

Bakalářský studijní program: **Ekonomika a management**

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

Vnitropodnikové směrnice a jejich význam pro vybranou účetní jednotku

BAKALÁŘSKÁ PRÁCE

Autor: **Marta JAROŠOVÁ**

Vedoucí bakalářské práce: Bc. Ing. Lucie FORMANOVÁ

Znojmo, 2017

Prohlášení

Prohlašuji, že jsem bakalářskou práci na téma *Vnitropodnikové směrnice a jejich význam pro vybranou účetní jednotku* vypracovala samostatně pod odborným dohledem vedoucí bakalářské práce za použití pramenů uvedených v příloženém Seznamu použité literatury.

Ve Znojmě dne

.....

Marta Jarošová

Poděkování

Zde bych ráda poděkovala své vedoucí práce Bc. Ing. Lucii Formanové za pomoc při zpracování bakalářské práce, za podnětné rady, náměty a všeobecná doporučení. Dále děkuji vedení účetní jednotky za umožnění spolupráce, veškerý poskytnutý čas a prokázanou ochotu při vypracovávání praktické části bakalářské práce. Zvláštní poděkování přísluší mé rodině a blízkým za podporu a pomoc, bez nichž by práce nikdy nenabyla podoby, jakou má dnes.



ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

Autor	Marta JAROŠOVÁ
Bakalářský studijní program	Ekonomika a management
Obor	Účetnictví a finanční řízení podniku
Název	Vnitropodnikové směrnice a jejich význam ve vybrané účetní jednotce
Název (v angličtině)	Internal directives and their meaning for a specific accounting unit

Zásady pro vypracování:

Cíl práce: Cílem bakalářské práce je analyzovat a zhodnotit stávající vnitřní účetní směrnice vybrané účetní jednotky, navrhnout potřebné úpravy a na tomto základě vypracovat vlastní návrh vnitropodnikových směrnic pro vybranou účetní jednotku.

Postup práce:

1. V teoretické části bakalářské práce na základě rešerše odborných literárních zdrojů vymezit a popsat vnitropodnikové účetní směrnice a vysvětlit jejich význam pro účetní jednotku.
2. V praktické části bakalářské práce provést analýzu vnitropodnikových směrnic vybrané účetní jednotky, jednotlivé směrnice na základě platných právních úprav vyhodnotit a vypracovat vlastní návrh vnitřních účetních směrnic.
3. V závěrečné části na základě dosažených výsledků komplexně zhodnotit vnitropodnikové směrnice vybrané účetní jednotky.

Metody: Literární rešerše, deskripce, analýza, syntéza, komparace

Rozsah práce: 40 - 55

Seznam odborné literatury:

1. BRYCHTA, Ivan et al. *Účetnictví podnikatelů 2016*. 13. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2016, 544 s. ISBN 978-80-7552-050-0.
2. KOVALÍKOVÁ, Hana. *Vnitřní směrnice pro podnikatele 2015*. 12. vyd. Olomouc: ANAG, 2015, 440 s. ISBN 978-80-7263-942-7.
3. LOUŠA, František. *Vnitropodnikové směrnice v účetnictví*. 6. vyd. Praha: Grada, 2014, 128 s. ISBN 978-80-247-5172-6.
4. Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů.

Datum zadání bakalářské práce: duben 2016

Termín odevzdání bakalářské práce: duben 2017




Marta JAROŠOVÁ
student


Bc. Ing. Lucie FORMANOVÁ
vedoucí bakalářské práce


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


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

Abstrakt

Bakalářská práce se zabývá problematikou vnitropodnikových účetních směrnic. Teoretická část práce je zaměřena na komplexní charakteristiku vnitropodnikových předpisů, v rámci čehož je i vymezen klíčový význam směrnic pro účetní jednotku, podán výčet souvisejících legislativních pramenů a nastíněn doporučený formát a struktura vnitropodnikových předpisů. Praktická část se následně věnuje podrobné analýze vnitropodnikových směrnic zvolené účetní jednotky. Na jejím základě jsou pak předložena vhodná doporučení jejich úprav. Se souhlasem účetní jednotky došlo k provedení doporučovaných změn a k vytvoření vlastního návrhu těch vnitropodnikových směrnic, které v analyzované účetní jednotce chybějí, jsou vypracovány v nedostatečném rozsahu či jsou zastaralé. Tyto upravené i zcela nové směrnice byly následně účetní jednotkou skutečně uvedeny do praxe.

Klíčová slova: vnitropodnikové směrnice, legislativa, účetní jednotka

Abstract

The bachelor thesis deals with the subject of internal accounting directives. The theoretical part of the paper focuses on a complex characterization of internal directives, including a specification of their crucial significance for an accounting unit, a list of relevant legislative sources and a recommended layout and structure of the internal directives. The practical part is consequently concerned with a detailed analysis of selected undertaking's internal directives. Based on the analysis, suitable modifications are suggested. With the approval of the accounting unit, the recommended modifications have been carried out and a new set of internal directives for the analysed undertaking has been worked out and introduced, adding those that were non-existent, insufficient or obsolete. These modified accounting directives and also those completely new ones were subsequently used by the accounting unit.

Keywords: internal directives, legislation, accounting unit

OBSAH

1	ÚVOD	9
2	CÍL PRÁCE A METODIKA.....	10
3	TEORETICKÁ ČÁST	11
3.1	Charakteristika vnitropodnikových směrníc	11
3.2	Význam vnitropodnikových směrníc	12
3.3	Související právní předpisy a jiná ustanovení.....	14
3.4	Forma a náležitosti vnitropodnikových směrníc.....	16
3.4.1	Záhlaví.....	17
3.4.2	Vlastní text.....	17
3.4.3	Zápatí.....	18
3.5	Směrnice vyplývající ze zákona a jiných předpisů	18
3.5.1	Účtový rozvrh	19
3.5.2	Odpovědnostní řád a podpisové vzory	20
3.5.3	Odpisový plán.....	22
3.5.4	Kursově rozdíly	26
3.5.5	Inventarizace majetku a závazků.....	28
3.6	Směrnice vyplývající z potřeby účetní jednotky.....	30
3.7	Shrnutí teoretické části.....	32
4	PRAKTICKÁ ČÁST	33
4.1	Charakteristika účetní jednotky	33
4.2	Rozbor vnitropodnikových směrníc účetní jednotky	34
4.2.1	Vzhled vnitropodnikových směrníc.....	35
4.2.2	Vnitropodniková směrnice účetnictví.....	36
4.2.3	Účtový rozvrh	39
4.2.4	Dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek.....	40
4.2.5	Odpisový plán.....	42
4.2.6	Pokladna	43
4.2.7	Spisový a skartační řád	44
4.3	Úprava vnitropodnikových směrníc účetní jednotky	45
4.3.1	Vnitropodniková směrnice účetnictví.....	45
4.3.2	Účtový rozvrh	48
4.3.3	Dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek.....	49
4.3.4	Ostatní úpravy	50
4.4	Vlastní tvorba vnitropodnikových směrníc.....	50
4.4.1	Inventarizace majetku a závazků.....	51

4.4.2	Oběh účetních dokladů	55
5	ZÁVĚR	63
6	SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY	65
7	SEZNAM OBRÁZKŮ, TABULEK A SCHÉMAT	67

1 ÚVOD

Existuje celá řada právních předpisů, jež se určitým způsobem dotýkají oblasti účetnictví, stanovují základní pravidla a principy jeho správného vedení nebo dokonce vymezují již konkrétní postupy pro vypořádání určitých účetních problematik. Z těch stěžejních je možné zmínit zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, prováděcí vyhlášku č. 500/2002 Sb. k tomuto zákonu či České účetní standardy.

Avšak jsou to až vnitropodnikové směrnice účetní jednotky, které účetnictví dané firmy dávají zřetelnou podobu a formu. Zatímco legislativa předkládá spíše jen všeobecně respektovaný rámec, z něhož účetní jednotka při vedení účetnictví musí vycházet, vnitropodnikové směrnice specifikují již zcela konkrétní přístupy, metody a postupy, jež se společnost v rámci provádění jednotlivých účetních prací rozhodla uplatňovat. Toto vymezení je důležité jednak pro sjednocení účetních postupů a zachování totožných metod napříč časem, ovšem důležitou roli hraje také v souvislosti s externími kontrolami ze strany finančního úřadu, kdy existence vnitropodnikových směrnic nejenže vzbuzuje věrohodnost účetní jednotky, ale poskytuje rovněž veškeré relevantní informace a celý proces kontroly tak značně urychluje.

Je tedy patrné, že vnitropodnikové směrnice zastávají zcela nenahraditelnou funkci, která je však majiteli firem mnohdy podceňována. Nesprávné pochopení účelu vnitřních předpisů vede k jejich následnému zanedbávání: jsou vytvářeny pouze v minimálním rozsahu, nebývají aktualizovány dle platných legislativních norem či v některých případech nejsou vytvářeny vůbec. Přitom se jedná o komplexní nástroj, jímž lze spolehlivě ošetřit veškeré účetní operace a obsáhnout v zásadě všechny problematiky, které se účetnictví dané firmy týkají.

Z toho důvodu byla bakalářská práce zaměřena právě na vnitropodnikové směrnice a jejich význam pro účetní jednotku. Nejenže tato oblast nabízí značný prostor pro zlepšování a úpravy, ale ve své podstatě postihuje téměř veškeré účetní jevy, s nimiž se v rámci vedení účetnictví lze setkat. Bakalářská práce se tudíž zabývá nejen vnitropodnikovými směrnicemi jako takovými, ale věnuje pozornost i jednotlivým problematikám, jež tyto směrnice upravují.

Teoretická část práce bude zaměřena předně na identifikaci významu vnitropodnikových směrnic a na vymezení jejich doporučené struktury. V části praktické následně dojde k analýze existujících vnitřních účetních předpisů, k jejich zhodnocení na základě teoreticky zjištěných poznatků, a především k doporučení týkajících se jejich úprav včetně jejich realizace.

2 CÍL PRÁCE A METODIKA

Hlavní cíl předkládané bakalářské práce spočívá ve vypracování vlastního návrhu vnitropodnikových směrnic pro zvolenou účetní jednotku. Při jejich tvorbě bude vycházeno z dosavadního stavu vnitřních předpisů společnosti, načež bude pozornost věnována především těm oblastem účetnictví, které vnitropodnikovou směrnicí dosud ošetřeny vůbec nebyly, nebo jejich současná úprava účetní jednotce nepostačuje. K dosažení hlavního cíle tudíž poslouží další tři cíle vedlejší, a to:

- 1) rozbor stávajících vnitropodnikových směrnic účetní jednotky,
- 2) jejich vyhodnocení a doporučení potřebných úprav,
- 3) následné provedení doporučených úprav.

Analýze vnitřních předpisů bude předcházet důkladná příprava spočívající ve studiu a zpracování potřebných teoretických poznatků k dané problematice, a to prostřednictvím rešerše z odborných publikací, periodik a zejména platných legislativních předpisů, jejichž výčet je uveden v seznamu použitých zdrojů. Následně bude vymezena účetní jednotka, jejíž vnitropodnikové předpisy budou v rámci praktické části práce podrobně zkoumány. S ohledem na přání vedení účetní jednotky však v bakalářské práci nebude jmenována.

Samotná analýza vnitřních účetních směrnic bude provedena na základě deskripce jednotlivých vnitropodnikových dokumentů účetní jednotky. Následnou komparací vnitropodnikových směrnic s ustanoveními platné legislativy a s dalšími získanými poznatky z odborných publikací bude posléze vyhodnocen současný stav vnitropodnikových předpisů a doporučeny potřebné či vhodné úpravy.

V další fázi práce budou navrhované dílčí úpravy stávajících vnitřních směrnic reálně provedeny, a to s přihlédnutím k platné legislativě, ale také k dalším předmětným poznatkům získaným v průběhu literární rešerše. Veškeré učiněné změny budou současně konzultovány s vedením účetní jednotky a bude brán ohled na jeho přání a pokyny.

V neposlední řadě bude na základě komplexního zhodnocení vnitropodnikových směrnic vybráno několik oblastí, na něž bude zaměřena pozornost v rámci tvorby vlastního návrhu vnitropodnikových směrnic. Tyto zvolené okruhy budou posléze ve spolupráci se zaměstnanci účetní jednotky zpracovány již do samotných vnitropodnikových směrnic.

Při jejich tvorbě bude usilováno o to, aby vnitřní předpisy skutečně odpovídaly potřebám a dosavadní praxi účetní jednotky. Návrhy nových vnitropodnikových směrnic budou zároveň zpracovány tak, aby došlo k jejich rychlému přijetí a pochopení ze strany zaměstnanců, proto budou korespondovat s podobou již existujících vnitřních předpisů firmy.

3 TEORETICKÁ ČÁST

V teoretické části práce bude vymezen pojem vnitropodnikové směrnice v účetnictví a objasněn jejich význam pro účetní jednotku, budou charakterizovány jejich náležitosti a forma, bude představena legislativa přímo nebo nepřímo vyžadující tvorbu vnitřních účetních předpisů a následně budou blíže specifikovány vybrané vnitropodnikové směrnice.

3.1 Charakteristika vnitropodnikových směrnic

Vnitropodnikové směrnice představují důležitou, avšak mnohdy opomíjenou součást správného vedení účetnictví, která by měla účetním jednotkám zajistit, či při nejmenším alespoň vytvořit předpoklady pro naplnění a systematické dodržování všeobecných účetních zásad vyžadovaných zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví.

Pravděpodobně nejucelenější definici vnitropodnikových směrnic předkládají autoři Otrusínová a Šteker (2007), kteří je charakterizují jako „soubor pravidel, organizace, podmínek, povinností, odpovědnosti a pravomoci v určité pracovní činnosti,“ přičemž na stejném místě dodávají, že se jedná o „předpisy, jimiž se podrobněji upravuje postup jednotlivých činností a stanovuje kdo, co, kdy a jak bude vykonávat.“ V každé účetní jednotce přitom mohou tyto dokumenty nabývat různých podob, a to např. metodických či organizačních směrnic, pokynů, oběžníků, dopisů, rozhodnutí, nařízení či příkazů. Vždy se však jedná v zásadě o tytéž směrnice, které se ode dne jejich vydání stávají závaznými pro všechny pracovníky, jichž se konkrétní ustanovení směrnic dotýká (Kovalíková, 2015, s. 7-8).

V samotném kontextu účetnictví jsou poté vnitropodnikové směrnice chápány zejména jako metodické pokyny, vymezující jednotné postupy a pravidla tam, kde právní předpisy ponechávají účetním jednotkám do jisté míry volnou ruku – připouštějí kupříkladu více variant řešení, nebo způsob vypořádání určitých jevů neupravují vůbec (Louša, 2014, s. 7-8). Na základě tohoto přístupu si tedy směrnice můžeme představit jako ucelený systém instrukcí, vytvořený konkrétní účetní jednotkou tak, aby tyto pokyny jednak postihovaly veškeré její potřeby a zároveň respektovaly legislativní rámec, z něhož by daná jednotka měla při tvorbě vnitřních směrnic obvykle vycházet.

Sestavení vnitropodnikových směrnic přitom v praxi majitelé firem zpravidla ukládají účetním, ačkoli tento postup nelze zcela doporučit. Správně by se na tvorbě těchto předpisů měly podílet také další osoby, a to jak majitelé samotní, tak i jiní odborníci či zaměstnanci ze souvisejících útvarů účetní jednotky (Kovalíková, 2015, s. 6). Důvodem je, že vnitřní účetní směrnice mnohdy neupravují pouze oblast účetnictví jako takovou, ale zasahují rovněž do problematiky daní, kalkulací, odpovědnosti osob, pracovně-právních vztahů apod.

Nutnost vytvoření vnitropodnikových předpisů může účetní jednotce plynout ze dvou příčin, dle kterých lze také směrnice rozdělit do dvou základních skupin (Kralíček a Molín, 2014, s. 97):

- 1) na směrnice, které vyžaduje, resp. doporučuje určitá právní norma nebo jiné ustanovení,
- 2) na směrnice, jejichž potřeba vyvstane účetní jednotce ze samotné podstaty její činnosti, jejího vnitřního uspořádání či situací a problematik, s nimiž se v rámci své činnosti musí potýkat.

Přestože většina zákonných ustanovení tvorbu vnitřních účetních směrnic výslovně neukládá, v jistých případech si nutnost jejich vydání lze z právních pramenů dovodit (Otrusinová a Šteker, 2007). Nalezneme však i takové směrnice, které zákon nařizuje. Jedná se např. o směrnici upravující činnost inventarizace, odpisový plán, odpovědnostní řád a podpisové vzory. Tvorba těchto předpisů by proto měla být závazná pro všechny účetní jednotky, a to bez ohledu na to, zda účetnictví vedou v plném, nebo pouze ve zjednodušeném rozsahu (Louša, 2014, s. 8-9). Určité směrnice by tudíž měla mít vypracované každá účetní jednotka, přičemž sestavení dalších předpisů, jejich obsah, množství a rozsah závisí předně na uvážení a potřebě daného podniku.

Aby vnitropodnikové směrnice v účetní jednotce následně plnily svůj účel, je nezbytné zajistit jejich praktické využívání a důsledné dodržování ze strany příslušných pracovníků, kteří se s jednotlivými ustanoveními vnitropodnikových směrnic musejí v první řadě seznámit a porozumět jim. Z toho důvodu by se při jejich formulování mělo dbát předně na jednoznačnost, stručnost a srozumitelnost sdělení. Samotné dodržování vnitřních předpisů by poté mělo zabezpečit zřízení kontrolního systému. (Kralíček a Molín, 2014, s. 98-99)

Na vnitropodnikové směrnice je kladen ještě jeden významný požadavek, a to aby vždy v co největší míře vystihovaly současnou situaci podniku. Proto vyžadují pravidelnou aktualizaci, neboť navazují na právní předpisy, které často podléhají novelizacím, a zároveň vycházejí z konkrétních podmínek účetní jednotky, jež mají rovněž tendenci se v průběhu času měnit. Veškeré změny je tudíž nutné ve vnitřních směrnicích včas zachytit a o úpravách neodkladně uvědomit všechny dotčené osoby v účetní jednotce. (Otrusinová a Šteker, 2007)

3.2 Význam vnitropodnikových směrnic

Jak uvádí zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví v § 8 odst. 1: „Účetní jednotky jsou povinny vést účetnictví správné, úplné, průkazné, srozumitelné, přehledné a způsobem zaručujícím trvalost účetních záznamů.“

Za **správné** je přitom účetnictví dle následujícího odstavce považováno tehdy, jestliže ho účetní jednotka vede způsobem, který neodporuje tomuto zákonu ani ostatním právním předpisům a neobchází jejich účel. **Úplnost** účetnictví vymezuje odstavec třetí jako předpoklad, že účetní jednotka zaúčtovala v daném účetním období do účetních knih všechny účetní případy a nejpozději do konce tohoto období sestavila účetní závěrku, vyhotovila výroční zprávu, zveřejnila informace a má o těchto skutečnostech přehledně uspořádané záznamy. Jako **průkazné** se dle odst. 4 chápe takové účetnictví, jehož veškeré účetní záznamy jsou průkazné a účetní jednotka provedla inventarizaci. **Srozumitelné** je poté účetnictví tehdy, jestliže umožňuje jednotlivě i v souvislostech spolehlivě a jednoznačně určit obsah účetních případů, účetních záznamů a vazbu mezi účetním záznamem vzniklým seskupením a dílčími účetními záznamy. A konečně, účetnictví je vedeno **způsobem zaručujícím trvalost účetních záznamů** za podmínky, že je účetní jednotka schopna splnit povinnosti spojené s jejich úschovou a zpracováním po celou dobu, po níž jsou jí tímto zákonem stanoveny (Zákon č. 563/1991 Sb., §8, odst. 5-6).

