznikají auditorovi výdaje spojené s cestováním mezi jednotlivými vnitropodnikovými útvary. [15]

2.5.4 Hmotný majetek a inventární čísla

Jak uvádí Schiffer (2009, s. 37) „*Majetek účetní jednotky je základem její ekonomiky. Tím je dán též jeho význam a potřeba jej chránit všemi prostředky. Je proto v zájmu účetní jednotky tento majetek nejen řádně využívat a udržovat, ale zabránit i jeho zneužití nebo přímo jeho rozkrádání.*“

Zavedení inventárních čísel je v tomto ohledu jedním z prostředků zvýšení ochrany majetku podniku. Jejich aplikací lze snadno identifikovat jednotlivé inventární předměty, neboť právě inventární číslo umožňuje rychle, snadno a bezpečně zjistit, o jaký předmět jde. Svůj význam mají inventární čísla i při inventarizaci majetku, neboť vylučují možnost záměny dvou stejných či podobných předmětů a znesnadňují jejich podvržení. Zároveň hlídají, zda se předmět vyskytuje na určeném pracovišti a nedochází k jeho přesunům, které by znesnadňovaly inventarizaci. Inventární čísla plní také úlohu ochrany hmotného majetku účetní jednotky před jeho zcizením. Řádně a viditelně označený majetek totiž odrazuje případné zloděje od jeho krádeže.

Účetní jednotky nemají dle platných právních předpisů povinnost opatřovat svůj majetek inventárními čísly, s tím souvisí značná volnost, kterou účetní jednotky mají při zavedení inventárních čísel. Je v podstatě na účetní jednotce, jak bude svůj majetek značit, tedy jakou formu, způsob sestavení inventárních čísel a umístění na samotném majetku zvolí. Pokud má být ale zavedení inventárních čísel účelné a efektivní, měla by účetní jednotka dobře promyslet podobu inventárního čísla, tzn. určit systém, jakým budou jednotlivé druhy majetku číslovány. Jen tak lze zajistit potřebnou vypovídací schopnost, zajišťující snadnou identifikaci předmětu. [14]

Základním principem inventárního číslování je, že každý inventární předmět se označí číslem, které je určeno jen pro něj, neopakuje se a nemění se. Může se stát, že inventární předmět je celek, který tvoří další dílčí předměty. V takovém případě se jednotlivé předměty celku označí stejným inventárním číslem, za které se uvede, o kterou část celku se jedná (např. pomlčkou s pořadovým číslem přiděleným zvlášť každému dílčímu předmětu).

Pro plnění své funkce musí být inventární číslo také vhodně umístěné na inventárním majetku a to nejlépe na viditelném místě. To přispěje k rychlé identifikaci majetku. Důležitý je také způsob označení majetku, měl by být vybrán takový způsob, který zajistí jeho trvanlivé označení. To lze provést označením pomocí plechového štítku, olejovou barvou či vyrytím do předmětu. Pro jednotlivé druhy majetku je třeba vybrat správný způsob označení. Je nevhodné, aby bylo inventární číslo vyryto například na firemní projektor či počítač nebo aby byla lednice označena plechovým štítkem. V poslední době se stává efektivním způsobem označování majetku pevný papírový štítek opatřený čárovým kódem, který značně urychluje, zjednodušuje a zpřehledňuje inventarizaci majetku. [14]

Inventární čísla sama o sobě sice poskytnou určité informace, je ale nutné k nim zajistit také jejich evidenci, ať již centrálně za celou účetní jednotku, nebo decentralizovaně za vnitropodnikové útvary. Tato evidence přísluší do oboru operativní evidence, jejíž podobu a druh vedení si určuje účetní jednotka sama. [14]

2.5.5 Archivace účetních záznamů

Aby bylo účetnictví vedeno řádně, je třeba splnit mnoho požadavků, mezi které patří i požadavek na náležitou úschovu a ochranu účetních záznamů. Ochranou se rozumí zajištění takových opatření, aby nedošlo ke zneužití, poškození, zničení či ztrátě účetních záznamů. Nejde jen o úschovu a ochranu účetních záznamů v průběhu účetního období, se kterým časově a věcně souvisí, ale také o jejich následnou archivaci po skončení účetního období. Koneckonců dle platných právních norem je povinností účetní jednotky archivovat příslušné účetní záznamy po určitou dobu. Bez respektování těchto norem by nebylo možné řádně provádět vnitřní a externí kontrolu hospodaření účetní jednotky a všeho, co s tím souvisí. [14]

Úschova účetních záznamů je upravena v § 31 a § 32 zákona o účetnictví, § 35a odst. 4 zákona o organizaci a provádění sociálního zabezpečení, dále § 35 a § 35a zákona o dani z přidané hodnoty a § 22c zákona o pojistném na sociální zabezpečení.

Předmětem archivace jsou zejména veškeré účetní záznamy, které poskytují potřebné informace o hospodaření účetní jednotky za minulá účetní období. Účetní záznamy mohou mít

různou podobu. Dle § 33 zákona o účetnictví může mít účetní záznam listinnou, technickou nebo smíšenou formu. Pro účely tohoto zákona se považuje za:

- (a) listinnou formu účetní záznam provedený na analogový nosič rukopisem, psacím strojem, tiskařskými nebo reprografickými technikami anebo tiskovým výstupním zařízením výpočetní techniky, jehož obsah je pro fyzickou osobu čitelný,
- (b) technickou formu účetní záznam provedený elektronickým, optickým nebo jiným způsobem nespádajícím pod písmeno a), který umožňuje jeho převedení do formy, v níž je jeho obsah pro fyzickou osobu čitelný,
- (c) smíšenou formu účetní záznam v listinné formě obsahující též informace v technické formě pro fyzickou osobu nečitelné, který umožňuje jeho převedení do formy, v níž je jeho obsah pro fyzickou osobu čitelný.

Doba úschovy se liší podle druhu jednotlivých záznamů a to:

- 10 let v případě účetní závěrky a výroční zprávy, dle § 31 odst. 2 písm. a) zákona o účetnictví,
- 5 let v případě účetních dokladů, účetní knihy, odpisových plánů, inventárních soupisů, účtových rozvrhů a přehledů, dle § 31 odst. 2 písm. b) zákona o účetnictví,
- 5 let pro účetní záznamy, kterými účetní jednotka dokládá formu vedení účetnictví, dle § 31 odst. 2 písm. c) zákona o účetnictví,
- 30 let jedná-li se o mzdové listy a účetní záznamy o údajích potřebných pro účely důchodového pojištění, dle § 35a odst. 4 písm. d) zákona o organizaci a provádění sociálního zabezpečení,
- 10 let u daňových dokladů, dle § 35 odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty,
- 10 let v případě účetních záznamů s údaji potřebnými pro stanovení a odvod pojistného, dle § 22c zákona o sociálním zabezpečení. [11]

Po uplynutí povinné archivační lhůty může účetní jednotka dané záznamy skartovat.

Účetní jednotka musí příslušné účetní záznamy nejen archivovat, ale také zajistit jejich čitelnost. To znamená chránit je před nepříznivými vlivy zvenčí, proto je třeba účetní záznamy archivovat na určitých místech označovaných jako účetní archivy. Tyto archivy by měly být dostatečně zabezpečeny proti vniknutí cizí, nepovolané osoby či proti nepříznivým vlivům počasí (déšť, vítr). V praxi se však stává, že pro účetní archivy jsou zvolena zcela nevhodná místa, jen proto, že je v nich volný prostor pro uložení účetních záznamů.

Takovými místy jsou například podkroví nebo sklepy. Mnoho účetních jednotek se totiž na archivaci nedokáže dívat v širších souvislostech a berou ji pouze jako povinnost. Přitom archivace hraje důležitou roli při kontrolách, auditor mnohdy potřebuje znát údaje za minulá období účetní jednotky, a proto si vyžádá přístup do archivu. Nevýhodou archivu bývá jeho prostorová náročnost, proto dochází v některých případech k odklizení záznamů právě do nevhodných míst. Řešením tohoto neduhu může být převedení účetních záznamů na technickou formu a jejich následná archivace na technických nosičích. [14]

2.6 Vnitropodnikové směrnice

Pro správné fungování účetního systému je nutnou podmínkou zajištění dokumentace, neboli vnitřních předpisů, které obsahují výklad a postupy tvorby účtového rozvrhu, odpisových plánů, oběh účetních dokladů apod.

2.6.1 Význam vnitropodnikových směrnic

Vnitřní předpisy neboli vnitropodnikové směrnice tedy formálně zachycují vnitřní kontrolní systém a ostatní důležité aktivity v podniku, které je třeba zdokumentovat.

Posláním vnitřních směrnic je rozpracovat některé oblasti činností tak, aby fungovaly bezproblémové řídicí vztahy a byla vymezena konkrétní odpovědnost příslušných pracovníků. Měly by obsahovat ustanovení natolik relativně neměnná, aby se podle nich mohly formovat funkční stereotypy chování a aby zajistily automatické fungování, avšak aby zároveň ponechávaly prostor pro samotné rozhodování a aktivitu jednotlivých zaměstnanců. [7]

Smyslem vnitřních směrnic je tedy zajištění uceleného metodického postupu při sledování skutečností a zachycování hospodářských operací v různých vnitřních útvarech, a to ve stejném čase. Jednotný postup při řešení totožných úkonů je nezbytný pro správné posuzování a hodnocení daných skutečností v účetní jednotce jako celku. Účetní jednotka, která má příslušné směrnice vytvořené, minimalizuje riziko, že by docházelo k porušování právních předpisů. Důvodem pro vytvoření vnitřních směrnic je také mnohem snadnější a jednodušší postup při kontrole účetnictví prováděné pracovníky finančního úřadu. Praxe ukazuje, že jestliže jsou při kontrolách předloženy dobře vyhotovené směrnice, probíhá kontrola mnohem snadněji, rychleji a efektivněji. [9]

Jak tvrdí Jakubka (2008, s. 23), „*Vnitřní předpis by měl být zásadně vydáván statutárním orgánem. Vnitřní předpisy jsou právně závazné nikoli ze své podstaty, ale jen tehdy, jestliže mezi jejich vydavatelem a adresátem existuje vztah nadřízenosti a podřízenosti.*

Vydávající je proto povinen prokazatelně seznámit zaměstnance s jejich obsahem. Právě toto seznámení je nezbytné například v případě soudního sporu, kdy je třeba dokázat, že příslušný zaměstnanec byl skutečně se zněním vnitřního předpisu seznámen. Jako důkaz slouží nejčastěji podpisový záznam, popřípadě podpis vnitřního předpisu.“

2.6.2 Vnitropodnikové směrnice a právní úprava

Pro správné pochopení vytvořených vnitropodnikových směrnic je důležitý zejména jejich obsah, jejich formální stránka již tak důležitá není. V praxi se osvědčilo sestavení směrnic z minimálně dvou částí. V první obecné části se uvádějí předpisy, na základě kterých je směrnice vytvořena a zároveň je vhodně uvedena určitá citace příslušných předpisů. A to proto, aby zaměstnanec, který bude pracovat s danou směrnicí, nemusel hledat dané citace v konkrétních předpisech. Uvedené citace vedou k snazšímu pochopení smyslu příslušné směrnice a důvodu, proč je daná směrnice vytvořena. [9]

A právě předpisy v první obecné části by měly být v souladu s aktuální legislativní situací. Nejvýznamnější právní předpisy, jimiž má účetní jednotka povinnost se řídit jak při vytváření vnitropodnikových směrnic, tak při zpracování účetnictví, jsou shrnuty v tabulce 2.1.

Tab. 2.1 Právní předpisy důležité při tvorbě směrnic

Předpis číslo	Název předpisu
563/1991 Sb.	zákon o účetnictví
500/2002 Sb.	vyhláška, kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví
235/2004 Sb.	zákon o dani z přidané hodnoty
586/1992 Sb.	zákon o daních z příjmů
593/1992 Sb.	zákon o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů
16/1993 Sb.	zákon o dani silniční
338/1992 Sb.	zákon o dani z nemovitých věcí
280/2009 Sb.	daňový řád
353/2003 Sb.	zákon o spotřebních daních
139/2011 Sb.	zákon o platebním styku
262/2006 Sb.	zákoník práce
90/2012 Sb.	zákon o obchodních korporacích
89/2012 Sb.	občanský zákoník
357/1992 Sb.	zákon o dani dědické, dani darovací a dani z převodu

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

Zdroj: vlastní zpracování

Z pohledu legislativy lze vnitropodnikové směrnice rozdělit do tří základních skupin:

- vnitřní předpisy **povinné** podle účetních předpisů (dané zákonem o účetnictví, prováděcí vyhláškou nebo účetními standardy),
- vnitřní předpisy **vyplývající z jiných právních předpisů** (např. zákoník práce, zákon o daních z příjmů, zákon o rezervách, atd.),
- vnitřní předpisy **doporučené**, jejichž obsah i rozsah je dán velikostí, strukturou i předmětem činnosti dané společnosti (např. vnitřní předpis upravující vystavování, zpracování a oběh účetních dokladů, vnitřní předpis upravující organizační strukturu společnosti, atd.). [9]

Tab. 2.2 znázorňuje vnitropodnikové směrnice, které vyplývají z legislativy. Účetní jednotka je povinna tyto směrnice sestavit a řídit se jimi.