Sestavením vnitropodnikových směrnic dochází k naplnění předložených ustanovení, neboť nejenže v jistých případech zákon přímo ukládá povinnost vnitřní účetní předpisy vytvořit, ale jsou to právě vnitropodnikové směrnice, které v účetní jednotce slouží k zajištění správného a jednotného účtování o rozmanitých hospodářských operacích v rámci její činnosti. Louša (2014, s. 7-8) dále upřesňuje, že totožné postupy je nutné dodržovat nejen ve všech vnitropodnikových útvarech, ale i v různém čase. Tak mohou směrnice přispívat ke správnému vyhodnocování skutečností nastalých v účetní jednotce (Kovalíková, 2015, s. 7) a sloužit i jako nástroj pro sestavování vnitropodnikových plánů (Louša, 2014, s. 8). „Vnitřní předpisy mají navíc kromě jiného stabilizovat účelný způsob řízení a organizace práce, vymezit odpovědnost, stanovit pravomoci a povinnosti“ (Otrusínová a Šteker, 2007).

Vnitropodnikové směrnice také, jak bylo naznačeno již v kapitole 3.1, podstatným způsobem napomáhají k dodržování všeobecných účetních zásad, k nimž se kupříkladu řadí (Šteker a Otrusínová, 2016, s. 17-20):

- zásada věcné a časové souvislosti nákladů a výnosů (akruální princip),
- zásada stálosti účetních metod v průběhu účetního období i mezi obdobími,
- zásada zákazu kompenzace nákladů a výnosů, pohledávek a závazků,
- zásada opatrnosti, spočívající ve vykazání pouze skutečně dosažených zisků a zároveň realizovaných i očekávaných závazků účetní jednotky,
- zásada bilanční kontinuity.

Za konkrétní příklady účelů vnitřních účetních předpisů lze následně považovat (Sotona, 2005, s. 2):

- používání jednotného a přehledného účetního rozvrhu,
- dosažení jednotného oceňování v souladu s obecně závaznými předpisy pro účetnictví a stejného posuzování shodných účetních případů – zvláště pak u velkých organizačních celků nebo v případě personálních změn,
- vymezení účetních dokladů včetně účetních písemností a organizační zabezpečení oběhu účetních dokladů, jejich přezkušování a vedení účetních knih,
- jednotné organizační zabezpečení provádění fyzické i dokladové inventarizace,
- organizační zabezpečení úschovy a archivování.

Tvorba směrnic by tedy jistě neměla být chápána pouze jako vykonání povinnosti stanovené legislativou, ale především jako získání prostředku ke zkvalitnění vnitřního řízení účetní jednotky (Schiffer, 2010), neboť sestavení vnitropodnikových předpisů jednak přináší značné snížení rizika porušování právních norem, ale vede i k usnadnění pracovních postupů a procesů dotyčných zaměstnanců účetní jednotky (Kovalíková, 2015, s. 7).

Významnou roli hrají vnitropodnikové směrnice i v situacích, kdy dochází k náhradě stávajících pracovníků novými, neboť vnitřní účetní předpisy usnadňují jejich zaškolování a přizpůsobení se zaběhnutému chodu účetní jednotky (Otrusínová a Šteker, 2007). Současně tak vnitřní předpisy minimalizují případy, v nichž by si začínající pracovník počínal v rozporu s dosavadními postupy a ustanoveními, a zabezpečují tak stálé využívání totožných metod, a to i navzdory personálním změnám (Králiček a Molín, 2014, s. 101).

Důležitou úlohu zastávají směrnice také během vnitřních či vnějších kontrol, zejména pak kontrol prováděných ze strany finančního úřadu. Zpravidla platí, že pokud se účetní jednotka řídí vnitropodnikovými předpisy, na úřad působí mnohem důvěryhodněji a samotná kontrola pak probíhá snáze a bez zbytečných průtahů. Nelze rovněž opomenout, že vnitřní předpisy činí účetnictví dané jednotky značně přehlednější a srozumitelnější, což vede také k výše zmíněným závěrům (Otrusínová a Šteker, 2007). Stále častěji jsou navíc směrnice ze strany pracovníků finančního úřadu přímo vyžadovány (Kovalíková, 2015, s. 7).

3.3 Související právní předpisy a jiná ustanovení

„Povinnost vypracovat vnitřní rozhodnutí vyplývá přímo či nepřímo z textů některých ustanovení, s odkazem na povinnost, nutnost či potřebnost stanovit důležitá rozhodnutí.“ (Hruška, 2005, s. 7)

V praxi je účetnictví regulováno mnoha zákony, vyhláškami a standardy, jejichž úplný výčet by se dal postihnout asi jen velmi stěží (Otrusinová a Šteker, 2007). Přesto se někteří autoři (např. Kovalíková, Hruška, Otrusinová a Šteker) rozhodli podat jistý přehled alespoň těch nejčastějších a nejužívanějších právních zdrojů, z nichž by účetní jednotka, v závislosti na její vlastní potřebě, měla vycházet. Níže předkládaná tabulka 1 představuje seznam předpisů podle Kovalíkové:

Tabulka 1 - Přehled legislativních pramenů pro tvorbu vnitropodnikových směrnic

Číslo předpisu	Název předpisu
563/1991 Sb.	Zákon 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
340/2013 Sb.	Zákonné opatření Senátu o dani z nabytí nemovitých věcí
353/2003 Sb.	Zákon o spotřebních daních
262/2006 Sb.	Zákoník práce
90/2012 Sb.	Zákon o obchodních korporacích
89/2012 Sb.	Občanský zákoník
219/1995 Sb.	Devizový zákon
499/2004 Sb.	Zákon o archivnictví a spisovné službě a o změně některých zákonů
280/2009 Sb.	Daňový řád
500/2002 Sb.	Vyhláška, kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví
	České účetní standardy pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů

Zdroj: Kovalíková, 2015, s. 9

Hruška (2005, s. 8) ve své publikaci navíc dodává zákon č. 119/1992 Sb., o cestovních náhradách, přičemž Otrusinová a Šteker (2007) uvedený výčet doplňují ještě o jednu právní normu, a to o zákon č. 254/2004 Sb., o omezení plateb v hotovosti. Mezi jmenovanými autory tudíž (v rámci jejich pojetí legislativních pramenů potřebných k tvorbě vnitropodnikových směrnic) panuje téměř naprostá shoda.

3.4 Forma a náležitosti vnitropodnikových směrnic

Žádná právní norma vzhled ani náležitosti vnitropodnikových směrnic přímo neupravuje. Lze tudíž usoudit, že způsob vypracování vnitřních předpisů je ponechán plně v kompetenci účetní jednotky (Kočová, 2013). Přesto vznikají v souvislosti s touto problematikou určité obecně přijímané principy v podobě doporučení a návrhů, z nichž by se při tvorbě vnitropodnikových směrnic mělo vycházet. Kupříkladu Otrusinová a Šteker (2007) pro sestavení účetních směrnic uvádějí hned několik zásad:

- směrnice musí být logická, přehledná a stručná; její text musí být srozumitelný a jednoznačný,
- i při své stručnosti musí směrnice řádně řešit vymezené postupy,
- tyto postupy je nutné uspořádat tak, aby se stejná problematika shrnula do společné směrnice a odstranilo se tak zbytečné opakování,
- při tvorbě směrnic je vždy nezbytné zajišťovat soulad s právními předpisy.

V jednotlivých podnicích se mohou lišit i samotné názvy vnitřních účetních směrnic, jak již bylo zmíněno v první kapitole. Větší účetní jednotky přitom často využívají vícero označení, v závislosti na důležitosti a délce platnosti daného předpisu. „Například směrnice bývá vnitropodnikovým předpisem s nejvyšší vahou a delší platností. Pokyn či rozhodnutí jsou vydávány pro jednorázové a nahodilé akce“ (Hruška, 2005, s. 5). Jakmile si však účetní jednotka pro vydávané dokumenty zvolí konečné názvosloví, neměla by ho již do budoucna měnit (Otrusinová a Šteker, 2007).

„Směrnice lze také uspořádat pouze do jediného uceleného souboru, nebo mohou být vytvářeny samostatně“ (Kovalíková, 2015, s. 7). Pro jaký způsob se účetní jednotka rozhodne, bude předně záviset na její velikosti, organizační struktuře i charakteru činnosti (Hruška, 2005, s. 7). Směrnice je doporučeno číslovat vzestupně dle okamžiku jejich vzniku. Ve větších podnicích se přitom dbá i na jejich jednotnou grafickou úpravu (Otrusinová a Šteker, 2007). Obecně však platí, že formální stránka vnitropodnikových předpisů nemá téměř žádný význam. Důležitý je především obsah těchto dokumentů, a zvláště pak jejich převedení do praktického užívání příslušnými pracovníky účetní jednotky (Louša, 2014, s. 8).

V rámci tvorby vnitropodnikových směrnic se často setkáváme s pochybnostmi, zda do vlastního textu zahrnovat i znění legislativních předpisů, na základě kterých daná směrnice vznikla. Při hledání řešení záhy narazíme na rozporuplná tvrzení, neboť zatímco se jedna část autorů přiklání k vynechání nebo alespoň ke značnému zestručnění právních ustanovení, druhá doporučuje nutné právní předpisy uvést.

Argumenty podporující první stanovisko spočívají zejména v následné rozsáhlosti a nepřehlednosti vnitropodnikových směrnic, u nichž navíc v důsledku obsažených právních předpisů vyvstává i požadavek na jejich častější aktualizování (Králíček a Molín, 2014, s. 98). Zastánci druhého přístupu naopak poukazují na snazší pochopení smyslu a účelu vnitřního předpisu, neboť uvedení citací ze zákona přímo ve směrnici umožní dotčeným pracovníkům se s legislativními normami ihned seznámit a lépe tak porozumět ustanovením samotných směrnic (Kovalíková, 2015, s. 8). „Směrnice tak často představují i jediný zdroj informací o povinnostech vyplývajících účetní jednotce z platné legislativy“ (Skřítecká, 2015).

Struktura vnitropodnikových předpisů se poté nejčastěji člení následovně (Šteker a Otrusínová, 2016, s. 39):

- 1) na záhlaví, jež by mělo zlepšovat orientaci mezi jednotlivými směrnicemi,
- 2) na vlastní text, obsahující úvodní a závěrečné ustanovení, a
- 3) na zápatí, usnadňující práci se směrnicemi.

3.4.1 Záhlaví

Uvádí se, že vhodnou součástí vnitropodnikových směrnic představuje jednotné záhlaví či hlavička. To by mělo obsahovat důležité informace sloužící jednak k určení hodnověrnosti či platnosti dokumentu, ale i pro identifikaci problematiky, jíž se daná směrnice zabývá. (Hruška, 2005, s. 6)

Mezi základní údaje, které by hlavička měla obsahovat, patří (Otrusínová a Šteker, 2007):

- 1) název a sídlo účetní jednotky,
- 2) název písemnosti a její jednoznačné číselné označení,
- 3) název vlastní směrnice,
- 4) schválení, tj. podpis osoby schvalující směrnici.

Jako další doporučené údaje se pak do záhlaví směrnic uvádějí (Hruška, 2005, s. 6-7):

- 1) revize, tj. pořadové číslo aktualizovaného vydání,
- 2) účinnost,
- 3) vypracoval, tj. osoba vytvářející danou směrnici,
- 4) kontrola,
- 5) vyřizuje, tj. osoba zodpovídající za vydanou směrnici,
- 6) rozdělovník, tj. komu a v jakém počtu je předpis vydán.

3.4.2 Vlastní text

Vlastní text směrnice představuje její nejdůležitější složku a skládá se ze tří částí (Otrusínová a Šteker, 2016, s. 39):

- 1) z úvodního ustanovení (nebo taktéž obecné části),
- 2) textu směrnice,
- 3) závěrečného ustanovení.

Úvodní ustanovení představuje zejména odkazy na příslušné právní normy, případně i citace jednotlivých předpisů, z nichž je při tvorbě konkrétní účetní směrnice vycházeno. (Kovalíková, 2015, s. 8)

Na druhou stranu text směrnice vymezuje již konkrétní ustanovení účetní jednotky, pro něž se v rámci své činnosti rozhodla a kterými dále zavazuje dotčené pracovníky se ode dne jejich uvedení v platnost řídit.

Závěrečné ustanovení pak obsahuje výčet směrnic, jež se vydáním této směrnice ruší či mění, a dále také určení osob odpovědných za kontrolu dodržování příslušné směrnice. (Otrusinová a Šteker, 2007)

3.4.3 Zápatí

I zápatí představuje významnou součást směrnic a sestává z těchto položek (Otrusinová a Šteker, 2007):

- datum a místo vydání – pro snazší orientaci při přepracování směrnic,
- změněné stránky (v případě provedení drobných úprav, kvůli kterým není třeba vydávat novou směrnici),
- počet stran a konkrétní číslo stránky.

3.5 Směrnice vyplývající ze zákona a jiných předpisů

Ačkoli zákon zřídka kdy účetním jednotkám přímo ukládá povinnost upravit určitou problematiku vnitřním předpisem, nejsou zcela ojedinělé případy, kdy tvorba určité směrnice z právního předpisu pouze vyplývá, aniž by nutnost jejího sestavení byla výslovně stanovena.

K těm směrnicím, které zákon jednoznačně požaduje, můžeme dle Louši (2014, s. 9) přiřadit směrnici pojednávající o používání pevných kursů, účtový rozvrh, odpovědnostní řád a podpisové vzory, odpisový plán a směrnici upravující povinnosti týkající se inventarizace.

Hruška (2005, s. 8) přehled povinných směrnic rozšiřuje o předpisy upravující časové rozlišení nákladů a výnosů, druhy materiálů účtovaných přímo do spotřeby, rozpouštění nákladů, konsolidační pravidla, pravidla pro tvorbu a používání rezerv, deriváty a odloženou daň. Otrusinová a Šteker (2007) nadto uvádějí ještě směrnice popisující systém zpracování účetnictví, oběh účetních dokladů, vnitropodnikové účetnictví, opravné položky, archivaci účetních dokladů, harmonogram účetní závěrky, pokladní operace a poskytování cestovních náhrad. Některé z předpisů je přitom možné shrnout do jediné směrnice.

Uvedené problematiky však má v konkrétní účetní jednotce smysl upravovat vnitřní směrnici jen za předpokladu, že tyto pokyny účetní jednotka skutečně upotřebí, neboť není povinna tvořit směrnice na ty oblasti, s nimiž se v rámci své činnosti ani nesetká.

3.5.1 Účtový rozvrh

Účtový rozvrh představuje jeden z nejdůležitějších dokumentů každé účetní jednotky, která vede účetnictví v plném či zjednodušeném rozsahu. Jedná se totiž o kompletní seznam syntetických a analytických účtů využívaných účetní jednotkou, sloužící k zaúčtování veškerých účetních případů a k sestavení účetní závěrky za dané období. (Hruška, 2005, s. 13)

Syntetické účty zpravidla sestávají z třímístných číselných kódů, z nichž první číslovka udává účtovou třídu a společně s druhým pak tvoří účtovou skupinu. Při tvorbě účtového rozvrhu je přitom třeba vycházet z označení a uspořádání účtových tříd a skupin ve směrné účtové osnově, kterou nalezneme v prováděcí vyhlášce k podvojnému účetnictví č. 500/2002 Sb. Za syntetický účet lze považovat i pouze dvomístný kód, a to za podmínky, že daná účetní jednotka vede účetnictví ve zjednodušeném rozsahu (Louša, 2014, s. 23). Na vlastním uvážení účetní jednotky tedy závisí pouze třetí číslo kódu, případně kód analytického členění, pokud účetní jednotka uplatňuje podrobnější evidenci.

Povinnost sestavení účtového rozvrhu vyplývá z § 14, odst. 2 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví: „Na podkladě směrné účtové osnovy podle odst. 1 jsou účetní jednotky povinny sestavit účtový rozvrh, v němž uvedou účty potřebné k zaúčtování všech účetních případů a k sestavení účetní závěrky v dané účetní jednotce.“ Účtový rozvrh bývá sestavován zvlášť pro každé účetní období, přičemž je možno ho doplňovat i v jeho průběhu. Zároveň pokud v něm k prvnímu dni účetního období nedochází k žádným změnám, nadále lze využívat účtový rozvrh období minulého. (Zákon č. 563/1991 Sb., § 14 odst. 3)

Kromě účtů syntetických a analytických se do účtového rozvrhu zahrnují i účty podrozvahové, sloužící k vykazování takových skutečností, jež jsou podstatné pro zhodnocení majetkoprávní situace účetní jednotky. Nejčastěji se pak jedná o využívání majetku, k němuž účetní jednotka nedisponuje vlastnickým právem (Kovalíková, 2015, s. 90). Jako konkrétní příklad lze uvést situaci, kdy si účetní jednotka pronajímá nebytové prostory.

Na účtový rozvrh a v něm uvedené účty je kladen významný požadavek, a to aby byl sestaven způsobem, z něhož jednoznačně vyplyne návaznost jednotlivých účtů k příslušným řádkům účetních výkazů. Dále, jak uvádí Louša (2014, s. 25): „je důležité stanovit osobu odpovědnou za sestavení účtového rozvrhu, za jeho udržování v aktuálním stavu a archivaci.“ Archivace účtového rozvrhu přitom spočívá v jeho vytištění a uložení k dokumentaci účetní závěrky. Za tímto účelem lze rovněž využít informací z předvahy.

Je třeba navíc dodat, že by uvedený předpis neměl jen naplňovat zákonné ustanovení, ale „měl by mít i orientační a vypovídací schopnost pro všechny jeho uživatele“ (Hruška, 2005, s. 17). Toho lze dosáhnout zejména přehledným uspořádáním účtů v rozvrhu.

Podoba vnitropodnikové směrnice

Úvodní strana účtového rozvrhu by měla sestávat z názvu předpisu, tedy např.: *Účtový rozvrh účetní jednotky XY* a roku, pro který je účtový rozvrh sestaven. Dále je na ni doporučeno uvést datum vydání a platnost předpisu, osobu zodpovědnou za zpracování a za schválení a rovněž rozdělovník, tj. komu byl účtový rozvrh předán. (Hruška, 2005, s. 17)

Poté následuje úvodní ustanovení, které by mělo obsahovat veškeré legislativní předpisy, z nichž je při tvorbě účtového rozvrhu vycházeno, dále přehled všech využívaných účtových skupin a zvláště pak uplatňovaný způsob označení analytických účtů (tj. kolika místný kód je pro analytiku užíván a zda je vyjádřený čísly či písmeny, neboť obě varianty jsou přípustné). A nakonec, v úvodním ustanovení bývá určena osoba odpovídající za změny a dodatky v účtovém rozvrhu. (Hruška, 2005, s. 17-18)

Pro zajištění přehlednosti samotného účtového rozvrhu je vhodné ho rozčlenit na tři, popřípadě i na víc sloupců, z nichž v prvním budou uvedeny účtová skupina a syntetický účet, v druhém jeho případné označení v analytice a konečně ve třetím jeho název. Nákladové a výnosové účty přitom můžeme rozlišovat více způsoby, proto jistě není chybou využít zde sloupců více. (Hruška, 2005, s. 19)

3.5.2 Odpovědnostní řád a podpisové vzory

Odpovědnostní řád a s ním spojené podpisové vzory představují vnitropodnikovou směrnici, v níž jsou jednoznačně stanoveny povinnosti, pravomoci a především odpovědnost jednotlivých pracovníků účetní jednotky. (Otrusínová a Šteker, 2007)

K pochopení nutnosti této vnitropodnikové směrnice je vhodné začít s ustanoveními zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví týkajících se účetních záznamů: „Účetní jednotky jsou povinny zaznamenávat účetní případy v účetních knihách pouze na základě průkazných účetních záznamů“ (Zákon č. 563/1991 Sb., § 6 odst. 2). Těmito účetními záznamy jsou pak myšleny účetní doklady, které dle § 11 odst. 1 musí obsahovat tyto povinné náležitosti:

- označení účetního dokladu,
- obsah účetního případu a jeho účastníky,
- peněžní částku nebo informaci o ceně za měrnou jednotku a vyjádření množství,
- okamžik vyhotovení účetního dokladu,

- okamžik uskutečnění účetního případu, není-li shodný s okamžikem vyhotovení, a z hlediska dané vnitropodnikové směrnice nejdůležitější:
- podpisový záznam osoby odpovědné za účetní případ a podpisový záznam osoby odpovědné za jeho zaúčtování.

Podpisovým záznamem se přitom dle § 33a odst. 4 rozumí účetní záznam, jehož obsahem je vlastnoruční podpis nebo uznávaný elektronický podpis podle zvláštního právního předpisu, anebo obdobný průkazný účetní záznam v technické formě, který zahrnuje průkaznou a jednoznačnou původnost. Na obě formy podpisového záznamu se přitom pohlíží stejně a obě mohou být použity v případech, kdy je vyžadován vlastnoruční podpis. U případů týkajících se výhradně skutečností uvnitř jedné účetní jednotky lze použít jako podpisový záznam vlastnoruční podpis nebo zaručený elektronický podpis anebo obdobný průkazný účetní záznam v technické formě.

Podpisový záznam může být společný pro více účetních dokladů. V § 12 je dále stanoveno, že k účetnímu zápisu musí být připojen podpisový záznam osoby odpovědné za jeho provedení, jestliže se neshoduje s podpisovým záznamem osoby odpovědné za zaúčtování účetního případu.

Samotná povinnost vydat vnitropodnikovou směrnicí k této problematice však vyplývá nejzřetelněji z § 33a odst. 10, který říká: „Účetní jednotka stanoví vnitřním předpisem oprávnění, povinnosti a odpovědnost osob v této účetní jednotce, vztahující se k připojování podpisového záznamu nebo identifikačního záznamu, a to takovým způsobem, aby bylo možno určit nezávisle na sobě odpovědnost jednotlivých osob za obsah účetního záznamu, ke kterému byly uvedené záznamy připojeny.“

Vymezení, co která odpovědnost pro danou osobu konkrétně obnáší, komu tato odpovědnost připadá a kdo ji v případě nepřítomnosti zastupuje, by mělo být zároveň doprovázeno podpisovými záznamy určených pracovníků i jejich stvrzením, že se svou odpovědností byli řádně seznámeni (Louša, 2014, s. 13). Mohou být shrnuty v jedné, nebo rozděleny do více vnitropodnikových směrnic, jak uvádí Kovalíková (2015, s. 66-86):

- podpisové záznamy osob, které jednají jménem firmy,
- podpisové záznamy osob odpovědných za účetní případy,
- podpisové záznamy osob odpovědných za náležitosti účetních a daňových dokladů,
- podpisové záznamy osob odpovědných za vydání vnitropodnikových směrnic a
- podpisové záznamy osob odpovědných za zaúčtování účetních případů.

Odpovědnostní řád společně s podpisovými vzory nejen zvyšuje uvědomělost jednotlivých pracovníků ve vztahu ke své odpovědnosti ve vymezených situacích, ale představuje rovněž důkazní prostředek při zpětném dohledávání viníka, pokud v účetní jednotce dojde k zaviněnému porušení povinností. Podpisové vzory je proto nutné po každé personální změně aktualizovat a předně vymežit jejich platnost (Louša, 2014, s. 13). Dále by se při tvorbě této směrnice mělo dbát na její jednoznačnost a přehlednost, přičemž zapomínat by se nemělo ani na její právní vynutitelnost (Děrgel, 2005).

Jestliže účetní jednotka pro vedení účetnictví využívá některý z účetních programů, je rovněž vhodné v této směrnici upravit zabezpečení vůči neoprávněným vstupům a zápisům do tohoto softwaru. Pro tento účel je třeba využívat dostatečně sofistikovaného programu, chránit se před neoprávněným vstupem silným heslem a toto heslo sdělit pouze pověřeným osobám. (Louša, 2014, s. 16-17)

3.5.3 Odpisový plán

Odpisový plán se rovněž řadí mezi ty vnitropodnikové směrnice, které jsou přímo vyžadovány zákonem č. 563/1991, o účetnictví. Uvádí to § 28, odst. 1 a 6, v nichž stojí: „Účetní jednotky, které mají vlastnické nebo jiné právo k majetku, anebo které hospodaří s majetkem státu nebo s majetkem územních samosprávních celků, není-li dále stanoveno jinak, o něm účtují a odpisují v souladu s účetními metodami. ... Tyto účetní jednotky jsou dále povinny sestavovat odpisový plán, na jehož podkladě provádějí odpisování majetku v průběhu jeho používání, přičemž uvedený majetek se odpisuje jen do výše jeho ocenění v účetnictví.“

Odpisování představuje činnost, díky níž se pořizovací cena dlouhodobého majetku neúčtuje do nákladů jednorázově, ale převádí se do nich postupně a to tak, aby odpisovaná částka (odpis) pokud možno co nejdříve odpovídala skutečnému opotřebení za dané období (Běhounek, 2009). Odpisy samotné charakterizuje zákon v § 26 odst. 3 jako trvalé snížení hodnoty majetku vyjádřené v peněžních jednotkách. Je přitom nutné rozlišovat odpisy účetní, o kterých účetní jednotka skutečně účtuje do nákladů a na účet oprávek, a odpisy daňové, které slouží pouze pro úpravu daňového základu a v účetních knihách se proto neobjevují.

Odpisování lze z výše uvedených důvodů považovat za důležitý nástroj k dodržení zásady opatrnosti, a tudíž i k podání věrného a poctivého obrazu o hospodaření účetní jednotky. Často se jeho význam soustřeďuje pouze na optimalizaci daně z příjmů, což se však nejvíce jako zcela vhodné (Strouhal et al., 2016, s. 375). Účetní odpisy základ daně z příjmů nikterak neovlivňují, neboť se jedná o daňově neuznatelný náklad. To platí pouze o odpisech daňových, vymezených zákonem č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (Hruška, 2005, s. 55).

Odpisování se týká výlučně dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku. Ten je definován jako majetek, který účetní jednotka zamýšlí držet a využívat pro svou ekonomickou činnost po dobu delší 1 roku a jehož pořizovací cena je vyšší než finanční limit stanovený danou účetní jednotkou ve vnitropodnikové směrnici (s výjimkou majetku nemovitého, který se odepisuje vždy bez ohledu na výši jeho ocenění). (Kovalíková, 2015, s. 120)

Účetní odpisy upravuje prováděcí vyhláška č. 500/2002 Sb., k účetnictví, kde však stanovuje pouze základní zásady pro odpisování a jednotlivé metody odpisování nijak blíže nespécifikuje, stejně jako je tomu i u Českých účetních standardů. V § 56 odst. 11 například tato vyhláška vymezuje majetek, jenž nelze odpisovat:

- pozemky,
- umělecká díla, která nejsou součástí stavby, sbírky, movité kulturní památky, předměty kulturní hodnoty a obdobné hmotné movité věci stanovené zvláštními právními předpisy,
- nedokončený dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek a technické zhodnocení, pokud není uvedeno do stavu způsobilého k užívání,
- finanční majetek,
- zásoby,
- najatý či obdobně užívaný dlouhodobý hmotný nebo nehmotný majetek, není-li zákonem nebo touto vyhláškou stanoveno jinak,
- pohledávky,
- preferenční limity, které nelze odpisovat podle času nebo výkonů, a povolenky na emise.

Metody odpisování tudíž do značné míry závisí pouze na potřebě a uvážení účetní jednotky. Postupy, podle nichž se rozhodne účetní odpisy uplatňovat, však musí stanovit ve vnitřní účetní směrnici – odpisovém plánu. V tomto interním dokumentu se nachází prostor nejen k určení postupu výpočtu účetních odpisů, ale také k vymezení a specifikaci jednotlivých druhů majetku, k stanovení cenového limitu pro majetek dlouhodobý hmotný a nehmotný a majetek dlouhodobý drobný. (Strouhal et al., 2016, s. 385)

Dle Louši (2014, s. 38-39) by měl odpisový plán obsahovat alespoň:

- použité metody odpisování jednotlivých skupin dlouhodobého majetku,
- předpokládanou dobu používání jednotlivých skupin dlouhodobého majetku, případně i způsob určování této doby a z toho vyplývající velikost odpisů,
- druhy předmětů zařazovaných do dlouhodobého majetku,

- ustanovení o pozastavení odpisování majetku v případě, kdy nedochází k jeho využívání, a tudíž ani opotřebování po dobu stanovenou touto směrnicí,
- zda bude využito metody zohledňující zůstatkovou hodnotu majetku a
- zda bude aplikována metoda komponentního odpisování, přičemž
- je možné do odpisového plánu zahrnout i další ustanovení týkající se dlouhodobého majetku, např. pravidla jeho pořízení, uvedení do užívání a likvidaci.

Určení doby použitelnosti spolu se stanovením odpisových metod představují nejtěžší fáze vytváření odpisového plánu (Strouhal et al., 2016, s. 386). Mnohdy je třeba dobu užívání stanovit dle informací od dodavatele či na základě vlastních zkušeností. Mezinárodní standard IAS 16 v takovém případě radí, aby použitelnost dlouhodobého hmotného i nehmotného majetku byla stanovena buď jako očekávané období, po které bude moci účetní jednotka daný majetek využívat, nebo jako předpokládané množství výkonů, jež bude moci z příslušného aktiva vytěžit. Doby použitelnosti lze rovněž odhadnout při zvážení předpokládané doby použitelnosti majetku, předpokládaného fyzického opotřebení, technického či morálního zastarání a právních nebo jiných omezení použití aktiva.

Odpisové metody

Variant, z nichž účetní jednotka při tvorbě účetních odpisů může vycházet, existuje velké množství. Jako první alternativa, ovšem nikoli jako správná, se může nabízet ztotožnění účetních odpisů s těmi daňovými. Takový odpis zajisté neodráží skutečné podmínky ani opotřebení dlouhodobého majetku, neboť daňové odpisy představují roční částku, a tudíž nezohledňují okamžik pořízení majetku, metody výpočtu nevystihují reálný průběh opotřebení a doba životnosti stanovená v zákoně o daních z příjmů nedokáže určit přiměřenou dobu životnosti majetku v dané účetní jednotce a za konkrétních podmínek. "Daňové odpisy vypovídají spíše o fiskální politice, investičních prioritách státu či politické konstelaci" (Hruška, 2005, s. 77). Tento způsob odpisování lze připustit pouze v případě, kdy se odpisy i odpisovaný majetek pohybují jen v nevýznamných částkách (Louša, 2014, s. 36).

Asi nejpřesnější a také nejčastější metodou jsou poté účetní odpisy rovnoměrné dle předpokládané doby životnosti. U této alternativy na účetní jednotce rovněž záleží, zda začne odpisovat již v měsíci pořízení majetku nebo až v tom následujícím, a podobně je tomu i při okamžiku vyřazení. Vše musí účetní jednotka řádně popsat ve své vnitropodnikové směrnicí. Dále je umožněno při odpisování zohlednit tzv. zbytkovou hodnotu, a to tehdy, jestliže účetní jednotka zamýšlí do budoucna dlouhodobý majetek prodat. (Strouhal et al., 2016, s. 386)

V případech, kdy je jednotlivým složkám majetku (pokud se jedná o stavby, byty, nebytové prostory či hmotné movité věci) přisuzována odlišná doba použitelnosti, prováděcí vyhláška k účetnictví umožňuje účetním jednotkám aplikovat metodu tzv. komponentního odpisování majetku, spočívající v odpisování každé součásti majetku (komponentu) zvlášť. (Vyhláška č. 500/2002 Sb., k účetnictví, § 56a)

Jestliže také u některého majetku dochází pouze k sezónnímu využívání, účetní odpisy lze stanovit i nerovnoměrně, což v praxi znamená, že v závislosti na intenzitě využívání majetku bude výše odpisů v různých obdobích odlišná, přičemž v sezóně dojde pochopitelně k jejich zvýšení a mimo sezónu odpisy naopak poklesnou. (Strouhal et al., 2016, s. 387)

Jako poslední z možných přístupů je odpisy možno určit nejen ve vztahu k času, ale rovněž ve vazbě na výkony. Předpokladem je, že je účetní jednotka schopna předem stanovit množství výkonů za dobu životnosti aktiva, např. najeté kilometry, množství vyrobených jednotek či celkový počet odpracovaných směn. (Strouhal et al., 2016, s. 387)

Účetní jednotka by si při volení odpisových metod měla být vědoma skutečnosti, že účetní odpisy slouží především manažerům a majitelům coby instrument pro dostatečný přehled o vlastním hospodaření a pro vykazování správných hodnot v rámci účetní jednotky (Hruška, 2005, s. 55), tudíž by k stanovení odpisů měla přistupovat nanejvýš zodpovědně a brát proto v úvahu i jisté zásady, které se odpisování týkají (Strouhal et al., 2016, s. 385):

- zahájit odpisy právě tehdy, když je k tomu účetní jednotka oprávněna a majetek je připraven k užívání,
- dbát na odepsání majetku pouze do výše jeho vstupní ceny,
- zohlednit případné zvýšení vstupní ceny v důsledku technického zhodnocení,
- stanovit odpisové sazby dle doby použitelnosti nebo ve vztahu k výkonům.

Při vymezení odpisových metod by také účetní jednotka měla pamatovat nejen na odpisy účetní, ale i na vymezení postupu výpočtu odpisů daňových, neboť i zákon o daních z příjmů umožňuje vybrat si z dvou možných variant odpisů: rovnoměrných a zrychlených, přičemž se nabízí i alternativa zvýšeného odpisu v prvním roce užívání majetku. (Otrusínová a Šteker, 2007)

Za předpokladu, že dojde k zjištění nepřesností mezi hodnotou odpisů a skutečným opotřebením majetku a tyto nepřesnosti nabývají významného charakteru, lze odpisový plán mezi jednotlivými účetními obdobími upravovat a měnit (Hruška, 2005, s. 67). Při vyčíslování odpisů je nakonec třeba nezapomínat na to, že odpisy bývají zpravidla zaokrouhleny na celé koruny nahoru (ČÚS č. 013, bod 4.2).

3.5.4 Kursové rozdíly

Jak předepisuje zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví v § 4 odst. 12, účetní jednotky jsou povinny vést účetnictví v peněžních jednotkách české měny. Výjimku tvoří pohledávky a závazky, podíly na obchodních korporacích, práva z cenných papírů a zaknihovaných cenných papírů a derivátů, ceniny, pokud jsou vyjádřeny v cizí měně, a cizí měny. V těchto případech musí účetní jednotky použít současně i cizí měnu.

Jestliže účetní jednotka realizuje obchodní vztahy se zahraničními subjekty, téměř jistě se bude část jejich aktiv a dluhů nacházet v jiné než české měně. Z výše uvedeného předpisu poté vyplývá, že v takovém případě účetní jednotce vzniká povinnost tato aktiva a závazky přepočítat směnným kursem. (Strouhal et al., 2016, s. 107)

Tuto situaci dále upravuje stejný zákon v § 24 odst. 6, v němž upřesňuje, že majetek a závazky vyjádřené v cizí měně přepočítávají účetní jednotky na českou měnu kursem devizového trhu vyhlášeným Českou národní bankou, a to k okamžiku ocenění podle odst. 2a) a b) – tedy buďto k okamžiku uskutečnění účetního případu, nebo ke konci rozvahového dne či k jinému okamžiku, k němuž se sestavuje účetní závěrka. Česká národní banka tento kurs vyhláší každý pracovní den v 14:15 hod., přičemž její účetní jednotka používá po celý den, v němž byl zveřejněn (Louša, 2014, s. 27).

Pro přepočet majetku a závazků z cizí měny má účetní jednotka možnost vycházet z dvou možných přístupů. Prvním z nich je využití kurzu denního, který představuje aktuální denní kurz vyhlášený Českou národní bankou (Strouhal et al. 2016, s. 107). Kromě něho lze však ve vnitřní účetní směrnici stanovit kurs pevný, kterým se poté tato účetní jednotka bude řídit po předem určenou dobu (týden, měsíc, čtvrtletí). Tato doba ale nesmí přesahovat délku jednoho účetního období (Zákon č. 563/1991 Sb., § 24 odst. 7).

Jako pevný kurs musí následně účetní jednotka použít kurs devizového trhu vyhlášený ČNB k prvnímu dni toho období, po které je kurs používán. Při používání pevného kursu je přitom možné tento kurs změnit vnitřním předpisem i v průběhu stanovené doby. Jestliže by došlo k vyhlášení devalvace či revalvace české koruny, musí být poté pevný kurs změněn vždy. (Zákon č. 563/1991 Sb., § 24 odst. 7)

Při přepočtu jedné měny do jiné, zvláště pak pokud se jedná o pohledávky a závazky, mohou (v souvislosti s rozdílnými okamžiky vzniku účetního případu a jeho následné úhrady a vlivem stále kolísajících kursů měn) vzniknout tzv. kursové rozdíly: „Protože korunové hodnoty cizích měn se mění, mohou vznikat rozdíly mezi jejich oceněním provedeným např. v momentě přepočtu došlé faktury a částkou, v které byla tato faktura uhrazena. Tyto rozdíly jsou nazývány kursovými.“ (Louša, 2014, s. 26)

Uskutečněním účetního případu se pak v rámci kursových rozdílů vzniklých v průběhu účetního období při ocenění majetku a závazků vyjádřených v cizí měně rozumí zejména (ČÚS č. 006, bod 2.2):

- splnění peněžitého dluhu a inkaso pohledávky,
- postoupení pohledávky a vklad pohledávky,
- převzetí dluhu u původního dlužníka,
- vzájemné započtení pohledávek,
- úhrada úvěru nebo zápůjčky novým úvěrem nebo zápůjčkou a
- převod záloh a závdavků na úhradu pohledávek a dluhů.

Tyto kursové rozdíly se v závislosti na tom, zda se jedná o kursový zisk či ztrátu, účtují do účtových skupin 56 či 66 (Vyhláška č. 500/2002 Sb., § 60 odst. 1). Odst. 2 dále doplňuje, že v případě postupného splácení pohledávek a dluhů a při pohybech na účtech v účtových skupinách 21, 22 a 26 lze kursové rozdíly vyúčtovat na vrub účtu finančních nákladů a ve prospěch finančních výnosů až ke konci rozvahového dne nebo k jinému okamžiku, k němuž se sestavuje účetní závěrka.