Tab. 2.2 Vnitropodnikové směrnice vyplývající z legislativy

Název či okruh problematiky	Odkaz na předpis
Účtový rozvrh	§ 14 zákona o účetnictví § 46 vyhlášky č. 500/2002 Sb. ČÚS č. 001 pro podnikatele
System zpracování účetnictví	§11, 12, 13 a 16 zákona o účetnictví ČÚS č. 001 pro podnikatele
Odpisový plán	§ 4 odst. 11 zákona o účetnictví § 28 odst. 6 zákona o účetnictví § 56 odst. 1 vyhlášky č. 500/2000 Sb. bod 4. ČÚS č. 013 pro podnikatele § 26 zákona o daních z příjmů
Kompetence a podpisové vzory	§ 33a odst. 9 zákona o účetnictví
Dlouhodobý hmotný majetek	§ 7 a 47 vyhlášky č. 500/2000 Sb. ČÚS č. 013 pro podnikatele
Zásady pro časové rozlišení Zásady pro účtování dohadných položek Zásady pro účtování nákladů a výnosů	§ 3 zákona o účetnictví § 13 a 19 vyhlášky č. 500/2000 Sb. § 20 až 38 vyhlášky č. 500/2000 Sb. ČÚS č. 017 a č. 019 pro podnikatele
Oceňování majetku a závazků v cizí měně (kursové rozdíly)	§ 4 odst. 12 zákona o účetnictví § 24 odst. 6 a 7 zákona o účetnictví § 60 vyhlášky č. 500/2000 Sb. ČÚS č. 006 pro podnikatele
Cestovní náhrady	§ 151 až 190 zákona č. 262/2006 Sb., zákoník práce, ve znění pozdějších předpisů

Deriváty	Vyhláška § 51
Odložená daň	Vyhláška § 59
Zásady pro tvorbu a čerpání rezerv	bod 3.6 ČÚS č. 004 pro podnikatele

Zdroj: Schiffer, 2010 + vlastní úprava

V Tabulce 2.3 jsou uvedeny vnitropodnikové směrnice, které nejsou pro účetní jednotku povinné, ale nepřímo se dají odvodit z legislativy.

Tab. 2.3 Vnitropodnikové směrnice odvozené z legislativy

Název či okruh problematiky	Odkaz na předpis
Oběh účetních dokladů,	§ 7, 8, 11 a 33 zákona o účetnictví
Úschova a skartace účetních záznamů	§ 8 odst. 6, §31 a 32 zákona o účetnictví Zákon č. 499/2004 Sb., o archivnictví a spisové službě a o změně některých zákonů, ve znění pozdějších předpisů
Inventarizace majetku a závazků	§ 6, 26, 29 a 30 zákona o účetnictví ČÚS č. 007 pro podnikatele
Opravné položky	§ 26 odst. 3 zákona o účetnictví § 55 vyhlášky č. 500/2002 Sb. ČÚS č. 007 a 019 pro podnikatele Zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, ve znění pozdějších předpisů
Vnitropodnikové účetnictví	§ 14 zákona o účetnictví § 46 vyhlášky č. 500/2002 Sb. ČÚS č. 001 pro podnikatele
Provádění pokladních operací	Zákon o účetnictví ČÚS č. 016 pro podnikatele
Účetní závěrka	§ 17,18, 19, 21 a 21a zákona o účetnictví Vyhláška č. 500/2002 Sb. ČÚS č. 002 pro podnikatele

Zdroj: Schiffer, 2010 + vlastní úprava

Mezi další možné vnitropodnikové směrnice, které může účetní jednotka vypracovat pro svou potřebu, patří například:

- Organizační řád,
- Pracovní řád,
- Zpracování kalkulací,
- Pracovněprávní nároky zaměstnanců,
- Reklamace – reklamační řízení a vyřizování reklamací,

- Kontrola bezpečnosti a ochrany zdraví při práci,
- Náhrady škod,
- Požární předpisy,
- Stanovení norem přirozených úbytků zásob, apod.

Jedná se o směrnice, které nejsou nařízeny a nevyplývají ze zákona, ale jejich zavedení v podniku může významně pomoci ke zjednodušení a urychlení vykonávané práce.

2.6.3 Zásady důležité při tvorbě vnitropodnikových směrnic

Sestavení vnitropodnikových směrnic přináší poměrně rozsáhlou a časově náročnou práci odborníků účetní jednotky na danou tematiku. Je o to pracnější, že tyto vnitropodnikové předpisy se netýkají pouze zaměstnanců v účetní agendě, ale pojímají aktivity ve většině vnitropodnikových útvarů účetní jednotky. Je však důležité upozornit na to, že vnitropodnikové předpisy nemají sloužit pouze ke splnění povinností stanovených legislativou, ale měly by být zejména prostředkem zkvalitnění vnitřního řízení účetní jednotky. Výsledkem toho je transparentnější vnitřní a vnější kontrola. Z tohoto hlediska by měly být ve vnitropodnikových směrnicích dodrženy určité zásady, jde zejména o: [14]

- srozumitelnost – vnitřnímu předpisu (směrnici) by měl rozumět nejen vedoucí účetní jednotky, respektive člen statutárního orgánu, ale i každý zaměstnanec, především ten, jehož se ukládané povinnosti týkají,
- věcnost – vnitřní předpis by měl obsahovat konkrétní ustanovení, která se vztahují k předmětu úpravy. Obecné úvahy a jiné jsou na obtíž,
- stručnost – z obsahu by měla být vyřazena zbytečná slova, která mohou porušit smysl úpravy a vyžadují dodatečné vysvětlivky,
- jednoznačnost – pojmy musí být používány vždy ve stejném významu. Jednoznačnost tedy znamená:
 - pro totožné věci používat stejných označení, a to jak v tomtéž předpisu, tak i v ostatních,
 - stejného pojmu nepoužívat pro různé věci,
 - nepoužívat pojmů, které umožňují rozdílnou interpretaci.

- přehlednost – uživatelům předpisu, tedy zaměstnancům, by mělo být umožněno, aby každý z nich získal celkový přehled o tom, co má sám vykonávat,
- komplexnost – ve vydaném předpisu by měly být zasáhnuty veškeré významné aspekty pro předmět v něm upravovaný,
- soulad s obecně závaznými předpisy – jde o nejobtížnější požadavek. Může se totiž stát, že příslušný právní předpis bude upraven dříve, než bude vydán odpovídající vnitřní předpis. Vnitřní předpisy by tedy měly být každoročně přezkoumány či alespoň kontrolovány. Revize a změny vnitropodnikových předpisů musí respektovat nejen legislativní změny, ale i praktické zkušenosti, získané v průběhu používání tohoto předpisu,
- návaznost na ostatní vnitřní předpisy příslušné účetní jednotky – vnitropodnikové směrnice musí navazovat na ostatní řídicí akty v účetní jednotce, neměly by se s nimi překrývat a být v rozporu,
- relativní stabilita – i tento požadavek je pro úspěšné řízení účetní jednotky v současnosti těžko splnitelný. Vnitřní předpis potřebuje určitý čas, než se vžije. Je důležité, aby měl vnitřní předpis dlouhodobou platnost,
- závaznost a účinnost – ve vnitřním předpisu musí být přesně stanoveno, komu je určen. Zpravidla se to řeší v závěrečných ustanoveních, kde je shrnuto, pro koho je závazný, kdy nabývá účinnosti apod.,
- reprezentativnost – vnitřní předpis by měl mít tak zvanou „štábní kulturu“. Chápe se tím použitý nosič, kvalita tisku, celková úprava, gramatická správnost a vzhled, logická a přirozená stavba věty. [7]

2.6.4 Formální náležitosti vnitropodnikových směrnic

Formální podoba vnitropodnikových směrnic hraje také svou důležitou roli, neboť jednotná podoba jednotlivých směrnic umožňuje zaměstnancům lepší orientaci v nich a tím usnadňuje jejich pochopení. Vnitropodnikové směrnice by tedy měly obsahovat stejné formální náležitosti (hlavička či zápatí), aby se zamezilo vzniku pochybností, co se týče účinnosti, platnosti nebo samotné oblasti, na kterou se konkrétní směrnice vztahuje. Z tohoto důvodu je nutné, aby směrnice obsahovaly minimálně tyto informace:

- název a sídlo účetní jednotky,

- pojmenování dokumentu a jeho číselné označení s uvedením, jestli se jedná o novou směrnici nebo revizi,
- název směrnice z hlediska obsahu tak, aby byl stručný, výstižný a jednoznačný,
- datum vydání,
- datum účinnosti,
- vypracoval,
- kontroloval,
- schválil,
- rozdělovník. [17]

3 CHARAKTERISTIKA SPOLEČNOSTI GANEKO, SPOL. S R. O.

Obr. 3. 1 Logo společnosti GANEKO, spol. s r. o.



Zdroj: www.ganeko.cz

Kapitola je věnována představení společnosti GANEKO, spol. s r. o., její charakteristice, organizaci, vedení účetnictví a stručnému shrnutí spolupracujících firem, ať už jde o dodavatele materiálů, výrobků, zboží a služeb či odběratele se kterými společnost obchoduje.

3.1 Historie společnosti a její současná podoba

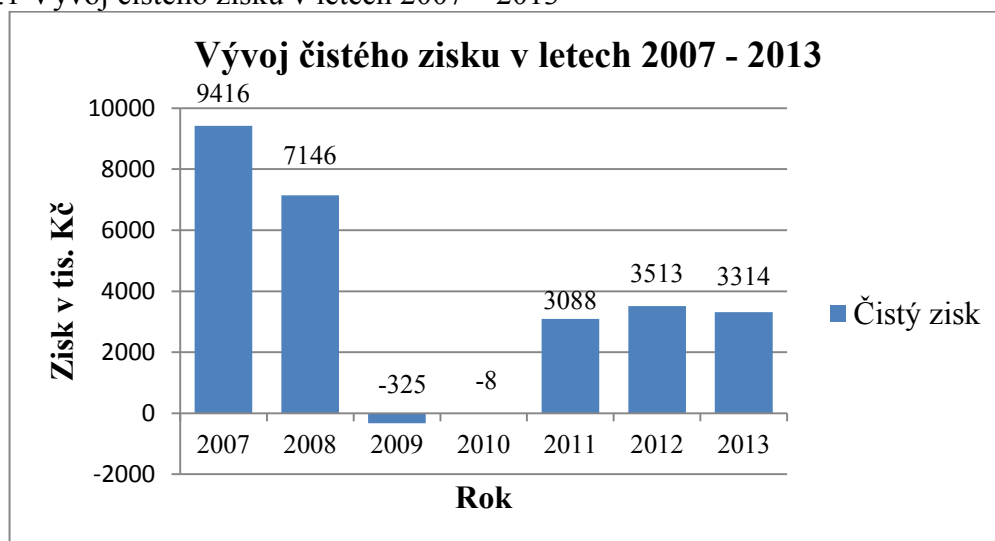
Společnost GANEKO, spol. s r. o. vznikla 23. května 1995 zápisem do obchodního rejstříku v Ostravě. Založena byla dvěma společníky, kteří po dvou letech působení společnosti prodali své podíly společností Stavomont Ostrava, a.s., FEMOT Opava s.r.o. a současnému společníkovi. V roce 1999 byly podíly společností odkoupeny tehdejším společníkem a nově příchozím společníkem. To byla do současné doby poslední změna, ke které došlo ve vlastnících společnosti. V roce 1997 byl původní předmět podnikání, koupě zboží za účelem prodeje a prodej, a také zprostředkovatelská činnost, rozšířen o kovoobráběčství a zámečnictví.

V současné době společnost sídlí na předměstí města Opavy na ulici Krnovská 67. Její sídlo se rozkládá na ploše o rozloze cca 14 000 m². Základní kapitál firmy činí 100 000 Kč. Společnost spolupracuje jak s tuzemskými tak zahraničními subjekty. Podnik se zabývá především svařováním, výrobou kovových konstrukcí, složitých svařenců, zásobníků, potrubí, manipulačním zařízením, aj. Hlavní oblastí výroby podniku je produkce komponent pro důlní průmysl, zejména pro povrchové dobývání nerostů anebo těžbu uhlí. Část výroby tvoří také produkce pro automobilový průmysl, v tomto případě se jedná o speciální dopravníkové systémy. Základem pro výrobu je smluvní spolupráce se zákazníky. Jedná se o zakázkovou výrobu. Pro jednotlivé zakázky podnik sestaví výrobní dokumentaci, jež je podkladem pro výrobu požadovaného produktu. V případě, že výrobní kapacita podniku nestačí, je společnost schopna část výroby zajistit u kooperačních partnerů.