Cenné papíry a podíly vyjádřené v cizí měně bývají k rozvahovému dni zpravidla oceňovány metodou ekvivalence nebo se přeceňují na reálnou hodnotu. Kursový rozdíl je poté přímo součástí přecenění, a proto se o kursovém rozdílu nijak samostatně neúčtuje. Podobně je tomu i u kursových rozdílů vzniklých při přeceňování rezerv v cizích měnách. (Strouhal et al., 2016, s. 108)

V případě cizí měny, u které se nevyhlašuje kurs devizového trhu denně, má účetní jednotka pro její přepočtení aplikovat buď kurs mezibankovního trhu pro tuto měnu k USD nebo EUR a kurs devizového trhu vyhlášený ČNB pro USD nebo EUR ke stejnému dni, nebo poslední známý kurs vyhlášený či zveřejněný ČNB. (Zákon č. 563/1991 Sb., § 24 odst. 9)

Z uvedených alternativ by si účetní jednotka měla zvolit pro jednotlivé účetní případy vybrané postupy a ty jednoznačně vymezit ve své vnitropodnikové směrnici. Zaznamenat by v ní měla jak používaný kurs (denní či pevný), tak (v případě kursu pevného) období jeho platnosti i okamžik, k němuž si účetní jednotka stanovuje kurs nový. V neposlední řadě by se nemělo opomenout určení osoby odpovědné za přepočtení cizích měn a jejich účtování (Louša, 2014, s. 28). Podle své potřeby by měla účetní jednotka do vnitřního předpisu pochopitelně zahrnout i další z problematik souvisejících s kursovými rozdíly, které byly v této kapitole představeny. To již ale závisí pouze na uvážení autora daných směrnic a především na potřebě samotné účetní jednotky.

3.5.5 Inventarizace majetku a závazků

Inventarizace je chápána jako „souhrn činností směřujících k porovnání zjištěného skutečného stavu jednotlivých druhů majetku a závazků s jejich účetním stavem“ (Hruška, 2005, s. 187). Tato definice koresponduje se souvisejícím ustanovením zákona o účetnictví, v němž je řečeno, že inventarizací účetní jednotky zjišťují skutečný stav veškerého majetku a závazků a ověřují, zda zjištěný stav odpovídá jejich stavu v účetnictví a zda nejsou dány důvody pro účtování o opravných položkách, rezervách a pro vyjádření dalších známých rizik (Zákon č. 563/1991 Sb., § 29 odst. 1). Kromě toho má inventarizace plnit i funkci ověřovací, kdy podává manažerům a majitelům zpětnou vazbu o správnosti a o dodržování aplikovaných účetních metod (Hruška, 2005, s. 185).

Ačkoli se činnost inventarizace může jevit jako nadbytečná, ve skutečnosti představuje velmi důležitou součást účetnictví, neboť je jednou z podmínek k dosažení průkaznosti, jak se lze dočíst v § 8 odst. 4 stejného zákona: „Účetnictví účetní jednotky je průkazné, jestliže všechny účetní záznamy jsou průkazné a účetní jednotka provedla inventarizaci.“ Její význam by proto účetní jednotky neměly podceňovat, neboť nesprávné provedení inventarizace může vést až k prohlášení účetnictví takové účetní jednotky za neprůkazné (Louša, 2014, s. 41) a při kontrole auditorem ke znemožnění vydání výroku bez výhrad (Hruška, 2005, s. 185).

Inventarizaci lze v souvislosti s okamžikem jejího provedení rozlišit na (Zákon č. 563/1991 Sb., § 29 odst. 1):

- periodickou, která se dále člení na inventarizaci řádnou a mimořádnou a koná se k okamžiku sestavení účetní závěrky, a
- průběžnou, k níž dochází v průběhu účetního období.

Tuto průběžnou inventarizaci je však možné dle odst. 2 vykonávat pouze u zásob účtovaných podle druhů, míst jejich uložení nebo podle hmotně odpovědných osob, a dále u dlouhodobého hmotného movitého majetku, jenž se nachází v soustavném pohybu a nemá stálé místo. Termín jejího provedení závisí na určení samotné účetní jednotky. U uvedeného majetku ale tato inventarizace musí proběhnout alespoň jednou za účetní období.

Zákon v § 30 odst. 1 uvádí, že pro zjištění skutečného stavu majetku a závazků slouží inventura, kterou lze v závislosti na způsobu jejího provedení rozlišit na:

- fyzickou – u majetku, jehož existenci lze zjistit vizuálně (počítáním, měřením, vážením apod., případně využitím průkazných účetních záznamů), nebo
- dokladovou – u závazků a majetku, u kterých nelze jejich existenci zjistit vizuálně, včetně jiných aktiv a pasiv či skutečností účtovaných v knize podrozvahových účtů.

Při periodické inventarizaci je umožněno stanovit tzv. rozhodný den, který předchází rozvahovému dni a k němuž se skutečné stavy zjišťují, přičemž inventuru lze následně dokončit dle účetních záznamů prokazujících přírůstky a úbytky majetku a závazků nastalých mezi rozhodným a rozvahovým dnem. Zahájit inventuru lze přitom nejdříve čtyři měsíce před rozvahovým dnem a ukončit ji nejpozději dva měsíce po něm. (Zákon č. 563/1991 Sb., § 30 odst. 4-6)

Zjištěné skutečné stavy se následně uvádějí do tzv. inventurních soupisů, které jsou považovány za průkazné účetní záznamy, jež má účetní jednotka povinnost uchovat nejméně po dobu pěti let a musí dle odst. 7 obsahovat:

- skutečné stavy majetku a závazků zjištěných při inventarizaci,
- podpisový záznam osoby odpovědné za zjištění skutečností a podpisový záznam osoby odpovědné za provedení inventury,
- způsob zjišťování skutečných stavů,
- ocenění majetku a závazků při periodické inventarizaci k rozvahovému dni nebo i k rozhodnému dni, pokud jej účetní jednotka stanovila,
- ocenění majetku při průběžné inventarizaci ke dni ukončení inventury nebo i k rozhodnému dni, pokud jej účetní jednotka stanovila,
- okamžik, ke kterému se sestavuje účetní závěrka,
- rozhodný den, pokud jej účetní jednotka stanovila,
- okamžik zahájení a okamžik ukončení inventury.

Inventarizaci lze v zásadě rozdělit do tří základních fází či kroků, a to na inventuru, srovnání zjištěné skutečnosti s účetním stavem a na zvážení provedení odpisů nebo vytvoření opravných položek či rezerv. (Louša, 2014, s. 40)

V průběhu porovnávání zjištěné skutečnosti s účetní hodnotou majetku a závazků se mohou vyskytnout tzv. inventarizační rozdíly, kdy skutečný stav neodpovídá údajům z účetních knih. Jestliže je pak skutečný stav nižší než hodnoty v účetnictví, jedná se o manko, případně o schodek u peněžní hotovosti a cenin. Pokud naopak skutečnost převyšuje účetní hodnotu, označuje se tento stav jako přebytek (Zákon č. 563/1991 Sb., § 30 odst. 10). Tyto rozdíly mají dle následujícího odstavce účetní jednotky uvádět do toho účetního období, za které se inventarizací ověřuje stav majetku a závazků. Jejich účtování má poté proběhnout dle jejich povahy buď na vrub příslušného účtu jiných provozních resp. finančních nákladů, nebo ve prospěch příslušného účtu jiných provozních, resp. finančních výnosů (ČÚS č. 007, bod 3.1).

Za manko se přitom v bodě 2.1 nepovažují technologické a technické ztráty vznikající např. rozprachem či vyschnutím v rámci technologických úbytků ve výrobním, zásobovacím a odbytovém procesu, neboť spadají do ztrát v rámci norem přirozených úbytků.

Dle Louši (2014, s. 40) pak v souvislosti s inventarizací ze zákona vyplývá:

- povinnost určit osoby odpovědné za provedení inventury,
- povinnost určit termín, k němuž bude provedena periodická inventarizace, případně termíny, ke kterým bude prováděna inventarizace průběžná,
- tři etapy inventarizace uvedené výše,
- povinný obsah inventurního soupisu vč. osob, jež musí být na těchto soupisech podepsány, a to u inventury fyzické i dokladové,
- povinnost uložení inventarizační dokumentace po dobu pěti let,
- vymezení inventarizačních rozdílů a povinnost jejich zúčtování,
- případně stanovit rozhodný den.

K tomu slouží právě vnitropodniková směrnice, ve které může účetní jednotka veškeré skutečnosti jednoznačně a přehledně stanovit. Jako vhodné se jeví vydat hned dvě písemnosti, přičemž v první budou obsažena základní a vesměs neměnná ustanovení s delší platností, zatímco druhá pojme záležitosti týkající se pouze nadcházející inventarizace – zejména harmonogram provedení jednotlivých fází inventarizace a seznam odpovědných osob. (Hruška, 2005, s. 186 a Louša, 2014, s. 40)

3.6 Směrnice vyplývající z potřeby účetní jednotky

Jak bylo naznačeno již v kapitole 3.5, ne všechny směrnice musí daná účetní jednotka vytvořit – a to i přesto, že zákon či jiný ze závazných předpisů úpravu mnohých problematik ukládá. Je tomu tak tehdy, pakliže v účetní jednotce k nějaké operaci, která by vyžadovala tvorbu interního předpisu, ve skutečnosti vůbec nedochází. Jestliže pak předchozí kapitola udávala výčet směrnic, které ze zákona a z jiných předpisů vyplývají, vyskytují se mezi nimi zároveň i takové, které jsou pro účetní jednotku povinné nebo alespoň krajně vhodné až za splnění určitých podmínek. I takové lze tudíž v jistém ohledu pokládat za směrnice, jejichž povinnost tvorby plyne z potřeby účetní jednotky. Příkladem mohou sloužit i výše popsané kursové rozdíly, které jsou aktuální pouze u těch podnikajících subjektů, jež v určité formě spolupracují se zahraničím a vykazují část svých aktiv či závazků v jiné než české měně. Ostatní účetní jednotky tedy tuto směrnici povinně vytvářet nemusí.

Potřeba směrnic bude proto v každém podniku jiná v závislosti na mnoha faktorech – od velikosti a právní formy účetní jednotky přes vykonávaný obor podnikání až po stupeň

složitosti její organizační struktury. Vytváření směrnic se z toho důvodu pokládá za velmi individuální záležitost a předpokládá dostatečnou znalost vnitřního uspořádání činností daného podniku. Množství a rozsah vnitropodnikových předpisů budou proto rovněž v každém podniku poněkud odlišné – zejména v závislosti na tom, jaký přístup k tvorbě směrnic zaujme sám jejich autor.

Jednou z nepovinných směrnic, kterou ale účetní jednotky často vytvářejí, je předpis vymezující dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek. Louša (2014, s. 99) tuto směrnici nepokládá za nutnou, neboť tuto problematiku dostatečně upravují již právní předpisy, ovšem zároveň ji nevnímá ani jako zcela zbytečnou. Nebývá totiž výjimkou, že při rozhodování o zařazení majetku dochází v účetních jednotkách k nesnázím, a směrnice tudíž v takových situacích může velmi napomoci.

Vnitřní předpis, který Louša (2014, s. 100) naopak doporučuje, je směrnice popisující způsob účtování zásob, tedy zda účetní jednotka využívá způsobu A či B, jakým způsobem jednotlivé zásoby oceňuje, v jaké výši je následně vyřazuje (vážený aritmetický průměr, metoda FIFO) a na jakých účtech tyto zásoby vede. U zásob vlastní výroby je třeba určit oceňování na jednotlivých stupních výroby a druhy nákladů včetně jejich výše vstupující do ceny těchto zásob. Pozornost by měla být věnována i oblasti vratných obalů – zejména pak způsobu evidence a jejich následnému vypořádání (prodej, účtování opotřebení, vyžádání kauce).

Jako další z možných nepovinných, avšak v zásadě potřebných směrnic lze uvést např. předpisy upravující pokladní operace (podmínky výdeje peněz, vypořádání s ceninami apod.), dále provedení účetní závěrky, tvorbu opravných položek či také způsob oceňování cenných papírů. (Louša, 2014, s. 79-104)

Výčet směrnic však tímto zdaleka nemusí být úplný. Jak zde bylo avizováno již několikrát, směrnice si účetní jednotka vytváří nejen z legislativní povinnosti, ale předně pro své vlastní potřeby – a to v takové podobě, v jaké tyto předpisy pracovníci podniku skutečně využijí. Přitom může firma dle svého uvážení jednotlivé problematiky řešit buďto v samostatných směrnicích, nebo některé shrnout do jednoho společného předpisu a naopak. Stále platí, že vnitropodnikové směrnice slouží především samotné účetní jednotce, a to v mnoha ohledech, které byly popsány již v kapitole 3.2. Závisí tedy předně na ní, do jaké míry své vnitropodnikové směrnice zpracuje a zda bude dbát na jejich dodržování a pravidelné aktualizaci.

3.7 Shrnutí teoretické části

V teoretické části práce byl vymezen pojem vnitropodnikové směrnice v účetnictví a objasněn jejich význam pro účetní jednotku. Ten spočívá nejen v naplnění zákonných ustanovení, ale především v usnadnění a zefektivnění vnitřního řízení účetní jednotky. Dále byly charakterizovány náležitosti a forma vnitropodnikových směrnic, které by měly dle zjištěných poznatků sestávat ze záhlaví, vlastního textu a zápatí. V neposlední řadě byla představena také legislativa přímo nebo nepřímo vyžadující tvorbu vnitropodnikových předpisů, do níž se řadí především zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, prováděcí vyhláška k tomuto zákonu č. 500/2002 Sb. a České účetní standardy pro účetní jednotky účtující dle této vyhlášky. Na závěr byly blíže specifikovány některé ze zákonem stanovených vnitropodnikových směrnic, a to konkrétně účtový rozvrh, odpovědnostní řád a s ním spojené podpisové vzory, odpisový plán, směrnice upravující kursové rozdíly a inventarizaci majetku a závazků. Přitom došlo rovněž k nastínění některých z nepovinných účetních směrnic.

Právě podrobné informace o náležitostech, formě a zejména o jednotlivých vnitřních účetních směrnicích budou mít zásadní význam pro vypracování praktické části bakalářské práce.

4 PRAKTICKÁ ČÁST

V praktické části bude nastíněna analyzovaná účetní jednotka, popsány a vyhodnoceny její vnitropodnikové směrnice, načež bude doporučena jejich vhodná úprava a podán vlastní návrh některých vnitropodnikových směrnic.

4.1 Charakteristika účetní jednotky

Zvolená účetní jednotka je společností s ručením omezeným založená roku 1994 se základním kapitálem ve výši 826 000 Kč. Působí v okrajové části města Znojma, a to jako výrobní podnik specializující se zejména na zakázkovou výrobu sklářských a pekařských strojů a zařízení. Svou činnost provozuje hned ve dvou výrobních závodech, které tvoří dohromady 6 700 m² výrobních ploch a 3 700 m² ploch krytých skladových. Pojímá celkem osm výrobních hal s mostovými jeřáby o nosnosti do 10 tun. V současné době zaměstnává 168 pracovníků.

Firma disponuje rozsáhlým strojním vybavením zajišťujícím řadu výrobních procesů, přičemž svým zákazníkům poskytuje i následné montáže, záruční a pozáruční servis včetně dodávek náhradních dílů pro vyrobené stroje. K zařízením, jež společnost vyrábí pro sklářský průmysl, lze řadit např. komorovou předehřívací pec, dávkovač skloviny či sklářskou pásovou chladicí pec. Pro průmysl pekařský poté od roku 2009 zhotovuje pekařské cyklotermické pásové pece. Nejvýznamnější složku produkce však tvoří opakovaná malosériová výroba čtyř typů kompletních strojů pro manipulaci s tabulemi plechů pro švýcarského partnera. Do nabízených služeb v rámci zakázkové výroby podle dodané dokumentace následně spadá frézování, soustružení, broušení, vrtání, svařování či ohýbání.

Jedná se o podnik vysoce proexportní, jehož produkce směřuje především do Švýcarska, Ruska, Polska a Rakouska. Klade značný důraz na kvalitu, potvrzenou také dvěma získanými certifikáty dle norem ČSN EN ISO – konkrétně certifikáty managementu kvality dle normy ISO 9001:2009 v oboru vývoj, výroba, montáž a servis strojních zařízení a dále dle ISO 3834-2:2006 pro výrobu a montáž svařovaných ocelových konstrukcí a dílců.

Od počátku svého působení se společnost podstatně rozvinula a vykazuje trvalý růst. Usiluje o stálé zlepšování vnitřních procesů, což dokazuje např. i zcela nově zavedený systém KANBAN zajišťující včasné dodávky materiálu, a tedy i plynulost a zeštíhlení výroby. Mimoto firma přispívá k trvale udržitelnému růstu zpětným odběrem a recyklací odpadů z elektrospotřebičů.

Vzhledem k přání vedení účetní jednotky nebude uváděn název společnosti a bude se o ní v nezbytných případech hovořit jako o společnosti ABC, s.r.o.

4.2 Rozbor vnitropodnikových směrnic účetní jednotky

Společnost ABC, s.r.o. disponuje od roku 2013 šesti základními účetními směrnicemi:

- směrnici 2013 A – Vnitropodniková směrnice účetnictví,
- směrnici 2013 B – Účtový rozvrh,
- směrnici 2013 C – Dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek,
- směrnici 2013 D – Odpisový plán,
- směrnici 2013 E – Pokladna,
- Spisovým a skartačním řádem.

Směrnice A však představuje spíše obecnou směrnici, v níž je postupně řešeno více účetních problematik. Jmenovitě se jedná o:

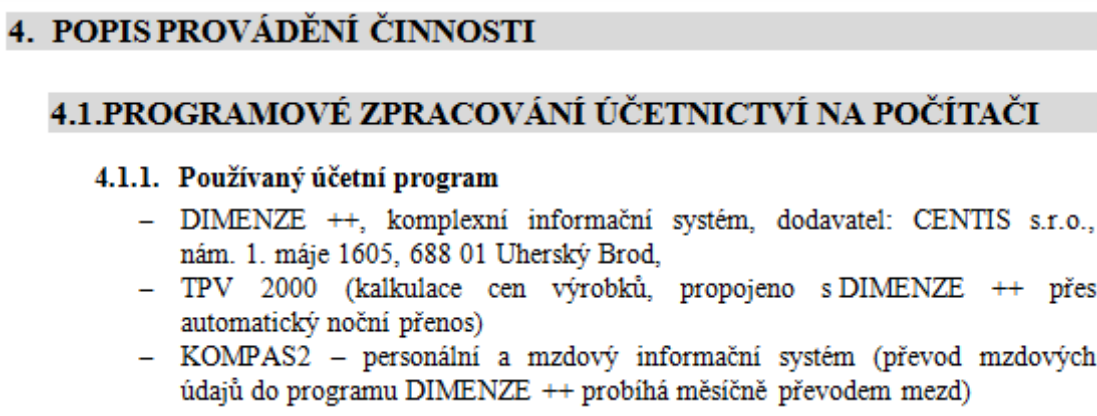
- programové zpracování účetnictví na počítači,
- účtový rozvrh,
- zásoby, jejich evidenci a oceňování,
- zásady pro časové rozlišování nákladů a výnosů,
- zásady pro tvorbu dohadných položek,
- evidenci valutových a devizových operací,
- zásady pro tvorbu a čerpání rezerv,
- zásady pro tvorbu a čerpání opravných položek,
- odloženou daň,
- pravidla pro vnitropodnikové účetnictví,
- podrozvahovou evidenci,
- pravidla pro účtování do nákladů a výnosů,
- účetní závěrku,
- připojení podpisového záznamu a archivaci účetních dokladů.