Společnost GANEKO, spol. s r. o. v době krize, která se začala projevovat v druhé polovině roku 2008, prokázala, že je silnou firmou s pevnými základy, které ji pomohly

překlenout těžké období a udržet si konkurenceschopnost. Během krize musela společnost provést řadu opatření. V roce 2009 došlo v podniku k poklesu získaných zakázek a bylo nutné přistoupit ke snížení stavu zaměstnanců, který se do té doby pohyboval kolem 100 zaměstnanců, na konci roku zaměstnávala společnost 55 zaměstnanců, ve spolupráci s Úřadem práce v Opavě bylo schváleno vyplácení náhrad ve výši 60 % mzdy při nedostatku práce. Rok 2010 se nesl v duchu pokračující světové hospodářské krize, na konci však došlo k oživení produkce a s tím souvisel nábor nových zaměstnanců. Nicméně průměrný počet zaměstnanců v roce 2010 činil 52 zaměstnanců. V roce 2011 nedošlo k žádným výraznějším změnám, podnik pokračoval v obnovení své produkce a nábore zaměstnanců, jejichž počet na konci roku vzrostl na 72 zaměstnanců. Důležitý pro podnik byl rok 2012, kdy se projevil růst poptávky po strojírenských výrobcích pro důlní průmysl, což vedlo ke zvýšení výrobní činnosti. Podnik také v roce 2012 provedl rozsáhlé rekonstrukce kancelářských a výrobních objektů, došlo k opravě fasády a výměně světlíků. Společnost investovala také do pořízení nového jeřábu s nosností 5 t a do nových svářecích strojů, které umožnily zvýšení kvality svarů. Další investice firma provedla i v roce 2013, kdy pořídila mostový jeřáb s nosností 8 t, díky němuž může nyní nabídnout výrobu větších a těžších výrobků podle požadavků zákazníků. Pořídila také další svářecí stroje a pokračovala v rekonstrukci dílen. V objemu zakázek došlo k poklesu a s tím bylo třeba omezit výrobní činnost, což vedlo opět k propouštění zaměstnanců, jejichž počet se na konci roku zastavil na hodnotě 69. Z pohledu ziskovosti se podnik v době krize, přesněji v letech 2009 a 2010 dostal do ztráty, nicméně nezůstal ztrátový dlouhodobě a v roce 2011 již opět vykazoval zisk. Průběh vývoje zisku společnosti GANEKO, spol. s r. o. prezentuje graf č. 3.1.

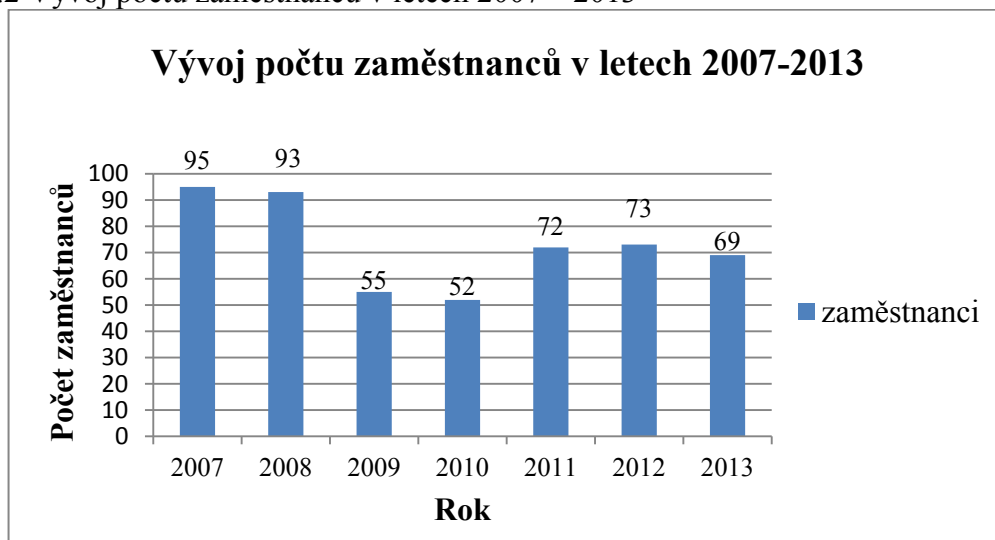
Graf 3.1 Vývoj čistého zisku v letech 2007 – 2013



Zdroj: vlastní zpracování na základě interních dokladů společnosti GANEKO, spol. s r. o.

Nutno podotknout, že zisk v posledních třech letech zdaleka nedosahuje takové výše jako před krizí, to je dáno trvajícím nižším poptávkou po výrobě komponent pro důlní průmysl, která, jak již bylo výše zmíněno, tvoří hlavní oblast výroby podniku.

Graf 3.2 Vývoj počtu zaměstnanců v letech 2007 – 2013



Zdroj: vlastní zpracování na základě interních dokladů společnosti GANEKO, spol. s r. o.

V současné době podnik zaměstnává 67 zaměstnanců, z toho 48 tvoří dělníci, 4 pracovníci skladu a údržby a 15 pracovníků představují THP společnosti. Graf 3.2 pak znázorňuje vývoj počtu zaměstnanců za sledované období.

Výroba a vybavení firmy

Výroba ocelových konstrukcí a technických zařízení je prováděna v souladu se zákonem č. 22/1997 Sb. a zákona č. 102/2001 Sb. Produkce společnosti se skládá z několika výrobních procesů. Mezi nejvýznamnější procesy se řadí svařování a opracování kovů.

Obecně ve firmě probíhá svařování nelegované, nízkolegované, středně legované, vysoce legované a jemnozrnné ocele, dále svařování a opracování vysoko pevnostních a oteřuvzdorných materiálů (Hardox, Brinar, Creusabro, STE690). Svařování se uskutečňuje podle normy ČSN EN ISO 4063 metodou 135 MAG (svařování v ochranné atmosféře). Mimo tuto metodu se v podniku používá také metoda svařování obloukem ručně obalenou elektrodou 111 MMAW a metoda 141 TIG představující obloukové svařování za pomoci wolframové elektrody. Svařování se provádí na základě vyhotovených svařovacích postupů WPS podle normy ČSN EN 288-3, na jejichž dodržování dohlíží svářečská kontrola, ve které má své zastoupení evropský svářečský inženýr – EWE a evropský svářečský technolog –

EWT. Zaměstnaní svářeči a zámečníci mají k dispozici svářecí zařízení typu WEGA 400, ALFA IN 250, ALFA IN 450, FRONIUS 447 a Migatronic 355. Díky kontrole, která je realizována již při navrhování svařovaných výrobků, výběru materiálu a dále pak během výroby a následné zkoušky jakosti je zajištěno, že svařované výrobky jsou použitelné pro daný účel. Firma je držitelem Velkého svářečského průkazu dle DIN 18800 vydaného SLV Berlín.

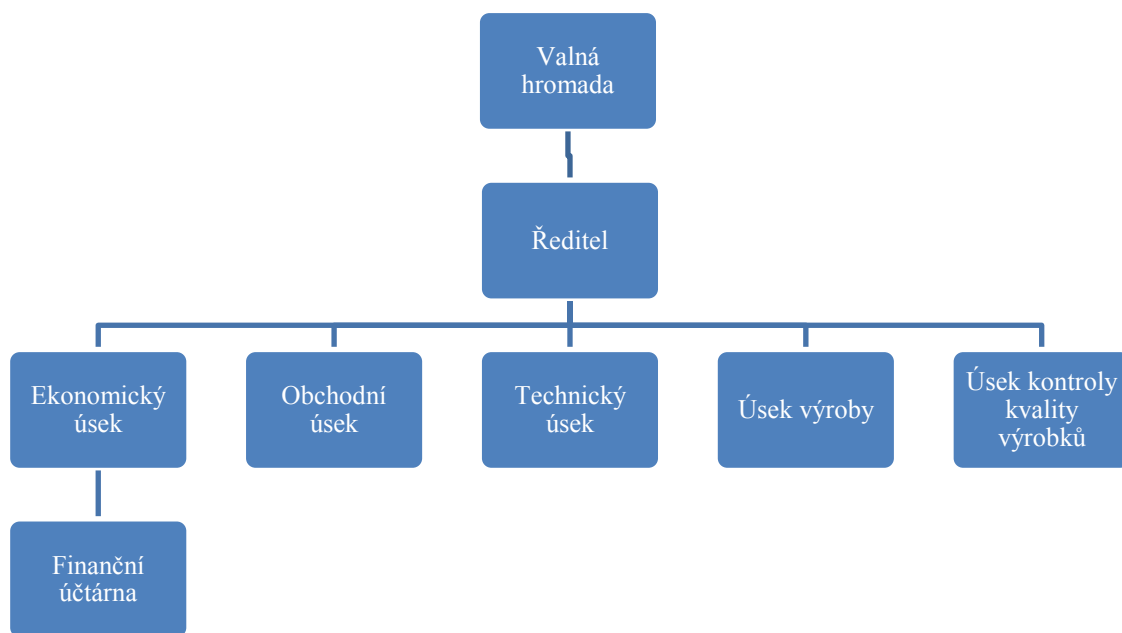
Opracování kovů je uskutečňováno s tolerancemi v souladu s normou ČSN ISO EN 8015, ČSN ISO EN 2768 MK a DIN EN ISO 13920 BF. Samostatné obrábění je zajištěno za pomoci CNC pálicího stroje PIERCE SCORPION 3000 s šířkou řezání 2,5 m a délkou řezání 7 m, tloušťka řezu je poté možná od 5 do 140 mm. Dále jsou k dispozici soustruhy, frézy, horizontální vyvrtávačky, radiální a stojanové vrtačky. Mezi kovotvářecí stroje patří tabulové nůžky CNTA 3150/10 s maximální délkou stříhu 3150 mm a maximální tloušťkou plechu 10 mm, tabulové nůžky NTE 2000/6,3 s délkou stříhu 2000 mm a tloušťkou plechu maximálně 6,3 mm. Dále ohýbačka plechu 4040/5 s maximální šířkou plechu 4040 mm a tloušťkou 5 mm, zakružovačka plechu X2CT 3050/6 s předohybem pro kvalitní zakružení do válcového, případně i kuželovitého tvaru s maximální šířkou plechu 3050 mm a tloušťkou 6 mm. Mimo to vlastní firma i několik výstředníkových lisů, pásových pil a ohraňovacích lisů pro zpracování plechu od tloušťky 15 mm do 30 mm a šířky plechu od 3000 mm do 4000 mm.

Pro přepravu materiálu jsou využívány vysokozdvizné vozíky Desta DVHM 2522 LX s nosností 2,5 tuny, Desta DVHM 3522 TXM s nosností 3,5 tuny a Desta DV 1722 s nosností 1,7 tuny, dále užitkový nákladní vůz Peugeot Boxer a Peugeot Bipper. Mimo to firma disponuje také mostovými a závěsnými jeřáby s nosností od 250 kg do 10 t.

3.2 Organizační struktura společnosti GANEKO, spol. s r. o.

Organizační strukturu společnosti GANEKO, spol. s r. o. tvoří jen několik hlavních útvarů. Nejvýše je samozřejmě postavena Valná hromada, která na svých zasedáních rozhoduje o nejdůležitějších věcech v rámci podniku. Rozhoduje o rozdělení zisku či pokrytí ztráty, o investičním a finančním plánu společnosti, dále o odměnách společníkům apod. Valné hromadě se pak zodpovídá ředitel společnosti, který má na starosti zejména realizaci plánů schválených Valnou hromadou, projednávání zakázek a sjednávání nových, kontrolu účetní závěrky, personální záležitosti a mnoho dalších činností. Řediteli jsou podřízeny všechny ostatní úseky v podniku, jejichž činnosti jsou zřejmé ze samotných názvů. Organizační struktura je znázorněna na Obr. 3.1.

Obr. 3.1 Organizační struktura společnosti GANEKO, spol. s r. o.



Zdroj: vlastní zpracování

3.3 Dodavatelé a odběratelé společnosti

ŽELEZO HRANICE s. r. o. je hlavním dodavatelem GANEKA, spol. s r. o. Nejvíce odebíraným materiálem jsou plechy a výpalky z plechů.

Mezi další velmi významné dodavatele patří firma JM20 s. r. o., která dodává laserové výpalky, dále UnionOcel, s. r. o. dodávající otěruvzdorné a vysoko pevnostní plechy, společnost HEMAT TRADE OSTRAVA, a. s., která dodává válcované profily, firma RAVEN a. s., dodávající plechy a válcované profily a podnik GAVENDA s. r. o., který dodává speciální válcované profily.

Následující společnosti poskytují své služby v podobě opracování dílů. Jsou to CNC PAMA group s. r. o., UNEX a. s. a také společnost KOVOSATEK CZ s. r. o. Společnost KVP servis s. r. o. poskytuje dodávky svářecích strojů a náhradních dílů. Technické plyny jsou obstarávány společností Linde Gas a. s. Všechn kovový odpad, který vzniká při výrobě, odebírá společnost OPAMETAL s. r. o. Měřidla společnosti GANEKO, spol. s r. o. přezkušují TECHNICKÉ LABORATOŘE OPAVA, a. s. a vystavují k nim také certifikáty. Školení dělníků umožňuje SVÁŘEČSKÁ ŠKOLA KRAVAŘE s.r.o. a strážní službu zabezpečuje společnost BOIS Opava a.s. Podnikové stravování je obstaráno firmou PLONK GASTRO s. r. o.

Spolupráce s tuzemskými odběrateli tvoří minimální podíl produkce společnosti. Významné odběratele našla společnost na mezinárodních trzích, především ve Spolkové

republice Německu, Francii, Velké Británii, Skandinávii a na Ukrajině. Od roku 2009 je přes 90 % zakázek vyhotovováno pro německou firmu Neuhäuser GmbH, včetně jejich dceřiných společností.

3.4 Účetnictví ve společnosti GANEKO, spol. s r. o.

Účetnictví je ve společnosti GANEKO, spol. s r. o. vedeno jak interními pracovníky, tak externími. Mzdové účetnictví je zabezpečováno externí společností. Jedná se o společnost RB Data, s. r. o., se kterou společnost GANEKO, spol. s r. o. spolupracuje již od svého vzniku. Společnost RB Data, s. r. o. garantuje ochranu osobních dat zaměstnanců a mzdových údajů a správnost a včasnost zpracování dat v souladu s aktuální legislativou. Dlouhodobá spolupráce potvrdila, že externě vedené mzdové účetnictví má pro podnik řadu výhod ať už v podobě snížených vlastních personálních nákladů, tak v podobě zbavení se vlastní odpovědnosti za zpracování mezd. Chyby a omyly ve mzdovém účetnictví vyvolávají totiž mnoho problémů jak s nespokojenými zaměstnanci, tak především s orgány státní správy, zdravotních pojišťoven apod., kde hrozí velké riziko vyměření pokut a penále.

Finanční účetnictví je vedeno centralizovaně interními pracovníky a je umístěno v hlavní budově společnosti, ve které se soustřeďuje většina administrativy. Ostatní útvary pouze vyhotovují účetní doklady, které dále předávají přímo účtárně ke zpracování. Vzhledem k tomu, že společnost má svá hospodářská střediska v jednom areálu, je pro účetní snadnější ověřování nejasností v účetních dokladech a zároveň účetní neztrácejí přehled o výrobních a organizačních zvláštностech, které ovlivňují způsob účtování. Účtárna tedy přijímá veškeré doklady z ostatních úseků, jde zejména o faktury za nákup materiálu, pomůcek, kancelářských potřeb, cestovní příkazy, telefonní poplatky, faktury za energii. Účtárna přijímá také doklady od společnosti RB Data, s. r. o., nutné pro úplné účtování.

V účtárně pracují dvě účetní. Pracovní náplní hlavní účetní je zpracování faktur přijatých za materiál a zboží, vystavování a účtování faktur za prodej výrobků, účtování o výrobě, vystavování upomínek, zúčtování dobropisů, mank a škod, zúčtování cenových odchylek, vedení skladové evidence, účtování nevyfakturovaných dodávek a zboží na cestě, kontrola splatnosti faktur a podpisů odpovědných osob za kontrolu účetních dokladů, archivace dokladů, spolupráce s kontrolními orgány (finanční úřad, auditoři), vedení korunové a valutové pokladny, poskytování záloh v hotovosti, doplňování hotovosti z banky a zaúčtování všech těchto operací. Hlavní účetní pracovnice účtuje také o dlouhodobém hmotném a nehmotném majetku, o investicích, energiích, vede evidenci majetku dle

jednotlivých kategorií, provádí časové rozlišení. Hlavní účetní je také zodpovědná za správné vedení účetnictví. Zpracovává statistické výkazy a daňové přiznání za společnost. Musí mít také přehled o změnách v účetní a daňové oblasti a tyto změny vhodně zapracovat do účetnictví společnosti.

Druhá účetní má na starosti sumarizace podkladů pro zpracování intrastatu, zpracovává příjemky a výdejky materiálu, zpracovává a vystavuje dodací listy a zahraniční faktury. Zajišťuje evidenci barev a odpadu. Dále má na starosti dokumentaci k lékařským prohlídkám a zajištění dodržování metodických pokynů a norem na ochranu životního prostředí. Mimo výše popsané pracovní povinnosti, mají účetní povinnost:

- informovat ředitele společnosti o všech skutečnostech, které mají nebo by mohly mít negativní vliv na optimální fungování společnosti a jejich jednotlivých útvarů,
- informovat ostatní zaměstnance společnosti o veškerých skutečnostech, které jsou podstatné pro požadovaný výkon zaměstnanců,
- spolupracovat s ostatními zaměstnanci,
- podstupovat školení,
- účastnit se firemních porad.

Oběh účetních dokladů

Společnost GANEKO, spol. s r. o. vede účetnictví v souladu se zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví v platném znění, vyhláškou č. 500/2002 Sb. kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví a Českými účetními standardy pro podnikatele v platném znění. V §8 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví je uvedeno, že účetní jednotky jsou povinny vést účetnictví správné, úplné, průkazné, srozumitelné, přehledné a způsobem zaručujícím trvalost účetních záznamů. Základním nástrojem pro realizaci tohoto úkolu je oběh účetních dokladů.

Ve společnosti GANEKO, spol. s r. o. je systém oběhu účetních dokladů součástí vnitropodnikové Směrnice č. 1 – Systém zpracování účetnictví a úschova účetních písemností. Na jeho základě se postupuje při vystavování, přezkušování, ověřování, zaúčtování a uložení veškerých účetních dokladů ve společnosti. Obsahem jsou základní pravidla pro vystavování účetních dokladů, stanovení náležitostí dokladů a způsoby a obsah přezkušování účetních dokladů po stránce věcné a formální. Mezi základní pravidla pro vystavování účetních dokladů patří například označování účetních dokladů, jejich název, kdo doklady vystavuje. Při

označování účetních dokladů se používá písmen k označení druhu účetního dokladu, a číslic, které vyjadřují rok – běžné účetní období a pořadí účetního dokladu. Pro každý typ účetního dokladu se číslování vede samostatně. Pro představu je uveden příklad přijaté faktury v běžném účetním období 2014, jejíž účetní označení má tvar PF340001. PF je označení pro přijatou fakturu, kombinace 34 pak znamená účetní období 2014 a poslední čtyři číslice znamenají pořadí vyhotoveného účetního dokladu. K účetním dokladům jsou ve společnosti vypracovány „košilky“, tedy průvodní listy, které obsahují informace o účetním dokladu, jde zejména o:

- Číslo účetního dokladu,
- Předmět účetního dokladu,
- Částka včetně měny,
- Datum přijetí účetního dokladu
- Datum zdanitelného plnění,
- Datum zaúčtování
- Datum splatnosti
- Účtovací předpis
- Podpis odpovědné osoby, která schvaluje hospodářské operace
- Podpis osoby odpovědné za zaúčtování účetního dokladu.

Většinu účetních dokladů vystavuje hlavní účetní a je také osobou odpovědnou za jejich následné zaúčtování. Ředitelovi naopak podléhají všechny hospodářské operace, právě on je osobou, která je schvaluje a ztvrzuje svým podpisem. S podpisy souvisí důležitý dokument s podpisovými vzory všech odpovědných osob, který tvoří přílohu Směrnice č. 1. S oběhem účetních dokladů souvisí také jejich následné skladování po dobu stanovenou zákonem. Účetní doklady jsou po skončení účetního období, se kterým souvisí, přesunuty do archivu, kde jsou uloženy po nezbytnou dobu.

Účetní systém

Společnost používá pro vedení účetnictví ekonomický software WinDUO. Do společnosti byl aplikován již při jejím vzniku v roce 1996, nebylo tedy nutné převádět účetnictví z jednoho systému do druhého. Díky neustálé práci na softwaru a jeho zlepšování

ze strany výrobce, je tento software v podniku používán i v současnosti. Software je zabezpečen přístupovými právy, jimiž lze významně snížit riziko nežádoucího úniku informací mimo příslušné pracovníky a zároveň zamezit neodbornému zásahu do softwaru. Aktivní přístup k účetnímu softwaru mají obě účetní a ředitel společnosti. Pro optimální práci s účetním programem bylo třeba nadefinovat účtový rozvrh, základní předkontace, plány odpisů apod. S tímto nastavením nemá program větší problémy, umožňuje také různé členění účetních dokladů a definování jednotlivých účtů. Tyto kroky byly provedeny hlavní účetní, která zároveň dohlížela na to, aby bylo vše v souladu s legislativou a interními předpisy. Stejně jako je široká škála úpravy vstupních informací a dat, je možné i nastavení výstupů účetního programu. V něm lze vyhledávat podle různých parametrů a kritérií. Program umožňuje sestavení účetních dokladů, ať už jde o příjmový pokladní doklad, výdajový pokladní doklad, faktury, dodací listy, příjemky, výdejky tak i o účetní výkazy tedy rozvahu a Výkaz zisku a ztráty. Velkou nevýhodou programu je jeho nekompatibilita s novějšími 64 bitovými verzemi operačních systémů. Společnost bude v dohledné době přecházet právě na tyto operační systémy a tento problém bude třeba vyřešit. Částečně se tak již stalo a společnost se obrátila na výrobce softwaru WinDUO. Výrobce poslal svého IT odborníka, který na počítači s novějším operačním systémem upravil software tak, aby jej bylo na tomto počítači možno provozovat. Pokud však bude chtít společnost provozovat tento software na více počítačích, bude muset IT odborník upravovat program na každém počítači zvlášť. Otázkou tedy je, proč není program WinDUO kompatibilní s novějšími operačními systémy defaultně.

Ochrana majetku společnosti

Společnost má zájem na tom chránit svůj majetek, z toho důvodu jsou zavedena inventární čísla, jakožto důležitý prostředek vnitřního kontrolního systému. Majetek společnosti je opatřen inventárními čísly, která jsou uvedena v inventární knize majetku. Inventárními čísly opatřuje společnost jen majetek, u kterého to považuje za důležité a účinné. Je zbytečné opatřovat budovy či automobily inventárními čísly, neboť ty už samy nesou jasně identifikovatelné znaky jako je registrační značka nebo číslo popisné. Inventární čísla jsou uvedena v inventární knize majetku, která je součástí účetního programu. Program majetku automaticky přiděluje inventární číslo, dále je možné k jednotlivému majetku doplnit další informace pro jeho snadnější identifikaci jako je útvar a místo kde se majetek nachází, kdy byl pořízen, za jakou cenu a kdo je za něj zodpovědný. Na konci roku je pak provedena inventarizace veškerého majetku a to na základně vnitropodnikové směrnice. Podle této

směrnice je zřízena inventarizační komise, její členové provádějí proškolení pracovníků dílčích inventarizačních komisí. Dílčím inventarizačním komisím je přidělen majetek, který budou inventarizovat. Samotná inventarizace probíhá fyzickým spočítáním majetku a porovnáním dokladového stavu se skutečným spočteným. Výsledky jsou poté hodnoceny, projednávány a řešeny v případě zjištění rozdílu. Výsledky inventarizace jsou zapsány do inventárního protokolu, který je po podpisu zodpovědnými osobami (členové inventarizační komise) předán účetní pracovníci k zúčtování.

Svou roli při ochraně majetku společnosti hraje i zřízení skladu hutního materiálu a výdejny náradí a pracovních pomůcek. Pracovník odpovídající za vedení skladu a výdejny má na starosti evidenci všech změn, ať už příjem nového materiálu, náradí či pracovních pomůcek tak i výdej jednotlivým pracovníkům. Každý takový výdej je evidován v osobní kartě pracovníka a stvrzen jeho podpisem. V neposlední řadě, je ve společnosti zaveden kamerový systém, který se skládá z dvanácti kamer. Kamery sledují veškeré vchody a vjezdy do areálu, dále výrobní haly, sklady a chodby v administrativní budově. Vše je zaznamenáno na technické nosiče ve 24 hodinových intervalech, tzn. po uplynutí 24 hodin je záznam smazán a začne se nahrávat nová sekvence. Společnost zvyšuje ochranu svého majetku i zřízenou vrátnicí. Vrátný si zapisuje příchody a odchody všech oprávněných osob a naopak zabraňuje vstupu do areálu neoprávněným osobám.

Interní audit

Ve společnosti není útvar interního auditu zřízen samostatně a to vzhledem k velikosti společnosti. V současnosti ani v minulosti podnik nevyužíval k internímu auditu ani služeb externích interních auditorů nebo jiných specialistů. V roce 2014 dochází k určitému posunu, neboť funkci útvaru interního auditu mají nově vykonávat vedoucí pracovníci k tomu pověřeni. K prvnímu provedení interního auditu má teprve dojít, v současnosti se pracuje na stanovení plánu a osnovy, kterou se budou pracovníci řídit. Více v kapitole 4.2.1.