Většina z uvedených částí směrnice A je přitom popsána poměrně stručně a obsahuje pouze základní postupy, občasné i ustanovení dohledatelná přímo v legislativních předpisech. Naopak ostatní ze základních směrnic se zaměřují pouze na určenou účetní oblast a řeší ji zde vesměs vyčerpávajícím způsobem. V žádné směrnici zároveň nechybí jednoznačné stanovení odpovědnosti za jejich udržování, datum účinnosti směrnice, osoby odpovědné za zpracování, přezkoumání a schválení daných směrnic včetně jejich podpisů s daty, a jsou v nich vyčteny i právní normy, z nichž bylo při tvorbě konkrétní směrnice vycházeno. Avšak podrobněji budou jednotlivé směrnice analyzovány až v následujících podkapitolách.

4.2.1 Vzhled vnitropodnikových směrnic

Pokud se jedná o vzhledovou stránku vnitropodnikových směrnic, obecně lze jistě říci, že působí velmi úhledně a jsou vhodně stylizované. Všechny dokumenty jsou přehledně členěny do kapitol i podkapitol (obecná vnitřní směrnice A disponuje i vlastním obsahem), přičemž je u většiny dokumentů dodržován jednotný vzhled a formát, umožňující se v jednotlivých vnitropodnikových předpisech rychleji zorientovat. Pro představu o stylu a formátování analyzovaných směrnic je níže předložena ukázka směrnice A:

Obrázek 1 - Současná podoba vnitropodnikových směrnic



Zdroj: Vnitropodnikové směrnice poskytnuté společností ABC, s.r.o.

Směrnícím taktéž nechybí záhlaví, v němž se po levé straně nachází barevné logo společnosti, uprostřed název dané vnitropodnikové směrnice a podnadpis „Dokumentovaný postup požadovaný organizací“, přičemž v pravé části je dále uvedeno číslo jejího vydání.

Zápatí směrnic poté obsahuje jak číslo aktuální strany včetně celkového počtu stran, tak i pořadové číslo dokumentu společnosti a datum platnosti daného předpisu.

Většina směrnic je editována v programu Microsoft Word, s výjimkou účtového rozvrhu a odpisového plánu, které jsou zpracovány v tabulkovém procesoru Microsoft Excel. Velikost listů byla zvolena na formát A4, přičemž okraje po levé straně jsou nastaveny větší než po straně pravé, a to pro účely zakroužkování předpisů v tištěné podobě.

Text vnitropodnikových směrnic je formulován jednoznačně a stručně, na vhodných místech je rovněž využito tabulek či seznamů, což opět zvyšuje přehlednost a orientaci v celém dokumentu. Nelze opominout ani zvýrazňování textu u zvláště důležitých informací.

Obrázek 2 - Zvýraznění textu

Tvorba opravných položek se účtuje na **vrub nákladů** a opravná položka se sníží, popřípadě zruší vyúčtováním **ve prospěch nákladů**, pokud inventarizace v následujícím období neprokáže opodstatněnost její výše. (§ 55 vyhlášky)

Zdroj: Vnitropodnikové směrnice poskytnuté společností ABC, s.r.o.

4.2.2 Vnitropodniková směrnice účetnictví

Jak lze odvodit již z kapitoly 4.2, souhrnná směrnice A představuje nejobsáhlejší z vnitřních předpisů účetní jednotky, neboť se na svých dvaceti stranách zabývá hned patnácti různými problematikami účetních prací. Její celková struktura poté vypadá následovně:

- 1) Účel
- 2) Pojmy a zkratky
- 3) Odpovědnosti a pravomoci
- 4) Popis provádění činnosti
 - a. Programové zpracování účetnictví na počítači
 - b. Účtový rozvrh
 - c. Zásoby, jejich evidence a oceňování
 - d. Zásady pro časové rozlišování nákladů a výnosů
 - e. Zásady pro tvorbu dohadných položek
 - f. Evidence valutových a devizových operací
 - g. Zásady pro tvorbu a čerpání rezerv
 - h. Odložená daň
 - i. Pravidla pro vnitropodnikové účetnictví
 - j. Podrozvahová evidence
 - k. Pravidla pro účtování do nákladů a výnosů
 - l. Účetní závěrka
 - m. Připojení podpisového záznamu
 - n. Archivace účetních dokladů
- 5) Související dokumentace a odkazy
- 6) Přílohy

Celý předpis je přitom doplněn úvodním prohlášením, že byl vytvořen v souladu se všemi zákonnými požadavky a předpisy, přičemž je dále vymezeno datum nabytí účinnosti směrnice a osoby odpovědné za její zpracování, přezkoumání a schválení. K orientaci v souhrnném dokumentu pak slouží přehledný obsah.

V první části směrnice je stručně představen účel dokumentu, následně vysvětleny použité zkratky a vymezena odpovědnost za udržování směrnice. Poté již následují jednotlivě řešené oblasti účetnictví jmenované výše.

Programové zpracování účetnictví podává přehled používaných účetních programů a dostupné dokumentace potřebné k seznámení se s daným softwarem i podmínkami účtování v dané společnosti. Dále uvádí seznam účetních knih a dalších počítačových sestav.

Ačkoli se účtový rozvrh vede v samostatném dokumentu jako příloha této směrnice, zároveň následuje coby další z okruhů tohoto předpisu. Vymezuje zde však pouze jednotlivá nákladová střediska a jim přidělené kódy, stanovuje dokladové řady a popisuje postup a určuje odpovědnost za vedení číselníků odběratelů a dodavatelů.

Zásoby, jejich evidence a oceňování vymezuje druhy zásob, analytické účty materiálů, syntetické účty nedokončené výroby, polotovarů a hotových výrobků a subdodávek. Dále charakterizuje způsob účtování o pořízení a úbytku zásob, přičemž účetní jednotka zvolila účtování dle způsobu A, kdy zásoby eviduje na jednotlivých majetkových účtech. Podává přehled materiálů účtovaných přímo do spotřeby a následně stanovuje předkontace účtování o jednotlivých účetních operacích týkajících se přírůstku a úbytku zásob.

Zde však dochází k rozporu s aktuální legislativou, neboť od 1. 1. 2016 již nelze o změně stavu zásob vlastní výroby a o aktivaci vnitropodnikových služeb účtovat do výnosů, nýbrž na nákladové účty ve skupině 58.

Obrázek 3 - Ukázka neaktualizované směrnice

O nedokončené výrobě (dále NV) se účtuje na účet 121 se souvztažným zápisem na účet 611 - **Změna stavu nedokončené výroby.**

Přirůstek materiálu na NV:	121000 / 611110
Přirůstek mezd na NV:	121000 / 611120
Přirůstek kooperací:	121000 / 611130
Přirůstek soc. pojištění:	121000 / 611150

Zdroj: Vnitropodnikové směrnice poskytnuté společností ABC, s.r.o.

Problematika zásob dále pokračuje stanovením způsobu oceňování nakoupeného materiálu, dlouhodobého hmotného majetku vytvořeného vlastní činností a nedokončené výroby, a dále stanovuje postup při přiřazování nákladů k výrobkům. Následují základní ustanovení o inventarizaci zásob s odkazem na podrobnější předpis a v rámci nich se objevuje i zmínka o normách přirozených úbytků, které však již v dalším textu nejsou nijak blíže specifikovány. Oblast zásob uzavírá postup pro vypořádání mank a škod včetně náhrad. Nikde ovšem není uvedeno, jakým způsobem jsou zásoby oceňovány při jejich vyskladňování.

Jako další problematika navazuje podkapitola *Zásady pro časové rozlišení nákladů a výnosů*, v níž jsou k jednotlivým druhům časového rozlišení přiřazeny konkrétní případy využití daných účtů a stanoven postup pro časové rozlišení nevýznamných (tj. do částky 50 000,- Kč) a pravidelně se opakujících výdajů či příjmů.

Zásady pro tvorbu dohadných položek pouze vymezují pojem dohadná položka a poté jmenují konkrétní příklady situací, u nichž k vytvoření dohadných položek aktivních či pasivních nejčastěji dochází. Představuje tak jednu z nejstručnějších podkapitol celé směrnice.

Evidence valutových a devizových operací řeší problematiku přepočtu cizích měn, v níž stanovuje používaný kurs a osoby odpovědné za včasné zapsání kursu do kursového lístku informačního systému. Je zde definován okamžik uskutečnění účetního případu a určen postup pro vypořádání kursových rozdílů.

Zásady pro tvorbu a čerpání rezerv popisují kroky k vytváření a evidenci daňově uznatelných a ostatních rezerv včetně jejich účtování. Stanovují, že na každou plánovanou opravu musí být k jednotlivým číslům karet dlouhodobého majetku vypracován samostatný rozpočet, který vedení účetní jednotky posuzuje a v případě jeho schválení je na danou rezervu vytvářena evidenční karta. Ostatní rezervy jsou vytvářeny na záruční opravy.

Zásady pro tvorbu a čerpání opravných položek vymezují konkrétní podmínky pro tvorbu a čerpání opravných položek k nedokončenému dlouhodobému majetku, k zásobám a pohledávkám, a to včetně způsobu jejich zaúčtování.

V podkapitole *Odložená daň* je daná problematika obecně popsána zejména ve vazbě na důvody o jejím zaúčtování, přičemž dále jen stručně uvádí, že do výpočtu odložené daně vstupují pouze významné položky. Společnost ABC, s.r.o. přitom o odložené dani účtuje povinně, neboť se jedná o auditovanou účetní jednotku.

Pravidla pro vnitropodnikové účetnictví jsou rovněž velmi stručná. Podávají jen informaci o využití analytických účtů a o významu vnitropodnikového účetnictví pro účetnictví finanční v rámci oceňování zásob vlastní výroby a vnitropodnikových služeb.

V *Podrozvahové evidenci* je vymezen účel této evidence a dále druhy majetku, jež jsou tímto způsobem sledovány včetně čísel účtů, na kterých jsou uváděny. Jedná se o drobný majetek v hodnotě od 1 000,- do 40 000,- (resp. 60 000,-) Kč a o náradí a nástroje ve výdejně.

Pravidla pro účtování do nákladů a výnosů obznamuje se zásadami vztahujícími se k účtování nákladů a výnosů a stanovuje odpovědnost za zaúčtování účetních operací.

Účetní závěrka následně předkládá základní údaje o provádění měsíční a roční účetní závěrky. Stanovuje nezbytné účetní výkazy a dává na vědomí, že se od měsíční účetní závěrky odvíjí daňové přiznání k DPH. Následně vyjmenovává jednotlivé etapy účetní závěrky (tj. přípravné práce, účetní závěrka, její ověření auditorem a zpracování, ověření a zveřejnění výroční zprávy). Ovšem pro zjištění termínů a odpovědných osob odkazuje na samostatně vydávaný příkaz ředitele.

Připojení podpisového záznamu upravuje postup, podmínky a význam připojení elektronického podpisu k dokladům v rámci využívaného informačního systému.

Archivace účetních dokladů obsahuje pouze jedinou větu, odkazující případné zájemce na Spisový a skartační řád.

Příloha č. 1 následně obsahuje číselník kódů spotřeby materiálu platný od 1. 1. 2013, v němž je ke každému druhu materiálu přiřazen analytický nákladový účet. Příloha č. 2 poté představuje samostatný účtový rozvrh, o němž bude pojednáno v další podkapitole.

Hodnocení

Souhrnná směrnice A je přehledně strukturovaná, srozumitelná a po vzhledové stránce dostačující. Upravuje mnohé problematiky, z nichž jsou však některé (např. opravné položky, časové rozlišení a odložená daň) řešeny jen velmi stručně a obecně. V předpise také nejsou aktualizovány předkontace u změny stavu zásob vlastní výroby a nedošlo jak ke stanovení užívaného způsobu oceňování při vyskladňování, tak ani k určení normy přirozených úbytků zásob. Dokladové řady jsou ve směrnici nepřesně označeny. Z konzultace s vedením účetní jednotky dále vyšlo najevo, že některá z ustanovení ve směrnici již nejsou platná.

Doporučení

Stručně formulované problematiky účetnictví ve směrnici je vhodné rozšířit. Na mnohých místech lze dále doplnit odpovědnosti za provádění určitých účetních prací. V rámci problematiky *Zásoby, jejich evidence a oceňování* je třeba aktualizovat předkontace, vymezit způsob oceňování zásob při vyřazování a dále stanovit normu přirozených úbytků, neboť v účetní jednotce není určena. Bylo by taktéž vhodné upravit zavádějící označení dokladových řad ve směrnici a odstranit neplatná tvrzení.

4.2.3 Účtový rozvrh

Tento dokument vedený jako příloha č. 2 k předchozí směrnici se od jejího stylu i formátu značně liší. Jedná se o soubor generovaný využívaným účetním softwarem, přičemž je editovaný jako tabulka v MS Excel. Rozdílný je však nejen způsobem zpracování, ale předně odlišným naformátováním a poněkud nevzhledným a nepřehledným uspořádáním. Jako špatně volený se jeví již použitý font a velikost písma, které se poměrně obtížně čte.

Obrázek 4 - Ukázka účtového rozvrhu

2012	Nakoupené KNOW-HOW	1777	ano	ne
0 1 8 0 0 0				
2012	Drobný dl.nehmotný majetek	14077	ano	ano
0 1 8 1 0 0				
2012	D.Nehm.IM	562	ano	ne
0 2 1 0 0 0				
2012	Stavby	13278	ano	ano
0 2 1 1 0 0				
2012	Budovy a haly	13279	ano	ano
0 2 1 2 0 0				
2012	Stavby	564	ano	ne
0 2 2 0 2 0				

Zdroj: Vnitropodnikové směrnice poskytnuté společností ABC, s.r.o.

Sestává celkem z osmi sloupců, z nichž první udává číslo účtu, druhý představuje rok, další klíč a za ním následuje již samotný název účtu. Pátý a šestý oznamuje, zda se zůstatek daného účtu může nacházet na straně Má dáti a Dal, sedmý sloupec určuje u vybraných účtů typ kalkulačního účtu a poslední uvádí, zda byl na některý účet uvalen zákaz použití.

K tisku je opět voleno formátování na listy A4, ovšem v programu je všech 694 syntetických a analytických účtů uvedeno na jediném listu, což také významně ubírá na přehlednosti daného předpisu, neboť případný uživatel takto upravené směrnice je nucen příslušný účet dlouze vyhledávat pomocí rolování.

V účtovém rozvrhu se navíc podobně jako u řešené problematiky zásob vyskytují výnosové aktivační účty, které dnes již nejsou platné. Nejedná se zde však přímo o nesprávný způsob účtování, neboť podnik tyto účty od stanovené změny již neužívá, naopak v daných případech účtuje do účtové skupiny 58. Pouze opomenul vygenerovat platný účtový rozvrh.

Hodnocení

Účtový rozvrh je řešen velmi nevzhledným a poměrně nepřehledným způsobem. Písmo je příliš drobné a využitý font obtížně čitelný. Tabulka není vhodně formátována, nekoresponduje se vzhledem ostatních vnitropodnikových předpisů účetní jednotky a jisté sloupce (například rok či typ kalkulačního účtu) se pro účely dokumentu zdají být vesměs nadbytečné. Účtový rozvrh rovněž obsahuje řadu již neplatných aktivačních účtů.

Doporučení

Účtový rozvrh je možné lépe naformátovat (zvětšit písmo, zvolit jiný font) a učinit ho přehlednějším pomocí rozčlenění souboru na samostatné listy dle jednotlivých účtových tříd. Každá strana dokumentu by také mohla disponovat vlastním záhlavím, uvádějícím popisky jednotlivých sloupců – ty by se zároveň měly zredukovat jen na ty skutečně potřebné. Drobné úpravy lze provést i v záhlaví dokumentu, do něhož by bylo vhodné vložit číslo aktuální strany, případně také celkový počet stran účtového rozvrhu. To vše napomůže k rychlejší orientaci zaměstnanců v celém předpisu.

4.2.4 Dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek

Směrnice C je členěna následovně:

- 1) Úvodní ustanovení
- 2) Pojmy a zkratky
- 3) Odpovědnosti a pravomoci
- 4) Vymezení kategorií dlouhodobého majetku
 - a. Dlouhodobý nehmotný majetek
 - b. Drobný dlouhodobý nehmotný majetek

- c. Dlouhodobý hmotný majetek
 - d. Drobný dlouhodobý hmotný majetek
 - e. Ostatní drobný dlouhodobý hmotný majetek – nářadí
- 5) Pořizování dlouhodobého majetku
- a. Dlouhodobý nehmotný majetek
 - b. Pokladna
 - c. Úhrady prostřednictvím pokladny
 - d. Způsob účtování
 - e. Inventura pokladny
- 6) Archivace účetních dokladů
- 7) Související dokumentace a odkazy

Směrnice upravující dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek stylisticky zcela odpovídá směrnici A. Obsahuje záhlaví i zápatí s totožnými údaji, neopomíjí označení osob odpovědných za zpracování, přezkoumání a schválení směrnice, pokračuje úvodním ustanovením, podává vysvětlení použitých zkratk a určuje odpovědnost za její udržování.

V úvodním ustanovení je představen účel předkládaného předpisu, jsou stanoveny odpovědnosti a je poskytnuta základní úprava inventarizace a archivace inventurních soupisů dlouhodobého majetku. V dalším textu jsou vymezena kritéria dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku, způsob vypořádání u technického zhodnocení a definován je i dlouhodobý drobný majetek včetně zvlášť uvedeného nářadí.

Další část se má dle nadpisu zabývat pořizováním dlouhodobého majetku, avšak směrnice předkládá pouze text ze samostatně vedené směrnice upravující operace v pokladně. Po upozornění se ukázalo, že se jedná o pochybení při ukládání dokumentu a nebyl to tudíž záměr účetní jednotky. Ta přislíbila chybějící část směrnice dohledat a následně rovněž poskytnout. Na tuto kapitolu navazuje poznámka o archivaci účetních dokladů, kdy je opět odkázáno na Spisový a skartační řád, který účetní jednotka dodatečně rovněž dodala. V závěru je následně stručný výčet právních předpisů, z nichž bylo při tvorbě směrnice vycházeno.

Hodnocení

Směrnice C je po vzhledové a formální stránce stejně vydařená jako souhrnná směrnice A. Daný předpis se problematice dlouhodobého majetku věnuje dopodrobna, ovšem předložená verze postrádá úpravu pořizování, odpisování a následného vyřazování dlouhodobého majetku. Namísto toho se pozornost směrnice obrací na pokladní operace, což se vzhledem k povaze dokumentu C nejvíce jako zcela vhodné.

Doporučení

Směrnice by mohla být doplněna o naznačené pořizování dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku, přičemž ustanovení související s pokladními operacemi by takto mohlo být nahrazeno a ponecháno jen v samostatném dokumentu. Dále by měl předpis charakterizovat vybrané odpisové metody pro jednotlivé druhy majetku a stanovit postup při jeho vyřazování, a to včetně předkontací dle důvodu vyřazení.

4.2.5 Odpisový plán

Jedná se o starší směrnici platnou již od 1. 1. 2012, upravenou podobně jako účtový rozvrh v tabulkovém procesoru MS Excel. Ovšem na rozdíl od výše popsání účtového rozvrhu odpisový plán již nepůsobí tak nepřehledně, neboť je využito čitelnějšího fontu písma a tabulka obsahuje pouze čtyři sloupce. Vzhledem k tomu, že účetní jednotka při odpisování vychází z daňových odpisů, jednotlivé sloupce obsahují kód daného majetku dle Standardní klasifikace produkce (zkráceně SKP), dále odpisovou skupinu a roční odpisovou sazbu pro každý jmenovitě uvedený majetek. Odpisový plán přitom vychází z příloh zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů – ovšem ve starším a dnes již neplatném znění.

Obrázek 5 - Ukázka odpisového plánu

S K P	ODS	ROS	
17.40.22.10.	2-02	12.00	NEPROMOKAVÉ PLACHTY KROMĚ LODNÍCH
20.30.20.00.	2-07	12.00	PRVKY PRO MONTOVANÉ STAVBY(MIMO KOVOVÉ)
22.11.32.10.	2-08	12.00	MAPY ZEMĚPISNÉ V KNIZNI PODOBĚ
25.24.28.79.	2-10	12.00	OSTATNI VÝROBKY Z PLASTU

Zdroj: Vnitropodnikové směrnice poskytnuté společností ABC, s.r.o.

Hodnocení

Vzhled i strukturu odpisového plánu lze pokládat za přijatelnou, avšak dokument je již vzhledem k okamžiku nabytí jeho platnosti (tj. 1. 1. 2012) značně zastaralý a současné podobě platné přílohy k zákonu o daních z příjmů v mnohém neodpovídá.

Doporučení

Směrnici by bylo vhodné aktualizovat dle přílohy zákona o daních z příjmů v platném znění. Avšak po konzultaci s účetní jednotkou vyšlo najevo, že by danou směrnici spíše upřednostnila přímo nahradit pouhým odkázáním se na příslušnou přílohu zákona a směrnici jako takovou tedy úplně zrušit. Na základě tohoto stanoviska je proto s větším apelem doporučeno uvést v podkapitole směrnice C zmínku nejen o příloze zákona, ale zejména o zvolených odpisových metodách i o okamžiku, k němuž je odpisování nově pořízeného majetku započato.

4.2.6 Pokladna

Vnitropodniková směrnice E sestává z kapitol:

- 1) Účel
- 2) Odpovědnosti a pravomoci
- 3) Popis provádění činnosti – pokladna
 - a. Používaný účetní program
 - b. Pokladna
 - c. Úhrady prostřednictvím pokladny
 - d. Způsob účtování
 - e. Inventura pokladny
- 4) Archivace účetních dokladů
- 5) Související dokumentace a odkazy

V souladu se souhrnnou směrnicí A a směrnicí C upravující oblast dlouhodobého majetku, i předpis zabývající se pokladními operacemi se jmenovanými dokumenty formátem i stylově koresponduje. Nepostrádá záhlaví ani zápatí, datum nabytí účinnosti, ani osoby odpovědné za zpracování, přezkoumání a schválení směrnice, přičemž pokračuje v klasickém duchu účelem předpisu a určením odpovědnosti za jeho udržování. Dále se již věnuje samotné problematice pokladních operací.

Nejprve je zde představen účetní program a konkrétní moduly související s pokladními operacemi, následuje objasnění významu lokace typu „Pokladna“ a v dalším textu je již podrobně vysvětleno, jak v účetním programu postupovat při hotovostním inkasu pohledávky či hotovostní úhradě závazku tak, aby byl pokladní doklad ihned propojen s příslušnou hrazenou fakturou. Poté jsou jmenována jednotlivá nákladová střediska, podle nichž jsou pohledávky i závazky rozčleněny a přeposlány pověřené osobě k podpisu a schválení.

Směrnice rovněž zmiňuje možnost vést účetnictví v zákonem stanovených případech v české i zahraniční měně, řeší okamžik uskutečnění účetního případu u pokladních operací a způsob účtování položek zjednodušených daňových dokladů. Neopomíjí ani popsat způsob a postup průběžné i řádné inventury, v souvislosti s archivací odkázat na Spisový a skartační řád a nakonec uvést i prameny, z kterých účetní jednotka při vytváření směrnice čerpala.

Hodnocení

Vnitropodniková směrnice E působí komplexně, problematiku pokladních operací řeší zcela konkrétně a veškeré důležité otázky upravuje v dostačujícím rozsahu. Stejně tak vzhled i formát předpisu odpovídají již tradiční podobě vnitropodnikových směrnic společnosti ABC, s.r.o.

Doporučení

V souladu s výše uvedeným hodnocením by směrnice Pokladna mohla být ponechána v dosavadní podobě bez jakýchkoli dodatečných úprav.

4.2.7 Spisový a skartační řád

Struktura posledního vnitropodnikového předpisu účetní jednotky má následující podobu:

- 1) Účel
- 2) Termíny a definice
- 3) Úvodní ustanovení
- 4) Všeobecná ustanovení
- 5) Základní pojmy
- 6) Spisový řád
 - a. Ukládání dokumentů v příručních a útvarových registraturách
 - b. Předávání dokumentů z registratur do spisoven
 - c. Přijímání a ukládání dokumentů ve spisovnách
 - d. Nahlížení a výpůjčky dokumentů ze spisoven
- 7) Skartační řád
 - a. Předmět skartačního řízení
 - b. Průběh skartačního řízení
 - c. Pravomoc příslušného státního archivu
- 8) Závěrečná ustanovení
- 9) Přílohy

Spisový a skartační řád představuje druhou nejobsáhlejší směrnici společnosti ABC, s.r.o. Vzhledově rovněž odpovídá souhrnné směrnici A a směrnicím C a E, přičemž s ohledem na značnou rozsáhlost předpisu je také doplněn o obsah a dvě přílohy na konci dokumentu.

Na úvod je účetní jednotkou vymezen účel směrnice a dále představen cíl předpisu, spočívající ve sjednocení manipulace s dokumenty, které vznikly nebo již byly vyřazeny, a to v zájmu racionalizace všech činností společnosti. Následují všeobecná ustanovení, v nichž je definována dokumentační služba a jsou vyjmenovány skutečnosti, jimiž se tato dokumentační služba za stanovených podmínek řídí. Dále jsou vysvětleny základní pojmy, jako např. původce, spisové znaky, skartační lhůta, příruční registratura, ústřední spisovna a další.

Poté již následuje samotný spisový řád, upravující úkony spojené s příjmem, tříděním, zapisováním, oběhem, vyřizováním, vyhotovováním, podpisováním a odesíláním dokumentů. V něm jsou podrobně popsány veškeré kroky, pravidla a odpovědnosti týkající se ukládání

dokumentů do příručních či útvárových registratur, předávání dokumentů z registratur do spisoven, přijímání a ukládání dokumentů ve spisovnách a nahlížení a výpůjčky dokumentů ze spisoven.

Dále směrnice obsahuje skartační řád, v němž je stanoven způsob a průběh skartačního řízení. V této části jsou předně vymezeny předmět skartačního řízení a jednotlivé úkony, které se ho týkají, a to včetně stanovení skartační komise, zpracování tzv. skartačního návrhu a jeho zaslání státnímu archivu, skutečné fyzické vyřazení vybraných dokumentů a způsob uložení tzv. archiválií (trvale uchovávaných dokumentů). Mimoto skartační řád uvádí pravomoci státního archivu ve věci ukládání a vyřazování dokumentů účetní jednotky.

Směrnici uzavírají závěrečná ustanovení s uvedením dne nabytí účinnosti směrnice a upozorněním o závaznosti směrnice pro všechny zaměstnance firmy. Následují již pouze přílohy, představující skartační plán dle jednotlivých úseků organizace a výčet archiválií členěných dle povahy dokumentu.

Hodnocení

Podobně jako předcházející směrnice Pokladna, i Spisový a skartační řád řeší danou problematiku v úplnosti a ze všech předložených vnitropodnikových předpisů představuje ten vůbec nejpropracovanější. Jediný malý nedostatek spočívá ve zmínce o příloze č. 3 k této směrnici, která však v celém dokumentu chybí.

Doporučení

Kromě dodání přílohy č. 3 ke Spisovému a skartačnímu řádu nejsou navrhovány žádné změny či úpravy, neboť směrnice splňuje veškeré na ni kladené požadavky.

4.3 Úprava vnitropodnikových směrnic účetní jednotky

Na základě výše uvedených doporučení došlo se souhlasem společnosti ABC, s.r.o. k úpravě zanalyzovaných vnitropodnikových účetních předpisů. Změny představovaly předně aktualizaci některých ustanovení směrnic, vzhledovou úpravu účtového rozvrhu a dále drobné úpravy ve slovosledu, doplnění a vyřazení již neplatných tvrzení, která jsou postupně popsána níže.

4.3.1 Vnitropodniková směrnice účetnictví

V rámci směrnice A došlo k několika dílčím úpravám. Jak bylo naznačeno již v kapitole 4.2.2, vzhled i formát dokumentu zůstal ponechán v původní podobě, neboť neskýtá žádné nedostatky a v účetní jednotce má již svou letitou tradici. V průběhu podrobné analýzy předpisu a následné konzultace s vedením účetní jednotky ovšem vyšlo najevo několik nepřesností či chyb, které poskytly prostor pro možné změny.

Příkladem takovéto menší úpravy může sloužit označení dokladů ve směrnici, jež sestává z počátečních písmen druhu dokladu a z číselné řady, zahrnující mimo jiné i aktuální rok letopočtu. Tento rok však ve směrnici u konkrétního označení účtu zůstal ponechán na číslovce 13, což by dnes mohlo zavádět k nesprávnému označování účetních dokladů:

Obrázek 6 - Ukázka nepřesného označení dokladové řady

Přijaté faktury	
FDTU/130000	Přijaté faktury tuzemsko – materiálové, režijní, investiční
FDZH/137000	přijaté faktury zahraničí – materiálové, režijní, investiční
FDTZ/136000	přijaté zálohové faktury tuzemsko a zahraničí
ZVDD/1300000	DD k platbám tuzemsko a zahraničí
OST/139000	Ostatní závazky – pojišťovna, úhrady placené kartou
OSTD/13/000	Ostatní závazky – školení mzdové odd.

Zdroj: Vnitropodnikové směrnice poskytnuté společností ABC, s.r.o.

Proto bylo navrženo u takto vyjádřených číselných řad nahradit konkrétní číslo roku obecným označením RR:

Obrázek 7 - Opravené označení dokladových řad

XXX - X = kategorie dokladu/RR = poslední rok letopočtu, dále číselná řada	
Přijaté faktury	
FDTU/RR0000	Přijaté faktury tuzemsko – materiálové, režijní, investiční
FDZH/RR7000	přijaté faktury zahraničí – materiálové, režijní, investiční
FDTZ/RR6000	přijaté zálohové faktury tuzemsko a zahraničí
ZVDD/RR00000	DD k platbám tuzemsko a zahraničí
OST/RR9000	Ostatní závazky – pojišťovna, úhrady placené kartou
OSTD/RR/000	Ostatní závazky – školení mzdové odd.
Vystavené faktury	
FVT/RR1000	vystavené faktury za výrobky a služby tuzemsko-odbyt
FVZ/RR2000	vystavené faktury za výrobky a služby zahraničí-odbyt
FVS1/RR3000	vystavené faktury za prodaný materiál sklad záv.1
FVS2/RR4000	vystavené faktury za prodaný materiál sklad záv.2
FVTZ/RR7000	vystavené zálohové faktury tuzemsko
FVZZ/RR8000	vystavené zálohové faktury zahraničí
ZPDD/RR0000	DD k platbám tuzemsko
Výdajové a příjmové pokladní doklady	
PDH/RR/00000	příjmové a výdajové pokladní doklady hlavní pokladny CZK
PDE/RR/0000	příjmové a výdajové pokladní doklady valutová pokl. EUR
Sklady	
P/RR/00000	příjemky dle lokací skladů
Ostatní doklady	
X000000	interní doklady-mzdy (druh dokladu 903)
IMO/RR/00000	interní doklady-odpisy

Zdroj: Vnitropodnikové směrnice poskytnuté společností ABC, s.r.o. po úpravě

Ve směrnici se příležitostně vyskytly i drobné nepřesnosti v uvedených informacích. Například hned v první z řešených problematik o programovém zpracování účetnictví bylo řečeno, že jako složka programové dokumentace slouží mj. „konkrétní podmínky účtování společnosti uložené na ISOWEBu“. Ovšem po dotázání se na bližší informace o těchto podmínkách bylo zjištěno, že ačkoli se v době vytváření směrnic zamýšlelo tuto informační základnu zavést, nakonec ke skutečné realizaci nikdy nedošlo. Uvedená poznámka tudíž byla odstraněna.

K jedné z nejvýznamnějších úprav u souhrnné směrnice A ale došlo při aktualizování předkontací týkajících se problematiky zásob vlastní výroby, v níž se dosud uváděly aktivační výnosové účty, které od 1. 1. 2016 nahradily účty ve skupině 58. Uvedené předkontace byly opraveny na základě již aktuálního účtového rozvrhu, který účetní jednotka opětovně vygenerovala a dodala po upozornění na v něm obsažené neplatné účty (viz kapitola 4.3.2).

Obrázek 8 - Aktualizace aktivačních účtů

O nedokončené výrobě (dále NV) se účtuje na účet 121 se souvztažným zápisem na účet 581 - **Změna stavu nedokončené výroby.**

Přirůstek materiálu na NV:	121000 / 581110
Přirůstek mezd na NV:	121000 / 581120
Přirůstek kooperací:	121000 / 581130
Přirůstek soc. pojištění:	121000 / 581150
Přirůstek zdr. pojištění:	121000 / 581160
Úbytek materiálu z NV:	581210 / 121000
Úbytek mezd z NV:	581220 / 121000
Úbytek kooperací z NV:	581230 / 121000
Úbytek soc. pojištění:	581250 / 121000
Úbytek zdr. pojištění:	581260 / 121000
Úbytek host. zaměstnanci:	581270 / 121000

O polotovarech se účtuje na účet 122 se souvztažným zápisem 582 – Změna stavu polotovarů

Přirůstek polotovaru	122000 / 582100
Úbytek polotovaru:	582200 / 122000

O hotových výrobcích, nakoupených subdodávkách a službách na kontrakty se účtuje na účet 123 se souvztažným zápisem na účet 583 – Změna stavu výrobků

Přirůstek výrobku:	123000 / 583100
Úbytek výrobku-čerpání do výroby	583200 / 123000
prodej	583200 / 123000
Úbytek služby-prodej:	583200 / 123000

Zdroj: Vnitropodnikové směrnice poskytnuté společností ABC, s.r.o. po úpravě

V části pojednávající o zásobách byl navíc doplněn využíváný (avšak ve směrnici dosud neuvedený) způsob oceňování při vyskladňování, kterým má účetní jednotka stanoven

vážený aritmetický průměr. V neposlední řadě došlo k odstranění ustanovení o seznamech účetních knih, číselných znaků, symbolů, zkratk a také o normě přirozených úbytků, neboť seznamy ani vymezením normy přirozených úbytků účetní jednotka v současné době nedisponuje. Nakonec byly opraveny i občasné se vyskytující překlepy či chyby ve slovosledu s úmyslem dosáhnout tak větší srozumitelnosti vnitropodnikového předpisu.

Obrázek 9 - Příklad neplatného ustanovení

Seznamy účetních knih a seznamy číselných znaků, symbolů a zkratk použitých v účetnictví při označování účtů a při účetních zápisech v účetních knihách a ostatních účetních písemnostech s uvedením jejich významu budou uloženy u hlavní účetní, která odpovídá i za jejich aktualizaci.

Zdroj: Vnitropodnikové směrnice poskytnuté společností ABC, s.r.o.

4.3.2 Účtový rozvrh

Jak bylo naznačeno již v minulé podkapitole, na základě upozornění na neplatné výnosové aktivační účty obsažené v účtovém rozvrhu byla účetní jednotkou vygenerována jeho aktuální verze. Avšak v nově předloženém účtovém rozvrhu došlo nejen k odstranění již nevyužívaných a neplatných účtů, ale i k jisté úpravě jeho vzhledu, neboť byl jednak zredukován počet sloupců v dokumentu z původních osmi na pouhé čtyři, ale také zvolen jiný font písma, zaručující lepší čitelnost a orientaci v dokumentu:

Obrázek 10 - Ukázka aktualizovaného účtového rozvrhu

Účet	Číslo segmentu	Popis účtu	rok
581110	25 748	ZSNV náběh materiál	2017
581120	25 749	ZSNV náběh mzdy	2017
581130	25 750	ZSNV náběh kooperace	2017
581140	25 751	ZSNV náběh polotovary	2017
581150	25 752	ZSNV náběh soc pojištění	2017
581160	25 753	ZSNV náběh zdr pojištění	2017
581170	25 754	ZSNV náběh host.zam.	2017
581190	25 756	ZSNV náběh ostatní náklady	2017
581210	25 757	ZSNV odvádění materiál	2017
581220	25 758	ZSNV odvádění mzdy	2017
581230	25 759	ZSNV odvádění kooperace	2017
581240	25 760	ZSNV odvádění polotovary	2017

Zdroj: Vnitropodnikové směrnice poskytnuté společností ABC, s.r.o. po aktualizaci

V této podobě předložený účtový rozvrh již nevyžadoval tak významné úpravy, neboť s přihlédnutím ke skutečnosti, že již neobsahuje ani takové množství účtů, nebylo nadále považováno za nutné rozdělovat účty v tabulkovém procesoru MS Excel do samostatných listů dle jednotlivých účtových tříd. Přesto se k menším změnám stále určitý prostor nabízel.

Předně byl odstraněn sloupec s aktuálním rokem u každého účtu, neboť nebyl považován za podstatný vzhledem k vymezené platnosti na začátku celého předpisu. Následně

došlo k drobnějším kosmetickým úpravám, sloužícím zejména k větší přehlednosti dokumentu. Tabulka byla naformátována tak, aby na každém vytištěném listu obsahovala záhlaví vymezující položky ve sloupcích, text v buňkách byl zarovnán k pravému okraji a barva buněk byla navržena ve dvou různých odstínech, které se po řádcích střídají. Záhlaví tabulky obdrželo jiný font písma a nepatrně větší velikost, neboť navzdory úpravám účetní jednotky tento text zůstal poměrně nečitelný.

V neposlední řadě byly doplněny podnadpisy k některým účtovým třídám, jako např. nákladové a výnosové účty či účty podrozvahové. Na samotný závěr bylo poté vytvořeno také zápatí na jednotlivých listech, obsahující číslo aktuální strany z celkového počtu stran.

Obrázek 11 - Ukázka upraveného účtového rozvrhu

Účet	Číslo segmentu	Popis účtu
012100	14 251	Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje
013000	560	Software - sam. zakoupený(01)
013100	13 276	Software
021000	562	Stavby
021100	13 278	Budovy a haly
021200	13 279	Stavby
022400	13 281	Pracovní stroje a zařízení
031000	1 660	Pozemky
031900	13 287	Pozemky
042200	11 949	Pořízení hmotného majetku
052100	22 280	Poskytnuté zálohy na DHIM
052200	22 828	Poskytnuté zálohy IM
072100	14 862	Nehm.výsledky VV

Zdroj: Vnitropodnikové směrnice poskytnuté společností ABC, s.r.o. po úpravě

4.3.3 Dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek

Vzhledem k chybě nastalé při ukládání této směrnice bylo podobně jako u předchozího předpisu v první řadě nutné dodat dokument znovu ve správném provedení. Účetní jednotce se podařilo dohledat úplné znění směrnice, které bylo tímto rozšířeno o chybějící pravidla pro pořizování dlouhodobého majetku včetně jeho oceňování a účtování, dále o postup při vyřazování investičního majetku a o charakterizování způsobu odpisování. Předpokládaná úprava spočívající v rozšíření předpisu o výše uvedená doporučení k dané směrnici tudíž již nebyla potřebná.