Externí audit

Externí audit je ve společnosti prováděn již od roku 1997, ačkoliv v té době neměla společnost povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem, neboť nesplňovala zákonem stanovená kritéria. Tyto kritéria byla naplněna teprve v roce 2004, kdy podnik, za druhé účetní období, překročil zákonem stanovený limit průměrného přepočteného stavu zaměstnanců, tedy 50 zaměstnanců, a roční obrat dosáhl také své výše nutné pro naplnění kritéria. Vzhledem k tomu, že byl audit ve společnosti již zaběhnutý, nedošlo k žádným

problémům spojeným obvykle s prvním prováděním auditu. Takovým problémem může být například to, že účetní jednotka zjistí překročení kritérií až poté, co sestaví účetní závěrku spolu s daňovým přiznáním. Hledat a kontaktovat auditora s tímto zpožděním může být pro obě strany problém. Auditorské standardy, které velmi přísně hlídají kvalitu poskytovaných auditorských služeb, ukládají auditorům množství povinností, které musí při ověřování respektovat často ještě předtím, než účetní jednotka uzavře účetní knihy a sestaví účetní závěrku. První kontakt s auditorem by měla účetní jednotka udělat tedy ještě před datem účetní závěrky.

Podnik využívá od začátku ověřování účetní závěrky služeb společnosti DANEPO, s. r. o., jejíž auditor má ve společnosti GANEKO, spol. s r. o. v souladu s auditorskými standardy vytvořen plán auditu, který obsahuje harmonogram prací na ověření účetní závěrky. Tento harmonogram je zároveň sladěn s pracemi na účetní závěrce společnosti. Dlouhodobá spolupráce vede k tomu, že auditor zná velice dobře veškeré práce vykonávané ve společnosti, což přispívá ke kvalitnímu a objektivnímu provádění auditorských prací. Zároveň tato hluboká znalost podniku vede k nezkreslenému obrazu o fungování společnosti a k objektivnímu vydání výroku.

4 ANALÝZA A ZHODNOCENÍ VNITŘNÍHO KONTROLNÍHO SYSTÉMU VE SPOLEČNOSTI GANEKO, SPOL. S R. O.

V této kapitole je pozornost zaměřena na analýzu výše popsaných procesů ve společnosti GANEKO, spol. s r. o. a v případě nedostatků jejich možné řešení. Závěr kapitoly je věnován zhodnocení vnitřního kontrolního systému společnosti jako celku.

4.1 Analýza účetnictví

V této části je prostor věnován analýze účetnictví společnosti, přesněji oblastem, ve kterých byly zaznamenány větší nedostatky. K těmto nedostatkům jsou pak navržena určitá řešení, která by měla vést k optimálnímu vedení účetnictví.

4.1.1 Směrnice společnosti GANEKO, spol. s r. o.

Společnost GANEKO, spol. s r. o. má pro své potřeby a dle zákona vypracovány základní vnitropodnikové směrnice a předpisy. Ty mají však řadu nedostatků, které vedou ke ztrátě funkčnosti těchto předpisů. Mezi tyto nešvary patří zejména formální a věcné nedostatky, zmatečný výklad některých postupů, neurčité vymezení povinností a odpovědnosti za vykonanou činnost a zejména pak neaktuálnost směrnic. Poslední úpravy směrnic byly provedeny v roce 2001 s ohledem na tehdejší potřeby podniku, v současnosti však směrnice neodpovídají potřebám a požadavkům vedení společnosti a je třeba tyto směrnice upravit, respektive vytvořit zcela nové s ohledem na současnou situaci. Vytvoření nových směrnic neznamena, že se tím podnik dále nebude zabývat, naopak do budoucna musí společnost udržovat jejich aktuálnost a to s ohledem na legislativu a potřeby společnosti.

Směrnice se skládají ze dvou částí, kde v první části nazvané Obecná část je zmíněn výklad pojmů obsažených ve směrnici a dále výňatky obecná úpravy dle zákonů a norem. Druhá část nazvaná Vnitropodniková úprava je pak zaměřena na samotnou vnitropodnikovou úpravu směrnice dle požadavků společnosti GANEKO, spol. s r. o. Na konci každé směrnice je tabulka s údaji o tom kdo směrnici vydal, zpracoval a zkontroloval spolu s podpisy odpovědných osob a dále pak pro koho je směrnice určena. Je v ní také uvedenou datum její platnosti a popřípadě počet příloh ke směrnici.

Návrh na úpravu vnitropodnikové směrnice Úschova účetních záznamů, archivace dokladů, skartace je uveden níže, a to pouze vnitropodniková úprava směrnice. Plné znění směrnice je uvedeno v příloze č. 1. Vnitropodniková úprava je tedy následující:

A. Obecná část

...

B. Vnitropodniková úprava

1. Účetní záznamy ukládá účetní jednotka odděleně od ostatních písemností do firemního archivu a uschovává je po níže stanovenou dobu. Před uložením do firemního archivu musí být záznamy uspořádány a zabezpečeny proti ztrátě, zničení nebo poškození a musí být řádně označeny.
2. V souladu s § 31 zákona o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, a § 27 zákona o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, se účetní písemnosti, záznamy na technických nosičích dat nebo mikrografické záznamy uschovávají s výjimkami uvedenými v § 32 zákona o účetnictví minimálně takto:

Účetní závěrka a výroční zpráva	10 let
Účetní doklady	5 let
Účetní knihy	5 let
Odpisové plány	5 let
Inventurní soupisy	5 let
Účtový rozvrh	5 let
Přehledy	5 let
Účetní záznamy, kterými účetní jednotky dokládají vedení účetnictví	5 let

3. Daňové doklady ukládá účetní jednotka po dobu 10 let následujících po roce, kterého se týkají.
4. Účetní doklady a jiné účetní záznamy, které se týkají záručních lhůt a reklamačních řízení, uschovává účetní jednotka po dobu, po kterou lhůty nebo řízení trvají. Účetní záznamy, které se týkají nezaplacených pohledávek či nesplněných závazků, uschovává účetní jednotka do konce roku následujícího po roce, v němž došlo k jejich zaplacení nebo splnění.
5. Mzdové listy nebo účetní záznamy o údajích potřebných pro účely důchodového pojištění (včetně údajů uvedených v § 37 odst. 2 tohoto zákona) ukládá účetní jednotka po dobu 30 kalendářních roků následujících po roce, kterého se týkají.
6. Mzdové listy nebo účetní záznamy o údajích potřebných pro účely důchodového pojištění vedené pro poživatele starobního důchodu, ukládá účetní jednotka po dobu 10 kalendářních roků následujících po roce, kterého se týkají.

7. Stejnopisy evidenčních listů vyhotovených v kalendářním roce, kterého se týkají, nebo v bezprostředně následujícím kalendářním roce po dobu 3 kalendářních roků po roce, kterého se týkají.
8. Stejnopisy ostatních evidenčních listů ukládá účetní jednotka po dobu 3 kalendářních roků po roce, ve kterém byly vyhotoveny.
9. Záznamy o skutečnostech vedených v evidenci podle § 37 odst. 1 písm. h) ukládá účetní jednotka po dobu 6 kalendářních roků následujících po měsíci, kterého se záznam týká, vždy však po dobu 3 kalendářních roků následujících po měsíci, v němž bylo dlužné pojistné za tento měsíc zaplaceno.
10. Záznamy o skutečnostech vedených v evidenci podle § 37 odst. 1, pokud jde o poživatele starobního nebo invalidního důchodu ukládá účetní jednotka po dobu 10 kalendářních roků po roce, kterého se týkají.
11. Účetní záznamy jsou po uzavření účetního období ponechány v následujícím roce v účtárně, aby bylo kdykoliv možné nahlédnout do účetních dokladů z důvodu návaznosti účetnictví z jednoho období do období následujícího.
12. Po uplynutí roku podle bodu 5. budou veškeré doklady týkající se daného účetního období předány do spisovny osobě pověřené archivací dokladů. Tato osoba uloží doklady do firemního archivu.
13. Postup archivace dokladů se řídí spisovým řádem a plánem účetní jednotky.
14. Osobu odpovědnou za úschovu účetních záznamů a archivování dokladů určí jednatel společnosti.
15. Předávání účetních písemností do firemního archivu, termíny pro předávání, způsob vypůjčování účetních písemností z firemního archivu a jejich vrácení a skartační řád jsou podrobně řešeny samostatným nařízením „Pravidla pro provoz archivu“ které vydává jednatel společnosti.
16. Po uplynutí skartační lhůty písemností bude vyhotoven skartační návrh, který bude podepsán statutárním orgánem. Tento návrh bude předložen místně příslušnému archivu.
17. Při skartačním řízení se z vyřazovaných písemností oddělí archiválie od písemností bezcenných.
18. Po obdržení skartačního protokolu postupuje pověřený pracovník takto:
 - a) protokolárně předá archiválie k uložení do archivu účetní jednotky,
 - b) zajistí odvoz a zničení písemností skartačního znaku „S“,
 - c) zaznamená vyřazení písemností ve spisovnou vedené evidenční pomůcce.

Datum vydání	Účinnost od	Jméno odpovědné osoby	Podpisový záznam odpovědné osoby
1. dubna 2014	1. dubna 2014		
Vydává			
Zpracoval			
Kontroloval			
Určeno pro odbor/odd. (závažnost)			
Nahrazuje			
Počet stran			
Přílohy			

4.1.2 Oběh účetních dokladů

Během procesu oběhu účetních dokladů probíhá v účetní jednotce vše tak jak má bez vážnějších nedostatků. Ty se projevují až ve finální fázi oběhu účetních dokladů – při archivaci. Společnost sice archivuje účetní doklady po dobu nezbytně nutnou podle zákona, nicméně způsob, jakým je tato archivace prováděna není optimální. Účetní doklady jsou skladovány v regálech v podkroví hlavní budovy společnosti. Tento prostor je nedostatečně tepelně izolován, mikroklimatické podmínky a větrání jsou zde tak na velmi špatné úrovni. To může mít samozřejmě neblahý vliv na zachovalost a čitelnost účetních dokladů. Archivace by neměla být brána na lehkou váhu a jako nutnost, ale jako součást řádného vedení účetnictví a tak by se k ní mělo také přistupovat. Podkroví, jako volný nevyužitý prostor, nemusí být hned využíváno k odkládání nepotřebných věcí. Společnost by měla zvážit nalezení vhodnějších prostor pro archivaci účetních záznamů, popřípadě úpravu podkroví tak, aby v něm bylo možné bezpečně skladovat potřebné dokumenty. Ke zvážení byl společnosti také předložen návrh na archivaci účetních dokladů v technické formě na technických nosičích, čímž by společnost nemusela řešit prostory k uložení tolika archivovaných dokladů. Technické nosiče jsou daleko skladnější a mohly by být uchovávány v blízkosti účtárny, popřípadě přímo v ní. To by mělo svou výhodu například v situaci, kdy účetní potřebuje informace z účetního dokladu z minulého účetního období, v takovém případě by účetní nemusela pro tento doklad zajít a hledat v archivu, ale měla by ho prakticky po ruce na technickém nosiči. Svou výhodu by to mělo i z hlediska zabezpečení účetních dokladů před nežádoucími osobami, neboť účetní pracovnice by měly tyto účetní doklady neustále pod dozorem. V této souvislosti by bylo vhodné vyhotovit i zálohu, která by byla skladována na zcela jiném místě, aby například v případě požáru nedošlo ke zničení veškerých záznamů.

Spolu s archivací souvisí také skartace účetních dokladů po lhůtě pro jejich archivaci. Skartace byla doposud pro společnost víceméně nedůležitá záležitost. Společnost neměla tušení o povinném skartačním řízení, kterému podle zákona č. 499/2004 Sb. o archivnictví a spisové službě podléhá. Tento vážný nedostatek byl s ředitelem společnosti projednán. Na základě toho byl příslušný pracovník odpovědný za vedení archivu poučen, byla také přijatá určitá opatření a to v podobě vytvoření nové směrnice týkající se archivace účetních dokladů a jejich skartace. Do budoucna by mělo vyřazování účetních dokladů probíhat již v souladu s legislativou.

4.1.3 Inventarizace majetku

Inventarizace veškerého majetku je v podniku prováděna jednou ročně a to na konci účetního období, to znamená k 31. 12., inventarizace pokladní hotovosti je prováděna na konci každého čtvrtletí. V případě provádění inventarizace pokladní hotovosti nebyl shledán vážnější nedostatek, hlavní účetní přepočítává skutečný stav pokladní hotovosti, který pak porovnává s účetním stavem. Výsledek inventarizace zapíše hlavní účetní do protokolu, který podepíše jako osoba odpovědná za provedení inventarizace. Protokol účetní předkládá řediteli společnosti k ověření, ředitel výsledek inventarizace schvaluje svým podpisem.

Při inventarizaci majetku jsou členové dílčích inventarizačních komisí odpovědny za přepočet skutečného stavu majetku a jeho porovnání s dokladovou evidencí. Problémem zde je, že ne všechen majetek společnosti je opatřován inventárními čísly a proto je fyzická kontrola provedena pouze spočtením majetku. Neověřuje se a kvůli chybějícím inventárním číslům ani není možné ověřit, zda se jedná o stejný majetek, jaký je vedený v inventární knize. To může vést ke zbytečnému zmatku v situaci, kdy je majetek z jednoho útvaru vypůjčen útvaru druhým a není vrácen na své původní místo. Při provádění inventury dochází k tomu, že se pracně zjišťuje, kde se vypůjčený majetek nachází, nebo naopak kde má své původní místo. Řešení je vcelku jednoduché, opatřit inventárními čísly nejen vybraný, pro podnik nejdůležitější majetek, jako jsou výrobní stroje, ale veškerý majetek společnosti. Toto řešení bylo také navrženo vedení společnosti, které s tím souhlasilo.

V této souvislosti bylo nutné vypracovat plán s cílem označit všechen majetek inventárními čísly. Plán je rozdělen do několika částí, v první části je vybrána odpovědná osoba, která má očíslování majetku na starosti, zodpovídá za to, že jednotlivý majetek bude označen příslušným inventárním číslem vedeným v inventární knize. V druhé části je rozhodnuto o způsobu označení inventárního majetku. V úvahu přicházela možnost využití

samolepicích štítků s inventárním číslem majetku a jeho názvem či označování majetku pomocí štítků nesoucích kromě základních údajů také čárový kód. Druhá varianta by sebou přinesla řadu výhod a urychlila by provádění inventarizace, náklady na její zavedení by však byly daleko vyšší než první varianta. Nejen, že by podnik musel nakoupit terminály schopné snímat čárový kód, ale také by musel zajistit odpovídající software schopný komunikovat s těmito terminály, dalším nákladem by bylo pořízení tiskárny štítků s čárovými kódy a školení odpovědných pracovníků. Z těchto důvodů se vedení společnosti rozhodlo pro zavedení samolepicích štítků bez čárového kódu. Třetí část se týká samotné metodiky označení majetku. Ta zahrnuje:

- (a) postup jednotného umístění štítků,
- (b) postup pro umístění na vhodný povrch majetku,
- (c) volbu vhodných štítků.

Bod (a) má za úkol vyhnout se chaosu při hledání umístění štítku, následné inventury by se pak zbytečně prodlužovaly. Je proto důležité, aby byl vymezen jednoznačný postup, např. "stoly se označují ze spodní strany desky vpravo vepředu", „počítače se označují z pravé boční strany vzadu nahoře“ apod. K tomuto bodu se váže také důsledné sledování, zda štítek odpovídá danému majetku. Mohlo by totiž dojít k tomu, že je na majetek umístěn štítek patřící jinému majetku. V případě inventury by došlo k trvalé záměně těchto majetků. Nesprávné umístění štítku je možné zčásti eliminovat tím, že je na každém štítku uveden vedle inventárního čísla také název majetku, eventuálně jeho výrobní číslo.

Pokud by byl štítek umístěn na nevhodný povrch, mohlo by dojít k jeho samovolnému odlepení. Postup kam a jak umístit štítek proto řeší bod (b). Pro optimální držení štítků je potřeba u některých druhů majetku jeho povrch nejdříve odmastit. Štítky není vhodné umístit na povrchy silně zahnuté nebo namáhané, např. na svrchní desku stolu. Poslední bod (c) se zaměřuje na výběr vhodného typu štítků. Pro označování majetku je nezbytné zvolit štítky odolné proti obvyklému otěru, tak aby štítky vydržely mnoho let. Papírové štítky nejsou v tomto případě zcela vhodné, jejich poškození je velmi jednoduché. Pro běžný kancelářský provoz lze použít štítky plastové, na které se tiskne technologií termotisku. Do výrobních hal se zátěžovým provozem lze použít speciálních řešení - štítky umístěné v ochranné kapse, vysoce odolné plastové či kovové štítky apod.

Ve čtvrté části plánu jsou vymezeny informace, které budou obsaženy na štítku:

- název společnosti,
- inventární číslo majetku,

- název majetku,
- běžné umístění majetku,
- výrobní číslo majetku, pokud jej dotýčný majetek má.

Pátá část plánu se věnuje samotnému označování majetku. A v poslední části je provedena kontrola označení a podpis dokumentu, že označení proběhlo podle plánu a v pořádku. Tento dokument podepisuje osoba, uvedená v první části plánu.

4.2 Analýza interního a externího auditu

V této subkapitole je analyzována oblast auditů. V souvislosti s interním auditem jsou pak navrhovány určité kroky směřující k jeho vhodnému začlenění do podnikové struktury. Ke konci je zmíněn externí audit a jeho možná spolupráce s interním auditem.

4.2.1 Interní audit

Jak již bylo výše zmíněno ve společnosti GANEKO, spol. s r. o. není útvar interního auditu zřízen a do současnosti nebyl v podniku interní audit proveden. V letošním roce má dojít ke změně, neboť vedení společnosti si vyžádalo interní audit a jeho provedení svěřilo odpovědné osobě. Touto osobou je vedoucí pracovník útvaru kontroly kvality výrobků. Je správné, že společnost projevila zájem o hodnocení kvality vnitřního kontrolního systému, je to dokonce žádoucí. Nicméně způsob jakým se rozhodla toto hodnocení provést, není zrovna nejšťastnější. Svěření interního auditu osobě, která s jeho prováděním nemá žádné předchozí zkušenosti, může mít řadu problémů. Ty vyplývají už z nedostatečné profesionality pracovníka, co se týče interního auditu. Interní audit by měla provádět osoba, která splňuje určité profesní požadavky a disponuje potřebnou odborností. Zároveň nelze v tomto případě zaručit nezávislost a objektivitu, která je pro výkon interního auditu nezbytná. Z tohoto důvodu byly vedení společnosti předloženy určité možnosti, jak tuto situaci vyřešit. První možností je vytvoření útvaru interního auditu. Zaměstnanec, či zaměstnanci tohoto útvaru budou mít odpovídající odborné znalosti, budou k internímu auditu přistupovat profesionálně a budou se řídit kodexem interních auditorů. Interní audit bude jejich celou pracovní náplní, tudíž nebudou rozptylováni prováděním jiných činností. K zajištění proškolení zaměstnanců interního auditu lze využít školení pořádané Českým institutem interních auditorů. Pracovníky útvaru interního auditu bude třeba seznámit s celou podnikovou kulturou

pro řádné a kvalitní provádění interního auditu. Poté, co budou pracovníci řádně seznámeni s činnostmi a procesy v podniku, lze jim zadat cíle a oblasti, na které se mají zaměřit.

V souvislosti se zavedením útvaru interního auditu by mělo vedení společnosti zvážit vytvoření příslušné směrnice týkající se interního auditu. Důležité je se zaměřit na její vhodný obsah. V úvodu směrnice by měl být vytyčen její účel. Pro řádné působení útvaru interního auditu je zapotřebí jasně určit jeho postavení v organizační struktuře podniku. Společnost by ve směrnici měla vymezit, komu je tento útvar odpovědný a jaké jsou vazby mezi tímto útvarem a útvary, které jsou auditované. Útvar auditu by měl být odpovědný pouze nejvyššímu vedení společnosti.

Současně by mělo nejvyšší vedení zodpovídat za pravidelné přezkoumávání nezávislosti pracovníků interního auditu. Pokud například pracovník interního auditu dříve pracoval na jiné pozici ve společnosti, nesmí auditovat proces, na který měla jeho pozice bezprostřední vliv.

Dále by měla společnost definovat několik základních cílů, které mají zaměstnanci interního auditu zejména sledovat. Takovými cíli jsou například:

- kontrola dodržování práva a vnitropodnikových směrnic společnosti,
- hodnocení efektivnosti a výkonnosti jednotlivých činností podniku,
- hodnocení vnitřního kontrolního systému,
- zvyšování ochrany majetku podniku.

Ve směrnici by měla být vymezena odpovědnost a pravomoci při provádění činností interního auditu aby nedocházelo ke konfliktům v působnosti a zároveň nebyla omezena kompetence interního auditu. Spolu s tím by měla být ve směrnici také vymezena práva a povinnosti zaměstnanců, jejichž činnosti mají být auditovány. Vytýčení takovýchto pravomocí a odpovědností by mohlo být pro představu v následující podobě.

Vedoucí pracovník oddělení interního auditu odpovídá:

- za vytváření plánu činností interního auditu a to s ohledem na rizikovost jednotlivých procesů v podniku,
- za koordinaci činností s externím auditorem,
- za dosažení cílů interního auditu a za uskutečnění klíčových činností a poskytnutí požadovaných výstupů, které jsou po útvaru interního auditu požadovány,

- za ochranu informací.

Vedoucí pracovníci útvarů, které podléhají internímu auditu, odpovídají:

- za vytvoření předpokladů pro uskutečnění auditu v potřebném rozsahu, který koresponduje jeho zadání,
- za poskytování všech vyžádaných informací, dokumentů, dokladů, záznamů apod.,
- za včasné a kompletní zpracování a provedení těch opatření, která mají na základě výsledků interního auditu vést k odstranění či omezení nedostatků a ke zdokonalení jednotlivých procesů.

Auditoři a další pracovníci, kteří se podílejí na auditorských činnostech, jsou povinni:

- vykonávat interní audit podle dopředu vymezeného plánu a v souladu se schválenými metodami a postupy,
- řídit se Etickým kodexem interních auditorů,
- dodržovat platné právní předpisy a vnitropodnikové směrnice a předpisy,
- oznámit vedoucím pracovníkům příslušného útvaru, kdy se audit uskuteční a informovat o druhu a účelu auditu,
- sestavit závěrečnou auditorskou zprávu a předložit ji vedoucímu pracovníkovi auditovaného útvaru,
- zachovávat mlčenlivost a náležitě zacházet s důvěrnými informacemi.

Při provádění auditu mají interní auditoři pravomoc:

- vstupovat samostatně na veškerá pracoviště podniku,
- požadovat předložení a poskytnutí všech obchodních, účetních, finančních a provozních knih, registrů, přístupů do informačního systému, databází, dokladů, dokumentů, záznamů a dalších dokladů souvisejících s auditovaným procesem a pořizovat jejich kopie,
- ověřovat stav hmotného majetku, hotovosti a dalších aktiv, kterými společnost disponuje,

- pokládat otázky pracovníkům a požadovat vysvětlení, informace či názor a další údaje, které se vztahují k auditovanému procesu,
- iniciovat nápravná opatření pro zdokonalení fungování auditovaného procesu.

Zaměstnanci auditovaných útvarů jsou povinni:

- umožnit a napomáhat provedení interního auditu a to podle jeho oznámeného typu a účelu,
- umožnit vstup na pracoviště podle potřeb interních auditorů,
- poskytovat požadované informace,
- zajistit přístup auditorů do informačních systémů, databází, dále k dokladům, dokumentům, záznamům apod.,
- zodpovídat dotazy a podat úplné a pravdivé informace o auditovaném procesu,
- respektovat zadání interního auditu, metody a techniky auditorských činností a povinnosti a pravomoci interních auditorů,
- k zjištěním auditorů zpracovat konkrétní nápravná opatření a společně s auditorem projednat jejich adekvátnost.

Auditovaní zaměstnanci mají právo se v průběhu interního auditu vyjadřovat k nálezům interního auditora a žádat zapsání svých připomínek. Zaměstnanci mají také nárok na uvedení důvodů svého stanoviska v závěrečné auditorské zprávě.

Jedná se pouze o orientační výčet pravomocí a odpovědností jednotlivých pracovníků a ve směrnici by měl být jejich výčet ještě rozsáhlejší, nicméně pro představu nakolik je třeba věnovat této oblasti pozornost, by měl být dostačující.

Směrnice by měla v neposlední řadě také upravovat auditorské postupy včetně formy a způsobu předložení výstupů činnosti. Sem spadá jak vytvoření plánu auditu tak samotné postupy realizace auditu, jeho působnost a oprávněnost. Mezi výstupy činnosti interního auditu patří různá dokumentace od dokumentu obsahujícího plán a program auditu, přes harmonogram, závěrečnou zprávu z auditu až po informace o dílčích nálezech v průběhu auditu a zprávu o výsledcích auditu.

Toto je jen stručné nastínění toho, jak by měla vnitropodniková směrnice vypadat a čím by se měli interní auditoři v podniku řídit.

Interní auditoři tedy vypracují plán interního auditu. Tento plán stanoví priority z hlediska předpokládaných záměrů a cílů, obsahuje hlavní úkoly činností útvaru interního auditu a konkrétní oblasti, na které se zaměří interní audit. Plán také upřesňuje cíle, časové rozvržení a předpokládané personální zajištění auditu, dále obsahuje nejdůležitější metodické úkoly a plánované konzultační služby. Tento plán je pak projednán s ředitelem společnosti a předložen Valné hromadě společnosti ke schválení. Poté co je plán schválen mohou být zahájeny jednotlivé fáze interního auditu, mezi které patří předběžné šetření auditu, výkon interního auditu a projednání výsledků interního auditu. Na základě výsledků činnosti interního auditu vypracuje vedoucí útvaru interního auditu zprávu o výsledcích interního auditu. Tato zpráva:

- hodnotí obecnou kvalitu vnitřního kontrolního systému,
- analyzuje výskyt závažných nedostatků ve fungování vnitřního kontrolního systému,
- předkládá doporučení ke zkvalitnění řízení provozní a finanční činnosti společnosti a jejího vnitřního kontrolního systému,
- uvádí vyhodnocení průběžného plnění opatření přijatých odpovědnými zaměstnanci auditovaných oblastí.