Nicméně se v předpise objevilo několik zastaralých údajů, souvisejících s předkontacemi u aktivace dlouhodobého majetku vytvořeného vlastní činností. Výnosové účty byly na příslušných místech podobně jako u předešlé aktivace zásob nahrazeny účty nákladovými ve skupině 58 dle aktuálního účtového rozvrhu.

Nakonec došlo k úpravě pasáže popisující aplikovanou metodu účetních odpisů, v níž bylo mimo jiné odkázáno na odpisový plán v příloze této směrnice. Na základě prání účetní

jednotky byla tato příloha zrušena, a proto návazně došlo i k odstranění odkazu na danou přílohu a k jeho následnému přesměrování na přílohu č. 1 k zákonu č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů v platném znění:

Obrázek 12 - Přeformulování a aktualizace odpisového plánu

DHM se odepisuje s ohledem na opotřebení odpovídající běžným podmínkám jeho používání. Od r. 2009 byl jako odpisový plán používán Číselník SKP, který je přílohou k zákonu č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, a je zadán v podsystemu MAJETEK. V souladu s následnými novelizacemi je dále postupováno dle klasifikace CZ-CPA, uváděné rovněž jako příloha č. 1 k zákonu o daních z příjmů v platném znění.

Zdroj: Vnitropodnikové směrnice poskytnuté společností ABC, s.r.o. po úpravě

4.3.4 Ostatní úpravy

Samostatný odpisový plán vedený jako příloha ke směrnici C byl v návaznosti na předchozí podkapitolu odstraněn a nahrazen pouhým odkazem na přílohu č. 1 k zákonu o daních z příjmů. Dále vzhledem ke skutečnosti, že u směrnice E upravující pokladní operace ani u Spisového a skartačního řádu nebyly nalezeny žádné nedostatky, a tudíž ani navrženy žádné úpravy, byly oba předpisy zachovány v původní podobě bez provedení jakýchkoli změn.

4.4 Vlastní tvorba vnitropodnikových směrnic

Jak vyplynulo z provedené analýzy, dosavadní soubor vnitropodnikových směrnic společnosti pokrývá již nyní značné množství účetních problematik. Tvorba vnitropodnikových směrnic bude tudíž zaměřena v první řadě na ty zbývající oblasti, jež firma vnitřními předpisy dosud ošetřeny nemá.

Výběr probíhal na základě porovnávání předloženého souboru vnitropodnikových směrnic účetní jednotky s výčtem směrnic uváděných v odborných publikacích. Takto byly pro vytváření nových vnitřních předpisů nalezeny, navrženy a následně schváleny vedením společnosti účetní problematiky dvě, a to:

- inventarizace majetku a závazků,
- oběh účetních dokladů.

Obě oblasti představují významnou součást účetnictví a jejich úprava ve vnitropodnikových směrnicích se beze zbytku předpokládá. Inventarizace i oběh účetních dokladů v sobě zahrnují složité procesy, jejichž organizace, odpovědnosti a úprava zůstávají z převážné části pouze v rukou jednotlivých účetních jednotek. Vnitřní směrnice k těmto problematikám je proto vhodné vytvářet už jen z toho důvodu, aby veškeré práce probíhaly koordinovaně a nedocházelo při nich ke zbytečným rozporům.

Během vytváření vnitropodnikových směrnic byl kladen důraz na to, aby předpisy po obsahové stránce účetní jednotce zcela vyhovovaly a odpovídaly tak její dosavadní praxi. Směrnice byly dále navrženy s ohledem na to, aby byly pro zaměstnance dostatečně srozumitelné, přehledné a dostály z jejich strany rychlého přijetí. Z toho důvodu vycházejí z již zavedeného stylu, formátu a struktury stávajících vnitřních předpisů společnosti, neboť tato podoba směrnic potřebám účetní jednotky zcela postačuje a má v ní svou letitou tradici. Východisko pro tvorbu vnitropodnikových směrnic přitom představovaly jak legislativní prameny, tak i odborné publikace a vzory směrnic od autorů Kovalíkové (2015), Hrušky (2004) a Louši (2014).

4.4.1 Inventarizace majetku a závazků

Inventarizaci majetku a závazků ve společnosti ABC, s.r.o. dosud ošetřoval pouze každoročně vydávaný příkaz ředitele, v němž bývaly stanoveny termíny a jmenování členové inventarizačních komisí i odpovědné osoby za jednotlivé části inventarizace. Bylo proto uznáno za vhodné sestavit kromě daného příkazu také vnitropodnikovou směrnici, jež by zahrnovala všechna neměnná ustanovení týkající se inventarizačních činností. Příkaz ředitele bude přitom stejně jako doposud upravovat záležitosti platné pouze pro dané účetní období.

Struktura navrhované směrnice sestává z:

- úvodního ustanovení se základními poučeními o inventarizaci a jejím průběhu,
- vymezení odpovědnosti za udržování směrnice,
- vysvětlení použitých zkratk,
- definování základních pojmů (například inventura, inventurní soupisy),
- vymezení předmětu inventarizace,
- charakteristiky jednotlivých fází inventarizace,
- poznámky o archivaci účetních dokladů,
- odkazu na příslušné právní normy,
- přílohy č. 1, představující vzor příkazu ředitele k inventarizaci.

Směrnice byla pro společnost ABC, s.r.o. vytvořena jako návrh, některá ustanovení byla proto ponechána bez bližšího vymezení, neboť jejich doplnění provede až vedení účetní jednotky. Vlastní obsah vnitropodnikové směrnice poté předkládá následující text.

A. Úvodní ustanovení

1. Tato směrnice vychází ze zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů (zvláště § 29 a 30), z vyhlášky č. 500/2002 Sb., k tomuto zákonu a z Českých účetních standardů (zejména z ČSÚ č. 007).

2. Touto směrnicí se vysvětlují základní pojmy a stanovují jednotné zásady pro inventarizaci majetku a závazků ve společnosti ABC, s.r.o.

3. Cílem inventarizace je podat věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky, přičemž řádným provedením inventarizace splnit také veškeré podmínky k dosažení průkazného účetnictví.

4. Inventarizace je prováděna v souladu s příkazem ředitele společnosti, který jmenuje předsedu, místopředsedu a další členy hlavní inventarizační komise, vedoucí a další členy dílčích fyzických inventur pro každý inventarizovaný druh majetku, případně dle jednotlivých skladů. Vzor příkazu ředitele je uveden v příloze č. 1 k této směrnici.

5. Vedoucí dílčí inventarizační komise je odpovědný za správné a poctivé provedení inventury. Provede také zhodnocení přípravy a úrovně inventury, a vypracuje návrhy na vyřazení. Členem dílčí inventarizační komise musí být pracovník odpovědný za svěřený majetek.

6. Příkaz ředitele stanovuje rovněž termíny jednotlivých inventur.

7. Před zahájením inventury je odpovědný pracovník v souladu s příkazem ředitele povinen odevzdat inventarizační komisi písemné prohlášení o tom, že všechny doklady odevzdal k zaúčtování a všechny příjmy a výdaje jsou do zahájení inventury zaúčtovány.

8. Inventurní soupisy jsou vyhotovovány v průběhu provádění fyzických inventur nebo bezprostředně po jejich ukončení, a to ze záznamů při nich pořizovaných. Jestliže se při porovnání zjistí rozdíly, je třeba je vyčíslit v jednotkách množství a v peněžních jednotkách (viz příloha č. 1).

B. Odpovědnosti a pravomoci

Za udržování této směrnice odpovídá hlavní účetní.

C. Zkratky

Zvláštní zkratky použité v této směrnici:

- **HIK** – hlavní inventarizační komise
- **DIK** – dílčí inventarizační komise

D. Základní pojmy

1) Inventura

Inventura je jednou ze stěžejních fází inventarizace a představuje proces zjišťování skutečného stavu majetku a závazků, přičemž je rozlišována:

- a) inventura fyzická – u hmotného, případně i nehmotného majetku, u nichž je skutečný stav zjišťován např. přepočítáním, zvážením či měřením, a musí se jí účastnit pracovník odpovědný za svěřený majetek,

- b) inventura dokladová – zejména u pohledávek a závazků, dále u časového rozlišení, opravných položek, rezerv či dohadných položek, u nichž zjišťování skutečného stavu probíhá kontrolou existence, úplnosti a správnosti dokladů.

2) Okamžik provedení inventarizace

Inventarizace ve společnosti ABC, s.r.o. může být vyhlášena jako:

- a) řádná – majetek a závazky se inventarizují ke dni řádné účetní závěrky, která se provádí k 31. 12; termíny jednotlivých inventur a dalších činností blíže specifikuje každoročně vydávaný příkaz ředitele,
- b) mimořádná – provádí se ke dni sestavení mimořádné účetní závěrky, při namátkové kontrole, změně odpovědného pracovníka či při mimořádných událostech (např. po živelných pohromách, vloupáních či zpronevěrách),
- c) průběžná – pouze u zásob sledovaných dle druhů, míst jejich uložení či hmotně odpovědných osob a u dlouhodobého hmotného movitého majetku, který se vzhledem k plnění funkci nachází v soustavném pohybu a nemá stále místo.

3) Inventurní soupisy

Inventurní soupisy představují průkazné účetní záznamy, jež musí obsahovat:

- a) označení účetní jednotky,
- b) skutečný stav veškerého majetku a závazků s jejich jednoznačným určením,
- c) číslo a název účtu, který je inventarizován,
- d) podpisový záznam osoby odpovědné za zjištění skutečností,
- e) podpisový záznam osoby odpovědné za provedení inventarizace,
- f) způsob zjištění skutečných stavů,
- g) ocenění majetku a závazků k okamžiku uskutečnění inventury nebo pro účely tvorby rezerv či opravných položek,
- h) okamžik, k němuž se sestavuje účetní závěrka,
- i) rozhodný den, pokud jej účetní jednotka stanovila,
- j) okamžik zahájení inventury,
- k) okamžik ukončení inventury.

Inventurní soupisy se ve společnosti ABC, s.r.o. vyhotovují ... (např. dvakrát), přičemž originál se předává HIK a kopie je ponechána vedoucímu DIK. Inventurní soupisy jsou archivovány po dobu 5 let jednak v účtárně a na jednotlivých umístěních majetku.

4) Inventarizační rozdíly

K inventarizačním rozdílům v účetní jednotce dochází tehdy, jestliže skutečný stav majetku a závazků zjištěný při inventarizaci je oproti stavu majetku a závazků v účetnictví:

- a) nižší – jedná se o manko, popř. schodek u peněžní hotovosti a cenin – pokud zároveň nelze rozdíl mezi těmito stavy doložit účetním dokladem či jiným způsobem stanoveným zákonem o účetnictví a není podepsána smlouva o hmotné odpovědnosti zaměstnance, nebo
- b) vyšší – jedná se o přebytek – pokud rovněž vzniklý rozdíl nelze doložit účetním dokladem nebo prokázat jiným zákonem stanoveným způsobem.

Inventarizační rozdíly musí být proúčtovány do účetního období, za které se inventarizací ověřuje stav majetku a závazků.

E. Předmět inventarizace

Inventarizaci podléhá veškerý:

- majetek a závazky s vlastnickým nebo jiným právem,
- majetek a závazky sledované na podrozvahových účtech,
- majetek a závazky, které nejsou ve vlastnictví firmy a nesledují se ani na podrozvahové evidenci, avšak v době provádění inventarizace se nacházejí v účetní jednotce.

Konkrétně se jedná o: dlouhodobý hmotný, nehmotný a finanční majetek, drobný hmotný majetek, veškeré druhy zásob (materiál, zásoby nedokončené výroby či vlastní výrobky), krátkodobý finanční majetek, pohledávky, závazky, časové rozlišení, dohadné a opravné položky, rezervy a majetek vedený na podrozvahových účtech.

F. Postup při inventarizaci

1. Členové DIK zjistí skutečné stavy majetku a závazků ke dni účetní závěrky fyzickou či dokladovou inventurou, kterou provedou v jednotlivých termínech určených příkazem ředitele.

2. Dále se zjištěné skutečné stavy majetku a závazků zaznamenají do inventurních soupisů se všemi povinnými náležitostmi jmenovanými výše.

3. Dojde k porovnání skutečných a účetních stavů v počítačové sestavě ke dni ... a k vyhotovení inventarizačních zápisů, v nichž budou uvedeny:

- a) výše případných inventarizačních rozdílů,
- b) příčina jejich vzniku,
- c) návrh na vypořádání inventarizačního rozdílu,
- d) způsob likvidace a proúčtování inventarizačních rozdílů,
- e) případně prohlášení hmotně odpovědného pracovníka a DIK.

4. Následně budou inventarizační rozdíly zúčtovány do účetního období, za které se stav majetku a závazků ověřuje.

5. Provede se kontrola ocenění majetku a závazků k rozvahovému dni, zda jejich účetní hodnota odpovídá hodnotě tržní. Jestliže bude účetní hodnota vyšší, rozhodne se o tvorbě opravných položek a odpisů.

6. Schválené opravné položky, odpisy či změny rezerv budou následně zaúčtovány do účetního období, za něž se ověřuje stav majetku a závazků. Bližší specifikace postupu jejich účtování je uvedena v příslušných částech souhrnné směrnice o účetnictví.

7. V posledním kroku dojde k archivaci veškeré inventarizační dokumentace, a to v souladu s platným Spisovým a skartačním řádem.

G. Archivace účetních dokladů

Archivaci jednotlivých druhů účetních dokladů podrobně řeší Spisový a skartační řád.

H. Související dokumentace a odkazy

Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví

Prováděcí vyhláška č. 500/2002 Sb., k tomuto zákonu

České účetní standardy pro podnikatele

I. Přílohy

Příloha č. 1 – Vzor příkazu ředitele k provedení inventarizace majetku a závazků

4.4.2 Oběh účetních dokladů

Oběh účetních dokladů je částečně řešen již ve Spisovém a skartačním řádu, ovšem v něm se pozornost upírala pouze na úschovu a následnou skartaci podnikové dokumentace. S ohledem na časté změny v organizaci oběhu jednotlivých účetních dokladů byl navržený dokument zaměřen na obecnější ustanovení a sestaven ve formě, v níž by nemuselo docházet k jeho neustálým změnám či úpravám. Současně poskytuje dostatek informací pro zajištění rychlého a efektivního oběhu účetních dokladů v rámci společnosti ABC, s.r.o.

Během tvorby daného předpisu rovněž vyšlo najevo, že účetní jednotka nedisponuje odpovědnostním řádem. V rámci přílohy k této směrnici byl tudíž vypracován také návrh odpovědnostního řádu osob zodpovědných za jednotlivé etapy oběhu účetních dokladů.

Struktura navržené vnitropodnikové směrnice má tuto podobu:

- úvodní ustanovení, představující účel a cíl směrnice,
- odpovědnosti a pravomoci,
- charakteristika a náležitosti účetních dokladů,
- zásady týkající se účetních dokladů,
- dokladové řady přenesené ze souhrnné směrnice A,
- popis jednotlivých etap oběhu účetních dokladů,

- schvalování účetních dokladů,
- opravy účetních dokladů,
- vymezení okamžiku uskutečnění účetního případu,
- archivace účetních dokladů,
- související předpisy,
- přílohy.

Samotný text vnitropodnikové směrnice o oběhu účetních dokladů včetně jeho přílohy je poté uveden níže.

A. Úvodní ustanovení

1. Tato směrnice vychází ze zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů (zvláště z § 29 a 30), z Českých účetních standardů (zejména z ČSÚ č. 001) a ze zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů.

2. Touto směrnicí se vysvětlují základní pojmy a stanovují jednotné zásady pro oběh účetních dokladů ve společnosti ABC s.r.o.

3. Cíl směrnice o oběhu účetních dokladů spočívá zejména v dosažení správnosti, úplnosti, průkaznosti, srozumitelnosti a přehlednosti účetních záznamů.

B. Odpovědnosti a pravomoci

Za udržování této směrnice odpovídá hlavní účetní.

C. Účetní doklady

1. Účetní doklady jsou průkazné účetní záznamy, jimiž se dokládají skutečnosti, které jsou předmětem účetnictví.

2. Tyto doklady musejí obsahovat:

- a) označení účetního dokladu,
- b) obsah účetního případu a jeho účastníky,
- c) peněžní částku nebo informaci o ceně za měrnou jednotku a vyjádření množství,
- d) okamžik vyhotovení účetního dokladu,
- e) okamžik uskutečnění účetního případu, jestliže není shodný s datem dle písmene d)
- f) podpisový záznam osoby odpovědné za účetní případ a osoby odpovědné za jeho zaúčtování.

3. Účetní doklad slouží současně jako daňový doklad (resp. zjednodušený daňový doklad), jestliže obsahuje náležitosti podle § 26 - 30 zákona o dani z přidané hodnoty.

4. Účetní doklady je účetní jednotka povinna vyhotovit bez zbytečného odkladu po zjištění skutečností, které se jimi dokládají. Jestliže tuto zásadu není možné dodržet, účtuje se o těchto skutečnostech do období, v němž se o nich účetní jednotka dozvěděla.

D. Zásady související s účetními doklady

1. Účetní doklady musí být čitelné a vyhotovené trvanlivým způsobem. V případě dokladů vyhotovených na termopapírech musí neprodleně dojít k jejich okopírování.

2. Opravy v účetních dokladech nesmí vést k neúplnosti, neprůkaznosti a nesprávnosti účetnictví.

3. Oběh účetních dokladů je nutné organizovat tak, aby ke schvalování účetních případů a následnému zpracování účetních dokladů docházelo ve lhůtách co možná nejkratších. Příslušný doklad se musí vrátit do účtárny ještě před jeho splatností.

4. V případě, že pracovník odpovědný za schválení účetního případu není přítomen, je nutné provést odsouhlasení a schválení dokladu jemu nadřízenou osobou.

E. Dokladové řady

Pro každý druh účetního dokladu jsou stanoveny následující samostatné číselné řady. Například:

XXX - X = kategorie dokladu/RR = poslední rok letopočtu, dále číselná řada

Přijaté faktury

FDTU/RR0000	Přijaté faktury tuzemsko – materiálové, režijní, investiční
FDZH/RR7000	Přijaté faktury zahraničí – materiálové, režijní, investiční
FDTZ/RR6000	Přijaté zálohové faktury tuzemsko a zahraničí
ZVDD/RR00000	DD k platbám tuzemsko a zahraničí
OST/RR9000	Ostatní závazky – pojišťovna, úhrady placené kartou

Vystavené faktury

FVT/RR1000	Vystavené faktury za výrobky a služby tuzemsko-odbyt
FVZ/RR2000	Vystavené faktury za výrobky a služby zahraničí-odbyt
FVS1/RR3000	Vystavené faktury za prodaný materiál sklad záv.1
FVS2/RR4000	Vystavené faktury za prodaný materiál sklad záv.2
FVTZ/RR7000	Vystavené zálohové faktury tuzemsko
FVZZ/RR8000	Vystavené zálohové faktury zahraničí
ZPDD/RR0000	DD k platbám tuzemsko

Výdajové a příjmové pokladní doklady

PDH/RR/00000	Příjmové a výdajové pokladní doklady hlavní pokladny CZK
PDE/RR/0000	Příjmové a výdajové pokladní doklady valutová pokladna EUR

Sklady

P/RR/00000	Příjemky dle lokací skladů
------------	----------------------------

Ostatní doklady

X000000	Interní doklady-mzdy (druh dokladu 903)
IMO/RR/00000	Interní doklady-odpisy
IMP/RR/00000	Interní doklady pořízeného investičního majetku
IMV/RR/00000	Interní doklady-vyřazení majetku
PUZ/RR0000	Interní doklady pořízené účtárnou
ZDDN/RR8000	Zjednodušený daňový doklad

Při číslování dokladů je dbáno na nepřerušovanost dokladových řad.

B. Oběh účetních dokladů

Oběh účetních dokladů sestává z těchto činností, a to v určeném pořadí:

- a) vystavení/příjem účetního dokladu,
- b) přezkoušení formální správnosti,
- c) zatřídění,
- d) zaevidování a číslování dokladu,
- e) odsouhlasení existence operace,
- f) ověření věcné správnosti dokladu,
- g) schválení účetního dokladu,
- h) určení účtovacího předpisu (předkontace),
- i) zaúčtování,
- j) případné finanční vyrovnání dokladu,
- k) úschovy účetních písemností (viz Spisový a skartační řád),
- l) skartace.

C. Schvalování účetních dokladů

Schvalování účetních dokladů je podmíněno přezkoušením z hlediska:

- a) formálního – kontrola úplnosti a správnosti náležitostí účetního dokladu,
- b) věcného – kontrola existence a správnosti účetního případu.

Osoby odpovědné za účetní případy účetní jednotky jsou uvedeny v příloze č. 2.

Schvalování dokladů dle formální i věcné správnosti je nutno provést ještě před jejich zaúčtováním.

D. Opravy účetních záznamů

1. Účetní jednotka provádí opravy účetních záznamů tehdy, jestliže na původních účetních záznamech nalezne tyto nedostatky:

- a) neúplnost,
- b) nesprávnost,
- c) neprůkaznost,
- d) nesrozumitelnost,
- e) nepřehlednost,
- f) nečitelnost dokladů.

2. Opravy účetních záznamů jsou provedeny neprodleně po zjištění výše uvedených závad, a to tímto způsobem:

- a) ruční opravy dokladů – nesprávný údaj se jednou tenkou čarou přeškrtně a v blízkosti se uvede údaj správný, připojí se podpisový záznam osoby odpovědné za provedení opravy a okamžik jejího provedení,
- b) opravy záznamů v účetních knihách – vyhotoví se opravný účetní doklad, na kterém bude specifikován důvod opravy, tímto dokladem dojde ke stornování chybného záznamu, následně se uvede záznam správný, připojí se podpisový záznam odpovědné osoby a okamžik provedení opravy.

3. Oprava se provádí vždy tak, aby byl zřejmý původní záznam, proto se v žádném případě neprovádí těmito způsoby:

- a) vymazáním,
- b) přelepováním,
- c) přeškrťáváním,
- d) přepisováním,
- e) ani jiným způsobem znemožňující přečtení původního zápisu.

E. Vymezení okamžiku účetního případu

1. Jako okamžik uskutečnění účetního případu je chápán den, v němž dojde k:

- splnění dodávky,
- splnění peněžitého dluhu či převzetí dluhu,
- inkasu, postoupení či vkladu pohledávky,
- poskytnutí či přijetí zálohy,

- zjištění manka, schodku, přebytku či škody,
- dalším případům vymezeným v zákoně o účetnictví, prováděcí vyhlášce či Českých účetních standardech.

2. Za účelem ocenění pohledávek a závazků vyjádřených v cizí měně lze za okamžik uskutečnění účetního případu považovat den vystavení či přijetí faktury či obdobného dokladu.

3. Při převodu vlastnictví k nemovitostem podléhajícím vkladu do katastru nemovitostí je za okamžik uskutečnění účetního případu považován den zápisu do katastrálního úřadu.

4. Účetní zápisy se provádějí ke dni přijetí nebo vystavení účetních dokladů. Pro účely DPH a správného přiřazení období účetního případu je u každého účetního zápisu evidováno datum DUZP a období, do něhož příslušný účetní zápis spadá.

F. Archivace účetních dokladů

Archivaci jednotlivých druhů účetních dokladů podrobně řeší Spisový a skartační řád.

G. Související dokumentace a odkazy

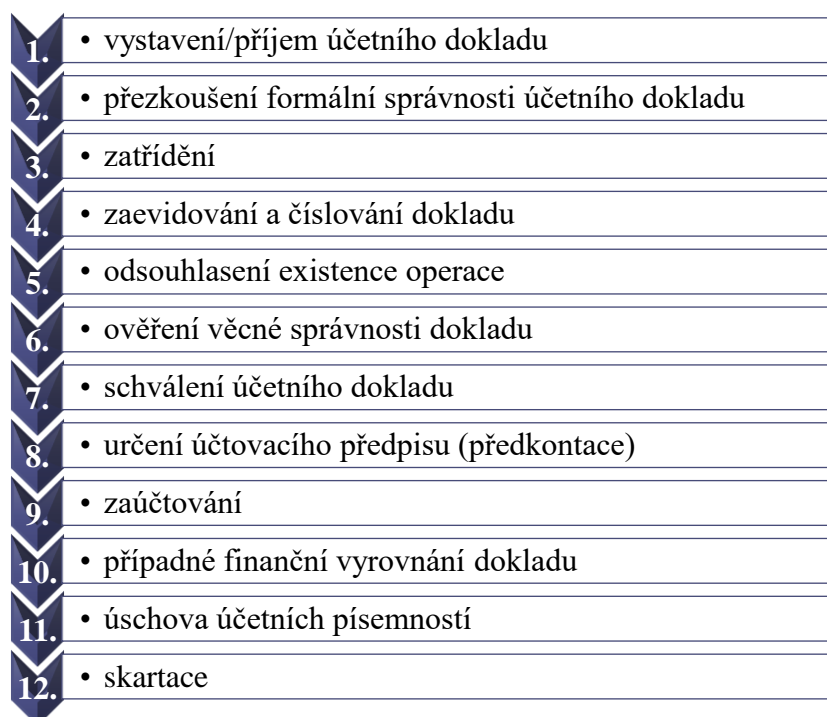
Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví

České účetní standardy pro podnikatele

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

H. Příloha č. 1 – Schéma oběhu účetních dokladů

Schéma 1 - Oběh účetních dokladů



Zdroj: Vlastní práce

Příloha č. 2 – Odpovědnostní řád za účetní doklady

Vlastnoruční podpisový záznam není ve společnosti ABC, s.r.o. používán. Klasický podpis je nahrazen záznamem elektronického podpisu s časovým razítkem, generovaným v rámci evidence účetních dokladů v informačním systému IS Dimenze ++.

Použitá forma podepisování rovněž zajišťuje, že účetní doklady nejsou propuštěny do další fáze zpracování bez požadovaného podpisu oprávněné osoby odpovědné za jednotlivé kroky zpracování.

Osoby odpovědné za provedení kontroly a zajištění formální i věcné správnosti vystavených účetních, resp. daňových dokladů jsou uvedeny v následující Tabulce 2:

Tabulka 2 - Osoby odpovědné za správnost vystavených účetních dokladů

Kategorie dokladu	Funkce	Jméno a příjmení
Faktura vydaná – odbyt	Fakturantka správní	<i>(Doplň účetní jednotka)</i>
Faktura vydaná – odbyt hotově		
Faktura vydaná – odbyt zahraničí		
Faktura vydaná – sklad Z1	Fakturantka sklad Z1	
Fakturantka vydaná – sklad Z2	Fakturantka sklad Z2	

Zdroj: Vlastní práce

V následující Tabulce 3 jsou pak vyjmenovány osoby odpovědné za provedení kontroly a schválení formální správnosti přijatých účetních, resp. daňových dokladů:

Tabulka 3 - Osoby odpovědné za kontrolu náležitostí přijatých účetních dokladů

Kategorie dokladu	Funkce	Jméno a příjmení
Faktura došlá – M tuzemsko	Účetní – pokladní	<i>(Doplň účetní jednotka)</i>
Faktura došlá – N tuzemsko	Hlavní účetní	
Faktura došlá – přenesená daň		
Faktura došlá – zahraniční		
Faktura došlá – živnostníci		
Zjednodušený DD – nákup	Účetní – pokladní	

Zdroj: Vlastní práce

Osoby odpovědné za provedení kontroly a schválení věcné správnosti přijatých účetních, resp. daňových dokladů, tj. schválení existence a oprávněnosti účetního případu, lze nalézt v Tabulce 4:

Tabulka 4 - Osoby odpovědné za schválení účetního případu

Kategorie dokladu	Funkce	Jméno a příjmení
Faktura došlá – M tuzemsko	Referent zásobování	<i>(Doplň účetní jednotka)</i>
Faktura došlá – N tuzemsko	Správce infrastruktury/ Správce IT/ Vedoucí dopravy/ Kooperátor	
Faktura došlá – přenesená daň	Referent zásobování/ Správce infrastruktury	
Faktura došlá – zahraniční	Referent zásobování	
Faktura došlá – živnostníci	Výrobní ředitel	
Zjednodušený DD – nákup	Správce infrastruktury/ Správce IT/ Vedoucí dopravy/ Kooperátor/ Pracovník PAM	

Zdroj: Vlastní práce

Obsahem Tabulky 5 je pak vymezení osob odpovědných za správnost zaúčtování účetního případu:

Tabulka 5 - Osoby odpovědné za zaúčtování účetního případu

Účetní případ	Funkce	Jméno a příjmení
Faktura vydaná	Fakturantka správní	<i>(Doplň účetní jednotka)</i>
Faktura přijatá	Hlavní účetní	
Zjednodušený DD	Účetní – pokladní	
Přímý účetní zápis	Hlavní účetní	

Zdroj: Vlastní práce

5 ZÁVĚR

Bakalářská práce se zabývala problematikou vnitropodnikových účetních směrnic, a to z hlediska jejich klíčového významu pro účetní jednotku, jejich vhodné úpravy a souvisejících legislativních pramenů. Přitom se dále podrobněji zaměřila na charakteristiku pěti povinných vnitropodnikových předpisů, jimiž byly účtový rozvrh, odpovědnostní řád a podpisové vzory, odpisový plán, kursové rozdíly a inventarizace majetku a závazků. Krátce nastínila i některé z doporučených vnitropodnikových směrnic, které již z právních předpisů přímo nevyplývají, avšak mohou zajistit hladší průběh účetních prací v rámci organizace jednotlivých činností účetní jednotky.

V praktické části došlo k rozboru vnitropodnikových směrnic společnosti ABC, s.r.o., sestávajících ze Souhrnné vnitropodnikové směrnice účetnictví, Účtového rozvrhu, Odpisového plánu, Dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku, Pokladny a Spisového a skartačního řádu. Tyto směrnice byly podrobeny komparaci s platnými legislativními předpisy a doporučeními v odborných publikacích a na jejich základě byly účetní jednotce předloženy návrhy na možné úpravy stávajících vnitropodnikových směrnic. Jednalo se předně o aktualizace aktivačních účtů zásob vlastní výroby v Souhrnné směrnici účetnictví, o vzhledovou úpravu a aktualizaci Účtového rozvrhu, o nahrazení dosavadního Odpisového plánu pouhým odkazem na přílohu k zákonu o dani z příjmů, o úpravu nepřesných označení dokladových řad a o přeformulování či odstranění neplatných ustanovení v jednotlivých směrnících podniku. Výše jmenované úpravy byly po schválení vedením účetní jednotky skutečně zrealizovány a následně znovu předloženy k provedení kontroly. Po jejich schválení došlo k následnému uvedení vnitropodnikových směrnic do praxe.

Z komplexní analýzy vnitropodnikových předpisů společnosti vyplynulo, že navzdory značně propracovanému a rozsáhlému systému dosavadních vnitropodnikových směrnic daná účetní jednotka nemá v jejich rámci ošetřenou problematiku inventarizace majetku a závazků a oběhu účetních dokladů. Na základě této skutečnosti byly účetní jednotce vypracovány dvě nové směrnice upravující právě ony jmenované oblasti. Obě směrnice byly přitom zpracovány tak, aby odpovídaly struktuře i vzhledu dosavadních vnitropodnikových předpisů společnosti, neboť nevykazovaly žádné závažné nedostatky. V souvislosti s vnitropodnikovou směrnicí Oběh účetních dokladů došlo rovněž k vytvoření odpovědnostního řádu pro osoby zodpovědné za schválení účetních dokladů dle jejich formální a věcné správnosti a dále za zaúčtování jednotlivých účetních případů. Společně s navrženým schématem oběhu účetních dokladů byl odpovědnostní řád k příslušné směrnici připojen jako její příloha.

Rozbor vnitropodnikových směrnic společnosti odhalil i několik dalších nedostatků předložených dokumentů – a to v podobě problematik, jež účetní jednotka zcela opomenula stanovit. Jednalo se konkrétně o normu přirozených úbytků zásob a další odpovědnostní řády včetně podpisových vzorů. Jejich vytváření však účetní jednotka vyhodnotila (s výjimkou odpovědnostního řádu k účetním dokladům a jejich zaúčtování) jako příliš komplikované, a tak se v návaznosti na předložená doporučení rozhodla zmíněné oblasti postupně řešit sama.

Navržené směrnice byly v konečné fázi účetní jednotkou přezkoumány, po drobných modifikacích přijaty a následně zahrnuty do souboru vnitropodnikových účetních směrnic společnosti.

6 SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY

Monografie:

HRUŠKA, Vladimír, 2005. *Vnitropodnikové směrnice 1.* díl. 1. vyd. Praha: Balance, 332 s. ISBN 80-86371-47-6.

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

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

LOUŠA, František, 2014. *Vnitropodnikové směrnice v účetnictví.* 6. vyd. Praha: Grada Publishing, 128 s. ISBN 978-80-247-5172-6.

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

STROUHAL, Jiří et al., 2016. *Meritum účetnictví podnikatelů.* 13. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, s. 544. ISBN 978-80-7552-050-0.

ŠTEKER, Karel a Milana OTRUSINOVÁ, 2016. *Jak číst účetní výkazy.* 2. vyd. Praha: Grada Publishing, 288 s. ISBN 978-80-271-9351-6.

Webové stránky:

SKŘÍTECKÁ, Libuše, 2015. Vnitropodnikové směrnice. In: *newwaveservice: soustřed'te se jen na to podstatné* [online]. 29. 4. 2015 [cit. 2016-12-14]. Dostupné z: <http://www.newwaveservice.cz/blog/2015/04/29/vnitropodnikové-směrnice>

Elektronická periodika:

BĚHOUNEK, Pavel, 2009. *Odpisování dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku.* Účetnictví v praxi [online]. Praha: Wolters Kluwer, č. 2. 17. 2. 2009 [cit. 2016-02-28]. Dostupné z: <http://www.ucetnikavarna.cz/archiv/dokument/doc-d4684v6675-odpisovani-dlouhodobeho-hmotneho-a-nehmotneho-majetku/>

DĚRGEL, Martin, 2005. *Interní účetní směrnice – Kompetence.* Účetnictví v praxi [online]. Praha: Wolters Kluwer, č. 9, 1. 9. 2005 [cit. 2016-02-28]. Dostupné z: <http://www.ucetnikavarna.cz/archiv/dokument/doc-d1735v1711-interni-ucetni-smernice-kompetence>

KOČOVÁ, Miroslava, 2013. *Vnitropodnikové směrnice*. Účetnictví v praxi [online]. Praha: Wolters Kluwer, č. 6, 6. 6. 2013 [cit. 2016-12-11]. Dostupné z: <http://www.ucetnikavarna.cz/dokument/nahled-dokumentu/doc-d41952v52926p1-vnitropodnikove-smernice>

OTRUSINOVÁ, Milana a Karel ŠTEKER, 2007. *Vnitropodnikové účetní směrnice*. Účetnictví v praxi [online]. Praha: Wolters Kluwer, č. 9, 1. 9. 2007 [cit. 2016-11-09]. Dostupné z: <http://www.ucetnikavarna.cz/archiv/dokument/doc-d2607v3373-vnitropodnikove-ucetni-smernice>

SCHIFFER, Vladimír, 2010. *Význam a poslání vnitřních účetních předpisů*. Účetnictví v praxi [online]. Praha: Wolters Kluwer, č. 7, 29. 6. 2010 [cit. 2016-12-11]. Dostupné z: <http://www.ucetnikavarna.cz/archiv/dokument/doc-d12927v15841-vyznam-a-poslani-vnitrnich-ucetnich-predpisu>

Legislativa:

České účetní standardy pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů. *Ministerstvo financí České republiky* [online]. Praha: Ministerstvo financí ČR, 90 s. [cit. 2016-03-06]. Dostupné z: http://www.mfcr.cz/assets/cs/media/Ucetnictvi_2016_Ceske-ucetni-standardy-pro-500-2002.pdf

International Accounting Standard 16: Property, Plant and Equipment [online]. EC staff consolidated version as of 16 September 2009, 13 p. [cit. 2016-03-04]. Available on: http://ec.europa.eu/internal_market/accounting/docs/consolidated/ias16_en.pdf

Vyhláška č. 397/2005 Sb., kterou se mění vyhláška č. 500/2002 Sb. In: *Sbírka zákonů*. 5. 10. 2005. ISSN 1211-1244.

Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví. In: *Sbírka zákonů*. 5. 12. 2002. ISSN 1211-1244.

Zákon č. 221/2015 Sb., o účetnictví. In: *Sbírka zákonů*. 10. 9. 2015. ISSN 1211-1244.

Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví. In: *Sbírka zákonů*. 30. 1. 2004. ISSN 1211-1244.

7 SEZNAM OBRÁZKŮ, TABULEK A SCHÉMAT

Obrázky

Obrázek 1 - Současná podoba vnitropodnikových směrnic	35
Obrázek 2 - Zvýraznění textu.....	35
Obrázek 3 - Ukázka neaktualizované směrnice	37
Obrázek 4 - Ukázka účtového rozvrhu.....	39
Obrázek 5 - Ukázka odpisového plánu	42
Obrázek 6 - Ukázka nepřesného označení dokladové řady.....	46
Obrázek 7 - Opravené označení dokladových řad	46
Obrázek 8 - Aktualizace aktivačních účtů.....	47
Obrázek 9 - Příklad neplatného ustanovení	48
Obrázek 10 - Ukázka aktualizovaného účtového rozvrhu	48
Obrázek 11 - Ukázka upraveného účtového rozvrhu	49
Obrázek 12 - Přeformulování a aktualizace odpisového plánu.....	50

Tabulky

Tabulka 1 - Přehled legislativních pramenů pro tvorbu vnitropodnikových směrnic.....	15
Tabulka 2 - Osoby odpovědné za správnost vystavených účetních dokladů	61
Tabulka 3 - Osoby odpovědné za kontrolu náležitostí přijatých účetních dokladů	61
Tabulka 4 - Osoby odpovědné za schválení účetního případu.....	62
Tabulka 5 - Osoby odpovědné za zaúčtování účetního případu.....	62

Schémata

Schéma 1 - Oběh účetních dokladů	60
---	----