Zpráva je předána k vyhodnocení vedení společnosti, které se na jejím základě dozvídá o možných rizicích a slabínách v podniku a dostává určité možnosti na jejich řešení. Je už na managementu podniku jak se je rozhodne řešit.

Alternativou k vytvoření útvaru interního auditu je jeho zajištění pomocí externího dodavatele, tedy outsourcing této oblasti. V tomto případě musí být funkce interního auditu zabezpečena kompetentním certifikovaným dodavatelem. Dodavatel musí při své činnosti postupovat v souladu se standardy IIA, Etického kodexu, Smlouvou o poskytování auditních služeb apod. Interní audit by byl oddělen od exekutivních funkcí nejen procesně, ale i personálně a organizačně. Interní auditoři dodavatele by byli vyloučeni z účasti na výkonných a provozních činnostech, byli by odpovědni pouze vedoucímu auditního týmu a řediteli společnosti GANEKO, spol. s r. o.

4.2.2 Externí audit

Jak již bylo uvedeno výše, společnost si nechává svou účetní závěrku ověřovat auditorem od roku 1997. Skutečnost, že v té době neměla společnost ze zákona povinnost

ověřování, znamená, že to není pro vedení společnosti jakési nutné zlo, ale naopak, samo vedení společnosti má zájem na ověření toho, zda ve společnosti probíhá vše tak jak má. Provádění auditorských prací probíhá průběžně kvartálně dle auditorských standardů a etického kodexu auditora. V jednotlivých fázích auditu nejsou žádné nedostatky, účetní pracovníci i ostatní zaměstnanci spolupracují s auditorem, je-li jejich spolupráce vyžadována. Od samého počátku auditování společnosti, jsou výroky auditora vždy kladné a bez výhrad. To svědčí o zájmu podniku o řádné vedení účetnictví v souladu se zákony a českými účetními standardy. Do budoucna lze tedy očekávat pokračování v nastoleném trendu, a sice že příští výroky budou také bez výhrad.

V souvislosti se zřízením útvaru interního auditu či jeho outsourcingu je vhodné, aby externí auditor spolupracoval i s pracovníky interního auditu. Externí auditor by v tomto případě mohl být v první řadě nápomocen interním auditorům, kterým může předat své poznatky ohledně procesů ve společnosti GANEKO, spol. s r. o. a postupy a metody testování. Díky tomu budou moci interní auditoři daleko rychleji pochopit a poznat podnikové procesy. Na druhou stranu, externí auditor bude moci čerpat informace od interních auditorů a tím dojde ke zmenšení rozsahu prací, které by bez interního auditu musel provádět sám. Spolupráce auditorů je tedy více než výhodná. Společnosti GANEKO, spol. s r. o. klesnou náklady na externí audit, neboť se zmenší rozsah a časová náročnost jeho provádění. Externí auditor se bude moci zaměřit více na jiné oblasti a interní auditoři budou mít dobrý základ v podobě informací poskytnutých externím auditorem.

4.3 Zhodnocení vnitřního kontrolního systému

Funkci vnitřního kontrolního systému ve společnosti GANEKO, spol. s r. o. plní řada kontrolních prvků zaměřujících se nejen na oblast účetnictví ale i na ostatní aktivity ve společnosti. Kontroly jsou realizovány prostřednictvím pracovníků, kteří zodpovídají za jejich provedení a výsledek. K posílení funkcí vnitřního kontrolního systému by mohl sloužit samostatný útvar interního auditu, který není ve společnosti zřízen. Proto je v praktické části této práce navrhováno jeho zřízení. Zavedení útvaru interního auditu do organizační struktury podniku by přispělo ke zkvalitnění již zavedených řídicích a kontrolních mechanismů ve společnosti. Vedení společnosti by bylo zároveň prostřednictvím útvaru interního auditu informováno o tom, jak jsou naplňovány cíle a záměry nebo jaké problémy společnosti hrozí.

Účetnictví, jako významný nástroj vnitřního kontrolního systému, má v sobě zahrnuté určité sebekontrolní mechanismy. Tyto mechanismy však samy o sobě nezajistí 100% jistotu

o správném vedení účetnictví. Vždy zde totiž existuje riziko v podobě lidského faktoru, který, může selhat. Ve společnosti GANEKO, spol s r. o. jsou nedostatky spojené s vedením účetnictví zejména v oblasti archivování účetních dokladů, umístění a ochrany majetku a v oblasti vnitropodnikové úpravy.

Určité riziko pro podnik může znamenat také současné rozdělení prací mezi zaměstnance účetního oddělení. Hlavní účetní vykonává řadu činností, které jsou velice náročné. Pod tíhou tohoto množství činností se může stát, že se hlavní účetní dopustí neúmyslné chyby. Nejenom nadměrné zatížení účetní pracemi, ale i jejich povaha může být pro podnik rizikem. Ve společnosti GANEKO, spol s r. o. se o pokladní hotovost a její účtování stará pouze hlavní účetní, má tedy na starosti dvě činnosti, které spolu úzce souvisí. To přináší výhodu v podobě rychlého a správného zaúčtování účetního případu, neboť účetní přesně ví, na co byla hotovost vydána, popřípadě kdy a o kolik byla pokladna doplněna. Na druhou stranu, pakliže účetní zodpovídá jak za vedení pokladny, tak za její účtování, může docházet k machinacím s hotovostí, k jejímu odcizení a různým podvodům. Samozřejmě by hlavní účetní nezodpovídala za obě tyto oblasti, kdyby jí vedení společnosti nedůvěřovalo, nicméně se 100% jistotou nelze říci, že by k tomu vlivem určitých okolností nemohlo dojít. Proto by mělo vedení společnosti zvážit rozdělení těchto prací mezi obě účetní tak aby k takovým rizikům nedocházelo.

V oblasti archivování účetních dokladů má společnost nedostatek v podobě jejich umístování a nedostatečné znalosti zákona souvisejícího se skartací těchto dokladů. Výše byla společnosti již navrhnutá určitá řešení, spočívající ve zvážení výběru vhodnějšího místa pro archivaci a samotného typu provádění archivace. V souvislosti s touto diplomovou prací byl zaměstnanec, odpovědný za vedení archívu, seznámen s právní úpravou, týkající se archivování a vyřazování účetních dokladů.

Ochrana majetku je pro společnost velice důležitá, o tom svědčí i využívání služeb bezpečnostní služby, zřízení vrátného, který kontroluje příchody a odchody osob v rámci areálu společnosti. Ve společnosti je také zřízen sklad hutního materiálu, náradí a pracovních pomůcek. Každý výdej a příjem na tomto skladě je evidován v osobních kartách zaměstnanců, což přispívá k přehlednému monitorování stavu na skladě. Toto jsou všechno skutečnosti, které vedou ke zvýšení ochrany majetku společnosti, k té by měla přispívat i inventarizace majetku prováděná na konci roku. Problémem je, že její provádění nesplňuje všechny požadavky nezbytné pro její správnou funkčnost. Chybějící inventární čísla na majetku dávají prostor k různým machinacím s tímto majetkem, usnadňují do jisté míry jeho zcizení a ztěžují samotné provádění inventarizace. Z tohoto důvodu bylo navrženo zavedení inventárních čísel

na veškerý majetek evidovaný společností. Poté bude ochrana majetku společnosti na velice vysoké úrovni.

Poslední oblastí, kde byly nalezeny vážnější nedostatky, představuje vnitropodniková úprava společnosti, přesněji vnitropodnikové směrnice. Nedostatky jsou zejména v chybějících směrnících, v případě vytvořených směrnic v jejich neaktuálnosti a neúplnosti. Dále nejasné vymezení odpovědnosti za vykonávané práce uvedené ve směrnících a také formální nedostatky. V této práci jsou tedy navrhovány nové směrnice, které by měly odrážet současný stav společnosti GANEKO, spol s r. o., měly by být v souladu s platnými právními předpisy a jasně určovat odpovědnost jednotlivých pracovníků.

Vnitřní kontrolní systém v podniku jako takový funguje. Jsou v něm však určité oblasti, ve kterých mají jednotlivé mechanismy kontrolního systému trhliny vedoucí ke snížení funkčnosti vnitřní kontroly. Pokud podnik realizuje všechny výše zmíněné návrhy, dojde k zacelení trhlín ve vnitřním kontrolním systému, jenž bude optimálně plnit svou funkci.

5 ZÁVĚR

Podnikatelská činnost, stejně jako většina lidských činností, je vykonávána za účelem dosahování určitých cílů a záměrů. Na základě toho, zda jsou tyto cíle dosaženy nebo nikoliv, lze mluvit o úspěšném nebo neúspěšném podnikání. Z pohledu dosahování podnikových cílů je jedním z nich vnitřní kontrolní systém, který je nedílnou složkou podnikového řízení. Posláním vnitřních kontrol není pouze kontrolování, ale také řízení podnikatelských procesů a rizik. Důležitost vnitřního kontrolního systému stoupá úměrně s velikostí společnosti. Vnitřní kontrola je realizována pomocí kontrolních procesů, které dohlíží na podnikové činnosti a zkoumají, jestli byly vykonány příslušné postupy. Pokud jsou při analýze podnikové činnosti zjištěny podstatné odchylky, měl by být kontrolní proces završen přijetím nápravného opatření.

Nejdůležitějším cílem vnitřního kontrolního systému je zamezit vzniku nesprávností a chyb. Existují různé úhly pohledu na vnitřní kontrolní systém. Jedním z nich je vymezení tohoto pojmu z pohledu útvaru interního auditu. Interní audit hodnotí kvalitu vnitřních kontrol a zkoumá jejich odůvodněnost ve vztahu k dosahování firemních cílů. Posouzení by mělo vést k odhalení slabých míst vnitřního kontrolního systému, ale také k vyloučení neefektivních kontrol, kde náklady vynaložené na jejich provádění jsou vyšší než jejich přínos. Vnitřní kontrolní systém je tedy předmětem zkoumání interního auditu, který je zaměřován na zvyšování přidané hodnoty a zdokonalování podnikových procesů.

Externí audit nabízí další pohled na vnitřní kontrolní systém. Externí audit chápe vnitřní kontrolní systém především jako nástroj, který by měl odhalovat významné chyby a zamezit tak jejich vykazání v účetní závěrce. V rámci auditorské činnosti by měl auditor posuzovat úplnost a vhodnost jednotlivých prvků systému a podle toho se rozhodnout, jak detailně bude audit realizovat.

Mezi prvky vnitřního kontrolního systému zajisté patří účetní systém, který slouží k zachycení hospodářských operací společnosti a zároveň zajišťuje odpovědnost za majetek. V současnosti je vedení účetnictví spjato s oblastí výpočetní techniky. Kromě řady výhod, které s sebou využívání výpočetní techniky přináší, je nutné mít na paměti i rizika s tím spojená. Mezi ně patří například špatné zvolení účetního programu, který nevyhovuje podmínkám dané společnosti, či nesplňuje zákonem stanovené požadavky na vedení účetnictví. Dalším rizikem je špatné nastavení samotného účetního programu v podobě nesprávné akontace, chybného vyčíslení výsledku hospodaření apod. V souvislosti s výpočetní technikou je třeba uvést také riziko v podobě poškození, zničení nebo ztráty dat

uložených na technickém nosiči. S těmito riziky rostou požadavky na pracovníky podílející se na vedení účetnictví. Kromě znalostí a vědomostí týkajících se účetnictví, musí disponovat i příslušnými poznatky z oblasti výpočetní techniky.

V praktické části této diplomové práce jsou vybrány některé prvky vnitřního kontrolního systému společnosti GANEKO, spol. s r. o., ve kterých je poukázáno na určité nedostatky a navrženo jejich řešení.

Vnitřní kontrolní systém a účetnictví jako jeho nástroj by měly být zdokumentovány prostřednictvím vnitropodnikových směrnic. V opačném případě existuje riziko, že určité podnikové procesy a aktivity nebudou probíhat v souladu s cíli podniku, ale podle vlastního uvážení zaměstnanců. Kromě toho se jen velmi těžko určuje odpovědnost zaměstnanců v případech, kdy podnikové předpisy neurčují, jak se měli zachovat. Při vytváření směrnic by se společnost měla snažit přizpůsobit je vlastním potřebám, požadavkům a podmínkám a neměla by se omezit pouze na citace patřičných zákonů a norem.

Oběh účetních dokladů jako jeden z hospodářských cyklů společnosti, je ve své podstatě dostatečně propracován, ve své finální fázi ale pokulhává, návrhy, které by měly přispět pro jeho fungování jako celku, byly popsány v předchozí kapitole.

Aby došlo ke zlepšení vnitřního kontrolního systému společnosti, mělo by dojít k zavedení alespoň některých z následujících opatření.

V rámci účetních prací, by mělo dojít k jejich přerozdělení mezi účetní pracovníce tak, aby se zamezilo riziku machinace s pokladní hotovostí, či nežádoucím pohybům na bankovních účtech. V rámci oběhu účetních dokladů by měla společnost najít vhodnější prostory pro archivaci účetních dokladů, popřípadě zvážit převedení všech účetních dokladů na technické záznamy a ty dále archivovat na technickém nosiči. Řádně také seznámit odpovědné pracovníky s veškerými zákonnými normami souvisejícími s archivací a následnou skartací účetních dokladů. V oblasti inventarizace majetku je společnosti doporučeno zavést inventární čísla na veškerý majetek společnosti, dále aktualizovat nebo vytvořit zcela nové, současným podmínkám odpovídající vnitropodnikové směrnice s přesným vymezením odpovědnosti jednotlivých pracovníků. Nakonec je společnosti navrženo zřízení útvaru interního auditu či jeho zajištění externím dodavatelem.

Problematika vnitřního kontrolního systému je velmi obsáhlá a v této práci nelze zachytit všechny aspekty týkající se této oblasti. Tato práce měla poskytnout alespoň základní přehled a pomoci společnosti GANEKO, spol. s r. o. zdokonalit svůj vnitřní kontrolní systém.

Seznam použité literatury

Knihy a odborná literatura

- [1] BĚLOHLÁVEK, František, Pavol KOŠŤAN a Oldřich ŠULEŘ. *Management*. Brno: Computer Press, 2006. 724 s. ISBN 80-251-0396-X.
- [2] CARSON, Bryce E. *ISO 9001:2000: A new paradigm for healthcare*. Milwaukee: ASQ Quality Press, 2004. 187 s. ISBN 0-87389-608-4.
- [3] DVOŘÁČEK, Jiří. *Interní audit a kontrola*. 2. vyd. Praha: C. H. Beck, 2003. 202 s. ISBN 80-7179-805-3.
- [4] DVOŘÁČEK, Jiří, KAFKA, Tomáš. *Interní audit v praxi*. Brno: Computer Press, a.s., 2005. ISBN 80-251-0836-8
- [5] HAKALOVÁ, Jana. *Účetní závěrka a auditing*. Brno: Tribun EU, 2010. 146 s. ISBN 978-80-7399-144-9.
- [6] HRUŠKA, Vladimír. *Účetní manuál pro podnikatelské subjekty aneb Průvodce účetními operacemi a účetní závěrkou*. Praha: Bilance, 2010. 560 s. ISBN 978-8086371-54-2.
- [7] JAKUBKA, Jaroslav. *Vnitřní předpisy zaměstnavatele*. Praha: ASPI, 2008. 196 s. ISBN 978-80-7357-396-6.
- [8] KOLEKTIV AUTORŮ. *Abeceda účetnictví pro podnikatele 2013*. 11. vyd. Olomouc: Anag, 2013. 423 s. ISBN 978-80-7263-771-3.
- [9] KOVALÍKOVÁ, Hana. *Vnitřní směrnice*. 9. vyd. Olomouc: Anag, 2011. 351 s. ISBN 978-80-7263-655-6.
- [10] KRÁLÍČEK, Vladimír, MÜLLEROVÁ, Libuše. *Auditing*. Praha: Bilance, 1998. 222 s. ISBN 80-238-3692-7
- [11] LANDA, Martin. *Organizace účetních agend ve firmě*. Praha: Management Press, 2005. 163 s. ISBN 80-7261-123-2.
- [12] LOUŠA, František. *Vnitropodnikové směrnice v účetnictví*. 5. vyd. Praha: Grada Publishing, 2008. 120 s. ISBN 978-80-247-2576-5.
- [13] RYNEŠ, Petr. *Podvojně účetnictví a účetní závěrka k 1. 1. 2013*. 13. vyd. Olomouc: Anag, 2013. 1111 s. ISBN 978-80-7263-793-5.
- [14] SCHIFFER, Vladimír. *Vnitřní kontrolní systém. Významný nástroj ochrany majetku a hospodaření účetních jednotek*. Praha: ASPI, 2009. 224 s. ISBN 978-80-7357-436-9.
- [15] SCHIFFER, Vladimír. *Správně vedené účetnictví*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2010. 280 s. ISBN 978-80-7357-575-5.

[16] SKÁLOVÁ, Jana. Podvojný účetnictví 2013. 20. vyd. Praha: Grada Publishing, 2013. 224 s. ISBN 978-80-247-4633-3.

[17] SOTONA, Milan. *Vnitropodnikové směrnice – účetnictví 2005*. Brno: Computer Press, 2005. 164 s. ISBN 80-251-0173-8.

[18] VEBER, Jaromír a KOLEKTIV AUTORŮ. *Management: základy, prosperita, globalizace*. Praha: Management Press, 2000. 700 s. ISBN 80-7261-029-5.

[19] VEBER, Jaromír a KOLEKTIV AUTORŮ. *Management kvality, environmentu a bezpečnosti práce: legislativa, metody, systémy, praxe*. 2. vyd. Praha: Management Press, 2010. 359 s. ISBN 978-80-7261-210-9.

Elektronické zdroje

[20] HUTYRA, Milan, KOLEKTIV AUTORŮ. *Management jakosti* [CD]. Ostrava: VŠB – Technická univerzita Ostrava, 2007. ISBN 978-80-248-1484-1.

Internetové zdroje

[21] ČESKO. MINISTERSTVO FINANCÍ. *Metodická pomůcka pro zjištění úrovně nastavení vnitřního kontrolního systému v oblasti státního rozpočtu* [online]. Ministerstvo financí [20.3.2014]. Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cs/legislativa/metodiky/2006/metodicka-pomucka-pro-zjisti-urovne-na-9401>.

[22] ČESKÝ INSTITUT INTERNÍCH AUDITORŮ, o. s. *Interní audit* [online]. Český institut interních auditorů [20.3.2014]. Dostupné z: <http://www.interniaudit.cz/ciia/>.

[23] ČESKÝ INSTITUT INTERNÍCH AUDITORŮ, o. s. *Mezinárodní rámec profesní praxe interního auditu* [online]. Český institut interních auditorů [20.3.2014]. Dostupné také z: https://na.theiia.org/standards-guidance/Public%20Documents/Standards_2011_Czech.pdf.

[24] GANEKO, spol. s r. o. *Informace o společnosti a výrobě* [online]. GANEKO [20.03.2014]. Dostupné z: <http://www.GANEKO.cz>.

[25] Ministerstvo spravedlnosti. *Obchodní rejstřík a sbírka listin*. Dostupné z: <https://or.justice.cz/ias/ui/rejstrik->

[26] KOMORA AUDITORŮ ČESKÉ REPUBLIKY. *ISA 315: Znalost účetní jednotky a jejího prostředí a vyhodnocení rizik výskytu významné nesprávnosti* [online]. Komora auditorů České republiky [20.3.2014]. Dostupné z: http://www.kacr.cz/data/pdf/auditorske_standardy/ISA315.pdf.

[27] KOMORA AUDITORŮ ČESKÉ REPUBLIKY. *ISA 320: Významnost (materialita) při plánování a provádění auditu* [online]. Komora auditorů České republiky [20.3.2014]. Dostupné z: http://www.kacr.cz/data/Methodika/Auditing/Handbook%202010/17_ISA%20320.pdf.

[28] KOMORA AUDITORŮ ČESKÉ REPUBLIKY. *ISA 330: Reakce auditora na vyhodnocená rizika* [online]. Komora auditorů České republiky [20.3.2014]. Dostupné z: http://www.kacr.cz/data/Methodika/Auditing/Handbook%202010/17_ISA%20330.pdf.

[29] KOMORA AUDITORŮ ČESKÉ REPUBLIKY. *ISA 610: Posuzování práce interního auditu* [online]. Komora auditorů České republiky [20.3.2014]. Dostupné z: <http://www.kacr.cz/data/Methodika/Auditing/ISA/ISA610.pdf>

[30] KOMORA AUDITORŮ ČESKÉ REPUBLIKY. *Poslání a smysl auditu* [online]. Komora auditorů České republiky [20.3.2014]. Dostupné z: <http://www.kacr.cz/poslani-a-smysl-audit-667>.

[31] THE DATA GOVERNANCE INSTITUTE. *The Original Coso Cube* [online]. The Data Governance Institute [20.3.2014]. Dostupné z: http://sox-online.com/coso_cobit_coso_cube-old.html.

[32] ÚŘAD PRO TECHNICKOU NORMALIZACI, METROLOGII A STÁTNÍ ZKUŠEBNICTVÍ (ÚNMZ). *Normy řady ISO 9000* [online]. ÚNMZ [20.3.2014]. Dostupné z: <http://www.unmz.cz/urad/normy-serie-iso-9001-a-jejich-aplikace>.

Zákony

[33] Vyhláška č. 500 ze dne 6. listopadu 2002, 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: *Sbírka zákonů České republiky*. 2002, částka 174, s. 9690-9721. Dostupná také z: <http://aplikace.mvcr.cz/sbirka-zakonu/ViewFile.aspx?type=c&id=3993>. ISSN 1211-1244.

[34] Zákon č. 22 ze dne 24. ledna 1997 o technických požadavcích na výrobky a o změně a doplnění některých zákonů. In: *Sbírka zákonů České republiky*. 1997, částka 6, s. 128-136. Dostupný také z: <http://aplikace.mvcr.cz/sbirka-zakonu/ViewFile.aspx?type=c&id=2997>. ISSN 1211-1244.

[35] Zákon č. 93 ze dne 26. března 2009 o auditorech a o změně některých zákonů (zákon o auditorech). In: *Sbírka zákonů České republiky*. 2009, částka 30, s. 1166-1189. Dostupný také z: <http://aplikace.mvcr.cz/sbirka-zakonu/ViewFile.aspx?type=c&id=5424>. ISSN 1211-1244.

[36] Zákon č. 102 ze dne 22. února 2001 o obecné bezpečnosti výrobků a o změně některých zákonů. In: *Sbírka zákonů České republiky*. 2001, částka 41, s. 2833-2838. Dostupný také z: <http://aplikace.mvcr.cz/sbirka-zakonu/ViewFile.aspx?type=c&id=3619>. ISSN 1211-1244.

[37] Zákon č. 563 ze dne 12. prosince 1991 o účetnictví. In: *Sbírka zákonů České republiky*. 1991, částka 107, s. 2802-2810. Dostupný také z: <http://aplikace.mvcr.cz/sbirka-zakonu/ViewFile.aspx?type=c&id=2519>. ISSN 1211-1244.

[38] Zákon č. 582 ze dne 17. prosince 1991 o organizaci a provádění sociálního zabezpečení. In: *Sbírka zákonů České republiky*. 1991, částka 111, s. 2890-2920. Dostupný také z: <http://aplikace.mvcr.cz/sbirka-zakonu/ViewFile.aspx?type=c&id=2523>. ISSN 1211-1244.

[39] Zákon č. 589 ze dne 20. listopadu 1992 o pojistném na sociální zabezpečení. In: *Sbírka zákonů České republiky*. 1992, částka 118, s. 3521-3528. Dostupný také z: <http://aplikace.mvcr.cz/sbirka-zakonu/ViewFile.aspx?type=c&id=2641>. ISSN 1211-1244.

Ostatní zdroje

[40] GANEKO, spol. s r. o. *Interní doklady*. GANEKO, spol. s r. o., 2014.

Seznam zkratk

ČIIA	Český institut interních auditorů
ECIIA	Evropské konfederace Institutů pro interní audit
FEE	Evropská federace účetních expertů
IFAC	Mezinárodní federace účetních
IIA	Institut interních auditorů
ISO	Mezinárodní organizace pro standardizaci
t	tuna
WPS	Specifikace svářecích postupů

Prohlášení o využití výsledků diplomové práce

Prohlašuji, že

- jsem byl seznámen s tím, že na mou diplomovou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. – autorský zákon, zejména § 35 – užití díla v rámci občanských a náboženských obřadů, v rámci školních představení a užití díla školního a § 60 – školní dílo;
- beru na vědomí, že Vysoká škola báňská – Technická univerzita Ostrava (dále jen VŠB-TUO) má právo nevýdělečně, ke své vnitřní potřebě, diplomovou práci užít (§ 35 odst. 3);
- souhlasím s tím, že diplomová práce bude v elektronické podobě archivována v Ústřední knihovně VŠB-TUO a jeden výtisk bude uložen u vedoucího diplomové práce. Souhlasím s tím, že bibliografické údaje o diplomové práci budou zveřejněny v informačním systému VŠB-TUO;
- bylo sjednáno, že s VŠB-TUO, v případě zájmu z její strany, uzavřu licenční smlouvu s oprávněním užít dílo v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;
- bylo sjednáno, že užít své dílo, diplomovou práci, nebo poskytnout licenci k jejímu využití mohu jen se souhlasem VŠB-TUO, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly VŠB-TUO na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše).

V Ostravě dne 25. dubna 2014

Robert Harazim
Robert Harazim

Seznam příloh

- Příloha č. 1 Směrnice č. 20: Úschova účetních záznamů, archivace dokladů, skartace
- Příloha č. 2 Směrnice č. 18: Inventarizace majetku a závazků
- Příloha č. 3 Auditorická zpráva za rok 2013
- Příloha č. 4 Výrobky společnosti GANEKO, spol. s r. o.